



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Miroslava Jurmana ve věci

žalobce: X, narozený dne X
bytem X

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2022, čj. 15559/22/5200-10421-712985 a čj. 15562/22/5200-10421-712985

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 2. 6. 2020 žádost o pomoc společníkům malých společností s ručením omezeným podle zákona č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 (dále jen „zákon o kompenzačním bonusu I“).
2. Dne 23. 1. 2021 dále žalobce podal tři žádosti o pomoc společníkům malých společností s ručením omezeným 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 II“).
3. Všechny žádosti žalobce podal ve vztahu ke společnosti Kolem Krku, s. r. o.
4. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vycházel z čestného prohlášení přiloženého k žádostem, dle kterého žalobce splňoval podmínky pro přiznání kompenzačního bonusu, a kompenzační bonus v požadované výši vyplatil. Konkrétně se jednalo o částky 25 000 Kč, 19 500 Kč, 11 000 Kč, 5 500 Kč a 15 000 Kč za první až páté bonusové období od 12. 3. 2020 do 23. 1. 2021.
5. Správci daně následně vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro přiznání kompenzačního bonusu, neboť společnost Kolem Krku vznikla dne 21. 6. 2019, prvním skončeným zdaňovacím obdobím této společnosti tak byl rok 2019, za který společnost Kolem Krku dosáhla čistého ročního obrátu dle § 1d odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve výši 0 Kč. Pochybnost se tedy týkala splnění podmínek dle § 2a odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu I a § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu II.
6. Jelikož žalobce dle správce daně uvedené pochybnosti nerozptýlil, dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 4. 2021 žalobci doměřil daň ve výši vyplaceného kompenzačního bonusu.
7. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími žalobcova odvolání zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

8. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 1. 7. 2022 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
9. Žalobce nejprve shrnul procesní vývoj věci a poukázal na důvodovou zprávu k zákonu o kompenzačním bonusu I, která dle žalobce předpokládá využití určitého odhadu dosažené výše ročního úhrnu čistého obrátu společnosti, a to ve vztahu k nově vzniklým společnostem, které v den podání žádosti dosud neukončily první zdaňovací období, po jehož celou délku vykonávaly činnost.
10. Žalobce uvedl, že společnost Kolem Krku vznikla dne 21. 6. 2019, přičemž prvním zdaňovacím obdobím společnosti byl rok 2019 (neexistoval důvod pro změnu vymezení zdaňovacího období na rok hospodářský). Po celý rok však jmenovaná společnost vykonávala činnost v roce 2020. Žalobce proto využil možnosti stanovení odhadu dosažené výše ročního úhrnu čistého obrátu za rok 2020, tedy za první „plnohodnotné“ zdaňovací období společnosti. V tomto roce 2020 se společnosti podařilo dosáhnout

čistého obratu 345 000 Kč. Materiálně proto splnila podmínku dle § 2a odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu I a § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu II. U nově vzniklých malých společností s ručením omezeným je dle žalobce irelevantní požadovat přesně vyměřený odhad výše dosaženého ročního úhrnu čistého obratu na základě prvních 6 měsíců podnikatelské činnosti.

11. Formální založení společnosti bylo prvním krokem v rámci podnikatelské činnosti žalobce. Počáteční náklady za rok 2019 dosáhly výše 183 000 Kč. V roce následujícím žalobce oprávněně a v dobré víře předpokládal dosažení minimálně takového obratu, který by počáteční náklady pokryl. K tomu nemohlo dojít, s ohledem na povahu skutečně malé společnosti, dříve. Společnost se zabývá ruční výrobou pánských společenských doplňků. Zahájení prodeje tedy předcházelo nákup materiálu, vyhledání vhodných prostor, tvorba webových stránek a výroba samotná.
12. Žalobce považuje za nesprávné odchylně posuzovat ekonomickou činnost nebo nečinnost malých společností s ručením omezením a fyzických podnikajících osob, jakkoli jsou si materiálně podobné. Ekonomicky aktivní společnost, jakou byla i společnost Kolem Krku, je zatížena výrazně vyšší mírou zdanění. Není zde důvod od společníků malých společností s ručením omezeným požadovat splnění podmínek nad rámec těch, které byly stanoveny pro podnikající fyzické osoby.
13. Ačkoli v roce 2019 nebyla podnikatelská činnost zdrojem žalobcovy obživy, na počátku roku 2020 existoval předpoklad, že společnost zejména prostřednictvím internetového a stánkového obchodu zahájí prodej svých výrobků. K tomu došlo v únoru a žalobce tuto skutečnost správci daně doložil. Správce daně považoval výpis objednávek za dostatečný důkaz o hospodářské činnosti společnosti, ze kterého byla patrná odůvodněnost odhadu dosažení rozhodného obratu ve výši 180 000 Kč.
14. Žádosti druhého společníka společnosti Kolem Krku nevyhověl Finanční úřad v Praze. Žalovaný odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl, přičemž hrubě překročil pořádkovou lhůtu pro své rozhodnutí. Vznikl tak nedůvodný rozdíl ve skutkové shodném případě.
15. Postup pro určení odhadu, který zvolil žalovaný, považuje žalobce za nezákonný, v rozporu se záměrem zákonodárce a nerespektující materiální stav podnikatelské činnosti nově vzniklých malých společností s ručením omezeným. Za relevantní považuje žalobce metodiku ze dne 6. 5. 2020 uvedenou na oficiálních stránkách Ministerstva financí. Pokud by byla nadále platná metodika zvolená žalovaným, pak by se rok 2021, jakožto rozhodné období, nemohl vztahovat na žádné společnosti – pro společnosti vzniklé v roce 2019 by byl rozhodný rok 2019 (vyjma specifické případy společností založených v posledním čtvrtletí), pro společnosti vzniklé v roce 2020 by byl bez výjimky rozhodný rok 2020.
16. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně, zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že žalobní námitky v podstatě korespondují s námitkami odvolacími.

18. Žalovaný připomněl dikci aplikovaných zákonných ustanovení. S ohledem na jejich jasnou a jednoznačnou formulaci je dle žalovaného evidentní, že jakýkoliv jiný výklad by nevyhnutelně vedl k vybočení z rámce výkladu práva a k jeho svévolnému dotváření. Uvedená ustanovení nepočítají se zohledňováním jiných okolností spočívajících v širším skutkovém kontextu, jak namítá žalobce, tj. že společnost Kolem Krku vykonávala činnost v roce 2019 jen 7 měsíců a v tomto období mu vznikly pouze náklady, přičemž zisky byly generovány až v roce 2020.
19. Jelikož prvním skončeným zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob společnosti Kolem Krku byl rok 2019, resp. období od 21. 6. 2019 do 31. 12. 2019, nebylo možno při hodnocení právního postavení žalobce ve smyslu § 2a odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu I a § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu II vycházet z hospodářských výsledků této společnosti dosažených v průběhu zdaňovacího období roku 2020. Žalobce se tudíž nemohl dovolávat možnosti využití předpokládaného odhadu pro rok 2020. Na společnost Kolem Krku nedopadá výjimka stanovená v § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví (tj. že účetní jednotka vznikla v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, a tudíž její účetní období může být delší než 12 měsíců), neboť tato společnost vznikla před datem 1. 10. 2019 (tj. 21.06.2019), a tedy jejím zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob byl kalendářní rok a nikoli účetní období.
20. Žalovaný nezpochybňuje, že v období roku 2019 společnost Kolem Krku vykazovala náklady a příjmy generovala až v roce 2020, resp. že požadovaného obratu dosáhla až v roce 2020, nicméně tato skutečnost nemá a nemůže mít žádný vliv na posouzení naplnění zákonných podmínek pro přiznání kompenzačního bonusu. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2022, čj. 31 Af 3/2022-37.
21. Předmětem nyní řešené kauzy není zkoumání, proč zákonodárce stanovil odlišně podmínky pro čerpání kompenzačního bonusu pro různé subjekty, nýbrž to, zda tyto podmínky byly ze strany žalobce naplněny.
22. Žalovaný dále namítl, že výpis objednávek ve vztahu ke zjištění správce daně nebylo možné považovat za důkazní prostředek prokazující dosažení rozhodného obratu v období bezprostředně předcházejícím bonusovému období.
23. Žalovaný taktéž neshledává, že by ve skutkově obdobných věcech rozhodl rozdílně. Namítaná neúměrná délka řízení se pak netýká nyní posuzované věci.
24. K otázce zvolené metodiky žalovaný uvedl, že cílem přijaté zákonné úpravy je poskytnutí garance, že kompenzační bonus bude vyplacen toliko společníkům takových společností s ručením omezeným, které budou elementárně životaschopné a reálně vyvíjející ekonomickou aktivitu alespoň v minimálním přiměřeném rozsahu. Tím je eliminována možnost, aby byl kompenzační bonus čerpán společníky neaktivních společností s ručením omezeným a dále se zamezuje tomu, aby docházelo k účelovému zakládání společností s ručením omezeným toliko s vidinou čerpání kompenzačního bonusu.
25. Zákonná úprava v této věci nedává správci daně jakoukoli možnost správního uvážení. Správce daně i žalovaný jsou při své činnosti vázáni zásadou zákonnosti. Musí tedy aplikovat zákonnou úpravu tak, jak ji zákonodárce přijal.

26. Co se týče žalobcem poukazované „metodiky“ odrážející reálný stav věcí, žalovaný uvádí, že se jedná toliko o obecné odpovědi Ministerstva financí, aniž by byla blíže posuzována otázka prokázání předpokládaného minimálního obratu právě k ostatním okolnostem, tj. kdy byla malá společnost s ručením omezeným založena, jaké zdaňovací období daně z příjmů právnických osob bylo uplatněno atd.
27. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
29. Žaloba není důvodná.

IV.A K námitkám týkajícím se (ne)naplnění podmínek přiznání kompenzačního bonusu

30. Dle § 2a odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu I platí, že subjektem kompenzačního bonusu nemůže být společník společnosti s ručením omezeným „jejíž obrat podle § 1d odst. 2 zákona o účetnictví za skončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob bezprostředně předcházející bonusovému období nepřekročil částku 180 000 Kč, anebo která předpokládá, že její obrat podle § 1d odst. 2 zákona o účetnictví za první dosud neskončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, po jehož celou délku tato společnost vykonává činnost, nepřekročí částku 180 000 Kč“.
31. Takřka totožná je též právní úprava obsažená v § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu II, a to pouze s tím rozdílem, že limit obratu stanovený za první dosud neskončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, po jehož celou délku společnost vykonává činnost, snižuje na 120 000 Kč.
32. Dle § 1d odst. 2 zákona o účetnictví pak platí, že „[r]očním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12.“
33. Dle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví „[ú]četním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců.“
34. Pro posouzení věci je klíčová otázka, zda společnost Kolem Krku splnila shora uvedenou podmínku minimálního obratu. Mezi účastníky řízení je pak sporné především to, jaké období bylo pro stanovení obratu jmenované společnosti relevantní. V posuzované věci je přitom zřejmé, že účetní i zdaňovací období jsou v případě společnosti Kolem Krku navázána na rok kalendářní. To ostatně uvedl i sám žalobce.
35. Ustanovení § 2a odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu I a § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu II rozlišují dvě možné alternativy. První z nich vychází z obratu za skončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob bezprostředně předcházející bonusovému období. Druhá pak za rozhodné považuje

první dosud neskončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, po jehož celou délku tato společnost vykonává činnost.

36. Jelikož společnost Kolem Krku vznikla 21. 6. 2019, byl to právě rok 2019, který představoval její první zdaňovací období. To přitom skončilo spolu s koncem kalendářního roku 2019. Je tedy evidentní, že se v případě společnosti Kolem Krku uplatní varianta první. Dle účetní závěrky za rok 2019 přitom jmenovaná společnost vykázala ztrátu ve výši 183 000 Kč. Z toho ovšem plyne, že nesplnila podmínku minimální výše obratu dle § 1d odst. 2 zákona o účetnictví, neboť dle tohoto ustanovení se obrat sestává pouze z výnosů. Jelikož pak společnost Kolem Krku v roce 2019 neměla žádné výnosy, pak nelze než uzavřít, že její obrat ve smyslu posledně citovaného ustanovení činil 0 Kč.
37. Krajský soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že citovaná právní úprava neumožňuje jiný výklad, než že rozhodným pro posouzení splnění podmínky minimálního obratu je zdaňovací období kalendářního roku 2019.
38. Žalovaný v této souvislosti zcela správně dovodil, že na společnost Kolem Krku nedopadá výjimka stanovená v § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví, dle něhož účetní období může být delší než 12 měsíců „*při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku*“. Ani sám žalobce neuvádí nic, co by jiné než standardní délce účetního období společnosti Kolem Krku v roce 2019 nasvědčovalo.
39. Žalobní argumentace důvodovou zprávou k zákonu o kompenzačním bonusu I (žalobce má patrně na mysli důvodovou zprávu k novele č. 262/2020 Sb., sněmovní tisk č. 850/0, volební období 2017-2021) není případná.
40. Tato důvodová zpráva skutečně uvádí, že „*[v] případě nově vzniklých společností, které ještě nemají ukončené první zdaňovací období, po jehož celou délku tato společnost vykonává činnost, se obdobně posuzuje odhad ve vztahu k tomuto dosud neskončenému období (tj. jedná se o jejich první „plnohodnotné“ zdaňovací období - například společnost, která vznikla v listopadu 2019 a jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, bude mít možnost předmětnou podmínku splnit pomocí odhadu za zdaňovací období roku 2020)*“. Žalobce však pomíjí to, že v případě společností vzniklých nejdříve dne 1. 10. daného roku se uplatní shora uvedená výjimka prodlužující délku účetního období [§ 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví]. Na společnosti vzniklé před tímto datem (tedy i společnost Kolem Krku) však nedopadá.
41. Je zřejmé, že smyslem zavedení kompenzačního bonusu bylo ulevit ekonomickým subjektům v době pandemie onemocnění COVID-19. Zákonodárce však spojil nárok na jeho přiznání se splněním zákonem stanovených podmínek, přičemž jednou z nich byla i minimální výše obratu. Nejedná se tedy o podporu nepodmíněnou či neomezenou. Dle citované důvodové zprávy „*[s]myslem tohoto omezení je vyloučit možnost, aby čerpali bonus společníci těch společností, které nejsou aktivní, nevykonávají hospodářskou činnost nebo ji vykonávají jen velice omezeně, takže jejich společníci museli mít již dříve také jiné zdroje příjmů. Takové typy společností bývají rovněž využívány k různým daňovým podvodům a únikům, a to např. i v kontextu daně z přidané hodnoty. Podpora je tak cílena pouze na osoby, které v důsledku koronavirové krize reálně přišly o možnost věnovat se svým obvyklým aktivitám, tj. řádnému výkonu určité hospodářské činnosti, která byla před krizí, alespoň po určitou dobu, vykonávána. Musí jít tedy o společnosti, které jsou*

sto být pro jejich společněky zdrojem obživy, o kterou v důsledku událostí souvisejících s epidemií koronaviru přišli, resp. byla významně omezena“ (důraz doplněn).

42. Obecně vzato lze říci, že jakýkoli zákonem stanovený limit se může určitým skupinám osob jevit jako nespravedlivý (ať již jako příliš nízký či naopak vysoký). Není však úkolem správního soudu, aby zákonodárcovu volbu konkrétních kritérií pro přiznání kompenzačního bonusu zpochybňoval.
43. Krajský soud neshledal, že by stanovená kritéria měla diskriminační charakter, jelikož zákonná úprava rozlišuje mezi malými společnostmi s ručením omezením a fyzickými podnikajícími osobami. Povaha těchto subjektů může být sice v ekonomickém smyslu podobná, mají však z pohledu právního významná specifika. Zákon o kompenzačním bonusu I a II v případě osob samostatně výdělečně činných využívá pro určení ekonomicky aktivních subjektů kritérií stanovených v zákoně č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, což je nástroj nepochybně spolehlivější než pouhá deklarace dosaženého obratu, neboť u osob samostatně výdělečně činných lze jejich účast na důchodovém pojištění relativně snadno ověřit. V případě právnických osob však tento nástroj samozřejmě využít nelze. Zároveň uvedené zákony vylučují z nároku na kompenzační bonus ty osoby, které jsou v důsledku své činnosti účastny nemocenského pojištění jako zaměstnanci. Ani takové kritérium se u právnické osoby z povahy věci uplatnit nemůže.
44. Výše popsaná právní úprava proto nedává soudu možnost provádět její jiný než jazykový výklad, protože je formulována jasně a srozumitelně a je nadto v souladu se svým účelem a smyslem. „*V případě aplikace právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým*“ (stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96). Jak ostatně Nejvyšší správní soud výstižně shrnul v právní větě k rozsudku ze dne 9. 3. 2016, čj. 1 Ads 139/2015-37, v němž se taktéž zabýval otázkou dlužného pojistného, „*[n]ěkdy soudu prostě nezbyvá, než vyložit zákon zcela v souladu s jeho doslovným zněním.*“
45. Žalobcem zmíněná metodika uveřejněná na webových stránkách Ministerstva financí postrádá v této souvislosti relevanci. Pro krajský soud i správní orgány je samozřejmě klíčová přijatá právní úprava. Krajský soud proto nepovažuje za nutné posuzovat, zda z této metodiky skutečně plynou závěry, které vyvozuje žalobce.

IV.B Ke zbylým žalobním námitkám

46. Nedůvodné jsou též námitky týkající se řízení ve věci druhého společníka společnosti Kolem Krku.
47. Předně je zcela zřejmé, že výsledkem tehdejšího i nyní posuzovaného řízení je, že kompenzační bonus jednatelům jmenované společnosti nenáleží. Na tom nic nemůže změnit skutečnost, že správce daně na rozdíl od Finančního úřadu v Praze původně žalobci bonus nesprávně vyplatil. Žalobce pak nemůže s úspěchem namítat ani případná pochybení v řízení týkající se druhého ze společníků. Předmětem řízení před krajským soudem je výhradně přezkum rozhodnutí žalovaného v nynější věci. Nadto řízení o žalobě dle § 65 s. ř. s. slouží výhradně k ochraně veřejných subjektivních práv

navrhovatele (žalobce), kterému tak nepřísluší chránit domnělá či skutečná práva třetích osob.

V. Závěr a náklady řízení

48. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 2. června 2023

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu