ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Vestra Clinics s. r. o.**, se sídlem Jiráskova 1389, Rychnov nad Kněžnou, zastoupena JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2016, č. j. 35706/16/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2019, č. j. 31 Af 53/2016 - 157,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně je registrovaným nestátním zdravotnickým zařízením, které v rámci své činnosti uskutečňuje klinické studie především III. fáze, tedy systematické testování léků na pacientech s cílem prokázat a ověřit léčivé účinky daného léku a zjistit nežádoucí účinky.

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 3. 2015 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob, jejímž předmětem bylo ověření oprávněnosti uplatněné položky odčitatelné od základu daně (realizace projektů výzkumu a vývoje) dle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2013. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly neuznal žalobkyni odčitatelnou položku vykázanou na řádku č. 242 řádného daňového přiznání, a to ve výši 1.471.436 Kč za zdaňovací období 2011, 3.406.759 Kč za zdaňovací období 2012 a 1.634.740 Kč za zdaňovací období 2013.

[3] Správce daně přezkoumal projekty, za které žalobkyně odpočet uplatnila, a dospěl k závěru, že činnosti prováděné v rámci projektů neobsahují ocenitelný prvek novosti,

cíl projektů a doba řešení byly stanoveny třetí osobou, nebyl uveden způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků, projekty obsahují pouze sdělení „monitorování zadavatelem“. Dle správce daně nebylo možno odčitatelnou položku na výzkum a vývoj za uvedená zdaňovací období považovat za položku uplatněnou v souladu s § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 1. 2016, č. j. 21663/16/2712-50521-603000, č. j. 21791/16/2712-50521-603000 a č. j. 21865/16/2712-50521-603000, proto doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Žalobkyně napadla dodatečné platební výměry odvoláními, která žalovaný zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. První rozsudek krajského soudu a NSS

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, na jejímž základě Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 53/2016 - 52). Krajský soud dospěl k závěru, že činnost žalobkyně představovala realizaci projektů výzkumu a vývoje, neboť testováním léků na lidském organismu byl výzkum završen. Danou činnost nelze posuzovat jako pouhou službu třetí osobě, neboť je zde zcela zřejmá návaznost na předcházející výzkumnou činnost, a lze ji tak považovat za její součást. Podle krajského soudu tedy žalovaný pochybil, pokud neaplikoval § 34 zákona o daních z příjmů, jak požadovala žalobkyně.

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalovaný kasační stížností, na jejímž podkladu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 – 41, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil, že 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. Současně konstatoval, že z omezujících podmínek vyjmenovaných v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá jedna ze zásadních vlastností nákladů, které mohou být od základu daně odečteny, a to ta, že nejde o náklady vynaložené na služby.

[6] Nejvyšší správní soud uvedl, 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. 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. Hlavním účelem této činnosti je vyjasnění výzkumné nejistoty, je zde tedy přítomen základní definiční prvek výzkumu a vývoje. Soud tak přitakal východisku 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).

[7] Kasační soud však v souzené věci neshledal naplnění negativní podmínky stanovené zákonem (a specifikované pokynem D-288 v bodu 7.), že tuto činnost při realizaci projektu musí *poplatník provádět sám a nepořizovat ji jako službu*. Touto podmínkou je vyjádřen ryzí účel dotčeného

ustanovení, tedy podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu. 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. Pokud je bude provádět ten, kdo nese výzkumné riziko, vlastními silami, může si veškeré takto vynaložené náklady uplatnit dvakrát. Pokud však některé či dokonce všechny části uvedených činností zajistí tak, že si je opatří jako službu od subdodavatelů (jako nyní v případě žalobkyně, jež byla jednou z takových subdodavatelek), bonus v podobě dvojnásobného daňového uplatnění výdajů na uvedené služby mu nenáleží a nenáleží ani subdodavateli.

[8] Nejvyšší správní soud nevyloučil, že v konkrétních případech může i činnost zajišťovaná jako služba pro poplatníka provádějícího výzkum a vývoj sama o sobě 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 případě žalobkyně tak tomu ale nebylo. Shrnul, že závěr žalovaného, podle kterého žalobkyně poskytovala službu, kterou nelze zohlednit jako odčitatelnou položku dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, byl správný; naopak krajský soud v důsledku nesprávného právního posouzení věci zatížil své rozhodnutí nezákonností. Rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Druhý rozsudek krajského soudu

[9] Krajský soud následně v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl. Vycházel ze závěrů vyslovených v kasačním rozsudku, který podle jeho názoru netrpí vadou nepřezkoumatelnosti a protiústavnosti, jak namítla žalobkyně; krajský soud se jimi proto cítil vázán. Konstatoval, že na činnost žalobkyně nebylo možno aplikovat § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Krajský soud pak v plném rozsahu odkázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem. Dále uvedl, že žalovaný nemusel při posuzování povahy činnosti žalobkyně v daném případě pořizovat znalecký posudek. Na posouzení postupu podle § 34 zákona o daních z příjmů nebylo třeba odborných znalostí, neboť se jednalo o zvážení, zda činnost žalobkyně vykazovala znaky výzkumu a vývoje, přičemž úloha žalobkyně byla v tomto procesu zřejmá. Z tohoto pohledu přistoupil i k hodnocení znaleckého posudku č. 2/2019, který žalobkyně předložila jako důkaz při soudním přezkumu napadeného rozhodnutí.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností. Navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že rozsudek Nejvyššího správního soudu je založen na naprostém nepochopení stěžovatelčiny činnosti a procesu klinického hodnocení. Rozsudek stojí na pouhých domněnkách a tezích, které soud přejal od žalovaného a které nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Soud ke svým závěrům neprovedl žádné důkazy. Rozsudek kasačního soudu je tak podle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud před vydáním rozsudku nevyjevil svůj právní názor, a nedal tak možnost stěžovatelce na něj reagovat. Stěžovatelka následně popisuje jednotlivé „chyby a nesprávnosti“ rozsudku a předestírá argumentaci k jejich vyvrácení. Podle stěžovatelky nebyl krajský soud podle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.) vázán vysloveným právním názorem a byl povinen se od něj odchýlit. Podle stěžovatelky je totiž skutkový stav, z něhož vycházel Nejvyšší správní soud, odlišný, což vyplývá ze znaleckého posudku provedeného při jednání u krajského soudu a z potvrzení farmaceutických společností.

Tím, že se krajský soud neodchýlil od právního názoru kasačního soudu, dospěl k nesprávnému právnímu závěru.

[12] Podle stěžovatelky je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť neuvádí, jak se vypořádal s rozpory mezi závěry znaleckého posudku a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka se nedozvěděla, jak krajský soud provedený důkaz hodnotil. Dále krajský soud uvedl, že v dané věci nebylo nutné k posouzení věci ustanovit znalce. V řízení však jednoznačné potřeba provedení důkazu znaleckým posudkem vyvstala.

[13] Žalovaný ve vyjádření konstatuje, že kasační stížnost je podle jeho názoru nepřípustná, a navrhuje proto její odmítnutí. Krajský soud sice prováděl dokazování, nevyplynul z něj však závěr rozporný s vysloveným závazným právním názorem. Žalovaný souhlasí, že vázanost právním názorem není absolutní. K prolomení tohoto pravidla však v souzené věci nedošlo. Byť krajský soud navržené důkazy provedl, neznamená to, že tyto důkazy musí mít vypovídací hodnotu.

V. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a řádně zastoupenou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[15] Vzhledem k tomu, že v souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, zabýval se soud dále otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační *stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[16] Stěžovatelka námitku nerespektování závazného právního názoru, která by založila přípustnost kasační stížnosti, neuplatnila.

[17] Je však nutno zdůraznit, že judikatura dovodila ze zákazu opakované kasační stížnosti nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Žádná se shora popsaných situací, která by vedla k závěru o přípustnosti kasační stížnosti, však v souzené věci také nenastala.

[18] Stěžovatelka se snaží přípustnost své kasační stížnosti založit na závěrech rozsudku ze dne 25. 5. 2009, č. j. 8 As 25/2009 - 66. Ten vyslovil, že opakovaná kasační stížnost je přípustná též za situace, kdy Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu doplnit skutková zjištění a krajský soud po doplnění dokazování zjištěné skutečnosti nově hodnotil (a to v souladu s názorem vysloveným kasačním soudem, ale pouze obecně *obiter dictum*). Ani taková situace v souzené věci nenastala. Nejvyšší správní soud neuložil krajskému soudu doplňovat skutková zjištění a ze strany krajského soudu nedošlo k hodnocení nových skutečností zjištěných při dokazování (neboť žádné nové skutečnosti zjištěny nebyly).

[19] Stěžovatelka svou kasační argumentaci založila na tvrzení, podle kterého krajský soud pochybil, pokud závazný právní názor vyslovený v kasačním rozsudku respektoval. Stěžovatelka totiž tento názor považuje za nepřezkoumatelný a protiústavní.

[20] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že za situace, kdy zruší rozsudek krajského soudu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nutno dodat, že vysloveným právním názorem je vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007 - 56).

[21] Rozšířený senát v posledně citovaném usnesení také vyslovil, že od právního názoru dříve vysloveného ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu je možno se odchýlit pouze ve zcela výjimečných situacích, a to zejména tehdy došlo-li ke změně výkladu rozhodné právní otázky rozhodnutím „vyšší váhy“ (rozhodnutí rozšířeného senátu, nález Ústavního soudu, rozhodnutí ESLP či SDEU) či pokud došlo k takové změně právního stavu, která brání aplikaci původního předpisu (např. v případě zrušení právního předpisu Ústavním soudem). Žádná z těchto situací v posuzované věci nenastala.

[22] Rozšířený senát také uvedl, že k jinému právnímu posouzení může dojít za situace, kdy se v dalším řízení před krajským soudem v důsledku doplnění řízení postupem podle § 77 s. ř. s. změní zásadně zjištěný skutkový stav. Taková změna skutkových a právních poměrů může být důvodem kasační stížnosti opřené buď o tvrzení o nerespektování závazného právního názoru, nebo o tvrzení akceptující tuto změnu, ale směřující proti novému posouzení. Za takové situace nepřichází trvání na závazném právním názoru v úvahu proto, že řešen je zcela jiný skutkový, a zpravidla i právní stav. Pokud další kasační stížnost směřuje proti nově nastolenému skutkovému stavu, nemůže být chápána jako kasační stížnost opakovaná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne č. j. 1 As 79/2009 – 165).

[23] Ani tato situace, která by odůvodňovala odklon od právního posouzení věci přijatého Nejvyšším správním soudem, ve stěžovatelčině věci nenastala. Stěžovatelka se snaží změnu skutkového stavu dovodit z dokazování provedeného v dalším řízení před krajským soudem stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkem. Nepostačuje však pouze to, že krajský soud provedl dokazování. Podstatné pro možnost učinit jiné právní posouzení je též to, zda v důsledku provedeného dokazování došlo k (zásadní) změně stran skutkových zjištění. K žádné takové změně však nedošlo.

[24] Znalecký posudek neobsahuje žádné nové skutečnosti stran povahy činnosti žalobkyně a veškerých jejich dílčích aspektů, které by nebyly popsány v průběhu daňového řízení. Všechny tyto skutečnosti vzal Nejvyšší správní soud v potaz již v předcházejícím řízení, stěžovatelka pouze nesouhlasí s jejich právním hodnocením. Jak však soud zdůraznil shora, kasační námitky zpochybňující dříve učiněné právní posouzení týchž otázek Nejvyšším správním soudem nejsou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustné.

[25] K této otázce lze ještě poznamenat, že Nejvyšší správní soud měl již v předcházejícím řízení skutkový stav za dostatečně zjištěný; z toho důvodu také krajskému soudu neuložil, aby skutková zjištění prostřednictvím provedeného dokazování doplňoval. Nevytkl mu ani neprovedení navrhovaných důkazů. Vyhověl-li přesto krajský soud návrhu stěžovatelky na provedení důkazu znaleckým posudkem (který předestřela až po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu), nelze takovému postupu v zásadě nic vytknout. S ohledem

na jednoznačnost dříve vysloveného právního názoru se však tento postup jeví jako nadbytečný, neboť z hlediska zjištění skutkového stavu nespatřoval kasační soud v předcházejícím řízení žádné deficity. Faktickou nadbytečnost provedení tohoto důkazu ostatně osvědčuje též krajský soud, podle kterého předložený důkaz nemůže vyvrátit dříve učiněné právní závěry (viz níže).

[26] Lze tedy shrnout, že kasační stížnost je v části zpochybňující dříve vyslovený právní názor Nejvyššího správního soudu nepřípustná. Jak soud vyložil výše, nenastala totiž žádná ze situací předpokládaných zákonem či judikaturou, která by odůvodňovala prolomení zásady nepřípustnosti opakované kasační stížnosti.

[27] Jedinou přípustnou námitku obsaženou v kasační stížnosti tak představuje námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která má dle stěžovatelky spočívat v nevypořádání se s rozpory mezi závěry kasačního rozsudku a znaleckého posudku. Tato námitka nemohla být v předcházející kasační stížnosti uplatněna, neboť důkaz znaleckým posudkem byl před krajským soudem proveden až v dalším řízení po zrušení prvního rozsudku. Takovou námitku je proto nutno hodnotit jako přípustnou (srov. usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165). Není však důvodná.

[28] Krajský soud (byť stručně) konstatoval, že závěr o nemožnosti aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nemůže být vyvrácen důkazy předloženými stěžovatelkou v průběhu soudního řízení. Odkázal současně na závěry Nejvyššího správního soudu. Je tedy zjevné, že krajský soud dospěl k závěru, podle kterého z provedeného dokazování nevyplynula žádná nová skutková zjištění, která by odůvodňovala nutnost odlišného právního posouzení. Stěžovatelčina argumentace odkazující na § 95 daňového řádu není v dané souvislosti případná, neboť toto ustanovení se týká provádění důkazu znaleckým posudkem v daňovém řízení, nikoli v řízení před správními soudy (toto ustanovení tedy nemůže odůvodnit nutnost zohlednit závěry znaleckého posudku předloženého v řízení před soudy za účelem „odchýlení se od závěrů“ kasačního rozsudku).

[29] Co se týče námitky, že krajský soud neuvedl, proč považuje rozsudek Nejvyššího správního soudu za nepřezkoumatelný a neústavní, lze uvést snad jen toliko, že není úkolem krajských (tedy instančně podřízených) soudů hodnotit zákonnost (a tedy i přezkoumatelnost) a ústavnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Na okraj však soud poznamenává, že stěžovatelka ani netvrdí, v jakém aspektu by mělo být předcházející rozhodnutí Nejvyššího správního soudu protiústavní. Obecně lze také doplnit, že nesouhlas účastníka řízení s právním názorem soudu nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, ve kterém je tento názor obsažen.

VI. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelčiny námitky jsou z velké části nepřípustné, ve zbytku pak nedůvodné. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný nepožadoval náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, ani mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 30. října 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu