



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Jana Šmakala a soudkyně Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **P. H.**
zastoupený advokátkou JUDr. Evou Ambrož Benešovou, Ph. D.,
LL. M., sídlem Dřevná 382/2, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 73/23/5200-10421-711439 ze dne 25. 1. 2023,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 73/23/5200-10421-711439 ze dne 25. 1. 2023 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Ambrož Benešové, Ph. D., LL. M., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. V souzené věci se soud zabýval tím, zda správce kompenzačního bonusu postupoval správně, když řízení o žalobcových žádostech o poskytnutí bonusu podle zákona č. 519/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2022, zastavil, neboť se mělo jednat o

zjevně právně nepřipustná podání. Správní orgány totiž dospěly k závěru, že pokles příjmů žalobce byl způsoben jinými důvody než dopadem opatření podle § 1 zákona č. 519/2021 Sb. [§ 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 519/2021 Sb.]. V této souvislosti soud řešil, jaká mimořádná opatření přijatá k předcházení pandemie nemoci COVID-19, jsou relevantní pro hodnocení poklesu příjmů.

I. Řízení před správními orgány

2. Žalobce podal dvě žádosti o kompenzační bonus z titulu společníka společnosti s ručením omezeným Big Boss SportsWear s. r. o. Společnost provozuje obchod s pánským oblečením v nadměrných velikostech. Žalobce žádal o poskytnutí kompenzačního bonusu za první bonusové období, tj. od 22. 11. 2021 do 31. 12. 2021 ve výši 40 000 Kč. Taktéž žalobce žádal o poskytnutí kompenzačního bonusu za druhé bonusové období, tj. od 1. 1. 2022 do 31. 1. 2022 ve výši 31 000 Kč. Finanční úřad pro Plzeňský kraj řízení o obou žádostech zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť se mělo jednat o zjevně právně nepřipustná podání. Následná odvolání žalobce žalovaný zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Řízení před soudem

3. Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil žalobou. V ní namítl, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s argumentací žalobce uvedenou v odvolání. Žalovaný sice připustil, že vládní opatření účinná v bonusových obdobích měla dopady na chování zákazníků žalobce. Nicméně příčinu poklesu tržeb žalobce nepodřadil pod § 8 odst. 1 zákona č. 519/2021 Sb., aniž by však zdůvodnil, kterými důvody byl pokles příjmů žalobce způsoben. Dále žalobce uvedl, že ve srovnávacím období - měsících červen až srpen 2021 platila zhruba stejná omezení maloobchodního prodeje jako v bonusových obdobích. Situace však nebyla stejná, opatření v zimních měsících ve srovnání s opatřeními v letních měsících působily na spotřebitele rozdílně. V zimě nebyli zákazníci ochotni čekat před prodejnou, odcházeli pryč a své nákupy odkládali na neurčito. Zároveň se v zimě projevila další mutace onemocnění COVID-19, a tak bylo nařízeno více karantén. Podle žalobce existovala zjevná příčinná souvislost mezi přijatými opatřeními a poklesem příjmů žalobce. Podle zákona č. 519/2021 Sb. stačilo, že pokles příjmů nebyl způsoben zjevně jiným faktorem. Žalobce byl také přesvědčen, že žalovaný ve skutkově shodných případech rozhodoval rozdílně. Měl povědomost o shodných případech, kdy byly žádosti posouzeny kladně, a kompenzační bonusy byly vyplaceny. Správce daně měl postupovat shodně bez ohledu na oblast činnosti daného žadatele o kompenzační bonus, to však nečinil.
4. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou. S tvrzením žalobce, že nevypořádal jeho argumentaci uvedenou v odvolání, se neztotožnil. Žalobce neuvedl žádné konkrétní námitky, které neměl žalovaný vypořádat. Jednalo se tak spíše o projev nesouhlasu ze strany žalobce. Žalovaný posuzoval pouze to, zda důvody poklesu příjmů uváděné žalobcem lze podřadit pod § 8 odst. 1 zákona č. 519/2021 Sb., tedy zda zakládaly nárok na kompenzační bonus. Žalobce za tyto důvody považoval povinnost nosit roušku, omezený počet zákazníků na prodejnu, nutnost větrat a dezinfikovat prostory, případně nesouhlas zákazníků s dodržováním těchto opatření. Tyto povinnosti však byly zavedeny opatřeními, která byla účinná již dříve, než nabyl účinnosti zákon č. 519/2021 Sb. Pokles příjmů žalobce tak byl zjevně způsoben jinými důvody než dopadem opatření účinnými od 22. 11. 2021. Námitka porušení zásady rovnosti byla dle žalovaného formulována zcela obecně a žalobce jí ničím nepodložil. S námitkou nejednotného postupu dle oblasti činnosti žadatele žalovaný nesouhlasil. Opatření výslovně omezovala vstup části zákazníků

tam, kde se činnost týkala pohostinství a služeb. U dalších oblastí (tedy i módy) bylo nutné posuzovat žádosti individuálně.

III. Posouzení věci

5. Jádrem sporu mezi účastníky bylo to, zda byla naplněná příčinná souvislost mezi poklesem tržeb žalobce a působením opatření podle § 1 zákona č. 519/2021 Sb. v souvislosti s onemocněním COVID-19, a zda tedy žalobci měl být kompenzační bonus poskytnut, či nikoliv.
6. Soud dospěl k závěru, že finanční orgány pochybily procesně (řízení o žádosti žalobci nebylo možné zastavit), i hmotněprávně. Zjevně neobstojí důvody, pro které finanční orgány konstatovaly absenci příčinné souvislosti, protože tyto důvody nemají oporu v textu právního předpisu.

K vadám procesního postupu orgánů finanční správy

7. Kompenzační bonus se spravuje jako daň podle daňového řádu (§ 12 odst. 1 zákona č. 519/2021 Sb.). Zákon č. 519/2021 Sb. místo pojmu správce daně užívá pojem správce kompenzačního bonusu nebo jen správce bonusu. Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o *zjevně právně nepřipustné podání*.
8. Právně nepřipustné podání je takové podání, které zákon vůbec neumožňuje. Například podání odvolání tam, kde je odvolání ze zákona vyloučeno či tam, kde proti rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Za zjevně právně nepřipustné podání lze považovat takové, u něhož je již na první pohled zřejmé, že mu nelze vyhovět. Nepřipustnost tedy musí být zřejmá již ze samotného podání, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování (viz rozsudky NSS č. j. 2 As 74/2007-55 ze dne 7. 5. 2008, č. 1633/2008 Sb. NSS, č. j. 5 Afs 346/2017-31 ze dne 13. 12. 2018).
9. Jak soud uvedl výše, žalobce podal dvě žádosti o poskytnutí kompenzačního bonusu, přičemž obě řízení správce bonusu zastavil s odkazem na § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V odůvodnění obou rozhodnutí však správce bonusu posuzoval splnění hmotněprávních podmínek pro vyplacení kompenzačního bonusu. Tento postup potvrdil i žalovaný napadeným rozhodnutím.
10. Správce bonusu tedy dospěl k závěru o zjevné právní nepřipustnosti žádostí až na základě jejich meritorního posouzení, což jejich právní nepřipustnost vylučuje (srov. přiměřeně rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci č. j. 60 Af 22/2022-35 ze dne 21. 4. 2023, odst. 24). Krajský soud v Plzni již v rozsudku č. j. 77 A 27/2021-199 ze dne 12. 5. 2021 shrnul řádný postup správce bonusu v případě vyřizování žádostí ve věci poskytnutí kompenzačního bonusu. Jednalo se sice o poskytnutí bonusu podle zákona č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, postup však i dle zákona č. 519/2021 Sb. zůstává stejný. Na straně žalovaného vystupoval Finanční úřad Plzeňského kraje, musel mu být tedy řádný postup vyřizování žádostí znám. Tento postup byl potvrzen i Nejvyššího správního soudu rozsudkem č. j. 2 Afs 129/2021-62 ze dne 15. 12. 2022 v odst. 19.
11. V nynější věci se nejednalo o podání zjevně právně nepřipustná, což vyloučil sám správce bonusu, když přistoupil k meritornímu posouzení žádostí. Správci bonusu vznikly toliko pochybnosti o tom, zda pokles tržeb žalobce byl způsoben dopadem opatření podle § 1

zákona č. 519/2021 Sb. Nemohlo tudíž dojít k zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

12. Správní orgány tedy dospěly k nesprávnému závěru o zjevné právní nepřípustnosti žádosti. Řízení z toho důvodu nemohla být zastavena.
13. Vedle toho platí, že správce bonusu po podání žádosti nejprve posoudí, zda žádost obsahuje kromě obecných náležitostí i náležitosti stanovené v § 13 odst. 1 zákona č. 519/2021 Sb. Jde-li o žádost bezvadnou, dnem jejího podání je bonus vyměřen podle § 15 odst. 2 zákona č. 519/2021 Sb. a musí být bez zbytečného odkladu vyplacen podle § 16 odst. 3 zákona č. 519/2021 Sb. Splnění podmínek pro vznik nároku na kompenzační bonus tedy správce bonusu zkoumá vždy až poté, co byl bonus vyměřen. V případě řádně podané žádosti musí dojít nejdříve k vyměření bonusu. Následně může být prověřováno, zda pro jeho vznik byly splněny podmínky.
14. Jinými slovy, zda žalobce podmínky pro poskytnutí kompenzačního bonusu splňoval, či nikoliv, tedy *měly finanční orgány posuzovat až po vyplacení bonusu*. V případě, že je žádost o poskytnutí bonusu bezvadná, bonus musí být žadateli bez zbytečného odkladu vyplacen. Splnění podmínek pro jeho přiznání, posuzuje správce kompenzačního bonusu až následně, a to na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly po vyplacení bonusu.
15. V zákoně č. 519/2021 Sb. je sice nově zakotvena povinnost příčinné souvislosti poklesu příjmů dotčeného subjektu a dopadem opatření [§ 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 519/2012 Sb.]. Jedná se ovšem stále o podmínku, která je posuzována až po vyplacení kompenzačního bonusu. Tomu odpovídá i znění § 15 odst. 3 zákona č. 519/2021 Sb., neboť 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.
16. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce podal dvě žádosti o poskytnutí kompenzačního bonusu. Ze strany správce bonusu byl pak prostřednictvím e-mailu ze dne 6. 1. 2022 vyzván k doplnění své žádosti za první bonusové období. Žalobce měl doložit evidenci příjmů, tržeb, příslušné doklady, výpisy z účtu za srovnávací období a srovnávané období. Dále měl žalobce objasnit, z jakých důvodů došlo k propadu jeho tržeb a jak konkrétně byl tento propad způsoben protipandemickými opatřeními. Správní spis obsahuje podání učiněné e-mailem žalobce ze dne 6. 1. 2022, se kterým žalobce doložil požadované objasnění. Doplnění požadovaných listin ve správním spisu obsaženo není, nicméně z e-mailu vyplývá, že žalobce přikládal i další přílohy. V rámci řízení o bonusu za druhé kompenzační období správce bonusu rozhodl o zastavení řízení, aniž by žalobce k čemukoliv vyzýval.
17. Výše žádané objasnění a listiny nejsou obecnými náležitostmi podání ani náležitostmi podle § 13 odst. 1 zákona č. 519/2021 Sb. Správce bonusu tedy postupoval podle § 89 daňového řádu, což zákona č. 519/2021 Sb. předpokládá, ale až po vyměření kompenzačního bonusu (§ 15 odst. 3).
18. Žalobce nevyslovil o bezvadnosti žádosti žádné pochyby. Kompenzační bonus měl tedy být vyměřen dnem podání žádosti a předepsán do evidence daní. Následně měl být bez zbytečného odkladu žalobci vyplacen.

K údajné absenci příčinné souvislosti

19. Soud předesílá, že rozhodovací důvody finančního úřadu a žalovaného se neshodují, a to aniž by se žalovaný touto neshodou jakkoliv zabýval. Rozhodnutí finančního úřadu spočívá na závěru, že žalobce neprokázal příčinnou souvislost, protože v rozhodném období a srovnávacím období platila obsahově stejná ochranná opatření. Pokles příjmů tedy nemohl být způsoben těmito opatřeními. Oproti tomu žalovaný *en bloc* odmítl relevanci opatření účinných přede dnem 22. 11. 2021 (tj. těch, která finanční úřad považoval za relevantní) a zároveň dospěl k závěru, že pokles příjmů byl způsoben nedisciplinovaností a pohodlností zákazníků. Finanční orgány tedy představily tři různé, vzájemně neslučitelné důvody, proč žalobci nevyhověly.
20. Protože soud shledal argumentaci žalovaného zcela nesprávnou, tímto nedostatkem se již podrobněji nezabýval.
21. Z § 8 odst. 1 věty druhá písm. a) zákona o kompenzačním bonusu je nutné dovodit, že pro to, aby se činnost považovala za *významně dotčenou*, je nezbytné, aby byl pokles příjmů způsoben převážně dopadem krizových, mimořádných nebo ochranných opatření přijatých z důvodu ohrožení onemocnění COVID-19 způsobeného koronavirem označovaným jako SARS CoV-2. Resp. aby pokles příjmů nebyl zjevně způsoben převážně jinými důvody než dopadem opatření podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu.
22. Prokáže-li subjekt kompenzačního bonusu, že výše příjmů odpovídajících tržbám z prodeje výrobků, zboží a služeb plynoucích z této činnosti nepřekročila ve srovnávaném období 70% průměrné měsíční výše těchto příjmů plynoucích z téže činnosti ve srovnávacím období, je nutné považovat tuto činnost za *významně dotčenou*. Správce bonusu je za této situace povinen považovat nárok na kompenzační bonus za prokázaný.
23. Vyvratitelnost domněnky vymezené v § 8 odst. 1 větě první zákona o kompenzačním bonusu, je pak stanovena v § 8 odst. 1 věta druhá písm. a) zákona o kompenzačním bonusu. Bude-li prokázáno, že pokles příjmů byl zjevně způsoben převážně jinými důvody než dopadem opatření podle § 1, pak bude naopak platit, že se činnost nebude nepovažovat za *významně dotčenou*.
24. Správce bonusu tedy může domněnku založenou na § 8 odst. 1 větě první zákona o kompenzačním bonusu vyvrátit, avšak pouze tehdy, pokud prokáže, že k poklesu příjmů došlo zjevně z převážně jiných důvodů než dopadem opatření podle § 1. Tedy jasně a konkrétně vymezí, jaké důvody zapříčinily pokles příjmů, a jejich existenci také prokáže. Je to v takovém případě totiž správce bonusu, kdo tuto skutečnost tvrdí, nikoli subjekt kompenzačního bonusu.
25. Obdobně lze dovodit i z § 15 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu. Správce bonusu má právo doměřit daň ve výši rozdílu vyměřeného kompenzačního bonusu a částky nově zjištěné. Avšak pouze tehdy, pokud zjistí, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na kompenzační bonus. Tedy i na základě tohoto ustanovení je správce bonusu povinen prokázat nesplnění podmínek pro vznik nároku na kompenzační bonus. Pokud by tak správce bonusu neučinil, nemohlo by být dospěno k závěru, že podmínky splněny nebyly.
26. Jde-li o skutkové okolnosti týkající se případu žalobce, je nejprve nezbytné uvést, že není správným právní názor správních orgánů, o který opřely své závěry, a to že „je třeba, aby důvodem pro pokles příjmů byla opatření, jejichž účinnost započala dne 22. 11. 2021, nebo později.“

27. Nic takového ze zákona o kompenzačním bonusu nevyplývá. Pokud by mělo něco takového platit, musel by to zákonodárce výslovně uvést v zákoně.
28. Jak vyplývá z § 1 zákona o kompenzačním bonusu, významná jsou *zcela obecně* krizová, mimořádná nebo ochranná opatření přijatá z důvodu ohrožení onemocnění COVID-19 způsobeného koronavirem označovaným jako SARS CoV-2. Stejně obecný je i odkaz pod poznámkou 1), když také obecně zmiňuje zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 94/2021 Sb., o mimořádných opatřeních při epidemii onemocnění COVID-19 a o změně některých souvisejících zákonů.
29. Je tedy třeba vycházet z toho, že se *zákon o kompenzačním bonusu vztahuje na všechna opatření, která byla v posuzovaných obdobích platná a účinná.*
30. Pokud měly správní orgány za to, že v případě žalobce došlo k *významnému dotčení* činnosti vymezeném v § 8 odst. 1 věta první zákona o kompenzačním bonusu, bylo jejich povinností prokázat, že pokles příjmů byl zjevně způsoben převážně jinými důvody než dopadem opatření podle § 1. Tedy jasně a konkrétně vymežit, jaké důvody zapříčinily pokles jeho příjmů, a jejich existenci také prokázat, popřípadě vyvrátit tvrzení žalobce. Jak naznačil zákonodárce v důvodové zprávě, lze vést dokazování k tomu, zda pokles příjmů byl způsoben „vlastní (ne)aktivitou podnikatele, který svou činnost utlumil či fakticky (byť ne formálně) přerušil, případně sezónním charakterem jeho činnosti, kdy v relevantním období dochází k pravidelnému útlumu činnosti a poklesu tržeb”.
31. Správní orgány tak však nepostupovaly, pouze vycházely z nesprávného právního názoru, že je třeba, aby důvodem pro pokles příjmů byla opatření, jejichž účinnost započala dne 22. 11. 2021, nebo později a současně pouze neprůkazně polemizovaly s tím, proč se asi zákazníci do provozovny žalobce k nákupu nedostavili (např. úvahy o stavebnětechnických dispozicích provozovny žalobce a jejich možných změnách v odst. 18 rozhodnutí žalovaného obvykle nespádají do odborné působnosti finanční správy; tím méně jsou-li učiněny z Brna o skutkovém stavu v Plzni bez jakéhokoliv dokazování).
32. Dlužno doplnit, že žalovaný dokonce ani souvislost poklesu příjmů žalobce s opatřeními podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu nerozporoval. V odst. 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí například uvedl, že žalobce jako jednu z příčin poklesu tržeb uvádí, že zákazníci odmítali čekat z důvodu chladu ve frontách venku, což odvolací orgán nikterak nerozporuje, že mohlo mít vládní opatření takovýto vliv (tj. *žalovaný zde souhlasí se žalobcem a de facto nesouhlasí s důvody rozhodnutí finančního úřadu*). V odst. 20 žalovaný uvedl, že povinnost nosit ochranu dýchacích cest platila i ve srovnávacím období, přičemž určitý vliv na chování zákazníků jistě mohla mít. V odst. 24, že žalovaný zopakoval, že nerozporuje, že skutečně mohlo dojít k určitému poklesu tržeb z důvodů, které žalobce uvádí ve svých podáních, tedy z důvodu povinnosti zákazníků nosit ochranu dýchacích cest či dodržovat rozestupy.
33. S ohledem na to, že správní orgány ve smyslu § 8 odst. 1 věta druhá písm. a) zákona o kompenzačním bonusu neprokázaly, zjevně jakými jinými konkrétními převažujícími důvody došlo k poklesu příjmů žalobce, jsou jejich rozhodnutí nezákonná. Nepodařilo se jim totiž vyvrátit domněnku vymezenou ustanovením § 8 odst. 1 věta první zákona o kompenzačním bonusu.

IV. Závěr

34. Soud z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil pro nesprávné posouzení rozhodné právní otázky a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení žalovaný bude vycházet z toho, že žalobce prokázal nárok na kompenzační bonus. To neplatí, pokud žalovaný prokáže, jakými jinými konkrétními převažujícími důvody zjevně došlo k poklesu příjmů žalobce. Stávající důvody uvedené žalovaným ovšem neobstojí (§ 78 odst. 1, 4, 5 s. ř. s.).
35. Procesně úspěšný žalobce má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil (§ 60 odst. 1 věty první s. ř. s.). Náhrada nákladů řízení před soudem se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč (za žalobu), odměny advokátky za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bodu 5, § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu a paušální náhrady nákladů po 300 Kč za každý z výše uvedených úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupkyně žalobce vykonává advokacii v obchodní společnosti, částka náhrady se proto zvyšuje o 1 428 Kč odpovídající dani v sazbě 21 %. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Ambrož Benešové, Ph. D., LL. M., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. ledna 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu