



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **FOREZ s.r.o.**, IČ 64788342, se sídlem Ostrov 2, 561 22 Ostrov, zastoupené JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem, se sídlem Ovocný trh 12/573, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové č. j. 3351/12-1200-605353 ze dne 8. října 2012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 121/2012 - 131 ze dne 30. ledna 2014,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dne 17. června 2009 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na základě podnětu Policie ČR, která v trestním řízení dospěla k závěru, že žalobkyně byla koncovým článkem řetězce „*společností vzájemně personálně propojených, u kterých je důvodné podezření z neoprávněného zúčtování fiktivních faktur s úmyslem neoprávněného odpočtu DPH či kráčení daně z příjmů a DPH.*“ Vnitřní články řetězce, společnosti SYMBIOSA GROUP s. r. o. (dále jen „Symbiosa“), později GABRETA BOHEMIA s. r. o. a EURO INDEX s. r. o., a PROPERTY Praha s. r. o. (dále jen „Property“), měly podle podnětu Policie ČR vystavovat fiktivní faktury za zajištění odvysílání televizní reklamy, aniž by odvysílání zprostředkovaly nebo se na jeho zajištění jiným způsobem podílely, a to s úmyslem umožnit odběratelům neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty a snížení základu daně z příjmů právnických osob. Zmíněné společnosti

se následně staly pro správce daně nekontaktními, nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku, do funkce jednatele jmenovaly osobu s neurodegenerativním onemocněním, později nekontaktní cizince. Dále se daňová kontrola věnovala též jednotlivým projektům výzkumu a vývoje, které žalobkyně uplatnila jakožto odečitatelné položky podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění.

[2] Na základě zjištění této daňové kontroly provedené u žalobkyně za zdaňovací období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2007 Finanční úřad v Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“) zvýšil základ daně žalobkyně o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 2.042.700 Kč a o odečet nákladů podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve výši 27.916.764 Kč, které měly být vynaloženy při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Finanční úřad proto vydal dne 2. listopadu 2011 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 7.190.160 Kč.

[3] Finanční úřad totiž neuznal náklady žalobkyně vynaložené na reklamu jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů proto, že ceny sjednané mezi spojenými osobami za zajištění reklamy se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, s tím, že tento rozdíl nebyl uspokojivě vysvětlen. Spojení osob finanční úřad spatřoval ve vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů]. Finanční úřad současně neakceptoval odečitatelnou položku nákladů výzkumu a vývoje z důvodu nesplnění náležitostí projektů výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů a dále uvedl, že projekty ve skutečnosti nepředstavují výzkum a vývoj, neboť nepřinášejí nic nového a jedná se o výrobní postupy na základě objednávek zákazníků.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně bránila odvoláním, které však bylo zamítnuto v návěti označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové. Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Krajský soud námitkám žalobkyně nepřisvědčil a žalobu zamítl. Došel k závěru, že na žalobkyni leželo v důsledku zjištění daňové kontroly důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že nebyla zapojena v řetězci spojených osob a že ceny odpovídaly cenám obvyklým. Důkazní břemeno však žalobkyně neunesla. Krajský soud shodně jako Finanční ředitelství v Hradci Králové dospěl k závěru, že se v projednávané věci jednalo o vztah spojených osob, a rovněž se ztotožnil se závěry napadeného rozhodnutí ohledně výše cen za marketingové a reklamní služby. Co se týče odečitatelné položky výzkumu a vývoje, krajský soud sice uznal, že předložení projektů výzkumu a vývoje v elektronické podobě naplnilo podmínku písemné formy, naznal však, že projekty nesplňují následující záležitosti: 1) uvedení sídla žalobkyně, 2) identifikační číslo, 3) formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu ve vztahu k žalobkyni, 4) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, a konečně 5) místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila před zahájením řešení. S ohledem na to vydaje na vědu a výzkum podle daných projektů nepředstavovaly položky odečitatelné od základu daně podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a proto se již soud nezabýval věcným posouzením projektů výzkumu a vývoje.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka svou kasační stížností brojila proti závěrům krajského soudu ohledně neuznání nákladů na reklamu i ohledně nákladů na výzkum a vývoj.

