

Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR09184222
ESS

Sekce právní

Č. j.: 91320/22/7700-10123-010450

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímú finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN **k ukládání pokut za porušení povinností** **souvisejících s podáváním kontrolních hlášení**

Za účelem sjednocení postupu orgánů Finanční správy České republiky při ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáváním kontrolních hlášení zpracovala Sekce právní Generálního finančního ředitelství v úzké spolupráci se Sekcí metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství tento metodický pokyn:

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 § 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 § 101h odst. 1 ZDPH vznikající ze zákona**

1. **[Charakter pokut]** Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením upravené v § 101h odst. 1 ZDPH jsou pokuty, k jejichž úhradě je plátce povinen vždy, pokud svým jednáním nebo naopak nekonáním 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, jsou-li splněny podmínky pro uložení sankce.

Podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023¹ je výše pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH **poloviční**, pokud je

- a) plátce fyzickou osobou,
- b) ke dni, ve kterém vznikla povinnost uhradit příslušnou pokutu (tj. den, ve kterém došlo k porušení povinnosti ve vztahu ke kontrolnímu hlášení), zdaňovacím obdobím plátce kalendářní čtvrtletí, nebo
- c) plátce společností s ručením omezeným, která má jednoho společníka, přičemž tento společník je fyzickou osobou; pro účely posouzení splnění těchto podmínek je rozhodným dnem
 1. první den kalendářního čtvrtletí, ve kterém vznikla povinnost uhradit příslušnou pokutu (tj. vznik porušení povinnosti), nebo
 2. den vzniku této společnosti, pokud tato skutečnost nastane po rozhodném dni podle bodu 1.

Na poloviční výši pokut mají nárok i neusazené osoby registrované k DPH v ČR (jako plátce), pokud splňují vybrané podmínky; naopak podmínky pro poloviční pokutu nesplňuje skupina DPH.

Podmínky pro poloviční výši pokut založené novelou ZDPH s účinností od 1. 1. 2023 dopadají podle souvisejících přechodných ustanovení² i na pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH vzniklé před nabytím účinnosti novely ZDPH. Pokud o těchto pokutách nebylo pravomocně rozhodnuto platebním výměrem do účinnosti novely ZDPH, zaniká povinnost uhradit pokutu v původní výši (tj. v rozsahu, v jakém by nevznikla podle § 101h odst. 1 nebo 2 anebo § 101j ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).

- 2. [Pokuta podle odst. 1 písm. a)]** Pokutu podle § 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 § 101f odst. 3 ZDPH se ustanovení o kontrolním hlášení použijí obdobně i pro následné kontrolní hlášení. Proto uloží správce daně pokutu podle § 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 vyzýval.

Plátce je k podání kontrolního hlášení účinně vyzván teprve oznámením výzvy, neboť účinky vydané výzvy vůči plátcovi nastávají teprve okamžikem jejího oznámení ve smyslu § 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

¹ Viz zákon č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

² Čl. II bod 7 zákona č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

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 podání tohoto kontrolní hlášení pokuta podle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH. Účelem tohoto postupu je zajištění rovného přístupu k daňovým subjektům.³

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 § 101g odst. 1 ZDPH, ale plátce podal kontrolní hlášení v tentýž den, kdy mu byla výzva doručena → pokuta 1.000 Kč,*
- *plátcí 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 plátcí 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 uplynutí lhůty 5 pracovních dnů od zjištění nesprávných nebo neúplných údajů, 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 § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH ve výši 10.000 Kč (nebo její poloviční výše 5.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) uloží správce daně v případě, kdy plátce nepodá kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě, ale podá jej **v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně vydané podle § 101g odst. 1 ZDPH** (v případě podání kontrolního hlášení ve stejný den, kdy je doručena výzva k jeho podání, se pokuta podle tohoto ustanovení 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. Plátce má tak povinnost řádně reagovat do 5 dnů od oznámení této výzvy (§ 101g

³ 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 § 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).

odst. 1 ZDPH). 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 § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH ve výši 50.000 Kč (nebo její poloviční výše v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).

Podobně jako pokuta podle § 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 § 101g odst. 1 ZDPH (ve vazbě na § 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 § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH (nebo její poloviční výši v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).

Pokuta podle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH **se neuloží** v případě, kdy plátce podá kontrolní hlášení až na základě výzvy správce daně vydané podle § 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 § 101c odst. 1 ZDPH nevznikla. To platí za předpokladu, že povinnost podat kontrolní hlášení plátcí na základě § 101c odst. 1 ZDPH skutečně nevznikla a vznikla mu až na základě výzvy správce daně vydané podle § 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 § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 10.000 Kč (nebo ve výši 5.000 Kč v případě naplnění podmínek dle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023),*
- *plátce podá následné kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené ve výzvě podle § 101g odst. 1 ZDPH → pokuta 10.000 Kč (nebo ve výši 5.000 Kč v případě naplnění podmínek dle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023),*
- *plátce podá nulové kontrolní hlášení (nebo reaguje formou tzv. „rychlé odpovědi na výzvu: Nemám povinnost podat KH“) ve lhůtě stanovené ve výzvě podle § 101g odst. 1 ZDPH, přičemž původně mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla → pokuta se neuloží.*

4. **[Pokuta podle odst. 1 písm. c)]** Pokutu podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH ve výši 30.000 Kč (nebo v její poloviční výši 15.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) uloží správce daně tehdy, pokud **vyzval plátce podle § 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. V souladu s ustanovením § 101g

odst. 3 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023⁴ je plátce povinen reagovat na uvedenou výzvu do 17 dnů ode dne dodání této výzvy do datové schránky nebo do 5 pracovních dnů od oznámení této výzvy, není-li doručováno do datové schránky, tj. nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení.

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 § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení, plátce na výzvu nereaguje → pokuta 30.000 Kč (nebo ve výši 15.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023),*
- *plátce podá včas kontrolní hlášení, správce daně vydá výzvu podle § 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 (nebo ve výši 15.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).*

5. **[Pokuta podle odst. 1 písm. d)]** Pokutou podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH ve výši 50.000 Kč (nebo v její poloviční výši 25.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) 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 § 101g odst. 1 ZDPH**, a plátce na takovou výzvu vůbec nereaguje, uloží správce daně pokutu ve výši 50.000 Kč (nebo ve výši 25.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).

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, která je 5 dní od oznámení této výzvy (§ 101g odst. 1 ZDPH).

Příklady:

- *lhůta pro podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení marně uplynula, správce daně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení podle § 101g odst. 1 ZDPH, plátce kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení vůbec nepodal → pokuta 50.000 Kč (nebo ve výši 25.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023),*
- *lhůta pro podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení marně uplynula, správce daně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení/následného kontrolního hlášení podle § 101g odst. 1 ZDPH, plátce kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení podal až po marném uplynutí náhradní lhůty stanovené výzvou →*

⁴ Byla-li výzva podle § 101g odst. 2 ZDPH, vydána přede dnem nabytí účinnosti novely ZDPH (tj. před 1. 1. 2023), použije se na okamžik počátku, běh a délku lhůty pro změnu nebo doplnění anebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení § 101g odst. 3 ZDPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely.

pokuta 50.000 Kč (nebo ve výši 25.000 Kč v případě naplnění podmínek podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023).

Článek III.

Pokuty ukládané na základě správního uvážení podle § 101h odst. 3 a 4 ZDPH

- 1. [Charakter pokut]** Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením upravené v § 101h odst. 3 a 4 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 daně z přidané hodnoty** (§ 101h odst. 7 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 § 101h odst. 3 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 povinnosti při svém rozhodování zohlednil, v jakém rozsahu a z jakých důvodů.

- 2. [Pokuta podle § 101h odst. 3]** Pokutu podle tohoto ustanovení uloží správce daně plátcí tehdy, pokud plátce **sice reaguje na výzvu** správce daně podle § 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 rozptýlili pochybnosti správce daně. Základním předpokladem k uložení této pokuty je tedy vydání výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení, a zároveň konání plátce (tedy podání následného kontrolního hlášení), které však nedosahuje potřebné kvality. Patří sem i situace, kdy plátce rovnou využije tzv. „Rychlou odpověď na výzvu“ s uvedením volby „Potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení“, ačkoliv původně tvrzené údaje správné nebyly.

Příklad:

- *Správce daně porovnáním údajů z kontrolních hlášení plátců zjistí nesoulad spočívající ve skutečnosti, že jeden plátce (odběratel) uvedl v oddílu B. 2. přijaté zdanitelné plnění v hodnotě základ daně = 100 000 Kč a daň = 21 000 Kč spolu s identifikací čísla daňového dokladu a DIČ svého dodavatele, zatímco tento dodavatel v oddílu A. 4. svého kontrolního hlášení toto plnění neuvedl. Správce daně vyzve oba plátce podle § 101g odst. 2 ZDPH, aby si zkontrolovali své údaje a opravili je či doplnili skrze následné kontrolní hlášení. Oba plátcí potvrdí správnost naposledy tvrzených údajů. Správce daně ověří údaje uvedené v následných kontrolních hlášeních plátců a zjistí, že odběratel uvedl správné údaje, ale dodavatel údaje na základě výzvy nedoplnil. → Pokuta podle § 101h odst. 3 ZDPH pro dodavatele.*

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, případně pokutu neuloží vůbec.

Uložení pokuty podle § 101h odst. 3 ZDPH nevylučuje současné uložení pokuty podle § 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. Výši pokuty uložené za totéž následné kontrolní hlášení podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH však správce daně zohlední při stanovení výše pokuty podle § 101h odst. 3 ZDPH tak, aby součet obou uložených pokut nepřesáhl horní hranici pokuty stanovenou v § 101h odst. 3 ZDPH.

Pokuta se neukládá v případech, kdy podáním následného kontrolního hlášení vzniknou správci daně **zcela nové pochybnosti** o údajích v něm uvedených. V takovém případě správce daně (po případném neúspěšném pokusu o neformální kontakt s plátcem zaznamenaném formou úředního záznamu)

- vydá novou výzvu podle § 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

- zahájí postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání podle § 89 daňového řádu, nebo
- zahájí daňovou kontrolu podle § 85 a násl. daňového řádu.

Jedná se např. o situaci, kdy plátce (na základě výzvy správce daně podle § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení) podá následné kontrolní hlášení, ve kterém však (v rozporu s poučením ve výzvě) uvede nikoli veškeré řádky z původního kontrolního hlášení, ale pouze řádky opravované.

- 3. [Pokuta podle § 101h odst. 4]** 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.

Závažné ztěžování nebo maření správy daně z přidané hodnoty spočívá v systematickém (opakovaném) nedodržování povinností nebo obcházení systému kontrolních hlášení (např. cílené vykazování zkreslených či neúplných dat prostřednictvím kontrolních hlášení). Takové jednání pak vede k četnému zatěžování osob zúčastněných na správě daně, tj. zejména obchodních partnerů plátce při ověřování zjištěných nesouladů správcem daně.

Pokutou podle § 101h odst. 4 ZDPH je třeba postihnout takové plátce, kteří jednají **účelově nebo opakovaně**, tzn., že k porušování povinností dochází nadále i přesto, že **plátce byl na dotčené porušování povinnosti upozorněn správcem daně (viz níže)** včetně upozornění na možnost uložení pokuty podle § 101h odst. 4 ZDPH.

Pokutu podle § 101h odst. 4 ZDPH lze na základě správního uvážení správce daně uložit vždy, pokud jsou naplněny zákonné podmínky pro její uložení, bez ohledu na to, zda byla či nebyla uložena pokuta podle § 101h odst. 1 nebo 3 ZDPH.

Pokud uložení této pokuty předchází pokuta podle § 101h odst. 3 ZDPH, není podmínkou, aby tato předchozí pokuta byla uložena v maximální výši. Tedy i v případě, kdy nebude výše pokuty podle § 101h odst. 3 ZDPH dosahovat maximálních možných 50.000 Kč, lze uložit pokutu podle § 101h odst. 4 ZDPH.

Z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty podle § 101h odst. 4 ZDPH musí být vždy patrné, v čem správce daně spatřuje závažné ztěžování, resp. maření správy daně z přidané hodnoty.

Pokuta podle § 101h odst. 4 ZDPH by v žádném případě neměla postihnout plátce, kteří neporušují své povinnosti účelově a opakovaně. Proto bude správce daně posuzovat situace závažného ztěžování nebo maření správy daně z přidané hodnoty vždy s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem nastalého případu a zváží účelnost uložení této pokuty.

Příklady závažného ztěžování, popř. maření správy daně z přidané hodnoty

Níže uvedené příklady představují pouze demonstrativní výčet situací, v nichž lze spatřovat závažné maření nebo ztěžování správy daně z přidané hodnoty. Správce daně může uložit pokutu podle § 101h odst. 4 ZDPH i v jiných případech, než uvádějí následující body I. a II., pokud budou náležitě odůvodněny.

- I. Jedná se o situace, kdy plátce opakovaně porušuje povinnosti související s kontrolním hlášením, přičemž za tato porušení povinností mu byla opakovaně uložena pokuta podle § 101h odst. 1 ZDPH, která **nebyla částečně nebo úplně prominuta** podle § 101k ZDPH nebo u které se neuplatnil postup podle § 101j ZDPH⁵ (plátce opakovaně nepodává kontrolní hlášení, ač je k jejich podání povinen), nebo pokuty podle § 101h odst. 3 ZDPH. Toto porušení povinností tedy dosahuje takové intenzity, že dříve uložená sankce už není dostačující.

Za naplnění znaku opakovanosti jsou v těchto případech považovány situace, kdy v průběhu 12 po sobě jdoucích období, za která má plátce povinnost podat kontrolní hlášení, dojde alespoň třikrát k nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením spočívajících v nepodání kontrolního hlášení či v neodstranění vzniklých pochybností, za které byla uložena pokuta podle § 101h odst. 1 (případně ve výši podle odst. 2) nebo pokuta podle odst. 3 ZDPH, **kteřá nebyla ani částečně prominuta**. Přitom musí být z konkrétních okolností zřejmé, že porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením dosahuje takové intenzity, že dříve uložené sankce nejsou dostačující.

Za upozornění na porušování povinností s následkem uložení pokuty podle § 101h odst. 4 ZDPH se považuje zejména standardní poučení ve výzvě podle § 101g ZDPH.

⁵ Viz čl. IV bod 6 tohoto metodického pokynu.

II. Dále se může jednat o jednání uvedená níže, která nelze postihnout pokutou podle § 101h odst. 1 nebo 3 ZDPH, přesto v nich lze spatřovat závažné ztížení nebo maření správy daně z přidané hodnoty. Jedná se o případy, kdy porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením je zjištěno v rámci některého z postupů při správě daně.

Za opakované nedodržování povinností souvisejících s kontrolním hlášením se v těchto případech považuje stav, kdy k porušování povinností dochází nadále i přesto, že plátce byl na porušování povinností formálně⁶ upozorněn správcem daně včetně případného poskytnutí odpovídající lhůty na nápravu (např. pro přenastavení účetního systému, pokud to situace vyžaduje aj.). Toto formální upozornění musí být zachyceno ve spise daňového subjektu (např. protokol o místním šetření, protokol o ústním jednání, doručenko atd.).

Příklady:

- *Plátce opakovaně ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení podává kontrolní hlášení obsahující pouze minimální množství údajů či jejich odhad, nebo podává nulová kontrolní hlášení. Následně za dané období podává pozdní daňové přiznání (přičemž ale zpoždění nepřekročí 5 pracovních dnů⁷) a současně s ním podá následné kontrolní hlášení (ve lhůtě 5 pracovních dnů od zjištění změn). Přitom je však zřejmé, že tvrzení plátce spočívající v tom, že neúplnost či nepřesnost údajů byla zjištěna až po lhůtě pro podání řádného kontrolního hlášení, se nezakládá na pravdě a plátce byl na tento stav minimálně jednou upozorněn správcem daně. Situace popsaná v tomto bodě v podstatě představuje zneužití ustanovení o následném kontrolním hlášení za účelem „umělého“ prodloužení lhůty pro podání kontrolního hlášení.*
- *Plátce opakovaně vykazuje v kontrolním či následném kontrolním hlášení údaje v rozporu s § 101d ZDPH, ačkoliv byl správcem daně na toto jednání upozorněn a byl poučen, jak má správně vyplňovat údaje v kontrolním hlášení v souladu s § 101d ZDPH a zveřejněnými pokyny k vyplnění kontrolního hlášení. Například může jít o položku „Datum povinnosti přiznat daň“ (DPPD) v části B. 2. kontrolního hlášení, kdy někteří plátcí uvádějí systematicky datum přijetí dokladu namísto data povinnosti přiznat daň dodavatelem (nejedná o režim oprav), nebo o situace, kdy následné kontrolní hlášení je opakovaně podáváno pouze s opravovanými řádky, nikoli se všemi daty za celé období.*
- *Plátce opakovaně zneužil oddíl A. 5. kontrolního hlášení tím, že v tomto oddílu vykázal uskutečněná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 ZDPH s hodnotou nad 10 000 Kč, ačkoliv tato plnění měla být vykázána v oddílu A. 4. kontrolního hlášení (tj. nejedná se o plnění, u nichž není povinnost vystavit daňový doklad, ani se nejedná o plnění pro zahraniční osoby, které nemají v tuzemsku DIČ atd.), a k této situaci dojde opětovně i po upozornění správcem daně.*

⁶ Plátce byl s upozorněním prokazatelně seznámen.

⁷ Viz § 250 odst. 1 daňového řádu.

- *Plátce opakovaně zneužil oddílu B. 3. kontrolního hlášení tím, že v tomto oddílu vykázal přijatá zdanitelná plnění a úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně, ačkoliv tato plnění měla být vykázána v oddílu B. 2. kontrolního hlášení a k této situaci dojde opětovně i po upozornění správcem daně.*

Článek IV.

Procesní postupy při ukládání pokut

1. **[Rozhodnutí]** O uložení pokuty, resp. o povinnosti platit pokutu podle § 101h ZDPH vydá správce daně vždy rozhodnutí, přičemž v případě pokuty podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) má toto rozhodnutí formu platebního výměru (§ 101h odst. 5 ZDPH).

Rozhodnutí o uložení pokuty (tedy i platební výměr) musí obsahovat odůvodnění (§ 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 § 109 a násl. daňového řádu.

2. **[Splatnost]** Uložená pokuta je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o uložení pokuty (§ 101h odst. 6 ZDPH).
3. **[Doručování]** Na doručování rozhodnutí o uložení pokuty se použijí příslušná obecná ustanovení daňového řádu o doručování (§ 39 a násl. daňového řádu). Pro doručování rozhodnutí o uložení pokuty se § 101g odst. 4 ZDPH **nepoužije** – toto ustanovení upravuje výhradně doručování výzev souvisejících s kontrolním hlášením, tedy výzev podle § 101g odst. 1 a 2 ZDPH.
4. **[Prekluze práva uložit pokutu]** Pokuty podle § 101h odst. 1 až 4 ZDPH lze uložit, resp. rozhodnout o povinnosti je platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (§ 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.
5. **[Zánik povinnosti uhradit pokutu]** Povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) zaniká v souladu s § 101i odst. 3 ZDPH tehdy, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán⁸ do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením zakládajícimu vznik pokuty podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023). Za den,

⁸ Platební výměr je vydán okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Pokud je platební výměr vydán v 6měsíční lhůtě, přestože by k nabytí právní moci tohoto platebního výměru došlo až po uplynutí 6měsíční lhůty, povinnost hradit pokutu nezaniká.

ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením, je považován pro účely pokuty

- podle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH den, kdy marně uplynula zákonem stanovená lhůta pro podání kontrolního hlášení,
- podle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH den, kdy marně uplynula zákonem stanovená lhůta pro podání kontrolního hlášení,
- podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH den, kdy marně uplynula lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovená výzvou podle § 101g odst. 2 ZDPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení,
- podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH den, kdy marně uplynula náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovená výzvou podle § 101g odst. 1 ZDPH k podání kontrolního hlášení.

Platební výměr na pokutu podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023) vydaný až po uplynutí 6měsíční lhůty tak vůbec nezakládá povinnost hradit uvedenou pokutu. V případě, že by plátce i přesto pokutu uhradil, naloží správce daně s takovou platbou stejně, jako s jakoukoli jinou platbou poukázanou na osobní daňový účet daňového subjektu (tj. v souladu s § 152 a násl. daňového řádu). Pokud by v důsledku této platby vznikl daňovému subjektu vratitelný přeplatek, bude mu vrácen na základě jeho žádosti podle § 155 a násl. daňového řádu.

6. [Zánik povinnosti uhradit pokutu ve spojení s žádostí nebo rozhodnutím o prominutí této pokuty] V případech, kdy byla podána žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení nebo již bylo vydáno rozhodnutí o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, a zároveň se jedná o případy, kdy zanikla povinnost uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 ZDPH, jsou níže uvedeny možné situace včetně způsobu jejich řešení.

- a) Byla **podána žádost** o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení a rozhodnutí o prominutí nebylo dosud vydáno.

Postup správce daně:

Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu s odkazem na ustanovení § 101i odst. 3 ZDPH ve spojení s bodem 12 článku VI přechodných ustanovení zákona č. 80/2019, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, jelikož daňovému subjektu zanikla ke dni 1. 4. 2019 povinnost uhradit pokutu, kterou nyní žádá prominout.

- b) Bylo **vydáno rozhodnutí o prominutí pokuty** za nepodání kontrolního hlášení.

Postup správce daně:

Rozhodnutí o prominutí pokuty zůstává platné a účinné (tj. správce daně s ním nemusí procesně nijak nakládat) a je přitom nerozhodné, zda bylo vydáno před 1. 4. 2019 nebo po 1. 4. 2019 a zda byla prominuta pokuta celá nebo jen částečně. Přeplatkem se prominutá částka stává jen v případě, byla-li zároveň uhrazena daňovým subjektem.

7. [Zánik povinnosti uhradit pokutu ve spojení s žádostí nebo s rozhodnutím o posečkání úhrady této pokuty] V případech, kdy byla podána žádost o posečkání

úhrady pokuty za nepodání kontrolního hlášení nebo již bylo vydáno rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty za nepodání kontrolního hlášení, a zároveň se jedná o případy, kdy zanikla povinnost uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 ZDPH, jsou níže uvedeny možné situace včetně způsobu jejich řešení.

- a) Byla **podána žádost** o posečkání úhrady pokuty za nepodání kontrolního hlášení a rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty nebylo dosud vydáno.

Postup správce daně:

Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu s odkazem na ustanovení § 101i odst. 3 ZDPH ve spojení s bodem 12 článku VI přechodných ustanovení zákona č. 80/2019, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, jelikož daňovému subjektu zanikla ke dni 1. 4. 2019 povinnost uhradit pokutu, kterou nyní žádá posečkat.

- b) Bylo **vydáno rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty** za nepodání kontrolního hlášení a **pokuta nebo její část dosud nebyla daňovým subjektem uhrazena.**

Postup správce daně:

Správce daně doručí daňovému subjektu **oznámení**, že u pokuty/části pokuty, kterou v dané věci ještě neuhradil, mu v souladu s ustanovením § 101i odst. 3 ZDPH ve spojení s bodem 12 článku VI přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ke dni 1. 4. 2019 zanikla povinnost její úhrady. Přestože rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty zůstává platné a účinné (za předpokladu, že nedošlo k jiným okolnostem, které by měly vliv na účinnost daného rozhodnutí), daňový subjekt není povinen plnit podmínky tohoto rozhodnutí týkající se úhrady předmětné pokuty.

Došlo-li k úhradě pokuty po 1. 4. 2019, postupuje správce daně podle bodu 5 tohoto metodického pokynu, tj. správce daně naloží s takovou platbou uskutečněnou po 1. 4. 2019 stejně, jako s jakoukoli jinou platbou poukázanou na osobní daňový účet daňového subjektu (tj. v souladu s § 152 a násl. daňového řádu).

- c) Bylo **vydáno rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty** za nepodání kontrolního hlášení a pokuta již byla daňovým subjektem **zcela uhrazena.**

Postup správce daně:

Správce daně postupuje podle bodu 5 tohoto metodického pokynu, tj. správce daně naloží s takovou platbou uskutečněnou po 1. 4. 2019 stejně, jako s jakoukoli jinou platbou poukázanou na osobní daňový účet daňového subjektu (tj. v souladu s § 152 a násl. daňového řádu).

Rozhodnutí o posečkání úhrady pokuty zůstává platné a účinné (za předpokladu, že nedošlo k jiným okolnostem, které by měly vliv na účinnost daného rozhodnutí), tj. správce daně s ním nemusí procesně nijak nakládat.

- 8. [Vyloučení vzniku pokuty]** Podle § 101j ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2023 povinnost uhradit pokutu nevzniká, pokud v daném kalendářním roce došlo u plátce při podání kontrolního hlášení poprvé k prodlení podle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH nebo poprvé k prodlení podle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH. Při aplikaci tohoto ustanovení se sleduje samostatně prodlení podle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH a samostatně prodlení podle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH. V praxi tedy může dojít k tomu, že v daném kalendářním roce jednomu subjektu nevznikne povinnost uhradit první pokutu v případě § 101h odst. 1

písm. a) ZDPH a zároveň povinnost uhradit první pokutu v případě § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.

- 9. [Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení]** Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení umožňuje § 101k ZDPH za podmínek tam stanovených. Podrobný postup je upraven samostatným metodickým pokynem⁹.

Článek V. Zrušovací ustanovení

Tímto metodickým pokynem se ruší Metodický pokyn k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáváním kontrolních hlášení č. j. 47186/20/7700-10123-010450 ze dne 30. 7. 2020.

Článek VI. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti 1. 1. 2023.

Ing. Milan Tvrdík
ředitel odboru a zástupce ředitele sekce

Na vědomí

Odbor 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí
Odbor 39 - Správní činnosti Ministerstva financí
Odbor 18 – Nepřímé daně Ministerstva financí
Generální ředitelství cel
Sekce metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství
Sekce daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství
Sekce řízení úřadu Generálního finančního ředitelství
Sekce ekonomiky Generálního finančního ředitelství
Odbor vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství
Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

⁹ Pokyn GFR-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.