



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Ing. L. W.**, narozená dne x,
bytem x,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Petrem Rosenkranzem,
sídlem ul. 5. května 213, 418 01 Bílina,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2023, č. j. 3173/23/5200-10421-711439,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2023, č. j. 3173/23/5200-10421-711439, (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1354759/22/2510-60561-508544, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím bylo zastaveno řízení o žádosti žalobkyně o poskytnutí kompenzačního

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

bonusu dle zákona č. 519/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2022, (dále též jen „zákon o kompenzačním bonusu“) z důvodu neuznání nároku na kompenzační bonus.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně nejprve uvedla, že dne 2. 3. 2022 podala žádost o poskytnutí kompenzačního bonusu pro společníka s ručením omezeným za bonusové období od 1. 1. 2022 do 31. 1. 2022. Správcem daně byla vyzvána k prokázání, že její činnost byla významně dotčena ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu. Následně správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně významně dotčení své činnosti neprokázala, neboť neprokázala, že propad jejích příjmů byl zapříčiněn krizovými, mimořádnými nebo ochrannými opatřeními přijatými z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí takovému závěru a postupu prvostupňového správce daně přisvědčil. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že daňové orgány vyložily ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu mylně.
3. Žalobkyně citovala ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu a přdestřela svůj výklad tohoto ustanovení. Dle žalobkyně z jazykové i logické konstrukce tohoto ustanovení lze dovodit, že tzv. test „významné dotčenosti“ se provádí ve dvou krocích, přičemž nejprve se provede porovnání výše příjmů a pokud tato výše příjmů nepřekročí ve srovnávacím období 70 % průměrné výše příjmů v minulém srovnávacím období, považuje se činnost za významně dotčenou. Pokud se činnost považuje za významně dotčenou podle předchozího bodu, provede se ve druhém kroku test, zda neexistuje zjevně jiný důvod, než důvody uváděné v bodech a) až c) uvedeného zákonného ustanovení. Žalobkyně má za to, že oba tyto testy splňovala (a i nadále splňuje). O poklesu příjmů nemá pochybnosti ani žalovaný.
4. Žalobkyně nesouhlasila s výkladem uvedeného ustanovení tak, jak to učinily daňové orgány. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce, jak se domnívá žalovaný, tj. že žadatel o přiznání daňového bonusu musí prokázat, že pokles příjmů byl způsoben důvody uváděnými v bodech a) až c) předmětného zákonného ustanovení, pak by jej dle žalobkyně formuloval jinak. Zákonodárce však použil negativní vymezení, které brání vzniku nároku na kompenzační bonus pouze pokud je pokles příjmů zjevně způsoben převážně jinými důvody, než důvody uvedenými v bodech a) až c).
5. Žalobkyně dále citovala část důvodové zprávy k zákonu o kompenzačním bonusu, přičemž i v tomto případě shledala, že žalovaný z jejího textu vyvodil nesprávné závěry, že činnost vykonávaná žalobkyní nebyla bezprostředně omezena mimořádnými opatřeními (vydanými Usnesením vlády České republiky ze dne 19. 11. 2021, č. 1037), neboť žádné z nově přijatých omezení nedopadalo na žalobkyní uváděný předmět činnosti a pokles příjmů byl tedy způsoben jinými důvody než těmito opatřeními. Dle žalobkyně byl jediným kritériem pokles výše příjmů z tržeb z prodeje výrobků, zboží a služeb.
6. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou, že správce daně tížilo důkazní břemeno, aby při odepření nároku na kompenzační bonus prokázal, že byl pokles příjmů žalobkyně zjevně způsoben převážně jinými důvody, než důvody uvedenými v bodech a) až c) zákona o kompenzačním bonusu. Žádné takové dokazování správce daně nevedl a žalovaný se s touto odvolací námitkou v podstatě nevypořádal, když jen formálně odkázal na § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), aniž by se zabýval specifikou zákona o kompenzačním bonusu.
7. Stejně tak se dle žalobkyně žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou, že nemohou být prokazovány negativní skutečnosti; v tomto případě, že pokles jejích příjmů nebyl způsoben převážně jinými důvody.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě setrval na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí s tím, že žalobou uplatněné námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, s nimiž se žalovaný vypořádal. Proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
9. Žalovaný nejprve shrnul průběh daňového řízení a k jednotlivým námitkám žalobkyně se vyjádřil následovně. K mylnému výkladu ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu žalovaný uvedl, že žalobkyně opomíjí obsah a účel tohoto zákona. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že zákon o kompenzačním bonusu upravuje přiznání nároku na kompenzační bonus za období od 22. 11. 2022 do 31. 1. 2022 (dále jen „bonusové období“), a tudíž je třeba, aby důvodem pro pokles příjmů byla opatření, jejichž účinnost započala dne 22. 11. 2021, nebo později. Ve stručnosti žalovaný shrnul, o jaká vládní opatření se jedná, a která omezení byla těmito opatřeními přijata (omezení přístupu neočkovaných osob do zařízení nabízejících volnočasové aktivity a služby a následně balík opatření směřujících k omezení shlukování většího množství lidí na veřejnosti, omezení otevírací doby podniků atd.). Tyto regulace měl za úkol zákon o kompenzačním bonusu kompenzovat, což vyplývá z důvodové zprávy k tomuto zákonu, jejíž část žalovaný citoval. Následně vysvětlil, že předmětem činnosti žalobkyně je „obchod s motorovými vozidly, kromě motocyklů a údržba, oprava a servis motorových vozidel“. Jednalo se tedy o činnost, jejíž výkon nebyl nikterak omezen ve vztahu k neočkovaným zákazníkům. Tito mohli zcela v souladu s předmětnými vládními opatřeními motorová vozidla i motocykly nakupovat, servisovat a podobně. Stejně tak nebyla těmito opatřeními nikterak omezena provozní doba žalobkyně. Správce daně tedy shledal, že pokud došlo k poklesu příjmů u žalobkyně, muselo se jednat o jiné důvody. Získal tak pochybnosti o vzniku nároku na kompenzační bonus, a proto vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Žalobkyně svou reakcí na výzvu správce daně sdělila skutečnosti, z nichž správce daně dovodil, že činnost žalobkyně byla omezena vládními opatřeními účinnými již dříve (nošení roušky), tudíž žalobkyní uváděné důvody poklesu příjmů nebyly zapříčiněny vládními opatřeními přijatými ode dne 22. 11. 2021.
10. Pokud žalobkyně polemizuje s formulací ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, pak žalovaný uvedl, že mu nepřísluší domýšlet si, z jakých důvodů zvolil zákonodárce zrovna takovouto formulaci a nikoliv jinou. Stěžejní však dle žalovaného je to, jaký účel zákona o kompenzačním bonusu uvedl zákonodárce v důvodové zprávě k tomuto zákonu a ve smyslu tohoto účelu je nutné celé znění zákona vykládat. Žalovaný měl za to, že jeho výklad požadavku na příčinnou souvislost mezi poklesem příjmů a vládními opatřeními účinnými ode dne 22. 11. 2021 je zcela v souladu s účelem zákona o kompenzačním bonusu uvedeným v jeho důvodové zprávě.
11. K námitce žalobkyně, že žalovaný nezohlednil specifika zákona o kompenzačním bonusu, žalovaný konstatoval, že ze zákona o kompenzačním bonusu neplyne, která specifika svědčí o odlišném rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a žadatelem o kompenzační bonus. Dle žalovaného správce daně posuzuje žádost o kompenzační bonus a skutečnosti týkající se žadatelova podnikání, o nichž má správce daně povědomí, a pokud se vše jeví tak, že v případě žadatele došlo k poklesu příjmů ze zjevně jiných důvodů, než v důsledku vládních opatření účinných ode dne 22. 11. 2021 či později, vzniknou správcovi daně pochybnosti o vzniku nároku na kompenzační bonus. Uvedením těchto podložených pochybností ve výzvě k odstranění pochybností správce daně dle žalovaného unese své důkazní břemeno a přenesse jej na žadatele. A je již na žadateli, aby uvedl a doložil, co Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

považuje za důvod pro pokles příjmů. Správce daně následně posoudí, zda byl tento důvod naplněn, a zda se jedná o důvod související s vládními opatřeními přijatými ode dne 22.11.2021, nebo zda došlo k poklesu tržeb z převážně jiných důvodů.

12. Tvrdila-li žalobkyně, že správce daně požadoval prokázání negativních skutečností, pak toto její tvrzení není dle žalovaného pravdivé. Správce daně totiž požadoval, aby žalobkyně prokázala, že k poklesu tržeb došlo v důsledku opatření přijatých od 22. 11. 2021 či později; požadoval tudíž prokázání existence příčinné souvislosti, nikoliv neexistující skutečnost.
13. Žalovaný měl tedy za to, že pokud byla podána žádost o kompenzační bonus, u níž není zcela naplněn předmět kompenzačního bonusu, jakožto jeden ze základních prvků jeho daňové konstrukce, je nutno řízení o této žádosti zastavit dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť takovéto řízení nelze vést a v takovém případě se jedná o zjevně právně nepřipustné podání.

Posouzení věci soudem

14. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem vyslovila souhlas, a žalovaný nesdělil soudu ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
16. Na tomto místě soud připomíná, že soud ve věci znovu rozhoduje poté, co jeho dříve ve věci vydaný rozsudek ze dne 27. 3. 2024, č. j. 16 Af 7/2023-30, byl Nejvyšším správním soudem zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení (viz. rozsudek ze dne 22. 8. 2024, č. j. 4 Afs 71/2024-27). Ve svém prvním rozsudku soud dospěl k závěru, že je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení stanovené v § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobkyně tuto námitku neuplatnila, a tudíž soud překročil rozsah soudního přezkumu, když zrušil napadené rozhodnutí kvůli pochybení, proti němuž žalobkyně nebrojila. Nejvyšší správní soud zavázal soud svým právním názorem (k tomu srov. § 110 odst. 4 s. ř. s.) a uložil mu posoudit žalobou napadené rozhodnutí jen v rozsahu uplatněných žalobních námitek, popř. jejich souvislost se zastavením řízení o žádosti o kompenzační bonus podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, které je v dané věci předmětem soudního přezkumu.
17. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě výslovně nenamítala zákonnost postupu správce daně, pokud řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, přičemž případná nesprávnost takového postupu není vadou řízení, k níž by soud musel přihlížet i bez návrhu, zabýval se soud v dalším řízení již jen námitkami žalobkyně, které směřovaly k výkladu § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu ve vztahu k tzv. testu významné dotčenosti, k Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úvahám o důkazním břemenu správce daně, a k požadavku na prokázání negativních skutečností. Těmito žalobkyní namítanými skutečnostmi odůvodnil správce daně své rozhodnutí o naplnění zákonných požadavků pro zastavení řízení.

18. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala dne 2. 3. 2022 u správce daně žádost o kompenzační bonus za bonusové období od 1. 1. 2022 do 31. 1. 2022. V žádosti uvedla, že je společníkem společnosti s ručením omezeným Autocentrumlp s.r.o. a žádala o poskytnutí kompenzačního bonusu ve výši 31 000 Kč s tím, že významně dotčenou činností je obchod s motorovými vozidly, kromě motocyklů a údržba, oprava a servis motorových vozidel. Žalobkyně byla následně správcem daně prostřednictvím e-mailové korespondence vyzývána k doložení podkladů pro posouzení nároku na kompenzační bonus, zejména byla vyzývána, aby uvedla, v čem konkrétně spočívala příčinná souvislost v poklesu jejích příjmů s opatřeními dle § 1 zákona o kompenzačním bonusu. Sdělením ze dne 5. 4. 2022 informoval správce daně žalobkyni o výsledku postupu k odstranění pochybností s tím, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by odstranil jeho pochybnosti, a neprokázala, že žádost o poskytnutí kompenzačního bonusu podala oprávněně. Nárok žalobkyně na kompenzační bonus správce daně neuznal a následně řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil. Žalovaný tento procesní postup napadeným rozhodnutím potvrdil.
19. Výzvou ze dne 18. 3. 2022, č. j. 527149/22/2510-60561-508544, byla žalobkyně dle § 89 odst. 1 daňového řádu správcem daně vyzvána, aby do 15 dnů od doručení výzvy odstranila pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v žádosti, spočívajících v naplnění všech podmínek pro výplatu kompenzačního bonusu. Správci daně konkrétně vznikly pochybnosti o splnění podmínek stanovených v § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, zejména o existenci příčinné souvislosti mezi poklesem tržby v podnikatelské činnosti „dovo automobilů k prodeji ze zahraničí“ a působením opatření dle § 1 zákona o kompenzačním bonusu, tj. o existenci významně dotčené činnosti. Žalobkyně byla konkrétně vyzvána k tomu, aby doložila skutečnosti, v jejichž důsledku byla v bonusovém období, v němž nastal den, za který se poskytuje kompenzační bonus, významně dotčena ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu, a k předložení důkazů, které existenci těchto skutečností prokazují.
20. Na výše uvedenou výzvu odpověděla žalobkyně dne 28. 3. 2022 tak, že jejím předmětem činnosti je dovoz automobilů a jejich následný prodej v tuzemsku, při němž je nutný osobní kontakt se zájemcem o koupi vozidla. Poukázala na to, že v souvislosti s podzimní vlnou šíření COVID-19 bylo vládními nařízeními mj. nařízeno povinné nošení respirátorů ve všech vnitřních prostorách. Vzhledem k tomu, že po uložení této povinnosti zaznamenala žalobkyně významný pokles tržeb, došlo k němu důsledkem vládních nařízení, která zjevně významně ovlivnila ochotu potenciálních zákazníků k návštěvě její provozovny. Dále již žalobkyně citovala ustanovení § 1 zákona o kompenzačním bonusu, důvodovou zprávu k § 8 zákona o kompenzačním bonusu a konstatovala, že z uvedeného vyplývá oprávněnost její žádosti.
21. Sdělením ze dne 5. 4. 2022 informoval správce daně žalobkyni o výsledku postupu k odstranění pochybností. Vysvětlil, že pro vznik nároku na kompenzační bonus je kritériem jednak pokles tržeb a současně musí být naplněna i příčinná souvislost mezi poklesem tržeb a (v daném případě) působením opatření podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu, která způsobila převážnou část poklesu tržeb. Správce daně zdůraznil, že opatření podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu nejsou směřována jako plošné zákazy, ale jako plošná omezení ve vztahu k části zákazníků. Podnikatelé tak jsou bezprostředně dotčeni Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

těmito opatřeními pouze tím, že přicházejí o tržby plynoucí od odběratelů (zákazníků), vůči nimž je takový prodej zakázán. Jde primárně o zákazníky, kteří nejsou očkováni proti onemocnění COVID-19. Správce daně dále vyjmenoval mimořádná opatření Ministerstva zdravotnictví a vládní krizová opatření, která byla vydaná v průběhu bonusového období, a na jejichž základě byly zakázány adventní a vánoční trhy, konzumace alkoholických nápojů na veřejně přístupných místech, byla omezena otevírací doba, omezen počet osob na kulturních a sportovních akcích, a která měla tudíž dopad především na stánkaře, restaurace, noční kluby, diskotéky a poskytovatele služeb péče o tělo. Správce daně dovodil, že na žalobkyni vykonávaný druh podnikatelské činnosti se tato opatření nevztahovala a odliv zákazníků byl způsoben jinými faktory než těmi, které jsou uvedeny v ustanovení § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu. Uzavřel, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by odstranil jeho pochybnosti, a neprokázala, že žádost o poskytnutí kompenzačního bonusu podala oprávněně. Z uvedených důvodů správce daně řízení zastavil, neboť nárok žalobkyně na kompenzační bonus neuznal. Odvolací námitky byly shodné s námitkami obsaženými v právě projednávané žalobě a o odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

22. Ustanovení § 1 zákona o kompenzačním bonusu stanoví předmět úpravy zákona tak, že upravuje daňový bonus na kompenzaci některých hospodářských následků souvisejících s ohrožením zdraví v souvislosti se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19 způsobeného koronavirem označovaným jako SARS CoV-2 nebo s krizovými, mimořádnými nebo ochrannými opatřeními přijatými z důvodu tohoto ohrožení.
23. Podle § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu se činnost považuje za významně dotčenou, pokud 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. Činnost se nepovažuje za významně dotčenou, pokud je tento pokles příjmů zjevně způsoben převážně jinými důvody než a) dopadem opatření podle § 1, b) péčí o dítě v případě subjektu kompenzačního bonusu nebo překážkou v práci spočívající v péči o dítě v případě jeho zaměstnance v souvislosti s onemocněním COVID-19 způsobeného koronavirem označovaným jako SARS CoV-2 nebo c) nařízenou karanténou nebo izolací podle zákona o ochraně veřejného zdraví v případě subjektu kompenzačního bonusu (dále též jen „citované ustanovení“).
24. Z důvodové zprávy k zákonu o kompenzačním bonusu k citovanému ustanovení plyne, že pro vznik nároku na kompenzační bonus zůstává zachováno dosavadní kritérium poklesu tržeb, na základě kterého může nárok na kompenzační bonus vzniknout pouze tomu, kdo oproti běžnému běhu věcí vykazuje pokles tržeb. Nově však musí být naplněna i příčinná souvislost mezi poklesem tržeb a působením opatření podle § 1 nebo péčí o dítě ze strany podnikatele či jeho zaměstnance v souvislosti s onemocněním COVID-19. Tyto příčiny by měly způsobovat převážnou část poklesu tržeb. Vzhledem k tomu, že v aplikační praxi není možné exaktně spočítat, co je přesnou příčinou poklesu tržeb, postačí pro zachování nároku na kompenzační bonus, aby pokles tržeb nebyl zjevně způsoben jiným faktorem - zejména vlastní (ne)aktivitou podnikatele, který svou činnost utlumí či fakticky (byť neformálně) přeruší, případně sezónním charakterem jeho činnosti, kdy v relevantním období dochází k pravidelnému útlumu činnosti a poklesu tržeb. Je tak do jisté míry zohledněn požadavek vyvěrající z principu daňové neutrality. Konstrukce kompenzačního bonusu by se ideálně neměla stát motivací pro část podnikatelů (zejména ty nejdrobnější), aby svou činnost utlumili tak, aby dané kvalifikační kritérium splnili. Požadovaná příčinná souvislost mezi působením opatření podle § 1 a poklesem tržeb, jakož i stávající konstrukce srovnávacího

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a srovnávaného období, která zohledňuje období, které předchází bonusovému období, a kratší doba zákonem garantovaného trvání bonusového období, by tomuto nežádoucímu efektu měly předejít.

25. Esenciální podmínkou pro vyřešení dané věci je zodpovězení otázky, který z výkladů citovaného ustanovení je správný. Tedy, zda je třeba, aby pokles tržeb na 70 % byl způsoben některým z důvodů uvedených v písm. a) až c) tohoto ustanovení, jak jej vykládá žalovaný, či zda pro vznik nároku na kompenzační bonus postačí, že došlo k poklesu tržeb na 70 % bez existence jiného důvodu než některého z těch, které jsou uvedeny pod písm. a) až c) tohoto ustanovení, jak vyložila text zákona žalobkyně. Soud dospěl k závěru, že výklad, učiněný žalobkyní je mylný a je nejen v rozporu s výše citovanou důvodovou zprávou k § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu (*Nově však musí být naplněna i příčinná souvislost mezi poklesem tržeb a působením opatření podle § 1 nebo péčí o dítě ze strany podnikatele či jeho zaměstnance v souvislosti s onemocněním COVID-19*), ale současně se smyslem zákona i jeho jazykovým vyjádřením.
26. Z formulace citovaného ustanovení je evidentní, že zákon zcela jasně a srozumitelně stanovuje pro vznik nároku na kompenzační bonus dvě podmínky, a to za prvé pokles tržeb z činnosti o 30 %, a za druhé, že nesmí být tento pokles zjevně a převážně způsoben jinými důvody než dopadem opatření, péčí o dítě nebo nařízenou karanténou nebo izolací. Tyto dvě podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud by bylo možno vykládat toto ustanovení tak, jak navrhuje žalobkyně, pak by v podstatě druhá podmínka být stanovena nemusela, neboť by vůbec nezáleželo na tom, z jakého důvodu vlastně k poklesu tržeb došlo. Má-li totiž žalobkyně za to, že nemusí být splněny uvedené důvody (resp. alespoň jeden z nich), protože podstatné je pouze to, že nesmí být naplněny důvody jiné, pak by s takovým výkladem citované ustanovení ve své druhé části postrádalo jakýkoli smysl. Z jazykového vyjádření citovaného ustanovení současně vyplývá, že způsobení poklesu tržeb z jiných důvodů musí být převážné a zjevné. Zákon tedy v tomto ustanovení předpokládá, že k poklesu tržeb může dojít i z jiných než v citovaném ustanovení stanovených důvodů, avšak tyto jiné důvody nemohou být převážnými důvody, které způsobily pokles tržeb. Současně zákonodárce stanovil, že se musí jednat zjevně o jiné důvody. Dle názoru soudu nelze vykládat citované ustanovení jiným způsobem, než jak jej vyložil žalovaný. Žalovaným provedený výklad citovaného ustanovení zcela odpovídá jeho jazykovému vyjádření.
27. Současně výklad žalovaného odpovídá zcela smyslu zákona o kompenzačním bonusu. Na základě vyhlášení stavu legislativní nouze z důvodu epidemie koronaviru SARS-CoV-2 byly přijímány právní předpisy, které upravovaly kompenzační bonus v letech 2020 – 2022. Poprvé byl kompenzační bonus zaveden zákonem č. 159/2020 Sb., který nabyl účinnosti dne 15. 4. 2020. Nárok na kompenzační bonus dle tohoto zákona měly osoby samostatně výdělečně činné, které splňovaly zákonem stanovené požadavky. Novelami tohoto zákona byl rozšířen okruh subjektů o společníky vybraných společností s ručením omezeným a o osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, při které je založena účast na nemocenském pojištění. Na tuto právní úpravu navázal druhý zákon o kompenzačním bonusu č. 461/2020 Sb., který nabyl účinnosti dne 14. 11. 2020. Kompenzační bonus dle tohoto v pořadí druhého zákona o kompenzačním bonusu cílil na omezený, jednoznačně definovaný okruh subjektů, jejichž činnost byla ze strany státu bezprostředně nebo v příčinné souvislosti zasažena zavedenými zákazy či omezeními. Tento zákon také vyloučil souběh kompenzačních bonusů s jinými podporami ke zmírňování následků epidemie koronaviru SARS-CoV-2. Dalším, v pořadí třetím, zákonem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o kompenzačním bonusu byl zákon č. 95/2021 Sb., účinný dnem 27. 2. 2021. Tímto zákonem došlo k zásadní změně ve vymezení nároku na kompenzační bonus. Nově byla porovnávána výše příjmů dosažených v období platnosti zákazů a omezení v souvislosti s pandemií COVID-19 s příjmy vykázanými před tímto obdobím, tj. byla posuzována výše příjmů ve srovnávaném a srovnávacím období u činností významně ovlivněných těmito zákazy nebo omezeními. Nárok na kompenzační bonus vznikl v případě, že ve srovnávaném období došlo ke snížení příjmů o více než 50 % oproti srovnávacímu období. Posledním zákonem upravujícím kompenzační bonus byl zákon o kompenzačním bonusu, jehož citované ustanovení, resp. jeho výklad předložila žalobkyně k soudnímu přezkumu.

28. Z výše provedeného shrnutí zákonných úprav kompenzačních bonusů je patrné, že podmínky pro výplatu kompenzačního bonusu byly prvním zákonem nastaveny jen obecně, a každým dalším navazujícím zákonem se zpříšňovaly. Nárok na kompenzační bonus podle prvního ze zákonů vznikl, pokud činnost subjektů nemohla být zcela nebo zčásti vykonávána nad míru obvyklou v důsledku ohrožení zdraví nebo krizových opatření. Jednalo se zejména o případy uzavření či omezení provozovny, případy karantény, péče o dítě, omezení poptávky nebo omezení či ukončení dodávek nebo služeb potřebných pro činnost subjektu. Kompenzační bonus dle zákona č. 461/2020 Sb. byl již pojat jako cílená podpora jednoznačně definovaného okruhu subjektů, do jejichž činnosti bylo ze strany státu bezprostředně zasaženo formou zákazů či omezení, případně došlo k zakazu či omezení jejich činnosti v příčinné souvislosti s těmito opatřeními. Podmíněním nároku na kompenzační bonus existencí významně dotčené činnosti došlo ke zpřísnění podmínek pro uplatnění nároku na kompenzační bonus. Další zpřísnění podmínek pak představovalo vyloučení souběhu kompenzačního bonusu s podporou související se zmírňováním následků epidemie koronaviru SARS-CoV-2. V pořadí třetí zákon o kompenzačním bonusu přinesl další zpřísnování podmínek pro nárok na kompenzační bonus, kdy byla posuzována výše příjmů ve srovnávaném období oproti průměrnému měsíčnímu příjmu ve srovnávacím období. Předmětný zákon o kompenzačním bonusu pak přinesl další zpřísnění v podobě požadavku na příčinnou souvislost mezi poklesem tržeb a působením opatření podle § 1 nebo péčí o dítě ze strany podnikatele či jeho zaměstnance v souvislosti s onemocněním COVID-19.
29. Vzhledem k tomu, že od účinnosti prvního zákona o kompenzačním bonusu bylo zjištěno, že docházelo k jeho neoprávněnému čerpání bez souvislosti s epidemií, bylo smyslem především třetího a čtvrtého zákona zacílit na subjekty, jejichž podnikatelská činnost byla skutečně výrazně redukována právě v důsledku epidemie a přijatých opatření. Z tohoto důvodu byly podmínky pro čerpání kompenzačního bonusu zpříšňovány. Předmětným zákonem o kompenzačním bonusu došlo k obnovení kompenzačního bonusu s tím, že tento bude poskytován ke kompenzaci dopadů na činnost subjektu kompenzačního bonusu, které nastaly v důsledku nových opatření státních orgánů reagujících na aktuální situaci související s epidemií koronaviru. Uvedený dopad musel být stejný jako v pořadí u třetího zákona o kompenzačním bonusu kvalifikován jako významný a nově byl vysloven požadavek, aby k poklesu příjmů odpovídajících tržbám z prodeje výrobků, zboží a služeb plynoucích z dané podnikatelské činnosti, došlo převážně v důsledku opatření státních orgánů nebo v důsledku péče o dítě v souvislosti s onemocněním COVID-19.
30. Z důvodů výše uvedených tedy soud uzavírá, že gramatické vyjádření citovaného ustanovení je zcela jednoznačné a srozumitelné, o jeho významu nemá soud žádné pochybnosti, přičemž tento význam zcela koresponduje se smyslem a účelem zákona o kompenzačním bonusu a má svůj logický a historický (ve vztahu k předchozím třem právním úpravám) základ.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Námítka žalobkyně týkající se nesprávného výkladu citovaného ustanovení daňovými orgány proto byla soudem shledána nedůvodnou.

31. Nad rámec výše uvedeného soud konstatuje, že nepřehlédl, že rovněž žalobkyně si byla jistě vědoma toho, že nárok na kompenzační bonus jí může vzniknout v případě, že pokles jejích příjmů nebude zjevně způsoben převážně jinými důvody než těmi, které jsou uvedeny pod písm. a) až c) zákona o kompenzačním bonusu. Svým tvrzením, jímž reagovala na výzvu správce daně, že k významnému poklesu tržeb došlo v důsledku vládního nařízení vydaného v souvislosti s podzimní vlnou šíření COVID-19, jímž bylo nařízení povinného nošení respirátorů ve všech vnitřních prostorách, žalobkyně označovala jako důvod poklesu jejích příjmů dopad opatření podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu, tedy důvod uvedený v písm. a) citovaného ustanovení. Až na základě sdělení správce daně, že nošení roušky není opatřením zamýšleným v ustanovení § 1 zákona o kompenzačním bonusu, začala žalobkyně nově namítat nesprávný výklad citovaného ustanovení, a i tuto námitku jakožto zásadní učinila součástí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.
32. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že předmětem tohoto řízení nebylo posouzení správnosti úvahy daňových orgánů, vyjádřené především správcem daně v prvostupňovém rozhodnutí, že žalobkyně nenaplnila pro vznik nároku na kompenzační bonus druhou z podmínek, tj. že pokles jejích příjmů byl způsoben dopadem opatření podle § 1 zákona o kompenzačním bonusu. Žalobkyně úvahy správce daně popsané v bodě 21. tohoto rozsudku nenapadla v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, ani nesprávnost těchto úvah neučinila součástí žalobních námitek v právě projednávané žalobě. Přesto považuje soud za vhodné alespoň stručně se k nenaplnění druhé ze zákonných podmínek žalobkyní alespoň stručně vyjádřit.
33. Žalobkyně byla přesvědčena, že pokles jejích příjmů byl způsoben opatřeními přijatými z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s onemocněním COVID-19. Správce daně dospěl k závěru, že tomu tak nemohlo být, neboť na podnikatelskou činnost žalobkyně neodpadala žádná z mimořádných opatření přijatých v průběhu bonusového období. Tento závěr není správný. Jak vyplývá z citovaného ustanovení § 1 zákona o kompenzačním bonusu, vznik nároku na kompenzační bonus nebyl vázán toliko na mimořádná opatření, která jsou, resp. budou přijata výlučně pro bonusové období, event. v jeho průběhu. Výše uvedená úvaha správce daně (podrobněji rozvedená v bodě 19. tohoto rozsudku) nevyplývá z textu ustanovení § 1 zákona o kompenzačním bonusu ani z odkazu pod pozn. 1), na kterou ustanovení § 1 odkazuje. Pod touto poznámkou je totiž pouze obecně uveden 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, a zákon č. 94/2021 Sb., o mimořádných opatřeních při epidemii onemocnění COVID-19 a o změně některých souvisejících zákonů. Je tedy evidentní, že úmyslem zákonodárce bylo kompenzovat v zákoně uvedeným subjektům hospodářské následky související mj. se všemi mimořádnými nebo ochrannými opatřeními přijatými z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19, nikoli kompenzovat jim pouze ty hospodářské následky, které budou mít souvislost s (novými) opatřeními přijatými výhradně pro bonusové období.
34. Nicméně přes tento nesprávný názor daňových orgánů soud přisvědčuje jejich závěrům, že žalobkyní označované opatření, spočívající v povinném nošení respirátorů (roušek) v uzavřeném prostoru, nemělo, resp. nemohlo mít vliv na pokles příjmů, jichž žalobkyně dosahuje při obchodování s motorovými vozidly, při jejich opravě a servisu. Lze pochopitelně připustit určitý diskomfort při kontaktu zákazníka s prodejcem, avšak Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

současně nelze odhlédnout od skutečnosti, že v bonusovém období již byli lidé po téměř dva roky trvající pandemii na nošení roušek (respirátorů) zvyklí, jednalo se o období, kdy nošení roušek, resp. respirátorů nebylo striktní a podstatná byla spíše proočkovanost anebo prodělání nákazy, a tudíž samotný tento diskomfort nemohl bez dalšího způsobit žalobkyni omezení její činnosti v zákonem stanoveném rozsahu

35. Soud neshledal důvodnou ani další námitku žalobkyně, podle níž se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou, že správce daně tížilo důkazní břemeno, aby při odepření nároku na kompenzační bonus prokázal, že byl pokles příjmů žalobkyně zjevně způsoben převážně jinými důvody, než důvody uvedenými v bodech a) až c) zákona o kompenzačním bonusu, resp. že jen formálně odkázal na ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Tato námitka se míjí s obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný v bodě 21 napadeného rozhodnutí konstatoval, že této její odvolací námitce nelze přisvědčit. Zdůraznil, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost dokladů předložených daňovým subjektem. Nemá přitom povinnost prokázat, že skutečnosti uvedené žalobkyní v žádosti nejsou pravdivé, ale postačí, pokud má své pochybnosti o jejich správnosti podložené. Protože vládní opatření přijatá od 22. 11. 2021 přímo ani nepřímě neomezovala činnost žalobkyně, unesl dle žalovaného správce daně své důkazní břemeno, a přenesl jej tak na žalobkyni, když ji vyzval, aby prokázala souvislost mezi přijatými vládními opatřeními a tvrzeným poklesem tržeb. Je tedy evidentní, že žalovaný tuto námitku žalobkyně, formulovanou v odvolání doslova tak, jak je uvedeno v první větě tohoto odstavce, vypořádal dostatečně a reagoval na ni minimálně v rozsahu odpovídajícím tomu, jak žalobkyně tuto námitku uplatnila. Správnost těchto úvah nebyla žalobkyní v žalobě napadena, a proto je soud ne učinil předmětem přezkumu.
36. Soud nemohl přisvědčit ani poslední z žalobních námitek, jíž žalobkyně namítala nesprávnost postupu správce daně, pokud požadoval, aby žalobkyně prokázala negativní skutečnosti. Ani toto žalobní tvrzení totiž nemá oporu v předloženém správním spise.
37. Jak již bylo popsáno v bodě 19. tohoto rozsudku, žalobkyně byla správcem daně vyzvána za účelem odstranění jeho pochybností, aby uvedla skutečnosti, v jejichž důsledku byla v bonusovém období významně dotčena ve smyslu citovaného ustanovení, a aby předložila důkazy, které existenci těchto skutečností prokazují. Žalobkyně tedy nebyla správcem daně vyzývána k prokázání negativní skutečnosti, neměla tvrdit a prokazovat, že pokles jejích příjmů nebyl způsoben převážně jinými důvody. Měla tvrdit, že k poklesu příjmů došlo v důsledku naplnění některého z důvodů uvedených pod písm. a) až c) citovaného ustanovení. Na tuto výzvu žalobkyně také reagovala tím, že označila jako důvod poklesu příjmů vládou nařízenou povinnost nosit roušky, což odradilo její potencionální zákazníky. Správce daně tuto žalobkyní tvrzenou skutečnost zhodnotil a dospěl k závěru, že podmínky pro kompenzační bonus nebyly splněny.
38. Vzhledem k tomu, že žaloba byla shledána z důvodů výše uvedených ve všech jejích žalobních bodech nedůvodnou, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 25. září 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.