



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Karla Šimky a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **MEDICAL PLUS, s. r. o.**, se sídlem Obchodní 1507, Uherské Hradiště, zast. Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2020, č. j. 29945/20/5200-11433-710862, o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2023, č. j. 29 Af 66/2020-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2020, č. j. 29945/20/5200-11433-7108629, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeny čtyři platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 11. 2018 na daň z příjmů právnických osob za čtyři různá zdaňovací období. Jedná se o dodatečné platební výměry na daň za zdaňovací období 2012 a 2013, jimiž byla doměřena daň vyšší o částku 0 Kč (výroky I. a II. rozhodnutí žalovaného), a platební výměry na daň za zdaňovací období 2015 a 2016, jimiž byla vyměřena daň ve výši 5 942 440 Kč a 5 025 120 Kč (výroky III. a IV. rozhodnutí žalovaného).

[2] Ve všech výše uvedených zdaňovacích obdobích prováděla žalobkyně klinické studie léků zejména pro mezinárodní farmaceutické společnosti dle přesného zadání. Na základě této činnosti si žalobkyně v těchto obdobích uplatnila položku odčitatelnou od základu daně na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Dle názoru správce daně však její činnost nesplňovala požadavky na odpočet ve smyslu uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a zákonem č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů. Správce daně totiž nespatořoval v činnosti žalobkyně prvek novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty. Dle jeho názoru měla její činnost charakter poskytování služeb bez vlastní výzkumné aktivity.

[3] Správce daně ve věci zdaňovacích období 2012 a 2015 zahájil dne 20. 9. 2016 daňovou kontrolu, které předcházela postup k odstranění pochybností vztahující se k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období 2012 ze dne 17. 6. 2016 a řádnému daňovému přiznání za zdaňovací období 2015 ze dne 30. 6. 2016. Dne 15. 8. 2017 byla daňová kontrola rozšířena o prověřování uplatněného odpočtu v podaném dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2013 ze dne 30. 6. 2017 a v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2016 z téhož dne.

[4] Žalobkyně v žalobě namítala, že daň za zdaňovací období 2013 a 2016 jí byla vyměřena, resp. doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť rozhodnutí žalovaného jí bylo doručeno 17. 8. 2020, přičemž prekluzivní lhůta uplynula již dne 15. 8. 2020, byť se tak stalo v sobotu. Jedná se totiž o lhůtu hmotněprávní, propadnou, jejímž uplynutím právo na vyměření daně zaniká.

[5] Krajský soud této námitce žalobkyně vyhověl a výrokem I. rozsudku zrušil výroky II. a IV. rozhodnutí žalovaného a platební výměry správce daně za zdaňovací období 2013 a 2016. Žalovaný stanovil konec lhůty podle pravidel počítání lhůt obsažených v § 33 daňového řádu. Kdyby se tato pravidla aplikovala, posunul by se konec lhůty na pondělí 17. 8. 2020 a lhůta by byla zachována. Krajský soud se s názorem žalovaného neztotožnil. Odkázal na rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56 (*Česká síť*), a ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019-38 (*Fitness pro*). Z této judikatury vyplývá, že pravidla upravená v § 148 odst. 3 daňového řádu jsou ve vztahu speciality k pravidlům počítání lhůt obsaženým v § 33 téhož zákona. Pravidla obsažená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně, které zavazují osobu zúčastněnou na správě daní v rámci provádění procesních úkonů. Tyto lhůty však nezavazují správce daně. Účelem posunutí konce lhůty z nepracovního dne na nejbližší pracovní je to, aby osoba nebyla krácena na svých právech. Lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je naproti tomu lhůtou zákonnou, hmotněprávní a propadnou. Zatímco stanovení počátku a konce procesní lhůty podle § 33 odst. 2 a 4 daňového řádu je legitimní a chrání oprávněné zájmy daňových subjektů, lhůta pro stanovení daně představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu. Její počátek je navíc spojen

pokračování

s určitou skutečností (např. den, kdy správce daně od subjektu převezme určité doklady). Jen stěží lze logicky dovodit, že by ke skutečnosti došlo následující den. V projednávané věci se tedy § 33 odst. 4 daňového řádu neužije.

[6] Žalobkyně dále namítala, že správce daně nedisponuje dostatečnými odbornými znalostmi k tomu, aby vyhodnotil, jestli její činnost lze podřadit pod pojem výzkum a vývoj. Její činnost navíc spadá do nejkomplicovanější odnože medicínské vědy a tuto otázku by nemohla objektivně vyhodnotit ani osoba, která absolvovala studium medicíny a nemá mnohaleté zkušenosti v oboru. Žalobkyně odkázala na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 24/2014-119, který dle jejího názoru její argumenty v této věci podporuje. Uvedla, že správce daně je v obdobných případech povinen obstarat si znalecký posudek. Nemusí tak postupovat jedině v případě, že sám disponuje potřebnými znalostmi, nebo pokud daňový subjekt k prokázání rozhodných skutečností nepředloží relevantní podklady. Správce daně (ani žalovaný) si znalecký posudek v nynější věci neobstaral a své rozhodnutí postavil toliko na laickém úsudku. Žalobkyně nesouhlasila ani s tím, že její činnost měla nanejvýš charakter poskytování služeb. Tento názor žalovaný dovozuje pouze z jejího dodavatelského postavení. Sama však ve své činnosti spatřuje prvek novosti a vyjasňování výzkumné nejistoty. Nesprávně žalovaný posoudil i některé domnělé vady žalobkyní předložených dokumentů.

[7] Krajský soud se ztotožnil s tím, jak uvedenou otázku posoudil žalovaný. Uvedl, že podřazení činnosti daňového subjektu spočívající v klinickém hodnocení léčiv pod pojem výzkum a vývoj je běžnou náplní práce správců daně a jejich závěry jsou rovněž častým předmětem soudního přezkumu. V případě klinického hodnocení léčiv není třeba realizovat žádné znalecké zkoumání činnosti daňového subjektu, neboť jeho povahu je třeba zkoumat jen pro účely daňového řízení, nikoli ryze optikou farmakologické odbornosti. Žalobkyně v daňovém řízení předložila znalecký posudek znalce v oboru zdravotnictví, odvětví farmakologie. Ten však do řízení nic nového nepřinesl – doobjasnil sice roli zkoušejícího v procesu výroby léčiva, z hlediska daňového nemůže na posouzení věci nic změnit. Krajský soud dále uvedl, že výzkum fakticky provádí zadavatel. Činnost žalobkyně byla pevně daná, svojí povahou podpurná. Žalobkyně nefiguruje ani na počátku, ani na konci výzkumu daného léku. Klinické hodnocení léčiv lze obecně vzato podřadit pod pojem výzkum a vývoj, nemusí tomu tak být ovšem vždy. Rozhodující je skutečnost, zda daňový subjekt nese výzkumné riziko, což v nynější věci splněno nebylo. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil i stran nedostatečného naplnění formálních požadavků žalobkyní předložených projektů, a tudíž i formálních požadavků na uplatnění odpočtu. Správcem daně a žalovaným vyjádřené pochybnosti o naplnění formálních náležitostí projektu navíc krajský soud považoval za oprávněné. Poznamenal, že žalovaný o nich zpravil žalobkyni v odvolacím řízení prostřednictvím písemnosti „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“, žalobkyně na to nereagovala. Učinila tak až v žalobě, nicméně nepřesvědčivým způsobem.

II. Obsah kasačních stížností a vyjádření k nim

Kasační stížnost žalovaného

[8] **Žalovaný** (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Brojí proti výroku I., výroku III. a výroku IV. rozsudku krajského soudu (výrok zrušovací a výroky nákladové). Žádá rozsudek krajského soudu v tomto rozsahu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[9] **Žalovaný** uvádí, že nesouhlasí s výkladem judikatury NSS, který ve svém rozsudku zvolil krajský soud. Dle jeho názoru není třeba činit rozdíly mezi typy lhůt, co se týče počítání času. Benefit spočívající v posunutí konce lhůty na nejbližší pracovní den má svůj význam jak u procesních, tak i hmotněprávních lhůt. Odkazuje na náleží Ústavního soudu ze dne 25. 9. 1998, sp. zn. IV. ÚS 365/97, a na odbornou literaturu, která se tomuto nálezu a jeho vlivu na § 33 odst. 4 daňového řádu věnuje (článek Mgr. Tomáše Rozehnal, Ph.D. a Mgr. Michaela Feldka na webu DAUC.CZ z roku 2022). Z tohoto článku plyne, že benefit v posunu konce lhůty požívá i orgán veřejné správy a vztahuje se nejen na úkony daňového subjektu, ale i na úkony správce daně. V opačném případě by se na některé lhůty nevztahovala žádná pravidla počítání času, což platí i pro lhůtu podle § 148 daňového řádu, která neobsahuje žádnou speciální úpravu konce lhůty. Jestliže bylo odvolací rozhodnutí žalobkyni doručeno dne 17. 8. 2020, stalo se tak posledním dnem lhůty pro stanovení daně, a tudíž byla lhůta zachována.

[10] **Žalobkyně** v podání ze dne 9. 2. 2024 ke kasační stížnosti žalovaného uvedla, že Ústavní soud v nálezu, jehož se dovolává stěžovatel, dovodil, že se při počítání času dle zákona o konkurzu a vyrovnání uplatní občanský soudní řád. Stěžovatel neuvádí, proč by se tento závěr měl vztáhnout i na interpretaci specifických lhůt současného daňového řádu. Článek publikovaný v odborném portálu, na jehož závěry stěžovatel poukazuje, sepsal ředitel stěžovatele. Stěžovatel se navíc nevypořádal s dvěma dalšími komentáři k daňovému řádu, které dospěly k opačnému závěru.

Kasační stížnosti žalobkyně

[11] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) rovněž podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Brojí proti výroku II. rozsudku krajského soudu (výrok zamítavý). Žádá rozsudek krajského soudu v tomto rozsahu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V úvodu kasační stížnosti stěžovatelka shrnuje povahu své činnosti, přičemž předkládá opětovně svůj názor, že se jedná o činnost z povahy věci podřaditelnou pod pojem výzkum a vývoj. V této části uvádí, že se zabývá druhou a třetí fází klinických testů léků. Dle Frascati manuálu je možné podřadit tyto fáze testování pod uvedený pojem. Z pokynu Ministerstva financí D-288 dále vyplývá, že pod tento pojem mohou spadat veškeré klinické testy léků do udělení povolení k výrobě. Jestliže nyní orgány finanční správy postupují v rozporu s těmito podklady, jedná se o zásah do legitimního očekávání stěžovatelky. Uvedené dále vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41. Stěžovatelka uvádí, že krajský soud a předtím orgány finanční správy nesprávně dovodily, že odčitatelnou položku na výzkum a vývoj lze uplatnit pouze tehdy, nevykonává-li daňový subjekt danou činnost jako službu. Klinické

pokračování

hodnocení léčiv však lze provádět pouze na zakázku. Farmaceutická společnost provádí výzkum, jehož výstupem je produkce nových léčiv, a za tuto činnost si může uplatnit odčitatelnou položku. Stěžovatelčina činnost je jiná – její náplní je objevování farmakologického profilu těchto nových léčiv z hlediska bezpečnosti. Obě činnosti mají svůj vědecký přínos. Ze zákona nadto nevyplývá, že by dodavatel této služby ztrácel právo uplatnit si odčitatelnou položku. Činnost stěžovatelky měla být posuzována izolovaně bez ohledu na celkový proces výroby a hodnocení léčiva. Kdyby klinické hodnocení prováděla farmaceutická společnost, mohla by si za něj odčitatelnou položku uplatnit. V nynější věci však tuto činnost přenesla na stěžovatelku, a právo na její uplatnění tak ztratila. To však nemůže být k tíži stěžovatelky.

[12] Dále stěžovatelka namítá vady daňového řízení spočívající v tom, že si orgány finanční správy nevyžádaly znalecký posudek, který by osvědčil, zda její činnost spadá pod pojem výzkum a vývoj. Stejně jako v žalobě odkazuje na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 24/2014-119. Nenastala ani jedna z podmínek, kdy správce daně takto postupovat nemusí. Sám totiž nedisponuje potřebnou odborností a stěžovatelkou předložené doklady nelze označit za irelevantní. Stěžovatelka nadto předložila znalecký posudek, z něž vyplývá, že její činnost lze považovat za výzkum a vývoj. Aniž by si správce daně či krajský soud obstarali revizní znalecký posudek, spolehli se na svůj laický úsudek.

[13] Dále stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Ten totiž vyloučil její nárok na uplatnění odčitatelné položky, aniž by hodnotil, zda její činnost nesla prvky výzkumu a vývoje.

[14] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelky uvádí, že stěžovatelka nenaplnila ani materiální, ani formální požadavky na uplatnění odčitatelné položky. V kasační stížnosti však napadá toliko posouzení požadavků materiálních. Nesměruje tedy do výroku rozhodnutí, ale pouze do odůvodnění, a tudíž je kasační stížnost nepřipustná.

[15] Dále žalovaný uvádí, že činnost stěžovatelky neobsahovala prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, jelikož klinické hodnocení léčiv tento požadavek nespĺňuje. Jedná se o činnost prováděnou podle jasného zadání objednatele – farmaceutické společnosti, která nese veškeré břemeno výzkumné nejistoty. Právě pro objednatele má klinické testování podnikatelskou hodnotu. Stěžovatelka ostatně ani nemá možnost ovlivnit účinky léku na testovaných subjektech. To, že při její činnosti fakticky dochází k získávání poznatků, ještě neznamená, že se jedná o výzkum a vývoj, neboť k nějakým poznatkům dochází při každé lidské činnosti, například i u zametání koštatem. Žalovaný uvádí, že Frascati manuál není pramenem práva. Z pokynu D-288 vyplývá, že klinické testování léků lze pod výzkum a vývoj zařadit pouze tehdy, pokud je vykonáváno poplatníkem daně při realizaci projektů, nikoli samostatně pro jiného jako služba. Ze stěžovatelkou poukazovaného rozsudku NSS nevyplývá, že by bylo klinické hodnocení léčiv vždy podřaditelné pod pojem výzkum a vývoj. Naopak NSS výslovně uvedl, že výzkumná aktivita v daném případě neprobíhala u stěžovatele, ale u zadavatele, a tudíž stěžovatel nemohl účinně uplatnit odpočet za výzkum a vývoj. Nynější případ je obdobný. Uvedený

závěr vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 95/2018-42, a další judikatury NSS.

[16] Ve věci sp. zn. 10 Afs 24/2014 NSS posuzoval zcela jinou činnost, a to výrobu forem a nástrojů k navazující výrobě dílů. Pro posouzení, zda lze za výzkum a vývoj pro účely daňového práva považovat klinické hodnocení léčiv, nepotřebuje správce daně žádné odborné znalosti. Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[17] V podání ze dne 9. 2. 2024 stěžovatelka uvedla, že podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je NSS povinen přihlídnout k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z úřední povinnosti, tedy i bez jejích námitek. Krajský soud se s žalobním bodem směřujícím proti formálním výhradám žalovaného k projektům zpracovaným stěžovatelkou vypořádal jen tak, že v něm uvedená argumentace není přesvědčivá. Neuvedl žádnou úvahu, proč se přiklonil k pohledu žalovaného. Rozsudek krajského soudu je tedy nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka dále vysvětluje, že svoji argumentaci v kasační stížnosti směřovala k posouzení materiální podmínky odčitelné položky na výzkum a vývoj, která je pro ni důležitější.

[18] Dále stěžovatelka uvedla, že Frascati manuál sice není právní normou, má však povahu *soft-law*, na které odkazují právní předpisy Evropské unie, konkrétně prováděcí nařízení Komise 995/2012. Z toho vyplývá jeho závaznost. Znalec z odborného farmakologického hlediska vysvětlil, v čem spatřuje přidanou hodnotu klinického testování, aniž by byl zatížen problematikou daňových odpočtů. Uvedl, v čem spatřuje riziko výzkumné nejistoty a prvek novosti. Pokud s těmito závěry správce daně nesouhlasil, měl je nechat přezkoumat jiným znalcem. Závěrem stěžovatelka opakuje, že jí prováděné klinické testování je samo o sobě výzkumem a vývojem. Neví, zda její objednatel provádí nějaký projekt v oblasti výzkumu a vývoje či na něm participuje. Není zřejmé, jak žalovaný a krajský soud k tomuto závěru dospěli. Předmětem posouzení v dané věci není otázka, zda činnost jiného poplatníka splňuje definici výzkumu a vývoje. Tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka sama neprovádí vlastní projekt výzkumu a vývoje, nýbrž pouze participuje na jiném projektu (vývoji nových léčiv), je chybné.

III. Posouzení kasačních stížností

Kasační stížnost žalovaného

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná právně kvalifikovaná osoba ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

[20] Kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

[21] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávným způsobem vyložil závěry vyplývající z rozsudků NSS *Česká síť* a *Fitness pro*. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však krajský soud postupoval zcela v souladu s touto judikaturou. V rozsudku *Česká síť* dospěl NSS k závěru, že § 148 odst. 3 daňového řádu je *lex specialis* k § 33 tohoto zákona. Dále z něj v souladu s tímto názorem vyplývá, že se na běh lhůty pro vyměření daně nepoužijí ustanovení § 33 odst. 1 (počátek lhůty) a § 33 odst. 4 (konec lhůty). Rozsudek *Fitness pro* tyto závěr potvrdil. Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu v projednávané věci z těchto premis rovněž vychází a je s nimi v naprostém souladu. Jelikož stěžovatel nepředložil v kasační stížnosti žádný argument, proč by měly být závěry učiněné NSS v rozsudcích *Česká síť* a *Fitness pro* aplikovány v nynější věci odlišně, popřípadě proč by neměly být aplikovány vůbec, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stěžovatel ve své podstatě brojí proti správnosti právního názoru vyjádřeného v rozsudcích *Česká síť* a *Fitness pro*, nikoliv proti tomu, jak jej vyložil a aplikoval krajský soud v projednávané věci. Ačkoli tedy stěžovatel výslovně nežádá od Nejvyššího správního soudu judikatorní obrat, vedlo by vyhovění jeho kasační stížnosti nevyhnutelně právě k judikatornímu obratu. Aby mohl Nejvyšší správní soud změnit své dřívější závěry (například s přihlédnutím ke stěžovatelem citovanému nálezu Ústavního soudu), musel by věc v souladu s § 17 s. ř. s. předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu. Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že tento postup v nynější věci není namístě.

[22] Nejvyšší správní soud k tomu poukazuje na to, že stejné argumenty, které stěžovatel předkládá v kasační stížnosti v nyní projednávané věci, předestřel též ve věcech sp. zn. 9 Afs 169/2022 a 4 Afs 190/2022. Nejvyšší správní soud se však s nimi neztotožnil a setrval na závěrech vyjádřených v rozsudcích *Česká síť* a *Fitness pro* (viz rozsudky ze dne 18. 1. 2023, č. j. 9 Afs 169/2022-39, a ze dne 19. 12. 2023, č. j. 4 Afs 190/2022-24).

[23] Nejvyšší správní soud ani v nyní projednávané věci neshledal důvod odchýlit se od výše uvedené judikatury vykládající vztah § 33 a § 148 daňového řádu. Nedomnívá se, že by závěry rozsudku *Česká síť* byly v rozporu s nosným obsahem nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 365/97. Uvedený nálezn se týkal počítání lhůt v režimu zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání. Posuzoval běh lhůty k přihlášení pohledávky v konkurzním řízení, kterou jednotlivec uplatňuje svůj nárok u orgánu veřejné moci. S ohledem na dobu vydání tohoto nálezu neexistovaly technické možnosti, s jejichž pomocí by bylo možné nárok uplatnit u soudu i v den pracovního klidu, v důsledku čehož by se zákonem stanovená lhůta k přihlášení pohledávky zkracovala, čemuž bylo třeba čelit naopak prodloužením lhůty do prvního následujícího pracovního dne. Od těchto okolností věci projednávané Ústavním soudem nelze odhlížet a přijaté závěry neomezeně extendovat na jiné situace, které naopak vykazují jiná specifika. V jiné situaci tak Nejvyšší správní soud dovodil (po zohlednění nálezu sp. zn. IV. ÚS 365/97), že pravidlo, podle něž hmotněprávní lhůta, jejíž konec připadá na den pracovního klidu, uplyne nejbližší následující pracovní den, nelze vztáhnout na prekluzivní lhůty pro uložení správních sankcí (viz rozsudek ze dne 19. 9. 2013, č. j. 7 As 95/2011-108). S ohledem na interpretační pravidlo *in dubio mitius*

dovodil, že běh lhůty pro uložení sankce je třeba počítat podle přirozeného běhu času (*a momento ad momentum*).

[24] Rovněž lhůta ke stanovení daně je především omezením časového prostoru, v němž může správce daně kontrolovat a stanovovat daň, tedy působit vrchnostensky na daňové subjekty, nikoliv lhůtou k uplatnění práva u orgánu veřejné moci. Jedná se o lhůtu hmotněprávní a propadnou, u níž není dán racionální důvod, proč by neměla být počítána podle přirozeného běhu času. Ke zjištění konce lhůty plynoucí *a momento ad momentum* není potřebná existence právní normy, která by upravovala konec lhůty. Postačí znát počátek lhůty a její délku, tyto prvky jsou upraveny uceleně v § 148 daňového řádu. Argument stěžovatele, že v ustanovení § 148 daňového řádu není upraveno, kdy lhůta končí, tudíž má být použit § 33 odst. 4 daňového řádu, proto není příslušný. Úprava lhůty ke stanovení daně obsažená v § 148 daňového řádu je komplexní a nevyžaduje použití § 33 daňového řádu.

Kasační stížnost žalobkyně

[25] Nejvyšší správní soud dále posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti stěžovatelky a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[26] V první řadě Nejvyšší správní soud předesílá, že nesouhlasí se žalovaným v tom, že by se jednalo o kasační stížnost nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s., neboť ve skutečnosti nenapadá výrok rozsudku krajského soudu, nýbrž pouze jeden z jeho důvodů. Žalovaný tuto výhradu uplatnil v situaci, kdy stěžovatelka ve lhůtě pro odstranění vad kasační stížnosti dle § 106 odst. 3 s. ř. s. uplatnila námitky pouze vůči posouzení otázky, zda lze její činnost podřadit z hlediska věcného pod pojem výzkum a vývoj. Naproti tomu nic nenamítala vůči posouzení druhého důvodu, jenž sám o sobě postačuje k odepření uplatněné odčitatelné položky od základu daně a spočívá ve formálních nedostatcích projektu týkajícího se činnosti, který stěžovatelka považovala za výzkum a vývoj. Stěžovatelka nicméně v reakci na vyjádření žalovaného k její kasační stížnosti rozhodla kasační stížnost o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v rozsahu, v němž se soud vypořádal s žalobním bodem proti závěru žalovaného o vážných formálních nedostatcích projektů. Jelikož je Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout nad rámec řádně a včas uplatněných kasačních námitek právě k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nemohl odhlédnout od námitek nepřezkoumatelnosti rozsudku v části, v níž se krajský soud zabýval formálními nedostatky projektu, s odkazem na § 106 odst. 3 s. ř. s. Kasační stížnost stěžovatelky tak není nepřipustná podle § 104 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která má spočívat v tom, že se dostatečně nevypořádal s žalobními body zpochybňujícími závěr žalovaného, že projekty výzkumu a vývoje vykazovaly závažné formální nedostatky, pro které nelze stěžovatelce uznat odčitatelnou položku od základu daně.

[28] Stěžovatelka v žalobě namítla, že drtivá většina projektů neobsahuje žádnou formální vadu. Žádnou formální vadou netrpí např. projekty MOOO1-C301, B1801381, MM-120118 „T2“ a PMOS P-13-682 IDEA. Náklady na tyto projekty tak nebylo možné vyloučit z uplatněné odčitatelné položky. Žalovaný nepřipustně paušalizoval chyby jím nalezené v některých projektech i na projekty jinak bezvadné. Jeho povinností přitom bylo posoudit každý jednotlivý projekt individuálně. Konkrétně se vyjádřila k formulaci cíle projektu, uvedení identifikačních údajů o poplatníkovi, doby řešení projektů, předpokládané výši celkových výdajů na řešení projektu a výdajů v jednotlivých letech a způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení. Dále se podrobněji vyjádřila k závěru žalovaného, že projekty byly vyhotoveny retrospektivně.

[29] Krajský soud v bodech 33 a 34 svého rozsudku vysvětlil, že rozhodnutí žalovaného je založeno na dvou samostatných důvodech, pro které neuznal uplatněnou odčitatelnou položku. Jelikož přisvědčil argumentaci žalovaného ohledně materiální povahy činnosti stěžovatelky, kterou nelze považovat za výzkum a vývoj ve smyslu zákona o daních z příjmů, považoval za nadbytečné zabývat se podrobně žalobními body směřujícími proti druhému důvodu neuznání odčitatelné položky. Konkrétně uvedl, že odůvodnění nesrovnalostí a pochybností žalovaného je dostatečné a přesvědčivé, přičemž všechny projekty vykazovaly minimálně vadu ve stanovení cíle projektu (body 89 až 91 rozhodnutí žalovaného) a vadu v nedostatečném vymezení způsobu hodnocení projektu. Stěžovatelka byla s výhradami žalovaného seznámena, ovšem nereagovala na ně, činí tak až v žalobě, a to nepřesvědčivým způsobem.

[30] Lze akceptovat, že krajský soud považoval z hlediska vyhodnocení těchto žalobních bodů za určující, že všechny projekty trpěly nedostatky minimálně ve vztahu ke dvěma nezbytným náležitostem, které jsou esenciální. Ve vztahu k oběma těmto náležitostem ovšem stěžovatelka podrobně předestřela výhrady, pro něž má jejich hodnocení ze strany žalovaného za nedostatečné. S těmito výhradami se však již krajský soud nevypořádal, odkázal toliko na rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí žalovaného přitom na výhrady stěžovatelky nereaguje, což nelze klást žalovanému k tíži, neboť stěžovatelka je v odvolacím řízení neuplatnila. Stěžovatelka mohla své výhrady uplatnit až v řízení před krajským soudem (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Za této procesní situace se tak s argumentací stěžovatelky musel vypořádat sám krajský soud, což ovšem neučinil. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[31] Zmíněná nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ovšem není sama o sobě důvodem pro zrušení rozsudku. Jak totiž zcela správně uvedl krajský soud, rozhodnutí žalovaného je založeno na dvou samostatných důvodech neuznání odčitatelné položky.

Pro zamítnutí žaloby proto postačovalo, pokud alespoň jeden důvod ob stojí. Jelikož nepřezkoumatelnost rozsudku zasahuje pouze žalobní body týkající se formálních podmínek projektů, nebyl by důvod vracet věc krajskému soudu k dalšímu řízení, pokud by obstálo jeho hodnocení druhého důvodu spočívajícího v tom, zda lze činnost stěžovatelky považovat za výzkum a vývoj.

[32] Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval námitkami, které směřují proti hodnocení činnosti stěžovatelky z toho hlediska, zda ji lze považovat za výzkum a vývoj. Výše konstatovaná nepřezkoumatelnost rozsudku krajskému soudu nebrání posoudit tyto námitky.

[33] Rovněž ve vztahu k hodnocení povahy své činnosti uplatnila stěžovatelka námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nehodnotil materiálně obsah její činnosti. Tuto námitku nemá Nejvyšší správní soud za důvodnou. Z odůvodnění rozsudku je patrné, jaké úvahy vedly krajský soud k vyslovení závazných závěrů (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Krajský soud takto svůj rozsudek zdůvodnil zcela záměrně, neboť odborný charakter činnosti stěžovatelky, který nikterak nezpochybňoval, nepovažoval pro posouzení věci za stěžejní. Dle jeho názoru je z hlediska potřeb daňového řízení tento charakter mimoběžný s tím, jak chápe výzkum a vývoj daňové právo (viz bod 26 rozsudku). Pokud by byl jeho názor nesprávný, měl by za následek nanejvýš nezákonnost rozsudku, nikoli jeho nepřezkoumatelnost.

[34] Názory předestřené krajským soudem jsou nadto správné. Stěžovatelka se dovolává závěrů vyjádřených v rozsudku NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, nicméně ty jí nijak nepomáhají. Je pravdou, že NSS zde dovedl, že druhá a třetí fáze klinických testů léčiv může být činností spadající pod pojem výzkum a vývoj, stěžovatelka však tento závěr vytrhuje z kontextu. V citovaném rozsudku je totiž výslovně uvedeno, že pokud klinické testy provádí daňový subjekt jako službu pro jiný subjekt (zadavatele), který nese podnikatelské riziko a riziko výzkumné nejistoty a je tvůrcem prvku novosti, nejedná se v jeho případě o provádění výzkumu a vývoje ve smyslu daňového práva. Nejvyšší správní soud vycházel z bodu 7 pokynu D-288, podle něhož lze odpočet uplatnit jedině v případě, kdy daňový subjekt činnost provádí sám a nepořizuje ji jako službu. Tento bod pokynu cituje i stěžovatelka, ale z argumentačního hlediska jí ani tento odkaz nemůže být ku prospěchu. Ke stejným závěrům ve vztahu ke klinickým studiím prováděným na zakázku dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43, a ze dne 30. 6. 2022, č. j. 4 Afs 341/2019-47.

[35] Stěžovatelka je v nynější věci v obdobném postavení jako daňový subjekt ve výše zmiňovaných rozsudcích. Byl to zadavatel klinické studie, kdo vyvíjí léčivo jako nový produkt, prvek novosti neoddělitelně souvisí s jeho výzkumnou činností. V rámci vývoje léků delegoval provádění některých fází testování na stěžovatelku. Byl to on, kdo by případně mohl náklady na klinické testy sám uplatnit v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj, neboť jsou součástí *jeho* výzkumu a vývoje, za jehož účelem *on* účinně vynakládá prostředky. Samy o sobě, jsou-li prováděny jiným subjektem na základě pokynů

pokračování

zadavatele, však výzkumem a vývojem nejsou. Je na zadavateli, aby vyhodnotil, zda má know-how a prostředky k tomu, aby klinické testy prováděl sám, nebo zda považuje za vhodnější tuto činnost delegovat na jiný subjekt. Je tedy na něm, aby si sám určil, zda je pro něj výhodné uplatnit si za provádění klinických testů odčitatelnou položku na výzkum a vývoj. To, že v nynější věci si tento odpočet uplatnit nechtěl či nemohl (např. proto že není poplatníkem daně z příjmů v České republice), neznamená, že toto právo přenesl na stěžovatelku.

[36] Nejvyšší správní soud ve shora zmíněných rozsudcích podrobně vysvětlil, proč daňový subjekt provádějící klinické testování vyvíjených léčiv nemohl uplatnit náklady na toto testování jako odčitatelnou položku. Uvedl, že je to zadavatel klinické studie, kdo nese riziko toho, že v případě negativních výsledků klinických testů nebude lék masově vyráběn, čímž tak přijde o budoucí příjmy z prodeje léčiv, přičemž všechny doposud vynaložené náklady na vývoj přijdou vniveč. Smyslem odčitatelné položky, která znamená mimořádnou daňovou výhodu, neboť fakticky představuje dvojnásobné daňové uznání nákladů vynaložených na výzkumnou a vývojovou činnost, je podpořit daňové subjekty, které podstupují výzkumné riziko spočívající v tom, že vynakládají prostředky na činnost, aniž by věděly, zda z ní vůbec někdy dosáhnou příjmů a v jaké výši. Odčitatelná položka tak představuje především ekonomický stimul pro provádění výzkumu a vývoje, a to cestou mimořádného snížení daňové povinnosti, které má daňovým subjektům usnadnit jejich finanční situaci. Výzkumné riziko související s vývojem léčiv a s tím spojené značné ekonomické riziko nesl výlučně zadavatel klinické studie, neboť právě jeho hospodářské výsledky byly závislé na tom, zda se podaří vývoj léčiv úspěšně dokončit (tedy mimo jiné zda léčiva obstojí v rámci klinických testů) a uvést na trh. Skutečnost, že by se s ohledem na výsledky jí prováděného klinického testování léčivo nedostalo na trh, by se v podnikatelské aktivitě stěžovatelky nijak neprojevila. Stěžovatelce byla její ekonomická činnost spočívající v klinickém testování zaplácena zadavatelem klinické studie. Jediné riziko, které v rámci své činnosti nesla, bylo riziko soukromoprávní odpovědnosti, a to tehdy, pokud by objednanou činnost pro zadavatele vykonala v rozporu s pokyny. Riziko soukromoprávní odpovědnosti z titulu vad plnění je ovšem spojeno s každou podnikatelskou činností.

[37] Z citovaných rozsudků dále vyplývá, že výzkumem může být i činnost prováděná jako služba, a to v případech, kdy je služba objednaná jako dílčí část výzkumu a vývoje a spočívá například v návržení nového postupu, vývoje nové technologie apod. Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že stěžovatelka v řízení nerozporovala, že její činnost měla charakter služby vykonávané na zakázku zadavatele. Rovněž nenamítala, že by byl její postup při klinickém hodnocení v něčem nový, jedinečný. Poukazovala pouze na to, že při své činnosti získává nové poznatky o účincích léčiv. Nejvyšší správní soud opakuje, že v předchozím soudním ani daňovém řízení nebylo zpochybňováno, že činnost stěžovatelky je po odborné stránce vysoce náročná a odpovědná a vyžaduje značnou míru osobního rozhodování (výběr pacientů zahrnutých do klinického testování, sledování reakce pacientů na aplikaci testovacích dávek a s tím související přijetí rozhodnutí o dalším postupu). Toto osobní rozhodování stěžovatelky ovšem do značné míry odpovídá tomu, co musí posuzovat lékař při léčbě pacientů a medikaci pacientů registrovanými léčivy, byť lze

předpokládat, že v případě zařazení pacienta do klinické studie je míra lékařského dohledu nad vývojem onemocnění a celkového zdravotního stavu vyšší, nikoliv ovšem ve svém základu zcela odlišná. Zmiňuje-li stěžovatelka, že potřeba pružné reakce na průběh testování léčiva na konkrétním pacientovi ze strany stěžovatelky neprobíhá podle předem stanoveného protokolu zpracovaného zadavatelem klinické studie, neznamená to ještě, že tento prvek autonomie představuje argument ve prospěch povahy klinického testování jako činnosti vyznačující se výzkumnou nejistotou (výzkumným rizikem). Povinnost pružné reakce lékaře provádějícího klinické testování vyplývá z jeho povinnosti postupovat při léčbě pacienta *lege artis*.

[38] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává toho, aby samotné klinické testování bylo uznáno jako výzkumná činnost pro účely zákona o daních z příjmů. Zdůrazňuje potřebu odlišit činnost zadavatele klinické studie spočívající ve vývoji nového léčiva od její činnosti, jež spočívá výlučně v klinickém testování. Z toho podle Nejvyššího správního soudu plyne, že cílem projektu stěžovatelky bylo v rámci klinických testů pozorovat reakci pacientů na podávané testovací dávky (ať již obsahující vyvíjené léčivo nebo placebo), shromažďovat data, vyhodnocovat reakci pacientů za účelem rozhodnutí o dalším postupu a předat data zadavateli. Stěžovatelka ovšem sama neuvádí, jaké výzkumné nejistotě čelila z hlediska takto vymezeného cíle její činnosti, tedy jaké překážky či nejistoty výzkumného rázu musela překonat, aby dosáhla cíle studie (tedy shromáždění dat). Nejvyšší správní soud nepochybuje, že stěžovatelka čelila řadě nejistot a překážek administrativního, organizačního, komunikačního či finančního charakteru. Ty ovšem nelze považovat za výzkumnou nejistotu. Nejvyšší správní soud nikterak nepochybuje důležitost klinického testování vyvíjených léčiv, neboť přináší zásadní poznatky o bezpečnosti a účinnosti léčiv a konkrétním působení léčiv na lidský organismus. Tato vývojová nejistota se ovšem přímo netýká způsobu provádění klinické studie, nýbrž léčiva jako takového.

[39] PharmDr. Josef Bakeš, Ph.D., ve zpracovaném znaleckém posudku k otázce na přítomnost prvku výzkumné nejistoty při klinickém testování léčiv uvedl, že prvek výzkumné nejistoty plyne z rizika zastavení studie, a tedy ukončení finančního příjmu, zejména však z neprobádanosti chování podávaných léčiv. Nejistota existuje jak ve znalosti vlivu léčiva na organismus pacienta (farmakodynamika), tak v chování organismu na podané léčivo v čase (farmakokinetika). Lze souhlasit se znalcem, že zastavením klinické studie, které je rozhodnutím jejího zadavatele, může dojít v závislosti na obsahu uzavřené smlouvy k výpadku příjmů, s nimiž stěžovatelka počítala. To ovšem není nejistota, která by byla spojena s případnou výzkumnou či vývojovou činností, nýbrž plyne z uzavřeného obchodního vztahu mezi dvěma podnikateli. Je věcí obchodního rozhodnutí stěžovatelky, za jakých ekonomických podmínek vstoupí do smluvního vztahu, tedy např. zda má smluvně zajištěnu alespoň náhradu všech výdajů vynaložených na průběžně vykonanou činnost a přiměřený zisk z této činnosti. Pokud v důsledku zastavení klinické studie nedosáhne takového zisku, který v době uzavření smlouvy očekávala, jedná se o běžné obchodní riziko, nikoliv výzkumné riziko. Výzkumná nejistota spočívající v tom, že nejsou známy přesné účinky léčiva na lidský organismus, souvisí s léčivem jako takovým. Stěžovatelka však správně v kasační stížnosti zdůrazňuje, že ona léčivo nevyvíjí, provádí pouze klinické testování. Publikační výstupy ve vztahu k odborné veřejnosti dokládají,

pokračování

že klinický výzkum je po odborné stránce velmi náročnou činností, ovšem ani ohledně těchto sekundárních výstupů klinických testů (primární jsou výstupy pro zadavatele testování) se neprojevuje výzkumné riziko. Z hlediska publikačních výstupů totiž nemusí být určující výsledek klinického testování, neboť přínosné pro vědecké poznání mohou být i informace o působení na lidský organismus u léčiv, která nebyla registrována a uvedena na trh.

[40] Nejvyšší správní soud neshledal důvod, proč by se měl odchýlit od stávající judikatury. Stěžovatelka nepředestřela žádné argumenty, které by dokládaly, že v rámci své činnosti týkající se klinického testování léčiv podstupuje mimořádné riziko (nad rámec běžného podnikatelského rizika) odvozené od výzkumné nejistoty, které by opodstatňovalo přiznání výjimečné bonifikace nákladů na tuto činnost spočívající v dvojí daňové uznatelnosti nákladů cestou přiznání odčitatelné položky. Riziko, které stěžovatelka nese, je pouze obchodní povahy a odpovídá běžnému podnikatelskému riziku, neboť její zisk z této činnosti není závislý na výsledcích klinických testů.

[41] Ačkoli Nejvyšší správní soud uznává, že stěžovatelčina činnost sama o sobě vyžadovala vysokou úroveň odbornosti a její postupy byly vědecké v pravém slova smyslu, z daňového hlediska to není rozhodující, neboť pojem výzkum a vývoj je autonomním pojmem daňového práva. Právní úprava odčitatelné položky sleduje zcela jednoznačný účel, jímž je podpora výzkumu a vývoje prováděného vlastními kapacitami daňových poplatníků cestou zvýhodněného zohlednění takto vynaložených nákladů kvůli mimořádnému podnikatelskému riziku spojenému s výzkumnou nejistotou. Stěžovatelkou předložený znalecký posudek objasňuje určité odborné otázky týkající se klinického testování léčiv. Není nicméně v kompetenci znalce kvalifikovat určitou činnost jako výzkum a vývoj, neboť se jedná o otázku právní (rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, a ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43). Správce daně, žalovaný ani krajský soud nezpochybnili obsah znaleckého posudku, pokud jde o popis povahy činnosti spočívající v klinickém testování léčiv a požadavků na vysokou odbornou kompetenci osoby, která tuto činnost provádí. Jak ovšem uvedl Nejvyšší správní soud již výše, ze znaleckého posudku neplyne, že by stěžovatelka byla vystavena jakékoliv autonomní výzkumné nejistotě, neboť znalcem popisovaná výzkumná nejistota se týkala léčiva jako takového, nikoliv postupů vykonávaných v rámci klinické studie nezávisle stěžovatelkou. Znalec nepoukázal na žádnou nejistotu, která by měla specifický původ v činnosti prováděné stěžovatelkou (uskutečňování klinických studií) a která by se mohla zásadním způsobem projevit v jejích hospodářských výsledcích. Za této situace nevyvstala potřeba provedení revizního znaleckého posudku.

[42] Závěry rozsudku č. j. 10 Afs 24/2014-119, jichž se stěžovatelka dovolává, je třeba vnímat v kontextu posuzovaného případu. Uvedený rozsudek se týkal případu, v němž daňový subjekt reálně nesl podnikatelské riziko spojené s vývojem (jednalo se o vývoj forem a nástrojů pro sekundární produkci nejrůznějších výrobků). Daňový subjekt zde neuplatňoval odpočet za výzkum, který by prováděl plně na objednávku pro jiný subjekt. Spornou byla otázka, zda jeho činnost vykazovala prvky novosti a technické nejistoty v užším slova smyslu. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru,

že v takových případech si správce daně nemůže učinit laický úsudek o odborných skutkových otázkách, jejichž vyřešení je nezbytné pro právní kvalifikaci skutkového stavu. V nyní posuzované věci vyšel správce daně z vysvětlení, které o podstatě své činnosti poskytla stěžovatelka a které bylo podepřeno znaleckým posudkem. Následná kvalifikace této činnosti z hlediska zákona o daních z příjmů již byla výlučnou doménou správce daně, jenž především zdůraznil absenci specifického podnikatelského rizika na straně stěžovatelky, k jehož zmírnění odčitatelná položka směřuje.

[43] S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné vyjádřit se k závaznosti Frascati manuálu. Judikatura uznává, že klinické testování lze považovat za výzkum a vývoj, jak plyne i z Frascati manuálu, ovšem při aplikaci daňových předpisů má za určující, zda podnikatelskou činnost daňového subjektu, jenž klinické testování provádí, ovlivňuje výzkumná nejistota, která je důvodem existence odčitatelné položky. Takový postup je obzvláště namístě tehdy, jestliže má toto daňové zvýhodnění povahu duplicitní bonifikace (tedy dvojnásobného uznání vynaložených nákladů).

[44] Nejvyšší správní soud uzavírá, že jelikož kasační námitky směřující proti materiálnímu posouzení činnosti stěžovatelky nebyly úspěšné, čili důvod neuznání odčitatelné položky obstojí, nepřistoupil ke zrušení rozsudku krajského soudu z důvodu jeho výše konstatované nepřezkoumatelnosti, neboť ta se nijak neodrazila ve výroku rozsudku. Vypořádání argumentace stěžovatelky týkající se formálních vad projektů není významné ani pro další vedení daňového řízení, neboť s ohledem na výsledek soudního řízení nebude v této věci žádné další řízení vedeno.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele (žalovaného) není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Co se týče kasační stížnosti stěžovatelky (žalobkyně), i ji shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou, a zamítl ji podle téhož ustanovení.

[46] Nejvyšší správní soud doplňuje, že nerozhodoval o zastavení řízení o kasační stížnosti stěžovatelky v rozsahu, v němž napadla výrok IV. rozsudku krajského soudu, jímž žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení o žalobě, byť v tomto rozsahu vzala posléze kasační stížnost zpět. Nákladový výrok je výrokem závislým, a proto v případě, že by stěžovatelka byla úspěšná se svojí kasační stížností směřující proti výroku II. (zamítavému výroku), musel by Nejvyšší správní soud zrušit i na tomto výroku závislé nákladové výroky III. a IV., a to i kdyby nebyly výslovně kasační stížností napadeny.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalovaný) v části řízení o jeho kasační stížnosti nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla v rozsahu této kasační stížnosti úspěch, avšak nevznikly jí v tomto rozsahu řízení žádné náklady, a proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. V části řízení

pokračování

o kasační stížnosti stěžovatelky (žalobkyně) byl úspěšný žalovaný, nicméně mu nevznikly žádné náklady přesahující náklady běžné úřední činnosti, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalobkyně nebyla se svojí kasační stížností úspěšná, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Nejvyšší správní soud tedy ve výsledku rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

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

V Brně dne 20. února 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu