

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. N.,** zastoupený JUDr. Michalem Vejlupkem, advokátem se sídlem Hradiště 97/4, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7891/14/5000-14104-711507, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15Af 35/2014 – 72,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15Af 35/2014 – 72, krajský soud zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7891/14/5000-14104-711507, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 9. 2013, č. j. 1672541/13/2514-24801-501038. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 119 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl návrh žalobce na obnovu řízení ve věci předepsaného příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005 vztahujícího se k pravomocným

rozhodnutím Finančního úřadu v Teplicích ze dne 12. 5. 2012, č. j. 29087/12/210911507465 a č. j. 29088/12/210911507465.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval dosavadní průběh dané věci, přičemž konstatoval, že Finanční úřad v Teplicích dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2008, č. j. 60334/08/210912/5353, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 108 057 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2008, č. j. 60343/08/210912/5353, doměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 306 024 Kč. Oba dodatečné platební výměry byly při jednání dne 27. 3. 2008 doručeny zástupkyni žalobce, která se současně vzdala práva na odvolání. K dodatečnému vyměření daně došlo na základě zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 27. 3. 2008, č. j. 53213/08/210931/6166, která byla se zástupkyní žalobce projednána při ústním jednání konaném dne 27. 3. 2008, kdy Finanční úřad v Teplicích zároveň se žalobcem prostřednictvím jeho zástupkyně sjednal základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005. Při sjednání daně vycházel Finanční úřad v Teplicích ze žádosti o uzavření dohody o sjednání daně ze dne 11. 2. 2008 opatřené podpisem žalobce, předložené jeho zástupkyní při jednání konaném dne 12. 2. 2008. Platebním výměrem ze dne 8. 2. 2012, č. j. 29087/12/210911507465, Finanční úřad v Teplicích sdělil žalobci výši penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 241 094 Kč a platebním výměrem ze dne 10. 2. 2012, č. j. 29088/12/210911507465, sdělil žalobci výši penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 325 653 Kč. Proti těmto platebním výměrům, které byly dne 15. 2. 2012 osobně předány zástupkyni žalobce, nebylo podáno odvolání.

[3] Dne 7. 3. 2012 požádal žalobce o vydání fotokopie zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005, která mu byla následně téhož dne vydána. Dne 26. 3. 2013 se konalo ústní jednání, při kterém správce daně předložil žalobci a jeho daňovému poradci k nahlédnutí jimi požadované listiny včetně žádosti o uzavření dohody o sjednání daně ze dne 11. 2. 2008. V podání ze dne 17. 4. 2013 žalobce navrhl povolit obnovu řízení, přičemž uvedl, že žádost o uzavření dohody o sjednání daně byla podána bez jeho vědomí a je opatřena napodobeným podpisem. Žalobce poukázal na porušení procesního předpisu Finančním úřadem v Teplicích a porušení jeho práv. Jako nový důkaz dále navrhl přípis Finančního úřadu v Limburgu ze dne 29. 11. 2012.

[4] Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 5. 2013, č. j. 1285880/13/2514-24801-501038, návrh na obnovu řízení ukončených pravomocnými rozhodnutími Finančního úřadu v Teplicích ze dne 27. 3. 2008, č. j. 60334/08/210912/5353 a č. j. 60343/08/210912/5353, zamítl s odůvodněním, že dne 31. 12. 2010 uplynula lhůta pro stanovení daně, a proto nelze obnovu řízení povolit. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, ve kterém poukázal na to, že se jeho návrh na obnovu řízení netýkal vyměření daně, ale jejího příslušenství. Správce daně rozhodnutím ze dne 26. 7. 2013, č. j. 1610190/13/2514-24801-501038, podanému odvolání v plném rozsahu vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. V odůvodnění konstatoval, že návrh na obnovu řízení bude opětovně posouzen a bude vydáno nové rozhodnutí. Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, č. j. 1672541/13/2514-24801-501038, pak správce daně zamítl návrh na obnovu řízení ukončených pravomocnými rozhodnutími Finančního úřadu v Teplicích č. j. 29087/12/210911507465 a

č. j. 29088/12/210911507465. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že pokud jde o zfalšování podpisu, uplynula subjektivní lhůta pro povolení obnovy řízení, a že žalobcem uváděné skutečnosti obsažené v přípisu Finančního úřadu v Limburgu nejsou nové, přičemž se shodují se sdělením téhož úřadu z roku 2007 pro Finanční úřad v Teplicích. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7891/14/5000-14104-711507. V jeho odůvodnění uvedl, že nebyla zachována subjektivní lhůta pro povolení obnovy řízení. Žalobci byla dne 7. 3. 2012 předána fotokopie zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005, ve které se uvádí, že dne 12. 2. 2008 předala zástupkyně žalobce Finančnímu úřadu v Teplicích žádost o uzavření dohody o sjednání základu daně a daně podle § 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle žalovaného proto nelze přisvědčit žalobci, že se o skutečnosti, že tuto žádost nepodepsal, mohl dozvědět až dne 26. 3. 2013. Pokud žalobce tuto listinu skutečně nepodepsal, mohl již dne 7. 3. 2012 zjistit, že daň byla stanovena na základě žádosti o uzavření dohody, a mohl se s předmětnou listinou seznámit. Žalobce byl v daňovém řízení zastoupen jím pověřeným zástupcem a skutečnost, že jej zástupce řádně neinformoval o průběhu daňového řízení, nelze přičítat k tíži správce daně. K námitce, že o povolení obnovy bylo pravomocně rozhodnuto dne 26. 7. 2013, žalovaný uvedl, že obnova řízení může nastat pouze výslovným rozhodnutím správce daně o jejím povolení, ke kterému ovšem nedošlo.

[5] Krajský soud se následně zabýval námitkou, že správce daně rozhodnutím ze dne 26. 7. 2013 v plném rozsahu vyhověl odvolání žalobce a zrušil napadené rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení, čímž podle žalobce obnovu řízení povolil. Podle žalobce vydání rozhodnutí správce daně ze dne 5. 9. 2013 bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. Této námitce však krajský soud nepřisvědčil, když konstatoval, že podle § 119 odst. 1 daňového řádu *„obnovu řízení povolí nebo nařídí správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, a neshledá-li důvod povolení obnovy, návrh zamítne.“* Obnovené řízení tedy může být vedeno pouze za předpokladu, že správce daně obnovu výslovně povolí (na základě návrhu) nebo nařídí (z úřední povinnosti). Žádné takové rozhodnutí v projednávané věci vydáno nebylo, žalobce se tedy mýlí, pokud se domnívá, že správce daně obnovu řízení povolil.

[6] Dále se krajský soud zaměřil na otázku včasnosti podaného návrhu na obnovu řízení, s ohledem na žalobcovo zjištění týkající se napodobení jeho podpisu na žádosti o uzavření dohody o sjednání daně a nové skutečnosti vyplývající z přípisu Finančního úřadu v Limburgu.

[7] V projednávané věci bylo sporným, zda žalobce podal svůj návrh na obnovu před uplynutím subjektivní lhůty, která podle daňového řádu činí šest měsíců. Plynutí této lhůty se zjišťuje samostatně ve vztahu ke každému uplatněnému důvodu obnovy řízení. Krajský soud konstatoval, že druhý uplatněný důvod, tj. nové skutečnosti vyplývající z přípisu Finančního úřadu v Limburgu, správce daně vyhodnotil správně, když dospěl k závěru, že se o nové skutečnosti ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu nejedná.

[8] První důvod návrhu na obnovu řízení, a sice že rozhodnutí o sjednání daně bylo učiněno na základě žádosti opatřené padělaným podpisem žalobce, byl podle krajského soudu uplatněn až po uplynutí subjektivní šestiměsíční lhůty, neboť žalobce se o sjednání

daně dozvěděl nejpozději dne 7. 3. 2012, kdy mu byla vydána kopie zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005 obsahující podstatnou část žádosti o sjednání daně včetně odkazu na ústní jednání, při kterém byla tato žádost předložena Finančnímu úřadu v Teplicích. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že pokud žalobce skutečně žádnou žádost o uzavření dohody o sjednání daně nepodepsal, mohl toto tvrzení uplatnit jako důvod obnovy řízení již dne 7. 3. 2012. Žalobce však i přes toto zjištění žádnou aktivitu nevyvinul a teprve dne 26. 3. 2013 se znovu obrátil na správce daně, aby mu poskytl další podklady ze správního spisu. Subjektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení pro tvrzení nesplnění podmínek sjednání daně spočívající v napodobeném podpisu žalobce na žádosti o uzavření dohody o sjednání daně podle názoru krajského soudu začala plynout dne 8. 3. 2012 a skončila 7. 9. 2012. Krajský soud proto vyhodnotil, že návrh na obnovu řízení ze dne 17. 4. 2013 byl v tomto ohledu podán po uplynutí subjektivní lhůty (kogentně) stanovené v § 118 odst. 2 daňového řádu.

[9] Krajský soud poté uvedl, že pokud žalobce namítl, že jej správce daně delší dobu odmítal seznámit s výsledky daňové kontroly, pak toto tvrzení nijak nedoložil, přičemž tato okolnost neměla žádný vliv na běh subjektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. Žalobce zprávu o daňové kontrole obdržel dne 7. 3. 2012, tj. ještě před uplynutím lhůty pro podání odvolání proti platebním výměrům na penále, vůči nimž následně s ročním odstupem podal návrh na obnovu řízení. Žalobci tudíž nic nebránilo v tom, aby tyto platební výměry napadl odvoláními, což však neučinil. V této souvislosti krajský soud doplnil, že samotná skutečnost, že zástupkyně žalobce přistoupila na sjednání daně nebo že nepodala odvolání proti platebním výměrům na penále, není ničím nestandardním či jakkoli podezřelým, natožpak dokladem o domnělé zmanipulovanosti zástupkyně žalobce.

[10] Krajský soud též uvedl, že napodobený podpis žalobce na žádosti o uzavření dohody o sjednání daně nepředstavuje dostatečný důvod pro obnovu řízení. Předmětnou žádost ze dne 11. 2. 2008 navíc nebylo možné považovat za podklad pro vyměření daně, neboť daň byla vyměřena na základě dohody o základu daně a sjednání daně uzavřené při ústním jednání dne 27. 3. 2008.

[11] K námitkám žalobce týkajícím se vlastního vyměření daně a penále včetně tvrzení o neposkytnutí možnosti vyjádřit se a uplatnit námitky, tvrzení o tom, že daň za identické plnění v souvislosti s prodejem květin byla odvedena dvakrát, tvrzení o rozdílech mezi zprávou o daňové kontrole a žádostí o uzavření dohody o sjednání daně, tvrzení o porušení § 5 odst. 3 daňového řádu tím, že správce daně žalobce nekontaktoval, aby jej seznámil s údaji o milionových částkách doměřené daně, včetně argumentace proti závěru žalovaného, že penále vzniká přímo ze zákona, krajský soud připomněl, že předmětem tohoto řízení bylo rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení. Soudní přezkum se proto omezil jen na to, zda byly, či nebyly splněny zákonné podmínky pro povolení obnovy řízení. Krajský soud se přitom nemohl zabývat námitkami, které napadají postup daňových orgánů v pravomocně skončeném řízení, jehož obnovu žalobce navrhoval, neboť to nebylo předmětem řízení v projednávané věci.

[12] Námitky žalobce, že toto řízení je sporem dvou naprosto nerovných subjektů, že ve správním spisu není založena generální plná moc pro D. M. a že v případě neexistence této plné moci by celé řízení počínaje daňovou kontrolou bylo zmatečné, shledal krajský soud opožděnými, neboť byly uplatněny až v replice k vyjádření

žalovaného, resp. při jednání, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Pro úplnost pak krajský soud uvedl, že nebyla-li předmětná plná moc založena ve správním spisu předloženém soudu, neznamená to, že tato plná moc neexistuje. Žalovaný totiž krajskému soudu předložil pouze tu část spisového materiálu, která se týká předmětu soudního řízení, tj. přezkumu rozhodnutí daňových orgánů o návrhu žalobce na obnovu řízení ve věci daňového penále, pravomocně ukončeného v roce 2012. Je proto logické, že v této části správního spisu se nenachází plná moc, na základě které D. M. zastupovala žalobce v řízení o dodatečném vyměření daně, které pravomocně skončilo již v roce 2008. Sám žalobce navíc nikdy v průběhu daňového řízení ani v průběhu soudního řízení, až do dne konání ústního jednání, v této věci netvrdil, že by D. M. neudělil plnou moc. Naopak ve svých podáních opakovaně D. M. označoval za svou zástupkyni (zmocněnkyni), a proto krajský soud vyhodnotil předmětnou námitku, která se navíc ani netýkala splnění, či nesplnění podmínek obnovy řízení, za účelovou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti tomuto rozsudku podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenou o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatel shledává nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu v nesprávném posouzení otázky týkající se počátku běhu subjektivní lhůty pro povolení obnovy. Podle názoru stěžovatele tuto otázku krajský soud nesprávně vyhodnotil, když za možnost seznámení se stěžovatele s důvodem obnovy řízení označil okamžik, kdy zástupkyně žalobce převzala zprávu o kontrole daně, kde byla zmínka o žádosti o sjednání daně, tj. dne 7. 3. 2012. Stěžovatel má však za to, že okamžikem, kdy se skutečně seznámil s podvrženou žádostí o sjednání daně opatřenou jeho napodobeným podpisem, byl 26. 3. 2013, kdy prvně nahlédl do správního spisu.

[15] Dále stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že jeho padělaný podpis na žádosti o sjednání daně odpovídá podmínce v § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu a dopis Finančního úřadu v Limburgu, z něhož mohl správce daně zjistit správný rozsah dodávek z Holandska a navazujících zdanitelných prodejů stěžovatele, odpovídá podmínce uvedené v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Tyto důvody byly podle názoru stěžovatele krajským soudem nesprávně vyhodnoceny.

[16] Stěžovatel se dále domnívá, že si krajský soud vytvořil vlastní konstrukci autoremedury, podle níž byl správce daně oprávněn opravit svá nesprávná rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele, správce daně rozhodnutím ze dne 26. 7. 2013 v plném rozsahu vyhověl odvolání stěžovatele a zrušil napadené rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení ze dne 24. 5. 2013, čímž podle stěžovatele obnovu řízení povolil. To, že správce daně v rozhodnutí o odvolání neuvedl výslovně větu „obnova řízení se povoluje“ nelze klást za vinu stěžovateli.

[17] Stěžovatel se též neztotožnil s názorem krajského soudu, že vztah mezi ním a jeho zástupkyní byl jeho soukromoprávní záležitostí a že správce daně nemohl zkoumat jejich vzájemné vztahy a případné porušení zájmů stěžovatele jeho zástupkyní. Podle názoru

stěžovatele se správce daně s ohledem na jednání zástupkyně stěžovatele neměl spokojit se vzdáním se odvolání zástupkyní bez výslovného souhlasu stěžovatele. Také odmítání pracovnic správce daně vydat stěžovateli kopii kontrolní zprávy, které mělo za následek marné uplynutí lhůt k odvolání, nebylo jistě v souladu s postupem podle § 2 a § 16 odst. 8 daňového řádu.

[18] V závěru kasační stížnosti stěžovatel konstatoval, že postup daňových orgánů je v tomto případě zásahem do ústavních práv občana a porušením zásady legitimního očekávání a dobré víry ve spravedlnost. Dle názoru stěžovatele měl krajský soud při hodnocení postupu daňových orgánů *„dát přednost hledisku spravedlnosti před formálními hledisky nedokonalých právních norem a porušil tak zásadu dobrých mravů.“*

[19] Z uvedených důvodů tak stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15Af 35/2014 - 72, rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7891/14/5000-14104-711507, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 5. 9. 2013, č. j. 1672541/13/2514-24801-501038, zrušil a ve věci povolil *„řádné řízení o obnově“*.

[20] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 25. 1. 2017 plně ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu, přičemž odkázal na své rozhodnutí o odvolání a svá vyjádření v řízení o žalobě. Žalovaný má za to, že se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně a přesvědčivé vypořádal s žalobními námitkami a navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžejní otázkou daného případu, a to, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení.

[23] Jak již poznamenal krajský soud v napadeném rozsudku, obnova řízení může být povolena jen za splnění zákonných předpokladů uvedených v § 117 až § 119 daňového řádu.

[24] Podle § 117 daňového řádu *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku, c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.*

[25] Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítl dva důvody obnovy řízení: 1) padělaný podpis na žádosti o uzavření dohody o sjednání daně podle § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a 2) nové skutečnosti vyplývající z přípisu Finančního úřadu v Limburgu.

[26] Ve věci padělaného podpisu na žádosti o uzavření dohody o sjednání daně je třeba se v první řadě zabývat dodržením subjektivní šestiměsíční lhůty podle § 118 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *(n)ávrh na povolení obnovy řízení lze podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení*. „Důvodem obnovy řízení" je nutno rozumět takové skutečnosti, jejichž existence by mohla znamenat naplnění některého z přípustných důvodů obnovy řízení. Žádost o uzavření dohody o sjednání daně není rozhodně „dokladem" ve smyslu § 117 písm. b) daňového řádu, nýbrž soukromou listinou zachycující projev vůle (možná toliko domnělý) toho, kdo je v listině uveden jako ten, jenž projev vůle činí (typicky ten, který listinu podepsal či domněle podepsal). Skutečnost, že určitý projev vůle byl učiněn nebo jeho učinění předstíráno (například zfalšováním podpisu osoby, jež jej měla domněle učinit), však podle okolností může být novou skutečností nebo důkazem ve smyslu § 117 písm. a) daňového řádu. Proto má smysl zkoumat, co je přesným obsahem takové nové skutečnosti nebo důkazu, neboť od toho lze odvinout úvahu, kdy se o jejich obsahu navrhovatel dozvěděl (nikoli mohl či měl dozvědět – zákon zde vyžaduje fakticitu, tedy skutečné dozvědění se). Se stěžovatelem je třeba souhlasit, že z kopie zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 a 2005 č. j. 53213/08/210931/6166, která mu byla předána 7. 3. 2012, nejsou patrné podrobnosti žádosti o uzavření dohody o sjednání daně v tom smyslu, že tam není uvedeno, podpis jaké osoby se na žádosti nachází. Věcný obsah žádosti je však ve zprávě velmi podrobně zreprodukován, v podstatě graficky zhuštěně zkopírován (tj. doslovně převzat) z přílohy k protokolu, k němuž byla žádost zástupkyní stěžovatele při jednání dne 12. 2. 2008 připojena. Do sféry stěžovatele se tedy 7. 3. 2012 dostala informace o věcném obsahu žádosti o sjednání daně, která byla jeho jménem zástupkyní stěžovatele učiněna. V tomto okamžiku měl tedy k dispozici potřebný soubor informací, na základě něhož mohl usoudit, zda takováto žádost byla jeho zástupkyní učiněna v souladu s jeho vůlí, či v rozporu s touto vůlí. Ve lhůtě 6 měsíců ode dne 7. 3. 2012 tedy musel návrh na obnovu řízení podat.

[27] Ve vztahu k tomuto důvodu obnovy již tedy není nutno zkoumat, zda případné zfalšování podpisu stěžovatele na žádosti, provedené stěžovatelovou zástupkyní by mohlo mít, slovy § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, *podstatný vliv na výrok rozhodnutí*. Nad rámec nutného však lze poznamenat, že i kdyby tomu tak bylo, důvod pro obnovu by kvůli této skutečnosti dán nebyl. Podstatné je totiž, že zástupkyně stěžovatele, jíž stěžovatel udělil plnou moc, byla oprávněna ke všem úkonům v rámci daňového řízení. Skutečnost, zda návrh na sjednání daně podala v souladu se stěžovatelovou vůlí, anebo v rozporu s ní, je irelevantní, neboť navenek, ve vztahu ke správci daně, měla oprávnění samotnou dohodu o sjednání daně uzavřít. Měla oprávnění tuto dohodu uzavřít v intencích návrhu, ať již jeho vztah ke skutečné vůli stěžovatele byl jakýkoli, anebo i odlišně od návrhu, pokud by usoudila, že je to tak vhodné. Návrh samotný, zejména pak návrh učiněný osobně daňovým subjektem, nikoli „jen" jeho zástupcem, není nutnou náležitostí procesu sjednání daně. Podstatný zde je projev vůle sjednat daň v určité výši. Ten zástupkyně stěžovatele nepochybně a zcela v mezích své plné moci také učinila, a daň tedy sjednala. Dohoda o sjednání daně pak byla v souladu s § 31 odst. 7 tehdejšího zákona

o správě daní a poplatků řádně zaprotokolována v protokolu o ústním jednání ze dne 27. 3. 2008, č. j. 56304/08/210931/6166, podepsaném právě zástupkyní stěžovatele D. M.

[28] Druhý stěžovatelem tvrzený důvod obnovy řízení, tedy nové skutečnosti vyplývající z přípisu Finančního úřadu v Limburgu, není možné podle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za důvod uvedený v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Povinnost tvrzení a povinnost důkazní stíhá v daňovém řízení zásadně daňový subjekt. On je povinen v rámci řízení přemýšlet, jaké skutečnosti by mohly ke splnění této jeho povinnosti přispět, a patřičně tuto svou úvahu procesně projevit. Pouze za situace, kdy si v rámci daňového řízení daňový subjekt, přihlédneme-li k jeho poměrům a dalším okolnostem, nemohl rozumně uvědomit, že tyto skutečnosti nebo důkazy jsou či mohou být k dispozici, bude splněna později, tedy při případné úvaze o obnově řízení na návrh daňového subjektu z důvodu podle § 117 písm. a) daňového řádu, podmínka, že jde o skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny již dříve. Správce daně již v průběhu daňové kontroly, konkrétně v roce 2007, požádal nizozemskou daňovou správu o poskytnutí předmětných informací a získal od ní stručnou informaci. Pokud tehdy měl stěžovatel za to, že informace holandské daňové správy není dostatečná, mohl a měl v rámci dokazování požadovat opatření informací podrobnějších. Nic takového však neučinil. Lze proto uzavřít, že pokud by bylo možno dodatečně poskytnuté informace od holandské daňové správy považovat za nové skutečnosti či důkazu ve smyslu § 117 písm. a) daňového řádu, není u nich splněna zákonná podmínka, že *nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí (...) uplatněny v řízení již dříve.* Ostatně zřejmě právě proto, že stěžovatel či jeho tehdejší zástupkyně v rozhodné době neměli za to, že ve stěžovatelově věci lze od holandské daňové správy získat další informace, které by stěžovali byly ku prospěchu, stěžovatelova zástupkyně sjednala se správcem daně (za tehdejšího splnění zákonných podmínek, tedy za nemožnosti stanovit daň dokazováním ani pomůckami) daň. Skutečnosti plynoucí z přípisu Finančního úřadu v Limburgu proto není možné považovat za zákonný důvod obnovy řízení ve smyslu daňového řádu.

[29] Nejvyšší správní soud poté nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že správce daně rozhodnutím ze dne 26. 7. 2013 v plném rozsahu vyhověl jeho odvolání a zrušil napadené rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení ze dne 24. 5. 2013, čímž podle názoru stěžovatele obnovu řízení povolil. Vzhledem k tomu, že správce daně nesprávně vyhodnotil návrh na obnovu řízení ze dne 17. 4. 2013, který se neměl týkat dodatečně vyměřených daní z příjmů, ale penále za prodlení se splacením těchto daní, v rámci autoremedury podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutím ze dne 26. 7. 2013 napadené rozhodnutí zrušil a odvolání stěžovatele vyhověl. Tímto rozhodnutím ovšem obnovu řízení v žádném případě nepovolil, když se věc vrátila zpět do fáze zkoumání podmínek pro povolení obnovy řízení, ve kterém bylo stěžovateli předepsáno penále za prodlení s placením daní. Toto řízení bylo následně ukončeno vydáním rozhodnutí ze dne 5. 9. 2013, jímž byl návrh na obnovu řízení stěžovatele (znovu) zamítnut v souladu s § 119 odst. 1 daňového řádu.

[30] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval vzájemným vztahem mezi stěžovatelem a jeho zástupkyní. Stěžovatel jako daňový subjekt měl možnost zvolit si zástupce v daňovém řízení a udělit mu plnou moc, která by vymezovala rozsah oprávnění zástupce k jednání za daňový subjekt a kterou by zástupce prokazoval svá oprávnění vůči třetím osobám. Jak vyplývá ze zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 27. 3. 2008,

č. j. 53213/08/210931/6166, stěžovatel udělil na základě svobodného projevu své vůle D. M. generální plnou moc dne 9. 2. 2004. Na základě této plné moci tedy zástupkyně stěžovatele jednala se správcem daně, činila úkony jako je vzdání se práva na odvolání nebo přistoupení ke sjednání daně na základě dohody. Jedná se o úkony, které mohou být provedeny i zástupcem daňového subjektu, neboť při jejích provedení není potřebná osobní účast zastoupeného daňového subjektu. Nebylo proto možné vyhovět ani námitce stěžovatele, že se správce daně neměl spokojit se vzdáním se práva na odvolání zástupkyní, tj. bez výslovného souhlasu stěžovatele, ale měl zkoumat jejich vzájemný vztah a případné porušení zájmů stěžovatele jeho zástupkyní.

[31] K námitce stěžovatele, že soud při hodnocení postupu daňových orgánů má „*dát přednost hledisku spravedlnosti před formálními hledisky nedokonalých právních norem, a porušil tak zásadu dobrých mravů*“, vyjádřil svůj názor již krajský soud, přičemž se s tímto Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Je-li pro uplatnění určitého procesního institutu (zde obnovy řízení) potřeba splnit určité zákonné podmínky, jež mají svůj rozumný účel, a sice poskytnout uplynutím určitých dob právní jistotu dotčeným osobám, nelze na jejich splnění rezignovat povšechným poukazem na potřebu materiální spravedlnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Odvolacímu finančnímu ředitelství, které by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně mělo právo, žádné náklady, jež by přesahovaly jeho běžnou úřední činnost, s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

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

V Brně dne 5. dubna 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu