



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **L. R.**, narozený dne X
bytem X
zastoupen Mgr. Bc. Petrem Dostálem, advokátem
sídlem Za Poštou 2, 779 00 Olomouc

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2022, č. j. 17588/22/5200-10423-705893

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 5. 2022, č. j. 17588/22/5200-10423-705893 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 24. 5. 2021, č. j. 1101651/21/3101-62561-807651, č. j. 1101827/21/3001-62561-807651, č. j. 1101846/21/3001-62561-807651, č. j. 1101868//21/3001-62561-807651 a č. j. 1101882/21/3001-62561-807651, **se zrušují a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Bc. Petra Dostála, sídlem Za Poštou 2, 779 00 Olomouc.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) pěti rozhodnutími ze dne 24. 5. 2021 zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tj. pro zjevnou právní nepřijatelnost podání, řízení o žádostech žalobce o poskytnutí kompenzačního bonusu podle zákona č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 (dále jen „zákon o kompenzačním bonusu“). Žalobce žádal částku 15 500 Kč za období od 5. 10. 2020 do 4. 11. 2020, částku 8 500 Kč za období od 5. 11. 2020 do 21. 11. 2020, částku 11 000 Kč za období od 22. 11. 2020 do 13. 12. 2020, částku 5 500 Kč za období od 14. 12. 2020 do 24. 12. 2020 a částku 15 000 Kč za období od 25. 12. 2020 do 23. 1. 2021.
2. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že žádostem nemohl vyhovět, neboť žalobce neodstranil pochybnosti, které mu postupem podle § 89 daňového řádu sdělil ve Výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 2. 2021 a neprokázal splnění podmínek pro vyplacení kompenzačního bonusu. Podle správce daně nenaplnil žalobce podmínku předmětu kompenzačního bonusu, neboť jím vykonávaná podnikatelská činnost obchodního zástupce (finančního poradce) nebyla přímo zakázána či omezena opatřeními vlády, ani se vládní zakazy a omezení přímo nevztahovaly na žalobcovy odběratele.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a všech pět rozhodnutí o zastavení řízení potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

4. Žalobce v žalobě požadoval vyslovení, že rozhodnutí žalovaného je nicotné, eventuálně zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení mu věci k dalšímu řízení. Žalobní body soud shrnuje takto:
 - a) Žalovaný nesprávně aplikoval právní úpravu zákona o kompenzačním bonusu a dostatečně se nevypořádal s námitkami žalobce. Žalobce splnil podmínku § 6 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu, neboť jeho podnikatelská činnost byla alespoň z 80 % vyloučena v důsledku omezení způsobených protiepidemickými opatřeními jeho odběratelům. Nárok žalobce na provizi je elementárně spjat s počtem uzavřených smluv. Činnost finančního poradce spočívá v intenzivním osobním kontaktu s klienty, přičemž v bonusových obdobích byl kontakt s jinými lidmi zcela zásadně omezen. Žalobce tak o podstatnou část svých odběratelů přišel. Žalovaný posoudil vztah mezi žalobcem a osobami, se kterými uzavírá smlouvy, formalistickým způsobem. Nezabýval se podrobněji podmínkami vzájemného plnění žalobce a jím zastoupených společností. Žalobce je odměňován primárně za výsledek, nikoliv za samotnou zprostředkovatelskou činnost. Odběratelem služeb žalobce jsou jak společnosti, jejichž je žalobce obchodním zástupcem, tak také třetí osoby, se kterými žalobce uzavře smlouvu. Skutečnost, že třetí osoby jeho prostřednictvím uzavírají smlouvy přímo se zastoupenými společnostmi, nemá vliv na to, že tyto třetí osoby jsou žalobcovými odběrateli.
 - b) Správce daně nebyl k vydání rozhodnutí o zastavení řízení oprávněn. Podle důvodové zprávy k zákonu o kompenzačním bonusu dochází k tzv. samovyměření kompenzačního bonusu ke dni podání žádosti a následná korekce ze strany správce daně je možná jen na základě kontrolního postupu, jehož výsledkem může být pouze meritorní rozhodnutí ve věci ve formě dodatečného platebního výměru, proti kterému je možno se odvolat. Správce daně měl pouze posoudit, zda žádosti obsahují všechny náležitosti stanovené v § 12 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, a pokud ano, měl

žalobci vyměřené kompenzační bonusy bezodkladně vyplátit. V případě pochybností mohl pak následně zahájit daňovou kontrolu. Žalobce na vadnost tohoto postupu v odvolání upozornil a odkázal na závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 27/2021-199, žalovaný se tím ale vůbec nezabýval, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti až nicotnosti a rovněž z důvodu absence reakce na zmíněný rozsudek i nepřezkoumatelnosti.

5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Žalobní body se dle žalovaného shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se v rozhodnutí vypořádal. Kompenzační bonus byl určen jen přímým adresátům zakázů či omezení v souvislosti s epidemií. Činnost finančního poradce ani osobní setkávání s klienty v případě dodržování hygienických opatření však zakázáno nebylo. Zakázán byl maloobchodní prodej a poskytování služeb v provozovnách. Žalobce ani jeho dva odběratelé ale provozovnou nedisponovali, takže v rozhodném období nebyli ve své činnosti nijak omezeni. Žalovaný zdůraznil, že bezprostředním zákazem či omezením nejsou myšlena nepřímá omezení vztahující se na celé obyvatelstvo, ale pouze ty zákazy či omezení dopadající bezprostředně na podnikatelskou činnost. Nárok na kompenzační bonus nemohl vzniknout jen v důsledku snížení poptávky po určitých službách, ať již k tomu došlo samovolně nebo v důsledku obecných protiepidemických opatření. Žalovaný také setrvává na svém závěru, že smluvními stranami smlouvy o zprostředkování jsou zprostředkovatel a zájemce o zprostředkování, nikoliv třetí osoba, se kterou zprostředkovatel uzavře určitou smlouvu. K námitce vadného procesního postupu žalovaný předně uvedl, že byť se kompenzační bonus dle § 14 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu považuje za vyměřený dnem podání žádosti, k jeho faktickému vyměření dojde až jeho předepsáním výsledné částky do evidence daní. Správce daně dle žalovaného nemůže v případě pochybností o naplnění podmínek pro nárok na kompenzační bonus rezignovat na jakoukoli kontrolu žádostí. Zjevné pochybnosti a nedostatky je tak nutné odstranit již v průběhu nalézacího řízení. V posuzované věci byly žádosti prověřeny postupem k odstranění pochybností, přičemž dospěl-li správce daně k závěru, že zákonné podmínky vzniku nároku naplněny nebyly, zastavil řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V takovém případě se fikce vyměření kompenzačního bonusu dnem podání žádosti neuplatní.
6. Žalobce na to v replice namítl, že argumentace žalovaného je zkratkovitá a formalistická, neboť nebyl zakázán jen prodej zboží a poskytování služeb v provozovnách, nýbrž i volný pohyb osob (viz usnesení vlády č. 1078 a 1102). Znovu také odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 77 A 27/2021 a na jeho závěr, že jakkoli může správce daně použít postup podle § 89 daňového řádu, nic to nemění na tom, že byl bonus žalobci ex lege vyměřen a měl být také vyplacen.

C) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a v souladu s podmínkami § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Nejprve se krajský soud zabýval namítanou nicotností.
9. Současná právní úprava a judikatura považují nicotnost za samostatný právní institut, který je odlišný od institutu nezákonnosti z hlediska právních účinků dotyčného správního aktu. Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné, vynutitelné a svědčí

mu presumpce správnosti správních aktů, dokud není zrušeno. Lze se proti němu bránit opravnými či dozorčími prostředky, avšak pokud tyto prostředky nejsou uplatněny řádně a včas, zůstává toto rozhodnutí objektivně existujícím a již ho nelze odstranit. Naproti tomu nicotné rozhodnutí se bude vždy jevit jako rozhodnutí neexistující, zdánlivé a nezakládající žádné právní následky. Proto nemusí být respektováno a veřejnou mocí nesmí být vynucováno. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času a může k ní být přihlédnuto kdykoliv z úřední povinnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. března 2013 č. j. 7 As 100/2010-65).

10. Podle § 77 správního řádu je nicotné „rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal.“ (odstavec 1). Nicotné je dále (odstavec 2) „rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního. A podle odstavce 3, „pokud se důvod nicotnosti týká jen některého výroku rozhodnutí nebo vedlejšího ustanovení výroku, je nicotná jen tato část, jestliže z povahy věci nevyplývá, že ji nelze oddělit od ostatního obsahu.“
11. Judikatura dospěla k závěru, že vady takové intenzity, které způsobují nicotnost daného rozhodnutí, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. V rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že nicotnost představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Nicotné rozhodnutí není „běžným“ nezákonným rozhodnutím, nýbrž rozhodnutím, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat a které nevyvolává veřejnoprávní účinky. Definičně lze za nicotný správní akt považovat akt, který vykazuje tak závažné vady, že vůbec není schopen vyvolat žádné právní účinky.
12. Žalobce označil za nicotná rozhodnutí správce daně z důvodu rozporu zastavení řízení se zákonem (a důvodovou zprávou), neboť zákon o kompenzačním bonusu zavedl fikci samovyměření kompenzačního bonusu ke dni podání žádosti, a tudíž korekce na základě kontrolního postupu byla možná jen jako následná, a jejím výsledkem mohlo být jediné meritorní rozhodnutí ve formě dodatečného platebního výměru. Tím, že žalovaný předmětná rozhodnutí správce daně nezrušil, pak dle žalobce zatížil vadou nicotnosti i své rozhodnutí.
13. Tato argumentace je však nesprávná. Rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2021 nejsou nicotná, neboť je vydal věcně příslušný správní orgán, výrok, že se řízení zastavuje, není vnitřně rozporný nebo právně či fakticky neuskutečnitelný, a tato rozhodnutí netrpí ani jiným vadami, pro které by nebylo možné je považovat za rozhodnutí správního orgánu ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů. Právní podklad k vydání uvedených rozhodnutí správcem daně nescházel, neboť rozhodnutí vydal podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, který zastavení daňového řízení umožňuje. Námitka, že nebyly splněny

podmínky pro aplikaci uvedeného ustanovení, tj. hypotéza dané právní normy, je však již námitkou „pouhé“ nezákonnosti daných rozhodnutí, nikoli jejich nicotnosti. Předmětná rozhodnutí nelze označit za paaky nevyvolávající žádné právní následky. Z tohoto důvodu padá i celá jeho argumentační linie spočívající v řetězení nulitních aktů.

14. Dále se krajský soud zabýval žalobním bodem b), tj. námitkou, že pochybnosti správce daně o splnění podmínek nároku na kompenzační bonus nemohly být důvodem pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
15. Žalovaný k podřazení nastalé procesní situace pod § 106 daňového řádu nejprve obecně uvedl, že § 106 dopadá na případy, kdy je vedení dalšího řízení nemožné či nadbytečné, a dále, že za bezpředmětné je třeba považovat řízení, ve kterém již není o čem rozhodovat, zdůraznil, že bezpředmětnost musí být naprostá, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14.
16. Následně žalovaný v reakci na odvolací námitku nesprávného procesního postupu předeštl svůj výklad právních předpisů dopadajících na správu kompenzačního bonusu. Žalobce totiž, stejně jako v žalobě, namítal, že správce daně neměl s ohledem na koncept tzv. samovyměření kompenzačního bonusu, prostor vést nalézací řízení, nýbrž měl povinnost kompenzační bonus vyměřený ex lege dnem podání žádosti vyplatit a teprve následně zahájit řízení doměřovací a v něm případně vydat dodatečný platební výměr.
17. Žalovaný na tyto námitky uvedl, že k vyplacení kompenzačního bonusu daňovému subjektu může dojít až v okamžiku, kdy došlo k jeho vyměření a předeepsání do evidence daní. Přisvědčil sice žalobci, že z § 14 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu vyplývá, že kompenzační bonus se považuje za vyměřený dnem podání žádosti, avšak toto ustanovení dle žalovaného představuje pouze zakotvení fikce dne vyměření kompenzačního bonusu, avšak k faktickému vyměření dochází až předeepsáním výsledné částky do evidence daní. Před předeepsáním kompenzačního bonusu může podle žalovaného správce daně prověřovat naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na kompenzační bonus a dospěje-li k závěru, že tyto podmínky naplněny nebyly, vydá rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o kompenzační bonus. V takovém případě k faktickému vyměření kompenzačního bonusu nedojde, a neuplatní se tak ani fikce dne vyměření dle § 14 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu. Žalovaný poukázal na skutečnost, že zákon o kompenzačním bonusu ani daňový řád neupravují speciální typ zamítavého rozhodnutí o žádosti, avšak v situaci, kdy správce daně nehodlá žádosti o kompenzační bonus vyhovět, je žádoucí daňovému subjektu tento fakt sdělit (jak je ostatně uvedeno i v bodu 6.3 Metodického pokynu ke správě kompenzačního bonusu č. j. 32828/20/7700-10123-711442 ze dne 29.05.2020). V duchu základních zásad správy daní proto pro případy, kdy nárok na kompenzační bonus není dán, byla dle žalovaného z důvodu právní jistoty na straně daňového subjektu a za účelem zajištění jeho informovanosti o tom, jak bylo s jeho žádostí naloženo, zvoleno vydávání rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o kompenzační bonus (coby nejbližší pro tyto situace přicházející typ rozhodnutí). V odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení je pak mj. uváděno, z jakých důvodů nárok na kompenzační bonus nevznikl. V materiálním smyslu tak jde dle žalovaného o způsob meritorního vypořádání se s žádostí o kompenzační bonus, čímž je daňovému subjektu poskytnut benefit (oproti tomu, kdyby v případě neexistence nároku na kompenzační bonus nebylo na žádost o kompenzační bonus ze strany správce daně reagováno) v podobě možnosti účinně a bezodkladně brojit proti tomu, jak byla existence (resp. neexistence) jeho nároku na kompenzační bonus ze strany správce daně posouzena, a domoci se případně jeho přiznání.

V opačném případě by procesní obrana žadatele o kompenzační bonus musela jít cestou námitky, což by ale záleželo na tom, kdy se žadatel o „nepředepsání“ dozví. To vše vedlo dle žalovaného správce daně ke správnému závěru, že na žádosti, u kterých nárok na kompenzační bonus není dán, lze hledět jako na ve své podstatě právně nepřijatelná podání.

18. Krajský soud s právním hodnocením žalovaného nesouhlasí.
19. Předně je třeba uvést, že argumentace judikaturou vztahující se k bezpředmětnosti řízení (kterou žalovaný uvedl v odst. 34 napadeného rozhodnutí a následně zopakoval i ve vyjádření k žalobě) je nepřiléhavá, neboť se týká zcela jiného než správcem daně aplikovaného zastavovacího důvodu, a to důvodu podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, podle něhož správce daně zastaví řízení, které se stalo bezpředmětným.
20. Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřijatelné podání.*
21. Judikatura soudů rozhodujících ve správním soudnictví i odborná literatura (přesné odkazy a citace viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2014, č. j. 30 Af 37/2013-98, jehož závěry v tomto směru aproboval Nejvyšší správní soud v odst. 17 rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 26/2015-40) se shodují v tom, že právně nepřijatelné podání je takové, které zákon vůbec neumožňuje. Zákon buď přímo sám výslovně určitá podání jako nepřijatelná označuje (např. § 145a odst. 1 daňového řádu nepřipouštějící podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení) nebo užívá formulaci „nelze se odvolat“ či „nelze uplatnit opravné prostředky“ (viz např. § 132 odst. 3 či § 144 odst. 4 daňového řádu), nebo lze nepřijatelnost chápat v širším pojetí, a to jako každé podání, jemuž nelze vyhovět, neboť zákon takovou možnost nepředvídá, např. podání dodatečného daňového přiznání po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, či uplatňování práv daňového subjektu někým, kdo daňovým subjektem není.
22. Podstatné ovšem je, že tato nepřijatelnost podání musí být patrná na první pohled. V rozsudku ze dne 7. 5. 2008, č. j. 2 As 74/2007-55, č. 1633/2008 Sb. NSS, který se týká interpretace obsahově shodného ustanovení správního řádu, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*zjevná právní nepřijatelnost*“ představuje neurčitý právní pojem, který je však nutno vykládat restriktivním způsobem. Z důvodu ochrany práv účastníků řízení je proto dle Nejvyššího správního soudu možno k tomuto způsobu rozhodnutí přikročit jen tehdy, jestliže je skutečně již na první pohled zřejmé, že žádosti vyhovět nelze. Nepřijatelnost tedy musí být patrná již ze samotné žádosti, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování.
23. V případě žádosti o kompenzační bonus podle uvedeného zákona by tak jako zjevně právně nepřijatelná mohla být hodnocena např. žádost podaná po uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené v § 12 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 3. 2022, č. j. 16 Af 4/2021-48, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 1. 2023, č. j. 15 Af 2/2021-62), popř. limitně také žádost osoby nenaplňující pojmové znaky subjektu kompenzačního bonusu, uvedené v § 2, 3 a 4 zákona o kompenzačním bonusu, tj. žádost podaná zaměstnancem v pracovním poměru.
24. V posuzovaném případě ale správce daně dospěl k závěru o zjevné právní nepřijatelnosti předmětných žádostí až na základě jejich meritorního posouzení, čímž zjevnost jejich nepřijatelnosti vyloučil. Pokud by byly žádosti podle správce daně skutečně *zjevně* právně

nepřípustné, musel by s nimi naložit podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu bez dalšího, tj. zastavit řízení hned po prostudování obsahu žádosti, popř. listin k ní přiložených a dostupných evidencí, což neučinil.

25. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně po obdržení žádosti žalobce vydal dne 25. 2. 2021 výzvy k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž žalobci ocitoval § 1 a 6 zákona o kompenzačním bonusu a identifikoval usnesení vlády, jimiž byla vymezena jednotlivá ochranná opatření, v nichž jsou taxativně uvedeny činnosti, jejichž výkon byl bezprostředně zakázán nebo omezen. Uvedl, že činnost finančního poradce v nich uvedena není, přičemž ale vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobci vznikl na kompenzační bonu nárok. Vyzval jej proto k tomu, aby prokázal, jakou konkrétní činnost v rozhodných obdobích provozoval, že jím provozovanou činnost skutečně vládní protiepidemiologická opatření omezila a jak konkrétně, a nechť uvede celkovou výši svých příjmů v rozhodném období, výši příjmů z omezené/zakázané činnosti. Žalobce na výzvy reagoval podáními ze dne 16. 3. 2021 a doložením důkazů. Tvrzení žalobce následně správce daně vyhodnotil v úředních záznamech ze dne 22. 4. 2021, vydaných podle § 90 daňového řádu, tj. záznamech o seznámení subjektu s průběhem a výsledkem postupu k odstranění pochybností. Na ty žalobce reagoval 11. 5. 2021 návrhem na pokračování v dokazování. To však již správce daně neakceptoval a řízení zastavil.
26. Tímto postupem však správce daně zcela popřel možnost učinit následně závěr, že se jednalo o zjevně právně nepřípustné podání. O právní nepřípustnosti podání musí panovat na straně správce daně železná jistota, nikoli pochybnosti. V posuzované věci nešlo o podání zjevně nepřípustné, a dokonce nešlo ani o podání zjevně nedůvodné. Správci daně toliko vznikly pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku žalobce, tj. o tom, zda činnost žalobce (který obecně mohl být subjektem kompenzačního bonusu jakožto OSVČ ve smyslu § 2 zákona o kompenzačním bonusu) mohla naplňovat parametry § 6 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu a být tak jeho předmětem. Na takový případ ale § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu nedopadá.
27. Z argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě je ostatně zřejmé, že si byl vědom skutečnosti, že mu právní úprava kompenzačního bonusu neposkytuje prostor pro vedení nalézacího vyměřovacího řízení a pro věcné zamítnutí žádosti, a proto sáhl k institutu zastavení řízení pro zjevnou právní nepřípustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jakožto k nejbližšímu v úvahu přicházejícímu typu rozhodnutí. Ve vyjádření k žalobě žalovaný akcentoval, že přeci nebylo možné rezignovat na jakoukoli kontrolu žádostí, a naopak bylo nutné zjevně pochybné žádosti prověřit předtím, než by došlo k výplatě kompenzačního bonusu osobě, která na něj nárok neměla. Takový postup však nelze aprobovat.
28. Úvahu žalovaného o nutnosti odlišovat fikci dne vyměření kompenzačního bonusu od samotného aktu faktického vyměření, odmítl jako zcela nepodloženou Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2022, č. j. 2 Afs 129/2021-62, v němž přezkoumával žalobcem opakovaně připomínaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 27/2021-199. Nejvyšší správní soud v odst. 19 zmíněného rozsudku uvedl: „*Zákon o kompenzačním bonusu v § 14 odst. 2 říká, že „[k]ompenzační bonus se považuje za vyměřený dnem podání žádosti o kompenzační bonus, a to ve výši odpovídající součinu výše kompenzačního bonusu a počtu dní bonusového období.“ Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tím zákon jasně stanoví, že dnem podání žádosti je kompenzační bonus vyměřen a na straně správce daně vzniká povinnost jej bez zbytečného odkladu vyplatit.*

Přeplatek vzniklý předepsáním vyměřeného kompenzačního bonusu je vratitelným přeplatkem (§ 15 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu). Také § 14 odst. 3 téhož zákona pracuje s jasným východiskem, že daň byla již podáním žádosti vyměřena. Lze tedy uzavřít, že po podání žádosti nastává fáze placení daně. Pro názor stěžovatele, že k završení procesu vyměření kompenzačního bonusu dochází teprve předepsáním přiznané částky do evidence daní, Nejvyšší správní soud nenachází oporu v zákoně o kompenzačním bonusu ani v daňovém řádu. Předepsání kompenzačního bonusu do daňové evidence je sice aktivní úkon správce daně, ale má pouze evidenční povahu. Zákon o kompenzačním bonusu ostatně v § 15 odst. 1 stanoví, že „[v]yměřený kompenzační bonus správce bonusu předepíše do evidence daní.“ Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem, že § 14 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu upravuje toliko fikci dne vyměření, nikoliv samotný akt vyměření.“ Krajský soud považuje citovanou argumentaci za zcela správnou.

29. Krajský soud nehodlá zatěžovat text tohoto rozsudku citací důvodové zprávy k zákonu o kompenzačním bonusu, proto v tomto ohledu odkazuje na žalobu a na odst. 30 rozsudku Krajského soudu v Plzni. Zákonodárce zvolil cestu rychlé a co nejméně formálně komplikované výplaty bonusu, a tudíž za okamžik stanovení bonusu určil již okamžik podání bezvadné žádosti. O bezvadnosti žádosti žalobce nevyslovil správce daně v posuzované věci žádné pochybnosti. V takovém případě by totiž musel postupovat dle § 74 daňového řádu. Správce daně se namísto toho vydal cestou odstraňování pochybností věcných, a to postupem podle § 89 a násl. daňového řádu. Využití postupu k odstranění pochybností sice § 14 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu předpokládá, avšak až jako postup následný, směřující k doměření daně ve výši rozdílu vyměřeného kompenzačního bonusu a částky nově zjištěné. Toto ustanovení, jak uvedl výše Nejvyšší správní soud, pracuje s jasným východiskem, že daň byla již podáním žádosti vyměřena. To, zda byly splněny podmínky pro vznik nároku na kompenzační bonus, tedy správce daně zkoumá vždy až poté, kdy byl bonus vyměřen. Nejprve musí být bonus vyměřen (bylo-li o něj řádně požádáno) a teprve pak může být prověřováno, zda pro jeho vznik byly splněny podmínky. Jen takový postup odpovídá zákonu.
30. Byť lze argumentaci žalovaného stran nemožnosti rezignace na předběžnou kontrolu žádostí pochopit, nebyl správce daně oprávněn korigovat zřejmou vůli zákonodárce, který vedení nalézacího řízení o žádostech o kompenzační bonus vyloučil. Správce daně tedy zvolil nezákonný postup, jakkoli měl k tomu z vlastního pohledu legitimní důvody, přičemž žalovaný tuto nezákonnost aproboval, čímž zatížil nezákonností i své rozhodnutí. Nezákonnost zvoleného postupu nemůže zvrátit ani skutečnost, že správce daně postupoval v souladu s metodickým pokynem, neboť tomuto je zákon nadřazen.

D. Závěr a náklady řízení

31. S ohledem na výše uvedené závěry krajský soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost spočívající v aplikaci nepřiléhavé právní normy, § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, na posuzovanou věc. Vzhledem k tomu, že správce daně zastavil řízení, pro jejichž zastavení nebyly splněny zákonné podmínky, zrušil soud v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. i samotná rozhodnutí o zastavení řízení.
32. Řízení o žádostech o kompenzační bonusy skončila vyměřením kompenzačního bonusu ex lege podle § 14 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu, přičemž následné kroky správce daně mohou spočívat jedině v doměření daně. Teprve v případném řízení o žalobě proti dodatečnému doměření daně se otevře soudu prostor pro věcný přezkum úvah správce

daně a žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na kompenzační bonus žalobcem. V řízení o žalobě, jejímž předmětem je rozhodnutí podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, se mohl soud zabývat pouze tím, zda byly splněny podmínky pro zastavení daňového řízení z uvedeného důvodu.

33. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení.
35. Náklady žalobce tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč, tj. 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT. Výsledná částka 13 200 Kč je tak součtem částek 3 000 + 9 300 + 900.
36. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 21. dubna 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu