



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobce: **Mondi Bupak, s. r. o.**
se sídlem Papírenská 587/41, České Budějovice
zastoupeného JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem
se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2017,
čj. 40466/17/5200-11431-711360,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj zahájil dne 24. 9. 2013 u žalobce, který je výrobcem a prodejcem vlákniny, papíru, lepenky a výrobků z těchto materiálů, zahájil 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 rozhodnému dni 1. 9. 2012 došlo k fúzi společností Duropack Bupak Obaly, s. r. o., která je od 5. 12. 2012 coby nástupnická společnost zapsaná v obchodním rejstříku pod názvem Mondi Bupak, s. r. o., a zanikající společností Duropack Bupak Papírna s. r. o.).
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 9. 2016, čj. 1833051/16/2201-51521-307421, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 ve výši 12 108 890 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 2 421 778 Kč; dále správce daně doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 9. 2016, čj. 1833044/16/2201-51521-307421, žalobci 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 mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 167 352 Kč.
3. Správce daně konkrétně ve zdaňovacím období 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 neuznal oprávněnost daňového 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. Ve zdaňovacím období 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012 pak správce daně neuznal oprávněnost 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.
4. Žalovaný spojil odvolací řízení proti uvedeným platebním výměrům, podaná odvolání rozhodnutím ze dne 19. 9. 2017, čj. 40466/17/5200-11431-711360, zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

5. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 20. 11. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
6. Žalobce v úvodu přdestřel majetkové vztahy mezi dotčenými společnostmi. V důsledku fúze mezi společnostmi Duropack Bupak Obaly, s. r. o. (od 5. 12. 2012 zapsaná pod názvem Mondi Bupak, s. r. o.) a Duropack Bupak Papírna, s. r. o., přešlo k 1. 9. 2012 na společnost Duropack Bupak Obaly, s. r. o., jako nástupnickou společnost veškeré jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů zanikající společnosti Duropack Bupak Papírna, s. r. o. Společnost Duropack Bupak Obaly, s. r. o. (nyní Mondi Bupak, s. r. o.), která byla při fúzi sloučením v postavení nástupnické společnosti, měla v období od 1. 1. 2012 do 5. 11. 2012 jediného společníka, a to společnost Duropack, GmbH. Stejného jediného společníka měla před rozhodným dnem fúze i společnost Duropack Bupak Papírna, s. r. o. Jednalo se tak o sesterské společnosti. Do 5. 11. 2012 byla společnost Duropack Bupak Obaly, s. r. o.,

součástí skupiny Duropack. Ode dne 6. 11. 2012 je tato společnost součástí skupiny Mondi.

7. Žalobce následně shrnul dosavadní skutkový stav. Podle žalobce jsou předmětem sporu primárně ceny papíru dodávaného společností Duropack Bupak Papírna, s. r. o., spojeným i nespojeným osobám a později ceny papíru dodávaného již jejím právním nástupcem. Ve vztahu ke spojeným osobám jde o společnosti ve skupině Duropack, později i v rámci skupiny Mondi.
8. Žalobce považuje závěry správce daně za nezákonné s ohledem na nezákonný postup, na základě kterého k těmto závěrům dospěl a který žalovaný *de facto* aproboval. Podle názoru správce daně žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že bonusy, stejně jako dobropisy, byly poskytnuty při respektování principu tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem publikované pod č. 31/2007 Sb. m. s. Na základě obdobné argumentace pak dle názoru správce daně nebyly vyplaceny správně bonusy společnosti Parabol Beratungen, AG. Žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil, uzavřel však, že se nejedná o oblast převodních cen, resp. není nutno zkoumat tržní obvyklost cen mezi spojenými osobami, jelikož žalobce *a priori* neoprávněně snížil své výnosy ve smyslu § 18 ve spojení s § 23 odst. 1 a 2 zákona o dani z příjmu.
9. S ohledem na to, že předmětem sporu jsou primárně dodávky papíru společností ve skupině, je třeba na takový vztah aplikovat ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z tohoto úhlu pohledu také správce daně vztah mezi žalobcem a spojenými osobami stabilně posuzoval a vyzýval žalobce v průběhu celé daňové kontroly k doložení, že ceny (bonusy a dobropisy) byly stanoveny při respektování principu tržního odstupu. Žalobci není známo, z jakého důvodu se žalovaný snaží navodit dojem, že nejde o převodní ceny, nýbrž o otázku jinou. Jednou z možností je snaha zamaskovat, že správce daně nepostupoval v takovém případě v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz podrobněji níže) a daň doměřil bez toho, aby unesl své důkazní břemeno. Na základě informací o dodávkách spojeným osobám byly žalobci navýšeny i výnosy generované ve vztahu k osobám mimo skupinu.
10. Žalobce zdůraznil, že § 23 odst. 7 citovaného zákona obsahuje požadavek na to, aby byly ceny mezi spojenými osobami sjednány v takové výši, v jaké by si je za obdobných podmínek sjednaly mezi sebou nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích. V případě, že tomu tak není, dává uvedený zákon správci daně oprávnění za určitých okolností upravit základ daně daňového subjektu o zjištěný rozdíl. Podmínky, za kterých může správce daně přistoupit k úpravě základu daně daňového subjektu o rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou (převodní), jsou blíže stanoveny v judikatuře (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2013, čj. 7 Afs 86/2013-21, a ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Žalobce je přesvědčen, že tento postup nebyl v posuzovaném případě správcem daně dodržen a uvedená nezákonnost nebyla napravena ani v rámci odvolacího řízení žalovaným.
11. Předně se musí jednat o vztah mezi spojenými osobami. Žalobce v této souvislosti odkázal na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-81 a rozsudek téhož soudu ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52. Podle žalobce není

sporu o tom, že žalobce a odběratelé ze skupiny Duropack (do 5. 11. 2012) a Mondi (od 5. 11. 2012) jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 citovaného zákona.

12. Druhou podmínkou je, že důkazní břemeno v otázce cen obvyklých tíží správce daně. Není však dán požadavek na to, aby bylo explicitně zjištěno, jakým způsobem či podle jakého vzorce byla převodní cena sjednána, aby způsob stanovení převodní ceny dokládal daňový subjekt a již vůbec ne na to, aby daňový subjekt prokázal, že převodní cena byla *a priori* sjednána správně. Ze zprávy o daňové kontrole, stejně jako z rozhodnutí žalovaného, vyplývá, že správci daně, stejně jako žalovanému, byla cena fakturovaná spojeným osobám známa. Správce daně z žalobcem předložených dokladů současně zjistil, jaká byla konečná cena po aplikaci množstevních bonusů a dobropisů u skupinových odběratelů a tato zjištění jsou v rozhodnutí žalovaného reflektována. Správce daně tak měl v souladu s judikaturou zjišťovat, kolik činí cena obdobné komodity v daném čase mezi nespojenými osobami. Namísto toho však vyzýval žalobce, aby doložil, že uplatňované bonusy a současně dobropisy byly stanoveny při respektování tržního odstupu. Konstatování porušení principu tržního odstupu obsahuje rozhodnutí žalovaného. Kromě toho správce daně, stejně jako žalovaný, odmítli důkazy předložené žalobcem o tom, že bonusové schéma je aplikováno i ve vztahu ke společností mimo skupinu a jedná se tak o postup, který není aplikován zcela svévolně či v rozporu s principem tržního odstupu. Současně byly žalovanému předloženy důkazy osvědčující, že je na trhu běžné, že jsou bonusy v první fázi vystavovány nikoliv samotným odběratelům, ale jejich mateřským entitám, které plní funkci koordinační a centrálního nákupu a bonusy u sebe sdružují. Takový příklad poskytují právě i bonusy poskytované společností patřícím do skupiny Model prostřednictvím společnosti Parabol. Ve vztahu k těm vyvstaly na straně správce daně pochybnosti ve smyslu, že provize byla vyplacena nezávisle na množství odebraného papíru a jiné entitě než přímému odběrateli, a proto žalobci dodatečně stanovil výnosy ve výši těchto bonusů.
13. Na výše uvedeném nic nemění skutečnost, že v roce 2012 žalobce primárně dodával společností ve skupině a sám neměl srovnání, kolik u jiných (neskupinových) odběratelů takové bonusy činí či jak jsou nastaveny. Takové srovnání však měla Duropack, GmbH, která koordinovala nákup papíru v celé skupině Duropack. Právě při respektování principu tržního odstupu a při zvážení těchto externích srovnatelných transakcí bylo ze strany Duropack, GmbH, aplikováno schéma bonusu v celkové výši 8%.
14. Pokud žalobce vystavoval spojeným osobám dobropisy v návaznosti na skutečnost, že jim nedodal papír požadované kvality, pak je nutno takový postup označit za tržně obvyklý. Toto rozlišení kvality a gramáže správce daně ignoroval a omezoval se na konstatování, že mu přijde divné, že by jinému odběrateli nebyl dodáván papír o vybrané kvalitě a porovnával ceny papíru sice o stejném označení, ale zcela jiné kvality.
15. Jak již bylo doloženo v rámci daňové kontroly, ceny, za které žalobce prodával spojeným osobám po zohlednění bonusů a dobropisů, se nacházejí v rozmezí cen fakturovaných třetím osobám. Ačkoliv tedy žalobce v rozporu s rozložením důkazního břemene v oblasti převodních cen prokázal, že ceny fakturované společností ve skupině se nachází v rozmezí cen fakturovaných nezávislým subjektům, správce daně i tak doměřil žalobci z těchto transakcí daň.

16. V rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 12. 8. 2016 žalobce správci daně předložil listinné důkazy v podobě vystavených dobropisů společnostmi ze skupiny Hamburger, Mondi a Jass, které byly vystaveny na společnost Duropack, GmbH, a které zřetelně prokazují, že uvedené bonusové schéma platné pro společnost Duropack Bupak Papírna, s. r. o. (množstevní bonus ve výši 5% a bonus za přepravu ve výši 3 %), bylo aplikováno i při dodávkách od těchto nespřízněných společností. Tyto důkazy jasně svědčí o tom, že byl dodržen princip tržního odstupu, byly však ze strany správce daně ignorovány a žalovaný se jimi rovněž dále nezabýval.
17. Jako třetí podmínka je povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu zcela jednoznačně a konkrétně výši referenční ceny (tj. ceny obvyklé), a způsob, jak k ní dospěl. Žalobce namítá, že správce daně v rámci daňové kontroly a následujícího řízení nijak nestanovil tzv. referenční cenu. V souladu se shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne čj. 7 Afs 86/2013-21 je třeba referenční cenu stanovit jako určitý interval hodnot, resp. správce daně měl při zjištění fakturované ceny zkoumat, zda se zjištěná převodní cena v tomto intervalu nachází a pokud ano, pak není důvod k dalšímu prověřování převodní ceny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, citovaný v rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2010, čj. 9 Afs 80/2009-99). Správce daně však nic takového neučinil, resp. neurčil rozpětí tržních cen obvyklých a naopak odmítl jasné důkazy svědčící pro tvrzení, že ceny byly stanoveny při respektování principu tržního odstupu.
18. Žalobce dále uvedl, že správce daně musí umožnit daňovému subjektu, aby se ke způsobu stanovení referenční ceny vyjádřil a případně měl možnost vytknout, z jakých skutkových a právních důvodů považuje referenční cenu stanovenou správcem daně za chybnou (čtvrtá podmínka) a daňový subjekt musí být současně řádně a včas poučen pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách nedoloží (pátá podmínka).
19. S ohledem na výše uvedené nebyly podle žalobce splněny podmínky pro to, aby mohla být doměřena daň ve vztahu k transakcím se spojenými osobami, jelikož správce daně neunesl své důkazní břemeno. Doměření daně na základě takového postupu, který vlastně žalovaný aproboval, je třeba považovat za nezákonné rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda je postupováno podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebo zda je aplikace pravidel převodních cen správcem daně účelově zastřena jiným ustanovením, v tomto případě § 18 odst. 1 téhož zákona.
20. Žalobce dále s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2013, čj. 8 Afs 39/2012-126, zdůrazňuje veřejný zájem na správném stanovení a výběru daní a namítá porušení zásady materiální pravdy a volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně nereflektoval četné podklady předložené žalobcem osvědčující, že způsob sjednání bonusů i dobropisů byl plně v souladu s principem tržního odstupu při zohlednění externích srovnatelných transakcí. Podle žalobce se žalovaný, ani správce daně, nezabývali skutečností, že byly aplikovány v roce 2012 obdobné bonusové mechanismy na transakce se skupinovými a nezávislými odběrateli, jakož ani tím, že výsledná cena za tunu papíru dodanou do skupiny se nachází v rozpětí cen za tunu papíru dodanou společností mimo skupinu.

21. Ačkoliv správce daně požadoval po žalobci prokázat ekonomický smysl poskytování bonusů a způsob, na základě kterého byly vystavovány dobropisy, byly odmítnuty jako nerelevantní a nadbytečné výsledky osob, které byly přímo s jejich dojednáváním a vystavováním obeznámeny, a mohly tak poskytnout více než relevantní informace nutné k posouzení předmětu sporu. Pouhým odkazem na zásadu volného hodnocení důkazů nemůže být navíc z podstaty věci takové zásadě učiněno za dost. Žalovaný takový postup správce daně aproboval a označil výsledky svědků za zbytečné.
22. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že mu byla doměřena daň ve vztahu k dodávkám společností ze skupiny Model jen z důvodu, že bonus nebyl vyplácen přímo odběrateli, ale jeho spojené společnosti. Nedává smysl, aby nastavení interních vztahů v rámci skupiny odběratele (komu bonus vyplácím) hrálo roli v posouzení, zda takový bonus je či není ve správné výši. Žalobce uvádí, že z pohledu dodavatele by nemělo být zkoumáno, jak si jeho odběratel interně (v rámci své skupiny) upraví rozdělení rolí či benefitů. Tento případ však svědčí tomu, že je v daném odvětví poměrně běžné, že jsou bonusy vypláceny nejvyšším entitám ve skupině, jak tomu bylo i u skupiny Duropack.
23. Žalobce dále namítá porušení zásady součinnosti a postupu bez zbytečných průtahů ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu. Ve vazbě na podrobnou rekapitulaci časového průběhu daňového řízení se lze podle žalobce domnívat, že správce daně účelově urychlil uzavření daňové kontroly z důvodu blížícího se konce tříleté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 téhož zákona, do jejíhož konce zbývalo okolo jednoho měsíce, a to na úkor posuzování důkazních prostředků a práv žalobce. Tyto výtky žalobce označil žalovaný jako nedůvodné.
24. Samotná délka daňové kontroly je podle žalobce také v rozporu se zásadou hospodárnosti ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47.
25. Žalobce uvádí, že zároveň vyplatil bonus, určený za využití obdobného mechanismu jako v rámci skupiny Duropack, odběratelům ze skupiny Model (Model Obaly, a. s., a Model Opakowania), kteří nebyli spojenou osobou podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle pokynů obdržených ze skupiny Model byla platba bonusu poukázána na účet společnosti Parabol Beratungen, AG, jež je podle informací dostupných žalobci, zodpovědná za centrální nákup papíru pro společnosti ze skupiny Model. Uvedený množstevní bonus představuje motivaci k udržení obchodního vztahu se zákazníkem za daných podmínek na trhu. Doměřením dodatečného výnosu ve vztahu k této skupině dochází k penalizaci žalobce na základě skutečností, které se týkají daňové povinnosti jiného daňového subjektu, což je v rozporu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45 (pozn.: toto rozhodnutí bylo v žalobě chybně označeno pouze pod „*sp. zn. 5 Afs 1313/2004-49*“, nicméně podle žalobcem citovaných pasáží odpovídá tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu).
26. Žalobce navíc uplatňuje obdobně nastavené bonusy i vůči dalším externím odběratelům. Pro tyto účely lze mluvit o obdobné roli společnosti Parabol Beratungen, AG, v rámci skupiny Model v porovnání s rolí společnosti Duropack, GmbH, v rámci skupiny Duropack. Z výše uvedených důvodů je nutno uzavřít, že také rozporování daňové účinnosti množstevního bonusu poskytnutého skupině

Model a vyplaceného společnosti Parabol Beratungen, AG, správcem daně bylo nezákonné.

27. Žalobce závěrem v souvislosti s nestandardními postupy správce daně v průběhu daňové kontroly vykazujícími prvky účelovosti poukazuje na médii nedávno zveřejněné informace o odměnách vyplácených pracovníkům správce daně, podle kterých jsou zaměstnanci správce daně motivováni k doměření daně v oblasti převodních cen tím, že jim jsou na oplátku vypláceny za tyto doměrky bonusy. Podle žalobce je při existenci takového systému motivace pracovníků správce daně ovlivněna jejich objektivita natolik, že hrozí podjatost podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Tyto informace neměl žalobce k dispozici v průběhu předchozího řízení, proto nemohl uplatnit námitku podjatosti. Považuje je však za natolik závažné, aby byly soudem zohledněny.
28. S ohledem na výše uvedené navrhl žalobce, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a sdělil, že setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkázal na jeho odůvodnění, neboť odvolací a žalobní námitky jsou obdobné.
30. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 10 Afs 147/2016-45, a uvedl, že správce daně postup ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neaplikoval, neboť na základě provedení dokazování dospěl k závěru, že oprávněnost předmětných množstevních bonusů a dobropisů nebyla žalobcem prokázána. Správci daně nevznikly pochybnosti o poskytnutí množstevních bonusů (resp. o podmínkách jejich přiznání), nýbrž o účelnosti jejich vynaložení; v případě vystavených dobropisů žalobce neprokázal důvod jejich vzniku, tj. jejich faktické uskutečnění. Toliko podpůrné využití ustanovení § 23 odst. 7 citovaného zákona správcem daně nemělo vliv na zákonnost provedené daňové kontroly či dodatečných platebních výměrů; žalobce nebyl nijak krácen na svých právech, neboť byl v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) citovaného zákona vyzván k prokázání daňové uznatelnosti poskytnutých množstevních bonusů a vystavených dobropisů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 24. 4. 2008, čj. 7 Afs 18/2008-48) žalovaný zdůraznil, že uplatňuje-li daňový subjekt skutečnosti, které snižují jeho daňovou povinnost, je nutné, aby tyto skutečnosti podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal, což žalobce neučinil, a nebyly splněny podmínky pro prověřování rozdílů cen ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Za zcela účelovou pak považuje žalovaný snahu žalobce o „přenesení důkazního břemene na správce daně“.
31. V otázce rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen považuje žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu za nezbytné podotknout, že kapitálové propojení subjektů neznamená automatickou aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť existenci smluvního vztahu je v první řadě nutno prověřit z hlediska daňové účinnosti podle § 18 a 24 téhož zákona. Pro stručnost pak dodal, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2010 čj. 2 Afs 180/2006-75, a ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009-67, uvedl, že personální (kapitálové) propojení mezi

určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky, může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností.

32. Žalovaný zdůraznil, že vzhledem k tomu, že v daňovém řízení bylo najisto postaveno, že množstevní bonusy nebyly žalobcem poskytnuty konkrétním odběratelům, nýbrž mateřské společnosti Duropack, GmbH, shledal správce daně v souladu se zásadou materiální pravdy předmětné množstevní bonusy, na základě konstatovaného neunesení důkazního břemene žalobcem a pro jejich zjevné rozpory s výše předestřenými závěry, bezúčelnými. Správci daně nebyly předloženy žádné důkazy stran oprávněnosti snížení základu daně z titulu poskytnutých množstevních bonusů v rámci skupiny Mondi. Žalobce nepředložil správci daně žádné konkrétní podklady, na jejichž základě byl mateřské společnosti Duropack, GmbH, vyplácen bonus na dopravu za veškeré odběry zboží společností ze skupiny, žalobce neprokázal přiznání bonusů skutečným odběratelům.
33. Žalovaný stran podrobného hodnocení důkazních prostředků pro stručnost odkázal na zprávu o daňové kontrole. Samotné předložení jakýchkoliv důkazních prostředků podle žalovaného automaticky neznamená, že žalobce své důkazní břemeno unesl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 85/2012-33).
34. Stran bonusů ve vztahu ke skupině Jass a Hamburger žalovaný uvedl, že předložená dokumentace není smluvní dokumentací, jedná se pouze o protokoly z ústních jednání, nadto nepodepsané jednajícími společnostmi. Žalovaný opětovně zdůraznil, že předmětem kontrolních zjištění se stala oprávněnost vynaložení předmětných množstevních bonusů, nikoliv jejich soulad s tržním odstupem; rovněž nelze opomenout, že správci daně, nenáleží posuzovat oprávněnost vynaložení nákladů u jiných společnostech, či hodnotit obchodní podmínky uzavřené společností Duropack, GmbH, s jinými subjekty uvnitř či vně skupiny Duropack.
35. Žalovaný uvedl, že žalobce nepředložil žádné podklady uzavřené se společnostmi ze skupiny Model, které by byly sto prokázat daňovou účinnost přiznaných množstevních bonusů. Žalobce jako důkazní prostředek předložil dokument označený jako „DPG minutes meeting Model“ ze dne 18. 10. 2011, jednalo se však toliko o protokol z ústního jednání, který byl nadto vyhotoven mateřskou společností žalobce (Duropack, GmbH). Nelze rovněž nepřihlédnout ke skutečnosti, že ačkoliv se zřejmě jednalo o cenové podmínky, které byly nabízeny společností Duropack, GmbH, skupině Model, předložený protokol nebyl dotčenými společnostmi podepsán; věrohodnost předmětného důkazního prostředku dále snižuje skutečnost, že ačkoliv žalobce vyplácel množstevní bonusy, v uvedeném protokolu je sjednána pouze výše provize, účtované společností Duropack, AG, nikoliv společností Parabol Beratungen, AG.
36. Podle žalovaného u plateb poukázaných společností Parabol Beratungen, AG, žalobce jednoznačně neprokázal motivaci prostřednictvím množstevních bonusů, ostatně ani nedefinoval za jaký odběr či od jaké hodnoty byl bonus přiznáván; z předložené emailové komunikace nebylo možno dovodit souvislost s poskytnutými množstevními bonusy.

37. Pokud žalobce předložil dobropisy vystavené z důvodu nedodržení kvality, byl povinen prokázat důvod jejich vzniku. Žalovaný je přesvědčen, že žalobce této povinnosti nedostál, neboť předložené dobropisy, neprokazují, že se v daném případě skutečně jednalo o vady na kvalitě dodávaného papíru; argumentace žalobce setrvává v rovině obecných námitek, aniž by žalobce jakýmkoliv způsobem vysvětlil rozpory zjištěné v rámci daňové kontroly. Žalovaný shledal předmětné námitky, obdobně jako námitku žalobce, že správce daně musí daňovému subjektu zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši referenční ceny a způsobu, jak k ní dospěl zcela nedůvodnými, neboť předmětem daňového řízení nebylo zkoumání souladu sjednání předmětných množstevních bonusů a dobropisů s principem tržního odstupu či stanovení ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů, nýbrž jejich daňová účinnost. Analogicky je pak nutno odmítnout námitku žalobce, že se žalovaný nezabýval skutečností, že obdobné bonusové mechanismy byly v roce 2012 aplikovány na transakce se skupinovými a nezávislými odběrateli.
38. Žalovaný je přesvědčen, že se v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazy a uplatněnými odvolacími námitkami. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně, resp. žalovaný, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů, rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, čj. 2 Afs 65/2007-169).
39. Žalovaný považuje námitku neprovedení navržených svědeckých výpovědí za zcela nedůvodnou a v podrobnostech odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, v němž se s navrženými svědeckými výpověďmi obsáhle zaobíral a aproboval postup správce daně, který shledal navrhovanou svědeckou výpověď bývalého zaměstnance společnosti Duropack, GmbH, A. P. nadbytečnou. Stran navrhované svědecké výpovědi bývalého zaměstnance žalobce P. V. žalovaný dospěl k opodstatněnému závěru, že v daném případě se jednalo o zcela obecný návrh bez upřesnění toho, co má navrhovaný svědek konkrétně dosvědčit.
40. Žalovaný předeslal, že správce daně nestíhá povinnost žalobce v průběhu řízení informovat o tom, zda předložené důkazní prostředky jsou dostačující. Práva žalobce předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebyla žádným způsobem oslabena, žalobce rovněž nebyl nijak omezen na svých právech v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Správce daně dostal své povinnosti žalobci sdělit své pochybnosti a bylo na žalobci, jaké další důkazní prostředky k prokázání tvrzení předloží; žalobcem uváděné vyjádření taková tvrzení, návrhy nebo výhrady, které by bránily projednání záprávy o daňové kontrole, neobsahovalo.
41. Námitku žalobce týkající se urychlení uzavření daňové kontroly označil žalovaný za účelovou a odkázal na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. S ohledem na daňovou ztrátu uplatněnou žalobcem ve zdaňovacím období od 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012 tak lhůta pro stanovení daně uplyne současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017, tedy uplyne nejdříve se lhůtou pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2020.

42. Podle žalovaného je námitka podjatosti obecná a nepodložená. Žalobce nespecifikoval důvody, v nichž spatřuje podjatost úředních osob ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, vyjma odkazu na informace zveřejněné v médiích a toliko obecné konstatování „nestandardního postupu správce daně v průběhu daňové kontroly“. Žalovaný rovněž dodal, že až v rámci soudního přezkumu uplatněná námitka podjatosti podle § 77 daňového řádu nemůže mít jakoukoliv relevanci, neboť předmětné ustanovení stanovuje požadavky na vyloučení úřední osoby výhradně z úkonů na řízení či jiném postupu při správě daní.
43. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Průběh jednání

44. V průběhu jednání konaného dne 28. 8. 2019 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.

V. Právní hodnocení krajského soudu

45. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
46. Žaloba není důvodná.

V. A K námitce týkající se nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

47. Krajský soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75, potvrdil i Nejvyšší správní soud.).
48. V nyní projednávané věci správce daně své pochybnosti o správnosti žalobcových tvrzení uvedených v daňových přiznáních kvalifikovaně vyjádřil výzvou ze dne 18. 12. 2014, čj. 1955812/14/2201-62561-400502. Na tuto výzvu žalobce reagoval odpovědí ze dne 19. 3. 2014 spolu s předložením řady dokumentů (důkazních prostředků), které v průběhu daňového řízení doplnil o další podklady. Správce daně se následně jednotlivými body podané odpovědi a předloženými důkazními prostředky podrobně a srozumitelně zabýval ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2016,

- čj. 1782363/16/2201-62561-400502. Pochybnosti správce daně se přitom týkaly daňové oprávněnosti (uznatelnosti) snížení výnosů o bonusy poskytnuté společnosti Mondi Wallpappe Ansbach, GmbH, a společnosti Duropack, GmbH, o bonusy poskytnuté společnosti Parabol Beratungen, AG, a o tzv. dodatečné dobropisy, které byly vystaveny společností ve skupině Duropack.
49. Základem pro hodnocení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje je § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“*
50. Výkladu zmíněného § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud dále věnoval v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, v němž zdůraznil, že *„ustanovení § 23 odst. 1 [...] při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době anebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.“*
51. Na citovanou judikaturu následně navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to v usnesení ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb., v němž se komplexně zabýval otázkou, co lze dle zmíněných ustanovení zákona o daních z příjmů považovat za *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“*. Rozšířený senát především směřoval k tomu, aby vymezil prostor, v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům. Při respektování této premisy dospěl rozšířený senát k závěru, že *„[p]odmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“*

52. Z textu žaloby přitom neplyne, že by žalobce zpochybnil samo hodnocení konkrétních důkazních prostředků provedené správcem daně a žalovaným (jeho argumentace je v tomto ohledu pouze zcela obecná – viz dále část V. C), tedy že žalobce předloženými důkazními prostředky ve smyslu shora citované judikatury neprokázal svá tvrzení ohledně oprávněnosti poskytnutých bonusů společností Duropack, GmbH, a Mondi Wellpappe Ansbach, GmbH, Parabol Beratungen, AG, a dobropisů společností ve skupině Duropack, nýbrž namítá, že správce daně nesprávně postupoval podle § 18 odst. 1 zákona o daních příjmů, ačkoliv měl postupovat podle § 23 odst. 7 téhož zákona, a nepřipustně tak přenesl důkazní břemeno na žalobce jako daňový subjekt.
53. Krajský soud má za to, že žalobce zjednodušuje aplikaci § 23 odst. 7 citovaného zákona na nyní posuzovanou věc a opomíjí jeho provázanost s ostatními ustanoveními tohoto zákona, a to zejména § 24 odst. 1. Lze souhlasit se žalobcem do té míry, že předmětem sporu jsou především dodávky papíru společností ve skupině, tj. spojeným osobám, nicméně to bez dalšího neznamena automatickou aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009-67, zdůraznil Nejvyšší správní soud, každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný musí naplnit definici § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, „a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli.“
54. Výslovně se k problematice spojených osob Nejvyšší správní soud vyslovil ve shora citovaném rozsudku čj. 10 Afs 147/2016-45, v němž konstatoval, že „[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; srov. § 23 odst. 1 in fine zákona o daních z příjmů [...]. 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) nesplňující 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.“ Nejvyšší správní soud pak jednoznačně uzavřel, že „[u]stanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (slovy stěžovatele prošly testem daňové účinnosti).“
55. Na základě shora uvedeného neobstojí námitka žalobce týkající se aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného, který potvrdil postup správce daně v této věci, jenž v souladu s výše citovanou judikaturou po žalobci primárně požadoval prokázání daňově účinných příjmů a výdajů ve smyslu § 18 odst. 1 a 24 odst. 1 citovaného zákona. Skutečnost, že žalobcem uplatněné výdaje v podobě poskytnutých množstevních bonusů, bonusů za dopravu a dobropisů, a to ať už byly poskytnuty společností, které jsou se žalobcem spojeny personálně či ekonomicky, nebo zcela autonomním subjektům, nesplnily podmínky podle § 24 odst. 1 citovaného zákona a tento neunesl důkazní břemeno ohledně daňové účelnosti

předmětných výdajů, nelze klást k tíži správce daně či žalovaného. Bylo by pak v rozporu s výše citovanými závěry Nejvyššího správního soudu, kdyby za této důkazní situace, kdy žalobcem uplatněné daňové výdaje neprošly testem daňové účinnosti, správce daně upravil základ daně podle § 23 odst. 7 citovaného zákona, jak se domáhá žalobce. V podrobnostech krajský soud odkazuje na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (viz odstavce 85 až 173), s jehož pečlivě odůvodněnými závěry se zdejší soud ztotožnil.

56. Na uvedeném podle krajského soudu nic nemění ani skutečnost, že správce daně mj. vyzýval žalobce, aby v souladu s § 23 odst. 7 citovaného zákona prokázal požadované skutečnosti (viz bod 1. odst. 2, bod. 2 odst. 2, bod 4. odst. 2 výzvy ze dne 18. 12. 2014, čj. 1955812/14/2201-62561-400502), neboť citované ustanovení bylo ze strany správce daně použito pouze podpůrně. Z výzvy ze dne 18. 12. 2014, ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2016, čj. 1782363/16/2201-62561-400502, a protokolu o ústním jednání ze dne 24. 8. 2016, čj. 1776245/16/2201-62561-400502 (viz stanovisko správce daně na str. 5) jednoznačně vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k prokázání daňové uznatelnosti poskytnutých bonusů a dobropisů v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téhož zákona. V návaznosti na § 92 odst. 3 daňového řádu a neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, o kterém bylo podrobně pojednáno výše, dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost snížení výnosů prostřednictvím aplikovaných bonusů a dobropisů podle § 18 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný tak v žalobou napadeném rozhodnutí správně dovedl (viz bod 45, 84 a zejména 92), že postupem správce daně nebyl žalobce zkrácen na svých právech, neboť § 23 odst. 7 citovaného zákona byl použit toliko podpůrně.

V. B K námitkám týkajícím se rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen

57. Ze shora uvedeného vyplývá, že žalobcův odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se věnuje problematice rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen (shora citované rozsudky čj. 7 Afs 86/2013-21, čj. 7 Afs 74/2010-81, čj. 1 Afs 99/2012-52, čj. 8 Afs 80/2007-105 a čj. 9 Afs 80/2009-99) a s ním spojené žalobní námitky, jsou v dané souvislosti bezpředmětné, neboť, jak je podrobně zdůvodněno výše, nebyly splněny podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a citované ustanovení tedy nebylo v dané věci aplikováno.

V. C K námitkám týkajícím se nedodržení základních zásad daňového řízení

58. Žalobce namítá, že správce daně nerefletoval četné podklady předložené žalobcem osvědčující, že způsob sjednání bonusů i dobropisů byl plně v souladu s principem tržního odstupu při zohlednění externích srovnatelných transakcí; nebyla zvážena souvislost ostatních důkazních prostředků doposud předložených v rámci důkazního řízení.
59. K tomu krajský soud nejprve poznamenává, že žalobce četné podklady, resp. důkazní prostředky předložené v souvislosti s uvedenou námitkou, blíže neoznačil. Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. je však krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán toliko konkrétně v žalobě uplatněnými žalobními body. Není tedy úkolem krajského soudu za žalobce žalobní body či argumentaci domýšlet, resp. sám dovozovat, v případě kterých (žalobcem neoznačených) podkladů a důkazních prostředků se měl žalovaný dopustit vytýkaného pochybení; opačný přístup byl by popřením dispoziční zásady,

jíž je správní soudnictví ovládáno, jakož i rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006-63).

60. Z tohoto důvodu se krajský soud zabýval důvodností uvedené námitky pouze v obecné rovině, tedy tak, jak ji žalobce koncipoval v textu jím podané žaloby.
61. Žalobce namítá, že správce daně se ve svých výzvách a rozhodnutích nezabýval skutečností, že byly aplikovány v roce 2012 obdobné bonusové mechanismy na transakce se skupinovými a nezávislými odběrateli; a dále, že výsledná cena za tunu papíru dodanou do skupiny se nachází v rozpětí cen za tunu papíru dodanou společností mimo skupinu.
62. S uvedenými tvrzeními se však krajský soud neztotožňuje. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyzýval žalobce (viz zejména výzva správce daně ze dne 18. 12. 2014, čj. 1955812/14/2201-62561-400502) k prokázání oprávněnosti snížení základu daně z příjmů právnických osob a vysvětlení ke skutečnostem, které správce daně označil za sporné (viz protokol o ústním jednání ze dne 30. 4. 2015, čj. 1220896/15/2201-62561-400502). Na základě předložených podkladů správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2016, čj. 1782363/16/2201-62561-400502, podrobně hodnotil uplatnění množstevního bonusu v roce 2012, jak ve vztahu ke společností ze skupiny, tak ve vztahu k ostatním papírenským skupinám Hamburger, Mondi a Jass, „avšak vzhledem k tomu, že ani s jednou z uvedených skupin nebyly pro rok 2012 domluveny roční množstevní odběry a daňový subjekt ve svém účetnictví fakticky neevidoval žádné dodávky těmto společností,“ dovodil správce daně, že těmto společností byl množstevní bonus nabídnut pouze formálně (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole). Dále správce daně zdůvodnil, že ani v případě skupiny Model nebyly podmínky pro získání bonusu identické s ostatními odběrateli, neboť i přes pravidelný odběr jí byl stanoven bonus pouze ve výši 3 % za jakékoliv odebrané množství. V podobném směru posuzoval správce daně bonus na dopravu ve výši 3 %, který žalobce poskytoval podle podkladů předložených v rámci daňové kontroly výhradně společností ve skupině Duropack. Správce daně tedy aplikaci bonusových mechanismů zjišťoval a posuzoval. Jeho pochybnosti se přitom nevztahovaly na otázku poskytování jednotlivých bonusů, ale k účelnosti jejich vynaložení. Žalobce však neprokázal v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, že transakce spojené s uplatněným bonusem, který měl v daném případě ekonomický charakter slevy z prodejní ceny, oprávněně snížil základ daně.
63. V tomto směru proto neměl správce daně důvod porovnávat rozpětí cen v rámci skupiny a mimo skupinu, když, jak bylo podrobně zdůvodněno výše, žalobce neprokázal oprávněnost snížení zaúčtovaných výnosů o bonusy a dobropisy a nebyly proto splněny podmínky pro prověřování, zda předmětné ceny za zboží ponížené o bonusy a dobropisy se liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, jak následně podrobně zdůvodnil žalovaný (viz bod 85 až 97 rozhodnutí žalovaného).
64. K námitce neprovedení výsledků svědků, krajský soud zdůrazňuje, že žalobce jmenovitě neoznačil osoby, jichž se mají neprovedené výsledky týkat. Z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 8. 2016, čj. 1776245/16/2201-62561-400502 (str. 5, 6 a 7), nicméně nevyplývá, že by správce daně odmítl tam navržené výsledky svědků, konkrétně A. P. a P. V., bez dalšího s pouhým odkazem na jejich nadbytečnost.

Naopak podrobně zdůvodnil, k jakým závěrům v souvislosti s navrženými výsledky dospěl, zejména zrekapituloval dosud shromážděné důkazní prostředky a v jejich kontextu posoudil relevanci navrhaných výsledků svědků. Žalovaný pak závěry správce daně kvalifikovaně a obsáhle zdůvodnil v napadeném rozhodnutí (viz bod 123 až 128 a 142). S tam uvedeným hodnocením se přitom krajský soud ztotožnil.

65. Jak bylo uvedeno výše, důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, tedy žalobce. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97, konstatoval, že *„je volba důkazních prostředků především na úvaze daňového subjektu“*. Stejně tak je na úvaze daňového subjektu i to, jaké doklady si pro účely prokázání svých tvrzení ponechá. Bylo na žalobci, aby pro účely daňového řízení zajistil takové důkazní prostředky, které z pohledu unesení důkazního břemene obstojí.
66. Pro shora uvedené krajský soud shledal nedůvodnou též žalobní námitku, dle níž nebyl ze strany správce daně a žalovaného v nyní projednávané věci respektován veřejný zájem na správném stanovení daně a výběru daní při porušení četných ustanovení a zásad daňového řízení. Jak je podrobně popsáno výše žalovaný postupoval v souladu s platným daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů a z hlediska rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení dostal svým povinností, jak ostatně požaduje žalobcem zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2013, čj. 8 Afs 39/2012-126, které se, na rozdíl od nyní projednávané věci, věnuje převážně splnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek. Shodně nespaturuje krajský soud v postupu žalovaného snahu o stanovení daně v jejím maximu či omezení práv žalobce v oblasti dokazování, jak popisuje odkazovaný nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.
67. Žalobce dále namítá nepřiměřenou délkou daňové kontroly. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 2 Afs 37/2012-47, na který odkazuje i žalobce, *„zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.“*
68. V nyní posuzovaném případě se jednalo o kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 a ode dne 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012, která byla zahájena dne 24. 9. 2013. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětná daňová kontrola byla ukončena dne 24. 8. 2016, přičemž dodatečné vyměření daně bylo pravomocně skončeno rozhodnutím žalovaného o odvoláních dne 19. 9. 2017, je zřejmé, že správce daně daňovou kontrolu včas zahájil a rovněž provedl a ukončil v zákonné lhůtě dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Případné prodloužení lhůty s ohledem na uplatnění daňové ztráty ve smyslu § 38r zákona o daních z příjmů, jak uvádí žalovaný, tedy nemá vliv na závěr, že předmětná daňová kontrola byla zahájena a ukončena v zákonem stanovené lhůtě.

69. Z hlediska výše zmíněné zásady hospodárnosti, je třeba konstatovat, že z daňového spisu jsou sice patrné delší prodlevy v provádění daňové kontroly, nelze je však považovat za neodůvodněné či je bez dalšího přičítat správci daně. Ten postupoval celou dobu kontinuálně, komunikoval se žalobcem a obstarával si vlastní podklady (dožádání apod.), pro co nejdůkladnější zjištění skutkového stavu. 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, jak zdůraznil ve svém rozhodnutí i žalovaný, v roce 2011 samostatně přesahovaly 1 mld. Kč. Trvání daňové kontroly bylo mimo jiné opakovaně prodlouženo rovněž z důvodů stojících na straně žalobce, neboť z daňového spisu vyplývá, že správce daně vyhověl například jeho žádosti o prodloužení lhůty k prokázání skutečností na základě výzvy správce daně ze dne 6. 1. 2015, žádosti o převzetí podkladů v sídle žalobce ze dne 19. 3. 2015, poskytnutí dostatečné lhůty pro překlad žalobcem 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. Z postupu správce daně, jak je tento patrný z předloženého spisového materiálu, tedy nelze spatřovat „účelové urychlení závěrů kontroly na úkor posuzování důkazních prostředků“, jak nesouhlasné závěry správce daně interpretuje žalobce. Ostatně žalobce se mohl 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. S ohledem na výše uvedené tedy nelze námitku stran nepřiměřené délky provádění daňové kontroly shledat důvodnou.

V. D K námitce neakceptování systému vyplácení množstevních bonusů do skupiny Model

70. Neobstojí též námitka, dle níž doměřením dodatečného výnosu ve vztahu ke skupině Model dochází k penalizaci žalobce na základě skutečností, které se týkají daňové povinnosti jiného daňového subjektu.
71. K tomu je třeba uvést, že žalobce byl ve vztahu k bonusům poskytnutým společností Parabol Beratungen, AG za odběr zboží (papíru) společností Model Obaly a.s. a Model Opakowania, Polsko, výzvou správce daně ze dne 18. 12. 2014 vyzván, aby prokázal, na základě jakých skutečností byly bonusy, jejichž výše závisela na množství odebraného papíru společností Model Obaly, a. s., a Model Opakowania, přiznány společnosti Parabol Beratungen AG, a nikoliv společností, které od daňového subjektu skutečně papír odebíraly (viz bod 3 a 5 výzvy). A dále, aby prokázal, že přiznané bonusy v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téhož zákona oprávněně snižují výnosy. Správce daně ve výzvě kvalifikovaně a podrobně popsal své pochybnosti týkající se tvrzení žalobce ohledně výše poskytnutých bonusů. Pochybnosti správce daně se týkaly jednak nesprávného výpočtu výše bonusu s ohledem částku chybně vykázanou v EUR namísto Kč, přiznání předmětného množstevního bonusu i přes nesplnění ročních množstevních podmínek pro jeho přiznání a v neposlední řadě toho, že množstevní bonusy byly vyfakturovány společností Model Obaly a.s. a Model Opakowania, Polsko, avšak vyplaceny byly společností Parabol Beratungen, AG (v podrobnostech odkazuje krajský soud na str. 12 - 13 a 17 výzvy ze dne 18. 12. 2014).

72. Jako odpověď na tuto výzvu předložil žalobce dokument označený „DPG minutes meeting Model 20111018.doc“ datovaný 18. 10. 2011 (v daňovém spisu označen jako příloha č. 6), e-mailovou korespondenci mezi Ernstem Hessem a Vladimírem Glagonkem, Model Obaly, a. s., ze dne 8. 1. 2001 (v daňovém spisu označena jako příloha č. 16) a e-mail od asistentky vedoucího společnosti Papertrading, skupiny Model, Regula Himmelberger, ze dne 5. 3. 2015 (v daňovém spisu označen jako příloha č. 17). Dokument „DPG minutes meeting Model 20111018.doc“, nemohl být dle správce daně považován za smluvní dokumentaci mezi dotčenými subjekty, kterou požadoval doložit ve výzvě ze dne 18. 12. 2014, neboť dle jeho obsahu se jednalo o stranami nepodepsaný protokol z ústního jednání mezi Duropack a Model Papertrading pojednávající o poskytování provizí mezi odlišnými subjekty. Z příslušných ustanovení protokolu proto nebylo možné dovodit, jakým způsobem mají být vyúčtovány a zaplacený poskytnuté bonusy od společnosti Duropack společností ve skupině Model. Podobně z emailové korespondence ze dne 8. 1. 2011 nebylo možné dovodit podmínky zaúčtování bonusu roku 2012 společností Parabol Beratungen, AG, neboť se údaje v ní obsažené týkaly specifík platby za bonus roku 2000. V emailu asistentky ze dne 5. 3. 2015 byla sice objasněna role společnosti Model Papertrading v rámci zákaznicko-dodavatelského vztahu mezi společnostmi ze skupiny Model a Duropack, avšak podmínky vyplácení množstevního bonusu tento neobjasnil. Vzhledem k tomu, že žalobní námitka je z pohledu hodnocení jednotlivých důkazních prostředků předložených žalobcem položena v obecné rovině, odkazuje krajský soud v podrobnostech na závěry správce daně a následně žalovaného (viz str. 14-17 zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2016 a str. 27-30 rozhodnutí žalovaného), s nimiž se ztotožňuje.
73. Za této situace správce daně proto zcela oprávněně dospěl k závěru, že žalobce předložením těchto dokumentů neodstranil pochybnosti týkající se vyplacených množstevních bonusů společností Parabol Beratungen, AG, neboť neunesl důkazní břemeno a neprokázal tak svá tvrzení. Krajský soud znovu připomíná, že je pouze na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení předloží.
74. Z uvedeného plyne, že žalobci není vytýkáno neunesení důkazního břemene ohledně skutečností, které se týkají daňové povinnosti jiného subjektu, ale jeho vlastní daňové povinnosti a tedy i jeho vlastních tvrzení, které uvedl v daňovém přiznání. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, je proto v této souvislosti nepřipadný. Ostatně žalobce ani neoznačil daňový subjekt, jehož daňových povinností se mělo tvrzené nesplnění týkat. Shodně nelze souhlasit se žalobcem, že daň byla ve vztahu k dodávkám společností ze skupiny Model doměřena jen z toho důvodu, že bonus nebyl vyplácen přímo odběrateli, ale jeho spojené společnosti. Ani správce daně, ani žalovaný své závěry o tom, že se nejedná o daňově uznatelný výdaj, argumentačně neopřeli o tuto skutečnost, ale naopak o komplexní posouzení předmětného obchodního vztahu, z něhož dovodili, že se žalobci nepodařilo prokázat daňovou uznatelnost poskytnutých bonusů v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) citovaného zákona.

V. E K námitce podjatosti

75. Pokud žalobce vznáší až v žalobě námitku podjatosti pracovníků správce daně, je třeba ji posoudit z toho pohledu, zda se ve svém důsledku nejedná o vadu řízení, která mohla

mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

76. Žalobce v podané žalobě namítá podjatost s ohledem na v médiích zveřejněný systém odměňování pracovníků správce daně a s tím spojenou motivaci k doměřování daní. Žalobce přitom nejmenuje konkrétní osoby, které se podle něj mohly stát z tohoto důvodu podjatými, nespecifikuje, v čem konkrétně měla jejich podjatost spočívat, ani neuvádí další relevantní okolnosti, které by svědčily pro podjatost správce daně či jeho úředních osob. Obava žalobce z podjatosti tak zůstává toliko v rovině obecného tvrzení, které nedoložil konkrétními skutečnostmi a důkazy. Krajský soud proto této námitce nepřisvědčil.

VI. Závěr a náklady řízení

77. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
78. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 28. srpna 2019

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu