

KOMPENZAČNÍ BONUS – PŘÍJEM, NEBO VÝDAJ VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ?

RADIM BOHÁČ

Abstract: **Compensation Bonus – Revenue or Expenditure of Public Budgets?**

The aim of this article is to answer the question whether the compensatory bonus is revenue or expenditure of public budgets. To answer this question, the article analyzes the legal regulation of the compensation bonus and assesses whether this bonus is a tax in a broader sense. In this context, legislative proposals concerning the budgetary determination of the compensatory bonus are evaluated as rapid and unsystematic proposals. The article concludes that the compensatory bonus is not a tax in a broader sense and neither revenue nor expenditure of public budgets, but a reduction of public budget revenue.

Keywords: compensation bonus; public budgets; revenues and expenditures

Klíčová slova: kompenzační bonus; veřejné rozpočty; příjmy a výdaje

DOI: 10.14712/23366478.2020.21

1. ÚVOD

Předmětem tohoto článku¹ je kompenzační bonus, který je v současné době v České republice velmi aktuálním tématem. Tento bonus byl totiž přijat Parlamentem České republiky v návaznosti na koronavirovou pandemii,² a to zákonem o kompenzačním bonusu³ v dubnu roku 2020. Podle důvodové zprávy k tomuto návrhu zákona je cílem kompenzačního bonusu „*zmírnit dopady událostí souvisejících se vznikem a rozšířením onemocnění COVID-19 způsobeného novým koronavirem SARS-CoV-2 na osoby samostatně výdělečně činné, jejichž činnost byla v důsledku těchto událostí úplně*

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Pro stav, který v České republice nastal po 12. březnu 2020, kdy byl vyhlášen nouzový stav z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru (označovaného jako SARS CoV-2) na území České republiky, používám zjednodušující označení „koronavirová pandemie“.

³ Zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

či částečně utlumena, a tedy došlo k zásadnímu nebo výraznému negativnímu zásahu do jejich podnikání“.⁴

Cílem tohoto článku je odpovědět na otázku, zda je kompenzační bonus příjmem, nebo výdajem veřejných rozpočtů. Aby mohla být tato otázka zodpovězena, budou nejprve rozebírány možnosti, které zákonodárce měl, když bylo jeho záměrem zmírnit negativní dopady událostí souvisejících se šířením nového koronaviru formou peněžitého plnění osobám samostatně výdělečně činným. Následně bude analyzována právní úprava kompenzačního bonusu, jak vyplývá ze zákona o kompenzačním bonusu s tím, že dílčím cílem je posouzení kompenzačního bonusu jako daně v širším smyslu. V souvislosti s kompenzačním bonusem jsou pak hodnoceny legislativní návrhy týkající se jeho rozpočtového určení.

Není mi známo, že by byl kompenzační bonus rozebrán a analyzován z teoretického hlediska. Odborné prameny a zdroje k tomuto tématu doposud nevznikly. Vycházet je tak nutné zejména z textu právních předpisů, důvodových zpráv a internetových zdrojů. Z hlediska internetových zdrojů je nejvíce informací o kompenzačním bonusu uvedeno na internetových stránkách Finanční správy České republiky a dále na dalších serverech zabývajících se ekonomikou,⁵ nicméně tyto internetové stránky obsahují informace prakticky zaměřené na širokou veřejnost, zvláště osoby samostatně výdělečně činné.

V článku je použita ryze kvalitativní metoda výzkumu, když jsou analyzována ustanovení relevantních právních předpisů a souvisejících dokumentů a z této analýzy vyvozovány příslušné závěry.

2. OBECNĚ K MOŽNOSTI ZMÍRNIT NEGATIVNÍ NÁSLEDKY KORONAVIROVÉ PANDEMIE PENĚŽITÝM PLNĚNÍM

V této části budou nastíněny možnosti, které stát měl, pokud chtěl osobám samostatně výdělečně činným zmírnit negativní následky koronavirové pandemie formou určitého peněžitého plnění. Záměrně pomíjím jiná opatření než určité peněžité plnění, neboť tento článek se soustředí na kompenzační bonus a stranou tak záměrně nechávám tzv. ošetrovné pro osoby samostatně výdělečně činné⁶ nebo bezúročné úvěry pro osoby samostatně výdělečně činné⁷ a podobná opatření.

S ohledem na to, že záměrem státu bylo poskytnout osobám samostatně výdělečně činným peněžité plnění, nabízela se podle mého názoru dvě základní řešení, a to poskytnutí sociální dávky nebo dotace, a to z toho důvodu, že jde o klasické a osvědčené

⁴ Důvodová zpráva k návrhu zákona o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=808&CT1=0>.

⁵ Např. www.mesec.cz nebo www.finance.cz.

⁶ Program podpory malých podniků postižených celosvětovým šířením onemocnění COVID-19 způsobeného virem SARS-CoV-19 „OŠETŘOVNÉ“ PRO OSVČ In: mpo.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: https://www.mpo.cz/assets/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/2020/6/Program-Osetrovne-pro-OSVC_KVETEN-10_6_20_final.pdf.

⁷ Záruční program COVID II pro firmy zasažené koronavirem In: cmzrb.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.cmzrb.cz/podnikatele/zaruky/zaruka-covid-ii/>.

způsoby vynakládání výdajů z veřejných rozpočtů, resp. poskytování transferů fyzickým a právnickým osobám jiným než veřejnoprávním korporacím (osobám veřejného práva).

Pokud jde o sociální dávky, tak podle rozpočtových pravidel platí, že ze státního rozpočtu se hradí mj. výdaje na dávky důchodového pojištění, dávky nemocenského pojištění, dávky státní sociální podpory, ostatní sociální dávky, výdaje na podporu v nezaměstnanosti, podporu při rekvalifikaci a na aktivní politiku zaměstnanosti.⁸ Z těchto výdajů připadaly v úvahu zejména dávky státní sociální podpory,⁹ dávky v hmotné nouzi¹⁰ nebo jiné sociální dávky. Tyto sociální dávky jsou vypláceny Úřadem práce České republiky. Bylo tak možné koncipovat peněžité plnění osobám samostatně výdělečně činným jako zvláštní sociální dávku s tím, že by byla vyplácena Úřadem práce České republiky. Takový stav by však nebyl možný bez změny právních předpisů, resp. přijetí zvláštního zákona.

Další možností bylo upravit peněžité plnění osobám samostatně výdělečně činným jako dotaci, a to dotaci ze státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel. Dotaci ze státního rozpočtu může poskytnout ústřední orgán státní správy, Úřad práce České republiky, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky, Technologická agentura České republiky nebo organizační složka státu, kterou určí zákon.¹¹ V úvahu tak připadala zejména dotace poskytovaná Ministerstvem financí, Ministerstvem práce a sociálních věcí nebo Úřadem práce České republiky. Pokud by takovou dotaci měl poskytovat někdo jiný, např. finanční úřady, vyžadovala by taková skutečnost změnu zákona. Tímto zákonem mohla být upravena i samotná dotace, i když je třeba připustit, že by ohledně ostatních úprav patrně stačilo nařízení vlády, jak je tomu obvyklé v případě dotací poskytovaných ze státních fondů.

V obou dvou případech, tj. jak v případě sociální dávky, tak dotace, by šlo o výdaje veřejného rozpočtu, a to rozpočtu státního. Nicméně stát zvolil zcela odlišný koncept úpravy peněžitého plnění osobám samostatně výdělečně činným, a to formu kompenzačního bonusu vypláceného finančními úřady.

3. KOMPENZAČNÍ BONUS DE LEGE LATA

V této části stručně popíši a zhodnotím aktuální právní úpravu kompenzačního bonusu. Účelem není detailní popis jednotlivých ustanovení, ale spíše poukázání na principy, na nichž právní úprava spočívá, a jejich posouzení a zhodnocení. V návaznosti na to se budu zabývat tím, zda je kompenzační bonus daní v širokém slova smyslu.

Zákon o kompenzačním bonusu má celkem pět částí.¹² Lze pominout část první, která obsahuje pouze předmět úpravy, a část pátou, jejímž předmětem je úprava účinnosti

⁸ Viz § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Viz § 2 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Viz § 4 zákona č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Viz § 14 odst. 2 rozpočtových pravidel.

¹² Jde o zákon o kompenzačním bonusu ve znění zákonů č. 234/2020 Sb. a č. 262/2020 Sb.

zákona. Stejně tak není nutné se zabývat částí čtvrtou, která, ač je označena jako „Závěrečné ustanovení“, obsahuje zvláštní ustanovení o osvobození od daně z příjmů, a to nikoliv kompenzačního bonusu, ale příjmu z dotace v rámci dotačního programu Ministerstva průmyslu a obchodu „Ošetřovné“ pro OSVČ.¹³ Těžiště právní úpravy kompenzačního bonusu je v části druhé a části třetí zákona o kompenzačním bonusu.

Již z názvů části druhé a části třetí zákona o kompenzačním bonusu a jejich systematiky je zřejmé, že právní úprava kompenzačního bonusu odpovídá právní úpravě daní v širokém slova smyslu¹⁴. V části druhé jsou vymezeny jednotlivé konstrukční prvky kompenzačního bonusu, konkrétně subjekt, předmět a výše kompenzačního bonusu¹⁵ a bonusové období, v části třetí pak správa kompenzačního bonusu, konkrétně správa a správce kompenzačního bonusu, žádost o kompenzační bonus, stanovení kompenzačního bonusu a placení kompenzačního bonusu. To je systematika obvyklá pro zákony upravující daně v širokém slova smyslu.¹⁶

Za stěžejní lze označit několik ustanovení zákona o kompenzačním bonusu soustředěných do jednoho paragrafu. Předně jde o ustanovení, že kompenzační bonus „*se spravuje jako daň podle daňového řádu*“.¹⁷ V důvodové zprávě k návrhu zákona o kompenzačním bonusu je k tomuto ustanovení uvedeno, že kompenzační bonus je „*spravován jako daňový odpočet podle daňového řádu*“. To je na první pohled v rozporu se zněním legislativního textu, ovšem podle § 2 odst. 4 daňového řádu daň zahrnuje rovněž daňový odpočet. Důvodová zpráva tudíž obsahuje konkrétnější tvrzení než samotný zákon, když upřesňuje, že kompenzační bonus je z pohledu daňového řádu daňovým odpočtem.

Druhým klíčovým ustanovením zákona o kompenzačním bonusu je ustanovení stanovící, že kompenzační bonus „*je vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti*“.¹⁸ Toto ustanovení je (nesystematicky) zařazeno v části upravující správu kompenzačního bonusu, neboť vymezuje konstrukční prvek kompenzačního bonusu, který je u daní označován jako „rozpočtové určení daně“. Důvod, proč se tak stalo, není z důvodové zprávy k návrhu zákona o kompenzačním bonusu patrný.

Konečně posledním klíčovým ustanovením zákona o kompenzačním bonusu je ustanovení upravující správce kompenzačního bonusu.¹⁹ Podle tohoto ustanovení je správcem kompenzačního bonusu „*finanční úřad místně příslušný ke správě daně z příjmů daňového subjektu, který podal žádost o kompenzační bonus*“. Důvod, proč byl zvolen jako správce kompenzačního bonusu finanční úřad, resp. orgány Finanční správy České republiky, je patrný z důvodové zprávy k návrhu zákona o kompenzačním bonusu. Zákonodárce shledal, že finanční úřady jsou vhodné s ohledem na předpokládaný značný

¹³ Tato část byla do zákona včleněna pozměňovacím návrhem poslance Stanjury (viz Sněmovní dokument 5603 Pozměňovací a jiné návrhy k tisku 808 In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/sd.sqw?cd=5603&o=8>) a podle mého názoru jde o klasický přílepek (tzv. divokého legislativního jezce), protože nijak nesouvisí s předmětem úpravy zákona, tj. s kompenzačním bonusem.

¹⁴ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 148.

¹⁵ Konstrukční prvek výše nahrazuje tři obvyklé konstrukční prvky, a to základ, sazbu a výpočet.

¹⁶ Příkladem daňových zákonů přijatých v nedávné době s obdobnou systematikou je zákon o dani z hazardních her (srov. zákon č. 187/2016 Sb.) nebo zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí (srov. zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb.).

¹⁷ Viz § 6 odst. 1 zákona o kompenzačním bonusu.

¹⁸ Viz § 6 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu.

¹⁹ Viz § 6 odst. 3 zákona o kompenzačním bonusu.

počet případů, v nichž bude kompenzační bonus poskytován, a to pro své dostatečné organizační a institucionální zázemí vhodné pro poskytování kompenzačního bonusu.²⁰

Nabízí se tak otázka, proč je plnění od státu osobám samostatně výdělečně činným koncipováno obdobně jako daň v širokém slova smyslu, a jestli tudíž daní v širokém smyslu není. Ve své publikaci z roku 2013 *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*²¹ jsem formuloval definici daně v širokém smyslu a posuzoval, zda jednotlivá plnění označená jako daň, poplatky, odvody, úhrady, cla, pojistná apod. tuto definici naplňují. Aby bylo možné učinit závěr, zda je kompenzační bonus daní v širokém smyslu, je nutné učinit ohledně tohoto bonusu totéž.

Daně v širokém smyslu jsou vymezeny jako „*nenávratná, nedobrovolná a nesankční peněžitá plnění, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla řádnými, pravidelnými a plánovanými*“.²² Taková plnění mohou být neekvivalentní, nebo ekvivalentní a zpravidla účelová nebo zpravidla neúčelová. Daně v úzkém smyslu jsou neekvivalentní a zpravidla neúčelové nebo poplatky jsou ekvivalentní a zpravidla účelové.

Dále se tedy budu zabývat tím, zda kompenzační bonus naplňuje teoretické znaky daně v širokém smyslu, resp. znaky daně v úzkém smyslu nebo poplatku. Kompenzační bonus je:

1) peněžitým plněním

Podle zákona o kompenzačním bonusu²³ platí, že kompenzační bonus, resp. přelatek vzniklý jeho stanovením, se vyplácí bezhotovostně na účet u poskytovatele platebních služeb vedený v české měně uvedený v žádosti o kompenzační bonus. Toto ustanovení je *lex specialis* vůči § 163 daňového řádu. Zcela nepochybně je tak kompenzační bonus peněžitým plněním.

2) zákonný

Kompenzační bonus je stanovován a placen na základě zákona o kompenzačním bonusu a daňového řádu. K tomu je třeba dodat, že při stanovení kompenzačního bonusu se neaplikuje obecná právní úprava daňového řádu pro vyměření daně, ale kompenzační bonus se samovyměřuje (na základě podané žádosti) a je možné jeho doměření z moci úřední.²⁴

3) nenávratný

Zákon o kompenzačním bonusu nestanoví, že by měl finanční úřad dostávat tento bonus od jeho subjektů zpět. V tomto ohledu jde o klasické nenávratné plnění, kdy jsou peněžní prostředky převáděny od jednoho subjektu (zde státu) k druhému subjektu (zde osoby samostatně výdělečně činné), aniž by v budoucnu docházelo k poskytnutí těchto peněžních prostředků zpět. Případy, kdy je subjekt kompenzačního bonusu povinen poskytnuté peněžní prostředky vrátit, budou případy, kdy dojde

²⁰ Důvodová zpráva k návrhu zákona o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=808&CT1=0>.

²¹ BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013.

²² KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 148 nebo BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 5.

²³ Viz § 9 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu.

²⁴ Blíže viz § 8 zákona o kompenzačním bonusu.

k doměření kompenzačního bonusu na nižší částku a tím ke vzniku nedoplatku. Nicméně v tomto případě nedochází k vrácení kompenzačního bonusu, ale částky, která převyšuje kompenzační bonus a která byla neoprávněně vyplacena.

4) nedobrovolný

Je nepochybné, že s ohledem na skutečnost, že kompenzační bonus je ukládán na základě zákona o kompenzačním bonusu, je jeho vyplacení nedobrovolné.

5) neekvivalentní

Stát, resp. finanční úřad, nedostává za platbu kompenzačního bonusu žádné bezprostřední, konkrétní a přímé protiplnění ze strany subjektu kompenzačního bonusu. Takovým protiplněním není skutečnost, že u osoby samostatně výdělečně činné budou zmírněny negativní dopady omezujících opatření přijatých v souvislosti s koronavirovou pandemií a nedojde například k ukončení činnosti osoby samostatně výdělečně činné.

6) nesankční

Kompenzační bonus lze označit jako nesankční, neboť není ukládán za porušení určité právní povinnosti.

7) spravovaný státem

Správu (tj. stanovení a placení) kompenzačního bonusu vykonávají orgány Finanční správy České republiky, konkrétně v prvním stupni finanční úřad místně příslušný ke správě daně z příjmů daňového subjektu, který podal žádost o kompenzační bonus. Orgány Finanční správy jsou organizačními složkami státu,²⁵ proto je zřejmé, že kompenzační bonus je spravován státem.

8) veřejným příjmem soukromých rozpočtů a zároveň snížením veřejného příjmu veřejného rozpočtu

Kompenzační bonus je upraven zákonem o kompenzačním bonusu a poskytován na základě tohoto zákona, tj. veřejného práva. Jde tudíž o veřejný příjem, tj. příjem vyplývající z veřejného práva.

Kompenzační bonus je příjmem osob samostatně výdělečně činných. Proto pokud lze hovořit o tom, že kompenzační bonus je příjmem určitých rozpočtů, pak je příjmem soukromých rozpočtů. Toto tvrzení vychází ze skutečnosti, že každá osoba, i fyzická osoba, má svůj vlastní rozpočet, ač v praxi ho často nesestavuje a nehopodaří podle něj.

Ovšem další otázkou je, zda kompenzační bonus je nebo není příjmem některého veřejného rozpočtu. Na otázku existuje na první pohled jednoduchá odpověď, a sice že kompenzační bonus není příjmem veřejného rozpočtu, ale jeho výdajem, ovšem taková odpověď není správná.

Podle daňového řádu jsou předmětem správy daní daně, které jsou „*příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“)*“.²⁶ Vysvětlení toho, proč je tzv. vratka také předmětem správy daní, podává důvodová zpráva k daňovému řádu. V této důvodové zprávě je uvedeno, že vzhledem „*k tomu, že daně vždy do veřejného rozpočtu jen neplynou, ale naopak někdy je výsledkem*

²⁵ Viz § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Viz § 2 odst. 1 daňového řádu.

daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu (zejména v případě nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty), akceptuje návrh zákona pojem pro takovou platbu z příjmového účtu veřejného rozpočtu, který používají zcela běžně právní předpisy z oboru rozpočtového práva, tj. pojem vratka.“²⁷ Schillerová k tomu vysvětluje, že v případě vratky se nejedná o „výdaj příslušného veřejného rozpočtu, nevypláčí se tedy z jeho výdajové stránky, jde pouze toliko o snížení příjmů veřejného rozpočtu, neboť se vyplácí z příjmové stránky“.²⁸ K tomu lze doplnit, že podle rozpočtových pravidel²⁹ se rozlišují příjmové a výdajové účty státního rozpočtu. Z uvedeného vyplývá, že kompenzační bonus je snížením příjmu státního rozpočtu, neboť je vyplácen z příjmového účtu státního rozpočtu. Zákonodárce pak v zákoně o kompenzačním bonusu určil, že kompenzační bonus „je vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti“,³⁰ čímž určil, že kompenzační bonus je vyplácen z toho příjmového účtu státního rozpočtu, na který plátcí daně z příjmů fyzických osob hradí daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

9) neúčelový

Zákonem o kompenzačním bonusu ani jiným zákonem není určeno, na jaký účel musí osoba samostatně výdělečně činná kompenzační bonus použít.

10) mimořádný

Kompenzační bonus je z hlediska veřejných rozpočtů (zde státního rozpočtu) neperiodický a není pravidelně uváděný jako snížení jejich příjmu. Jde o snížení příjmu státního rozpočtu mimořádné.

11) nepravidelný

Kompenzační bonus se z hlediska veřejných rozpočtů (zde státního rozpočtu) periodicky neopakuje jako snížení jejich příjmu. Kompenzační bonus je snížením příjmu státního rozpočtu pouze v roce 2020, a to v souvislosti s koronavirovou pandemií.

12) neplánovaný

Z hlediska veřejných rozpočtů (zde státního rozpočtu) je kompenzační bonus neplánovaným snížením jejich příjmu. Při sestavování a schvalování státního rozpočtu na rok 2020 nebylo předpokládáno a s největší pravděpodobností ani nemohlo být předpokládáno, že příjem státního rozpočtu z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti bude snižován o kompenzační bonus.

Lze shrnout, že kompenzační bonus naplňuje všechny obligatorní (základní) znaky daně v širokém smyslu s výjimkou toho, že jde o příjem veřejného rozpočtu. Dále nenaplňuje ani fakultativní znaky daní v širokém smyslu, ovšem tato skutečnost není pro jeho posouzení jako daně v širokém smyslu podstatná. Klíčová je skutečnost, že kompenzační bonus není příjmem veřejného rozpočtu. Ovšem jak je uvedeno výše, kompenzační bonus je snížením příjmu veřejného rozpočtu. Je třeba posoudit, zda tato

²⁷ Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4 Vládní návrh zákona daňový řád In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

²⁸ SCHILLEROVÁ, A. Komentář k § 2 daňového řádu In: BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 8.

²⁹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ Viz § 6 odst. 2 zákona o kompenzačním bonusu.

skutečnost nemůže nahradit obligatorní znak daně v širokém smyslu (znak, že jde o příjem veřejného rozpočtu). Povaha kompenzačního bonusu 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 daní na vstupu, u daně z příjmů fyzických osob převýšení daňového zvýhodnění na vyživované dítě daně po uplatnění slev na dani). Kompenzační bonus je vratkou vždy, v tom je zcela jedinečný. A právě tato specifická a jedinečnost kompenzačního bonusu mě vede k tomu, že si nemyslím, že kompenzační bonus 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. Tato skutečnost ovšem nic nemění na tom, že kompenzační bonus se svou povahou dani v širokém smyslu velmi blíží, ostatně je jako daň podle daňového řádu spravován. Nicméně z teoretického hlediska se domnívám, že o daň v širokém smyslu nejde, a to pro absenci základního znaku daně (znaku, že jde o příjem veřejného rozpočtu).

S ohledem na uvedené lze odpověď na otázku položenou v úvodu tak, že kompenzační bonus není ani příjmem, ani výdajem veřejných rozpočtů, ale snížením příjmů veřejných rozpočtů.

4. KOMPENZAČNÍ BONUS VE VZTAHU K MÍSTNÍM ROZPOČTŮM

Velmi diskutovanou otázkou byla problematika dopadů kompenzačního bonusu na příjmy místních rozpočtů, konkrétně na rozpočty obcí a krajů. Jak již bylo uvedeno, kompenzační bonus je vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Protože daň z příjmů fyzických osob je sdílenou daní, neboť její výnos plyne nejenom do státního rozpočtu, ale i rozpočtů obcí a krajů,³¹ je zřejmé, že v důsledku vyplacení kompenzačního bonusu dochází ke snížení příjmu nejenom státního rozpočtu, ale i rozpočtů obcí a krajů.

Ustanovení, že kompenzační bonus je vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je v zákoně o kompenzačním bonusu obsaženo v části třetí v § 6 označeném jako „Správa a správce kompenzačního bonusu“, a to konkrétně v odstavci 2. Toto ustanovení však vymezuje konstrukční prvek kompenzačního bonusu, který je u daní označován jako „rozpočtové určení daně“, a proto se domnívám, že mělo být obsahem samostatného paragrafu v části druhé upravující ostatní základní konstrukční prvky kompenzačního bonusu. Na druhou stranu v důvodové zprávě k návrhu zákona o kompenzačním bonusu je uvedeno, že návrh bude mít negativní dopad na veřejné rozpočty,

³¹ Viz zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

ovšem není zmíněno, které veřejné rozpočty to jsou.³² K tomu je třeba dodat, že zákon o kompenzačním bonusu byl schvalován ve stavu legislativní nouze, důsledkem čehož bylo, že návrh tohoto zákona vládou předložený dne 1. dubna 2020, byl ve třetím čtení schválen již dne 7. dubna 2020. Rovněž projednávání v Senátu bylo velmi rychlé, neboť Poslanecká sněmovna postoupila návrh zákona o kompenzačním bonusu Senátu dne 8. dubna 2020 a Senát jej dne 9. dubna 2020 schválil.³³

S ohledem na umístění ustanovení o rozpočtovém určení kompenzačního bonusu a s ohledem na rychlost schvalování návrhu zákona o kompenzačním bonusu si patrně řada zákonodárců nevšimla ustanovení, že kompenzační bonus je vratkou daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a neuvědomila si jeho důsledky. Návrh zákona o kompenzačním bonusu byl totiž schválen v Poslanecké sněmovně všemi poslanci napříč politickým spektrem (ze 102 přítomných poslanců bylo 102 pro)³⁴ a rovněž tak tomu bylo v Senátu (ze 40 přítomných senátorů hlasovalo pro návrh 39).³⁵

Následně přibližně v polovině května 2020 si část zejména opozičních zákonodárců negativní dopad kompenzačního bonusu na místní rozpočty uvědomila a snažila se činit kroky ke zmírnění či odvrácení tohoto negativního dopadu. Tyto snahy vyvrcholily v Senátu, který při projednávání již druhé novely zákona o kompenzačním bonusu přijal dne 13. května 2020 pozměňovací návrh, jehož podstatou bylo nahrazení ustanovení, že kompenzační bonus je vratkou daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ustanovením, že kompenzační bonus je příspěvkem fyzické osobě hrazeným ze státního rozpočtu, doplněným přechodným ustanovením, že kompenzační bonus, na který vznikl nárok před účinností tohoto zákona, je příspěvkem fyzické osobě hrazeným ze státního rozpočtu.³⁶ Pro tento pozměňovací návrh hlasovalo 58 ze 72 přítomných senátorů.³⁷

Hodnocení tohoto pozměňovacího návrhu z mé strany nemůže být pozitivní. Předně není možné normovat, že kompenzační bonus, který díky své konstrukci byl koncipován jako snížení příjmů veřejných rozpočtů, bude výdajem státního rozpočtu. V tomto ohledu by nastal v zákoně o kompenzačním bonusu zřejmý rozpor, kdyby mělo být peněžité plnění spravované jako daň podle daňového řádu výdajem veřejných rozpočtů. Dále bylo zcela legitimní navrhnout změnu rozpočtového určení kompenzačního bonusu *pro futuro*, ovšem to se pozměňovacím návrhem nečinilo. Jsem tak přesvědčen, že navržené přechodné ustanovení by v případě jeho přijetí bylo pravě retroaktivní, neboť by zpětně přímo měnilo práva a povinnosti adresátů právních norem (zde státu, obcí a krajů).

³² Důvodová zpráva k návrhu zákona o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=808&CT1=0>.

³³ Sněmovní tisk 808 VI.n.z. o kompenzačním bonusu v souv. s krizovými opatřeními In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=808>.

³⁴ 44. schůze, 55. hlasování, 7. dubna 2020, 22:10 VI.n.z. o kompenzačním bonusu v souv. s krizovými opatřeními In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?G=72553>.

³⁵ 19. schůze, 5. hlasování, 09.04.2020 In: senat.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasy?G=18757&O=12>.

³⁶ 399. USNESENÍ SENÁTU z 22. schůze, konané dne 13. května 2020. In: senat.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=95074>.

³⁷ 22. schůze, 19. hlasování, 13. 05. 2020 In: senat.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasy?G=18974&O=12>.

O změnu právní úpravy rozpočtového určení kompenzačního bonusu usilovaly i svazy místních samospráv, které poukazovaly na to, že vyplácením kompenzačního bonusu přicházejí místní rozpočty o rozpočtové příjmy.³⁸ Na tyto výzvy zástupců Svazu měst a obcí ČR a Sdružení místních samospráv ČR reagovala ministryně financí dne 19. května 2020 otevřeným dopisem,³⁹ ve kterém poukazovala zejména na skutečnost, že kompenzační bonus je od samého počátku koncipován jako vratka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která je sdílenou daní, a že „všem zákonodárcům bylo známo, že se na dopadech vyplácení bonusu budou podílet jak státní rozpočet, tak rozpočty krajů a obcí“. Reálně lze o kurzívou uvedeném tvrzení pochybovat, nicméně formálně tomu tak bylo.

Poslanecká sněmovna pozměňovací návrhy Senátu nepřijala a dne 27. května 2020 setrvala na původním znění návrhu zákona⁴⁰ (pro hlasovalo 179 ze 186 přítomných poslanců).⁴¹ V návaznosti na to vyhlásil Svaz měst a obcí ČR, Sdružení místních samospráv ČR a Spolek pro obnovu venkova ČR den 26. května 2020⁴² černým dnem pro obce a kraje, vyzvaly vládu, poslance a senátory, aby přijali taková opatření, která navrátí peněžní prostředky zpět do rozpočtů samospráv a na podporu této iniciativy vyhlásily společný tichý protest samospráv a požádaly obce, města a kraje, aby jej podpořily vyvěšením černé vlajky.⁴³

Druhý pokus Senátu změnit právní úpravu související s rozpočtovým určením kompenzačního bonusu již byl úspěšný. Senát totiž při projednávání návrhu zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV2,⁴⁴ přijal dne 11. června 2020 usnesení, kterým vrátil tento návrh Poslanecké sněmovně zpět s pozměňovacím návrhem (pro hlasovalo 64 z 64 přítomných senátorů).⁴⁵ Podstatou tohoto pozměňovacího návrhu bylo doplnění nové části čtvrté do zákona o kompenzačním bonusu označené jako „JEDNORÁZOVÉ OPATŘENÍ ZMÍRŇUJÍCÍ DOPADY TOHOTO ZÁKONA DO ROZPOČTŮ OBCÍ VČETNĚ HLAVNÍHO MĚSTA

³⁸ Viz např. Ministryně financí se mýlí: Obce nyní nemohou investovat! Potřebují od vlády tři zásadní změny, aby mohly co nejdříve roztočit kola celé ekonomiky In: smocr.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.smocr.cz/cs/novinky/a/ministryne-financi-se-myli-obce-nyni-nemohou-investovat-potrebuji-od-vlady-tri-zasadni-zmeny-aby-mohly-co-nejdrive-roztocit-kola-cele-ekonomiky>.

³⁹ Ministryně financí reaguje na výzvy zástupců samospráv In: mfcz.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/ministryne-financi-reaguje-na-vyzvy-zastupcu-samosprav>.

⁴⁰ Sněmovní tisk 850 Novela z. o kompenzačním bonusu. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&T=850>

⁴¹ 49. schůze, 49. hlasování, 27. května 2020, 11:48 Novela z. o kompenzačním bonusu. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?G=73078>.

⁴² Nesoulad mezi dnem hlasování o pozměňovacím návrhu Senátu a dnem vyhlášení tzv. černého dne je dán skutečností, že Poslanecká sněmovna nestihla návrh zákona projednat dne 26. května 2020 a hlasovala o něm až dne 27. května 2020.

⁴³ ČERNÝ DEN PRO OBCE A KRAJE In: smocr.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.smocr.cz/cs/novinky/a/cerny-den-pro-obce-a-kraje>.

⁴⁴ Sněmovní tisk 874/0, část č. 1/6 VI.n.z., kterým se mění některé daň.zák.v souv.s koronavirem – EU. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskst.sqw?O=8&CT=874&CT1=0>.

⁴⁵ 24. schůze, 39. hlasování, 11. 06. 2020. In: senat.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasy?G=19093&O=12>.

PRAHY“.⁴⁶ Obsahem této části je poskytnutí jednorázového nenávratného příspěvku ze státního rozpočtu každé obci ve výši součinu částky 1 200 Kč a počtu obyvatel obce podle bilance obyvatel České republiky zpracované Českým statistickým úřadem k 1. lednu 2020. K tomu je třeba uvést, že v tomto případě jde nikoliv o změnu rozpočtového určení kompenzačního bonusu, ale o zavedení jednorázové dotace v širokém smyslu. Tento příspěvek je tak výdajem státního rozpočtu a nikoliv snížením příjmu státního rozpočtu. Poslanecká sněmovna dne 16. června 2020 přijala zákon ve znění vráceném Senátem s tím, že pro hlasovalo 179 ze 180 přítomných poslanců.⁴⁷ Návrh zákona byl publikován dne 30. června 2020 ve Sbírce zákonů jako zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

Celý proces lze tak shrnout takto:

- 1) dne 7. dubna 2020 Poslanecká sněmovna 100% většinou přítomných poslanců a dne 9. dubna 2020 Senát cca 98% většinou přítomných senátorů nejprve schválily kompenzační bonus včetně jeho rozpočtového určení (tj. jako vratku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti),
- 2) dne 13. května 2020 Senát cca 81% většinou přítomných senátorů navrhl nesprávnou a retroaktivní změnu rozpočtového určení kompenzačního bonusu (tj. rozpočtové určení kompenzačního bonusu jako výdaje ze státního rozpočtu),
- 3) dne 27. května 2020 setrvala Poslanecká sněmovna cca 96% většinou přítomných poslanců na původním znění zákona, tj. kompenzačním bonusu jako vratce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti; v reakci na tuto skutečnost sdružení místních samospráv vyzývají vládu k řešení problému a vyvěšují černé vlajky,
- 4) dne 11. června 2020 Senát 100% většinou přítomných senátorů navrhuje doplnit do zákona o kompenzačním bonusu jednorázový příspěvek pro každou obec a
- 5) dne 16. června 2020 Poslanecká sněmovna cca 99% většinou přítomných poslanců jednorázový příspěvek pro každou obec schvaluje.

Výše uvedené dokládá překotnost a nesystematičnost normotvorby týkající se rozpočtového určení kompenzačního bonusu v období nouzového stavu a období bezprostředně navazujícím a ukazuje na nepřipravenost a neinformovanost všech aktérů legislativního procesu. Domnívám se, že je třeba se z výše uvedeného ponaučit a do budoucna hledat cesty, jak výše popsanému stavu, který lze označit jako legislativní chaos, buď zabránit, nebo ho alespoň eliminovat.

⁴⁶ SENÁT PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY 12. FUNKČNÍ OBDOBÍ 436. USNESENÍ SENÁTU. In: senat.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/psssenat/htmlhled?action=doc&value=95481>.

⁴⁷ 49. schůze, 215. hlasování, 16. června 2020, 15:19 VI. n. z., kterým se mění některé daň. zák. v souv. s koronavirem – EU. In: psp.cz [online], 2020 [cit. 30. 6. 2020]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?G=73286>.

5. ZÁVĚR

Cílem tohoto článku bylo odpovědět na otázku, zda je kompenzační bonus příjmem, nebo výdajem veřejných rozpočtů. Aby mohla být tato otázka zodpovězena, byla nejprve stručně popsána právní úprava kompenzačního bonusu a tato úprava analyzována.

Byl učiněn dílčí závěr, že z teoretického hlediska kompenzační bonus není daní v širokém smyslu, a to pro absenci základního znaku daně (znaku, že jde o příjem veřejného rozpočtu), když bylo dovozeno, že kompenzační bonus je veřejným příjmem soukromých rozpočtů a zároveň snížením veřejného příjmu veřejného rozpočtu. Z praktického hlediska se však kompenzační bonus jako daň chová, a to zejména proto, že je spravován jako daň podle daňového řádu.

S ohledem na uvedené lze na výše uvedenou otázku odpovědět, že kompenzační bonus není ani příjmem, ani výdajem veřejných rozpočtů, ale snížením příjmů veřejných rozpočtů.

Konečně byly v článku popsány návrhy týkající se dopadů kompenzačního bonusu na příjmy místních rozpočtů, které pramenily z toho, že místní samosprávy nesouhlasily s tím, že je kompenzační bonus vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Výsledkem těchto návrhů je novela zákona o kompenzačním bonusu zakotvující jednorázový příspěvek pro každou obec. Nicméně cestu, která k tomuto výsledku vedla, jsem označil jako legislativní chaos a doufám, že se v budoucnu již nebude opakovat.

Doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
bohac@prf.cuni.cz
orcid.org/0000-0003-4496-4699