



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **PHARMNET s.r.o.**, IČO: 618 56 797  
se sídlem Praha 4, K Hrnčířům 20  
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem  
se sídlem Brno, Šikulova 17

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2024, č. j. 28825/24/5200-11431-712136,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*I. Základ sporu*

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 a 2019 ze dne 8. 3. 2023, č. j. 1598626/23/2011-52522-112162 a č. j. 1498893/23/2011-52522-112162. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

právníků osob vyšší o 1 895 440 Kč a 1 408 660 Kč a současně bylo stanoveno penále a povinnost jeho uhrazení ve výši 20 %.

2. Důvodem doměření daně byl závěr správce daně, že žalobce poskytoval služby zadavatelům klinického hodnocení, které neměly charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

## *II. Obsah žaloby*

3. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že jeho činnost nevykazuje prvek novosti a výzkumné nejistoty. Tvrdil, že takový závěr nemá oporu v provedeném dokazování. Dle žalobce je celý spor o tom, že žalovaný interpretuje možnost odpočtu VaV v rámci klinického hodnocení tak, že jej má pouze konkrétní budoucí výrobce léčiva (farmaceutická firma), který nese celé riziko VaV léčiva v podobě rizika neuvedení konkrétního léčiva na trh. Tento závěr nemá legislativní oporu. Navíc je fakticky nevymahatelný, neboť zadavatel klinického hodnocení je často odlišný od farmaceutické firmy, která uvádí léčivo na trh. Naproti tomu klinické hodnocení je v pokynech MF (Ministerstvo financí) explicitně uvedeno v seznamu projektů, na něž odpočet VaV uplatnit lze. Žalovaný tak nesprávně smíchává možnost uplatnit odpočet VaV v případě VaV nového léčiva s jeho jednou, konkrétní částí, kterou je klinické hodnocení. Žalobce se podílí na fázi klinického hodnocení léčiva. Požadavky kladené zákonem o daních z příjmů je třeba vztáhnout pouze ke konkrétnímu projektu klinického hodnocení v rámci této vývojové fáze a k této konkrétní činnosti.
4. Tvrdil, že žalovaný na něj klade požadavky, které nejsou specifikovány na zákonné úrovni, v prováděcích předpisech (pokyny MF) či v odpovídající legislativě EU. Žalovaný vyžaduje naplnění požadavků (např. riziko neuvedení léčiva na trh, výzkumnou nejistotu a prvek novosti vztahující se k celému vývoji nového léčiva), které však nesouvisejí s jednotlivým klinickým hodnocením. Pokud žalovaný jako předpoklad pro uplatnění odpočtu VaV vyžaduje riziko neuvedení léčiva na trh, je takový výklad zcela mimo zákonné podmínky a jedná se o nepřipustné dotváření práva.
5. Závěr žalovaného, že se žalobce v rámci klinického hodnocení léčiva řídí výhradně pokyny zadavatele, dokládá nepochopení činnosti žalobce, který vystupuje jako tzv. CRO společnost, která pro zadavatele sama či v součinnosti s ním klinické hodnocení léčiva zajišťuje vykonáváním jemu příslušných činností. Žalovaný činnost žalobce dává na roveň činnosti zkoušejícího, tedy zdravotnického zařízení, které vyvíjenou látku testuje na pacientech. Toto pochopení je nesprávné. Žalobce zajišťuje celou realizaci klinického hodnocení dohromady se zadavatelem tak, aby výstupem klinického hodnocení byla nová data o vyvíjené látce, a aby tato data byla validní a mohla obstát ve vztahu k požadavkům regulátorů.
6. Následně žalobce v podané žalobě obecně popsal vývoj nového léčiva a jeho klinické hodnocení a svoji činnost, přičemž zdůraznil, že jeho činnost nespočívá v samotném provedení klinické studie dle přesných pokynů, nýbrž zajišťuje provedení a ovlivňuje uskutečnění klinického hodnocení nebo zkoušky zdravotnického prostředku. Žalobce jako CRO společnost ovlivňuje klinické hodnocení léčiva a aktivně se na něm podílí, nese adekvátní míru novosti či výzkumné nejistoty vztahující se ke klinickému hodnocení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

7. Dále žalobce vyložil relevantní právní úpravu a příslušnou judikaturu. Tvrdil, že závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, a ze dne 20. 2. 2024, č. j. 29 Af 66/2020-70, nelze vztáhnout k pozici CRO společnosti. Nadto dané rozsudky se nevztahují k období, kdy platil § 34b odst. 2 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů.
8. Konkrétně žalobce namítal, že žalovaný v bodech [56] až [82] napadeného rozhodnutí smíchává popisné pasáže a vlastní názor, aniž by to odlišoval. Žalovaný se vyjadřuje nepřesně a své nepodložené závěry vydává za skutečnosti či hodnocení, která jsou nesprávná (viz body [59] a [60]). Žalobce nesouhlasil s hodnocením žalovaného. Žalovaný pouze v obecné rovině uvedl, že konkrétní činnost vykonávaná žalobcem nepředstavuje výzkumnou a vývojovou činnost, aniž by upřesnil, že si vybral pouze jednu z mnoha činností vykonávanou žalobcem, a aniž by dále uvedl, jaká činnost v případě klinického hodnocení léčiv naplní definici VaV. Žalovaný argumentuje tím, že žalobce nevnáší do klinického hodnocení nic nového a postupuje výhradně dle pokynů zadavatele, čímž žalobce nepravdivě snímá pro daný projekt unikátní prvky, fakticky prvky novosti, které žalobce do klinického hodnocení vnáší. Žalobce v pozici CRO společnosti se na klinickém hodnocení se zadavatelem spolupodílí a klinické hodnocení ovlivňuje. To, že tak činí v součinnosti se zadavatelem, na charakteru jeho činnosti nic nemění.
9. Žalobce v průběhu daňové kontroly zpřístupnil veškeré podklady pro správce daně v celém jejich rozsahu, předložil podklady, kterými prokázal rozsah své činnosti včetně souhrnu ukazujícího na podíl dokumentace, která jím byla vytvořena, nebo spoluvytvořena a která je nedílnou součástí klinického hodnocení, podle které je klinické hodnocení vykonáváno, a která je nezbytná k prokázání, že výsledek klinického hodnocení splňuje požadavky stanovené právními předpisy. Správce daně měl v rámci místního šetření přístup k veškeré dokumentaci, nicméně na opakovanou nabídku jejího předložení reagoval tak, že to, co viděl, je dostačující. Žalovaný činnost žalobce bagatelizuje na pouhou činnost administrativního či organizačního charakteru, aniž by se předloženými dokumenty řádně a vážně zabýval.
10. Žalobce tvrdil, že ovlivňuje průběh a výsledek klinického hodnocení. Jeho činnost je nezbytnou součástí celkového VaV konkrétního léčiva. Již samo jeho vlastní vědecké uvážení, které je nutné pro provádění činnosti, přináší prvky novosti vedoucí k nároku na odpočet VaV. Za realizaci své činnosti žalobce zadavateli odpovídá, jednotlivé kroky však volí zcela samostatně, na svou odpovědnost a své riziko.
11. Popis jeho činnosti vyplývá z výsledku MUDr. E. J., která ve svém výsledku uvedla: „...*my se podílíme vlastně na tom vývoji podle toho, v jakém stádiu vývoje tato fáze je.*“. Dále uvedla, že žalobce „*tvoří různé dokumenty, instrukce a manuály, jak třeba postupovat při určitých vyšetřeních*“. Tyto dokumenty, instrukce a manuály mají přímý vliv na vypovídací hodnotu dat získaných od pacientů lékaři a v tomto ovlivňují výsledek studie. Dále v tomto výsledku MUDr. J. popsala komplexitu činností zajišťovanou žalobcem a jeho zásadní roli pro zajištění klinického hodnocení.
12. Žalobce namítal, že se výsledkem MUDr. J. žalovaný dostatečně nezabýval, resp. jej nesprávně vyhodnotil. Žalobci nebylo jasné, z čeho žalovanému vyplynulo tvrzení uvedené v bodu [67] napadeného rozhodnutí. MUDr. J. totiž vypověděla, že se podílí na sestavování některých protokolů. Ty označil žalovaný za stěžejní dokument klinického hodnocení. Žalobci nebylo zřejmé, pokud se jeho zaměstnanci podílí na sestavení stěžejního dokumentu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

klinického hodnocení, jak může být jejich činnost žalovaným posouzena pouze jako „přesné dodržování podmínek klinických hodnocení stanovených zadavatelem“.

13. Žalobce jedná v režimu přenesené odpovědnosti za zadavatele a vstupuje do pozice zadavatele. Žalobce nejedná pouze na základě pracovních příkazů a objednávek zadavatele. Žalobce se pohybuje ve vytyčených mezích každého konkrétního projektu VaV, nicméně právě z titulu toho, že je CRO společností si ho zadavatel vybere a přeneše na něho část své činnosti. Žalobce se podílí na tvorbě dokumentace, která je nakonec pro provedení klinického hodnocení schválena. Žalobce postupuje ve fázi, kdy jsou do klinického hodnocení zařazováni pacienti podle přesného zadání poté, co toto přesné zadání (spolu)vytvoří. Žalobce do provedení klinického hodnocení zasahuje, a to například upozorněním na nutnost vytvořit dodatek protokolu či přímo vytvořením jeho obsahu či specifikací jiných procesů závazných pro lékaře provádějících klinické hodnocení, návrhem a provedením rozšíření klinického hodnocení na více zemí či pracovišť, nastavením procesů pro vyhledávání vhodných pacientů (v projektech DAB106 bylo prezentováno i správci daně a žalovanému) nebo v případě pochybností žalobce navrhuje a uzavírá některá z pracovišť, kde probíhají klinické hodnocení. Žalobce dále seznamuje zadavatele s opatřeními vykonanými v návaznosti na porušení požadovaných standardů či procesů v rámci klinických hodnocení (viz obsah některých monitorovacích zpráv, které byly předloženy v rámci kontroly).
14. Dále žalobce polemizoval s posouzením žalovaného uvedeným v bodě [86] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se společnosti Vestra (sp. zn. 1 Afs 96/2018, sp. zn. 1 Afs 183/2019 a sp. zn. 6 Afs 264/2021) se vztahují k pozici zkoušejícího. Činnost žalobce je odlišná, neboť představuje obvykle mnohaletý, velmi komplexní soubor procesů, který vyžaduje vysoce odborné a specifické znalosti. Mnoho rozhodnutí v rámci zajištění klinické studie je přijato jen na základě zkušeností žalobce, přičemž nejsou vždy podložena úplnými daty. Žalobce v tomto procesu vytváří podmínky, za kterých je každé jednotlivé klinické hodnocení prováděno. Jeho činnost nespočívá v samotném provedení klinické studie, kterou provádí jednotlivé zdravotnické zařízení v pozici zkoušejícího, nýbrž žalobce v pozici zadavatele ovlivňuje uskutečnění klinické studie.
15. V návaznosti na body [89] až [97] žalobce tvrdil, že provádí vlastní výzkumnou aktivitu, a proporcionalitu odpočtu. Dle žalobce izolovat posouzení míry novosti pouze na rozhodování o designu klinického hodnocení či na to, zda žalobce disponuje právem klinické hodnocení zastavit, je věcně nesprávné, protože novost v rámci klinického hodnocení není součástí pouze této činnosti, ale fakticky celého klinického hodnocení. Žalobce mohl o nastavení (designu) v některých klinických hodnoceních rozhodovat. V průběhu klinického hodnocení měl žalobce vysokou rozhodovací autonomii a v pozici zadavatele vznášel skutečnosti, které ovlivňují samotný průběh a výsledek klinického hodnocení. Žalobce souhlasil, že celkové vyhodnocení celého procesu výzkumu a vývoje se „schází“ či „kompletuje“ většinou u zadavatele. To však neznamená, že u žalobce nedochází k žádné vlastní výzkumné činnosti. Jedná se však o výzkumnou činnost ve vztahu ke klinickému hodnocení jako takovému, nikoliv k VaV nového léčiva na úrovni celého programu. Tvrzení žalovaného, že žalobce nemohl rozhodovat o průběhu klinického hodnocení, je tak nesprávné. Na jeho průběh měl žalobce vždy podstatný vliv, a to jak z hlediska tvorby dokumentace nezbytné pro schválení klinického hodnocení, tak z hlediska výběru pracovišť, která klinické hodnocení budou provádět a nastavení jeho organizace na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

úrovni ČR až po úroveň validace dat a označení, která mají být dále plně zpracovávána, či označení těch, u kterých je nutné přihlížet k nestandardním okolnostem.

16. Tvrdil, že klinické hodnocení léčiva, které pro zadavatele zajišťuje, splňuje prvky novosti a výzkumné nejistoty. Výstup klinického hodnocení léčiva slouží k aplikaci poznatků o konkrétním léčivu a výsledkem má být hlubší poznání nově pozorovaných projevů lidského organismu, a tedy potvrzení či nepotvrzení konkrétních hypotéz ve vztahu ke konkrétní léčivé látce. Prvek novosti a výzkumné nejistoty je nutno vykládat ve vztahu ke klinickému hodnocení, nikoliv k VaV nového léčiva. Tak žalovaný však nepostupoval. Pojetí žalovaného by znamenalo, že žádné klinické hodnocení by nemohlo naplnit podmínky VaV, k odpočtu VaV by mohl směřovat pouze celý program VaV nového léčiva.
17. Navíc žalovaný navazuje požadavek na uznání dané činnosti jako VaV na pozici zadavatele, který nese riziko neuvedení léčiva na trh. Tento požadavek je ve fázi klinického hodnocení nesmyslný, neboť mnohdy ani zadavatel klinického hodnocení není tím, který léčivo na trh uvádí. Riziko neuvedení na trh se pak váže k celému programu vývoje léčiva a nikoliv k jednomu klinickému hodnocení.
18. Žalobce shledával rozpor v tom, že žalovaný tvrdí že žalobce zajišťuje činnosti zadavatele klinického hodnocení, že zadavateli předává údaje, jejichž správnost a úplnost ovlivňuje, že zajišťuje činnosti, bez nichž by nebylo možné získat validní závěry klinického hodnocení, a současně žalovaný tvrdí, že se nejedná o činnost v rámci VaV nového léčiva. Jediným argumentem žalovaného je, že žalobce neprováděl vyhodnocení výsledku a cíle klinických hodnocení. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil. Činnost žalobce přispívá k výsledku klinického hodnocení, ať už prostřednictvím jeho vlastního hodnocení dat, nebo prostřednictvím aktivního zapojení vlastních úvah a hodnocení nespočtu dílčích kroků během celého klinického hodnocení.
19. Pokud jde o výzkumná rizika, žalobce v reakci na tvrzení žalovaného v bodě [110] uvedl, že riziko neuvedení léčiva na trh nenese. Dále upozornil, že v případě negativního výsledku klinického hodnocení dojde k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze, v takovém případě vývoj léčiva dále pokračuje dalšími klinickými hodnoceními. Dodal, že riziko neuvedení léčiva na trh často nenese ani zadavatel konkrétního klinického hodnocení. I tak však toto riziko není žádnou zákonnou podmínkou pro uplatnění odpočtu VaV.
20. Dále uvedl, že pokud žalovaný jako předpoklad pro uplatnění odpočtu VaV vyžaduje riziko neuvedení léčiva na trh, je takový výklad zcela mimo zákonné podmínky a jedná se o nepřípustné dotváření práva. Takovýto postup je v rozporu s právním řádem České republiky (v rozporu například s nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2014 sp. zn. III. ÚS 2264/13). Žalobce nese výzkumná rizika, která jsou specifická právě pro tu část VaV, na které se podílí. Pokud by měl nést 100 % riziko neuvedení léčiva na trh, měl toto zákonodárce jasně uvést v zákonných normách, což neučinil.
21. Tvrdil, že výzkumné riziko ve vztahu ke klinickému hodnocení léčiv je výzkumná nejistota, zda je pozorovaný efekt skutečným odrazem působení látky, která je klinicky vyvíjena. Úkolem lékaře (zkoušejícího) je v souladu se schváleným protokolem, který mu dodal žalobce, „popsat“ chování pacienta v parametrech požadovaných společně zadavatelem a žalobcem. Žalobce v tomto prostředí „nejistoty“, co může od pacienta očekávat, musí informaci zapsanou lékařem vyhodnotit v kontextu veškerých dalších dostupných údajů o pacientovi a chování jeho organismu, v kontextu posouzení činností samotného lékaře a jeho týmu a požadovat případné doplnění nebo vysvětlení, případně nakonec validovat danou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

informaci tak, aby bylo zřejmé, že se jedná o informaci pravdivou a úplnou, která přispívá k pravdivému popisu stavu pacienta nejen v daném okamžiku, ale během celé jeho účasti v klinickém hodnocení. Pokud žalobce v této své činnosti udělá chybu, může to vést k znehodnocení dat z celého klinického hodnocení. V tomto případě by se mohlo například stát, že pacient bude užívat léky ovlivňující činnost některých transmembránových transportních systémů, tyto pak mají vliv na distribuce účinných látek v těle a v buňkách a poté pozorované parametry projevů hodnoceného budou výrazně ovlivněny těmito faktory, aniž by o tom žalobce mohl učinit záznam pro pozdější vyhodnocení, a výsledkem jsou ovlivněné výsledky neukazující skutečnou odpověď organismu na vyvíjené léčivo. Dalším rizikem je například riziko nesprávných instrukcí, jak má zkoušející lékař postupovat při nestandardní situaci, nebo například v případě ohrožení pacienta, která může vést až ke škodě na zdraví. Dalším rizikem je například nesprávné vyhodnocení dat subjektu klinického hodnocení jako subjektu, který klinickým hodnocením prošel v souladu s protokolem, a přitom došlo k jeho porušení majícímu vliv na pozorované ukazatele. Obdobných rizik je celá řada a těžko lze zužovat rizika v rámci klinických hodnocení na to, že někdo něco chybně napíše do protokolu, nebo někdo něco na konci chybně spočítá.

22. Dalšími výzkumnými riziky jsou: (1) neodhalené nežádoucí příhody porušující zákonem kladený požadavek dat na jejich úplnost, (2) neodhalené skutečnosti o předchorobí pacienta a jeho zařazení do klinického hodnocení v rozporu s požadavky protokolu či s požadavky v protokolu neuvedenými, (3) špatně stanovená kauzalita nežádoucích příhod a jejich příčin porušující požadavek na správnost a úplnost dat, (4) upravené hodnoty reportované lékařem žalobci neodpovídající skutečnému stavu pacienta, (5) popis skutečně užívané souběžné medikace je neúplný, (6) popis kauzality mezi léčivy či postupy, které pacient užívá a změnami stavu, které by mohly být nesprávně hodnoceny jako důsledek zkoumané léčby a naopak, fluktuace zdravotního stavu, které by mohly být nesprávně hodnoceny jako nesouvisející s podáním nového léčiva – porušení požadavku na správnost a (7) žalobce nedokáže rozlišit a správně kategorizovat jednotlivé informace jako související se zkoumanou léčbou, nesouvisející, způsobené jinou léčbou, nebo způsobené interakcí mezi specifickými léčivy apod. Všechna tato rizika mohou vést k nesprávným výsledkům nebo pozorováním vstupující do dalšího zpracování dat a dalších kroků v rámci navazujících klinických hodnocení a v konečné fázi registraci léčiva.
23. Žalobce za svou činnost nese ve vztahu k zadavateli odpovědnost, kterou má smluvně zakotvenou a kterou dokládá příslušnými částmi smluv zařazených v daňovém spise.
24. K tvrzení žalovaného, že se nejedná o riziko výzkumné, ale o riziko podnikatelské, žalobce uvedl, že jeho činnost není běžně kvantifikovatelná a měřitelná, protože obsahuje prvek novosti ve vztahu k vyvíjené látce, se kterým musí žalobce pracovat. Pokud žalobce neupozorní zadavatele na různé skutečnosti či nuance ve vztahu k parametrům testované látky, může dojít k tomu, že jsou předána nevalidní data, která ovlivní výstupy studie jako takové. V tomto případě se jedná o riziko výzkumné, když zadavatel by po něm mohl požadovat náhradu škody. S tímto rizikem je spojeno riziko podnikatelské, tj. ztráta dobrého jména žalobce, které by mohlo vést až k ukončení jeho činnosti.
25. K tvrzení žalovaného v bodě [132] napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobce nemůže do dávkování zasahovat, ale musí se striktně držet parametrů nastavených zadavatelem v protokolu, a dále že se žalobce ve výjimečných případech od nastavení dávkování v protokolu odchýlit může, žalobce namítal, že jsou ve vzájemném rozporu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

26. Žalobce tvrdil, že požadavky na riziko a novost nelze v reálných podmínkách klinického výzkumu v ČR splnit. Proto tím, že je klinické hodnocení výslovně uvedeno jako splňující požadavky na odpočet VaV, se lze domnívat, že žalobce jakožto CRO společnost konající činnosti zadavatele a právně pak v postavení zadavatele naplňuje zákonem požadované podmínky pro uplatnění VaV odpočtu. Úmyslem zákonodárce ve vztahu k odpočtu VaV u zdravotnického a farmaceutického VaV bylo podpořit tuto činnost. Úpravu odpočtu VaV nového léčiva včetně provedení klinického hodnocení nelze interpretovat tak, že dopadá pouze na farmaceutické firmy a její zaměstnance. Takový výklad by byl zjednodušující a nesprávný. Úprava odpočtu VaV dopadá i na CRO společnosti. Žalobce provádí klinické hodnocení v postavení zadavatele vlastními silami a zcela prokazatelně tak naplnil legislativní podmínky na VaV.
27. Rovněž tvrdil, že veškerou jeho činnost žalovaný interpretuje v tom smyslu, že žalobce sice činnost pro zadavatele prováděl, ale protože podléhala konečnému schválení zadavatele, tak vliv žalobce byl minimální. Dle žalobce se takto postavení CRO společnosti interpretovat nedá. CRO vystupuje v rámci klinického hodnocení v pozici zadavatele, na kterou tento přenáší odpovídající pravomoci a takto partnersky je i vnímána a respektována ostatními subjekty celosvětově. Na klinickém hodnocení léčiva se tak CRO společnost spolupodílí.
28. Konečně žalobce upozornil na to, že v obdobném případě již orgány daňové správy rozhodovaly, a to uznáním VaV odpočtu uplatněných ze strany CRO společnosti, konkrétně společnosti Premier Research s.r.o., IČO 27104494 (dále jen „Premier Research“). Vzhledem k identickému typu společnosti a také obdobnému rozsahu práce na projektech stejného typu se žalobce domníval, že z pohledu legitimního očekávání by měl žalovaný rozhodnout v obdobných případech obdobným způsobem, tedy uznat oprávněnost VaV odpočtu uplatňovaného ze strany CRO společnosti na projektech klinického hodnocení. Žalovaný tak měl tuto kauzu zohlednit.

### *III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě.*

29. Žalovaný se žalobcem nesouhlasil a veškeré jeho námitky považoval za nedůvodné. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a předložený správní spis, neboť žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami a jejich doplněním.
30. *K námitce nesprávného posouzení činnosti žalobce v rámci klinického hodnocení* žalovaný předně poukázal na body [57] až [81] napadeného rozhodnutí. Na základě hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků dospěl žalovaný k závěru, že činnost žalobce při klinickém hodnocení spočívala v plnění stanovených pokynů na základě objednávky zadavatele, i když toto plnění spočívalo ve vysoce odborné činnosti, kdy žalobce mohl v rámci svých aktivit uplatňovat vlastní úsudek, zpracovával některé dokumenty a vytvářel další studijní materiály na základě zadání či šablony zadavatele, rozhodující slovo ve všem podstatném měl však zadavatel (blíže viz bod [78] napadeného rozhodnutí). Z obsahu činností vykonávaných žalobcem měl žalovaný za to, že žalobce vykonával pouze dílčí činnosti v rámci konkrétní fáze klinického hodnocení, a to podle schváleného a závazného protokolu, za kterou dostával odměnu sjednanou v příslušné smlouvě, a to bez ohledu na výsledek klinického hodnocení, resp. zda bude daný léčivý přípravek vyráběn. Z příslušných důkazních prostředků je zřejmé, že v posuzované věci je to zadavatel, který dodal přesné pokyny a informace, jimiž vymezil, jakým způsobem má být posuzovaná látka v rámci klinického hodnocení testována, a na základě získaných údajů vyhodnotil a rozhodl, zda testované léčivo splňuje stanovené cíle klinického hodnocení a je možné zahájit další úkony

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

směřující k jeho uvedení na trh. Žalovaný proto na základě dílčích závěrů konstatoval, že žádná z dílčích činností, tak jak je žalobce prováděl při realizaci projektů, nenese sama o sobě známky výzkumně-vývojové činnosti ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP 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 (dále jen „zákon o podpoře VaV“), jelikož žalobce prováděl klinické hodnocení formou služby pro zadavatele dle přesného zadání, a tudíž si výdaje (náklady) na tuto činnost nelze v rámci odpočtu na podporu VaV nárokovat (viz bod [81] napadeného rozhodnutí).

31. Žalovaný si byl vědom odlišného postavení zadavatele, zkoušejícího a smluvních výzkumných organizací v rámci procesu klinického hodnocení. Stejně tak si byl vědom skutečnosti, že zadavatel smluvně pověřil žalobce jako smluvní výzkumnou organizaci k provedení určitých činností souvisejících s prováděnými klinickými hodnoceními, a nikoli jako zkoušejícího. Zdůraznil však, že ač činnosti klinického hodnocení lze obecně zahrnout mezi činnosti VaV, pouze skutečnost, že žalobce jako smluvní výzkumná organizace vykonává v rámci klinického hodnocení některé činnosti za zadavatele, nelze automaticky chápat tak, že provádí VaV. K tomu je zapotřebí, aby v rámci jím prováděné činnosti bylo možné identifikovat požadovaný ocnitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty. Ty však žalovaný v činnosti žalobce v rámci realizace klinického hodnocení u projektů neshledal.
32. K tomu žalovaný odkázal na bod [59] napadeného rozhodnutí obsahující podobné hodnocení předložených důkazních prostředků. Z důkazních prostředků vyplývá, že žalobce měl nějakým způsobem možnost ovlivnit průběh klinického hodnocení, avšak nikoli zásadním způsobem, jelikož rozhodovací pravomoc si ponechal zadavatel.
33. *K námitce nesprávného posouzení možnosti uplatnění odpočtu na VaV u žalobce* žalovaný odkázal na body [91] až [100] napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že v obecné rovině je klinické hodnocení léčivých přípravků činností podřaditelnou pod pojem VaV, neboť naplňuje jeho definiční znaky. V tomto není sporu. Ten naopak vyvstává v situaci, kdy žalobce odmítá vzít na vědomí, že v dané věci je podstatné, zda jeho konkrétní činnost prováděná v rámci projektů splňovala podmínky pro uplatnění předmětné odčitelné položky. Tyto podmínky splněny nebyly. Jelikož činnost v rámci klinického výzkumu, tak jak ji prováděl žalobce, nenaplňuje definiční znaky VaV a lze ji vnímat pouze jako poskytnutí služby zadavateli.
34. K tomu žalobce odkázal na judikaturu uvedenou v bodech [47] až [54] napadeného rozhodnutí, jejíž obecné závěry jsou aplikovatelné také na daný případ, kdy Nejvyšší správní soud nevyloučil možnost subdodavatele si uplatnit odpočet na podporu VaV, avšak pouze za předpokladu, že jeho činnost má sama o sobě povahu VaV. Obdobně Nejvyšší správní soud nevyklučuje, že v konkrétních případech může i činnost zajišťovaná jako služba pro poplatníka provádějícího VaV sama o sobě naplnit znaky VaV. V případě činnosti žalobce se však o daný případ nejedná.
35. *K námitce ohledně nesení výzkumného rizika* žalovaný odkázal na body [110] až [116] napadeného rozhodnutí. Shrnuje, že riziko neuvedení léčiva na trh nelze zcela abstrahovat od předmětu klinického hodnocení, ale že jde o riziko s klinickým hodnocením související, neboť v případě negativního výsledku klinického hodnocení dojde k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze, tedy lék nebude vyráběn. Sám žalobce uváděl, že riziko neuvedení léčiva na trh nenese. Bylo na žalobci, aby za účelem doložení nároku na odpočet VaV

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

prokazoval, jakým výzkumným rizikům musel v rámci své činnosti čelit. V bodě [111] napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl svůj závěr ohledně posouzení rizik tvrzených žalobcem, přičemž konstatoval, že výčet rizik, která žalobce definuje jako specifická a která, jak tvrdí, nese v souvislosti s VaV, a to v oblasti personální, reputační a ekonomické, nelze definovat jako rizika a nejistoty vyplývající z procesu VaV, ale jedná se o rizika podnikatelská, jaká podstupuje každý podnikatelský subjekt, který vstupuje do dodavatelsko-odběratelských vztahů. Přestože se ve vztahu k činnosti žalobce rizika, která žalobce podstupuje, mohou jevit jako specifická, žalovaný byl toho názoru, že uvádí-li žalobce jako rizika výzkumné nejistoty nejistotu v tom, jaký bude postoj dalších zainteresovaných osob (regulační orgány, zkoušející), jak bude projekt probíhat, a to zejména v tom, jaké změny v projektu nastanou a jaký vliv budou mít na časovou náročnost projektu a množství práce, tak se nejedná o rizika plynoucí z výzkumné a vývojové činnosti.

36. *K překvapivosti závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí* žalovaný uvedl, že před vydáním napadeného rozhodnutí bylo žalobci výslovně sděleno, že žalovaný k podanému odvolání nezaujal odlišný právní názor než správce daně, bylo mu také známo hodnocení jím předložených důkazních prostředků (viz seznámení ze zjištěnými skutečnostmi). Žalovaný tak měl za to, že hodnocení důkazních prostředků a z nich vyplývající závěry byly žalobci známy již před vydáním napadeného rozhodnutí, stejně jako informace, že žalovaný k dané věci nezaujal odlišný právní názor. Na základě těchto skutečností tak dle žalovaného nemohly být jím vyslovené závěry uvedené v napadeném rozhodnutí pro žalobce nijak zvláště překvapivé. Informace uvedené v seznámeních se zjištěnými skutečnostmi předesťily žalobci názor žalovaného na danou věc a také jeho hodnocení důkazních prostředků, které byly předloženy až v rámci odvolacího řízení a správce daně se tak k nim nemohl v průběhu daňové kontroly vyjádřit a zaujmout své stanovisko.
37. *K námitce nesprávného hodnocení důkazních prostředků a legitimní očekávání* žalovaný odkázal na body [120] až [122] napadeného rozhodnutí. Žalovaný měl za to, že i když se zaměstnanci žalobce podíleli na sestavování protokolů, který je stěžejním dokumentem klinického hodnocení, podstatná v dané věci je ta skutečnost, že protokoly byly dodány zadavatelem, žalobce je sice mohl revidovat a činit návrhy na jejich úpravy, provedení případných úprav ale podléhalo schválení zadavatele. Správce daně sice do zprávy o daňové kontrole nepřepsal doslovně celý protokol o výslechu svědka, avšak přihlédl k celé výpovědi svědkyně, zhodnotil ji a žalovaný má za to, že závěry, které správce daně provedl a s nimiž se žalovaný ztotožnil, nejsou v rozporu s obsahem předmětné svědecké výpovědi MUDr. J., ani svědecké výpovědi RNDr. S.
38. *K důvodům, pro které odmítl další žalobcem předložené důkazní prostředky provést*, žalovaný odkázal na body [139] až [148] napadeného rozhodnutí. Žalovaný nerozporoval, že žalobce prováděl činnosti dle uzavřených smluv, že komunikoval se správními orgány v oblasti klinických hodnocení a etickými komisemi, že prováděl monitoring klinických hodnocení a další činnosti, které nejsou a nebyly žalovaným rozporovány a byly již dříve doloženými důkazními prostředky prokázány. Stejně tak žalovaný v bodě [146] napadeného rozhodnutí zdůraznil, že v rámci svého posouzení nevycházel pouze ze smluvní dokumentace, ale také dokumentace dokládající reálnou činnost žalobce v rámci předmětných klinických hodnocení a na základě těchto dokumentů se zabýval konkrétní činností vykonávanou žalobcem ve vztahu k projektům. Důvodem odmítnutí provedení předložených důkazních prostředků byla jejich nadbytečnost, neboť v dané době byl skutkový stav již co nejúplněji zjištěn.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

39. Konečně žalovaný poukázal na bod [150] napadeného rozhodnutí, kdy uvedl, že ve věci daňového subjektu Premier Research v době vydání napadeného rozhodnutí nevidoval žádné řízení u daného subjektu a současně že nemůže v rámci odvolacího řízení vedeného u žalobce přezkoumávat skutkovou situaci a zákonnost a správnost případného rozhodnutí ve věci jiného daňového subjektu. Každé daňové řízení je individuální, a i když může vycházet z podobného skutkového stavu, tak vždy bude záležet na konkrétních okolnostech daného případu, stejně jako na důkazních prostředcích a procesní aktivitě daňového subjektu. I na základě tohoto pak případně mohou být závěry orgánů finanční správy odlišné. Nadto, měli žalobce o údajné daňové kontrole u Premier Research povědomí, tuto nijak blíže nespécifikoval.

#### *IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze*

40. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
41. Při ústním jednání konaném dne 14. 4. 2025 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích. Právní zástupkyně žalobce shrnula podanou žalobu, přičemž její přednes po odborné stránce doplnil jednatel žalobce. Žalovaný měl zejména za to, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu plně dopadá na projednávaný případ. Soud vyzval žalobce ke sdělení dostatečných identifikačních údajů k případu daňového subjektu Premier Research tak, aby mohl od příslušného správce daně vyžádat příslušný správní spis.
42. Při ústním jednání konaném dne 16. 6. 2025 soud provedl důkaz sděleními správce daně společnosti Premier Research, které obdržel. Konkrétně sdělením ze dne 9. 5. 2025, č. j. 4194732/25/2040-11430-105242, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu soudu sdělil, že u dotčené společnosti nebyla provedena daňová kontrola na dani z příjmu právnických osob, nebyla tedy provedena kontrola odpočtu na VaV dle § 34a zákona o daních z příjmů, a doplněním ze dne 27. 5. 2025, č. j. 4862172/25/2040-11430-105242, podle kterého nebyl u předmětné společnosti proveden žádný kontrolní postup, místní šetření, ani postup k odstranění pochybností.
43. Žalovaný k provedení dokazování doplnil, že kontaktoval správce daně společnosti Premier Research a bylo mu sděleno, že minimálně od roku 2017 uvedená společnost odpočet na VaV neuplatňuje.
44. Soud neprovedl důkazy navržené žalobcem, neboť jejich provedení považoval za nadbytečné. Předně soud poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které není smyslem správního soudnictví nahrazovat činnost daňových orgánů a provádět rozsáhlé dokazování nad rámec dokazování provedeného správcem daně. Těžiště dokazování leží v daňovém řízení. Daňové subjekty si nemají nechávat bezdůvodně důkazní prostředky až pro potřeby soudního řízení, neboť jen jejich předložení v daňovém řízení zajistí, že se jimi mohou finanční orgány řádně zabývat.
45. Žalobce k podané žalobě předložil cca 50 příloh, jejichž provedení se v řízení domáhal. Žalobci nic nebránilo, aby tyto podklady předložil v průběhu daňového řízení, což žalobce neučinil. Soud pak má za to, že provedení cca 50 důkazů, které jsou zpravidla vícestránkové (objevuje se příloha i o 145, 79 nebo 73 stranách), představuje rozsáhlé dokazování, k jehož provedení není oprávněn a ani povinen. Nadto má soud za to, že k posouzení věci postačí

žalovaným předložený obsah spisového materiálu, jehož součástí jsou smluvní ujednání žalobce s jednotlivými zadavateli klinických studií a rovněž žalobcem předložené příklady dokumentů, které byly na podkladě smluvního ujednání žalobcem vyhotovovány.

46. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
  - Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
47. Soud o podané žalobě uvážil následovně:
48. Podstata žalobních námitek spočívá v polemice žalobce se závěry žalovaného, který (shodně jako správce daně) shledal žalobcem uplatněný odpočet na podporu VaV ve zdaňovacích obdobích roku 2018 a 2019 rozporným s § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů. Důvodem tohoto závěru byla skutečnost, že žalovaný (stejně jako správce daně) nenalezl v činnostech žalobce definiční prvky VaV v podobě ocenitelného prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty.
49. Soud předně akcentuje, že námitky žalobce jsou formulovány značně obecně, a to přestože předmětem daňového řízení byl žalobcem uplatněný odpočet na podporu VaV vyplývající z jeho faktické činnosti v rámci jednotlivých projektů v daných zdaňovacích obdobích. V návaznosti na to žalovaný v napadeném rozhodnutí (stejně jako správce daně ve zprávě o daňové kontrole) posuzoval konkrétní činnost žalobce uskutečňovanou v rámci jednotlivých projektů z hlediska možného odpočtu na VaV. Jinak řečeno námitky žalobce jsou povšechné, avšak napadené rozhodnutí je vystavěno na závěrech vyplývajících z posouzení konkrétní činnosti žalobce v dotčených zdaňovacích obdobích v rámci jednotlivých projektů z hlediska možného odpočtu na VaV. Tato skutečnost značně oslabuje možnost samotného úspěchu žaloby, neboť zužuje možnost úvahy soudu. Argumentaci žalovaného založenou na konkrétním posouzení činnosti žalobce v daných zdaňovacích obdobích z hlediska možného odpočtu na VaV totiž bez dalšího nelze zpochybnit pouze obecnými tvrzeními o činnosti žalobce. To mohou učinit pouze relevantní tvrzení, která jsou podložena příslušnými důkazy.
50. Soud dále uvádí, že žalobce v podané žalobě v podstatné míře zopakoval námitky již uplatněné v průběhu daňového řízení, přičemž často pomíjí argumentaci správce daně a žalovaného uvedenou v dotčených rozhodnutích. Námitky žalobce tak již vypořádával nejprve správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí. Za této situace žalobce, který vůči vypořádání svých námitek ze strany daňových orgánů neuplatnil konkrétní a souvztažněné pochyby, argumentaci daňových orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami přímo nepolemizuje, ale jen znovu opakuje to, na co už bylo reagováno, neotvírá soudu možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy daňových orgánů, respektive žalovaného jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud neshledal žádný deficit, který by měl vliv na zákonnost rozhodnutí. Soud proto u jednotlivých námitek vycházel z podstaty vypořádání námitek ze strany žalovaného s tím, že v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí.
51. Soud rovněž upozorňuje, že žalobce svá tvrzení na různých místech žaloby často pouze opakuje (a to i vícekrát), aniž by své námitky jakkoliv rozvíjel. Za této situace dospěl soud k závěru, že postačí jediné ucelené vypořádání námitek žalobce. Opakování téhož není přínosné, je nadbytečné.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

52. Otázkou uplatnění odpočtu na podporu VaV podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a ustanovení souvisejících (zejména § 34b tohoto zákona) se správní soudy již opakovaně zabývaly, a to i ve vztahu k činnosti mající povahu klinického hodnocení léčivých přípravků. V této souvislosti soud ve shodě s žalovaným odkazuje zejména na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018-42, ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1 Afs 183/2019-40, ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43, týkající se společnosti Vestra Clinics s.r.o. (dále jen „Vestra“), a ze dne 20. 2. 2024, č. j. 2 Afs 143/2023-68, týkající se společnosti MEDICAL PLUS, s.r.o. (dále jen „MP“).
53. V rozsudku sp. zn. 1 Afs 97/2018 Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že *„klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně, vzhledem ke své povaze, činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje. Klinické hodnocení spočívá v hledání předtím neodhalených jevů, struktur a vztahů (zjištění účinků, stanovení nežádoucích účinků aj.), výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů a vztahů s významem širším než pro žalobkyni samotnou. Do činnosti jsou nutně zapojeni vysoce kvalifikovaní pracovníci, jsou používány přesně vymezené vědecké metody. Jak již bylo řečeno, jde o závěrečnou a zcela nezbytnou fázi vývoje nových léčivých přípravků – souvislost s větším celkem a s jinou vědeckotechnickou činností je zde tedy zcela zjevná. Lze shrnout, že hlavním účelem této činnosti je vyjasnění výzkumné nejistoty, je zde tedy přítomen základní definiční prvek výzkumu a vývoje. Tomuto přístupu konvenuje též pokyn D-288, který v bodu 3. písm. j) mezi činností výzkumu a vývoje při realizaci projektů řadí mimo jiné klinické zkoušky léků.“* Soud tak má ve shodě s žalobcem a rovněž s daňovými orgány za to, že klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně činností podřaditelnou pod pojem VaV, neboť naplňuje definiční znaky VaV.
54. Nicméně v kontextu projednávané věci sp. zn. 1 Afs 97/2018 Nejvyšší správní soud dále dovodil, že *„pro možnost uplatnění nákladů na klinické hodnocení léků jako položky odečitatelné od základu daně musí být, vedle podmínky, aby činnost naplňovala definiční znaky výzkumu a vývoje, naplněna též negativní podmínka stanovená zákonem (a specifikovaná pokynem D-288 v bodu 7.), že tuto činnost při realizaci projektu musí poplatník provádět sám a nepožívat ji jako službu. Touto podmínkou je vyjádřen ryzí účel dotčeného ustanovení, tedy podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu.“* K tomu doplnil, že *„nepochybným a zákonodárcem v rozhodném znění zákona o daních z příjmů chtěným a dostatečně jednoznačně vyjádřeným důsledkem je, že činnosti svým obsahem a výsledkem totožné (zde výzkum a vývoj léčiv, včetně ověřování jejich účinků) budou mít různý daňový režim podle toho, jakým způsobem budou uskutečňovány.“*
55. V této věci pak Nejvyšší správní soud neshledal naplnění negativní podmínky stanovené zákonem a měl za to, že daňový subjekt provádějící klinické hodnocení léčiv podle zadavatele klinické studie, poskytoval službu, kterou nelze zohlednit jako odčitatelnou položku podle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů.
56. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu nelze vztáhnout na projednávaný případ. Žalobci lze sice přisvědčit, že v případě rozsudků týkajících se společnosti Vestra a MP zaujímaly uvedené společnosti pozici zkoušejícího. Tato skutečnost však nebyla pro posouzení věci podstatná. Za rozhodné pro posouzení totiž Nejvyšší správní soud považoval činnosti, kterou tyto společnosti v rámci klinického hodnocení vykonávaly, nikoliv jejich postavení v rámci klinického hodnocení. Obdobně i soud v projednávaném případě považuje za zásadní nikoliv postavení žalobce při provádění klinického hodnocení, ale právě žalobcem vykonávanou činnost v rámci jednotlivých projektů.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

57. Soud rovněž musí odmítnout i tvrzení žalobce, podle kterého rozsudky Nejvyššího správního soudu nereflktují § 34 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Uvedeným ustanovením se výslovně zabýval poslední z rozsudků týkajících se společnosti Vestra, a to rozsudek ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43. V uvedeném rozsudku pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „§ 34b odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů totiž svědčí tomu, kdo služby pořizuje a v souvislosti s tím mu vznikají výdaje (v projednávaném případě zadavatelům klinických studií), nikoli tomu, kdo tyto služby poskytuje (stěžovatelce). Rozhodující zůstává otázka, zda činnost, kterou stěžovatelka prováděla, naplňovala znaky výzkumu a vývoje, tedy zda zahrnovala ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, na kterou Nejvyšší správní soud již odpověděl v rozsudcích č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 a 1 Afs 97/2018 - 41 záporně.“
58. Soud uzavírá, že závěry dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k výkladu § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů lze plně vztáhnout i na projednávaný případ. Jinými slovy soud neshledal žádné podstatné rozdíly mezi projednávaným případem a případy, kterými se zabýval Nejvyšší správní soud (zejména rozsudky týkající se společnosti Vestra a společnosti MP), které by odůvodňovaly možné odlišné posouzení věci.
59. V projednávaném případě má soud za to, že ze strany daňových orgánů nedošlo k nepřipustnému dotváření práva. Daňové orgány toliko provedly výklad § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů, a to v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz výše). Výklad provedený daňovými orgány soud považuje za plně souladný s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu a zejména se smyslem a účelem relevantní právní úpravy zákona o daních z příjmů. Z dosavadní judikatury vyplývá, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
60. Tvrzení žalobce, podle kterého žalovaný interpretuje možnost odpočtu VaV v rámci klinického hodnocení tak, že ho má pouze budoucí výrobce léčiva, nemá oporu v napadeném rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí žalovaný vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které může činnost zajišťovaná jako služba pro poplatníka provádějícího výzkum a vývoj sama o sobě naplnit znaky VaV (např. pokud je jako služba objednaná dílčí část vývoje, která spočívá ve vyvinutí nové technologie, přístroje, postupu atp., které nesou prvek novosti, či výzkumné nejistoty, viz bod [53]). V návaznosti na tuto judikaturu se žalovaný zabýval konkrétními činnostmi žalobce v rámci jednotlivých projektů. Na základě popisu faktické činnosti žalobce v rámci jednotlivých projektů pak žalovaný dospěl k závěru, že žádná z dílčích činností žalobce, tak jak ji žalobce prováděl, nenesla sama o sobě známky VaV. Žalobce konal pro zadavatele klinického hodnocení službu dle jeho přesného zadání, přičemž za toto plnění dostal žalobce zapláceno (blíže viz body [56] až [81] napadeného rozhodnutí).
61. Rovněž nelze přisvědčit tvrzení žalobce, podle kterého žalovaný nepochopil jeho činnost, při níž vystupuje jako tzv. CRO společnost. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný si byl vědom postavení žalobce jako CRO společnosti a jeho rozdílné pozice od zkoušejícího. Pro posouzení nároku na odpočet však žalovaný považoval za rozhodnou povahu činností, kterou žalobce vykonával a v souvislosti s nimiž uplatňoval nárok na odpočet. Soud zdůrazňuje, že žalovaný a rovněž i správce daně jsou dostatečně způsobilí k posouzení, zda se v případě dotčených činností žalobce jednalo o činnosti podřaditelné pod činnost VaV, či nikoliv. Ostatně s problematikou možného odpočtu na VaV v souvislosti

s klinickým hodnocením léčiv se žalovaný běžně setkává, o čemž svědčí i existující judikatura Nejvyššího správního soudu.

62. K obecnému popisu vývoje nového léčiva, jeho klinického hodnocení a činností žalobce soud uvádí, že mu není zřejmý vztah k projednávanému případu. Jak soud uvedl již výše, předmětem daňového řízení byla otázka, zda žalobce uplatnil odpočet na VaV ve zdaňovacích obdobích roku 2018 a 2019 v souladu s § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních příjmů. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve popsal na základě žalobcem předložených podkladů činnost žalobce v daných zdaňovacích obdobích (viz zejména body [58] až [76]). Následně pak žalovaný žalobci sdělil, na podkladě jakých skutečností a jakou úvahou dospěl k závěru, že žádná z žalobcem uskutečňované činnosti nenesou znaky výzkumně vývojové činnosti, a tedy proč nelze uplatnit odpočet daně (viz body [77] až [81]). Tuto soudem přezkoumatelnou úvahu žalovaného žalobce v podané žalobě nikterak konkrétně nerozporoval a omezil se na všeobecné proklamace. Chtěl-li však žalobce závěr žalovaného zpochybnit, měl k tomu předložit relevantní argumentaci a podpořit ji souvisejícími důkazy. Takovým způsobem však žalobce nepostupoval. Pouze všeobecná tvrzení bez vztahu k projednávanému případu nejsou schopna závěry uvedené v napadeném rozhodnutí zpochybnit.
63. K námitce, podle které žalovaný v bodech [56] až [82] napadeného rozhodnutí smíchává popisné pasáže a vlastní názory, aniž by to odlišoval, soud uvádí, že mu není zřejmé, kam uvedenou námitkou žalobce směřoval, respektive jakým způsobem mělo mít toto tvrzení negativní dopad do jeho práv. Nadto soud námitku nepovažuje za důvodnou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v bodě [56] shrnul podstatu námítky žalobce, v bodě [57] ve stručnosti upozornil na předmět řízení, v bodech [58] až [76] zrekapituloval podstatný obsah žalobcem předložených důkazních prostředků a konečně v bodech [77] až [82] provedl právní hodnocení dané věci. Dle soudu úvaha žalovaného je zřetelně oddělena od popisných částí, které úvaze žalovaného předcházejí.
64. Oprávněnou neshledal soud námitku, podle které se žalovaný vyjadřuje nepřesně a své nepodložené závěry vydává za skutečnosti či hodnocení, která jsou nesprávná. Uvedenou námitku soud považuje za obecnou. Žalobce k uvedené námitce sice odkázal na body [59] a [60] napadeného rozhodnutí a dále na předchozí pasáž své žaloby. Nicméně z takto formulované námítky není soudu zřejmé, které konkrétní tvrzení žalovaného považuje žalobce za nepřesné a který konkrétní závěr je nepodložený. Soud tedy přezkoumal napadené rozhodnutí v obecné rovině, tak jak byla námitka žalobce vznesena, přičemž vytýkané porušení neshledal. Dle soudu v bodech [59] a [60] žalovaný pregnantně shrnul příslušné podklady rozhodnutí. Soud doplňuje, že není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. V případě, že by tak soud učinil, došlo by k narušení jeho nezávislosti a nestrannosti. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
65. K tvrzení žalobce, že žalovaný neuvedl, jaká činnost v případě klinického hodnocení léčiv naplní definici VaV, soud uvádí, že žalovaného v předmětném řízení netížila povinnost Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

uvádět, jaká činnost v případě klinického hodnocení léčiv naplní definici VaV. Žalovaný byl pouze povinen posoudit činnost žalobce z hlediska oprávněnosti jím uplatněného odpočtu, což v projednávaném případě také učinil.

66. K námitkám žalobce rozporujícím posouzení jeho činnosti v rámci daných projektů žalovaný soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz výše) a v návaznosti na jím doplněné dokazování posoudil povahu a náplň činnosti žalobce při klinickém hodnocení, přičemž dospěl k závěru, že žalobce VaV neprováděl. Žalobce konal dílčí činnosti v rámci konkrétní fáze klinického hodnocení. Tyto činnosti však měly povahu administrativně organizační a kontrolní, zahrnující i sběr informací a údajů pro příslušného zadavatele. K uvedenému závěru žalovaný dospěl na podkladě konkrétního popisu činností žalobce v rámci jednotlivých projektů (viz zejména bod [77] napadeného rozhodnutí) a s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobce tuto činnost vykonával pro zadavatele podle jeho zadání, respektive předem stanovených pokynů. Rozhodovací pravomoc však měl zadavatel, jako vlastník testovací látky a koordinátor klinického hodnocení, který současně byl výhradním vlastníkem veškerých výstupů klinického hodnocení. V této souvislosti žalovaný zejména akcentoval, že cíle klinického hodnocení a vyhodnocení účinnosti podávané látky neprováděl žalobce, ale zadavatel, a to na základě informací a údajů, které zajistil žalobce v rámci svých činností. Vlastní výzkumná činnost probíhala u zadavatele. Žalobce pak za provedenou činnost dostal zapláceno dle příslušného smluvního ujednání.
67. Soud se s uvedeným posouzením žalovaného zcela ztotožňuje. Žalobce v podané žalobě se shora uvedeným posouzením žalovaného nesouhlasil, avšak i v tomto případě zůstaly jeho námitky v obecné podobě. Za rozhodné pro posouzení věci soud považoval činnosti, které žalobce vykonával v rámci jednotlivých projektů, a které odpovídají smluvním ujednáním uzavřeným mezi žalobcem a jednotlivými zadavateli klinického hodnocení. Tato ujednání zcela jednoznačně vymezují činnosti žalobce vykonávané pro příslušného zadavatele a jeho postavení v rámci klinického hodnocení. Žalobce v podané žalobě a rovněž v průběhu daňového řízení netvrdil, že by vykonával jakoukoliv činnost nad rámec smluvních ujednání se zadavateli. Důkazní prostředky předložené žalobcem v průběhu daňového řízení a rovněž smluvní ujednání neskýtají podklad pro opakovaná tvrzení žalobce, podle kterých vykonával výzkumnou a vývojovou činnost a nepostupoval pouze podle pokynů zadavatele. Naopak dokládají správnost shora uvedeného posouzení žalovaného. Zadavatel dodával žalobci pokyny a informace, kterými stanovil, jakým způsobem má být posuzovaná látka v rámci klinického hodnocení testována. Současně pouze zadavatel prováděl vyhodnocení (na podkladě žalobcem získaných údajů) a činil rozhodnutí, zda testované léčivo splňuje cíle stanovené daným klinickým hodnocením. Žalobce za předmětnou činnost dostal vždy dle příslušných ujednání zapláceno.
68. Soud má rovněž ve shodě s žalovaným za to, že se žalobce do jisté míry mohl odchýlit od zadání zadavatele, avšak tímto odchýlením bylo reagováno na místní podmínky, případně získané poznatky. Zejména však toto odchýlení podléhalo schválení zadavatele. Jinými slovy žalobce mohl ovlivnit průběh klinického hodnocení, avšak nikoliv podstatným způsobem a vždy s předchozím souhlasem zadavatele.
69. Soud nepřisvědčil námitce, podle které žalovaný nesprávně vyhodnotil výslech MUDr. E. J. Zcela obdobnou námitkou žalobce se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí (viz body [120] až [122]) a žalobci sdělil, proč tuto námitku neshledal důvodnou. Bylo tomu tak proto, že i když se zaměstnanci žalobce podíleli na sestavování protokolů, podstatná v dané věci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

byla skutečnost, že protokoly byly dodány zadavatelem a provedení případných úprav podléhalo schválení zadavatele (blíže viz napadené rozhodnutí). Soud doplňuje, že uvedený závěr vyplývá ze smluvních ujednání uzavřených mezi žalobcem a zadavatelem. Žalobce uvedené vypořádání nikterak nerozporuje. Soud tak nemá žádný důvod se od něj odchýlit.

70. K tvrzením žalobce, že jeho činnost byla posouzena jako činnost zkoušejícího, soud nepřisvědčil. Jak soud uvedl již výše, žalovaný sice vyšel z rozsudků týkající se společnosti Vestra, avšak současně pro posouzení věci považoval za rozhodnou činnost, kterou žalobce na základě smluvního ujednání se zadavatelem klinického hodnocení vykonával. Žalovaný nikterak nezpochybňoval, že žalobce vykonává vysoce odbornou činnost, která za splnění podmínky ocenitelné novosti a dále podmínky výzkumné či technické nejistoty může být zahrnuta mezi činnosti VaV. V projednávaném případě však žalovaný dospěl k závěru, že ani jedna z uvedených podmínek nebyla splněna, a tedy že se nejedná o činnosti podřaditelné pod § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů. K opakovanému tvrzení žalobce, že ovlivňuje uskutečnění klinické studie, že se podílí na nastavení klinického hodnocení a na uplatňovaných postupech apod, soud uvádí, že z dotčených smluvních ujednání nevyplývá, že by tak byl žalobce oprávněn činit v podstatných (rozhodujících) aspektech.
71. K tvrzení o vlastní výzkumné aktivitě a proporcionalitě odpočtu soud uvádí, že tvrzení žalobce jsou učiněná obecně a nadto bez uvedení spojitostí k projednávanému případu. Pro posouzení činností žalobce v rámci klinického hodnocení jsou do jisté míry určující smluvní ujednání se zadavatelem klinického hodnocení. Tato ujednání zcela jednoznačně vymezují, jaké úkoly byly ze strany zadavatele žalobci svěřeny, tedy jaké konkrétní činnosti žalobce vykonával, na podkladě jakých dokumentů tak žalobce činil a jakými oprávnění a povinnostmi při provádění těchto činností disponoval. Smluvní ujednání žalobce se zadavatelem klinického hodnocení, která byla podkladem pro činnosti žalobce v daných zdaňovacích obdobích a která jsou žalovaným podrobně popsána v napadeném rozhodnutí (viz zejména body [58] až [64]), neodpovídají tvrzením žalobce. Z těchto ujednání totiž nikterak neplyne, že by žalobce mohl rozhodovat o nastavení klinického hodnocení v podstatných částech, že by žalobce měl vysokou rozhodovací autonomii nebo že by mohl zásadním způsobem zasahovat do průběhu klinického hodnocení. Na základě jakých podkladů, žalobce tvrdí opak, soudu není zřejmé, neboť to z podané žaloby nevyplývá.
72. Pro dokreslení soud příkladmo poukazuje na „*Rámcovou smlouvu o službách*“ ze dne 22. 1. 2013, která byla uzavřena mezi žalobcem a společností Iris Pharma, a rozsah prací „*Scope of Work 3*“ ze dne 27. 5. 2016 vztahující se k projektu LT1580-301. Z těchto podkladů např. vyplývá, že žalobce bude proškolen na standardní operační programy (SOP) Iris Pharma pro výběr místa a o protokolu studie a jejích prvcích. Výběr nebo odmítnutí místa potvrzuje Iris Pharma. Žalobce je povinen neprodleně sdělit Iris Pharma veškeré nové informace o pracovištích, které by mohly být významné pro jejich účast ve studii. Žalobce byl pověřen k provedení všech regulačních činností nezbytných k získání povolení pro zahájení studie, kdy jsou mu Iris Pharma zaslány dokumenty ke studii v místním jazyce s výjimkou informací pro pacienta a formuláře informovaného souhlasu, které jsou poskytnuty v angličtině, aby je žalobce mohl přeložit a přizpůsobit národním požadavkům. Iris Pharma dodá rovněž brožuru pro zkoušejícího. Žalobce neprodleně sděluje Iris Pharma veškeré požadavky regulačních orgánů a etických komisí. Pokud etická komise požaduje změny v protokolu, dokumentech o informovaném souhlasu, nebudou tyto provedeny bez předchozího písemného souhlasu Iris Pharma. Žalobce nesmí provádět žádné změny v protokolu ani se od něj odchýlit bez předchozího výslovného písemného souhlasu Iris

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Pharma. Žalobce zajistí klinické sledování studie, dohlíží na dodržování postupů studie a při plnění služeb monitoringu postupuje v souladu s SOP Iris Pharma a plánem monitoringu schváleným Iris Pharma. Žalobce je odpovědný za provádění studie v souladu s písemnými pokyny Iris Pharma, přičemž veškeré služby jsou prováděny v úzké spolupráci s Iris Pharma a Iris Pharma může provádět audity v kterékoli fázi projektu.

73. Soud akcentuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí posuzoval žalobcem vykonávané činnosti v daných zdaňovacích obdobích a pouze ve vztahu k těmto činnostem hodnotil, zda naplňuje znaky VaV, tedy zda splňují podmínku ocenitelného prvku novosti a podmínku výzkumné nebo technické nejistoty. Jinak řečeno z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný prvek novosti či výzkumné nebo technické nejistoty vztahoval pouze k celému výzkumu a vývoji daného léčiva prováděného zadavatelem.
74. Soud neshledal napadené rozhodnutí rozporným. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že byť činnost žalobce v rámci klinického hodnocení obecně přispívá k výzkumu a vývoji nového léčiva, nejedná se současně o činnost, která splňuje podmínky pro uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů. Nárok na odpočet lze uplatnit pouze ve vztahu k činnostem, které naplňují definiční znaky VaV, což činnost žalobce v rámci klinického hodnocení nespĺňuje.
75. Rozpornost tvrzení žalovaného neshledal soud ani v bodě [132] napadeného rozhodnutí. Žalovaný v uvedeném bodě nejprve poukázal na skutečnost, že dávkování nastavuje zadavatel. Dále žalovaný uvedl, že žalobce může dávkování změnit, avšak současně zdůraznil, že i tato skutečnost podléhá schválení zadavatele. Konečně žalovaný připustil výjimku z předchozího souhlasu zadavatele, a to ve zcela výjimečné situaci (případ ohrožení bezpečnosti subjektu hodnocení). Na základě uvedeného nelze dospět k závěru o rozpornosti tvrzení žalovaného. Z uvedeného zcela jednoznačně vyplývá, že je to zadavatel, kdo stanoví dávkování. Ze zcela výjimečné a ojedinělé situace, odůvodněné akutními skutkovými okolnostmi, která nadto nemusí ani nastat, nelze činit obecný závěr, případně zpochybňovat, kdo zpravidla stanoví dávkování.
76. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, podle kterého jeho činnost vykazuje prvek novosti. Žalobce prvek novosti spatřuje v popisu interakce hodnocených léčiv s živým organismem. Soud však má za to, že toto pojetí žalobce neodpovídá smyslu daňového zvýhodnění VaV dle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů. Tím je podpora takových činností, které přinášejí originální a inovativní výsledky. Žalobce sice vykonával jednotlivé činnosti v rámci individuálních projektů klinického hodnocení léčiv, tyto činnosti však byly nezbytnou součástí výzkumu a vývoje nových léčiv. Výzkum a vývoj léčiv pak nelze oddělit od klinického hodnocení, neboť ty jsou odvislé od výsledků klinického hodnocení. V případě výzkumu a vývoje léčiv je prvek novosti nutno hledat v cíli výzkumu a vývoje, tj. vyvinutí nového léčiva (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43). Žalobce však nový lék nevyvinul, a tedy prvek novosti nenaplnil.
77. K tvrzením zabývajícím se výzkumnými riziky žalobce soud odkazuje na napadené rozhodnutí (viz body [110] až [117]), ve kterých se žalovaný zabýval obdobnou námitkou žalobce. V této souvislosti žalovaný zejména uvedl, že riziko neuvedené léčiva na trh je riziko s klinickým hodnocením souvisejícím, neboť v případě negativního výsledku klinického hodnocení vývoj léčivého přípravku nepostoupí do další fáze. Tímto současně dojde ke zmaření investice vlastníka testovaného léčiva. Zároveň žalovaný upozornil na smysl odečitatelné položky na VaV, kterým je podpořit daňové subjekty, které podstupují

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

riziko spočívající v tom, že vynakládají prostředky na činnost, aniž by věděly, zda z ní vůbec někdy dosáhnou příjmu a v jaké výši. Následně měl žalovaný za to, že žalobce nenese riziko neuvedení léčiva na trh a současně že nenese ani žádné jiné riziko výzkumného charakteru. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že je povinností žalobce prokázat, jakým výzkumným rizikům čelí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž žalobci ozřejmil, proč jím uváděná rizika nepovažuje za rizika výzkumná. Bylo tomu tak proto, že rizika uváděná žalobcem byla rizika podnikatelská, která podstupuje každý podnikatelský subjekt vystupující v obdobných vztazích.

78. Soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje. Soud akcentuje, že napadené rozhodnutí není vystavěno pouze na skutečnosti, že žalobce nenese riziko neuvedení léčiva na trh. Důvodem, pro který nebyl žalobci uznán odpočet na VaV byla skutečnost, že žalobce nenese žádné riziko spojené s VaV. Žalobce v podané žalobě neuvedl žádné skutečnosti, které by toto tvrzení žalovaného byla schopna jakkoliv zpochybnit. Tvrzení žalobce, podle kterého není jeho činnost běžně kvantifikovatelná a měřitelná, ke zpochybnění závěru žalovaného nepostačuje.
79. Žalobce dále v podané žalobě rozvedl svá tvrzení uvedená v daňovém řízení o výzkumných rizicích. Pokud však žalobce uvádí, že výzkumné riziko ve vztahu ke klinickému hodnocení léčiv je výzkumná nejistota, zda je pozorovaný efekt skutečným odrazem působení látky, která je klinicky vyvíjena, pak pouze poukazuje na výsledek klinického hodnocení, respektive výsledek výzkumu a vývoje léčiva, a tedy vlastně pouze na samotné riziko VaV v případě léčiv, tj. neuvedení léčiva na trh. Tvrzení žalobce tak pouze odkazuje na riziko, které nese ze své podstaty zadavatel, nikoliv žalobce. Rovněž pak jsou za rizika žalobcem označeny možné příčiny nesprávných výsledků klinického hodnocení. Tyto příčiny však nelze označit za výzkumná rizika. Jedná se o podnikatelskou, případně sankční odpovědnost žalobce vyplývající z charakteru jím uskutečňované podnikatelské činnosti nebo smluvních ujednání. Daňová podpora v podobě odpočtu na VaV je však poskytována ke zmírnění ekonomického rizika, jímž je riziko plynoucí z toho, že výzkum či vývoj nepovede k žádoucím výsledkům (zde úspěšnost testovaného léčiva) a z toho plynoucí návratnosti vynaložených prostředků (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43). Toto riziko žalobce nenese.
80. K tvrzení žalobce, podle kterého není zřejmé, z jakého právního předpisu ve vztahu ke klinickému hodnocení léčiva vyplývá, že požadavkem na odpočet VaV je, že daňový subjekt vykazuje zmařené investice, soud opakuje, že uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů je podmíněno výkonem činnosti, která naplňuje znaky VaV. Poukazuje-li žalovaný na vykázání zmařené investice, ve své podstatně připomíná jeden z definičních znaků VaV, kterým je odpočet podle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů podmíněn. Žalovaným provedený výklad uvedeného ustanovení vyžadující u VaV riziko výzkumné nejistoty soud považuje za souladný jak s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, tak se se smyslem a účelem relevantní právní úpravy zákona o daních z příjmů.
81. Žalovaný nepochybil, jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazní prostředky. Obdobnou námitkou se žalovaný opakovaně zabýval, a to v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 24. 7. 2024, č. j. 23309/24/5200-11431-712136, a v napadeném rozhodnutí (viz body [139] až [148]). Žalovaný žalobci podrobně vysvětlil, z jakého důvodu nepřistoupil k provedení těchto důkazů. Bylo tomu tak zejména proto, že provedení těchto důkazních prostředků považoval žalovaný za nadbytečné. Žalovaný totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

nikterak nerozporoval, že žalobce prováděl činnost dle uzavřených smluv. Skutečnosti, které žalobce zamýšlel těmito důkazy prokázat, tak žalovaný nerozporoval, neboť měl za to, že již byly dosud provedenými důkazními prostředky prokázány. Žalobce s postupem žalovaného nesouhlasil, avšak svoji námitku omezil pouze na tvrzení, že navržené důkazní prostředky prokazují činnost žalobce v rámci klinického hodnocení. Uvedené tvrzení ke zpochybnění postupu žalovaného nepostačuje. Jaký typ činností žalobce v rámci klinického hodnocení prováděl totiž jednoznačně vyplývá ze smluvních ujednání uzavřených mezi žalobcem a příslušnými zadavateli vztahujícími se k předmětným zdaňovacím obdobím. Smluvní ujednání mezi žalobcem a jednotlivými zadavateli pak nemůže být zpochybněno nebo vyvráceno dokumenty, které žalobce právě na základě smluvního ujednání vypracovával. Žalobce pak netvrdil (a nedoložil), že by vykonával i jiné činnosti, než ty které byly vymezeny jednotlivými smluvními ujednáními, tj. činnosti nad rámec smluvních ujednání.

82. K poukazu žalobce, že v obdobném případě bylo již rozhodováno, a to uznáním nároku na odpočet VaV u společnosti Premier Research, soud uvádí, že žalobce soudu nevytvořil podmínky umožňující soudu bližší přezkum uvedené námitky. Žalobce soudu (stejně jako žalovanému) nedoložil žádné dokumenty vztahující se k uvedené společnosti a rovněž ani nesdělil žádné bližší podmínky, za kterých žalovaný uznal této společnosti nárok na odpočet VaV (např. ve vztahu k jaké činnosti, za jaké zdaňovací období apod.). Finanční úřad pro hl. m. Prahu, jako příslušný správce daně společnosti Premier Research, k dotazu soudu výslovně sdělil, že u uvedené společnosti nebyla provedena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob, tedy nebyla provedena kontrola odpočtu na VaV, a nebyl proveden žádný jiný kontrolní postup (viz podání na č. l. 88 a 95 soudního spisu). Soud tak nemá žádný hmatatelný podklad, na základě kterého by se mohl námitkou žalobce zabývat a ověřit totožnost skutkových zjištění případu žalobce a společnosti Premier Research. Nadto žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně popřel, že by danou kauzu evidoval (viz bod [150]).
83. Konečně soud dospěl i k závěru, že napadené rozhodnutí nemohlo být pro žalobce překvapivé. Žalovaný žalobce v návaznosti na jím předložené důkazy opakovaně seznámil se svým stanoviskem (viz *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 11. 6. 2024, č. j. 18604/24/5200-11431-712136, a ze dne 24. 7. 2024, č. j. 23309/24/5200-11431-712136), přičemž z žádného vyjádření žalovaného nelze ani náznakem dovodit, že by měl žalovaný v úmyslu postupovat odlišně od správce daně.

#### *V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

84. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
85. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha dne 16. června 2025

Milan Tauber v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.