



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **P. O.**

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7309/23/5200-10421-712995

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á**.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

- 1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) vydal následující dodatečné platební výměry:
 - a. dodatečný platební výměr ze dne 17. 8. 2022, č. j. 6908309/22/2005-51524-111278, kterým byla žalobci podle § 8 zákona č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, v platném

a účinném znění (dále jen „*zákon o kompenzačním bonusu*“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném a účinném znění (dále jen „*daňový řád*“), doměřena daň za první bonusové období ve výši 25 000 Kč;

- b. dodatečný platební výměr ze dne 17. 8. 2022, č. j. 6908436/22/2005-51524-111278, kterým byla žalobci podle § 8 zákona o kompenzačním bonusu a podle § 143 a § 147 daňového řádu doměřena daň za druhé bonusové období ve výši 19 500 Kč.

(společně dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).

2. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7309/23/5200-10421-712995 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo jeho odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím zamítnuto.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve zrekapituloval předchozí průběh správního řízení, především uvedl, že žalobce podal dne 14. 4. 2020 žádost o poskytnutí kompenzačního bonusu za první bonusové období ve výši 25 000 Kč a dne 11. 5. 2020 žádost o poskytnutí kompenzačního bonusu za část druhého bonusového období ve výši 15 500 Kč. Žádosti žalobce bylo vyhověno a byl mu vyměřen kompenzační bonus za celé první i druhé bonusové období ve výši 44 500 Kč. Následně bylo zjištěno, že žalobce byl v období měsíců březen až červen roku 2020 účasten na nemocenském pojištění jako člen kolektivního orgánu BD (dále jen „*bytové družstvo*“). Je ho proto třeba považovat za zaměstnance ve smyslu § 5 písm. a) bodu 18 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, v platném a účinném znění (dále jen „*zákon o nemocenském pojištění*“), a dle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu tudíž není subjektem kompenzačního bonusu. Žalobce byl neformálně kontaktován a vyzván k vrácení vyplacené částky, což odmítl. Dne 20. 10. 2021 byla zahájena daňová kontrola, v rámci níž bylo zjištěno, že žalobci nárok na kompenzační bonus nevznikl. Dne 17. 8. 2022 byla vydána prvostupňová rozhodnutí, proti kterým se žalobce odvolal. V rámci odvolacího řízení žalovaný shledal, že správce daně dostatečným způsobem neodůvodnil neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů, přistoupil proto k tomu, že žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil s důvody neprovedení jím navrhovaných důkazů a stanovil mu lhůtu k vyjádření a návrhům na další doplnění dokazování.
4. Žalovaný následně shrnul odvolací důvody žalobce, vymezil právní základ případu a vypořádal se s odvolacími důvody, přičemž shledal, že odvolacím námitkám nelze přisvědčit. Soud pro přehlednost rekapituluje pouze ty odvolací námitky a jejich vypořádání, které jsou relevantní pro posouzení důvodnosti žaloby.
5. Žalobce nejdříve rozporoval splatnost doměřené daně. Žalovaný k tomu uvedl, že doměřená daň je v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Pokud daňový subjekt podá odvolání, pak dodatečný platový výměr nabude právní moci až po skončení odvolacího řízení. Uvedené nemá vliv na běh úroků z prodlení z doměřené daně.
6. Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením správce daně, že nepředložil doklady ani jiné relevantní důkazy prokazující skutečnost, že výkon jeho podnikatelské činnosti nemohl být vykonáván. Žalovaný se se závěrem správce daně neztotožnil s tím, že předložené důkazy dostatečně prokazují, že činnost žalobce nemohla být přinejmenším zčásti vykonávána. Byla tak naplněna podmínka existence předmětu kompenzačního bonusu podle § 3 zákona o

kompenzačním bonusu. To však nic nemění na tom, že žalobci nárok na kompenzační bonus nevznikl.

7. Žalobce dále namítal, že na něj nelze hledět jako na zaměstnance. Žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k novele zákona o kompenzačním bonusu a § 2b odst. 2 citovaného zákona, přičemž vzhledem ke zjištění správce daně uzavřel, že z pojmu zaměstnance podle tohoto zákona nevyplyvá, že se jedná pouze o výkon závislé práce v pracovněprávním vztahu. Nebyla tak naplněna podmínka existence subjektu kompenzačního bonusu podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu.
8. Žalobce dále namítal, že správce daně nevyhověl jeho návrhu na provedení tří důkazů. Podle žalovaného nebyl porušen § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť právo předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout jejich provedení nebylo žalobci odepřeno. Správce daně se však dle žalovaného dopustil pochybení, jelikož neprovedení důkazů dostatečně neodůvodnil. Žalovaný proto toto pochybení v rámci odvolacího řízení zhojil a neprovedení důkazů odůvodnil nadbytečností a neurčitostí.
9. Žalobce dále namítal, že se správce daně nevypořádal s argumenty obsaženými ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 7. 2022. Žalovaný k tomu uvedl, že žalobce ve svém vyjádření zrekapituloval svou argumentaci ohledně toho, proč na něj nelze hledět jako na zaměstnance, vyjádřil se k rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2022, č. j. 51 Af 8/2021-34, a polemizoval nad postupem při vedení řízení. Žalovaný uzavřel, že správce daně nemá povinnost reagovat na každou jednotlivou dílčí námitku, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017-64.
10. Žalobce dále namítal, že správce daně porušil § 32 daňového řádu, neboť žalobci bez řádného odůvodnění opakovaně ukládal lhůty kratší osmi dnů. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně postupoval v souladu s Metodickým pokynem ke správě kompenzačního bonusu, č. j. 32828/20/7700-10123-711442 (dále jen „*Metodický pokyn*“), podle kterého není omezen na striktně formalizovaný postup, přičemž krátké lhůty byly žalobci stanoveny pouze v rámci neformální e-mailové komunikace. V rámci daňové kontroly již lhůty byly dodržovány a žalobce nebyl zkrácen na svých právech, neboť mohl důkazní prostředky předkládat bez předchozího omezení v rámci e-mailové komunikace.
11. Žalobce dále namítal, že správce daně získal informace z evidence České správy sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) netransparentním způsobem. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně informace získal z jemu dostupné databáze ČSSZ v rámci své vyhledávací činnosti, přičemž do spisu byl výpis z této databáze založen a žalovaný ho žalobci na žádost zaslal. Případný přestupek podle zákona o archivnictví nebyl předmětem řízení, a proto se jím žalovaný nezabýval.
12. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval v rozporu s Metodickým pokynem, podle kterého je při vyřizování žádostí o kompenzační bonus preferován neformální kontakt. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně postupoval v souladu se smyslem tohoto Metodického pokynu, podle kterého není omezen na striktně formalizovaný postup, měl by se proto nejdříve pokusit navázat s žadatelem neformální dialog, jehož cílem je odstranění konkrétních pochybností. Smyslem e-mailové komunikace tak bylo zjednodušené objasnění problému žalobci a to, aby žalobce dostal možnost poskytnout správci daně vysvětlení k pochybnostem bez průtahů a formalizovaných postupů, než bude zahájeno případné doměřovací řízení. K namítané absenci čísla jednacího žalovaný uvedl, že správce daně se řídil standardním postupem nedoručování neformální komunikace jako oficiální písemnosti

podle zákonných pravidel pro doručování. K tvrzené absenci řádné identifikace pracovníka jako úřední osoby žalovaný uvedl, že na konci e-mailu vždy bylo uvedeno jméno pracovníka, název jeho pozice a ve většině případů i další údaje. Zprávy navíc byly odesílány ze služebního e-mailu. Žalobce nebyl touto neformální komunikací nijak omezen na svých právech, které mohl využít v rámci daňové kontroly, což také učinil.

III. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě po stručné rekapitulaci průběhu správního řízení nejdříve namítá, že žalovaný postupoval nezákonně a nepřezkoumatelně, neboť nesprávně vyložil § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu. Pojem zaměstnanec by se pro účely tohoto zákona měl podle žalobce vykládat ve smyslu § 6 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném a účinném znění (dále jen „zákoník práce“), a nikoliv podle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění. Do zákona o kompenzačním bonusu byla novelou provedenou zákonem č. 262/2020 Sb., s účinností od 3. 6. 2020, včleněna definice zaměstnance, obsažená v § 2b odst. 2, přičemž podle důvodové zprávy bylo pojem zaměstnance třeba takto vykládat již před nabytím účinnosti novely. Legální definice právního pojmu v jednom normativním právním aktu nelze bez dalšího automaticky aplikovat pro texty jiných normativních právních aktů. V zákonu o kompenzačním bonusu je pojem zaměstnance používán v uvozovkách, protože se nejedná o faktického zaměstnance ve smyslu zákoníku práce. V zákoně o nemocenském pojištění má zaměstnanec v pracovním poměru svou samostatnou skupinu definovanou v § 5 písm. a) bodu 1, žalobce je však na nemocenském pojištění účasten podle § 5 písm. a) bodu 18. Nelze ho tak považovat za zaměstnance. V citovaném ustanovení je přitom uvedeno „*zaměstnanci, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumí*“, čímž je explicitně vyjádřeno, že toto rozdělení nelze použít pro účely zákona o kompenzačním bonusu. Na druhé straně bytové družstvo není podle definice v § 3 písm. b) zákona o nemocenském pojištění ve vztahu k žalobci zaměstnavatelem. Rozdělení osob na zaměstnance a zaměstnavatele určuje zákoník práce.
14. Žalobce dále namítá, že prvostupňová rozhodnutí neodpovídají požadavkům podle § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Podle žalobce jsou zmatečná a nepřezkoumatelná, neboť na jedné straně je v nich uvedena splatnost 15 dní od nabytí právní moci, na straně druhé je však podle § 103 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí v právní moci, pokud je účinné a nelze se proti němu odvolat. Pravomocné je buď rozhodnutí správce daně, jestliže marně uplynula lhůta pro podání odvolání nebo se daňový subjekt práva na odvolání vzdal, nebo rozhodnutí žalovaného, které bylo doručeno daňovému subjektu. To si odporuje s poučením prvostupňových rozhodnutí, neboť podle nich odvolání nemá odkladný účinek. Obě tvrzení tak vzbuzují dojem, že doměřená daň je splatná do 15 dní od doručení prvostupňových rozhodnutí.
15. Žalobce dále namítal, že žalovaný v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal všechny odvolací námitky, resp. nebyly provedeny navrhované důkazy. Správní orgány nezjišťovaly, zda je žalobce účasten na nemocenském pojištění. Správce daně uvedl, že žalobce nepředložil doklady ani jiné relevantní důkazní prostředky prokazující skutečnost, že výkon jeho podnikatelské činnosti nemohl být zcela nebo z části vykonáván nad míru obvyklou v důsledku ohrožení zdraví. Žalobce však nic takového učinit nemusel, neboť jeho podnikatelská činnost byla znemožněna krizovými opatřeními a opatřeními obecné povahy, které jsou správci daně s ohledem na zásadu iura novit curia známy, a není je třeba dokazovat. Žalobce se navíc účastní elektronické evidence tržeb, a správce daně tak mohl

zjistit pokles tržeb žalobce ve srovnání se stejnými měsíci roku 2019. Správce daně ani žalovaný naopak neprovedly tři žalobcem navržené důkazy: formulář s částkou, kterou žalobce odváděl na nemocenské pojištění, registrační formulář k nemocenskému pojištění, vyjádření Vlády ČR jako předkladatele zákona o kompenzačním bonusu. Správce daně se s argumenty žalobce v rámci vyjádření a doplnění dosavadních výsledků ze dne 4. 7. 2022 nevypořádal, přičemž za řádné vypořádání nelze považovat konstatování, že argumenty bere na vědomí.

16. Žalobce dále namítá, že správce daně ve dnech uvedených v žalobě nezákonně a netransparentně získával informace z evidence ČSSZ, kdy prostřednictvím B2B služby prováděl lustrace bez čísla jednacího a nezakládal je do spisu. Lustraci odůvodnil ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu, což je definice, nikoli řádné odůvodnění lustrace. Nezanesením lustrací do spisu se správce daně dopustil přestupku podle § 74 odst. 9 písm. a) zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, v platném a účinném znění (dále jen "*zákon o archivnictví a spisové službě*"). Ani jedna lustrace se navíc nepropsala do záznamů o využívání údajů z registru osob vedených jak na žalobce jako podnikatele, tak na žalobce jako nepodnikající fyzickou osobu.
17. Žalobce dále namítá, že správce daně postupoval v rozporu s Metodickým pokynem, podle kterého je při vyřizování žádostí o kompenzační bonus preferován neformální kontakt. Záměrem správce daně však bylo získat kompenzační bonus zpět, a postup k odstranění pochybností vedený v rámci doměřovacího řízení neměl být veden neformální komunikací bez čísla jednacího, rozhodnutí a možnosti odvolání. Správce daně porušil § 32 odst. 2 daňového řádu, když žalobci stanovil lhůtu kratší 8 dnů, aniž by se jednalo o jednoduchý a naléhavý úkon. Žalobce měl dále jako podnikající fyzická osoba zřízenou datovou schránku, a správce daně byl povinen doručovat mu výzvy podle § 39 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 42 daňového řádu prostřednictvím datové schránky.
18. Žalobce závěrem namítá, že § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu a tím pádem i napadené rozhodnutí jsou protiústavní. Stát žalobci znemožnil podnikání a tím pádem i obživu, a současně mu byl odepřen kompenzační bonus z důvodu účasti na nemocenském pojištění. Žalobce proto navrhuje přerušení řízení a posouzení ústavnosti citovaného ustanovení Ústavním soudem.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 19. 6. 2023 ohledně námitky, že nesprávně vyložil § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, zrekapituloval svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí.
20. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je srozumitelné, jak bylo rozhodnuto, a z jakých důvodů. Žalovaný se přitom v intencích relevantní judikatury přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami.
21. K námitce žalobce, že prvostupňová rozhodnutí neodpovídají požadavkům dle § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, žalovaný uvedl, že podle § 147 odst. 3 daňového řádu se za odůvodnění napadených rozhodnutí považuje zpráva o daňové kontrole, rozhodnutí tak byla vydána v souladu se zákonem. Rozhodnutí prvního a druhého stupně tvoří jeden celek, obě rozhodnutí tak splňují zákonem požadované náležitosti. Námitky stran zmatečnosti a nepřezkoumatelnosti je nutné odmítnout jako nedůvodné.

22. Ohledně námitky, že žalovaný v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal všechny odvolací důvody a neprovedl důkazy navržené žalobcem, žalovaný nejdříve odkázal na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný vypořádal s namítanými odvolacími důvody. S neprovedenými důkazy se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal a zároveň zhojil pochybení správce daně.
23. K namítanému nezákonnému postupu správce daně v rozporu s Metodickým pokynem žalovaný uvedl, že správce daně se daným pokynem řídil. Následně bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly, a bylo tedy postupováno v souladu se zákonem. Nedošlo k pochybnosti ani v souvislosti s doručováním, bylo postupováno v souladu se zásadou hospodárnosti a efektivy postupu, přičemž namítaný e-mail byl žalobci prokazatelně doručen a seznámil se s ním, což sám potvrdil v žalobě. Lhůta kratší než 8 dnů byla stanovena pouze v rámci neformální komunikace a při daňové kontrole již se správce daně řídil standardním postupem. Žalobce tak nijak nebyl zkrácen na svých právech.
24. K tvrzené protiústavnosti žalovaný uvedl, že nedošlo k porušení základních práv a svobod žalobce, neboť žalovaný postupoval podle platné právní úpravy. Správce daně i žalovaný jsou dle § 5 odst. 1 daňového řádu povinni postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy, a musí vycházet z presumpce ústavní konformity zákona.
25. Ve zbytku žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

V. Replika žalobce

26. Žalobce v replice ze dne 19. 7. 2023 převážně negoval tvrzení žalovaného a v zásadě zopakoval žalobní argumentaci.
27. K neformální komunikaci žalobce uvedl, že správce daně se neformálním způsobem nesnažil pouze odstranit pochybnosti, nýbrž mu takto sdělil, že na kompenzační bonus nemá nárok a opakovaně ho vyzval k vrácení poskytnutých částek. Cílem správce daně tak bylo jednat s žalobcem mimo zákonný režim a ukrátit jej na jeho právech.
28. Žalobce dále uvedl, že úmyslem zákonodárce bylo poskytnout kompenzační bonus osobám samostatně výdělečně činným a současně vyloučit osoby v pracovním poměru, náhrady jejichž mezd byly řešeny programem Antivirus.
29. K rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2022, č. j. 51 Af 8/2021-34, žalobce uvedl, že v daném řízení byla podána kasační stížnost, o které doposud nebylo rozhodnuto.
30. Žalobce dále uvedl, že celé neformální i formální řízení bylo založeno na důkazu, který nebyl součástí spisu, neboť dne 29. 6. 2022 nahlížel do spisu a dokument prokazující, že byl účasten na nemocenském pojištění, ve spisu chyběl.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném a účinném znění (dále jen "s. ř. s."), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
32. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť ani jedna ze stran se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (jejich

souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován). Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – zásadní podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

33. Soud neprovedl důkazy navrhané žalobcem: rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7309/23/5200-10421-712995, správní spis, výpis z živnostenského rejstříku žalobce, žádosti žalobce o kompenzační bonus ze dne 14. 4. 2020 a 11. 5. 2020, e-mailová komunikace správce daně s žalobcem ze dnů 18. 5. 2020 - 17. 9. 2021, oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 10. 2021, č. j. 8092928/21/2005-61561-111300, zpráva o daňové kontrole ze dne 26. 7. 2022, č. j. 6429504/22/2005-61561-111300. Jedná se o součásti předloženého správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
34. Soud pro nadbytečnost neprovedl důkazy navrhané žalobcem nad rámec správního spisu: výpis z obchodního rejstříku bytového družstva, zápisy z náhradní členské schůze bytového družstva ze dne 15. 6. 2017 a 8. 9. 2020, stanovy bytového družstva. Žalobce tyto důkazy jednak sám nepředložil, jednak neuvedl, které skutečnosti jimi mají být prokázány. Skutečnosti o členství žalobce v bytovém družstvu jsou nesporné, spor je o právní hodnocení povahy této činnosti ve vztahu k nároku na kompenzační bonus.
35. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti.
36. Žádostí ze dne 14. 4. 2020 žalobce požádal o poskytnutí kompenzačního bonusu za období od 12. 3. 2020 do 30. 4. 2020 ve výši 25 000 Kč. Žádostí ze dne 11. 5. 2020 žalobce požádal o poskytnutí kompenzačního bonusu za období od 1. 5. 2020 do 31. 5. 2020 ve výši 15 500 Kč.
37. Žalobce byl správcem daně vyzván k vrácení neoprávněně vyplacených kompenzačních bonusů, a to e-mailem ze dne 28. 8. 2020 a 17. 9. 2021 a telefonicky dne 17. 9. 2021. Žalobce to vždy odmítl.
38. Dne 20. 10. 2021 bylo žalobci oznámeno zahájení daňové kontroly, jejíž předmětem byly vyplacené kompenzační bonusy. Dne 26. 7. 2022 byla vydána zpráva o daňové kontrole se závěrem, že žalobci bude doměřena daň ve výši 25 000 Kč za první bonusové období a ve výši 19 500 za celé druhé bonusové období.
39. Prvostupňovými rozhodnutími, tedy dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 8. 2022, č. j. 6908309/22/2005-51524-111278, a ze dne 17. 8. 2022, č. j. 6908436/22/2005-51524-111278, byla žalobci doměřena daň ve výši 25 000 Kč za první bonusové období a ve výši 19 500 za druhé bonusové období. Žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím podal odvolání.
40. Žalovaný vyzval žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 26. 1. 2023, č. j. 3240/23/5200-10421-712995.
41. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7309/23/5200-10421-712995 (napadeným rozhodnutím), bylo odolání žalobce zamítnuto a prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena.

42. Soud se nejdříve zabýval žalobním tvrzením, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z hlediska výkladu § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu a prvostupňová rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná z hlediska poučení o opravném prostředku a zároveň nesplňují náležitosti podle § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Žalobce dále namítal, že žalovaný v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal všechny odvolací námitky.
43. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec byly v řízení nějaké důkazy provedeny. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Institut nepřezkoumatelnosti nelze libovolně rozšiřovat a správní orgán nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
44. Žalobce konkrétně namítal nepřezkoumatelnost závěrů správních orgánů ohledně posouzení, zda je žalobce subjektem kompenzačního bonusu. Soud upřesňuje, že vada nepřezkoumatelnosti spočívá v tom, že rozhodnutí nelze pro absenci důvodů nebo pro nesrozumitelnost přezkoumat. Takové vady však soud neshledal, žalobce navíc netvrdil konkrétní skutečnosti, které svědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se tím, zda je žalobce subjektem kompenzačního bonusu, zabýval v bodech [38] až [43] napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy posoudil nárok žalobce na kompenzační bonus a své úvahy promítl do napadeného rozhodnutí, které tak v tomto ohledu nemůže být nepřezkoumatelné. Zákonností závěru, že žalobce na kompenzační bonus neměl nárok, se soud bude zabývat v rámci následující žalobní námitky.
45. Žalobce dále namítal, že prvostupňová rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná z hlediska poučení o splatnosti doměřené daně.
46. Lhůta pro podání odvolání je stanovena v § 109 odst. 4 daňového řádu, podle kterého lze odvolání podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Podle § 103 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat, v právní moci. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odvolání odkladný účinek. Podle § 143 odst.

5 daňového řádu je doměřená daň splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Vzhledem k tomu, že žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím podal odvolání, tak jejich právní moc nastala až spolu s právní mocí napadeného rozhodnutí (tedy jeho doručením), a až od tohoto okamžiku začala běžet lhůta pro zaplacení doměřené daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu. O tom, že je doměřená daň splatná až právní mocí platebního výměru, byl žalobce v obou platebních výměrech řádně poučen. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením žalobce, že prvostupňová rozhodnutí vzbuzují dojem, že doměřená daň je splatná do 15 dnů od jejich doručení.

47. Žalobce dále namítal, že prvostupňová rozhodnutí neodpovídají požadavkům podle § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Podle odst. 2 citovaného ustanovení rozhodnutí obsahuje odůvodnění, pokud zákon nestanoví jinak. Podle odst. 3 citovaného ustanovení správce daně v odůvodnění uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle odst. 4 citovaného ustanovení správce daně v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
48. Soud nejdříve odkazuje na § 147 odst. 3 daňového řádu, podle kterého se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole, pokud ke stanovení daně dojde výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole ze dne 26. 7. 2022 je součástí správního spisu a lze ji tak považovat za odůvodnění prvostupňových rozhodnutí. Správce daně v ní vždy uvedl námitky žalobce, a následně se k nim vyjádřil, závěrem zhodnotil důkazní prostředky a vyslovil závěr, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na kompenzační bonus, a proto bude žalobci doměřena daň ve výši podle prvostupňových rozhodnutí. Správce daně dále uvedl, že má za prokázané, že žalobce byl v období březen až červen roku 2020 účasten nemocenského pojištění jako zaměstnanec, přičemž tato skutečnost vyplývá z databáze ČSSZ a žalobce zároveň sám neprokázal, že nebyl osobou účastnou nemocenského pojištění jako zaměstnanec. Správce daně své závěry opřel o ustanovení relevantních právních předpisů.
49. Všechny náležitosti stanovené § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu tak byly splněny a námitka žalobce není důvodná.
50. Žalobce konečně namítal, že žalovaný nevypořádal všechny odvolací námitky. Soud po přezkoumání odvolání žalobce a napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný odvolací námitky zrekapituloval v bodech [16] až [28] napadeného rozhodnutí a následně se s nimi vypořádal v bodech [36] až [62] napadeného rozhodnutí. Žalobce současně ani netvrdí, které námitky žalovaný nevypořádal. Naopak s názorem žalovaného k těmto námitkám konkrétně polemizuje, což nesvědčí tomu, že by se jimi žalovaný nezabýval.
51. Soubor námitek týkajících se nepřezkoumatelnosti a dalších vad odůvodnění správních rozhodnutí soud tak neshledal důvodným.
52. Žalobce dále namítl procesní vadu, že nebyly provedeny důkazy navržené žalobcem - formulář s částkou, kterou žalobce odváděl na nemocenském pojištění, registrační formulář k nemocenskému pojištění a vyjádření vlády ČR jakožto předkladatele právní úpravy o kompenzačním bonusu. Správce daně ani žalovaný se dle žalobce nevypořádali s argumenty ve vyjádření ze dne 4. 7. 2022.

53. Obecně pak v daňovém řízení platí, že podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.
54. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce požádal o kompenzační bonus za obě dvě bonusová období, přičemž v části C obou žádostí čestně prohlásil, že splňuje podmínky na kompenzační bonus, mj. tedy i to, že se neúčastní nemocenského pojištění jako zaměstnanec ve smyslu legislativní zkratky dle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění.
55. Správce daně však toto tvrzení zpochybnil tím, že disponoval poznatkem o účasti žalobce na nemocenském pojištění jako zaměstnanec ve smyslu legislativní zkratky dle zákona o nemocenském pojištění, což vylučovalo, aby byl subjektem podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu. Poprvé tato úvaha správce daně vyplývá z emailové korespondence mezi správcem daně a žalobce v rozmezí 17. 9. – 29. 9. 2021. Důkazní břemeno k vyvrácení pochybností správce daně o tom, zda žalobce splňoval podmínky kompenzačního bonusu podle § 2 odst. 1 tohoto zákona, tedy přešlo zpět na žalobce.
56. Otázka existence nemocenského pojištění žalobce jako zaměstnance byla tedy stěžejní skutečností pro nárok na kompenzační bonus. Žalobce v rámci neformálně vedeného řízení pochybnosti správce daně nijak nevyvrátil. Jeho přetrvávající pochybnost byla proto důvodem k zahájení daňové kontroly podle § 87 daňového řádu. Podle § 86 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt právo v rámci daňové kontroly předkládat důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Žalobce byl proto již v rámci oznámení o zahájení daňové kontroly obecně vyzván, aby prokázal splnění podmínek nároku na kompenzační bonus. Znovu tuto výzvu specifikoval správce daně dne 24. 5. 2022, když v odůvodnění znovu vyložil, že žalobce dle jeho názoru není subjektem kompenzačního bonusu z titulu účasti na nemocenském pojištění jako zaměstnanec bytového družstva dle § 5 písm. a) bodu 18 zákona o nemocenském pojištění.
57. Žalobce na tuto důkazní povinnost nejprve rezignoval, v podáních ze dne 21. 10. 2021, 25. 5. 2022 opakovaně toliko polemizoval s tím, zda je jako člen bytového družstva skutečně účasten nemocenského pojištění jako zaměstnanec. V tomto žalobce svou důkazní povinnost, která jej tížila, prvně skutečně nesplnil. Až dne 4. 7. 2022 v reakci na seznámení se s kontrolními zjištěními (kromě obdobné polemiky o tom, zda je subjektem kompenzačního bonusu) žalobce navrhl provedení tří zmíněných důkazů.
58. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 7. 2022 sice vypořádal stěžejní argumentaci žalobce, avšak navrhované důkazy neprovedl. Samotné neprovedení navržených důkazů však ještě nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí. Daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 daňového řádu, přičemž

podle odst. 1 správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně proto nemusí vyhovět důkaznímu návrhu, přičemž může zhodnotit, že navržený důkaz není vhodné provést. Neprovedení důkazu však musí být řádně odůvodněno a musí spočívat buďto v nadbytečnosti důkazu nebo pokud důkaz není relevantní k předmětu řízení anebo není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49). Byť správce daně např. uvedl, že vyjádření ze dne 4. 7. 2022 neobsahuje žádné zásadní informace či fakta, které by měly vliv na závěry daňové kontroly, nebo uvedl, že daňový subjekt nepředložil žádné související doklady nebo relevantní důkazná prostředky, těmito obecnými tvrzeními podle názoru soudu dostatečným způsobem neodůvodnil neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů a tím řízení zatížil procesní vadou v neprospěch žalobce.

59. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupuje odvolací orgán v odvolacím řízení při provádění důkazů tak, že odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.
60. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, je odvolací orgán povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, je odvolací orgán povinen odvolatele seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Podle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2015, čj. 15 Af 267/2012-56, musí seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu obsahovat také vypořádání námitek, které odvolatel ve vztahu k dokazovaným skutečnostem uplatnil.
61. Žalovaný vadný postup správce daně napravil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 26. 1. 2023, č. j. 3240/23/5200-10421-712995, ve kterém žalobce seznámil s důvody, proč navrhované důkazy provedeny nebyly, a dal mu možnost vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a předložit další důkazy.
62. K návrhu na provedení důkazu formulářem s částkou, kterou žalobce odváděl na nemocenském pojištění, žalovaný v bodech [50] až [52] odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že výše zaplaceného pojištění nemá na posouzení věci žádný vliv, a provedení tohoto důkazu by proto bylo nadbytečné. K návrhu na provedení důkazu registračním formulářem k nemocenskému pojištění žalovaný uvedl, že účast žalobce na nemocenském pojištění byla správcem daně ověřena přímo u ČSSZ a jeho členství v kolektivním orgánu právnické osoby a vyplacení odměn z něj plynoucích nebylo žalobcem rozporováno, provedení tohoto důkazu by proto bylo taktéž nadbytečné. K návrhu na provedení důkazu vyjádřením Vlády České republiky, legislativních odborů Kanceláře Poslanecké sněmovny a Kanceláře Senátu a všech poslanců a senátorů žalovaný uvedl, že žalobce neodkázal na konkrétní vyjádření a neunesl tak důkazní břemeno. Důkaz tak nebyl proveden z důvodu neurčitosti, přičemž správce daně nebyl povinen toto nespecifikované vyjádření vyhledávat a zároveň měl k dispozici zdroje, které mu poskytly dostatečné východisko, na základě kterého mohl učinit odůvodněný závěr.
63. Žalobce se ke zjištěným skutečnostem vyjádřil podáním ze dne 8. 2. a 15. 2. 2023. K prvnímu navrhovanému důkazu uvedl, že výše rozhodného příjmu sice není rozhodná podle zákona

o kompenzačním bonusu, ale je rozhodná podle § 6 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění. Ke druhému navrhovanému důkazu uvedl, že na odměnu není právní nárok a nejedná se o pracovněprávní vztah. Žalobci nevznikla účast na nemocenském pojištění jako zaměstnanci, ale jako členovi kolektivního orgánu právnické osoby. Žalobce neviděl ověření z databáze ČSSZ a neseznámil se s ním. Rozdělení do skupin pro účely jednoho zákona nelze aplikovat na jiný zákon. Ke třetímu navrhovanému důkazu žalobce uvedl, že proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2022, č. j. 51 Af 8/2021-34, byla podána kasační stížnost. Správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť důkaz o účasti na nemocenském pojištění nebyl součástí spisu, a žalobce se mu tak nemohl bránit. V dalším žalobce setrval na důvodech, pro které měl za to, že je subjektem kompenzačního bonusu dle § 2 odst. 1 zákona.

64. Jednotlivé námitky uplatněné v podáních ze dne 8. 2. a 15. 2. 2023 představovaly podle názoru soudu již jen polemiku žalobce s dosavadními závěry orgánů finanční správy. Žalovaný se s námitkami dle těchto vyjádření v odůvodnění napadeného rozhodnutí sice explicitně nevypořádal, nicméně soud je názoru, že podstata těchto námitek byla vypořádána spolu s jednotlivými odvolacími námitkami (s nimiž poté žalobce polemizuje v žalobě).
65. Důvodná není ani námitka žalobce, že se správce daně ani žalovaný nevypořádali s argumenty žalobce ve vyjádření ze dne 4. 7. 2022. Žalobce se v tomto podání obsáhle vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění (namítl procesní vady, polemizoval s právním názorem správce daně na to, že žalobce nesplňuje podmínky § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, navrhl provedení tří důkazů).
66. Jak již bylo uzavřeno výše, správce daně sice na toto vyjádření žalobce ve zprávě o daňové kontrole reagoval nedostatečně, neboť vypořádal jen dvě námitky (lustrace v databázi České správy sociálního zabezpečení, námitku k záznamům o telefonických hovorech se správcem daně) a v dalším jen uvedl, že toto podání nepřineslo žádné informace či fakta, které by měly vliv na závěry daňové kontroly. Tuto vadu odůvodnění zprávy o daňové kontrole a tudíž i platebních výměrů však zhojil žalovaný, který řádně vypořádal všechny odvolací námitky žalobce (žalobce nenamítá, které odvolací námitky nebyly vypořádány). Odvolací námitky byly nejprve shrnuty v bodech [16] – [28] odůvodnění a to včetně těch podstatných otázek, které byly předmětem vyjádření žalobce ze dne 4. 7. 2022. Vypořádání odvolacích námitek provedl žalovaný na stranách 8 – 16 napadeného rozhodnutí včetně odůvodnění neprovedení třech navrhovaných důkazů. Žalobce ani netvrdí, jaké námitky z vyjádření ze dne 4. 7. 2022 vlastně dle jeho názoru nebyly vypořádány a jak jej takový postup zkrátil na jeho právech.
67. Procesní vady v postupu správce daně tedy zhojil žalovaný v rámci odvolacího řízení. Celkově je pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, jak o rozhodných otázkách žalovaný uvažil (k tomu viz výše rekapitulace napadeného rozhodnutí). Podle ustálené judikatury ostatně správní orgán nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
68. Žalobce pak s nosnými důvody žalovaného rozhodnutí polemizuje v žalobě. Městský soud uzavřel, že žalovaný zhojil procesní vady v postupu správce daně a žalobce na svém právu na procesní obranu zkrácen nebyl.
69. Jádrem sporu je posouzení, zda správce daně správně vyložil § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, proto zda byl žalobce považován za zaměstnance ve smyslu tohoto

zákona a nevznikl mu tak na kompenzační bonus nárok. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy v rozhodném znění.

70. Podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu ve znění do 7. 5. 2020 platilo, že subjektem kompenzačního bonusu je osoba samostatně výdělečně činná podle zákona upravujícího důchodové pojištění, pokud nejde o osobu vykonávající činnost, v jejímž důsledku je tato osoba účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec.
71. Podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu ve znění od 8. 5. 2020 do 2. 6. 2020 platilo, že subjektem kompenzačního bonusu je osoba samostatně výdělečně činná podle zákona upravujícího důchodové pojištění, pokud nejde o osobu vykonávající činnost, v jejímž důsledku je tato osoba účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec, přičemž se jedná o výkon zaměstnání v jiných činnostech než v činnosti pedagogické.
72. Podle § 2 odst. 1 věty první a věty druhé před středníkem zákona o kompenzačním bonusu v účinném znění od 3. 6. 2020 nadále platí, že subjektem kompenzačního bonusu je osoba samostatně výdělečně činná podle zákona upravujícího důchodové pojištění. Osoba podle věty první není subjektem kompenzačního bonusu, pokud jde o osobu vykonávající činnost, v jejímž důsledku je tato osoba účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec se stanovenými výjimkami, což však není případ žalobce.
73. Podle § 5 písm. a) bodu 18 zákona o nemocenském pojištění platí, že pojištění jsou při splnění podmínek stanovených v tomto zákoně účastni zaměstnanci, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumí členové kolektivních orgánů právnické osoby, kteří nejsou uvedeni v předchozích bodech 1 až 10, 20 a 21 tohoto ustanovení.
74. Z právní úpravy zakotvené v § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu vyplývá již od vyhlášení zákona ve všech relevantních postupně novelizovaných podobách úmysl zákonodárce vykládat pojem zaměstnanec ve smyslu zákona o nemocenském pojištění. Podle prvního znění účinného od 15. 4. 2020 do 7. 5. 2020 byla z poskytnutí kompenzačního bonusu vyloučena osoba vykonávající činnost, v jejímž důsledku je tato osoba účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec. Zákonem č. 234/2020 Sb. bylo předmětné ustanovení novelizováno a byla udělena výjimka pro pedagogické činnosti. Zákonem č. 262/2020 Sb. byla udělena další výjimka pro činnosti, u nichž vzniká účast na nemocenském pojištění pouze z důvodů uvedených v § 5 písm. a) bodech 12 a 13 zákona o nemocenském pojištění. Stejnou novelou byl přidán § 2b, který znovu v odst. 2 explicitně stanoví, že zaměstnancem se pro účely tohoto zákona rozumí zaměstnanec podle zákona upravujícího nemocenské pojištění. V důvodové zprávě k této novele se zároveň uvádí: *„Jako odstavec 2 je do společných ustanovení zařazena norma vyjasňující obsah pojmu zaměstnanec pro účely předmětného zákona, a to tak, že se jedná o zaměstnance ve smyslu § 5 zákona o nemocenském pojištění. Toto chápání zaměstnance bylo dosud v rámci zákona dovoditelné z kontextu použití tohoto pojmu v § 2 odst. 1, kde je přímo odkazováno na osobu, která je jako zaměstnanec účastna nemocenského pojištění podle tohoto zákona. Vzhledem k tomu tedy nově doplňované společné ustanovení § 2b odst. 2 nepřináší žádný věcný posun. Avšak s ohledem na to, že pojem „zaměstnanec“ se v rámci nyní prováděných změn nově objevuje na více místech zákona, a to bez uvedené přímé výkladové vazby na zákon o nemocenském pojištění, lze považovat za žádoucí doplnění výslovné legální definice, která garantuje zachování stávajícího výkladu uvedeného pojmu.“*
75. Uvedené podpořil i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 20. 4. 2022, č. j. 51 Af 8/2021-34, ve kterém uvedl, že zaměstnancem se pro účely zákona o kompenzačním bonusu

rozuměl zaměstnanec podle všech kategorií uvedených v § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění, a to i před nabytím účinnosti novely č. 262/2020 Sb.

76. Krajský soud v Praze uvedl, že dané ustanovení zákona o kompenzačním bonusu nemá souvislost s výkonem závislé práce v základním pracovněprávním vztahu podle § 6 zákoníku práce. Dle Krajského soudu v Praze je nutné zohlednit, že „*účast na nemocenském pojištění jako zaměstnanec*“ představuje výjimku ze základního okruhu subjektů kompenzačního bonusu, jimiž jsou „*osoby samostatně výdělečně činné podle zákona upravujícího důchodové pojištění*“, tj. osoby podle § 9 odst. 2 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud v Praze doplnil, že osoby samostatně výdělečně činné jsou shodně vymezeny v § 3 písm. h) zákona o nemocenském pojištění, přičemž se nemocenského pojištění mohou účastnit dobrovolně. Dále uvedl, že „*[n]aproti tomu je nemocenského pojištění povinně účastna „hlavní“ skupina pojištěnců označená v § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění legislativní zkratkou „zaměstnanec“, do které je mj. po body 1 a 5 za splnění dalších zákonných podmínek zahrnuta rovněž podskupina zaměstnanců v základním pracovněprávním vztahu (srov. § 3 a § 6 zákoníku práce). Pakliže zákonodárce zamýšlel z okruhu subjektů kompenzačního bonusu (osob samostatně výdělečně činných podle § 9 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění) vyloučit skupinu zaměstnanců účastných nemocného pojištění, nelze v souladu s principem jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu [...] dospět k jinému závěru, než že se jedná o zaměstnance podle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění.*“ Soud pro úplnost dodává, že si je vědom toho, že citovaný rozsudek byl napaden kasační stížností, o které doposud nebylo rozhodnuto. Avšak, vzhledem k tomu, že uvedený závěr má oporu v citovaných ustanoveních zákona i důvodové zprávě k němu, městský soud se s rozsudkem krajského soudu zcela ztotožnil.
77. Je proto zřejmé, že pojem zaměstnanec pro účely zákona o kompenzačním bonusu musí být po celou dobu účinnosti zákona vykládán ve smyslu § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění. Podle písm. a) bodu 18 citovaného ustanovení poté platí, že zaměstnancem pro účely tohoto zákona se rozumí členové kolektivních orgánů právnické osoby, kteří nejsou uvedeni v bodech 1 až 10, 20 a 21 tohoto ustanovení.
78. V rámci následné daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce byl v předmětné době předsedou představenstva bytového družstva a byl účasten na nemocenském pojištění jako zaměstnanec tohoto družstva. Žalobce toto ostatně vůbec nespornuje, když v žalobě uvedl, že „*byl ode dne 15.06.2017 do 08.09.2020, a znovu ode dne 08.09.2020 je předsedou představenstva BDR*“, a že „*je účasten nemocenského pojištění podle ustanovení § 5 písm. a) bodu 18. zákona o nemocenském pojištění*“.
79. Mezi stranami tak není sporu o tom, že žalobce byl zaměstnancem ve smyslu § 5 písm. a) bodu 18 zákona o nemocenském pojištění. Z toho důvodu mu podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu nevznikl nárok na kompenzační bonus.
80. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že pojem zaměstnanec by se měl vykládat jen ve smyslu § 6 zákoníku práce. Žalobce vykonával v předmětném období funkci předsedy představenstva bytového družstva. Judikatura opakovaně vyslovila, že „*činnost statutárního orgánu (popřípadě jeho člena, jde-li o kolektivní orgán) obchodní společnosti nebo družstva nevykonává fyzická osoba v pracovním poměru, a to ani v případě, že není společníkem, neboť výkon funkce statutárního orgánu obchodní společnosti (družstva) není druhem práce ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zák. práce a vznik, zánik ani obsah tohoto právního vztahu nejsou upraveny pracovněprávními předpisy; právní předpisy ani povaha obchodní společnosti (družstva)*

však nebrání tomu, aby fyzické osoby vykonávající funkci (člena) statutárního orgánu uskutečňovaly jiné činnosti pro tuto obchodní společnost (družstvo) na základě pracovněprávních vztahů, není-li náplní pracovního poměru (nebo jiného pracovněprávního vztahu) výkon činnosti statutárního orgánu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 21 Cdo 2687/2014 nebo rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 31 Cdo 4831/2017, vše dostupné na www.nsoud.cz, usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2016, sp. zn. II.ÚS 2128/15).

81. Výkon funkce žalobce tedy sice nebyl výkonem závislé práce ve smyslu § 2 odst. 1 zákoníku práce. Pro projednávanou věc je však podstatné, že z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu ve všech relevantních zněních vyplývá, že legální definice pojmu „zaměstnanec“ pro účely zákona o kompenzačním bonusu vychází z legislativní zkratky dle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění.
82. Žalobce byl za svou činnost v bytovém družstvu odměňován částkou 14 527 Kč měsíčně, jak vyplývá z jeho vyjádření učiněného v rámci daňové kontroly dne 4. 7. 2022 a nakonec i z vyjádření v rámci řízení před soudem. Tento příjem přesahoval tzv. rozhodný příjem 3000 Kč pro vznik účasti na nemocenském pojištění dle § 6 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění a sdělení ministerstva práce a sociálních věcí č. 236/2018 Sb., kterým se vyhlašuje zvýšení částky rozhodné pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění od 1. 1. 2019. Žalobce tedy nepochybně byl účasten nemocenského pojištění dle § 5 písm. a) odst. 18 zákona o nemocenském pojištění. Jeho činnost tedy náleží pod legislativní zkratku pojmu „zaměstnanec“ dle zákona o nemocenském pojištění. Tento příjem je zároveň příjmem podle § 6 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném a účinném znění.
83. Nelze se ztotožnit ani s žalobním tvrzením, že žalobce nelze považovat za zaměstnance, protože zaměstnanci v pracovním poměru mají definovanou svou vlastní skupinu v § 5 písm. a) bodu 1. Z návěti § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění naopak vyplývá, že za zaměstnance ve smyslu zákona o nemocenském pojištění je potřeba vykládat mnohem širěji a to na všechny skupiny uvedené v bodech 1 až 22 citovaného ustanovení, nejenom na „klasické“ zaměstnance v pracovním poměru.
84. V tomto ohledu je lichá i námitka, že definici zaměstnance v zákoně o nemocenském pojištění nelze použít pro účely zákona o kompenzačním bonusu z toho důvodu, že v návěti je přímo uvedeno „zaměstnanci, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumí“. Z citovaného návěti vyplývá, že definice zaměstnance v § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění se sice použije jen pro tento zákon, nicméně to nebrání tomu, aby toto pojetí přijal jiný zákon. Tak je tomu v případě zákona o kompenzačním bonusu, který explicitně stanovuje, že se pojem zaměstnanec má vykládat podle zákona o nemocenském pojištění.
85. Tvrzení žalobce, že bytové družstvo není podle definice v § 3 písm. b) zákona o nemocenském pojištění ve vztahu k žalobci zaměstnavatelem, není tedy pro posouzení věci relevantní. Podstatné je, že činnost žalobce je svou povahou podřaditelná pod definici zaměstnance podle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění a že zákon o kompenzačním bonusu tuto definici zaměstnance ze zákona o nemocenském pojištění přebírá.
86. Soud se s těmito námitkami žalobce neztotožnil a uzavřel, že správce daně i žalovaný podmínky osobní působnosti ustanovení § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu aplikovali správně a žalobce není subjektem kompenzačního bonusu.

87. Žalobce dále namítal, že správní orgány nezjišťovaly, zda je žalobce účasten na nemocenském pojištění. Ze správního spisu vyplývá, že tato skutečnost byla ověřena u ČSSZ, přičemž výpis z databáze ČSSZ ze dne 16. 9. 2021 je součástí alespoň odvolacího správního spisu a žalobce se s ním seznámil. Z tohoto výpisu vyplývá, že žalobce je účasten na nemocenském pojištění jako zaměstnanec (člen družstva) bytového družstva, a to od 16. 6. 2017. Žalobce navíc tuto skutečnost sám nerozporuje, když v žalobě uvedl že „*je účasten nemocenského pojištění podle ust. § 5 písm. a) bodu 18. zákona o nemocenském pojištění*“. Tato námitka proto není důvodná.
88. Žalobce se následně vyhradil proti výtce správce daně, že nepředložil doklady ani jiné relevantní důkazní prostředky prokazující skutečnost, že výkon jeho podnikatelské činnosti nemohl být zcela nebo z části vykonáván nad míru obvyklou v důsledku ohrožení zdraví. Žalovaný toto tvrzení správce daně korigoval v bodu [37] napadeného rozhodnutí, ve kterém uvedl, že „*se s uvedeným závěrem správce daně neztotožňuje, jelikož v případě provozovny daňového subjektu se jedná o kavárnu, tedy o provozovnu, která byla uzavřena na základě v té době platných krizových opatření vlády, jejichž kopii daňový subjekt předložil ke svému podání. Daňovým subjektem předložené důkazní prostředky tak dle odvolacího orgánu dostatečně prokazují, že činnost daňového subjektu nemohla být přinejmenším zčásti vykonávána.*“ Důvodnost této námítky proto odpadla, neboť chybné tvrzení správce daně bylo upraveno žalovaným. Podmínka existence předmětu kompenzačního bonusu podle § 3 zákona o kompenzačním bonusu tak sice byla splněna, tato skutečnost však nic nemění na tom, že nebyla splněna podmínka subjektu kompenzačního bonusu podle § 2 citovaného zákona.
89. Žalobce dále namítal, že správce daně nezákonně a netransparentně získával informace z evidence ČSSZ, neboť provedené lustrace osoby žalobce nebyly řádně odůvodněny a nebyly součástí spisu, čímž se správce daně dopustil přestupku podle § 74 odst. 9 písm. a) zákona o archivnictví a spisové službě.
90. V první řadě je proto nutné konstatovat, že výpis z lustrace provedené dne 16. 9. 2021, který je podkladem pro vydání prvostupňových rozhodnutí, nebyl součástí spisu dne 29. 6. 2022, kdy žalobce nahlížel do spisu. Do správního spisu byl vložen v rámci odvolacího řízení a žalobci byl zaslán k jeho žádosti dne 15. 2. 2023. Ze správního spisu, prvostupňových rozhodnutí a z napadeného rozhodnutí vyplývá, že pro řízení byla rozhodná lustrace provedená dne 16. 9. 2021, která byla jedním z podkladů řízení, na základě kterých správce daně rozhodl. Žalobce sice v žalobě uvedl data pěti dalších lustrací, které měly být dle jeho tvrzení provedeny na jeho osobu, toto tvrzení však nijak nedoložil a ani neodůvodnil. Žalobce ani netvrdí, jak mají tyto lustrace s předmětem věci souviset a jakým způsobem byl tímto postupem zkrácen na svých právech. Nelze proto dovodit, že by tyto lustrace měly mít souvislost s předmětem řízení. Soud je proto názoru, že tyto žalobcem tvrzené další lustrace pro řízení nebyly rozhodné, nemusely proto být součástí správního spisu.
91. Vyhledávací činnost správce daně je upravena v § 78 daňového řádu, podle kterého správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu (odst. 1). Správce daně mj. vyhledává důkazní prostředky, přičemž tuto činnost provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 2). „*Vyhledávací činnost se může uplatnit jak v řízení daňovém, tak i v dalších řízeních upravených daňovým řádem. Obsahem vyhledávací činnosti je především vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro rozhodování. Dodržení zákonem stanoveného postupu při jejich získávání je pak podmínkou jejich použitelnosti jako důkazů v rámci dokazování. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje důkazní prostředky, které potom*

může v řízení použít v procesu dokazování.“ (srov. komentář k § 78 Žiškova Marie in: Baxa, J.; Dráb O.; Kaniová, K.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011). Správce daně je tedy za účelem správného zjištění daně a zabezpečení úhrady oprávněn provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem a za tímto účelem si opatřovat případné důkazy.

92. Informacemi z provádění mj. nemocenského a důchodového pojištění disponuje Česká správa sociálního zabezpečení, coby orgán veřejné moci, kterému jsou zákonem o organizaci a sociálním zabezpečení (§5) a zákonem o nemocenském pojištění (§ 82 odst. 1) svěřeny úkoly v těchto oblastech sociálního zabezpečení. Obecně pak platí, že § 14 odst. 3 písm. b) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení jsou orgány sociálního zabezpečení povinny na žádost poskytnout správcům daně údaje nezbytné k výkonu správy daní. Podle § 116 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění platí, že orgány nemocenského pojištění na žádost sdělují správním úřadům, orgánům územních samosprávných celků, soudům, notářům, soudním exekutorům, orgánům činným v trestním řízení, Nejvyššímu státnímu zastupitelství, zpravodajským službám, orgánům oprávněným ke kontrole činnosti orgánů nemocenského pojištění, jiným fyzickým nebo právnickým osobám, které na základě zákona vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, a zahraničním orgánům v souladu s mezinárodními smlouvami údaje nezbytné k plnění úkolů v jejich působnosti podle zvláštních zákonů, a to včetně údajů o jednotlivých pojištěncích, s výjimkou údajů o zdravotním stavu. Orgán nemocenského pojištění poskytne požadovanou informaci, pokud subjekt, který informaci požaduje, v žádosti uvede ustanovení zákona, o který svůj požadavek na poskytnutí informace opírá, rozsah údajů, jejichž poskytnutí požaduje, a účel, pro který dané informace požaduje.
93. Co se týče výpisu z databáze ČSSZ ze dne 16. 9. 2021, vyplývá z něj, že žalobce je účasten na nemocenském pojištění jako zaměstnanec bytového družstva. Jako důvod oprávněnosti dotazu bylo uvedeno „§ 1 odst. 2 DŘ (správa daně)“ s poznámkou „kb“. Z uvedeného vyplývá, že důvodem k provedení lustrace byla správa daně, jakožto postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (srov. ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu). Z výpisu z databáze ČSSZ je pak zřejmé, že správce daně vybral jednu z předem definovaných možností odůvodnění provedené této lustrace. Jako poznámka bylo uvedeno „kb“, zjevně tedy zkratka pro kompenzační bonus coby důvod provedené lustrace.
94. Městský soud shledal, že provedené vyhledávání v databázi ČSSZ vycházelo z legitimního zájmu orgánů finanční správy na správném zjištění daně (kompenzační bonus se spravuje jako daň podle daňového řádu – srov. § 6 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu) a tímto účelem bylo i odůvodněno. Soud proto nepřisvědčil žalobci, že by správce daně nezákonně a netransparentně získával informace z evidence ČSSZ.
95. Žalobce dále namítal, že se nezanesením lustrací do spisu správce daně dopustil přestupku podle § 74 odst. 9 písm. a) zákona o archivnictví a spisové službě.
96. V první řadě je nutné zopakovat, že výpis z lustrace provedené dne 16. 9. 2021 jakožto podklad a důkaz relevantní pro daňové řízení, do spisu zanesen byl v odvolacím řízení, když mu byla předložena kopie výpisu z databáze ČSSZ. Namítanou skutečností tak nemohl být omezen na svých právech, neboť o provedené lustraci věděl a mohl k ní uplatnit procesní obranu, což také učinil. Z tvrzení žalobce pak nevyplývá, že by zbylé jmenované lustrace byly provedeny ve věci kompenzačního bonusu žalobce. Dále, ani případné řízení o přestupku dle zákona o archivnictví a spisové službě nemá žádný vliv na žalobcovu věc.

Předmětem současného řízení je přezkum rozhodnutí správních orgánů, která se zabývala hodnocením nároku žalobce na kompenzační bonus (jako daně), z čehož ostatně vyplývá i účastenství žalobce v řízeních, z nichž tato rozhodnutí vzešla, jakož i v řízení o jejich soudním přezkumu. Oproti tomu namítaný přestupek správce daně podle § 74 odst. 9 písm. a) zákona o archivnictví a spisové službě by spočíval v tom, že správce daně v rozporu s § 63 zákona nevykonával spisovou službu.

97. Jedná se o zcela dva různé typy řízení s naprosto odlišným předmětem, nelze je jakkoliv směřovat či vzájemně podmiňovat. Objektem přestupku podle § 74 odst. 9 písm. a) zákona o archivnictví a spisové službě, tedy zájmem chráněným tímto ustanovením, je zájem na řádném vedení spisu. Oproti tomu předmětem nynějšího řízení je určení, zda měl žalobce nárok na vyplacení kompenzačního bonusu, a správní orgány tedy byly vedeny zájmem vybrat daň v souladu se zákonem.
98. Z uvedených důvodů tedy ani případné řízení o přestupku na úseku vedení spisové služby nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci kompenzačního bonusu.
99. Žalobce následně namítl, že se ani jedna lustrace nepropsala do záznamů o využívání údajů z registru osob vedených jak na žalobce jako podnikatele, tak na žalobce jako nepodnikající fyzickou osobu. Ani tato skutečnost podle názoru soudu nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
100. V registru obyvatel či osob (včetně právnických a podnikajících fyzických osob) jsou vedeny údaje jmenované v § 18 a § 26 zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech, v platném a účinném znění. Mezi těmito údaji nejsou údaje o tom, zda jsou osoby vedeny jako osoby účastníci se důchodového nebo nemocenského pojištění (srov. citovaná ustanovení § 18 a § 26 zákona o základních registrech). Z citovaných ustanovení tedy vyplývá, že účast na nemocenském pojištění (či důchodovém pojištění) není údajem vedeným v registru osob. Tyto informace z registru obyvatel a osob nelze získat, naopak tyto údaje vede Česká správa sociálního zabezpečení, která je správcem daně povinna je (v případě důchodového pojištění) poskytnout dle § 14 odst. 3 písm. b) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení a v případě nemocenského pojištění dle § 116 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění. Z toho vyplývá, že součástí záznamu o využívání údajů vedených v základním registru (tj. v registru obyvatel a osob – srov. § 18 odst. 5 a § 26 odst. 4 zákona o základních registrech) ani nemohla být lustrace provedená správcem daně v zcela odlišném databázi (resp. v informačním systému), kterou vede ČSSZ.
101. Námitky týkající se lustrace žalobce v databázi ČSSZ tak nejsou důvodné.
102. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval v rozporu s Metodickým pokynem, když v rámci doměřovacího řízení postupoval použitím neformální komunikace.
103. Ze správního spisu k tomu vyplývá, že žalobce o Metodický pokyn mj. požádal správce daně v rámci nahlížení dne 29. 6. 2022, uvedl také, že jej vyžádal od Generálního finančního ředitelství a obdržel jej 29. 6. 2022. Jeho ustanoveními odst. 2 a bodu 8 poté argumentoval ve vyjádření ze dne 4. 7. 2022, v odvolání i v žalobě, je tedy zřejmé, že se s jeho obsahem také seznámil. Závazností metodických pokynů obecně se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010-185, ve kterém uzavřel, že by bylo v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení, pokud by se správní orgán (v tomto případě orgán ochrany zemědělského půdního fondu) v jednotlivých případech od hledisek a kritérií tohoto metodického pokynu odchýlil. Povahou metodických pokynů přímo v oblasti

finanční správy se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59.

104. Podle odst. 2 citovaného Metodického pokynu pro rychlé a bezproblémové vyřízení žádostí o kompenzační bonus v situacích, ve kterých je to možné a žádoucí, preferován neformální kontakt, který by měl být zejména ve prospěch dotčeného subjektu. Z metodického pokynu však rovněž vyplývá (bod 10), že u kompenzačního bonusu bude možné jeho doměření až už na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly. To odpovídá zákonné úpravě dle § 8 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu, podle něhož zjistí-li správce bonusu na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na kompenzační bonus a kompenzační bonus nebyl vyměřen ve správné výši, doměří daň ve výši rozdílu vyměřeného kompenzačního bonusu a částky nově zjištěné.
105. Správce daně učinil neformální požadavek na vrácení přiznaného a vyplaceného bonusu poprvé dne 17. 9. 2021 v situaci, kdy dle jeho názoru pro přiznání bonusu nebyly splněny zákonné podmínky. Zákon o kompenzačním bonusu a ani daňový řád přitom takový postup neupravují a ten proto postrádá zákonnou oporu. V každém případě však po neúspěchu tohoto postupu již byla zahájena formální (tj. zákonem upravená) daňová kontrola, jejímž výsledkem bylo doměření daně dodatečnými platebními výměry, proti kterým žalobce mohl podat odvolání. Žalobce měl tedy možnost v rámci doměřovacího řízení uplatnit svou procesní obranu proti požadavku na vrácení kompenzačního bonusu, čehož využil. Z toho vyplývá, že samotným prvotním neformálním postupem správce daně ještě nijak nebyl na svých právech zkrácen.
106. Žalobce dále namítal, že správce daně porušil § 32 odst. 2 daňového řádu, když žalobci stanovil lhůtu kratší 8 dnů, aniž by se jednalo o jednoduchý a naléhavý úkon. Ze správního spisu vyplývá, že žalobci byla tato lhůta k vrácení neoprávněně vyplacených kompenzačních bonusů uložena pouze v rámci neformální e-mailové komunikace, nebyla proto pro žalobce závazná a její nedodržení nemělo žádné důsledky. Následně byla zahájena dne 20. 10. 2021 daňová kontrola, v rámci které se správce daně již řídil § 32 odst. 2 daňového řádu a ukládal lhůty delší než 8 dnů (např. lhůtu 15 k předložení důkazních prostředků v oznámení o zahájení kontroly ze dne 20. 10. 2021, lhůtu 15 dní k předložení dalších skutečností dle výzvy správce daně ze dne 24. 5. 2022, lhůta 10 dní k vyjádření ke kontrolnímu zjištění stanovená v rozhodnutí ze dne 21. 6. 2022 včetně jejího prodloužení o dalších 10 dnů rozhodnutím ze dne 27. 6. 2022). Žalobce na tyto úkony správce daně poté v uvedených lhůtách reagoval a uplatnil svoji procesní obranu (k tomu viz níže). Správce daně tak v rámci daňové kontroly, na jejímž základě došlo k vydání platebních výměrů, postupoval zcela v souladu s podmínkami pro stanovení lhůt dle § 32 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tak na svých právech nebyl nijak zkrácen.
107. Neobstojí ani námitka žalobce, že mu zprávy měly v souladu s § 39 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 42 daňového řádu být doručovány prostřednictvím datové schránky. Z žaloby vyplývá, že žalobce takto namítá nezákonné doručení e-mailů v rámci neformálního postupu podle Metodického pokynu. Doručení těchto e-mailů není nezákonné, neboť byly doručovány pouze v rámci neformálního postupu, který měl za cíl co nejrychlejší a pro daňový subjekt nejméně zatěžující vyřešení situace. E-maily však byly žalobci prokazatelně doručeny, což sám v žalobě potvrdil. Vzhledem k bezvýslednosti neformálního postupu byla zahájena formalizovaná daňová kontrola, v rámci níž již byly žalobci písemnosti řádně doručovány podle zákona a žalobce proti nim uplatnil svoji procesní obranu (např. vyjádření ze dne 21.

10. 2021 proti oznámení o zahájení daňové kontroly, reakce ze dne 25. 5. 2022 na výzvu k prokázání skutečností, reakce ze dne 23. 6. 2022 na sdělení výsledků dosavadního kontrolního zjištění a následné vyjádření ze dne 4. 7. 2022). Ke zkrácení žalobcových procesních práv tak nedošlo ani v této souvislosti.
108. Soud se proto neztotožnil ani s námitkami žalobce týkajícími se samotného procesního postupu správce daně.
109. Žalobce závěrem namítal, že § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu je protiústavní, přičemž stát žalobci znemožnil podnikání a tím pádem i obživu. Současně mu byl odepřen kompenzační bonus z důvodu účasti na nemocenském pojištění, čímž mu upřel právo na přiměřené hmotné zajištění v případě nemožnosti získávat prostředky prací. Žalobce proto navrhl, aby soud přerušil řízení a podal návrh Ústavnímu soudu České republiky na zrušení § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu.
110. Městský soud předeseílá, že samostatná výdělečná činnost žalobce v rámci jeho předmětu podnikání, byla v důsledku krizových opatření (žalobce výslovně zmiňuje krizová opatření vlády č. 82/2020 Sb., č. 85/2020 Sb., č. 194/2020 Sb., č. 196/2020 Sb., č. 195/2020 Sb. a přibližně dvanáct mimořádných opatření ministerstva zdravotnictví) nepochybně omezena. Je obecně známo, že žalobce jako osoba samostatně výdělečně činná se ke kompenzaci negativních zásahů do svého podnikání mohl zúčastnit dotačních programů na zmírnění dopadů krizových opatření, např. programu „COVID – Nájemné“ ke zmírnění následků vzniklých uzavřením provozoven či „COVID antivirus“ ke zmírnění následků na náklady zaměstnanců.
111. Účelem kompenzačního bonusu však nebylo plně nahradit ztráty všech osob, kterým bylo v důsledku opatření vlády omezeno podnikání. Dle § 1 zákona o kompenzačním bonusu platí, že bonus slouží jen ke *„kompenzaci některých hospodářských následků souvisejících s ohrožením zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru označovaného jako SARS CoV-2 nebo s krizovými opatřeními přijatými z důvodu tohoto ohrožení a zvláštní opatření zmírňující dopady tohoto zákona do rozpočtů obcí včetně hlavního města Prahy.“*
112. Kompenzační bonus je konkrétně určen pro fyzické osoby samostatně výdělečně činné, které nejsou zaměstnanci podle zákona o nemocenském pojištění. Aby osoba splňovala kritéria zaměstnance dle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění, musel její započitatelný příjem dosahovat nejméně 3000 Kč (srov. § 6 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění a sdělení ministerstva práce a sociálních věcí č. 236/2018 Sb., kterým se vyhlašuje zvýšení částky rozhodné pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění od 1. 1. 2019). Bonus je tedy určen jen těm samostatně výdělečně činným osobám, kterým – mimo výkon vlastní podnikatelské činnosti – v zásadě nepřislušela žádná další odměna, která by jim zakládala účast na nemocenském pojištění.
113. Účelem kompenzačního bonusu nebyla tedy náhrada ušlého výdělku, ani sociální zabezpečení subjektů bonusu, ale toliko podpora osobám výdělečně činným, které se ocitly jednak bez příjmu ze samostatné výdělečné činnosti a současně i bez dalšího příjmu, který by jim zakládal účast na nemocenském pojištění. Samotný kompenzační bonus, který se vztahoval dle § 2 odst. 1 zákona na osoby, které nebyly považovány za zaměstnance dle § 5 písm. a) zákona o nemocenském pojištění, se tak přímo nedotýká omezení práva na podnikání a získání prostředků vlastní prací dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod, ale naopak k podpoře - k částečné náhradě některých hospodářských následků osob samostatně výdělečně činných za omezení jejich výdělečné činnosti.

114. Kompenzační bonus za předmětná bonusová období činil 500 Kč za den čerpání bonusu. V měsíci, který měl 30 dní, šlo tedy o částku 15.000 Kč, v měsíci květnu 2020 (31 dní) maximálně 15.500 Kč. Osoba, která by nebyla účastna nemocenského pojištění, by tak v kalendářním měsíci získala maximálně tuto částku kompenzačního bonusu. Minimální mzda v daném období činila 14 600 Kč za měsíc (srov. § 2 nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí ve znění účinném do 31. 12. 2020).
115. Žalobce původně za první bonusové období (od 12. března do 30. dubna 2020 - srov. § 5 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu – 50 dní) získal kompenzační bonus ve výši 25 000 Kč, za druhé bonusové období (od 1. května do 8. června 2020 srov. §5 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu – 39 dní) získal kompenzační bonus ve výši 19 500 Kč, celkem tedy 44.500 Kč.
116. Žalobce byl však dle svého tvrzení v tomto období z titulu svého členství v kolektivním orgánu družstva odměňován ve výši 14 527 Kč měsíčně. Žalobce byl tedy sice v důsledku krizových opatření omezen v získání prostředků obživy vlastním podnikáním, stále mu však byla zachována možnost získat prostředky na základě odměny za členství v kolektivním orgánu družstva a to dokonce téměř v identické výši, jako by činil kompenzační bonus v daném měsíci a téměř ve stejné úrovni, jako byla minimální mzda.
117. Podmínky § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu pro získání kompenzačního bonusu tak žalobce nijak zásadně neomezily v tom, aby získal alespoň minimální prostředky pro svou obživu. Finanční rozdíl oproti osobám, kterým kompenzační bonus v plné výši v daném období náležel, ale které neměly jiný zdroj příjmů, který by jim zakládal účast na nemocenském pojištění, pak městský soud nevnímá jako natolik zásadní, který by svědčil tomu, že žalobce byl úpravou podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu zásadně proti těmto osobám zásadně znevýhodněn.
118. Městský soud z uvedených důvodů neshledal, že by podmínky pro kompenzační bonus dle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu byly v žalobcem namítaném rozporu s právy na podnikání a s právy na získávání prostředků pro své životní potřeby prací dle článku 26 Listiny základních práv a svobod.
119. Předpokladem pro návrh na zrušení ustanovení zákona by dle článku 95 odst. 2 Ústavy ČR byl názor soudu, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem. K takovému závěru však soud z výše uvedených důvodů v případě žalobce nedospěl. Ačkoliv jistě lze činit úvahy *de lege ferenda*, zda by rozsah osob na kompenzační bonus mohl být širší, neznamená to, že by soud pochyboval o tom, zda je uvedené ustanovení ústavně konformní. Požadavek na ústavní konformitu zákona není požadavkem na optimální či nejlepší možné ustanovení zákona, nýbrž požadavkem na právní úpravu v mezích ústavního pořádku. Vhodnost nebo účelnost zákona ostatně není posuzována ani Ústavním soudem v rámci řízení o zrušení zákona (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 53/2000, ze dne 25. 10. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 14/09 nebo ze dne 22. 3. 2022, sp. zn. Pl.ÚS 39/18).
120. Soud proto podnět žalobce nepovažuje za důvodný.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

121. Soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že žalovaný byl zaměstnancem ve smyslu § 5 písm. a) bodu 18 zákona o nemocenském pojištění, a tudíž nebyl subjektem kompenzačního bonusu podle § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu. Bonus mu tak byl vyplacen neoprávněně a bylo na místě jej na základě dodatečných platebních výměrů vrátit. Další dílčí námitky ani podnět k podání návrhu k Ústavnímu soudu na zrušení § 2 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu soud neshledal důvodnými.
122. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
123. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. S ohledem na to, že žalobce v řízení úspěšný nebyl, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníkovi řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

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, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. listopadu 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu