



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudkyně Mgr. Lenky Bahýřové a soudce JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **Mondi Bupak, s. r. o.**, IČO: 45022534, sídlem Papírenská 587/41, České Budějovice, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40466/17/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 8. 2019, č. j. 57 Af 8/2017 - 54,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení**

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně, která je výrobcem a prodejcem vlákniny, papíru, lepenky a výrobků z těchto materiálů, kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 a od 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012 (pozn.: k 1. 9. 2012 došlo k fúzi společnosti Duropack Bupak Obaly, s. r. o., která je od 5. 12. 2012 coby nástupnická společnost zapsaná v obchodním rejstříku pod názvem Mondí Bupak, s. r. o., a zanikající společnosti Duropack Bupak Papírna s. r. o.). Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 9. 2016,

č. j. 1833051/16/2201-51521-307421, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 ve výši 12 108 890 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 2 421 778 Kč. Správce daně neuznal jako oprávněné uplatnění množstevních bonusů z odběru papíru poskytnutých ve skupině společnosti Duropack, GmbH, ve výši 41 436 894 Kč, a nespojené společnosti Parabol Beratungen, AG, ve výši 2 463 354 Kč; správce daně neuznal též snížení výnosů o dodatečně vystavené dobropisy na jednotlivé odběratele ve skupině ve výši 19 831 225 Kč.

[2] Správce daně dále žalobkyni doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 9. 2016, čj. 1833044/16/2201-51521-307421, daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012 nižší o částku 16 735 284 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 167 352 Kč. Správce daně neuznal jako oprávněné uplatnění množstevního bonusu poskytnutého ve skupině společnosti Duropack, GmbH, ve výši 14 491 757 Kč, společnosti Mondi Wellpappe Ansbach, GmbH, ve výši 1 496 144 Kč a nespojené společnosti Parabol Beratungen, AG, ve výši 747 384 Kč.

[3] Žalovaný spojil odvolací řízení proti uvedeným platebním výměrům, podaná odvolání rozhodnutím ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40466/17/5200-11431-711360, zamítl a napadené platební výměry potvrdil (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[4] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozhodnutím jako nedůvodnou zamítl.

[5] K námitce týkající se nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení nebyly splněny. Ztotožnil se se závěry žalovaného, který potvrdil postup správce daně v této věci, jenž po žalobkyni primárně požadoval prokázání daňově účinných příjmů a výdajů ve smyslu § 18 odst. 1 a 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala oprávněnost snížení výnosů prostřednictvím bonusů a dobropisů. V podrobnostech krajský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (viz odstavce 85 až 173), s jehož závěry se ztotožnil. Námitky týkající se rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen považoval krajský soud za bezpředmětné, neboť nebyly splněny podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Důvodnými neshledal krajský soud ani námitky týkající se nedodržení základních zásad daňového řízení, neprovedení výslechu svědků ze strany žalovaného, neakceptování systému vyplácení množstevních bonusů do skupiny Model 70, ani námitky týkající se nepřiměřené délky provádění daňové kontroly a podjatosti pracovníků správce daně.

## II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila kasační důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby byl napadený rozsudek zrušen.

[7] Zaprvé, stěžovatelka považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud na stěžejní žalobní argumentaci reagoval velmi stručně, v zásadě pouze v bodech 55 a 56. Pouze minimálně se vypořádal s argumentací stěžovatelky ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu, nijak nerefletoval důkazy a argumentaci související s uznatelností daňové účinnosti příjmů a výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud zcela opomněl,

pokračování

že stěžovatelka o veškerých rozporovaných výnosech účtovala, a že je zahrнула do základu daně. Považovala je tak za předmět daně ve smyslu rozporovaného § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zahrнула je do základu daně ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[8] Racionalitu příjmů a výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stěžovatelka předestřela již v žalobě. Stěžejní skutečností pro možnost aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je, že podmínky nákupu papíru ve skupině byly vyjednány centrálně a v těchto dohodách bylo rovněž obsaženo bonusové schéma. Tyto bonusy pak byly ze strany dodavatelů poskytovány odběratelům formou dobropisů a množstevních bonusů v návaznosti na aktuální vývoj cen papíru na trhu, případně jako kompenzace za jeho nedodání v požadované kvalitě. Podle stěžovatelky není přípustné, aby krajský soud pouze zkratkovitě odkazoval na rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, aniž by se vyjádřil zejména k výše uvedeným argumentům stěžovatelky v návaznosti na zjištěný skutkový stav, případně aby nabídl vlastní argumentačně ucelený systém, který logicky podporuje jeho závěry (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Krajský soud svým postupem ztížil obranu stěžovatelky v kasační stížnosti, neboť s ohledem na absenci odůvodnění se nemohla kvalifikovaně vyjádřit k argumentům, na základě kterých krajský soud rozhodoval.

[9] Zadruhé, stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nezákonný, neboť krajský soud nesprávně aplikoval předpisy týkající se posuzovaného skutkového stavu. Zatímco krajský soud na zjištěný skutkový stav aplikoval pouze ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které se týká daňové účinnosti příjmů a výdajů, hlavní otázkou, kterou v daňovém řízení posuzoval správce daně, byla uznatelnost výše množstevních bonusů poskytovaných mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů týkající se převodních cen. Stěžovatelka na podporu svých tvrzení týkajících se daňové účinnosti poskytnutých bonusů předložila správci daně následující důkazní prostředky: účetnictví, vč. tabulek se seznamem poskytnutých dobropisů a jejich výpočtu ve vztahu k jednotlivým odběratelům vč. závislosti na vývoji tržních cen; rámcové dohody s odběrateli, ve kterých je obsaženo rovněž bonusové schéma; protokoly z jednání s odběrateli; znalecký posudek k převodním cenám; emailovou komunikaci. Stěžovatelka má účinnost množstevních bonusů ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za prokázanou, a krajský soud se tak měl rovněž vyjádřit k otázce dodržení principu tržního odstupu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[10] Podle stěžovatelky předložené důkazní prostředky korespondují s ekonomickou realitou poskytování bonusů. V okamžiku, kdy je poskytování bonusů nastaveno prostřednictvím interních schémat nebo rozhodnutí managementu, neexistují další důkazy, které mohla správci daně předložit. Okolnosti následného vystavení dobropisů pak má za přesvědčivě zdokumentované. Stěžovatelka konstatovala, že již samotné dodávky ve sledovaném období byly ze strany odběratele podmíněny odsouhlasením podmínek bonusů, neboť jejich výše ovlivňovala rozhodování odběratele o nákupu určitého objemu papíru od konkrétního dodavatele. Nezákonnost napadeného rozsudku (a rozhodnutí žalovaného) tedy stěžovatelka spatřuje v tom, že posouzení právní otázky nesměruje proti stěžejní otázce posuzovaného případu a nereflektuje průběh daňového řízení před správcem daně.

[11] Stěžovatelka uvedla, že prokázání daňové účinnosti příjmů a výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze v zásadě shrnout do následujících čtyř podmínek (přičemž stěžovatelka všechny splnila): První podmínkou je uskutečnění deklarovaného plnění ve spojení s § 21h zákona o daních z příjmů. Vedle prokázání toho, že plnění proběhlo, o čemž v průběhu řízení nebylo sporu, je nezbytné prokázat, že se jedná o plnění, o kterém bylo účtováno v souladu s účetními předpisy výsledkově. Tato podmínka byla stěžovatelkou

v průběhu řízení prokázána předložením výpisu relevantních uskutečněných případů z účetního systému. Druhou podmínkou je souvislost nákladu se zdaňovacím obdobím podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. v souvislosti s akruálním principem, případně prokázání správnosti časového rozlišení. Rovněž tato podmínka byla v posuzovaném případě splněna, čehož dokladem je mimo jiné otevření daňové kontroly v období uskutečněných účetních případů. Ani o tomto bodě nebylo v řízení sporu. Třetí podmínkou je prokázání toho, že se plnění uskutečnilo v souladu s podmínkami uvedenými na dokladu. To ve zkratce znamená, že je nutné prokázat hodnotu uplatněného množstevního bonusu. Rovněž tato skutečnost byla prokázána, neboť stěžovatelka prokázala, jakým způsobem je uskutečňována politika uplatňování množstevních bonusů. Čtvrtou podmínkou je pak podmínka účelu vynaložených nákladů podle § 24 odst. 1 v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, kterou stěžovatelka dále rozvedla.

[12] Správce daně i žalovaný měli za to, že výnosy zaúčtované stěžovatelkou z titulu prodeje papíru spojeným osobám jsou příliš nízké, resp. měly by být vyšší. Jinými slovy, stěžovatelka měla podle správce daně, resp. žalovaného, zaúčtovat vyšší cenu za papír dodaný svým odběratelům, než ve skutečnosti zaúčtovala. Otázkou tedy podle stěžovatelky není, zda zaúčtovaný výnos je či není zdanitelný či zda je či není předmětem daně, ale zda je výnos dostatečně vysoký. Tedy jestli byla správná prodejní cena. Stěžovatelka uvádí, že krajský soud se touto otázkou nezabýval, byť je pro správné posouzení tohoto případu stěžejní.

[13] K prokázání uznatelnosti plnění v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stěžovatelka uvedla, že v daňovém řízení byla schopna prokázat daňovou účinnost množstevních bonusů, a byla schopna unést své důkazní břemeno. Jí předložené důkazní prostředky prokazují, že nedocházelo k nahodilému přiznání bonusů, ale že byla politika množstevních bonusů propracovaná a jednotlivé transakce jsou zdokumentovány a mají své důvody. Stěžovatelce není zřejmé, jaké další důkazy by mohla předložit, zejména s ohledem na skutečnost, že ve výzvě správce daně nebyly specifikovány konkrétní pochybnosti. Případné zpochybnění důvodů k uplatnění bonusů by mohlo být podle stěžovatelky provedeno pouze v souvislosti se zkoumáním uplatnění principu tržního odstupu v rámci transakcí ve skupině v souvislosti s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a transakcemi vně skupiny. Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že poskytnuté bonusy nejsou z obchodního hlediska samostatnou transakcí, ale jsou součástí nastavení dodavatelско-odběratelského vztahu. Jinými slovy, pokud by neexistovala základní transakce prodeje papíru, jejíž uskutečnění nebylo zpochybnováno, nemohl by existovat ani poskytnutý bonus. Správce daně, žalovaný ani krajský soud se nijak nevypořádali se skutečností, že podkladová transakce a bonus (ve formě cenové úpravy, kterou byla stěžovatelka povinna učinit) jsou od sebe neoddělitelné.

[14] Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že ačkoliv je v odstavci 72 napadeného rozsudku uvedeno, že „dokument D/G minutes meeting Model 201111018.doc, nemohl být dle správce daně považován za smluvní dokumentaci mezi dotčenými subjekty“, s čímž se v odstavci 73 ztotožnil i krajský soud, neexistuje žádné právní ustanovení, které by stěžovatelku zavazovalo k tomu, aby takovou smluvní dokumentací disponovala. Množstevní bonus z povahy věci nemusí být podložen smluvní dokumentací, ale bude vycházet z rozhodnutí vedení společnosti, která jej uplatňuje v konkrétním zákaznicko-dodavatelském vztahu. Stěžovatelka souhlasí s tím, že je v pořádku takové rozhodnutí podrobit přezkumu, ale ten musí brát v úvahu rovněž ekonomickou racionalitu daných rozhodnutí, ne pouze trvat na prokázání blíže nespecifikovaných skutečností souvisejících s uplatněním bonusů.

pokračování

[15] V posuzované věci byly bonusy poskytovány převážně ve formě množstevních bonusů, které jsou nedílnou součástí podkladové transakce – dodání papíru. Mimo to byly v rámci kontrolovaných období poskytovány bonusy i za účelem vyrovnání tržních cen papíru, případně za účelem kompenzace jejich nedostatečné kvality. Poskytnutí množstevních bonusů, jehož nutnost vyplývá přímo ze smluvního vztahu a rovněž bonusů ve formě poskytnutých kompenzací jsou z pohledu ekonomické interakce naprosto racionální. Účelem přiznání bonusu je v takovém případě zabezpečení současných a budoucích příjmů (v souladu s judikaturou NSS). Jedná se o samotné uskutečnění a zajištění případného budoucího pokračování spolupráce v rámci konkrétního zákaznicko-dodavatelského vztahu mimo jiné i přes skutečnost, že daná dodávka nebyla uskutečněna v požadované kvalitě. Pochybnosti o účelnosti vynaložení bonusů specifikované např. v odstavci 62 napadeného rozsudku jsou tudíž bezpředmětné. Tyto skutečnosti nadto nebyly hodnoceny ve vzájemných souvislostech a odkazem na neunesení důkazního břemene je stručně odbyl rovněž krajský soud.

[16] Stěžovatelka následně reagovala na judikaturu, kterou krajský soud v napadeném rozsudku citoval. Má za to, že rozporované poskytnutí bonusů jednoznačně naplňuje kritéria uvedená v rozsudcích ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 132/2008, i ze dne 21. 10. 2009, sp. zn. 2 Afs 180/2006. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016 – 45, má stěžovatelka za to, že poskytnuté bonusy prošly testem daňové účinnosti, a v případě plnění v rámci skupiny na ně měla být aplikována úprava § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v napadeném rozsudku nepředestřel vlastní ucelenou logickou argumentaci a neuvedl, z jakého důvodu nejsou tyto náklady ve smyslu výše uvedené judikatury daňově účinné. Stejnou argumentaci stěžovatelka uplatnila i ve vztahu k vyplácení množstevních bonusů do skupiny Model.

[17] Stěžovatelka dále uvedla, že nebyly dodrženy podmínky, při jejichž splnění může správce daně přistoupit k úpravě základu daně daňového subjektu o rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou (převodní), jak byly stanoveny judikaturou (viz rozsudky NSS ze dne 15. 4. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21, či ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81), a navrhla, aby se touto otázkou Nejvyšší správní soud zabýval, přestože její řešení krajský soud považoval za nadbytečné; k tomu dále argumentovala, že postupovala v souladu s principem tržního odstupu.

[18] Zatřetí, stěžovatelka namítala, že v řízení před správcem daně nebyly dodrženy základní zásady daňového řízení – zásada materiální pravdy a zásada volného hodnocení důkazů, což krajský soud bagatelizoval. Porušení zásad daňového řízení plyne primárně ze skutečností uvedených ve správním spisu. Správce daně nebyl oprávněn po stěžovatelce požadovat na základě výzvy (ze dne 18. 12. 2014) prokázání veškerých skutečností týkajících se rozporovaných plnění. Správce daně po stěžovatelce sice požadoval prokázání daňové uznatelnosti poskytnutých bonusů, nicméně již dále nespecifikoval, v čem tkví jeho konkrétní pochybnosti. Správce daně rovněž nespecifikoval, ve vztahu k jakému konkrétnímu ustanovení zákona požaduje daňovou uznatelnost poskytnutých bonusů doložit. Takové jednání správce daně považuje stěžovatelka za nesprávné, nezákonné a v rozporu se zásadou materiální pravdy, zejména v návaznosti na skutečnost, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na daňové účinnosti příjmů a výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 zákona, zatímco podstatná část daňové kontroly byla vedena ve vztahu k prokázání tržního odstupu dle § 23 odst. 7 zákona.

[19] K otázce účelnosti vynaložení množstevních bonusů stěžovatelka poukázala rovněž na to, že se správce daně, žalovaný ani krajský soud nezabývali tím, že podmínky nákupu ve skupině byly vyjednány centrálně a v těchto dohodách bylo rovněž obsaženo bonusové schéma.

Tyto bonusy pak byly odběratelům poskytovány formou dobropisů i v návaznosti na aktuální vývoj cen papíru na trhu, případně jako kompenzace za jeho nedodání v požadované kvalitě. Stěžovatelka tato tvrzení přesvědčivě zdokumentovala v odpovědi na výzvu správce daně a není jí jasné, jak by mohla tyto skutečnosti i ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona dále prokázat, neboť se v případě stěžovatelky jednalo toliko o manažerské rozhodnutí na úrovni jednotlivých společností ve skupině a následně skupiny jako celku. Stěžovatelka spatřuje pochybení v tom, že nebyly vzaty v úvahu následující skutečnosti: a) v roce 2012 byly aplikovány obdobné bonusové mechanismy na transakce se skupinovými a nezávislymi odběrateli, b) výsledná cena za tunu papíru dodanou do skupiny se nachází v rozpětí cen za tunu papíru dodanou společností mimo skupinu.

[20] Stěžovatelka uvedla, že správce daně v průběhu řízení, resp. těsně před jeho koncem, zcela změnil svou argumentaci. Má za to, že měl vyhovět navrženým výsledkům svědků, které by do sporné kvalifikace případu mohly vnést nové informace, zejména za situace, kdy po stěžovatce požadoval předložení dalších důkazů pro potvrzení uváděných skutečností. Správce daně rovněž rezignoval na jakékoliv zhodnocení argumentace stěžovatelky ke zcela novým závěrům správce daně a na možné přehodnocení svých kontrolních závěrů ve smyslu § 88 dost. 3 daňového řádu, neboť mezi obdržením vyjádření stěžovatelky k výsledkům kontrolního zjištění a podpisem zprávy o daňové kontrole neuběhlo ani 14 dní.

[21] Co se týká délky daňové kontroly, stěžovatelka souhlasí s krajským soudem v tom, že daňová kontrola byla ukončena v zákonném termínu, nicméně již nesouhlasí se závěrem, že správce daně „*postupoval kontinuálně, komunikoval se žalobcem a obstarával si vlastní podklady.*“ Tento závěr je v rozporu s obsahem správního spisu. Následkem nedůvodných průtahů správce daně a dlouhým obdobím nečinnosti bylo překotné ukončení daňové kontroly, jejíž závěry neodpovídaly průběhu řízení a stěžovatelka tím utrpěla na svých právech, když nedostala dostatečný prostor k vyjádření případných připomínek, které mohly vést ke zvrácení výsledků daňové kontroly. Z postupu správce daně tak byla v rozporu se zásadou součinnosti a postupu bez zbytečných průtahů patrná snaha o ukončení daňové kontroly těsně před uplynutím prekluzivní lhůty i za cenu toho, že bude daňová kontrola trpět vadou nezákonnosti.

[22] Začtvrté, stěžovatelka namítala podjatost správce daně. Nejprve poukázala na překotnost uzavření daňové kontroly. Po nečinnosti na straně správce daně (déle než jeden rok mezi doručením odpovědi stěžovatelky na výzvu správce daně a zasláním výsledků kontrolního zjištění), byla daňová kontrola ukončena ve spěchu a navíc s kompletním překlasifikováním právního posouzení případu. Stěžovatelka se tak nemůže ubránit dojmu, že nešlo ani tak o správné zjištění daně, ale o doměření daňové povinnosti za každou cenu. Postup správce daně označila za nestandardní a budící pochybnosti o důvěryhodnosti a korektnosti postupu státních orgánů. Dále stěžovatelka poukázala na praxi vyplácení odměn ve finanční správě, k níž skutečně docházelo (k tomu stěžovatelka odkázala na adresu internetového článku). Důkazní prostředky týkající se odměňování pracovníků ve finanční správě stěžovatelka nemohla dodat, neboť se jedná o důvěrné informace, které nejsou veřejnosti dostupné. To však nemůže vést k odmítnutí této argumentace, zejména v situaci, kdy určitý omezený rozsah informací o odměnách pracovníků finanční správy ve vazbě na doměrky daní byl medializován a tato praxe byla vedením finanční správy veřejně potvrzena, a navíc označena za problematickou. Tato informace nebyla známa v průběhu daňové kontroly, a proto nemohla být uplatněna stížnost dle § 261 daňového řádu.

pokračování

### III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[23] Žalovaný předně odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na své vyjádření k žalobě, kde se s totožnými námitkami stěžovatelky řádně vypořádal.

[24] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku s odkazem na judikaturu NSS žalovaný uvedl, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola opakovat již jednou vyřčené, v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí může soud odkazovat na toto odůvodnění. Ačkoliv je povinností soudů (a orgánů veřejné moci) rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).

[25] Podle žalovaného napadený rozsudek vyhověl požadavkům kladeným na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí (k tomu citoval a odkazoval na další judikaturu NSS a Ústavního soudu). Krajský soud se zabýval meritem sporu, tedy otázkou, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem a s judikaturou zdejšího soudu, pokud požadoval po stěžovatce primárně prokázání daňové účinných výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a oprávněnost snížení výnosů dle § 18 odst. 1 téhož zákona, vyjádřil se ke všem relevantním žalobním bodům, správně zjistil skutkový stav, a jasně vyložil, z jakých důvodů považuje rozhodnutí žalovaného za zákonné. Argumentace krajského soudu tvoří koherentní celek, z něhož je patrné, jaké úvahy a důvody krajský soud k učiněným závěrům dovedly.

[26] K námitce nesprávné aplikace právních předpisů žalovaný uvedl, že v případě stěžovatelky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neaplikoval, neboť dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že daňová účinnost předmětných množstevních bonusů a dobropisů nebyla stěžovatelkou prokázána. Primárním důvodem doměření daně (daňové ztráty) v daném případě nebyla tzv. „propojenost“ dotčených subjektů ve smyslu § 23 odst. 7 zákona, nýbrž skutečnost, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost (tj. daňovou účinnost) poskytnutých množstevních bonusů a vystavených dobropisů. Správci daně nevznikly pochybnosti o poskytnutí množstevních bonusů (podmínkách jejich přiznání), nýbrž o účelnosti jejich vynaložení; v případě vystavených dobropisů stěžovatelka neprokázala důvod jejich vzniku. Toliko podpůrné využití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemělo vliv na zákonnost provedené daňové kontroly či dodatečných platebních výměrů; stěžovatelka nebyla krácena na svých právech, neboť byla v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů vyzvána k prokázání daňové uznatelnosti poskytnutých množstevních bonusů a vystavených dobropisů. K tomu žalovaný (stejně jako krajský soud) odkázal na body 85 – 173 svého rozhodnutí, v nichž se otázkou neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, resp. neprokázání daňové účinnosti množstevních bonusů a dobropisů, zevrubně zabíral.

[27] Námitky stran rozložení důkazního břemene „v oblasti převodních cen“, resp. odmítnutí důkazů prokazujících soulad s „principem tržního odstupu“, jsou zcela bezpředmětné, neboť jak uzavřel krajský soud, ve věci nebyly splněny podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a toto ustanovení nebylo v posuzované věci aplikováno. Rovněž nelze přisvědčit namítanému porušení zásady materiální pravdy, zásady volného hodnocení důkazů a zásady součinnosti (k tomu žalovaný odkázal na body 62 – 64 napadeného rozsudku). Žalovaný má za to, že jeho správní úvaha byla vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, ze kterých při rozhodnutí vycházel. Skutečnost, že žalovaný hodnotí tyto důkazní

prostředky rozdílně od stěžovatelky, není nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů.

[28] Žalovaný dále důrazně odmítl námitku, že nebyla vypořádána skutečnost, že „podkladová transakce“ (prodej papíru) a bonus (ve formě cenové úpravy) jsou od sebe neoddělitelné. Pod pojmem „bonus“ lze obecně chápat zvýhodnění, které dodavatelé poskytují odběratelům za odběr zboží či služeb v hodnotě převyšující dohodnutou částku v určitém období, a jeho smyslem je motivovat odběratele ke zvyšování objemů uskutečňovaných transakcí. Je logické, že množstevní bonus je přiznán tomu odběrateli, který obchodní transakce s dodavatelem skutečně realizuje; pokud by se poskytnutá sleva (tedy množstevní bonus) nepromítla v jeho nákladech na uskutečnění transakce, neměla by pro tohoto dodavatele žádný ekonomický význam a nemotivovala by jej ke zvyšování objemů uskutečňovaných transakcí. Množstevní bonusy poskytnuté mateřské společnosti stěžovatelky, která do 6. 11. 2012 centrálně určovala prodejní ceny a plánovala prodeje, shledal žalovaný, s přihlédnutím ke konstatovanému neunesení důkazního břemene, pro jejich zjevné rozpory s předestřenými závěry bezúčelnými.

[29] V souvislosti s námitkou „neexistence žádného ustanovení, které by stěžovatelku zavazovalo k tomu, aby disponovala smluvní dokumentací“ žalovaný podotkl, že důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, přičemž volba důkazních prostředků je především na jeho úvaze (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011 - 97), a stejně tak je na jeho úvaze i to, jaké doklady si pro účely prokázání svých tvrzení ponechá. Požadavky správce daně nelze označit za „přehnané“ v situaci, kdy stěžovatelka neváhala vystavit svým odběratelům dobropisy ve výši cca 20 000 000 Kč (a snížila si o uvedenou částku výnosy), aniž by předložila řádnou smluvní dokumentaci, či avizované výsledky testů kvality, cenové analýzy a vývoj v odvětví, které by prokázaly oprávněnost jejich vystavení.

[30] K námitce podjatosti žalovaný citoval ze závěrů krajského soudu v bodech 67 – 69 napadeného rozsudku. V nyní posuzovaném případě byla kontrola daně z příjmů zahájena dne 24. 9. 2013 a ukončena byla dne 24. 8. 2016, přičemž dodatečné vyměření daně bylo pravomocně skončeno rozhodnutím žalovaného o odvoláních dne 19. 9. 2017. Z daňového spisu jsou sice patrné delší prodlevy v provádění daňové kontroly, ty však nelze považovat za neodůvodněné či je bez dalšího přičítat správci daně. Časová náročnost daňové kontroly byla podmíněna i skutečností, že šetření bylo prováděno současně u dvou relativně velkých subjektů, u nichž došlo k fúzi sloučením (tj. Duropack Bupak Papírna, s. r. o. a Duropack Bupak Obaly, s. r. o.), jejichž obraty v roce 2011 samostatně přesahovaly 1 mld. Kč. Trvání daňové kontroly bylo mimo jiné opakovaně prodlouženo rovněž z důvodů na straně stěžovatelky, neboť z daňového spisu vyplývá, že správce daně vyhověl například její žádosti o prodloužení lhůty k prokázání skutečností na základě výzvy správce daně ze dne 6. 1. 2015, žádosti o převzetí podkladů v sídle stěžovatelky ze dne 19. 3. 2015, poskytnutí dostatečné lhůty pro překlad stěžovatelkou obstaraných dokumentů (viz protokol o ústním jednání ze dne 30. 4. 2015, čj. 1220896/15/2201-62561-400502) či žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2016. V postupu správce daně tedy nelze spatřovat „účelové urychlení závěrů kontroly na úkor posuzování důkazních prostředků“. Ostatně stěžovatelka se mohla soudní ochrany před tvrzenou nepřiměřenou délkou daňové kontroly domáhat v jiném typu řízení (žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu, či před nezákonným zásahem); v soudním řízení, jehož předmětem je posouzení zákonnosti konečného rozhodnutí, je namítaná délka provádění daňové kontroly bezpředmětná.

[31] Námitku stěžovatelky týkající se praxe „odměňování pracovníků finanční správy ve vazbě na doměrky daní“ považuje žalovaný za ryze účelovou. Pokud primárním důvodem doměření



pokračování

daně v dané věci nebyla aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nýbrž skutečnost, že stěžovatelka neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona daňovou účinnost (oprávněnost) jí poskytnutých množstevních bonusů a vystavených dobropisů, případný „subjektivní přístup“ úředních osob správce daně je z povahy věci vyloučen. Výše doměřené daně a daňové ztráty byla aprobována jak v rámci odvolacího řízení (příčemž na úřední osoby žalovaného jako odvolacího orgánu se příslib cílových odměn ve smyslu uváděného novinového článku nikdy nevztahoval; těmto osobám nebyly poskytnuty žádné cílové odměny), tak v rámci řízení vedeného před krajským soudem. Stěžovatelka netvrdila a ani neprokázala, že by „nesprávný“ způsob odměňování pracovníků finanční správy byl jednak uplatněn v návaznosti na doměření daně právě stěžovatelce, natožpak že by v důsledku této skutečnosti došlo k porušení kteréhokoliv zákonného ustanovení nebo k případné podjatosti konkrétních úředních osob.

[32] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na své argumentaci. Trvá na tom, že z napadeného rozsudku nelze seznat, jakým způsobem se krajský soud vypořádal s argumentací stěžovatelky v souvislosti s tvrzeným neunesením důkazního břemene dle § 24 odst. 1 a případné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; to činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Rovněž trvá na tom, že ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů unesla důkazní břemeno a splnila všechny předpoklady pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka má za to, že posuzování předmětných transakcí ve vztahu k převodním cenám ovlivnilo konečné závěry žalovaného. Překlasifikování skutkového stavu působí na stěžovatelku tak, že se žalovaný pouze snažil o „zjednodušení si práce“ v rámci procesu dokazování pomocí přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Vyvolaný dojem neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky je v takovém případě ještě zesílen povahou tohoto typu transakcí učiněných v rámci skupiny. Stěžovatelka zdůraznila, že správce daně v průběhu daňové kontroly vyžadoval po stěžovatelce předložení důkazů ve vztahu k převodním cenám dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, avšak před ukončením daňové kontroly přehodnotil posuzovaný skutkový stav na neprokázání daňové účinnosti příjmů a výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona. Argumentací k namítané podjatosti chtěla především poukázat na nestandardní skutečnosti v rámci postupu správce daně, které mohly mít vliv na objektivnost a správnost rozhodnutí.

[33] Žalovaný následně ještě v reakci na repliku stěžovatelky doplnil, že pokud snad chtěla stěžovatelka (implicitně) poukázat na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, aby podpořila svoji argumentaci o „nestandardních skutečnostech v rámci postupu správce daně, které pak ve svém důsledku mohly mít vliv na objektivnost a správnost jeho rozhodnutí“, takové závěry z uvedeného rozsudku dovozovat nelze. Nejvyšší správní soud zde totiž nedospěl k závěru, že finanční motivace (viz dokument Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 „Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny“, dle kterého mají na mimořádnou odměnu nárok úřední osoby podílející se na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, či na ověření správnosti „převodních cen“) bez dalšího způsobuje podjatost úředních osob správce daně.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost

kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[35] Kasační stížnost není důvodná.

*IV.a) K (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku*

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku; ostatně k této vadě je povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Platí totiž, že věcný přezkum lze provést pouze za předpokladu, že napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. jedná-li se o rozhodnutí srozumitelné a dostatečně odůvodněné. Napadený rozsudek tato kritéria splňuje.

[37] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný z důvodu, že se dostatečně nevypořádal s její žalobní argumentací týkající se daňové účinnosti příjmů a výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takové výtce nelze přisvědčit. Nutno připomenout, že při přezkumu správního rozhodnutí je krajský soud vázán v žalobě uplatněnými žalobními důvody (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Je na žalobci, aby v žalobě vymezil skutkové a právní důvody, pro něž považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o některou z vad, k níž správní soud musí přihlídnout z úřední povinnosti. Soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námítky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 216/2006 – 65, aj.). Soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů, je vždy na žalobci, jaká pochybení označí za podstatná (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS).

[38] Žalobní argumentaci, kterou stěžovatelka směřovala do závěrů žalovaného o daňové neúčinnosti jí uplatněných výdajů, a která tak nutně musela být argumentací stěžejní (byť stěžovatelka vedle toho argumentovala též nutností aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), se krajský soud věnoval nejprve v bodě 52 napadeného rozsudku, kde uvedl, že argumentace stěžovatelky proti hodnocení konkrétních důkazních prostředků je pouze obecná. Dále v části V.C (na kterou v bodě 52 odkázal) reagoval nejprve na obecnou námítku stěžovatelky, že správce daně nereflektoval četné předložené podklady (aniž by tyto podklady blíže označila), následně se zabýval námítkou, že se správce daně ve svých výzvách a rozhodnutích nezabýval skutečností, že v roce 2012 byly aplikovány obdobné bonusové mechanismy na transakce se skupinovými a nezávislými odběrateli, a dále námítkou, že výsledná cena za tunu papíru dodanou do skupiny se nachází v rozpětí cen za tunu papíru dodanou společností mimo skupinu (viz bod 62 napadeného rozsudku).

[39] Nepřezkoumatelným není napadený rozsudek ani z toho důvodu, že by se nezabýval stěžovatelkou popisovaným bonusovým schématem. Vedle reakce na již zmíněnou velmi obecnou námítku týkající se údajného nehodnocení bonusových mechanismů ze strany správce daně (bod 62 napadeného rozsudku), se krajský soud vypořádal rovněž s konkrétnější argumentací týkající se systému vyplácení množstevních bonusů do skupiny Model (viz body 70 – 74 napadeného rozsudku). Krajský soud se tedy s žalobní argumentací stěžovatelky uplatněnou ve vztahu k hodnocení konkrétních důkazních prostředků, jimiž měla stěžovatelka prokázat daňovou účinnost uplatněných výdajů (resp. vyvrátit pochybnosti správce daně o tom,

pokračování

že tyto výdaje daňově účinné byly), vypořádal způsobem odpovídajícím rozsahu a podrobnosti uplatněných žalobních námitek a nelze tak souhlasit se stěžovatelkou, že by pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[40] Jinými slovy, pokud stěžovatelka v žalobě proti způsobu hodnocení jednotlivých předložených důkazních prostředků ze strany správce daně, resp. žalovaného, neuplatnila konkrétní námitky a v podstatné části zůstala na obecném nesouhlasu s tímto hodnocením, nelze krajskému soudu vytýkat, že takové námitky vypořádal odkazem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nutno uvést, že takový způsob odůvodnění soudního rozhodnutí není vyloučen, resp. nezakládá vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, a to za splnění podmínky, že je rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno, tj. je z něho zřejmé, z jakých důvodů a na jakém základě žalovaný dospěl ke svým závěrům, a soud si tyto závěry se souhlasnou poznámkou osvojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by rozhodnutí žalovaného trpělo vadou nepřezkoumatelnosti, ostatně stěžovatelka to v kasační stížnosti ani nenamítala.

#### IV.b) K aplikaci nesprávné právní úpravy

[41] Nutno předeslat, že stěžejním důvodem vydání daňových výměrů, bylo zjištění, že žalobkyní uplatněné výdaje (náklady), tj. poskytnuté množstevní bonusy, bonusy za dopravu a dobropisy, ať byly žalobkyní poskytnuty spojeným společenstvem či subjektům mimo takové spojení, nesplnily podmínky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. ...*], resp. že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k hledisku daňové účinnosti těchto výdajů (nákladů). Od základu daně si totiž daňový subjekt nemůže odečíst jakékoliv výdaje, nýbrž pouze ty výdaje, které splňují zákonem stanovené podmínky (srov. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů), tedy i skutečnost, že výdaje slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu přitom nese daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70), neboť je to on, kdo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání (viz dále).

[42] Krajský soud se nezabýval aplikací § 23 odst. 7 tohoto zákona, neboť na podkladě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016 – 45, v napadeném rozsudku uvedl, „[p]ři určení daňového základu lze pracovat pouze s daňově účinnými příjmy (výnosy) a s daňově účinnými výdaji (náklady). Základ daně neovlivňují daňově neúčinné příjmy, tj. příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, a ani daňově neúčinné výdaje, tj. výdaje, které nelze podle zákona o daních z příjmů použít ke snížení daňového základu. Daňový základ je potom tvořen rozdílem, o který daňově účinné příjmy (výnosy) převyšují daňově účinné výdaje (náklady). Až takto určený daňový základ může být dále upravován (...). V souladu se zákonem není úprava daňového základu, jež by zahrnovala do výdajů (nákladů) i výdaje (náklady) daňově neúčinné. Takovými daňově neúčinnými výdaji jsou např. výdaje (náklady) nespĺňující podmínky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť by je daňový subjekt prohlásil za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ I pro posuzovaný případ tak platí, že na podkladě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je dána pravomoc správce daně upravit základ daně, avšak jen za předpokladu, že všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy byly daňově účinné.

[43] Argumentaci stěžovatelky týkající se nesprávné aplikace právní úpravy je nutno posoudit s ohledem na již shrnutý závěr, tj. že podstatou doměření daně bylo neunesení důkazního břemene ve vztahu k daňové účinnosti uplatněných výdajů (nákladů). Krajský soud v napadeném rozsudku na podkladě relevantní judikatury vymezil zásady daňového řízení, resp. povinnosti daňových subjektů a následně poukázal na předpoklady pro daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správně shrnul, stěžovatelka byla jako daňový subjekt povinna prokázat, že výdaje (náklady) byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. zejména že tyto výdaje (náklady) bezprostředně souvisely s podnikatelskou činností, že jsou přiměřené, a že mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, č. 1984/2010 Sb. NSS).

[44] K tomu lze doplnit, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 – 82, podstatné je, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy (výnosy) existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (výnosů). *„Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí, a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.“* Zdejší soud je ustálen na požadavku, že mezi vynaloženými výdaji (náklady) a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž nelze uznat takové výdaje (náklady), které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl.

[45] Výdaje (náklady) uznatelné na podkladě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou primárně spojeny s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých výdajů zvažoval i skutečnost, zda se mu podaří prokázat jejich relevanci z daňového hlediska. Hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní stran prokázání věcné souvislosti příjmů (výnosů) a nákladů (výdajů), srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 – 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 – 30.

[46] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že o veškerých rozporovaných výnosech účtovala, že je zahrnula v základu daně, a že je tak považovala za předmět daně ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, takový postup stěžovatelky krajský soud nijak nerozporoval. Jak nicméně vyplývá již z výše citované judikatury, tento postup daňového subjektu sám o sobě daňovou účinnost výdajů neprokazuje.

[47] Stěžovatelka opakuje své přesvědčení o tom, že daňovou účinnost množstevních bonusů prokázala, přičemž vyjmenovala důkazní prostředky, které správci daně předložila. V kasační stížnosti (obdobně jako v žalobě) však vznesla pouze obecné námitky proti hodnocení těchto důkazních prostředků ze strany správce daně, resp. žalovaného. Ve zprávě o kontrole i rozhodnutí žalovaného jsou nicméně uvedeny zcela konkrétní pochybnosti, pro které nebyly uznány uplatněné výdaje (množstevní bonusy) jako daňově účinné. Správce daně vyšel z předpokladu, že množstevní bonusy jsou nástrojem, kterým dodavatel motivuje odběratele ke zvýšení objemu odebíraného zboží. Jedná se tedy o slevu vůči odběrateli, kdy u dodavatele dochází ke snížení a u odběratele ke zvýšení hospodářského výsledku, tedy i základu daně

pokračování

z příjmů právnických osob. Považoval proto za logické, že množstevní bonus za odebrané zboží je přiznán té společnosti, která toto zboží u daňového subjektu skutečně nakupuje, neboť pokud by se taková sleva nepromítla v nákladech odběratele, ztrácela by pro odběratele ekonomický význam. Na podkladě této úvahy bylo zpochybněno poskytnutí bonusů mateřské společnosti skupiny Duropack Gruppe (Duropack GmbH), které stěžovatelka promítla do svého účetnictví (snížením výnosů), v účetnictví jednotlivých odběratelů (společností této skupiny) se však tato skutečnost neprojevila. Zároveň bylo na základě stěžovatelkou předložených důkazních prostředků zjištěno, že stěžovatelka neměla možnost ovlivnit ceny svých výrobků, prodejní aktivity zajišťovala mateřská společnost Duropack GmbH, která koordinovala dodávky papíru odběratelům centrálně.

[48] Pochybnosti o daňové účinnosti množstevních bonusů správci daně vyvstaly na základě hodnocení jednotlivých stěžovatelkou předložených důkazních prostředků. Z tohoto podrobného hodnocení mj. vyplývá, že nastavené bonusové schéma nebylo pro jednotlivé odběratele motivační, v rámci skupiny Duropack by případný množstevní bonus mohl být přiznán toliko několika odběratelům, a nadto pouze ve výši 1,5 % (nikoliv 5 %). Zároveň stěžovatelka nepředložila konkrétní důkazy, jimiž by prokázala oprávněnost, resp. účelnost vyplácení bonusu v paušální částce ve výši 3 % za veškeré odběry zboží společnosti ze skupiny Duropack. Obdobné schéma bylo zjištěno i v případě poskytování bonusů skupině Model – Groupe, kdy byl bonus vyfakturován a následně uhrazen švýcarské společnosti Parabol Geratungen AG, Salenstein, tj. nikoliv skutečným odběratelům papíru, pro něž by bonusy měly ekonomický význam. Pokud stěžovatelka poukazovala na to, že odběratelé byli o způsobu platby bonusů informováni (což v žalobě ani neuváděla), toto své tvrzení nepodpořila žádným důkazem. Z odůvodnění žalovaného k tomu např. vyplývá (bod 140) že zástupci společnosti Model Obaly, a. s. byli emailem informováni o platbách za bonus roku 2000, za rok 2012 však stěžovatelka nedoložila, že by jednotliví odběratelé byli informováni o zaúčtování množstevního bonusu roku 2012 na společnost Parabol Geratungen AG.

[49] K argumentaci stěžovatelky, že poskytování bonusů bylo nastaveno prostřednictvím interních schémat nebo rozhodnutí managementu, lze uvést, že tato skutečnost, resp. tvrzení, ji nezbavuje povinnosti unést důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Bylo přitom na její úvaze, jakými důkazními prostředky své tvrzení (o naplnění podmínky daňové účinnosti uplatněných výdajů) prokáže, resp. jaké doklady pro tento účel předloží. Formulaci výzvy správce daně ze dne 18. 12. 2014, v níž byla stěžovatelka vyzvána k prokázání daňové uznatelnosti poskytnutých bonusů a dobropisů v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů přitom nelze považovat za nedostatečně konkrétní, jak stěžovatelka namítala. Ostatně v žalobě takovou námitku ani nevznesla, naopak na s. 10 (v bodě 3.3.2) žaloby uvedla, že ve výzvě správce daně ze dne 18. 12. 2014 jí byly (po zahájení daňové kontroly v září 2013) sděleny konkrétní výtky a pochyby.

[50] Stěžovatelka dále namítala, že se krajský soud nezabýval otázkou, zda byla správná prodejní cena papíru spojeným osobám. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tato otázka by byla podstatná při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak bylo již výše uvedeno, toto ustanovení podpůrně aplikoval správce daně, žalovaný takový postup nepovažoval za nutný právě s ohledem na zjištění, že přijaté závěry správce daně ani aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nevyžadovaly. Naplnění podmínek tohoto ustanovení proto nebylo předmětem odvolacího řízení, ani řízení před krajským soudem. Krajskému soudu tak nelze vyčítat, že se touto otázkou nezabýval, pokud závěrům žalovaného přisvědčil.

[51] Rovněž nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že by se správce daně, žalovaný ani krajský soud nevypořádali se skutečností, že podkladová transakce a bonus (ve formě cenové úpravy) jsou od sebe neoddělitelné. Správce daně i žalovaný srozumitelně vysvětlili smysl a účel poskytování množstevních bonusů jakožto slevy z obchodní transakce (zde dodání papíru), ostatně právě na podkladě účelu tohoto nástroje byla zpochybněna daňová účinnost bonusů, pokud odběrateli výrobků z papíru byly společnosti, v jejichž účetnictví se tato výhoda (snížení nákladů na uskutečněné transakce) neprojevila. Krajský soud pak následně správně konstatoval, že aplikace bonusových mechanismů byla zjišťována a posuzována, pochybnosti se však týkaly jejich daňové účinnosti v rámci konkrétních dodavatelsko-odběratelských vztahů, nikoliv racionality poskytování bonusů v obecné rovině.

[52] Vytýká-li stěžovatelka žalovanému, resp. krajskému soudu závěr, že „dokument D/G minutes meeting Model 201111018.doc, nemohl být dle správce daně považován za smluvní dokumentaci mezi dotčenými subjekty“, nelze než opětovně poukázat na to, že břemeno důkazní bylo na straně stěžovatelky. Stěžovatelka nevznesla proti hodnocení předloženého důkazního prostředku ze strany žalovaného, ale ani proti závěrům krajského soudu k dalším důkazním prostředkům (viz bod 72 napadeného rozsudku) žádné konkrétní námitky, omezila se pouze na nesouhlas s tímto hodnocením. Za této situace postačí uvést, že Nejvyšší správní soud v hodnocení tohoto důkazu jakoukoli nezákonnost nespátuje.

[53] Pokud stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nepředestřel vlastní ucelenou logickou argumentaci, z jakého důvodu nejsou uplatněné náklady ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu daňově účinné, je nutno opětovně připomenout, že úkolem správního soudu bylo přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí žalovaného v intencích žalobních námitek. Této povinnosti krajský soud dostál. Odkazuje-li stěžovatelka na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež má dle jejího názoru potvrzovat účinnost daňových výdajů v nyní posuzované věci, lze k tomu uvést, že správce daně, resp. žalovaný zpochybnil daňovou účinnost poskytnutých bonusů (v případě jejich přiznávání společnosti Duropack, nikoli jednotlivým odběratelům) tím, že tato sleva se v nákladech jednotlivých odběratelů nepromítla, resp. poukázal na nelogičnost a neúčelnost takového způsobu poskytování bonusů. Pokud společnost Duropack GmbH určovala centrálně prodejní ceny a plánovala stěžovatelce (do doby převzetí skupinou Mondí) veškeré prodeje, a stěžovatelka zároveň neměla možnost ovlivnit prodejní ceny svých výrobků, daňovým orgánům vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, že poskytnuté bonusy lze považovat za daňově účinné, zcela oprávněně. Bylo tedy úkolem stěžovatelky, aby v daňovém řízení prokázala, že tímto způsobem poskytované bonusy společnosti Duropack GmbH a Parabol Beratungen AG (zde stěžovatelka dle zjištění správce daně ani nedefinovala za jaký odběr či od jaké hodnoty byl bonus přiznáván) pro ni mají zákonem požadované účinky.

[54] Stěžovatelka v kasační stížnosti obdobně jako v žalobě uváděla, že bonusy poskytovala mj. i za nedostatky plnění, tj. za účelem, aby odběratel odebíral zboží i v následujících obdobích a nadále tak tvořil zdanitelné příjmy stěžovatelky, resp. za účelem bonifikace odběratelů při překročení určitého objemu odebraného zboží. Tato velmi obecná argumentace, která popisuje (též žalovaným popsáný) účel bonusů, však nezpochybňuje velmi podrobné odůvodnění rozhodnutí žalovaného, na něž odkázal též krajský soud, v němž byly hodnoceny jednotlivé stěžovatelkou předložené důkazní prostředky a v němž bylo reagováno na obdobné námitky stěžovatelky. Ani v kasační stížnosti stěžovatelka jednotlivé pochybnosti žalovaného argumentačně ani důkazně nevyvrací. Za této situace ve zbytku zcela postačí na odůvodnění rozhodnutí žalovaného odkázat (viz zejména body 85 – 173 rozhodnutí žalovaného).

pokračování

*IV.c) K vadám daňového řízení*

[55] Námitky stěžovatelkou podřazené pod vady daňového řízení z velké části odrážejí nesouhlas stěžovatelky s tím, že v jejím případě nebyl aplikován § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (k tomu viz výše). V posuzované věci tedy není dán prostor pro úvahy, zda správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně na podkladě tohoto ustanovení, resp. zda mělo dojít k přenesení důkazního břemene na správce daně při zjišťování tzv. ceny obvyklé; na této otázce totiž rozhodovací důvody nestály. V řízení o kasační stížnosti jsou proto námitky týkající se rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen irelevantní, ostatně takto je správně hodnotil již krajský soud v napadeném rozsudku (bod 57).

[56] Za pochybení s dopady do zákonnosti správního rozhodnutí nelze považovat postup správce daně, který ve výzvě ze dne 18. 12. 2014 stěžovatelku vyzýval mj. k tomu, aby v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů prokázala požadované skutečnosti, pokud následně žalovaný dospěl k závěru, že z důvodu neprokázání daňové účinnosti uplatněných výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. v důsledku neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu, nebylo ani nutné § 23 odst. 7 tohoto zákona aplikovat. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu (potažmo žalovaného), že postupem správce daně nebyla stěžovatelka zkrácena na svých právech. V průběhu řízení před správcem daně si na podkladě výzvy správce daně musela být stěžovatelka vědoma své povinnosti prokázat, že jí uplatněné výdaje (náklady) vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud daňová kontrola byla zároveň zaměřena na prokazování tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, avšak toto ustanovení bylo (za účelem zjištění, zda množstevní bonusy byly stanoveny objektivně, neřízeně, a zda nebyly cíleně určeny pro spojenou osobu) aplikováno toliko podpůrně, takové jednání není nezákonné či rozporné se zásadou materiální pravdy, jak stěžovatelka uváděla, neboť důkazní břemeno zůstalo na stěžovatelce.

[57] Jak uvedl již krajský soud v napadeném rozsudku, správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti o správnosti daňových tvrzení stěžovatelky ve výzvě ze dne 18. 12. 2014. Ty se týkaly daňové uznatelnosti snížení výnosů o bonusy poskytnuté společnosti Mondí Wallpappe Ansbach, GmbH, Duropack, GmbH, Parabol Beratungen, AG a o tzv. dodatečné dobropisy, vystavené společností ve skupině Duropack. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala odpovědí ze dne 19. 3. 2014, k níž předložila důkazní prostředky, které následně doplnila o další podklady. Stěžovatelka se následně (v prodloužené lhůtě do 13. 8. 2016) vyjadřovala k výsledkům kontrolního zjištění (čj. 1481076/16/2201-62561/400502), které bylo stěžovatelce zasláno dne 17. 6. 2016. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2016 se pak správce daně s jednotlivými body odpovědi stěžovatelky podrobně a srozumitelně vypořádal.

[58] Námitkou neprovedení výslechu svědků se krajský soud zabýval v bodě 64 napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze vyjádřila svůj názor, že výslechu svědků mělo být vyhověno, aniž by však konkrétně reagovala na podrobné odůvodnění totožné odvolací námitky ze strany daňových orgánů (zejména viz body 123 – 128 a 142 rozhodnutí žalovaného), na něž krajský soud odkázal, resp. s nímž se ztotožnil, ani neotevřela Nejvyššímu správnímu soudu prostor k tomu, aby konkrétní důvody, pro které k výslechu svědků nedošlo, přezkoumal.

[59] Stěžovatelka rovněž nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že správce daně postupoval kontinuálně, se stěžovatelkou komunikoval a obstarával si vlastní podklady. Tento závěr považovala za rozporný s obsahem správního spisu s tím, že nedostala dostatečný prostor

k vyjádření připomínek, které mohly vést ke zvrácení výsledků daňové kontroly. S výjimkou vyjádření tohoto jen velmi obecného nesouhlasu s popisem postupu správce daně v průběhu daňového řízení nicméně stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojila proti skutečnostem shrnutým a vyhodnoceným v bodě 67 - 69 napadeného rozsudku. V takové situaci nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu, jehož úkolem je primárně přezkum napadeného rozsudku (nikoli správního rozhodnutí), než konstatovat (aniž by bylo nutno tyto závěry podrobněji rozvádět), že z daňového spisu skutečně je patrné, že správce daně se stěžovatelkou komunikoval a že si též obstarával vlastní podklady. Z hlediska soudního přezkumu zákonnosti správního rozhodnutí pak není podstatné, zda daňové řízení probíhalo kontinuálně či zda bylo stíženo průtahy, pro takový případ měla stěžovatelka k dispozici jiné prostředky ochrany. Pokud stěžovatelka namítá, že v daňovém řízení neměla dostatečný prostor k vyjádření případných připomínek, aniž však zároveň uvedla, o jaké případné (nevyřčené) připomínky se mělo jednat, takové námitce nelze přisvědčit, neboť není zřejmé, jak by tyto (hypotetické) připomínky mohly zvrátit přijaté závěry.

#### *IV.d) K podjatosti správce daně*

[60] Stejně jako v žalobě, i v kasační stížnosti stěžovatelka namítala domnělou podjatost správce daně, na niž usuzuje jednak z tvrzené překotnosti uzavření daňové kontroly po údajném kompletním překlasifikování právního posouzení případu, a jednak s odkazem na v médiích zveřejněný systém odměňování pracovníků správce daně a s tím spojenou motivaci k doměřování daní. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu je důvodem vyloučení úřední osoby z řízení nebo jiného postupu při správě daní pro podjatost skutečnost, že a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti. Stěžovatelka neuvedla, u kterých konkrétních úředních osob má pochybnosti o podjatosti, podstatou její námitky je tedy domnělá podjatost všech pracovníků správce daně, kteří se na daňovém řízení v její věci podíleli.

[61] Pokud stěžovatelka spatřuje „překotnost“ ukončení daňové kontroly v časové disproporci mezi tím, kdy správce daně reagoval (dne 17. 6. 2016) na její odpověď (ze dne 19. 3. 2015) na výzvu k prokázání skutečností, resp. kdy došlo k projednání zprávy o daňové kontrole (24. 8. 2016), časový sled průběhu daňové kontroly sám o sobě pochybnosti o podjatosti založit nemůže. Zároveň není zřejmé, v čem stěžovatelka spatřuje „kompletní překlasifikování právního posouzení případu“, pokud předmětem daňového řízení bylo vyjasnění pochybností uvedených ve výzvě správce daně ze dne 18. 12. 2014, přičemž kontrolní zjištění i závěry daňové kontroly byly založeny právě na tom, že stěžovatelka vznesené pochybnosti neodstranila, resp. že neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Takovou námitku stěžovatelka v žalobě ani nevznesla. Pokud „kompletním překlasifikováním právního posouzení případu“ stěžovatelka míní korekci odůvodnění správce daně ze strany žalovaného, takový postup není v odvolacím řízení vyloučen a v posuzované věci nevyvolává pochybnosti o podjatosti.

[62] Poukazovanou praxí vyplácení odměn ve finanční správě se ve vztahu k námitce podjatosti úředních osob správce daně, podřaditelnou pod § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113; v něm byl posuzován dokument Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 s názvem Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny, který byl zaslán všem finančním úřadům a specializovanému finančnímu úřadu, přičemž z odkazu stěžovatelky na internetový zdroj o této praxi lze dovozovat, že poukazovala právě na tuto praxi finanční správy. Nejvyšší správní soud tuto praxi v odkazovaném rozsudku podrobil oprávněné kritice, nicméně



pokračování

námítku podjatosti neshledal důvodnou, neboť „*ke rozhodnutí o prověření tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně formou daňové kontroly právě u stěžovatelky došlo v době podstatně předcházející vydání aktů sloužících ke „povzbuzení“ úředních osob správce daně k horlivějšímu postupu (...)*“. Se stejným závěrem je tak nutno zamítnout námítku stěžovatelky i v této věci, neboť daňová kontrola byla zahájena již dne 24. 9. 2013 a výzva k prokázání požadovaných skutečností byla vydána dne 18. 12. 2014. Přestože byly výsledky kontrolního zjištění vydány (17. 6. 2016) až poté, kdy byl vydán onen „motivační“ dokument Generálního finančního ředitelství, z průběhu daňového řízení, t. č. již ve velmi pokročilém stádiu, Nejvyšší správní soud neusoudil na to, že by vydání poukazovaného dokumentu GFŘ mělo na činnost úředních osob v posuzované věci vliv, a tudíž zakládalo jejich podjatost.

## V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s.ř.s. zamítl.

[64] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení mu tudíž přiznána nebyla (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. června 2021

JUDr. Filip Dienstbier  
předseda senátu