[7] Předně stěžovatelka uvedla, že krajský soud nesprávně převzal závěry z rozhodnutí téhož soudu v řízeních o žalobách stěžovatelky vedených pod sp. zn. 31 Af 73/2012 a 31 Af 74/2012. Dané případy se týkaly daně z přidané hodnoty a jejich závěry nelze v důsledku rozdílné právní úpravy a v důsledku jiného rozsahu dokazovaných skutečností automaticky aplikovat na otázky daně z příjmů. Ze znění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů stěžovatelka vyvozuje, že pro podřazení skutkového stavu pod kategorií „*spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ je třeba prokázat, že se jednalo o aktivní jednání všech subjektů zúčastněných na takovém řetězci. Dále je nezbytný jednotící úmysl všech zúčastněných. Důkazní břemeno pak leží na správci daně, neboť nelze dokazovat negativní skutečnosti. Stěžovatelka odmítá vědomou účast v řetězci společností a tvrdí, že neměla žádné povědomí o dodavatelích svého obchodního partnera Property, o plnění jejich daňových povinností a způsobu účtování mezi nimi. To ostatně dokazuje i skutečnost, že v rámci trestního řízení týkajícího se předmětného řetězce vystupoval jednatel stěžovatelky toliko jako svědek. Krajský soud v napadeném rozsudku rozsáhle popisuje vnitřní poměry řetězce, ovšem nedokládá úmyslné zapojení žalobce. O opaku nesvědčí ani poznámky zabavené Policí ČR.

[8] Stěžovatelka označuje za nesprávné úvahy krajského soudu o tom, že se nechovala jako správný obchodník, protože si dostatečným způsobem neověřila obvyklé ceny za odvysílání reklamy. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že je zdatnou obchodnicí, ovšem v průmyslových oblastech, s reklamou nemá žádné zkušenosti. O cenách společnosti Property neměla žádné pochybnosti a zdály se jí přijatelné, protože dříve zjistila, že TV NOVA nabízí jednu minutu vysílacího času za půl milionu Kč. I kdyby však neprovedla žádná šetření, má stěžovatelka za to, že jí takový postup nelze přičítat k tíži, protože tuto povinnost žádný zákon neukládá.

[9] K výši sjednaných cen stěžovatelka dodala, že pokrývají nejen cenu vysílacího času, ale i cenu zhotovení a výroby vysílaných reklamních spotů, bannerů a konzultace ohledně reklamní kampaně. Důkazy správce daně prostřednictvím ceny vysílacího času televizních stanic proto nemají váhu ve vztahu k nyní projednávanému případu. Cenou výroby reklamy se nikdo v řízení nezabýval. Tím, že krajský soud tyto závěry správce daně převzal, zatížil rozsudek vadou způsobující jeho nezákonnost.

[10] Stěžovatelka brojila i proti závěrům krajského soudu ohledně nesplnění náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Každý z projektů je součástí spisu ve formátu .xls (formát programu MS Excell). Soubory .xls obsahují několik sešitů, které však tvoří jeden celek projektu výzkumu a vývoje. Na šestém listu v těchto souborech je uveden seznam zaměstnanců včetně uvedení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu a forem jejich pracovněprávního vztahu ke stěžovatelce. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je uveden v sešitu s názvem „Předávací protokol“. Adresa sídla stěžovatelky je patrná pro změnu v sešitu s názvem „Zadávací protokol“. Jestliže krajský soud připustil zachování písemné formy v případě doložení dokumentů v elektronické podobě, byly tyto náležitosti projektů výzkumu a vývoje splněny, a napadený rozsudek tím pádem nemá v tomto ohledu oporu ve spisech.

[11] Splněn byl podle mínění stěžovatelky i požadavek na uvedení jména a příjmení osoby, která schválila projekt před zahájením jeho řešení. Ke konstatování krajského soudu, že projekty obsahují popis s dodatkem „jednatel společnosti“, stěžovatelka uvedla, že podpis je odjakživa jednoznačným identifikačním údajem, tím spíše ve spojení s informací o funkci jednatele společnosti, jichž bylo toliko pět. U stěžovatelky navíc existuje vnitropodniková směrnice obsahující podpisové vzory jednotlivých oprávněných zaměstnanců.

[12] Stěžovatelka připustila, že identifikační číslo v projektech výzkumu a vývoje skutečně absentuje. Považuje ovšem za velmi formalistický přístup, podle něhož by neměla být uznána odečitatelná položka ve výši několika desítek milionů jen kvůli marginálnímu formálnímu nedostatku. Podle stěžovatelky je účelem zákonného požadavku na uvedení identifikačního čísla jednoznačná identifikace subjektu. Tomu bylo učiněno zadost uvedením firmy a sídla.

[13] Stěžovatelka má za to, že splnila veškeré náležitosti projektů výzkumu a vývoje, a proto se měl krajský soud věnovat též námitkám směřujícím do materiální stránky projektů výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, že tak neučinil, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[14] Na základě všech výše uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu projednávání.

[15] Žalovaný, na něhož od 1. ledna 2013 přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové, ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že pro neuznání nákladů vynaložených na reklamu je rozhodné, že byla prokázána existence řetězce dodavatelů, v němž byla stěžovatelka zapojena, průběh finančních toků souvisejících s dodávkou a odlišnost ceny sjednané od ceny obvyklé, nikoliv to, zda stěžovatelka o svém zapojení věděla a její případný úmysl. K argumentu stěžovatelky, že sjednané ceny neobsahovaly pouze cenu vysílacího času, ale i výrobu reklamních spotů a bannerů a cenu konzultací, odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 - 52 a na rámcové smlouvy uzavřené mezi společností Property a stěžovatelkou, v nichž byla stanovena cena za odvysílání jednoho spotu ve výši 44.300 Kč. Ohledně odečitatelné položky na výzkum a vývoj žalovaný zopakoval přesvědčení, že ani přes doplnění ze strany stěžovatelky v odvolacím řízení projekty nespĺňují formální náležitosti.

[16] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na svém právním názoru ohledně výkladu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož je nutné prokázat aktivní jednání a jednotící úmysl všech aktérů v řetězci. Dále poukázala na to, že žádný právní předpis nestanoví cenovou regulaci trhu reklamních služeb a že na navýšení cen prodávané služby je založeno kapitalistické podnikání. Prodejem se ziskem dojde ke vzniku daňové povinnosti u smluvního partnera. Z hlediska fiskálního je proto lhostejné, že jeden daňový subjekt na dani ušetří vynaložením těchto vyšších nákladů, neboť jeho smluvnímu partnerovi vznikne daňová povinnost tyto příjmy zdanit. Neschopnost správce daně takovou daň vybrat nelze přičítat k tíži stěžovatelky. Stěžovatelka k otázkám nákladů vynaložených na reklamu ještě zopakovala, že nebylo zohledněno, že kupní cena obsahovala též cenu za tvorbu reklamy. Co se týče nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, stěžovatelka znovu tvrdila, že jí předložené projekty v elektronické podobě obsahují veškeré náležitosti kromě identifikačního čísla, které není nezbytné. Krajský soud proto zásadním způsobem pochybil, jestliže se vůbec nezabýval materiální stránkou věci. Konečně stěžovatelka podotkla, že správce daně v okrese Ústí nad Orlicí veškerým strojírenským závodům paušálně neuznává odečitatelnou položku z titulu výzkumu a vývoje.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal problematiku týkající se nákladů vynaložených na reklamu [část III. A)]. V části III. B) Nejvyšší správní soud posoudil otázku splnění podmínek pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje od základu daně.

III. A) Reklama

[20] Na základě zjištění daňové kontroly správce daně zvýšil základ daně stěžovatelky podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na nákladech souvisejících s reklamou.

[21] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. ledna 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, bod 22, veškeré citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za účelem aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: (1) Šlo spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? (2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?

[22] Co se týče první otázky, z šetření Policie ČR, které měl správce daně k dispozici, plyne, že stěžovatelka byla v letech 2007 a 2008 koncovým článkem řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně či snížení zvýšení daňové ztráty.

[23] Stěžovatelka nerozporuje existenci takového řetězce, zpochybňuje však, že o vytvoření řetězce věděla a byla do něj aktivně zapojena. Z toho důvodu v nyní projednávaném případě nesouhlasila s aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něhož, *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“* Spojení osob správce daně spatřoval v naplnění § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou jinak spojenými osobami osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[24] Nyní projednávaný případ přímo souvisí s věcí řešenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. ledna 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 - 52. V této věci byla stěžovatelce na základě zjištění stejné daňové kontroly jako v nyní projednávaném případě doměřena v souvislosti s účastí na výše zmíněném řetězci daň z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku v souvislosti s účastí stěžovatelky na řetězci uvedl: *„Sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup příslušné ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody. Vzhledem k dalším okolnostem, zejména vzhledem k prokázané existenci finančního řetězce, proto nebyl nelogický závěr, ke kterému se přiklonil i krajský soud, že skutečným účelem předmětné transakce, při které došlo k razantnímu zvýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo získat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň řádně ubrazena.“* (bod 29).

[25] Nejvyšší správní soud nemá důvod se od závěru osmého senátu v nyní projednávaném případě odchylovat. Nic na tom nemění ani přesvědčení stěžovatelky, podle něhož je v důsledku díkce § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nutno prokázat aktivní jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil. Účelem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. března 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65). S ohledem na to v rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-30 ze dne 13. června 2013, týkajícím se stejného řetězce s jinou koncovou společností, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [tedy v projednávané věci nejen společnosti SYMBIOSA (později GABRETA) a společnost Property, ale i koncová společnost, kterou je stěžovatelka]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“* Následně dodal, že „*Předně je nutno konstatovat, že díkce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá díkce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.“*

[26] Ze správního spisu vyplývá, že společnost Property účtovala stěžovatelce za odvysílání reklamního spotu cenu zhruba dvaadvacetkrát zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by navýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Nejvyšší správní soud proto setrvává na své dosavadní judikatuře, podle níž je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Názor stěžovatelky ohledně nutnosti prokázání subjektivní stránky takového nekalého jednání správcem daně je nesprávný (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. června 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31). Tomu ostatně nasvědčuje i ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně oproti tomu mimo jiné prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. června 2010, č. j. 1 Afs 13/2010 - 39, bod 18). Tak tomu bylo i v tomto případě. Na správci daně leželo důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. března 2013 č. j. 9 Afs 87/2012 - 50 či rozsudek z 27. ledna 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS.). Správce daně doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byla stěžovatelka. Stěžovatelka pak ovšem neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání racionálních důvodů pro zhruba dvaadvacetkrát zvýšenou cenu (k výši ceny viz níže) za odvysílání reklamy (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. října 2013 sp. zn. III. ÚS 1568/13, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>).

[27] Na první otázku, tedy zda se i v případě stěžovatelky jednalo o spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto Nejvyšší správní soud odpovídá kladně.

[28] Co se týče sjednaných cen, Nejvyšší správní soud předesílá, že rozdíl oproti cenám obvyklým nastává, lakonicky řečeno, jestliže se předmětné zboží či služby nakupují příliš levně či naopak příliš draze. Ve vztahu k okolnostem nyní posuzovaného případu lze bezpečně dovodit, že dvaadvacetinásobné předražení ceny za odvysílání reklamních spotů je natolik značným předražením, že muselo i běžného podnikatele neobeznámeného s poměry reklamního trhu „udeřit do očí“, a tedy pro takové předražení musí takový podnikatel předestřít nějaké zvláštní vysvětlení, jinak lze presumovat obchod za cenu jinou než obvyklou.

[29] Z šetření správce daně vyplývá, že odvysílání reklamních spotů zajišťoval B. V. prostřednictvím společnosti ARBOMedia, který za odvysílání jednoho spotu fakturoval společnosti Symbiosa 1.850 až 1.950 Kč. Symbiosa (a poté, co se stala nekontaktní, na její místo nastoupila společnost Gabreta) následně fakturovala dalšímu odběrateli Property za jeden reklamní spot 42.970 Kč. Property takto zaplatila společnosti Symbiosa a následně Gabreta částky v řádech desítek milionů českých korun, které byly obratem vybrány v hotovosti z účtu. Společnost Property následně účtovala stěžovatelce za odvysílání jednoho reklamního spotu až 44.300 Kč.

[30] Z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur správce daně zjistil, že obvyklá cena za reklamní spot vysílaný na ČT4 se v závislosti na vysílacím čase pohybovala mezi čtyřmi až osmi tisíci korunami. Ceny za vysílací čas na ostatních televizních stanicích, na nichž stěžovatelka své reklamní spoty nechala vysílat, byly ještě nižší (viz s. 10 až 11 zprávy o daňové kontrole č. j. 91451/11/273930607657).

[31] Ke zjišťování obvyklé ceny se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 11. února 2004, č. j. 7 A 72/2011 - 53 (č. 576/2005 Sb. NSS): „*Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a ke jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, [Nejvyššímu správnímu soudu] nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.*“ Ve své pozdější judikatuře Nejvyšší správní soud upřesnil, že „*referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).*“ (výše citovaný rozsudek 7 Afs 74/2010-81). Správce daně v tomto případě splnil uvedené požadavky. Použil objektivní kritéria a postupoval srovnávací metodou, kdy srovnával ceny různých mediálních agentur za vysílací čas na stejných televizních stanicích, na jakých byly vysílány reklamní spoty stěžovatelky.

[32] Stěžovatelka uvedla, že i kdyby neprovedla vůbec žádné šetření ohledně tržních cen za vysílací čas, nemůže jí to být kladeno k tíži, neboť takovou povinnost žádný zákon neukládá. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na předchozí odstavce pojednávající o důkazním břemenu prokázání racionálních důvodů pro vynaložení nákladů vyšších, než je cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích. Stěžovatelčina argumentace o tom, že postih prodeje zboží či služeb se ziskem je popřením základních principů kapitalistického podnikání, není příhodná. Takové principy ani krajský soud ani správce daně nerozporoval. Finanční úřad vydal dodatečný platební výměr nikoliv proto, že byla navýšena cena prodané služby, nýbrž proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno prokázání racionálních důvodů pro koupi za mnohonásobně vyšší cenu, než je cena na trhu obvyklá v nedeformovaných vztazích, které nesla v důsledku zpochybnění účelu deklarovaných obchodních operací v rámci zmíněného řetězce.

[33] Co se týče odkazu stěžovatelky na zjišťování ceny u TV NOVA, Nejvyšší správní soud uzavírá, že s touto námitkou se dostatečně vypořádal již finanční úřad na stranách 18 a 19 zprávy o daňové kontrole. TV NOVA je celoplošnou stanicí s nesrovnatelnou sledovaností oproti stanicím, na nichž byla vysílána reklama stěžovatelky (TV Spektrum, AXN, Sport 1 či ČT4). Stěžovatelka navíc cenu zjišťovala prostřednictvím údajů z roku 2010, přestože k objednávce reklam došlo v roce 2007.

[34] Současně ovšem stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že sjednané ceny pokrývají nejen cenu vysílacího času, ale i cenu zhotovení a výroby vysílaných reklamních spotů, bannerů a konzultace ohledně reklamní kampaně. Důkazy správce daně prostřednictvím ceny vysílacího času televizních stanic proto podle ní nemají váhu ve vztahu k nyní projednávanému případu.

[35] Stěžovatelka tyto skutečnosti tvrdila již v žalobě, na podporu svých tvrzení ovšem nepředložila žádné důkazy (viz s. 6 bod 5 žaloby). Takové skutečnosti nevyplývají ani ze správního spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu. Faktury vystavené společností Property na stěžovatelku jako odběratele obsahují následující popis: „*Fakturujeme Vám dle rámcové smlouvy č. 2007/V, dodatku č. 1 vysílané tel. spoty na TV [...]*“ Některé další faktury odkazují na dodatek č. 2 k rámcové smlouvě č. 2007/V. Ve správním spise sice nebyla dohledána ani rámcová smlouva č. 2007/V, ani dodatek č. 1, který ostatně daňový subjekt nepředložil, jak plyne z napadeného rozhodnutí na straně 6. Založen je pouze dodatek č. 2, v němž je uvedeno, že „*cena jednoho vysílání reklamního spotu činí 44.300 Kč*“. Oproti tvrzení stěžovatelky však ze spisu vyplývá, že např. výroba třicetisekundového reklamního spotu byla fakturována zvláště fakturou vystavenou dne 17. dubna 2007 č. 20070406 (příloha protokolu o ústním jednání ze dne 17. června 2009 č. j. 61336/09/273930603352): a tak fakt, že vytvoření reklamního spotu byl v tomto případě vyúčtován zvláště, přímo vyvrací tvrzení stěžovatelky, že „*v ceně byla také tvorba reklamy*“ (strana 2 bod 7 repliky stěžovatelky k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti). Pro dokreslení Nejvyšší správní soud dodává, že v čl. II rámcové smlouvy č. 2008/II se výslovně uvádí, že součástí plnění podle této smlouvy není výroba reklamního spotu.

[36] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že byl prokázán i rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými, a proto je třeba kladně odpovědět i na druhou otázku podmiňující aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na výše řečené Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud interpretoval a aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správně.

III. B) Projekty výzkumu a vývoje

[37] S účinností od 1. ledna 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu

a vývoje od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona.

[38] S ohledem na „poutavost“ možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů od 1. ledna 2006, kdy byl do zákona vložen § 34 odst. 5, který stanovil: „*Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka nebo jeho členem.*“ V metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne 3. října 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je uvedeno, že projekt výzkumu a vývoje má být souhrnný dokument.

[39] Formou projektu výzkumu a vývoje se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 29. listopadu 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34 (č. 3002/2014 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud předně uvedl, že i elektronická podoba projektu výzkumu a vývoje splňuje požadavek písemné formy. Následně dospěl k závěru, že v daném případě nebylo nutné trvat na tom, aby projekt výzkumu a vývoje byl obsažen v jednotném dokumentu, jestliže některé náležitosti byly obsaženy v jiných dokumentech. Správce daně proto neměl odmítnout odečtení nákladů za výzkum a vývoj pouze s odkazem na formální nedostatky projektů výzkumu a vývoje, nýbrž se měl zaměřit na posouzení reálných výstupů. Druhý senát však sám připustil, že posuzovaná věc byla „značně specifická“ a zdůraznil nutnost zohlednění všech subjektivních i objektivních skutečností. V citovaném případě hrál roli zejména fakt, že ustanovení § 34 odst. 5 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až v době, kdy stěžovatel začínal s realizací první etapy předmětného projektu. Právě s ohledem na novou právní úpravu si byl vědom formálních deficitů projektu a snažil se je napravit prostřednictvím zařazení dalších dokumentů obsahujících nezbytné náležitosti.

[40] Situace v nyní projednávaném případě je zcela odlišná. Projekty byly vypracovávány již za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, který zakotvil výše citované náležitosti projektů. Stěžovatelka tak znala či alespoň měla znát přesné požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlala-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje. Přesto projekty výzkumu a vývoje nejsou formálně bezvadné, jelikož neobsahují předepsané náležitosti. Stěžovatelka sama v kasační stížnosti na straně 5 připouští absenci identifikačního čísla s tím, že zpochybňuje samotný význam tohoto údaje v projektu výzkumu a vývoje a uvádí, že daňový subjekt je jasně identifikovatelný i přes neuvedení identifikačního čísla.

[41] Kdyby jen to, nejde však zdaleka o formální nedostatek jediný. Další chybějící náležitostí projektů je místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila. Stěžovatelka v tomto ohledu namítá, že protokoly jsou podepsané a že podpis je odjakživa jednoznačným identifikačním údajem konkrétní fyzické osoby. Totožnost podepsané osoby bylo podle ní možné jednoduše zjistit s ohledem na to, že mělo jít o podpisy jednatelů společnosti, kterých bylo pouze pět, tím spíš za existence vnitropodnikové směrnice pro cirkulaci dokumentů obsahující podpisové vzory oprávněných zaměstnanců. Žádný zákon podle stěžovatelky neukládá, aby byly k vlastnoručnímu podpisu připojovány vysvětlující znaky.

[42] Nejvyšší správní soud ze správního spisu naproti tomu zjistil, že zadávací protokoly úkolu výzkumu a vývoje předložené stěžovatelkou obsahují pouze nečitelný podpis, z něhož nelze identifikovat ani příjmení, natož jméno dané osoby. Tento nedostatek nemůže zhojit ani poukaz na existenci vnitropodnikové směrnice obsahující podpisové vzory. Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (*de facto* dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

[43] To, co stěžovatelka označuje za projekty, v tomto smyslu trpělo dalšími deficity. Stěžovatelka nesouhlasila například se závěrem krajského soudu, že jí předložené projekty neobsahovaly další podstatné náležitosti, konkrétně formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a sídlo poplatníka. Jelikož krajský soud v napadeném rozsudku připustil, že elektronická podoba dokumentů postačí pro splnění požadavku písemné formy, stěžovatelka poukázala na to, že správci daně předložila projekty výzkumu a vývoje v elektronické podobě na nosiči elektronických dat. Konkrétně v kasační stížnosti uvedla: „Každý z těchto projektů je vytvořen programem MS Excell, tzn. je ve formátu .xls. Excellovský soubor pak obsahuje několik sešitů, které jsou mezi sebou přepínatelné na spodní listě. Tento celek několika sešitů obsažený však v jednom souboru ve formátu .xls je vždy jedním projektem výzkumu a vývoje.“ Stěžovatelka tvrdila, že šestým listem je sešit „seznam zaměstnanců“, kde lze nalézt informace o osobách odborně zajišťujících realizaci projektu a formě jejich pracovněprávního vztahu; pátým listem sešit „předávací protokol“ obsahující způsob kontroly a hodnocení řešení projektu. Adresa sídla stěžovatelky měla být patrná z hlavičky sešitu „zadávací protokol“.

[44] Jak je z uvedené rekapitulace zřejmé, stěžovatelka tuto námitku formulovala relativně obecně a odkázala pouze na „soubory ve formátu .xls“, nikoliv na konkrétní soubory (ve smyslu její argumentace na konkrétní jednoznačně identifikované projekty), z nichž by tvrzené skutečnosti prokazatelně vyplývaly a jež by mohl Nejvyšší správní soud ověřit. Přesto, nad rámec role

kasačního soudu, Nejvyšší správní soud prohledal obsah DVD nosičů obsažených ve správním spise a zaměřil se na všechny soubory s příponou .xls, kterých je několik set. V žádném z nich ovšem nebyly nalezeny stěžovatelkou uváděné sešity „seznam zaměstnanců“ a „předávací protokol“. Ve složce „Zadávací protokoly 2007“ jsou v souborech s příponou xls obsaženy toliko čtyři sešity, a to sice zadávací protokol, kalkulace nákladů, evidence hodin a evidence nákladů (např. soubory 9729.xls, 8110.xls, 8360.xls nebo 9121.xls). Stěžovatelkou zmíněné sešity se nenacházejí ani ve složce „podklady 2007“, v níž je ke každému projektu přiložena korespondence, modely, výkresy, u některých ještě foto. Sešity „zadávací protokol“ sice nalezeny byly, údaje o sídle stěžovatelky ovšem neobsahují. Stejně jako v listinných verzích zadávacích protokolů je i v elektronických obsažen pouze údaj „*Obchodní název společnosti: FOREZ S.R.O.*“.

[45] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelkou citovaný protokol o předání se nachází v listinné podobě, a to pouze ve vazbě na jediný projekt z celkového počtu několika desítek, v části soudního spisu, kterou Nejvyššímu správnímu soudu zaslala stěžovatelka s tím, že jí tato část spisu tvořená jejími důkazními návrhy byla krajským soudem vrácena. Z předávacího protokolu vystaveného dne 22. května 2008 je patrné, že byl vyhotoven až po zahájení realizace projektu, tudíž ani v tomto jediném případě neodpovídá požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů na uvedení způsobu kontroly a hodnocení řešení projektu, a to před zahájením řešení projektu.

[46] S ohledem na uvedené skutečnosti je zřejmé, že stěžovatelkou předložené projekty jsou z hlediska požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nekompletní, přičemž se jedná o absenci podstatných náležitostí projektů, nikoliv pouze formálních administrativních informací, jak tvrdí stěžovatelka. Dlužno též dodat, že na nedostatky projektů byla stěžovatelka správcem daně upozorňována již v průběhu daňové kontroly a vyzývána k předložení projektů splňujících zákonem stanovené náležitosti.

[47] Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá než přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatelkou předložené projekty výzkumu a vývoje neobsahují veškeré náležitosti na ně kladené ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V takovém případě pak nebylo vadou řízení, že krajský soud již nepřezkoumával věcně závěry správce daně v tom směru, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. O nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se tedy nejedná. Krajský soud se věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje skutečně nezabýval. Nešlo však o opomenutí žalobní námitky, nýbrž o výslovné konstatování nadbytečnosti takového postupu (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34).

[48] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud postupoval přezkoumatelným způsobem a zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

IV. Náklady řízení

[49] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. srpna 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu