

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Vestra Clinics s.r.o.**, se sídlem Jiráskova 1389, Rychnov nad Kněžnou, zast. JUDr. Františkem Divíškem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2017, č. j. 38217/17/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 7. 2019, č. j. 31 Af 51/2017 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně"), vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 1929464/16/2712-50521-603000 (dále jen „platební výměr"), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 352.830 Kč, a to na základě výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), a § 90 téhož zákona.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí") zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 12. 7. 2019, č. j. 31 Af 51/2017 - 92 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud prvotně hodnotil postup správce daně podle § 89 daňového řádu a § 90 téhož zákona. Shrnul, že na základě skutkových okolností posuzované věci je zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání žalobkyně za zdaňovací období roku 2015, a to na základě poznatků získaných při daňových kontrolách žalobkyně týkajících se zdaňovacích období let 2011 až 2013. Žalobkyně byla vyzvána, aby tyto pochybnosti odstranila. Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala a navrhla důkazy k odstranění pochybností správce daně, správce daně nato seznámil žalobkyni s výsledky daňového řízení a žalobkyně navrhla další důkazy. Správce daně dospěl k závěru, že nebylo třeba provádět další dokazování a vydal platební výměr. Tento postup krajský soud považoval za zákonný a nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž měl za daných okolností správce daně zahájit daňovou kontrolu. Skutečnosti, které by takový postup odůvodňovaly, zde podle krajského soudu nenastaly, jelikož správce daně měl již k dispozici určitou skutkovou i důkazní základnu vyplývající z poznatků daňových kontrol za předchozí zdaňovací období, které pouze aktualizoval pro zdaňovací období roku 2015. Důvody pro pokračování v dokazování neshledal, a proto v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu vydal platební výměr.

[5] Krajský soud se dále zabýval spornou otázkou, zda měla žalobkyně při své činnosti spočívající v uskutečňování třetí fáze klinických studií, tj. systematickém testování léku na pacientech s cílem prokázání a ověření léčivých účinků daného léku a zjištění jeho nežádoucích účinků, právo postupovat podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/2012 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy uplatnit náklady vynaložené při uskutečnění klinické studie jako odečitatelnou položku na výzkum a vývoj. K tomu předeslal, že v daňovém řízení je pro výklad pojmu „výzkum a vývoj“ užitý v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, využívána právní úprava obsažená v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů.

[6] Své úvahy k předestřené sporné otázce pak krajský soud založil na závěrech vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, v němž byly předmětem posouzení daňové povinnosti téže žalobkyně na základě obdobných skutkových a právních okolností za zdaňovací období roku 2014. Na tomto základě krajský soud dovodil, že činnost, kterou pro zadavatele (farmaceutické společnosti) žalobkyně vykonávala, je službou, kterou nelze zohlednit jako odečitatelnou položku podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Krajský soud za své přijal závěry shora uvedeného rozsudku, podle nichž k možnosti uplatnění nákladů na klinické hodnocení léků jako položky odečitatelné od základu daně musí být splněny jednak definiční znaky výzkumu a vývoje (zejména prvek novosti a nejistoty), ale také skutečnost, že tuto činnost musí poplatník provádět sám a nepořizovat ji jako službu. V daném případě však výzkumná aktivita probíhala nikoliv u žalobkyně, ale u zadavatele výzkumu. V souzené věci se podle krajského soudu nejednalo o výzkum a vývoj, žalobkyně nenesla riziko výzkumné nejistoty, které leželo naopak na zadavateli výzkumu, tedy farmaceutické společnosti. Žalobkyně nenaplňovala ani kritérium novosti, které lze spatřovat ve vyvinutí nového léčiva, přičemž i toto kritérium bylo v daném případě

pokračování

splněno právě u zadavatele klinického hodnocení, nadto žalobkyně neprováděla ani konečné hodnocení účinnosti léčebné látky. Vědecké práce (odborné články, které žalobkyně vypracovala), pak nepředstavují výsledek vlastní vědeckovýzkumné činnosti žalobkyně, která neprováděla ani konečné hodnocení účinnosti léčebné látky. Tyto závěry nemohly podle krajského soudu ovlivnit ani žalobkyní v řízení předkládané důkazy (znalecký posudek a potvrzení třetích subjektů o činnosti žalobkyně).

[7] Závěrem krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž měl správce daně nechat vypracovat znalecký posudek. V projednávané věci totiž k posouzení možného postupu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nebylo třeba odborných znalostí, neboť se jednalo o zhodnocení, zda činnost žalobkyně vykazuje znaky výzkumu a vývoje. Úloha žalobkyně v tomto procesu klinického hodnocení totiž byla zřejmá.

III.

[8] Proti napadenému rozsudku brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se podle ní krajský soud nevypořádal s rozpory mezi závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, závěry znaleckého posudku PharmDr. Josefa Bakeše, Ph.D. ze dne 20. 4. 2019, č. 2/2019 (dále také jen „znalecký posudek“), a závěry jednotlivých potvrzení vystavených společnostmi PharmatrophiX, Inc., Eisai Inc., NeuroSciosGmbH a MUDr. D. B. (souhrnně dále jako „potvrzení“), která stěžovatelka předložila na podporu tvrzení, že ovlivňuje hodnotící protokoly, tudíž její činnost vykazuje znaky výzkumu. Stěžovatelka také krajskému soudu vytýká, že nehodnotil znalecký posudek, který jako důkaz provedl, a nevypořádal se s jeho závěry, stejně jako i s doloženými potvrzeními.

[10] Stěžovatelka se neztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že správce daně postupoval správně, když v daném případě využil postup k odstranění pochybností. Podle stěžovatelky měl správce daně zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2015, stejně jako to učinil ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2011 až 2013. Pokud krajský soud uvedený postup správce daně potvrdil jako správný, dopustil se pochybení. Postup k odstranění pochybností není podle stěžovatelky určen k prokazování a posuzování složitých a komplexních otázek, nemá tudíž nahrazovat daňovou kontrolu. Nadto v případě daňové kontroly by měla stěžovatelka více procesních práv a širší možnosti na uplatnění svých vyjádření a obrany. Nesprávnou volbu postupu v daňovém řízení pak nelze ospravedlnit skutečnostmi zjištěnými z jiných daňových řízení vedených se stěžovatelkou.

[11] Stěžovatelka dále rozporuje úvahu krajského soudu, který opřel své závěry o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 s odůvodněním, že jej považuje za závazný. S tím stěžovatelka nesouhlasí, neboť ve věci projednávané v odkazovaném rozsudku se jednalo o zdaňovací období roku 2014, v nyní posuzované věci je předmětem řízení daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015.

Na nynější případ se tak vázanost rozsudkem Nejvyššího správního soudu podle § 110 s. ř. s. nepoužije. Uvedené pochybení zakládá nezákonnost napadeného rozsudku.

[12] Stěžovatelka dále obsáhle brojí proti jednotlivým závěrům vysloveným ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, k nimž se krajský soud v napadeném rozsudku přihlásil a s nimiž vyslovil souhlas. Závěry v něm obsažené podle stěžovatelky Nejvyšší správní soud vyslovil bez pochopení povahy její činnosti, tedy povahy procesu klinického hodnocení, a aniž by provedl dokazování, na jehož výsledcích by mohl tyto své závěry založit. Domněnky a teze Nejvyššího správního soudu obsažené ve zmíněném rozsudku nemají oporu ve skutkovém stavu věci. Nadto je uvedený rozsudek zatížen i vadou nepřezkoumatelnosti, a tudíž je nutno na něj nahlížet jako na protiústavní. Krajský soud tak na základě nezákonného, nepřezkoumatelného a protiústavního rozsudku Nejvyššího správního soudu posoudil nesprávně spornou otázku aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve stěžovatelčině věci.

[13] Stěžovatelka po celou dobu vedení daňového řízení navrhovala k prokázání toho, že její činnost obsahuje jak prvek novosti, tak i prvek nejistoty mimo jiné zpracování znaleckého posudku. Vzhledem k tomu, že tak nebylo učiněno, nechala si vypracovat vlastní znalecký posudek č. 2/2019 ze dne 20. 4. 2019. Z něj vyplývá, že stěžovatelka má v procesu klinického hodnocení nenahraditelnou roli zkoušející, která musí hodnotit odlišnosti, jejich vztah ke zkoušené látce a míru závažnosti těchto odlišností. Posuzuje tedy stav pacienta a hodnotí jeho stav ke zkoušené látce, v čemž je nutno spatřovat prvek novosti. Zároveň je v její činnosti (a to po celou dobu provádění klinického hodnocení) přítomen i prvek nejistoty, který spočívá zejména v možném zastavení studie. To s sebou nese riziko ukončení finančního příjmu, tj. ekonomické riziko. Navíc podle stěžovatelky pro posouzení její činnosti jako výzkumu a možnost uplatnění odečitatelné položky na výzkum a vývoj není nutná přítomnost obou uvedených prvků (novosti a nejistoty).

[14] Stěžovatelka vyvrací i závěr, podle nějž vědecké práce (odborné články), které představuje, nejsou výsledkem její vlastní vědeckovýzkumné činnosti. Vědecké práce stěžovatelky, které tvoří její jednatel, jsou jednoznačně přínosné a určují další postupy v lékařství a v tomto lze podle stěžovatelky opět spatřovat prvek novosti. Tento závěr krajského soudu byl nadto vyvrácen provedenými důkazy, a proto se v tomto směru neměl krajský soud dovolávat závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42.

[15] Stěžovatelka tudíž naplňuje předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky vývoje a výzkumu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podílí se jako neoddělitelná část na výzkumu a vývoji léků výlučně svými zaměstnanci v jí pronajatých prostorách, nese veškeré náklady spojené s takovou činností, tedy svoji činnost vykonává vlastními materiálními a personálními prostředky a nenakupuje tuto činnost jako službu. Splňuje tedy předpoklady, jež vymezil v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 Nejvyšší správní soud. Tuto svoji činnost navíc provádí výlučně v oblasti klinického hodnocení, což je vysoce náročný a významně regulovaný obor lidské činnosti, který jako jediný provádí testování na živých lidech a výstupy a výsledky klinického testování přináší posun při objevu nových léků. Stěžovatelka má přístup k pacientům a podílí se i na jejich náboru. Bez vyzkoušení léku by nemohlo dojít k jeho uvedení na trh. Její činnost nespočívá pouze v plnění pokynů zadavatele na základě jeho objednávky, nýbrž přináší do procesu vlastní iniciativu, ovlivňuje průběh a výsledek klinického hodnocení. Spoluvytváří také konečné

protokoly, má možnost je ovlivnit a má zde rovněž prostor pro vlastní vědecké uvážení. Navíc lékařská péče a lékařská rozhodnutí musejí být poskytovány kvalifikovaným lékařem, kterým je jednatel stěžovatelky. Cíl a trvání projektu je určován na mezinárodních vědeckých konferencích a těch se účastní jednatel stěžovatelky a spoluvytváří tak cíle klinického hodnocení. Podíl na ovlivnění protokolů dokládá stěžovatelka potvrzeními, ze kterých lze dovodit, že se jednatel stěžovatelky podílí na vytváření protokolů a pravidel pro postup v rámci klinického hodnocení.

[16] Stěžovatelka v další části kasační stížnosti také odkazuje na bod 3 písm. j) Pokynu Ministerstva financí D–288 ze dne 3. 10. 2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. j. 15/96003/2005 (dále jen „pokyn D–288). Podle něj je činností výzkumu a vývoje zdravotnický a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě. Dle bodu 7 písm. a) pokynu odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou uvedené v bodě 3, pokud poplatník činnosti sám neprovádí, ale pořizuje je od jiné od osoby. Stěžovatelka namítá, že podle výkladu obsaženého v napadeném rozsudku, vycházejícího z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, jakož i podle výkladu daňových orgánů, by si výdaje na výzkum a vývoj nemohl uplatnit ani zadavatel, ani stěžovatelka. Ta při uplatnění uvedené odečitatelné položky na výzkum a vývoj postupovala v dobré víře vycházeje nejen z citovaného pokynu D–288, ale i z informace pracovníka Ministerstva financí, který jí sdělil, že provádění klinických zkoušek léků lze zařadit mezi činnost výzkumu a vývoje. Stěžovatelka opětovně zdůrazňuje, že pro uplatnění odečitatelné položky na výzkum a vývoj není nutné naplnit všechna doplňující kritéria vyplývající z bodu 2. písm. c) pokynu D–288, ale postačí naplnit jen některé z nich.

[17] Nakonec stěžovatelka zdůrazňuje, že není podstatné, že není vlastníkem výstupu výzkumu nového léku. Nesouhlasí proto s výkladem krajského soudu, podle nějž právo na uplatnění odečitatelné položky mají pouze subjekty, které samy provádí určitý výzkum a které se stanou výlučným vlastníkem výsledku výzkumu. Takový výklad by vyloučil možnost uplatnění odečitatelné položky v rámci procesu klinického hodnocení léků. Podpora výzkumu a vývoje je v zákoně formulována obecně, a proto musí být zaujat výklad, který je ve prospěch daňového subjektu.

[18] V závěru kasační stížnosti pak stěžovatelka uvádí, že na základě důkazů znaleckým posudkem a potvrzení se může čtvrtý senát odchýlit od závěrů obsažených v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, neboť je zde skutková odlišnost a není proto třeba věc předkládat rozšířenému senátu. Pokud by však čtvrtý senát dospěl k závěru, že tyto skutkové odchylky nejsou dostatečné k odchýlení se od závěrů v citovaném rozsudku, navrhuje stěžovatelka věc předložit rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu k posouzení.

IV.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti připojuje k posouzení sporných otázek krajským soudem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

[20] Ke stížnostní argumentaci uvádí, že ačkoliv nebyl krajský soud vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., tak s ohledem na faktickou identitu věci v něm posuzované s nynějším případem, přiléhavost dříve vyřčených judikaturních závěrů a zásadu legitimního očekávání lze učinit závěr, že se jedná prakticky o ekvivalent závazného právního názoru. Ostatně v dané věci nedošlo k posunu judikatury, a podle žalovaného proto nelze k jinému názoru dospět.

[21] K dokazování znaleckým posudkem č. 2/2019 žalovaný uvádí, že s ohledem na nepotřebnost odborných znalostí pro posouzení nynější věci postačilo hodnocení znaleckého posudku v rozsahu, jak jej provedl krajský soud v napadeném rozsudku.

[22] Ke vztahu stěžovatelky a jejího zadavatele z pohledu možnosti uznání odpočtu na výzkum a vývoj žalovaný uvádí, že stěžovatelka nebyla nositelem rizika a nejistoty vyplývající z procesu výzkumu a vývoje, nesla jen riziko běžné podnikatelské činnosti, stejně jako každý jiný podnikatelský subjekt. Nejistotu, jež je pojmovým znakem výzkumu a vývoje (a úzce souvisí i s prvkem novosti), představuje například to, že výsledek výzkumu a vývoje nebude použitelný, nebo že se k žádnému nedospěje nebo bude zvolen nesprávný postup a v důsledku toho budou marně vynaloženy náklady. To však v případě stěžovatelky nenastalo. Zadavatel poskytuje stěžovatelce léčebnou látku i další materiál pro provádění klinického testování, včetně vybavení a hradí jí vzniklé náklady. Stěžovatelka tudíž poskytuje zadavateli službu, za kterou jí náleží úplata. Veškeré výsledky činnosti jsou majetkem zadavatele. Zisky z prodeje nových léků stěžovatelce nepřipadnou. Stěžovatelce přísluší pouze vyhodnocovat stav pacientů, kterým je léčebný přípravek podáván, nikoliv účinnost tohoto přípravku ve vztahu k množství účinné látky a stavu pacienta.

[23] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že měla být využita daňová kontrola na místo postupu k odstranění pochybností. Uvádí, že o použití procesů k prověření správnosti daňových povinností rozhoduje správce daně podle procesní vhodnosti. Pakliže postačí postup k odstranění pochybností, není nutno zahajovat daňovou kontrolu. Jelikož správce daně v daném případě neshledal důvody pro pokračování v dokazování, nepřeklenul se postup k odstranění pochybností do daňové kontroly. Správce daně měl dostatečná skutková zjištění a důkazy k vydání platebního výměru bez toho, aniž by zahajoval daňovou kontrolu.

[24] K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný dodává, že krajský soud založil své odůvodnění na uceleném argumentačním systému a má-li stěžovatelka za to, že napadený rozsudek neobsahuje přesně to, co požadovala, nezakládá to jeho nepřezkoumatelnost. K namítané absenci hodnocení znaleckého posudku a předložených potvrzení pak žalovaný odkazuje na odstavec 57. napadeného rozsudku, v němž se těmito důkazy krajský soud zabýval.

[25] K předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu žalovaný neshledává důvod. Tak postupuje senát Nejvyššího správního soudu tehdy, pokud dovodí odlišný právní závěr, avšak nedostatek skutkových odlišení určitého případu. Taková situace nyní nenastala, neboť subvencovat poskytovatele služby, který provádí dílčí úkony stran výzkumu a vývoje, je v příkrém rozporu s elementárním cílem, na němž stojí možnost daňového odpočtu na výzkum a vývoj.

pokračování

V.

[26] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro jeho nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Má za to, že krajský soud nehodnotil provedené důkazy - znalecký posudek a potvrzení a nedostatečně se vypořádal i s rozpory mezi tímto znaleckým posudkem a rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 96/2018 - 42. Kasační soud se proto zabýval nejprve touto stížnostní námitkou. Bylo by totiž předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek z uvedených důvodů nepřezkoumatelný.

[29] Z napadeného rozsudku vyplývá, že k provedeným důkazům krajský soud nejprve v odstavci 47. uvedl, že *„[v] průběhu jednání pak soud provedl důkaz znaleckým posudkem č. 2/2019 z oboru zdravotnictví, odvětví farmakologie vypracovaný Pharm Dr. Josefem Bakešem, Ph.D., soudním znalcem z oboru zdravotnictví. Z jeho obsahu bylo seznatelné, že znalec na základě zkoumaných důkazů a uvedených odpovědí mohl s jistotou konstatovat, že oba parametry výzkumu, kterými jsou 1) přítomnost ocenitelného prvku novosti, který je zastoupen v procesech: vyhodnocování účinnosti léčivé látky na subjektech hodnocení, sledování frekvence, stupně a významu nežádoucích účinků, a především v podobě tvorby, či aktualizace odborných léčebných postupů určených všem lékařům, u nichž jsou dispenzarizováni pacienti s diagnózami, pro které byly výzkumné studie konány a 2) přítomnost prvku výzkumné nejistoty, který je zastoupen v procesech pozorování, hodnocení a předávání kritických signálu, které jsou neočekávané a které mají především závažný dopad na zdraví pacientů v tom, že mohou ohrozit trvale zdraví, či přivodit smrt, byly v daném případě naplněny. Dále soud konstatoval při jednání důkazy založené v soudním spise na čl. 53 až 83.“*

[30] Dále pokračoval v odstavci 57. napadeného rozsudku tak, že *„nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, dle níž by měl žalovaný učinit konečný závěr na základě předem vypracovaného znaleckého posudku. Podle názoru žalobce se nejedná o spornost v technické či technologické stránce v oblasti lékařského výzkumu, ale o spornost komplexního náhledu na postup při klinickém hodnocení léků, na možné prvky novosti, na podrobnosti konkrétních procesů v rámci klinického hodnocení, což dle jeho názoru vyžaduje posouzení věci na základě znaleckého posudku. Krajský soud se s tímto názorem neztotožňuje. Dospěl k závěru, že v daném případě nebylo důvodné znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ust. § 95 daňového řádu ustanovit. V projednávané věci totiž na posouzení postupu dle ust. § 34 zákona o daních z příjmů nebylo třeba odborných znalostí, neboť se jednalo o zvážení, zda činnost žalobce vykazovala znaky výzkumu a vývoje, přičemž úloha žalobce byla v tomto procesu zřejmá. Z tohoto pohledu přistoupil i k hodnocení znaleckého posudku č. 2/2019 (viz shora), který žalobce předložil jako důkaz při soudním přezkumu napadeného rozhodnutí.“*

[31] Stěžovatelkou navržené důkazy, a sice znalecký posudek a potvrzení, měly podle žaloby a také podle tvrzení obsažených i v kasační stížnosti prokázat její argumentaci, že činnost, kterou uskutečňuje (třetí fáze klinické studie), naplňuje definiční znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, zejména pak prvek novosti a/nebo nejistoty, a její podíl na prováděném klinickém hodnocení. Z právě citovaných částí napadeného rozsudku však vyplývá, že krajský soud vzal v potaz znalecký posudek i potvrzení, provedl těmito listinami důkaz při jednání konaném u něj dne 12. 7. 2019 (což není sporné) a následně v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že znalecký posudek nemá význam při posouzení stěžejní sporné otázky, tedy posouzení povahy činnosti stěžovatelky z pohledu naplnění předpokladů pro uplatnění odečitatelných položek na výzkum a vývoj. Pro uvedené tudíž nepovažuje Nejvyšší správní soud za vadu, pokud krajský soud nevyvracel závěry, vyslovené v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, jež přijal za své v návaznosti na jednotlivé závěry vyslovené znalcem ve znaleckém posudku. Zbývá dodat, že stěžovatelčin nesouhlas s hodnocením důkazu (znaleckého posudku) provedeným krajským soudem nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[32] Současně je z výše citovaných pasáží zřejmé, že krajský soud stěžovatelčinu úlohu, tedy rozsah a podíl jí vykonávaných činností v rámci testování léků, nepovažoval za spornou. Jakkoliv tedy lze dílem přisvědčit stěžovatelce v tom, že samotné hodnocení provedených důkazů – potvrzení třetích subjektů o činnosti žalobkyně, krajský soud blíže v napadeném rozsudku nehodnotil (na rozdíl od znaleckého posudku), v kontextu souzené věci to přesto Nejvyšší správní soud nepovažuje za pochybení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Je tomu tak právě proto, že otázky, jež měly být těmito potvrzeními prokázány, nebyly spornými. Ani daňové orgány, ani krajský soud nezpochybňovaly, že se stěžovatelka podílí na vypracování hodnotících protokolů, že také vypracovala odborné články či se dalšími úkony zapojuje v procesu klinického hodnocení, jak tato tvrdila. Podstatou věci však bylo, zda tyto její úkony vykazují znaky výzkumu a vývoje. Právě to bylo předmětem posouzení věci krajským soudem, které provedl a k jehož správnosti se Nejvyšší správní soud vyjádří dále.

[33] Uvedená stížnostní námitka týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je tudíž nedůvodná a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[34] Nejvyšší správní soud se tudíž mohl zabývat dalšími námitkami podřaditelnými pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti předně namítá, že správce daně měl v dané věci zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2015 a nikoliv zvolit postup k odstranění pochybností. Ten není určen k prokazování a posuzování složitých a komplexních otázek aplikace příslušných daňových předpisů, nemá tudíž nahrazovat proces daňové kontroly, v němž stěžovatelce svědčí více práv. Krajský soud tuto otázku podle stěžovatelky posoudil chybně.

[36] Podle § 89 odst. 4 daňového řádu, *správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.*

pokračování

[37] Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, *neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*

[38] Ze skutečností vyplývajících ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně po podání daňového přiznání stěžovatelky za zdaňovací období roku 2015, vyzval stěžovatelku výzvou ze dne 30. 5. 2016, č. j. 1169951/16/2712-50521-607713, k odstranění pochybností spočívajících v tom, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 34a až § 34e téhož zákona. Pochybnosti vyvstaly správci daně na základě předchozích daňových řízení vedených se stěžovatelkou ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2011 až 2013. Stěžovatelka ve vyjádření ze dne 20. 6. 2016 objasnila správci daně svou činnost a navrhla další důkazy, které měly pochybnosti správce daně odstranit. Ve dnech 5. 8. 2016, 24. 8. 2016, 6. 9. 2016 a 10. 10. 2016 se konala ústní jednání v sídle správce daně, při nichž stěžovatelka předložila správci daně listinné důkazy, které jí následně správce daně vrátil. Oznámením ze dne 13. 10. 2016, č. j. 1725210/16/2712-60562-606360, správce daně stěžovatelce sdělil, že již provedl všechna potřebná zjištění, která byla nezbytná k formulaci výsledku postupu k odstranění pochybností. Nato dne 30. 11. 2016 vydal platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015.

[39] S ohledem na shora citovanou právní úpravu i skutkové okolnosti věci bylo na uvážení správce daně, zda zahájí daňovou kontrolu, která připadá v úvahu především v případě nutnosti rozsáhlého dokazování. Množství stěžovatelkou předložených důkazů a stejně tak i její přesvědčení o nutnosti dalšího dokazování nezakládá povinnost správního orgánu zahájit daňovou kontrolu a navržené dokazování provést. Pokud správce daně vyhodnotil, že další dokazování již není v dané věci třeba, pak nepochybil, nepřistoupil-li k provedení daňové kontroly a vydal platební výměr, v němž stanovil daň. Správce daně měl v projednávané věci skutkový stav za dostatečně zjištěný a prokázaný a neshledal, že je zapotřebí pokračovat v dokazování, tedy zahájit daňovou kontrolu. Činnost vykonávanou stěžovatelkou totiž neshledal výzkumem a vývojem. Krajský soud nepochybil, pokud v tomto ohledu nevytkl daňovým orgánům pochybení. Zbývá dodat, že ani Nejvyšší správní soud neshledává skutková zjištění nedostatečnými k tomu, aby sporné otázky mohly být posouzeny, a k postupu daňových orgánů nemá v tomto směru žádné výtky, tudíž jako správný potvrzuje i závěr krajského soudu k této otázce.

[40] Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžejní spornou otázkou, zda činnost stěžovatelky spočívající v provádění třetí fáze klinického hodnocení humánních léčivých přípravků pro zadavatele – farmaceutické společnosti, naplňuje znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a zda si stěžovatelka náklady na tuto činnost oprávněně odečetla od základu daně z příjmů právnických osob.

[41] Jak již výše uvedeno, shodnou otázkou (pouze ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2014) se Nejvyšší správní soud již zabýval v opakovaně citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 452, z nějž při posouzení věci vycházel i krajský soud v napadeném rozsudku. Závěry v něm uvedené k výše nastoleným sporným otázkám jsou přitom plně

použitelné i v nyní projednávané věci. Také čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu z nich proto v dalším vychází. Přes setrvalé stěžovatelčiny námitky o tom, že skutkový stav věci tam posuzované a nynější je odlišný právě v důsledku provedeného dokazování a také proto, že první senát nepochopil podstatu stěžovatelčiny činnosti, neshledává čtvrtý senát důvod se od odkazovaného rozsudku jakkoliv odchýlit. Již výše totiž Nejvyšší správní soud vysvětlil, že provedené dokazování nikterak neovlivnilo skutkový stav věci, na němž založily své posouzení nejen daňové orgány, ale i krajský soud a nikterak (s výjimkou jiného zdaňovacího období) se nelišil od skutkového stavu a právních otázek posuzovaných ve věci č. j. 1 Afs 96/2018 - 42.

[42] Z uvedeného důvodu nelze shledat pochybení v tom, že se krajský soud dovolal závěrů posledně citovaného rozsudku, byť v napadeném rozsudku nesprávně uvedl, že je jeho závěry vázán. Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. v nynější věci nenastala, nicméně s ohledem na shora uvedené okolnosti spočívající v tom, že skutková zjištění v nyní projednávané věci a ve věci č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 byla obdobná, resp. totožná a také právní podstata obou případů byla identická, pouhá skutečnost, že se v každém z nich jednalo o jiné zdaňovací období, nemohla ničeho změnit na použitelnosti úvah vyslovených v citovaném rozsudku také pro účely řešení sporných otázek v nynějším případě.

[43] Nejvyšší správní soud pro úplnosti opakuje již jednou uvedené, totiž že znalecký posudek a potvrzení, na která stěžovatelka v souzené věci odkazuje, a která podle ní činí obě věci (týkající se dvou po sobě následujících zdaňovacích období) odlišnými co do skutkových zjištění, nebyly v daném případě způsobilé vyvrátit závěry vyslovené v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 462. Je tomu tak proto, že se vztahovaly k prokázání činnosti prováděné stěžovatelkou, o které však nebylo pochyb a kterou nikdo nerozporoval ani ve věci č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, ani nyní a jejíž podstata se přitom v obou zdaňovacích obdobích (let 2014 a 2015) nikterak nezměnila, o čemž nebylo sporu.

[44] Pro právě uvedené čtvrtý senát v nynější věci neshledal žádné důvody k předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, jak také stěžovatelka navrhovala.

[45] 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.*

[46] Co se rozumí výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu, dále specifikuje § 34b zákona o daních z příjmů. Ministerstvo financí vydalo k provedení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 34a až § 34e téhož zákona, pokyn D–288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod k posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D–288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 - 24). Pokyn D-288 tak lze

pokračování

na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59).

[47] Bod 2. pokynu D–288 uvádí, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro jejich posouzení se použijí tato doplňující (pomocná) kritéria: stanovené cíle projektu (jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení projektu), prvek novosti nebo novátorství, hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů, aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem, výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka, očekávaný přínos (patent, licence, chráněný vzor apod.), kvalifikace pracovníků zařazených do projektu, používané metody, souvislost s větším celkem, míra obecnosti předpokládaných výsledků a souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností. Poplatník není povinen splnit všechna doplňující kritéria současně pro to, aby jeho aktivity bylo možno označit za výzkum a vývoj.

[48] Podle bodu 3. písm. j) pokynu D–288 lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje prováděné poplatníkem při realizaci projektů pro účely odpočtu od základu daně z příjmů zdravotní a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě. Podle bodu 7. písm. a) odst. 2 pokynu D–288 nelze odpočet uplatnit na výdaje na činnost, které jsou uvedené v bodě 3. téhož pokynu, *pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu (např. testování léků či ověřování prototypu*) *s výjimkou osoby, která je veřejnou vysokou školou nebo výzkumnou organizací vymezenou v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje (zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) pro účely poskytování podpory.*

[49] Jak již dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42, účelem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je podpora aktivit, které poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (respektive výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil; dochází tak *de facto* ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů. Náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a poté totožné náklady uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tj. ve formě položky odčitatelné od základu daně.

[50] Nejvyšší správní soud již také vyložil (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 - 81, který se sice týká právní úpravy účinné do 31. 12. 2013, avšak novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. 1. 2014 zákonná pravidla prakticky co do svého obsahu nezměnila, a jeho závěry jsou tudíž použitelné i nyní), smyslem poskytnutí výhody daňovému subjektu spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy), tak také podnikatelskými subjekty. Z citovaného ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje *vlastními pracovníky*, a tím tedy zvýšit zájem

podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, *nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje*. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku.

[51] Nejvyšší správní soud z předloženého spisového materiálu zjistil, že stěžovatelka je nestátním zdravotnickým zařízením, které na základě smluv s výrobci léků (zpravidla zahraničními farmaceutickými společnostmi), provádí klinické hodnocení humánních léčivých přípravků. Podstatou této činnosti (která je ve všech stěžovatelkou předložených projektech popsána obdobným způsobem a za obdobných podmínek) je vybrání vhodného vzorku ze skupiny pacientů navštěvujících stěžovatelku, kterým je následně podle přesně stanoveného postupu (přesně určené dávky, doba a způsob dávkování) podáváno testované léčivo, a následné vyhodnocování účinků podávané látky. Klinické hodnocení je přitom třetí fází vývoje nových léčivých přípravků, kdy je vyvinutý lék testován na větším vzorku pacientů.

[52] V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 96/2018 - 42 již také Nejvyšší správní soud vyložil, že *„[n]a základě rozboru zákona o léčivech má Nejvyšší správní soud za to, že klinické hodnocení léčivých přípravků je obecně, vzhledem ke své povaze, činností podřaditelnou pod pojem výzkumu a vývoje. Klinické hodnocení spočívá v hledání předtím neodhalených jevů, struktur a vztahů (zjištění účinků, stanovení nežádoucích účinků aj.), výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů a vztahů s významem širším než pro žalobkyni samotnou. Do činnosti jsou nutně zapojeni vysoce kvalifikovaní pracovníci, jsou používány přesně vymezené vědecké metody. Jak již bylo řečeno, jde o závěrečnou a zcela nezbytnou fázi vývoje nových léčivých přípravků – souvislost s větším celkem a s jinou vědeckotechnickou činností je zde tedy zcela zjevná. Lze shrnout, že hlavním účelem této činnosti je vyjasnění výzkumné nejistoty, je zde tedy přítomen základní definiční prvek výzkumu a vývoje. Tomuto přístupu konvenuje též pokyn D-288, který v bodu 3. písm. j) mezi činnosti výzkumu a vývoje při realizaci projektů řadí mimo jiné klinické zkoušky léků. Soud nezpochybňuje východisko žalobkyně i krajského soudu, že jde o zcela nezbytnou součást dlouhého procesu výzkumu a vývoje nových léčiv, která v sobě nese definiční prvky výzkumu a vývoje (zejména novost a výzkumná nejistota).“*

[53] V souzené věci je však podstatné, že pro možnost uplatnění nákladů na klinické hodnocení léků jako položky odčitatelné 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 účel dotčeného ustanovení, tedy podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu (důraz přidán).

[54] Podle Nejvyššího správního soudu je v posuzované věci nepochybné, že vlastní výzkumná aktivita neprobíhala u stěžovatelky, ale u zadavatele (farmaceutické společnosti). Zadavatel nový lék vyvíjel, s ohledem na předcházející fáze vývoje pak vyvinul též zadání, podle kterého probíhala třetí fáze vývoje léku, na níž se podílela i stěžovatelka. Zadavatel stanovil, v jakých dávkách, kdy, komu a jak bude testovaný lék podáván. Ve většině

pokračování

případů šlo o randomizovanou dvojitě zaslepenou studii – stěžovatelka tedy sama nevěděla, zda vůbec pacientům podává vyvíjenou látku či placebo, případně v jaké koncentraci je látka podávána. Stěžovatelka nemohla průběh klinického hodnocení sama ovlivnit, neboť uvedené musí probíhat na základě jasně stanovených pravidel vytvořených právě zadavatelem. Jedinou možností, jak mohla sama do průběhu hodnocení zasáhnout, bylo jeho ukončení. Činnost stěžovatelky tak v podstatě spočívala v plnění jasně stanovených pokynů na základě objednávky zadavatele, byť samozřejmě toto plnění spočívalo ve vysoce odborné medicínské činnosti. Podílení se na hodnotících protokolech, případně jejich ovlivňování tvrzené stěžovatelkou tak nemá vliv na skutečnost, že výzkumnou aktivitu vyvíjela farmaceutická společnost a stěžovatelka i při této činnosti postupovala na základě jejích pokynů a pouze prováděla klinické hodnocení, na jehož základě se spolupodílela se zadavatelem na vytváření hodnotících protokolů. Taková činnost proto musí být vnímána jako poskytnutí služby poplatníku, který výzkum a vývoj provádí.

[55] S ohledem na uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelka neměla s prováděným klinickým hodnocením žádné dodatečné náklady, které by spočívaly v nutných investicích pro provádění činnosti, kterou si u ní zadavatel objednal. Přestože stěžovatelka s tímto závěrem v kasační stížnosti nesouhlasí, opak v řízení prokázán nebyl ani po dokazování znaleckým posudkem a potvrzeními (k jejich významu pro nynější věc viz výše). Nejvyšší správní soud tak sice nezpochybňuje, že činnost, kterou stěžovatelka v rámci třetí fáze klinického hodnocení vykonává, je vysoce odborná, nicméně plně odpovídá tomu, že stěžovatelka je zdravotnickým zařízením, u kterého se zázemí a vybavení (personální i materiální) pro tento druh odborné činnosti předpokládá.

[56] Z právě uvedeného tedy vyplývá nepochybný závěr, že u stěžovatelky 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. Stěžovatelka 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. Pro uvedené neshledává ve shodě se správními orgány i krajským soudem Nejvyšší správní soud důvod takovou činnost prováděnou stěžovatelkou mimořádně daňově zvýhodňovat.

[57] Stěžovatelka sama nenesla ani riziko výzkumné nejistoty, a také to leželo na zadavateli. V případě negativního výsledku klinického hodnocení by došlo k tomu, že vývoj léčiva nepostoupí do další fáze a lék nebude vyráběn. V takové situaci není zmařena riziková investice, kterou vynaložila stěžovatelka, ale investice zadavatele klinického hodnocení, tj. farmaceutické společnosti. Z hlediska stěžovatelčiny činnosti je neúspěch třetí fáze vývoje léčiva nepodstatný. Význam má pouze pro zadavatele, který by případně nově vyvinuté léčivo distribuoval jako svůj výrobek.

[58] Stěžovatelka svou činností nenaplňovala ani kritérium novosti. To lze při výzkumu a vývoji léků spatřovat v jeho cíli, tedy vyvinutí nového léčiva. I toto kritérium je naplněno u zadavatele. Stěžovatelka neprováděla ani konečné hodnocení účinnosti léčebné látky. Vědecké práce prezentované stěžovatelkou (odborné články) jako výstup výzkumu

a vývoje sice přispívají k vývoji léků, nejsou ale výsledkem vlastní vědeckovýzkumné činnosti stěžovatelky, stejně jako podílení se na vypracování hodnotících protokolů. Stěžovatelka se tedy sice podílela na výzkumu a vývoji, avšak nikoliv ve smyslu samostatné činnosti jako předpokladu možnosti vynaložené náklady odečíst od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nýbrž pouze jako investigátor zadavatele.

[59] Nepřiléhavá je též argumentace stěžovatelky, že výklad provedený daňovými orgány by vedl k tomu, že náklady na klinické hodnocení léků nebude moci jako odečitatelnou položku od základu daně uplatnit nikdo, ani stěžovatelka, ani zadavatel. Ze shora uvedeného vyplývá, že účelem zákona v rozhodném znění není, aby daňové zvýhodnění spojené s prováděním činností výzkumu a vývoje mohlo být uplatněno „za každou cenu“, ať již tuto činnost provádí kdokoli. Naopak, cílem je nepřímá podpora rozvoje vědeckovýzkumných kapacit právě a jen u poplatníka, který výzkum a vývoj vlastními materiálními a personálními prostředky provádí. Nehodlá-li (či nemůže) provádět veškeré činnosti výzkumu a vývoje svými silami, ale nakoupí tyto činnosti jako službu, není důvodu tento způsob provádění výzkumu a vývoje daňově zvýhodňovat prostřednictvím nepřímé podpory dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[60] Jak vysvětlil první senát v opakovaně citovaném rozsudku, *[n]epochybným 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. Různé daňové režimy jsou zde ještě ústavně akceptovatelné řešení, neboť jde o řešení opřené o v zásadě racionální kritérium (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49, ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, body 43 a násl., či ze dne 12. 7. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, zejm. bod 121) - zákonodárce v rozhodné právní úpravě bonifikoval dvojnásobným daňovým uznáním vynaloženého nákladu určitý způsob provádění výzkumu a vývoje, jejž považoval z důvodů hospodářské politiky za podpory hodný, a sice výzkum a vývoj prováděný vlastními prostředky příslušného daňového subjektu. Daňové pravidlo podporující posílení vlastní výzkumné kapacity daňových subjektů je zde nástrojem hospodářské politiky. Má motivovat daňové subjekty k takovému chování, které posílí technologickou a vědeckou vyspělost české ekonomiky posílením vlastních výzkumných a vývojových kapacit těch daňových subjektů, které nesou výzkumné riziko*.“

[61] I když tedy není vyloučeno, že v konkrétních případech může i činnost zajišťovaná jako služba pro poplatníka provádějícího výzkum a vývoj sama o sobě také naplnit znaky výzkumu a vývoje (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), v nynější věci tomu tak není a činnost stěžovatelky povahu výzkumu a vývoje nevykazuje.

[62] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že krajský soud nepochybil, dovodil-li, že stěžovatelka vykonávala činnost, která nevykazuje znaky novosti ani výzkumné nejistoty, a kterou proto nelze zohlednit jako odečitatelnou položku podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

[63] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ač stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila též kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., její námitky nebyly

pokračování

pod tento kasační důvod podřaditelné. To však stěžovatelce nebylo jakkoliv na újmu, jelikož veškerou její kasační argumentaci Nejvyšší správní soud přesto posoudil, jak uvedeno výše, jako kasační námitky spadající pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

VI.

[64] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[65] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 30. června 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu