



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: GEOREAL spol. s r.o.**, se sídlem Hálkova 1059/12, 301 00 Plzeň, *zastoupeným JUDr. Jaroslavem Svejkovským, advokátem se sídlem v Plzni, Kamenická 2378/1*, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne **21.10.2015** čj. **35443/15/5200-11435-711305** a ze dne **21.10.2015** čj. **35453/15/5200-11435-711305**,

t a k t o:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21.10.2015, čj. 35443/15/5200-11435-711305, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21.10.2015, čj. 35453/15/5200-11435-711305, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 23 570 Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Svejkovského, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Napadená rozhodnutí

Žalovaný rozhodnutím z 21.10.2015 čj. 35443/15/5200-11435-711305 změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 3.11.2014 čj. 1769558/14/2301-24902-403272 tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 snížil z částky 719.670,- Kč na částku 718.830,- Kč a současně změnil výši penále z doměřené daně z částky 143.934,- Kč na částku 143.766,- Kč. Druhým žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21.10.2015 čj. 35453/15/5200-11435-711305 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ze dne 3.11.2014 čj. 1770160/14/2301-24902-403272. Tímto rozhodnutím Finanční úřad pro Plzeňský kraj dodatečným platebním výměrem žalobci doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 vyšší o částku 491.000,- Kč. Současně konstatoval vznik zákonné povinnosti uhradit penále, podle § 37b odst. 1 písm. a) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků účinném do 31.12.2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně, v konkrétní výši 98.200,- Kč.

II. Žaloba

a) Žaloba doručená krajskému soudu v Plzni dne 21.12.2015

Žalobce tvrdil, že v účetních obdobích roku 2008 a 2009 uplatňoval odpočet od základu daně ve výši výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů č. 579/1992 Sb. (dále jen *zákon o daních z příjmů*). Žalobce je firmou, jejímž předmětem podnikání je výkon zeměměřických činností, hornická činnost – důlně-měřická činnost, projektová činnost ve výstavbě, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona, letecké práce – letecké snímkování hlídkové, pozorovací, měřicí a kontrolní lety.

Od roku 2005 do roku 2010 žalobce prováděl svou činností výzkum a vývoje a pracoval na Projektu výzkumu a vývoje informačního systému DuGIS(dále též *VaV DuGIS*). Projekt odpovídá požadavkům zákona o daních z příjmů i pokynu Ministerstva financí D-288 i doporučení rady pro vědu a výzkum k aplikaci zákona o daních z příjmů z 8. 12. 2006. Žalobce si před uplatněním odpočtu projekt nechal posoudit doc. Ing. V. Č., CSc., FAV ZČÚ v Plzni. Cílem projektu bylo vytvoření jedinečného a unikátního informačního systému pro správu geografických dat v organizacích provádějící hornickou činnost. Systém DuGIS je geografický informační systém centrálně zpravující geodata organizace a umožňuje jejich rychlé poskytnutí koncovým uživatelům. Ti získávají snadný přístup k informacím, které jsou důležité pro jejich činnost. Dalším cílem informačního systému je maximalizace využívání stávajících geodat organizace a jejich sjednocování. Hlavním ocnitelným prvkem novosti vývoje systému DuGIS je přístupnost všech dat koncovým uživatelům, organizace a sjednocení správy dat v rámci celé organizace. V současnosti na trhu není žádný obdobný produkt. Žalobce zpracoval dokumentaci tohoto projektu, v níž vymezil dílčí úkoly k dosažení

cíle projektu a to zefektivnění plánování těžby pomocí geografických a geologických dat, podpora správy nemovitého majetku a územního plánování, standardizace struktury geodat, podpora činností managementu, digitální modelování geologického podloží, sledování a vyhodnocování těžby. V dokumentaci žalobce dále vymezil technické nejistoty projektu – zobrazení specializovaných kartografických značek, integrace se stávajícími systémy, sledování a vyhodnocení těžby. Dokumentace obsahuje rovněž pasáž, týkající se hodnocení projektu při realizaci a ukončení projektu – procentuální vyhodnocení požadované a realizované funkcionality DuGIS, posouzení doby potřebné pro nalezení informací z geografických dat bez tohoto systému a s tímto systémem, hodnocení uživatelů DuGIS, kontrolní dny uživatele. Dále vymezil rizika spojená s realizací projektu a to časovou náročnost odrážející se na rozpočtu, nedostatek kvalifikovaných lidí pro realizaci projektu a antipatie uživatelů k užívání IT, dokumentace obsahuje i časový a realizační harmonogram projektu od 1.1.2005 do 31.12.2010. V období od 1.1.2005 do 31.12.2010 žalobce na projektu pracoval, vynakládal s ním spojené výdaje a uplatnil pak odpočet těchto výdajů od základu daně z příjmu právnických osob i za zdaňovací období roku 2008 a 2009 podle § 34 odst. 4 zák. o dani z příjmů (**část IV. žaloby**).

Žalobce dále uváděl, že správce daně zahájil u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 a 2009 daňovou kontrolu, o které vyhotovil zprávu o daňové kontrole. Průběh daňové kontroly žalobce označil za nestandardní. Správce daně opakovaně a v mnoha případech vyzýval žalobce k prokázání tvrzených skutečností o tom, zda oprávněně uplatňoval odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů. Žalobce se správcem daně v průběhu daňové kontroly spolupracoval, výzvy k doplnění tvrzených skutečností plnil a podle svého názoru unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti provedených odpočtů od základu daně v obou zdaňovacích obdobích roku 2008 a 2009 a všechny pochybnosti správce daně tak vyvrátil. V průběhu daňové kontroly správce daně však opakovaně porušoval procesní práva žalobce, konkrétně práva na spravedlivý proces ve smyslu č. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a proti tomuto postupu se žalobce ohrazoval. Přesto, že žalobce předložil správci daně dostatek důkazů k prokázání jím tvrzených skutečností, správce daně, aniž by s žalobcem řádně zprávu o daňové kontrole projednal ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu, vydal dva dodatečné platební výměry o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 (**část V. žaloby**).

Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce řádné odvolání, které obsáhle odůvodnil. Žalovaný však odvolání řádně neprojednal, ke skutečnostem žalobcem tvrzených nepřihlédl, tyto nehodnotil a v oblasti skutkové stránky věci zcela přejal skutková zjištění správce daně, aniž by se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, který mimo jiné namítal neprovedením dalších důkazů správcem daně, které žalobce v daňovém řízení navrhoval. Obě rozhodnutí žalovaného jsou tak zatížena vadou nepřezkoumatelnosti. Správce daně neprovedl žalobcem navržené důkazní prostředky, zejména navržené svědecké výpovědi, nevyhodnotil informační systém jako takový, a tato procesní pochybení měla vliv na rozhodnutí ve věci samé.

Daňová kontrola nebyla navíc ukončena způsobem předvídaným daňovým řádem, neboť nebyly splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu a kontrolu

nebylo možno ukončit proto, že nebyly vyřízeny stížnosti, včetně jejich prošetření, nejpozději do ukončení daňové kontroly. Jednalo se o stížnost ze dne 21.9.2012 a stížnost na postup z 10.12.2012 a ze dne 17.12.2013, které nebyly vyřízeny vůbec.

Správce daně provedl svědeckou výpověď doc. Č. a o provedení této výpovědi nebyl žalobce vyrozuměn a nemohl tak konzumovat svá práva. Další nezákonnost v postupu správce daně spočívá v opomenutí důkazů, neboť daňový řád v § 92 ukládá správci daně povinnost vyrozumět daňový subjekt o neprovedení návrhu a správce daně to provedl až současně se správnou o kontrole a žalobci tak znemožnil jakkoliv reagovat. Tato pochybení měla za následek nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu a měla vliv na rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce tvrdil, že správce daně dospěl k nesprávnému právnímu závěru a žalobce tak nesouhlasí, že nesplnil zákonné předpoklady pro odpočet nákladů.

Podle žalobce je podstatou sporu hodnocení oprávněnosti uplatnění položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odst. 4 zák. o dani z příjmů. Zákon o dani z příjmů definici výzkumu a vývoje neobsahuje a vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v § 2 odst. 1 zák. o podpoře výzkumu experimentálního vývoje a inovací č. 130/2002 Sb. Toto ustanovení popisuje výzkum a uvádí rysy činnosti, pro které lze konkrétní činnost označovat za výzkum. Žalobce poukázal na Ministerstvo financí, které vydalo k provedení § 34 odst. 4 a 5 zák. o daních z příjmů pokyn D-288, sloužící k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn sice není obecně závazným právním předpisem, ale je primárně závazný pro správce daně, který je povinen se jím řídit a pokyn D-288 tak lze ho použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů.

Podle žalobce je nutno souhlasit s tím, že posouzení, zda projekty žalobce lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů je výlučným oprávněním správce daně. Jedná se o otázku právní, a aby mohla být zodpovězena, je třeba řádně objasnit skutkový stav věci, zjištěné skutečnosti pečlivě posoudit. Žalobce v celém průběhu daňového řízení předložil správci daně značné množství důkazů, jímž zpochybňoval závěry správce daně. Jednalo se o listiny, počítačové programy a další důkazy a to i o důkazy vyjádřených osob s odbornými znalostmi v daném oboru. Žalobce ve vztahu k posuzovanému projektu přitom vysvětlil, v čem podle jeho názoru spočívalo vyjasňování technické nejistoty a co podle jeho názoru u tohoto projektu představuje ocenitelný prvek novosti ve smyslu bodu druhého pokynu D-288.

Veškeré důkazní prostředky však správce daně a ani žalovaný řádně nevyhodnotili a ostatně ani vyhodnotit nemohli, neboť k vyhodnocení značného množství technických informací neměli zaměstnanci správce daně ani žalovaného potřebné technické znalosti. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektu žalobce správce daně ani žalovaný nemohli spolehlivě vyvrátit tvrzení žalobce, že činností jím prováděné lze považovat za výzkum a vývoj.

Podle žalobce bylo namístě ustanovit ve věci znalce podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný ani správce daně tak neučinili a zatížili řízení vadou, která měla za následek nesprávná rozhodnutí ve věci. (**část VI. a VII. žaloby**)

Žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného obou napadená byla zrušena a současně navrhl i zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně, která jsou zatížena stejnými vadami řízení a požádal o přiznání práva na náhradu nákladů řízení.

b) Specifikace žaloby ze dne 6.2. 2017

Žalobce k výzvě soudu specifikoval svoji původní žalobu doručenou soudu 21. 12. 2015 a ve svém podání ze dne 6. února 2017 rozvedl základní skutkové okolnosti a specifikoval svá žalobní tvrzení.

Žalobce zdůraznil, že autoři vyjádření k Projektu výzkumu a vývoje Důlního geografického informačního systému prováděného firmou GEOREAL spol. s r.o., doc. Ing. V. Č., CSc. a Ing. K. J., akademičtí pracovníci Západočeské univerzity, katedry geomatiky se znalostí stávajících systémů i existujícího řešení u spol. Lassellsberger (resp. LB MINERALS) jednoznačně prohlásili, že: „*jde o vývojový projekt se znaky aplikovaného výzkumu*“ a současně, že se: „*nejedná o implementaci již existujícího systému.*“

Žalobce vysvětloval, že se jednalo o dva projekty, které se oba začaly vyvíjet od roku 2005. První komerční byl vytvořen na základě smlouvy o dílo se společností pro Lassellsberger k zabezpečení v první fázi zejména legislativních požadavků na těžbu, následně teprve pro řízení výroby. Druhý na základě Projektu výzkumu a vývoje DuGIS byl tvořen od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2010 a znamenal komplexní informační GIS systém pro potřeby důlních společností. Komerční produkt na základě smluv o dílo a jejich dodatků byl rozšířen o některé komponenty a funkcionality vytvořené v rámci Projektu VaV DuGIS. Nejedná se proto o práce na realizaci či používání nástrojů a funkcionalit ve vztahu ke komerční verzi aplikace DuGIS (*terminus technicus*) pro LB MINERALS vypracovaný v prosinci r. 2007, ale o to, že výzkum a vývoj, který je hodnocen jako systematická a tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití s kritériem novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty, přispěly právě nejenom k rozvoji jednotlivých komponentů, ale i k využití části nových komponentů k dopracování odlišného nového systému. Není to totiž upgrade k jednotlivým komponentům, ale jde o vytvoření konkrétního nového komplexního systému DuGIS.

K tvrzenému porušení § 88 odst. 4 daňového řádu žalobce uváděl, že daňová kontrola nebyla řádně projednána, a tedy ani řádně ukončena. Podle Zprávy o daňové kontrole se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně, neboť dle názoru správce daně věrohodným jednoznačným způsobem neprokázal, že v kontrolovaných obdobích 2008 a 2009 byly uskutečňovány činnosti, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, jejichž základním kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty, neboť dle tvrzení správce daně

činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu musely být provedeny již dříve, což vyplývá ze Smlouvy o dílo včetně jejích dodatků uzavřené dne 23. 5. 2005 mezi společností LASSELSBERGER, a. s. a daňovým subjektem.

Správce daně nespecifikuje, které konkrétní činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu musely být provedeny již dříve. Správce daně nebyl schopen prokázat, kdy dříve byly a jaké konkrétní činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu provedeny, a na základě jakých důkazů to správce tvrdí.

K tvrzení o vyřizování stížností v rozporu se zákonem žalobcem, konstatoval,, že stížnosti musí být podle § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu vyřízeny nejpozději do ukončení daňové kontroly. Stejná lhůta platí i pro nejbližší nadřízeného správce daně pro prošetření. Stížnost ze dne 22. 9. 2014 směřovala proti postupu správce daně v tom, že v rozporu s § 92 odst. 6 *in fine* daňového řádu nebylo žalobci vyhověno v návrhu na účasti třetích osob v daňovém řízení, aniž by o tom byl žalobce před ukončením daňové kontroly s uvedením důvodu jejich nepřipuštění vyrozuměn v souladu se zásadami daňového řízení, tj. součinností a přiměřeností.

Navržené důkazy nebyly provedeny a současně nebylo ani odůvodněno, proč by bylo provedení navržených důkazů irelevantní nebo nadbytečné. Z tohoto přímo vyplývá porušení zásady volného hodnocení důkazů a materiální pravdy, neposkytování součinnosti žalobci .

Nejprve správce daně vyjádřil pochybnost, zda jde o výzkum a vývoj, zda je přítomen ocenitelný prvek novosti a jsou přítomny výzkumné nejistoty, následně po vyvrácení těchto pochybností vyjádřil ničím nepodloženou pochybnost, zda veškeré uplatněné náklady byly vynaloženy v souvislosti s touto činností VaV. Po předložení rozsáhlých důkazních prostředků a za situace, kdy správce daně nepřenesl důkazní břemeno tak, aby si byl žalobce vědom, jaké pochybnosti správce daně založené na konkrétních skutečnostech má dále odstraňovat a co má prokazovat, přišel s novou pochybností, že činnosti uvedené v Projektu VaV DuGIS a Harmonogramu musely být provedeny již dříve, což dle tvrzení správce daně vyplývá ze Smlouvy o dílo včetně jejích dodatků uzavřené dne 23. 5. 2005 mezi společností LASSELSBERGER, a. s. a daňovým subjektem. K vyvrácení této pochybnosti odmítl správce daně veškeré navržené i předložené důkazní prostředky, buď bez jakéhokoli vyhodnocení nebo pouze se stručným konstatováním, že nebudou provedeny pro nadbytečnost. Jde o nezákonný postup správce daně při daňové kontrole, zejména svévolná selekce předložených důkazních prostředků na ty, co se správci daně hodí do jeho verze a na ostatní, přičemž žalobce má za to, že provedením navržených důkazních prostředků by bylo, a to zcela explicitně prokázáno tvrzení žalobce, totiž, že v kontrolovaných obdobích probíhaly práce na Projektu VaV DuGIS dle jeho harmonogramu, a že Projekt VaV DuGIS splňuje požadavky na daňový odpočet dle § 34 zákona o daních z příjmů.

K tvrzení, že v řízení byly provedeny výsledky svědků v rozporu se zákonem žalobce uváděl, že pochybení spatřuje v tom, že zejména nedošlo k výsledku navrhovaných svědků, které mohly mít vliv na rozhodnutí samé. Správce daně provedl výslech svědka doc. Ing. V. Č., CSc., aniž by byl svědek řádně poučen, a aniž by byl žalobce o tomto výsledku vyrozuměn. Žalobce tak byl zásadním způsobem zkrácen na svých právech, zejména právu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, a to právě s ohledem na to, že doc. Č. byl

„oponentem“ Projektu VaV DuGIS v roce 2006, tj. na začátku výzkumu, a byl v té době seznámen i se stávajícími systémy GIS důlních systémů a mohl tak ještě významněji osvětlit a potvrdit rozdíl mezi komerčním DuGIS, který byl v roce 2005 a 2006 aplikován u společnosti Lassellsberger a informačním systémem, který teprve vznikal na základě Projektu VaV DuGIS. Deklarace tohoto výsledku jako místního šetření nemůže obstát. Místním šetřením daňový řád označuje zejména vyhledávání důkazních prostředků a provádění ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Nic takového se dle protokolu č.j. 572014/12/138931402522 ze dne 1. listopadu 2012 nekonalo. Žalobce proto podal stížnost, kterou správce daně nevyřídil postupem dle § 261 daňového řádu, a proto byla daňová kontrola ukončena nezákonně pro rozpor s § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu.

Žalobce v rámci odvolacího řízení zadal vydání stanoviska k Projektu VaV DuGIS doc. RNDr. F. S., Ph.D. a jeho stanovisko ze dne 2. 4. 2015 správci daně předložil. Přestože ze stanoviska jasně vyplývá, že v průběhu roku 2008 a 2009 probíhaly práce na Projektu VaV DuGIS, že jsou tyto práce aplikovaným výzkumem, že jejich výsledky rozhodně nemohly být součástí komerčního řešení ke dni 31. 12. 2007 používaného společností Lassellsberger, odvolací orgán odborně polemizoval se závěry doc. RNDr. F. S., Ph.D., aniž by tento byl v rámci daňového řízení slyšen, aniž by byly závěry správce daně založeny na jakémkoli odborném základu (tj. znaleckém posudku). Odvolací orgán tak nejen že potvrdil nesprávné a nezákonné rozhodnutí prvoinstančního správce daně, ale sám nezákonným způsobem hodnotil nově předložený důkazní prostředek.

Žalobce uváděl, že v daňovém řízení navrhl předložil k prokázání svých tvrzení následující konkrétní důkazy:

- kompletní účetnictví žalobce
- Projekt VaV DuGIS
- informační systém s názvem DuGIS jako výsledek Projektu VaV DuGIS
- vyjádření k Projektu výzkumu a vývoje Důlního geografického informačního systému (DuGIS), prováděného firmou GEOREAL spol. s r.o. vypracované doc. Ing. V. Č., CSc. a Ing. K. J. z června 2006
- pracovní smlouvy zaměstnanců včetně dokladů o jejich dosaženém vzdělání a praxi a evidenci pracovní doby pro zjištění, zda řešení projektu je odborně zajištěno
- zápisy z kontrolních dnů
- veškeré účetní doklady, jejichž hodnotu uplatnil ve zdaňovacím období roku 2008, 2009 jako výdaje (náklady), které lze uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 zákona o daních příjmů právnických osob
- vyjádření LB MINERALS s.r.o. k informačnímu systému DuGIS Projektu VaV DuGIS prováděného daňovým subjektem
- čestná prohlášení 4 zaměstnanců podílejících se na Projektu VaV
- stanovisko jednatele k Projektu VaV DuGIS
- Projekt VaV – DuGIS 2005

- ke zdaňovacímu období roku 2008 k účtu 501090, 501290, 501390 a 518190 – kopie prvotních dokladů v souboru PDF v rozsahu 136 MB uložených na předloženém CD
- ke zdaňovacímu období roku 2008 k účtu 501190 – záznam spotřeby pohonných hmot pro osobní automobil 2P6 6592 používaný výhradně pro činnost související s realizací Projektu VaV DuGIS v roce 2008 a pro motocykl 2P5 032 použitý v rozsahu spotřebovaných PHM rovněž pro činnost související s realizací Projektu VaV DuGIS v roce 2008. K tomu daňový subjekt přiložil výpis z knihy jízd.
- ke zdaňovacímu období roku 2008 k účtu 501790 doložil, že jde o oblek do deště řádně evidovaný na kartě OOP, kterou přiložil a sdělil, že jde o ochrannou pracovní pomůcku dle ZP pro zaměstnance, který se 100 % svého pracovního výkonu podílel na realizaci Projektu VaV, realizace tohoto projektu probíhala i v terénu, čímž je dána přímá souvislost tohoto výdaje s výdaji na realizaci Projektu VaV
- ke zdaňovacímu období roku 2008 i roku 2009 k účtu 521090, 524190, 524590 a 512090 předložil výkaz práce dle jednotlivých pracovníků v PDF formátu, z které vyplývá, že všichni zaměstnanci, kteří se na realizaci Projektu VaV podíleli méně než 100 % svých pracovních úvazků, odpracovali pro projekt vyšší podíl, nežli byl jako odčitatelná položka skutečně uplatněn. Při pracovních cestách zaměstnanců, které byly doloženy cestovními příkazy, byly prováděny činnosti související s realizací Projektu DuGIS v souladu s projektovým záměrem uvedeným v dokumentu „Projekt výzkumu vývoje informačního systému DuGIS, který představuje základní popis dílčích úkolů, které byly v rámci projektu řešeny a představují tak oblasti prováděných činností. Konkrétním účelem pracovních cest bylo zejména: konzultační činnosti související s realizací DuGIS, ověřování a verifikace navržených postupů a metodik zpracování dat přímo v terénu, pracovní jednání související s realizací DuGIS, zjišťování požadavků a potřeb cílových uživatelů DuGIS, místní šetření a kontrolní měření v terénu
- ke zdaňovacímu období roku 2008 i 2009 k účtu 551090 k inventární kartě č.ZP 13 předložil stanovisko vedoucího technického úseku Ing. J., které potvrzuje, že tento základní prostředek sloužil výhradně pro realizaci Projektu VaV a tudíž jeho odpis byl uplatněn do nákladů ve správné výši
- ke zdaňovacímu období roku 2009 k účtu 501090 předložil kopie prvotních dokladů v listinné podobě čítající 97 ks listů
- ke zdaňovacímu období roku 2009 k účtu 501190 předložil záznam spotřeby pohonných hmot pro osobní automobil 2P6 6592 používaný výhradně pro činnost související s realizací Projektu VaV DuGIS v roce 2009
- ke zdaňovacímu období roku 2009 k účtu 501290 předložil kopie prvotních dokladů v listinné podobě čítající 458 ks listů
- ke zdaňovacímu období roku 2009 k účtu 501390 a 518190 předložil kopie prvotních dokladů v PDF podobě, velikost souboru 72,1MB na přiloženém CD
- ke zdaňovacímu období roku 2009 k účtu 518690 předložil stanovisko vedoucího technického úseku Ing. J., podle kterého došlo k záměně SW Topol CE Profi se SW ArcGIS Engine Runtime 9.3.1. Standard, přiložena byla kopie faktury
- k předloženým pracovním smlouvám předložil dokument Změny v realizačním týmu ze dne 1. 8. 2008, 31. 7. 2006, 31. 1. 2007, 1. 12. 2007, 31. 3. 2008, 30. 6. 2008, 1. 4. 2008, 31. 12. 2007 a ze dne 1. 6. 2009 a sdělil, že činnost pracovníků V. a Ř. pro realizaci Projektu VaV je dána jejich pracovním zařazením

- Záznam ze systému Subversion používaný pro správu zdrojových kódů projektu VaV DuGIS o celkovém počtu 101 stran VaV_DuGIS_Core.log a 21 stran VaV_DuGIS_Extenze_Lom3D.log
- Časové otisky zdrojových kódů aplikačních modulů realizovaných v rámci projektu VaV DuGIS.

Správce daně zpochybnil takřka veškeré důkazy, kterými žalobce prokazoval svá tvrzení o existenci dvou různých důlních informačních systémů DuGIS. Podle judikatury je správce daně při daňové kontrole nucen zohlednit všechna zjištění, tedy i podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, a též i skutečnosti, které tento subjekt ve svých podáních uvede, jestliže se v průběhu daňového řízení ukážou jako pravdivé. Žádný z výše vyjmenovaných předložených dokladů nebyl správcem daně jakkoli hodnocen, a to zejména samotný Projekt VaV DuGIS, ani vlastní výsledek činností na tomto projektu. Žalobce dále provedl rozbor jednotlivých neprovedených důkazů a konkretizoval dopad této procesní vady na neúplnost potřebných skutkových zjištění.

K vyvrácení pochybností správce daně žalobce navrhl k prokázání činností dle harmonogramu Projektu VaV DuGIS v kontrolovaném období roku 2008 a 2009:

- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. F.Z. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. L.V. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. L.K. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. M.V. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. L.H. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka zaměstnance DS Ing. T.V., Ph.D. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- provést výslech svědka RNDr. L.A., bytem ... Jde o geologa, který v roce 2008 a 2009 poskytoval služby v oblasti geologie pro společnost Lasselsberger a.s. V uvedeném období pobíhaly konzultace s RNDr. L.A., na základě kterých byl následně prováděn výzkum a vývoj projektu VaV DuGIS ve spol. GEOREAL
- provést opakovaný výslech svědka Ing. J.S., ve kterém bude tázán na skutečnosti, které dle správce daně neosvědčil, ačkoli nebyl na ně vůbec tázán
- provést výslech svědka Ing. P.F., nar...., bytem ..., v letech 2005 – 2008 ředitele společnosti Lasselsberger (LB Minerals), který byl obeznámen s šetřeným Projektem VaV DuGIS, byl s ním i konzultován
- doplnit hodnocení důkazního prostředku - ohledání věci - samotného informačního systému jako výsledku Projektu VaV, které v rámci probíhající kontroly provedly úřední osoby.

Žalobce dále specifikoval své argumenty, pro které nesouhlasil se závěry správce daně o neprovedení navržených důkazů. V této souvislosti odkázal na ustanovení § 93 odst. 1

daňového řádu v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, který uvádí: „*dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.*“

Žalobce dále specifikoval své tvrzení o nesprávném ukončení daňové kontroly a o tom, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce zásadně nesouhlasil s tím, že by se nechtěl se zprávou o daňové kontrole seznámit a že by se vyhýbal jejímu projednání, jak správce daně konstatoval ve sdělení č.j. 1710340/14/2301- 05400-403201. Daňová kontrola byla zahájena dne 21. listopadu 2011 a žalobce se naopak ke všem jednáním vždy dostavil a poskytoval veškerou součinnost a k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012. Předjímání nerealizovatelnosti projednání daňové kontroly po podané stížnosti na postup správce daně bylo zcela racionální, neboť v případě zjištěné důvodnosti stížnosti by opatření přijatá k nápravě nemohla být vyřízena během projednání kontroly. V opačném případě měl žalobce v úmyslu využít možnosti přezkoumání vyřízení stížnosti nadřízeným správcem, neboť toto právo je mu zaručeno daňovým řádem. Navíc stížnost i její přešetření musí být vyřízeno nejpozději současně s ukončením daňové kontroly. Zde žalobce upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2013, č.j. 9 Aps 4/2013–25. Stížnost nebyla vyřízena a správce daně ani podáním do datové schránky, e-mailem či telefonicky nesdělil zástupci, že stížnost již má nebo bude mít vyřízenou. Nic mu nebránilo stížnost, pokud byla vyřízena dne 25. září 2014, tento den odeslat zástupci žalobce, ostatně daňový řád ukládá správci daně, aby tak učinil bezodkladně. Přesto se dne 26. září 2014 k řízení dostavil na základě substituční plné moci Mgr. Hajdučík. Není vinou žalobce, že výsledkem řízení vedeného správcem daně bylo odložení jednání na den 6. října 2014. Správce daně ani v mezidobí mezi 26. zářím až 6. říjnem 2014 nezaslal vyřízení stížnosti žalobci, ačkoli daňový řád ukládá, že má být daňový subjekt vyrozuměn bezodkladně. Ústní jednání ze dne 6.10.2014 a jeho ukončení nemůže být rovněž chápáno jako projev vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, neboť přerušení na žádost správce daně bylo avizováno na 20 minut, namísto toho trvalo celou hodinu, a právě tím došlo k časové tísní zástupce, zpráva nebyla projednatelná, neboť nebyla vyřízena stížnost.

Žalobce ve **stížnosti ze dne 20. září 2012** v rámci odpovědi na výzvu č.j. 512400/12/138931404711 ze dne 10. září 2012 upozornil správce daně na jeho postup, který jej opakovaně nutil předkládat stejné doklady, které již při tomto daňovém řízení předložil. Veškeré prvotní doklady měl správce daně k dispozici při šetření prováděném v sídle žalobce, byla mu poskytována také veškerá součinnost, a to i nad rámec povinností daňového subjektu - žalobce.

Žalobce byl poškozován u svých obchodních partnerů tím, že postup správce daně u nich navodil dojem, že žalobce se správcem daně nespolupracuje, když např. smlouvy, faktury a doklady o jejich zaplacení byly od těchto osob opakovaně vyžadovány. Správce daně tak činil

jednotlivé úkony v rozporu s požadavkem na daňové řízení, které má dle § 5 odst. 3 daňového řádu šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a kdy má správce daně používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Správce daně tak ani nepostupoval bez zbytečných průtahů a bez zbytečných nákladů, jak mu ukládá § 7 daňového řádu. Správce daně tuto stížnost nevyřídil postupem dle § 261 odst. 5 daňového řádu.

Žalobce ve **stížnosti ze dne 10. prosince 2012** k výzvě č.j. 596224/12/138931404711 ze dne 23. listopadu 2012 reagoval na výzvu, na základě níž znovu v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu předložil dokument – Projekt VaV DuGIS 2005 – konkretizaci nákladů souvisejících s realizací projektu, kterým byl stanoven „alokační klíč“ k nákladům, které souvisí s realizací projektu částečně, přitom vysvětlil, že ačkoli se zcela neztotožnil s mimořádně restriktivním výkladem zákonných ustanovení v Pokynu D-288 obsaženým, v zájmu své právní jistoty postupoval výslovně v souladu s tímto pokynem. Projekt je rovněž plně v souladu i s KOOV 57/08.06.05, neboť zvolený „alokační klíč“ je rozumným a logicky zdůvodnitelným kritériem použitelným pro určení oddělení nákladů vynaložených na VaV. Na výzvu žalobce sdělil, že úřední osoby provádějící kontrolu měly všechny doklady k dispozici, všechny doklady jim byly předloženy v rámci probíhající kontroly v sídle žalobce a bylo jim dle jejich potřeb podáváno vysvětlení. Tento postup správce daně tak žalobce opakovaně označuje za rozporný se základními zásadami daňového řízení, když jen požadované doklady kopíroval pracovník žalobce šest pracovních dní s nezanedbatelnými materiálovými náklady. Správce daně ani tuto stížnost nevyřídil postupem dle § 261 odst. 5 daňového řádu.

Žalobce ve **stížnosti ze dne 17. prosince 2013** k výzvě č.j. 1696149/13/2301-00600-404711 ze dne 25. listopadu 2013 uvedl, že nikdy netvrdil, že Projekt výzkumu a vývoje informačního systému DuGIS byl primárně řešen jako produkt komerční pro společnosti LASSELSBERGER, a. s., a že tomu také tak není, že nasazované řešení DuGIS ve společnosti LASSELSBERGER, a.s. (dnes LB MINERAS, s.r.o.) není vůbec identické s řešením Projektu VaV DuGIS žalobce, že shoda názvu projektu s produktem dle SoD s LASSELSBERGER, a. s. je pouze tematická a správce daně zřejmě svedla k jeho pochybnostem. Žalobce na výzvu vysvětlil, že obě řešení mají rozdílnou funkcionalitu a je tak naplněn § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce ve stížnosti upozornil, že postup správce daně v průběhu celé daňové kontroly je nepřiměřený, daňové řízení vedené správcem daně neodpovídá základním zásadám daňového řízení - zásadě zdrženlivosti, přiměřenosti, rychlosti a hospodárnosti, že správce daně má šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, v daném případě že tak nečiní, celé řízení je stíženo zjevnými a neodůvodněnými průtahy, daňový subjekt je poškozován u svých obchodních partnerů tím, že postup konkrétních úředních osob navozuje dojem, že se správcem daně daňový subjekt nespolupracuje, když např. smlouvy, faktury a doklady o jejich zaplacení jsou vyžadovány od obchodních partner žalobce. Správce daně tuto stížnost nevyřídil postupem dle § 261 daňového řádu, a proto byla daňová kontrola ukončena nezákonně pro rozpor s § 261 odst.4 *in fine* daňového řádu.

Žalobce ve **stížnosti ze dne 23. června 2014** v rámci vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění opakovaně namítal, že postup správce daně v průběhu celé daňové

kontroly je nepřiměřený, daňové řízení vedené správcem daně neodpovídá základním zásadám daňového řízení - zásadě zdrženlivosti, přiměřenosti, rychlosti a hospodárnosti. Správce daně má šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, v daném případě tak nečiní, celé řízení je stíženo zjevnými a neodůvodněnými průtahy, daňový subjekt je poškozován u obchodních partnerů tím, že postup konkrétních úředních osob navozuje dojem, že se správcem daně daňový subjekt nespolupracuje, když např. smlouvy, faktury a doklady o jejich zaplacení jsou vyžadovány od obchodních partner žalobce.

Správce daně provedl výslech svědka doc. Ing. V.Č., CSc. Žalobce nebyl o tomto výsledku vyrozuměn a byl tak zásadním způsobem zkrácen na svých právech, zejména právu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Správce daně tuto stížnost nevyřídil postupem dle § 261 daňového řádu, a proto byla daňová kontrola ukončena nezákonně pro rozpor s § 261 odst.4 *in fine* daňového řádu.

Žalobce ve **stížnosti ze dne 22. září 2014** směřoval proti postupu správce daně v tom, že v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu nebylo žalobci vyhověno v návrhu na účasti třetích osob v daňovém řízení, aniž by o tom byl žalobce před ukončením daňové kontroly s uvedením důvodu jejich nepřipuštění vyrozuměn. Pokud by na základě vyřízení stížnosti byla sjednána náprava a bylo tak vyhověno v návrhu na účasti třetích osob v daňovém řízení, výsledky výslechu navržených třetích osob by dle názoru žalobce měly vliv na rozhodnutí ve věci samé. Správce daně tuto stížnost nevyřídil postupem dle § 261 daňového řádu, a proto byla daňová kontrola ukončena nezákonně pro rozpor s § 261 odst.4 *in fine* daňového řádu.

Žalobce dále specifikoval své tvrzení, že správce daně nenechal v rozporu s § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, byť rozhodnutí záviselo na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá a ani dle § 95 odst. 1 písm. b) daňového řádu nevyzval žalobce, aby znalecký posudek nechal vyhotovit. Žalobce si přesto nechal vypracovat stanovisko k Projektu VaV DuGIS, a to doc. RNDr. F.S., Ph.D., z katedry matematiky a deskriptivní geometrie, Institutu čistých technologií těžby a užití energetických surovin, člena oborové rady doktorského studia oboru Geoinformatika, člena oborové rady doktorského studia oboru Geologické inženýrství, Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava ze dne 2. 4. 2015, které žalobce přikládá do spisu jako důkaz. Toto stanovisko odborníka však vůbec nebylo v daňovém řízení akceptováno. Přestože ze stanoviska jasně vyplývá, že v průběhu roku 2008 a 2009 probíhaly práce na Projektu VaV DuGIS dle jeho Harmonogramu, že tyto práce jsou aplikovaným výzkumem (obsahují ocenitelné prvky novosti i výzkumné nejistoty), jejich výsledky rozhodně nemohly být součástí komerčního řešení ke dni 31. 12. 2007 používaného společností Lassellsberger, žalovaný odborně polemizoval se závěry doc. RNDr. F.S., Ph.D., aniž by tento byl v rámci daňového řízení slyšen, aniž by závěry správce daně byly založeny na jakémkoli odborném základu (znalecký posudek).

Pokud žalovaný chtěl zpochybňovat i toto stanovisko, měl postupovat v souladu s § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť nepochybně jde o otázky odborné, které správce daně nemá.

Žalobce dále specifikoval konkrétní podklady pro napadená rozhodnutí která jsou součástí správního spisu v podobě listinné či elektronické a navrhoval provedení důkazů s těmito prostředky, neboť správní orgán tyto důkazy sám neprovedl nebo je nezbytné provedení důkazu opakovat konkrétně poukázal na následující podklady rozhodnutí:

- ohledání věci - Projektu VaV DuGIS
 - znalecký posudek k Projektu VaV DuGIS
 - odborné stanovisko Západočeské univerzity
 - vyjádření k Projektu výzkumu a vývoje Důlního geografického informačního systému (DuGIS), prováděného firmou GEOREAL spol. s r.o. vypracované doc. Ing. V. Č., CSc. a Ing. K. J. z června 2006
 - stanovisko k Projektu výzkumu a vývoje – k důlnímu geografickému informačnímu systému (DuGIS) vypracované doc. RNDr. F.S., Ph.D., z katedry matematiky a deskriptivní geometrie, Institutu čistých technologií těžby a užití energetických surovin, jako člena oborové rady doktorského studia oboru Geoinformatika, člena oborové rady doktorského studia oboru Geologické inženýrství, Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava ze dne 2. 4. 2015
 - výkazy práce zaměstnanců pracujících na VaV DuGIS
 - pracovní smlouvy zaměstnanců pracujících na VaV DuGIS
 - čestná prohlášení 4 zaměstnanců
 - vyjádření LB Minerals s.r.o.
 - záznam ze systému Subversion - potřeba počítač (notebook) s textovým editorem (např. notepad) a optimálně aplikací Total Commander, která slouží pro správu souborů a umí provádět porovnávání souborů a adresářů (jedná se o shareware, který je možné používat 30 dní zdarma)
 - časové otisky zdrojových kódů - potřeba počítač (notebook) s textovým editorem (např. notepad) a optimálně aplikací Total Commander, která slouží pro správu souborů a umí provádět porovnávání souborů a adresářů (jedná se o shareware, který je možné používat 30 dní zdarma)
 - výslech svědka doc. Ing. V.Č., CSc.
 - výslech svědka Ing. K.J.
 - výslech svědka Ing. J.S. - bude tázán na skutečnosti, které dle správce daně neosvědčil, ačkoli na ně nebyl vůbec tázán
 - výslech svědka Ing. L.M. z LB MINERALS
- Dále k uvážení navrhuje:
- výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. F.Z. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
 - výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. L.V. k prokázání její pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
 - výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. L.K. k prokázání její pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009

- výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. M.V. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. L.H. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- výslech svědka zaměstnance žalobce, Ing. T.V., Ph.D. k prokázání jeho pracovní účasti na Projektu VaV DuGIS v letech 2008 a 2009
- výslech svědka RNDr. L.A., geologa, který v roce 2008 a 2009 poskytoval služby v oblasti geologie pro společnost Lasselsberger a.s.
- výslech svědka Ing. P.F., v letech 2005–2008 ředitele společnosti LB Minerals, který byl obeznámen s šetřeným Projektem VaV DuGIS, byl s ním i konzultován .

III.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

a) Vyjádření žalovaného ze dne 29.2. 2016 k žalobě

Žalovaný konstatoval, že žalobcem namítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť žalovaný se v obou napadených rozhodnutích vypořádal se všemi námitkami vznesenými žalobcem, tato rozhodnutí řádně odůvodnil a rozhodl v souladu se zákonem přezkoumatelnými rozhodnutími obsahujícími všechny zákonem požadované formální i materiální náležitosti.

V první radě žalobce namítal obecná procesní pochybení, kde poukázal na rozhodnutí meritorně řešící rovněž otázku aplikace ustanovení § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů, ale v rámci skutkové neobdobné věci. V nyní řešené věci byly vysloveny pochybnosti ohledně nesrovnalosti projektu a jeho realizace, v průběhu daňové kontroly vyvstaly otázky především ohledně realizace již fakticky hotového produktu (výstupu) projektu výzkumu a vývoje v podobě Důlního geografického informačního systému (dále jen „DuGIS“). V rámci výzev přenášejících důkazní břemeno nenastala obdoba řešená Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, jež žalobce uvádí jakožto rozhodnutí přílehlavé jeho věci. Žalovaný na tomto místě připomíná, že v předmětném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval následující: *„Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektu výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítnout.“* Ohledně přenesení důkazního břemene týkajícího se existence předmětného produktu (výstupu) již v roce 2005 není dle názoru žalovaného zapotřebí ustanovit znalce, neboť se nejedná o otázku, jejíž vyřešení závisí na posouzení otázek, k nimž je zapotřebí odborných znalostí, které správce dane, resp. žalovaný nemá. Žalobce se v průběhu daňové kontroly odchyloval od svých původních tvrzení vyslovených v písemnosti označené „Projekt výzkumu a vývoje informačního systému DuGIS“ ze dne 18. 12. 2004 (dále jen „Projekt“). V průběhu daňové kontroly vznikaly mimo jiné nesrovnalosti v časovém harmonogramu, byl zjištěn již existující informační systém shodný s informačním

systémem, jež měl na základě Projektu teprve vzniknout apod. K tomuto žalovaný odkazuje na shrnutí zjištěného skutkového stavu v žalobou napadených rozhodnutích o odvolání, konkrétně na strany 3-12 rozhodnutí o odvolání 2008 a strany 5-14 rozhodnutí o odvolání 2009. Především se jedná o nesoulad Smlouvy o dílo uzavřené žalobcem s LB MINERALS, s.r.o., resp. LASSELBERGER, a.s. včetně dodatku a Projektem, resp. jeho cílem a časovým a realizačním harmonogramem. Žalobce se pak doplněním důkazních prostředků snažil zhojit nesoulad Projektu a zjištěného skutkového stavu vytvořením nového cíle Projektu či tvrzením o rozdílnosti výstupu Projektu a GuDIS poskytnutého na základě výše uvedené Smlouvy o dílo. Shora uvedené pak žalovaný uvádí ve shrnutí a závěru žalobou napadených rozhodnutí o odvolání. Další žalobní námitka řeší problematiku zákonnosti ukončení daňové kontroly. K tomuto se správce daně vyjádřil již ve sdělení ze dne 23. 10. 2014, č. j. 1710340/14/2301-05400-403201, jež bylo žalovanému zasláno spolu se Zprávou o daňové kontrole č. j. 1628202/14/2301-05401-400356. Žalovaný se pak s touto námitkou vypořádal na stranách 13-16 rozhodnutí o odvolání 2008 a na stranách 14-17 rozhodnutí o odvolání 2009. K tomuto pak žalovaný uvádí recentní rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015-107, ve kterém soud konstatuje: „Lze tedy uzavřít, že skutečnost, že v době projednání zprávy o daňové kontrole dosud nebyla vyřízena obstrukční žádost žalobce o přeshetření způsobu vyřízení stížnosti (ta byla vyřízena dne 11. 12. 2013), nebyla důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektem či okolností bránící ukončení daňové kontroly, stejně jako by takovým důvodem (okolností) nebylo nevyřízení stížnosti podané krátce před plánovaným ukončením daňové kontroly, ačkoliv se týkala skutečností nastalých výrazně dříve. Procesní obstrukce je jev zřetelně vybočující na úkor státu jak z ústavně chráněných procesních zásad, tak dokonce i ze samotného rámce právnosti státu (cl. 1 odst. 1 Ústavy), a je jí nutno celit. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce přehlíží i to, že ve stížnosti č. j.: 8649/16/5100-41454-711804 strana 5 (celkem 6) podle § 261 daňového řádu nelze uplatňovat námitky, které je možno uplatnit v opravných či v jiných nápravných (např. námitka podle § 159 daňového řádu nebo podnět podle § 38 daňového řádu) prostředcích (typicky lze ve stížnosti namítat nevhodné chování úředních osob, nikoli existenci rozličných vad řízení a nezákonností). Pokud jsou přesto takové námitky ve stížnosti uplatněny, není správce daně povinen se jimi zabývat., Navíc je zapotřebí konstatovat, že nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly automaticky nezakládá nezákonnost ukončení daňové kontroly. Námitky vznesené žalobcem, jakož i jeho postup před projednáním zprávy o daňové kontrole, byly správcem daně, stejně jakožto žalovaným přezkoumány a shledány nezpůsobilými k vyslovení možné nezákonnosti ukončení daňové kontroly. Následně žalobce brojí proti údajnému výsledku doc. Č., který měl být provedený žalovaným bez účasti žalobce. K tomuto se žalovaný vyjádřil na stranách 13 a 25 rozhodnutí o odvolání 2008 a stranách 15 a 27 rozhodnutí o odvolání ve vztahu k roku 2009. Navíc žalobce nenamítá, že by z vysvětlení podaného doc. Č. pro něj vplynuly negativní důsledky s ohledem na meritum věci. Jedná-li se pak o odůvodnění neprovedení navrhovaných důkazních prostředku, vypořádal se s nimi žalovaný na stranách 14-15 a straně 25 rozhodnutí o odvolání 2008 a stranách 16 a 26 – 27 rozhodnutí o odvolání 2009. Navíc žalobce připomíná, že ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 charakter žalobcem tvrzeného odpočtu nákladu na výzkum a vývoj zakládá přísnější podmínky pro prokázání jeho oprávněnosti. Dále žalobce zdůrazňuje, že dle ustanovení § 34 odst. 5 zákon o daních z příjmu je podstatnou náležitostí pro následné úspěšné uplatnění nákladu vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje vyhotovení

projektu výzkumu a vývoje, ve kterém by byl transparentně vymezen cíl projektu a dodržení tohoto cíle v rámci realizace výzkumu a vývoje. Výše uvedené však žalobcem splněno nebylo. Žalovaný tedy shrnuje, že klíčový důkaz pro rozhodnutí ve věci představuje Projekt. Rozpor mezi obsahem Projektu a zjištěným skutkovým stavem, a dále nesoulad mezi tvrzeními žalobce a Projektem založil důvodné pochybnosti žalovaného, které nebyly daňovým subjektem odstraněny. V nastalé situaci s ohledem na zjištěný skutkový stav vycházející ze spisového materiálu pak žalobce toto břemeno neunesl a neprokázal tak ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmu oprávněnost uplatněného odpočtu při realizaci projektu výzkumu a vývoje.

b) Vyjádření žalobce ze dne 16.5. 2016 k vyjádření žalovaného ze dne 29.2. 2016

Žalobce uváděl, že vyvrátil správcem daně tvrzený nesoulad mezi tvrzením žalobce a skutečným stavem DuGIS, když žalobce správci daně opakovaně vysvětlil rozdíl mezi DuGIS a jeho komerčním řešením nasazeným v roce 2005 a dalších letech u zákazníka LASSELSBERGER, a.s. (nyní LB MINERALS, s.r.o.). Svá tvrzení žalobce nijak neměnil, nijak se svými tvrzeními neodchyloval od geografického informačního systému DuGIS, který začal vytvářet na základě projektu vyhotoveného 18. 12. 2004. Pokud žalovaný toto tvrdí, není to blíže specifikováno. Není pravda, že se tvrzený nesoulad žalobce snažil zhojit vytvořením nového cíle DuGIS ani tvrzením o rozdílnosti výstupu DuGIS a nasazovaných produkčních verzí DuGIS poskytnutých na základě Smlouvy o dílo zákazníkovi. Rozdílnost řešení a výstupu DuGIS a nasazovaných produkčních řešení (verzí) DuGIS poskytnutých na základě Smlouvy o dílo zákazníkovi je holým faktem. Tato tvrzení žalobce byla potvrzena celou řadou důkazních prostředků podrobně vyjmenovaných v bodě I. písm. e) odvolání, mimo jiné i svědeckými výpověďmi (doc. Č., Ing. S.), vyjádřením LB MINERALS, stanoviskem ZČU, prohlášeními zaměstnanců, předloženým záznamem ze systému Subversion, časovými otisky zdrojových kódů.

V rámci odvolacího řízení pak k prokázání tvrzení uvedených v odvolání, zejména, že v kontrolovaných obdobích probíhaly u odvolatele činnosti podle Projektu výzkumu a vývoje DuGIS a tyto činnosti měly charakter výzkumu a vývoje, předložil žalobce stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph.D. k Projektu výzkumu a vývoje DuGIS ze dne 2. dubna 2015. Ten jednoznačně potvrdil, že podle aktualizčních logů Projektu výzkumu a vývoje DuGIS provedené práce na nástrojích a funkcionalitách v období od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2009 jsou v souladu s harmonogramem Projektu VaV DuGIS a logicky korespondují s jednotlivými činnostmi. Konstatoval, že v komerční verzi aplikace DuGIS, vytvořené pro společnost LASSELSBERGER, a.s. (nyní LB MINERALS, s.r.o.) platnou k 12/2007, se nevyskytují žádné nástroje a funkcionality, na kterých probíhaly práce v rámci Projektu výzkumu a vývoje DuGIS. Tyto nástroje byly tedy vytvořeny a implementovány pouze ve verzi VaV DuGIS v roce 2009 řešeném v rámci Projektu výzkumu a vývoje.

Správce daně však předložené důkazní prostředky nevyhodnotil v souladu s daňovým řádem, navržené důkazy neprovedl. Žalovaný převzal argumentaci správce daně, neshledal žádná pochybení správce daně při hodnocení důkazů ani žádná procesní pochybení při daňové kontrole, sám pak vyhodnotil v rámci odvolacího řízení předložený důkazní prostředek

stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph.D. k Projektu výzkumu a vývoje DuGIS ze dne 2. dubna 2015 tak, že jej nepovažuje za natolik přesvědčivý důkaz, který je schopen zvrátit dosavadní závěry správce daně a odvolacího orgánu. Přitom neuvedl žádný relevantní důvod k zpochybnění odborného závěru tohoto experta. Pouze s ním polemizoval. V souvislosti s žalobcem namítaným závěrem Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí pod č.j. 10 Afs 24/2014-119 ze dne 11. června 2015 a pochybení žalovaného v postupu, který je v rozporu s tímto závěrem, žalovaný uvádí, že v daném případě nenastala obdobnost řešená tímto rozhodnutím.

Žalobce v průběhu kontroly i odvolacího řízení právě předkládal tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irrelevantní. Je to zejména samotný projekt, záznam ze systému Subversion, časové otisky zdrojových kódů a stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph.D. k Projektu výzkumu a vývoje DuGIS ze dne 2. dubna 2015. Všechny tyto důkazní prostředky jednoznačně prokazují, že v kontrolovaných obdobích probíhaly u odvolatele činnosti dle Projektu výzkumu a vývoje DuGIS a tyto činnosti měly charakter výzkumu a vývoje, a že rozhodně nešlo o realizaci již fakticky hotového produktu, jak tvrdí žalovaný a správce daně. Žalobce obstaráním a předložením důkazních prostředků i mimo svých interních (stanovisko ZČU v samém začátku projektu, stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph.D., vyjádřením LB MINERALS) a dalšími navrhovanými důkazy (provedení výsledků RNDr. L.A., Ing. J.S. a Ing. P.F., doplnění hodnocení důkazního prostředku - ohledání věci - samotného informačního systému jako výsledku Projektu výzkumu a vývoje, které v rámci probíhající kontroly provedly úřední osoby Ing. J.K. a Mgr. I.S.) dostal i zvýšeným nárokům kladeným na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Správce daně se odmítl zabývat žalobcem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími závěr správce daně ohledně toho, že jde o prostou modifikaci DuGIS 2005.

Žalobce poukázal na ustanovení Pokynu D-288 Ministerstva financí č.j. 15/96003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů definuje základní vymezení výzkumu a vývoje a definuje základní kritérium pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností. Dle tohoto Pokynu se výzkumem a vývojem obecně rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Pokyn D-288, byť je závazným aktem jen uvnitř veřejné správy, žalobce plně respektoval. Tento pokyn se aplikuje jak na ustanovení § 34 odst. 4 a 5 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak je i realizován v rámci aplikace z. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků. Podle ustanovení § 2 odst. 1 tohoto zákona se rozumí výzkumem a vývojem „*systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití*“. Podle citovaného ustanovení se výzkum, charakterizovaný jak je uvedeno shora, rozděluje na základní výzkum a aplikovaný výzkum. Tím jsou „*experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi*“. Za průmyslový výzkum se pak považuje ta část aplikovaného výzkumu, „*jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobních, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání*“.

Na podporu toho, že i v projednávaném případě se jedná o naplnění prvků novosti a jedinečnosti, je možné i na tento důlní geografický informační systém aplikovat příslušná

ustanovení autorského zákona. Výzkumem a vývojem je možno rozumět i vytvoření díla ve smyslu autorskoprávním, když podle ustanovení § 2 odst. 1 autorského zákona, je jedním z pojmových znaků díla dílo z oblasti vědy, tj. výzkumu a vývoje. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je tak blanketní normou. DuGIS má znaky počítačového programu ve smyslu autorského práva, který spravuje geodata společnosti LASSELSBERGER, a.s. v prostředí důlního geografického informačního systému, z nichž je tvořena autorskoprávně chráněná (geo)databáze. Informační systémy - verze DuGIS 2005 a DuGIS 2008/2009 jsou autorskoprávně chráněnými díly i dle ustanovení § 2 odst. 2 autorského zákona. Obě verze informačního systému - DuGIS 2005 i DuGIS 2008/2009 totiž naplňují znaky autorskoprávně chráněného díla, což je v tomto případě znak původnosti díla. V žádném případě totiž nemusí být informační systém (obecně pak počítačový program) jedinečný k tomu, aby byl autorskoprávně chráněn. Jde o výjimku danou přímo *ex lege*. Jedná se o dílo zaměstnanecké dle ustanovení § 58 odst. 7 autorského zákona.

V rámci projektu vytvořeného v prosinci 2004, který je dílem žalobce, zpracoval žalobce důlní geografický informační systém, který se skládá z několika modulů. Tyto moduly nebo jen funkční části modulů vždy po jejich jednotlivém uzavření event. byly předmětem dispozic i obchodu žalobce.

Nicméně samostatné moduly, jako je nejprve vytvořený modul důlněměřičské dokumentace (zpracování map, zobrazování kartografických značek apod.), dále výpočet geologického modelu podle chemických a technologických hodnot s vyhodnocením všech vrtů (jako další samostatný modul), s respektováním či vytvořením modulu procesu řízení těžby směřující k výrobě kaolinu z části horniny způsobilé k použití do různých odvětví, a to opět jako samostatný modul, ve spojení i s respektováním horního zákona, s prostředím u konkrétního zkoumaného dolu či dolů, vytvořil spojením jednotlivých modulů v roce 2010 žalobce geografický informační systém DuGIS, který je komplexní.

Teprve takovýto geografický informační systém, který není pouze upgradem jednotlivých modulů, ale je unikátní jak v jednotlivých modulech, tak v jejich spojení, tak v aplikaci na konkrétní případ, umožňuje řízení těžby. Od roku 2010 se dále dle potřeb zákazníka mění a doplňuje tento systém, který však je již podle dosavadních zjištění komplexní. Nevylučuje se, že se dále po dalších zjištěních s nasazením opět srovnatelné kapacity pro aplikaci vědy a výzkumu bude takto novátorsky rozvíjet či bude používán s dalšími moduly do dalších systémů. Nicméně teprve v roce 2010 je tento systém komplexní. Poté již nevykazuje žalobce práci na tomto systému jako aplikaci vědy a výzkumu, neboť při rozvíjení *ad hoc* nevyčleňuje takové výrobní kapacity a časy výzkumníků a vědců, aby bylo možno vynakládat příslušné prostředky jako efektivní na vědu a výzkum. Poté (po roce 2010) je to v podstatě rozvíjení již komplexního systému, který je hodnocen jako komplexní s ohledem na dosavadní zjištění. Nutno také uvést, že jednotlivé komponenty systému (třeba i moduly) samostatně využitelné se hned po jejich zpracování převáděly pro potřeby zákazníků žalobce. Ale vždy byly rozvíjeny s využitím vědecké a vývojové kapacity žalobce tak, aby vytvořily komplexní systém (důlní geografický informační systém). Moduly jsou vedeny v obecné rovině pro všechny možné lomy (kamenolomy, uhelné lomy atd., jsou zohledňováni jednotliví zákazníci, je naplňován konkrétními daty na úrovni jednotlivých modulů). Ale

úplné završení vědecké a vývojové práce je dokončení důlního a geografického informačního systému tak, jak je popsáno shora k roku 2010.

Žalobce se neztotožnil s názorem žalovaného v tom, že jde o prostou modifikaci DuGIS 2005, neboť jde o pouhé tvrzení žalovaného, které v žádném případě není dostatečně právně-argumentačně podloženo, a proto žalobce rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, shledává nezákonnými.

c) Vyjádření žalovaného ze dne 22.2. 2017 ke specifikaci žaloby

Žalovaný se vyjadřoval k jednotlivým specifikovaným tvrzením rozdělených do 5 žalobních bodů.

Žalobce v prvním žalobním bodu tvrdí, že „*správce daně nespecifikuje, které konkrétní činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu musely být provedeny již dříve. Správce daně nebyl chopen prokázat, kdy dříve byly a jaké konkrétní činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu provedeny, a na základě jakých důkazů to správce tvrdí.*“ Žalovaný na tomto místě připomíná, že žalovaný učinil závěry o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, co do prokázání toho, že v kontrolovaných obdobích byly uskutečňovány „*činnosti, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, jejichž základním kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty, neboť činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu musely být provedeny již dříve, což vyplývá ze Smlouvy o dílo včetně jejích dodatků uzavřené dne 23. 5. 2005 mezi společností LASSELSBERGER, a. s. a daňovým subjektem.*“ Žalovaný k tomu uváděl, že v rámci formulování tří výzev dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, správce daně vždy směřoval k meritu věci, tedy vyjasnění (prokázání) toho, že projekt výzkumu a vývoje směřuje k vyjasnění výzkumné a technické nejistoty či obsahuje ocenitelný prvek novosti. Žalobce však v rámci řízení nevyvrátil pochybnosti ohledně existence již funkčního softwaru (DuGIS), který byl aplikovaným výzkumem, a přesto byl jeho vývoj jak součástí výstupu projektu výzkumu a vývoje žalovaného (dále jen „projektu VaV“), tak i výstupem komerčně nabízeným již před započítím projektu VaV (strany 7 a 26 rozhodnutí o odvolání). K rozproštění důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného v tomto řízení si žalovaný poukázal na specifický charakter uplatňování odečitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „odpočet na VaV“). Ten lze totiž učinit mimo jiné až po splnění těchto podmínek: (1) vyhotovení projektů, které mají zákonem definovanou podobu, (2) vymezení činnosti daňového subjektu v projektu VaV před zahájením řešení projektu VaV, (3) prokázání vynaložení nákladů či části nákladů souvisejících s realizací projektu VaV v daném zdaňovacím období, a (4) také jejich oddělená evidence od ostatních nákladů daňového subjektu, jak plyne z ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výše uvedené navíc umocňuje skutečnost, že v situaci, kdy jde o *de facto* uplatnění dvojího odečtu nákladů ze základu daně, jsou na prokázání tohoto odečtu kladeny „*zvýšené nároky*“, jak plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56.

Žalobce ve druhém žalobním bodu formuluje řadu výtek týkajících se průtahů (nečinnosti) správního orgánu; vyřízení stížnosti v rozporu se zákonem; nedostatečné zjištění skutkového stavu; neprovedení či výslovného odmítnutí vyhodnocení provedení důkazních prostředků či jejich nezákonného provedení. Žalovaný k těmto výtkám uvádí následující:

a) Nečinnost správního orgánu

K nápravě tohoto pochybení správního orgánu slouží přímo institut ochrany před nečinností zakotvený v ustanovení § 38 daňového řádu a případně tzv. zásahová žaloba.

b) Vyřízení stížnosti v rozporu se zákonem

Souhrnně se k tomuto subsidiárnímu prostředku ochrany vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32. Navíc namítaný předmět prošetření se vztahuje k dokazování, čímž se stává pro postup dle ustanovení § 261 daňového řádu nepřipustným. K tomuto blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č.j. 2 Afs 143/2015-71.

c) Nedostatečně zjištěný skutkový stav a odmítnutí důkazních prostředků

Žalobcova téze o postupném vyvracení pochybností správce daně formulovaných třemi výzvami dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu nemá oporu ve spisovém materiálu. Výše uvedené výzvy a s nimi spojená zjištění jsou podrobněji rozvedena na stranách 3 až 8 rozhodnutí o odvolání. S ohledem na závěry žalovaného je zcela patrné, že pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny, ale toliko se v průběhu řízení etablovaly a konkretizovaly. Žalobce dále hovoří o odmítnutí veškerých navržených a předložených důkazních prostředků, načež předmětné později sám neguje ve třetím žalobním bodu, ve kterém přímo uvádí, že „*správce daně zpochybnil takřka veškeré důkazy, kterými žalobce prokazoval svá tvrzení o existenci dvou různých důležitých informačních systémů DuGIS*“.

d) Nezákonné provedení výslechu svědka

K údajnému výslechu doc. Č. záhodno opětovně odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, jakož i na stranu 25 rozhodnutí o odvolání.

e) Zadání, předložení a neodborné vyhodnocení stanoviska doc. S.

K tomuto blíže vyjádření k poslednímu žalobnímu bodu (č. 5).

Žalobce ve třetím žalobním bodu rozsáhle brojí proti vyhodnocení záznamu ze systému Subversion; vyhodnocení vyjádření LB MINERALS s.r.o. (nástupce LASSELSBERGER, a. s. [později došlo ke změně na společnost s ručením omezeným]); absence závěrů k projektu výzkumu a vývoje DuGIS a učinění negativních závěrů z čestných prohlášení zaměstnanců žalobce.

Žalovaný ke shora deklarovaným výtkám uvádí následující:

a) Záznamy ze systému Subversion

Žalobce zde rozsáhle vysvětluje podstatu předložených otisků zdrojových kódů. Pro meritum sporu a závěry správce daně však nejsou podstatné toliko výše uvedené logy, ale jejich obsah a vztah k již existujícímu komerčnímu řešení DuGIS. Obsah těchto popsal doc. S., kdy z jeho popisu je spíše patrné, že činnosti prováděné žalobcem jsou standardním vývojem softwaru. Výše uvedenému nasvědčuje i vysvětlení rozdílnosti mezi DuGIS a komerční verzí DuGIS zhotovenou pro obchodní společnost LB MINERALS s.r.o. (dále „komerční verze“ či „komerční verze DuGIS“) poskytnuté žalobcem v rámci řízení před soudem. Žalobce zde tvrdil, že v rámci komerční verze DuGIS probíhal v letech 2004 až 2006 vývoj modulů, kdy

ke spojování těchto modulů (již vyvinutých) docházelo v letech 2008 až 2009. Shora uvedené osvědčuje tézi o provádění toliko standardního vývoje softwaru, který souvisí s potřebami trhu. Žalovaný navíc v rámci rozhodnutí o odvolání poukázal na nesrovnalosti cíle projektu a již existující komerční verze DuGIS, která jakožto teprve zamýšlený výstup projektu VaV již fakticky existovala a plnila své aplikační funkce (fungovala). Cíle projektu jsou v podstatě formulovány tak, že se vytvoří DuGIS, s tím, že právě DuGIS (sic v komerční verzi) již vytvořen byl. Pokud je projekt VaV formulován jako inovace již zhotoveného funkčního programu, který je schopen vytvářet zamýšlené výsledky, tedy plnit zamýšlené funkce (být použitelný v praxi), nelze přijmout tézi o tom, že se jedná o projekt VaV, ale je na tento spíše nutno nahlížet jako na plán inovací, resp. běžný vývoj softwaru. Není tedy patrné, které ze žalobcem tvrzených algoritmů a funkcionalit mají být oněmi ocenitelnými prvky novosti či přispět k vyřešení výzkumné či technické nejistoty. Jádru (Core), jakož i vizualizace lomu (Lom3D), které jsou stěžejními složkami argumentace prezentované žalobcem v doplnění žaloby, byly prima facie i součástí komerční verze DuGIS. K extenzi (tedy rozšíření již existujícího) lomu, resp. jeho 3D simulace, záhodno vzpomenout, že žalobce uvádí, že nadstavba obsahovala nástroje pro 3D modelování geologického podloží a evidenci geologické dokumentace. Není však zřejmé, v čem se uvedené liší od komerční verze DuGIS (žalovanému tato nebyla předložena), resp. verze zhotovení díla dle dodatku č. 3 smlouvy o dílo, či od prostého překopírování zdrojových kódů z tzv. rastrovacích programů (přetváření 2D do 3D podoby), které jsou uživatelsky dostupné od počátku milénia. Žalobce pak v doplnění žaloby poukazuje na to, že práce na DuGIS probíhaly především změnou stávajících rozhraní, nikoliv tvorbou nových rozhraní (vysvětlení žalobce k logům).

b) Vysvětlení vyjádření LB MINERALS s.r.o.

Žalovaný i přes tvrzení žalobce setrvává na závěru o tom, že „*nepovažuje vyjádření LB MINERALS za bezpochybný důkaz skutečnosti, že existovaly dvě rozdílná řešení informačního systému DuGIS, když tato tvrzení nemají oporu v důkazech, které má dosud správce daně k dispozici.*“ Zvláštním se pak jeví tvrzení obchodní společnosti LB MINERALS s.r.o. ve vyjádření, kde konstatovala, že „*v prvních letech provozu DuGIS neobsahovalo řešení žádnou z funkcionalit z projektu VaV DuGIS*“, ač doc. S. vycházel z komerční verze DuGIS 12/2007, tedy verze odlišné od původní komerční verze programu, která nesla označení aktualizace k poslednímu měsíci roku před relevantním kontrolovaným obdobím (prosinec 2007 - 12/2007). Žalobce dále tvrdí, že vybraní pracovníci LB MINERALS s.r.o. měli zcela konkrétní povědomí o tom, čím se projekt VaV zabývá a co mělo být jeho výsledkem. Je dosti zvláštní a spíše neodpovídá obvyklému běhu věcí, že obchodní společnost, která úplatně pořídila software žalobce, má „*zcela jasné a konkrétní povědomí* o činnosti prováděné zhotovitelem díla (komerční verze DuGIS), přestože se jedná o VaV a tento zjevně podléhá obchodnímu tajemství, a to až do té míry, že používala obecně neužívaných shodných formulací jako žalobce ve svých podáních. Žalovaný setrvává na tom, že zde existují skutečnosti, které nasvědčují aktivní účasti žalobce při tvorbě vyjádření LB MINERALS s.r.o., což ovlivňuje věrohodnost tvrzení tohoto subjektu.

c) Absence závěrů k projektu VaV

V rámci rozhodnutí o odvoláních žalovaný své pochybnosti, jakož i řadu závěrů, opíral právě o projekt VaV, který je primární náležitostí možnosti uplatnit si odpočet na VaV. Výše uvedené je pak nejvíce patrné na stranách 3 až 8 a později na stranách 26 až 29. Závěry k projektu VaV učinil i prvostupňový správce daně na stranách 10 až 12 zprávy o daňové kontrole.

d) Učinění negativních závěrů z čestných prohlášení zaměstnanců žalobce

Žalobce v rámci dané žalobní námítky naznačuje, že čestná prohlášení zaměstnanců žalobce byla vyhodnocena v neprospěch žalobce, a přestože tato měla odpovídající důkazní potenciál, nebyli jejich autoři vyslechnuti v postavení svědka. K tomuto je nutno konstatovat, že žalobce nekonkretizuje, jaké negativní důsledky pro žalobce žalovaný z čestných prohlášení vyvodil. Žalovaný na stranách 9 a 10 rozhodnutí o odvolání výše uvedená čestná prohlášení pouze shledal za neschopná vyvrátit vzniklé pochybnosti.

4) Žalobce ve čtvrtém žalobním bodu napadá ukončení daňové kontroly.

Žalovaný na tomto místě plně odkazuje na vypořádání obdobné námítky v rozhodnutí o odvolání na straně 16 až 23.

5) Žalobce v posledním žalobním bodu zdůrazňuje, že pokud žalovaný zpochybňoval stanovisko doc. S., měl toto provést zadáním (oponentního) odborného posudku v souladu s ustanovením § 95 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný se k výše uvedenému vyjádřil na stranách 29 až 31 rozhodnutí o odvolání. Hodnocení stanoviska doc. S. se týká procesního hlediska vyhodnocení důkazního prostředku, jakož i připomenutí skutečnosti, že v dané věci nebyl žalovanému znám obsah doložených podkladů, na základě kterých byl odborný posudek zadán (příkladmo obsah konzultací se zaměstnanci). Závěry osoby, sic odborné, trpí podstatnými vadami, kdy jsou činěny bez předchozího objasnění stavu poznání, nejsou zaznamenány obsahy konzultací s osobami zainteresovanými na výsledku apod. Stanovisko se pak obsahem a odůvodněním závěrů neblíží písemnosti veřejné povahy, ze které by i úřední osoby správce dané byly schopny vyslovit závěr o oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV. K výstupům stanoviska žalovaný připomíná, že vyslovení závěru o tom, zda je danou činnost či její výsledek možno vyhodnotit jako VaV, náleží do diskrece toliko správce daně (blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6. 2015 č.j. 10 Afs 24/2014-119). Jedná-li se pak o otázky, které by případně měly být zadány znalci, žalovaný navrhuje, aby se předmětem posouzení znalce staly mezi jinými tyto:

1) zda výstupy projektu VaV za období roku 2008 a 2009 přesahují výstupy předešlé (zvláště verzi 12/2007) natolik, že byly realizovány činnosti vymezené v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů a lze u něj identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické a výzkumné nejistoty,

2) zda činnost odvolatele (ne)představuje běžnou (rutinní) činnost, výsledkem čehož je pouze zlepšení dosavadních procesů či výstupů, u kterých však absentuje ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty (tzn., že se jedná o činnost inovačního charakteru),

3) zda se jednalo o vývoj softwaru (v letech 2008 a 2009) založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty, zejména vývoj operačních systémů, programovacích jazyků, řízení dat, komunikačního softwaru, vývoj internetové technologie, výzkum metod projektování, vývoje, používání nebo údržby softwaru, vývoj nových softwarových technologií, vývoj nových pouček a algoritmů v oblasti teoretické počítačové vědy, nebo o standardní vývoj softwaru a počítačovou údržbu, kterými jsou zejména implementace (ladění a úpravy) existujícího systému v podmínkách zákazníka, přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržba softwaru, podpora nebo úprava existujících systémů, převádění nebo překlady počítačových jazyků, příprava uživatelské dokumentace.

- 4) zda nové funkcionality softwarů (implementované v letech 2008 a 2009) byly v dané době dostupné na relevantním trhu (bylo je možno na zakázku vytvořit jinou obchodní společností),
- 5) zda je součástí funkcionalit (implementovaných do DuGIS v letech 2008 a 2009) nový algoritmus či ojedinělá vlastnost softwaru, kterou by bylo možno vymezit pro dané odvětví a za relevantního stavu poznání označit jako ocenitelný prvek novosti či kterou byla překlenuta technická či výzkumná nejistota,
- 6) zda je možno identifikovat výše uvedené (ocenitelný prvek novosti či objasnění výzkumné či technické nejistoty) i na výstupech z let 2008 a 2009 ve srovnání s již existujícím softwarem DuGIS 12/2007 a produkčními schopnostmi trhu?

Na závěr žalovaný shrnul, že i přes výše uvedené klíčový důkaz pro rozhodnutí ve věci představuje projekt VaV. rozpor mezi obsahem projektu a zjištěným skutkovým stavem, a dále nesoulad mezi tvrzeními žalobce a projektem VaV založil důvodné pochybnosti žalovaného, které nebyly žalobcem odstraněny. V nastalé situaci s ohledem na zjištěný skutkový stav vycházející ze spisového materiálu pak žalobce toto břemeno neunesl a neprokázal tak ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 6 ZDP oprávněnost uplatněného odpočtu při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Dospěje-li však soud k opačnému názoru, tedy, že funkcionality prezentované žalobcem nesou potenciál být vývojem a výzkumem a že žalobce prokázal, že se tyto nekryjí s funkcionalitami komerční verze DuGIS, a ustanovení znalce; navrhuje žalovaný ke zvážení výše uvedené otázky pod body 1-6.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a obě napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Důvodnost žaloby krajský soud přezkoumával zejména ve vazbě na ust. **§ 34 odst. 4 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, ve znění platném ke dni 31.3.2012, podle kterého od základu daně lze odečíst 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovací období, nebo v období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumů a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku, či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektu výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektu výzkumu a vývoje pouze z části, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část.

Současně soud vycházel z ust. **§ 2 odst. 1, zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu experimentálního vývoje a inovací** (dále též zákon o podpoře výzkumu) ve stavu, kdy k 30.6.2009, podle kterého pro účely tohoto zákona se rozumí výzkumem a vývojem systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se rozlišuje

- a) **výzkum**, kterým je systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka,

kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako

1. základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo

2. aplikovaný výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum,

b) vývoj, kterým je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

Žalobce v žalobě prioritně tvrdil, že v souvislosti s realizovaným Projektem VaV DuGIS, byl oprávněn v souladu s § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů odečíst náklady na tento projekt od základu daně ve zdaňovacím období 2008 a 2009.

Ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů, lze uplatnit odpočet nákladů při realizaci projektu výzkumu a vývoje základu daně za podmínky, že se musí jednat o projekt výzkumu a vývoje při současném splnění podmínky, že tento projekt musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu, nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektu výzkumu a vývoje. V souladu s ustálenou praxí správních soudů završenou právními názory Nejvyššího právního soudu v rozsudku ze dne 6.8.2013, čj. 8As 63/2012-37, v rozsudku ze dne 28.7.2011, čj. 8Afs 13/2011-81, či rozsudku ze dne 11.6.2015, čj. 10Afs 24/2014-119, publikovaných na www.nssoud.cz, při definici pojmu výzkumu a vývoje je nutno vycházet z ust. § 2 odst. 1 zák. o podpoře výzkumu. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti metodami umožňujícími potvrzení doplnění, či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterými jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků. Aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj podle citované právní úpravy pak představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů, produkci nových nebo zlepšení materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových, či zlepšených technologií v systému a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

K provedení ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů vydalo ministerstvo financí **Pokyn D-288 ze dne 3.10.2005** k jednotnému postupu při uplatňování tohoto ustanovení.

Tento pokyn stanoví též podobu projektů výzkumu a vývoje. Mezi činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů je zahrnut též vývoj softwaru založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty, zejména vývoj operačních systémů, programovacích jazyků, řízení dat, komunikačního softwaru, vývoj internetové technologie, výzkum metod projektování, vývoje, používání nebo údržby softwaru, vývoj nových softwarových technologií, vývoj nových pouček a algoritmů v oblasti teoretické počítačové vědy(*Pokyn D-288, část 3. písm. i/*) Tento pokyn lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v němž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů, jak dokládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.10.2006, čj. 8Afs 3/2005-59.

Spornou otázkou v souzeném případě zůstalo, zda ve zdaňovacích obdobích 2008 a 2009 žalobce uskutečňoval činnosti související s výzkumem a vývojem ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jejímž výsledkem bylo vytvoření konkrétního nového komplexního systému DuGIS.

Žalobce tvrdil, že od roku 2005 byly vyvíjeny dva projekty, z nichž první pro komerční účely byl vyvinut pro společnost Lassesberger, druhý byl vytvořen na základě Projektu VaV DuGIS v období od 1. ledna 2005 do konce prosince 2010. Komerční produkt byl přitom rozšířen o komponenty a funkcionality vytvořené v rámci Projektu VaV DuGIS.

Žalovaný ve shodě se správcem daně naopak tvrdil, že žalobce věrohodným a jednoznačným způsobem neprokázal, že v kontrolovaných obdobích 2008 a 2009 byly uskutečňovány činnosti související s výzkumem a vývojem ve smyslu § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů, a že tyto činnosti byly provedeny již dříve.

V průběhu daňové kontroly správce daně dospěl na podkladě provedených důkazů k závěru, že žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně, neboť věrohodným a jednoznačným způsobem neprokázal, že v kontrolovaných obdobích 2008 a 2009 byly uskutečňovány činnosti, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů, technologií, výroby funkčního vzorku, či prototypu produktu nebo jeho části, jejichž základním kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Správce daně dospěl k závěru, že činnosti uvedené v Projektu VaV a Harmonogramu, musely být provedeny již dříve, což vyplývá ze smlouvy o dílo, včetně jejich dodatků uzavřené dne 23.5.2005 mezi žalobcem a společností Lassesberger a.s. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že v prosinci roku 2007 byla vypracována komerční verze aplikace DuGIS pro společnost Lassesberger a.s. označována jako verze 12/7 DuGIS. Následně ke dni 1.1.2008 byla vypracována verze aplikace VaV DuGIS a třetí verze aplikace VaV DuGIS byla zpracována k 31.12.2009. Těžištěm sporu přitom zůstalo, zda ve zdaňovacích obdobích 2008 a 2009 u žalobce probíhaly v rámci prací na Projektu VaV DuGIS další činnosti, které měly charakter výzkumu a vývoje, které by byly podřaditelné pod položky odčitatelné od základu daně za podmínek § 34 odst. 4 a 5 zák. o daních z příjmů. Správce daně v kontrolovaných obdobích 2008 a 2009 činností na aplikaci VaV DuGIS neuznal přítomnost ocenitelných prvků novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty a k tomuto závěru dospěl na podkladě hodnocení

shromážděných listinných důkazů a výsledku svědků. Těžiště odpovědi na tuto spornou otázku přitom spočívá v samotné podstatě a obsahu softwaru, v reálné podobě jeho verzí v jednotlivých obdobích jeho rozpracovanosti ke dni 31.12. 2007, k datu 1.1.2008 a k datu 31. prosince 2009. Vyhodnocení, zda vytvářený projekt má povahu projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů, náleží pouze správci daně, avšak pro učinění tohoto závěru je nezbytné zjistit veškeré dostupné skutkové okolnosti, ke kterým náleží nejen shromáždění dostupných listinných podkladů a výsledk svědků, které správce daně provedl, ale ke kterým prioritně náleží posouzení vlastního obsahu tvořeného softwaru. Řádné vyhodnocení projektu a jeho podřazení pod § 34 odst. 4 a 5 zák. o daních z příjmů, přitom nelze provést bez odborného hodnocení tvořeného projektu.

Žalobce v tomto směru v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení, jehož výsledkem bylo vydání žalobou napadených rozhodnutí, přednášel vlastní důkazní návrhy na podporu svých tvrzení a předkládal žalovanému zpracované stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph.D z katedry matematiky a deskriptivní geometrie, Technické univerzity Ostrava, Vysoké školy Báňské z 2.4.2015, který se vyjadřoval u Projektu VaV DuGIS k otázkám, zda v kontrolovaných obdobích probíhaly u žalobce činnosti podle Projektu VaV DuGIS a zda tyto činnosti měly charakter výzkumu a vývoje. Kromě tohoto návrhu žalobce předložil žalovanému nosiče DVD obsahující verzi aplikace VaV DuGIS splatnou k 1.1.2008, dále verzi aplikace VaV DuGIS platnou k 31.12.2009 a komerční verzi aplikace VaV DuGIS pro společnost Lassesberger a.s. platnou k prosinci roku 2007.

K obsahu stanoviska doc. RNDr. F.S., Ph.D ze dne 2.4.2015 přitom žalovaný konstatoval, že nejen ze smlouvy o dílo a z obsahu Harmonogramu Projektu VaV DuGIS, ale i z výše citované části zpracovaného stanoviska vyplývá nesporně, že existovala verze DuGIS v prosinci 2007 a byla nasazena u zákazníka Lassesberger a.s., což potvrzuje předešlou argumentaci o dřívější existenci systému DuGIS. Žalovaný rovněž konstatoval, že v žádosti žalobce o zpracování stanoviska adresované doc. S., žalobce sděloval, že u společnosti Georeal probíhá daňová kontrola, která zpochybnila vynaložené výdaje na VaV DuGIS v obdobích leden 2008 až prosinec 2009, z čehož dovodil snahu žalobce naklonit si sympatie odborníka a potažmo tak i jeho závěry ve svůj prospěch. Žalovaný rovněž konstatoval, že vzniká otázka, jak si hodnotitel vysvětlil a vymezil hledisko ocenitelného prvku novosti a výzkumné nejistoty z pohledu jejich výkladových přístupů pro uplatnění odčitatelné položky na VaV, neboť u jednotlivých nástrojů funkcionalit modulů v tabulce 1 ve sloupci „typ rozdílu“ uvádí charakteristiku „nový nebo změna“ v tabulce 2 a v tabulce 3 ve sloupci „prvek novosti“ nebo „prvek výzkumné nejistoty“ je tímto prvkem většinou možnost filtrace, strukturovaný výpis, on-line automatická synchronizace mezi SAP a DuGIS a další způsoby selekcí, konkrétních výpisů či algoritmů pro výpočet zásob, komplexnost poskytované konkrétní funkcionality, vizualizace, sjednocení způsobů evidencí, problematika klasifikace apod., což v této podobě neosvědčuje, že dané řešení překračuje standartní vývoj software, resp. ne každá novost – funkcionalita, je výsledkem výzkumu a vývoje, ale inovace či volby jiné metody. Žalovaný tak nepovažoval skutečnosti uvedené v odvolání za předložení natolik překvapivých důkazů, které by byly schopny zvrátit dosavadní závěry správce daně a žalovaného. Žalovaný rovněž konstatoval, že odborné vyjádření nemá v daňovém řízení privilegované postavení a nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazy obsažené ve spise.

Správce daně ani žalovaný přitom nemohli verifikovat, co skutečně bylo obsahem všech podkladů pro zpracování stanoviska doc. RNDr. F.S., Ph.D z 2.4.2015.

Správce daně v průběhu daňové kontroly a žalovaný v průběhu odvolacího řízení tak dospěli k vlastnímu právnímu posouzení povahy prací při vytváření dílčích verzí aplikace VaV DuGIS, avšak bez přihlédnutí k technickým aspektům projektu. Hodnocení technických aspektů projektu za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty přitom vyžaduje technické znalosti, kterými správce daně, žalovaný, stejně jako správní soud nedisponují. Protože zaměření prováděných důkazů na odborný aspekt problému je v dané věci relevantní, na vzniklou situaci dopadá ust. § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, ustanoví správce daně znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, dostupný na www.nssoud.cz) Znalecký posudek přitom v projednávané věci umožní posoudit obsah výchozí komerční verze aplikace DuGIS platné ke konci roku 2007 a tím umožní její odlišení od podoby časově následně vytvořených verzí této aplikace ve stavu daném k 1.1.2008 a k 31.12.2009. Odlišení jednotlivých verzí aplikace objasní i dosud spornou otázku, v čem tkví rozdílnost jednotlivých verzí a jaké práce tak musely být vykonány k jejich vytvoření. Zodpovězením těchto technických otázek bude vytvořen spolehlivý skutkový základ pro právní úsudek správce daně, zda projekt žalobce byl vytvořen, či zdokonalen v letech 2008 a 2009 výkonem činností podřaditelných pod výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zák. o daních z příjmů. Tímto způsobem však žalovaný nepostupoval, ač žalobce na podporu svých tvrzení předkládal jemu dostupný listinný doklad, a to stanovisko doc. RNDr. F.S., Ph. D z 2.4.2015, jehož obsah měl být žalovaným vyhodnocen jako další podnět pro vypracování znaleckého posudku. Žalobce v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení předkládal tvrzení, která bez odborného posouzení nelze označit za zcela irelevantní, proto nebylo možno tato tvrzení vyvracet pouhou dedukcí vycházející sice z dosud provedených důkazů, leč bez posouzení odborných aspektů.

Krajský soud na podkladě učiněných zjištění shledal důvodným žalobní tvrzení obsažená v původní žalobě ze dne 21. 12. 2015 v části VI., neboť správce daně v průběhu daňové kontroly v důsledku neprovedení navrhovaných důkazů se dopustil procesního pochybení, jehož důsledkem byl neúplně zjištěn skutkový stav potřebný pro rozhodnutí o žalobcem uplatněných výdajů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje ve zdaňovacích obdobích roku 2008 2009 ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Současně tak soud shledal důvodným tvrzení žalobce obsažené v části VII. žaloby ze dne 21. 12. 2015, že žalovaný odvolání žalobce proti vydaným dodatečným platebním výměrům řádně neprojednal, že zcela převzal skutková zjištění správce daně prvního stupně, neprovedl další důkazy a že se vznesenými odvolacími výhradami se řádně nevypořádal. Žalovaný nepřihlédl k nespornému faktu, že stejně jako správce daně prvního stupně nedisponuje potřebnými technickými znalostmi a že bez porozumění technickým aspektům projektu nemohlo vyvrátit tvrzení žalobce, že činnosti prováděné v rámci tvorby projektu VaV DuGIS v letech 2008 2009 lze považovat za výzkum a vývoj. Ve smyslu § 95 odst. 1 písm. t) písm. c) daňového řádu měl být proto pro zodpovězení této odborné otázky ustanoven znalec.

Jako nedůvodnou soud vyhodnotil žalobní výtku, že žalobce nebyl vyrozuměn o provádění výsledku doc. Č., neboť tato osoba byla správcem daně přizvána k provedení místního šetření ve smyslu § 80 odst. 2 daňového řádu a žalobce jako daňový subjekt neměl právo být přítomen jeho výpovědi, neboť doc. Č. nevypovídal jako svědek ve smyslu § 96 daňového řádu. Nedůvodnost této žalobní výtky však neuzavírá prostor pro případné následné doplnění úplnosti stavu věci svědeckým výsledkem doc. Č., pokud tento výsledek bude nezbytný i po provedení důkazu znaleckým posudkem.

V průběhu daňové kontroly dne 20. září 2012, 10. prosince 2002, 17. prosince 2013, 23. června 2014 a 22. září 2004 učinil žalobce u správce daně podání, která podle obsahu byla vyhodnocena jako stížnosti proti postupu správce daně. Z těchto stížností nebyly ke dni ukončované daňové kontroly vyřízeny stížnosti ze dne 21. 9. 2000, 10. 12. 2002 a 17. 12. 2013. Ve smyslu ustanovení § 261 odst. 4 daňového řádu přitom stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správcem daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. V případě prováděné daňové kontroly přitom nemůže správce daně o stížnosti rozhodnout později než do jejího ukončení ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu. Při tvrzení žalobce o neúplném zjištění stavu věci a při neprovedení jím navrhovaných důkazů a při absenci rozhodnutí o uplatněných stížnostech na postup správce daně, nebylo možné dospět k závěru, že žalobce jako kontrolovaný daňový subjekt se odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit a že by jejímu projednání obstrukčně vyhýbal. Pokud správce daně ukončil daňovou kontrolu zasláním zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu jakou přílohu ke sdělení z 23. 10. 2014 s objasněním skutečností, které správce daně k tomuto postupu přivedly, jednalo se o postup v rozporu s ustanovením § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobní výtku žalobcem v tomto směru uplatněná byla shledána důvodnou.

Soud v důsledku shledání důvodnosti žaloby postupoval podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a napadená rozhodnutí zrušil bez jednání rozsudkem pro vady řízení proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění. Zásadním důkazem bude vypracování znaleckého posudku za účelem odlišení projektu vyvíjeného pro komerční účely na základě smlouvy o dílo pro společnost Lassellsberger a Projektu VaV DuGIS ve stadiu jeho zpracování ke dni 31. 12. 2008 a 31. 12. 2009. Na základě definice technických aspektů těchto projektů a jejich rozdílností, bude nezbytné hodnotit dosud provedené důkazy, eventuálně provést další navržené důkazy pro posouzení rozsahu vynaložených výdajů na činnosti v rámci projektu realizované, pokud správce daně v rámci právního posouzení vyhodnotí prováděné činnosti jako výsledek výzkumu a vývoje.

Ve smyslu ust § 78 odst. 1 s.ř.s. soud zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení v souladu s ustanovením § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a přihlíží ke skutečnosti, že žalobce dosáhl v řízení procesního úspěchu. Náklady řízení zahrnují odměnu za právní zastoupení za 5 úkonů právní služby, každý po 3.100,- Kč (§ 7 a § 9 odst. 4 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování

právních služeb (dále jen advokátní tarif). Jednotlivé úkony právní služby jsou představovány jedním úkonem za přípravu a převzetí zastoupení (§11 odst. 1 písm. a/ advokátního tarifu), jedním úkonem za sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu), jedním úkonem za repliku podanou k vyjádření žalovaného dne 16.5. 2016 (§ 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu) jedním úkonem za specifikaci žaloby a jedním úkonem za sepsání právního rozboru věci ze dne 7. 4. 2017 (§ 11 odst. 1 písm. h/ advokátního tarifu). Odměna za 5 úkonů právní služby představuje částku 15 500,- Kč. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu byla právnímu zástupci přiznána náhrada hotových výdajů v paušální částce 300,- Kč za každý úkon právní služby, ve výši 300,- Kč, což za 5 úkonů představuje částku 1 500,- Kč. V souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s.ř.s. je tato částka navýšena o daň z přidané hodnoty základní sazby 21%, což představuje celkovou částku 20 570,- Kč. Odměna advokáta s náhradou žádaného soudního poplatku ve výši 3 000,-Kč představuje celkově částku 23 570,- Kč. Tato částka bude uhrazena k rukám zástupce žalobce do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Plzni dne 27. září 2017

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.