



Č. j.: 104989/16/7700-10123-010450

Vyřizuje: Mgr. Hana Jirásková, Oddělení daňového procesu I
Tel: (+ 420) 296 854 237, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Hana.Jiraskova@fs.mfcr.cz

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství

**Metodická pomůcka k ukládání pokut
za porušení povinností souvisejících s podáváním kontrolních hlášení**

**Článek I.
Právní úprava**

[Rozlišení pokut] S neplněním povinností plátce souvisejících s podáváním kontrolních hlášení spojuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), negativní následky v podobě pokut. Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením jsou upraveny v ust. § 101h ZDPH. Jsou zde upraveny dva typy pokut – jednak pokuty, které vznikají přímo ze zákona, a jednak pokuty ukládané na základě správního uvážení správce daně.

**Článek II.
Pokuty podle ust. § 101h odst. 1 ZDPH vznikající ze zákona**

- 1. [Charakter pokut]** Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením upravené v ust. § 101h odst. 1 ZDPH jsou pokuty, k jejichž úhradě je plátce povinen vždy, pokud svým jednáním nebo naopak nečinností naplní podmínky uvedené v tomto ustanovení. Jedná se o pokuty,
 - které vznikají přímo ze zákona,
 - jejichž výše je přímo stanovena zákonem a nelze ji nijak upravovat a
 - které musí správce daně uložit vždy, je-li naplněna skutková podstata sankce.
- 2. [Pokuta podle odst. 1 písm. a)]** Pokutu podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH ve výši 1.000,- Kč uloží správce daně v případě, kdy plátce nepodá kontrolní hlášení v zákonné lhůtě, ale až po jejím uplynutí, a to **aniž by ho ke splnění této povinnosti správce daně vyzýval.**

Podle ust. § 101f odst. 3 ZDPH se ustanovení o kontrolním hlášení použijí obdobně i pro následné kontrolní hlášení. Proto uloží správce daně pokutu podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH i za pozdní podání **následného kontrolního hlášení**, tj. v situaci, kdy plátce po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení zjistí, že v podaném řádném kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje, avšak

nepodá následné kontrolní hlášení v zákonné lhůtě 5 pracovních dnů ode dne tohoto zjištění, ale podá jej později, aniž by ho k tomu správce daně vyzval.

Plátce je k podání kontrolního hlášení účinně vyzván teprve oznámením výzvy, neboť účinky vydané výzvy vůči plátcovi nastávají teprve okamžikem jejího oznámení ve smyslu ust. § 101 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Protože nelze ve všech případech provést konkretizaci přesného okamžiku doručení výzvy v rámci daného dne na hodinu a minutu, pak v zájmu nediskriminačního přístupu k daňovým subjektům je nutno za okamžik doručení výzvy považovat poslední okamžik daného dne. Pokud by tedy bylo kontrolní hlášení podáno tentýž den, ve kterém byla plátcovi doručena výzva k podání kontrolního hlášení, považuje se toto kontrolní hlášení za podané z vlastní iniciativy plátce, aniž by k tomu byl správcem daně vyzván, a uloží se pokuta ve výši 1.000,- Kč.

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení, protože mu nevznikla povinnost jej podat, ale následně při zjištění důvodů pro podání **dodatečného daňového přiznání** zjistí, že kontrolní hlášení mělo být podáno, a toto **řádné kontrolní hlášení podá ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne takového zjištění, nebude v této konkrétní situaci** uložena za toto kontrolní hlášení pokuta podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH. Účelem tohoto postupu je zajištění rovného přístupu k daňovým subjektům.¹

Příklady:

- *lhůta pro podání kontrolního hlášení marně uplynula, plátce podal kontrolní hlášení sám po uplynutí původní lhůty k podání → pokuta 1.000,- Kč,*
- *lhůta pro podání kontrolního hlášení marně uplynula, správce daně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH, ale plátce podal kontrolní hlášení v tentýž den, kdy mu byla výzva doručena) → pokuta 1.000,- Kč,*
- *plátcovi vznikne povinnost (popřípadě právo) podat dodatečné daňové přiznání (z vlastního podnětu nebo na základě výzvy správce daně) a z údajů uvedených v podaném dodatečném daňovém přiznání vyplývá, že plátcovi vznikla povinnost podat následné kontrolní hlášení do 5 pracovních dnů od zjištění nesprávných nebo neúplných údajů, přičemž plátce toto následné kontrolní hlášení podal po této lhůtě, avšak dříve než byl správcem daně vyzván dle § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 1.000,- Kč,*
- *plátce po lhůtě pro podání kontrolního hlášení zjistí, že údaje v tomto kontrolním hlášení jsou nesprávné nebo neúplné, a následné kontrolní hlášení podal sám po 5 pracovních dnech, a to dříve než byl správcem daně vyzván dle § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 1.000,- Kč,*
- *plátce podá „nulové“ DAP DPH, kontrolní hlášení nepodá. Následně zjistí důvody pro podání dodatečného daňového přiznání a zároveň, že mělo být kontrolní hlášení podáno. Řádné kontrolní hlášení podá ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne takového zjištění → pokuta se neuloží.*

3. [Pokuta podle odst. 1 písm. b)] Pokutu podle ust. § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH ve výši 10.000,- Kč uloží správce daně v případě, kdy plátce nepodá kontrolní hlášení

¹ Pokud by totiž plátce ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení podal nulové kontrolní hlášení, a k němu by pak na základě dodatečného daňového přiznání podal ve stanovené lhůtě následné kontrolní hlášení, nebyly by naplněny podmínky pro uložení pokuty. Avšak pokud by plátce ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení nepodal nulové (ani jiné) kontrolní hlášení, protože mu nevznikla povinnost jej podat, a následně by zjistil, že ze stejných důvodů, pro které je povinen podat dodatečné daňové přiznání, byl povinen podat i kontrolní hlášení, podával by řádné kontrolní hlášení, které by však bylo pozdě podané, a byly by tedy naplněny podmínky pro uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH (přitom žádnou povinnost neporušil a nachází se ve skutkově shodné situaci jako plátce, který původně podal nulové kontrolní hlášení).

v zákonem stanovené lhůtě, ale podá jej **v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně vydané podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH** (v případě podání kontrolního hlášení ve stejný den, kdy je doručena výzva k jeho podání, se pokuta neuloží – viz výše bod 2). Pro uložení této pokuty je rozhodující, aby kontrolní hlášení bylo skutečně podáno v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě a nikoli později. Pokud by bylo podáno až po stanovené náhradní lhůtě, nebyly by již splněny podmínky pro uložení této pokuty, ale správce daně by musel postupovat stejně, jako kdyby kontrolní hlášení nebylo podáno vůbec, tedy by musel přistoupit k uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH ve výši 50.000,- Kč.

Podobně jako pokuta podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH, uloží se i tato pokuta rovněž za pozdní podání následného kontrolního hlášení, v případě odst. 1 písm. b) se však jedná o situaci, kdy jej plátce podá až na výzvu správce daně. Pokud má správce daně k dispozici dostatečné důkazy svědčící o tom, že plátce musel zjistit, že mu vznikla povinnost podat následné kontrolní hlášení (tj. musel zjistit, že v podaném řádném kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje – např. to vyplývá z údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání), a přitom jej nepodal v zákonné lhůtě sám, vyzve plátce podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH (ve vazbě na ust. § 101f odst. 3 ZDPH) k podání následného kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. Pokud plátce této výzvě vyhoví a následné kontrolní hlášení v této náhradní lhůtě podá, pak správce daně uloží pokutu ve výši 10.000,-Kč podle ust. § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.

Pokuta podle ust. § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH **se neuloží** v případě, kdy plátce podá kontrolní hlášení až na základě výzvy správce daně vydané podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH (buď formou tzv. „rychlé odpovědi na výzvu: Nemám povinnost podat KH“, nebo formou podání nulového kontrolního hlášení), protože jej sám nepodal z toho důvodu, že mu povinnost podat kontrolní hlášení podle ust. § 101c odst. 1 ZDPH nevznikla. To platí za předpokladu, že povinnost podat kontrolní hlášení plátcí na základě ust. § 101c odst. 1 ZDPH skutečně nevznikla a vznikla mu až na základě výzvy správce daně vydané podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH. V tomto případě není naplněna podmínka pro uložení pokuty (tj. že plátce měl povinnost podat kontrolní hlášení a neučinil tak).

Příklady:

- *plátce podá kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené ve výzvě podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 10.000,- Kč,*
- *plátce podá následné kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené ve výzvě podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 10.000,- Kč,*
- *plátce podá nulové kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené ve výzvě podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH, přičemž původně mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla → pokuta se neuloží.*

4. **[Pokuta podle odst. 1 písm. c)]** Pokutu podle ust. § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH ve výši 30.000,- Kč uloží správce daně tehdy, pokud **vyzval plátce podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů** uvedených v podaném kontrolním hlášení/následném kontrolním hlášení, avšak plátce ve stanovené lhůtě následné kontrolní hlášení nepodal.

Aby uložená povinnost mohla být považována za splněnou, musí být splněna **včas a řádně** – z toho vyplývá, že výzvě je vyhověno pouze tehdy, pokud je povinnost v ní uložená splněna nejen řádně (tj. zejména je podáno příslušné následné kontrolní hlášení ve správném formátu a struktuře), ale také včas (tj. ve stanovené lhůtě).

Příklady:

- *plátce podá včas kontrolní hlášení, správce daně vydá výzvu podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním*

- hlášení, plátce na výzvu nereaguje → pokuta 30.000,- Kč,*
- *plátce podá včas kontrolní hlášení, správce daně vydá výzvu podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení, plátce sice na výzvu reaguje, ale až po uplynutí lhůty stanovené výzvou → pokuta 30.000,- Kč.*

5. **[Pokuta podle odst. 1 písm. d)]** Pokutou podle ust. § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH ve výši 50.000,- Kč postihuje zákon situaci, kdy plátce nepodá kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení ani na výzvu správce daně. Pokud tedy správce daně **vyzve plátce k podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH**, a plátce na takovou výzvu vůbec nereaguje, uloží správce daně pokutu ve výši 50.000,- Kč.

Jak již bylo uvedeno výše, tuto pokutu uloží správce daně i v situaci, kdy plátce sice podá kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení, ale až po uplynutí stanovené náhradní lhůty k jeho podání.

Příklady:

- *lhůta pro podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení marně uplynula, správce daně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH, plátce kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení vůbec nepodal → pokuta 50.000,- Kč,*
- *lhůta pro podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení marně uplynula, správce daně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení podle ust. § 101g odst. 1 ZDPH, plátce kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení podal až po marném uplynutí náhradní lhůty stanovené výzvou → pokuta 50.000,- Kč.*

Článek III.

Pokuty ukládané na základě správního uvážení podle ust. § 101h odst. 2 a 3 ZDPH

1. **[Charakter pokut]** Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením upravené v ust. § 101h odst. 2 a 3 ZDPH jsou pokuty, které ukládá správce daně na základě správního uvážení. Základním pravidlem, kterým se správce daně musí řídit při rozhodování o uložení těchto pokut a při stanovení jejich výše, je, že výše pokuty nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní (ust. § 101h odst. 6 ZDPH). Správce daně musí při uložení těchto pokut posoudit, zda a do jaké míry bude mít konkrétní porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením negativní vliv na možnost naplnění hlavního cíle správy daní, jímž je zejména správné zjištění a stanovení daně. Přihlíží tedy zejména k závažnosti, době trvání a následkům porušení povinností a zároveň musí zohlednit i míru součinnosti ze strany plátce a v případě ukládání pokuty podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH i rozsah odstranění pochybností, které správce daně v zaslané výzvě uvedl.

Z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty musí být patrné, jakou správní úvahou byl správce daně veden a které aspekty porušení povinností při svém rozhodování zohlednil, v jakém rozsahu a z jakých důvodů.

2. **[Pokuta podle ust. § 101h odst. 2]** Pokutu podle tohoto ustanovení uloží správce daně plátcovi tehdy, pokud plátce **sice reaguje na výzvu** správce daně podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení/následném kontrolním hlášení, ale údaje, které v podaném následném kontrolním hlášení uvede, nedostačují k tomu, aby rozptýlily pochybnosti

správce daně – nejedná se tedy o případy, kdy podáním následného kontrolního hlášení vzniknou správci daně **nové** pochybnosti o údajích v něm uvedených, ani o případy, kdy plátce omylem uvedl v následném kontrolním hlášení pouze opravované řádky. Předpokladem k uložení této pokuty tedy je jednak vydání výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení, a jednak konání plátce (tedy podání následného kontrolního hlášení), které však nedosahuje potřebné kvality.

Správce daně může uložit pokutu až do maximální výše 50.000,- Kč, přičemž v rámci své diskreční pravomoci vyhodnotí konkrétní případ porušení povinnosti a zvolí adekvátní výši pokuty.

V situaci, kdy plátce (na základě výzvy správce daně podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení) podá následné kontrolní hlášení, ve kterém ale (v rozporu s poučením ve výzvě) uvede nikoli veškeré řádky z původního kontrolního hlášení, ale pouze řádky opravované, je standardním postupem správce daně (po případném neúspěšném pokusu o neformální kontakt s plátcem zaznamenaném formou úředního záznamu)

- vydání nové výzvy podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v tomto následném kontrolním hlášení, neboť správce daně má pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v tomto následném kontrolním hlášení,

případně dle okolností

- zahájení postupu k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání podle ust. § 89 daňového řádu, nebo
- zahájení daňové kontroly.

Pokud má být za takové následné hlášení (tj. následné kontrolní hlášení, ve kterém jsou uvedeny pouze některé řádky z původního kontrolního hlášení) uložena pokuta podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH, musí správce daně před jejím uložení vyhodnotit, jestli má k dispozici dostatek relevantních informací k tomu, aby byl schopen posoudit,

- a) zda plátce pouze opomenul uvést v následném kontrolním hlášení všechny řádky z původního kontrolního hlášení (tj. i ty, které byly správné), či
- b) zda úmyslem plátce bylo vyplnit pouze řádky uvedené v následném kontrolním hlášení s tím, že v této podobě považuje vyplněné údaje za kompletní (např. neuvedl v následném kontrolním hlášení řádky, které správce daně nezpochybnil, protože plátce sám zjistil při podávání následného kontrolního hlášení, že tyto řádky jsou ve skutečnosti chybné), či
- c) zda se v daném případě skutečně jedná o takové následné kontrolní hlášení, které nemění nebo nedoplňuje nesprávné nebo neúplné údaje dostatečně tak, aby vedlo k odstranění pochybností správce daně.

V případech popsaných v bodech a) a b) správce daně volí shora uvedený postup, tj. dle okolností buď neformální kontakt, nebo novou výzvu podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH, případně zahájení postupu k odstranění pochybnosti podle ust. § 89 daňového řádu, nebo daňové kontroly.

V případě, kdy správce daně v popsané situaci přistoupí k uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH, je nezbytné v odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty podrobně vysvětlit, jaké skutečnosti správce daně vedly k tomu, že vyhodnotil následné kontrolní hlášení tím způsobem, že plátce nerozptýlil pochybnosti správce daně, a nikoliv jako následné kontrolní hlášení, které zakládá nové pochybnosti správce daně.

Uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH nevylučuje současné uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH v případě, že následné kontrolní hlášení, které nerozptýlilo dostatečně pochybnosti správce daně, bylo podáno až po uplynutí lhůty stanovené výzvou.

- 3. [Pokuta podle ust. § 101h odst. 3]** Pokutu podle tohoto ustanovení uloží správce daně až do výše 500.000,- Kč v případě, kdy plátce nesplněním svých povinností souvisejících s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty.

Tuto pokutu lze uložit výhradně tehdy, pokud již byla uložena pokuta podle ust. § 101h odst. 1 nebo 2 ZDPH tzn., bylo již konstatováno porušení povinnosti a byla za něj uložena příslušná sankce, avšak toto porušení povinnosti dosahuje takové intenzity, že dříve uložená sankce není dostačující. Může jít např. o situace, kdy plátce opakovaně porušuje povinnosti související s kontrolním hlášením (např. opakovaně nepodává kontrolní hlášení, ač je k jejich podání povinen), nebo v případech vysoké četnosti nepřesných či chybějících údajů v podaných kontrolních hlášeních téhož plátce (např. správce daně kontrolní činností zjistil, že plátce neuvedl v kontrolním hlášení větší množství zdanitelných plnění, ačkoli měl povinnost je uvést, apod.).

Pokud uložení této pokuty předchází pokuta podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH, není podmínkou, aby tato předchozí pokuta byla uložena v maximální výši. Tedy i v případě, kdy nebude výše pokuty podle ust. § 101h odst. 2 ZDPH dosahovat maximálních možných 50.000,- Kč, lze uložit pokutu podle ust. § 101h odst. 3 ZDPH.

Z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 3 ZDPH musí být vždy patrné, proč v daném případě nepostačovalo uložení pokuty podle odst. 1 nebo 2 citovaného ustanovení a v čem tedy správce daně spatřuje závažné ztěžování, resp. maření správy daní.

V případech, kdy plátce závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty způsobem, který **nelze zahrnout do skutkových podstat obsažených v ust. § 101h odst. 1 a 2 ZDPH a nelze tedy podle těchto ustanovení uložit příslušnou pokutu, nelze tedy takové jednání postihnout ani pokutou podle ust. § 101h odst. 3 ZDPH**, protože není splněna základní podmínka pro její uložení (tj. předchozí uložení pokuty podle ust. § 101h odst. 1 nebo 2 ZDPH).

Článek IV.

Procesní postupy při ukládání pokut

- 1. [Rozhodnutí]** O uložení pokuty, resp. o povinnosti platit pokutu podle ust. § 101h ZDPH vydá správce daně vždy rozhodnutí, přičemž v případě pokuty podle ust. § 101h odst. 1 ZDPH má toto rozhodnutí formu platebního výměru (ust. § 101h odst. 4 ZDPH).

Rozhodnutí o uložení pokuty (tedy i platební výměr) musí obsahovat odůvodnění (ust. § 102 odst. 2 daňového řádu). Z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty musí být kromě jiného patrné, které aspekty porušení povinnosti správce daně při svém rozhodování zohlednil, v jakém rozsahu, jakým způsobem je vyhodnotil a proč.

Proti rozhodnutí o uložení pokuty je možné podat odvolání podle ust. § 109 a násl. daňového řádu.

- 2. [Splatnost]** Uložená pokuta je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o uložení pokuty (ust. § 101h odst. 5 ZDPH).
- 3. [Doručování]** Na doručování rozhodnutí o uložení pokuty se použijí příslušná obecná ustanovení daňového řádu o doručování (ust. § 39 a násl. daňového řádu). Pro doručování rozhodnutí o uložení pokuty se ust. § 101g odst. 4 ZDPH **nepoužije** –

toto ustanovení upravuje výhradně doručování výzev souvisejících s kontrolním hlášením, tedy výzev podle ust. § 101g odst. 1 a 2 ZDPH.

4. **[Prekluze práva uložit pokutu]** Pokuty podle ust. § 101h odst. 1 až 3 ZDPH lze uložit, resp. rozhodnout o povinnosti je platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (ust. § 101i odst. 2 ZDPH). Rozhodnutí o uložení pokuty musí být v této lhůtě nejen vydáno a doručeno, ale musí zároveň nabýt právní moci. Jedná se o objektivní prekluzivní lhůtu, která není nijak vázána na lhůtu pro stanovení daně, a úkony související s ukládáním pokuty nemají na běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv.

Ing. Martin Janeček
generální ředitel

Na vědomí

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí