

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO SPRÁVNÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2022

Bc. Jitka Spěváčková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Kompenzační bonus při správě daní
Diplomová práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Jitka Spěváčková**
Osobní číslo: **E20631**
Studijní program: **N0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Ekonomika veřejného sektoru**
Téma práce: **Kompenzační bonus při správě daní**
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza právní úpravy kompenzačního bonusu jako podpory určené osobě samostatně výdělečně činné, společníkovi s.r.o. a osobě vykonávající činnost na základě dohody konané mimo pracovní poměr související s důsledky pandemie Covid-19. Za použití případů z praxe budou analyzovány jednotlivé druhy kompenzačního bonusu s důrazem na dílčí postupy správce daně při jeho rozhodovací činnosti a odchylky od standardních procesních postupů upravených daňovým řádem. Předmětem zkoumání bude soulad odchylek se zásadou zákonnosti. Zjištěné nedostatky projevující se v činnosti správce daně při procesu rozhodování o kompenzačním bonusu, včetně důvodů vedoucích k nevyplacení kompenzačního bonusu, budou srovnány s dostupnou judikaturou správních soudů interpretující základní zásady správy daní. Výsledky analýzy budou syntetizovány a vyvozeny závěry de lege ferenda.

Osnova:

- Obecné vymezení pojmů ve vztahu ke kompenzačnímu bonusu.
- Kompenzační bonus jako „daň“ v systému správní daní ČR.
- Rozhodování a dílčí postupy při správě kompenzačního bonusu, včetně jejich anomálií v praxi správce daně.
- Prostředky ochrany při správě kompenzačního bonusu se zohledněním zásady zákonnosti.
- Komparace jednotlivých právních úprav kompenzačního bonusu.
- Vyhodnocení přínosů a záporů právních úprav kompenzačního bonusu a jejich dopadu do práce správce daně s návrhy de lege ferenda.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- KEISLER, Ivo, Andrej LOBOTKA a Lenka KOTULKOVÁ. *Covid-19: přijatá opatření a náhrada újmy*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Právní monografie. 301 s. ISBN 978-80-7598-818-8.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016. 487 s. ISBN 978-80-7554-029-4.
- KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 169 s. ISBN 978-80-7552-685-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. 1088 s. ISBN 978-80-7400-838-2.
- NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. V Praze: C.H. Beck, 2019. 264 s. ISBN 978-80-7400-730-9.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Otázky a odpovědi: Kompenzační bonus 2021 a test výše příjmů fyzické osoby. *Časopis Daně a právo v praxi* [online]. 2021, č. 4. [cit. 13.6.2021]. In: *ASPI verze 2021* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, © 2000-2021.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Zákon o kompenzačním bonusu II. Generace, aneb Co (ne)překvapí. *Časopis Daně a právo v praxi* [online]. 2021, č. 1. [cit. 13.6.2021]. In: *ASPI verze 2021* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, © 2000-2021.
- SKULOVÁ, Soňa a Lukáš POTĚŠIL. *Prostředky ochrany subjektivních práv ve veřejné správě – jejich systém a efektivnost*. V Praze: C.H. Beck, 2017. Právní instituty. 443 s. ISBN 978-80-7400-647-0.

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání diplomové práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2022**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

LS.

doc. Ing. Jan Černohorský, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

PROHLÁŠENÍ

Práci s názvem Kompenzační bonus při správě daní jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 31. 5. 2022

Bc. Jitka Spěváčková v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych velice ráda poděkovala své vedoucí práce JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Cílem práce je analýza právní úpravy kompenzačního bonusu jako podpory určené osobě samostatně výdělečně činné, společníkovi s. r. o. a osobě vykonávající činnost na základě dohody konané mimo pracovní poměr související s důsledky pandemie Covid-19. Za použití případů z praxe budou analyzovány jednotlivé druhy kompenzačního bonusu s důrazem na dílčí postupy správce daně při jeho rozhodovací činnosti a odchylky od standardních procesních postupů upravených daňovým řádem. Předmětem zkoumání bude soulad odchylek se zásadou zákonnosti. Zjištěné nedostatky projevující se v činnosti správce daně při procesu rozhodování o kompenzačním bonusu, včetně důvodů vedoucích k nevyplacení kompenzačního bonusu, budou srovnány s dostupnou judikaturou správních soudů interpretující základní zásady správy daní. Výsledky analýzy budou syntetizovány a vyvozeny závěry de lege ferenda.

KLÍČOVÁ SLOVA

bonusové období, kompenzační bonus, pandemie, správce daně, žádost

TITLE

Compensation bonus for tax administration

ANNOTATION

The aim of the thesis is to analyse the legal regulation of the compensation bonus as a support intended for self-employed persons, partners of limited liability companies and persons performing activities on the basis of an agreement held outside the employment relationship related to the consequences of the Covid-19 pandemic. Using cases from practice, the individual types of compensation bonus will be analysed with emphasis on the partial procedures of the tax administrator in his decision-making activities and deviations from the standard procedural procedures regulated by the Tax Code. The subject of the examination will be the compliance of the deviations with the principle of legality. The identified deficiencies manifested in the tax administrator's activities in the decision-making process on the compensation bonus, including the reasons leading to the non-payment of the compensation bonus, will be compared with the available case law of administrative courts interpreting the basic principles of tax administration. The results of the analysis will be synthesised and de lege ferenda conclusions will be drawn.

KEYWORDS

bonus period, compensation bonus, pandemic, tax administrator, application

OBSAH

SEZNAM TABULEK.....	21
SEZNAM OBRÁZKŮ	21
SEZNAM ZKRATEK	21
ÚVOD.....	12
1 KOMPENZAČNÍ BONUS JAKO SOUČÁST DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ.....	14
1.1 Správa daně.....	17
1.1.1 Zásada zákonnosti při správě daní	18
1.1.2 Předmět daně	23
1.1.3 Subjekt daně a správce daně	24
1.1.4 Zdaňovací období.....	26
1.2 Podání	27
1.2.1 Způsoby podání ve vztahu ke kompenzačnímu bonusu.....	27
1.2.2 Vady podání	29
1.3 Způsoby prověřování daně.....	31
1.3.1 Postup k odstranění pochybností.....	32
1.4 Rozhodnutí při správě daní	34
2 KOMPENZAČNÍ BONUS JAKO „DAŇ“ V SYSTÉMU DANÍ ČESKÉ REPUBLIKY.....	37
2.1 „Jarní“ KB dle zákona č. 159/2020 Sb.	39
2.1.1 Podmínky vzniku nároku na KB	39
2.1.2 Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečně činné	40
2.1.3 Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným.....	41
2.1.4 Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr	42
2.2 „Podzimní“ KB dle zákona č. 461/2020 Sb.....	43
2.2.1 Podmínky vzniku nároku na KB	44
2.2.2 Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečně činné	45
2.2.3 Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným.....	46
2.2.4 Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr	47

2.3	KB pro rok 2021 dle zákona č. 95/2021 Sb.....	48
2.3.1	Podmínky vzniku nároku na KB.....	48
2.3.2	Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečné činné.....	50
2.3.3	Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným.....	51
2.3.4	Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr.....	52
2.4	Komparace jednotlivých právních úprav KB.....	53
2.4.1	Komparace zákona o jarním KB se zákonem o podzimním KB.....	53
2.4.2	Komparace zákona o podzimním KB a zákona o novém KB.....	54
2.4.3	Komparace zákona o jarním KB a zákona o novém KB.....	56
3	PROCES VYŘÍZOVÁNÍ ŽÁDOSTÍ O KB A ROZHODOVÁNÍ, VČETNĚ SPECIFIK Z PRAXE.....	58
3.1	Kontrola nároku na KB a splnění hmotněprávních podmínek.....	62
3.2	Neoprávněné čerpání KB.....	66
3.3	Postup správce daně v ADISU.....	69
4	PROSTŘEDKY OCHRANY PŘI SPRÁVĚ KB SE ZOHLEDNĚNÍM ZÁSADY ZÁKONNOSTI, VČETNĚ JEDNOTLIVÝCH ANOMÁLIÍ.....	72
4.1	Navrácení lhůty v předešlý stav ve spojení se zásadou zákonnosti.....	75
4.2	Odvolání ve spojení se zásadou zákonnosti.....	78
4.3	Přezkum řízení ve spojení se zásadou zákonnosti.....	85
4.4	Žaloba na nezákonný zásah ve spojení se zásadou zákonnosti.....	85
5	VYHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A ZÁPORŮ PRÁVNÍCH ÚPRAV KOMPENZAČNÍHO BONUSU S NÁVRHY DE LEGE FERENDA.....	92
5.1	Přínosy a zápory právních úprav kompenzačního bonusu.....	92
5.2	Návrhy de lege ferenda.....	93
	ZÁVĚR.....	98
	POUŽITÁ LITERATURA.....	102
	SEZNAM PŘÍLOH.....	106

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro OSVČ	40
Tabulka 2- Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro společníky	40
Tabulka 3 - Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro dohodáře	40
Tabulka 4 - Základní informace k podzimnímu kompenzačnímu bonusu pro OSVČ, společníky a dohodáře	44
Tabulka 5 - Základní informace k novému kompenzačnímu bonusu 2021 u OSVČ a společníků	49
Tabulka 6- Základní informace k novému kompenzačnímu bonusu 2021 u dohodářů.....	49
Tabulka 7 – Komparační tabulka jednotlivých zákonných úprav	57
Tabulka 8 – Počet podaných žádostí rozdělných dle forem uskutečněných podání.....	59
Tabulka 9 – Počet podaných zpětvzetí žádosti o poskytnutí KB.....	61
Tabulka 10 – Počet vydaných dodatečných platebních výměrů	61
Tabulka 11 – Počet vydaných výzev k odstranění pochybností	64
Tabulka 12 – Počty podaných žádostí s rizikovým účtem.....	68
Tabulka 13 - Počet podaných a vyplacených žádostí v případě OSVČ rozdělený za jednotlivá období	71
Tabulka 14 - Počet podaných a vyplacených žádostí z titulu „společníka“	71
Tabulka 15 - Počet podaných a vyplacených žádostí z titulu „dohodáře“	71
Tabulka 16 - Počet podaných odvolání a počet rozhodnutí o odvolání.....	80
Tabulka 17 - Počet vydaných rozhodnutí o zastavení řízení	84

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Vyobrazení období v případě žádosti o KB za BO únor 2021	50
Obrázek 2 - Postup správce daně při zpracování podané žádosti o KB	69

SEZNAM ZKRATEK

ADIS	automatizovaný daňový informační systém
BO	bonusové období
ČR	Česká republika
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmu právnických osob
DŘ	daňový řád
FO	fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KB	komenzační bonus
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnická osoba
S.R.O.	společnost s ručením omezeným
SŘ	správní řád

ÚVOD

Kompenzační bonus představuje jednu ze stěžejních podpor státu adresovanou subjektům zasaženým pandemií Covid-19. Současně znamenal i nemalý zásah do činnosti finančních úřadů, kterým zákonodárce svěřil výplatu kompenzačního bonusu s tím, že i v řadě případů docházelo vlivem nesourodé rozhodovací činnosti k zásahu do subjektivních práv adresátů této podpory, což naráželo i na jejich právní jistotu. Kompenzační bonus proto přinesl nezvykle vysoký počet nedostatků či odchýlení od klasického postupu správce daně při jeho rozhodovací činnosti, řadu neoprávněných či nedůvodných žádostí, potažmo žádostí podvodných. Správa kompenzačního bonusu si po dobu dvou let vyžádala tři právní úpravy a řadu výkladových obrátů ze strany státních institucí, často v reakci na podněty odborné veřejnosti, nebo vlivem soudní judikatury. Kompenzační bonus měl proto zásadní vliv na správu daní, kterou značně poznamenal a určitým způsobem narušil i proces při rozhodování správce daně. Jedná se o aktuální a novodobé téma, kdy proces zpracování kompenzačního bonusu není zcela u konce, např. dosud probíhají odvolací řízení, přičemž není zcela vyloučené, že v případě nepříznivé epidemiologické situace v průběhu roku 2022 bude kompenzační bonus znovu v popředí podpor podnikatelů.

Cílem diplomové práce je analýza procesů souvisejících se správou kompenzačního bonusu, včetně rozboru jeho právních úprav, vyhodnocení jejich dopadů na činnost finanční správy a práva adresátů této podpory, se záměrem zjištění silných a slabých stránek a definování návrhů de lege ferenda. Analýza zjištěných nedostatků je poté užitečná i z toho důvodu, aby se jich Finanční správa ČR mohla napříště vyvarovat. Ke zpracování práce byly použity právní předpisy, odborné publikace, judikatura správních soudů a soudu Ústavního, tak i praktické zkušenosti z činnosti na úseku kompenzačních bonusů ve spojení s interními zdroji Finanční správy ČR, protože práce je zpracovávána z pohledu jejího pracovníka. V práci byla zvolena jako metodologie analýza s využitím metody komparativní se zapojením matematické metody týkající se jednotlivých dat a statistik s využitím relevantních dat Finančního úřadu pro Pardubický kraj, všechny získané informace poté vedou k vyústění do jednotného celku s využitím metody syntézy.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola je zaměřena na vymezení základních pojmů, které s kompenzačním bonusem a celkově s daňovým řízením souvisí. Nejdříve je v první kapitole vymezena nastalá pandemie Covid-19 a dopady vládních opatření, následně

jsou zmíněny i jiné formy podpor. Dále jsou formulovány základní informace o jednotlivých pojmech vztahujícím se k daňovému řízení, zásadě zákonnosti a kompenzačnímu bonusu.

Právě tomuto pojmu kompenzační bonus jako „daň“ je věnována celá druhá kapitola práce. Na začátku kapitoly je objasněn systém daní v ČR, poté jsou vymezeny jednotlivé zákony upravující problematiku kompenzačního bonusu a jejich vzájemná komparace.

Třetí kapitola se zabývá procesem vyřizování žádostí o kompenzační bonus a rozhodováním správce daně, včetně specifík z praxe. V úvodu kapitoly je objasněna problematika v souvislosti s podáním žádostí a postup v případě výzev k odstranění vad podání, nebo výzev k odstranění pochybností, dále zde jsou uvedeny podmínky pro splnění hmotněprávních podmínek nároku na kompenzační bonus, řešení situací při neoprávněném čerpání kompenzačního bonusu, kontrola ze strany správce daně při posuzování nároku na kompenzační bonus a také zpracování žádostí v daňovém informačním systému ADIS z pohledu technického.

Čtvrtá kapitola je věnována prostředkům ochrany při správě kompenzačního bonusu se zohledněním zásady zákonnosti, včetně jednotlivých anomálií. Kapitola se věnuje mimo jiné ochrannému prostředku při správě daní, a to navrácení lhůty v předešlý stav. Dále je zde zmíněna problematika odvolání a přezkumného řízení v návaznosti na zásadu zákonnosti z pohledu praxe. Součástí je i rozbor soudní judikatury.

Závěrečná pátá kapitola je zaměřena na vyhodnocení přínosů a záporů právních úprav kompenzačního bonusu a možné návrhy de lege ferenda s cílem návrhu vlastní právní úpravy kompenzačního bonusu s přispěním zákonů dosavadních.

1 KOMPENZAČNÍ BONUS JAKO SOUČÁST DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

Pandemie COVID-19 (virus koronaviru SARS-CoV-2; dále též „pandemie“ či „epidemie“) je nenadálou událostí v celosvětovém měřítku. Měla a má velké dopady na životy lidí i sociální a ekonomickou sféru společnosti jako celku. Přinesla a přináší řadu zdravotních a ekonomických důsledků, ze kterých se Česká republika bude vzpamatovávat několik dalších let. Došlo a dochází také k mimořádným opatřením ze strany Ministerstva zdravotnictví a vláda přistupuje k různým formám podpory některých sektorů ekonomiky, živnostníků, podnikatelů, ale i zaměstnanců, na něž měla a nadále má tato epidemie neblahý vliv. Veřejná podpora slouží jako pomoc, která má poskytovat přímou (např. poskytnutí finančních prostředků) či nepřímou (např. snížení daní) formou určitou výhodu hrazenou ze státních prostředků. Každá veřejná podpora má negativní vliv na trh z důvodu ovlivnění veřejných rozpočtů. Státům se snižují příjmy, které byly doposud odváděny do veřejného rozpočtu a zároveň se jim rapidně zvyšují náklady, které na poskytované podpory vynaložily [36]. Pandemie způsobila globální ekonomické a sociální narušení. Velikost dopadů závisela především na postoji dané země k celé situaci, jak rychle a jakými způsoby se jí podařilo získat kontrolu nad šířením epidemie. Kompenzační bonus jako jeden z nástrojů podpory je poskytován jako tzv. daňový bonus, který slouží jako kompenzace v souvislosti s koronavirovou krizí.

Pandemie je stále mediálně velmi třaskavým tématem a její řešení je přímo spojeno s politickými rozhodnutími i v oblasti veřejných financí. S veřejnými financemi je úzce spjata i daňová politika, do které se celá situace s pandemií negativně promítla, dochází proto k velkému poklesu veřejných i soukromých příjmů. Státní dluh se každý rok nekoordinovaně navyšuje, a právě daňové příjmy jsou hlavním příjmem veřejného rozpočtu na pokrytí veřejných výdajů. Předmětem úpravy zákonů o kompenzačním bonusu je „*daňový bonus na kompenzaci některých hospodářských následků bezprostředně souvisejících s omezením nebo zákazem podnikatelské činnosti v důsledku opatření přijatých orgány státní správy k ochraně obyvatelstva a prevenci nebezpečí vzniku a rozšíření onemocnění COVID-19 způsobeného koronavirem označovaným jako SARS CoV-2 (dále jen „kompenzační bonus“)* [44]“. Kompenzační bonus (dále jen „KB“) je jednou z forem podpory, který chápeme jako daň, jelikož v zákonech o KB je uvedeno, že „*kompenzační bonus se spravuje jako daň podle daňového řádu* [42]“. Jedná se o speciální procesní ustanovení, které navazuje na § 2 odst. 3

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který normuje, že se daní rozumí takové peněžité plnění, pokud o něm zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. KB je tedy z tohoto důvodu považován jako daň v širším pojetí, je nedílnou součástí daňového řízení, proto je nutné vyložit jednotlivé pojmy tohoto řízení, které mají vztah právě i ke KB.

Vzhledem k zavedení vládních opatření na podporu subjektů za účelem zvládnutí nepříznivé situace došlo mimo jiné i k velkým zásahům do daňového systému ČR. Vládní opatření byla po určitou dobu vyhlášována v tzv. nouzovém stavu, např. mimořádné opatření na zákaz konání společenských akcí, mimořádné opatření k uzavření základních, středních a vysokých škol, mimořádné opatření na hraniční kontroly aj. Vznikla také spousta opatření na podporu ekonomiky, např. pomoc podnikatelům ve formě odložení povinnosti elektronické evidence tržeb, kdy novelou zákona o evidenci tržeb (zákon č. 449/2020 Sb.) byly odloženy všechny čtyři fáze do 31. 12. 2022. Vláda dne 9. 3. 2022 však schválila návrh úplného zrušení elektronické evidence tržeb k 1. 1. 2023 [10]. Nyní je věc postoupena Parlamentu ČR a čeká se na její projednání s předpokladem, že elektronická evidence tržeb bude v průběhu roku 2022 zcela zrušena. V oblasti ryze daňové lze zmínit různá prominutí, např. správních poplatků za podávání žádostí o posečkání, ale i úroků z prodlení, a to v případě, kdy je daňovému subjektu posečkáno z důvodu nastalé epidemie. V souvislosti s nezbytnými ochrannými pomůckami na podporu zamezení šíření epidemie byla také např. prominuta daň z přidané hodnoty u filtračních polomasek, respirátorů a filtrů, u diagnostických zdravotnických prostředků pro testování na onemocnění COVID-19 a očkovacích látek. Mezi nejvýznamnější podpory pro rok 2020 a 2021 patřily:

- Antivirus, jenž sloužil jako podpora k udržení zaměstnanosti, jednalo se o kompenzaci nákladů zaměstnavatelům, jejichž zaměstnanci museli být v karanténě či izolaci,

- dotační program COVID - 2021, jednalo se o plošnou podporu podnikatelů, nárok na podporu se vztahoval na firmy a podnikatele, kteří prokázali, že jim v rozhodném období poklesl obrat minimálně o 30 %,

- dotační program COVID – Nepokryté náklady, na který měli nárok firmy a podnikatelé, kteří prokázali, že u nich došlo v rozhodném období k poklesu tržeb minimálně o 30 % ve srovnání se stejným obdobím roku 2019, a že v dané době byli ve ztrátě,

- COVID – Gastro – Uzavřené provozovny, podpora, která sloužila podnikatelům, jejichž provozovny musely být uzavřeny,

- COVID – Veletrhy, podpora určená podnikatelům, kteří nemohli realizovat veletrhy, výstavy a jiné hromadné akce tohoto typu,

- COVID – Nájemné částečně kompenzoval náklady, které podnikatel vynaložil za úhradu nájmu provozovny, která nebyla v jeho vlastnictví,

- COVID – Kultura pomáhal podnikatelům, kteří byli omezeni v oblasti kultury,

- mimořádná finanční pomoc MOP Covid-19 byla poskytována lidem, kteří se z důvodu koronaviru ocitli ve finanční nouzi, jednalo se o jednorázovou dávku okamžité mimořádné pomoci,

- krizové ošetřovné zaměstnancům, kteří museli zůstat doma s dětmi z důvodu např. uzavření školského zařízení. Příspěvek zaměstnanci při nařízené karanténě aj [1].

V neposlední řadě jako forma pomoci byl právě i KB. Diplomová práce se bude zabývat pouze KB, ač se KB častokrát prolínal i s jinými podporami, které byly ze strany subjektu čerpány. Některé z podpor ovšem neumožňovaly souběh s čerpáním KB, např. v případě programu Antivirus, dotačního programu COVID, souběhů s ošetřovným. V návaznosti na jednotlivé zákony o KB docházelo postupně k zpřísnování podmínek ve věci souběhů.

Výše uvedené skutečnosti popisují reakci vlády na území ČR. Země po celém světě řešily nastalou situaci z důvodu pandemie různě, pro porovnání např. v Belgii byly ze strany vlády poskytovány podpory formou nevratných dotací pro společnosti, odklady daní, prominutí plateb za veřejné služby, snadnější přístup k úvěrům a zákaz vystěhování [34].

Právě u KB docházelo k poskytování tzv. daňového bonusu, který sloužil jako kompenzace v souvislosti s koronavirovou krizí. Podmínky a výše KB se v průběhu situace s COVID-19 měnily. Kompenzační oblast byla upravena celkem třemi zákony, kterými se tato práce bude zabývat, a sice zákonem č. 159/2020 Sb., zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 (dále jen „zákon o jarním KB“), zákonem č. 461/2020 Sb., zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 (dále jen „zákon o podzimním KB“) a zákonem č. 95/2021 Sb., zákon o kompenzačním bonusu pro rok 2021 (dále jen „zákon o novém KB“). V každém případě se podmínky pro získání KB mírně lišily, přičemž KB se nadále vyvíjel a bude vyvíjet i v tomto roce.

Dne 15. prosince 2021 vznikl čtvrtý zákon ke kompenzačnímu bonusu č. 519/2021 Sb., zákon o kompenzačním bonusu pro rok 2022 (dále jen „zákon o KB 2022“), který se z části podobá přechozímu zákonu o novém KB. Zákon je platný od 23. 12. 2021 a účinný od 24. 12. 2021. Je pravděpodobné, že se KB bude vyvíjet i v dalších obdobích, ovšem vzhledem k časovému sledu a k doposud neukončenému procesu zpracování žádostí není cílem diplomové práce zaobírat se KB pro rok 2022, který byl vyplácen pouze 2 měsíce.

KB je zapotřebí odlišit od domáhání se náhrady vzniklé újmy způsobené následkem krizového opatření. Krizový zákon č. 240/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „krizový zákon“), má v sobě pro tyto účely zakomponovanou vlastní zvláštní právní úpravu. Tato úprava má přednost před úpravou v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti - notářský řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu“). V těchto situacích je odpovědným subjektem stát. Stát se odpovědnosti za újmu vzniklou v důsledku aplikace krizových opatření může zprostit pouze v případech, kdy prokáže, že si poškozený újmu způsobil sám svým jednáním [6]. KB byl program na podporu subjektů zasažených epidemií Covid-19, což nevylučuje, aby se i nad rámec tohoto programu daný subjekt dožadoval náhrady vzniklé újmy, např. ve spojení s uzavřenou provozovnou a ušlým ziskem.

V této části diplomové práce budou vysvětleny základní pojmy, které jsou s KB spjaty, a které jsou do určité míry modifikovány ve vztahu k základním pojmům daňového procesu obecně. KB je v gesci Ministerstva financí a je spravován Finanční správou ČR. V nemalé míře zasahuje do oblasti správy daní, resp. je v jejím rámci spravován, proto budou zpočátku vymezeny základní pojmy, které se při správě daní s KB prolínají. Bližší vymezení jednotlivých souvislostí poté bude předmětem kapitol dalších.

1.1 Správa daně

Správa daní představuje náročný komplex interakcí mezi zúčastněnými subjekty, správcem daně a třetími osobami. Správa daně je dle ustanovení § 1 odst. 2 DŘ postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. V případě daní musí být vždy povinnost hradit daně upravena na základě přijaté závazné normy, tedy zákonem. Daně mohou být vnímány v užším nebo naopak širším slova smyslu. V užším slova smyslu

pod pojmem daň rozumíme pouze takový veřejný příjem veřejného rozpočtu, který je zákonem za daň výslovně označen a naplňuje teoretické znaky daně. Pro účely KB se zaměříme na pojetí daně v širším slova smyslu, které říká, že je pod něj možné podřadit jakékoli daňové příjmy veřejných rozpočtů, tj. nejenom daně v užším slova smyslu, ale také poplatky a rovněž cla, veřejná pojistná nebo další jiná obdobná peněžitá plnění (např. odvody nebo úhrady) [43].

1.1.1 Zásada zákonnosti při správě daní

Jelikož je KB daní, připadl do gesce Finanční správy ČR, finanční úřady tedy byly adresáty žádostí o poskytnutí KB, následně zajišťovaly jejich administrativní zpracování a případné vyplácení KB. Při spravování této agendy se na správce daně vztahovaly standardní zásady správy daní, kterými je povinen se řídit. Základní zásady správy daní jsou upraveny v ustanovení § 5 - § 9 DŘ.

V teorii se poměrně často objevuje nejenom pojem zásada, ale také právní princip či právní pravidlo. Rozdílnost spočívá v povaze normy a nutnosti jejího zachycení. Principy většinou mají širší aplikační význam oproti pravidlům. Důvodem je, že pokud na nějakém místě nepostačuje užití principu, je nutné konkrétněji doplnit pravidlo, kde toto pravidlo bude konkrétnější než princip. Dalším důvodem je, že využití principů je zpravidla založeno na proporcionalitě jejich použití v návaznosti na danou situaci – principy jsou flexibilnější, není třeba je tak často korigovat jinými právními normami. U pravidel je proto nutné jejich normotvorné „dotvoření“, co do jejich konkrétnosti. Někdy je rozdíl mezi pravidly a principy spatřován ve formě jejich zachycení – zda jsou zachycena explicitně (pravidla) či se dovozují implicitně (principy) [8].

Jedním ze základních principů právního řádu je i humanita. Většinou není uváděna mezi právními principy s tím, že jako základní principy jsou spíše prezentovány ty, které z ní vycházejí. Jedná se tudíž o hodnotu, která je chráněna celou řadou principů. Hodnota je podstatou výkladu teleologického neboli účelového, v rámci něhož se hledá účel interpretovaného ustanovení, kdy lze právě např. využít argumenty opřené o právní principy. Správce daně pak poměřuje, zda při aplikaci konkrétního ustanovení právního předpisu převažuje veřejný zájem na výběru daní, anebo jiný princip či zásada [19]. Humanita je východiskem pro principy svobody, tělesné integrity, zákazu mučení a krutého zacházení, únosnosti a preference mírového řešení sporů aj. Pro právo daňové má největší význam především princip svobody a princip únosnosti. U principu svobody je nutné k člověku

přístupovat „jako k člověku“. Zejména umožnit člověku realizovat svou vůli. Ve věci KB je tento princip aplikován jako svoboda subjektu při podání žádosti o KB, za jaké období tak činí, jakou výši KB si dle zákona vypočetl. Princip únosnosti se projevuje tím, nechťit po někom něco, čeho není schopen. Správce daně tedy ve věci KB zpravidla např. nepožadoval po žadatelích o KB předložení důkazních prostředků k tomu, aby podložili, že byli skutečně omezeni na své činnosti. Jednak proto, aby byl KB efektivní a cílený, ale jednak i právě pro to, že mnohdy ani žadatel nebyl schopen předložit, že byl fakticky omezen, typicky u žadatelů, jejichž provozovna nebyla zapsána v živnostenském rejstříku. Ač je tedy i v řízení o KB hodnota humanity zásadní, nelze ji zaměňovat s „humánním“ postojem správce daně. Úřední osoba správce daně mnohdy mohla mít a měla na základě podaných žádostí určité humánní citění se situací žadatele, nicméně od tohoto svého subjektivního pocitu se úřední osoba musela při vyřizování žádostí oprostít, protože je vázána objektivní stránkou věci a vázána postupem v souladu se zákonem.

V daňovém právu také platí, že právo přeje těm, kteří se ho aktivně domáhají a dovolávají se ho. Z Rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010 plyne, že „*V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou vigilantibus iura skripta sunt (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu*“. Daňový subjekt by si měl svá práva střežit. Neuplatnění nároku má za důsledek pozbytí práva na něj [8]. Tato zásada měla svůj stěžejní význam i v případě KB, kdy mnohdy – vinou samotných žadatelů o KB, se z rychlé pomoci nestala pomoc žádná, protože žadatel promeškal zákonnou lhůtu k tomu, aby svoji žádost mohl uplatnit. V zákoně lze poté shledat určité návaznosti zásady na právní principy, kdy např. zásada legitimního očekávání chrání princip právní jistoty, nebo princip vázanosti vlastní správní praxí správce daně.

Jednou z nejdůležitějších zásad je zásada zákonnosti, která tvoří základní pilíř pro to, aby nebyly právní normy aplikovány v rozporu se zákony, neboli aby nedocházelo k nesprávné interpretaci ustanovení zákona. Odraz této zásady nalezneme na úrovni nejvyšší, tj. v Ústavě ČR, konkrétně v čl. 2 odst. 3 z pohledu státního orgánu (finančního úřadu), z čehož vyplývá, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, a rovněž v čl. 2 odst. 4 z pohledu běžného občana (žadatele o KB), který říká, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Toto nalezneme i v čl. 2 odst. 2 a 3 Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku ČR, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „LZPS“), v jejímž čl. 11 odst. 5 je dále uvedeno, že „daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona“, ne jinak tomu je i v případě KB, který lze rovněž vyplácet pouze na základě zákona. Zásada zákonnosti je upravena konkrétně v ustanovení § 5 odst. 1 DŘ. V odborných publikacích se můžeme setkat i s pojmem zásada legality, což je synonymum pro zásadu zákonnosti, na druhou stranu lze ji vnímat i z pohledu legitimacy, protože správce daně je oprávněn jednat pouze tak, jak mu zákon ukládá. Zásada zákonnosti je základem a rámcem pro veškerou činnost, kterou veřejná správa vykonává. Slouží také k vymezení vztahu veřejné správy vůči dotčeným osobám [33]. Státní neboli veřejnou moc je možné vykonávat pouze na základě zákona a v jeho mezích viz čl. 2 odst. 3 Ústavy, kde je řečeno, že: „Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“. Tímto je tedy označena i zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, neboli zákaz libovůle z pohledu orgánu veřejné správy, protože tento orgán nemůže uplatňovat svoji diskreci tam, kde jsou zákonem daná ohraničená pevná pravidla. Tato zásada je vyjádřena v § 5 odst. 2 DŘ. Příhodně je k zásadě zákonnosti jako celku uvedeno v Rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 – 73 ze dne 28. 7. 2005, a to že: „Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Zákonné vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem, přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci“.

Pokud má dojít k naplnění zásady zákonnosti, pak je nutné, aby správní orgány postupovaly ve shodě se zákony a jinými právními předpisy, rovněž tak s mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu ČR. Se zásadou zákonnosti se pojí i zásada proporcionality a zásada šetření práv zúčastněných osob dle § 5 odst. 3 DŘ, která značí, že správce daně volí při správě daní prostředky, které musí být přiměřené cíli správy daní, tak aby dotčené osoby co nejméně zatěžovaly. V tomto ohledu např. správce daně při správě KB kladl větší důraz na neformální komunikaci s dotčeným subjektem pro rychlejší „uspokojení“ jeho požadavku, než aby ho formálním způsobem vyzýval toliko k odstranění vad žádosti. Je třeba si uvědomit, že zásada zákonnosti stanovuje mantinely a způsoby uplatnění správy daní navenek, ale rovněž tak představuje základ pro aplikaci dalších zásad, protože je to DŘ, který obsahuje další zásady. Proto lze nalézt korelaci u zásady přiměřenosti neboli proporcionality. Správce daně je povinen při aplikaci zákona volit co nejméně zatěžující prostředky.

To znamená, že pokud dojde ke střetu veřejného zájmu na výběru daní s právy daňových subjektů, pak správce daně musí volit proporcionální prostředky tak, aby byl takový zájem naplněn. Uplatnění nalezneme např. v § 143 odst. 3 DŘ, kde je uvedeno, za jakých podmínek může dojít k doměření daně z moci úřední, může být také využita nejenom při aplikaci zákona, ale také při samotné interpretaci textu zákona. Pokud přejdeme do oblasti KB, pak např. správce daně může zohlednit změnu výše KB v rámci vyměřovacího řízení ve prospěch žadatele, ale za podmínky změny žádosti ještě před předepsáním KB. V intencích čl. 11 odst. 5 LZPS proto musí být berní zákony přiměřené v otázce zásahu do jiných základních práv, pro testování testu proporcionality aplikuje Ústavní soud tzv. test proporcionality, kdy se zabývá tím, zda zákon nevykazuje nerovnost adresátů nebo nemá konfiskační dopady - tzv. rdousící efekt [19] (viz nálezy Pl. ÚS 29/08). Zásada zákonnosti a přiměřenosti se také projevuje v zásadě oficiality dle § 9 odst. 3 DŘ, protože správce daně je oprávněn i bez vědomí daňového subjektu shromažďovat informace nezbytné pro správu daně, což se projevuje např. tím, že si správce daně ověřuje, zda žadatel KB je účasten nemocenského pojištění u Správy sociálního zabezpečení.

Je třeba mít na paměti, že ze zásady zákonnosti obecně vyplývá, že správce daně může činit pouze to, co mu zákon dovoluje. Jak bude na několika místech této práce zřejmé, oblast KB se nevyhnula určitým procesním nesrovnalostem či nesprávným procesním postupům, které měly dopad na zásadu zákonnosti. Příkladem lze odkázat na neformální komunikaci správce daně v případě „doporučení“ vzít zpět žádost o KB v situaci, kdy nebyly naplněny podmínky pro získání KB, přičemž zpětvzetí žádosti není povinností, ale právem každého daňového subjektu dle § 73 odst. 4 DŘ [38].

Jelikož je KB institutem mladým a dynamickým, vzhledem ke své urgentnosti zaznamenal z logiky věci řadu „trhlin“, což bude v další části diplomové práce vyobrazeno při praxi správce daně. Na obranu oblasti KB se ale nejedná o nic zcela „výjimečného“, protože u zcela nových právních oblastí sehrávají zásady větší roli než v právní úpravě, která je již dlouhodobě aplikována. Toto souvisí i se zásadou legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 DŘ, která spadá do principu právní jistoty. Snahou je dosáhnout takového cíle, ve kterém budou shodné případy rozhodovány stejně. V opačném případě musí správce daně rozdíl řádně odůvodnit a zdůvodnit, což je podstatné i z pohledu případného následného přezkumu při správě daní. U nového institutu se právě i zásada legitimního očekávání dostává do většího popředí. Nejenom, že se postupem času utváří praxe správce daně při vyřizování žádostí o KB, ale také samotní žadatelé jsou více pozorní tomu, zda jim např. oprávněně byl odepřen nárok

na KB. Mnohdy pak žadatelé nahlíží stejným okem i na ostatní žadatele a jsou v přesvědčení, že pokud měl tento žadatel stejné „vstupní“ podmínky, nerozumí tomu, proč tomuto žadateli byl přiznán KB a jim nikoli. Příkladem může být čerpání podpory v nezaměstnanosti při jarním KB. Za dny, kdy byla čerpána podpora v nezaměstnanosti, nárok na KB nevznikal. Možný střet mohl nastat, pokud jeden žadatel sdělil druhému (např. známí na ulici), že obdržel KB, kdy ten druhý reagoval, že KB neobdržel, přitom oba o sobě věděli, že čerpají podporu v nezaměstnanosti. Zde se ale už vytrácí, po jakou dobu byla čerpána podpora v nezaměstnanosti, což si žadatelé mezi sebou neřekli. Pokud tedy čerpal žadatel podporu v nezaměstnanosti za celé bonusové období (dále jen „BO“), nárok na KB nevznikal, na druhou stranu, pokud žadatel čerpal pouze za část BO podporu v nezaměstnanosti (např. v březnu 2020), pak mu vznikala nárok na KB za duben 2020. Zde se právě objevuje zásada legitimního očekávání, ale i zásada proporcionality, kdy správce daně musí vykládat neurčité právní pojmy a správní uvážení.

Správním uvážením rozumíme zákonem umožněný postup, kdy vykonavatel veřejné správy na základě zhodnocení skutkového a právního stavu věci samostatně vybírá jednu ze dvou či více alternativ rozhodnutí. Rozhodování není vždy zcela nezávislé, protože existují určité rozdíly v aplikaci správního uvážení, které jsou obsahem interních aktů nadřízených orgánů. V rámci správního uvážení se objevuje i tzv. volná úvaha, která označuje, že na vydání rozhodnutí není dán právní nárok [32]. Jinými slovy v oblasti KB může správce daně vydat rozhodnutí pozitivní, např. dodatečný platební výměr na zvýšení KB, ale také nemusí, což se projeví např. v zastavení řízení, může se projevit i v nečinnosti správce daně. Pro správní uvážení jsou v zákoně využívány různá slovní spojení, nejčastěji slovesa „*smí, může, je oprávněn*“. Prostor pro správní uvážení nacházíme buď v dispozici, nebo sankční části právní normy. Často je správní uvážení bráno jako diskreční pravomoc, nicméně diskrece se vztahuje k oblasti uvážení i v oblasti právních předpisů, správní úvaha se vztahuje pouze k oblasti uvážení u individuálních správních aktů. Toto se projevuje např. v možnosti správce daně doměřit daň nebo KB, a to v případě změny žádosti před předepsáním KB. Neurčité právní pojmy se v různé míře objevují v právních předpisech. Setkáváme se např. s pojmy „*bezodkladně, důvody zvláštního zřetele hodné, ospravedlnitelný důvod prodlení*“ apod. To znamená, že se jedná o pojem, který je běžně používán, ale nikde v právním předpise není definován jeho obsah nebo rozsah, mnohdy tak činí až správní soud, pokud tak opomene správní orgán. V tomto ohledu je nutné brát zřetel na to, zda již samotný zákon neupravuje definici daného pojmu v úvodu nebo závěru zákona, kde by byl neurčitý právní pojem

definován. V oblasti KB je zajisté role správní úvahy umocněna tím, že se jedná o nový institut, jak již bylo řečeno. Správce daně se tedy bez použití této techniky nemůže obejít, na druhou stranu své místo v oblasti KB má i neurčitý právní pojem, i když nebude tak často využíván jako v jiných oblastech správy daní (např. při vymezení ospravedlnitelného důvodu prodlení při řízení o prominutí úroku z prodlení), lze odkázat např. na převažující část přidané hodnoty pocházející z omezené nebo zakázané činnosti, kdy lze namísto převažující části příjmů v rámci zkoumání předmětu KB pro rok 2021 využít právě přidanou hodnotu. Správce daně ale bude nucen přidanou hodnotu objasnit v rámci neurčitého právního pojmu a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu, tak aby mohl uvážít a vyhodnotit, zda žadatel má nárok na KB. Stěžejní role těchto technik se projeví v zamítavém rozhodnutí správce daně, resp. v rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nepřijatelnosti žádosti o KB, v rámci kterého se musí správce daně vypořádat s neurčitým právním pojmem a v rámci správní úvahy zdůvodnit, proč žadatel na KB nemá nárok, což je i podstatné vzhledem k případnému následnému správnímu nebo soudnímu přezkumu.

1.1.2 Předmět daně

Předmět daně lze obecně charakterizovat jako „příjem“, ze kterého je určována daň. Předmět daně je u každé daně odlišný a je přímo vymezen v konkrétním zákoně, který daň upravuje. Jelikož se KB váže na daň z příjmů fyzických osob, protože žadatelé jsou pouze fyzické osoby, a jejich žádost se váže na jejich příjmy, je na místě zabývat se předmětem daně z příjmů fyzických osob. Jejím předmětem jsou dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy, které nelze zařadit do žádné z předchozích skupin, ale které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. U daně z příjmů právnických osob jsou předmětem daně příjmy dle ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem s příslušnými výjimkami danými v zákoně. Předmětem KB je poté výkon samostatné výdělečné činnosti nebo výkon činnosti společnosti s ručením omezeným, ve které je subjekt KB společníkem. Dále také výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr zakládající účast na nemocenském pojištění. Podrobnější podmínky pro tyto tři skupiny budou vymezeny u jednotlivých zákonů o KB v následující kapitole.

1.1.3 Subjekt daně a správce daně

Dle ustanovení § 20 odst. 1 DŘ je daňovým subjektem *osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně*. Vymezení daňového subjektu je důležité pro realizaci daňověprávního vztahu, který je mezi státem (reprezentovaný správcem daně) a daňovým subjektem (plátcem nebo poplatníkem daně). Daňovým poplatníkem je myšlena fyzická nebo právnická osoba, jejíž majetek, příjmy nebo činnost podléhá dani. Naopak plátcem daně rozumíme osobu, která je ze zákona povinna daň vypočítat, vybrat nebo srazit a v určité lhůtě odvést správci daně. Při správě daní se můžeme setkat i s osobou zúčastněnou na správě daní, kterou se rozumí daňový subjekt v jeho vlastní daňové věci, nebo třetí osoby [7].

Subjektem v případě KB je osoba samostatně výdělečně činná (dále jen „OSVČ“) podle zákona upravujícího důchodové pojištění. Podle zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o důchodovém pojištění“) je za OSVČ považována taková osoba, která vykonává samostatnou výdělečnou činnost, nebo spolupracuje při výkonu samostatné výdělečné činnosti, pokud podle zákona o daních z příjmů lze na ni rozdělovat příjmy dosažené výkonem této činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, ukončila povinnou školní docházku a dosáhla věku alespoň 15 let [41]. Jedná se o osobu, která má příjmy ze samostatné činnosti:

- příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjem ze živnostenského podnikání,
- podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku,
- příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- příjem z výkonu nezávislého povolání [45].

U OSVČ v návaznosti na KB je nutné uvést i skutečnost, že samostatná výdělečná činnost se dělí na hlavní samostatnou výdělečnou činnost a na vedlejší samostatnou výdělečnou

činnost. Za vedlejší samostatnou výdělečnou činnost se dle ustanovení § 9 odst. 6 zákona o důchodovém pojištění rozumí, pokud OSVČ v kalendářním roce:

- vykonávala zaměstnání (zaměstnáním se rozumí činnost zakládající účast na nemocenském pojištění zaměstnanců),
- měla nárok na výplatu invalidního důchodu nebo jí byl přiznán starobní důchod,
- měla nárok na rodičovský příspěvek nebo na peněžitou pomoc v mateřství nebo nemocenské z důvodu těhotenství a porodu, pokud tyto dávky náleží z nemocenského pojištění zaměstnanců, nebo osobně pečovala o osobu mladší 10 let, která je závislá na pomoci jiné osoby ve stupni I, nebo o osobu, která je závislá na pomoci jiné osoby ve stupni II nebo stupni III anebo stupni IV, pokud osoba, která je závislá na pomoci jiné osoby, je osobou blízkou, nebo žije s OSVČ v domácnosti, není-li osobou blízkou, nebo
- byla nezaopatřeným dítětem podle § 20 odst. 4 písm. a) zákona o důchodovém pojištění.

Oproti tomu za OSVČ vykonávající hlavní samostatnou výdělečnou činnost je akceptována taková činnost v těch kalendářních měsících, ve kterých není považována za OSVČ vykonávající činnost vedlejší.

Subjektem KB je též společník společnosti s ručením omezeným. Osoby, které jsou zakladateli společnosti s ručením omezeným, nebo v ní získaly obchodní podíl, označujeme jako společníky. Společník je tedy majitelem či spolumajitelem společnosti. Za společnost s ručením omezeným nejedná ani neručí svým majetkem. Nejvyšším orgánem této společnosti je tzv. valná hromada - společník je jejím členem. Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění [39].

Třetí varianta subjektu KB vzniká v případě osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Tyto dohody jsou jednou z možných forem pracovněprávních vztahů. Jedná se o vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, který je méně formální oproti klasickému pracovnímu poměru a zpravidla se jedná o výkon činnosti v menším rozsahu. Na zaměstnance, kteří pracují v rámci těchto dohod, se nevztahují veškerá práva, které zákoník práce přikládá zaměstnancům v klasickém pracovním poměru.

Rozlišujeme dva druhy těchto dohod, a to dohodu o provedení práce a dohodu o pracovní činnosti.

Správce daně je správní orgán, který je orgánem výkonné moci, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická či fyzická osoba, je-li její působnost vykonávána v oblasti veřejné správy, může se jednat i o jiný státní orgán, pokud je mu svěřena působnost v oblasti správy daní. Správce daně tak nejsou pouze finanční úřady, mohou jimi být i celní úřady, např. v případě spotřební daně nebo cel, nebo i soudy a ostatní správní úřady (soudní a místní poplatky). U problematiky KB je správcem daně, neboli správcem KB takový finanční úřad, který je místně příslušný ke správě daně z příjmů toho daňového subjektu, který podal žádost o KB [40].

1.1.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím máme na mysli časový úsek, za který je vyměřována daňová povinnost, a ke kterému se vztahuje podávání daňového tvrzení. Zdaňovací období určuje konkrétní speciální daňový zákon, ve kterém je daná daň upravena, přičemž lhůta pro podání daňového tvrzení je obecně uvedena v § 136 a násl. DŘ. Není však absolutní, že veškeré daně mají zdaňovací období. Tak tomu bylo v případě daně z nabytí nemovitých věcí, která byla již zrušena, jednalo se o jednorázovou daň. Zdaňovacím obdobím je zpravidla kalendářní rok (u daně z příjmů rovněž hospodářský rok nebo účetní období), pro daň z přidané hodnoty je charakteristický kalendářní měsíc nebo čtvrtletí. Určité daně jsou vyměřovány za zdaňovací období (daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční), ale některé jsou vyměřovány na zdaňovací období (daň z nemovitých věcí).

U KB je zdaňovacím obdobím BO. Toto období je vždy definováno v konkrétním zákoně o KB. Mnohdy je označováno jako „první“, „druhé“ atd., další BO vyhlášovala vláda vždy v předem daném časovém intervalu. Níže v textu bude pracováno ještě s pojmem rozhodné či rozhodovací období. Žádost o KB se podávala právě za BO, za které se i KB stanovil. Na toto BO byla vázána i lhůta, ve které daňový subjekt mohl uplatnit svoji žádost. Každé BO se posuzovalo zvlášť, v rámci jednoho BO mohlo dojít pouze k jednomu vyměření KB, přičemž se mohlo jednat i o dílčí část BO. Konkrétní BO budou předmětem následující kapitoly.

1.2 Podání

Podáním je dle ustanovení § 70 odst. 1 DŘ rozuměn úkon osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně. Může to být úkon, kterým se např. zahajuje daňové řízení (podání daňového přiznání nebo odvolání), úkon v již probíhajícím řízení (žádost o prodloužení lhůty). Daňový subjekt může podání měnit nebo vzít zpět, a sice do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání ovšem není možné v situaci, kdy je daňový subjekt povinen učinit podání na výzvu správce daně nebo ze zákona (např. povinnost podat daňové přiznání). V této situaci namísto zpětvzetí podání může využít instituty DŘ (např. opravné daňové přiznání) [14]. Jedním z druhů podání je právě žádost o KB.

1.2.1 Způsoby podání ve vztahu ke kompenzačnímu bonusu

Úprava podání žádosti o KB byla upravena v jednotlivých hmotněprávních úpravách, tedy zákonech o KB, k tomu byl subsidiárně použit DŘ. Podání lze obecně dle DŘ učinit písemně, a to v listinné podobě nebo elektronicky, anebo ústně do protokolu. Elektronicky lze podání učinit pouze datovou zprávou

- a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu,
- b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky,
- c) s využitím přístupu se zaručenou identitou („NIA“),
- d) prostřednictvím daňové informační schránky.

Podání, které je učiněno v listinné podobě nebo ústně do protokolu, musí být podepsáno osobou, která podání činí. Účinky podání učiněného elektronicky má rovněž i podání učiněné prostřednictvím jiné datové zprávy než podle ustanovení § 71 odst. 1 DŘ (např. prostřednictvím aplikace EPO), pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno některým ze způsobů uvedených v ustanovení § 71 odst. 1 DŘ. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav [43].

Orgány Finanční správy ČR na základě judikatury Nejvyššího správního soudu (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 428/2019-42 ze dne 20. 10. 2020 a Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 167/2019-32 ze dne 12. 11. 2020) akceptují i takové

podání, které je učiněno prostřednictvím e-mailu na podatelnu příslušného správce daně, pokud je opatřeno uznávaným elektronickým podpisem. Zároveň tato e-mailová zpráva nesmí obsahovat kontrolní hlášení nebo podání podle zákona č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“) [4]. Ba dokonce v poslední době postoupila praxe ještě dál v tom smyslu, že se akceptují i e-mailová podání bez uznávaného elektronického podpisu, musí však dojít k naplnění podmínky dle § 71 odst. 3 DŘ, tj. podání musí být zákonem stanoveným způsobem dle § 71 odst. 1 DŘ potvrzeno nebo opakováno.

Ve věci KB dochází k odlišnosti od standardního akceptování podání pomocí e-mailové zprávy, a to v tom, že žádost o poskytnutí KB nemusí obsahovat uznávaný elektronický podpis, ale postačí podpis vlastnoruční, který nemusí být ověřen. Jinými slovy proto stačilo vlastnoručně podepsanou žádost naskenovat a doručit ji prostřednictvím e-mailu příslušnému správci KB. Tento postup podání má oporu v jednotlivých zákonech o KB (v zákoně o jarním KB v ustanovení § 7 odst. 5, v zákoně o podzimním KB v ustanovení § 12 odst. 5 a v zákoně o novém KB v ustanovení § 13 odst. 5). Jednotlivá ustanovení uvádí, že „*pokud je žádost o KB podána ve formě elektronické kopie dokumentu opatřené vlastnoručním podpisem, považuje se za potvrzenou podle ustanovení § 71 odst. 3 DŘ*“. Tato možnost umožňuje efektivnější a rychlejší vyřízení žádostí o KB, na druhou stranu však přináší neblahý dopad do správy KB, protože s sebou přináší řadu neoprávněných až podvodných žádostí o KB.

Žádost o poskytnutí KB (dále jen „žádost“) lze charakterizovat jako určité podání daňového subjektu vůči Finanční správě ČR. Žádosti byly Finanční správou ČR přijímány více způsoby, a sice e-mailem, prostřednictvím poštovních služeb, prostřednictvím datové schránky, žadatel mohl žádost vložit do sběrných boxů, které byly umístěny na finančních úřadech, a na jejich podatelkách. Nejjednodušší forma pro učinění podání bylo zaslání žádosti e-mailem na konkrétní e-mailovou adresu místně příslušného finančního úřadu, kterým je správce daně z příjmů u konkrétního daňového subjektu. V případě podání žádosti e-mailem bylo nutné žádost nejprve vyplnit na počítači a následně ji vytisknout, nebo vyplnit žádost ručně na vytištěný formulář. Důležité bylo, aby žádost obsahovala podpis žadatele. Následně žadatel měl možnost žádost vyfotografovat či naskenovat a odeslat jako přílohu e-mailu na příslušný finanční úřad. V případě, že žadatel učinil podání na jemu místně nepřísušný finanční úřad, bylo postoupeno v souladu s ustanovením § 75 DŘ místně příslušnému finančnímu úřadu. Pro každé BO, za které byla žádost o KB podána, byla určena i lhůta pro její podání. KB bylo možné čerpat pouze za ty kalendářní dny v rámci daného bonusového období, za které vznikl

žadatelé nárok na čerpání KB, žádost šlo tedy podat i pouze za dílčí část bonusového období. Součástí žádostí bylo i čestné prohlášení s podpisem, kterým žadatel prohlašoval splnění veškerých podmínek zákona o KB pro vznik nároku na KB. Součástí čestného prohlášení v žádostech podle zákona o novém KB bylo i prohlášení pro subjekty, kteří byly v úpadku, a u nichž byl úpadek prohlášen nejpozději 31. 12. 2019. K podpisu čestného prohlášení ovšem nebylo možné zplnomocnit jinou osobu, jelikož se jednalo o osobní úkon. V rámci KB bylo možné postupovat se sníženými nároky na podání v případě, že správce bonusu neměl pochybnosti o vůli subjektu. Správce daně postupoval s nižšími nároky např. v situaci, kdy subjekt pouze prostým e-mailem sdělil informaci o neoprávněně nárokovaném KB, bez další autorizace, ale jednalo-li se o e-mailový účet, který žadatel uvedl v žádosti o KB, nebo ze kterého svou žádost o KB zaslal, a zároveň na účet správce daně vrátil částku ve výši uvedené v e-mailu o vrácení z důvodu neoprávněnosti, pak bylo možné tyto skutečnosti považovat za podněty k doměření ex offa a dodatečným platebním výměrem doměřit subjektu daň ve vrácené výši. To nastalo typicky v případě, kdy subjekt podal tzv. zpětvzetí své žádosti o poskytnutí KB, nebo sdělil správci bonusu prostřednictvím e-mailu informaci o neoprávněně nárokovaném KB.

Dle ustanovení § 73 odst. 4 DŘ může být podání měněno do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. U KB může daňový subjekt měnit žádost o KB ve lhůtě pro podání žádosti za konkrétní BO. V tomto ohledu záleží, zda daňový subjekt změní svoji žádost před předepsáním prvovyměřeného KB, nebo až po předepsání prvovyměřeného KB, o čemž bude pojednáno dále.

1.2.2 Vady podání

Důležitým elementem v případě podání jsou i jeho vady. Zákonný postup při výskytu vad normuje DŘ. Do konce roku 2020 byly vady podání upraveny v ustanovení § 74 odst. 1 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020. *Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví [7].* Od roku 2021 došlo k novelizaci DŘ (zákon č. 283/2020 Sb.), který rozdělil vady podání na tzv. materiální a formální dle konkrétních písmen v zákoně. Správce daně tedy vyzývá podatele dle ustanovení § 74 odst. 1 DŘ, aby ve stanovené lhůtě odstranil vady podání:

- a) pro které není způsobilé k projednání,
- b) pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní,
- c) které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b), nebo
- d) které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b).

Ve spojitosti s KB můžeme vady podání rozdělit na vady, kdy bude částečně nebo zcela absentovat některá z náležitostí – např. bude chybět čestné prohlášení, číslo účtu, podpis, nebo žádost vykazuje obecnou vadu podání - není zřejmé, kdo podání učinil, čeho se týká. V obou případech se jedná o vadu podání ve smyslu ustanovení § 74 DŘ. Pokud žádost obsahuje např. zjevné chyby v psaní, které nebrání vyřízení žádosti, nejedná se o vadu podání ve smyslu ustanovení § 74 DŘ.

I v tomto případě v návaznosti na základní zásady při správě daní je i samozřejmostí respektování zásady zdvořilosti ze strany správce daně (správce KB). Správce daně by se měl vždy snažit pomoci osobě dosáhnout cíle, který sleduje svým podáním. Správce daně by se měl zabývat veškerými sděleními osob a na všechna podání řádně odpovídat, výjimkou jsou podání opakovaná a nepřinášející nové skutečnosti, a podání anonymní [9]. Jelikož jsou tedy adresáti veřejných subjektivních práv a povinností v oblasti veřejné správy převážně laici, nelze na nich vyžadovat, aby své žádosti formulovali zcela pregnantně a pojmenovávali věci přesnými zákonnými termíny, případně dokonce citovali v žádostech přesná zákonná ustanovení. Správní orgán musí při výkonu veřejné moci akceptovat užívání ne odborného jazyka ze strany žadatelů, a pokud jsou tyto výrazy nedostatečné, zakládající právní nejasnost, pak musí dotčený orgán vyzvat žadatele k upřesnění obsahu žádosti a vysvětlit mu, proč je doplnění nezbytné, jak vyplývá z Nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 412/04. Tyto principy je u KB zapotřebí zdůraznit, protože se jednalo o rychlou a efektivní podporu žadatelům v době, kdy jim byla omezena nebo zakázána činnost. Typickou vlastností také bylo to, že v drtivé většině případů nebyl ani jeden žadatel zastoupen, a to ani v případě odvolacího řízení, čímž se zásada zdvořilosti ve výše uvedeném smyslu umocňuje, protože se správcem daně nejednal odborník na správu daní, resp. poradce ve smyslu § 29 odst. 2 DŘ (daňový poradce nebo advokát).

1.3 Způsoby prověřování daně

V ČR jsou daně vybírány na základě principu tzv. autoaplikace, což znamená, že si daňový subjekt sám vypočítá daňovou povinnost. Daň pak následně přizná a uhradí. Daňový subjekt musí předložit podklady, ze kterých vycházel. Správce daně pak následně prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností dle § 89 a násl. DŘ nebo daňové kontroly dle § 85 a násl. DŘ může zjišťovat, zda došlo k naplnění cíle správy daní tj., zda došlo ke správnému zjištění a stanovení daně, resp. ke správnému tvrzení daňové povinnosti dle § 1 odst. 2 DŘ. Postup k odstranění pochybností na rozdíl od daňové kontroly neslouží k obsáhlému a náročnému dokazování. Měl by sloužit pouze k odstranění dílčích a konkrétně vyjádřených pochybností. Dle Rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012 vyplývá, že: *„postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé a časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně. Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu dle ustanovení § 89 DŘ klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení“.* Pokud pochybnosti nejsou v rámci výzvy k odstranění pochybností odstraněny, nebo se jedná o rozsáhlé pochybnosti, „překlápí“ se postup k odstranění pochybností do zahájení daňové kontroly (viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, který uvádí, že pokud se postup k odstranění pochybností svým rozsahem vymkne zákonnému rámci, je správce daně povinen tento postup ukončit a přejít do daňové kontroly, v opačném případě může být následkem nezákonný zásah), nebo dochází ke stanovení daně dle pomůcek, a to zejména v případě, kdy je daňový subjekt zcela nesoučinný při postupu k odstranění pochybností nebo při daňové kontrole. Na základě výsledku daňové kontroly může dojít k doměření daně v situaci, kdy daňový subjekt odvedl nižší daň, než kterou dle skutečnosti měl odvést. Doměření či vyměření daně správce daně může realizovat po tři roky od uplynutí lhůty pro podání příslušného daňového tvrzení dle § 148 DŘ, přičemž objektivní lhůta je stanovena v délce 10ti let na základě přerušení lhůty, nebo stavení lhůty. Daňová kontrola by měla být uskutečňována pouze v nezbytně nutném rozsahu pro naplnění svého účelu. Je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole dle ustanovení § 88a DŘ. Tato zpráva může být následně podkladem pro vydání

rozhodnutí v daňovém řízení, což znamená vydání platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

V případě KB k zahajování daňových kontrol nedocházelo, bylo využíváno institutu výzvy k odstranění pochybností. Tříletá prekluzivní lhůta ke stanovení KB byla navázána na uplynutí daného bonusového období.

1.3.1 Postup k odstranění pochybností

Správce daně může zahájit postup k odstranění pochybností v případě, že má pochybnosti o průkaznosti, správnosti či úplnosti ohledně podaného daňového tvrzení nebo o jiných písemnostech, které daňový subjekt správci daně předkládá. V těchto situacích je daňový subjekt prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností vyzván, aby pochybnosti odstranil. Tato výzva musí být přesně a jednoznačně specifikována. Daňovému subjektu z ní musí být patrné, v jakých konkrétních věcech spatřuje správce daně pochybnosti a jakým způsobem je lze odstranit. Výzva musí vždy obsahovat lhůtu, ve které lze pochybnosti odstranit a také poučení, jaké následky bude mít neodstranění pochybností. Daňový subjekt má možnost se k pochybnostem vyjádřit, popř. učinit opravu nepravdivých údajů. Pokud je správcem daně vydána nekonkrétní výzva, bere se jako nezákonná a daňový subjekt se proti ní smí bránit stížností dle ustanovení § 261 DŘ, nebo následně využít institut soudní obrany podáním žaloby proti nezákonnému zásahu (viz Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 A 161/2016-82 ze dne 17. 10. 2017, ve kterém byla shledána nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností znamenající nezákonný zásah).

Ve věci KB mohou nastat situace, že správce bonusu shledá pochybnosti o údajích uvedených v žádosti o poskytnutí KB. Pochybnosti mohou nastat ohledně pravdivosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti údajů uvedených v žádosti. V této situaci má správce daně snahu o odstranění pochybností neformálním kontaktem žadatele. V případě, kdy nejsou pochybnosti odstraněny, dochází k formálnímu zahájení postupu k odstranění pochybností ze strany správce bonusu. Pro postup k odstranění pochybností je charakteristické, že může být veden pouze před vyměřením nebo doměřením daně, tím se liší i od institutu daňové kontroly. V tomto ohledu ale musíme hledat určitá specifika v případě KB. Tento je (prvo)vyměřen, tj. předepsán do evidence daní, ke dni podání žádosti o KB (upraveno v zákoně pro jarní KB v ustanovení § 8 odst. 2, v zákoně pro podzimní KB v ustanovení § 14 odst. 2 a v zákoně o novém KB v ustanovení § 15 odst. 2). Jednotlivá ustanovení uvádí, že „KB se považuje za vyměřený dnem

podání žádosti o KB“. Jednotlivá ustanovení zákonů sice uvádí, kdy je KB vyměřen, ovšem v praxi správce daně hrála podstatnou roli i technická stránka věci. Bonus byl zpracováván v automatizovaném daňovém informačním systému (dále jen „ADIS“). Správce daně musel žádost o KB zadat do ADIS a vystavit platební poukaz, teprve od tohoto časového okamžiku bylo vyměřeno, byť zpětně ke dni podání žádosti, samovyměření neproběhlo. KB se stanoví – prvovyměří vždy jednou ve vztahu k celému bonusovému období, např. pokud subjekt uvedl v žádosti více částí bonusového období. Odlišnost nenastává, pokud je postup k odstranění pochybností veden v rámci řízení vyměřovacího před předepsáním KB (dosud nebylo vyměřeno). Pokud ale k tomuto předepsání dojde, pak je již vždy případný postup k odstranění pochybností veden již v rámci řízení doměřovacího, ale k údajům uvedeným v původní a vyměřené žádosti. Na tomto lze názorně shledat, že se charakteristika postupu k odstranění pochybností částečně vytrácí, minimálně tedy přípustnost vedení takového postupu, neboť je možné zahájit postup k odstranění pochybností i po prvovyměření KB. Takto se postupovalo dle praxe správce daně, ale soudním výkladem bylo shledáno, že tento postup nebyl souladný se zákonem, nicméně tato problematika bude předmětem čtvrté kapitoly této práce.

Důležité je odlišit, kdy je doměřována daň, a kdy je doměřován KB. KB je doměřován v případě, kdy nebyl daňovému subjektu zcela nebo zčásti vyplacen, ač být měl. Naopak daň je doměřována v případě, kdy daňovému subjektu KB, ať už z části nebo celý, vyplacen byl, ač neměl být. Obecně platí, že pokud žadatel nevznikl nárok na KB, je povinen učinit podání a iniciovat doměření daně. Neoprávněně získaná částka se vrací na bankovní účet místně příslušného finančního úřadu. Forma, jakou bude podání učiněno, není nikterak zákonem stanovena. Doměření KB je vždy z moci úřední, které většinou nastává na základě postupu k odstranění pochybností. Pokud ale žadatel sdělí, že nesplňoval podmínky a o jeho tvrzení nejsou pochybnosti, může se daň doměřit i bez provedení výše zmiňovaných postupů bez dalšího. Podle toho, zda je postup k odstranění pochybností veden v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení (dle předepsání KB), poté správce bonusu činí následné kroky. Při vyměření KB po provedeném postupu k odstranění pochybností může zjistit, že je vše „v pořádku“ a předepíše KB, nebo že má daňový subjekt nárok pouze na poměrnou část KB, pak předepíše pouze tuto část, anebo zjistí, že daňový subjekt nemá vůbec nárok na KB, pak řízení zastaví dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ pro nepřípustnost. Naopak při doměření KB po provedeném postupu k odstranění pochybností může správce bonusu zjistit, že daňový subjekt neměl nárok na KB, pak doměří dodatečným platebním výměrem daň, nebo zjistí, že daňový subjekt měl nárok na KB za celé období, poté doměřovací řízení zastaví dle § 106

odst. 1 písm. f) DŘ pro jeho bezpředmětnost, anebo zjistí, že daňový subjekt má nárok na doměření KB (v rámci vyměřovacího řízení mu nebyl přiznán), pak doměří KB dodatečným platebním výměrem.

1.4 Rozhodnutí při správě daní

Daň lze stanovit z moci úřední, či na základě daňového přiznání nebo vyúčtování. Správce daně na základě výsledku vyměřovacího řízení daní vyměří a předepíše ji do evidence daní. V případě, že daň tvrzená daňovým subjektem je totožná s vyměřovanou daní, dle § 140 DŘ neoznamuje správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření formou platebního výměru (vyjma situací, kdy byla zahájena daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností). Správce daně pouze zakládá platební výměr do spisu daňového subjektu, jde o tzv. konkludentní vyměření daně. Pokud nastane situace, že daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň dle § 141 DŘ, musí do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. V této lhůtě je i povinen částku ve výši vzniklého rozdílu uhradit. Pokud naopak byla daň pravomocně stanovena v nesprávné výši, smí daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než byla poslední známá daň. V podaném dodatečném přiznání nebo dodatečném vyúčtování sdělí daňový subjekt vzniklý rozdíl ve srovnání s poslední známou daní. Je povinen uvést i den, kdy tuto skutečnost zjistil, a v některých případech i důvod proč dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podal.

Daň může být doměřena na základě podaného dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Třetí možností je z moci úřední. K doměření daně z moci úřední dochází na základě výsledku daňové kontroly, nebo pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 143 odst. 3 DŘ. Na základě výsledků doměřovacího řízení správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Zároveň tento rozdíl na dani předepíše do evidence daní. V případě, že je daň tvrzená daňovým subjektem v dodatečném tvrzení totožná s doměřovanou daní, dle § 144 DŘ neoznamuje správce daně daňovému subjektu výsledek doměření formou dodatečného platebního výměru (vyjma situací, kdy byla zahájena daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností). Správce daně pouze zakládá dodatečný platební výměr do spisu daňového subjektu, jde o tzv. konkludentní doměření daně.

Rozdíl mezi platebním výměrem a dodatečným platebním výměrem je tedy takový, že u platebního výměru správce daně stanovuje daňovou povinnost daňovému subjektu. Naopak dodatečným platebním výměrem pak správce daně doměřuje daňovou povinnost oproti daňové povinnosti, která byla dříve stanovena. K aplikaci dodatečných platebních výměrů dochází tehdy, pokud je zjištěna nesprávně stanovená daňová povinnost po vyměření daně.

Rozhodování při správě daní ale může vyústit i v jiný konec, a to v zastavení řízení prostřednictvím rozhodnutí. Důvody a typy zastavení řízení jsou dány v ustanovení § 106 DŘ. Typicky v případech zpětvzetí podání, pokud toto zákon nevyklučuje, nebo v případě nepřipustnosti podání (např. podání učiní neoprávněná osoba), nebo se stane řízení bezpředmětné (např. po učinění žádosti o posečkání daňový subjekt uhradí daň ještě před rozhodnutím o posečkání), nebo se řízení zastavuje, pokud tak stanoví zákon. V DŘ jsou i speciální ustanovení týkající se zastavení řízení, např. speciální ustanovení o zastavení odvolacího řízení v případě neodstranění vad odvolání dle § 112 odst. 3 DŘ.

KB je prvovyměřen ke dni podání žádosti o KB (upraveno v zákoně o jarním KB v ustanovení § 8 odst. 2, v zákoně o podzimním KB v ustanovení § 14 odst. 2 a v zákoně o novém KB v ustanovení § 15 odst. 2). Specifikem je, že v případě vyměření KB se nevydává rozhodnutí – platební výměr. Stejně tomu je i v případě, kdy daňový subjekt svou žádost změnil ještě před předepsáním KB do evidence daní, pak je změna zohledněna v rámci předepsání a nevydává se žádný platební ani dodatečný platební výměr, ani se daňový subjekt nikterak nevyrozumívá. Obdobně se postupuje v situaci, kdy před předepsáním prvovyměřeného KB dojde ke změně KB po provedeném postupu k odstranění pochybností. Po předepsání prvovyměřeného KB však může být žádost o KB rovněž doplňována, změnovou žádostí je zahájeno doměřovací řízení, které je již ukončeno dodatečným platebním výměrem, buď se doměří daň (daňový subjekt neměl nárok na KB) nebo KB (zjistí se, že daňový subjekt měl nárok na KB). Pokud je doměřováno zcela v souladu se změnou žádosti o KB, je doměřeno tzv. konkludentně, dodatečný platební výměr se nedoručuje, pouze se založí do spisu. Pokud je doměřováno odchylně od žádosti o KB, dodatečný platební výměr se doručí daňovému subjektu a je možné se proti němu odvolat.

Principy zastavení řízení dle DŘ jsou obdobné i při správě KB. Při zpětvzetí žádosti se také zastavuje řízení dle ustanovení § 106 odst. 1 písm. a) DŘ. Dále se řízení zastavuje např. v případě, kdy je žádost nebo jeho změna podána po vymezené lhůtě pro podání žádosti, pak se jedná o právně nepřipustné podání - zastavení dle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) DŘ.

Dle tohoto ustanovení zákona se řízení zastavuje i v případě, kdy žádost podá jiný daňový subjekt, než subjekt KB, nebo pokud není splněna podmínka předmětu KB. Může dojít i k zastavení řízení dle ustanovení § 106 odst. 1 písm. f) DŘ, jestliže správce bonusu zjistí po prověřování KB v rámci doměřovacího řízení, že daňový subjekt měl nárok na KB, a tudíž byl KB vyplacen v souladu se zákonem. Specifika zastavování řízení u KB budou uvedena v praktické části této práce, konkrétně v kapitole čtvrté.

2 KOMPENZAČNÍ BONUS JAKO „DAŇ“ V SYSTÉMU DANÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Daňový systém v ČR se ve svých hlavních znacích velmi podobá systémům vyspělých evropských zemí. Daňový systém je širší pojem, který v sobě zahrnuje daňovou soustavu, systém jednotlivých institucí, které se na správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění podílejí a zabezpečují jejich správu, dále jejich stanovení, úhradu a systém nástrojů, pracovních postupů a metod, které jsou těmito institucemi uplatňovány vůči daňovým subjektům či dalším osobám. Daňová soustava představuje soubor všech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, které jsou vybírány v určitém státě v určitém čase. Daňová soustava ČR je v současnosti tvořena následujícími daněmi, poplatky a jinými obdobnými peněžitými plněními:

- **daně z příjmů**, kam spadá daň z příjmů fyzických a daň z příjmů právnických osob,
- **daň z přidané hodnoty**,
- **daně spotřební**, kam spadá daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků, daň ze zahříváných tabákových výrobků, daň ze surového tabáku,
- **daně energetické**, kam spadá daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny,
- **daň z nemovitých věcí**,
- **daň silniční**,
- **daň z hazardních her**,
- **správní poplatky**,
- **soudní poplatky**,
- **místní poplatky**,
- **ostatní poplatky**,
- **cla**,
- **veřejná pojistná**, kam spadá pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění,

- **další peněžité plnění obdobná daním a poplatkům** (např. odvod z elektřiny ze slunečního záření).

Daně, které tvoří daňovou soustavu, jsou upraveny konkrétními daňovými zákony, čímž je splněn požadavek čl. 11 odst. 5 LZPS, který říká, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

Daň je povinná, předem zákonem stanovená částka, kterou se zpravidla pravidelně odčerpává část nominálního důchodu daňového subjektu na nenávratném principu a zároveň bez ekvivalentního protiplnění. Tato část důchodu je odvedena ve prospěch veřejného peněžního fondu. Takto charakterizovaný pojem daně je typický pro vymezení daně v užším slova smyslu neboli pojetí ve smyslu ekonomickém. Oproti tomu lze daň vymezit i v širším slova smyslu, a to dle ustanovení § 2 DŘ, tedy daň v právním smyslu, kdy se daní pro účely DŘ rozumí:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty aj.), clo nebo poplatek (např. správní poplatky),
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona (např. pokud nejsou dodrženy dotační podmínky ze strany příjemce dotace, nebo právě v souvislosti s KB),
- peněžité plnění v rámci dělené správy (např. pokuty dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů).

Výše zmiňovaná část důchodu, která je odvedena ve prospěch veřejného rozpočtu, nemusí být výhradně příjmem veřejného rozpočtu, tedy výdajem pro daňový subjekt. V opačné situaci, kdy dochází ke snížení příjmu veřejného rozpočtu (např. daňový odpočet, daňová ztráta, daňový bonus) hovoříme o tzv. vratce.

Jak je již zmíněno v kapitole první, KB spadá do systému daní, jelikož v jednotlivých zákonech o KB je uvedeno, že „*KB se spravuje jako daň podle daňového řádu*“. Jedná se o speciální procesní ustanovení, které navazuje na ustanovení § 2 odst. 3 DŘ, který normuje, že se daní rozumí takové peněžité plnění, pokud o něm zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. KB je tedy z tohoto důvodu považován za daň v širším pojetí.

V souvislosti s krizovými opatřeními z důvodu výskytu koronaviru SARS CoV-2 byly vydány čtyři zákony – jarní zákon o KB, podzimní zákon o KB, nový zákon o KB a zákon o KB 2022, které upravují problematiku ve věci KB a napomáhají zmírnit negativní dopady událostí

souvisejících se vznikem a rozšířením nemoci COVID-19 na OSVČ, na společníky malých společností s ručením omezeným (dále jen „společníci“) a na osoby činné na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti (dále jen „dohodáři“). Pro ukázkou je v příloze č. 1 zobrazen formulář žádosti o KB za první BO dle nového zákona o KB.

2.1 „Jarní“ KB dle zákona č. 159/2020 Sb.

Jako první z KB vznikl tzv. „jarní“ KB upravený zákonem o jarním KB ze dne 9. dubna 2020. Tento zákon byl platný od 14. 4. 2020 a účinný od 15. 4. 2020. Platností právního předpisu je myšlen okamžik řádné publikace nejen ve sbírce zákonů, ale i v ostatních sbírkách. Účinností právního předpisu je myšlen okamžik, od kdy se právní předpis stává právně závazným a vymahatelným [18].

Zákon o jarním KB byl několikrát novelizován, a to zákonem č. 234/2020 Sb., zákon, kterým se mění zákon o jarním KB, zákonem č. 262/2020 Sb., kterým se mění zákon o jarním KB, zákonem č. 299/2020 Sb., zákon, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon o jarním KB a zákonem č. 331/2020 Sb., zákon, kterým se mění zákon o jarním KB.

Za každý kalendářní den, kdy žadateli vznikl nárok na KB, mohl obdržet částku ve výši 500 Kč, v případě osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr částku ve výši 350 Kč.

2.1.1 Podmínky vzniku nároku na KB

Podmínkou pro vznik nároku na KB bylo to, že musela být splněna podmínka subjektu KB a předmětu KB, který byl konkrétně upravený v jednotlivých ustanoveních zákona pro jednotlivé skupiny a je blíže specifikován v následujících podkapitolách. Podmínkou bylo také splnění obecných náležitostí podání a náležitostí uvedených v zákoně o jarním KB pro jednotlivé skupiny, blíže bude uvedeno v kapitole třetí. V následujících tabulkách č. 1, č. 2 a č. 3 jsou zaznamenána BO, maximální počet dnů, za které bylo možné v jednotlivých bonusových obdobích KB čerpat, lhůty pro podání žádosti a částky. Je vhodné doplnit, že se konec pro podání žádosti mnohdy neodvítel od § 7 odst. 3 zákona o jarním KB, kde bylo stanoveno, že žádost lze podat nejpozději do 60 dnů po skončení bonusového období, protože lhůta byla ovlivněna právě řadou novel zákona, na základě kterých se lhůta pro podání žádosti postupně prodlužovala.

Tabulka 1 - Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro OSVČ

Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 12. března 2020 do 30. dubna 2020	50	25 000 Kč	do 29. června 2020
Druhé bonusové období	od 1. května 2020 do 8. června 2020	39	19 500 Kč	do 7. srpna 2020

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 2 - Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro společníky

Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 12. března 2020 do 30. dubna 2020	50	25 000 Kč	do 30. listopadu 2020
Druhé bonusové období	od 1. května 2020 do 8. června 2020	39	19 500 Kč	do 30. listopadu 2020

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 3 - Základní informace k jarnímu kompenzačnímu bonusu 2020 pro dohodáře

Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 12. března 2020 do 30. dubna 2020	50	17 500 Kč	do 30. listopadu 2020
Druhé bonusové období	od 1. května 2020 do 8. června 2020	39	13 650 Kč	do 30. listopadu 2020

Zdroj: vlastní zpracování

2.1.2 Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečně činné

Subjektem KB byla OSVČ ve smyslu zákona upravujícího důchodové pojištění. Za OSVČ byly brány jak osoby vykonávající konkrétní činnost jako hlavní, tak i osoby, které vykonávají konkrétní činnost jako vedlejší. Subjektem KB dle § 2 odst. 1 zákona o jarním KB nebyl případ, kdy tato osoba v důsledku výkonu konkrétní činnosti byla účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec, to však neplatilo u výkonu zaměstnání v činnosti pedagogické, dále z důvodů uvedených v ustanovení § 5 písm. a) bodech 12 a 13 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“), nebo pokud se jednalo o výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr zakládající účast na nemocenském pojištění.

Druhou podmínkou pro získání KB bylo, aby byl žadatel OSVČ dle zákona o důchodovém pojištění ke dni 12. března 2020. Další možností bylo, že byl žadatel osobou, která měla přerušenu samostatně výdělečnou činnost ode dne, který nastal po 31. srpnu 2019.

Nezbytným předpokladem pro to, aby žadateli vznikl nárok na KB, byl ten, že vykonával samostatně výdělečnou činnost, u které došlo v důsledku ohrožení zdraví

či jiných krizových opatření zcela nebo v části k jejímu utlumení v zákoně stanoveném rozsahu. Ukázka omezené/zakázané činnosti na základě Usnesení vlády ČR v případě maloobchodního prodeje a poskytování služeb v provozovnách (včetně výdajových okének) je uvedena v příloze č. 2. Nutno podotknout, že na KB vznikl nárok též osobám spolupracujícím při samostatně výdělečné činnosti, pokud na ně příjmy dosažené výkonem té konkrétní činnosti a vynaložené výdaje bylo možné rozdělovat. Dále se nárok na čerpání KB vztahoval i na osoby pobírající důchod (starobní, invalidní) či osoby na mateřské dovolené a studenty do 26 let, pokud samostatně výdělečnou činnost vykonávaly.

Dle ustanovení § 3 zákona o jarním KB byl **předmětem** KB výkon samostatně výdělečné činnosti v rámci tzv. bonusového období, pokud subjekt KB nemohl svoji činnost vykonávat v plném rozsahu či částečně nad míru obvyklou z důvodu ohrožení zdraví nebo krizových opatření.

Pokud osoba čerpala KB, zanikl jí nárok na podporu v nezaměstnanosti za ty kalendářní dny, za které čerpala KB a naopak.

2.1.3 Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným

Subjektem KB byl společník společnosti s ručením omezeným, tedy fyzická osoba. Základní podmínkou pro vznik nároku na KB pro společníka společnosti s ručením omezeným bylo to, že společnost s ručením omezeným měla být založena za účelem dosažení zisku. Další podmínkou bylo, že společnost směla mít maximálně dva společníky, výjimka více společníků byla pak možná, pokud se jednalo o členy jedné rodiny. Příbuzenský vztah ve věci KB byl uznán pouze v případech, kdy se jednalo o příbuzenství v linii přímé (předci, potomci), v případech, kdy se jednalo o sourozenecký vztah, dále registrované partnerství či manželství. Podíly jednotlivých společníků nesměly být představovány kmenovým listem. Subjekt tyto podmínky musel splňovat ke dni 12. března 2020 a zároveň nesměl vykonávat činnost, na základě které by vznikla účast na nemocenském pojištění z titulu zaměstnance, s výjimkami dle ustanovení § 2a odst. 2) písm. b) zákona o jarním KB. Ke dni 12. března 2020 musel být společník společnosti rezidentem ČR nebo v případě, že se jednalo o nerezidenta ČR, musel splnit podmínku úhrnu jeho příjmů v ČR, který za zdaňovací období roku 2020 tvořil nejméně 90 % všech jeho příjmů. Nárok na KB nevznikl dle ustanovení § 2a odst. 3 zákona o jarním KB, pokud společnost s ručením omezeným byla v bonusovém období v úpadku nebo v likvidaci a dále, pokud byla nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou podle zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pokud společnost nepřekročila za poslední skončené zdaňovací období daně z příjmů obrát ve výši 180 000 Kč, nevznikl společníkovi společnosti na KB nárok.

Předmět KB je upraven v ustanovení § 3 zákona o jarním KB, je charakterizován jako výkon činnosti společnosti s ručením omezeným v kalendářním měsíci, ve kterém nastal den, za který je KB poskytován, pokud nemohla být činnost z části nebo zcela vykonávána. Jedná se zejména o důvody, jejichž výčet je uveden v ustanovení § 3 odst. 1 zákona o jarním KB.

Pokud subjekt KB čerpal KB, zanikl mu nárok na podporu v nezaměstnanosti za ty kalendářní dny, za které čerpal KB a naopak. Dále nárok na KB zanikl, pokud společnost obdržela z důvodu zaměstnání společníka podporu (např. finanční prostředky na mzdy zaměstnanců tzv. „Antivirus“), která byla poskytována zaměstnavatelům v souvislosti s ohrožením zdraví nebo krizovými opatřeními. Pokud byl společník, který žádal o poskytnutí KB společníkem ve více společnostech, nárok na KB mu vznikl pouze jednou.

2.1.4 Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr

Dle ustanovení § 2aa odst. 1 zákona o jarním KB, je **subjektem** KB osoba, která konala v rozhodném období práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Tato osoba byla nejméně 4 kalendářní měsíce účastna nemocenského pojištění z titulu zaměstnance a zároveň nevykonávala jinou činnost, na základě které by jí vznikla účast na nemocenském pojištění jako zaměstnanec. Rozhodné období bylo od 1. října 2019 do 31. března 2020. Tato osoba vedle výkonu práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr nevykonávala žádnou jinou činnost, na základě které by byla účastna nemocenského pojištění jako zaměstnanec. Výjimku tvořily činnosti, u nichž vznikla účast na nemocenském pojištění pouze z důvodů uvedených v zákoně o nemocenském pojištění (např. výkon činnosti dobrovolného pracovníka pečovatelské služby).

Předmět KB je upraven v ustanovení § 3a zákona o jarním KB, je charakterizován jako výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, který zakládá účast na nemocenském pojištění v měsíci, v němž nastal den, za který je poskytován KB, jestliže práce nemohla být vykonávána z důvodů na straně zaměstnavatele (nutné uzavření provozovny či omezení jejího provozu, omezení poptávky po výstupech a omezení dodávek či služeb nutných pro výkon činnosti), z důvodů na straně zaměstnance (karanténa nebo péče o dítě

či jiného člena domácnosti). Pokud subjekt KB čerpal KB, zanikl mu nárok na podporu v nezaměstnanosti za ty kalendářní dny, za které čerpal KB a naopak. Nárok na bonus zanikl i v případě, že subjekt KB čerpal KB z jiného titulu (jako OSVČ nebo společník s. r. o.). Pokud měl subjekt uzavřených více dohod o práci konaných mimo pracovní poměr, nárok na KB mu vznikl pouze jednou. Subjekt KB musel mít se zaměstnavatelem v rozhodném období uzavřenou dohodu o práci konané mimo pracovní poměr. Zaměstnavatel mu za toto období zúčtoval započitatelný příjem v částce zakládající účast na nemocenském pojištění a muselo se jednat o osobu, která ke dni 11. března 2020 měla uzavřenu dohodu o práci konané mimo pracovní poměr dle ustanovení § 3a odst. 5 zákona o jarním KB. Dle zákona o nemocenském pojištění je účast na nemocenském pojištění založena v případech, kdy je vykonávána práce na území ČR v zaměstnání vykonávaném v pracovním nebo pracovněprávním vztahu, kde minimální výše sjednaného příjmu činí 3 500 Kč (do konce roku 2020 byla stanovena částka 3 000 Kč). Pro dohodáře je stanovena hranice převyšující částku 10 000 Kč v kalendářním měsíci, v němž dohoda o provedení práce trvá [2].

2.2 „Podzimní“ KB dle zákona č. 461/2020 Sb.

Druhý z KB byl tzv. „podzimní“ KB upravený zákonem o podzimním KB ze dne 10. listopadu 2020. Tento zákon byl platný od 13. 11. 2020 a účinný od 14. 11. 2020.

Zákon o podzimním KB byl dvakrát novelizován, nejprve zákonem č. 584/2020 Sb. a zákonem č. 82/2021 Sb. Novelou bylo umožněno přiznání KB i těm žadatelům, kteří se ke dni 31. 12. 2019 nacházeli v úpadku. Subjekty čerpaly KB v rámci podpory de minimis. Podpora de minimis neboli podpora malého rozsahu je podpora s omezeným rozsahem a není považována za veřejnou podporu v pravém slova smyslu. Subjekty, u kterých bylo rozhodnuto o úpadku od 1. 1. 2020, čerpaly KB mimo režim podpory de minimis, a to v rámci veřejné podpory poskytované formou KB - bez dalšího zkoumání v souladu s „Dočasným rámcem“. U žadatelů o KB, u nichž byl úpadek prohlášen do 31. 12. 2019 (včetně) byla situace složitější. Nevztahovala se na ně výjimka „Dočasného rámce“ a bylo nutné postupovat podle obecných pravidel Evropské unie, a sice že KB bylo možné předepsat a vyplatit pouze v režimu veřejné podpory malého rozsahu (de minimis) na základě přímo použitelných právních předpisů Evropské unie o podpoře de minimis [13].

2.2.1 Podmínky vzniku nároku na KB

Pro vznik nároku na podzimní KB musela být splněna podmínka subjektu KB a předmětu KB, který je konkrétně upraven v jednotlivých ustanoveních zákona pro jednotlivé skupiny a je blíže specifikován v následujících podkapitolách. Podmínkou bylo také splnění obecných náležitostí podání a náležitostí uvedených v zákoně o podzimním KB pro jednotlivé skupiny, blíže bude uvedeno v kapitole třetí. Dle ustanovení § 5 odst. 2 tohoto zákona nemohla být subjektem KB osoba, která v bonusovém období byla nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty. Za rozhodné období bylo pro všechny tři skupiny bráno období od 1. června 2020 do 30. září 2020. Za každý kalendářní den, kdy žadateli vznikl nárok na KB, mohl obdržet částku ve výši 500 Kč.

V následující tabulce č. 4 jsou zaznamenány BO, maximální počet dnů, za které bylo možné v jednotlivých bonusových obdobích KB čerpat, lhůty pro podání žádostí a částky. Tabulka reflektuje základní lhůtu pro podání žádosti dle § 12 odst. 3 zákona o podzimním KB, tj. 2 měsíce od konce BO.

Tabulka 4 - Základní informace k podzimnímu kompenzačnímu bonusu pro OSVČ, společníky a dohodáře

Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 5. října 2020 do 4. listopadu 2020	31	15 500 Kč	do 5. ledna 2021
Druhé bonusové období	od 5. listopadu 2020 do 21. listopadu 2020	17	8 500 Kč	do 22. ledna 2021
Třetí bonusové období	od 22. listopadu 2020 do 13. prosince 2020	22	11 000 Kč	do 15. února 2021
Čtvrté bonusové období	od 14. prosince 2020 do 24. prosince 2020	11	5 500 Kč	do 25. února 2021
Páté bonusové období	od 25. prosince 2020 do 23. ledna 2021	30	15 000 Kč	do 24. března 2021
Šestá bonusové období	od 24. ledna 2021 do 15. února 2021	23	11 500 Kč	do 16. dubna 2021

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud osoba čerpala KB, zanikl jí nárok na podporu v nezaměstnanosti za ty kalendářní dny, za které čerpala KB a naopak. Dále v případech, kdy souběžně s KB subjekt obdržel za kalendářní den v České republice nebo členském státu Evropské unie podporu z důvodu výskytu a zamezování následků koronaviru s výjimkami uvedenými v zákoně.

2.2.2 Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečně činné

Ke splnění podmínky **subjektu** KB se muselo jednat o OSVČ ve smyslu § 9 odst. 2 a 3 zákona o důchodovém pojištění. Za OSVČ byly brány osoby, které vykonávaly konkrétní činnost jako hlavní, osoby, které vykonávaly konkrétní činnost jako vedlejší a osoby spolupracující. Žadatel musel být OSVČ dle zákona o důchodovém pojištění ke dni 5. října 2020. Další možností bylo, že byl žadatel ke dni 5. října osobou, která měla přerušenu samostatně výdělečnou činnost ode dne, který nastal po 12. březnu 2020. Tyto podmínky musely být splněny v bonusovém období.

Pro **předmět** KB stanovoval zákon podmínky, které byly navázány na rozhodné a BO. Rozhodné období bylo pevně stanoveno, a sice od 1. 6. 2020 do 30. 9. 2020. BO bylo období, za které je poskytován KB, v tomto případě bylo pět bonusových období, která jsou blíže specifikována v tabulce č. 4. Pro BO musely být splněny podmínky uvedené v ustanovení § 6 odst. 1 nebo odst. 2 výše uvedeného zákona. Muselo se jednat o výkon samostatné výdělečné činnosti v kalendářním dni, ve kterém byla konkrétní činnost omezena nejméně z 80 % v důsledku bezprostředního zákazu nebo omezení opatřeními stanovenými orgány státní správy. To bylo dáno buď dodavatelsko-odběratelským vztahem (např. restaurační zařízení s dodavatelem surovin), nebo tím, že byla činnost spojena s prostory těchto osob (např. fit centrum – kouč aerobiku).

Dle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o podzimním KB musela být v rozhodném období (1. 6. 2020 do 30. 9. 2020) splněna podmínka majoritního příjmu. V rozhodném období musela z konkrétní činnosti, za kterou si subjekt KB žádal o KB, pocházet převažující část příjmů. Pohlíželo se na příjmy podle ustanovení § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o příjmy ze zaměstnání, podnikání a nájmu. Pokud by se jednalo o osobu, jejíž činnost má sezónní charakter, směla pro test majoritních příjmů využít náhradní rozhodné období. Subjekt si zvolil čtyři, po sobě jdoucí měsíce z předchozí sezóny, za splnění podmínky, že k poklesu příjmů docházelo v konkrétním období pravidelně. Ve výjimečných situacích, kdy nebylo možné předmět KB posuzovat pomocí kritéria převažujícího příjmu, ale omezení měla na konkrétní činnost vliv, bylo možné dopad na majoritní příjem prokázat pomocí tzv. kritérií přidané hodnoty (např. osoba vlastní síť fitcenter, částka vybraná na vstupu činila méně než 51 % jeho příjmů z provozu této sítě, ve fitcentrech byla možnost zakoupení sportovního oblečení a doplňků, ať už potravinových či cvičebních, nákup sportovního vybavení nebyla činnost, která byla omezena či úplně zakázána, ale bez samotného provozu fitcentra prodávat vybavení

nebylo možné). Pokud subjekt ukončil podnikatelskou činnost z důvodu nařízených restrikcí v bonusovém období, nebyla to překážka pro vznik nároku na KB.

2.2.3 Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným

Pro **subjekt** KB platily téměř stejné podmínky, jak tomu bylo v zákoně o jarním KB. Muselo se jednat o fyzickou osobu, která byla společníkem s. r. o. Tato společnost měla být založena za účelem dosažení zisku, směla mít maximálně dva společníky, výjimka více společníků byla pak možná, pokud se jednalo o členy jedné rodiny. Příbuzenský vztah byl již vymezen výše. Pokud jednatel společnosti nebyl zároveň i společníkem společnosti, nejednalo se o subjekt KB. Podíly jednotlivých společníků nesměly být představovány kmenovým listem.

Ke dni 5. října 2020 musel být společník s. r. o. rezidentem ČR nebo v případě, že se jednalo o rezidenta jiného členského státu Evropské unie, musel splnit podmínku úhrnu jeho příjmů v ČR. Nárok na KB měl samotný společník s. r. o., který byl v úpadku. V opačném případě, kdy byla v průběhu bonusového období v úpadku nebo likvidaci s. r. o., tak nárok na KB nevznikl. Pro společnost i společníka platilo, že se nejednalo o nespolehlivou osobu nebo nespolehlivého plátce. Společník společnosti směl být zároveň i v pozici zaměstnance a být účasten nemocenského pojištění, pokud toto zaměstnání nemělo převažující charakter. Pokud společnost nepřekročila za poslední skončené zdaňovací období daně z příjmů obrát ve výši 180 000 Kč, nevznikl společníkovi společnosti na KB nárok. U nově vzniklých společností, které dosud neukončily své první zdaňovací období, musela být splněna podmínka předpokladu, že za první zdaňovací období převyšší částku 120 000 Kč. Mohla nastat i situace, kdy byla fyzická osoba společníkem ve více společnostech. V těchto případech se splnění podmínek posuzovalo zvlášť u každé společnosti.

Předmět KB byl upraven v ustanovení § 6 zákona o podzimním KB, byl charakterizován jako výkon činnosti s. r. o. v kalendářním dni, ve kterém byla konkrétní činnost zakázána nebo omezena opatřeními přijatými orgány státní správy z důvodu rozšíření nemoci COVID-19. Muselo se jednat o výkon činnosti společnosti, ve které byl subjekt KB společníkem v kalendářním dni, ve kterém byla konkrétní činnost omezena nejméně z 80 % v důsledku bezprostředního zákazu nebo omezení opatřeními stanovenými orgány státní správy. Stejně jako u OSVČ i zde to bylo dáno buď dodavatelsko-odběratelským vztahem, nebo tím, že byla činnost spojena s prostory těchto osob. Dle ustanovení § 6 odst. 4 zákona

o podzimmím KB bylo test převažujících příjmů z poznamenaných činností nutné posuzovat ve dvou krocích. V první řadě vyhodnotit, zda z konkrétní činnosti dané společnosti plynuly převažující příjmy a jednalo se o činnost, která byla omezena či zakázána. V případě, že byla tato podmínka splněna, provedl se test převažujících příjmů ve vztahu ke společníkovi. Stejně jako u OSVČ se pohlíželo na příjmy podle ustanovení § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů a dále na příjmy společníka společnosti, které mu dle podílu ve společnosti náleží.

I pro společníky s. r. o., jejíž činnost byla ryze sezónního charakteru, platila možnost pro test majoritních příjmů využít náhradní rozhodné období a dopad na majoritní příjem prokázat pomocí tzv. kritéria přidané hodnoty, které je vysvětleno výše.

2.2.4 Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr

Jak již bylo řečeno, rozlišujeme dva typy dohod o práci konané mimo pracovní poměr. Dle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o podzimmím KB, byla **subjektem** KB osoba, která konala v rozhodném období (od 1. 6. 2020 do 30. 9. 2020) práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Pro určení, zda byla fyzická osoba subjektem KB, byl důležitý nikoli stav v rámci bonusového období, ale stav v rozhodném období, které tvořilo poslední 4 kalendářní měsíce před vyhlášením nouzového stavu. Zároveň tato osoba byla nejméně 3 kalendářní měsíce účastna nemocenského pojištění z titulu zaměstnance a zároveň nevykonávala jinou činnost, na základě které by jí vznikla účast na nemocenském pojištění jako zaměstnanec. Výjimku tvořily činnosti, u nichž vznikla účast na nemocenském pojištění z důvodů uvedených v zákoně. Pokud v rámci rozhodného období bylo platných více dohod, mohly se kombinovat. Účast na nemocenském pojištění v každém z povinných tří měsíců mohla být navázána na příjmy od jiného zaměstnavatele.

Předmět KB byl upraven v ustanovení § 7 zákona o podzimmím KB, byl charakterizován jako výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, který zakládal účast na nemocenském pojištění v měsíci, v němž nastal den, za který byl poskytován KB, jestliže práce nemohla být vykonávána z důvodů na straně zaměstnavatele (nebylo možné požadovat KB z důvodů ze strany zaměstnance – onemocnění), které vyvstaly na základě omezení či zákazu jeho činnosti. Muselo se jednat o výkon práce subjektu, jehož nadpoloviční část příjmů v rozhodném období (od 1. 6. 2020 do 30. 9. 2020) pocházela od zaměstnavatele, jehož činnost byla opatřeními státních orgánů zakázána či omezena. Posuzovaly se pouze příjmy podle § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů. Také v tomto případě

bylo možné použít tzv. náhradní rozhodné období a namísto převažující části příjmů posuzovat převažující část přidané hodnoty pocházející z dané činnosti dle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o podzimním KB. Subjekt KB musel mít se zaměstnavatelem v rozhodném období uzavřenu dohodu o práci konané mimo pracovní poměr. Zaměstnavatel mu za toto období zúčtoval započitatelný příjem v částce zakládající účast na nemocenském pojištění, a muselo se jednat o osobu, která ke dni 5. října 2020 měla uzavřenu dohodu o práci konané mimo pracovní poměr dle ustanovení § 7 odst. 4 zákona o podzimním KB.

2.3 KB pro rok 2021 dle zákona č. 95/2021 Sb.

Třetím z KB byl tzv. „nový“ KB upravený zákonem o novém o KB ze dne 25. února 2021. Tento zákon byl platný od 26. 2. 2021 a účinný od 27. 2. 2021. Nový zákon o KB měl také za úkol přispět ke zmírnění dopadů v souvislosti s ohrožením zdraví z důvodu šíření nemoci COVID-19 způsobené koronavirem, který se označuje jako SARS CoV-2 nebo z důvodu přijatých krizových opatření. KB cílil na ty, které situace poznamenala, a měl kompenzovat jím vzniklé hospodářské následky. Zákon navazoval na předchozí právní úpravy, přebral většinu procesního rámce, ale v hmotněprávních ustanoveních byl zcela odlišný. Odlišnosti budou zmíněny následně v rámci této kapitoly. Podle této právní úpravy mohla nastat situace, kdy z důvodu částečného překrývání se bonusových období (1. února 2021 – 15. února 2021), vznikl u subjektu KB souběh dvou nároků na bonus, a to dle zákona o novém KB a zákona o podzimním KB. Při jejich předepsání se provedlo vzájemné započtení, ale musela být dodržena hranice 1 000 Kč, kterou bylo možné maximálně za jeden kalendářní den čerpat.

Tento zákon v části čtvrté upravoval i opatření zmírňující dopady do rozpočtu obcí a v části páté zmírňující dopady do rozpočtu krajů. Byl zaveden příspěvek ze státního rozpočtu do rozpočtu obcí a vyšších územních samosprávných celků za každé BO.

2.3.1 Podmínky vzniku nároku na KB

Pro vznik nároku na nový KB musela být splněna podmínka subjektu KB a předmětu KB, který byl konkrétně upravený v jednotlivých ustanoveních nového zákona o KB pro jednotlivé skupiny a je blíže specifikován v následujících podkapitolách. Pro posouzení nároku je nutné definovat BO, které bylo v ustanovení § 11 odst. 1 nového zákona o KB definováno jako kalendářní měsíc v období od 1. února 2021 do 31. března 2021.

Dle ustanovení § 5 odst. 2 tohoto zákona nemohla být subjektem KB osoba, která v bonusovém období byla nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou podle zákona o DPH. Za rozhodné období bylo pro všechny tři skupiny bráno období od 1. června 2020 do 30. září 2020. Rozhodným obdobím bylo myšleno období, ve kterém musela z konkrétní činnosti, za kterou si subjekt KB žádal o KB, pocházet převažující část příjmů. Za každý kalendářní den, kdy žadateli vznikl nárok na KB, mohl obdržet částku ve výši 1 000 Kč. V případě, že byl KB poskytován čistě z důvodu významného dotčení činnosti na základě karantény či izolace, poskytoval se KB ve výši 500 Kč za kalendářní den bonusového období. Srovnávaným obdobím byl dle ustanovení § 8 odst. 2 zákona o novém KB kalendářní měsíc, který bezprostředně předchází bonusovému období (pro bonus za měsíc únor – leden 2021, pro bonus za měsíc březen – únor 2021). Srovnávacím obdobím bylo označováno dle ustanovení § 3 zákona o novém KB období tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců v období od 1. listopadu 2018 do 31. prosince 2020, jejichž názvy se shodovaly s názvy 3 kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících bonusovému období (např. pro bonus za měsíc únor 1. 11. 2018 – 31. 1. 2019 nebo 1. 11. 2019 – 31. 1. 2020). BO bylo tedy období, za které byl KB poskytován, srovnávané období byl měsíc před bonusovým obdobím a srovnávací období byly 3 měsíce před bonusovým obdobím. Pro lepší představivost jsou jednotlivá období modelově vyobrazena v obrázku 1. V následující tabulce č. 5 a č. 6 jsou zaznamenány BO, maximální počet dnů, za které bylo možné v jednotlivých bonusových obdobích KB čerpat, lhůty pro podání žádostí a částky.

Tabulka 5 - Základní informace k novému kompenzačnímu bonusu 2021 u OSVČ a společníků

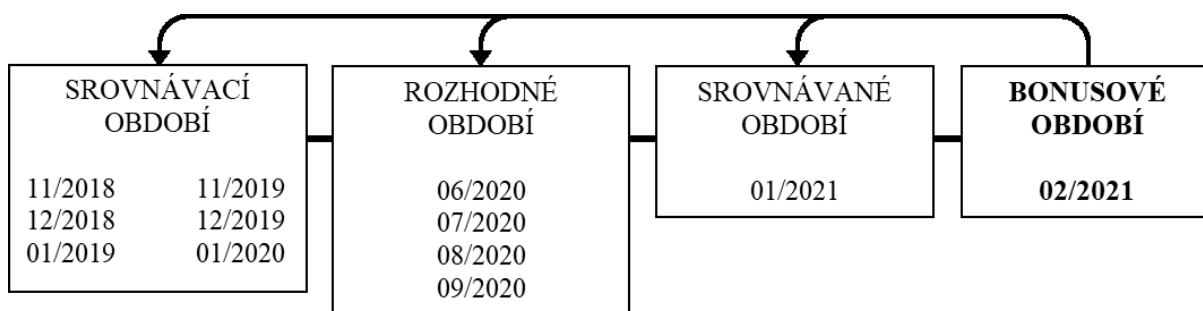
Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 1. února 2021 do 28. února 2021	28	28 000 Kč	do 3. května 2021
Druhé bonusové období	od 1. března 2021 do 31. března 2021	31	31 000 Kč	do 1. června 2021
Třetí bonusové období	od 1. dubna 2021 do 30. dubna 2021	30	30 000 Kč	do 1. července 2021
Čtvrté bonusové období	od 1. května 2021 do 31. května 2021	31	31 000 Kč	do 2. srpna 2021

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6- Základní informace k novému kompenzačnímu bonusu 2021 u dohodářů

Označení bonusového období	Bonusové období	Počet dnů	Maximální částka	Lhůta pro podání žádostí
První bonusové období	od 1. února 2021 do 28. února 2021	28	14 000 Kč	do 3. května 2021
Druhé bonusové období	od 1. března 2021 do 31. března 2021	31	15 500 Kč	do 1. června 2021
Třetí bonusové období	od 1. dubna 2021 do 30. dubna 2021	30	15 000 Kč	do 1. července 2021
Čtvrté bonusové období	od 1. května 2021 do 31. května 2021	31	15 500 Kč	do 2. srpna 2021

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 1 – Vyobrazení období v případě žádosti o KB za BO únor 2021

Zdroj: vlastní zpracování

Dle ustanovení § 8 odst. 1 byla činnost považována za významně dotčenou, pokud výše příjmů odpovídajících tržbám z prodeje výrobků, zboží a služeb plynoucích z této činnosti nepřekročila ve srovnávaném období 50 % průměrné měsíční výše těchto příjmů plynoucích z téže činnosti ve srovnávacím období. Při posuzování příjmů pro určení významného dotčení činnosti se nepoměřovaly všechny příjmy (např. nahodilé příjmy se nezahrnovaly), ale pouze ty příjmy, které odpovídaly tržbám z prodeje výrobků, zboží nebo služeb. Tyto příjmy tedy nejsou totožné s příjmy, které byly posuzovány pro určení převažující části příjmů, jakkoli mohl být test prováděn za stejné (srovnávací) období. Pro posouzení majoritního příjmu se zahrnovaly všechny příjmy i ty nahodilé.

2.3.2 Podmínky vzniku nároku u osoby samostatně výdělečně činné

Ke splnění podmínky **subjektu** KB se muselo jednat o osobu samostatně výdělečně činnou ve smyslu § 9 odst. 2 a 3 zákona o důchodovém pojištění (pokud subjekt sociální a zdravotní pojištění nehradil, nezakládalo to překážku pro vyplacení KB, stačilo, pokud byl k němu přihlášen). Nebylo rozlišováno, zda byla činnost vykonávána jako hlavní, vedlejší nebo se jednalo o osoby spolupracující. Žadatel musel být osobou samostatně výdělečně činnou dle zákona o důchodovém pojištění ke dni 5. října 2020. Další možností bylo, že byl žadatel ke dni 5. října osobou, která měla přerušenu samostatně výdělečnou činnost ode dne, který nastal po 12. březnu 2020.

Předmět KB byl upraven v ustanovení § 6 zákona o novém KB, byl charakterizován jako výkon samostatné výdělečné činnosti v bonusovém období, ve kterém nastal den, za který

byl KB poskytován z důvodu významného dotčení výkonu konkrétní činnosti. Jednalo se zejména o důvody, jejichž výčet je uveden v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o novém KB.

Dle ustanovení § 6 odst. 2 nového zákona o KB musela být v rozhodném období splněna podmínka majoritního příjmu. V rozhodném období z konkrétní činnosti, za kterou si subjekt KB žádal, musela pocházet převažující část příjmů, přičemž se na příjmy pohlíželo optikou ustanovení § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů. U testu "významného dotčení činnosti" i u "majoritních příjmů" se do tržeb zahrnoval v případě plátce DPH pouze základ daně (bez DPH), u subjektu, který vedl účetnictví - tržby dle okamžiku zaúčtování, tj. např. vystavení faktury, u subjektu, který vedl daňovou evidenci, případně uplatňoval výdaje procentem z příjmů - tržby dle okamžiku přijetí platby. V případě, kdy poplatník vedl daňovou evidenci, pracovalo se ve vztahu k základu daně s příjmy a výdaji a z jejich rozdílu se stanovil základ daně z příjmů [16]. Pojem příjem odpovídá pojetí příjmů v rámci daní z příjmů, tj. při předmětných testech vychází plátce daně z přidané hodnoty z příjmů bez DPH. Pokud subjekt přerušil podnikatelskou činnost v bonusovém období, popř. i dříve (ale po 12. 3. 2020) z důvodu koronaviru, nebyla to překážka pro vznik nároku na KB a nemusel ji v průběhu bonusového období obnovovat.

Rovněž platila možnost pro test majoritních příjmů využít rozhodné období namísto srovnávacího období a také použití tzv. kritéria přidané hodnoty ve specifických situacích.

Dle ustanovení § 8 odst. 4 nového zákona o KB subjekt KB použije jako srovnávací období kterékoliv období tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců v rámci období prvních osmi kalendářních měsíců, pokud se stal OSVČ později než v první den srovnávacího období.

2.3.3 Podmínky vzniku nároku u společníků společností s ručením omezeným

Subjektem KB byl společník s. r. o. (fyzická osoba). Platí stejné podmínky jako u podzimního zákona o KB.

Předmět KB byl upraven v ustanovení § 6 zákona o novém KB, byl charakterizován jako výkon činnosti společnosti s ručením omezeným v kalendářním dni, ve kterém byla konkrétní činnost významně dotčena. Jednalo se zejména o důvody, jejichž výčet je uveden v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o novém KB.

Posuzoval se test poklesu příjmů, který se prováděl na základě porovnání výše příjmů ve srovnávacím a srovnávaném období. Dle ustanovení § 8 odst. 5 zákona o novém KB subjekt

bonusu použil jako srovnávací období kterékoliv období 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců v rámci období prvních 6 kalendářních měsíců, po jejichž celou dobu společnost existovala, pokud společnost s ručením omezeným (ve které je subjekt KB společníkem) vznikla později než v první den srovnávacího období. Činnost byla považována za významně dotčenou, pokud výše příjmů nepřekročila ve srovnávaném období 50 % průměrné měsíční výše těchto příjmů plynoucích z téže činnosti ve srovnávacím období. Srovnávané období byl měsíc před bonusovým obdobím a srovnávací období byly 3 měsíce před bonusovým obdobím. Pokud tedy žadatel podal žádost např. za BO březen, srovnávaným obdobím byl únor a srovnávacím obdobím bylo období od 1. 12. 2018 do 28. 2. 2019 nebo 1. 12. 2019 do 28. 2. 2020.

Test majoritních příjmů, který byl další podmínkou, byl splněn, pokud příjmy pocházející z činnosti společnosti byly v rámci srovnávacího, případně v rámci rozhodného období, u společnosti s ručením omezeným i u jejího společníka příjmy převažujícími, přičemž se pohlíželo na příjmy optikou ustanovení § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů.

I pro společníky společnosti s ručením omezeným, jejíž činnost byla ryze sezónního charakteru, platila možnost pro test majoritních příjmů využít rozhodné období namísto srovnávacího období (platí pouze pro s. r. o. a OSVČ).

2.3.4 Podmínky vzniku nároku u osob pracujících na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr

Dle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o novém KB, byla **subjektem** KB osoba, která konala v rozhodném období práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Zároveň tato osoba byla nejméně 3 kalendářní měsíce účastna nemocenského pojištění z titulu zaměstnance a současně nevykonávala jinou činnost, na základě které by jí vznikla účast na nemocenském pojištění jako zaměstnanec. Výjimku tvořily činnosti, u nichž vznikla účast na nemocenském pojištění z důvodů uvedených v zákoně. Pro osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr platilo, že nemohou mít jakékoliv jiné příjmy z § 6 zákona o daních z příjmů. Osoby, které konaly v rozhodném období práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, měly možnost podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o novém KB použít jako rozhodné období čtyři po sobě jdoucí kalendářní měsíce, které bezprostředně předcházely bonusovému období (např. je-li BO únor 2021, jedná se o období od 1. 10. 2020 do 31. 1. 2021, pokud se jedná o BO březen, jedná se o období od 1. 11. 2020 do 28. 2. 2021).

Předmět KB byl upraven v ustanovení § 7 zákona o novém KB, byl charakterizován jako výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, který zakládal účast na nemocenském pojištění v měsíci, v němž nastal den, za který byl poskytován KB, jestliže práce nemohla být vykonávána z důvodů na straně zaměstnavatele, které vyvstaly na základě omezení či zákazu jeho činnosti. Muselo se jednat o výkon práce subjektu, jehož nadpoloviční část příjmů v rozhodném období pocházela od zaměstnavatele, jehož činnost byla opatřeními státních orgánů zakázána či omezena. Posuzovaly se pouze příjmy podle § 6, 7 a 9 zákona o daních z příjmů. I v tomto případě bylo možné namísto převažující části příjmů posuzovat převažující část přidané hodnoty (neposuzuje se pouze příjem, ale také omezení výkonu práce) pocházející z dané činnosti dle ustanovení § 7 odst. 3 nového zákona o KB. Subjekt KB musel mít se zaměstnavatelem v rozhodném období uzavřenu dohodu o práci konané mimo pracovní poměr. Zaměstnavatel mu za toto období zúčtoval započitatelný příjem v částce zakládající účast na nemocenském pojištění a muselo se jednat o osobu, která ke dni 5. října 2020 měla uzavřenu dohodu o práci konané mimo pracovní poměr, dle ustanovení § 7 odst. 4 zákona o novém KB.

2.4 Komparace jednotlivých právních úprav KB

Při hodnocení jednotlivých právních úprav ve věci KB byla shledána zjevná nejednotnost a roztržitost těchto zákonů z důvodu krátké doby na jejich přípravu a koordinaci. Nebylo zcela jasné, jak se bude epidemická situace vyvíjet a jak na ni budou subjekty reagovat, přičemž po zavedení zákona o jarním KB byly zjištěny nedostatky, které se následující zákony o KB snažily napravit. V této kapitole budou jednotlivé zákony porovnány a bude poukázáno na jejich odlišnosti.

2.4.1 Komparace zákona o jarním KB se zákonem o podzimním KB

Zákon o podzimním KB byl inspirován zákonem o jarním KB. Zákony se shodovaly především základní právní povahou, řadou parametrů a převážnou většinou procesního rámce. Řada ustanovení byla přebrána z již osvědčené a účinné právní úpravy, ovšem zákon o podzimním KB byl koncipován z části odlišně. KB podle zákona o podzimním KB již nebyl pojat jako plošná podpora subjektů, ale cílil pouze na omezený a přesně definovaný okruh subjektů, do jejichž činnosti bylo bezprostředně zasaženo z důvodu zákazů či omezení ze strany státu, nově právě i v případě těsné souvislosti s nimi. Tím se zákon o podzimním KB lišil, mimo jiné také dle zákona o jarním KB bylo možné subjekty rozčlenit do tří skupin, v zákoně

o podzimním KB také došlo k rozšíření subjektu KB. Podle zákona o podzimním KB první skupinu tvořili podnikatelé (OSVČ nebo společníci), u nichž došlo z důvodu zavedených opatření k omezení či úplnému zákazu výkonu této činnosti. Do druhé skupiny spadaly podnikatelé, kterých se omezení nedotkla přímo, ale svojí činností byly téměř zcela navázány na skupinu první (dodavatelé, výkon činnosti v prostorách, které musely být uzavřeny). Třetí skupinu tvořily dohodáři, kteří nemohli práci vykonávat z důvodu překážky na straně zaměstnavatele, na kterého se vztahovaly zakazy či omezení na základě zavedených opatření. Nejednalo se tedy o plošné opatření, které poskytovalo podporu téměř všem. Výše KB byla zachována, jakožto i správa bonusu finančními úřady. Zákon o podzimním KB oproti zákonu o jarním KB požadoval identifikování činnosti, která byla z důvodu opatření omezena nebo zakázána. V žádostech dle zákona o jarním KB se činnost neuváděla, pouze žadatel formou čestného prohlášení sdělil, že splnil podmínky k čerpání KB. Z tohoto důvodu využilo jarního KB desítky tisíc subjektů, což je patrné i z počtu podaných žádostí uvedených na konci čtvrté kapitoly, zákon o podzimním KB byl „přísnější“. Oproti zákonu o jarním KB nebylo podle zákona o podzimním KB překážkou, pokud OSVČ, společníci nebo dohodáři byli účastníci nemocenského pojištění jako zaměstnanci, pokud jejich příjem ze zaměstnání neměl převažující charakter. Další změna nastala v možnostech učinění změn podaných žádostí. V zákoně o jarním KB mohla být změna žádosti učiněna do 60 dnů po skončení bonusového období, v zákoně o podzimním KB do 2 měsíců po skončení bonusového období, což je ale de facto to samé, pouze dochází k odlišnému počítání lhůt, tj. nepočítá se dle dnů, ale měsíců. Dle zákona o podzimním KB došlo také k rozšíření omezení ve věci souběhu více podpor. Nově nebyl umožněn souběh s dotačními programy COVID či ošetřovným, za kalendářní den, za který byl čerpán KB. Dle zákona o jarním KB byla všem subjektům, kteří čerpali bonus z titulu OSVČ a společníků poskytována částka kompenzace ve výši 500 Kč, dohodářům ve výši 350 Kč. Dle zákona o podzimním KB byla poskytována všem stejná částka, a to ve výši 500 Kč. V rámci zákona o jarním KB byla zavedena samostatná kompenzace obcím, v zákoně o podzimním KB nikoliv. Samozřejmě se měnila i BO, jelikož KB byly poskytovány napříč celým rokem.

2.4.2 Komparace zákona o podzimním KB a zákona o novém KB

Jak je patrné z výše uvedeného, zákon o podzimním KB byl cílen na užší okruh subjektů. Vzhledem k vývoji epidemie bylo nutné současnou podobu tohoto zákona znovu přehodnotit. Důvody byly následující, rozsah bonusu měl být znovu rozšířen tak, aby kompenzoval dopady

epidemie na jeho příjemce obecně, nikoliv tedy jen dopady bezprostředních státních zákazů a omezení (rozšíření okruhu osob, kterým by na KB vznikl nárok). Byla snaha o zvýšení poskytované částky, aby mohla být poskytnuta reálnější výše kompenzace, která by více odpovídala dosahovaným příjmům před tím, než propukla pandemie. Byla dále opuštěna návaznost bonusových období na nouzový stav, přičemž po část období byl nouzový stav nahrazen stavem pandemické pohotovosti. Vznikl tedy zákon o novém KB, který se oproti zákonu o podzimním KB lišil v poskytované částce, která nově dosahovala částky 1 000 Kč, vyjma dohodářů, ti měli nárok na KB stále ve výši 500 Kč. Dále došlo k rozšíření okruhu příjemců, kteří se posuzovali na základě poklesu jejich tržeb. Dle zákona o podzimním KB tedy bylo možné poskytovat KB obecně, pokud zavedená opatření měla neblahé dopady na činnost subjektu, namísto vazby dle zákona o novém KB na bezprostřední omezení nebo zákaz činnosti. Tyto dopady se podle zákona o novém KB nově posuzovaly pomocí významného dotčení činnosti, které je blíže vysvětleno v kapitole druhé. Nicméně dotčení se dle zákona o novém KB posuzovalo na základě testu poklesu příjmů plynoucích z činnosti subjektu na základě principu porovnání výše příjmů ve srovnávaném období a průměrnou měsíční výší příjmů ve srovnávacím období. Nárok na bonus subjektu vznikl, pokud byl zjištěn pokles nejméně 50 %. Zákon o novém KB pamatoval i na případy, ve kterých mohlo docházet k nespravedlivé překompenzaci, kdy se v období před epidemií výše měsíčního příjmu subjektu pohybovala např. okolo 8 000 Kč, KB umožňoval individuální zastropování (např. někdo čerpal KB v plné výši, někdo pouze v části), tak aby nedocházelo k několikanásobnému převyšování příjmů subjektu oproti výše příjmu, který získával před pandemií. V zákoně o novém KB byl zvlášť upraven postup pro určení srovnávacího období u nově vzniklých OSVČ. Nově vzniklé OSVČ si mohly jako srovnávací období zvolit období tří měsíců v rozmezí od 1. listopadu 2018 do 31. prosince 2020, jejichž názvy se musely shodovat s názvy tří kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících bonusovému období. Změny, které byly zavedeny, se odrazily i v požadavcích kladených na obsah žádosti. Přibyly zejména údaje o výši příjmů za srovnávané a srovnávací období. BO již nebyla vázána na nouzový stav, bonusovým obdobím byl nově zvolen vždy kalendářní měsíc [17]. Subjekty KB zůstaly stejné – OSVČ, společníci, dohodáři. Test pro zjištění majoritního příjmu zůstal obdobný, jako tomu bylo v zákoně o podzimním KB. U příjemců bonusu z titulu společníka platilo dle zákona o novém KB, že nemohl žádat o KB, pokud společnost čerpala jinou dotaci, která souvisela se zmírňováním následků v důsledku pandemie. Výjimkou byly podpory poskytované v rámci programu Antivirus a podpory k úhradě nájemného. Takováto formulace je zcela odlišná od té, kterou obsahoval zákon o novém KB, který říkal, že nebylo možné bonus čerpat, pokud společnost již v Evropské unii

pobírala podporu, která byla obdobná KB. Zákon o novém KB neumožňoval čerpání KB v situacích, kdy společnost čerpala jakoukoli podporu související s pandemií, pouze s dvěma výjimkami. Byla také zavedena nová kategorie bonusu z důvodu karantény subjektu. Subjekt v těchto situacích nemusel počítat výše zmiňované poměry příjmů, ale činnost byla automaticky považována za významně dotčenou. Výše bonusu byla ovšem odlišná, činila pouze 500 Kč za den. Test majoritního příjmu ale musel být splněn i v tomto případě.

2.4.3 Komparace zákona o jarním KB a zákona o novém KB

Nejzásadnější změny vyvstaly při porovnání zákona o jarním KB a zákona o novém KB. Změnila se výše poskytovaného KB, dle zákona o jarním KB byla poskytována částka ve výši 500 Kč pro OSVČ a společníky, pro dohodáře ve výši 350 Kč. Oproti tomu dle zákona o novém KB byla poskytována částka ve výši 1 000 Kč a v případě dohodářů ve výši 500 Kč. Dle zákona o jarním KB dosáhly na KB téměř „všichni“, oproti tomu dle zákona o novém KB byly dopady nově posuzovány prostřednictvím významného dotčení činnosti. Dotčení činnosti bylo dle zákona o novém KB posuzováno na základě testu poklesu příjmů plynoucích z činnosti subjektu na základě principu porovnání výše příjmů ve srovnávaném období a průměrnou měsíční výší příjmů ve srovnávacím období. Nárok na bonus subjektu vznikl, pokud byl zjištěn pokles nejméně 50 %. Zákon o jarním KB oproti zákonu o novém KB nepožadoval identifikování činnosti, která byla z důvodu opatření omezena nebo zakázána, žadatel pouze formou čestného prohlášení sdělil, že splnil podmínky k čerpání KB. Lišila se také BO, kdy v případě zákona o jarním KB byla vázána na nouzový stav, kdežto dle zákona o novém KB byla BO vymezena jako kalendářní měsíce. Dále bylo požadováno uvedení mnohem více skutečností v rámci žádosti dle zákona o novém KB, oproti požadavkům kladených dle zákona o jarním KB. Oproti zákonu o jarním KB byly v žádostech dle zákona o novém KB navíc uváděny informace o významně dotčené činnosti, průměrné měsíční výši příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávacím období, zvoleném srovnávacím období, popř. době trvání nařízené karantény/izolace v průběhu BO, zvoleném období pro test převažujících příjmů, v čestném prohlášení byly znovu vyplněny také veškeré údaje o žadateli a informace o úpadku. Další změna nastala v možnostech učinění změn podaných žádostí. V zákoně o jarním KB mohla být změna žádosti učiněna do 60 dnů po skončení bonusového období, v zákoně o novém KB do 2 měsíců po skončení bonusového období. Také došlo ke změně v ustanovení, které upravovalo subjekt KB, podle zákona o novém KB nebylo překážkou, pokud OSVČ, společníci nebo dohodáři byli účastni nemocenského pojištění jako zaměstnanci,

pokud jejich příjem ze zaměstnání neměl převažující charakter, oproti zákonu o jarním KB, ve kterém subjekt bonusu nesměl být účasten nemocenského pojištění z důvodu zaměstnání.

Pro lepší přehlednost byly nejzásadnější rozdíly shrnuty v následující komparační tabulce č. 7, která obsahuje jak rozdíly hmotněprávní, tak procesní, na které bude ještě odkázáno v následujících kapitolách.

Tabulka 7 – Komparační tabulka jednotlivých zákonných úprav

	Jarní KB	Podzimní KB	Nový KB
Plošná podpora, na KB vznikl nárok téměř "všem"	ano	ne	ne
Omezený, přesně definovaný okruh subjektů	ne	ano	ano
Správa finančními úřady	ano	ano	ano
Výše KB u dohodářů	350 Kč	500 Kč	500 Kč
Výše KB u OSVČ/s.r.o.	500 Kč	500 Kč	1 000 Kč
Identifikování omezené/zakázané činnosti	ne	ano	ano
Překážka z důvodu účasti na nemocenském pojištění jako zaměstnanec	ano	ne	ne
Učinění změn žádosti	do 60 dnů po skončení BO	do 2 měsíců po skončení BO	do 2 měsíců po skončení BO
Kompenzace obcím	ano	ne	ano
Bonusová období vázána na nouzový stav	ne	ne	ano
KB z důvodu karantény	ano	ne	ano
Zastavení řízení po neformální komunikaci s žadatelem nebo zastavení řízení po nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na KB v "ne" zcela jasných případech	ano	ano	ne
Prověrování nároku na KB (vydání POP) před vyplacením KB	ano	ano	ne
Vznik nároku na KB z důvodu snížení poptávky po zboží/službách	ne	ne	ano
Důkazní řízení formou neformální komunikace	ano	ano	ne

Zdroj: vlastní zpracování

3 PROCES VYŘÍZOVÁNÍ ŽÁDOSTÍ O KB A ROZHODOVÁNÍ, VČETNĚ SPECIFIK Z PRAXE

Jak již bylo předestřeno, správce daně pro rychlé a bezproblémové vyřízení žádostí o poskytnutí KB preferuje neformální kontakt s daňovým subjektem. Neformálně správce daně kontaktuje daňový subjekt zejména, pokud to je ve prospěch daňového subjektu a pokud to konkrétní situace umožňuje. Tím jsou myšleny situace, kdy se jedná např. o doplnění některých údajů bez zatížení formalizovaným procesem. Úřední osoby by měly být maximálně vstřícné vůči daňovým subjektům, kteří žádají o KB. Měly by využívat takové způsoby komunikace, díky kterým budou žádosti o poskytnutí KB vyřízeny bez zbytečných průtahů v návaznosti na základní zásady správy daní.

Jak je již zmíněno v kapitole první, žádost o KB se podávala u správce bonusu, kterým je finanční úřad místně příslušný ke správě daně z příjmů daňového subjektu. Žádost o KB se podávala za BO. Žádosti nemají povinnou formulářovou podobu. Žadatel tedy mohl uvést skutečnosti v souladu se zákonem o KB a DŘ volnou formou. Většina žadatelů ale využívala vzory zveřejněné na stránkách finanční správy (tištěný formulář, webová aplikace, interaktivní PDF). Žádost o KB musela splňovat obecné náležitosti dle § 70 a násl. DŘ – co se navrhuje a kdo podání činí. Dále musely být splněny náležitosti dle jednotlivých zákonů o KB – čestné prohlášení (osvědčující splnění podmínek pro vznik nároku na KB), bankovní účet u poskytovatele platebních služeb vedený v české měně (na který žadatel požaduje KB vyplatit). Způsoby podání byly také specifikovány v kapitole první, nicméně žádosti bylo možné podat pomocí aplikace EPO, datové schránky, e-mailové adresy a v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, osobním podáním na podatelně finančního úřadu, vložením do sběrného boxu na územním pracovišti. Finanční správa akceptovala i takové podání, kdy byla žádost zaslaná prostřednictvím datové schránky jiné osoby, než je žadatel, pokud byla žádost podepsaná uznávaným elektronickým podpisem žadatele, nebo pokud byla zaslaná elektronická kopie žádosti s vlastnoručním podpisem žadatele. Pokud ovšem nastala situace, že žádost neobsahovala vlastnoruční podpis žadatele (elektronický, formou kopie), mělo se za to, že podatelem žádosti o KB je majitel datové schránky, což poté vedlo k neformální komunikaci, či k odstranění vad podání, neboť z obsahu podání bylo zřejmé, že žadatelem je jiná osoba než ta, která podání autorizovala. Pokud byla žádost zaslána z jiného e-mailu a byly splněny náležitosti podpisu, pak se nejednalo o vadu podání.

V následující tabulce č. 8 je vyobrazen počet podaných žádostí o poskytnutí KB prostřednictvím datové schránky, e-mailem a obálkou v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Data jsou rozdělena na žádosti podané v případě OSVČ, společníka a dohodáře. Je vhodné doplnit, že počty zahrnují veškeré podané žádosti, tudíž i duplicitní.

Tabulka 8 – Počet podaných žádostí rozdělných dle forem uskutečněných podání

	B - běžně	D - DatS	E - e-mailem
Žádost o poskytnutí KB OSVČ	31 222	16 963	63 966
Žádost o poskytnutí KB dohodáři	648	81	662
Žádost o poskytnutí KB společníci	2 300	2 490	4 949
Celkem	34 170	19 534	69 577

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Z tabulky vyplývá, že žadatelé nejčastěji podávali žádosti o KB z titulu OSVČ, tím je dáno, že i počet zaslaných výzev k odstranění pochybností byl ze strany správce daně vydáván nejčastěji osobám samostatně výdělečně činným, viz tabulka č. 11, přičemž počet podaných zpětvzetí žádosti byl nejvyšší také v případě OSVČ, viz tabulka č. 9. Dle DŘ se při uplatnění žádosti o KB aplikovalo pravidlo zachování lhůty, tj. plně postačovalo, aby poštovní zásilka obsahující žádost o KB byla poslední den lhůty pro podání uplatněna u provozovatele poštovních služeb a adresována příslušnému správci KB. Lhůtu pro podání žádosti o KB nebylo možné prodloužit a byla spojena se zánikem práva. V případě žádostí o KB bylo možné lhůtu pro podání žádostí navracet v předešlý stav, což bylo do jisté míry určitou anomálií v rozhodovacím procesu, o čemž bude pojednáno ve stejnojmenné podkapitole kapitoly čtvrté.

Žádost mohla být podána v zastoupení. Daňový subjekt v těchto případech musel správci daně doložit plnou moc k zastupování v potřebném rozsahu. Správce daně akceptoval generální plnou moc, nebo i plnou moc k dani z příjmů, a to z důvodu, že daň z příjmů je povaze KB nejbližší. Pokud bylo v plné moci uvedeno, že slouží k podání a zpracování daňových přiznání, tak ji nebylo možné akceptovat, pokud ale bylo v plné moci uvedeno, že slouží k úkonům ve věci daně z příjmů, správce daně ji akceptoval.

V první řadě byla v rámci rozhodovací činnosti ze strany správce daně prováděna formální kontrola žádosti, zda splňuje náležitosti dle DŘ a zákona o KB. Pokud některá z náležitostí na žádosti chyběla (např. nebylo uvedeno číslo bankovního účtu) nebo žádost obsahovala obecnou vadu podání (např. nebylo zřejmé, čeho se žádost týká), jednalo se o vady podání ve smyslu ustanovení § 74 DŘ. Správce daně v první řadě neformálním způsobem kontaktoval žadatele. Pokud „selhal“ neformální kontakt, pak přicházela na řadu výzva dle § 74

DŘ, v rámci které správce daně sdělil subjektu, v čem vady spočívají, jak je lze odstranit a v jaké lhůtě.

Žadatel o KB mohl své podání vzít zpět dle ustanovení § 73 DŘ, a to do doby, než bylo ve věci vydáno rozhodnutí (resp. předepsán KB). Pokud nebyly splněny podmínky dle příslušného zákona o KB, tudíž nedošlo k jeho vyměření, bylo možné vzít žádost zpět do okamžiku vydání rozhodnutí dle ustanovení § 106 DŘ. Od tohoto se odvíjelo i příslušné zastavení řízení, tj. zda bude zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. a) DŘ (důvod zpětvzetí), nebo např. z důvodu dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ (důvod nepřípustnost žádosti), kdy např. žadatelem nebyl subjekt KB. Určité specifikum ale nastalo v situaci, kdy správce daně zamýšlel požadovaný KB vyplatit, přičemž subjekt svoji žádost vzal zpět. V rámci vyměřovacího řízení se totiž žádné rozhodnutí ve věci nevydávalo, nebyl tudíž ani ohraničen okamžik, do kterého mohl vzít subjekt svoji žádost zpět. V tomto případě se ale vycházelo ze smyslu ustanovení § 73 DŘ. KB se vyměřoval zpětně ke dni podání žádosti, rozhodné však bylo, kdy byl zadán příslušný platební poukaz bance k vyplacení KB, čímž došlo i k předepsání KB zpětně ke dni podání žádosti. Pokud subjekt vzal svoji žádost zpět do chvíle, než byl zadán „příkaz“ bance, či bylo možné ještě tento příkaz stornovat, pak bylo možné vzít žádost zpět a řízení o KB zastavit dle § 106 odst. 1 písm. a) DŘ. V opačném případě, pokud byla žádost vzata zpět, ale předpis byl již nesmazatelně zadán, tudíž byl na „cestě“ k žadateli, nezbylo správci daně nic jiného než zastavit řízení o zpětvzetí žádosti dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ, neboť žádost o zpětvzetí byla podána po lhůtě dle § 73 DŘ - v tomto případě se tak nezastavovalo řízení o žádosti o KB, neboť tento byl vyplacen. Počet podaných zpětvzetí žádosti o poskytnutí KB je zobrazen v tabulce č. 9. Data jsou uvedena za všechna období („jarní“ KB, „podzimní“ KB a „nový“ KB) souhrnně v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Zpětvzetí ze strany žadatelů bylo nejčastěji podáno z důvodu neoprávněně podaných žádosti, nesplnění podmínky subjektu a předmětu KB, souběhů s jinými podporami, které nemohly být čerpány zároveň s KB, změn výkladu zákona, nesprávného výkladu zákona ze strany žadatele a obavy žadatelů z následného prověřování a tedy případného vzniku úroků z prodlení. Pravdou je, že i po určitou dobu byli žadatelé do zpětvzetí žádostí „tlačeni“, což bylo v rozporu s právní úpravou, jak bylo uvedeno výše, neboť je to pouze jejich právo, nikoli povinnost, proto i tato skutečnost mohla být jedním z důvodů zpětvzetí.

Tabulka 9 – Počet podaných zpětvzetí žádosti o poskytnutí KB

	OSVČ	Společníci	Dohodáři	Celkem
Zpětvzetí žádosti o poskytnutí kompenzačního bonusu	2 187	322	61	2 570

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Subjekt mohl učinit také změnu žádosti. Postup správce daně se pak odvíjel od toho, kdy změnu žádosti obdržel. V případech, kdy žadatel učinil změnu žádosti před předepsáním prvovyměřeného KB, nevydávalo se rozhodnutí (platební výměr) a mělo se za to, že KB byl prvovyměřen ke dni podání žádosti, ale v částce dle žádosti se zohledněním jejího doplnění. V případech, kdy žadatel změnil žádost poté, co došlo k předepsání prvovyměřeného KB do evidence daní, byl to podnět k doměření bonusu, byl-li zvyšován, resp. doměření daně v případech, kdy měl být prvovyměřený KB snižován. Správce daně doměřoval KB, resp. daň vždy z moci úřední a vydával o tom rozhodnutí (dodatečný platební výměr). V následující tabulce č. 10 je zachycen počet vydaných dodatečných platebních výměrů v souvislosti s KB, rozdělený na dodatečné platební výměry vydané na základě podnětu ze strany subjektu bonusu (OSVČ, společník, dohodář) nebo na základě postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly. Data jsou uvedena souhrnně za všechna období („jarní“ KB, „podzimní“ KB a „nový“ KB) v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Tento postup byl upraven v jednotlivých ustanoveních zákonů o KB (v zákoně o jarním KB v ustanovení § 8 odst. 4, v zákoně o podzimním KB v ustanovení § 14 odst. 4, v zákoně o novém KB v ustanovení § 15 odst. 4). Dle zákona o jarním KB mohl subjekt obecně učinit změnu žádosti nejpozději do 60 dnů po skončení bonusového období. Dle zákona o podzimním KB a zákona o novém KB mohl subjekt učinit změnu žádosti nejpozději do 2 měsíců po skončení bonusového období. Jednalo se tudíž o totožnou prekluzivní lhůtu jako v případě lhůty pro podání žádosti o KB za konkrétní BO.

Tabulka 100 – Počet vydaných dodatečných platebních výměrů

	Počet
Dodatečný plat. výměr na KB (POP, DK)	53
Dodatečný plat. výměr na KB (žádost/podnět žadatele o KB)	2 046
Dodatečný plat. výměr na KB dohodáře (podnět žadatele o KB)	8
Dodatečný plat. výměr na KB společníka (podnět žadatele o KB)	122
Celkem	2 229

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Z tabulky vyplývá, že dodatečné platební výměry byly v převážné většině vydávány na základě žádosti (podnětu) žadatele o kompenzační bonus. Nejvíce dodatečných platebních výměrů bylo opět vydáno osobám samostatně výdělečně činným z důvodu podání nejvíce žádostí.

3.1 Kontrola nároku na KB a splnění hmotněprávních podmínek

Správce daně prováděl u OSVČ kontrolu obecných náležitostí podání a zároveň, zda součástí žádosti bylo čestné prohlášení, bankovní účet poskytovatele platebních služeb vedený v české měně, uvedení jedné popř. více činností, které byly v průběhu bonusového období dotčeny, průměrnou výši měsíčních příjmů ve srovnávacím období a výši příjmů ve srovnávaném období (týkalo se pouze žádostí podaných dle zákona o novém KB), údaje o délce karantény či izolace, pokud byl bonus poskytován z důvodu nařízené izolace či karantény, a podpis oprávněné osoby.

Správce daně prováděl u společníků kontrolu obecných náležitostí podání a zároveň, zda součástí žádosti bylo čestné prohlášení, bankovní účet poskytovatele platebních služeb vedený v české měně, identifikaci společnosti s ručením omezeným, jejíž výkon činnosti je předmětem bonusu, uvedení jedné popř. více činností společnosti, které byly v průběhu bonusového období dotčeny, průměrnou výši měsíčních příjmů ve srovnávacím období a výši příjmů ve srovnávaném období (týkalo se pouze žádostí podaných dle zákona o novém KB), údaje o délce karantény či izolace, pokud byl bonus poskytován z důvodu nařízené izolace či karantény, a podpis oprávněné osoby.

Správce daně prováděl u dohodářů kontrolu obecných náležitostí podání a zároveň, zda součástí žádosti bylo čestné prohlášení, bankovní účet poskytovatele platebních služeb vedený v české měně, identifikaci zaměstnavatele, na jehož straně došlo k významnému dotčení vykonávané činnosti, uvedení jedné popř. více činností zaměstnavatele, které byly v průběhu bonusového období dotčeny, kopii uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr, ze které bylo patrné, že byl žadatel účasten nemocenské pojištění v rozhodném období, kopii mzdových listů za kalendářní měsíce, ve kterých byl žadatel účasten nemocenského pojištění na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr v rozhodném období a podpis oprávněné osoby.

V závislosti na konkrétní situaci mohl správce daně v rámci neformální komunikace iniciovat k podání nové žádosti (např. pokud to bylo pro žadatele jednodušší) nebo doplnění

žádosti. Pokud žadatel vadu odstranil, mělo se za to, že žádost byla podána řádně a včas. Vadu bylo možné odstranit i v rámci neformální komunikace, pak se mělo za to, že vady byly odstraněny v „předstihu“ zaslané výzvy. V opačném případě, kdy žadatel vady neodstranil, pak se žádost stala neúčinnou uplynutím lhůty uvedené ve výzvě. V případě, že žádost obsahovala nepřesnosti, které správci daně nebránily v jejím zpracování (např. zjevný překlep) nejednalo se o vadu podání dle ustanovení § 74 DŘ. Správce daně v tomto případě neformálně kontaktoval žadatele a skutečnost pouze ověřil či upřesnil. Splňovala-li žádost náležitosti dle DŘ i zákona o KB, správce daně měl přistoupit neprodleně k jejímu vyřízení. Pokud nebyly dány důvody pro zastavení řízení, žádost o KB měla být zpětně vyměřena ke dni jejího podání. V případě, kdy subjekt KB neměl na KB nárok, bylo řízení buď zastaveno ve vyměřovací rovině, nebo v případech, kdy byl již KB vyměřen, byla doměřena daň v takové výši, v jaké na KB nevznikl subjektu nárok.

Správce daně se dále v rámci rozhodovacího procesu zabýval splněním hmotněprávních podmínek v případě, kdy žádost o KB nevykazovala vady podání. Konkrétně se prověřováním splnění hmotněprávních podmínek zabývali pracovníci územních pracovišť, a to na odděleních kontrolních a vymáhacích s metodickou podporou krajského oddělení daně z příjmů fyzických osob a oddělení daňového procesu. Hmotněprávní podmínky nároku nebyly spjaty s tím, zda je subjekt KB registrovaný u správce daně k některé z daní. Žadatel mohl být v ADIS veden jako neregistrovaný subjekt, nicméně to nezakládalo překážku pro vyplacení KB. Správce daně tuto skutečnost mohl ověřit i jinými způsoby, např. nahlédnout do živnostenského rejstříku, neformálně kontaktovat žadatele, pokud se jednalo o jiný typ podnikání, než je živnostenské podnikání. Cílem bylo zjistit faktický stav výkonu samostatné výdělečné činnosti v souladu se zásadou oficiality. Správce daně využíval i další podpůrné informace, které mohly vyvolat určité pochybnosti, a sice pokud žadatel neměl aktivní druh příjmů na dani z příjmů fyzických osob, nepodával daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, podával daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ale nevykazoval příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, nebo měl daňový subjekt přerušenu živnost.

V případech, kdy nebyla naplněna podmínka existence subjektu KB (žádost byla podána jiným subjektem, než který uvádí zákon o KB) nebo předmětu KB (bylo žádáno za jiné než BO) docházelo k zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ, jelikož byla žádost právně nepřípustná. V situaci, kdy docházelo k naplnění předmětu KB pouze z části (např. došlo ze strany subjektu k přerušování činnosti v průběhu bonusového období, ale KB byl požadován za celé BO) bylo nutné pochybnosti správce daně o nároku na KB a jeho výši odstranit.

Prioritou byl opět neformální kontakt subjektu, v návaznosti na zásadu spolupráce. Veškerý kontakt, který byl správcem daně učiněn, musel být zaznamenán. V těchto případech nejčastěji formou úředních záznamů. Závěrem mohla nastat situace, kdy daňový subjekt pochybnosti odstranil a KB byl vyměřen. V situaci, kdy se pomocí neformálního kontaktu nepodařilo pochybnosti odstranit, bylo přistoupeno k formalizovanému postupu, a sice zahájení postupu k odstranění pochybností. Po provedeném postupu k odstranění pochybností správce bonusu došel k závěru, že žadateli na KB nárok nevznikl, nebo zjistil, že žadatel na KB skutečně nárok měl, blíže viz kapitola první.

V následující tabulce č. 11 je zaznamenán počet vydaných výzev k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 DŘ ve věci KB souhrnně za všechna období („jarní“ KB, „podzimní“ KB a „nový“ KB) v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj.

Tabulka 11 – Počet vydaných výzev k odstranění pochybností

	OSVČ	Společníci	Dohodáři	Celkem
Počet vydaných výzev k odstranění pochybností dle § 89 DŘ	4 013	702	219	4 934

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

V praxi správci daně při prověřování nároků a rozhodovacích procesech nastávaly různé specifické situace a úskalí. Byla řešena například otázka, jak postupovat v případě, kdy OSVČ, provozující opatřeními dotčenou činnost, zemřela v průběhu bonusového období, zda bylo možné požádat o KB, jelikož provozovna musela být z důvodu mimořádných opatření uzavřena. Odpověď je taková, že osoba musela být OSVČ podle zákona o důchodovém pojištění. Tento zákon normuje, že důchodové pojištění zaniká smrtí, a proto není možné osobu považovat za OSVČ. Dnem následujícím po dni, ve kterém došlo k úmrtí osoby, tedy již není považována za OSVČ. Žádost pak mohla učinit osoba spravující pozůstalost, dle podmínek v DŘ, ale pouze za dny, kdy byl subjekt „civilně“ naživu. Při správě daní je v tomto ohledu ještě vhodné poukázat na smrt „daňovou“. Vychází-li se z § 239a DŘ, pak pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Pokud se toto znázorní na obecném příkladu správy daní, pak dokud není skončeno řízení o pozůstalosti, plní daňové povinnosti za zůstavitele osoba spravující pozůstalost, tj. např. podává povinná daňová přiznání dle DŘ jménem a na účet zůstavitele.

Další řešeným případem byl např. postup při vyřizování žádosti o KB v případě zákona o podzimním KB v situaci, kdy student vysoké školy přes zimu vykonával činnost jako OSVČ (instruktor na lyžích). Za rozhodné období nemohl doložit příjmy, jelikož byly nulové. V těchto případech bylo možné využít tzv. náhradní rozhodné období. Zajímavý byl i postup v situaci, kdy OSVČ v oblasti nehtové modeláže neměla provozovnu, ale za zákazníky cestovala. Otázkou bylo, zda ji vznikl nárok na KB, když od 1. března platilo omezení volného pohybu osob. V těchto případech dle zákona o novém KB došlo ke změně předmětu KB a nárok vznikl širšímu okruhu osob, takže v těchto případech nárok na KB vznikl.

Abychom nezůstali pouze u OSVČ, k řešení byly i případy týkající se společníků společnosti, kdy s. r. o. byla složena z více jako dvou společníků. Jednalo se o pár, který měl uzavřené registrované partnerství a dceru z předchozího manželství matky. Otázkou bylo, zda mohly být považovány za členy jedné rodiny podle příslušného zákona o KB. Stačilo, pokud alespoň jeden společník splňoval příbuzenský vztah (v přímé linii) požadovaný zákonem o KB ke všem ostatním společníkům.

Předmětem zájmu správce daně bylo i ověřování správnosti postupu při správě daní, protože se správce daně např. zabýval tím, zda bylo správně zastaveno řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ, neboť ze spisového materiálu vyplynulo, že daňový subjekt vlastní živnostenské oprávnění (zprostředkování obchodu a služeb, maloobchod, obchod a služby jinde nezařazené), avšak v roce 2018, 2019 a 2020 nevykonával žádnou činnost a nedosáhl žádných příjmů dle § 7 ZDP. V průběhu bonusového období nebyl daňový subjekt v karanténě či izolaci a nebyl účasten nemocenského pojištění. Z uvedeného vyplynulo, že za situace, kdy daňový subjekt v roce 2020 žádnou samostatně výdělečnou činnost nevykonával, nebyl pro účely zákona o důchodovém pojištění považován za osobu samostatně výdělečně činnou. Daňový subjekt proto nemohl být považován za subjekt KB, protože nebyl ke dni 5. 10. 2020 OSVČ podle zákona upravujícího důchodové pojištění. Bylo shledáno, že daňový subjekt ani nenaplňuje předmět KB, protože pokud neměl žádné příjmy, nebylo možné ani dohledat převažující část příjmů. Nadto daňový subjekt nevykonával svoji činnost v důsledku nemoci již od roku 2018, která zjevně nesouvisela s pandemií COVID-19. Daňový subjekt proto nebyl dle § 2 odst. 1 a 2 nového zákona o KB subjektem KB, a tudíž nebyla splněna základní podmínka pro přiznání KB.

V neposlední řadě vyvstala k řešení situace, kdy společník s dotčenou činností čerpal z tohoto titulu KB v celém bonusovém období, společník ale za účelem kompenzace alespoň

části ušlého příjmu uzavřel zároveň dohodu o provedení práce u jiného zaměstnavatele. KB v tomto případě bylo možné čerpat, nebylo překážkou, pokud měl společník uzavřen i zaměstnanecký poměr nebo dohodu o práci konané mimo pracovní poměr dle zákona o podzimmím KB a zákona o novém KB.

Všechny tyto namátkově řešené situace byly denním „chlebem“ příslušných správců daně, jednotlivé typy žádostí proto vyžadovaly i rozsáhlejší a pracnější zpracování v rámci správní úvahy, zda daný subjekt má nebo nemá na KB nárok. Vzniklo i několik dotazů a odpovědí v rámci interního systému Finanční správy (FAQ), tak aby byly jednotlivé neočekávané typy případů posuzovány v souladu se zásadou legitimního očekávání. Postup při vyřizování žádostí sjednocovalo Generální finanční ředitelství jako nadřízený orgán ve spojení s Ministerstvem financí ČR. Stěžejním pramenem z pohledu procesního byly i interní neveřejné metodické pokyny, které řešily postup v případě nároku na KB u OSVČ, společníka s. r. o. a dohodáře.

3.2 Neoprávněné čerpání KB

V procesu rozhodování o žádosti o KB mnohdy docházelo k neoprávněně uplatněným žádostem. V případě, že subjekt zjistil, že čerpal KB, na který neměl nárok, byl povinen učinit podání, které nemělo zákonem stanovenou formu, požadovat doměření daně ex offo a vyplacenou částku vrátit na účet místně příslušného finančního úřadu, který bonus vyplatil. Doměření KB probíhalo vždy z moci úřední, z toho důvodu mohl správce daně postupovat se sníženými nároky na podání (např. akceptovat podání učiněné prostřednictvím e-mailu, za předpokladu, že správce daně neměl vzhledem k okolnostem konkrétní situace žádné pochybnost o vůli subjektu), neboť dané podání ve skutečnosti sloužilo pouze jako podnět k doměření daně z moci úřední. Penále z doměřené daně dle ustanovení § 251 DŘ nevznikalo. Neoprávněně čerpaný KB se ale úročil úrokem z prodlení, a to ode dne kdy byla neoprávněná částka odepsána z bankovní účtu finančního úřadu do dne připsání vrácené částky na bankovní účet finančního úřadu. Musela být samozřejmě zachována pravidla DŘ, tj. zejména naplnění výše minimální částky, od které úrok z prodlení vzniká. Zajímavým faktorem bylo to, že do konce roku 2020, tj. dle § 252 DŘ ve znění účinném do 31. 12. 2020 byla hranice pro předpis úroku z prodlení stanovena na částce 200 Kč s tím, že povinnost platit úrok z prodlení vznikla počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne platby včetně. Výše odpovídala ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Od roku 2021 nastala zásadní změna, protože dle § 251a odst. 2 DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021, byla stanovena hranice pro předpis úroku z prodlení na částku 1 000 Kč s tím, že povinnost platit úrok z prodlení vznikla dle § 252 DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021 od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Výše odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 8 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí – sazba vychází ze soukromoprávní úpravy občanského práva. Nelze si tak nevšimnout, že z pohledu daňového subjektu došlo ke zkrácení okamžiku, kdy úrok z prodlení vzniká, na druhou stranu se ale snížila procentní sazba úroku z prodlení. Pokud bychom měli přejít do roviny KB, v praxi mnohdy činil obtíže výpočet úroku z prodlení, protože ten se dle DŘ počítá za jedno zdaňovací období. Docházelo však k tomu, že správce daně sečetl více bonusových období v rámci jednoho KB, např. v rámci jednoho roku, což znamenalo, že v převažujících případech úrok z prodlení vznikl. Tento ale musel být revidován, protože jedním zdaňovacím obdobím se u KB myslí BO, což znamenalo, že v častých případech za jedno BO ani úrok z prodlení nevznikal. Důvod byl prostý, zejména tedy od 1. 1. 2021, protože nebyla překročena zákonná výše 1000 Kč pro vznik úroku z prodlení. Celková částka úroků z prodlení v souvislosti s KB v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj činila 725 113 Kč [5].

V praxi nastávaly i situace, kdy docházelo k neoprávněným výplatám KB na základě žádostí o poskytnutí KB, které byly podány neoprávněnými třetími osobami, aniž by o tom oprávněný subjekt KB věděl. Nastaly různé situace, podvody v menším rozsahu, např. že třetí osoba věděla o někom, kdo na bonus nárok má, ale tato osoba si o KB nepožádala, tak třetí osoba zkusila podat žádost jeho jménem. Nastaly ale i podvody ve větším měřítku, např. třetí osoba podala i několik žádostí za více subjektů a to opakovaně, za více bonusových období. Takových případů bylo mnoho, ovšem většina z nich se neodhalila. Správce daně podvod zjistil pouze v případech, kdy potřeboval objasnit některé skutečnosti uvedené na žádosti a třetí osoba zadala e-mail nebo telefonní číslo subjektu, na který byla žádost podána. Po kontaktu správce daně se ukázalo, že subjekt žádnou žádost nepodal a o ničem nevěděl. Další možností byly situace, kdy bankovní účet, který byl na žádosti uveden, byl detekován jako rizikový, neboť dle dostupných registrů byla majitelem účtu třetí osoba. V níže uvedené tabulce č. 12 jsou zaznamenány počty podaných žádostí o poskytnutí KB s rizikovým účtem, rozdělené dle jednotlivých zákonů a titulů z jakého bylo podání učiněno, kdy majitelem bankovního účtu byla třetí osoba v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Celková výše prostředků, které byly vynaloženy na pokrytí škody z rozpočtu provozních výdajů v souvislosti s neoprávněnými

výplatami finančních prostředků provedených na základě žádostí o poskytnutí KB, které byly podány neoprávněnou třetí osobou bez vědomí oprávněného subjektu KB, dosáhla výše 1 262 500 Kč v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Celková částka, která byla vrácena z důvodu neoprávněného čerpání KB v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj, činila 30 379 291 Kč [5].

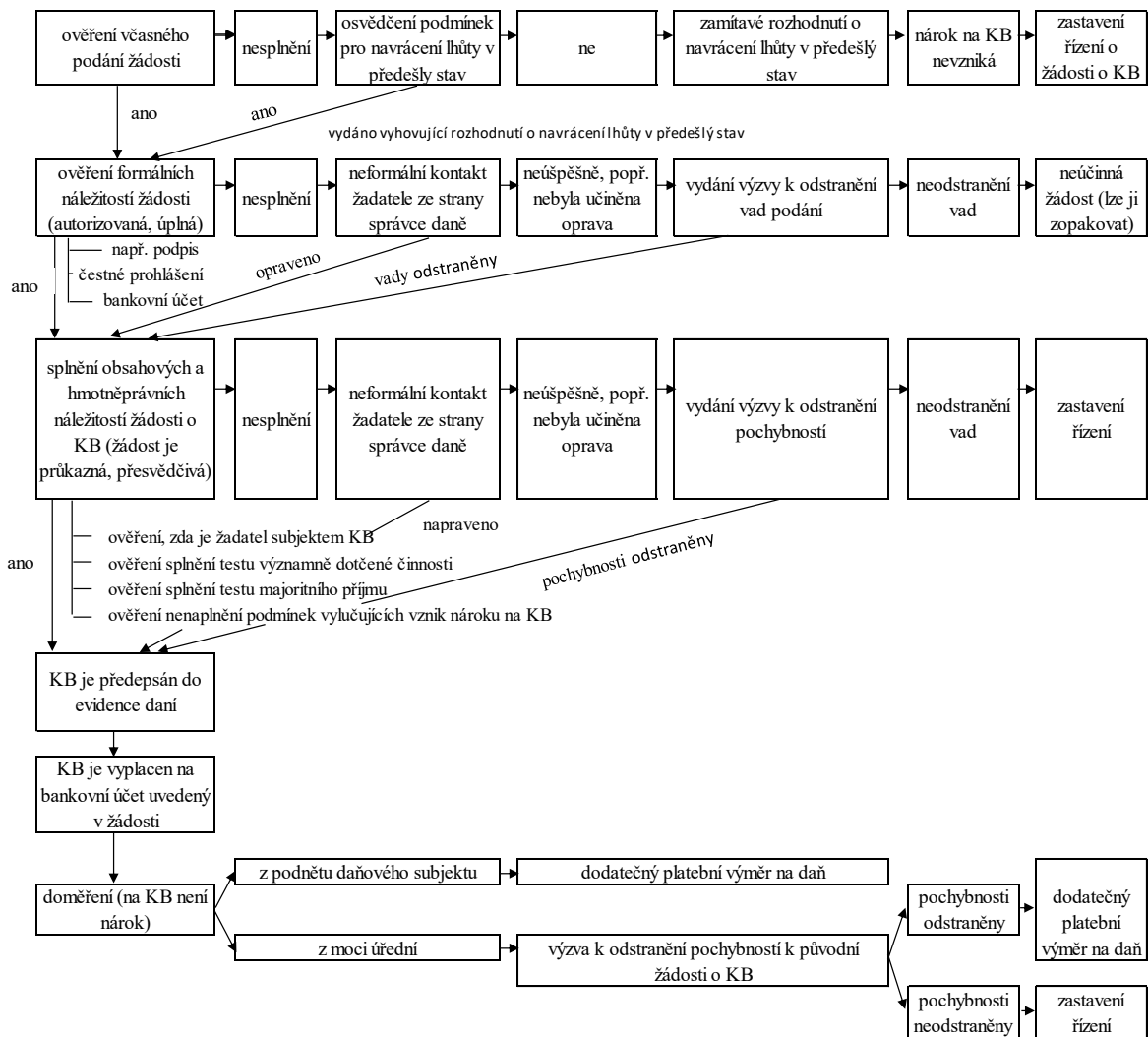
Tabulka 12 – Počty podaných žádostí s rizikovým účtem

	Jarní KB	Podzimní KB	Nový KB
OSVČ	147	10	12
Společníci	64	0	0
Dohodáři	0	29	52
Celkem	211	39	64

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Z tabulky plyne, že k neoprávněnému čerpání KB, kdy žadatelem byla třetí osoba, docházelo nejčastěji u podání dle zákona o jarním KB z titulu OSVČ. Dá se to vysvětlit tím, že žádosti dle zákona o jarním KB měly velmi benevolentní formulář žádosti, blíže uvedeno v kapitole druhé, z tohoto důvodu byla větší „náchylnost“ k podvodům.

Pro lepší představivost jako shrnutí procesu vyřizování žádosti o KB je v následujícím schématu uveden postup správce daně při obdržení žádosti. Žádosti bylo nejprve přiděleno číslo jednací a byla zaevidována do systému ADIS. Následně měl správce více možností, tj. žádost vyplatit, neformálně kontaktovat žadatele, vydat výzvu k odstranění pochybností, zastavit řízení apod., což záviselo na posouzení konkrétní situace. Jaký postup byl v konkrétních situacích zvolen, je vyobrazeno v obrázku č. 2. Ukázka postupu je modelována pro účely zákona o novém KB, kde bylo nejvíce podmínek.



Obrázek 2 - Postup správce daně při zpracování podané žádosti o KB

Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Postup správce daně v ADISU

S vyřizováním žádostí o KB a rozhodovací činností správce daně je neoddiskutovatelně spojena činnost v systému ADIS, bez něho se běžný berní úředník neobejde. Ve spojitosti s KB vznikl nový druh příjmu 719. Pro došlé žádosti byly do systému ADIS zavedeny nové typy písemností, tj. zvláště pro žádosti o poskytnutí KB v případě osoby samostatně výdělečně činné, žádosti o poskytnutí KB v případě společníka s. r. o. a žádosti o poskytnutí KB v případě osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Každé žádosti bylo přiděleno vlastní číslo jednací, i když byla žádost podána duplicitně, u některých daňových subjektů bylo evidováno i několik duplicitních žádostí, každá žádost měla své číslo jednací.

V ADISU se u jednotlivých podání rozlišovala i forma podání, zda byla žádost podána prostřednictvím e-mailu (označení E), běžně podaná žádost (označení B) a prostřednictvím datové schránky (označení D). Následně se žádost zpracovávala v úloze „DAD“. Při zadávání žádostí do úlohy ADIS automaticky hlásil chyby. Nepropustnou chybou bylo, pokud daňový subjekt nebyl fyzickou osobou. Ostatní chyby byly spíše informativní a propustné, např. že se jedná o neregistrovaný subjekt, nebyla nalezena platná vazba u druhu daně z příjmů fyzických osob, nebylo nalezeno platné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za stěžejní období, nebo že měl daňový subjekt přerušené podnikání. Následně byl u subjektu vytvořen druh příjmu 719, při zadání bonusového období systém ADIS kontroloval, zda se toto období nepřekrývá s obdobím z jiné žádosti.

Automatizovaně došlo k doplnění kalendářních dnů a vypočtení částky, jako součin vyplněného počtu dní a denní sazby. Následně bylo zadáno číslo bankovního účtu, které subjekt uvedl na žádosti o poskytnutí KB, pokud měl daňový subjekt zaregistrovaný bankovní účet u správce daně, účet se automaticky nabídl a nemusel se ručně zadávat, pouze se potvrdil. ADIS nabízel dvě možnosti, za prvé vyplatit KB na účet uvedený v registru správce daně (označení B) nebo vyplatit KB na jiný bankovní účet, než je v registru (označení Z). Následně došlo k předepsání zadané částky a k vygenerování platebního poukazu, který vytvořil vratitelný přeplatek. Při vystavení platebního poukazu se neprováděla kontrola, zda má subjekt KB nedoplatky u jiných druhů příjmů. Jinými slovy se nezkoumal test vratitelnosti. V jednotlivých zákonech o KB bylo uvedeno, že KB nepodléhá výkonu rozhodnutí ani exekuci, např. § 16 odst. 5 zákona o novém KB. Po vystavení platebního poukazu se stav žádosti změnil ze stavu 1 (vystavený platební poukaz) na stav 2 (generovaný platební poukaz). V této fázi zpracování bylo každé žádosti vyhověno, z toho důvodu se daňovému subjektu nevystavovalo žádné rozhodnutí ani sdělení. Datum splatnosti byl dva dny po vystavení platební poukazu. Žádost byla ukončená, pokud byla ve stavu 3, ten nastal v momentě schválení platebního poukazu představeným vystavitele nebo jiným pověřeným zaměstnancem.

Níže uvedené tabulky č. 13 č. 14 a č. 15 zachycují počet podaných žádostí o poskytnutí KB za jednotlivá období („jarní“ KB, „podzimní“ KB a „nový“ KB) včetně vyplacených částek v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj.

Tabulka 13 - Počet podaných a vyplacených žádostí v případě OSVČ rozdělený za jednotlivá období

Data	Jarní KB 2020	Podzimní KB 2020	Nový KB 2021	Součet
Počet zpracovaných žádostí	39 510	32 788	24 664	96 962
Částka v Kč	863 920 500	290 673 000	556 236 271	1 710 829 771

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Tabulka 14 - Počet podaných a vyplacených žádostí z titulu „společníka“

Data	Jarní KB 2020	Podzimní KB 2020	Nový KB 2021	Součet
Počet zpracovaných žádostí	2 889	2 681	1 923	7 493
Částka v Kč	61 114 500	24 991 500	49 638 715	135 744 715

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Tabulka 15 - Počet podaných a vyplacených žádostí z titulu „dohodáře“

Data	Jarní KB 2020	Podzimní KB 2020	Nový KB 2021	Součet
Počet zpracovaných žádostí	403	322	235	960
Částka v Kč	5 259 800	3 027 800	2 801 000	11 088 600

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Z tabulek č. 13, č. 14 a č. 15 je patrné, že nejvyšší částka byla vyplacena dle zákona o jarním KB, i přesto že poté docházelo k postupnému navyšování poskytovaných částek dle zákona o podzimním KB a zákona o novém KB.

4 PROSTŘEDKY OCHRANY PŘI SPRÁVĚ KB SE ZOHLEDNĚNÍM ZÁSADY ZÁKONNOSTI, VČETNĚ JEDNOTLIVÝCH ANOMÁLIÍ

Správa a postupy při stanovení placení KB se řídí ustanoveními DŘ. Tím je dáno, že prostředky ochrany při jeho správě budou totožné s prostředky ochrany, které daňovým subjektům poskytuje DŘ. Jedná se o celý komplex procesních institutů. Relativně ucelenou část těchto prostředků najdeme v Hlavě VII Opravné a dozorčí prostředky počínaje ustanovením § 108 DŘ. Náleží sem odvolání, obnova řízení a přezkumné řízení. Tyto prostředky ochrany můžeme členit na řádné opravné prostředky, kterými jsou odvolání a mimořádné opravné prostředky, kterými je návrh na povolení obnovy řízení. Dozorčím prostředkem je institut přezkumného řízení, které je zahajováno z moci úřední, a to bez návrhu daňového subjektu. Mezi dozorčí prostředky lze zahrnout i nařízení obnovy řízení správcem daně, kdy je obnova řízení zahájena ex officio, tj. bez návrhu.

Výčtem těchto procesních prostředků možnost obrany žadatele o KB před nezákonným nebo nesprávným rozhodnutím případně postupem správce daně nekončí. DŘ ve svých dalších ustanovení, než v těch, které se nacházejí v Hlavě VII, upravuje další prostředky, kterými se může daňový subjekt domoci svých práv. K tomu může využít např. institut podnětu na ochranu před nečinností správce daně, který je upraven v ustanovení § 38 DŘ (např. v situaci, pokud by správce daně „otálel“ s vyplacením KB, nebo institut stížnosti jako subsidiárního prostředku ochrany, která je upravena v ustanovení § 261 DŘ (např. v situaci nesprávného postupu správce daně nebo nevhodného chování úředních osob), potažmo i institut navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ, který byl rovněž v případě KB využíván a bude i předmětem této kapitoly. V praxi Finančního úřadu pro Pardubický kraj se objevilo i jedno přezkumné řízení. Co se týká obnovy řízení, tato nebyla v případě KB využita.

Pokud uplatněním výše uvedených prostředků, zejména učiněného odvolání, nedojde k nápravě dle představ daňového subjektu, má daňový subjekt k dispozici další možnosti obrany, které mu poskytuje zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS“). Na rozdíl od prostředků ochrany upravených DŘ, v případě využití těchto prostředků rozhoduje o meritu věci vždy soud, tedy nezávislý a nestranný orgán, odlišný od správce daně. Tím je daňovým subjektům garantována daleko větší míra ochrany, vyplývající z ústavního práva na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS.

Existenci výše zmíněných procesních institutů můžeme chápat jako projev jednoho ze základních principů právního státu a zásady zákonnosti. Písemně je zásada zákonnosti upravena zejména v Ústavě a LZPS, jak již bylo nastíněno v první kapitole. Své formální zakotvení si taktéž našla přímo v právní úpravě DR, konkrétně v § 5. Zásadu zákonnosti však nelze redukovat pouze na úpravu procesních institutů, které mají za cíl ochranu adresátů veřejné správy před nezákonnými rozhodnutími nebo nezákonnými postupy veřejné správy. Zásada zákonnosti má daleko hlubší obsah a smysl. Na úseku veřejné správy vyjadřuje především vázanost veřejné správy zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy. Jinými slovy zákony představují mantinely činnosti veřejné správy, přičemž veřejná správa se nikdy nemůže pohybovat mimo platnou právní úpravu. Veřejná správa musí mít pro svoji činnost vždy zákonný základ.

Princip zákonnosti představuje též jeden ze základních principů dobré správy. Vzhledem k tomu, že KB se do daňové oblasti dostal rychlostí „světla“, stejně tak jako samotná nemoc COVID-19 do společnosti, bylo zřejmé, že nový institut KB bude vyžadovat řadu nastavení postupů, jak tento KB zpracovávat. Praxe s sebou přinesla nespočet úskalí, které ale i souvisí s tím, že se jedná o zcela nový institut, u kterého se předpokládá, že bude vyžadovat nejenom zavedení jednotného systému, ale také rovněž vytváření určitých stanovisek, výkladů tak, aby byla sjednocena i správní praxe. Právě z toho důvodu hraje i větší roli přítomnost ochranných prostředků při správě daní. Musíme si uvědomit, že žadatel KB v rámci ochranných prostředků při správě daní ani nemohl opřít svoji argumentaci o judikaturu správních soudů v oblasti KB, která je i v dnešní době „mizivá“, na druhou stranu lze předpokládat, že řada soudních řízení ještě probíhá. Většina nesouladů se zákonem byla vyřešena v rámci odvolacího řízení, nebo naopak byl žadatel na základě preciznějšího zdůvodnění rozhodnutí o odvolání přesvědčen o tom, že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Přestože však prozatím nejsou k dohledání ve větší míře rozsudky ve věci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí, některé lze i v dnešní době dohledat. Např. v Rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 54 Af 17/2020-22 ze dne 22. 2. 2022, bylo konstatováno že: „*Manžel nabyvatele podílu ve společnosti s ručením omezeným se ani pro účely zákona č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění účinném od 3. 6. 2020, nepovažuje za společníka této společnosti, a proto je-li u takové společnosti zaměstnán, nemá ve shodě s § 2 odst. 2 písm. b) citovaného zákona z titulu účasti v jiné společnosti nárok na kompenzační bonus*“). Soud se dále zabýval i včasností podané žádosti (Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 16 Af 4/2021-48 ze dne 28. 3. 2022),

kdy shledal, že žádost o jarní KB byla podána opožděně společníkem společnosti s. r. o. Na žadatele se nevztahovala novela zákona o jarním KB, která nově mezi subjekty KB zařadila i společníka s. r. o., který je účasten nemocenského pojištění jako zaměstnanec z důvodu výkonu práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr. Soud také shledal, že lhůta pro podání žádosti o KB v délce 26 dnů byla zcela přiměřená. Soud rovněž neshledal ani rozpor v tom, že napadené rozhodnutí o zastavení řízení o KB bylo vydáno dříve, než bylo rozhodnuto o navrácení lhůty v předešlý stav, proti kterému se žadatel také odvolal, neboť toto rozhodnutí bylo pouze povahy předběžné. K nalezení je i Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2022 č. j. 31 Af 3/2022-37, který se týkal sporu, zda žalobkyně splňovala podmínku stanovenou v § 2a odst. 4 písm. a) zákona o jarním KB, tedy zda ji lze považovat za subjekt kompenzačního bonusu v případě společníka s. r. o. Kompenzační bonus byl vyplacen, ale následně bylo na základě kontroly daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob zjištěno, že společnost vykázala za příslušné zdaňovací období roční úhrn čistého obratu ve výši 0 Kč. Z tohoto důvodu byl zpětně zahájen postup k odstranění pochybností k původní žádosti o KB, jehož výsledkem bylo to, že žalobkyně nesplnila podmínku subjektu KB, protože její obrat v rozhodném období nedosáhl částky 180 000 Kč, protože činil 0 Kč. Správní soud shledal, že došlo zcela oprávněně k doměření daně prostřednictvím dodatečného platebního výměru.

Výše byly uvedeny některé rozsudky správního soudnictví, které se vztahovaly k materii kompenzačního bonusu. Rozsudky, které jsou obsahem této práce, byly vyhledávány prostřednictvím webových stránek Nejvyššího správní soudu <https://www.nssoud.cz/> pomocí vyhledání klíčového slova kompenzační bonus. Výsledkem bylo devět nalezených rozsudků.

Čtyři vyhledané rozsudky se vůbec netýkaly kompenzačního bonusu, protože vyhledávání zachytilo pouze slovo v textu: „kompenzační“ nebo „bonus“. V jednom případě se sice rozsudek dotýkal kompenzačního bonusu, ale žalovaným bylo Ministerstvo práce a sociálních věcí. Výsledkem sporu bylo to, že pro účely sociálních dávek je příjem ve formě kompenzačního bonusu u osoby samostatně výdělečně činné zohledněn jako příjem započítatelný v rozhodném období duben až květen 2021, a to mechanismem dle § 5 odst. 4 písm. a) zákona o státní sociální podpoře (Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2022 č. j. 18 Ad 2/2022-34). Výsledkem vyhledávání tak jsou tři výše uvedené rozsudky ve věci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí a jeden rozsudek ve věci žaloby proti nezákonnému zásahu, o kterém bude řeč v následujícím textu práce. Z tohoto je zřejmé, že počet rozsudků ve správním soudnictví ve věci kompenzačních bonusů je skutečně minimální, přesto

lze předpokládat, že část soudních řízení dosud probíhá, což potvrzuje i to, že výše uvedené rozsudky jsou datovány k březnu a dubnu 2022. Rozsudky byly dále vyhledávány prostřednictvím webových stránek Ústavního soudu ČR www.nalus.usoud.cz pomocí vyhledání klíčového slova, a to např. právní jistota, proporcionalita aj., přičemž vybrané nálezy Ústavního soudu ČR byly stěžejní pro potřeby části práce týkající se zásady zákonnosti.

4.1 Navrácení lhůty v předešlý stav ve spojení se zásadou zákonnosti

V rámci bonusových období upravených zákonem o podzimním KB byl žadateli čteně využíván jeden z procesních institutů, který lze zařadit mezi prostředky ochrany při správě KB. Konkrétně se jednalo o aplikaci institutu navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ. Navrácení lhůty v předešlý stav řeší situace, kdy v důsledku nezaviněné objektivní okolnosti osobě zúčastněné na správě daní marně uplyne stanovená lhůta. Příkladem takové nezaviněné události může být bezvědomí osoby účastníka řízení, náhlá hospitalizace apod. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání lhůty, přičemž navrácení nelze povolit, pokud od posledního dne zmeškání lhůty uplynul více než 1 rok, nebo jde o lhůtu pro stanovení daně dle § 148 DŘ, pro placení daně dle § 160 DŘ, nebo lhůtu pro podání daňového tvrzení dle § 136 a násl. DŘ.

V případě vyplácení KB za podzimní období roku 2020 byl tento institut aplikován účelově se záměrem zpětně napravit politicky nevhodné znění zákona, a to zejména v souvislosti s vyplácením KB provozovatelům taxislužby. Zákon o podzimním KB upravoval předmět KB tak, že předmětem KB byl výkon samostatně výdělečné činnosti nebo výkon činnosti společnosti s ručením omezeným, které je subjekt KB společníkem, a to v kalendářním dni, ve kterém byla tato činnost bezprostředně zakázána nebo omezena opatřením v důsledku opatření přijatých orgány státní správy k ochraně obyvatelstva a prevenci nebezpečí vzniku a rozšíření onemocnění COVID-19. Výkladová a aplikační praxe všech relevantních orgánů veřejné správy včetně finančních úřadů byla taková, že omezující nebo zakazující opatření se nevztahovaly na provozování taxislužby. Podané žádosti provozovatelů taxislužby o vyplácení KB byly ze strany finanční správy hodnoceny tak, že na výplatu KB nemají tito žadatelé nárok, neboť omezení či zákaz taxislužby nebyl předmětem KB. Řízení zahájená podáním těchto žádostí byla z tohoto důvodu zastavována ve smyslu ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) DŘ.

Postup veřejné správy byl ze strany provozovatelů taxislužby kritizován a tato skupina podnikatelů se snažila o změnu postoje veřejné správy. Nutno podotknout, že v uvedeném období na řadě míst taxislužba reálně fungovala. Na základě tohoto nátlaku došlo k přehodnocení celé situace a vláda hledala východisko tak, aby mohl být této skupině žadatelů KB vyplacen. Výsledkem toho bylo, že dne 18. 1. 2021 vláda vydala usnesení č. 53 o přijetí krizového opatření, kterým s účinkem od 19. 1. 2021 výslovně potvrdila, že provozování vozidel taxislužby nebo jiné individuální smluvní přepravy osob není *pro futuro* bezprostředně zakázáno. Tím se vláda ve spojení s výkladovým stanoviskem Ministerstva zdravotnictví ČR pokusila zpětně navodit stav, že do 18. 1. 2021 včetně bylo provozování taxislužby zakázáno a od 19. 1. 2021 byl výkon této služby znovu povolen. Cílem tohoto postupu bylo zpětné dosažení toho, aby bylo možné žádat do 18. 1. 2021 o výplatu KB z pohledu provozovatelů taxislužby. Jinými slovy, vláda se konstatováním, že od 19. 1. 2021 je provoz taxislužby povolen, pokusila navodit se zpětnou účinností stav, že do 18. 1. 2021 povolen nebyl, přičemž 15ti denní lhůta pro podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav se odvíjela od vydání usnesení vlády, tj. od 18. 1. 2021. Tento postup je sám o sobě kontroverzní a neodpovídá požadavkům na zákonnost, nadto do 18. 1. 2021 v žádném usnesení vlády ohledně omezujících a zakázaných činností nefiguroval údaj, že provoz taxislužby je zakázán.

Změna tohoto stanoviska byla vykládána finanční správou tak, že pokud některým daňovým subjektům – provozovatelům taxislužby, právo na KB prekludovalo v důsledku ustanovení § 12 odst. 3 zákona o podzimním KB z toho důvodu, že žádost nebyla podána ve lhůtě 2 měsíců po skončení bonusového období, mohli tito žadatelé žádat o navrácení této lhůty v předešlý čas. Po této změně docházelo v praxi k řadě následujících situací, kdy ne všechny byly řešeny v souladu se zásadou zákonnosti. Problémy nečinily případy, kdy daňový subjekt o KB zatím nepožádal, případně požádal, ale nebyl doposud vyplacen. V těchto situacích se KB žadateli - taxikáři vyplatil v souladu se změnou výkladového stanoviska. Nicméně i k této části se vztahoval jistý nesoulad se zásadou zákonnosti. Ustanovení § 37 DŘ zcela zřetelně stanoví, kdy se lhůta navrátí v předešlý stav, a to ze závažných objektivních příčin. Není možné, aby institut navrácení lhůty v předešlý stav, a tudíž i zásada zákonnosti, byly „ohýbány“ prostřednictvím usnesení vlády a s tím souvisejícího stanoviska Ministerstva zdravotnictví (posuzovalo zdravotní stránku věci ve věci provozování taxislužby), tímto zcela jistě nebyla dána podmínka objektivního důvodu pro navrácení lhůty v předešlý stav. Nadto je poměrně diskutabilní, zda právní úprava zamýšlí navracet lhůty v předešlý stav, a to v případě lhůt, které jsou prekluzivní, o čemž svědčí i to,

že DŘ ve svém ustanovení § 37 odst. 4 vylučuje navrácení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tak i pro placení daně. Bez ohledu na toto ustanovení je však proti smyslu prekluzivních lhůt, aby tyto byly navraceny v předešlý stav. DŘ toto sice nezakazuje, hovoří pouze o zákazu prodloužení prekluzivních lhůt dle § 36 odst. 5 DŘ, nicméně je více než na místě konstatovat, že pokud by k takovému navrácení lhůty mělo dojít, pak zajisté pouze z objektivních důvodů (viz např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 192/2020-35 ze dne 3. 12. 2020 odkazující na náhlou neodkladnou hospitalizaci jako závažný důvod pro zmeškání lhůty).

Přestože tedy marně uplynula dvou měsíční lhůta pro podání žádosti o KB, bylo možné dle přijatého výkladu z pohledu osoby provozující taxislužbu podat žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav, třebaže i znovu. Za den, kdy pominuly důvody zmeškání lhůty, byl považován den 18. 1. 2021, tj. den, kdy vláda rozhodla svým usnesením, že provozování taxislužby je od 19. 1. 2021 opět povolené.

Daňovým subjektům – žadatelům v oblasti taxislužby, kteří si o vyplacení KB již požádali, a toto řízení bylo správcem daně zastaveno z důvodů, že nesplnili hmotněprávní nároky na KB, bylo doporučeno, aby si žádost podali znovu. Tento postup se rovněž vymykal zcela jasným pravidlům zásady zákonnosti. Je zřejmé, že rozhodnutí o zastavení řízení je rozhodnutím procesním, které sice nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté, přesto je minimálně v procesu správy daní nestandardní, že jednou bylo o totéž žádosti rozhodnuto určitým způsobem (zastavením) a podruhé zcela opačným (vyplacením KB), aniž by řízení dospělo do fáze odvolacího řízení. Samozřejmě v mnohých případech bylo učiněno i proti rozhodnutím o zastavení řízení odvolání, kde již nebylo zapotřebí činit žádost novou, protože správce daně takovému odvolání plně vyhověl a napadené rozhodnutí v rámci autoremedury zrušil, poté KB vyplatil.

Další anomálií při aplikování zásady zákonnosti byla situace, kdy Finanční správa ČR akceptovala žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav podané formou e-mailové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu. Lze připustit, že uvedená forma podání byla z důvodů vstřícnosti, procesní ekonomie a pro napravení nežádoucího stavu výhodná pro daňového subjekty, v DŘ však nenajdeme pro tento postup právní oporu. Zákony o KB umožňovaly pouze u podání žádosti o KB formu elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem, kdy byla naplněna podmínka dle § 71 odst. 3 DŘ. Jakékoli jiné podání, jejichž postup je upraven ryze v DŘ, pak mělo být v souladu se zákonem činěno v souladu s § 71 DŘ. Jinými slovy žádost o KB a s tím související úkony, jako změna žádosti či podnětu k vrácení KB bylo

možné uplatnit i prostřednictvím e-mailu formou naskenovaného vlastnoručního podpisu. Pokud se ale jednalo o podání „ryze“ procesní dle DŘ, muselo být učiněno v souladu s § 71 odst. 1 DŘ, nejednalo se jenom o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, ale např. i reakce na vydané výzvy k odstranění pochybností.

Při rozhodování o žádostech o navrácení lhůty v předešlý stav se objevily i další anomálie při aplikaci zásady zákonnosti. Opora v zákoně nebyla nalezena rovněž v praxi finanční správy, kdy daňový subjekt podal zároveň s žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav i žádost o KB. V těchto případech nebyla rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý čas oznamována - doručována, pouze byly vypláceny KB. Nebyly tak zcela dodrženy zásady pro vydání rozhodnutí při správě daní dle § 101 DŘ. Zákon nikde nestanovil, že se toto rozhodnutí nedoručuje, nebo že se pouze jeho založení pokládá za den doručení. Je tedy otázkou, zda takto zpracované rozhodnutí mohlo vyvolat účinky, které obnášelo. Odpověď je prostá, nemohlo, pokud nebylo vydáno ani zákonným způsobem oznámeno, ostatně nemohlo být využito ani zákonné právo na podání případného odvolání, i když vzhledem k tomu, že se jednalo o vyhovující rozhodnutí, pak je to stěží představitelné. Na druhou stranu lze opět konstatovat, že tato skutečnost vyhovovala zásadě procesní ekonomie a výsledku řízení o KB, kterým byla co nejrychlejší a nejefektivnější podpora daného subjektu, nikoliv však zásadě zákonnosti. Zde tedy byl upřednostněn postup ve prospěch daňového subjektu, přičemž cílem byla co nejrychlejší výplata KB bez ohledu na to, že správce daně při oznamování rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav nepostupoval v souladu se zásadou zákonnosti. V rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj bylo podáno celkem 184 žádostí o navrácení lhůty v předešlý v souvislosti s KB [5].

4.2 Odvolání ve spojení se zásadou zákonnosti

Typickým ochranným prostředkem při správě daní je odvolání. Jeho užití se nachází v § 109 a násl. DŘ. Pro odvolání je typické, že směřuje proti dosud nepravomocným rozhodnutím správce daně. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, lhůta pro podání odvolání činí 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Tak jako u jiných typů podání musí odvolání splňovat základní náležitosti, které jsou předmětem § 112 DŘ. Zejména tedy označení správce daně, odvolatele, identifikaci rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje, důvody podání odvolání, důkazní návrhy na podporu podání odvolání a návrh na změnu či zrušení rozhodnutí. V praxi správce daně probíhá odvolací řízení tak, že samotné odvolání je podáno na finanční úřad, tj. správci daně,

který vydal napadené rozhodnutí. Správce daně může odvolání částečně nebo plně vyhovět, pak hovoříme o částečné nebo plné autoremeduře, pokud ale správce daně odvolání nevyhoví, pak v souladu s § 113 odst. 3 DŘ postupuje příslušnou část spisu a stanovisko k odvolání na Odvolací finanční ředitelství jako nadřízenému orgánu, které je příslušné k rozhodování o odvolání. Zcela obdobně se postupovalo i v případě odvolání ze strany žadatelů o KB.

V oblasti KB se odvolání nemohlo vyskytnout v rámci vyměřovacího procesu, protože se žádné rozhodnutí v meritu věci nevydávalo. Maximálně se vydávalo procesní rozhodnutí o zastavení řízení, a to v případě, kdy žadatel neměl na KB nárok, zde se také objevovalo nejvíce podaných odvolání. Jinak tomu ale mohlo být v případě řízení doměřovacího, protože proti dodatečnému platebnímu výměru se mohl daňový subjekt odvolat. Samozřejmě i samotná praxe s sebou přinesla řadu odvolacích řízení, o kterých rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství jako nadřízený orgán finančních úřadů. Dalším prostředkem ochrany proti rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství mohla být případná žaloba proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. SŘS, kterou se daňový subjekt mohl domáhat ochrany ve správním soudnictví. Žalobu proti nezákonnému rozhodnutí bylo možné využít až po vyčerpání prostředku ochrany odvolání dle § 68 SŘS.

V praxi Finančního úřadu pro Pardubický kraj se objevilo několik podaných odvolání (viz níže uvedená tabulka č. 16 uvádějící počet podaných odvolání a počet rozhodnutí o odvolání ke dni 30. 4. 2022). U všech níže uvedených rozhodnutí byla odvolání zamítnuta a napadená rozhodnutí potvrzena – tj. bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně. Nutno podotknout, že počet odvolání není roven počtu rozhodnutí o odvolání. Je to dáno tím, že odvolání bylo podáváno zvláště za každé BO, nebo nemuselo být, ale podání (odvolání) bylo vždy přiřazeno tolik čísel jednacích podle toho, do kolika rozhodnutí se daňový subjekt odvolal. Pokud tedy např. daňový subjekt žádal o KB za tři BO, přičemž ve všech třech případech byla řízení zastavena, poté podal tři odvolání, ale o těchto odvoláních bylo rozhodnuto Odvolacím finančním ředitelstvím v rámci jednoho rozhodnutí. Obdobně tak bylo rozhodnuto, pokud se daňový subjekt odvolával do dodatečného platebního výměru, kterým byla doměřena daň. Níže budou jednotlivé vybrané případy prezentovány, přičemž je nutné konstatovat, že ve většině případů nedošlo k porušení zásady zákonnosti, to však neznamená, že se určité nesrovnalosti v praxi Finančního úřadu pro Pardubický kraj neobjevily. Jednalo se však o nesrovnalosti, které neměly zásadní dopad na zákonnost rozhodnutí tak, aby rozhodnutí muselo být změněno nebo zrušeno.

Tabulka 16 - Počet podaných odvolání a počet rozhodnutí o odvolání

	Jarní KB	Podzimní KB	Nový KB
Počet odvolání	10	42	11
Počet rozhodnutí o odvolání	7	17	2
Dosud nerozhodnuto	0	6	6

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Pokud se začne u jarního KB, pak podle § 3 odst. 3 písm. c) zákona o jarním KB společníkovi s. r. o. nevzniká nárok na KB za kalendářní den, za který s. r. o., které je společníkem, obdržela z důvodu zaměstnání tohoto společníka podporu poskytovanou zaměstnavatelům v souvislosti s ohrožením zdraví nebo krizovými opatřeními podle § 1 zákona o jarním KB. Takovou podporou je myšlen příspěvek z programu Antivirus. Společnost s. r. o. však čerpala Antivirus za celé měsíce, za které byl požadován KB. Společník společnosti s. r. o. žádal o vyplacení KB za nepracovní dny, za které nečerpala společnost s. r. o., kde je daňový subjekt společníkem a zaměstnancem zároveň příspěvek z programu Antivirus. Dle zjištění správce daně, ale žádala společnost s. r. o. o podporu z programu Antivirus na kalendářní měsíce březen, duben a květen 2020, nikoli po jednotlivých dnech. Příspěvek z programu Antivirus tak daná společnost s. r. o. pobírala celý kalendářní měsíc, a nikoli jenom ve dny pracovní, jak tvrdí. Rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nepřipustnosti žádosti tak bylo vydáno v souladu se zákonem, protože nebyl naplněn předmět KB.

V dalším případě u jarního KB byl vyplacen KB, přičemž se zjistilo, že KB žadateli nenáležel. Byl proto vydán dodatečný platební výměr na daň ve výši vyplaceného KB. V rámci postupu k odstranění pochybností vedeného k žádosti o KB, na základě které byl KB vyplacen, bylo zjištěno, že daňový subjekt nesplnil podmínky § 2 odst. 2 zákona o jarním KB, neboť ke dni 12. 3. 2020 nebyl OSVČ. Správce daně byl při své činnosti vázán § 5 odst. 1 DŘ, tj. byl povinen postupovat v souladu se zákony nebo jinými právními předpisy, a z toho důvodu nemohl přihlídnout k namítané okolnosti, že daňový subjekt při podání žádosti o KB postupoval v dobré víře, jak sám v odvolání uváděl. Bylo zjištěno, že ke vzniku živnostenského oprávnění došlo až dne 16. 3. 2020, což si správce daně ověřil i u České správy sociálního zabezpečení, kde byl rovněž evidován až k 16. 3. 2020, stejně tak bylo u Všeobecné zdravotní pojišťovny zjištěno, že pojistné na zdravotní pojištění hradil daňový subjekt až také od tohoto data jako OSVČ. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, když zpětně doměřil daňovému subjektu daň, protože nebyla naplněna podmínka subjektu KB.

Co se týká dohodářů, pak bylo zastaveno řízení z důvodu nepřipustnosti, protože správce daně zjistil, že nebyl naplněn předmět KB dle § 3a odst. 1 zákona o jarním KB, jelikož výkon práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr nezakládal účast na nemocenském pojištění v kalendářním měsíci, v němž nastal den, za který se poskytuje KB. Daňový subjekt v tomto měsíci vykonával práci pouze na základě dohody o provedení práce, která nebyla sjednána s předpokladem vzniku účasti na nemocenském pojištění, a za žádný z měsíců trvání této dohody o provedení práce z ní neplynul započitatelný příjem zakládající vznik účasti na nemocenském pojištění, tj. v částce vyšší než 10 000 Kč. Řízení tak bylo zastaveno v souladu se zákonem.

V praxi byl řešen i případ, kdy nebyla vykonávána činnost dle živnostenského zákona, tj. rovněž nebyla vykonávána v provozovně daňového subjektu. Daňový subjekt žádal z titulu zprostředkovatele pojišťovací činnosti. Na daňový subjekt se však nevztahovaly zákazy, omezení a nařízení účinná v bonusových obdobích, nebyl tudíž naplněn předmět KB dle § 6 odst. 1 zákona o jarním KB. Z povahy činnosti daňového subjektu vyplývalo, že jeho odběrateli byli ve většině případů zejména koncoví zákazníci (jednotliví klienti, či zájemci o finanční případně pojišťovací produkty), jichž se opatření spočívající v uzavření provozoven nedotkla, což mělo za následek to, že nebyla splněna podmínka předmětu KB ve smyslu § 6 odst. 2 písm. a) zákona o jarním KB, jelikož nedošlo k omezení konkrétních již nasmlouvaných odběratelských vztahů. Daňový subjekt v odvolání namítal, že nemohl vykonávat práci v místě bydliště klienta z důvodu nastalých opatření. Cesty za účelem zajištění a využití nezbytných finančních služeb ale byly uvedeny jako jedna z výjimek za zákazů volného pohybu osob. Lze rovněž podotknout, že činnost daňového subjektu nebyla natolik specifická, aby ji nebylo možné vykonávat na jiných místech, resp. jiným způsobem např. telefonickým kontaktem s klienty, e-mailovým zasíláním nabídek, formou návštěv daňového subjektu v domácnostech klientů či návštěv klientů u daňového subjektu. Smlouvy bylo taktéž možné podepisovat distančním způsobem s využitím služeb kurýrů. Lze uzavřít, že v případě daňového subjektu rovněž nebyla splněna podmínka předmětu KB ve smyslu § 6 odst. 2 písm. b) zákona o jarním KB. Obdobným způsobem požadoval KB i daňový subjekt zabývající se kosmetickými službami a masážemi v domovech klientů. Rovněž tato činnost nebyla předmětem KB dle § 6 odst. 1 zákona o jarním KB. Byl sice zakázán pohyb osob na území ČR, ovšem s výjimkou cest do zaměstnání a k výkonu podnikatelské činnosti či jiné obdobné činnosti. Pouhé omezení styku mezi osobami tak nezaložilo nárok na KB a nebylo předmětem KB dle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o jarním KB. Nárok na KB také nemohl vzniknout např. v důsledku snížení poptávky

po určitých službách, ať již k tomu došlo samovolně (např. kvůli obavám zákazníků z nákazy) nebo v důsledku obecných protiepidemických opatření (např. hygienické požadavky nebo omezení pohybu osob). Rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nenaplnění předmětu KB tak byla vydána v souladu se zákonem.

Žádosti o KB byly často odůvodněny i přerušenu činností, která však nebyla přerušena ode dne, který nastal po 12. 3. 2020 dle § 2 odst. 2 zákona o podzimním KB. Daňový subjekt podal žádost o poskytnutí KB jako OSVČ dne 20. 1. 2021, přičemž svou samostatnou výdělečnou činnost přerušil ode dne 1. 6. 2019 do dne 16. 12. 2020. Toto přerušeni živnosti navíc přímo navazovalo na jeho předchozí mnohaleté přerušeni jiné živnosti započaté v roce 2011, resp. 2014 a ukončené dne 31. 5. 2019. Pokud byla činnost daňového subjektu dlouhodobě přerušena (nepřetržitě od roku 2011 u hostinské činnosti, resp. od roku 2014 u ostatních předmětů podnikání), lze učinit závěr, že daňový subjekt tyto činnosti dlouhodobě nevykonával (v rámci živnostenských oprávnění) a opatření vyhlášená na základě vládních usnesení tedy nemohla zapříčinit bezprostřední zákaz či omezení činnosti daňového subjektu. Zde tedy bylo rovněž zastaveno řízení v souladu se zákonem, protože daňový subjekt nebyl subjektem KB.

Objevovaly se i případy, kdy žádosti o KB byly podány po lhůtě stanovené zákonem, přičemž daňový subjekt namítal, že tato skutečnost nebyla zapříčiněna jeho stranou. Lhůta pro podání žádosti o KB stanovená v § 12 odst. 3 zákona o podzimním KB je lhůtou prekluzivní, jelikož s jejím uplynutím je spojen zánik práva na KB. V souladu s § 36 odst. 5 DŘ není možné takovou lhůtu prodloužit. Pro posouzení včasnosti podání není relevantní čas nebo datum, kdy byla žádost vyplněna, nýbrž okamžik učinění podání vůči správci daně. Pojem podání lze vymezit jako procesní úkon daňového subjektu učiněný vůči správci daně, tedy projev vůle této osoby adresovaný správci daně, který směřuje k uplatnění procesních práv, ke splnění procesních povinností nebo jiným právním následkům. Už z této definice lze vyvodit požadavek doručení (resp. odeslání) určité písemnosti správci daně, aby ji bylo možno považovat za podání osoby zúčastněné na správě daní. Správce daně nebyl oprávněn zohledňovat subjektivní důvody na straně subjektu, v důsledku kterých mělo dojít ke zmeškání lhůty – údajné problémy s tiskárnou při tisku žádosti o KB. Případné důvody zmeškání lhůt by bylo možné posuzovat pouze v rámci řízení o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ, kterou však daňový subjekt nepodal. Řízení tak bylo zastaveno v souladu se zákonem, protože žádost o KB byla podána po lhůtě.

Dalším zajímavým případem, který se pojí se lhůtou pro podání žádosti, bylo posouzení, zda lze v případě pozdě podané žádosti o KB ze strany žadatele (osoby provozující taxislužbu) v návaznosti na zmeškání lhůty k navrácení lhůty pro podání žádosti o KB v předešlý stav přihlídnout k subjektivním důvodům pro její pozdní podání. Dle závěrů Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 106/2018-45 ze dne 16. 5. 2019, pokud se účastník řízení rozhodne komunikovat se správním orgánem prostřednictvím e-mailu, který je nezaručeným prostředkem komunikace, je jeho povinností prokázat, že podání danému správnímu orgánu skutečně došlo, resp. nese riziko, že tento způsob komunikace z nějakého důvodu selže a podání správního orgánu včas nedojde. Prostý printscreen odeslaného e-mailu k prokázání doručení sám o sobě nepostačuje. Nelze po správním orgánu ani soudu požadovat, aby prokazoval doručení e-mailu účastníka řízení do elektronické podatelny. Doručení písemností adresovaných správci daně je proto povinen prokázat daňový subjekt. Správce daně dle § 92 odst. 5 písm. a) DŘ pak prokazuje oznámení vlastních písemností. Daňový subjekt nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že žádost o poskytnutí KB byla správci daně řádně doručena před uplynutím lhůty, neboť samotná žádost o navrácení lhůty v předešlý stav, která se pojila s možností učinit zpětně žádost o KB, byla podána po 15ti denní lhůtě k podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, která uplynula dne 2. 2. 2021. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav byla podána až 4. 2. 2021. Co se týká samotné žádosti o KB, žadatel v odvolání argumentoval, že ji bez ohledu na žádost o navrácení lhůty v předešlý stav podal již v minulosti, a to dne 25. 1. 2021, tj. ve lhůtě stanovené zákonem, což dokládal printscreenem obrazovky o odeslaném e-mailu. Na tomto bylo zajímavé, že zpráva měla velikost 14 MB. U těchto žádostí bylo specifické, že správce daně prostřednictvím e-mailu akceptoval pouze velikost zpráv 4 MB. Toto bylo zveřejněno na webových stránkách Finanční správy ČR, tak i na formulářích pro tisk a v rámci pokynů k vyplnění žádosti o KB. Z pohledu technického tak bylo nutné dodržet velikost 4 MB zprávy, pokud byla tato hranice překročena, správce daně e-mail s žádostí neobdržel, a z tohoto důvodu nemohl správce daně na nedoručitelnost e-mailu ani automaticky upozornit. Na toto upozorňuje však provozovatel e-mailové pošty. Bylo tak zcela v dispozici daňového subjektu, aby střežil své právo ve smyslu včasného a řádného podání žádosti v souladu s finanční správou prezentovaným způsobem, tak aby se toto podání dostalo do sféry správce daně, neboť práva náleží bdělým dle zásady *vigilantibus iura scripta sunt*. Nutno dodat, že postup správce daně nebyl zcela v souladu se zákonem, odvolací orgán změnil výrok rozhodnutí o zastavení řízení. Jednalo se však o drobnou „kosmetickou“ změnu, neboť správce daně zastavil řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ ve spojení s § 12 odst. 3 zákona o podzimmím KB. Řízení ale mělo být zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ, protože žádost

byla podána po lhůtě a z toho důvodu byla nepřijatelná. Zákon nikde nestanovil, že pokud žádost bude podána po lhůtě, pak se řízení zastaví – z tohoto důvodu nelze využít zastavení dle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ, které normuje zastavení z důvodů, které stanoví zákon.

Na dalším případě bude patrné, že ani správce daně se nevyhnul procesním pochybením. Správce daně po neúspěšných pokusech o neformální komunikaci se společníkem s. r. o. ohledně objasnění dosažení výše obratu společnosti s. r. o. dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o podzimním KB ve výši 180 000 Kč vydal rozhodnutí o zastavení řízení, protože žadatel nesplňoval podmínky pro subjekt KB. Správci daně bylo v odvolacím řízení vytknuto, že písemně nevyzval daňový subjekt k prokázání rozhodných skutečností, nicméně toto pochybení bylo napraveno v odvolacím řízení. V řízení nebylo prokázáno, že společnost s. r. o. dosáhla požadovaného čistého obratu, a proto bylo řízení zastaveno v souladu se zákonem.

Níže uvedená tabulka č. 17 zachycuje počet vydaných rozhodnutí o zastavení řízení dle ustanovení § 106 DŘ ve věci KB souhrnně za všechna období („jarní“ KB, „podzimní“ KB a „nový“ KB) v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj.

Tabulka 17 - Počet vydaných rozhodnutí o zastavení řízení

	OSVČ	Společníci	Dohodáři	Celkem
Počet rozhodnutí o zastavení řízení dle § 106 DŘ	4 013	702	219	4 934

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Propojení problematiky navrácení lhůty v předešlý stav nalezneme i v této části. Přestože byla na základě výše uvedeného výkladu činnost osob provozující taxislužbu již od 19. 1. 2021 povolena, objevila se i žádost o KB na další období. Provozovatelé taxislužby měli nárok na KB v období od 22. 10. 2020 do 18. 1. 2021. Daňový subjekt požádal o KB za šesté BO, tj. za období od 24. 1. 2021 do 14. 2. 2021, ve kterém však nebylo provozování vozidel taxislužby nebo jiné individuální smluvní přepravy bezprostředně zakázáno či omezeno. Aby bylo možné považovat činnost daňového subjektu za předmět KB dle § 6 odst. 2 zákona o podzimním KB musel by být daňový subjekt přímo navázaný na konkrétní uzavřenou nebo omezenou provozovnu (např. by s ní musel mít uzavřenou smlouvu), jejímž zaměstnancům či zákazníkům by svou službu poskytoval. Daňový subjekt však žádný konkrétní odběratelsko-dodavatelský vztah nezmiňoval a ani jej žádnými důkazními prostředky nedoložil. Pro splnění předmětu KB tak, jak je uveden v § 6 zákona o podzimním KB, je také nutno splnit podmínku § 6 odst. 3 zákona o podzimním KB, tedy že převažující část příjmů

daňového subjektu v rozhodném období bezprostředně pocházela právě z činnosti zakázané či omezené dle § 6 odst. 1 či odst. 2 zákona o podzimmím KB – to také nebylo prokázáno. Řízení tak bylo zastaveno v souladu se zákonem.

4.3 Přezkum řízení ve spojení se zásadou zákonnosti

Přezkumné řízení je institutem dle § 121 a násl. DŘ, který umožňuje zasáhnout do rozhodnutí, které již nabylo právní moci. Jedná se o dozorčí prostředek, který je zahajován z moci úřední, ale může být podán i podnět ze strany účastníka nebo jiného správce daně. Podnět je podán u správce, který vydal rozhodnutí v posledním stupni. Následně je sepsáno stanovisko, které je postoupeno na Odvolací finanční ředitelství, které ve věci rozhoduje. Přezkumné řízení může vést ke změně či zrušení rozhodnutí z důvodu nezákonnosti.

V praxi Finančního úřadu pro Pardubický kraj se objevil jeden přezkum dodatečného platebního výměru ve věci jarního KB. Ve stručnosti se jednalo o to, že byl žadateli za BO 12. 3. 2020 do 30. 4. 2020 vyplacen KB ve výši 25 000 Kč. Posléze byla tato částka vrácena zpět na účet správce daně z důvodu dostatečných úspor s doplněním o podání, že daňový subjekt KB tedy nepotřebuje a zříká se ho. Správce daně nesprávně vyhodnotil toto podání jako podnět k doměření daně ve smyslu § 8 odst. 4 zákona o jarním KB a neměl tudíž daňovému subjektu doměřovat daň dle § 147 a § 143 DŘ dodatečným platebním výměrem. Důvodem, proč neměla být doměřena daň, bylo to, že daňový subjekt nezměnil svoji žádost o KB v tom smyslu, že by uvedl neoprávněnost čerpání KB, tj. že nemá na KB nárok. Nebyl proto naplněn důvodný předpoklad doměření daně, proto mělo být s vrácenou částkou vyplaceného KB naloženo jako s jakoukoliv „běžnou“ platbou daně v režimu vratitelného přeplatku s testem vratitelnosti dle § 154 a násl. DŘ. Odvolacího finanční ředitelství nařídilo přezkum dodatečného platebního výměru, který byl správcem daně následně zrušen.

4.4 Žaloba na nezákonný zásah ve spojení se zásadou zákonnosti

Bez ohledu na vydané rozhodnutí ještě mohl žadatel o KB uplatnit žalobu na nezákonný zásah dle § 82 a násl. SŘS. Podmínkou pro užití tohoto soudního institutu ale však není vyčerpání ochranných prostředků, podmínkou není vyčerpání ochranného prostředku stížnosti, včetně jejího prošetření dle Rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 58/2017-42 ze dne 5. 12. 2017. V rámci žaloby na nezákonný zásah se v oblasti KB objevil jeden případ, který

bude nyní rozebrán (viz Rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 77 A 27/2021-199 ze dne 12. 5. 2021).

V případě správy žádosti o KB finanční práva zpočátku dle názoru soudu nepostupovala v souladu s příslušnou právní úpravou, když si nesprávně vyložila princip vyměření, na kterém byla výplata KB postavena. Místo toho, aby KB daňovému subjektu vyplatila v co nejkratším termínu po podání žádosti, což by odpovídalo principu „samovyměření“, v řadě případů před jeho vyplacením prověřovala splnění řady hmotněprávních podmínek nároku na jeho vyplacení mimo jiné podmíněním doložení řady důkazních prostředků ze strany daňového subjektu. Proti tomu brojila řada žadatelů. Nicméně k nápravě nesprávného postupu správce daně, respektive konstatování nezákonnosti takového postupu, bylo dosaženo právě až využitím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Využití tohoto prostředku bylo možné v situacích, kdy správce daně po podání formálně správné žádosti o KB tento KB nevyplatil a požadoval po daňovém subjektu, ať již formálně, například postupem k odstranění pochybností nebo neformálním postupem za využití e-mailové nebo telefonické komunikace, doložení dalších skutečností, které měly prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na KB. Tím správce daně neoprávněně zadržoval KB, který byl již dle soudu vyměřen, neboť ustanovení § 8 odst. 2 zákona o jarním KB, ustanovení § 14 odst. 2 zákona o podzimním KB nebo ustanovení § 15 odst. 2 zákona o novém KB stanovovalo, že KB se považuje za vyměřený dnem podání žádosti o KB. Pokud tedy žádost obsahovala všechny formální náležitosti, KB byl vyměřen ke dni jejího podání a správce daně neměl jinou možnost, než KB vyplatit. Případné prověření splnění hmotněprávních podmínek nároku na jeho vyplacení mohl vést až po vyplacení KB, a to formou postupu k odstranění pochybností, případně formou daňové kontroly.

Citovaný rozsudek lze považovat za návod, jak měl správce daně při správě KB postupovat, aby se nedostal do rozporu s právní úpravou. V rozsudku je uvedeno, že daňový subjekt podal dne 21. 1. 2021 žádost o KB. Správce daně tento KB nevyplatil a místo toho začal prověřovat nárok daňového subjektu na jeho výplatu tím, že ho několikrát vyzval k doložení faktur a jejich zaplacení. Vzhledem k tomu, že byl daňový subjekt přesvědčen, že mu měl být KB vyplacen neprodleně po podání žádosti, podal dne 12. 3. 2021 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.

Soud shledal, že v případě neoprávněného zadržování splatného KB se může jednat o nezákonný zásah a žalobu posoudil jako přípustnou. Podstata sporu spočívala v tom,

zda je žalovaný správce daně v prodlení s vyplacením KB, neboť podle žalobce měl být vyplacen ve lhůtě bez zbytečného odkladu po podání formálně správné žádosti, nebo v prodlení není, protože správce daně zahájil před vyplacením postup k odstranění pochybností. Správce daně tvrdil, že pokud vydal výzvu k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 DŘ, představuje to relevantní důvod pro odložení vrácení KB do ukončení postupu k odstranění pochybností.

S tímto závěrem správce daně soud nesouhlasil. V úvodu svých úvah vyšel z důvodové zprávy k zákonu o KB, kdy konstatoval, že: *“Není totiž možné (a s ohledem na prvek rychlosti ani žádoucí) podrobovat jednotlivé požadavky na finanční podporu formou KB detailní kontrole ex ante ohledně toho, že daný požadavek je skutečně oprávněný. Je proto opětovně využít nejen prvek čestného prohlášení, který odpovědnost za to, že požadavky budou vzneseny pouze z řad potřebných, do značné míry přenáší na žadatele samotné, ale rovněž i koncept tzv. samovyměření, kdy KB bude vyměřen ex lege na základě podané žádosti. Tento koncept zejména velmi zjednodušuje a zrychluje samotné vyměření [3].“*

Dále soud z jednotlivých ustanovení zákona o KB (konkrétně ze zákona o podzimním KB) dovozuje, jak má správce daně postupovat při vyřizování žádostí o KB a vymezuje mu procesní mantinely, ve kterých se může pohybovat. Dle soudu je správce daně povinen nejprve posoudit, zda žádost o KB obsahuje všechny náležitosti stanovené v ustanovení § 12 odst. 1 zákona o podzimním KB. V případě, že jde o žádost bez vad, musí být bez zbytečného odkladu vyplacena. Neobsahuje-li žádost všechny náležitosti stanovené zákonem, má správce daně postupovat podle ustanovení § 74 DŘ, tj. vyzvat daňový subjekt k jejich odstranění. Pokud žadatel vady odstraní, KB se považuje za vyměřený a musí být vyplacen. Pokud vady neodstraní, žádost je považována za neúčinnou. S tímto výkladem, jak soud uvádí, logicky koresponduje ustanovení § 14 odst. 3 citovaného předpisu, podle něhož platí, že zjistí-li správce bonusu na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na KB a KB nebyl vyměřen ve správné výši, doměří daň ve výši rozdílu vyměřeného KB a částky nově zjištěné. Toto ustanovení pracuje s jasným východiskem, že daň byla již podáním žádosti vyměřena.

Z výše uvedené jednoznačně vyplývá, že to, zda byly splněny podmínky pro vznik nároku na KB, v případě bezvadné žádosti nebo žádosti, jejíž vady byly odstraněny, zkoumá správce daně až poté, co byl bonus vyměřen. Nejprve musí být bonus vyměřen a teprve potom

může být prověřováno, zda pro jeho vznik byly splněny hmotněprávní podmínky. Jen takový postup odpovídá zákonu.

V tomto světle byl postup finanční správy nesprávný. Správce daně nebyl oprávněn v případě bezvadné žádosti před jejím vyplacením provádět jakékoliv prověřování splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na bonus. Zákonná úprava KB předvíдалa dva postupy, kterými takové prověřování mohlo probíhat, a to postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Vedle toho správce daně využíval další faktické postupy, které nebyly procesně nijak ukotveny. Často prováděl jakési kvazi důkazní řízení formou neformálního kontaktu s daňovými subjekty formou e-mailové nebo telefonické komunikace, a to v řadě případů i opakovaně. Byť je s ohledem na zásadu vstřícnosti, součinnosti, procesní ekonomie a rychlosti žádoucí, aby komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem probíhala co nejméně formálně, nemůže být tímto způsobem správcem daně přenášena důkazní povinnost na daňový subjekt s tím, že v případě nevyhovění těmto neformálním požadavkům, je správcem daně odmítnut nárok na vyplacení KB. DŘ upravuje určité formální postupy a mantinely, ve kterých může být důkazní řízení vedeno, a to právě s ohledem na zásadu zákonnosti a ochranu subjektivních práv daňového subjektu. Lze připustit, že neformálním kontaktem lze odstranit drobné nesrovnalosti nebo pochybnosti, a to ještě spíše v případech, kdy je následně žádosti daňového subjektu vyhověno. Pokud však daňový subjekt na takový neformální kontakt nereaguje, není možné mu to klást k tíži, neboť v případě neformálního kontaktu se správce daně pohybuje mimo jakékoliv procesní mantinely.

V tomto kontextu lze považovat za nesprávný i postup správce daně, který v případě nedoložení hmotněprávních podmínek nároku na KB řízení zahájené podáním žádosti zastavoval dle ustanovení § 106 DŘ. Jednak to nebylo dle soudního výkladu možné z důvodu, že bezvadná žádost byla vyměřena v okamžiku jejího podání, a tudíž již nebylo co zastavovat. Za druhé, i kdyby tomu tak nebylo, zastavení řízení z důvodů nesplnění hmotněprávních podmínek nároku v situaci, kdy o posouzení splnění či nesplnění těchto hmotněprávních podmínkách neprobíhalo řádné důkazní řízení, je z hlediska zásady zákonnosti nepřipustné. V podstatě tím byla daňovému subjektu správcem daně upřena jeho práva, která mu garantuje DŘ. Jak bylo výše uvedeno, takové důkazní řízení může probíhat pouze v rámci postupu k odstranění pochybností nebo v rámci daňové kontroly.

Existující praxí správce daně, kdy ve velkém rozsahu zastavoval řízení o žádostech o KB, byly daňové subjekty poškozeny ještě v jednom ohledu. Pokud správce daně takové

řízení o žádosti zastavil, ve věci případného odvolání daňového subjektu mohl odvolací orgán rozhodovat pouze ve vztahu k zastavení řízení. To znamená, že i kdyby došel k závěru, že daňový subjekt má nárok na vyplacení KB, mohl pouze zrušit prvoinstanční rozhodnutí správce daně a řízení o žádosti probíhalo před prvoinstančním správcem daně znovu. Jinými slovy, v rámci odvolacího řízení odvolací orgán nerozhodoval o merituu věci. Tím mohlo docházet k situacím, kdy se daňovému subjektu prodlužovala doba, ve které se mohl domoci vyplacení KB.

Správný postup dle soudního výkladu měl být takový, že v případě nesplnění hmotněprávních podmínek měl prvoinstanční správce daně toto nesplnění konstatovat až po vyplacení KB po provedeném postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly formou doměření neoprávněně vyplacené daně dodatečným platebním výměrem. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru by bylo podáno v merituu věci a o něm by taktéž rozhodoval odvolací orgán.

Co se týká zastavování řízení v situaci nedoložení hmotněprávních podmínek pro výplatu KB, kdy nebyl zahajován postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola, si je třeba však uvědomit, že ne v každém řízení lze z pohledu efektivnosti, rychlosti a hospodárnosti zahajovat postupy při správě daní. Jak bylo uvedeno ve výše uvedených případech v odvolacích řízeních, správce daně ve většině případů zastavoval řízení v souladu se zákonem, na tom nic nemění ani tento předestřený soudní výklad. Nelze po správci daně požadovat, aby prověřoval každou žádost o KB, kde mu vzniknou i minimální pochybnosti, ba dokonce až po vyplacení KB. Z praxe správce daně byla řízení zastavována bez provedených postupů ve zcela jasných případech (např. nenaplnění subjektu KB – subjekt nebyl OSVČ, byl nespolehlivým plátcem, nebo např. nebyl naplněn předmět KB – žadatel měl při posouzení podmínek na výplatu KB nulové příjmy).

Výklad soudu je také ve značné míře v rozporu s cílem správy daní, jímž je správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně. Kdyby správce daně vyplácel všechny žádosti bez neformálního, nebo posléze formálního prověrování, pak by docházelo k tomu, že by z důvodu neoprávněných výplat ani částky vyplacených KB zpět nezískal, již dnes jsme svědky toho, že probíhá řada trestních řízení, v nichž je uplatňována adheze. To znamená, že správce daně nemohl bezmyšlenkovitě vyplácet všem žadatelům KB, aniž by se držel cíle správy daní. V řízení při správě daní není rovněž ihned vyplácen nárokovaný nadměrný odpočet na DPH v případě, kdy jsou o jeho výši dány pochybnosti. Tímto způsobem by nedocházelo

k řádnému výběru daní, přičemž správce daně je vázán zásadou, že daň musí být (co nejlíže) stanovena ve správné výši, což by zajisté nebylo naplněno, pokud by vyplácel KB bez dalšího (viz podkapitola o počtu neoprávněných žádostí – pouze za Finanční úřad pro Pardubický kraj).

Co se týká samotného vyměření KB, nelze se soudním výkladem souhlasit v tom smyslu, že KB byl samovyměřen bez dalšího ke dni podání žádosti a již jen z toho důvodu tedy na základě podané žádosti nebylo o čem rozhodovat, a KB měl být vyplacen. O samovyměření v oblasti správy daně se hovoří již řadu let, ale dosud nebylo zavedeno, uvažuje se tak v oblasti daně z příjmů. Mělo by se jednat o situaci, kdy daň bude automaticky stanovena ve výši, kterou uvede daňový subjekt v daňovém přiznání. S tím je však spojena nejenom novelizace daňového řádu a hmotného daňového zákona, ale také technická úprava ADIS, což je v současné době nerealizovatelné. Již z tohoto důvodu nelze v případě KB o samovyměření hovořit, neboť správce daně není ani technicky vybaven k tomu, aby daň mohla být samovyměřena. Žádost o KB tedy byla vyměřena ke dni podání žádosti, ale až zpětně po kontrole ze strany správce daně, kdy musel danou částku předepsat v ADIS ve spojení s vystavením platebního poukazu (viz kapitola práce v ADIS). KB tak nemohl být v žádném případě samovyměřen. Závěrem lze shrnout, že postupem správce daně bylo ve značné míře postupováno i ve prospěch daňového subjektu, a to ve smyslu výše úroku z prodlení. Dle soudního výkladu by se tedy měly všechny žádosti o KB vyplácet (pokud nebudou vykazovat vady dle § 74 DŘ), a prověřování by mělo probíhat až ex post. Tímto způsobem by bylo ale docíleno toho, že řada žadatelů, v domnění toho, že na KB mají nárok, by např. po roce zjistili, že nárok na KB neměli. Tímto by jim ale vznikla poměrně vysoká částka úroku z prodlení k úhradě, protože úrok z prodlení plyne ode dne původního data splatnosti (od data vyplacení KB), jak již bylo řečeno. Lze proto shrnout, že správce daně postupoval ve prospěch daňového subjektu v tom smyslu, že prověřoval žádosti o KB, tím dodržoval cíl správy daní a rovněž tím eliminoval vznik případného úroku z prodlení žadateli, který by v případě neoprávněného vyplacení nesporně vznikl.

Níže je pro lepší přehlednost a shrnutí této kapitoly poukázáno v bodech na nejspornější postupy při procesu KB, které neměly zcela zákonnou podporu.

Shrnutí nejspornějších postupů při procesu KB:

1. aplikace navrácení lhůty v předešlý stav,
2. navádění do zpětvzetí žádosti o KB,
3. opakované rozhodování v případě totožné žádosti,
4. žádost o navrácení lhůty v předešlý stav podaná e-mailem bez elektronického podpisu,
5. nezasílání rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý čas při současném podání stejnojmenné žádosti a žádosti o KB,
6. zastavování řízení dle chybného ustanovení (písmene) DŘ,
7. zastavování řízení po pouhé neformální komunikaci s daňovým subjektem,
8. prověřování nároku na KB před vyplacením KB,
9. zastavování řízení v případě nedoložení hmotněprávních podmínek nároku na KB,
10. omezené odvolací důvody proti rozhodnutí o zastavení řízení (nemožnost odvolat se do merita věci),
11. doměření daně v případě vrácené částky KB bez důvodného předpokladu.

5 VYHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A ZÁPORŮ PRÁVNÍCH ÚPRAV KOMPENZAČNÍHO BONUSU S NÁVRHY DE LEGE FERENDA

V závěrečné kapitole budou vyhodnoceny přínosy a zápory právních úprav KB. Budou zde zmíněny možné návrhy de lege ferenda s cílem navrhnout vlastní právní úpravu KB s přispěním těch dosavadních.

5.1 Přínosy a zápory právních úprav kompenzačního bonusu

U zcela nových právních úprav jsou téměř vždy zaznamenány nějaké nedostatky. Tak tomu bylo i u zákonů o KB, jelikož se jednalo o mladý institut, a také vzhledem k jeho urgentnosti. Jako kladné lze určitě zmínit rozsah zákona. Oproti jiným zákonům, byly zákony o KB menšího rozsahu, což mohlo vést ke snadnějšímu pochopení a orientaci subjektů. Předmět, subjekt, BO a výše KB byly v jednotlivých zákonech také celkem jasně vymezeny. Co možná mohlo žadatelům dělat potíže u zákona o novém KB bylo pochopení a správné vyplnění srovnávaného a srovnávacího období v žádosti o KB. Přínosem pro některé žadatele byly první dvě právní úpravy, kdy část žadatelů o KB na tom dokonce „vydělal“. U zákona o novém KB byla totiž zavedena omezující podmínka, kdy výše KB za BO nesměla překročit rozdíl průměrné měsíční výše příjmů ve srovnávacím období a výše příjmů ve srovnávaném období. Dle předchozích dvou zákonů byla všem paušálně poskytována částka ve výši 500 Kč/den nebo 350 Kč/den v případě dohodářů bez dalšího prověřování výše tržeb, které subjekty KB dosahovaly před pandemií. Slabinou bylo podávání žádostí prostřednictvím emailu. Jak je již v diplomové práci několikrát zmiňováno, jednou z forem podání žádosti o KB byl právě e-mail. Z tohoto důvodu nastávaly i situace, kdy žádosti finanční úřad vůbec neobdržel (e-mail přesahoval povolenou velikost, ale žadatelé se žádná chybová hláška nezobrazovala, odeslání se neuskutečnilo aj.). Úřední osoby také upřednostňovaly neformální komunikaci z důvodu rychlejšího a efektivnějšího vyřízení žádosti. Často nastávaly situace, kdy žadatelé požadovali formální komunikaci, aby informace, které jim správce daně sdělil „měli podložené“. Mnohdy se žadatelé při neformálním kontaktu odkazovali např. na infolinku (tel. č. 225 092 392), zřízenou původně k dotazům ve věci elektronické evidence tržeb, nicméně v době pandemie byla využívána pro dotazy napříč všemi daněmi. Žadatelé se při kontaktu ve věci KB se správcem daně často „odvolávali“ na informace, které jim byly poskytnuty na infolince, popř. „že si volali na úřad a tam jim to takhle řekli“. I ve věci KB docházelo

k individuálnímu pochybení lidského faktoru při ověřování oprávněnosti nároku či poskytování informací. Subjekty KB tedy občas vyžadovaly formální kontakt, který ale končil vydáním výzvy k odstranění pochybností, k němuž se váží i lhůty, které je nutné dodržet. Například v praxi vznikly situace, kdy žadatel reagoval na výzvu k odstranění pochybností obratem, ale musela být dodržena lhůta, která byla ve výzvě stanovena, protože předkládat důkazy žadatel mohl po celou dobu stanovené lhůty. Docházelo k situacím, kdy žadatelé byli nespokojeni a požadovali vyplacení KB okamžitě. Tím bylo poukázáno na to, přestože byl častokrát ze strany žadatelů formální kontakt požadován, v neformálně rovině odmítali komunikovat, že nevedl tento postup k uspokojivé situaci, protože formální postup je vázán lhůtami, bez jejichž dodržení stejně nebylo možné KB vyplatit. I ve věci KB docházelo k individuálnímu pochybení lidského faktoru při ověřování oprávněnosti nároku. Slabinou dále bylo to, že téměř každá činnost mohla být zasažena vládními opatřeními. Následně záleželo na tom, jak dotyčný žadatel svoji žádost zdůvodnil, mnohdy ani toliko nemusel. Ti žadatelé, co se v oblasti KB více orientovali a poskytli správci dani věrohodné odůvodnění, KB většinou obdrželi. Výše poskytnutých KB je prezentována jako výše poskytnuté vratky. Celá situace s pandemií představovala významné ekonomické dopady na ekonomiku ČR, které byly zesíleny opatřeními realizovanými ze strany vlády. Veškeré formy podpor, včetně KB, mají za následek pokles daňových příjmů, ke kterému došlo v důsledku snížení ekonomické aktivity a prohloubení výdajové strany veřejných rozpočtů. Na druhou stranu KB alespoň z části pomohl žadatelům nelehkou situaci zvládnout a pokrýt ušlý příjem.

5.2 Návrhy de lege ferenda

U vymezení subjektu KB si lze představit definici uvedenou v zákoně o podzimmím KB a zákoně o novém KB, které cílily na přesně definovanou skupinu, nikoli téměř na všechny. Předmět KB by měl být vymezen dle zákona o podzimmím KB z důvodu zahrnutí i dodavatelsko-odběratelského vztahu nebo činnosti spojené s prostory těchto osob. Souběh s jinými podporami by neměl být umožněn. Ve většině případů by pak kompenzace byla vyšší v porovnání se skutečnými příjmy, kterých subjekt dosahoval před pandemií. S tím se pojí i vymezení dle nového zákona o KB ve věci srovnávaného a srovnávacího období. Ač pro některé žadatele bylo obtížné jednotlivá „období“ rozlišit a správně vyplnit žádost, byl to jediný zákon, který byl tímto schopen ošetřit tzv. nespravedlivou „překompensaci“, která je blíže popsána v kapitole druhé. Výše KB by měla být zachována v částce 1000 Kč, popř. nižší, dle výpočtu. Výjimečně to některým subjektům nepokryje veškeré náklady, ale ve většině

případů částka odpovídala výši skutečným příjmům v době před pandemií. BO byla správně nastavena dle zákona o novém KB, tedy bez návaznosti na nouzový stav, ale měla by být ohraničena kalendářním měsícem.

Problematika samovyměření je zmíněna již několikrát v předešlých kapitolách, tudíž výklad v jednotlivých zákonech o KB by neměl být spojován se samovyměřením, ale s prvovyměřením, neboli „klasickým“ vyměřením s tím, že by měla být výslovně připuštěna možnost zákonného postupu při ověřování nároku na KB, a to již před samotným vyplacením KB.

Forma čestného prohlášení jakožto „důkaz“ splnění veškerých podmínek zákona o KB nebyla dostatečná pro prokázání vzniku nároku na KB. Prokázání nároku by mělo být pomocí relevantních příjmů. Lze si představit „striktnější“ prokazování příjmů, a to v návaznosti na předešlá podaná daňová přiznání, což by však setkalo s veřejným odporem, protože podpora by se tímto zúžila na menší okruh subjektů. S tím souvisí i údaje, které žádost obsahovala. Povinným údajem dle zákona o novém KB bylo uvedení průměrné měsíční výše příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávaném období. Určení srovnávaného a srovnávacího období ovšem už povinnou náležitostí nebylo. Subjekt KB tedy neměl povinnost správci daně sdělit, z čeho si částky uvedené na žádosti o KB vypočítal. Přestože správce daně věděl, že je žádost v těchto kolonkách chybně vyplněná, nemohl učinit výzvu dle ustanovení § 74 DŘ, jelikož se nejednalo o vadu podání bránící projednání, a zároveň se jednalo o velmi slabou samostatnou pochybnost ve smyslu výzvy dle § 89 DŘ. Uvedení srovnávacího i srovnávaného období mělo být povinnou náležitostí žádosti z důvodu lepšího ověření, zrovna tak i uvedení kontaktního údaje žadatele (email, telefon) z důvodu potřeby případného neformálního kontaktu ze strany správce daně.

Další nedostatek vyvstal v zákonech o KB, kde je uvedeno, že žadatel měl vyplnit účet u poskytovatele platebních služeb v české měně, na který má být KB vyplacen. KB by měly být vypláceny pouze na bankovní účty, které mají subjekty u správce daně zaregistrovány. Tím, že jednotlivé zákony o KB umožňovaly výplatu KB na libovolně zadané bankovní účty, docházelo k pokusům o zneužití vyplácení KB třetími osobami. S tím se pojí i spousta podaných trestních oznámení ze strany finančních úřadů v souvislosti s pokusy o zneužití vyplácení KB, což způsobovalo další administrativu.

Podání žádostí o KB bylo možné učinit i formou e-mailu. Z hlediska návrhů de lege ferenda by od toho způsobu mělo být upuštěno, a to z důvodu, že žádost mohla být podána

téměř kýmkoli, tak i z důvodu, že subjekt neměl mnohdy žádnou zpětnou vazbu o tom, že finanční úřad žádost obdržel. Samozřejmě tato skutečnost by musela být v zákoně speciálně upravena, protože DŘ ve spojení s judikaturou připouští podání prostřednictvím e-mailu, avšak pokud by přesto měla být zachováno podání žádosti o KB formou emailu, měla by být dodržena varianta podání dle DŘ, tj. pouze s uznávaným elektronickým podpisem, nebo s doplněním dle § 71 odst. 3 DŘ.

Správce daně dále neměl možnost vyhledat veškeré potřebné informace pro ověření vyplacení KB, proto mnohdy musel žádat správu sociálního zabezpečení o údaje týkající se např. pracovní neschopnosti.

Dalším přínosným návrhem je zlepšení systému zveřejnění opatření a zákazů ze strany státu a lepší zákonnou provázanost se zákazy a omezeními, tak aby nebyla dána přílišná dichotomie v oblasti KB. Mělo by být i zlepšeno sjednocení dle NACE, a podle toho by měly být nastaveny případné zákazy a podmínky.

V neposlední řadě byl spatřen problém v tom, že správu KB svěřil zákonodárce finančním úřadům a KB postavil na roveň dani, když jeho správu podřadil pod právní úpravu DŘ. Tímto postupem nezvolil zákonodárce nejlepší možné řešení. Pokud by došlo v budoucnu k podobné situaci, jakou byla pandemie, bylo by vhodnější toto peněžité plnění koncipovat nikoliv jako daň, ale jako sociální dávku nebo jako dotaci poskytnutou osobám samostatně výdělečně činným. Jednalo by se o osvědčený a typický způsob poskytování peněžních prostředků fyzickým a právnickým osobám odlišným od veřejnoprávních korporací vypláceným ze státního rozpočtu. V takovém případě by tato peněžítá plnění spravovaly s největší pravděpodobností jiné orgány státní správy než finanční úřady.

Zákonodárce v zákoně o KB stanovil, že se KB spravuje jako daň podle DŘ. Tím legislativně technicky postavil KB na roveň dani, byť za daň ho někteří z čistě teoretického hlediska nepovažují. Např. Radim Boháč tvrdí, že: *„Povaha KB jako vratky příjmu státního rozpočtu je specifická. Jiné vratky (např. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty nebo daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob) jsou typické tím, že k těmto vratkám dochází u určité konkrétní daně, kdy ve většině případů je taková daň příjmem veřejných rozpočtů, pouze za splnění určitých podmínek (u daně z přidané hodnoty převýšení daně na výstupu dani na vstupu, u daně z příjmů fyzických osob převýšení daňového zvýhodnění na vyživované dítě daně pro uplatnění slevy na dani). KB je vratkou vždy, v tom je zcela jedinečný. A právě tato specifická a jedinečnost KB mě vede k tomu, že si nemyslím, že KB je možné za daň v širokém*

smyslu považovat, neboť znak, že jde o příjem veřejného rozpočtu, není možné v plném rozsahu nahradit znakem, že jde o snížení příjmu veřejného rozpočtu [15]“.

Pokud by KB nebyl považován za daň a nebyl spravován podle DŘ, odpadla by řada komplikací, která správu KB provázela. V situacích, kdy správce daně shledá pochybnosti o správnosti či úplnosti tvrzení daňových subjektů, má dvě možnosti, buď zahájit postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. V obou případech se jedná o procesní postupy, které provází řada úkonů, ať již ze strany správce daně, tak daňového subjektu, v rámci kterých právní úprava garantuje oběma stranám řadu práv a povinností, které je nutné dodržet. Byť postup k odstranění pochybností slouží v rámci daňového řízení k odstranění jednodušších pochybností správce daně ve srovnání s daňovou kontrolou, přičemž celý proces postupu k odstranění pochybností by měl být rychlý a relativně jednoduchý, zajistné zcela nezapadá do prověřování oprávněnosti výplaty KB. Smyslem KB bylo co nejrychleji bez zbytečných administrativních formalit poskytnout peněžitou pomoc. Právě rychlost výplaty měla být stěžejním prvkem v pomoci pandemií postiženým podnikatelům. Tomuto požadavku však v řadě případů správce daně nedostál.

Při výplatě KB se projevila nezkušenost finanční správy s podobnými peněžitými dávkami, kdy správci daně ne vždy akceptovali skutečnost aprobovanou soudním výkladem, že podáním žádosti o KB je KB vyměřen (zákonodárce zvolil princip tzv. samovyměření) a není tedy zcela možné každou žádost podrobovat ověření její správnosti a kontrolovat, zda byly splněny všechny hmotněprávní náležitosti KB. To by mělo být možné až po vyplacení KB.

Pokud se již správce daně rozhodl ověřit správnost podané žádosti o KB, neměl jinou možnost, než zahájit postup k odstranění pochybností, případně daňovou kontrolu, což bylo poměrně nepraktické. Pokud tak správce daně učinil a postup k odstranění pochybností zahájil, byl povinen respektovat právní úpravu DŘ a postupovat striktně podle ustanovení § 89 a § 90 DŘ, který upravuje tento procesní institut.

Finanční správa ČR si nevhodnost aplikace DŘ na výplatu KB částečně uvědomovala, když po určitou dobu ne zcela v souladu se zákonem, namísto zahajování postupů k odstranění pochybností, řešila své pochybnosti neformálním postupem zcela mimo postupy DŘ. Na základě těchto neformálních postupů potom řízení o žádosti zastavovala.

Z hlediska návrhů de lege ferenda si lze proto představit jako vhodnější pro správu podobných peněžitých dávek – kompenzačního bonusu podřazení jejich správy pod jiný právní předpis, než je DŘ.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo zpracovat analýzu právní úpravy kompenzačního bonusu jako podpory určené osobě samostatně výdělečně činné, společníkovi s. r. o. a osobě vykonávající činnost na základě dohody konané mimo pracovní poměr související s důsledky pandemie COVID-19, poukázat na jednotlivé odchylky od standardních procesních postupů, které jsou normovány daňovým řádem, a vyvodit závěry de lege ferenda. Úvod práce byl věnován vymezení základních pojmů souvisejících s touto problematikou a dosavadním právním úpravám ve věci kompenzačního bonusu. Výstupem druhé kapitoly je shrnutí nejzásadnějších rozdílů jednotlivých právních úprav. V průběhu období roku 2020 a 2021 byl kompenzační bonus poskytován dle tří různých zákonů. S právní úpravou je dále pracováno a jsou specifikovány nejzásadnější rozdíly. Ty spočívaly v tom, komu byla tato podpora poskytována, zda byl omezený, přesně definovaný okruh subjektů, nebo se jednalo o plošnou podporu „téměř všem“, dále se lišila výše kompenzačního bonusu, identifikování omezené/zakázané činnosti. Dle některých zákonných úprav činilo překážku vyplacení kompenzačního bonusu účast na nemocenském pojištění z důvodu zaměstnaneckého poměru, také bonusová období ne vždy byla vázána na nouzový stav. Odlišností bylo více, toto jsou ty nejzásadnější.

Analýzou podaných žádostí bylo zjištěno, že žadatelé nejčastěji podávali žádosti o kompenzační bonus z titulu OSVČ, tím je dáno, že i počet zaslaných výzev k odstranění pochybností byl ze strany správce daně vydáván nejčastěji osobám samostatně výdělečně činným, přičemž počet podaných zpětvzetí žádosti byl nejvyšší také v případě OSVČ. Dodatečné platební výměry byly v převážné většině vydávány na základě žádosti (podnětu) žadatele o kompenzační bonus. Zajímavou částí byly neoprávněně čerpané kompenzační bonusy, kdy žadatelem byla třetí osoba. Nejčastěji k těmto podáním docházelo dle zákona o jarním KB z titulu OSVČ. Předmětem práce byl postup kontroly nároku na kompenzační bonus včetně poukázání na některé specifické situace, které v praxi vyvstaly a přímo ze zákona na ně nevyplývala odpověď, také přiblížení technické stránky věci postupu správce daně v ADISU. V číslech Finančního úřadu pro Pardubický kraj bylo nejvíce podaných a zároveň vyplacených žádostí i nejvyšší celková vyplacená částka dle zákona o jarním KB, ač poté docházelo k postupnému navyšování poskytovaných částek dle zákona o podzimním a novém KB.

S problematikou kompenzačního bonusu souvisí i jednotlivé prostředky ochrany při jeho správě. Bylo zjištěno částečné porušování zásady zákonnosti u procesních institutů, konkrétně u navrácení lhůty v předešlý stav, odvolání, přezkumu a zastavení řízení. V číslech Finančního úřadu pro Pardubický kraj bylo podáno celkem 63 odvolání (26 rozhodnutí o odvolání) s tím, že ve 12 případech dosud není rozhodnuto. Ve všech dosud vydaných rozhodnutí o odvolání bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně, z čehož plyne, že i přes určité nesrovnalosti nedošlo k porušení zásady zákonnosti v takovém měřítku, aby byl dán zásadní dopad na zákonnost rozhodnutí, což by znamenalo změnu nebo zrušení samotných rozhodnutí. Práce detailně přibližuje žalobu na nezákonný zásah, která byla v souvislosti s KB řešena. Žaloba byla posouzena jako přípustná, jelikož správce daně neoprávněně zadržoval splatný kompenzační bonus. Nejspornější postupy při procesu kompenzačního bonusu byly spatřeny v aplikaci navrácení lhůty v předešlý stav, navádění žadatelů do zpětvzetí žádosti o KB, v opakovaném rozhodování v případě totožné žádosti, možnosti podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav podanou e-mailem bez elektronického podpisu, nezasílání rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý čas při současném podání stejnojmenné žádosti a žádosti o KB, zastavování řízení dle chybného ustanovení (písmene) DŘ, zastavování řízení po pouhé neformální komunikaci s daňovým subjektem, prověřování nároku na KB před vyplacením KB, zastavování řízení v případě nedoložení hmotněprávních podmínek nároku na KB, omezené odvolací důvody proti rozhodnutí o zastavení řízení (nemožnost odvolat se do merita věci), doměření daně v případě vrácené částky KB bez důvodného předpokladu.

Výsledkem práce je shrnutí přínosů a záporů právních úprav kompenzačního bonusu a návrh vlastní právní úpravy z pohledu de lege ferenda. Přínosem je menší rozsah zákonů o kompenzačním bonusu, což mohlo vést ke snadnějšímu pochopení a orientaci subjektů. První dvě zákonné úpravy umožňovaly obdržení více finančních prostředků, než které by subjekt skutečně získal při výkonu své činnosti. Potíže činilo u zákona o novém KB pochopení a správné vyplnění srovnávaného a srovnávacího období v žádosti o KB, rovněž tak výpočet úroku z prodlení činil v praxi obtíže. Slabinou bylo podávání žádostí prostřednictvím e-mailu. Finanční úřad v některých případech vůbec žádost neobdržel (e-mail přesahoval povolenou velikost, ale žadatelé se žádná chybová hláška nezobrazovala, odeslání se neuskutečnilo aj.). Maximální velikost přílohy e-mailu byla 4 MB, což častokrát nestačilo. Potíže činilo i to, že téměř každá činnost mohla být zasažena vládními opatřeními, což se projevilo v komplikovanějším vyřizování žádostí a v přesvědčení žadatelů, že na KB mají nárok. V neposlední řadě také docházelo k individuálnímu pochybení lidského faktoru při ověřování

oprávněnosti nároku. Dosavadní zákonné úpravy o kompenzačním bonusu nebyly zcela šťastně řešeny, ve spojení s nejpodstatnějšími nedostatky zákonné úpravy. Podle budoucího zákona by mělo platit přesné vymezení skupiny subjektu kompenzačního bonusu, u předmětu kompenzačního bonusu zahrnutí dodavatelsko-odběratelského vztahu nebo činnosti spojené s prostory těchto osob, zákaz souběhu s jinými podporami, aplikace srovnávaného a srovnávacího období a tím zabránit nespravedlivé „překompensaci“. Bonus by měl být poskytován ve výši 1 000 Kč/den, popř. nižší dle výpočtu. Dále by mělo být zavedeno ohraničení bonusového období kalendářním měsícem, nahrazení výkladu pojmu samovyměření za prvovyměření, nahrazení čestného prohlášení za prokázání vzniku nároku pomocí relevantních příjmů. Dále by měly být veškeré údaje ve stávajících formulářích zavedeny jako povinné, vyplácení bonusů by mělo probíhat pouze na registrované účty u správce daně, podání žádosti e-mailem by mělo být činěno pouze s uznávaným elektronickým podpisem, nebo s doplněním dle § 71 odst. 3 DŘ. Měl by být také vylepšen přístup k veškerým potřebným informacím souvisejícím s prověřováním kompenzačního bonusu (např. náhled na pracovní neschopnosti), a dále i vylepšen systém zveřejnění opatření a zákazů ze strany státu, sjednocení dle NACE, přičemž správa kompenzačních bonusů by měla být podřazena pod jiný právní předpis než DŘ.

Přestože svěřením správy KB finanční správě nebylo nejlepším řešením, a to zejména s ohledem na skutečnost, že celý proces - počínaje podáním žádosti o KB a končící jeho vyplácením, podléhal ustanovením daňového řádu, který ze své podstaty není vhodným procesním předpisem pro výplatu peněžních plnění jejich adresátům, v konečném výsledku byl naplněn hlavní účel zákona, a to poskytnout rychlou a efektivní peněžitou pomoc subjektům zasaženým pandemií. Přes počáteční potíže, výkladové nejasnosti a některá pochybení správce daně, byl postup při správě KB v závěrečné fázi pandemie, kdy se postupovalo podle v pořadí již třetího zákona o KB, nejbližší ve shodě se zásadou zákonnosti. Potvrzení tohoto konstatování může přinést budoucí judikatura správních soudů.

Nelze také nezmínit, že vhodnějším řešením mělo být svěřením výplaty peněžních dávek - KB institucím, které jsou k tomu určeny, jako jsou např. úřady práce. Na druhou stranu, skutečnost, že správa KB byla svěřena finančním úřadům, byla ovlivněna tím, že finanční správa disponuje širokým personálním a materiálním zázemím a zřejmě se předpokládalo, že s ohledem na očekávané velké množství žádostí o kompenzační bonus, je nutné organizaci jeho výplaty svěřit instituci, která tuto oblast po technické a personální stránce zvládne, a má k institutu KB nejbližší, protože tento byl navázán na příjmy jednotlivých subjektů. Avšak

pokud byla správa KB podřazena pod daňový řád, zákonodárci měli klást větší důraz na provázanost jednotlivých zákonů o KB a samotného daňového řádu tak, aby nevznikala nesourodost v procesu při správě KB, která byla předmětem této práce.

Institut KB byl a nadále je náročnou a zcela novou oblastí jak z pohledu zpracování žádostí, tak samotného podání žádosti ze strany žadatele. Bylo zjištěno několik nedostatků, ze kterých plyne přínosné ponaučení pro praxi správce daně. Finanční správa ČR se tak napříště může vyvarovat nezákonným postupům, rovněž tak získala zkušenosti pro další postupy při správě daní.

POUŽITÁ LITERATURA

[1] Aktuální opatření na podporu ekonomiky | Vláda ČR. *Úvodní stránka | Vláda ČR* [online]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/epidemie-koronaviru/dulezite-informace/podpora-a-ulevy-pro-podnikatele-a-zamestnance-180601/>

[2] *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. [cit. 05. 04. 2022]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/matrska-ucast-na-pojisteni>

[3] Důvodová zpráva k zákonu č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021.

[4] *Finanční správa. Postup při vyřizování podání* [online]. [cit. 10. 12. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-c-106-1999-sb/postup-pri-vyrizovani-podani-a-metodicky>

[5] INFORMACE poskytnutá na základě elektronické žádosti Generálním finančním ředitelstvím, podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

[6] KEISLER, Ivo, Andrej LOBOTKA a Lenka KOTULKOVÁ. *Covid-19: Přijatá opatření a náhrada újmy*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 229 s. ISBN: 978-80-7598-818-8.

[7] KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-029-4.

[8] KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2007. ISBN 978-80-7552-685-4.

[9] LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

[10] *Ministerstvo financí ČR* [online]. 9. 3. 2022 [cit. 15. 3. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/vlada-schvalila-uplne-zruseni-eet-od-pri-46800>

[11] Nález Ústavního soudu - pléna ze dne 7. 12. 2005, sp. zn. Pl. IV. ÚS 412/04. NALUS - databáze rozhodnutí Ústavního soudu. *Object moved* [online]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-412-04>

[12] Nález Ústavního soudu - pléna ze dne 24. 1. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08. NALUS - databáze rozhodnutí Ústavního soudu. *Object moved* [online]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=pl-29-08>

[13] Nárok na kompenzační bonus mají i lidé v úpadku, dobrovolníci v pečovatelských službách a pěstouni pracující na dohodu | Novinky 2021 | Novinky | Finanční správa | Finanční správa. *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2021/narok-na-kompenzacni-bonus-maji-i-lide-v-upadku-dobrovolnici-v-pecovatelskych-sluzbach-a-pestouni-pracujici-na-dohodu>

[14] NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTÍK. *Daňové řízení*. V Praze: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

[15] (PDF) Kompenzační bonus – příjem, nebo výdaj veřejných rozpočtů?. ResearchGate | Find and share research [online]. Copyright © 2020 The Author [cit. 22. 5. 2022]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/345930329_Kompenzacni_bonus_-_prijem_nebo_vydaj_veřejnych_rozpocetu

[16] PILAŘOVÁ, Ivana. Otázky a odpovědi: KB 2021 a test výše příjmů fyzické osoby. *Časopis Daně a právo v praxi* [online]. 2021, č. 4. [cit. 13. 6. 2021]. In: *ASPI verze 2022* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, © 2000-2022.

[17] PILAŘOVÁ, Ivana. Zákon o kompenzačním bonusu II. Generace, aneb Co (ne)překvapí. *Časopis Daně a právo v praxi* [online]. 2021, č. 1. [cit. 13. 6. 2021]. In: *ASPI verze 2022* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, © 2000-2022.

[18] *Poslanecká sněmovna parlamentu ČR* [online]. [cit. 20. 5. 2022]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=675&z=12218#:~:text=Dnem%20sv%C3%A9%20platnosti%20se%20st%C3%A1v%C3%A1,od%20t%C3%A9to%20doby%20pr%C3%A1vn%C4%9B%20vynutiteln%C3%A9>.

[19] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 9788075989635.

[20] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2022, č. j. 31 Af 3/2022 – 37. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 30. 5. 2022]. Dostupné z: https://old.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2022/31Af_3_2022_21_20220506085610_prevedeno.pdf

[21] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2022, č. j. 31 Af 3/2022 – 37. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 30. 5. 2022]. Dostupné z: https://old.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2022/31Af_3_2022_21_20220506085610_prevedeno.pdf

[22] Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 27/2021-199 [ASPI ID: JUD530714CZ]

[23] Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2022, č. j. 54 Af 17/2020 – 22. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 15. 4. 2022]. Dostupné z: https://old.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2020/54Af_17_2020_9_20220331093040_prevedeno.pdf

[24] Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2022, č. j. 16 Af 4/2021 – 48. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 27. 5. 2022]. Dostupné z: https://old.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2021/16Af_4_2021_20220516093629_prevedeno.pdf

[25] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 [ASPI ID: JUD162212CZ]

- [26] Rozsudek Nejvyššího správního soudu – (rozšířený senát) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 5 Afs 58/2017-42 [ASPI ID: JUD362668CZ]
- [27] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52 [ASPI ID: JUD223750CZ]
- [28] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 12. 11. 2020, č. j. 2 Afs 167/2019 - 32 [ASPI ID: JUD464851CZ]
- [29] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019-42 [ASPI ID: JUD495139CZ]
- [30] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 25. 6. 2014, č. j. 5 Aps 20/2013-61 [ASPI ID: JUD255689CZ]
- [31] Rozsudek Nejvyššího správního soudu - senátu (ostatní) ze dne 28. 5. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73 [ASPI ID: JUD30794CZ]
- [32] SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 151 s. ISBN 978-80-7478-002-8.
- [33] SKULOVÁ, Soňa a Lukáš POTĚŠIL. *Prostředky ochrany subjektivních práv ve veřejné správě – jejich systém a efektivnost*. V Praze: C. H. Beck, 2017. Právní instituty. 443 s. ISBN 978-80-7400-647-0.
- [34] The territorial impact of COVID-19: Managing the crisis across levels of government. *Home page – OECD* [online]. Copyright © Organisation for Economic [cit. 25. 05. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/the-territorial-impact-of-covid-19-managing-the-crisis-across-levels-of-government-d3e314e1/>
- [35] Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [36] Úřad pro ochranu hospodářské soutěže | Definiční znaky veřejné podpory. [online]. [cit. 20. 05. 2022]. Dostupné z: <https://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora/definicni-znaky-verejne-podpory.html>
- [37] Ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [38] *Veřejný ochránce práv* | Ombudsman [online]. [cit. 01. 04. 2022]. Dostupné z: <https://www.ochrance.cz/aktualne/ombudsman-proveri-vyloucení-casti-podnikatelu-z-narokuna-kompenzacni-bonus-a-praxi-finan/>
- [39] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů.
- [40] Zákon č. 95/2021 Sb., zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

[41] Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

[42] Zákon č. 159/2020 Sb., zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

[43] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[44] Zákon č. 461/2020 Sb., zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

[45] Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A – Formulář žádosti o kompenzačním bonusu za první BO dle nového zákona o KB	107
Příloha B – Tabulka omezených/zakázaných činností na základě Usnesení vlády ČR.....	111

Žádost o kompenzační bonus bonusové období od 1. 2. 2021 do 28. 2. 2021

podle zákona č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021 (dále jen „zákon o kompenzačním bonusu“).

Žádost lze obecně podat do 3. 5. 2021.

Finančnímu úřadu
Územní pracoviště (v/ve/pro)

A. ÚDAJE O ŽADATELI

Jméno a příjmení:
DIČ/RČ: Datum narození:
Kontaktní údaje (telefon/e-mail):
Adresa místa pobytu:
Adresa místa pobytu ve státě rezidence (vyplňte, žádáte-li o kompenzační bonus z titulu společníka společnosti s ručením omezeným):

Bankovní spojení (číslo účtu vedeného v české měně, na nějž má být kompenzační bonus vyplacen)

Účet vedený u
č. účtu: kód banky:

Žadatel je/byl v úpadku.

B. PŘEDMĚT ŽÁDOSTI

O poskytnutí kompenzačního bonusu ve výši dle § 10 zákona o kompenzačním bonusu žádám z titulu (vyberte odpovídající variantu/varianty):

I. osoby samostatně výdělečně činné (§ 2 zákona o kompenzačním bonusu):

Významně dotčené činnosti:

Výše příjmů z významně dotčených činností (vyplňují pouze žadatelé, kteří splňují podmínku významně dotčené činnosti dle § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu):

průměrná měsíční výše příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávacím období:

výše příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávaném období:

Srovnávacím obdobím zvoleno období od do

Doba trvání nařízené karantény/izolace v průběhu bonusového období (vyplňují pouze žadatelé, kteří žádají o kompenzační bonus pouze z důvodu nařízené karantény/izolace a nespĺňují podmínku dle § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu):

od do

O kompenzační bonus je z titulu osoby samostatně výdělečně činné žádáno za dny (v rozmezí 1. 2. 2021 až 28. 2. 2021):

od do počet dní: celkem částka*: Kč

Počet dní v období od 1. 2. 2021 do 15. 2. 2021, za které bylo z titulu osoby samostatně výdělečně činné žádáno o kompenzační bonus na základě zákona č. 461/2020 Sb.:

Pro test převažující části příjmů zvoleno období od do

II. společníka společnosti s ručením omezeným (§ 3 zákona o kompenzačním bonusu):

Údaje o společnosti s ručením omezeným [subjektem kompenzačního bonusu nemůže být společník, pokud obrát společnost ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu nepřekročí za žádné z 2 skončených zdaňovacích období daně z příjmů právnických osob bezprostředně předcházejících bonusovému období částku 180 000 Kč, nebo za první neskončené zdaňovací období daně z příjmů právnických osob nepřekročí 120 000 Kč; má-li společnost více jak dva společníky, pak musí být všichni společníci členy jedné rodiny ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu].

DIČ/IČO společnosti:

Název společnosti:

Adresa sídla ve státě rezidence:

Významně dotčené činnosti:

Výše příjmů z významně dotčených činností (vyplňují pouze žadatelé, kteří splňují podmínku významně dotčené činnosti dle § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu):

průměrná měsíční výše příjmů společnosti s ručením omezeným ze všech významně dotčených činností ve srovnávacím období:

výše příjmů společnosti s ručením omezeným ze všech významně dotčených činností ve srovnávacím období:

Srovnávacím obdobím zvoleno období od do

Doba trvání nařízené karantény/izolace v průběhu bonusového období (vyplňují pouze žadatelé, kteří žádají o kompenzační bonus pouze z důvodu nařízené karantény/izolace a nespĺňují podmínku dle § 8 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu):

od do

O kompenzační bonus je z titulu společníka společnosti s ručením omezeným žádáno za dny (v rozmezí 1. 2. 2021 až 28. 2. 2021):

od do počet dní: celkem částka*: Kč

Počet dní v období od 1. 2. 2021 do 15. 2. 2021, za které bylo z titulu společníka společnosti s ručením omezeným žádáno o kompenzační bonus na základě zákona č. 461/2020 Sb.:

Pro test převažující části příjmů zvoleno období od do

III. osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr (§ 4 zákona o kompenzačním bonusu):

DIČ/IČO zaměstnavatele:

Název zaměstnavatele:

Adresa zaměstnavatele:

Významně dotčené činnosti zaměstnavatele:

O kompenzační bonus je z titulu osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr žádáno za dny (v rozmezí 1. 2. 2021 až 28. 2. 2021):

od do počet dní: celkem částka: Kč

Počet dní v období od 1. 2. 2021 do 15. 2. 2021, za které bylo z titulu osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr žádáno o kompenzační bonus na základě zákona č. 461/2020 Sb.:

Pro test převažující části příjmů zvoleno období od do

Čestné prohlášení k žádosti o kompenzační bonus

Žadatel (daňový subjekt) o poskytnutí kompenzačního bonusu

Jméno a příjmení:

Datum narození:

DIČ/RČ:

Adresa místa pobytu:

I) **prohlašuje**, že splňuje veškeré podmínky zákona o kompenzačním bonusu pro vznik nároku na kompenzační bonus,

II) **prohlašuje** (vyplňují pouze žadatelé o kompenzační bonus v úpadku, u nichž byl úpadek prohlášen nejpozději 31. 12. 2019),

že:

- není propojen* s jiným podnikem
- je propojen* s následujícími podniky:

Obchodní jméno podniku / Jméno a příjmení	Sídlo/Adresa	IČ / Datum narození

dne

Podpis

(Nezapomeňte podepsat i samotnou žádost!)

* Žadatel o podporu se považuje za propojený s jinými podniky, pokud i tyto subjekty mezi sebou mají některý z následujících vztahů:

- a) jeden subjekt vlastní více než 50 % hlasovacích práv, která náleží akcionářům nebo společníkům, v jiném subjektu;
- b) jeden subjekt má právo jmenovat nebo odvolat více než 50 % členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného subjektu;
- c) jeden subjekt má právo uplatňovat více než 50 % vliv v jiném subjektu podle smlouvy uzavřené s daným subjektem nebo dle ustanovení v zakladatelské smlouvě nebo ve stanovách tohoto subjektu;
- d) jeden subjekt, který je akcionářem nebo společníkem jiného subjektu, ovládá sám, v souladu s dohodou uzavřenou s jinými akcionáři nebo společníky daného subjektu, více než 50 % hlasovacích práv, náležejících akcionářům nebo společníkům, v daném subjektu.

Subjekty, které mají s žadatelem o podporu jakýkoli vztah uvedený pod písm. a) až d) prospědnictvím jednoho nebo více dalších subjektů, se také považují za podnik propojený s žadatelem o podporu.

C. ÚDAJE O PODEPISUJÍCÍ OSOBĚ

Jméno a příjmení fyzické osoby, nebo název právnické osoby:

Datum narození: Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby:

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Přílohami žádosti jsou:

1) čestné prohlášení dle § 13 odst. 1 písm. a) zákona o kompenzačním bonusu.

Je-li o poskytnutí kompenzačního bonusu, alespoň částečně, žádáno z titulu osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr, jsou **přílohami též:**

2) kopie dohody/dohod o práci konané mimo pracovní poměr, v důsledku které/kterých vznikla v rámci rozhodného období po dobu alespoň 3 kalendářních měsíců účast žadatele o kompenzační bonus na nemocenském pojištění jako zaměstnanec,

3) kopie mzdového listu/mzdových listů zahrnujícího/zahrnujících kalendářní měsíce (v rámci rozhodného období), kdy byl žadatel o kompenzační bonus účasten nemocenského pojištění jako zaměstnanec na základě dohody/dohod o práci konané mimo pracovní poměr, nebo potvrzení od zaměstnavatele prokazující účast žadatele o kompenzační bonus na nemocenském pojištění jako zaměstnanec alespoň 3 kalendářní měsíce v rámci rozhodného období z titulu výkonu práce na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

K rychlému procesnímu vyřízení žádosti o kompenzační bonus podané z titulu osoby vykonávající práci na základě dohody o práci konané mimo pracovní poměr může dále přispět:

I) přiložení kopie dohody o práci konané mimo pracovní poměr platné ke dni 5. 10. 2020 - příkládá se, pokud se jedná o dohodu odlišnou od dohody podle bodu 2) pro účely doložení splnění podmínky dle § 7 odst. 4 písm. b) zákona o kompenzačním bonusu,

II) přiložení dokumentace osvědčující status dobrovolného pracovníka pečovatelské služby či pěstouna, v případech, kdy žadatel v rozhodném období vykonával činnost odpovídající tomuto statusu souběžně s výkonem práce, jenž je předmětem kompenzačního bonusu.

Podpis žadatele o kompenzační bonus či fyzické osoby
oprávněné podepsat podání za žadatele o kompenzační bonus

⁴ V případě, že je o kompenzační bonus žádáno z důvodu poklesu příjmů z dotčených činností, pak výše kompenzačního bonusu nesmí překročit rozdíl průměrné měsíční výše příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávacím období a výše příjmů ze všech významně dotčených činností ve srovnávaném období.

Příloha B – Tabulka omezených/zakázaných činností na základě Usnesení vlády ČR

Činnost	Výjimky	Účinnost Omezení/Zákaz provozu	Předpisy
		Od	
Maloobchodní prodej a poskytování služeb v provozovnách (včetně výdejových okének) - týká se pouze živností podle živnostenského zákona*	prodejny potravin	22. 10. 2020	Usnesení vlády ČR č. 1079 , 1084 , 1103 , 1111 , 1116
	prodejny pohonných hmot		
	prodejny paliv		
	prodejny hygienického zboží, kosmetiky a jiného drogistického zboží		
	lékárny, výdejny a prodejny zdravotnických prostředků		
	prodejny malých domácích zvířat		
	prodejny krmiva a dalších potřeb pro zvířata		
	prodejny brýlí, kontaktních čoček a souvisejícího zboží		
	prodejny novin a časopisů		
	prodejny tabákových výrobků		
	prádelny a čistírny		
	provozovny servisu a oprav silničních vozidel		
	provozovny poskytovatelů odtahů a odstraňování závad vozidel v provozu na pozemních komunikacích		
	prodejny náhradních dílů k dopravním prostředkům a výrobním technologiím		
	provozovny umožňující vyzvednutí zboží a zásilky zakoupených distančním způsobem		
	prodejny zahrádkářských potřeb včetně osiva a sadby		
	pokladny prodeje jízdenek		
	květinářství		
	provozovny pro sjednání provádění staveb a jejich odstraňování, projektovou činnost ve výstavbě, geologické práce, zeměměřičství, testování, měření a analýzu ve stavebnictví		
	prodejny textilního materiálu a textilní galanterie		
provozovny servisu výpočetní a telekomunikační techniky, audio a video přijímačů spotřební elektroniky, přístrojů a dalších výrobků pro domácnosti			
provozovny realitního zprostředkování a činnosti účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence			
zámečnictví a provozovny servisu dalších výrobků pro domácnost			

	provozovny oprav, údržby a instalací strojů a zařízení pro domácnost		
	provozovny pohřební služby, provádění balzamací a konzervací, zpopelňování lidských pozůstatků nebo lidských ostatků, včetně ukládání lidských ostatků do uren		
	myčky automobilů		
	prodejny domácích potřeb a železářství, přičemž za domácí potřeby se nepovažují nábytek, koberce a jiné podlahové krytiny		
	provozovny sběru a výkupu surovin a kompostáren		
	od 31. 10. 2020 - provozovny zabývající se zpracováním kamene (např. výroba pomníků, náhrobních kamenů a jejich instalace)		
	od 31. 10. 2020 provozovny (včetně mobilních) s prodejem pietního zboží např. věnce, květinové výzdoby na hroby, pietní svíčky apod.		