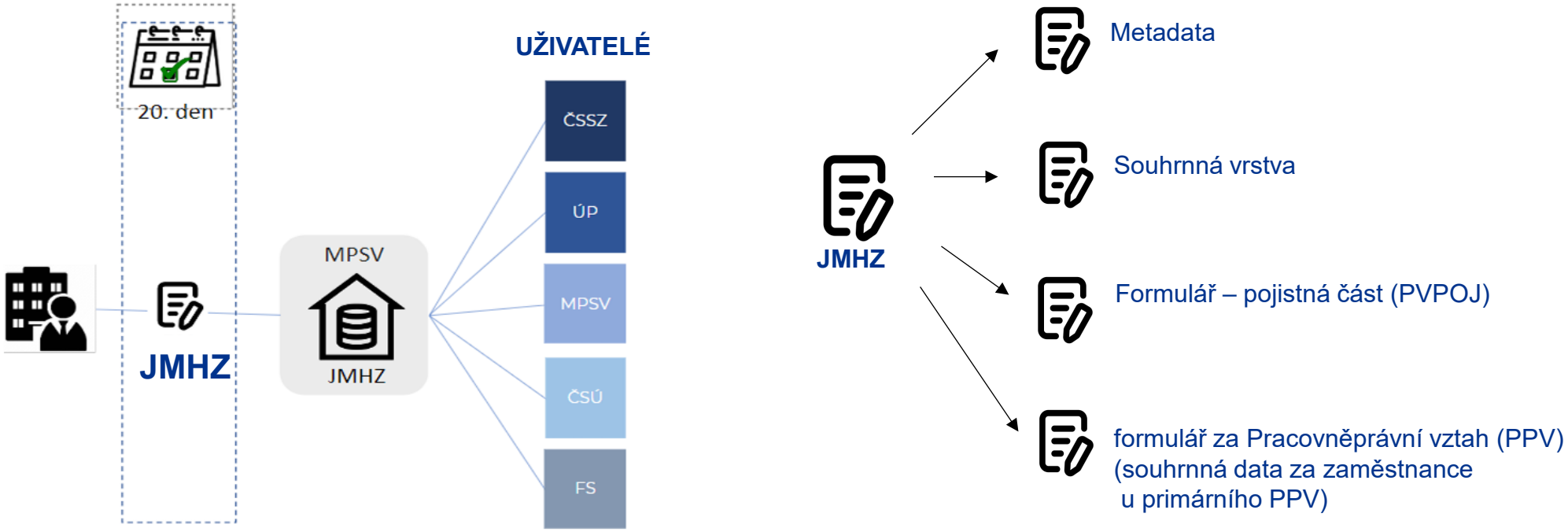
Aktuální daňová témata ve světle judikatury

Ing. Lenka Nováková, MBA

Sankce v případě nepodání jednotného měsíčního hlášení uložené systémem JMHZ a při trvajícím stavu následně správcem daně (nebo jiným uživatelem údajů) ve smyslu dvojího trestání.



Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele (JMHZ)



Je-li podání **zasláno uživateli** údajů, nepoužije se § 12 správního řádu. V takovém případě tedy **nepostoupí uživatel údajů podání ČSSZ**, ale sám informuje zaměstnavatele **o neúčinnosti podání** a o správném postupu.

Nelze tedy učinit samostatné podání vůči správci daně (uživateli), a to jak při řádném či následném (opravném) JMHZ.

Nepodání JMHZ: role ČSSZ a navazující postup správce daně (uživatele)

Ze zákona č. 323/2025 Sb., o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele („ZoJMHZ“), vyplývá, že procesní aktivitu k podání JMHZ po lhůtě vyvíjí primárně **ČSSZ** (§ 12 ZoJMHZ).

Při nepodání JMHZ vyzývá ČSSZ k podání JMHZ, a to i opakovaně (§ 12 odst. 4 ZoJMHZ).

Z důvodové zprávy k ZoJMHZ plyne, že zákonodárce chce předcházet duplicitám ve výzvách – aktivita správce daně před oznámením ČSSZ, že od vydání opakované výzvy k podání jednotného měsíčního hlášení upouští, by tento záměr porušovala (srov. důvodová zpráva k § 15 ZoJMHZ):

Důvodová zpráva k § 15 ZoJMHZ

„ČSSZ (bude) informovat uživatele údajů o upuštění od vydání opakované výzvy k podání jednotného měsíčního hlášení nebo upuštění od vydání opakované výzvy k podání opravného hlášení. Tyto informace jsou důležité ***pro uživatele údajů k tomu, aby mohli zahájit vlastní procesy k nápravě****. V opačném případě by hrozila nežádoucí duplicita, popřípadě potřeba zbytečné vzájemné komunikace na ad hoc bázi, eventuálně nečinnost.“*

Argumenty proti uložení pokuty dle daňového řádu („DŘ“)

01 § 38he zákona o daních z příjmů („ZDP“) vylučuje uložení pokuty

02 Stanovení pokuty nelze vázat na lhůtu stanovenou ve výzvě správcem daně

03 Zákaz dvojího trestání za totéž

04 Pořádková pokuta

Vyloučení uložení pokuty § 38he ZDP

§ 38he ZDP

(1) Záloha tvrzená plátcem daně v hlášení se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání hlášení, a to ve výši úhrnu tvrzených záloh připadajících na jednotlivé poplatníky.

(2) V případě, že plátce daně nepodá hlášení v zákonem stanovené lhůtě, **má se za to, že tvrdil zálohu ve výši 0 Kč**. **Pokuta za opožděné tvrzení daně se neuplatní.**

(3) Záloha tvrzená plátcem daně v následném hlášení se považuje za doměřenou dnem podání následného hlášení. Záloha je doměřena ve výši rozdílu mezi poslední známou zálohou a výší úhrnu nově tvrzených záloh připadajících na jednotlivé poplatníky.

Věta druhá odstavce 2 **výslovně zakazuje uložení pokuty za opožděné tvrzení daně**. Toto ustanovení nerozlišuje mezi (řádným) hlášením k záloze a následným hlášením k záloze. Uložení pokuty vylučuje přímo zákonná úprava v ZDP a nemůže tedy k němu po výzvě dle § 145 odst. 2 DŘ dojít ze strany správce daně.

Stanovení pokuty nelze vázat na lhůtu stanovenou ve výzvě správcem daně

Zákon lhůtu pro podání následného hlášení formou opravného JMHZ nestanoví (§ 38hc ZDP).

Důvodová zpráva k zák. č. 360/2025 Sb. ze dne 10. září 2025 (DZ), k § 38hc ZDP, proto říká:

„Vzhledem k tomu, že pro podání následného hlášení není stanovena lhůta, nemůže dojít ke vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu.“

Pro počítání pokuty tedy nelze vyjít ze lhůty stanovené správcem daně ve výzvě.

§ 38hg ZDP stanoví jako **sankci za nevyhovění výzvě** k podání následného hlášení k záloze **penále,** viz důvodová zpráva k tomuto ustanovení:

„Sankci, která plátci daně hrozí a která jej má odradit od pasivity, představuje penále (§ 38hg ZDP). K jeho vzniku však dojde pouze v případě, kdy správce daně na základě marného uplynutí lhůty ve výzvě k podání následného hlášení nebo na základě daňové kontroly (postup k odstranění pochybností je v případě, kdy nebylo podáno hlášení, z povahy věci vyloučen) doměří zálohu z moci úřední.“

Zákaz dvojího trestání

Pokuta dle DŘ je trestem sui generis, viz např. NSS č. j. 9 Afs 197/2018 – 53: „Ačkoli je institut pokuty za opožděné tvrzení daně zařazen do systému daňového práva, **má trestní povahu** se zárukami vyplývajícími z čl. 6 a 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 6 Listiny. Jako **trestní sankci** ostatně kvalifikoval pokutu za opožděné tvrzení daně i Nejvyšší soud v usnesení ze dne 19. 9. 2018, sp. zn. 5 Tdo 1534/2017…“

Totožnost skutku je dána. Ačkoliv ZDP zavádí fikci samovyměření zálohy ve výši 0 Kč, pro účely trestání nelze odhlédnout od toho, že pokuta dle § 28 ZoJMHZ i navrhovaná konstrukce sankce dle § 145 odst. 2 a § 250 DŘ trestají totožné jednání, tedy původní nepodání řádného JMHZ.

Je případně nutné zohlednění sankce uložené již ČSSZ (srov. právní věta rozsudku 15 Tdo 832/2016):

„K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečně úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání, zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky, zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem… a především, ***zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední****, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži.“*

Pořádková pokuta § 247 DŘ

Pořádková pokuta nemá automaticky nahrazovat vyloučenou pokutu podle § 250 DŘ. Pro její uložení musí existovat samostatné důvody podle § 247 odst. 2 DŘ. Samotná nemožnost uložit pokutu za opožděné tvrzení daně takovým důvodem není.

Samotné nevyhovění výzvě nestačí. Správce daně musí doložit také závažné ztížení nebo maření správy daní.

Pouhé uplynutí lhůty tyto podmínky automaticky nenaplňuje, zvlášť v situaci, kdy je záloha stanovena (byť ve výši 0 Kč – institut samovyměření) a správce daně má možnost jejího prověření, srov. důvodová zpráva k § 38hf ZDP:

*„Daňovou kontrolu lze využít jak v případě pochybností týkajících se podaného daňového tvrzení, které není vhodné řešit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, tak v případě, kdy **daňové tvrzení nebylo vůbec podáno** (tím pádem došlo k samovyměření zálohy ve výši nula) a postup k odstranění pochybností je tak z povahy věci vyloučen.*

V takovém případě by měla zahájení daňové kontroly předcházet výzva k podání následného hlášení, která umožní plátci daně zjednat nápravu bez sankce v podobě penále.“

Děkuji za pozornost.