

9. 1. 2013

Veďte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Nicotnost rozhodnutí v daňovém řízení a jak se jí lze, či spíše nelze, domoci

V praxi se mezi právníky často určité správní rozhodnutí, tedy i rozhodnutí vydané správcem daně (spíše se však jedná o rozhodnutí obecního či městského úřadu, než o rozhodnutí úřadu finančního) kvalifikuje jako rozhodnutí natolik chybné, že je rozhodnutím nulitní povahy. Jakým způsobem a nakolik úspěšně je však možno se domoci skutečného prohlášení a uznání této neplatnosti ze strany správních orgánů rozhodujících v daňovém řízení?



V ustan. § 101 odst. 1 zák. č. [280/2009](#) Sb. daňový řád, v platném znění (dále jen pod označením „d.ř.“) je stanoveno, že ukládat povinnosti nebo přiznávat práva, příp. prohlašovat práva a povinnosti stanovené zákonem, může správce daně v daňovém řízení pouze formou rozhodnutí. Pokud tak chce správce daně uložit poplatníkovi určitou povinnost (nejznáměji pak povinnost zaplatit daň), musí tak učinit výhradně prostřednictvím písemného rozhodnutí.

Nejinak tomu bylo také v předchozí právní úpravě zák. č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, v pozdějším znění (dále jen pod označením „zsdp“), kdy tato podmínka byla stanovena v ustan. § 32 odst. 1.

Za rozhodnutí konstitutivní povahy se považují rozhodnutí, jimiž se zakládají, mění nebo ruší subjektivní práva a povinnosti hmotněprávní povahy, tedy rozhodnutí, která konstituují novou právní situaci individuálně určené osoby nebo osob. Tak je tomu v případě řízení před správcem daně např. u platebních výměrů nebo u rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty. Naproti tomu v případě, kdy správce daně pouze autoritativně prohlašuje (tj. zjišťuje a stvrzuje existenci nebo naopak neexistenci hmotněprávních subjektivních práv a povinností), jedná se o rozhodnutí deklaratorní. Tím je např. prohlášení o nicotnosti rozhodnutí nebo platební výměr na úrok z prodlení. [1]

Ústavní soud již v roce 1998 ve svém nálezu (Pl. ÚS 8/98, č. [300/1998](#) Sb.) konstatoval deklaratorní charakter obdobného typu rozhodnutí, jakým je prohlášení o nicotnosti rozhodnutí, a sice rozhodnutí, jímž se dříve osvědčovala neplatnost konstitutivního rozhodnutí správce daně. Ústavní soud uvedl, že osvědčením neplatnosti rozhodnutí se neodstraňují jeho nedostatky, pouze se prohlašuje jeho neplatnost a osvědčení neplatnosti tedy nemá konstitutivní charakter. [2]

V ustan. § 102 odst. 1 d.ř. je uveden výčet povinných náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení. Ačkoli toto znění vychází z dikce ustan. § 32 odst. 2 zsdp, jenž rovněž stanovilo základní náležitosti

rozhodnutí, přesto obsahuje několik odchylek, které se mohou zdát nepatrné, nicméně v budoucnu jistě budou předmětem judikatury.

Tedy ustan. § 32 odst. 2 zsdp stanovilo:

„Základní náležitosti rozhodnutí jsou

- a) označení **oprávněného** správce daně, který rozhodnutí vydal,*
- b) číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, **datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí,***
- c) **přesné** označení příjemce rozhodnutí,*
- d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplácena,*
- e) lhůta plnění,*
- f) poučení o místu, době a formě podání oprávněného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
- g) **vlastnoruční** podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka **se státním znakem**, tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.“.*

Ustan. § 102 odst. 1 d.ř. uvádí:

„Rozhodnutí obsahuje

- a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal,*
- b) číslo jednací, **popřípadě** číslo platebního výměru,*
- c) označení příjemce rozhodnutí,*
- d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o **platební povinnost**, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.*
- e) lhůtu k plnění, **je-li nutné ji stanovit**,*
- f) poučení, **zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání**, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
- g) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
- h) **datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.**“.*

Podle ustan. § 105 odst. 1 DŘ platí: *„Nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejbližše nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí,*

keré vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.“

Pro zjištění a prohlášení nicotnosti rozhodnutí zákon nestanoví žádnou lhůtu a dokonce ani nevymezuje okruh osob, které jsou oprávněny podat podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Může tak v podstatě učinit kdokoli.

Dřívější právní úprava zsdp pojem nicotnosti rozhodnutí neznala a pracovala pouze s institutem tzv. neplatnosti rozhodnutí: *„Chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy věci musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“* [3].

Nutno konstatovat, že spory týkající se neplatnosti rozhodnutí správce daně bývaly v minulosti poměrně časté a Nejvyšší správní soud se touto otázkou na základě podaných kasačních stížností mnohokrát zabýval. Překvapivě však povětšinou zastával stanovisko, které bylo poněkud odlišné od stanoviska Ústavního soudu. Zatímco Ústavní soud shledával neplatné rozhodnutí jako rozhodnutí nulitní, tj. neplatné od jeho samého počátku, tedy rozhodnutí, na které je třeba pohlížet jako na rozhodnutí, které nikdy nebylo vydáno, Nejvyšší správní soud v minulosti rozlišoval mezi rozhodnutími nicotnými, neplatnými a nezákonnými, přičemž uváděl, že neplatnost a nicotnost spolu nelze směšovat, neboť jen správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí nelze považovat, je správním aktem nicotným.

K tomu je zajímavé srovnat nález Ústavního soudu III. ÚS 666/02: *„....Stěžovateli je třeba přisvědčit i pokud jde o námitku, že dodatečný platební výměr je neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které (resp. která) správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, podle něhož postupoval....“* a např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj.: 6 A 76/2001 - 96: *„Ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d.ř. je ovšem zapotřebí uvést, že ani ji nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 d.ř., nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí, tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity.... Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru, neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností....od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonné je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné....“* Nejvyšší správní soud pak v témže rozhodnutí uzavírá: *„platební výměr postrádající některou ze základních náležitostí může podle okolností být buď platný, nebo neplatný ve smyslu § 32 odst. 7 d.ř....“* Takový závěr však, dle názoru autora, popíral samou existenci ustan. § 32 odst. 7 zsdp, neboť to možnost posuzování míry intenzity vadnosti rozhodnutí nepřipouštěl. Autor se pak, právě s ohledem na judikaturu NSS, ve své praxi setkal s právním případem, kdy v rozhodnutí vydaném správcem daně absentovalo správné označení daňového poplatníka a současně i otisk úředního razítka, přesto neplatnost ze strany správce daně nebyla konstatována a nebyla přiznána ani soudem.

Tento rozsudek NSS byl nálezem pléna Ústavního soudu Pl. ÚS 9/06 ze dne 2. 6. 2009 následně zrušen, a sice pro porušení článku 89 odst. 2 Ústavy. Nutno připustit, že k němu byla zveřejněna odlišná stanoviska dvou ústavních soudců.

V důvodové zprávě k návrhu daňového řádu týkajícího se ustan. § 105 bylo uvedeno následující: *„Návrh opouští instrument tzv. neplatnosti rozhodnutí, známý ze současné právní úpravy, a nahrazuje jej v souladu s obdobným pojetím ve správním řádu a judikaturou institutem prohlášení*

nicotnosti rozhodnutí. Nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Jedná se tedy o pseudorozhodnutí (paakt), který nikoho nezavazuje a nelze na něj nahlížet optikou presumpce správnosti.“.[4]

Ustan. § 105 odst. 2 d.ř. pak uvádí: „*Nicotné je rozhodnutí, pokud*

*a) správce daně nebyl k jeho vydání **vůbec věcně** příslušný,*

*b) trpí vadami, jež je činí **zjevně vnitřně rozporným** nebo **právně a fakticky neuskutečnitelným**, nebo*

*c) je vydáno **na základě jiného nicotného rozhodnutí** vydaného správcem daně.“.*

Na nicotnost je třeba pohlížet jako na podstatně závažnější vadu rozhodnutí, než je třeba nezákonnost, kterou přitom správce daně může napravit i po skončení řádného daňového řízení (v rámci přezkumného řízení). Zákon výslovně neřeší střet mezi jednotlivými instrumenty k nápravě vadných rozhodnutí, bude tedy třeba vycházet z povahy a závažnosti zjištěné vady. Odstranění rozhodnutí prohlášením jeho nicotnosti má proto přednost před jinými opravnými a dozorčími prostředky. [5]

Z aktuální judikatury soudů dotýkající se problematiky nicotnosti rozhodnutí v daňovém řízení pak lze uvést rozhodnutí NSS ze dne 17. 2. 2012, vydané pod č.j.: 5 Afs 61/2011 - 47.

Stěžovatel v tomto případě podal podnět ve smyslu ustan. § 105 odst. 5 d.ř., jímž se domáhal vyslovení nicotnosti rozhodnutí o závazném posouzení. NSS konstatoval, že dle ustan. § 70 písm. a) zák. č. 150/202 Sb., soudní řád správní (dále jen pod označením „s.ř.s.“) jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Tedy ty úkony, které nejsou po materiální stránce rozhodnutími, tj. úkony, jimiž se nezakládá, nemění, neruší či závazně neurčuje žádné právo nebo povinnost. NSS konstatuje, že správce daně zjišťuje a prohlašuje naplnění podmínek nicotnosti z úřední povinnosti. Na podnět osoby zúčastněné na správě daní je pak proto třeba nahlížet jako na jakési upozornění správci daně k tomu, aby přezkoumal, zda v podnětu označené rozhodnutí netrpí některou z vad zakotvených v § 105 odst. 2 d.ř. Podnět k prohlášení nicotnosti tak není možno považovat za návrh na zahájení řízení ani za řádný či mimořádný opravný prostředek a NSS podnět k prohlášení nicotnosti přirovnává k institutu podnětu osoby zúčastněné na správě daní k nařízení přezkoumání rozhodnutí dle ustan. § 121 odst. 4 d.ř. **Z toho ovšem plyne, že osoba zúčastněná na správě daní nemá právní nárok na postup podle § 105 odst. 1 d.ř. a nemá ani právní nárok na to, aby správce daně nicotnost rozhodnutí prohlásil.** Ústavní soud se ve svých usneseních ze dne 21. 3. 2001, sp. zn. IV. ÚS 65/01, a ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01, postavil na stanovisko, že splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal, a to samozřejmě rozhodnutím. Pokud však správní orgán neshledá rozhodnutí neplatným, neukládá mu zákon povinnost vydat o tom rozhodnutí. Postačí, pokud správní orgán vyrozumí podatele přípisem o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti (k tomu obdobně i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Afs 33/2003 - 80, ze dne 19. 7. 2007, č. j. 7 Ans 2/2007 - 77, a ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Ans 3/2009 - 84). NSS pak ve svém rozhodnutí ze dne 21. 9. 2010, vydaném pod č. j. 7 Ans 5/2008 - 164 konstatuje, že přípis, kterým správce daně neshledal podmínky pro ověření neplatnosti, není rozhodnutím ve smyslu ustan. § 65 s.ř.s. NSS institut prohlášení nicotnosti rozhodnutí shledává jako prostředek dozorčího práva, jenž je vykonáván z moci úřední. Pokud správce daně k podnětu osoby zúčastněné na správě daní neprohlásí nicotnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do jejího subjektivního práva, neboť subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění neexistuje. Vyrozumění či sdělení správce daně o tom, že naplnění podmínek pro prohlášení nicotnosti neshledal, tak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť jím

nejsou založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva. **Nelze jej tedy napadnout žalobou ve správním soudnictví.** [6]

Nicméně NSS v tomto rozhodnutí také rozvádí svou úvahu nad samotným obsahem pojmu nicotnosti, kdy lze vyhodnotit, že stále drží svůj dosavadní a přísný trend náhledu na intenzitu vadnosti rozhodnutí: „*Nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými **závažnými vadami**, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. **Nicotnost je vyhrazena jen pro ojedinělé případy a je výjimkou ze zásady presumpce správnosti** individuálního správního aktu. Nicotnost se po příslušném zjištění prohlásí pouze tehdy, jestliže rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly.*“ [6]. Z tohoto postoje NSS lze již nyní částečně dovodit, jakým způsobem bude v budoucnu na hodnocení obsahu pojmu nicotnosti rozhodnutí nahlížet.

Jak bylo uvedeno již výše, musí sice správce daně podnět k prohlášení o neplatnosti rozhodnutí přijat a z úřední povinnosti jej prošetřit, nicméně neoprávněný podnět odloží a jak již bylo konstatováno ve shora uvedeném judikátu NSS [6], není takové odložení rozhodnutím, které lze napadnout oprávněným prostředkem. Samotný podnět tak dává zhodnocení stavu věci celem do rukou správce daně, resp. jemu nadřízenému orgánu, u něž však lze shledat shodný zájem na výsledku věci jako v případě správce daně, který napadené rozhodnutí vydal a pro osobu podávající podnět je tak výsledek značně nejistý, či přesněji tato samotná skutečnost jeho šanci na úspěch značně snižuje.

JUDr. Jaroslav Kobík uvádí, že jediným možným způsobem, jak donutit správce daně závažně se zabývat otázkou nicotnosti rozhodnutí s tím, že jeho vypořádání se s touto námitkou může přezkoumat nezávislý soud, je uplatnění námítky nicotnosti přímo v odvolacím řízení vedeném proti napadenému rozhodnutí. [8]

Kromě prohlášení nicotnosti správcem daně nelze opomenout ani soudní pravomoc k prohlášení nicotnosti upravenou pro správní soudy v ustan. § 76 odst. 2 s.ř.s., jež nelze vyloučit ani omezit. Zjistí-li soud, že přezkoumávané rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví tuto nicotnost rozsudkem i bez návrhu. Avšak samotnou otázkou je zde přípustnost správní žaloby proti rozhodnutí. Pakliže je jediným důvodem žalobcem tvrzená nicotnost rozhodnutí, byla by taková žaloba nepřijatelná, pokud by se žalobce před tím nedomáhal vyslovení této nicotnosti v řízení před správcem daně. [7] Možnost domáhat se vyslovení nicotnosti rozhodnutí lze pouze institutem zakotveným v ustan. § 105 d.ř., tedy podnětem. Pokud by takový podnět byl uplatněn, bylo by možno podat proti zpochybňovanému rozhodnutí (např. platebnímu výměru) správní žalobu. Dle názoru kolektivu autorů Daňového řádu s komentářem 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, by ale mohlo být určitým způsobem problematické stanovit lhůtu pro její podání.



Mgr. Jana Čechová Náplavová,
advokát

Trojanova 12
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 918 490
Fax: +420 224 920 468
e-mail: ak@iustitia.cz

-
- [1] KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem, 1. vydání. Praha: Anag 2010, s. 454
[2] Nález Pléna Ústavního soudu Pl. ÚS 8/98, č. [300/1998](#) Sb.
[3] Ustan. § 32 odst. 7 zsdp
[4] Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu
[5] BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád s komentářem, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, I. Díl, s. 641
[6] Rozhodnutí NSS ze dne 17. 2. 2012, vydané pod čj.: 5 Afs 61/2011 - 47
[7] BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád s komentářem, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, I. Díl, s. 643
[8] KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem, 1. vydání. Praha: Anag 2010, s. 479

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nepravomocné povolení stavby a změna územního plánu](#)
- [Letiště a letecké stavby](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Limity dohledu nad výkonem znalecké činnosti](#)
- [Stavebníci získávají od roku 2026 silnější pozici v soudních sporech o povolení stavby](#)
- [Novela zákona o spotřebitelském úvěru: zásadní regulatorní přelom, který změní finanční trh i praxi poskytovatelů spotřebitelských úvěrů](#)
- [Regulace cen taxislužby v roce 2026: co se mění a jaké mají obce možnosti?](#)
- [Jaké klíčové změny přináší návrh novely stavebního zákona?](#)
- [Nový zákon o zbraních a střelivu](#)
- [Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů](#)
- [Nový zákon o zbraních - hlavní a vedlejší držitelé a změny v posuzování zdravotní způsobilosti](#)