



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **ESAB CZ, s. r. o., člen koncernu**, se sídlem Smetanovo nábřeží 334, Vamberk, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2022, č. j. 16047/22/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2023, č. j. 31 Af 21/2022 - 99,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 3. 2021 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (ve výši 4 672 290 Kč) a za zdaňovací období roku 2015 (ve výši 5 958 780 Kč); žalobkyni rovněž stanovil penále.

[2] Žalovaný k odvolání žalobkyně napadeným rozhodnutím ze dne 4. 5. 2022 částečně změnil dodatečné platební výměry a snížil doměřenou daň za dotčená zdaňovací období (na částku 4 611 870 Kč za rok 2014 a částku 5 733 820 Kč za rok 2015); adekvátně upravil i penále.

[3] Kontrola daně z příjmu právnických osob za dotčená zdaňovací období byla vedena v rozsahu prověření transakcí mezi tzv. spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Obecně jsou transakce mezi spojenými podniky označovány jako závislé (řízené) transakce. Stejně tak se ceny uplatňované při takových transakcích označují jako závislé či převodní či transferové ceny (dále v textu „převodní ceny“ či v kontextu jen „ceny“).

[4] Otázce převodních cen v české legislativě se věnuje především ZDP, podle něhož musí spojené podniky uplatňovat spravedlivé a tržní ceny při obchodních transakcích se spojenými osobami. K tomu, jak má být tržní cena prokázána, slouží především Pokyny D-34 a Pokyny D-334 vydané Generálním finančním ředitelství.

[5] Daňové orgány na základě výsledků daňové kontroly dospěly k závěru, že se převodní ceny sjednané v nynější věci mezi spojenými osobami (žalobkyně jako členka koncernu dodávala cca 99 % své produkce do skupiny) liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Převodní ceny produktů žalobkyně nebyly souladné s § 23 odst. 7 ZDP a odporovaly principu tržního odstupu.

[6] Dle zmíněné zásady převodní ceny uplatňované u transakcí mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené. Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami těch nezávislých. Dle konkrétních okolností případu jsou pak „startovací“ náklady testovaného podniku zahrnuty do tzv. nákladové základny (a tím zahrnuty do výpočtu ukazatele úrovně zisku), případně přeúčtovány bez přírážky (tzn., že tyto náklady nejsou relevantní pro ukazatele úrovně zisku). Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) pro přehlednost v této souvislosti poznamenává, že při určení ceny plnění v souvislosti s principy převodních cen nehraje roli daňové vyhodnocení účetní položky při stanovení základu daně (kupříkladu, pro účely stanovení převodní ceny metodami vycházejícími z nákladů daňového subjektu, se při vymezení nákladové základny nehodnotí daňová účinnost či neúčinnost těchto nákladů, protože do výše ceny se musí promítnout veškeré relevantní náklady bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost); je tedy podstatná ekonomická souvislost nákladu s řízenou transakcí nikoliv daňová uznatelnost.

[7] Daňové orgány dovodily, že žalobkyně neoprávněně vyloučila některé náklady z nákladové základny pro výpočet své smluvní ziskové přírážky (zisku) v rámci koncernu. Struktura nákladové základny má přitom (logicky) vliv na cenotvorbu a výši převodních cen. Úpravou nákladové základny si žalobkyně v důsledku snížila i základ daně. Správce daně proto přistoupil k navýšení základu daně žalobkyně a zvýšil její daňovou povinnost v obou kontrolovaných obdobích.

[8] Za klíčové považovaly daňové orgány zejména posouzení vyloučení „oprávek k opravným položkám majetku“, jakožto („účetního“) odpisu přecenění společnosti při rozdělení obchodní a výrobní části právního předchůdce žalobkyně v důsledku přeměny společnosti (dále pro zjednodušení v textu jen „odpis oceňovacího rozdílu“ jakožto termín používaný v napadených rozhodnutích *promiscue* k pojmu „oprávky k opravným položkám

pokračování

majetku“). Měly za to, že přeceněný majetek, jehož se odpisy, resp. náklady, týkají, ekonomicky jednoznačně souvisí s výrobní/provozní činností rozdělované společnosti, která po přeměně přešla na žalobkyni.

[9] Daňové orgány upravily základ daně a doměřily žalobkyni nedoplatek na dani z příjmu právnických osob, neboť v otázce stanovení převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP shledaly porušení principu tržního odstupu.

[10] Převodní ceny a výpočet ziskovosti daňové orgány stanovily tzv. ziskovou transakční metodou, konkrétně transakční metodou čistého rozpětí (dále jen „metoda TNMM“), která zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu (porovnává finanční ukazatele související se závislou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí); a použily ukazatele čisté ziskové přírážky k provozním nákladům (dále jen „NCPM“). Výběru metody pro stanovení převodní ceny předcházela analýza označená jako „Benchmarking the arm’s length return for ESAB Europe’s manufacturing activities“, kterou nechala zpracovat žalobkyně a předložila ji v průběhu daňové kontroly (dále jen „Srovnávací analýza“).

[11] Použití zmíněné metody stanovení převodních cen a ukazatele není sporné. Též není rozporován funkční a rizikový profil žalobkyně. Podle žalovaného ovšem zisk žalobkyně v důsledku odlišného přístupu k zahrnutí či nezahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny nedosahovala v kontrolovaných daňových obdobích hodnoty spodního mezikvartilu dle provedené Srovnávací analýzy.

[12] Daňové orgány upravily nákladovou základnu žalobkyně pro výpočet přírážky (zisku) o položky odpisu oceňovacího rozdílu, a ve výsledku i daň za kontrolovaná období, neboť, zjednodušeně řečeno, žalobkyně nepromítla hodnotu přeceněného majetku do ceny výrobků, čímž došlo ke snížení její daňové zátěže.

[13] Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného o doměření daně z příjmu právnických osob. Nesprávnost spatřovala zejména v posouzení zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny, porušení zásady daňové neutrality přeměn, nesprávné aplikaci ziskové přírážky (použití spodního kvartilu místo minima) a rozporu postupu žalovaného s ustálenou správní praxí.

[14] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobkyně. Přisvědčil závěrům daňových orgánů ohledně zahrnutí oceňovacího rozdílu do nákladové základny a posouzení ziskové přírážky. Neztotožnil se přitom se závěrem žalobkyně ohledně porušení zásady daňové neutrality a porušení zásady legitimního očekávání.

## II. Skutkové okolnosti

[15] NSS pro přehlednost úvodem shrnuje skutkové okolnosti souzené věci.

[16] Žalobkyně vznikla na základě „Projektů rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti“ (dále též i jen „Projekt“); část jmění rozdělované společnosti ESAB VAMBERK, s. r. o., se odštěpila do nově vzniklé nástupnické společnosti (žalobkyně), část jmění byla ponechána v rozdělované společnosti. Rozhodným dnem odštěpení byl 1. 1. 2013.

Společníky, resp. ovládajícími osobami žalobkyně, byly v kontrolovaných obdobích společnosti Exelvia International Holdings B. V. se sídlem v Nizozemském království (přímý vlastnický podíl 99,958 %) a Exelvia Holdings B. V. rovněž sídlící v Nizozemském království (0,015 %). Mateřskou společností celé skupiny pak byla společnost Colfax Corporation se sídlem ve Spojených státech amerických.

[17] Hlavní ekonomickou činností žalobkyně je výroba a prodej přídavných svařovacích materiálů pro svařování. Jedná se o její nejvýznamnější obchodní transakci realizovanou pouze pro spojenou osobu ESAB Europe GmbH se sídlem v Německu (dále jen „ESAB Europe“), která se specializuje na vývoj nových produktů a jejich umístění na trh.

[18] V souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), byla odštěpovaná část oceněna, a to za využití metody diskontovaných peněžních toků a metody kapitalizovaných čistých výnosů pro ocenění neprovozního majetku. V zahajovací rozvaze žalobkyně vykázala oceňovací rozdíl v celkové výši cca jedné miliardy Kč (1 027 miliónů Kč). Ten je v souladu s českými účetními předpisy odepisován po dobu 15 let do daňových nákladů (dle účetnictví vedeného podle mezinárodních, resp. amerických, účetních standardů není oceňovací rozdíl odepisován a neovlivňuje průběžně výsledek hospodaření).

[19] Mezi žalobkyní a žalovaným je nesporné to, že žalobkyně a ESAB Europe jsou spojené osoby a že žalobkyně je z hlediska teorie převodních cen tzv. smluvním výrobcem.

[20] Spolupráce mezi žalobkyní a ESAB Europe probíhala na základě smlouvy o výrobě („Manufacturing Agreement“) a s ní svázaného dokumentu označeného jako tzv. Letter Margin. Posledně jmenovaný stanovil pro roky 2014 a 2015 cílovou ziskovou přírážku (zisk) žalobkyně mezi 2,5 % a 3,5 %; pokud by žalobkyně dosáhla skutečné ziskové přírážky mimo toto rozpětí, upravila by se zisková přírážka na hodnotu 3 %. Hodnoty byly stanoveny na základě Srovnávací analýzy, podle které vyšla minimální hodnota ziskové přírážky 0,41 % a mezikvartilové rozpětí ziskové přírážky od 2,14 % a 5,17 %. Žalobkyně na základě dohodnutých procesů pravidelně kontrolovala, zda se její ziskovost pohybuje ve stanoveném rozpětí. Pokud tomu tak nebylo, upravila fakturaci vůči ESAB Europe na hodnotu 3 %. Žalobkyně k výpočtu ziskovosti, resp. přírážky, a jejich úprav, předložila správci daně řadu podkladů.

[21] Daňové orgány závěry Srovnávací analýzy nerozporovaly. Sporné ovšem mezi žalobkyní a žalovaným zůstávalo, jak již z části naznačeno shora, zahrnutí položek „oprávky k opravným položkám k majetku – účet 557 109“ (jakožto účetní odpis oceňovacího rozdílu v roční částce 68 455 846 Kč) a též položek „tržby výrobky – do fakturace (účet 601 110)“ ve výši 117 026 000,04 Kč za rok 2014 a 246 625 999,98 Kč za rok 2015 do nákladové základny, a v důsledku toho i do tvorby převodních cen (nikoli tedy do přímého zdanění – *poznámka NSS*). Zjednodušeně řečeno, daňové orgány měly za to, že si žalobkyně vyloučením daných položek z nákladové základny „uměle“ snižovala ceny výrobků, a potažmo tedy i zisk ke zdanění.

[22] Daňové orgány proto při stanovení nákladové základny provedly změny oproti nákladové základně stanovené žalobkyní. Uznaly vyloučení položek nesouvisejících s výrobní činností, resp. s provozním výsledkem hospodaření. Nesouhlasily nicméně již

pokračování

s vyloučením odpisu oceňovacího rozdílu při rozdělení společnosti (oprávek k opravným položkám majetku). Dovodily, že přeceněný majetek, jehož se tyto odpisy, resp. náklady, týkají, souvisí s výrobní činností, což ostatně vyplývá i z hlavního důvodu rozdělení odštěpením. Žalobkyně nerozhodovala o změně stávajícího provozního modelu, ani o vzniku smluvního vztahu týkajícího se výroby. Proto na ni nelze přenášet důsledky rozhodnutí učiněných jinou společností ve skupině, a snižovat jí tím o zmiňované položky vyloučené z nákladové základny zisk. Z nákladové základny pro výpočet smluvní přírážky neměl být proto odpis oceňovacího rozdílu (přecenění majetku) vyloučen a příslušná zisková přírážka měla náležet žalobkyni.

[23] Daňové orgány rovněž z nákladové základny vyloučily položku „tržby výrobky – do fakturace“. Jednalo se o realizované dorovnání zisku na smluvní úroveň dle Manufacturing Argeement. Dovodily, že byt o této položce žalobkyně účtovala na výnosovém účtu, jednalo se v daném případě fakticky o náklad související s provozní činností, konkrétně přímo s transakcí smluvní výroby pro hlavního odběratele žalobkyně (ESAB Europe). Náklad byl účtován ve vazbě na smluvní ujednání v dokumentu Letter Margin. Jeho vynaložením došlo v průběhu kontrolovaných období k úpravě hodnoty/ceny transakce, tudíž měla tato položka na konci roku vstupovat do konečného testování ziskovosti. O tuto hodnotu nelze snižovat nákladovou základnu, neboť to má za následek další snížení celkového zisku žalobkyně. Byt má mít žalobkyně zaručenu smluvní přírážku (zisk) ve výši 3 % (testovanou metodou TNMM), za použití ukazatele čisté provozní přírážky (k provozním nákladům), dosahuje žalobkyně výsledné přírážky k nákladům nižší, resp. dosáhla za obě kontrolovaná období výsledné přírážky pod 2 % (tedy hodnoty nižší než smluvní). To vše za situace, kdy cca 99 % z celkových výnosů za prodej zboží, výrobků a služeb stěžovatelky představují dodávky do skupiny, o nichž žalobkyně nerozhodovala.

### III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[24] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[25] Předně považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se dle stěžovatelky dostatečně nevypořádal s jejími žalobními námitkami a pouze převzal závěry žalovaného. Zcela měl rezignovat na posouzení argumentu podstaty oceňovacího rozdílu a jeho zahrnutí či nezahrnutí do nákladové základny pro výpočet ziskovosti. Stěžovatelka oceňovací rozdíl kvalifikuje jako mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou. V rozsudku dle stěžovatelky absentuje posouzení námitky porušení principu daňové neutrality a srovnatelnosti. Krajský soud nevypořádal ani námitku porušení zásady legitimního očekávání.

[26] V meritorních otázkách je stěžovatelka přesvědčena, že krajský soud nesprávně posoudil, zda má být oceňovací rozdíl vzniklý při přeměně obchodní společnosti zahrnut do nákladové základny pro výpočet ziskovosti při použití TNMM či nikoli. Zahrnutí oceňovacího rozdílu do nákladové základny má za rozporné se zásadou daňové neutrality přeměn obchodních společností a převodních cen. Není rovněž souladné s ekonomickou podstatou oceňovacího rozdílu vzniklého při přeměně obchodních společností. Stěžovatelka podotýká, že oceňovací rozdíl není skutečným výdajem, je jen účetní položkou, která by dle Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy Výboru

pro fiskální záležitosti OECD (dále jen „Směrnice OECD“ či „Směrnice“) měla být vyloučena z nákladové základny. Pouze zohledňuje budoucí očekávaný ziskový potenciál odštěpované části obchodního závodu. Při přeměně nedošlo k přecenění majetku. Stěžovatelka je rovněž přesvědčena, že daňové orgány nesprávně hodnotily některé důkazy, které předložila, a to zejména sestavy majetku. Stěžovatelka setrvává i na své argumentaci o nesprávné aplikaci ziskové přírážky. Konečně se stěžovatelka domnívá, že žalovaný a návazně i krajský soud nesprávně hodnotili závěry Srovnávací analýzy, jelikož subjekty do ní zahrnuté ve svých finančních výkazech mj. nevykazovaly položku oceňovacího rozdílu či goodwillu.

[27] Stěžovatelka rovněž opětovně poukazuje na rozpor s ustálenou rozhodovací praxí. Má za to, že Specializovaný finanční úřad ve svých závazných posouzeních prezentoval závěr, že položka odpisu oceňovacího rozdílu je z nákladové základny vylučována. Stěžovatelka argumentuje i daňovou uznatelností nákladů. Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek i rozhodnutí daňových orgánů zrušit.

[28] Žalovaný setrval na závěru, že nákladová položka oprávek k opravným položkám majetku (odpisy oceňovacího rozdílu) v kontrolovaných zdaňovacích obdobích souvisí se smluvní výrobou stěžovatelky. Neexistoval objektivní důvod pro její vyloučení z nákladové základny při výpočtu ukazatele ziskovosti NCPM. Na danou transakci a související úpravy základu daně nelze nahlížet z pohledu čistě účetního, ale z pohledu převodních cen. Žalovaný podtrhuje, že majetek, který přešel při odštěpení na stěžovatelku a jehož se tak týkají dotčené odpisy, se váže k výrobní činnosti, tedy k té, která byla vyčleněna pro stěžovatelku (a byla i důvodem odštěpení). Stěžovatelka nevynaložila žádný reálný výdaj ani na oceňovací rozdíl, ani na majetek jako takový. Pouze převzala od předchůdce majetek, přesto odpisy zbylého majetku zahrnula do výpočtu své ziskovosti. Majetek stěžovatelce bezesporu generuje výnos. Nemůže obstát závěr stěžovatelky, že odpis oceňovacího rozdílu nepředstavuje svým charakterem skutečný náklad, který byl na posuzovanou transakci vynaložen, a naopak se jedná o mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou.

[29] Postup žalovaného byl souladný se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Položky týkající se odpisů oceňovacího rozdílu jsou provozního charakteru, souvisí se smluvní výrobou, měly proto být zahrnuty v souladu s principem tržního odstupu v rámci metody TNMM do nákladové základny při výpočtu ziskové přírážky. Odpisy oceňovacího rozdílu měly vstupovat do výpočtu ziskovosti. Žalovaný rovněž podotýká, že předvídaná situace by stěží nastala mezi nezávislými subjekty.

[30] Žalovaný dále poukazuje na to, že Srovnávací analýza identifikovala 56 srovnatelných nezávislých společností. Jako indikátor ziskovosti zvolila metodu TNMM, ukazatelem pak byla přírážka k čistým provozním nákladům (NCPM). Výsledné mezikvartilové rozpětí, které stěžovatelka považuje za tržně obvyklé a na které celou dobu odkazovala, činilo od 2,14 % do 5,17 %. V souvislosti s námitkou porušení principu daňové neutrality přeměn a srovnatelnosti subjektů žalovaný zdůrazňuje, že Srovnávací analýzu, kterou správce daně akceptoval a vycházel z ní, doložila sama stěžovatelka. Subjekty zahrnuté do Srovnávací analýzy stěžovatelka rovněž nesporeovala. Z ničeho není zřejmé, že by analýza nezahrnovala, resp. z ní byly vyloučeny, subjekty, které nemají zahrnut odpis

pokračování

oceňovacího rozdílu v celkových odpisem, resp. ve výpočtu své ziskovosti a nákladové základně. Žalovaný proto považuje argumentaci stěžovatelky za účelovou. Žalovaný je přesvědčen, že údaje získané prostřednictvím Srovnávací analýzy jsou dostatečně spolehlivé a že jejich prostřednictvím správce daně prokázal rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

[31] K námitce postupu daňových orgánů v rozporu s ustálenou praxí při zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do výpočtu nákladové základny žalovaný poukazuje na odlišný charakter závazného posouzení a daňové kontroly. Požadavek stěžovatelky na zohlednění odpovídající výše výnosu týkající se dodatečného zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu jako nezdanitelného výnosu dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP má žalovaný za nedůvodný. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] NSS při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost **není** důvodná.

[34] NSS předesílá, že kasační argumenty stěžovatelky do značené míry kopírují její postoje zastávané v daňovém řízení, jak byly vtěleny do odvolání, a následně i žaloby.

##### IV. 1 Obecná východiska a relevantní právní úprava

[35] Z ustanovení § 23 ZDP se podává, že se spojenými osobami pro účely ZDP rozumí i kapitálově spojené osoby vzniklé na základě přímého vlivu. Tento pojem je upraven v § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP, dle něhož *„jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými.“*

[36] Při stanovení převodních cen pro daňové účely musí daňový subjekt postupovat dle § 23 odst. 7 v návaznosti na § 37 ZDP. Problematikou převodních cen se mj. zabývá Výbor pro fiskální záležitosti OECD, který za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů vypracoval Směrnici. Ta rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Finanční orgány vycházejí i z již výše zmíněných pokynů [Pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č. j. 39/86 829/2009-393, dle něhož jsou členové skupiny nadnárodních podniků posuzováni jako by byli samostatnými daňovými subjekty a pozornost se zaměřuje na povahu vzájemných transakcí; novější pokyn GFŘ D-34 (Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) ze dne 24. 5. 2019, č. j. 45076/19/7100–

40113-110343, nahrazující Pokyn D-332, byl vydán již v návaznosti na aktualizovanou verzi Směrnice OECD].

[37] Účelem § 23 odst. 7 ZDP je zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi smluvními stranami v případech, kdy nejde o nezávislé osoby. K účelu tohoto ustanovení se vyjádřil NSS např. již v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, dle něhož *„obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých.“*

[38] Pokud tedy správce daně chtěl obhájit důvody pro zvýšení daňové povinnosti stěžovatelky, bylo jeho povinností prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dále bylo na správci daně seznámit stěžovatelku se vzniklým rozdílem a poskytnout jí časový prostor k vyjádření a doložení jejího stanoviska. Důkazní břemeno by se tak přeneslo na kontrolovaný subjekt, tedy stěžovatelku. Správce daně též pro porovnání ceny sjednané mezi spojenými osobami musel zjistit cenu obvyklou, se kterou obchodují osoby nezávislé.

#### IV. 2 K nepřezkoumatelnosti

[39] NSS se přednostně věnoval uplatněné námitce nepřezkoumatelnosti, neboť její důvodnost by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného soudního rozhodnutí. Ve své judikatuře již mnohokrát konstatoval, že přezkoumatelné je takové soudní rozhodnutí, z něhož je patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvažil o skutečnostech pro věc podstatných a jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil.

[40] Z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Krajský soud přitom nebyl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013 - 19. Krajský soud v rozsudku (kromě vysloveného souhlasu se závěry správce daně a žalovaného) specifikoval důvody, které jej k vyslovení těchto závěrů



pokračování

vedly. Dostatečným způsobem vyjevil, jaký názor ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám důležitým pro rozhodnutí projednávané věci zaujal.

[41] Nelze přisvědčit stěžovatelce, že by krajský soud pochybil, neboť pouze přejal argumentaci žalovaného ohledně hodnocení podstaty oceňovacího rozdílu a jeho zahrnutí či nezahrnutí do nákladové základny pro výpočet ziskovosti, a sám nevypořádal tvrzené porušení zásady daňové neutrality a srovnatelnosti. Krajský soud, jak ostatně sám avizoval v bodě 41 svého rozsudku, proti námitkám stěžovatelky vystavěl vlastní ucelený argumentační systém (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, či rozsudek NSS ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 - 30). Povinnost orgánů moci soudní svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/20158-71).

[42] Námitce porušení zásady legitimního očekávání se pak věnoval v bodech 42 a 43 napadeného rozsudku.

[43] NSS neshledal nic závadného na tom, pokud krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na závěry rozhodnutí žalovaného. Jak vyslovil již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“* Nejinak tomu bylo v souzené věci, a proto nelze krajskému soudu s úspěchem vyčítat, že na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazoval. Ani uvedené tudíž nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

#### *IV. 3 K zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny, aplikaci ziskové přírážky, Srovnávací analýze a daňové uznatelnosti nákladů*

[44] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je problematika zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu (jakožto účetního zohlednění přepisu zbytkové hodnoty výrobního majetku v návaznosti na realizovanou přeměnu) do nákladové základny pro výpočet ziskovosti, s tím související otázka promítnutí této položky do výše převodních cen produktů vyráběných stěžovatelkou, a v důsledku tedy výše její daňové povinnosti. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že se v posuzované věci jednalo o spojené osoby z pohledu § 23 odst. 7 ZDP. Z něho vyplývá, že spojenými osobami se pro účely ZDP rozumí i kapitálově spojené osoby vzniklé na základě přímého vlivu.

[45] Posouzení této klíčové otázky věnoval žalovaný body 57 až 71 napadeného rozhodnutí. S jeho postupem se krajský soud ztotožnil v bodech 48 až 52 napadeného rozsudku. Ani NSS nemá nyní důvod se od závěru daňových orgánů a krajského soudu odchýlit. Plně proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž souhlasí (srov. opětovně rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130).

[46] Stěžovatelce bylo jak v daňovém řízení, tak v řízení před krajským soudem, dostatečně vysvětleno, z jakého důvodu se položky vyloučené z nákladové základny týkají

majetku, jehož přechod vyplynul z Projektu a byl podstatou odštěpení, přičemž tento majetek souvisí s výrobou. Žalovaný a následně i krajský soud zdůvodnili, že tyto položky se v důsledku zrcadlí i ve výši (převodních) cen výrobků, neboť ty musí být v případě spojených osob stanoveny ve výši ceny obvyklé (viz princip tržního odstupu). Nákladová položka oprávek k opravným položkám majetku (odpis oceňovacího rozdílu) v kontrolovaných obdobích souvisela se smluvní výrobou stěžovatelky, a proto neexistoval objektivní důvod pro její vyloučení z nákladové základny při výpočtu ukazatele ziskovosti NCPM. Jinými slovy, náklady v podobě odpisů z oceňovacího rozdílu měly vstupovat do cenotvorby stěžovatelky, a v důsledku i do určení výše jejího zisku.

[47] Stěžovatelka nikdy nespороvala, že by majetek, ke kterému se oceňovací rozdíl váže, nesouvisel se smluvní výrobou nebo že by oceňovací rozdíl souvisel s jinou její činností. Stěžovatelka namítala, že oceňovací rozdíl (jako položka vzniklá v důsledku přeměny) nesouvisí se smluvní výrobou ve smyslu terminologie převodních cen, jelikož odpis oceňovacího rozdílu není z pohledu výroby nákladem provozního charakteru, který by měl vstupovat do nákladové základny dle Směrnice OECD.

[48] Na danou transakci a souvisejí úpravy základu daně ovšem nelze nahlížet z pohledu čistě účetního, ale právě z pohledu převodních cen. Transakce mezi spojenými osobami musí být zkoumány z hlediska funkčního a rizikového profilu, vztahu nákladů a výnosů k řízeným transakcím mezi spojenými osobami. *Náklady v podobě odpisu oceňovacího rozdílu* tak měly vstupovat do výpočtu ziskovosti stěžovatelky, neboť *ovlivňují převodní ceny*, a to pro jejich vztah k majetku souvisejícímu s výrobní činností stěžovatelky.

[49] Toliko pro přehlednost NSS shrnuje, že v nynější věci se odpisy oceňovacího rozdílu týkaly majetku, jehož přechod plynul z Projektu a byl podstatou rozdělení odštěpením (odštěpena byla část jmění související s výrobní činností, za současného ponechání části jmění souvisejícího s obchodní činností v rozdělované společnosti). Vznikl oceňovací rozdíl k nabytému majetku ve výši cca 1 miliardy Kč. Odpovídal rozdílu mezi znaleckým oceněním odštěpovaného jmění přecházejícího na stěžovatelku a součtem hodnot jednotlivých složek majetku a závazků v účetnictví společnosti ESAB VAMBERK. Vzniklý rozdíl v přecenění majetku a návazné odpisy přecenění tohoto majetku nemohla stěžovatelka ovlivnit. Stěžovatelka měla prostřednictvím Manufacturing Agreement zajištěn zisk stanovený na základě Srovnávací analýzy a z ní vyplynulého tržního rozpětí. Činnost stěžovatelky byla primárně řízena skupinou (99 % její produkce směřovala spojeným osobám a z 93 % produkce stěžovatelky směřovala do skupiny). Na stěžovatelku nelze přenášet důsledky rozhodnutí učiněných jinou společností ve skupině, a snižovat jí tím o tyto položky vyloučené z nákladové základny dosažený zisk. Zcela správný je proto závěr krajského soudu, že náklady v podobě odpisů z rozdílu přecenění majetku mají vstupovat do výpočtu ziskovosti stěžovatelky, neboť hlavním důvodem je právě vztah těchto odpisů k majetku souvisejícímu s provozní a výrobní činností stěžovatelky, která na ni byla převedena.

[50] Ze správních spisů je patrné, že stěžovatelka nemohla nikterak ovlivnit své postavení výrobce, ani to, že tato činnost bude jejím jediným zdrojem zisku. Názor daňových orgánů, jimž krajský soud přitakal, že na stěžovatelku nelze přenášet důsledky rozhodnutí učiněných jinou společností ve skupině a snižovat jí tím o tyto položky vyloučené z nákladové základny dosažený zisk, proto zcela ob stojí.

pokračování

[51] NSS je stejně jako krajský soud přesvědčen, že odpis oceňovacího rozdílu měl být v souladu s bodem 2.83 Směrnice OECD součástí nákladové základny pro výpočet smluvní přírážky. Nelze akceptovat námitku stěžovatelky, že daňové orgány měly postupovat dle bodu 2.84 této Směrnice. Dotčený náklad se totiž týká závislé transakce. Daňové orgány ani krajský soud nepochybily, pokud odpis oceňovacího rozdílu zkoumaly v přímé vazbě na řízenou transakci. Předmětné položky týkající se odpisů oceňovacího rozdílu vykazují provozní charakter (obdobně jako účetní odpisy) a souvisí se smluvní výrobou. Měly proto být v souladu s principem tržního odstupu zahrnuty v rámci metody TNMM do nákladové základny při výpočtu ziskové přírážky. V nynější věci neměl být odpis vyloučen ani z provozního výsledku hospodaření, ani z nákladové základny pro výpočet smluvní přírážky; naopak příslušná přírážka z něj měla náležet stěžovateli. Důvodem je skutečnost, že stěžovatelkou generovaný zisk z posuzované výrobní činnosti byl touto nákladovou účetní položkou (odpisem oceňovacího rozdílu) významně ovlivněn.

[52] Možno doplnit, že i položky účetních odpisů jsou v nákladové základně zahrnuty ve výši zachycené v účetnictví, přestože, jak plyne i z podaných daňových tvrzení (za zdaňovací období 2014 a 2015; řádek 50), jsou významně odlišné od daňově účinných odpisů. Daný odpis stěžovatelka navíc zúčtovala a vykázala v rámci provozního výsledku hospodaření (na analytickém účtu 557 109).

