

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **D. a l. s., s. r. o.**, zast. JUDr. Radimem Divišem, advokátem, se sídlem Pražská 15, 301 00 Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad v Mostě**, se sídlem Báňská 285, 434 01, Most, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 15 Ca 20/2003 - 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla odmítnuta jeho žaloba. Touto žalobou se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu v Mostě, který spatřoval v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995, 1996 a 1997. V žalobě zejména namítal, že právo provádět daňovou kontrolu již zaniklo a správce daně tak nemá právo provádět za označené roky daňovou kontrolu. Tuto námitku opíral zejména o skutečnost, že za stěžovatele nebyl oprávněn Ing. L., neboť plná moc k jednání mu dříve udělená, byla ze strany stěžovatele v mezidobí zrušena; toto své tvrzení dosvědčoval různými skutečnostmi. Z výše uvedeného pak dovozoval, že došlo k nezákonnému zásahu a s odkazem na ustanovení § 87 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) navrhoval, aby finančnímu úřadu v Mostě bylo zakázáno pokračovat v porušování stěžovatelových práva a bylo mu přikázáno, aby neprováděl daňovou kontrolu u daně z příjmů právnických osob

za zdaňovací období 1995, 1996 a 1997. Rovněž požadoval, aby o žalobě bylo rozhodnuto dle ustanovení § 56 s. ř. s, tedy mimo pořadí.

Stěžovatel podáním doručeným Krajskému soudu v Ústí nad Labem dne 15. 4. 2003 podal návrh na vydání předběžného opatření. Tento návrh byl Krajským soudem v Ústí nad Labem dne 25. 4. 2003 zamítnut.

Následným rozsudkem Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu odmítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak uvedl, že k zahájení daňové kontroly za roky 1995, 1996 a 1997 došlo již dne 14. 8. 2000. Podle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být však žaloba proti nezákonnému zásahu podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k tomuto zásahu došlo; v projednávané věci podle krajského soudu tato subjektivní i objektivní lhůta pro podání žaloby již uplynula, neb stěžovatel žalobu podal až 6. 2. 2003. Z odůvodnění rozhodnutí dále vyplynulo, že daňová kontrola představuje jen jeden z úkonů v daňovém řízení, přičemž je-li na základě výsledku kontroly uložena dodatečná daňová povinnost, může daňový subjekt podávat opravné prostředky dle zákona o správě daní a poplatků, čímž dochází k naplnění dikce ustanovení § 85 s. ř. s., podle kterého je žaloba proti nezákonnému zásahu přípustná jen tehdy, když právní řád žádné jiné prostředky neposkytuje, což není souzený případ.

Na základě výše uvedeného došel krajský soud k závěru, že žaloba byla podána opožděně a navíc je nepřípustná, a proto ji na základě ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. odmítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, ve které k prvnímu důvodu odmítnutí žaloby, tedy uplynutí lhůt, zejména uvedl, že lhůtu dvou měsíců nelze počítat ode dne, kdy se stěžovatel o nezákonném zásahu dozvěděl, nýbrž až ode dne, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí o opravném prostředku [v daném případě o námitce podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků]. K uplynutí lhůty dvou let pak stěžovatel uvedl, že toto ustanovení je v daném případě nesplnitelné, neb lhůta by v souzené věci skončila 14. 8. 2002, tedy ještě před účinností s. ř. s. Stěžovatel v této souvislosti rovněž s odkazem na čl. 4 odst. 4, čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod uvedl, že ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. je třeba aplikovat nikoliv extenzivně, jak to učinil krajský soud, ale tak, aby se stěžovatel domohl svého práva na soudní přezkoumání i takového nezákonného zásahu správního orgánu, který byl učiněn před 1. 1. 2003, např. dne 14. 8. 2000, jak je tomu v tomto případě.

Ke druhému důvodu odmítnutí žaloby, tj. nevyčerpání opravných prostředků podle ustanovení § 85 odst. 1 zákona s. ř. s., pak stěžovatel uvedl, že tento názor nemá oporu v s. ř. s. Svůj závěr opíral i o nálezy Ústavního soudu, z kterých dovozoval, že Ústavní soud meritorně přezkoumával podané ústavní stížnosti i v případě vyčerpání toliko námitky dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. I zde stěžovatel dovozoval, že byl porušen čl. 36 odst. 2 Listiny základních práva svobod.

Stěžovatel konečně uvedl, že pokud by mělo obstát tvrzení krajského soudu, že žalobu podle ustanovení § 82 s. ř.s. lze podat až po vyčerpání opravných prostředků dle zákona o správě daní a poplatků, potom by muselo dojít k rozhodnutí o těchto opravných prostředcích ve lhůtě dvou let ode dne, kdy k nezákonnému zásahu došlo, jinak by právo stěžovatele zcela záviselo na rychlosti rozhodnutí správního orgánu. Stejně tak stěžovatel namítl i porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Na základě výše uvedených skutečností pak stěžovatel požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ze kterého zejména vyplynulo, že rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem považuje za rozhodnutí učiněné v souladu se zákonem. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Stěžovatel doručil dne 29. 10. 2003 Nejvyššímu správnímu soudu nevyžádanou repliku k vyjádření žalovaného, ve které uváděl obdobné skutečnosti jako v podané kasační stížnosti, tj. namítal nemožnost uplynutí subjektivní a objektivní lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu před účinností s. ř. s., přitom se opíral o porušení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. výklad označeného čl. Listiny provedený Ústavním soudem. Nově zejména uvedl, že opravným prostředkem na ochranu před nezákonným zásahem je toliko námitka podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků; shodný názor dle stěžovatele vyjádřil ve svých rozhodnutích i Ústavní soud.

Dne 7. 12. 2004 doručil stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu další podání, ve kterém zejména uvedl, že předmětná daňová kontrola započala dne 14. 8. 2000, přičemž stěžovatel se o nezákonném zásahu dozvěděl až dne 4. 4. 2002 na základě obdržení výzvy žalovaného. V podání dále uvedl, že k uplynutí lhůt nemohlo v souzené věci dojít před nabytím účinnosti s. ř. s, neb by takový postup představoval denegatio iustitiae, tedy odepření spravedlnosti, resp. by takový postup odporoval předvídatelnosti zákona. Na základě výše uvedeného pak dovozoval, že okamžikem, od kterého je nutno odvozovat počátek běhu lhůt je až den 1. 1. 2003, tedy nabytí účinnosti s. ř. s. a subjektivní lhůta tak měla skončit až dne 1. 3. 2003, objektivní pak 1. 1. 2005. U tohoto závěru se dovolával i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2004, č. j. 2 Afs 76/2004.

Napadené soudní rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel brojí proti rozhodnutí, jímž byla žaloba odmítnuta, přichází pak v úvahu důvod upravený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s, tedy tvrzená nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu (žaloby) a Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval naplněním tohoto stížnostního důvodu.

Ze správního spisu stran posouzení věci pro Nejvyšší správní soud přitom především vyplynulo, že napadaná daňová kontrola byla vůči stěžovateli zahájena dne 14. 8. 2000 a žalobu proti označené daňové kontrole, nezákonnému zásahu, stěžovatel podal dne 6. 2. 2003. Tyto údaje jsou důležité právě z tohoto důvodu, že odmítavé usnesení krajského soudu bylo postaveno především na uplynutí lhůt, které s. ř. s. pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu stanoví. K tomuto je třeba podle Nejvyššího správního soudu nejprve s odkazem na ustanovení § 84 odst. 2 s. ř. s. uvést, že zmeškání ani jedné z lhůt pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu nelze prominout. Následně pak s odkazem na ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. (žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo – tyto lhůty jsou tzv. v konjunkci) je třeba uvést, že došlo-li již před datem podání žaloby k uplynutí lhůty objektivní, tedy lhůty dvou let, nepřichází už z logiky věci v úvahu „dodržení“ lhůty subjektivní, neb uplynula-li lhůta nejzazší a nelze-li ji prominout, nemohla být ani „dodržena“ lhůta kratší a je potom nadbytečné se jejím „během“ jakkoliv zabývat (subjektivní lhůta je fakticky obsažena ve lhůtě objektivní, a její běh po uplynutí lhůty objektivní nepřichází v úvahu a je tak právně bez významu). Jak vyplynulo ze správního a soudního spisu, daňová kontrola, proti které je jako nezákonnému zásahu brojeno, byla zahájena dne 14. 8. 2000 a stěžovatel podal žalobu dne 6. 2. 2003, tedy prokazatelně po uplynutí objektivní lhůty. Žaloba byla tedy podána v tomto smyslu „opožděně“ (resp. byla podána ve vztahu k věci, na niž se pro předmětné „uplynutí“ objektivní lhůty pro její podání ještě před nabytím účinnosti s. ř. s. daná úprava vůbec nemohla vztáhnout), a krajský soud ji v tomto ohledu v souladu se zákonem odmítl, přičemž nebylo třeba se zabývat lhůtou subjektivní. Stejně tak nebylo třeba se za této situace zabývat nepřípustností žaloby z důvodu nevyčerpání opravných prostředků podle ustanovení § 85 odst. 1 zákona s. ř. s., neb opožděnou žalobu není povinen krajský soud dále přezkoumávat.

K meritorním námitkám stěžovatele - uplynutí lhůty dvou let je v daném případě nesplnitelné, neb lhůta by v souzené věci skončila 14. 8. 2002, tedy ještě před účinností s. ř. s; stěžovatel v této souvislosti rovněž s odkazem na čl. 4 odst. 4, čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod uvedl, že ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. je třeba aplikovat nikoliv extenzivně, jak to učinil krajský soud, ale tak, aby se stěžovatel domohl svého práva na soudní přezkoumání i takového nezákonného zásahu správního orgánu, který byl učiněn před 1. 1. 2003, např. dne 14. 8. 2000, jak je tomu v tomto případě - Nejvyšší správní soud jmenovitě ještě uvádí, že přezkum nezákonného zásahu je novým institutem v českém právním řádu, a jak vyplývá z ustanovení § 135 s. ř. s., zákonodárce stanovil jeho účinnost k 1. 1. 2003 a se zpětnou účinností, jež by svědčila žalobcovým tvrzením, tento zákon nijak nepočítá. Nejvyšší správní soud sice akceptuje smysl dané námitky pro běh předmětné subjektivní lhůty, jejíž počátek je v případě dřívějších nezákonných zásahů z doby před 1. 1. 2003 možné spojovat „nejdříve“ právě „až“ s tímto datem, to však může, resp. mohlo, platit jen v případě či případech, kdy k tomuto datu (1. 1. 2003) ještě neuplynula lhůta objektivní. Opačný výklad a tomu odpovídající přístup by znamenal *nepřípustnou retroaktivitu* úpravy řízení o ochraně před nezákonným zásahem pokynem nebo donucením správního orgánu, obsažené v s. ř. s. Ostatně stěžovatelem avizované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2004, č. j. 2 Afs 76/2004 svědčí stěžovatelově námitce také jen v otázce pohledu na běh lhůty subjektivní, a nikoliv již v otázce jím prezentovaného vnímání běhu lhůty objektivní.

Z právně teoretického hlediska (nejreprezentativněji v současné době u nás Knapp, V.: Teorie práva, C.H.BECK Praha 1995) je *nepřípustnost retroaktivity* (zpětné účinnosti) jednotlivých právních norem a tím i právních předpisů jako celku jedním z právně filozofických požadavků právní jistoty. Současně se však proti tomuto požadavku, a to rovněž z právně filozofických pozic, někdy staví politická nezbytnost retroaktivity. S tím také do jisté míry souvisí i rozlišování tzv. *pravé* a tzv. *nepravé* retroaktivity.

V případě tzv. *pravé* retroaktivity se jedná o situaci, zda podle určité současné právní normy je možno posoudit lidské chování, resp. právní skutečnosti, či právní vztahy atd., které se uskutečnily dříve než právní norma nabyla účinnosti, resp. zda nová právní norma může změnit právní následky, které podle práva nastaly přede dnem její účinnosti. Teorie práva, jak již bylo naznačeno, klade požadavek nepřípustnosti retroaktivity zákonů jako jeden z nezbytných požadavků právní jistoty. Nutno však uvést, že v našem platném právu obecný zákaz retroaktivity zákonů výslovně stanoven není. Výslovně takový zákaz platí jen pro trestní právo (viz čl. 40 odst. 6 Listiny - *" Trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější"*), z čehož dále vychází i ust. § 16 trestního zákona a obdobně i ust. § 7 přestupkového zákona. Při absenci výslovného zakotvení obecného zákazu retroaktivity zákonů v našem právním řádu by však přesto bylo možno takovouto obecnou platnost zákazu retroaktivity vyvodit výkladem z čl. 1 Ústavy České republiky, a to z pojmu právního státu - *"Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana"*. I když tedy u nás není nemožnost retroaktivity zákonů obecně de lege lata výslovně zakotvena, je třeba ji považovat za požadavek právní politiky, a nutno říci, že na této pozici stojí i Ústavní soud. K tomu nezřetelněji viz nález Ústavního soudu Pl. ÚS 9/95 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, sv. 5, díl. I., č. 16.

V případě tzv. *nepravé* retroaktivity jde potom o situaci poněkud jinou. Jejím cílem je zabezpečit žádoucí "pružnou kontinuitu právního řádu". Vzhledem k tomu, že nové právní normy zpravidla nevznikají v "prostoru právem dosud nevyplněném", nýbrž naopak téměř vždy příslušné právní normy mění či nahrazují obdobné právní normy předchozí, bývá přijímáním nové právní úpravy nastolován problém kontinuity právní úpravy. Den nabytí účinnosti nové právní normy, která nahradila normu předchozí, je tedy i časovým rozmezím, kdy se právně upravené skutečnosti a vztahy atd. (rozumí se trvající skutečnosti a vztahy) dostávají z režimu jedné právní normy do režimu jiné právní normy. Tato skutečnost souvisí s trváním, resp. přetrváváním práva. Ve společnosti ovládané právem logicky existují vždy právní vztahy, které vznikly za práva starého a přetrvávají i za práva nového. Konkrétní "rozměr" kontinuity, resp. přetrvávání práva v tomto smyslu, zpravidla řeší vždy ten který nový právní předpis sám, v tzv. přechodných (intertemporálních) ustanoveních. Intertemporální ustanovení nového právního předpisu, která bývají umístěna na jeho konci zpravidla vycházejí ze zásady, že právní vztahy vzniklé před jeho účinností se spravují do nabytí účinnosti nové právní normy právní normou dřívější, ode dne účinnosti nové právní normy normou novou, a to podle povahy upravovaných vztahů buďto bez potřeby přizpůsobit jejich režim nové právní úpravě, nebo s povinností přizpůsobit jejich režim nové právní úpravě do určité doby, a to zpravidla pod sankcí zániku práva, resp. právního vztahu. Tyto zásady je však třeba vždy v příslušném právním předpisu upravit zcela konkrétně, tzn. vyjádřit je výslovně a podrobněji a eventuálně i modifikovat pro jednotlivé specifické otázky, jako např. pro povinnost (v zájmu zachování oprávnění založeného z minula) dodatečně prokázat splnění nových (dalších) podmínek předepsaných pro vznik oprávnění podle nové úpravy, běh lhůt pro tyto i jiné situace, apod.

Pro posuzovanou věc je podle názoru Nejvyššího správního soudu proto rozhodující, že jak bylo již shora poznamenáno, zákonodárce stanovil účinnost s. ř. s. k 1. 1. 2003, se zpětnou účinností, jež by svědčila žalobcovým tvrzením, tento zákon nijak nepočítá, a proto nelze při posuzování žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu abstrahovat od v s. ř. s. výslovně stanoveného požadavku na běh objektivní zákonné lhůty pro podání předmětné žaloby.

Nejvyšší správní soud se s odkazem na výše uvedené zabýval i všemi konkrétními námitkami stěžovatele, naplnění označeného stížnostního důvodu, tedy ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. písm. e), však neshledal. „Opožděnost“ žaloby nebyla na základě stěžovatelových námitek vyvrácena. Z důvodu, že k datu podání žaloby došlo až po uplynutí objektivní lhůty, a žaloba tak byla podána prokazatelně „opožděně“, se s odkazem na procesní ekonomii Nejvyšší správní soud již podrobně argumentačně nevyjadřuje ke všem navazujícím námitkám stěžovatele, neboť za situace, kdy „opožděnost“ žaloby nebyla na základě stěžovatelových námitek vyvrácena, je již nadbytečné.

K námitkám týkajícím se porušení Listiny základních práv a svobod Nejvyšší správní soud toliko poznamenává, že ač kontrola ústavnosti není jeho primárním úkolem, zabýval se i namítaným porušením označených článků, avšak neshledal, že by v souzené věci došlo k jejich porušení.

Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami stěžovatele ve vztahu i k jiným stížnostním důvodům, avšak ani naplnění těchto důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků nepřiznal, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch (náhradu nákladů řízení ani nepožadoval).

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

V Brně dne 21. 12. 2004

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu