



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Vestra Clinics s. r. o.**, IČ 28796225
Jiráskova 1389, 516 01 Rychnov nad Kněžnou
zastoupena JUDr. Františkem Divíškem, advokátem
Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20595/20/5200-11434-711926,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou se žalobce se domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti třem platebním výměrům Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj a potvrdil tak vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, 2017 a 2018 v celkové výši 3 370 410 Kč.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce konstatoval, že s napadeným rozhodnutím nesouhlasí, když závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí považuje za nesprávné a nezákonné. Za nesprávné a nezákonné považuje žalobce pak i platební výměry. Podstatou sporu mezi žalobcem a správcem daně je uplatnění odčitatelné položky Vědy a Výzkum (dále též jako „položka VaV“) podle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 34a až 34e uvedené právní úpravy, konkrétně to, zda jsou věcně naplněny podmínky pro uplatnění položky VaV, zejména pak prvek novosti, prvek nejistoty a to, zda provádí žalobce výzkum sám.
3. Dále uvedl, že mezi žalobcem a správcem daně je nesporné, že projekty výzkumu a vývoje, které žalobce zpracoval, plní všechny formální náležitosti dle § 34c zákona o daních z příjmů.

Znalecký posudek a Potvrzení

4. Žalobce uvedl, že si na své vlastní náklady nechal zpracovat svůj vlastní znalecký posudek od soudního znalce PharmDr. J. B., Ph.D. - soudního znalce jmenovaného rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem č.j. Spr 5334/2005 ze dne 7.10.2005 pro obor zdravotnictví, odvětví farmakologie, specializace farmakologie humánních a veterinárních léčiv. Jedná se o předního odborníka a soudního znalce přímo v oboru léčiv.
5. Z obsahu znaleckého posudku žalobce zdůraznil tyto závěry:
 - a) Znalec výslovně uvádí na straně 5 nahoře: „Odpovědnost daná GCP Investigátorům - jsou jediní, kdo má kontakt se subjektem hodnocení a kdo provádí přímé hodnocení nejen sledovaných klinických parametrů, ale všímá si odlišností oproti standardu, či léčebnému očekávání a stanovuje těmto nálezům míru závažnosti a tyto výsledky dále předává k administrativnímu zpracování.“. Dále na straně 8 (pod písmenem c) se uvádí: „K ochraně společnosti před závažnými nežádoucími účinky léčiv vznikl systém hlášení nežádoucích účinků a nežádoucích příhod, který je v případě klinického hodnocení léčiv zcela závislý na výstupech z pozorování zkoušejících lékařů, kteří zkoumají jeho dopad na pacienty.“ Uvedené jednoznačně konstatuje naprosto nenahraditelnou roli investigátora (zkoušejícího), který jediný musí hodnotit (na základě pozorování a svých odborných vědeckých kapacit) odlišnosti, jejich vztah ke zkoušené látce a míru závažnosti odlišností. Právě v tom, že je to zkoušející, kdo posuzuje určitý stav pacienta a hodnotí, zda stav má a jaký vztah ke zkoušené léčivé látce, je nutné spatřovat prvek novosti, který může přinést jenom zkoušející, nikdo jiný.
 - b) Znalec jednoznačně v odpovědi na dotaz č. 1 konstatuje, že žalobce se podílel na naplnění prvku novosti nebo novátorství. Toto Znalec spatřuje v objevech odhalující bezpečnost a rizika inovativní léčby a též v odhalování SAE a předávání podnětů SUSARů, které odhaluje pouze investigátor (nikoliv zadavatel), tak ve farmakologicky přínosné činnosti podílení se např. na hledání klinicky vyvážené dávky, v čemž lze spatřovat jistou míru výzkumné investigativnosti.
 - c) Podle znalce v procesu klinického hodnocení docházelo k naplnění prvku výzkumné nejistoty, který znalec spatřuje nejen v zastavení studie a tím nesení rizika ukončení finančního příjmu, ale především v neprobádanosti chování podávaných léčiv. Znalec

trefně vysvětluje, že prvek výzkumné nejistoty je přítomen pro celou dobu provádění klinického hodnocení.

6. Žalobce tak považoval za zřejmé, že v jeho činnosti znalec jednoznačně spatřoval prvek novosti (novátorství) i prvek nejistoty. Splnění i jen jednoho z těchto prvků je zcela dostačující pro uplatnění odčitatelné položky VaV.
7. Žalobce dále žalovanému doložil pro účely projednání odvolání potvrzení, která dokazují to, že došlo k ovlivnění protokolu a či dochází k ovlivnění protokolů od investigátorů, zde od MUDr. L. P. Jedná se o tato potvrzení:

(i) Potvrzení od společnosti Pharmatrophix, Inc., 2198 Sterling Avenue Menlo Park, Kalifornie: z obsahu potvrzení vyplývá, že tato společnost pracovní verzi protokolu o klinickém hodnocení dává k připomínkám i zkoušejícím lékařům a jejich připomínky zvažuje. Společnost výslovně potvrzuje, že u klinického hodnocení látky LHMI IA-31-BHS se MUDr. L. P. účastnil jako významný vědecký odborník, jeho připomínky přímo ovlivnily způsob provádění klinického hodnocení; MUDr. L. P. poskytuje rady a komentáře k procesu klinického hodnocení uvedené společností; z jeho povinnosti upozorňovat na situace, které by mohly ohrozit subjekt klinického hodnocení, může vzniknout změna protokolu; MUDr. L. P. jako zkoušející musí sám zvážit, zda určitý subjekt klinického hodnocení bude zařazen do studie, či nikoliv a musí hodnotit účast každého subjektu v procesu klinického hodnocení.

(ii) Potvrzení od společnosti Eisai Inc., 100 Tice Blvd, Woodcliff lake, NJ 07677: Z potvrzení vyplývá, že uvedená společnost očekává zapojení MUDr. L. P. též v klinických, vědeckých a medicínských aspektech klinického hodnocení. Uvádí se, že tento odborník se účastnil klinického hodnocení protokol E2609-G000-302 - zkoumaná složka elenbecestat u Alzheimerovy choroby. Tato společnost též potvrzuje, že dodatky k protokolům o klinickém hodnocení vychází z připomínek a informací od zkoušejících a změny jsou vyvolané vědeckými i lékařskými kritérii, na základě informací o neočekávaných problémech při podávání zkoušené látky. Potvrzuje se, že protokol této společnosti ponechává na zvážení a vědecké lékařské úvaze zkoušejícího zařazení subjektu hodnocení do studie podle výsledků screeningu. Výslovně se potvrzuje právo zkoušejícího poskytovat zpětnou vazbu k obsahu protokolu a možnost navrhování jeho úprav před jeho podpisem. Výslovně se pak potvrzuje to, že MUDr. L. P. byl požádán na jednom z meetingu o výklad na téma provedení a bezpečnosti získávání vzorků prostřednictvím lumbální punkce. Konečně tato společnost zkoušející chápe jako integrální (nedílnou) součást výzkumu a vývoje.

(iii) Potvrzení od společnosti NeuroScios GmbH, Willersdorferstrasse7, 8061 St. Radegund/Graz, Rakousko: v potvrzení společnost uvádí, že účast zkoušející v procesu klinického hodnocení vždy zahrnuje vědecký vklad do klinického hodnocení. To se týká mimo jiného účasti na setkáních zkoušejících, kde se probírají veškeré podrobnosti protokolu studie a její postupy. Potvrzuje se, že zkoušející musí dávat zpětnou vazbu v procesu klinického hodnocení a bez vědeckého zapojení hlavních zkoušejících by nebylo možné provádět klinické hodnocení v souladu s úrovní vědeckého poznání a nejvyšším stupněm bezpečnosti pacientů.

(iv) Potvrzení od D. B., MUDr. MD /v e-mailové formě/ (bylo již dokládáno v daňovém řízení): Dr. B. potvrzuje, že hlavní zkoušející je považován v procesu klinického hodnocení za samostatného vědce. Potvrzuje se, že se požaduje vklad zkoušejících do

interpretací informací z klinické studie. Podtrhuje publikační činnosti MUDr. L. P., a to mimo jiné konkrétně publikace studie 093-046.

8. Z uvedených potvrzení dle žalobce vyplývá, že se MUDr. P. jako jednatel žalobce podílí na vytvoření protokolů, podílí se na vytvoření pravidel pro postup v rámci klinického hodnocení. Dále je zřejmé, že jsou to zkoušející, kteří svými informacemi k průběhu klinického hodnocení u konkrétních subjektů hodnocení (jsou to informace pouze od zkoušejících, nikoho jiného) mohou ovlivnit postup provádění klinického hodnocení v podobě zpracování dodatku protokolu o klinickém hodnocení. Též z potvrzení vyplývá právo zkoušejících dávat připomínky k obsahu protokolu před jeho vytvořením, které zadavatel zvažuje a zpracovává do finálního obsahu protokolu.

Nedostatečné odůvodnění

9. Žalobce označil odůvodnění napadeného rozhodnutí z velmi strohé, nereflektující zejména na dodaný znalecký posudek a potvrzení. Žalovaný měl dle žalobce provést posouzení věci při náležitém a pečlivém vyhodnocení zejména znaleckého posudku, potvrzení a odborných publikací MUDr. P.. Přitom právě tyto důkazy jednoznačně vyvracejí chybné skutkové závěry Nejvyššího správního soudu. Dle názoru žalobce pomíjí žalovaný právě tu podstatnou skutečnost, že znalecký posudek a potvrzení byly vystaveny a doloženy až po vydání rozsudků Nejvyššího správního soudu, které se tak logicky jejich obsahem vůbec nemohly zabývat a tento hodnotit. Přitom tyto důkazy vyvracejí nesprávné skutkové závěry z rozsudků uvedeného soudu. Krajský soud v bodu 57 rozsudku uvádí, že v dané věci nebylo nutné k posouzení věci ustanovit znalce podle § 95 daňového řádu, jelikož se jednalo o zvážení, zda činnost žalobce vykazovala znaky výzkumu a vývoje, přičemž úloha žalobce byla v tomto procesu zřejmá. Z tohoto pohledu přistoupil i k hodnocení znaleckého posudku č. 2/2019 (viz shora), který žalobce předložil jako důkaz při soudním přezkumu napadeného rozhodnutí. Jak se ovšem podává z dále podrobně popsaného postavení žalobce v procesu klinického hodnocení, úloha žalobce nebyla zcela zřejmá, byla totiž náležitě vysvětlena a prokázána (oproti nesprávným domněnkám v rozsudcích NSS) až ve znaleckém posudku. Vyvstala jednoznačná potřeba provedení tohoto důkazu a na jeho základě odchýlení se od závěrů z rozsudků NSS, což měl krajský soud učinit. Pokud měl být tento důkazní prostředek nadbytečný, pak ovšem měla být jeho nadbytečnost zdůvodněna – vysvětleny důvody nadbytečnosti.

Nesprávné věcné posouzení záležitosti

A) Argumentace prvkem novosti a prvkem nejistoty

10. Žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích zaujal toto stanovisko: Vědecké práce prezentované žalobkyní jako výstup výzkumu a vývoje přispívají k vývoji léků, ale nejsou výsledkem vlastní vědeckovýzkumné činnosti žalobkyně. Tento závěr považuje žalobce za nepřezkoumatelný. Jestliže v první části věty Nejvyšší správní soud přiznává, že žalobce vytváří vědecké práce k vývoji léků, pak kdo je tedy autorem těch publikací a kdo je vytvořil a výtvořem koho jiného mají být než žalobce.
11. Závěr žalovaného považuje žalobce za nesprávný, jelikož dostatečně nezohledňuje obsah znaleckého posudku. Znalec totiž na straně 11 a 12 znaleckého posudku uvádí, že podkladem pro tvorbu Odborných léčebných postupů byly níže uvedené odborné publikace investigátorů Vestra Clinics s.r.o., především s aktivní účastí hlavního

zkoušejícího MUDr. L. P., prezentované v odborně – recenzované, respektive převážně vědecky impaktované literatuře, ze kterých vychází výše uvedené Guidelines. Znalec pak poukazuje na konkrétní citované publikace, které se objevily v Guidelines. Toto je pak ovšem jednoznačný důkaz toho, jak se publikační činnost MUDr. P. vycházející výlučně z klinických hodnocení u žalobce, podílí na tvorbě Guidelines a tím na prvku NOVOSTI. Tím, že ve shora citovaném závěru toto žalovaný opomíjí, dopouští se nesprávného hodnocení důkazu znaleckým posudkem a jeho závěr vychází z neúplně a nesprávně zjištěného skutkového stavu, proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

12. Dále uvedl, že v rozsudcích NSS se uvádí, že stěžovatel nenesl ani prvek novosti, kterou má nést zadavatel, který přímo vyvíjí novou látku. I toto je faktický věcný omyl. Jak se podává ze znaleckého posudku, prvek novosti nese právě i žalobce, jak publikační činností – viz. argumentace v předcházejícím odstavci, tak též tím, že vyhodnocuje průběh klinického hodnocení u jednotlivých pacientů, podává o tom zprávy a na jejich základě vznikají tzv. SUSARy a na základě takových zpráv podávaných zkoušejícím se objevují nové účinky podávané látky. Nejvyšší správní soud argumentuje zákonnou úpravu uplatnění odčitatelné položky VaV a tuto vykládá tak, že cílem je pouze a výlučně podpora výzkumu a vývoje u právě a jen poplatníka, který výzkum a vývoj vlastními materiálními a personálními prostředky provádí. Takto definovaná podmínka je ovšem na straně žalobce naprosto splněna (za tím účelem byly v daňovém řízení též navrhovány důkazy – například výsledky zaměstnanců). Žalobce totiž provádí svoji činnost, kterou se podílí jako neoddělitelná část na výzkumu a vývoji léku, výlučně svými zaměstnanci v jím pronajatých prostorách a nese veškeré náklady spojené s takovou činností (hradí mzdy zaměstnanců, hradí nájemné, energie a další provozní náklady), tedy svoji činnost vykonává vlastními materiálními a personálními prostředky. Žalobce navíc provádí výlučně činnost v oblasti klinického hodnocení, žádnou jinou neprovádí a náklady s žádnou jinou činností tudíž ani nese.
13. Žalobce zdůraznil, že žádnou službu nenakupoval, tudíž tato negativní podmínka pro neuplatnění odpočtu VaV na jeho straně není naplněna. Jak též vyplývá z obsahu správního spisu, činnost kterou žalobce vykonává, provádí vlastními pracovníky a vlastními materiálními prostředky, tedy tato podmínka možnosti uplatnění odčitatelné položky VaV je u žalobce splněna a není tak důvodu žalobci odepřít uplatnění této položky VaV. Jak navíc vyplývá ze Znaleckého posudku činností žalobce, jakož i obecně činností zkoušejícího, dochází k ovlivnění protokolu, dochází k situacím, kdy je na základě informací a hodnocení od zkoušejících upraven protokol dodatkem. Ostatně s tímto postupem počítají i závazná pravidla Good Clinical Practise, která v bodu 4.5.4. popisují, že zkoušející se může odchýlit od protokolu, aby eliminoval okamžité riziko pro subjekt hodnocení. Skutečnost, že činností zkoušejících dochází k ovlivnění protokolu, vyplývá i z uvedených Potvrzení. Konečně z těchto Potvrzení se též podává, že protokoly ponechávají zkoušejícím i prostor pro vlastní vědecké uvážení – zejména ohledně náboru vhodných pacientů a jejich zařazení (vzhledem k nutnosti vyhodnocení jejich stavu), prostor pro určení výše dávky podávané látky. Jak je doloženo předmětnými potvrzeními, žalobce se na tvorbě pravidel klinického hodnocení pravidelně podílí, tím se podílí na vytváření pravidel vědeckého výzkumu a přináší prvek novosti. Pravidla nejsou nadiktována pouze zadavatelem, jak se mylně domníval Nejvyšší správní soud a jak jeho závěry chybně přezval i žalovaný do napadeného rozhodnutí. Konečně z doloženého znaleckého posudku se jasně podává, že žalobce přináší jednoznačně vlastní iniciativu do procesu klinického hodnocení, ovlivňuje jeho průběh či

výsledek a to zásadně přes informace a hodnocení, na jejich základě vznikají SUSARy. V rozsudcích NSS se uvádí, že žalobce nenesl riziko výzkumné nejistoty, ta ležela na zadavateli. V případě negativního výsledku klinického hodnocení dojde k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze, tedy lék nebude vyráběn. V takové situaci není zmařena riziková investice, kterou vynaložil žalobce, ale investice zadavatele klinického hodnocení. Tento argument není správný, jelikož jak sám vyhodnotil znalec ve znaleckém posudku, výzkumnou nejistotu nese i žalobce a nese ji po celou dobu provádění klinického hodnocení. Oblast klinického hodnocení určitě nelze označit za běžné podnikání, jedná se o vysoce náročný a významně regulovaný obor lidské činnosti, který jako jediný provádí testování na živých lidských subjektech. Riziko (ekonomické), které nese žalobce, je pak zcela stejné jako jej nese zadavatel. V tomto směru jsou žalobce a zadavatel na jedné úrovni, v jedné rovině. Žalobce poukázal na obsah znaleckého posudku, v němž znalec sám uvádí, že žalobce nese ekonomické riziko a tedy tím prokazuje nesení tohoto rizika.

B) Argumentace podílem na vytvoření protokolu

14. Za zcela mimoběžný argument, který stojí mimo podstatu věci, mimo prokazovaný rozsah činnosti žalobce, pak stojí dle žalobce argument Nejvyššího správního soudu a i žalovaného v bodu 61 napadeného rozhodnutí o tom, že negativní podmínkou pro uplatnění odčitatelné položky vědy a výzkumu je, že činnost provádí sám poplatník a nepořizuje ji jako službu. Tuto negativní podmínku totiž žalobce v plném rozsahu plní. Žalobce žádnou z činností a žádný z nákladů, který uplatnil, jako odčitatelnou položku nepořídil a nepořizuje jako službu. Z podrobného vyúčtování nákladů doloženého správci daně se podává, že rozhodnou činnost vykonává žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců, jejichž mzdové náklady musí hradit žalobce.
15. Žalobce trvale argumentoval tím, že na základě účasti na meetingu investigátorů, kterých se účastní jeho jednatel a na kterých vznáší připomínky a postřehy k textu protokolu, dochází k úpravě protokolu o klinickém hodnocení, čímž se podílí na vytvoření pravidel v protokolu. Není to tedy pouze a jen zadavatel, který by protokol vytvořil. Naopak zadavatel jej vytváří společně s investigátory, jak se podává též z doložených potvrzení.

Další argumentace k popisu klinického hodnocení a roli žalobce

16. Žalobce uvedl, že je nestátním zdravotnickým zařízením, které se výlučně a pouze věnuje činnosti v oblasti klinického hodnocení léčivých přípravků a účastní se zásadně II. a III. fáze klinického hodnocení léků. Za tím účelem žalobce uzavírá se zadavateli (farmaceutickými společnostmi či jimi pověřenými osobami /subjekty/) smlouvy o klinickém hodnocení. Postavení žalobce v procesu klinického hodnocení je jedinečné a nenahraditelné. Žalobce totiž jako jediný subjekt má přístup k pacientům, kteří se (pokud splní veškeré zákonné podmínky a podmínky určené v protokolu o klinickém hodnocení) mohou účastnit procesu klinického hodnocení. Bez vyzkoušení látky (možného léku) na pacientech není vůbec možné uvést lék na trh, není možné zjistit účinky nové léčebné látky – ať již předpokládané či neočekávané. Bez vyzkoušení léku by žádný lék nemohl být uveden na trh a vyzkoušení není možné bez pacientů, kteří jsou u žalobce. Zadavatel (farmaceutická společnost) nemá k dispozici pacienty a není jakkoliv schopen sám si lék testovat. Role žalobce je tedy v celém procesu klinického hodnocení zcela nezastupitelná a neopomenutelná. Podstatnou roli pak v procesu klinického hodnocení hraje zkoušející (lékař) /v tomto případě jednatel či zaměstnanec žalobce/. Pozici zkoušejícího může provádět pouze a výlučně kvalifikovaný lékař. Tato

povinnost ostatně vyplývá i z ustanovení § 52 odst. 4 zákona č. 378/2007 Sb., kde se uvádí: Lékařská péče poskytovaná subjektům hodnocení a lékařská rozhodnutí přijímaná ve vztahu k subjektům hodnocení musí být zajištěny příslušně kvalifikovaným lékařem. Specifické postavení a role hlavního zkoušejícího v procesu klinického hodnocení, interpretace a publikace výsledků, je využita pro autorství publikací a prezentací výsledků klinického hodnocení, které jsou uváděny na důležitých vědeckých lékařských setkáních a konferencích a které vedou k posunu postupů v lékařské vědě.

17. Žalobce uvedl, že při uplatnění odčitatelné položky VaV postupoval v dobré víře, na základě dvou rozhodujících skutečností – obsahu Pokynu a dále sdělení pracovníka Ministerstva financí.
18. Nejvyšší správní soud v rozsudcích k tomuto uvádí (žalovaný na ně odkazuje v bodu 61 napadeného rozhodnutí): *„Jak totiž vyplývá ze shora uvedeného, účelem zákona v rozhodném znění není, aby daňové zvýhodnění spojené s prováděním činností výzkumu a vývoje mohlo být uplatněno „za každou cenu“, ať již tuto činnost provádí kdokoli.“* Tím ovšem opomíjí Nejvyšší správní soud a pak žalovaný v Napadeném rozhodnutí reagovat na to, že zmínění klinického výzkumu se pokynu stává absurdně zbytečným. Žalobce postupoval v dobré víře v obsah pokynu a to, že z pokynu vyplývá možnost uplatnění odpočtu u výzkumu a vývoje. Pokud ovšem žalovaný v napadeném rozhodnutí odpírá možnost uplatnění odčitatelné položky VaV, potom mu upírá jeho dobrou víru, což je podle náhledu žalobce v rozporu s dále uvedenou rozhodovací praxí. Z citovaného textu pokynu lze dovodit, že daňový subjekt nemusí pro uplatnění možnosti použití odčitatelné položky na vědu a výzkum naplnit všechna požadovaná kritéria, postačí naplnění pouze některých z nich. V rámci hodnocení činnosti žalobce je nutné zohlednit i podřazení prvku novosti v činnosti žalobce pod některá z dalších kritérií, která jsou uvedena v citované části Pokynu.
19. Podle názoru žalobce přitom jím posuzovaná činnost splňuje tato kritéria novosti:
 - a. hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů: testováním léků má sloužit především k tomu, aby se odhalili doposud neobjevené jevy či vztahy v podobě doposud nezjišťovaných účinků nových léčivých látek: Ostatně naplnění tohoto kritéria vyplývá i z textu ustanovení § 51 odst. 2 zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, který výslovně uvádí: (2) Pro účely klinického hodnocení humánních léčivých přípravků se rozumí a) klinickým hodnocením systematické testování jednoho nebo několika hodnocených léčivých přípravků s cílem ověřit bezpečnost nebo účinnost léčivého přípravku, včetně klinických hodnocení v jednom nebo několika místech v České republice, popřípadě dalších členských státech prováděné na subjektech hodnocení za účelem 1. zjistit nebo ověřit klinické, farmakologické nebo jiné farmakodynamické účinky, 2. stanovit nežádoucí účinky, 3. studovat absorpci, distribuci, metabolismus nebo vylučování. Podle žalobce pod hledání neodhalených jevů je možné zařadit například stanovení nežádoucích účinků dle citovaného ustanovení § 51 odst. 2 zákona č. 378/2007 Sb. Nežádoucí účinky nejsou před testováním léčivých přípravků na lidech známy a musí být zjištěny, tedy odhaleny. Pod hledání struktur nebo vztahů lze též podřadit ověření nebo zjištění klinických účinků a studium absorpce, distribuce, metabolismu a vylučování. Přitom žalobce musí splňovat definici klinického hodnocení uvedenou v § 51 odst. 2 zákona č. 378/2007 Sb., jelikož toto hodnocení provádí (na celém systému se podílí), tudíž žalobce splňuje citované kritérium hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů;

b. kvalifikace pracovníků zařazených do projektu: pozici zkoušejícího může provádět pouze a výlučně kvalifikovaný lékař. Tato povinnost ostatně vyplývá i z ustanovení § 52 odst. 4 zákona č. 378/2007 Sb., kde se uvádí: Lékařská péče poskytovaná subjektům hodnocení a lékařská rozhodnutí přijímaná ve vztahu k subjektům hodnocení musí být zajištěny příslušně kvalifikovaným lékařem.;

c. výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka: ohledně naplnění tohoto kritéria odkazuje žalobce na výše uvedené v písmenu a. a dodává, že výsledkem činnosti žalobce je zjištění (nové zjištění, které bez klinického hodnocení v rámci II. i III. fáze testování léků na lidech není možné dosáhnout) jevů – účinků určité látky. Skutečnost, že význam je širší, než jen pro jednoho poplatníka je zcela zřejmý, jelikož zjištění ohledně nových účinků je podstatné jednak pro pacienty, jelikož jim umožňuje, využívat nové výsledky lékařské vědy pro zlepšení svého zdravotního stavu, a jednak i pro zadavatele a další subjekty, kteří se podíleli na vývoji nové látky. Po uplynutí příslušné patentové ochrany pak je význam i pro další výrobce léků, které látku použijí při výrobě tzv. generik.

Názor Ministerstva financí

20. Žalobce poukázal na to, že Ministerstvo financí e-mailem ze dne 25.6.2012, č.j.: MF-45144/2012/15-151, výslovně uvedlo: „*V souladu se stanoviskem Odboru výzkumu a vývoje na Úřadu vlády České republiky lze činnosti související s prováděním klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných přípravků zahrnout pro účely uplatnění odpočtu od základu daně z příjmů mezi činnosti výzkumu a vývoje. Povolení k výrobě se v tomto případě rozumí povolení k výrobě omezené na tato klinická hodnocení, tj. nejedná se o povolení k výrobě pro komerční nakládání s léčivem a běžnou lékařskou praxí.*“ Ministerstvo financí jako ústřední orgán státní správy (ke dni vydání uvedeného stanoviska) i ústřední orgán státní správy pro oblast daní (§ 4 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky) vyjádřilo explicitně (navíc po konzultaci odborných otázek s Odborem výzkumu a vývoje na Úřadu vlády) tak, že provádění klinických zkoušek léků lze uplatnit mezi činnosti výzkumu a vývoje. Tímto sdělením byla u žalobce založena dobrá víra v to, že si může uplatnit odčitatelnou položku VaV.

C) Vlastnictví výsledku

21. Při činnosti žalobce, jak dále uvedl, nelze uplatňovat zúžený výklad ten, že pokud je vlastníkem výsledku vždy zadavatel, či na zadavatele má být převedeno vlastnické právo k výsledku, nelze uplatnit odčitatelnou položku VaV. Při akceptaci takového závěru by uplatnění odpočtu položky VaV nebylo možné ani v situaci, kdy více subjektů společnou činností nebo například v součinnosti provádí výzkum a vývoj, jestliže vlastníkem výsledku bude pouze jeden ze společně činných subjektů. Dále upozornil, že vědecká činnost, kterou vykonává takovýto vědecký pracovník, není podle náhledu finanční správy výzkumem ani vývojem podle zákona o dani z příjmu, což se žalobci jeví jako vnitřně rozporné, jelikož jeho činnost spadá pod obecně uznávané vymezení vědecké výzkumné činnosti.

22. Samotná skutečnost, že výsledek činnosti žalobce v rámci procesu klinického hodnocení je majetkem zadavatele, podle názoru žalobce nemůže vést k tomu, že si žalobce nemůže uplatnit odčitatelnou položku VaV, a v tomto směru nemají být ani vykládána příslušná ustanovení zákona o dani z příjmu o možnosti odpočtu položky VaV. Výsledkem

klinického výzkumu v rámci konkrétního klinického hodnocení, na kterém se musí podílet celá řada subjektů, je výstup, který je vlastnictvím zadavatele. Nicméně neodmyslitelnou roli v tomto procesu sehrává i žalobce, který k takovému výsledku svoji činností přispívá a na výsledku se podílí, výsledek tím spoluvytváří. Tím se žalobce podílí na prvku novosti, který je v rámci klinického hodnocení zjišťován, což vede k závěru, že žalobce již jen v důsledku tohoto svého podílu může oprávněně uplatnit odčitatelnou položku VaV.

D) Diskriminační postup

23. Žalobce uvedl, že Finanční úřad pro hl. m. Prahu vydal závazné posouzení, kterým daňovému subjektu se stejnou činností, jako je činnost žalobce uznal odpočet položky VaV. Tím, že v obvodu Finančního úřadu pro hl.m. Prahu je akceptováno při činnosti klinického hodnocení léků uplatnění odpočtu položky VaV, ovšem při činnosti žalobce u Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště v Rychnově nad Kněžnou, považoval žalobce za diskriminační. Žalobce navrhl, aby si soud u Finančního úřadu pro hl.m. Prahu vyžádal podklady k tomu, zda (i) bylo vydáno daňovému subjektu náležejícímu do příslušnosti správce daně v Praze závazné posouzení toho, že si může uplatnit odčitatelnou položku VaV, (ii) vyžádal si takové závazné posouzení, (iii) vyžádal si informaci o tom, zda daňový subjekt, kterému bylo vydáno takové závazné posouzení si uplatňuje odčitatelnou položku VaV a zda je ze strany správce daně akceptována.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

24. Žalovaný uvedl, že činnost žalobce v procesu byla zřejmá – úplatné provedení klinické studie pro zadavatele. Pro to, aby si mohl daňový subjekt odečíst od základu daně výdaje vynaložené na VaV, je nezbytné, aby VaV (činnost spočívající v realizaci projektu VaV) prováděl sám, a nikoliv prostřednictvím subdodávek jako pořizovanou službu od jiného subjektu. U žalobce se tedy nejednalo o činnost VaV; ta byla přítomna jediné a právě u zadavatele, který nesl zákonodárcem předpokládané zvýšené riziko spojené s nejistým výsledkem, zejm. co do komerční využitelnosti výsledků VaV. Ostatně k těmto závěrům dospěl i NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 97/2018-41 a č. j. 1 Afs 96/2018-42.
25. Žalovaný zdůraznil, že nezpochybňuje, že se jednalo u žalobce pojmově o tutéž činnost, kterou vykonával či by vykonával zadavatel. Rozhodujícím faktorem je zde ekonomická samostatnost, s níž je nerozlučně spjatá nejistota jak ohledně kýženého výsledku výzkumu, tak i následně komerčního využití a návratnosti vynaložených nákladů (investice). Žalobce poskytl službu spočívající v činnosti VaV, za kterou mu náleží od zadavatele úplata. Zadavatel realizuje činnost VaV, za kterou mu nenáleží a priori žádná úplata. Činnost vykonávaná žalobcem má jistotu (dokonce smluvní) v úhradě nákladů vynaložených na činnost VaV, činnost zadavatele nikoliv, a proto právě zadavateli náleží možnost nárokovat si odčitatelnou položku VaV.
26. Dále žalovaný upozornil, že činnost VaV, za níž náleží daňovému subjektu nárokovatelná možnost uplatnění si těchto nákladů podruhé (jednou dle § 24 a podruhé dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP), je s nadsázkou činností srovnatelnou s ruletou. Pakliže vsadím na číslo rulety (financuji činnost VaV), které padne (výsledky výzkumu jsou komerčně využitelné), mohu si mnout ruce, že se tak stalo (vynaložené investice se mnohačetně vrátí). Pakliže zvolené číslo na ruletě nepadne (výsledky výzkumu nejsou komerčně využitelné), je sázka nenávratně ztracena (vynaložené investice jsou ztraceny).

Hráčem rulety je tedy jednoznačně zadavatel, a nikoliv žalobce. Pakliže osoba žalobce nenaplněovala kvalitativní znaky (ekonomická samostatnost) osoby, není s to žádný znalecký posudek uvedené zvrátit, neb se jedná o evidentní skutkovou otázku, k jejímuž posouzení není prokazatelně třeba odborných znalostí. Z toho titulu byl žalobcem poskytnutý znalecký posudek i ostatní důkazní prostředky, jimiž měl být prokázán opak, nadbytečný. Jelikož žalobce nenaplnil formální podmínku ekonomické samostatnosti, nelze přistoupit k posouzení podmínek věcných, tj. zdali činnost žalobce splňovala požadavky kladené na VaV; což dle znaleckého posudku splňovala.

27. Žalovaný považuje za prokázané, že v průběhu daňového řízení byla naplněna v přezkoumávaném případě díkce zákona. Zároveň má žalovaný za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce, a proto navrhuje, aby Krajský soud v Brně žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci krajským soudem

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas a usoudil následovně.
29. Žalobce nesouhlasil s napadeným rozhodnutím, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do třech platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj a tím potvrdil vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, 2017 a 2018 v celkové výši 3 370 410 Kč. K vyměření daně došlo z moci úřední na základě postupu k odstranění pochybností. Zmiňovaná daň představovala výši neuznaných odčitatelných položek od základu daně žalobcem vynaložených při realizaci projektů VaV dle § 34 odst. 4 a 5 a též §§ 34a – 34e zákona o daních z příjmů. Předmětem sporu je tedy posouzení splnění podmínek pro uplatnění nákladů vynaložených při realizaci projektů VaV. Žalobce vyslovil přesvědčení, že jím navržený důkazní prostředek v podobě znaleckého posudku z oboru zdravotnictví, obor farmakologie (znalec: PharmDr. B.), měl být proveden jako důkaz. Dále vyslovil přesvědčení, že byl v jeho činnosti přítomen prvek novosti a nejistoty, a proto se jednalo o VaV, v důsledku čehož mu přísluší přiznání této odčitatelné položky.
30. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce je registrovaným zdravotnickým zařízením a uskutečňuje klinické studie především III. fáze, tedy systematické testování léků na pacientech s cílem prokázání a ověření léčivých účinků daného léku a zjištění jeho nežádoucích účinků. Jedná se tedy o testování již vyvinutého léčiva po ukončení I. a II. fáze klinického testování. Správce daně neuznal žalobci položku odčitatelnou od základu daně – odpočet na výzkum a vývoj ve smyslu ust. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona o daních z příjmů, když dospěl v daňovém řízení k závěru, že žalobce výzkumně vývojovou činnost nerealizoval. V činnosti žalobce totiž dle názoru správce daně absentoval ocenitelný prvek novosti a výzkumné či technické nejistoty, neboť činnost žalobce měla toliko charakter poskytování služby bez vlastní výzkumné aktivity.
31. Postup správce daně a potažmo žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů. Zákonem č. 669/2004 Sb. byla s účinností od 1. 1.

2005 do vzpomínané právní úpravy doplněna ust. § 34 odst. 4 a 5, dle nichž si poplatník může uplatnit odpočet od základu daně z příjmů ve výši 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV. Zákonem č. 344/2013 Sb. došlo s účinností k 1. 1. 2014 k novelizaci ustanovení o VaV obsažené v § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů a jejímu upřesnění přidáním § 34a – § 34e. Je rovněž zřejmé, že v rámci zajištění jednotného postupu uvedených ustanovení vydalo dne 3. 10. 2005 Ministerstvo financí Pokyn D-288.

32. Krajskému soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že předmětem jeho přezkumu již byla rozhodnutí žalovaného potvrzující dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob právě na základě neuznání odpočtu výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV od základu daně. Soud tak zjistil, že ve zdaňovacím období r. 2011 – 2018 vykonával žalobce totožnou činnost spočívající v klinickém hodnocení (klinické studii) léků. Zdaňovací období roku 2011 – 2015 byla předmětem řízení před zdejším soudem, žaloby byly zamítnuty a tyto rozsudky byly následně na základě kasační stížnosti potvrzeny Nejvyšším správním soudem. Žalobce pak následně brojil proti rozsudkům Nejvyššího správního soudu ústavními stížnostmi, které byly jak pro předčasnost, tak i pro absenci ústavněprávních mezí Ústavním soudem odmítnuty.
33. Vzhledem ke shora uvedenému tedy krajský soud konstatuje, že v předcházejících soudních řízeních vedených pod sp. zn. 31 Af 52/2016 a 31 Af 53/2016 zaujal ke shora naznačené problematice jednoznačné stanovisko, které bylo následně potvrzeno Nejvyšším správním soudem a ústavní stížnost proti konečnému rozsudku nejvyšší soudní instance byla Ústavním soudem odmítnuta. Za této situace krajský soud nemá jakoukoliv možnost a ani důvod vyslovené právní názory měnit či revidovat. V plném rozsahu tedy odkazuje na závěry vyslovené ve svých rozsudcích ze dne 30. 4. 2016, č.j. 31 Af 52/2016-161 a č.j. 31 Af 53/2016-157, v nichž uvedl následující:

„Krajský soud se zabýval hmotněprávní podstatou projednávané věci. Vycházel přitom z ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle něhož lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Institut „výzkum a vývoj“ není tímto zákonem blíže specifikován. V daňovém řízení je pro výklad tohoto pojmu dle odkazu v zákoně o daních z příjmů využívána úprava obsažená v zákoně o podpoře a výzkumu, konkrétně v jeho ust. § 2 odst. 1. Dle této právní úpravy je za základní výzkum považována teoretické nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi. Za aplikovaný výzkum pak zákon označuje teoretickou a experimentální práci zaměřenou na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Experimentální vývoj je pak definován jako získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

Při hodnocení, zda žalobce měl při své činnosti spočívající v uskutečňování klinických studií, tedy systematickém testování léků na pacientech s cílem prokázání a ověření léčivých účinků daného léku a zjištění jeho nežádoucích účinků, právo aplikovat při stanovení daňové povinnosti ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, vycházel zdejší soud především ze závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených k této věci v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 3. 10. 2018, č.j. 1 Afs 96/2018-42 a ze dne 26. 7. 2018, č.j. 1 Afs 97/2018-41. Krajský soud

dospěl k názoru, že toto rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti a protiústavnosti, jak namítal žalobce v písemném vyjádření. Vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu jsou proto pro zdejší soud závazné. Nejvyšší správní soud v předmětné věci vyslovil jednoznačné závazné stanovisko, dle něhož závěr žalovaného, podle kterého žalobce poskytoval službu, kterou nelze zoblednit jako odečitatelnou položku dle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, byl správný. Krajský soud, vázán takto vysloveným právním názorem, proto považuje žalobní námitky týkající se aplikace ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů za nedůvodné. Tento závěr nemůže být vyvrácen ani dalšími důkazy žalobcem předloženými v průběhu soudního řízení. Zdejší soud přitom v plném rozsahu odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu shora prezentované, s kterými se ztotožňuje.

Krajský soud setrval na svém původním závěru vysloveném v předcházejícím rozsudku ze dne 28. 2. 2018 dotýkajícím se námitky, dle níž by měl žalovaný učinit konečný závěr na základě předem vypracovaného znaleckého posudku. Podle názoru žalobce se nejedná o spornost v technické či technologické stránce v oblasti lékařského výzkumu, ale o spornost komplexního náhledu na postup při klinickém hodnocení léků, na možné prvky novosti, na podrobnosti konkrétních procesů v rámci klinického hodnocení, což dle jeho názoru vyžaduje posouzení věci na základě znaleckého posudku. Krajský soud se s tímto názorem neztotožňuje. Dospěl k závěru, že v daném případě nebylo důvodné znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ust. § 95 daňového řádu ustanovit. V projednávané věci totiž na posouzení postupu dle ust. § 34 zákona o daních z příjmů nebylo třeba odborných znalostí, neboť se jednalo o zvážení, zda činnost žalobce vykazovala znaky výzkumu a vývoje, přičemž úloha žalobce byla v tomto procesu zřejmá. Z tohoto pohledu přistoupil i k hodnocení znaleckého posudku č. 2/2019 (viz shora), který žalobce předložil jako důkaz při soudním přezkumu napadeného rozhodnutí.“

34. Takto vyslovené závěry nemohou být vyvráceny žalobními námitkami prezentovanými v nově podané žalobě. Krajský soud plně přisvědčuje názoru žalovaného, dle něhož „U žalobce se tedy nejednalo o činnost VaV; ta byla přítomna jedině a právě u zadavatele, který nesl zákonodárcem předpokládané zvýšené riziko spojené s nejistým výsledkem, zejm. co do komerční využitelnosti výsledků VaV. Ostatně k těmto závěrům dospěl i NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 97/2018-41 a č. j. 1 Afs 96/2018-42.....Rozhodujícím faktorem je zde ekonomická samostatnost, s níž je nerozlučně spjatá nejistota jak ohledně kýženého výsledku výzkumu, tak i následně komerčního využití a návratnosti vynaložených nákladů (investice). Žalobce poskytl službu spočívající v činnosti VaV, za kterou mu náleží od zadavatele úplata. Zadavatel realizuje činnost VaV, za kterou mu nenáleží a priori žádná úplata. Činnost vykonávaná žalobcem má jistotu (dokonce smluvní) v úhradě nákladů vynaložených na činnost VaV, činnost zadavatele nikoliv, a proto právě zadavateli náleží možnost nárokovat si odečitatelnou položku VaV.“
35. Tento závěr vycházel ze závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 10. 2018, č.j. 1 Afs 96/2018-42, který se týkal vyměření daňové povinnosti žalobce v obdobné věci. Nejvyšší správní soud uvedl, že „Na základě rozboru zákona o léčivech má Nejvyšší správní soud za to, že klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně, vzhledem ke své povaze, činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje. Klinické hodnocení spočívá v hledání předtím neodhalených jevů, struktur a vztahů (zjištění účinků, stanovení nežádoucích účinků aj.), výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů a vztahů s významem širším než pro žalobkyni samotnou. Do činnosti jsou nutně zapojeni vysoce kvalifikovaní pracovníci, jsou používány přesně vymezené vědecké metody.

Jak již bylo řečeno, jde o závěrečnou a zcela nezbytnou fázi vývoje nových léčivých přípravků – souvislost s větším celkem a s jinou vědeckotechnickou činností je zde tedy zcela zjevná. Lze shrnout, že hlavním účelem této činnosti je vyjasnění výzkumné nejistoty, je zde tedy přítomen základní definiční prvek výzkumu a vývoje. Tomuto přístupu konvenuje též pokyn D-288, který v bodu 3. písm. j) mezi činnostmi výzkumu a vývoje při realizaci projektů řadí mimo jiné klinické zkoušky léků. Soud nepochybně vychází z žalobkyně i krajského soudu, že jde o zcela nezbytnou součást dlouhého procesu výzkumu a vývoje nových léčiv, která v sobě nese definiční prvky výzkumu a vývoje (zejména novost a výzkumná nejistota).

36. *V souzené věci je však podstatné, že pro možnost uplatnění nákladů na klinické hodnocení léků jako položky odečitatelné od základu daně musí být, vedle podmínky, aby činnost naplňovala definiční znaky výzkumu a vývoje, naplněna též negativní podmínka stanovená zákonem (a specifikovaná pokynem D-288 v bodu 7.), že tuto činnost při realizaci projektu musí poplatník provádět sám a nepořizovat ji jako službu. Touto podmínkou je vyjádřen ryzí účel dotčeného ustanovení, tedy podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu.*
37. *Podle soudu je v posuzované věci nepochybné, že vlastní výzkumná aktivita neprobíhala u žalobkyně, ale u zadavatele (farmaceutické společnosti). Zadavatel nový lék vyvíjel, s ohledem na předcházející fáze vývoje pak vyvinul též zadání, podle kterého probíhala třetí fáze vývoje léku. Zadavatel stanovil, v jakých dávkách, kdy, komu a jak bude testovaný lék podáván. Ve většině případů šlo o randomizovanou dvojitě zaslepenou studii – žalobkyně tedy sama nevěděla, zda vůbec pacientům podává vyvíjenou látku či placebo, případně v jaké koncentraci je látka podávána. Žalobkyně nemohla průběh klinického hodnocení sama ovlivnit, neboť toto musí probíhat na základě jasně stanovených pravidel vytvořených právě zadavatelem. Jedinou možností, jak mohla do průběhu hodnocení zasáhnout, bylo jeho ukončení. Činnost žalobkyně tak de facto spočívala v plnění jasně stanovených pokynů na základě objednávky zadavatele, byť samozřejmě toto plnění spočívalo ve vysoce odborné medicínské činnosti. Taková činnost proto musí být vnímána jako poskytnutí služby poplatníku, který výzkum a vývoj provádí. Soud přisvědčuje stěžovateli (a v řízení o této skutečnosti nebylo mezi účastníky sporu), že žalobkyně neměla s prováděným klinickým hodnocením žádné dodatečné náklady, které by spočívaly v nutných investicích pro provádění činnosti, kterou si u ní zadavatel objednal. Je pravdou, že prováděná činnost je vysoce odborná, nicméně plně odpovídá povaze činnosti žalobkyně, která je zdravotnickým zařízením, u kterého se zázemí a vybavení (personální i materiální) pro tento druh odborné činnosti předpokládá. U žalobkyně samotné se nejednalo o výzkum a vývoj; o ten se jednalo naopak u zadavatelů, kteří nesli zákonodárcem předpokládané zvýšené riziko dané vyšší mírou nejistoty ohledně komerční využitelnosti výsledků výzkumu a vývoje. Žalobkyně tedy nenesla zvýšenou míru podnikatelského rizika předpokládanou zákonodárcem v oblasti výzkumu a vývoje, nýbrž se pohybovala toliko v oblasti „běžného“ podnikání, kterou zákonodárce bonifikovat nechtěl; není tedy důvodu, proč takovou činnost prováděnou žalobkyní mimořádně daňově zvýhodňovat.*
38. *Žalobkyně nenesla ani riziko výzkumné nejistoty, ta ležela na zadavateli. V případě negativního výsledku klinického hodnocení dojde k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze, tedy lék nebude vyráběn. V takové situaci není zmařena riziková investice, kterou vynaložila žalobkyně, ale investice zadavatele klinického hodnocení. Z hlediska činnosti žalobkyně je neúspěch třetí fáze vývoje léčiva nepodstatný; význam má pouze pro zadavatele, který by případně nově vyvinuté léčivo distribuoval jako svůj výrobek. Žalobkyně svou*

činností nenaplněovala ani kritérium novosti; tu lze při výzkumu a vývoji léků spatřovat v jeho cíli, tedy vyvinutí nového léčiva. I toto kritérium je tedy naplněno u zadavatele. Žalobkyně neprováděla ani konečné hodnocení účinnosti léčebné látky. Vědecké práce prezentované žalobkyní (odborné články) jako výstup výzkumu a vývoje sice přispívají k vývoji léků, není ale výsledkem vlastní vědeckovýzkumné činnosti žalobkyně“.

39. Takto vyslovený názor nemůžou vyvrátit ani podrobné žalobní námitky upozorňující na závěry obsažené ve znaleckém posudku. Rovněž tak napadené rozhodnutí, které dle názoru žalobce na předložený znalecký posudek konkrétně nereaguje, nelze považovat za nepřezkoumatelné. V projednávané věci totiž rozhodnutí nezáviselo na posouzení otázky, k níž by bylo třeba odborných znalostí, jak vyžaduje ust. § 95 daňového řádu. Nelze rovněž přisvědčit žalobci, že správce daně a potažmo žalovaný provedli nesprávné posouzení věci.
40. Nelze přisvědčit ani žalobní námitce poukazující na odpověď Ministerstva financí na dotaz žalobce ohledně aplikace ust. § 34 a násl. zákona o daních z příjmů. Pokud uvedené ministerstvo podalo informace ohledně uplatnění odpočtu od základu daně pouze v obecné rovině, nemohlo toto sdělení založit dobrou víru žalobce, že v jeho případě bez posouzení konkrétních vstupních údajů, by se o takový případ mohlo jednat.
41. Krajský soud ve vazbě na žalobní námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu konstatuje, že není jeho úkolem, jakožto soudu instančně podřízeného, hodnotit zákonnost a ústavnost rozhodnutí této nejvyšší soudní instance (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 183/2019).
42. Na základě shora uvedeného musel krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
43. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejblíže 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.

Hradec Králové 29. července 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu