



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **PharmTest, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Opatovická 810/2, Hradec Králové, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 8. 2022, č. j. 31 Af 36/2021-80,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2021, č. j. 39963/21/5200-11433-710862; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 5. 2019,

- č. j. 1168169/19/2701-52522-608343, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2014,

- č. j. 1168305/19/2701-52522-608343, dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období roku 2015 a
- č. j. 1168349/19/2701-52522-608343, dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období roku 2016.

[2] Těmito dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce doměřena DPPO za uvedená zdaňovací období; za rok 2014 šlo o doměření DPPO v částce 18 240 Kč, za rok 2015 v částce 97 090 Kč a za rok 2016 v částce 235 220 Kč. Společně s tím vznikla stěžovatelce povinnost uhradit 20% penále z doměřené daně.

[3] Stěžovatelka v daňových přiznáních vykázala na řádku 242 odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje (dále také „odpočet na výzkum a vývoj“) podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, pro projekty, jejichž realizace započala do konce roku 2013; resp. ve znění účinném od 1. 1. 2014 pro projekty, jejichž realizace započala od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V daňovém přiznání za rok 2014 takto stěžovatelka vykázala částku 96 949 Kč, za rok 2015 částku 511 468 Kč a za rok 2016 částku 1 238 400 Kč.

[4] Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje u následujících projektů výzkumu:

- protinádorová aktivní buněčná imunoterapie v léčbě karcinomu prostaty (dále též „1. projekt“);
- pro klinické hodnocení EXPL-HPV-002 (dále též „2. projekt“);
- pro klinické hodnocení S+M/10/10, „Sufentanil“ (dále též „3. projekt“);
- pro klinické hodnocení NO005-NK103, „Spanidin“ (dále též „4. projekt“);
- pro klinické hodnocení IMUNOR-201301 (dále též „5. projekt“).

[5] Správce daně neuznal stěžovatelkou uplatňované odpočty na podporu výzkumu a vývoje z důvodu nesplnění formálních náležitostí projektů. Správce daně shledal následující pochybení: (i) vypracování a schválení projektu před zahájením řešení (4. projekt), (ii) nedostatečné vymezení doby řešení projektu (všechny projekty), (iii) neuvedení předpokládaných výdajů na řešení projektu v jednotlivých letech (1. a 2. projekt) a (iv) chybné stanovení cílů projektu (všechny projekty).

[6] Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný v rozhodnutí zdůraznil, že formální náležitosti projektu vyplývající přímo ze zákona nejsou samoučelné a nepředstavují přepjatý formalismus. Žalovaný odkázal na řadu rozhodnutí správních soudů a uzavřel, že pro uznání odčitatelné položky je nutné splnit všechny zákonem stanovené podmínky, a to jak formální (existence projektu s povinnými náležitostmi, oddělená evidence výdajů na výzkum a vývoj), tak i věcné (přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty). V případě stěžovatelky nebyly naplněny všechny formální požadavky kladené na projekty, proto žalovaný potvrdil závěry správce daně o tom, že odpočet na výzkum a vývoj uplatňovaný stěžovatelkou nebyl s ohledem na nedodržení formálních náležitostí projektů oprávněný.

pokračování

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku zdůraznil podstatu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, kterou je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně ve výši nákladů (výdajů) vynaložených v oblasti výzkumu a vývoje. Daňový subjekt tak má možnost uplatnit příslušné náklady dvakrát – jednou jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a poté jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Smyslem tohoto dvojího uplatnění nákladů je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje specializovanými subjekty. Z důvodu atraktivity tohoto odpočtu zákon stanovuje určité formální a materiální podmínky, které je potřeba splnit.

[9] Hlavní formální podmínkou je vypracování projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu s nezbytnými náležitostmi. Nesplnění této podmínky nepředstavuje podle krajského soudu přepjatý formalismus. Tato podmínka představuje naopak nástroj k zabránění zneužívání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Byť drobné formální chyby v projektu nemusí nutně vést k nepřiznání odpočtu (při hodnocení nesplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje je nutné zohledňovat také četnost a závažnost jeho nedostatků), v posuzovaném případě nelze podle krajského soudu hovořit o tom, že by zjištěné nedostatky projektů byly marginální. Např. řádné stanovení cíle projektu je bezpochyby velmi důležitou součástí každého projektu, bez které by nebylo možné vůbec po ukončení projektu provést jeho vyhodnocení. Legitimním důvodem pro nepřiznání odpočtu může být tedy např. skutečnost, že v důsledku nedbalosti daňového subjektu je projekt výzkumu a vývoje zpracován ledabyle.

[10] Krajský soud zdůraznil, že v daném případě správní orgány nehodnotily věcnou stránku projektů, tj. zda projekty svým obsahem odpovídaly činnosti výzkumu a vývoje (zda mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií apod.). Krajský soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatelky, podle níž jí pokyn D-288 (vydaný Ministerstvem financí k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů) založil legitimní očekávání, že předložené projekty budou posouzeny jako činnosti výzkumu a vývoje. Nadto krajský soud dodal, že ani z tohoto pokynu neplyne, že lze vždy uplatnit náklady na klinické hodnocení léků jako položku odčitatelnou od základu daně. Klinické hodnocení léků je sice obecně vzhledem ke své povaze činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje, vždy je však potřeba hodnotit konkrétní skutkové okolnosti, zejm. zda poplatník tuto činnost provádí sám a nepořizuje ji jako službu – k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41.

[11] Ve vztahu k nedostatku spočívajícímu ve stanovení cílů projektů krajský soud uvedl, že cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Proto je nutné formulovat cíl v projektu dostatečně jasně, aby byly tyto odlišnosti zřejmé. Stěžovatelkou formulované cíle těmto požadavkům

podle názoru krajského soudu nedostály. Úvodní strany předložených projektů obsahují obecně formulovaný cíl, který je dále v každém projektu formulován podrobněji, avšak z použité formulace vyplývá v zásadě jediný cíl vyhodnotitelný po ukončení projektu, a to dosažení registrace příslušné léčivé látky. Stěžovatelka však nebyla zadavatelem, ani jediným řešitelem studie klinického hodnocení a nemůže o registraci léčivé látky požádat, neboť není farmaceutickou firmou, která léčivou látku vyvinula.

[12] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a uvedl, že cílem projektu výzkumu a vývoje může být pouze cíl dosažitelný vlastní činností daňového subjektu. Také zdůraznil, že jinak nepopírá možnost participace vícero subjektů na vývoji nového léčiva. Podstatné je, aby subjekt, který na procesu klinického hodnocení pouze participuje, stanovil cíl projektu pouze v rozsahu toho, co je jeho úkolem v tomto procesu, tj. čeho sám může v průběhu realizace projektu dosáhnout. Takto stanovený cíl pak musí být již v projektu výzkumu a vývoje formulován dostatečně jasně, aby bylo možné jej vyhodnotit po ukončení projektu, což se v daném případě nestalo. K tomu krajský soud také dodal, že mu nepřísluší posuzovat, jak přesně měla stěžovatelka nastaveny smluvní vztahy s farmaceutickými společnostmi, případně s dalšími subjekty, s nimiž na vývoji léčivých přípravků spolupracovala. Aby bylo možné se touto otázkou konkrétně zabývat, musela by stěžovatelka primárně vymezit stanovené cíle již v samotných projektech. Krajský soud tedy uzavřel, že absence jasného vymezení cílů sama o sobě odůvodňuje závěr, že stěžovatelka formální náležitosti projektů nespĺnila.

[13] Závěrem se krajský soud zabýval také ostatními nedostatky projektů. K vypracování a schválení projektu č. 4 před zahájením jeho řešení uvedl, že stěžovatelka předložila až 2. verzi projektu schválenou dne 6. 6. 2011. Ztotožnil se tak se závěry žalovaného, podle něhož ani tvrzení, že před uvedeným datem nebyly prováděny činnosti, v nichž by byl přítomen ocenitelný prvek novosti, nezbavuje stěžovatelku povinnosti předložit první (původní) verzi projektu, podle níž byl projekt zahájen. Také u nedostatečně vymezené doby řešení projektu souhlasil krajský soud s žalovaným, že zákon vyžaduje uvedení přesného data, nikoli pouze vymezení měsícem, příp. kvartálem. A pokud jde o neuvedení předpokládaných výdajů na řešení projektu v jednotlivých letech, i zde dal krajský soud za pravdu žalovanému – zákon vyžaduje uvedení předpokládaných nákladů v každém jednotlivém roce, nelze proto na tento požadavek rezignovat s tím, že daňový subjekt není schopen rozvržení výdajů v jednotlivých letech přesně odhadnout.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, ve které odkázala na § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Úvodem stěžovatelka zdůraznila, že považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Krajský soud bez dalšího přejal závěry žalovaného a nevypořádal se s argumentací obsaženou v žalobě, čímž eliminoval možnost stěžovatelky reagovat na konkrétní argumenty krajského soudu. Krajský soud se měl podle stěžovatelky detailně zabývat jednotlivými formálními nedostatky, které jí žalovaný vytýkal, a tyto nedostatky podrobit kritickému zhodnocení v kontextu žalobní argumentace. Namísto toho krajský soud pouze paušálně potvrdil závěry žalovaného ohledně nedostatečně vymezených cílů projektů a dalším nedostatkům věnoval toliko jeden odstavec v závěru rozsudku. Podle stěžovatelky nešlo o judikaturou aprobovaný postup,

pokračování

podle něhož nemusí krajský soud podrobně reagovat na každou dílčí námitku; zjednodušení provedené krajským soudem jde nad rámec této judikatury.

[15] Ve vztahu k formálním náležitostem projektů stěžovatelka uvedla, že došlo k přepjatému formalismu ze strany správce daně a žalovaného. I u odpočtu na výzkum a vývoj se dokazování řídí stejnými pravidly jako v případě jiných institutů. Stěžovatelka proto nesouhlasí s tím, aby na ni byla kladena jiná (přísnější) míra důkazního břemene. Formálním předpokladem uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj je existence projektu s určitými náležitostmi, které však s ohledem na technickou nejistotu nemohou být detailní. Informace obsažené v projektu proto podle stěžovatelky *„budou toliko obecného a formálního charakteru tak, aby na straně jedné došlo ke splnění zákonných podmínek, ale aby na straně druhé zároveň daňový subjekt nebyl tlačěn do pozice, kdy bude určité informace uvádět nepřesně či nepravdivě, jelikož je zatím nezná.“* Doložením projektu obsahujícího stanovené informace jsou proto podle stěžovatelky automaticky naplněny formální podmínky pro uplatnění odpočtu, bez nutnosti jakéhokoli prokazování těchto skutečností. Správce daně hodnotí toliko existenci projektu a to, zda nějakou informaci obsahuje, nehodnotí však kvalitu této informace – ta má být hodnocena až v rámci kontroly materiální (věcné) stránky projektu, tj. kontroly samotné výzkumně-vývojové činnosti, která probíhá v režimu pokynu D-288 a klade na správce daně jasně stanovené požadavky, vč. nutnosti hodnocení odborných otázek znalci.

[16] V dané věci správce daně a žalovaný obcházejí své povinnosti při hodnocení materiální stránky projektu tím, že zjištěné nedostatky podřazují pod formální stránku projektu. Právní úprava však po stěžovatelce nepožaduje prokazovat, na základě čeho stanovila konkrétní parametry projektu. Také charakter projektu výzkumu a vývoje jako prospektivního dokumentu nevyžaduje, aby daňový subjekt obsah projektu výzkumu a vývoje následně zcela naplnil. Projekt výzkumu a vývoje a jeho náležitosti jsou formálními podmínkami, nikoli podmínkami, které by měly být zkoumány po stránce materiální. Hodnocení materiální stránky projektu ukryté pod hodnocením formální stránky bez splnění podmínek vyplývajících z pokynu D-288 a bez přizvání znalce považuje stěžovatelka za nezákonné. Z tohoto důvodu vzniklo u stěžovatelky legitimní očekávání, že bude zohledněn pokyn D-288. Zejm. při posuzování cílů projektů bylo namísto uvedený pokyn zohlednit.

[17] Krajský soud však tuto argumentaci obsaženou v žalobě přehlédl a sám se dopouští posuzování věcné stránky projektů, když v napadeném rozsudku v bodech 62–69 hodnotí, zda bylo možné v rámci výzkumně-vývojové činnosti dosáhnout cílů stanovených v řešených projektech. Tento postup představuje podle názoru stěžovatelky přepjatý formalismus. Je totiž nutné rozlišovat nedostatky tvrzené toliko žalovaným (na základě extenzivního a formalistického výkladu právní úpravy) od nedostatků skutečných, kterými by bylo např. podepsání projektu po jeho zahájení nebo zcela chybějící údaj o cíli projektu. Na tvrzené požadavky je pak nutno podle názoru stěžovatelky nahlížet také v kontextu toho, zda její jednání nasvědčuje snaze podvodně získat uplatněný nárok.

[18] Ve vztahu k prospektivnosti projektu (projekt č. 4, Spanidin) stěžovatelka potvrdila, že předložila až jeho 2. verzi. Z toho však nevyplývá, že by projekt v této druhé verzi nebyl podepsán před jeho započítáním. Projekt může být v průběhu jeho řešení doplňován, vždy je

ale nutné posoudit, zda upravování projektu představuje pouze zaznamenávání postupu řešení, nebo zda jeho změna způsobuje, že se další fáze projektu musí odehrát podle nové verze projektu. Stěžovatelka také zdůraznila, že je nutné zabývat se tím, jaké činnosti představují zahájení projektu (k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44). Správce daně proto nemůže odepřít odpočet na výzkum a vývoj s požadavkem na předložení starší verze projektu – podmínka prospektivnosti (vypracování projektu před zahájením jeho řešení) bude splněna také tehdy, pokud zahájení projektu proběhne po schválení další (nové) verze schváleného projektu.

[19] K vymezení doby řešení projektu stěžovatelka argumentovala tím, že vyjma jediného projektu byly všechny projekty zahájeny před datem 31. 12. 2013, tj. v době, kdy právní úprava vyžadovala uvedení *data zahájení* a *data ukončení řešení projektu* – nikoli uvedení dne, měsíce a roku. Z následné novelizace provedené s účinností od 1. 1. 2014 (kdy zákon stanovil požadavek uvedení doby řešení projektu *ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu*) pak stěžovatelka dovozovala, že zákonodárce považoval za nutné zpřesnit konkrétní požadavek na uvedení doby řešení projektu. Stěžovatelka tak vyhověla původním požadavkům uvedení *data zahájení* a *ukončení řešení projektů* uvedením měsíce a roku, resp. kvartálu (bez uvedení konkrétního dne). Pojem *datum* měl být podle názoru stěžovatelky vyložen v její prospěch tak, že postačovalo uvedení měsíce a roku, resp. kvartálu. Trvání na uvedení přesného dne považuje stěžovatelka za přepjatý formalismus, který nemůže být důvodem odepření uplatněného odpočtu. Již z tohoto důvodu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[20] K odhadům nákladů na projekt v jednotlivých letech stěžovatelka znovu uvedla, že krajský soud nereagoval na její námitky. Zdůraznila, že reálný plán nákladů je objektivně vyloučený; takový reálný plán lze stanovit pouze v návaznosti na podepsání smlouvy s objednatelem. Rozvržení nákladů uvedených v projektu stěžovatelka uvedla s ohledem na všechny informace, které v danou chvíli měla. A přestože si byl žalovaný vědom toho, že výzkumná činnost je prováděna na základě objednávky, a je tedy do určité míry ovlivněna smluvní dokumentací, informace vyplývající ze smluvní dokumentace zohlednit odmítl. Projekt výzkumu sepisovaný předem je vždy do určité míry obecný, proto lpění na co nejpresnějším rozpracování jednotlivých náležitostí projektu podle stěžovatelky odporuje smyslu právní úpravy, jímž je motivovat daňové subjekty k výzkumně-vývojovým činnostem.

[21] Poté stěžovatelka uvedla argumenty týkající se vymezení cílů projektů. Stěžovatelka především zdůraznila, že úvodní list projektů obsahuje krátké nastínění stanoveného cíle, na který navazuje další text v projektu. Stěžovatelka zdůraznila, že cíli jednotlivých projektů bylo několik oblastí klinického experimentu, které v konečném důsledku měly směřovat k registraci nového léčiva; jednalo se o: obecnou metodologii klinických hodnocení pro přípravu protokolů, přípravu specifických částí klinických protokolů hodnocení a podporu při komunikaci s regulačními tělesy v těchto oblastech, oponování a kritiku klinických protokolů, způsob přidělování studijní léčby pacientům, získávání a správu klinických dat a zjištění jejich kvality, přípravu plánu pro interpretaci a vypracování písemných dokumentů, vlastní interpretaci výsledků, případné reportování a v případě dohody vypracování formální závěrečné zprávy. Tyto cíle byly podle stěžovatelky vyhodnotitelné a dosažitelné. K jejich posouzení však mělo dojít v rámci řešení materiální stránky projektů, nikoli při posuzování formálních náležitostí. Jak totiž vyplývá z pokynu D-288, dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů projektu je jedním z kritérií, na jejichž základě se

pokračování

posuzuje existence ocenitelného prvku novosti, příp. technické nejistoty. K tomuto posouzení však musí být přizván znalec.

[22] Za pochybení stěžovatelka označila také to, že podle závěrů žalovaného i krajského soudu nemohla stanoveného cíle dosáhnout bez pomoci dalších subjektů. Cílem projektů totiž nebylo dosažení registrace léčivých přípravků, ale učinění konkrétních kroků směřujících k registraci tohoto léčiva. Ani v případě spolupráce s dalšími subjekty pak nelze z právní úpravy dovodit, že by taková výzkumně-vývojová činnost nebyla způsobilá z hlediska odpočtu na výzkum a vývoj. Klíčové je však posouzení materiální stránky projektu, jak ostatně vyplývá rovněž z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, na které krajský soud odkazoval. Toto rozhodnutí ale není pro posuzovanou věc podle stěžovatelky příléhavé, neboť činnost posuzované společnosti byla diametrálně odlišná; přesto však i v citovaném rozsudku byla posuzována materiální stránka projektu.

[23] Závěrem stěžovatelka uvedla, že hodnocené projekty výzkumu a vývoje byly připravovány v době, kdy neexistovala judikatura Nejvyššího správního soudu, která následně osvětlila, jaké požadavky je nutno při stanovení cílů projektu dodržet. Nyní zkoumané projekty je proto nutné hodnotit v mezích právní úpravy a informací existujících v době jejich sestavování. Stěžovatelka také požadovala provedení důkazu – a sice zvukového záznamu z jednání u krajského soudu, které má pochybení krajského soudu prokazovat.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud dostatečným způsobem odpověděl na žalobní argumentaci, která nebyla vždy konkrétní, rozsudek krajského soudu proto není nepřezkoumatelný. Dále odkázal na řadu rozhodnutí správních soudů, podle nichž je s ohledem na atraktivitu odpočtu na výzkum a vývoj nutno trvat na zvýšených nárocích kladených na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti – požadavky stanovené právní úpravou se nezměnily; podobu projektů stanoví mimo jiné i pokyn D-288, který byl vydán již dne 3. 10. 2005. Formální požadavky projektu nelze vnímat jako přepjatý formalismus. Důkazní břemeno ohledně jednotlivých náležitostí projektu výzkumu a vývoje tíží daňový subjekt – ten, pokud hodlá odpočet uplatňovat, musí všechny formální i materiální podmínky prokázat.

[25] Žalovaný se neztotožnil a argumentací týkající se velké obecnosti projektů; naopak zdůraznil, že již z projektů musí být patrné, na základě jakých konkrétních kritérií bude následně hodnocen. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po jeho ukončení je nutno trvat na jeho dostatečné specifikaci. Podle žalovaného je nutno vycházet vždy z původní verze projektu, tj. z projektu vypracovaného a schváleného před zahájením řešení. Pozdější aktualizace projektů již představují průběžnou či následnou dokumentaci, nikoli však prvotní písemný dokument, který požaduje zákon o daních z příjmů.

[26] Žalovaný zdůraznil, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí není závěr o absenci technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti, nýbrž nesplnění formálních náležitostí projektů; k tomuto posouzení je správce daně plně kompetentní. V daném případě nebylo namíste hodnotit materiální stránku projektů, neboť nebyly splněny formální náležitosti. Nadto stěžovatelka v dané věci vymezuje prvek novosti vzhledem k celkovému cíli projektů (celkovému výsledku klinického hodnocení), nikoli k vlastní dílčí činnosti, kterou se na klinickém hodnocení podílí. Jako nepřípustné (nové) označil žalovaný

námítky stěžovatelky týkající se nutnosti zohledňovat předložené projekty v mezích úpravy a informací existujících v době sestavování projektů a potřeby přizvat k hodnocení projektů znalce.

[27] K prospektivnosti projektu žalovaný uvedl, že z předložené verze 4. projektu vyplývá, že projekt měl být realizován v období let 2009–2015, přičemž první výdaje byly vynaloženy již v roce 2010 – řešení projektu tak bylo zahájeno před jeho schválením dne 6. 6. 2011. Není podstatné tvrzení stěžovatelky, že před datem schválení 2. verze neprováděla činnosti, v nichž by byl přítomen ocenitelný prvek novosti. Podstatné je, že stěžovatelka měla povinnost předložit projekt před zahájením jeho řešení. Druhá verze projektu nadto vykazovala další nedostatky (nedostatečné vymezení doby řešení a stanovení cíle). K době řešení projektů žalovaný uvedl, že zákon jasně požaduje uvedení data, tj. včetně uvedení dne. Polemika stěžovatelky o tom, že zákonodárce považoval za nutné gramaticky znění zpřesnit, proto není namístě. Ve vztahu k odhadu výdajů žalovaný uvedl, že zákon vyžaduje uvedení předpokládaných celkových výdajů na řešení projektu a předpokládaných výdajů v jednotlivých letech řešení projektu, stěžovatelka tedy měla uvést předpokládané celkové výdaje i předpokládané výdaje v jednotlivých letech, což neučinila.

[28] Závěrem se žalovaný vyjádřil k námitkám týkajícím se stanovení cílů projektů. Z formulovaných cílů vyplývá, že výzkumem a vývojem, který je předmětem projektů, je chápán celý proces klinického hodnocení završený registrací léčivého přípravku. Nelze však pominout, že stěžovatelka je pouze jedním ze subjektů, přičemž její úloha spočívá ve spolupráci na metodologii, v přípravě specifických částí klinických protokolů hodnocení, ve způsobu přidělování studijní léčby pacientům apod. Zpracováním dat a vypracováním statistické zprávy úloha stěžovatelky v procesu klinického hodnocení končí. Jelikož si stěžovatelka stanovila za celkový/konečný cíl získání registrace léčivé látky v EU, USA, případně v dalších zemích, nemohla tohoto cíle s ohledem na své zapojení do činnosti vícero subjektů dosáhnout (na procesu pouze participovala). Žalovaný zdůraznil, že problematika není samotná participace na činnosti vícero subjektů – i v tomto případě ale musí být cíl vymezen ve vztahu k vlastní činnosti daňového subjektu. Stěžovatelce tak nebylo vytýkáno to, že neprováděla klinické hodnocení sama, ale to, že si za cíl stanovila celý tento proces, ačkoli její reálná činnost tomuto cíli neodpovídala. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že takovou vadu neshledal. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok

pokračování

odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Krajský soud jasně vymezil, že za nejpodstatnější nedostatek všech projektů považoval nedostatečné stanovení cílů projektů, proto se v napadeném rozsudku zabýval zejm. touto vadou (viz bod 62. odůvodnění rozsudku krajského soudu). Tato vada doprovázela podle názoru krajského soudu všechny projekty předložené stěžovatelkou (stejně jako nedostatečně vymezená doba řešení projektů), přičemž v jednotlivých případech přistupovaly k těmto nedostatkům další formální vady projektů (neuvedení předpokládaných nákladů na řešení projektů v jednotlivých letech a nesplnění prospektivnosti projektu).

[32] Právě s ohledem na skutečnost, že vada spočívající v nedostatečném vymezení cílů projektu doprovázela podle přesvědčení krajského soudu všechny projekty, přičemž krajský soud ji považoval za nejpodstatnější, je logické, že se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zaměřil především na posouzení této otázky. Pouze ze skutečnosti, že se nejvíce věnoval této vadě, přičemž k ostatním vadám se vyjádřil spíše úsporně, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Jestliže krajský soud dospěl k závěru, že nedostatečně vymezené cíle všech projektů jsou natolik závažnou vadou, že již jen s ohledem na ni nebylo možné uznat nárokový odpočet na výzkum a vývoj, bylo hodnocení dalších formálních nedostatků projektů ze strany krajského soudu v podstatě již jen doplňujícím.

[33] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelkou – nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud reagoval dostatečným způsobem na námitky obsažené v žalobě. Zejm. vysvětlil, že formální náležitosti projektu je namíste hodnotit před jeho věcným (materiálním) posouzením; resp. při zjištění formálních nedostatků není prostor pro hodnocení materiální (věcné) stránky jednotlivých projektů. Pokud jde o hodnocení zákonnosti závěrů krajského soudu (tj. zda byly cíle vymezeny nedostatečně a zda jde skutečně o vadu formálního charakteru), touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval dále.

[34] Podstatnou část kasační argumentace tvoří námitka, že správce daně a žalovaný obcházejí své povinnosti při hodnocení materiální stránky projektu tím, že zjištěné nedostatky podřazují pod formální stránku projektu. Stěžovatelka zastává názor, že již samotným předložením projektu s uvedením zákonných náležitostí vyhověla formálním požadavkům kladeným na projekt výzkumu a vývoje – bez ohledu na to, zda jsou údaje v projektu „správné“. Podle přesvědčení stěžovatelky jsou daňové orgány při hodnocení formální stránky projektů oprávněny zkoumat toliko to, zda projekt existuje a zda konkrétní informace obsahuje, nemají se však zabývat obsahem jednotlivých údajů, nýbrž pouze jejich existencí. Slovy stěžovatelky: *„Doložením projektu obsahujícího stanovené informace jsou automaticky naplněny formální podmínky pro uplatnění odpočtu. To bez nutnosti jakéhokoli prokazování těchto informací. Správce daně hodnotí toliko existenci projektu a skutečnost, že určitou informaci obsahuje. Nehodnotí však kvalitu této informace. Jakákoli kontrola či kritické hodnocení těchto informací by pak měla probíhat až v rámci kontroly materiální (věcné) stránky projektu. Tedy kontroly samotné výzkumně-vývojové činnosti, která probíhá v režimu pokynu D-288 a klade na správce daně opět judikaturou jasně nastavené požadavky.“* S těmito závěry Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[35] Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 (ve znění účinném do 31. 12. 2013) stanoví, že od základu daně je možné odečíst 100 % výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

[36] Následující odstavec (§ 34 odst. 5) zákona o daních z příjmů stanoví, co se rozumí projektem výzkumu a vývoje: *„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 vymeze 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 anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“* (důraz přidán). Obdobně stanoví zákon o daních z příjmů náležitosti projektu ve znění účinném od 1. 1. 2014, jde o § 34c.

[37] Odčitatelná položka (odpočet) na podporu výzkumu a vývoje představuje nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Náklady vynaložené na realizaci výzkumu a vývoje mohou být *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podruhé právě podle § 34 odst. 4 téhož zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, viz také rozsudek ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS). Právě s ohledem na tuto „poutavost“ stanoví zákon o daních z příjmů řadu formálních a materiálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně vyžadovat.

[38] Prvotní klíčovou podmínkou je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, který slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Konkrétní povinné náležitosti projektu výzkumu a vývoje stanoví zákon o daních z příjmů (viz výše). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu

pokračování

a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných dokladů (viz také rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52), atraktivita tohoto odpočtu odůvodňuje to, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější.

[39] Také v rozsudku ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 Afs 169/2020-56, Nejvyšší správní soud posuzoval oprávněnost uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. K samotnému odpočtu uvedl následující: *„Jedná se tak de facto o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených.“* Uvedená přísnost však nepředstavuje přísnější *„míru důkazního břemene“*, jak uvádí stěžovatelka v podané kasační stížnosti. Přísnost spočívá v trvání na obsažení zákonem vymezených formálních náležitostí, které musí projekt obsahovat, aby bylo následně možné odpočet uznat. I formální podmínky vyžadované zákonem totiž mají své místo a nelze je označovat za přepjatý formalismus, jak činí stěžovatelka.

[40] Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že při hodnocení formálních požadavků projektu je úkolem správce daně (žalovaného) pouze ověření existence projektu (bez jakéhokoli zkoumání kvality obsažených informací). Tato argumentace stěžovatelky by totiž vedla k absurdním důsledkům – pakliže by projekt výzkumu a vývoje obsahoval zjevně nesmyslné informace nebo informace zcela nereálné, byl by správce daně povinen zabývat se materiální stránkou projektu, a to i v takové situaci, v níž by z doloženého projektu bylo na první pohled zřejmé, že se o způsobilý projekt výzkumu a vývoje nemůže jednat. Pokud by např. předložený projekt výzkumu a vývoje obsahoval takový cíl projektu, který vůbec neodpovídá zbylému obsahu samotného projektu, resp. by byl s projektem v rozporu, musel by se správce daně zabývat hodnocením výzkumné činnosti, přestože by bylo na první pohled zřejmé, že předložený projekt nemůže požadavkům zákona dostat. Zkoumání formálních náležitostí projektu proto nemůže být zredukováno pouze na ověření toho, zda projekt určitou informaci obsahuje, takový výklad není udržitelný.

[41] Pokud jde o námitky vztahující se ke konkrétním formálním nedostatkům jednotlivých projektů, krajský soud považoval za zásadní nedostatečné vymezení cílů, které provázelo podle jeho názoru všechny předložené projekty. Stěžovatelka v každém z těchto projektů na úvodní straně obecně vymezila, co je cílem daného projektu. Konkrétně uvedla u:

- 1. projektu: *„příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinických experimentů (hodnocení) vedoucích k registraci nového léku“;*
- 2. projektu: *„příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinického experimentu vedoucí k registraci nového léku“;*

- 3. projektu: „*příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinického experimentu v rámci fáze II. klinického hodnocení pro dokumentaci k registraci nového léku*“;
- 4. projektu: „*příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinického experimentu vedoucí k registraci nového léku*“;
- 5. projektu: „*příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinického experimentu vedoucí k registraci léku v nové (pediatrické) indikaci*“.

Takto vymezené obecné cíle na úvodní straně blíže rozvedla ještě v části 7. každého projektu.

[42] V případě 1. projektu stěžovatelka blíže specifikovala cíle projektu tak, že v rámci vývoje a výzkumu vyvíjí společnost SOTIO a.s. novou terapeutickou vakcínu k léčbě karcinomu prostaty, přičemž k tomu, aby získala povolení k jejímu používání, musí prokázat účinnost a bezpečnost nového léku, a to experimentálně, v rámci klinických hodnocení (studií). Samotný výrobce však k jejich provedení nemá vhodné zdroje, proto spolupracuje se stěžovatelkou. Stěžovatelka také uvedla, že „*celkovým cílem je získání registrace pro EU (a případně později i pro USA či jiné země)*.“ Dále stěžovatelka uvedla, že vzhledem ke kapacitním možnostem výrobce je plánovaná participace stěžovatelky na výzkumu a vývoji vakcíny DCVAC v rámci několika studií klinického zkoušení. Výslovně také uvedla, že „*bude zajišťovat následující oblasti klinických experimentů: 1. Obecná metodologie klinických hodnocení pro přípravu protokolů; 2. Příprava specifických částí klinických protokolů hodnocení a podpora při komunikaci s regulačními tělesy v těchto oblastech; 3. Oponování a kritika klinických protokolů; 4. Způsob přidělování studijní léčby pacientům (centrální randomizace); 5. Získávání a správu klinických dat a jištění jejich kvality; 6. Příprava plánu pro interpretaci a vypracování písemných dokumentů; 7. Vlastní interpretace výsledků, případné reportování; 8. V případě dohody vypracování formální závěrečné zprávy (souhrnná zpráva o výsledcích klinického hodnocení pro evropskou regulační autoritu EMA)*.“ Po takto vyjmenovaných činnostech stěžovatelka výslovně uvedla, že „*[z] hlediska společnosti PharmTest je tedy cílem zajištění výše uvedených aktivit pro dosažení cíle celkového, tj. registrace DCVAC v EU*.“

[43] I když tedy stěžovatelka nejprve uvedla, že celkovým cílem 1. projektu výzkumu a vývoje je registrace vyvíjené léčivé látky pro EU, případně další země, v následném popisu cílů projektu výslovně své činnosti specifikovala a uvedla, že její úlohou je zajištění konkrétně specifikovaných aktivit pro dosažení cíle celkového – registrace vakcíny v EU. V případě prvního projektu proto nelze souhlasit s krajským soudem v tom, že „*z tohoto vymezení vyplývá pouze jediný cíl vyhodnotitelný po ukončení projektu, a to dosažení registrace příslušné léčivé látky*.“ Projekt č. 1 obsahuje blíže vyjmenované činnosti (dílní cíle), kterých měla stěžovatelka v rámci daného projektu dosáhnout.

[44] Nejvyšší správní soud však nepovažuje za nezbytné blíže se vyjadřovat ke způsobu stanovení cílů a k tomu, zda se jednalo o skutečnou činnost výzkumu a vývoje, neboť v případě tohoto projektu shledal správce daně a žalovaný další pochybení formálního charakteru, a to neuvedení předpokládaných nákladů na řešení projektu v jednotlivých letech a nedostatečně vymezenou dobu řešení projektu.

[45] Pokud jde o předpokládané náklady na řešení projektu, zákon o daních z příjmů obsahuje v § 34 odst. 5 zcela jednoznačný požadavek na uvedení jednak předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a jednak předpokládaných výdajů (nákladů)

pokračování

v jednotlivých letech řešení projektu (viz výše); s účinností od 1. 1. 2014 je tento požadavek obsažen v § 34c odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka v projektu č. 1 uvedla celkové předpokládané náklady projektu. Předpokládané náklady v jednotlivých letech však uvedla pouze za rok 2011, za roky 2012–2016 uvedla tyto náklady pouze souhrnně; za rok 2017 neuvedla náklady vůbec. Správce daně a žalovaný stěžovatelce nevytýkali, že neuvedla reálné výdaje (jak stěžovatelka naznačuje v podané kasační stížnosti). Zákon jasně stanoví požadavek uvedení výdajů předpokládaných, ani tyto však stěžovatelka pro jednotlivé roky neuvedla.

[46] Pokud jde o dobu řešení projektu, tu stěžovatelka vymezila na úvodní straně projektu uvedením let 2011–2017, přičemž v části 8. projektu uvedla, že „*upřesnění časového plánu bude provedeno po konkretizaci detailů a zejména po vytvoření formálních smluvních závazků.*“ Následně uvedla jakýsi časový plán, podle něhož základní příprava projektu bude provedena ve 2. pololetí 2011, práce na projektu budou zahájeny v červnu 2011. Pokud jde o ukončení projektu, k tomu uvedla následující: „*dokončení posledního pacienta – 2017; vyhodnocení a dokumentace: jednotlivě pro každou studii (po ukončení); aktivity spojené s komunikací s regulačními autoritami a registrací: pouze v případě potřeby.*“

[47] I v případě vymezení doby řešení projektu zákon o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že projekt musí obsahovat *datum zahájení a datum ukončení řešení projektu*. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, která dovozuje, že použití slova *datum* neznamená uvedení konkrétního dne (tj. uvedení dne, měsíce a roku). Ani ze znění zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2014 nelze tento závěr dovodit. Byť zákon o daních z příjmů obsahuje s účinností od 1. 1. 2014 uvedení doby řešení projektu gramaticky odlišným způsobem [§ 34c odst. 1 písm. c) stanoví požadavek na uvedení doby řešení projektu, kterou je *doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu*], tato gramatická změna nepředstavuje změnu obsahovou. Požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje přesunul zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 do samotného ustanovení v § 34c zákona o daních z příjmů, jeho formulace však zůstala obdobná; ostatně tento závěr vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, bod [22]. Pro uplatnění odčitelné položky na výzkum a vývoj bylo tedy i v roce 2013 nezbytné uvést konkrétní datum doby zahájení a doby ukončení řešení projektu, čemuž stěžovatelka nedostála.

[48] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že povinnost uvést předpokládané celkové výdaje, předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu i přesnou dobu řešení projektu vyplývá přímo ze zákona. Trvání na uvedení těchto údajů proto nepředstavuje přepjatý formalismus. Naopak, formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Nedisponovala-li stěžovatelka bližšími informacemi ke konkrétnímu projektu (jak také uváděla v kasační stížnosti), nic jí nebránilo v tom, aby projekt výzkumu a vývoje schválila a předložila až v době, kdy by bližšími informacemi disponovala (tj. např. po vytvoření stěžovatelkou zmiňovaných formálních smluvních vztahů s dalšími subjekty, které na klinickém testování vakcíny participovaly). Není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu s dalšími spolupracujícími subjekty či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých

projektů (viz již citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 169/2020-56, bod [37]). Nelze se proto spokojit s tím, že stěžovatelka vytvoří jakýsi obecný dokument, který nebude obsahovat zákonem stanovené náležitosti s tím, že jde o veškeré informace, které má v danou chvíli k dispozici (k tomu srov. shora uvedený rozsudek NSS č. j. 10 Afs 77/2017-53).

[49] Nejvyšší správní soud proto částečně uzavírá, že v případě prvního projektu shledal správce daně a žalovaný kombinaci pochybení týkajících se formálních náležitostí projektů, která vedla k oprávněnému neuznání nárokovaného odpočtu.

[50] Pokud jde o 2. projekt, v něm stěžovatelka specifikovala obecně vymezený cíl tak, že jde o „*studium a poznání vzájemného vztahu mezi integrací lidského papilomaviru typu vysokého rizika (HR-HPV) detekovaném metodou molekulárního DNA česání a stupněm závažnosti cervikální léze u pacientek indikovaných ke kolposkopii kvůli abnormálním výsledkům cytologického vyšetření metodou Papanicolaova testu (PAP test). V souvislosti s tím dále studium: Asociace mezi integrací HP-HPV genomu detekovaném molekulárním česáním a virální clearance; asociace mezi integrací HR-HPV genomu detekovaném molekulárním česáním a klinickým výsledkem; rychlost integrace pro jednotlivé kmeny HR-HPV.*“ Detailní cíle pak měly být specifikovány ve studijním protokolu.

[51] Ani v případě druhého projektu tak nelze souhlasit s krajským soudem, že jediným cílem tohoto projektu je dosažení registrace příslušné léčivé látky. Zároveň je však nutné opět zdůraznit, že také v případě tohoto projektu shledal správce daně a žalovaný další pochybení formálního charakteru – a sice opět neuvedení předpokládaných nákladů na řešení projektu pro jednotlivé roky a nedostatečně vymezenou dobu řešení projektu.

[52] V případě předpokládaných nákladů stěžovatelka v projektu č. 2 uvedla pouze náklady za rok 2016 a 2017, za roky 2018–2021 neuvedla náklady vůbec. Pokud jde o dobu řešení projektu, tu stěžovatelka na úvodní straně projektu vymeziila lety 2016–2021; přičemž v samotném textu projektu uvedla následující: „*Základní příprava 1. fáze projektu (smluvní záležitosti, komunikace s regulačními orgány, bližší vymezení některých činností) – 3. kvartál 2016, zahájení prací na projektu – 3. kvartál 2016, [...], vyhodnocení a dokumentace – 1. kvartál 2017, zahájení 2. fáze projektu – v návaznosti na 1. fázi.*“

[53] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani v případě projektu č. 2 stěžovatelka dostatečně nevymezila předpokládané náklady na řešení projektu v jednotlivých letech a dobu řešení projektu. Na tomto místě je proto nutné znovu zopakovat, že i když krajský soud pochybil při hodnocení cíle tohoto projektu (nebylo možné konstatovat, že jediným cílem je registrace léčiva), k oprávněnému neuznání uplatněného odpočtu vedla kombinace dalších formálních pochybení.

[54] Pokud jde o 3. projekt, v něm stěžovatelka obecně stanovený cíl specifikovala takto: „*Příprava, provedení, interpretace a dokumentace klinického experimentu a na jeho základě prokázání účinnosti a bezpečnosti léčby pacientů s diagnózou definovanou studijním protokolem (v platné verzi, včetně dodatků a případných amendmentů) a získání podstatných klinických údajů o bezpečnosti a účinnosti studovaného přípravku pro účely naplánování konfirmačních klinických hodnocení ve fázi III. klinického hodnocení s následným umožněním registrace studovaného léčiva v dané indikaci v zemích Evropské unie a případně v dalších zemích. Detailní cíle jsou specifikovány ve studijním protokolu.*“ Stěžovatelkou vymezený cíl *de facto* kopíruje

pokračování

zcela obecně uvedený cíl na úvodní straně projektu (viz výše) s tím, že podstatou tohoto projektu je následné umožnění registrace studovaného léčiva v zemích EU. Skutečnost, že stěžovatelka do cíle projektu zahrnovala také samotnou registraci léčiva, podporuje také to, že rovněž v časovém harmonogramu projektu uváděla „*aktivitu spojené s komunikací s regulačními autoritami a registrací.*“

[55] Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5 vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu výzkumu a vývoje vymezil *svou činnost ve výzkumu a vývoji* (viz výše). Rovněž uvedení cílů projektu musí být vázáno na tuto činnost daňového subjektu. Nelze připustit, aby daňový subjekt v projektu výzkumu popsal svou činnost, avšak do konkrétního cíle projektu zahrnul rovněž činnosti jiných subjektů a tvářil se, že takto stanoveného cíle může vlastní činností dosáhnout. V případě třetího projektu proto Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu, který uvedl, že cílem projektu výzkumu a vývoje může být pouze cíl dosažitelný vlastní činností daňového subjektu.

[56] Nejvyšší správní soud tímto nijak nerozporuje možnost zapojení vícero subjektů do klinického testování léčiv. NSS nepopírá ani to, že klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně vzhledem ke své povaze činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje (ostatně tento závěr učinil v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS, bod [34]). V daném případě však správce daně ani žalovaný stěžovatelce nevytýkali to, že se na klinickém testování léčiv nepodílela samostatně, ani to, že by klinické testování nenaplňovalo znaky výzkumu a vývoje. Problematickým byla formulace cíle projektu, která zjevně zahrnovala i činnosti jiných subjektů, neboť podstatou formulovaného cíle byla obecně registrace léčiva v EU. Stěžovatelka však sama lék nevyvíjela a na klinickém testování pouze participovala. A právě proto nebylo namístě zabývat se věcnou stránkou projektu – takto stanovený cíl nekorespondoval s obsahem činnosti samotné stěžovatelky podle předloženého projektu, takže ani následné zkoumání věcné (materiální) stránky projektu by na tomto závěru ničeho nezměnilo. Nyní posuzovaná věc se proto do značné míry liší od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 97/2018-41; v něm se NSS zabýval materiální stránkou věci, tj. hodnocením samotné činnosti daného subjektu (zda jde o činnost výzkumu a vývoje). K takovému hodnocení však v nyní posuzované věci správní orgány nedospěly, neboť shledaly formální nedostatky projektu, a to ve formulaci cíle projektu.

[57] Pro posouzení projednávané věci je zásadní, že k nesplnění formálního požadavku na uvedení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, nedojde jen tehdy, pokud se projekt o stanovených cílech nezmiňuje vůbec (jak tvrdila stěžovatelka), ale i tehdy, pokud je cíl v předloženém projektu vymezen nedostatečně (obdobně ve vztahu ke způsobu kontroly a hodnocení viz rozsudek č. j. 8 Afs 169/2020-56, bod [38]). A v této části (ve vztahu k třetímu projektu) se Nejvyšší správní soud s hodnocením krajského soudu ohledně stanoveného cíle projektu ztotožnil.

[58] Nutno také dodat, že rovněž v případě 3. projektu nebyl vymezený cíl jediným formálním pochybením, které daňové orgány stěžovatelce vytýkaly. I v tomto případě byla problematická také nedostatečně vymezená doba řešení projektu, která byla uvedena nikoli konkrétním datem, ale uvedením kvartálu. Stěžovatelka na úvodní straně vymezila dobu řešení projektu obecně uvedením 1.-4. kvartálu roku 2011. V dalším textu projektu pak

uvedla: „*Základní příprava projektu (smluvní záležitosti, komunikace s regulačními orgány, základní vymezení projektu) – 1. kvartál 2011, zahájení prací na projektu – leden 2011, [...], vyhodnocení a dokumentace – do konce roku 2011, aktivity spojené s komunikací s regulačními autoritami a registrací – pouze v případě potřeby.*“ Z takto stanovené doby řešení projektu je možné seznat pouze to, že projekt byl realizován někdy v průběhu roku 2011, konkrétnější informace se však z uvedeného časového plánu dozvědět nelze. Nejvyšší správní soud proto ve vztahu k třetímu projektu uzavírá, že i v tomto případě vedla k neuznání odpočtu kombinace formálních nedostatků projektu – nedostatečně vymezeného cíle a doby řešení projektu.

[59] Obdobná situace je také v případě 5. projektu, u kterého se vyskytly stejné nedostatky jako v případě projektu třetího. I zde Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu o tom, že cíl projektu zjevně zahrnoval činnosti dalších subjektů, proto je možné potvrdit závěr o jeho nedostatečném vymezení. I zde totiž stěžovatelka specifikovala cíl tak, že jde o činnosti s následným „*umožněním registrace studovaného léčiva v dané indikaci v zemích Evropské unie a případně v dalších zemích*“, přestože stěžovatelka byla pouze jedním ze subjektů, který se na klinickém hodnocení testovaného léčiva podílel. Rovněž u tohoto projektu pak byla nedostatečně vymezena doba řešení projektu, která byla na úvodní straně projektu uvedena lety 2013–2015, přičemž obsah projektu hovoří o základní přípravě projektu v 1. kvartálu 2013, vyhodnocení a dokumentace – červenec 2014, aktivity spojené s komunikací s regulačními autoritami a registrací – pouze v případě potřeby. Ani z tohoto plánu nelze seznat konkrétní datum zahájení a ukončení projektu; lze z něj však seznat, že stěžovatelka i zde zahrnovala do svého projektu registraci léčiva (poslední položkou časového plánu byly právě aktivity spojené s komunikací s regulačními autoritami a registrací). Rovněž v případě pátého projektu tak vedla k neuznání nárokovaného odpočtu kombinace formálních nedostatků projektu.

[60] Pokud jde o 4. projekt, v něm stěžovatelka zahrнула do cíle projektu, jakož i do časového plánu (určeného obecně jako v případě projektů č. 3 a 5) rovněž registraci léčiva v zemích EU. Rovněž u tohoto projektu se tak uplatní závěry učiněné výše k projektu č. 3 a projektu č. 5. Nadto však nebyla u tohoto projektu dodržena podmínka prospektivnosti.

[61] Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby projekt byl vypracován před zahájením jeho řešení, tj. aby šlo o dokument prospektivní (viz již uvedený rozsudek NSS č. j. 6 Afs 60/2014-56). Stěžovatelka však předložila projekt – resp. jeho verzi č. 2, která byla schválena dne 6. 6. 2011. Tento projekt obsahoval informace o tom, že základní příprava projektu proběhla v roce 2009, přičemž práce na projektu (spolupráce na přípravě plánu, metodika, příprava systému randomizace a datových toků) byly zahájeny 1. 1. 2010. Rovněž úvodní strana projektu obsahovala údaj o tom, že doba řešení projektu je 2009–2011. Za této situace byl požadavek správce daně na předložení první verze projektu, schválené před zahájením řešení projektu, zcela oprávněný.

[62] Nelze souhlasit se stěžovatelkou, která tvrdila, že prováděla výzkumně-vývojovou činnost u tohoto projektu až na základě předložené druhé verze, proto správce daně neměl požadovat první (v podstatě zastaralou) verzi projektu. Pakliže sama stěžovatelka předložila projekt, ve kterém vymezila dobu jeho řešení ještě před tím, než jej schválila, nezbyvá než konstatovat, že takový projekt podmínku prospektivnosti nesplňuje. V opačném případě

pokračování

neměla stěžovatelka zahrnovat do časového harmonogramu ty práce, o nichž nyní v kasační stížnosti tvrdí, že pod tento projekt *de facto* nespádají.

[63] Odkaz stěžovatelky na rozsudek ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, v němž NSS s ohledem na skutkové okolnosti tehdy projednávané věci konstatoval nutnost rozlišení činností, které představují zahájení projektu, není případný. V nyní souzené věci totiž ze spisu (z projektu č. 5) vyplývá, že sama stěžovatelka do projektu zahrnula činnosti spočívající v základní přípravě projektu (viz část 8. projektu č. 4), přičemž v obecném časovém rozvržení projektu výslovně uvedla, že kromě této základní přípravy projektu budou zahájeny práce na projektu již od 1. 1. 2010, tj. ještě před schválením druhé verze projektu č. 4., k čemuž došlo až 6. 6. 2011.

[64] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že k neuznání odpočtu na základě předložených projektů došlo u všech projektů v důsledku kombinace několika formálních pochybení. A byť krajský soud shledal v případě všech projektů pochybení zejm. ve vymezení cílů, které však Nejvyšší správní soud u některých projektů korigoval (viz výše), u všech projektů byla shledána další formální pochybení. I po korekci odůvodnění napadeného rozsudku tak závěry daňových orgánů i krajského soudu obstojí.

[65] Nejvyšší správní soud proto ve výsledku souhlasí s krajským soudem v tom, že při hodnocení formální stránky projektů nebylo namístě zohledňovat pokyn D-288 vydaný Ministerstvem financí k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů; k věcnému posouzení materiální stránky projektů totiž v projednávané věci nedošlo. Proto také nebylo nutné vyžadovat k jednotlivým projektům vyjádření znalce (tuto argumentaci nepovažoval Nejvyšší správní soud za nepřijatelnou, jak tvrdil žalovaný; stěžovatelka v průběhu daňového řízení i řízení u krajského soudu argumentovala povinností zohlednit materiální stránku všech projektů). Daňové orgány hodnotily pouze formální stránku projektů, k čemuž jsou zcela kompetentní. Zákonem stanovené formální náležitosti projektů přitom nelze přehlížet s tím, že projekt výzkumu a vývoje bude vždy z podstaty věci obecným dokumentem. Nejedná se proto o obcházení povinnosti hodnotit materiální stránku předložených projektů, jak uváděla stěžovatelka.

[66] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem rovněž v tom, že žádnou oporu v judikatuře nemá požadavek stěžovatelky, aby správce daně zkoumal, zda konkrétní nedostatek projektu nasvědčuje případným snahám o zneužití odpočtu na výzkum a vývoj. I když je formalizovaný projekt jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, neznamená to, že každý jednotlivě zjištěný nedostatek projektu musí být spojen s pokusem o zneužití odpočtu, jak výstižně uvedl krajský soud. Ani tato námitka tak není důvodná.

[67] Stěžovatelka závěrem podané kasační stížnosti namítala, že předložené projekty je nutné hodnotit vzhledem k době, kdy byly připravovány. I když stěžovatelka tuto námitku v podané žalobě nyní předestřeným způsobem nevyjádřila, nutno zdůraznit, že zákon o daních z příjmů již ve znění účinném do roku 2013 jasně stanovil požadavky na obsah projektů výzkumu a vývoje. Žádná náležitost, jejíž absenci (resp. nedostatečné vymezení) daňové orgány stěžovatelce vyčítaly, nebyla dovozena judikaturou – uvedení všech náležitostí vyplývá přímo ze zákona, stěžovatelka však těmito formálními požadavky nedostála.

[68] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že návrhu na provedení důkazu (záznamu z jednání u krajského soudu) nevyhověl. Stěžovatelka netvrdila, na podporu jakých svých tvrzení provedení tohoto důkazu navrhuje (uvedla toliko obecně, že záznam má prokazovat pochybení krajského soudu). Nejvyšší správní soud proto o věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., neboť splnění podmínek pro nařízení jednání neshledal (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2018, č. j. 9 Ads 146/2018-119, bod [54]).

V. Závěr a náklady řízení

[69] Námitky uvedené v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud důvodnými neshledal, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. listopadu 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu