ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy, ve věci

žalobkyně: **E. D.**
zastoupená advokátem Mgr. Lukášem Regecem
sídlem Vejrostova 953/6, 635 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č.j. 31084/21/5200-10422-711621

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Krajský soud v Brně obdržel dne 21. 10. 2021 žalobu, jíž se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil správnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru ze dne 16. 10. 2019, č. j. 1923887/19/3309-51521-701818, jímž byla doměřena daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za

zdaňovací období roku 2014 daň ve výši 0 Kč; platebního výměru ze dne 16. 10. 2019, č. j. 1923972/19/3309-51521-701818, kterým byla vyměřena DPFO za zdaňovací období roku 2017 daň ve výši 840 680 Kč.

2. Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 1874816/19/3309-60561-703090, neuznal položku odčitatelnou od základu daně – odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci projektů na podporu výzkumu a vývoje v roce 2014 a 2017, nerealizovala výzkumnou a vývojovou činnost, neboť v činnosti žalobkyně absentuje ocenitelný prvek novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty, tato měla charakter poskytování služby bez vlastní výzkumné aktivity. Podstatou předmětných výzkumných projektů tak dle správce daně nebyl výzkum a vývoj ve smyslu § 34b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), ve znění platném pro rok 2014 a 2017, ve spojení s § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje"). Jelikož žalobkyně vynaložené výdaje v částce 786 017 Kč (rok 2014) a 685 935 Kč (rok 2017) zahrnula do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za předmětná období, postupovala dle správce daně v rozporu s § 34 odst. 4 a § 34b zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s."), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobkyně navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

4. Napadené rozhodnutí v zásadě vychází pouze z rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS") ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, a také ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018-42. Týkají se sice typově obdobné činnosti, nelze je však bez dalšího aplikovat i nyní. Je povinností žalovaného přihlédnout ke specifickým okolnostem souzeného případu – žalobkyně předložila znalecký posudek č. 7/2019 ze dne 22. 11. 2019 (dále jen „znalecký posudek"). Žalovaný v rozporu s judikaturou hodnotil věcnou stránku činnosti žalobkyně, aniž by disponoval odbornými znalostmi v oblasti klinického testování léků. Podle judikatury NSS žalovaný není povinen provést znalecký posudek pouze pokud je nadán dostatečnou odborností a znalostmi k meritornímu posouzení skutkové okolnosti výzkumu a vývoje, či nedisponuje potřebnou kvalifikací, ale je schopen dokumenty v rámci jeho odbornosti označit za irelevantní. Ani jedna z těchto situací nenastala. Předložené dokumenty nelze mít za absurdní a nevýznamné, které by mohl žalovaný odmítnout. Byl dán důvod pro ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu. Napadené rozhodnutí je nezákonné.

5. Činnost žalobkyně je výzkumně-vývojovou činností, obsahuje „ocenitelný prvek novosti a vyjasňování výzkumné nejistoty". Naplňuje kritéria pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností. Nelze ji považovat za pouhé poskytnutí služby bez těchto znaků. Hlavním argumentem žalovaného je, že činnost je totožná jako v případě, který řešil NSS. Jedná o nezákonné přebírání závěrů z jiných řízení. Žalovaný k předloženým důkazům (zejm. emailové komunikaci) nepřihlédl, resp. je neprovedl (navržené svědecké výpovědi). Jednotlivé aspekty klinických studií chtěla žalobkyně korigovat těmito důkazními prostředky. Pokyn D-288 (bod 3. písm. j) uvádí, že se mezi výzkum a vývoj řadí rovněž klinické zkoušky léků. Žalobkyně v rámci své činnosti žádné služby nepořizuje. Není důvod

pro vyloučení odpočtu. I činnost zajišťovaná jako služba může sama naplnit znaky výzkumu a vývoje, což potvrdil rovněž znalec. Pokud má žalobkyně kryta rizika a náklady související s její činností, jde pouze o pozitiva plynoucí z úspěšné obchodní aktivity. Žalovaný postupuje v rozporu se zásadou legality, pokud tyto aspekty vnímá jako další podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

6. Správce daně rozlišuje pojem výzkumu a vývoje dle zákona o podpoře výzkumu a vývoje a dle zákona o daních z příjmů. Závěr žalovaného, že klinické testování léků nepovažuje za výzkuma a vývoj dle zákona o daních z příjmů, nemá opodstatnění. Žalobkyně doložila, že její činnost je výzkumně-vývojovou činností dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Je si vědoma existence závazného posouzení u jiného daňového subjektu, které náklady vynaložené při provádění klinických studií aprobuje jako uznatelné dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stejně jako vědecká komunita je žalobkyně bytostně přesvědčena o tom, že klinické studie jsou z podstaty věci výzkumu a vývoje. Bylo narušeno její legitimní očekávání možnosti uplatnění odpočtu nákladů vynaložených na činnosti v rámci výzkumu a vývoje.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalobní námitky korespondují odvolací námitky, s těmi se žalovaný dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí, pročež na ně odkazuje.

8. V případě provádění klinických testů formou služby pro zadavatele podle přesného zadání se nejedná o výzkumně-vývojovou činnost ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34b zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Výdaje (náklady) na tuto činnost nelze v rámci odpočtu nárokovat. Činnost zajišťovaná jako služba může sama o sobě naplnit znaky výzkumu a vývoje. Činnost žalobkyně probíhala identickým způsobem jako v případech, jimiž se zaobíral NSS. Specifickými okolnostmi nejsou žalobkyní předkládané či navrhované důkazní prostředky. Znalec v rámci své výpovědi uvedl, že *„ho nezajímaly právní dokumenty, neboť ani nemá právo hodnotit právní skutečnosti“*. Právě smlouvy se zadavateli jsou pro posouzení vlastní výzkumné a vývojové aktivity žalobkyně zásadní. Prokazují, že se v případě činnosti žalobkyně jednalo o činnost vykonávanou na základě jasně stanovených pokynů dle objednávky zadavatele. Otázka, jejíž zodpovězení je zcela zásadní pro posouzení důvodnosti žaloby, je otázkou právní, nikoli skutkovou odbornou. Nutnost ustanovení znalce tak nevyvstala. Všechny důkazní prostředky žalovaný specifikoval a vyhodnotil. Skutkový stav byl dostatečně zjištěn a navrhované výslechy svědků by již nemohly přinést nové relevantní skutečnosti. Předmětem závazného posouzení nebylo posouzení otázky, zda tehdy předložený projekt splňuje podmínky definované pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v § 34b zákona o daních z příjmů, nýbrž jen posouzení toho, zda konkrétní výdaje uvedené v projektu lze odečíst od základu daně dle § 34 odst. 4 a 6 tohoto zákona. Nejedná o odchylný právní názor plynoucí ze shodně zjištěného skutkového základu, který by mohl být pro žalobkyni překvapivý nebo rozporný s jejím legitimním očekáváním. Rozsah a výsledek posouzení žádosti o závazné posouzení u konkrétního daňového subjektu nemá v nyní souzené věci žádné právně relevantní důsledky.

IV. Ústní jednání

9. Dne 13. února 2024 proběhlo ve věci ústní jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci.

V. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

11. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobkyně se žalovaným, zda činnost žalobkyně naplňuje znaky výzkumu a vývoje ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 a § 34b zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o podpoře Výzkumu a vývoje, tedy zdali zahrnuje ocenitelný prvek novosti, resp. výzkumné nejistoty.

12. Kompetence posouzení, zda se jedná o daňově uznatelné položky či nikoliv, jsou dány správci daně zákonem o daních z příjmů a souvisejícími předpisy. Při dokazování správce daně postupuje v souladu s § 8 daňového řádu, tj. hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

13. Položka odčitatelná od základu daně je daňovou kategorií a lze ji odečíst od základu daně. Lze tak učinit pouze za splnění podmínek definovaných v § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů.

14. Dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně „*odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání*. Dle § 34 odst. 5, *pokud není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.*“

15. Podle § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2014 platí, že „[v]*ýdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které a) poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje na 1. experimentální či teoretické práce, 2. projekční a konstrukční práce, 3. výpočty, 4. návrhy technologií, 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje, b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).*“

16. Dle § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů „[v]*ýdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou a) výdaje (náklady), na než byla byť jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, b) výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladu) na 1. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákone upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a), 2. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka*“ (účinné pro zdaňovací období započaté v roce 2016, viz novelizace zákonem č. 125/2016 Sb. ze dne 6. 4. 2016, kterým se mění zákon o daních z příjmů, dále jen „zákon c. 125/2016 Sb.“), „*3. úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje, c) licenční poplatky, d) výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou tech, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákone*

upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory.“ Dle odst. 3 tohoto ustanovení: „[p]*okud výdaje (náklady) podle odstavce 1 souvisejí s realizací projektu výzkumu a vývoje pouze zčásti, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pouze v jejich poměrné části.*“

17. Zákonné náležitosti projektu výzkumu a vývoje schválených od 1. 1. 2014 jsou vymezeny v § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, a to takto: *Projektem výzkumu a vývoje se dle ust. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje: a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem dane z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem dane z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovně-právního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledku, g) den a míso schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje. Projekt výzkumu a vývoje musí být dle ust. § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení. Odpovědná osoba za projekt výzkumu a vývoje odpovídá dle ust. § 34c odst. 3 zákona o daních z příjmů za splnění podmínek daných tímto zákonem pro projekt výzkumu a vývoje. Odpovědnou osobou je u poplatníka dane z příjmů a) fyzických osob tento poplatník, b) právnických osob jeho statutární orgán nebo clen tohoto orgánu*. Zákon o podpoře výzkumu a vývoje je relevantní právní úpravou, z jejichž definic se vychází při výkladu pojmu výzkumu a vývoje i pro účely zákona o daních z příjmů.

18. Podmínky pro akceptaci odčitatelné položky jsou také vymezeny v pokynu D-288 Ministerstva financí České republiky ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (aktualizace sdělením ze dne 1. 4. 2010 a ze dne 3. 10. 2014, dále jen „Pokyn D-288“). Metodické pokyny rady D Ministerstva financí jsou vydávány k jednotlivým okruhům daní ke sjednocení praxe a mají napomáhat aplikaci daňových právních předpisu a sjednotit jejich výklad. Byť se nejedná o právní předpis, podle ustálené judikatury je tento vnitřní předpis obecně způsobilý k tomu, aby se na jeho základě postupem času vytvořila správní praxe, kterou bude správní orgán vázán. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, judikoval: „*Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.*“

19. Dle bodu 3 písm. j) Pokynu D-288 jsou činnosti prováděné poplatníkem při realizací projektu, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů: „*j) zdravotnický a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léku, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě*“. Pokyn D-288 vymezuje činnosti, které mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů zahrnout nelze: „*a) Odpočet od základu daně nelze uplatnit podle ustanovení §*

34b odst. 2 písm. b) zákona k výdajům (nákladům) na služby obecně, lze ho však uplatnit na výdaje (náklady) na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu (např. na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné) a na úplaty u finančního leasingu hmotného movitého majetku, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje." Odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou uvedené v bodě 3. tohoto pokynu, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu (např. testování léku či ověřování prototypu), s výjimkou osoby, která je veřejnou vysokou školou nebo výzkumnou organizací vymezenou v zákone upravujícím podporu výzkumu a vývoje (zákon c. 130/2002 Sb., o podpore výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) pro účely poskytování podpory...".

20. Pro naplnění věcných podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje a Pokyn D-288, je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (tj. zejména se nesmí jednat o činnost běžnou či inovační). Oprávněnost tohoto požadavku vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119 a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38. Ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty označil Nejvyššího správní soud za neurčité právní pojmy – jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit.

21. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je výjimkou ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. 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.

22. Pro posouzení naplnění formálních náležitostí nejsou třeba odborné znalosti. Daňové orgány nemají povinnost nechat pro toto posouzení vypracovat znalecký posudek. A samy mohou naplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje zhodnotit. Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 31 Af 22/2021-73).

23. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích prováděla na základě smluv s výrobci léků, zpravidla farmaceutické společnosti (dále „zadavatelé") klinické hodnocení (klinickou studii) humánních léčivých přípravků, resp. mezinárodním multicentrické systematické testování léku na pacientech pro zadavatele, dle jejich zadání. Podstatou této činnosti je vybrání vhodného vzorku ze skupiny pacientů navštěvujících žalobkyni, jímž je dle přesně stanoveného postupu (dávka, doba a způsob dávkování) podáváno testované léčivo, a následně jsou vyhodnocovány účinky podávané látky. Žalobkyně provádí ve většině případů klinické hodnocení, jež je třetí fází vývoje nových léčivých přípravků – vyvinutý lék je testován na větším vzorku pacientů.

24. Dle žalobkyně mají tyto činnosti výzkumný charakter, pročež výdaje vynaložené při realizaci klinického hodnocení uplatnila jako odčitatelnou položku od základu dane v rámci odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

25. Dle správních orgánů v případě provádění klinických testů formou služby pro zadavatele dle přesného zadání (činnost žalobkyně je toliko splnění úkolu pro zadavatele, za nějž dostane žalobkyně zaplaceno), se nejedná o činnost výzkumně vývojovou ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34b zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, a tudíž výdaje (náklady) na tuto činnost nelze v rámci odpočtu na výzkum a vývoj nárokovat.

26. Dle žalobkyně úřední osoby nedisponovaly odbornými znalostmi v oblasti klinického testování léků. Soud se ztotožňuje se správními orgány, že v projednávané věci nebylo na posouzení postupu dle § 34 zákona o podpoře výzkumu a vývoje třeba odborných znalostí, neboť se jednalo o zvážení, zda činnost žalobkyně vykazovala znaky výzkumu a vývoje, přičemž úloha žalobkyně byla v tomto procesu zřejmá. Ke stejnému závěru dospěl i Krajský soud v Hradci Králové, a to v rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 31 Af 53/2016-157, v němž se jednalo o obdobnou věc. Soud se tedy ztotožňuje v této otázce se žalovaným, námitka žalobkyně je nedůvodná.

27. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí vychází pouze z rozsudků NSS, jež nelze bez dalšího aplikovat na nynější případ. Dle soudu v předmětných rozsudcích byly posuzovány obdobné otázky, nelze spatřovat problém v tom, že z nich žalovaný vycházel. Žalovaný věnoval skutkovému stavu v nyní řešené věci dostatečný prostor. Zdejší soud neshledal, že by byl v rozporu se skutkovým stavem předmětných rozsudků tak, že by je nebylo možno analogicky užít na zde řešenou věc. Zdejší soud se tak stran jejich přiléhavosti a aplikovatelnosti ztotožňuje se žalovaným.

28. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný ke znaleckému posudku, předloženého žalobkyní, nepřihlédl. Jak však žalovaný správně uvedl, sám znalec zdůraznil, že ho nezajímaly právní dokumenty, jelikož jako znalec nemá právo hodnotit právní skutečnosti a hodnotil čistě jen vazby mezi skutkem a příčinou ve vztahu ke klinickému hodnocení léčiv. I ve znaleckém posudku znale uvedl: *„Znalci není dovoleno právní hodnocení důkazů, byť jsou legislativně podloženy“*. Žalovaný mohl, stejně jako správce daně, posuzovat činnost žalobkyně pro uplatnění odpočtu, neboť ji posuzoval v rámci daně z příjmů, nebyl nucen mít odborné znalosti ke klinickému testování.

29. Žalobkyně namítá, že byl dán důvod pro ustanovení znalce. Soud se ztotožňuje s názorem, žalovaného, že ustanovení znalce nebylo nutné. Žalobkyně k ustanovení znalce odkazovala na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, sp. zn 10 Afs 24/2014 a ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016. V těchto rozsudcích však Nejvyšší správní soud považoval za nutné ustanovení znalce s ohledem na technickou stránku projektu stěžovatele. V nynějším případě jde však o posouzení, zda klinické testování dle přesného zadání zadavatele lze považovat za činnost výzkumně vývojovou dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nelze tak spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že by bylo založeno na „ryze laickém úsudku“, jak žalobkyně tvrdí. Žalobkyně dále namítá, že její činnost je výzkumně vývojovou činností a obsahuje prvek novosti a vyjasňování výzkumné nejistoty. Naplňuje tak kritéria pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností, proto ji nelze považovat za pouhé poskytnutí služby. To připouští i Nejvyšší správní soud. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, není vyloučeno, že v konkrétních případech může i činnost

zajišťovaná jako služba pro poplatníka provádějícího výzkum a vývoj sama o sobě naplnit znaky výzkumu a vývoje, pokud je jako služba objednaná dílčí část vývoje, která spočívá ve vyvinutí nové technologie, přístroje, postupu atd., jež nesou *„prvek novosti či výzkumné nejistoty*“. V nynějším případě taková skutečnost však nenastala.

30. V posuzované věci je však nepochybné, že vlastní výzkumná aktivita neprobíhala u žalobkyně, nýbrž u zadavatele (zejména farmaceutické společnosti). Zadavatel nový lék vyvíjel, s ohledem na předcházející fáze vývoje pak vyvinul též zadání, podle kterého probíhala třetí fáze vývoje léku, jíž prováděla žalobkyně (např. Výzkumný projekt AS0005, *„Porovnat výsledky léčby v dávce 200 mg jednou za dva týdny a 200 mg jednou za 4 týdny*“). Žalobkyně nemohla průběh klinického hodnocení sama ovlivnit – to musí probíhat na základě jasně stanovených pravidel vytvořených právě zadavatelem. Jedinou možností, jak mohla do průběhu hodnocení zasáhnout, bylo jeho ukončení. Zadání je v případě multicentrického hodnocení totožné pro více zkoušejících zdravotnických zařízení. Žalobkyně tedy nemohla do průběhu testování přinést žádnou vlastní iniciativu upravující nastavený postup, či výzkumnou aktivitu, která by měla vliv na její průběh či výsledek. Zadavatel klinického hodnocení je plně odpovědný za jeho organizování, zahájení i konečné zpracování výsledků získaných od jednotlivých zkoušejících. Činnost žalobkyně tak *de facto* spočívala v plnění jasně stanovených pokynů na základě objednávky zadavatele, byť samozřejmě toto plnění spočívalo ve vysoce odborné medicínské činnosti. Taková činnost proto musí být vnímána jako poskytnutí služby poplatníku, který výzkum a vývoj provádí.

31. Žalobkyně uvádí, že Pokyn D-288 mezi výzkum a vývoj řadí též klinické zkoušky léků. S tímto se lze ztotožnit, nelze však odhlédnout od dalších významných skutečností. Klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně vzhledem ke své povaze činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje, jak uzavřel NSS mj. v rozsudku ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018-42. Jde o nezbytnou součást dlouhého procesu výzkumu a vývoje nových léčiv, jež v sobě nese definiční prvky výzkumu a vývoje (*„novost a výzkumnou nejistotu*“). Je však nutno zohlednit, že NSS v uvedeném rozsudku uvedl: *„pro možnost uplatnění nákladů na klinické hodnocení léků jako položky odečitatelné od základu daně musí být, vedle podmínky, aby činnost naplňovala definiční znaky výzkumu a vývoje, naplněna též negativní podmínka stanovená zákonem (a specifikovaná pokynem D-288 v bodu 7.), že tuto činnost při realizaci projektu musí poplatník provádět sám a nepořizovat ji jako službu. Touto podmínkou je vyjádřen ryzí účel dotčeného ustanovení, tedy podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu.*“ V případě žalobkyně nebyla naplněna právě zmíněná negativní podmínka. Jelikož žalobkyně prováděla klinickou studii na základě smlouvy se zadavateli, sice prováděla klinické testování sama na svých pacientech, avšak lze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že v takovém případě se jednalo o poskytnutí služby žalobkyní pro zadavatele, nikoli o realizaci projektu pouze žalobkyní. Tento závěr vyplývá rovněž z již zmíněného rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018-42; *„Je pravdou, že prováděná činnost je vysoce odborná, nicméně plně odpovídá povaze činnosti žalobkyně, která je zdravotnickým zařízením, u kterého se zázemí a vybavení (personální i materiální) pro tento druh odborné činnosti předpokládá. U žalobkyně samotné se nejednalo o výzkum a vývoj; o ten se jednalo naopak u zadavatelů, kteří nesli zákonodárcem předpokládané zvýšené riziko dané vyšší mírou nejistoty ohledně komerční využitelnosti výsledků výzkumu a vývoje. Žalobkyně tedy nenesla zvýšenou míru podnikatelského rizika předpokládanou zákonodárcem v oblasti výzkumu a vývoje, nýbrž se pohybovala toliko v oblasti „běžného“ podnikání, kterou zákonodárce bonifikovat nechtěl; není tedy důvodu, proč takovou činnost prováděnou žalobkyní mimořádně*

daňově zvýhodňovat." Nynější případ je právě takovýmto případem. S ohledem na uvedené tak nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že pokud má kryta rizika a náklady související s činností výzkumu a vývoje, jde pouze o pozitiva plynoucí z úspěšné obchodní aktivity. Žalobkyně zadavatelům poskytovala službu, za kterou jí náležela úplata dle uzavřených smluv. Žalovaný tedy nepostupoval v rozporu se zásadou legality.

32. Žalobkyně nenesla ani riziko výzkumné nejistoty, ta ležela na zadavateli. V případě negativního výsledku klinického hodnocení dojde k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze, tedy lék nebude vyráběn. V takové situaci není zmařena riziková investice, kterou vynaložila žalobkyně, ale investice zadavatele klinického hodnocení. Z hlediska činnosti žalobkyně je neúspěch třetí fáze vývoje léčiva nepodstatný; význam má pouze pro zadavatele, který by případně nově vyvinuté léčivo distribuoval jako svůj výrobek. Žalobkyně svou činností nenaplňovala ani kritérium novosti; tu lze při výzkumu a vývoji léků spatřovat v jeho cíli, tedy vyvinutí nového léčiva. I toto kritérium je tedy naplněno u zadavatele. Žalobkyně neprováděla ani konečné hodnocení účinnosti léčebné látky. Vědecká práce prezentovaná žalobkyní (odborné články) jako výstup výzkumu a vývoje sice přispívají k vývoji léků, není ale výsledkem vlastní vědeckovýzkumné činnosti žalobkyně (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č.j. 1 Afs 97/2018-41). Závěr žalovaného, podle kterého žalobkyně poskytovala službu, kterou nelze zohlednit jako odečitatelnou položku dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, byl správný.

33. Žalovaný dle žalobkyně k předloženým důkazům nepřihlédl (e-mailová komunikace) nebo je neprovedl (svědecké výpovědi). E-mailová komunikace však byla žalovaným řádně zhodnocena (bod [72] napadeného rozhodnutí), stejně jako ostatní důkazní prostředky. To, že žalovaný nehodnotil e-mailovou komunikaci ve prospěch žalobkyně samo o sobě neznamená, že k ní nepřihlédl. Žalovaný správně uvedl, že tato sice dokládá činnost žalobkyně spočívající v klinickém testování, avšak nevyplývá z ní vlastní výzkum léčivé látky. Svědecké výpovědi žalovaný vyhodnotil jako nadbytečné. S jeho názorem se soud ztotožňuje, neboť má za to, že svědecké výpovědi by při hodnocení naplnění § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nepřinesly nové relevantní skutečnosti. K tomuto soud dodává, že neprovede-li správce daně důkaz a jestliže je ze všech okolností případu zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci, neporuší tak zákon (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42).

34. Dle žalobkyně bylo narušeno její legitimní očekávání možnosti uplatnění odpočtu nákladů vynaložených na činnosti v rámci výzkumu a vývoje. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán (viz rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132). Dle tohoto rozsudku také *„to, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.*" Žalovaný postavil své rozhodnutí mj. na rozsudcích, v nichž byly řešeny obdobné případy. Nejde tak o odchylný právní názor plynoucí ze shodně zjištěného skutkového základu, který by mohl být pro žalobkyni překvapivý či v rozporu s jejím legitimním očekáváním o postupu správce daně v obdobných případech.

35. Krajský soud tedy uzavírá, že v případě žalobkyně, jež prováděla klinické testy formou služby pro zadavatele dle přesného zadání, se nejedná o činnost výzkumně vývojovou ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34b zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona o podpoře

výzkumu a vývoje. Výdaje (náklady) na tuto činnost tudíž nelze v rámci odpočtu na výzkum a vývoj nárokovat.

VI. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

37. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. února 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu