Odpovědnost správce daně za správnost konkludentního vyměření daně

Ing. Tomáš Hajdušek

daňový poradce, Komora daňových poradců ČR

Společný seminář
Komory daňových poradců ČR,
Nejvyššího správního soudu a
Ministerstva financí ČR

15. října 2026, Nejvyšší správní soud, Brno

Kdo vlastně odpovídá za správnost daně?



Jestliže daň stanovuje správce daně, jak může současně platit, že při konkludentním vyměření za její správnost primárně odpovídá daňový subjekt?

Otázkou není, **zda správce daně „kontroluje každé přiznání“** – ale **kdy už nesmí zůstat pasivní.**

Tři roviny odpovědnosti



Daňový subjekt

odpovídá za tvrzení daně

Sám vyčísluje daň (§ 135 odst. 2) a prokazuje, co tvrdí (§ 92 odst. 3).



Správce daně

odpovídá za proces stanovení daně

Cílem je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2, § 92 odst. 2).



Následky

nesprávně stanovené daně

Kdo nese penále, úrok a případnou újmu?

Konkludentní vyměření - právní rámec



Princip autoaplikace

Daňový subjekt je povinen sám vyčíslit daň (§ 135 odst. 2).



Tvrzení jako základ stanovení

Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo z moci úřední (§ 139 odst. 1).



Cíl správy daní

Správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2).

§ 140 DŘ – úprava konkludentního vyměření

1	odst. 1	Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od tvrzené, platební výměr se neoznamuje – jen se založí do spisu. Neplatí, byl-li zahájen POP nebo daňová kontrola.
2	odst. 2	Fikce doručení: poslední den lhůty pro podání přiznání (u opožděného přiznání den jeho podání).
3	odst. 3	Právo na stejnopis platebního výměru do 30 dnů.
4	odst. 4	Odvolání je vyloučeno (výjimka: výměr na základě závazného posouzení).

§ 144 DŘ je zrcadlovou úpravou pro konkludentní doměření na základě dodatečného tvrzení.

Tři intenzity prověřování daňového tvrzení: vyměření, POP, daňová kontrola

	Konkludentní vyměření	POP	Daňová kontrola
Právní základ	§ 140 (§ 144)	§ 89 – 90	§ 85 – 88a
Spouštěč	podané tvrzení bez pochybností správce daně	konkrétní pochybnosti o tvrzení	rozhodnutí správce daně; předmět a rozsah určuje správce daně
Intenzita	jen hrubé posouzení – zachytit zjevné vady	cílené, v mezích pochybností	komplexní dokazování
Výstup	výměr založený do spisu	výměr se doručuje i při shodě s tvrzením	zpráva o kontrole → (dodatečný) výměr
Odvolání	vyloučeno (§ 140 odst. 4)	ano	ano
Lhůta § 148	běží od konce lhůty pro tvrzení	samo zahájení ji nepřerušuje	běží znovu (odst. 3)

Nosná teze

Teze

Konkludentní vyměření není meritorním přezkumem správnosti daňového tvrzení.

Ale zároveň

Není ani čistě technickým automatem bez jakékoli odpovědnosti správce daně.

NSS (Hamé, bod 18): Závěru, zda lze daň stanovit podle přiznání, musí předcházet úvaha správce daně; nejde o mechanické převzetí tvrzených údajů.

Pět rozhodnutí, jedna linie

28. 8. 2014

SG Equipment

7 Afs 94/2014-53

Konkludentní výměr není odvislý od úvah správce daně – nelze jej považovat za nezákonný ani přičítat správci daně.

9. 12. 2015

Hamé

10 Afs 105/2015-44

Úvaha, ne mechanické převzetí. Zjevnou chybu měl správce daně zachytit – penále neobstojí.

26. 10. 2017

Sev.en EC

5 Afs 27/2017-45

§ 140 samo nevylučuje úrok z neoprávněného jednání; zjevně nezdanitelný příjem nelze stvrdit.

25. 7. 2024

J. V.

3 Afs 303/2022-43

Ne každá akceptace vadně tvrzené daně je pochybením – vada musí být prima vista zjevná.

22. 1. 2026

Euro Pool System CZ

8 Afs 9/2025-50

Jen hrubé posouzení. Náprava výzvou a POP, penále obstojí.

Vývoj judikatorní linie



SG Equipment

Konkludentní výměr není odvislý od úvah správce daně; nelze jej přičítat správci daně.

Hamé

Úvaha je nutná; zjevnou chybu má správce daně zachytit.

Sev.en EC

Zjevně nezdanitelný příjem nelze stvrdit postupem podle § 140.

J. V.

Pochybením správce daně je jen akceptace prima vista zjevné vady.

Euro Pool

Test prima vista: jen zcela zjevné a jednoduše odhalitelné chyby.

Hamé – 10 Afs 105/2015-44 (9. 12. 2015): skutkový stav

1. Dodatečné přiznání k DPPO (daňová ztráta): nově zjištěnou částku zvyšující základ daně daňový subjekt na ř. 40 omylem odečetl místo přičetl – „popletl znaménka“.
2. Z přílohy byl úmysl zvýšit základ daně zřejmý; formulář s ním byl v rozporu.
3. Správce daně konkludentně doměřil vyšší ztrátu; chybu mu daňový subjekt sám oznámil.
4. Po daňové kontrole správce daně ztrátu snížil a stanovil penále.

Hamé: závěry NSS



Úvaha, ne mechanika

Konkludentnímu doměření musí předcházet úvaha správce daně; zjednodušený postup jen tam, kde není pochyb o obsahu a správnosti přiznání (bod 18).



Základní revize

„Stanovenou daní“ může být jen daň z tvrzení srozumitelného a vážného, které správce daně podrobí alespoň základní revizi (bod 26).



Doměření bez penále

Správce daně mohl chybu napravit po kontrole – doměřit nižší ztrátu bez penále. Tím, že tak neučinil, zkrátil daňový subjekt na právech (body 24–28).

Zjevnou chybu ve formuláři má zachytit správce daně – penále za ni neobstojí.

Sev.en EC – 5 Afs 27/2017-45 (26. 10. 2017)

Skutkový stav

- Darovací daň z emisních povolenek za 2011 a 2012 vyměřena postupem § 140 (cca 298,7 a 172,3 mil. Kč) a uhrazena.
- 2014 dodatečná přiznání na 0 Kč; spor o úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254, znění do 2020).

Právní věty

I. Vyměření postupem § 140 odst. 1 samo nevylučuje úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1).

II. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří z hlediska § 1 odst. 2 jedno nalézací řízení.

Sev.en EC: dosah a otázka pro dnešek

Dosah zúžen

J. V. i Euro Pool připomínají, že šlo o darovací daň – výjimku z autoaplikace, kde daň počítal jen správce daně. Proto vyšší odpovědnost správce daně (3 Afs 303/2022, bod 24; 8 Afs 9/2025, bod 40).

Změna zákona

Od 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká u daně, která se neodchyluje od daňového tvrzení (§ 254 odst. 3 písm. a) DŘ).

Zbývá Sev.en EC pro nové případy vůbec prostor?

J. V. – 3 Afs 303/2022-43 (25. 7. 2024): skutkový stav

1. 2018: první nabytí bytové jednotky v rodinném domě; daňový subjekt podle výkladu GFŘ přiznal daň z nabytí 104 348 Kč, osvobození neuplatnil.

2. 31. 1. 2019: konkludentní platební výměr.

3. Po rozsudku 4 Afs 89/2020 neúspěšný podnět k přezkumu; 2020 dodatečné přiznání na −104 348 Kč, daň vrácena.

4. Úrok z neoprávněného jednání (§ 254 do 2020) zamítnut; KS v Českých Budějovicích jej přiznal (Sev.en EC); NSS rozsudek zrušil.

J. V.: závěry NSS

Materiální změna rozhodnutí

Doměření na základě dodatečného přiznání po judikaturní změně lze chápat jako změnu rozhodnutí pro nezákonnost (bod 19).

Nutné pochybení správce daně

Úrok jen při „zavinění“ správce daně; ne každá akceptace vadně tvrzené daně je pochybením – vada musí být prima vista zjevná (body 20, 24).

Výklad nebyl zjevný

Praxe nejednotná (osvobození uznáno ve více než 25 % případů); daňový subjekt sám zvolil výklad GFŘ a nese jeho riziko (body 25–28).

Kdo převezme výkladové riziko, nese jeho následky – správce daně odpovídá jen za zjevné vady.

Euro Pool System CZ – 8 Afs 9/2025-50 (22. 1. 2026): skutkový stav

1. Duben 2020: dodatečné přiznání k DPH za 10/2019 s novým odpočtem 2 624 121 Kč ze dvou faktur z 12/2016 a 1/2017 + následné KH + průvodní dopis s výzvou k prověření.

2. 1. 6. 2020: konkludentní dodatečný platební výměr.

3. 2022: výzva k dodatečnému přiznání (§ 145 odst. 2) – odpočet po 3leté lhůtě (§ 73 odst. 3 ZDPH); „nulové“ přiznání, POP.

4. 2023: odpočet odebrán + penále 524 825 Kč; žaloba i kasační stížnost neúspěšné.

Euro Pool: závěry NSS

Žádný právní názor, žádná důvěra

Konkludentní doměření je bezvýhradná akceptace; nevzniká legitimní očekávání, správce daně nemusí vysvětlovat nové skutečnosti (bod 33).

Výzva a POP, ne přezkum

Konkludentní výměr nelze obecně označit za nezákonný; jiné by bylo, kdyby správce daně již prověřoval v POP či kontrole (body 34–35).

Test prima vista

Jen zcela zjevné a jednoduše odhalitelné chyby; „párovat“ dopis s 19stránkovým KH správce daně nemusel. Penále obstojí (body 42, 45, 47–48).

Konkludentní stanovení = hrubé posouzení. Co vyžaduje právní úvahu, jde k tíži daňového subjektu.

Co znamená „prima vista“?



NSS (Euro Pool, bod 42): konkludentně stanovit daň nelze, obsahuje-li tvrzení na první pohled zcela zjevné a jednoduše odhalitelné chyby, které by měl správce daně odhalit bez podrobnějšího zkoumání či právního posouzení.



Typicky

zjevná chyba v počtech



Typicky

zdanění zjevně osvobozeného příjmu



Nikoli

cokoli, co vyžaduje právní úvahu nebo párování údajů

Tři typy chyb – tři míry odpovědnosti

A

Zjevná chyba v samotném formuláři

- početní chyba („znaménka“ – Hamé)
- vnitřní rozpor přiznání a přílohy
- zdanění zjevně nezdanitelného příjmu

Správce daně ji musí zachytit.

B

Chyba zjistitelná až porovnáním více údajů

- průvodní dopis × výpis KH
- přiznání × jiné období
- přiznání × údaje ve spisu

Párování je nad rámec hrubého posouzení.

C

Chyba zjistitelná až právním nebo skutkovým šetřením

- včasnost odpočtu (Euro Pool)
- sporný výklad osvobození (J. V.)
- existence plnění, ocenění

Odpovídá daňový subjekt.

Znalost správce daně: jen obsah přiznání, nebo vše, co ví?

- Údaj z jiného zdaňovacího období
- Kontrolní hlášení
- Předchozí POP
- Předchozí daňová kontrola
- Informace z jiné daně
- Informace z vyhledávací činnosti

Tmavě: situace, které řeší judikatura (viz další slide).

Co k tomu říká zákon a judikatura

§ 8 odst. 1 DŘ

Správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Kontrolní hlášení

Předložení (následného) KH nezakládá povinnost je před konkludentním stanovením podrobně porovnávat s přiznáním (Euro Pool, body 45–46).

Předchozí POP / kontrola

Prověřil-li správce daně skutečnost a rozhodl, vzniká překážka věci rozhodnuté; náprava jen přezkumem (Euro Pool, bod 35).

Následná znalost

Dozvěděl-li se správce daně rozhodné informace až po vyměření, nepochybil (10 Afs 186/2020).

a) Daň samotná

Může být správná daň doměřena, přestože správce daně dříve pochybil?

Právní moc dosavadních rozhodnutí doměření nebrání (§ 143 odst. 1); mez je lhůta § 148.

Po konkludentním stanovení: výzva § 145 odst. 2 + POP, ne přezkum; výzva prodlužuje lhůtu (Euro Pool, bod 34).

Po POP nebo daňové kontrole: již jen přezkum (Euro Pool, bod 35).

Ano – v rámci lhůty.

b) Penále

Má daňový subjekt nést sankci za chybu, kterou správce daně mohl či měl zachytit?

Penále vzniká ex lege (§ 251 odst. 1); má povahu trestu (4 Afs 210/2014-57).

Zjevná chyba: doměření bez penále (Hamé, bod 28); prominutí z ospravedlnitelného důvodu (§ 259a odst. 2).

Bez zjevné vady penále obstojí; vyhnout se mu lze reakcí na výzvu (Euro Pool, body 47–48).

Jen u zjevné vady.

c) Úrok

Má být subjekt zatížen za období, kdy nesprávný stav toleroval správce?

Úrok z prodlení běží od původní splatnosti (§ 252 odst. 2 písm. a); prominutí podle § 259b.

Úrok hrazený správcem daně jen při jeho pochybení a prima vista zjevné vadě (J. V., body 20, 24).

Od 2021: u daně shodné s tvrzením úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká (§ 254 odst. 3 písm. a).

Prostor téměř uzavřen.

d) Legitimní očekávání

Může konkludentní vyměření někdy vytvořit chráněnou důvěru?

Euro Pool: konkludentní doměření nevyvolává očekávání, že daň nebude v prekluzivní lhůtě dále prověřována (bod 33).

Jiné je rozhodnutí po POP či kontrole – překážka věci rozhodnuté (Euro Pool, bod 35).

§ 8 odst. 2: chráněna je ustálená, jednotná a dlouhodobá praxe (srov. 3 Afs 284/2022).

Zpravidla ne.

e) Náhrada újmy

Kdy už pochybení správce daně překračuje rovinu daňového řízení?

Odpovědnost státu za nezákonné rozhodnutí a nesprávný úřední postup (zák. č. 82/1998 Sb.).

§ 251d DŘ: náhradu lze přiznat jen v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.

J. V.: bez pochybení správce daně nevzniká ani úrok; kdo zvolil výklad GFŘ, nese jeho riziko (body 27–28).

Až nad rámec úroku.

Klíčová otázka

Je odpovědnost správce daně odpovědností za daň – nebo především za následky jeho pochybení?

Daň je dána zákonem a lze ji zpravidla doměřit. Pochybení správce daně se proto propisuje hlavně do penále, úroku a případné náhrady újmy.

Závěrečné teze k diskusi

I Konkludentní vyměření není meritorním potvrzením správnosti daňového tvrzení.

II Správce daně ale není pasivní registrační automat.

III Jeho minimální povinností je zachytit vady, které jsou z předložených údajů zjevné a jednoduše zjistitelné.

IV Rozsah jeho odpovědnosti roste s intenzitou jeho skutečné vědomosti a předchozího prověřování.

Závěrečná teze V

V

Nejtěžší otázkou není, zda za chybu odpovídá správce daně nebo daňový subjekt, ale kde leží hranice mezi autoaplikací a povinností správce daně zabránit zjevně nesprávnému stanovení daně.

Děkuji vám za pozornost.

Ing. Tomáš Hajdušek

Prostor pro koreferát GFŘ a diskusi