[53] NSS sdílí závěr žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelka přeměnou získala majetek v (přeceněné reálné) hodnotě, kterou by v případě koupě musela celou uhradit. Takový majetek generuje výnos v rámci výrobní činnosti stěžovatelky (v případě prodeje tohoto majetku by ostatně nová zůstatková cena prodaného majetku byla nákladem a současně by při prodeji byl generován výnos, který by měl odpovídat reálné hodnotě prodávajícího majetku). Ve věci je stěžejní ekonomická souvislost nákladu s řízenou transakcí. Jak krajský soud správně uvedl v bodě 50 napadeného rozsudku, v nynějším případě se jednalo o zohlednění budoucího očekávaného ziskového potenciálu odštěpované části společnosti. Znalec při odštěpování neprovedl ocenění jednotlivých položek majetku používaného při výrobě na jejich aktuální hodnotu, ale pouze vypočetl očekávané budoucí příjmy z výrobní aktivity. Znalecké ocenění tzv. odštěpku nezohledňuje hodnotu jednotlivých složek majetku, tedy jednotlivé složky převzatého majetku dle účetnictví a oceňovací rozdílu, ale hodnotu majetku jako celku, to znamená hodnotu odštěpku a jeho budoucí potenciál. Při vzniku stěžovatelky se předpokládalo, že její činnost bude generovat zisk. Při výpočtu ziskové přírážky tak měl být zohledněn i tento oceňovací rozdílu.

[54] Stěžovatelka při zahájení daňové kontroly předložila správci daně Srovnávací analýzu. Ta identifikovala 56 (srovnatelných) nezávislých společností. Za indikátor ziskovosti zvolila metodu TNMM. Ukazatelem byla přírážka k čistým provozním nákladům NCPM. Výsledné mezikvartilové rozpětí, které stěžovatelka považovala za tržně obvyklé a na které odkazovala, analýza stanovila od 2,14 % do 5,17 %. Tento podklad (zpracovaný a předložený stěžovatelkou) daňové orgány akceptovaly a vycházely z něj. Dospěly k závěru, že údaje z něj získané jsou dostatečně spolehlivé pro to, aby jejich prostřednictvím prokázaly rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP (na které ostatně po celou dobu stěžovatelka odkazovala).

[55] Žalovaný údaje ze Srovnávací analýzy vyhodnotil nejprve obecně a s jeho hodnocením se krajský soud v bodě 56 napadeného rozsudku ztotožnil. I NSS považuje užitý vzorek nezávislých společností za dostačující. Srovnávací analýza navíc pracuje s víceletým vzorkem údajů (roky 2013 až 2015), který odrážel vývoj trhu. Lze poukázat i na to, že mezi srovnávanými společnostmi se nacházely i společnosti s přeceněním majetku. V kasační stížnosti stěžovatelka argumentuje tím, že subjekty zahrnuté do Srovnávací analýzy ve svých finančních výkazech nevykazovaly položku oceňovacího rozdílu či goodwillu, aniž by ovšem svá tvrzení něčím konkrétním podložila. V souvislosti s námitkou porušení daňové neutrality přeměn a srovnatelnosti subjektů nelze odhlédnout od skutečnosti, že Srovnávací analýzu předložila sama stěžovatelka a že tento podklad i sama zpracovala. V daňovém řízení se tohoto materiálu dovolávala. Zjištěné mezikvartilové rozdíly považovala za relevantní pro souzenou věc. Subjekty zahrnuté do Srovnávací analýzy považovala rovněž za relevantní. Z ničeho není zřejmé, že by analýza neobsahovala (či že by je stěžovatelka vyloučila) subjekty, které zahrnuly odpis oceňovacího rozdílu do celkových odpisů, do výpočtu své ziskovosti a nákladové základny. Její námitku lze proto odmítnout jako nedůvodnou, ba účelovou. V nynější věci nedošlo ke zvýšení daňové povinnosti stěžovatelky v důsledku přeměny (jak lze zjednodušeně vyložit princip daňové neutrality přeměn), ale v důsledku toho, že si stěžovatelka cíleným vyloučením výše popsanych položek z nákladové základny, které pak nepromítla do cenotvorby a výše převodních cen, snížila daňový základ.

[56] K samotnému vyhodnocení Srovnávací analýzy NSS odkazuje na bod 58 napadeného rozsudku. Daňové orgány i krajský soud dostatečně jasně a přesvědčivě vypořádaly otázku, proč je nutno určit hodnotu ve střední výši mezi dvěma krajními hodnotami. Závěr, že tento postup vede k nejlepší možné srovnatelnosti, považuje NSS za korektní. Právě za účelem eliminace extrémů a nepřesností je vhodné vycházet ze středního trendu. NSS nemůže přisvědčit názoru stěžovatelky, která požadovala aplikovat ziskovou přírážku na úrovni minima vyplývajícího ze Srovnávací analýzy (které činilo pouze 0,41 %), a nikoli na úrovni spodního kvartilu, jak to učinil správce daně. Námitku stěžovatelka podpořila odkazem na judikaturu NSS, s níž se krajský soud vypořádal zcela správným závěrem o její nepřiléhavosti. I v nynější věci totiž daňové orgány aplikovaly zásadu co nejvstřícnějšího postupu pro daňové subjekty. Za účelem maximální možné srovnatelnosti zvolily takové statistické metody, které reflektují střední směr. Jak trefně připomenul žalovaný, nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že v praxi při využití údajů z komerčních databází dochází k určité odchylce ve zjištěných hodnotách srovnávaných společností. Maximální možná srovnatelnost je zajištěna dostatečně velkým vzorkem, na který se aplikují vhodné statistické metody (v souladu s odst. 3.57 Směrnice OECD). Ty berou v úvahu střední trend za účelem odstranění nepřesností a extrémů, čímž jsou míněny krajní hodnoty v obou směrech. Určení hodnoty ve střední výši mezi dvěma krajními hodnotami zaručí co nejlepší možnou srovnatelnost. Užití mezikvartilového rozpětí jakožto Směrnicí uznávaného nástroje přitom není vyloučeno (možnost jeho aplikace ostatně potvrdil NSS v rozsudku ze dne 20. 2. 2022, č. j. 7 Afs 472/2018 - 57).

[57] Stěžovatelka rovněž opakovaně požadovala dodatečně zohlednit odpis oceňovacího rozdílu jako nezdanitelný výnos dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona. Žalovaný se této otázce věnoval v bodech 80 až 98 svého rozhodnutí, krajský soud pak v bodech 53 až 54 napadeného rozsudku. NSS se k jejich závěrům o nedůvodnosti takového požadavku přiklání. Daňové orgány ve vztahu k aplikaci

pokračování

§ 23 odst. 4 ZDP nejprve ověřily, zda je odpis oceňovacího rozdílu nákladem definovaným v § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, resp. nákladem dle zvláštního právního předpisu (zákon o účetnictví). Byť v nynější věci byla naplněna první podmínka, a to, že samotný oceňovací rozdíl nákladem nebyl (jednalo se o daňově neuznatelný náklad), nebyla ve věci zjištěna souvislost mezi výnosy a náklady ve formě odpisu oceňovacího rozdílu, neboť neexistovaly výnosy ve smyslu ZDP. Zmíněné výnosy byly v danou chvíli pouze hypotetickou položkou, jejíž výši stěžovatelka ani nevyčíslila (logicky tak ani nemohla učinit). Daňové orgány i krajský soud proto správně nedovodily přímou souvislost mezi uplatněnými nedaňovými náklady a případným výnosem vzniklým z výpočtu ziskové přírážky, resp. přímou přefakturací těchto nákladů.

#### IV. 4 K rozporu s ustálenou správní praxí a nesprávnému hodnocení důkazů

[58] Stěžovatelka bez jakékoli konkretizace opakovaně tvrdí, že Specializovaný finanční úřad ve svých (blíže neoznačených) závazných posouzeních jednoznačně prezentoval, že položka odpisu oceňovacího rozdílu bývá z nákladové základny vylučována. Stěžovatelka svá obecná tvrzení o ustálené rozhodovací praxi nepodložila žádným důkazem, což odůvodnila povinností dodržovat v daňových věcech zásadu mlčenlivosti. Je nasnadě, že ani krajský soud se z obdobných důvodů nemohl její námitce detailně věnovat.

[59] V bodě 43 svého rozsudku nicméně i tak správně poukázal na to, že dle § 132 daňového řádu může správce daně vydat daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků. V projednávané věci se nicméně stěžovatelka takového rozhodnutí nedomáhala. Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že závazné posouzení a daňová kontrola jsou zcela odlišnými instituty. V rámci závazného posouzení správce daně neprovádí dokazování a neověřuje správnost a pravdivost tvrzení daňového subjektu (např. o způsobu stanovení ceny mezi spojenými osobami). Vychází z předpokladu, že tvrzení žadatele odpovídají skutečnosti a posuzuje sdělené. Daňová kontrola naopak probíhá u konkrétního daňového subjektu, za konkrétních skutkových okolností a na podkladě konkrétních zjištění.

[60] Z judikatury (např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 3207/07, a judikatura citovaná v bodě 21 nálezu) i doktríny (např. Codl, D.: Zásada legitimního očekávání ve správním právu. Právní rozhledy 23-24/2019, s. 828, oddíl III.) plyne, že ochrana legitimního očekávání je zpravidla spojena buď se zavedenou správní praxí nebo s příslibem či ujištěním ze strany správního orgánu. Dle NSS (srov. např. rozsudek ze dne 8. 11. 2017, č. j. 10 Afs 86/2017 - 42) je „*předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy*“. Nic takového se ovšem stěžovatelce v nynější věci nedostalo; zavedenou správní praxí pak ani neoznačila, ani nedoložila.

[61] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí konečně i to, že žalovaný a následně krajský soud nesprávně hodnotili předložené důkazy v podobě sestav majetku. Tato námitka nesprávného hodnocení důkazů nicméně poprvé zaznívá až v kasační stížnosti, a proto je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Své názory navíc stěžovatelka vyslovuje v kontextu závěru, že při přeměně nedošlo k přecenění majetku. Tento argument byl přitom

již vypořádán výše, a to v rámci úvah o zákonnosti zahrnutí oceňovacího rozdílu do nákladové základny.

#### V. Závěr a náklady řízení

[62] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[64] Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[65] Žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. června 2024

Michal Bobek  
předseda senátu