

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta



Lucie Vinčálková

ZNEUŽITÍ VEŘEJNÉHO PRÁVA V JUDIKATUŘE

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Zdeněk Kühn, Ph.D, LL.M.

Katedra: Teorie práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 5. 10. 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, že jsem v ní vyznačila všechny prameny, z nichž jsem čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým a že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 5. 10. 2010

Ráda bych poděkovala Zdeňku Kühnovi za vstřícný přístup a odborné vedení této práce. Dále patří mé díky Zuzaně Vlčkové za závěrečné připomínky k textu. Děkuji Michaelu Sandelovi a týmu z justiceharvard.org za motivaci k dostudování práv a Petru Robejškovi za inspiraci k otevřenému myšlení.

Obsah

Úvod.....	1
1. Co je zneužití veřejného práva?.....	2
1.1. Definice	2
1.2. Kořeny	3
2. Zneužití práva v soukromém právu	5
2.1. Normy a komentář.....	6
2.2. Od dobrých mravů ke zneužití – vývoj soudní argumentace	7
2.2.1. Námitka promlčení.....	7
2.2.2. Pracovní právo	7
2.2.3. Výkon zadržovacího práva jako zneužití?	9
2.2.4. Prudké zvýšení nájemného a náhrada škody.....	10
2.3. Nový občanský zákoník	11
3. Veřejné právo	13
3.1. Daně.....	13
3.1.1. Potápěči	13
3.1.2. Potápěči II	16
3.1.3. Dovoz PC, Komerční Banka	17
3.1.4. Zpětný leasing a daň z příjmů	18
3.2. Konkurence zásady zákazu zneužití	20
3.2.1. Obcházení zákona	20
3.2.2. Silná kombinace – obcházení a zkrácení daně	21
3.2.3. Primossa – zneužití nebo podvod?	23
3.2.4. Den Matek – dissimulace nebo zneužití?	24
3.2.5. Dissimulace na gymnáziu Hradec Králové	25
3.3. Pochopit zneužití	27
4. U Evropského soudního dvora.....	28
4.1. Vznik doktríny - svoboda pohybu služeb.....	28
4.2. Svoboda usazování a právo společností, hospodářská politika	29
4.2.1. Emsland – Stärke.....	30
4.3. Volný pohyb osob, občanství	31
4.4. Daně.....	34
4.4.1. Halifax.....	36
4.4.2. Neharmonizovaná oblast přímých daní, Cadbury Schweppes	39
4.4.3. Harmonizované přímé daně	42
4.5. Obecná zásada?	43
5. Do světa	45
5.1. Kontinentálněprávní státy.....	45
5.1.1. Německo	45
5.1.2. Rakousko.....	47
5.1.3. Francie.....	48

5.1.4.	Holandsko	49
5.1.5.	Řecko.....	50
5.1.6.	Polsko.....	50
5.1.7.	Slovinsko.....	51
5.2.	Státy common law	51
5.2.1.	Anglie.....	51
5.2.2.	Austrálie	52
5.2.3.	Nový Zéland.....	53
5.3.	Poučení	53
6.	Konfrontace	55
6.1.	Legalita.....	55
6.1.1.	A znovu zákonnost.....	56
6.1.2.	Spor o paradigmatata dle Wintra	58
6.2.	Ochrana legitimních očekávání a právní jistota	58
6.3.	Lingvistika.....	60
6.4.	Ideologie.....	60
6.4.1.	Svoboda.....	61
6.4.2.	Identifikace.....	62
6.5.	Výsledek.....	63
Závěr.....	64
Seznam použitých zkratk.....	66
Seznam použité literatury a pramenů.....	67
Abstract.....	70
Abstrakt	72

Úvod

Když běžný absolvent některé z tuzemských právnických fakult zaslechne pojem zneužití práva, možná se mu nevybaví nic. Další alternativou je, že se mu vybaví zákaz zneužití práv jako princip, o kterém slyšel v občanském právu, a dál pak některé souvislosti, šikanózní výkon práv a tak dále. Ale zneužití veřejného práva? O zneužití veřejného práva se u nás (zatím) neučí. Je to problematika celkem komplexní, čerstvá a stále se vyvíjející. Její souvislosti vypovídají mnoho o našem právním řádu. A dotýká se všech, kdo v této zemi platí daně – tedy skoro každého, a navíc i právnických osob. Co to tedy zneužití veřejného práva vlastně je?

Zneužití veřejného práva je určité chování. Mohou se ho dopustit soukromé osoby – právnické nebo fyzické. Veřejné objektivní právo těmto osobám poskytuje určitá subjektivní práva neboli oprávnění. Osoby soukromého práva na základě toho mají možnost chovat se určitým způsobem. Celá tato práce se zabývá konkrétními příklady, přesto jeden jednoduchý na úvod: účastníci správního řízení mohou na základě správního řádu namítat podjatost úřední osoby, žádat o povolení změny obsahu podání, mají právo na tlumočnicka, nahlížet do spisu atd. Toto jsou práva, jejichž účelem je zajištění ochrany oprávněných zájmů účastníků. V naprosté většině případů tomuto svému účelu úspěšně slouží. Co však dělat ve chvíli, kdy účastník sice formálně využívá své právo na podání námítky podjatosti, fakticky však chce pouze blokovat průběh řízení například proto, že má zájem na co nejpozdějším vyřešení situace? Až donedávna byly soudy a správní orgány v podobných situacích bezbranné. Pak se ovšem objevil institut zneužití veřejného práva. Jak a proč se vyvinul? K čemu a komu přesně slouží? Kde jsou jeho teoretické kořeny? Jaké jsou výhody jeho aplikace a naopak největší slabiny?

Tato práce má ambice na tyto otázky odpovědět tím, že popíše současnou situaci v právu České republiky, Evropské unie i v zahraničních právních řádech, zanalyzuje ji a nakonec zásadu zákazu zneužití práva konfrontuje s dalšími právními principy, morálkou a ideologií.

1. Co je zneužití veřejného práva?

Prvním logickým zdrojem informací o neznámém pojmu by měla být právní teorie. Obrátme se proto krátce na naši právní vědu.

1.1. Definice

Viktor Knapp definuje zneužití práva jako chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Specifickým případem zneužití práva je šikanózní výkon práva – to jest, když někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná (tedy doktrína zákazu zneužití práva) je zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním.

Za příbuzný pojem Knapp označuje obcházení zákona, chování *in fraudem legis*. To spočívá v tom, že se někdo chová podle právní normy (*secundum legem*), ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.¹

Aleš Gerloch rozlišuje dva druhy chování a jednání v rozporu s právními normami. *Contra legem* – proti zákonu a *in fraudem legis* – obcházení zákona. U obcházení zákona jde o obcházení jeho ducha a smyslu, aby se záměrně dosáhlo výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího. Může spočívat ve využití mezery v právu (*de lege lata*) či určité nejasnosti v zákoně. Zajímavé je, že udělení postihu za jednání *in fraudem legis* Gerloch připouští pouze v soukromoprávních vztazích, kde se z hlediska subjektivního práva označuje jako zneužití práva. Ve veřejnoprávních vztazích může být udělen postih pouze za jednání *contra legem*.²

Dušan Hendrych charakterizuje zneužití subjektivního práva jako typ protiprávního chování, které sice formálně nepřekračuje hranice subjektivního práva, překračuje však hranice **společenské únosnosti** výkonu subjektivních práv, které jsou vymezeny v různých právních řádech různými kritérii (např. tzv. šikana, úmysl škodit jinému bez

¹ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1995. s. 184

² GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 311 s.

vlastního přímého užitku, poškození oprávněného zájmu nebo subjektivního práva jiné osoby, rozpor se společenským určením subjektivního práva a podobně). Zákaz zneužití práva se uplatňuje v procesu realizace subjektivních práv, a to tak, že takové subjektivní právo nelze vykonat, jeho výkon nepoživá právní ochrany či jeho výkon je sankcionován v případě, že v dané situaci poruší kritérium zákazu zneužití.³

1.2. Kořeny

Myšlenka zákazu zneužití práv v rozporu s jejich účelem má své právně-logické kořeny v ideji účelnosti práv. Tu lze charakterizovat jako východisko, které určuje jako závadný rozpor s účelem bez ohledu na to, jak jej hodnotí dobré mravy. Jde o materiální korektiv pojmání práva, to znamená hledisko, které zohledňuje i jiné, než formální prameny práva. Někteří tyto korektivy považují za *extralegální standarty*⁴, někteří naopak za neodmyslitelnou součást práva. Nedá se říci, že by idea účelnosti práv mezi materiálními korektivami neměla konkurenci. Za další je možné považovat například ideu, že působení abstraktní úpravy by nemělo urážet mínění slušných lidí a právní úprava by se tak neměla lidem odcizovat – neměla by být v rozporu s dobrými mravy. Nebo tezi, která za závadný považuje hrubý nepoměr mezi prospěchem oprávněného a újmou povinného – idea vyvážené ochrany zájmů, blízká dalšímu potenciálnímu korektivu - ideji spravedlivé právní úpravy.⁵ Tyto korektivy ale nejsou oddělitelné – navzájem se prolínají. Těžko lze například při aplikaci ideje účelnosti práv naprosto odhlédnout od jejich souladu s dobrými mravy a spravedlností. Další charakteristikou těchto hodnotových korektivů je fakt, že je nelze jednou provždy definovat. Mění se, s tím, jak se mění společenský hodnotový žebříček a jsou to právě tyto korektivy, z nichž pramení obecné zásady právní.

Jak správně podotýká Pulkrábek, to, zda vůbec může dojít k rozporu s účelem, závisí na zákonné formulaci práva. Vhodná formulace hypotézy či dispozice právní normy může zneužití práva předejít. Úplně by zákonodárce zneužití práva zabránil, kdyby každé právo formuloval se zřetelem ke všem konkrétním okolnostem, které mohou v životě nastat, a vyloučil právo za těch konkrétních okolností, jež znamenají závadnost (zneužití

³ HENDRYCH, Dušan, et al. *Právní slovník*. 3. rozš. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 1459 s.

⁴ GERLOCH, Aleš; TRYZNA, Jan . Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí. *Právní rozhledy*. 2007, 1

⁵ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Praha : Eurolex Bohemia, 2007 na str. 117

práva). Takovou situaci si lze jen těžko představit. Presumuje neomylného a absolutně kazuistického zákonodárce, který geniálně tuší veškeré situace, které mohou v životě nastat, hodnotí je a upravuje právem. Takový přístup by život degradoval na jakýsi druh počítačového programu a tvorbu právních norem na psaní jeho zdrojového kódu. Neboli, jak vyslovil Nejvyšší správní soud v níže zmíněném rozsudku *Potápěči*⁶, „*právo není matematika*”.

⁶ Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, čj. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz

2. Zneužití práva v soukromém právu

Nabízí se otázka, zda je opodstatněné zaobírat se v práci zaměřené na zneužití veřejného práva zneužitím práva soukromého. Vzhledem k tomu, že zneužití práva je institut projevující se jak v soukromém, tak veřejném právu, ovšem s některými odchylkami, opodstatněné to je. Proti striktnímu oddělování soukromého a veřejného práva a jejich principů hovoří i soudobá judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která akcentuje pojetí jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu. Například Ústavní soud přímo v souvislosti s aplikací daňových předpisů uvádí, že ač daňové předpisy zcela jistě náleží k právu veřejnému,

„[...]nelze mít za to, že mezi právem veřejným a soukromým je nepřekonatelná mez a že předpisy práva veřejného jsou aplikovatelné zcela bez ohledu na právo soukromé... Odkazuje-li proto veřejné právo na pojem práva soukromého, je povinností příslušného orgánu, který je činný na poli práva veřejného, interpretovat i aplikovat tyto soukromoprávní pojmy.“⁷

Veřejné právo se oproti právu soukromému vyznačuje nerovností subjektů, nadřazeností veřejné moci. Nositeli veřejné moci jsou stát a veřejnoprávní korporace, které jsou zároveň omezeny čl. 2 odst. 3 Ústavy v tom smyslu, že mohou činit jen to, co zákon dovoluje. Oproti tomu subjekt, který stojí na druhé straně veřejnoprávního vztahu, tedy jednotlivec, ať již jako osoba fyzická nebo právnická, má podle Ústavy dovoleno vše, co není zakázáno (čl. 2 odst. 4 Ústavy). Rozdíl mezi institutem zneužití práva v soukromém a veřejném právu by tudíž měl vyplývat z této charakteristiky veřejného práva. Zatímco v soukromém právu se jedná o zneužití oprávnění, které má subjekt oproti jiné soukromé osobě, ke zneužití veřejného práva může zpravidla dojít subjektem, na úkor státu reprezentujícího veřejný zájem.

Další podstatný rozdíl uvádí Jan Wintr⁸, když odlišuje soukromé a veřejné právo z „organického“ hlediska. Zatímco soukromé právo se vyvíjí po tisíciletí a odráží potřebu právní regulace běžných mezilidských vztahů, je veřejné právo naproti tomu výsledkem aktuálního společenského konsensu a předmětem politických střetů. Tento rozdíl se projevuje v rozdílnosti právních principů obou odvětví práva.

Z výše uvedeného vyplývá, že při aplikaci právních principů je třeba brát v potaz povahu právního odvětví, v němž k ní dochází. Dle autorky této práce však základní

⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, ve věci sp. zn. I. ÚS 531/05, www.nalus.usoud.cz

⁸ WINTR, Jan. *Říše principů : Obecné a odvětvové principy současného českého práva*. 1. Praha : Karolinum, 2006., str. 62

povaha právních principů je ve všech odvětvích práva stejná, pouze dochází k jejich rozdílné aplikaci.

2.1. Normy a komentář

Zákaz zneužití soukromého práva, konkrétně vlastnického, nalezneme už v Listině základních práv a svobod. Článek 11 odst. 3 zakazuje zneužití práva vlastnického.

Občanskoprávní literatura obecný zákaz zneužití práva neignoruje, například komentář k občanskému zákoníku profesora Švestky⁹ uvádí celkem čtyři podmínky ochrany výkonu subjektivního občanského práva – právo musí v době výkonu existovat, výkon práva musí být uplatněn v rámci zákona a zároveň být přiměřený s ohledem na cíl, kterého má být dosaženo, nesmí být v rozporu s dobrými mravy (*contra bonos mores*) a konečně výkon práva při střetu s jiným právem musí být v souladu s kolizními normami.

Pro zneužití práva je klíčová druhá podmínka. Výkon práva musí být uplatněn v rámci zákona, tj. v souladu s jeho obsahem, a zároveň být přiměřený (proporcionální) s ohledem na cíl, kterého má být dosaženo, neboli řečeno slovy § 3 odst. 1 nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiného; v opačném případě by šlo o zneužití (*abusus*) výkonu práva, který není dovolen, a je proto sankcionován. To znamená, že prof. Švestka interpretuje §3 odst. 1 občanského zákoníku jako klauzuli vyjadřující zákaz zneužití:

„Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.“

Dodává, že pokud jednou výkon práva zákonný rámec překročí a střetne se s jiným právem, jde o vybočení (*exces*) z výkonu práva, a rušitel je postižen – podle povahy zasaženého (porušeného či ohroženého) práva – různými druhy sankcí (náhradou škody, neplatností). Takový „výkon práva“ ve skutečnosti žádným výkonem práva není. Je výkonem práva jen zdánlivým.

Při srovnání s obsahem kapitoly 1.1. je zřejmé, že mezi právními vědci panuje, co se týče charakteristiky zneužití práva, shoda.

⁹ ŠVESTKA, Jiří. *Občanský zákoník: komentář*, 2. sv. 2. vyd. Praha : Beck, 2009. 2471 s.

2.2. Od dobrých mravů ke zneužití – vývoj soudní argumentace

Nejvyšší soud se případy jednání, které sice formálně odpovídá právu, de facto však sleduje škodlivý cíl, zabývá již od devadesátých let. Pojetí takového jednání však vždy nebylo konstantní a neměnné, jak ukazují následující rozsudky.

2.2.1. Námitka promlčení

V devadesátých letech se naše civilní soudy zdráhaly užívat zákazu zneužití práva ve své argumentaci. Byl užíván obecnější institut jednání proti dobrým mravům, například v případě námítka promlčení:¹⁰

Uplatnění promlčecí námítka by se přičilo dobrým mravům jen v těch výjimečných případech, kdy by bylo výrazem zneužití tohoto práva na úkor účastníka, který marné uplynutí promlčecí doby nezavinil, a vůči němuž by za takové situace zánik nároku na plnění v důsledku uplynutí promlčecí doby byl nepřiměřeně tvrdým postihem ve srovnání s rozsahem a charakterem jím uplatňovaného práva a s důvody, pro které své právo včas neuplatnil. Tyto okolnosti by přitom musely být naplněny v natolik výjimečné intenzitě, aby byl odůvodněn tak významný zásah do principu právní jistoty, jakým je odepření práva uplatnit námitku promlčení.“

Tento rozsudek argumentuje jednáním proti dobrým mravům zmiňuje zneužití práva jako projev jednání proti dobrým mravům.

2.2.2. Pracovní právo

V pracovním právu bylo zneužití výslovně upraveno v zákoníku práce platném do novelizace provedené zákonem č. 436/2004 Sb. V § 7 odst. 2 bylo stanoveno:

„Nikdo nesmí výkonu práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů zneužívat na újmu jiného účastníka pracovněprávního vztahu ...“

Judikatura pak podala celkem jasné vysvětlení toho, za jakých okolností ke zneužití práva mohlo a nemohlo dojít. Stalo se tak v případě zaměstnance Ministerstva zahraničních věcí ČR, který byl po několika letech přeložen k dlouhodobému výkonu práce v zahraničí. Tento diplomat (žalovaný) se na svůj zahraniční pobyt řádně připravil, například prodal svůj rok starý automobil a zaplatil v předstihu nájemné za byt, plánovanému ročnímu pobytu v zahraničí se přizpůsobila i jeho manželka a dcera. Den po svém příjezdu do D., kde měl svůj nový úřad vykonávat, však již žalovaný

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. 3 Cdon 69/96, publikovaný v časopise Soudní judikatura 8/1997 pod č. 62

oznámil velvyslanci, že rozvazuje pracovní poměr a den nato předal velvyslanci výpověď z pracovního poměru. Tři dny po svém příjezdu do D. odcestoval i s rodinou nazpět. Náklady na přepravu žalovaného, jeho rodinných příslušníků a jejich svršků platil žalobce. Dosáhly výše 117.565,80 Kč a žalobce se v soudním řízení domáhal stanovení povinnosti k jejich uhrazení žalovanému i s úroky.

Nejvyšší soud dovolání žalobce zamítl, jelikož:

„...z výsledků dokazování nevyplývá, že žalovaný byl při cestě do místa přidělení v zahraničí a následně při jednání o rozvázání pracovního poměru přímo veden úmyslem způsobit žalobci tuto újmu. Z obsahu spisu se podává, že zmíněná újma je spíše výše uvedeným nevitáným vedlejším následkem jednání žalovaného, což samo o sobě neumožňuje učinit závěr o zneužití práva...“
V právní větě pak NS vyjádřil, že „za zneužití výkonu práva lze považovat pouze takové chování, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž, které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit újmu jinému účastníku.“¹¹

Nejvyšší soud zdůraznil jako rozlišovací kritérium pro zneužití práva cíl chování, kterým v rozporu s ustálenými dobrými mravy je přímý úmysl způsobení újmy jinému účastníku.

Otázkou zůstává, jak by se Nejvyšší soud s podobnou otázkou vypořádal dnes, při nedostatku legální pracovněprávní definice zneužití práva a nahrazení institutu zneužití práva institutem jednání proti dobrým mravům. Existují sice poměrně čerstvé rozsudky, jež s pojmem zneužití práva pracují, např. Rozsudek NS ze dne 22. září 2009 sp. zn. 21 Cdo 1550/2008, ale pouze na základě nepravé retroaktivity - jedná se o právní vztahy, vzniklé podle zákoníku práce před novelou zákonem č. 436/2004 Sb.

Dnešní zakotvení zákazu zneužití práva lze dovozovat z § 14 odstavce 1 zákoníku práce¹²:

Výkon práv a povinností vyplývajících z pracovněprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiného účastníka pracovněprávního vztahu a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.

Znění je prakticky shodné s § 3 odst. 1 občanského zákoníku. Nejvyšší soud však zatím se zneužitím práv vyplývajících z pracovněprávního vztahu na základě tohoto zákona nepracoval. Lze však předpokládat, že argumentace by byla podobná té, jakou užívá v případech řídicích se občanským zákoníkem.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28.6.2000 sp. zn. 21 Cdo 992/99, in: *Soudní judikatura*. 2000, č. 126; Nejvyšší soud České republiky: Zneužití výkonu práva. *Právní rozhledy*. 2000, 10, s. 463.

¹² Zákon č. 262/2006, Sb., Zákoník práce

2.2.3. Výkon zadržovacího práva jako zneužití?

V kauze *Dacia Break*¹³ Nejvyšší soud odmítl označit za zneužití práva výkon zadržovacího práva autoservisem. Žalobce tvrdil, že poté, co (on, žalobce) nezaplátil včas cenu servisní opravy automobilu Dacia 1310 Break, autoservis (žalovaný) automobil zadržel a tím porušil § 3 odst. 1 občanského zákoníku. Majitel vozu se z toho důvodu domáhal náhrady škody.

Nejvyšší soud se pustil do komplexní analýzy pojmu subjektivní právo a jeho zneužití, v rámci níž se dostal i k pojmu zneužití práva.

„Výkon práva [...] postrádá protiprávnosti, děje-li se v souladu s právem. Objektivní právo předpokládá, že výkon práva směřuje k uskutečnění cíle sledovaného právní normou. Jestliže však jednatel sice koná v mezích svého práva, ale prostřednictvím realizace chování jinak právem dovoleného sleduje poškození druhého účastníka právního vztahu, jedná se sice o výkon práva, ale o výkon práva závadný, kdy jednání a jeho výsledek se snad zcela shodují s výsledkem, který mělo právo na zřeteli, ale kdy jednání bylo učiněno nikoliv za účelem dosažení výsledků, k jejichž docílení byla jednatelmu propůjčena ochrana, nýbrž aby bylo dosaženo výsledků jiných, které jsou jinak považovány za nevíтанý vedlejší následek tohoto jednání. Takový výkon práva, i když je se zákonem formálně v souladu, je ve skutečnosti výkonem práva jen zdánlivým; účelem zde není vykonat právo, ale poškodit jiného, neboť jednatel v rozporu s ustálenými dobrými mravy je přímo veden úmyslem způsobit jinému účastníku újmu, zatímco dosažení vlastního smyslu a účelu sledovaného právní normou zůstává pro něho vedlejší a je z hlediska jednatelova bez významu. Toto zneužití výkonu subjektivního práva (označované rovněž jako šikanózní výkon práva), kdy je výkon práva ve skutečnosti toliko prostředkem umožňujícím poškodit jiného účastníka občanskoprávních vztahů, ustanovení § 3 odst. 1 obč. zák. nepřipouští.

Nejvyšší soud tedy pojmy zneužití výkonu subjektivního práva a šikanózní výkon práva užil v synonymickém vztahu jako podskupinu jednání proti dobrým mravům dle § 3 odst. 1 občanského zákoníku.

To je pojetí poměrně diskutabilní, jako vhodnější se dle Pulkrábka¹⁴ i autorky této práce jeví institut zneužití práva v rozporu s jeho účelem vnímat jako nadřazený pojem, pod nějž lze podřadit (subsumovat) právě šikanu, a dále ostatní jednání, kdy užitek sledovaný oprávněným je jiného druhu, než sledují právo zakotvující normy. Může jít o účel jinak právem (čili jinými právními normami) podporovaný, ale i veskrze zavrženíhodný.

Nejvyšší soud dále zneužití práva v tomto případě nepřipustil, když vyslovil, že

„... nelze z okolností uváděných žalobcem dovozovat, že by žalovaný výkonem zadržovacího práva nesledoval zajištění své splatné peněžité pohledávky žalobcem a že by tedy skutečným cílem jeho chování bylo jen poškození žalobce. Z výsledků dokazování nevyplývá, že žalovaný

¹³ Rozsudek NS ze dne 6. března 2002 sp. zn. 21 Cdo 624/2001, www.nsoud.cz

¹⁴ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Praha : Eurolex Bohemia, 2007 s. 107 a násl.

byl při zadržení osobního automobilu přímo veden úmyslem způsobit žalobci škodu nebo jinou újmu. Došlo-li u žalobce ke škodě, jde spíše jen o nevídaný vedlejší následek jednání žalovaného, což samo o sobě neumožňuje učinit závěr o zneužití práva nebo jednání v rozporu s dobrými mravy.“

Pro rozlišení, zda je výkon práva zneužitím či oprávněným výkonem, je klíčový účel předmětného jednání. Tím je v případě zneužití výkonu subjektivního práva, označovaného též jako šikanózní výkon práva, poškození jiného účastníka, způsobení mu újmy. Pokud jedné straně právního vztahu vznikne v důsledku výkonu práva druhou stranou škoda, nejedná se ani o zneužití práva ani o jednání v rozporu s dobrými mravy, pokud tato škoda nebyla účelem výkonu práva.

2.2.4. Prudké zvýšení nájemného a náhrada škody

Praktický význam zákazu zneužití práv se projevil v rozsudku Nejvyššího soudu *Nebytové prostory Praha 6*¹⁵. Situace, již se soud zabýval, vznikla následovně. Městská část Praha 6 jako pronajímatel donutila nájemce nebytových prostor k uzavření nových nájemních smluv s novým správcem nemovitosti, v nichž bylo určeno několikanásobně vyšší nájemné, než dosud. Nájemné bylo pro nájemce likvidačním, pro jeho neplacení dostal zanedlouho výpověď z nájmu ze všech prostor a následně také vstoupil do likvidace. Pronajímatel poté pronajal prostory jiným společností za nájemné, které přibližně odpovídalo nájemnému, které žalobce platil před nuceným zvýšením. Nájemce se v soudním sporu domáhal náhrady škody a tvrdil, že jednání pronajímatele odporovalo dobrým mravům. Nejvyšší soud dal nájemci za pravdu, identifikoval chování pronajímatele jako šikanózní výkon práva. Zvýšením nájemného v roce 1998 pronajímateli ve skutečnosti nešlo o to, aby umožnil nájemci pokračovat v nájmu (což v dovolání namítal). Sledoval jiný účel – znemožnit nájemci další podnikání v tomto objektu. Tím se pronajímatel dopustil šikanózního výkonu práva a byl nucen zaplatit žalobci náhradu škody i ušlý zisk ve výši zhruba sedmnácti milionů korun.

Nejvyšší soud doslova v rozsudku uvedl:

„...odpovědnost za úmyslné jednání proti dobrým mravům zahrnuje jak případy právem neupraveného jednání, tak právě případy oprávněného výkonu práva, který směřuje k poškození jiného, neodporuje sice přímo zákonu a nedosahuje intenzity protiprávnosti, ale je v rozporu s dobrými mravy. Znamená to, že i když škůdce vykonává své právo, avšak způsobem, který záměrně poškozuje jiného a vede k nepřiměřeným důsledkům, jde o tzv. šikanózní výkon práva, jenž je sankcionován právě ustanovením § 424 obč. zák.“

¹⁵ Rozsudek NS sp. zn. 25 Cdo 874/2005 ze dne 31. 1. 2007, www.nsouid.cz

„Šikanozní výkon práva (tedy nikoliv jen „nemravný“ zásah do smluvních vztahů) je jednáním proti dobrým mravům. Zásada „nikdo nesmí zneužívat svého práva jednáním proti dobrým mravům“ platí právě v případech, kdy jde o jednání dovolené, nikoliv protiprávní, avšak v konkrétních souvislostech naplňující znaky nemravného jednání.“

Nejvyšší soud zařadil šikanozní výkon práva do pomyslné množiny jednání proti dobrým mravům, jehož protizákonnost se opírá o již výše zmiňovaný § 3 odst. 1 občanského zákoníku¹⁶. Dále NS potvrdil, že § 424 občanského zákoníku¹⁷ zakládá odpovědnost za škodu způsobenou úmyslným jednáním proti dobrým mravům.

Jednání je sice (v souladu s předchozí judikaturou) označeno za jednání proti dobrým mravům, soud však argumentuje zásadou zákazu zneužití práv jednáním proti dobrým mravům, která se vztahuje na nikoliv protiprávní, nemravné jednání – v závislosti na konkrétních souvislostech.

2.3. Nový občanský zákoník

Připravovaná novela občanského zákoníku¹⁸ je důležitým ukazatelem budoucího vývoje pojetí principu zákazu zneužití práva v českém právu. V § 8 dochází princip zákazu zneužití práva výslovné kodifikace. Zní takto: „*Zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany.*“

Důvodová zpráva¹⁹ pak k § 8 uvádí, že se jedná o nutné zakotvení dvou soukromoprávních principů, a to *Neminem laedid qui iure suo utitur* (Kdo vykonává svoje právo, nikomu neškodí) a *Mal enim iure nostra uti non debemus* (Nemáme však zneužívat svoje právo). Nezakazuje se samotný výkon práva, jímž se právo zneužívá, a to proto, že zneužití není výkonem práva, nýbrž jde o protiprávní (nedovolený) čin, takže mu nelze přiznat ochranu. Jak dále důvodová zpráva uvádí, vzhledem k tomu, že i zákaz zneužití může být zneužit, klade se důraz na zákaz činů, kterými je právo zjevně zneužito a v pochybnostech musí být chráněn ten, kdo subjektivní právo má a dovolává se jej. Sankcí za zneužití práva je odmítnutí právní ochrany zdánlivého výkonu práva.

Dále důvodová zpráva zmiňuje zvláštní případ zneužití práva – šikanu, tedy chování, jímž se právo zneužívá za tím hlavním účelem, aby druhé straně byla způsobena škoda.

¹⁶ „Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.“

¹⁷ „Za škodu odpovídá i ten, kdo ji způsobil úmyslným jednáním proti dobrým mravům.“

¹⁸ Ke stažení na internetových stránkách ministerstva vnitra,

<http://portal.justice.cz/ms/soubor.aspx?id=67778>

¹⁹ Ke stažení na internetových stránkách ministerstva vnitra,

<http://portal.justice.cz/ms/soubor.aspx?id=66428>

To je rozdílné pojetí oproti tomu v rozsudku Dacia Break, jak byl zmíněn výše, ale také pojetí dle názoru autorky kvalitnější. Na šikanu pamatují zvláštní ustanovení při úpravě věcných práv a práv obligačních. § 2642 návrhu občanského zákoníku o náhradě škody říká: *„Škodu nahradí i ten, kdo ji způsobil úmyslným jednáním proti dobrým mravům; vykonával-li však své právo, je povinen k náhradě, jen sledoval-li jako hlavní účel poškození jiného.“* Tuto novinku v podobě výslovného zakotvení šikanózního výkonu práva lze hodnotit pozitivně, i když nehovoří výslovně o zneužití. Další dobrou zprávou je podmínka, aby účel poškodit jiného byl účelem hlavním. Koresponduje to s dosavadním vývojem soukromoprávní judikatury, jak byl popsán výše. Důvodová zpráva ke změně pojetí uvádí jen to, že odpovědnost za škodu způsobenou úmyslným jednáním proti dobrým mravům je nově pojímána jako obecný, a nikoliv zvláštní druh odpovědnosti, protože i kategorie dobrých mravů je obecnou kategorií soukromého práva.

3. Veřejné právo

Veřejné právo v této práci znamená především právo daňové, protože princip zákazu zneužití se u nás prosadil zejména tam. Objevil se jako „blesk z čistého nebe“ v roce 2005 v rozhodnutí *Potápěči*, jako nástroj zabránění příliš agresivnímu daňovému plánování. Lze však tvrdit, že tento princip ve veřejném právu dříve neexistoval? Odpověď trpělivý čtenář najde teprve v kapitole 6. Tato, třetí, kapitola se zabývá nalézáním a vytyčováním hranic principu zákazu zneužití práva v našem veřejném právu, neaspiruje však na popsání jeho vzniku.

3.1. Daně

Zneužití subjektivního daňového práva je třeba odlišovat od příbuzných pojmů z daňové oblasti, jako jsou daňové plánování a zkrácení daně.

Daňové plánování je běžnou činností daňových subjektů, spočívající v uspořádávání záležitostí tak, aby výsledná daňová povinnost byla co nejnižší. Za daňové plánování vydávají subjekty často své jednání, jímž naplňují podstatu zneužití práva.

Oproti tomu zkrácení daně je trestným činem podle § 240 trestního zákoníku. Je to takové jednání, které směřuje k vyměření nižší daňové²⁰ povinnosti tím, že pachatel zkreslí nebo zatají podklady, které mají sloužit ke správnému vyměření daně.

Zneužití subjektivního daňového práva je chování, které se dvěma výše uvedenými pojmy spojuje společný záměr subjektu, a to snížit maximálně daňovou povinnost. Není ale možné ho označit za trestný čin nebo za správní delikt. Daňové orgány ho pouze mají právo nevzít v úvahu při vyměřování daňové povinnosti.

3.1.1. Potápěči

V České republice se s pojmem zneužití veřejného práva v souvislosti s daněmi setkáváme poprvé v rozsudku Nejvyššího správního soudu, který z důvodu oblíbených aktivit aktérů skutkové situace nazýváme „Potápěči“²¹. Jednalo se o situaci, kdy správce daně odmítl uznat hodnotu darů zaplacených daňovým subjektem podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Správce daně následně subjektu doměřil daň z příjmů

²⁰ nebo jiné obdobné, viz § 240 trestního zákoníku

²¹ Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, čj. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz

fyzických osob, jako kdyby subjekt tyto dary vůbec neposkytl. Dary byly totiž poskytnuty sdružení, jehož členy byli daňový subjekt (pan Ing. Petr B.) a blízcí členové jeho rodiny (jeho manželka a tři děti, a dále švagr a synovec žalobce) a prostředky poskytnuté sdružení byly použity výlučně na potřeby členů sdružení, respektive jejich dětí. Tak de facto za dary poskytnuté sebou samotnými nakoupili členové sobě a svým blízkým sportovní vybavení, literaturu, uhradili jimi výdaje na cesty do školy a na hory, na zimní tábor, předplatné do fitcentra, jazykový kurz, potápěčské expedice, vstupné na muzikály a do posilovny, výuku cizího jazyka apod.

Nejvyšší správní soud shledal takový výkon práva nepřijatelným a poskytl k tomu velmi důkladné odůvodnění.

„Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. [...] Smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo.

Nejvyšší správní soud považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku K. v. – z. – v., jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit.“

Dále Soud uvedl, že bezpochyby jediným důvodem zvolení výše uvedeného postupu bylo snížení základu daně. Kdyby totiž takový důvod nebyl, uskutečňoval by žalobce svou vyživovací povinnost přímo.

„Právě tento znak, tedy že žalobce spolek využíval jako prostředníka k financování nejrůznějších aktivit svých dětí (aby následně mohl hodnotu daru odečíst od základu daně), je sám o sobě evidentně neracionální; rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity hradil svým dětem přímo.“

Pojmy „absence hodnotové neutrality“ a „rozumné (racionální) uspořádání společenských vztahů“ – ty jsou podle výše citovaného klíčové pro legitimizaci užití institutu zneužití práva v argumentaci správního soudnictví. Tento judikát poprvé výslovně zakotvuje povinnost daňových subjektů vážít, zda jejich jednání skutečně

odpovídá tomuto rozumnému uspořádání – a to i v případech, kdy formálně jednání neodporuje zákonu.

Je sporné, zda tyto pojmy nekladou na účastníky daňověprávních vztahů příliš velkou zátěž. Jakým způsobem bude daňový subjekt zjišťovat, zda jeho daňová optimalizace je v souladu s hodnotami a racionálním uspořádáním společenských vztahů, a co ty výrazy vlastně znamenají? Správní orgány mohou na základě této charakteristiky postupovat tak, jak činí v případě neurčitých právních pojmů a užít správního uvážení.

V dalších odstavcích NSS označil institut zákazu zneužití subjektivních práv k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, takže i jejich členů za **materiální korektiv formálního pojmání práva**, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti).

„Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla; [...] nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností – ostatně právo není matematika –, kdy se zákazu zneužití – jakožto výjimky z pravidla – použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovském uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“

Tento odstavec popisuje, jakým způsobem má být institut zneužití práva uplatňován v rozhodovací praxi – na základě soudcovského uvážení a rozmyslu.

Dále NSS vymezil zneužití práva v předmětném případě proti zastřenému právnímu úkonu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu – o ten se nejednalo, protože žalobce právní úkony nečinil naoko a nic jimi nezastíral²². Nešlo ani o obcházení zákona, jelikož žalobce postupoval zcela v souladu s dikcí zákona o daních z příjmu.

Absenci rozporu s principy vyplývajícími z ústavního a mezinárodního práva vysvětluje NSS tím, že jeho výklad odpovídá smyslu práva a smyslu právní regulace a poukazuje na čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod²³, jež vychází z koncepce vlastnictví jako sociální funkce.

Důležitým aspektem tohoto rozsudku, kromě toho, že vůbec poprvé užívá pojem zákazu zneužití v daňovém právu, je charakteristika způsobu, jakým mají soudci zneužití hodnotit. Zákaz zneužití je výjimka z pravidla, tedy *lex specialis* vůči oprávněním subjektů. Soud má dle NSS zneužití posoudit na základě svého uvážení a rozmyslu a za

²² Naproti tomu viz rozsudek NSS ze dne 13. května 2010, čj. 1 Afs 11/2010 – 94, v této práci níže

²³ „Vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Jeho výkon nesmí poškozovat lidské zdraví, přírodu a životní prostředí nad míru stanovenou zákonem.“

užití neurčitých pojmů jako spravedlnost, hodnotové zaměření zákona, racionalita uspořádání společenských vztahů. To jsou pojmy, které sice nejsou významově prázdné, mohou se však jimi stát v závislosti na osobě soudce, který je vykládá. Jistě budou existovat soudci tíhnoucí spíše k právnímu pozitivismu, kteří, pokud by rozhodovali na základě tohoto judikátu, by mohli i nadále jednání naplňující podstatu zneužití (jak zde bylo charakterizováno) ignorovat. To by jim ani nešlo vytýkat, jelikož pozitivněprávní orientace je věcí názoru. Stanovení přesných pravidel není možné, protože právo není matematika. To je pravda, podstatou zákazu zneužití jistě je obsahová pružnost, v tomto rozhodnutí se však volnost soudcovskému uvážení dává zřejmě až příliš veliká. Institut zákazu zneužití práva čekal na další a podrobnější vymezení.

3.1.2. Potápěči II

Totožnou skutkovou situaci řešil NSS nedlouho po Potápěčích. A překvapivě, ač při totožném skutkovém stavu došel ke stejnému závěru – totiž že jednání odporuje právu – postavil své rozhodnutí na naprosto odlišné argumentaci.²⁴

Proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové se odvolávala jiná členka sdružení. Nejvyšší správní soud došel k závěru, že v daném případě došlo k obcházení zákona, které odporuje zásadě materiální pravdy dle § 2 odst. 7 daňového řádu²⁵, jelikož ačkoli hypoteticky (formálně) bylo možné přijmout za člena Klubu další osobu, relevantní je faktický stav (materiální pravda), a ten se z obsahu spisu jednoznačně jeví tak, že v rozhodném období byli členy Klubu výhradně rodinní příslušníci stěžovatelky. Fakticky tak NSS identifikoval situaci jako dissimulaci, tedy zastírání skutečného stavu. Uvedl, že zásadní otázkou není příbuzenství členů Klubu, ale důvod vzniku tohoto sdružení. To je argumentace, která sice, narozdíl od nalezení principu zákazu zneužití práva v prvním případě, má oporu v psaném právu²⁶, vzhledem k vývoji judikatury v té době se ale rozhodnutí dá označit spíše za chybné. NSS totiž již předtím identifikoval princip zákazu zneužití práva, správné by tedy bylo nadále rozvíjet tuto doktrínu, nebo

²⁴ Rozsudek NSS ze dne 19. ledna 2006, čj. 7 Afs 115/2004 - 47, www.nssoud.cz

²⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – „*Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*“.

²⁶ GERLOCH, Aleš; TRYZNA, Jan. Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí. *Právní rozhledy*. 2007, 1

se s ní minimálně vypořádat v argumentaci a předložením k rozhodnutí rozšířenému senátu.

3.1.3. Dovoz PC, Komerční Banka

V roce 2003 a 2004 dovážel stěžovatel počítače a počítačové komponenty do ČR. NSS pak řešil výkladový spor mezi stěžovatelem a Městským soudem v Praze ohledně § 19 odst. 1 a dalších tehdejšího zákona o DPH²⁷. A to konkrétně o to, zda se v důsledku novelizace jmenovaného paragrafu, provedené zákonem č. 322/2003 Sb., přestala na zboží z dovozu vztahovat povinnost krátit odpočet daně podle pravidel uvedených v § 19a. Nejvyšší správní soud rozhodl, že

„podle právního stavu účinného od 1. 10. 2003 do konce účinnosti zákona o DPH (tj. do 30. 4. 2004) neměl při uplatnění odpočtu DPH u zboží z dovozu plátce této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a zákona o DPH, použil-li zboží k účelům, které by – pokud by se na ně § 19a vztahoval – povinnost krátit odpočet zakládaly, a nejednalo-li se v konkrétním případě o zneužití jeho práva na odpočet DPH v nekrácené výši.“²⁸

Tento velmi kvalitně odůvodněný rozsudek je pro problematiku zneužití práva důležitý proto, že NSS se v části V.j zaobírá otázkou, zda stěžovatel tím, že odmítal krátit odpočet DPH, nezneužíval svého práva. Nakonec NSS došel k závěru (jak již napovídá výše citovaný úryvek), že nezneužíval. Proč? NSS vymezil s odkazem na rozhodnutí ve věci *Halifax a Potápěčů* dvě nutné podmínky existence zneužití práva: za prvé - relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně a za druhé - přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH. Jak konstatoval, nebyla naplněna první podmínka.

„Žádné skutečnosti, jež byly zjištěny v daňovém řízení či v řízení před Městským soudem v Praze, neopravňují Nejvyšší správní soud k závěru, že by nákup dotyčného zboží měl toliko účel pouhého získání nároku vůči správci daně či že byl hlavním účelem této transakce, neboť dotyčné zboží stěžovatel zjevně mohl velmi dobře používat k provozování své standardní podnikatelské činnosti a je zcela v souladu se zdravým rozumem a pravidly řádného hospodaření, že uvedené zboží by si pro účely výkonu své podnikatelské činnosti pořizoval“

Protože dvě výše uvedené podmínky existence zneužití práva musejí být splněny kumulative, stačilo nesplnění jedné z nich soudu k závěru, že právo nebylo zneužito.

²⁷ Zákon č. 588/1992, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz

Velmi zajímavé je toto odůvodnění také z hlediska hodnocení konfliktů interpretačních metod, které velmi důkladně a logicky rozebírá.

Skvělé odůvodnění „Dovozy PC“ do značné míry převzal rozšířený senát NSS v rozsudku „Komerční banka“²⁹. V tomto případě šlo o právně totožnou a skutkově podobnou situaci, v níž ale sedmý senát Nejvyššího správního soudu došel k opačnému výkladu zákona, než druhý senát v „Dovozy PC“ o dva roky dříve. Jak je ale uvedeno výše, rozšířený senát složený ze sedmi soudců nakonec aproboval výklad uplatněný druhým senátem NSS v případě „Dovoz PC“.

3.1.4. Zpětný leasing a daň z příjmů

V neprospěch subjektu rozhodl Nejvyšší správní soud v případě Typos³⁰. Společnost TYPOS-Digital Print, spol. s r. o.³¹ pořídila tiskařské zařízení Duplex Océ od leasingové společnosti na základě smlouvy ze dne 30. 6. 1998 o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Jednotlivé leasingové splátky Typos oprávněně zahrnoval mezi daňově uznatelné výdaje. Typos na základě kupní smlouvy ze dne 15. 10. 2001 zařízení nabyt a zařadil do svého hmotného majetku. Kupní cena činila 12 285 368 Kč. Díky rychlému rozvoji technologie ale již neodpovídala skutečné hodnotě pořízeného zařízení – ta dle vyjádření výrobce, které stěžovatel předložil v rámci daňového řízení, v té době činila zhruba 550 tis. Kč.

Místo postupného odepisování výdajů stěžovatel volil cestu zpětného prodeje zařízení leasingové společnosti za cenu 533 tis. Kč kombinovanou s dalším leasingem za tutéž cenu. Dle zprávy jednatele jednatel nepokládal za „ekonomicky únosné“ dané zařízení po dobu 6 let odepisovat, a proto bylo rozhodnuto o využití zpětného leasingu. Správce daně odmítl prodej a následný leasing (zpětný leasing) společností Typos leasingové společnosti uznat – tím by se totiž oněch zhruba 12 milionů započítalo jako zůstatková cena a částka by nemusela být postupně odepisována. Nejvyšší správní soud kasační stížnost společnosti Typos zamítl.

„Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že účel těchto transakcí byl jiný, než pouhé obejití zákonných ustanovení o odpisech hmotného majetku a okamžité zahrnutí rozhodující části výdajů na pořízení

²⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, www.nssoud.cz

³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108, www.nssoud.cz

³¹ Společnost TYPOS-Digital Print, spol. s r. o. zanikla ke dni 31. 8. 2007 sloučením s nástupnickou společností TYPOS, tiskařské závody, a. s., pro účely diplomové práce dále postačí označení „Typos“ nebo „stěžovatel“

stroje do daňového základu v roce 2001. Zařízení zůstalo po celou dobu v užívání stěžovatele, přičemž druhá kupní ani leasingová smlouva nepřinesla ani pro jednu ze smluvních stran zřejmý ekonomický užitek. Příjem stěžovatele ve výši 533 tis. Kč se jeví jako zanedbatelný v porovnání s výdaji, které stěžovatel musel v souvislosti se zařízením Océ vynaložit, zejména když stěžovatel v témže roce 2001 zaplatil pouze za splátky prvního leasingu částku 4,275 mil. Kč a zároveň byl nucen na zaplacení kupní ceny ve výši 12,3 mil Kč čerpat bankovní úvěr. Nejvyšší správní soud proto neakceptoval vysvětlení stěžovatele, že účelem tzv. zpětného leasingu bylo i v daném případě zlepšení cash flow či zlepšení celkové finanční situace stěžovatele. Tato typická funkce zpětného leasingu, který běžně slouží jako forma úvěru poskytovaného leasingovou společností nájemci, nebyla v daném případě, vzhledem k nízké částce, kterou stěžovatel takto inkasoval, naplněna. Ani leasingové společnosti nepřinesl zpětný leasing ve srovnání s předchozí operací významnější zisk. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neposkytl jiné věrohodné vysvětlení, nasvědčují dané okolnosti tomu, že stěžovatel byl veden snahou kompenzovat na úkor svých daňových povinností negativní dopady podnikatelského rozhodnutí, které učinil v roce 1998, a leasingová společnost, pro niž se naopak původní leasingová smlouva z roku 1998 ukázala být velmi výhodnou, s tímto postupem za této situace souhlasila.“

Podle soudu tedy stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání ekonomického či jiného racionálního účelu operace. Nedokázal, že uplatněné výdaje skutečně vynaložil na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, tedy příjmů z takové činnosti, jež má ve smyslu výše uvedeného výkladu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů svůj ekonomický nebo jiný samostatný účel. NSS argumentoval zejména zanedbatelností částky, kterou společnost Typos prodejem tiskařského zařízení získala (533 tisíc Kč) vzhledem k ostatním výdajům a nenaplněním typické funkce zpětného leasingu, tj. formy úvěru. Zde je achillova pata rozhodnutí – kdyby stěžovatel, ovšem již ve správním daňovém řízení, dokázal, že je v souladu s obchodními zvyklostmi využívání zpětného leasingu i v obdobných situacích (při daném nepoměru relevantních finančních částek), značně by své procesní postavení posílil.³² To ovšem neudělal a ani se o to nepokusil.

„Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná [...] o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu.“

Touto argumentací vstoupil Nejvyšší správní soud na tenký led. Ukazují se zde slabá místa aplikace principu zákazu zneužití práva našimi soudy. Není propracována metodologie posuzování zákazu zneužití a soudy mají příliš velký prostor pro volné uvážení. V situaci, kdy je aplikována obecná zásada zákazu zneužití práva na takto

³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.2.2010, čj. 1 Afs 103/2009 - 232, www.nssoud.cz, bod č. 43

velmi složitou skutkovou situaci, je otázkou, zda soud je a zda má vůbec být kompetentní k posouzení takové situace.

3.2. Konkurence zásady zákazu zneužití

Předchozí kapitola popisovala dosavadní vývoj judikatury pracující s doktrínou zákazu zneužití subjektivních daňových práv. Jak ovšem bude demonstrovat tato kapitola, situace není tak úplně jednoduchá a doktríně zneužití mezi materiálními korektivy konkurují další. Míra, do jaké se jejich významy navzájem přesahují, je však různá.

3.2.1. Obcházení zákona

V rozhodnutí ve věci společnosti Typos se objevuje pojem „obejití zákonných ustanovení“³³. Jedná se o výraz, který je těžko možné ignorovat. Obcházení zákona je v daňovém právu samostatným institutem. Vychází z § 39 občanského zákoníku³⁴ a v oblasti daní je aplikován skutečně zřídka. Vyvinul se v reakci na potřebu určité obsahové pružnosti³⁵ daňového práva, ale na rozdíl od zneužití práva je jeho důsledkem absolutní neplatnost právního úkonu. Předpokládá existenci konkrétního pravidla, kterému se daňový subjekt vyhýbá. Definici podal Ústavní soud:

„podle § 39 ObčZ je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům, absolutně neplatný. Absolutní neplatnost nastává bez dalšího přímo ze zákona. Soud k absolutní neplatnosti přihlíží i bez návrhu z úřední povinnosti ex officio.“

„Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“

Až do vydání rozhodnutí NSS ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89 bohužel správní soudy často zaměňovaly obcházení zákona s dissimulací. Zde však došlo k jasnému oddělení pojmů:

³³ ve výše citované pasáži, která zní: „Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že účel těchto transakcí byl jiný, než pouhé obejití zákonných ustanovení o odpisech hmotného majetku a okamžité zahrnutí rozhodující části výdajů na pořízení stroje do daňového základu v roce 2001“

³⁴ „Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům.“

³⁵ o které se mimochodem hovoří již v *Potápěčích*

„Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

Nicméně i v tomto rozsudku, stejně jako v případě Typos i další judikatuře je rozdíl mezi obcházením daňových předpisů a zneužitím práva nejasný:

„Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že „o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“

Obecně dochází k využití institutu obcházení daňových zákonů podle § 39 občanského zákoníku velmi zřídka, zato bývá často a kritizováno pro nevhodnost³⁶. Zneužití práva se v daňové oblasti jeví jako dosti vhodnější prostředek k zamezení postupům, které jsou v rozporu s účelem daňových předpisů.

3.2.2. Silná kombinace – obcházení a zkrácení daně

Institutu obcházení daňového práva bylo kupodivu užito i v trestním řízení, a to v procesu proti starostovi a místostarostovi Rokytnice nad Jizerou.³⁷ Situace by pro čtenáře, který došel do této části práce, měla vykazovat znaky potenciálního zneužití. Město Rokytnice nakoupilo zařízení, které obratem prodalo a pronajalo zpět. Tím došlo ke značnému časovému posunu v platbě DPH. Argumentace NS stála na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty v jeho celku, smyslu a účelu a na výkladu uzavřených smluv v kontextu ostatních (předcházejících i následujících) smluvních ujednání.

„Obecně lze přisvědčit obviněným, že důsledné využívání všech zákonných možností k odpočtu DPH (též k snížení daňové povinnosti) nelze považovat za trestný čin. To ale platí pouze za situace, že uskutečněné zdanitelné plnění, jako předpoklad k nároku na odpočet daně podle § 19 zákona o DPH je perfektním a nikoli pouze např. simulovaným nebo z jiného důvodu neplatným právním úkonem. Takovýto právní úkon simulovaný, byť jinak uzavřený v souladu se zákonem, je neplatný pro nedostatek vážnosti vůle podle § 37 odst. 1 ObčZ, protože vůle účastníků ve skutečnosti nesměřovala ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem vůle spojují (§ 34 ObčZ), ale výlučně k tomu, aby byl docílen odpočet DPH (nebo aby nevznikla daňová povinnost, byla nižší, atp.).“

³⁶ NOVÁKOVÁ, Petra; LICHNOVSKÝ, Ondřej. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy*. 2008, 4, s. 125 - 130. Dostupný také z WWW: http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx

³⁷ Rozsudek NS ze dne 10. 3. 2004, čj. 7 Tdo 1301/2003, www.nsoud.cz

V takovém případě je podle soudu jednání jen prostředkem k dosažení tohoto cíle, a je tudíž trestným činem.

„Pokud jde o obcházení zákona ve smyslu § 39 ObčZ, je třeba vycházet ze skutečnosti, že podle ZDPH by bez předmětných kupních smluv městu nevznikl nárok na odpočet DPH podle § 19 tohoto zákona. I v případě, že by samotné uzavření kupních smluv neodporovalo zákonu, jak tvrdí obvinění, je tyto smlouvy třeba posuzovat z hlediska celé transakce, tj. v kontextu ostatních smluvních ujednání souběžně uzavřených, vzájemně na sebe navazujících a od počátku předpokládaných...“

„Záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, tak v podstatě z části (vzhledem ke krácení odpočtu DPH) dočasně vyloučili zákonnou povinnost města zaplatit DPH podle ZDPH, čímž obešli tento zákon jako celek. Kupní smlouvy je proto třeba považovat podle § 39 ObčZ za absolutně neplatné pro obcházení zákona (viz Nález ÚS ČR publikovaný pod č. 47 ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS, sv. 30) a jednání obviněných za jednání v rozporu se ZDPH, jehož smysl a účel obešli...“

„...Domnívali-li se [obvinění] však, že tento závěr realizují v souladu se zákonem, neznamená to, že by u nich nebyla naplněna složka zavinění. Protože obvinění jednali v omylu a mylné představě o tom, že jejich jednání není protiprávní podle trestního zákona, uplatní se zásada, že neznalost zákona neomlouvá.“

V kontextu doktríny zneužití se tento případ zdá až alarmující. Veškerá jemná mechanika argumentace a vážení práv a oprávněných zájmů účastníků při vývoji doktríny zneužití práva je zde přebita kladivem úderné trestněprávní mašinérie.

Toto rozhodnutí nahrává těm, kdo tvrdí, že argumentace smyslem zákona může vést k nespravedlnosti. Žalovaní nic nepředstírali, kupní smlouvy uzavřeli a na jejich základě plnili. Skutková situace je podobná té, jaká byla v případě společnosti Typos. S tím rozdílem, že Typosu „pouze“ nebyla uznána správcem daně ona kupní smlouva jako existující, zatímco nad starostou a místostarostou Rokytnice nad Jizerou byl vynesena odsuzující rozsudek. Argumentace smyslem zákona je třeba uplatňovat jen velmi zřídka a s rozmyslem, což se v tomto rozhodnutí rozhodně nepodařilo. Poslední citovaný odstavec o právním negativním omylu zní spíše jako pokus o černý humor. Obžalovaní podle něj měli znát smysl zákona o DPH. Jejich jednání odporovalo dobrým mravům, těžko však dosahovalo společenské nebezpečnosti potřebné ke spáchání trestného činu. Absurdnost tohoto rozsudku jen zdůrazňuje potřebu jasné, přehledné a legitimní doktríny, která by podobným jednáním zabraňovala, ale bez užití trestní sankce, která se jeví jako absolutně nepřiměřená a v rozporu se zásadou legality a subsidiarity trestní represe.

3.2.3. Primossa – zneužití nebo podvod?

Primossa a.s. jako stěžovatel je jedním ze tří českých vývozců zlata. V roce 2003 začal její správce daně prověřovat správnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, mimo jiné kvůli nesrovnalostem ve statistických hodnotách o vývozu zlata. Správce daně zjistil, že množství vyvezeného zlata vykazované Primossou se fakticky z České republiky nemohlo vyvézt, protože se ho v té době tolik na trhu v ČR ani nenacházelo.

Veškeré obchodní transakce mezi Primossou a řetězcem jejích dodavatelů byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, a to stejné zboží takto změnilo majitele i několikrát denně. K úhradám faktur docházelo v hotovosti, i když šlo o platby v řádech miliónů korun. Přeprodávající neprováděli ani zkoušky ryzosti. V každém z řetězců, na jehož konci stojí stěžovatel uplatňující odpočet DPH na vstupu, opakovaně docházelo k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata byl a je neznámý, přesto nakonec vždy nabýval od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel stěžovatele, zpravidla zastupovaný panem Z., a následně přecházelo zboží na stěžovatele, který uplatnil odpočet DPH.

Nejvyšší správní soud pak s poukazem na svou konstantní judikaturu prohlásil, že právo nárokované plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení³⁸ než právě získání nároku vůči správci daně.

„Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“³⁹

³⁸ To je stejná formulace, jakou použil generální advokát (dále i GA) Maduro v bodě 70 svého Stanoviska ve věcech Halifax, BUPA a University of Huddersfield

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010, čj. 9 Afs 83/2009 - 232, www.nssoud.cz

Jestli je autorce práce něco z tohoto rozsudku zřejmé, je to nejasné rozlišení pojmů „podvod na DPH“ a „zneužití práva“, typické bohužel i pro Soudní dvůr Evropských společenství.⁴⁰

3.2.4. Den Matek – dissimulace nebo zneužití?

Tento rozsudek vykazuje nedostatky v nejasném rozlišení dissimulace a zneužití práva, k němuž došlo až později, nicméně pro otázku zneužití práva je důležitý z hlediska negativního vymezení – ukazuje příklad činnosti, na kterou NSS zneužití i dissimulaci odmítl vztáhnout.

Správce daně na základě § 2 odst. 7 ZSDP neuznal dar poskytnutý odborové organizaci, jímž byly posléze obdarovány všechny zaměstnankyně, jako odečitatelnou položku od základu daně podle zákona o daních z příjmů. Pokud by totiž subjekt obdaroval své zaměstnankyně přímo a nikoli prostřednictvím odborů, nemohl by svůj základ daně o tuto odečitatelnou položku snížit. NSS takový postup správce daně neschválil:

Správci daně ani stěžovateli se v dosavadním řízení nepodařilo prokázat, že by žalobce uzavřením darovací smlouvy s odborovou organizací pouze předstíral ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. V daném případě ani nelze na základě dosud zjištěného skutkového stavu říci, že by žalobce uzavřením této smlouvy obcházel zákon či zneužil právo uplatnit položku snižující základ daně dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu byl smysl tohoto ustanovení poskytnutím tohoto věcného daru k danému sociálnímu účelu, jímž bylo spíše symbolické ocenění zaměstnankyň žalobce ke Dni matek, naplněn a žalobci nelze v takové situaci vytýkat, že k uskutečnění svého legitimního záměru zvolil postup zákonem dovolený, který je pro něj daňově výhodnější než případný postup jiný.

A přestřel, kdy by mohlo jít o zneužití:

Tímto konstatováním není vyloučeno, že by se v jiných případech, kdy by daňový subjekt určité výhody pro své zaměstnance zajišťoval prostřednictvím daru odborové organizaci, o takové zneužití práva jednat mohlo.⁴¹

Na jasné rozlišení dissimulace a zneužití práva se tedy ještě čekalo. Došlo k němu až v roce 2010.

⁴⁰ Blíže k tomu také v ZALASINSKI, Adam. Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice. *Intertax*. 2008, 36, 4, s. 159. a v DE LA FERIA, Rita. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EU Law Through Tax. *Common Law Review*. 2008, 45, s. 396 nahoře

⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2007, čj. 8 Afs 31/2006 - 59, www.nssoud.cz.

3.2.5. Dissimulace na gymnáziu Hradec Králové

V této kauze podávalo Finanční ředitelství v Hradci Králové kasační stížnost proti poplatníku daně z příjmu, kterému finanční úřad po daňové kontrole odmítl uznat jako odečitatelnou položku dar ve výši 18 000 Kč poskytnutý v roce 2005 Nadačnickému fondu Prvního soukromého jazykového gymnázia Hradec Králové, spol. s r. o. Správce daně stavěl tento svůj postup na závěru, že rodiče studentů měli povinnost stát se členem Nadačnického fondu PSJG a poskytnutý dar je pouze jinou formou úhrady školného dcery žalobce, která na gymnáziu studovala.

NSS se v části V.B. rozhodnutí zabývá otázkou dissimulovaných právních úkonů v kontrastu ke zneužití práva. Jak uvádí, dissimulace pramení z § 2 odst. 7 daňového řádu⁴², klíčovým judikátem je usnesení rozšířeného senátu NSS, publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS, v němž stojí:

„o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.“

Povinností daňových orgánů je při aplikaci tohoto ustanovení

„uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“⁴³

Výklad dissimulace má základy v právu soukromém. Zastírané právní úkony je třeba vykládat ve světle náležitostí právních úkonů (ale je nutno odlišit situaci, kdy určitý právní úkon nedostojí podmínkám soukromým právem vyžadovaným nebo naplní znaky jiného „pojmenovaného“ právního úkonu), náležitostí vůle a náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle.

„Základním východiskem pak nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak **neshoda vůle a jejího projevu**, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kriteria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy.

⁴² „Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastířený stavem formálně právním a liší se od něho.“

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89, www.nssoud.cz

Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) **simulaci** – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (**dissimulaci**), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, který z různých důvodů má zůstat nepoznán.

K otázce platnosti simulovaných a dissimulovaných právních úkonů pak NSS opět cituje rozhodnutí čj. 1 Afs 73/2004 – 89:

„Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevem, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci **chtěli a zastírali**, a ne to, co nechtěli a předstírali“

Oproti disimulaci NSS charakterizuje zneužití jako ve své podstatě nepsaný obecný princip právní, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Odvolává se na kauzu Potápěči, kde NSS uvedl, že na rozdíl od zastíraného právního úkonu nečinil daňový subjekt právní úkony naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastírat právní úkony jiné.

K potenciální zaměnitelnosti institutů dissimulace a zneužití se NSS vyjádřil jasně:

„Daňové orgány v žádném případě nemají možnost libovolného rozhodnutí, zda na určitou skutkovou situaci budou aplikovat zákaz zneužití práva nebo zda naopak vezmou v potaz skutečný (dissimulovaný) právní úkon namísto právního úkonu předstíraného (simulovaného) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. **Výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva** přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. zmíněný § 2 odst. 7.“

Zatímco krajský soud považoval za podstatné, že předmětné finanční částky (dar) byly poskytnuty subjektu odlišnému (byť podporujícímu gymnázium), a to Nadačnímu fondu PSJG, a na tom krom jiného stavěl závěr, že se o de facto placení školného nejedná, NSS argumentuje ad absurdum a přejímá argumentaci stěžovatele vyjádřenou v kasační stížnosti:

„...závěr učiněný krajským soudem by vedl až k absurdním závěrům, kdy kupříkladu obchodní řetězec prodávající zboží by stanovil, že za jeho zboží se neplatí, každý zákazník by však hradil částku odpovídající ceně zboží ve formě daru nadačnímu fondu zřízenému akcionářem nebo společníkem obchodního řetězce. Dle logiky krajského soudu i žalobce by obchodní řetězec nedosáhl žádných výnosů, které by měl zdaňovat, a naopak všichni zákazníci by mohli „dary“ poskytnuté takto zřízenému nadačnímu fondu odečíst od základu daně z příjmů.“

Tento judikát tedy jasně definuje rozdíl mezi dissimulovanými právními úkony a zneužitím práva (neshoda vůle a jejího projevu dle § 2 odst. 7 daňového řádu versus nepsaný obecný princip právní) a navíc definuje, za jakých okolností má k aplikaci

obou institutů docházet (výjimečná aplikace principu zákazu zneužití, jen pokud nelze aplikovat konkrétní zákonné ustanovení, například § 2 odst. 7 daňového řádu).

Vztah dissimulace a zneužití práva je z tohoto rozsudku zřejmý. Je ale třeba dodat, že de facto je podstata činností, jimiž se subjekt dopouští dissimulace a zneužití práva, obdobná. V obou subjekt provádí transakce, které by jinak vůbec nebyly provedeny. Jen v případě dissimulace by provedl jinou, v případě zneužití žádnou. Princip zákazu zneužití práva se dokonce logicky jeví jako dissimulaci nadřazený – dissimulace je v podstatě „druhem“ zneužití práva, jako jednání, kde forma nereflektuje podstatu⁴⁴. Jelikož je však zákaz zneužití jako obecný právní princip subsidiární povahy k zákonnému ustanovení – a tím se dostáváme zpět ke *Gymnáziu Hradec* – má ustanovení o dissimulaci při aplikaci přednost.

3.3. Pochopit zneužití

Smyslem výše uvedených případů je ukázat čtenářům této práce první projevy doktríny zákazu zneužití práva v našem veřejném právu. Ukázat, co zneužití práva je, ale i to, co zneužití práva není. Jak je vidno, podstata doktríny zákazu zneužití práva je komplikovaná a příklady jsou snad jediným, rozhodně nejvhodnějším, způsobem, jak se dopracovat k jejímu pochopení. Tak jako v mnoha jiných případech v právu jsou příklady neodmyslitelnou součástí výkladu.

„Zdá se, že vyhnutí se dani poznáme, když ho vidíme, ale musíme ho vidět, abychom ho poznali.“⁴⁵

Co tato kapitola naopak nenabídla, je odpověď na otázku, jaká doktrína zneužití práva má být. Hodnocení stavu je z pochopitelných důvodů obsahem závěrečné kapitoly této práce.

Následující, tedy čtvrtá kapitola, se nese v podobném duchu, jako tato.

⁴⁴ *Substance over form principle* – právní princip daňového práva v USA vyjadřující potřebu posuzovat relevantní skutečnosti podle jejich obsahu a nikoliv formy, potvrzený v případě *Helvering v. Gregory* v roce 1935 a schválený kongresem ve formě zákona v roce 2010

⁴⁵ PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. The Morality of Tax Avoidance. *Creighton Law Review*. 2010, 20, s. 101-158, na s. 119, orig. „It seems that we know tax avoidance when we see it but we have to see it to know it.“

4. U Evropského soudního dvora

Historie zneužití před Soudním dvorem Evropských společenství⁴⁶ sahá časově daleko před naše přistoupení, dokonce i před znovuoobnovení demokratického režimu v Československu. Doktrína zneužití vznikla na poli základních svobod a postupně pronikla do práva daňového.

Princip zákazu zneužití práva a jeho chápání Soudním dvorem, jak je nastíněn v této kapitole, je třeba odlišovat od článku 54 Listiny základních práv Evropské Unie, nadepsaného „Zákaz zneužití práv“⁴⁷. Ten se vztahuje výlučně na práva uvedená v Listině. Co se týče doktríny zneužití před ESD, může tento článek sloužit maximálně na podporu existence zneužití jako obecného principu práva Společenství. Ale to je předbíhání. Začněme tedy postupně.

4.1. Vznik doktríny - svoboda pohybu služeb

První případy zneužití práva Společenství se vážou k jeho základním svobodám, konkrétně pohybu služeb. Vše začalo případem Van Binsbergen⁴⁸. Pan Van Binsbergen byl Holanďan, který si najal holandského právníka. Tento právník ale v průběhu řízení přesídlil do Belgie. Tím podle holandského práva ztratil oprávnění zastupovat pana Van Binsbergena před holandskými soudy. Podle něj se jednalo o omezení svobody poskytování služeb. ESD pak v tomto sporu položil základy doktríny zneužití. Dovolil členským státům zakázat poskytování služeb na svém území těm osobám, které mají formálně sídlo v jiném státě jen proto, aby se nemusely podrobovat přísnějším podmínkám, které na poskytování těchto služeb váže původní členský stát. Dále soud stanovil, že takové situace mají být přezkoumávány soudy podle ustanovení o svobodě usazování, a nikoliv poskytování služeb.

Jinak řečeno zde soud popsal takzvané kolotočové (anglicky *U-turn*) transakce, což jsou situace, kdy se osoby či zboží přesouvají z jednoho členského státu do jiného, ačkoli konečným cílovým státem poskytování služeb či zboží je původní členský stát.

⁴⁶ Dále také Evropský soudní dvůr, Soudní dvůr, ESD, Soud

⁴⁷ Žádné ustanovení této listiny nesmí být vykládáno tak, jako by dávalo jakékoli právo vyvíjet činnost nebo dopustit se činu zaměřeného na zmaření kteréhokoli z práv a svobod uznaných v této listině nebo na jejich omezení ve větším rozsahu, než tato listina stanoví

⁴⁸ Rozsudek ESD z roku 1974, 33/74, Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid

Na tento rozsudek navazovala menší série tzv. „vysílacích případů“. Ve všech byl Soud dotazován, zda je možné restrikce uvalené členskými státy na provozovatele vysílání ospravedlnit s ohledem na zneužití a zneužívající chování, jak bylo poprvé definováno v případě Van Binsbergen.

Nejzajímavější z nich je rozsudek TV 10⁴⁹. TV 10 byla společnost sídlící v Lucembursku ale vysílající do Nizozemí. Soud zde shledal přijatelnými opatření, kterými členský stát uplatňuje své domácí podmínky i na zahraniční vysílatele, kteří však sídlí v zahraničí jen za tím účelem, aby se vyhnuli nutnosti splňovat tyto podmínky. Co je na TV 10 zajímavější, je stanovisko generálního advokáta (dále GA) Lenze. Důsledně jsou v něm rozebrána východiska a použitelnost doktríny zneužití, poprvé se dozvídáme o potřebě stanovit jasná kritéria zneužití i o „subjektivním a objektivním aspektu zneužití“. GA Lenz označuje zneužití jako chování spadající do rámce výkonu základních svobod, kde se ale může aplikovat domácí právo i na zahraniční subjekty právě v zájmu zaručení základních svobod.

4.2. Svoboda usazování a právo společností, hospodářská politika

Od devadesátých let získávají případy zneužití na důležitosti. Soud musí posuzovat adekvátnost omezení základních svobod národními soudy.

Společnost Daily Mail⁵⁰ přemístila vedení z Anglie do Holandska jen za tím účelem, aby se vyhnula placení daně z příjmu ve Spojeném Království. Soud v rozsudku označil za nepřipustné dle článků 43 a 48 Smlouvy, aby společnost inkorporovaná podle práva jednoho státu přemístila své vedení a řízení do jiného členského státu a zároveň si ponechala status společnosti inkorporované (existující) podle práva státu původního.

Podobně společnost Centros⁵¹ se „pohybovala“ mezi dvěma členskými státy. Jejími vlastníky byli občané Dánska, inkorporována byla však ve Spojeném Království. Když si společnost založila pobočku v Dánsku, byla její registrace odmítnuta místní obchodní komorou, a to z toho důvodu, že pobočka se v reálu měla stát hlavním sídlem Centrosu. V Británii navíc tato společnost ani nikdy neobchodovala. Údajně jediným důvodem

⁴⁹ Rozsudek ESD z roku 1994 C-23/93, TV10 SA v. Commissariaat voor de Media

⁵⁰ Rozsudek ESD z roku 1988, 81/87, The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.

⁵¹ Rozsudek ESD ze dne 9. března 1999, C-212/97, Centros Ltd v. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, bod 27

registrace společnosti Centros ve Velké Británii bylo vyhnutí se dánským pravidlům upravujícím upisování a splácení minimálního základního kapitálu.

Soud v rozsudku legitimizoval některá chování občanů členských států, která se dají označit za chování na hranici zneužití.

„ ... skutečnost, že se státní příslušník členského státu, který si přeje založit společnost, rozhodne umístit ji v tom členském státu, jehož předpisy pro zakládání společností mu připadají méně omezující, a založit pobočky v jiných členských státech, nepředstavuje **sama o sobě** zneužití práva usazování.“

„ ... skutečnost, že jeden členský stát nemůže zamítnout zapsat do rejstříku pobočku společnosti založené podle práva jiného členského státu, kde má své sídlo, nevylučuje, že tento první stát může přijmout veškerá opatření, která mohou zabraňovat podvodům nebo za ně ukládat sankce. [...] V každém případě **boj proti podvodu nemůže odůvodňovat praxi spočívající v zamítnutí zápisu pobočky společnosti mající své sídlo v jiném členském státu.**“⁵²

Soud tedy konstatoval, že státy nemohou přijímat plošná opatření zabraňující registracím poboček zahraničních společností, ale musí každý případ posuzovat jednotlivě. Generální advokát dokonce ve svém stanovisku zmínil potřebu stanovení objektivního a subjektivního kritéria pro určení existence zneužití. Na konkrétní kritéria ale pojem zneužití stále čekal.

4.2.1. Emsland – Stärke⁵³

Německá společnost Emsland – Stärke byla příjemcem exportních subvencí (vývozních náhrad) na vývoz bramborového škrobu z Německa do Švýcarska. Při kontrole ale německé orgány zjistily, že zboží dovezené do Švýcarska se netknuto vrací zpět do Německa, kde se teprve uvolňuje do prodeje. Německo proto vyžadovalo vrácení zaplacených subvencí. ESD byl dotazován, zda Nařízení 2730/79⁵⁴ lze vykládat tak, že vylučuje nárok Emsland – Stärke na vývozní náhrady.

Během slyšení tvrdila Emsland – Stärke, že obecný princip zneužití práva společenství nezakládá její povinnost vracet subvence. Komise naproti tomu uváděla, že z nařízení 2730/79 sice taková povinnost neplyne, lze ji však odvodit z nařízení 2988/95 o ochraně finančních zájmů Společenství⁵⁵, které v čl. 4 odstavci 3 uvádí:

⁵² Id, bod 39

⁵³ Rozsudek ESD ze dne 14. prosince 2000, C-110/99, Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas

⁵⁴ Nařízení Komise č. 2730/79 ze dne 29. listopadu 1979 kterým se stanoví společná prováděcí pravidla k režimu vývozních náhrad pro zemědělské produkty

⁵⁵ Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství

„Jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme.“

Komise v tomto ustanovení viděla zhmotnění již dlouho existujícího obecného principu zneužití práva v právu společenství, který bylo možné sledovat i v judikatuře ESD.

Soud dal Komisi za pravdu, nepřisvědčil pouze tvrzení o existenci zneužití jako obecného principu komunitárního práva.

Definoval však poprvé test zneužití, pro nějž stanovil dva druhy podmínek:

- kombinace objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem,
- subjektivní prvek jako záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

Tento judikát je jistě průlomem díky tomu, že poprvé definoval a použil test zneužití. Zejména dva jeho prvky později vzbudily další debatu. Jednak charakteristika subjektivního prvku, a dále otázka aplikovatelnosti doktríny zneužití na jiné oblasti komunitárního práva, například i do daňové oblasti – daň z přidané hodnoty byla totiž vlastním příjmem EU.

4.3. Volný pohyb osob, občanství

V roce 2003 se, po výše zmíněné diskusi o aplikovatelnosti doktríny zneužití, tato rozšířila i do oblasti volného pohybu osob a pracovních sil.

V případě Ninni-Orasche⁵⁶ odmítly rakouské úřady Italce přiznat stipendium pro studium na rakouské univerzitě. ESD byl dotazován mimo jiné na to, zda její chování, tedy žádost o stipendium, nezakládá zneužití práva Společenství. Soud k tomu uvedl, že migrujícím pracovníkům jsou zaručována jistá práva závislá na jejich statusu pracovníka i v případě, že již nejsou v pracovním poměru. To nicméně nemůže legitimizovat situaci, kdy státní příslušník jednoho členského státu může vstoupit na území druhého členského státu pouze za účelem užívání plodů štědrého systému studentských podpor, jen po velmi krátké době, kdy v daném státě pracoval. Takové zneužití pak podle Soudu nepředstavuje právo zaručené normami Společenství.⁵⁷

⁵⁶ Rozhodnutí ESD ze dne 6. listopadu 2003, C-413/01, Franca Ninni-Orasche v. Bundesminister für Wissenschaft, Verkehr und Kunst

⁵⁷ Rozhodnutí Ninni-Orasche – výše, bod 40

Národním soudům pak přísluší posoudit, zda se o zneužití jedná nebo ne. Nicméně aby šlo o zneužití, je třeba, aby pracovní aktivita osoby byla „čistě nevýznamná a vedlejší“⁵⁸.

Pan Akrich byl marocký státní příslušník, který se po mnoho let pokoušel získat trvalý pobyt ve Spojeném Království. V roce 1996 si vzal britskou občanku. Prvních šest měsíců pár pobýval v Irsku, pak pan Akrich požádal o povolení k trvalému pobytu anglické úřady. Žádost však byla zamítnuta s odůvodněním, že pan Akrich se přestěhoval do Irska pouze kvůli tomu, aby mohl využít právo Společenství a vrátit se legálně do Spojeného Království. Soud byl dotazován zhruba na to, zda za těchto okolností opravňují ustanovení Komunitárního práva o volném pohybu pracovních sil pana Akricha s chotí k pobytu v Anglii. Generální advokát byl ve svém stanovisku pro použití testu zneužití, jak ho Soud definoval v případě Emsland-Stärke. Soud test neaplikoval, upřesnil ale koncepci zneužití.

V rozsudku *Akrich*⁵⁹ Soud odmít označit za zneužití situaci, kdy si marocký státní příslušník vzal Britku, a prvních šest měsíců pobýval v Irsku, aby pak požádal o povolení k trvalému pobytu anglické úřady, které v takové situaci již měly povinnost podle evropského práva mu jej vydat. Doslova Soud řekl:

„...úmysly nejsou rozhodné ani při posuzování právní situace manželského páru v okamžiku návratu do členského státu, jehož je pracovník státním příslušníkem. Takovéto jednání nemůže být považováno za zneužití ve smyslu bodu 24 výše uvedeného rozsudku Singh, a to ani, když manžel nebo manželka neměli právo pobytu v členském státě, jehož je pracovník státním příslušníkem v okamžiku, kdy se manželský pár usadil v jiném členském státě.“⁶⁰

Ačkoli GA ve stanovisku navrhoval aplikaci testu zneužití, Soud tak neučinil. Vyloučil tak aplikovatelnost doktríny na podobné situace, naopak výslovně označil za zneužití případy fňgovaných manželství.

K dalšímu potom došlo v rozhodnutí *Komise vs. Rakousko*⁶¹. Komise Evropských Společenství Rakousko obvinila, že nezajistilo, aby držitelé středoškolských diplomů z jiných členských států měli přístup k rakouskému vyššímu nebo univerzitnímu vzdělávání za stejných podmínek, jako studenti, kteří střední školu absolvovali

⁵⁸ v originále „pure marginal and ancillary“

⁵⁹ Rozhodnutí ESD ze dne 23. září 2003, C-109/01, Secretary of State for the Home Department v. Hacene Akrich

⁶⁰ Rozhodnutí Akrich – výše, bod 56

⁶¹ Rozhodnutí ESD ze dne 7. července 2005, C-147/03, Komise Evropských společenství v. Rakouská republika

v Rakousku⁶². Rakousko totiž jako podmínku přijetí ke studiu na svých vysokých školách stanovilo kromě maturity, která v zásadě postačuje pro rakouské studenty, ještě splnění podmínek, které pro vstup na danou vysokou školu vyžaduje členský stát, kde uchazeč získal středoškolský diplom. Rakousko na svou obranu argumentovalo tím, že toto opatření je nutné k zabránění zneužití komunitárního práva. Toho by se mohli dopustit státní příslušníci tím, že by se díky možnostem, které mají na základě Smlouvy o evropských společenstvích, pokusili neoprávněně vyhnout použití jeho vnitrostátních pravidel týkajících se odborného vzdělání.

ESD sice připustil, že prevence zneužití může ospravedlňovat určitá omezení práva Společenství, nicméně že

„...možnost studenta z Evropské unie, který získal středoškolský diplom ve členském státě jiném než v Rakouské republice, zahájit rakouské vyšší nebo univerzitní vzdělávání za stejných podmínek jako držitelé diplomů získaných v Rakousku, je samotným základem zásady volného pohybu studentů zaručené Smlouvou, a tedy nemůže být sama o sobě zneužitím tohoto práva.“

Tím Soud zakázal jakákoli plošná omezení uplatňovaná Rakouskem vůči studentům přicházejícím ze středních škol v jiných členských státech. Tradičně poměrně „vlastenecké“ Rakousko zkoušelo tuto svou aktivitu odůvodnit tím, že vlastně zabraňuje zneužití základních svobod, stejně jako v obdobném případě *Centros* se mu to nepovedlo. Soud dokonce cituje *Centros*:

„Existence zneužívajícího nebo podvodného jednání [musí být] předmětem individuálního přezkumu případ od případu a musí se zakládat na objektivních prvcích.“⁶³

V rozhodnutí *Komise vs. Rakousko* dochází za podobných okolností jako v případě *Centros* Soud k podobnému závěru. Ačkoli *Komise vs. Rakousko* je případem pozdějším (o šest let) a doktrína zneužití byla v době jeho rozhodování propracovanější, Soud se rozhodl test zneužití neaplikovat, a ani tuto možnost v rozhodnutí nezminil. Stejně jako v rozsudku *Akrich*. Může tomu tak být proto, že Soud v případech soukromých osob více váží jejich oprávnění vyvstávající ze základních svobod zaručených komunitárním právem a proto by mu aplikace doktríny zneužití komunitárního práva připadala nepřiměřená.⁶⁴

⁶² Rozhodnutí *Komise v. Rakousko* – výše, bod 10

⁶³ Rozhodnutí *Centros* – výše, bod 55

⁶⁴ DE LA FERIA, Rita. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EU Law Through Tax. *Common Law Review*. 2008, 45, s. 395-441, na str. 417

4.4. Daně

Jak již bylo uvedeno výše, rozsudek *Emsland – Stärke* vzbudil diskusi o aplikovatelnosti principu zneužití v jiných oblastech komunitárního práva, tedy i daňovém. Nejprve přicházela v úvahu aplikace na oblast DPH jako přímého zdroje příjmů Evropské Unie, posléze se doktrína rozšířila i na oblast přímých daní.

RAL⁶⁵ se zapsal jako první ze série rozsudků ESD zahrnujících tzv. agresivní plánování DPH. RAL byla společnost, která provedla restrukturalizaci a změnu sídla podnikání za účelem vyhnouti se placení DPH. Soudy byly položeny v zásadě dva druhy předběžných otázek. Zaprvé ohledně interpretace článků 43 až 59 Šesté směrnice⁶⁶, a zadruhé, zda „*existuje zásada zneužití práva, která (nezávisle na výkladu směrnic o DPH) je způsobilá zabránit vyhledávanému zvýhodnění v případě, jako je projednávaný případ?*“⁶⁷ Soud se vyhnul zodpovězení druhé otázky a místo toho se jal rafinovaně interpretovat ustanovení Šesté směrnice o místu poskytování služeb pro účely DPH a chování společnosti RAL označil jako nepřipustné.

Zajímavého výkladu došla Šestá směrnice ve spojených případech *Gemeente Leusden a Holin Groep*⁶⁸. Soud prohlásil, že prevence vyhýbání se dani (tax avoidance) a zneužití je cílem prosazovaným Šestou směrnicí⁶⁹ a dále uvedl, že co se týče vyhýbání se dani, plátce daně nemůže doplatit na to, že využil ustanovení nebo mezeru v zákoně, které, aniž by vytvářely situaci zneužití, mu umožnily platit nižší daň. Ani derogace zákona, z něhož plátcí DPH plynula výhoda, nemůže jako taková porušit jeho legitimní očekávání založená na komunitárním právu.⁷⁰

V prosinci 2005 byl vydán zajímavý rozsudek ve věci *Centralan*⁷¹. *University of Central Lancashire* vytvořila sérii transakcí mezi ní a jejími dceřinými společnostmi, v nichž jediným, případně hlavním účelem, bylo vrácení maximální možné DPH, která vznikla na vstupu prováděním stavebních prací na jedné z budov univerzity. Předběžné otázky

⁶⁵ Rozhodnutí ESD ze dne 12. května 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v. Commissioners of Customs & Excise,

⁶⁶ Směrnice Rady 2006/112/EC ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH

⁶⁷ Rozsudek RAL – výše, bod 21

⁶⁸ Rozhodnutí ESD ze dne 29. dubna 2004, spojené věci *Gemeente Leusden* (C-487/01) a *Holin Groep BV cs* (C-7/02) v. *Staatssecretaris van Financiën*

⁶⁹ Rozhodnutí *Gemeente Leusden a Holin Groep*, výše, bod 76

⁷⁰ Rozhodnutí *Gemeente Leusden a Holin Groep*, výše, bod 79

⁷¹ Rozhodnutí ESD ze dne 15. prosince 2005, C-63/04, *Centralan Property Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*

vznesené Komisí se týkaly jen výkladu Šesté směrnice, nicméně i vzhledem k probíhajícímu případu *Halifax* se Komise ve své zprávě zamýšlela nad možností aplikace principu zneužití. Stejně jako v případě RAL však Soud dal přednost teleologické interpretaci ustanovení Šesté směrnice před principem zneužití.⁷² Stanovisko generálního advokáta sice dochází ke stejnému závěru, poskytuje však několik zajímavých postřehů týkajících se aplikovatelnosti konceptu zneužití v kontextu DPH. Tak jako v celém procesu vývoje doktríny, předznamenává stanovisko generálního advokáta směr, jakým se může, a v tomto případě i bude, vydávat další judikatura. Uznává existenci nepřirozených transakcí s jediným účelem – získání nároku na odpočet DPH. Nutnost brát chování, které je v přímém rozporu s cíli dané směrnice, a to i aplikací zásady zákazu zneužití práva. Zde však GA Kokott aplikaci zásady zneužití nepovažuje za vhodnou, jelikož nekalým praktikám lze zabránit účelovou aplikací směrnice.⁷³

Ačkoli ke krystalizaci všech pojmů došlo až v rozsudku a stanovisku *Halifax*, je zajímavé, že hlavní prvky již byly rozeznatelné v *Gemeente Leusden a Holin Groep* a v rozhodnutí *Centralan*. Soud jasně rozlišuje mezi využíváním ustanovení zákona či mezer v zákoně za účelem placení nižších daní – tedy plánováním DPH, a na druhé straně vytvářením umělých transakcí za účelem získání daňového zvýhodnění, t.j. vyhnutí se DPH. První je legitimním postupem, druhý nikoli.⁷⁴

Dalšími „párovými pojmy“, které de la Feria rozlišuje, jsou zneužití komunitárního práva versus zneužití práva. Zatímco v oblasti DPH lze hovořit o zneužití komunitárního práva, daně z příjmu nejsou tolik harmonizovanou oblastí komunitárního práva a nepředstavují ani přímý zdroj příjmů EU, tudíž se v jejich případě bude jednat o zneužití vnitrostátní normy, na níž ovšem bude možno aplikovat doktrínu zneužití práva.

⁷² „Konečně vzhledem k tomu, že za takových okolností jako ve věci v původním řízení, v případě, že by předkládající soud dospěl k závěru zmíněnému v bodě 64 tohoto rozsudku, že každé z obou dotčených plnění převedlo právo nakládat s dotčeným investičním majetkem jako vlastník, se oprava stanovená v čl. 20 odst. 3 šesté směrnice musí uskutečnit po zohlednění každého z obou dotčených plnění poměrně k jejich hodnotám, není namístě zabývat se otázkou případného použití zásady zneužití práva za takovýchto okolností.“ – Rozhodnutí *Centralan*, výše, bod 81

⁷³ Stanovisko GA J. Kokott ve věci *Centralan*, body 60 a 61

⁷⁴ DE LA FERIA, Rita. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EU Law Through Tax. *Common Law Review*. 2008, 45, s. 395-441, na str. 421

4.4.1. Halifax

Rozhodnutí v případě Halifax je pro tuto práci poměrně klíčovým.⁷⁵ Jako *Potápěči* v ČR, tak Halifax u ESD představují průlom do chápání principu zneužití práva v judikatuře. Ač se jedná o jiné druhy daní, z pohledu doktríny zneužití je jejich význam srovnatelný. Dalším společným jmenovatelem je dobrá teoretickoprávní zkoumatelnost obou rozhodnutí, v případě Halifaxu tedy zejména stanoviska generálního advokáta Madura. Jak uvádí de la Feria⁷⁶, pro některé byla zarážející míra, do jaké se Soud ztotožnil s Madurovým stanoviskem, které mnozí považovali za kontroverzní.⁷⁷

Skutkové okolnosti případu jsou celkem složité. Společnost Halifax byla bankovním ústavem, a tudíž velkou většinou jejích plnění tvořily finanční služby osvobozené od daně. Rozhodla se zřídit ke své činnosti několik informačních center na čtyřech různých místech ve Spojeném království. K tomu potřebovala postavit jejich budovy. Na základě poměrného pravidla v čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice by si Halifax mohla odpočíst pouze 5 % DPH zaplacené za stavební práce. Nicméně její daňoví poradci vymysleli postup, podle kterého si mohla Halifax odpočítat celou DPH na vstupu ze stavebních prací prostřednictvím řady plnění týkajících se různých společností ve skupině Halifax.

Případ se dostal k národním soudům ve Spojeném království, které vznesly v zásadě dvě předběžné otázky, přičemž první se (opět) týkala výkladu pojmů Šesté směrnice, zatímco druhá se ptala, zda vede teorie zneužití práva vytvořená Soudním dvorem k tomu, že účastníkům řízení musí být zamítnuty jejich žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu vyplývající z provedení předmětných plnění.⁷⁸

Soud potvrdil aplikovatelnost principu zneužití na oblast DPH, když prohlásil, že podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství. Právo Společenství se nemá aplikovat na zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna

⁷⁵ Rozhodnutí ESD ze dne 21. února 2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise

⁷⁶ DE LA FERIA viz výše, na str. 423

⁷⁷ viz např. BRENNAN. Why the ECJ should not follow Advocate-General Poires Maduro's opinion in Halifax. *International VAT Monitor*. 2005, s. 247-254; nebo CORDARA. Halifax: a conservative opinion. *British Tax Review*. 2005, s. 267 - 270

⁷⁸ Halifax, výše, bod 43

v rámci **obvyklých obchodních podmínek**, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství.⁷⁹

Oproti tomu však Soud zdůraznil, že princip zneužití nezakazuje podnikatelům daňové plánování.

„Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí šestá směrnice, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH.“

A dále odkázal na stanovisko generálního advokáta⁸⁰.

Navázav na předchozí judikaturu pak Soud definoval dvousložkový test zneužití. Aby se jednalo o zneužití:

- výsledkem dotčených plnění musí být přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a
- ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Jak totiž upřesnil generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

Test zneužití mají aplikovat národní soudy, a pokud bude jeho výsledek pozitivní, plnění, ke kterým došlo, mají být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících zneužití.⁸¹

Zajímavý je Madurův pohled na tzv. subjektivní prvek zneužití, jak byl definován v *Emsland – Stärke*. Podrobuje značné kritice označení „subjektivní prvek“ a říká, že objektivně je fakticky nemožné existenci subjektivního prvku prokázat.⁸²

⁷⁹ Rozhodnutí Halifax, výše, body 68 a 69

⁸⁰ Stanovisko GA Poirese Madura ve věcech Halifax, BUPA, University of Huddersfield, bod 85 – „daňoví poplatníci[mají] právo uspořádat si svoje podnikání, aby si snížili svou daňovou povinnost. Ve věci BLP Group, Soudní dvůr rozhodl, že „volba podnikatele mezi osvobozenými plněními a zdanitelnými plněními může být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH“. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda volby existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani. Taková definice musí vzít do úvahy zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků.“

⁸¹ Halifax, viz výše, bod 98

Zatímco generální advokát Maduro tedy použil pro definování prvního „subjektivního“ prvku formulaci „činnosti, které objektivně nemají **žádné jiné vysvětlení** než zajistit daňové zvýhodnění“, Soud se uchýlil k charakterizaci „subjektivního“ prvku slovy „**hlavním účelem** dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění“. Tím se Soud vrátil kamsi mezi „extrémní“ de-subjektivizovaný pohled Madura a subjektivní charakteristiku podanou v *Emsland-Stärke*.

GA Maduro se také vzpírá užívat pojem zneužití práva s tím, že celou doktrínu charakterizuje jako zásadu výkladu práva Společenství a nazývá ji „zákaz zneužívání práva společenství“, což je opět extrémně objektivizovaný pohled – jde o zneužití objektivního práva, zatímco ve výše zmíněných rozsudcích se ESD zabýval zneužitím subjektivních oprávnění.

Je vhodné dodat, že rozsudkem ve věci *Italservice*⁸³ došlo k potvrzení testu zneužití, v té podobě, jakou Soud zvolil v *Halifaxu*. ESD rozhodoval o předběžné otázce vznesené italským soudem. Ten se tázal (mimo jiné), zda daňový motiv musí být jediným, či hlavním účelem provedených plnění. Odpovědí bylo, že stačí, když je tento cíl hlavním účelem – v souladu s rozhodnutím *Halifax*.

⁸² Stanovisko GA ve věcech *Halifax*, *BUPA*, *University of Huddersfield*, bod 70: „V tomto ohledu to, co je popsáno ve věci *Emsland* jako subjektivní prvek zneužití, neovlivňuje výkladovou povahu nauky zneužití v právu Společenství. Ve věci *Emsland* Soudní dvůr spojil subjektivní prvek se zjištěním, že situace, která vede k použití určitého pravidla Společenství, byla zcela vykonstruovaná. Podle mého názoru by zjištění takového vykonstruovaného charakteru nemělo být založeno na posouzení subjektivních úmyslů těch osob, které uplatňují právo Společenství. Vykonstruovaná povaha určitých událostí nebo transakcí musí být jednoznačně určena na základě souhrnu objektivních okolností ověřených v každém konkrétním případě. Je to i v souladu se zmínkou Soudního dvora, znovu ve věci *Emsland*, o jediném účelu činnosti nebo chování jako ústředním prvku podporujícím závěr, že zde došlo ke zneužití práva Společenství. Pokud Soudní dvůr zastává stanovisko, že zneužití existuje, jestliže dotčená činnost nemůže mít žádný jiný účel nebo opodstatnění než vyvolat použití ustanovení práva Společenství způsobem, který je v rozporu s jejich účelem, je to, podle mého názoru, stejné, jako přijetí objektivního kritéria pro posouzení zneužití. Je pravda, že tyto objektivní znaky odhalí, že osoba nebo osoby zúčastněné v této činnosti měly pravděpodobně úmysl zneužít právo Společenství. Ale není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Namísto toho je to činnost sama o sobě, objektivně posouzená. V tomto ohledu si stačí představit například případ, že se A omezí pouze na to, že bude bez dalšího uvažování postupovat podle rady B, a provede činnost, pro kterou není žádné jiné vysvětlení než zajištění výhody pro A. Skutečnost, že A neměl žádný subjektivní úmysl zneužít právo Společenství, určitě nebude podstatná pro posouzení zneužití. Na čem záleží, není ve skutečnosti stav mysli A, ale skutečnost, že činnost, objektivně, nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.“

⁸³ Rozsudek ESD ze dne 21. února 2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze* proti *Part Service Srl*

4.4.2. Neharmonizovaná oblast přímých daní, Cadbury Schweppes

V tomto případě Soud zkoumal slučitelnost právních předpisů Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku týkajících se „ovládaných zahraničních společností“⁸⁴ s pravidly Smlouvy o Evropských Společenstvích týkajícími se svobody pohybu. Předkládající soud se dotazoval, zda tyto právní předpisy představovaly diskriminaci nebo omezení výkonu svobod pohybu a zda mohly být případně odůvodněny bojem proti daňovým únikům.⁸⁵

Předtím, než měl Soud zodpovědět výše uvedenou otázku, zabýval se tím, zda skutečnost, že společnost usazená v jednom členském státě založí společnosti v jiných členských státech a vytvoří jejich základní kapitál pouze s cílem využít výhodnějšího daňového režimu platného v tomto posledně uvedeném státě, představuje zneužití svobody usazování.⁸⁶

Soud uznal, že státní příslušníci členského státu se nemohou pokoušet vyhnout se svým vnitrostátním právním předpisům díky možnostem zavedeným Smlouvou a nemohou se neoprávněně nebo podvodně domáhat norem Společenství. Pokud ale jde o svobodu usazování, Soud s odkazem na rozhodnutí *Centros a Inspire Art*⁸⁷ uvedl, že okolnost, že společnost byla založena v některém členském státě za účelem využití výhodnějších právních předpisů, není sama o sobě dostačující k učinění závěru o zneužití této svobody.⁸⁸

Poté se Soud zabíral otázkou, zda jsou právní předpisy Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku týkající se „ovládaných zahraničních společností“ v souladu s pravidly Smlouvy o ES týkajícími se svobody pohybu. Uvedl k tomu:

„Odlišné daňové zacházení vyplývající z právních předpisů o OZS a znevýhodnění, které z něj vyplývá pro společnosti-rezidenty vlastníci dceřinou společností, jež podléhá v jiném členském státě nižší úrovni zdanění, mohou bránit výkonu svobody usazování ze strany takových společností tím, že je odrazují od založení, nabytí nebo zachování dceřiné společnosti v členském státě, v němž tato společnost podléhá takové úrovni zdanění. **Představují tak omezení svobody usazování** ve smyslu článků 43 ES a 48 ES.“

⁸⁴ v českém překladu zkratka „OZS“, v originálu „CFC“ – „legislation on controlled foreign companies“, či „CFC rules“. Tyto předpisy obsahují výjimku z obecného pravidla, podle něž společnost-rezident není zdaňována ze zisku dceřiné společnosti při jeho dosažení

⁸⁵ Rozsudek ESD ze dne 12. září 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd proti Commissioners of Inland Revenue

⁸⁶ Rozhodnutí Cadbury Schweppes, výše, bod 34

⁸⁷ Rozsudek ESD ze dne 30. září 2003, Inspire Art, C-167/01

⁸⁸ Rozhodnutí Cadbury Schweppes, výše, bod 38

Takové omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno **naléhavými důvody obecného zájmu**. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.“

Spojené Království a další státy na toto argumentovaly, že normy OZS v tomto případě mají zabraňovat daňovým únikům, a proto jsou právem legitimizované. Soud na to konto uvedl, že vždy je třeba posoudit, zda omezení svobody usazování vyplývající z právních předpisů o OZS může být odůvodněno bojem proti čistě vykonstruovaným operacím a zda je případně vzhledem k tomuto cíli přiměřené.

Ve svých úvahách ohledně pravidel použitelnosti OZS a principu zneužití Soud konstatoval:

„Skutečnost, že nelze uplatnit žádnou z výjimek stanovených právními předpisy o OZS a že úmysl získat daňovou úlevu byl podnětem k založení OZS, jakož i provedení transakcí mezi touto posledně uvedenou společností a společností-rezidentem, nemůže stačit k vyvození závěru o existenci čistě vykonstruované operace, jejímž jediným účelem je vyhnout se uvedené dani. Zjištění existence takové operace totiž vyžaduje, vedle subjektivního prvku spočívajícího v úmyslu získat daňové zvýhodnění, aby z objektivních skutečností vyplývalo, že přes formální dodržení podmínek stanovených právem Společenství nebylo cíle sledovaného svobodou usazování, jak je uveden v bodech 54 a 55 tohoto rozsudku, dosaženo.

Za těchto podmínek musí být k tomu, aby právní předpisy o OZS byly v souladu s právem Společenství, použití zdanění stanoveného uvedenými právními předpisy vyloučeno, pokud bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy založení OZS odpovídá hospodářské realitě.“⁸⁹

Po mnoha úvahách Soud dospěl k závěru, že na předloženou otázku je třeba odpovědět tak, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené OZS v jiném členském státě, pokud se tam na tyto zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, ovšem s výjimkou případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze **čistě vykonstruovaných operací**, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani. Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno – tj. o čistě vykonstruovanou operaci se dle Soudu nejedná - pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjistitelných skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená OZS skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost.

Jak uvádí de la Feria, převratnost rozhodnutí Cadbury Schweppes spočívá zejména ve vysvětlení významu „čistě vykonstruovaných operací“, ale i v tom, že jak Soud, tak AG Léger použili k určení, zda se jedná o zneužití, test, který byl užit v případě *Halifax*.

⁸⁹ Rozhodnutí Cadbury Schweppes, výše, body 63 - 65

Zajímavé je také to, že Soud ve svém stanovisku k uznání existence zneužití práva požaduje, aby se jednalo o „čistě vykonstruované operace“. To je jiné pojetí, než zvolil Soud v Halifaxu, kde se o zneužití jedná podle toho, zda „hlavním účelem operací bylo získat daňové zvýhodnění“. V *Cadbury Schweppes* je ESD tedy k daňovým subjektům „mírnější“. Na druhou stranu oproti rozhodnutím z jiných oblastí komunitárního práva, například svobody pohybu a práva společností se jedná o přitvrzení – ve výše zmíněných případech *Centros* nebo *Akrich* soud uznal, že ani vykonstruovanost operací nezavdává příčinu k aplikaci doktríny zneužití práva.

Tak tedy Soud nakládal s pojmem zneužití práva. Od něho ale už AG Maduro ve svém stanovisku k Halifaxu odlišoval koncept zneužití komunitárního práva. Tento pojem míří na určení, o jakou oblast komunitárního práva se jedná. V Halifaxu šlo o Šestou směrnici Rady, v *Cadbury Schweppes* situace není vůbec jasná. Rita de la Feria se ptá, zda došlo i k rozšíření na oblast svobody usazování, a odpovídá, že ne, a to z toho důvodu, že svoboda usazování nezaručuje přímo společností usazeným v jednom členském státě možnost založit pobočku v jiném. Rozhodnutí o zákazu zneužití OZS tedy nemíří na koncept zneužití práva Společenství, ale na harmonizaci užívání konceptu zneužití práva na všechny přeshraniční operace v rámci vnitřního trhu.

V rozhodnutí *Thin Cap Group Litigation*⁹⁰ Soud dále tuto myšlenku rozvíjel. V podstatě se jednalo o podobnou situaci, jako v *Cadbury Schweppes* – předběžná otázka mířila na určení kompatibility určitých výjimečných pravidel ohledně zdaňování podniků se svobodou usazování. Šlo o pravidla zvaná podkapitalizace⁹¹.

Soud poukázal na rozsudek *Cadbury Schweppes*, když zdůraznil, že podle ustálené judikatury může být vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování odůvodněné, pokud se vztahuje specificky na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu. Pouhá skutečnost, že společnosti-rezidentovi je poskytnut úvěr spřízněnou společností usazenou v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku o zneužívání. K tomu, aby omezení svobody usazování mohlo být odůvodněno bojem proti zneužívání, musí být

⁹⁰ Rozsudek ESD ze dne 31. prosince 2004, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* proti Commissioners of Inland Revenue

⁹¹ v orig. „Thin capitalization“. Jedná se (zjednodušeně) o pravidla, která způsobují zdanění úroků z úvěrů, které poskytla mateřská společnost dceřině společnosti, jako dividend, tedy podílů na zisku, ačkoli se o ně formálně nejedná. Dceřiná společnost byla usazena ve Spojeném království, mateřská v jiném členském státě.

specifickým cílem takového omezení zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na území státu.⁹²

Nakonec tuto pasáž Soud uzavřel konstatováním, že legislativa Spojeného království týkající se podkapitalizace není v souladu s článkem 43 SES o svobodě usazování

„ledaže se jednak tyto právní předpisy zakládají na přezkumu objektivních a ověřitelných prvků, které umožňují identifikovat existenci čistě vykonstruované operace, jež byla uskutečněna pouze pro daňové účely, a stanoví možnost, aby daňový poplatník, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, případně předložil důkazy o obchodních důvodech, pro které byla dotčená transakce uzavřena, a jednak, pokud je existence takové operace prokázána, uvedené právní předpisy kvalifikují tyto úroky jako rozdělené zisky pouze potud, pokud překračují to, co bylo dohodnuto za podmínek úplné hospodářské soutěže.“

Dalším sledovaným rozhodnutím ESD týkajícím se aplikace doktríny zneužití na oblast přímých daní je rozsudek *Columbus Container Services*⁹³. Zde se Soud rozešel se stanoviskem AG Mengozziho, který se přikláněl k aplikaci testu zneužití s tím, že pravidla uplatňovaná německou vládou jsou příliš přísná. Soud se ovšem v rozsudku od tohoto postoje odklonil, neshledal v německých pravidlech žádná potenciální omezení svobod, a tudíž ani aplikace testu zneužití nebyla nutná.

4.4.3. Harmonizované přímé daně

Brzy po rozhodnutích *Cadbury Schweppes* a *Thin Capitalization Group Litigation* Soud vydal rozhodnutí ve věci *Kofoed*⁹⁴. Šlo v něm o interpretaci Směrnice č. 90/434⁹⁵. Tato směrnice ukládá daňová zvýhodnění a výjimky při fúzích a jiných restrukturalizacích společností z různých členských států. Zavádí tak systém, kde tyto operace samy o sobě nemohou vést k ukládání daní. Jednou z otázek, kterými se Soud zabýval, byla interpretace článku 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434. Ten stanoví, že „[č]lenský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV této směrnice nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů [...] výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem“.

⁹² Rozhodnutí *Thin Cap Group Litigation*, výše, body 72-74

⁹³ Rozsudek ESD ze dne 6. prosince 2007, věc C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co.* proti *Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*

⁹⁴ Rozhodnutí ESD ze dne 5. července 2007, C-321/05, *Hans Markus Kofoed* proti *Skatteministeriet* (ministerstvo daní a spotřebních daní)

⁹⁵ Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. V angličtině „*Merger Directive*“, český překlad rozhodnutí její název prozaicky zkracuje na „směrnice 90/434“

ESD k tomu v rozhodnutí uvedl, že „Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434

[...] vyjadřuje obecnou zásadu práva Společenství, podle níž je zakázáno zneužití práva. Procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem práva Společenství. Jejich použití totiž nemůže být rozšířeno až do té míry, aby zahrnovalo i zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy operace, které nejsou uskutečněny v rámci běžných obchodních transakcí, avšak pouze za účelem obejít pravidel stanovených právem Společenství“.

Několik prvků rozhodnutí Kofoed je zajímavých. Zejména kritérium zneužití, které zahrnuje i „operace, které nejsou uskutečněny v rámci běžných obchodních transakcí“, což by zjevně mohlo představovat značné rozšíření konceptu zneužití. Pojem je však posléze zase limitován účelem „pouze obejít pravidel stanovených právem Společenství“. Z hlediska kontinuity vývoje může být povzbuzující odkaz na zákaz zneužití jako na obecnou zásadu práva Společenství.

4.5. Obecná zásada?

V této, čtvrté, kapitole byl popsán proces nalezení obecné zásady zákazu zneužití práva Soudním dvorem Evropských společenství a rozpracování této zásady vyvinutím dvousložkového testu zneužití.

Situace ale není úplně jasná. Někteří autoři v dnešní době zastávají názor, že ke vzniku obecného principu vůbec nedošlo, a to v zásadě ze čtyř důvodů: (i) ESD neuznal jeho existenci, (ii) princip není společný všem členským státům, (iii) nemá jednoznačný význam, který by mu ESD přiřknul a (iv) judikatura ESD není v otázce zneužití konzistentní. S těmito tvrzeními se lze vypořádat, jelikož (i) existence principu zneužití byla potvrzena již v rozsudcích *Halifax* a *Kofoed*, (ii) je sice pravda, že ne všechny členské státy uznávají jeho existenci, to však není rozhodující - srov.: „*Soudní dvůr může uznat za obecný princip evropského práva i takový, který není uznáván ve všech členských státech...*“⁹⁶, (iii) je sice částečně pravda, že koncept zneužití není zcela jasně vymezen, to ale není rozhodující, jelikož hlavní prvky již určeny jsou, stejně jako postup při identifikaci principu zákazu zneužití, a (iv) fakt, že judikatura není v užívání principu zneužití konzistentní, nezabraňuje jeho vzniku, jelikož evropské právo je otevřený systém, který se v čase mění.⁹⁷

⁹⁶ TRYZNA, Jan. *Právní principy a právní argumentace: K vlivu právních principů při právní argumentaci při aplikaci práva*. 1. Praha : Auditorium, 2010. 332 s., na str. 201

⁹⁷ PIANTAVIGNA, Paolo. Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? . Intertax 2009, 37, 3, s. 166-175, na str. 167

Další fakt, o kterém mnozí polemizují, je, zda zákaz zneužití je v evropském právu principem obecným, nebo „pouze“ interpretačním. Jelikož chybí konkrétní definice obecného a interpretačního principu v evropském právu, je odpověď na tuto otázku velmi komplikovaná. Autorka této práce se na základě obsahu této kapitoly přiklání k názoru, že jde o obecný princip práva Společenství, který samozřejmě ovlivňuje i interpretaci norem Společenství. Aplikovatelnost principu zákazu zneužití je velmi široká a navíc ještě nikdy nebyl za „pouze“ interpretační princip označen.⁹⁸ GA Maduro ve svém stanovisku k *Halifaxu* uvádí: „Jsem tedy toho názoru, že tato nauka zneužití funguje jako zásada, kterou se řídí výklad práva Společenství, jak uvedla Komise ve svých písemných vyjádřeních“⁹⁹. Ovšem v rozsudku *Halifax* již ESD princip zneužití za interpretační neoznačil. Pro vnímání zneužití jako interpretačního principu hovoří fakt, že slouží k vyplňování mezer v právu. Ovšem princip zákazu zneužití se užívá i v případech, kdy v relevantních právních normách o zákazu zneužití práva není zmínky. Proto lze dovodit, že význam principu zákazu zneužití přesahuje význam běžného interpretačního principu, a lze uzavřít, že byl nalezen obecný princip práva Společenství. Dle rozdělení principů v judikatuře ESD dle Jana Tryzny¹⁰⁰ pak princip zákazu zneužití práva lze charakterizovat jako princip převzatý soudním dvorem z práva členských států a současně jako zásadu sloužící k vyplňování mezer v právu.

Dále lze evropskou zásadu zákazu zneužití práva charakterizovat tak, že, konečným cílem její aplikace je, aby bylo znemožněno soukromým osobám požívat výhod, které by jim jinak zaručovalo právo Společenství.

⁹⁸ Obdobné názory sdílí i Jonathan Faull a Katja Ziegler, in Piantavigna, pozn. 97 výše, na str. 169

⁹⁹ Stanovisko GA Poirese Madura ve věcech *Halifax*, *BUPA*, University of Huddersfield, bod 62

¹⁰⁰ TRYZNA, Jan. *Právní principy a právní argumentace: K vlivu právních principů při právní argumentaci při aplikaci práva*. 1. Praha : Auditorium, 2010. 332 s., na str. 274

5. Do světa

K tomu, abychom na doktrínu zákazu zneužití práv mohli nahlížet co nejobektivněji, je dobré se podívat, jak se s chováním, které u nás nazýváme zneužitím, vypořádávají v jiných zemích. Zjištění to může být v mnoha případech překvapivé.

Především se v různých státech vyskytuje nejednotná terminologie, liší se hmotněprávní úpravy (či chybějící úpravy) i procesní prostředky, kterými jednotlivé země zneužívajícímu chování čelí. Jednotný není ani okruh chování, které státy označují za zneužití, například v Anglii se již za *Tax Avoidance*¹⁰¹ označuje daňová optimalizace pomocí daňových rájů¹⁰², což se v mnoha jiných zemích stále neděje.

V této kapitole je důraz kladen na zjištění, zda a v jaké podobě se v jednotlivých zemích vyskytuje GAAR – obecná norma zakazující zneužití.

5.1. Kontinentálněprávní státy

5.1.1. Německo

V Německu zneužití daňového práva zabraňují jednak pomocí obecné definice, ale i pomocí několika speciálních ustanovení¹⁰³. Obecné zákonné pravidlo se poprvé v německých daňových zákonech objevilo v roce 1919, postupně vystřídal několik z nich, a dnes ho najdeme v § 42 německého daňového řádu (Abgabeordnung). Zmiňovaný paragraf zní následovně:

- 1) Daňové právo nesmí být obcházeno pomocí zneužívajících právních konstrukcí. Pokud jsou splněny podmínky konkrétních ustanovení, v nichž je zákaz zneužití obsažen, musejí být z takového jednání vyvozeny právní důsledky v těchto ustanoveních obsažené. V případech zneužití podle odstavce 2 vzniká daňová povinnost ve stejné výši, v jaké by vznikla, pokud by byla zvolena přiměřená právní konstrukce odrážející opravdovou ekonomickou povahu transakce.
- 2) O zneužití se jedná, pokud byla zvolena nepřiměřená právní konstrukce, která narozdíl od přiměřené právní konstrukce vytváří pro poplatníka nebo třetí osobu daňovou úlevu, která není právem předpokládána a zamýšlena. To neplatí, pokud daňový poplatník prokáže pro jím zvolenou

¹⁰¹ k pojmu viz níže - kapitola 5.2.1

¹⁰² NOVÁKOVÁ, Petra; LICHNOVSKÝ, Ondřej. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy*. 2008, 4, Dostupný také z WWW: http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx

¹⁰³ KLEIN, Martin; NIEMANN, Alice. Abuse of Tax Law across Europe: Part I - Germany. *EC Tax review*. 2010, 2, s. 91-96.

konstrukci důvody nedaňového charakteru, a tyto důvody se v obecném kontextu jeví relevantními.¹⁰⁴

Jak je tedy vidno, u našich západních sousedů se zákonná definice zneužití práva vyskytuje již bezmála století. Tamní zákonodárce se ale, jak jsem již předestřela, nespokojil s obecnou zákonnou definicí, a tak v německé daňové legislativě narazíme i na konkrétní antizneužívající klauzule.

Například v zákoně o zahraničních daních (Außensteuergesetz) z roku 1972 nalezneme pravidlo, které ukládá, aby v případě, kdy zahraniční společnost nacházející se ve státě s nižším zdaněním je ovládána německými daňovými příslušníky, její příjmy byly pokládány za dividendu vyplácenou německým společníkům.

Německý zákon o dani z převodu nemovitostí (Grunderwerbsteuergesetz) předchází zneužití tím, že v paragrafu 1, odst. 2a a 3 uvaluje tuto daň i na případy, kdy dochází k převodu minimálně 95% podílu ve společnosti, která má ve svém vlastnictví nemovitosti ležící na území SRN.

Zneužití práva v Německu představuje institut podřazený obecnému pojmu Gesetzumgehung – podvodu, obcházení zákona. Tyto pojmy se však navzájem odlišují; například k obcházení zákona je třeba existence zapovídající normy, poškozenou stranou může být jak stát, tak daňový subjekt a v případě, že dojde k prokázání jeho existence, je takové jednání považováno za zakázané. Oproti tomu u zneužití daňového práva stačí splnit obecnou definici, poškozeným může být jen stát, a pokud je konstatována existence zneužití, je zneužívající jednání pro daňové účely ignorováno.

I v Německu probíhala a probíhá debata o nutnosti existence generální klauzule upravující zneužití práva. Objevují se názory, že zákaz zneužití je možné vyvodit účelovým výkladem (teleologickou redukcí nebo extenzí) nebo za použití analogie zákona (*Innentheorie*). Otázka zneužití pak závisí na posouzení toho, zda na potenciálně zneužívající jednání ještě lze aplikovat dané zákonné ustanovení, nebo ne. Převažuje

¹⁰⁴ Orig.:

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind., viz. http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_42.html

však právní názor, že zákonné opory zákazu zneužití je třeba, jelikož při pouhé neaplikaci zákona dle *Innentheorie* ještě není možné konstatovat zneužití práva (*Außentheorie*).

V roce 2007 byly podány dva návrhy zákonů, které měly rozšířit obecnou definici v § 42 daňového řádu. Podle ministerského návrhu by každá právní konstrukce zvolená daňovým subjektem, pokud by mu umožňovala dosáhnout daňové výhody, byla automaticky pro daňové účely ignorována – pokud by se subjektu nepodařilo dokázat jiné než daňové motivy. Druhý návrh pocházel od vlády a každá neobvyklá¹⁰⁵ právní konstrukce, která by subjektu poskytovala výhodnější daňové zacházení, podle něj měla být pro daňové účely ignorována, opět, pokud by se subjektu nepodařilo dokázat jiné než daňové důvody. Oba návrhy se dočkaly velké kritiky za přílišnou přísnost, nakonec došlo k drobné novelizaci do dnešní podoby (nepřiměřená právní konstrukce, vytvářející pro poplatníka nebo třetí osobu daňovou úlevu, která není právem předpokládána a zamýšlena).¹⁰⁶

Vzhledem k nepřesné zákonné definici se subjekty mohou ještě před uskutečněním transakce dožadovat vydání závazného stanoviska (*Verbindliche Auskunft*) od příslušného daňového orgánu – ten může posoudit, zda transakce je nebo není považována za zneužívající. Může ale i odmítnout stanovisko vydat, pokud transakci označí za daňový únik.

5.1.2. Rakousko

V rakouském právním řádu se zákonná definice zneužití vyskytuje v § 22 rakouského daňového řádu. Říká:

„Daňová povinnost vůči Rakousku nemůže být vyloučena nebo snížena zneužitím forem a možností poskytovaných soukromým právem.“

Dále je upřesněna judikaturou Nejvyššího správního soudu (*Verwaltungsgerichtshof*), který definoval zneužití jako právní strukturu, která je neobvyklá a nevhodná k dosažení

¹⁰⁵ Od ministerského návrhu se definice odlišuje právě jen tímto slovem.

¹⁰⁶ KLEIN, Martin; NIEMANN, Alice. Abuse of Tax Law across Europe: Part I - Germany. *EC Tax review*. 2010, 2, na str. 93

požadovaného ekonomického účinku a lze ji vysvětlit pouze záměrem vyhnout se daňové povinnosti.¹⁰⁷

5.1.3. Francie

Ani v zemi galského kohouta nechybí zákonná definice zneužití práva¹⁰⁸. Nachází se v paragrafu 64 francouzského daňového řádu. Poprvé se v něm objevila v roce 1941, a jeho současná podoba je takováto:

„Daňové orgány jsou oprávněny ignorovat jakékoli úkony, které představují zneužití práva, ať jsou tyto úkony fiktivní, nebo mají za cíl získat prospěch z doslovné interpretace ustanovení nebo rozhodnutí v rozporu se záměrem jejich autorů, a byly motivovány výhradně záměrem vyhnout se dani nebo zmírnit daňovou povinnost, která by za normálních okolností subjektu z jeho činnosti vznikla, pokud by tyto zneužívající úkony neučinil.“

Tato definice je poměrně nová – z roku 2008, vznikla pozměněním starší charakteristiky zneužití ve smyslu rozsudků francouzského Nejvyššího správního soudu (*Conseil d'Etat*) z let 2006 a 2007. Narozdíl od své předchůdkyně je pojem zneužití širší a zahrnuje pod sebe i pojem vyhýbání se dani – *avoir fiscal*. Další novinkou je splnutí pojmů zneužití práva (*abus de droit*) a podvodu (*fraude à la loi*) v daňovém právu¹⁰⁹. Obecně lze ke vzniku charakteristiky zneužití ve francouzské právní oblasti říci, že jde o kombinaci zákonné definice a case law. Původně velmi striktní charakteristika, nedávající žádný prostor pro soudní uvážení se poprvé rozšířila rozsudkem *Conseil d'Etat* z roku 1981¹¹⁰, a podruhé jeho výše zmíněnými rozsudky z let 2006 a 2007.

Konkrétní specifické normy zabraňující zneužití najdeme i ve francouzském právu. Například výše zmíněná tzv. CFC pravidla¹¹¹, která uvalují francouzskou daň z příjmu i na subjekty se sídlem ve státě s nižším daňovým zatížením, pokud jsou jejich vlastníky francouzské subjekty. Nebo paragraf 238A francouzského daňového řádu, který

¹⁰⁷ KIRCHMAYR, Sabine. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Austria: National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 3-5.

¹⁰⁸ DE MONÉS, Sébastien; DURAND, Pierre - Henri; MANDELBAUM, Jean - Florent. Abuse of Tax Law across Europe: Part I - France. *EC Tax review*. 2010, 2, s. 85 - 91

¹⁰⁹ To neplatí o *fraude fiscale*, který je ve Francii trestným činem

¹¹⁰ zneužití aplikoval na transakce, které jsou fiktivní povahy, nebo nemají jiný motiv, než výhradně záměr vyhnout se nebo zmírnit daňovou povinnost, která by za normálních okolností subjektu z jeho činnosti vznikla, pokud by tyto zneužívající úkony neučinil

¹¹¹ Viz bod 78 výše

zakazuje plátcům daně z příjmu obchodních společností odečítat ze základu daně platby provedené ve prospěch společností se sídlem ve státě s nižší daňovou zátěží.

Obecně lze konstatovat, že v případě, že daňový úřad má podezření na existenci zneužití, a transakce není čistě fiktivní, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že transakce má i jiný účel, než daňový, a tento účel je dostatečně významným. V oficiálních pokynech francouzských daňových úřadů, stejně jako v judikatuře, se vyskytuje jasné pravidlo: pokud plátce daně má možnost vybírat mezi dvěma způsoby provedení určitého obchodu, nezakládá pouhý fakt, že se rozhodl pro daňově výhodnější způsob, existenci zneužití daňového práva – pokud se nejedná o čistě vykonsturovanou operaci.

Zajímavá je ve Francii penalizace za prokázané zneužití práva. Činí 80% částky, kterou subjekt v důsledku zneužití nezaplatil a může být snížena na 40%, pokud se daňovým orgánům nepodaří prokázat, že subjekt byl hlavním organizátorem transakcí vedoucích ke zneužití, nebo že měl ze zneužití největší prospěch.

Vzhledem k penalizaci za zneužití je logická nutnost zvláštního procesního postupu daňových orgánů při prokazování zneužití. Jednak je k zahájení řízení o zneužití nutný souhlas hlavního daňového inspektora v dané lokalitě, jednak mohou daňové úřady během řízení rozhodnout o postoupení případu zvláštnímu výboru pro otázky zneužití práva (*Comité de l'Abus de Droit fiscal*), aby k případu vydal své stanovisko.

I ve Francii je možné se obrátit na daňové orgány se žádostí o vydání předběžného posouzení, zda určitá transakce představuje zneužití práva nebo ne. Orgán má na jeho vydání šest měsíců; pokud stanovisko nevydá, řízení o zneužití práva nebude již moci být v daném případě zahájeno.

5.1.4. Holandsko

Obecná zákonná klauzule zakazující zneužití se v nizozemském právním řádu sice vyskytuje již od roku 1925, proces její aplikace byl však dost složitý a spojený s vysokou administrativní zátěží. Navíc byla klauzule aplikovatelná pouze na přímé daně. V roce 1987 nizozemská vláda rozhodla, že toto ustanovení se již dále nebude uplatňovat. Soudy jej totiž nahradily principem zákazu zneužití práva (*fraus legis*), který výrazně pronikl do jejich rozhodovací činnosti v roce 1984, a v příštím roce bylo rozhodnuto o jeho aplikaci i na situace, které spadaly pod zákonnou klauzuli zakazující

zneužití. Princip *fraus legis* se v současnosti aplikuje, pokud absolutně rozhodujícím důvodem provedení právního úkonu bylo ušetření podstatné částky nizozemských daní. Na oblast DPH se pak, jelikož se jedná o výklad šesté směrnice, kterou je Holandsko přímo vázáno, použije definice zneužití podaná Evropským soudním dvorem v rozsudku Halifax.¹¹²

5.1.5. Řecko

Obecnou zákonnou klauzuli zakazující zneužití Řecko nemá, tamní zákonodárce se snaží spíše o kazuistický přístup. Rozhodující je obecný princip daňového práva, který ukládá, že daně je třeba ukládat na základě právní podstaty neboli právní reality (tzv. „realismus daňového práva“) Ten má jednak stejnou funkci, jako náš § 7 odst. 2 daňového řádu, tzn. zabraňuje dissimulaci, dále ale také umožňuje daňovým orgánům ignorovat transakce, které nemají jinou, než čistě daňovou motivaci, a jsou tedy čistě fiktivní.¹¹³

5.1.6. Polsko

V Polsku došlo po velkých diskusích k uzákonění zákazu zneužití k 1. lednu 2003. Obsahoval jak úpravu dissimulace, tak toho, co u nás nazýváme zneužitím daňového práva. Po dvou letech byl ovšem zrušen tamním Ústavním tribunálem jako protiústavní, neboť údajně omezoval právní jistotu daňových subjektů nepřijatelnou měrou. Hlavním důvodem byla dle ústavního soudu přílišná vágnost pojmů. Nyní zbývá daňovým orgánům pouze možnost obrátit se na civilní soudy v případech, kdy pochybují o existenci právního vztahu, což je však dost málo. Jiná možnost, která by se vztahovala na celé daňové právo, v současnosti neexistuje. Polsko lze v Evropě označit za výjimku potvrzující pravidlo, že doktrína zákazu zneužití práv se postupně usazuje ve všech národních právních řádech.¹¹⁴

¹¹² LUJA, Raymond. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Netherlands : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 5-7.

¹¹³ FORTSAKIS, Theodre; TSOUROUFLIS, Andreas; PITSILIS, George. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Greece : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 5-11.

¹¹⁴ BRZEZINSKI, Bogumil; LASINSKI-SULECKI Krzysztof. National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 7-11.

5.1.7. Slovinsko

Slovinský daňový řád v § 74 odst. 4 říká, že daňové nebo jiné zákony není možno obcházet vyhýbáním se dani nebo zneužitím daňového práva. Pokud je takové vyhnutí se nebo zneužití zjištěno, vznikne daňová povinnost v té výši, v jaké by vznikla bez něho. Obdobně upravuje daňový řád o v § 74 odst. 3 dissimulované transakce.

5.2. Státy common law

Právní systém je zde založen na odlišných základech. Jak se to odráží na způsobu potírání GAAR?

5.2.1. Anglie

Doktrína zneužití práva v anglickém právu není výslovně vyjádřena¹¹⁵, GAAR chybí. Nicméně v daňové oblasti existuje pojem vyhýbání se dani (*tax avoidance*¹¹⁶), zachycený v zákonech a zejména v soudní judikatuře. Ten kontrastuje s pojmem daňového podvodu (*tax evasion*), který je definován jako vědomé porušení povinnosti zaplatit daň, a je často spojován se zatajováním důležitých skutečností.

Tax avoidance tedy v Anglii představuje legální činnost, která zabraňuje nebo omezuje vznik daňové povinnosti. Daňové úřady se mohou zabývat pouze tím, zda tato činnost bude nebo nebude mít pro daňové účely účinky zamýšlené subjektem.

Existuje několik zákonných ustanovení, zabývajících se konkrétními účinky některých transakcí. Například již výše zmíněná CFC pravidla, právě ta, která byla předmětem případu *Cadbury Schweppes*, a jejichž užití bylo Evropským soudním dvorem omezeno na čistě vykonstruované operace. Nebo *Transfer Pricing*, zákonná pravidla, která podrobují transakce mezi propojenými stranami uzavřené za jiných než běžných obchodních podmínek (*arm's length terms*) zdanění, jaké by vzniklo, pokud by tyto podmínky běžné byly.

¹¹⁵ AIRS, Graham J. Abuse of Tax Law across Europe: Part II - United Kingdom. *EC Tax review*. 2010, 3, s. 133-137.

¹¹⁶ *tax avoidance* je koncept, který v angloamerické oblasti nahrazuje koncept zneužití práva, který je typický spíše pro kontinentální státy

Co se týče obecné definice zneužití, zde tedy *tax avoidance*, její vývoj je nutné sledovat prostřednictvím judikatury. V roce 1935 vyjádřila Sněmovna lordů¹¹⁷, že „plátce daně může uspořádat své záležitosti tak, aby platil nejnižší možnou daň“¹¹⁸. V případě *WT Ramsay* z roku 1981 provedla obchodní společnost sérii transakcí, které představovaly ztrátu a zisk o zhruba stejné výši, jen s tím rozdílem, že zisk nebyl zdanitelný, zatímco ztráta byla daňově odečitatelná. Subjekt nakonec neuspěl, když Sněmovna lordů stanovila, že není povinna sledovat každou transakci zvlášť, ale pokud na schéma obsahující několik transakcí může být nahlíženo jako na jednotný celek, mělo by být jako celek i posuzováno. Proto se v tomto případě ztráta a zisk navzájem vyloučily.

Díky těmto a dalším případům společnost musela vzít na vědomí, že za jisté situace mohou být určité transakce nebo kroky komplexních transakcí pro daňové účely ignorovány.

V Anglii je *tax avoidance*, tedy tamní obdoba zneužití, velmi živým tématem. Jako důkaz může sloužit internetový projekt deníku *The Guardian*¹¹⁹, který se zabývá výlučně novinkami a analýzami v oblasti *tax avoidance*. Vyhýbání se dani je velmi společensky odsuzované a hon na společnosti, které se dani vyhýbají, poměrně intenzivní a zřejmě i účinný. V jednom ze článků na výše zmiňovaných stránkách se například lze dočíst, že premiér Gordon Brown chce pomocí mezinárodních organizací jako OECD či G20 poskytnout rozvojovým zemím prostředky a knowhow pro boj s *tax avoidance*. Vyhraněnost přístupu anglických politiků k vyhýbání se dani lze pochopit – i konzervativní odhady hovoří o částce blížící se desítkám miliard liber ročně, o něž tímto způsobem anglický stát ročně přichází.

5.2.2. Austrálie

Obecná definice zneužití¹²⁰ byla v Austrálii v nedávné době zpřísněna a upřesněna. Původní obecná klauzule přestala díky striktní soudní interpretaci plnit svůj účel.¹²¹ Generální klauzule zneužití je aplikovatelná na případy, kdy jediným nebo hlavním

¹¹⁷ Angl. *House of Lords*, do října 2009 nejvyšší soudní instance ve Spojeném království, po něm tuto funkci převzal *Supreme Court of the United Kingdom*

¹¹⁸ Případ *Duke of Westminster v. CIR*

¹¹⁹ Dostupný na adrese <http://www.guardian.co.uk/business/series/tax-gap>

¹²⁰ Známá jako „*Pt IVA*“

¹²¹ FREEDMAN, Judith. *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*. *Law Quarterly Review*. 2007, 123 (Jan), s. 53 - 90, na str. 81

účelem transakce je získání daňového zvýhodnění. K určení, zda tomu tak je, se využívá osmisložkový test zneužití, který zahrnuje:

- způsob, jakým došlo k provedení nebo dosažení transakce (*scheme*)
- forma a obsah (*substance*) transakce
- načasování a doba, po kterou byla transakce prováděna
- výsledek, kterého by bylo dosaženo bez aplikace *Pt IVA*
- změna ve finanční situaci daňového subjektu a s ním spojených osob
- jiné důsledky pro daňový subjekt a s ním spojené osoby
- povaha spojení mezi daňovým subjektem a výše zmíněnými třetími osobami

Smyslem této definice rozhodně nebylo poskytnout soudům enumerativní seznam, ale spíše kvalitní a detailní zákonnou oporu pro jejich interpretační činnost.

5.2.3. Nový Zéland

V daňovém právu Nového Zélandu najdeme obecnou zákonnou definici zneužití již od roku 1878. O třináct let později byla tato definice převzata do zákona o dani z příjmu a tam se udržela dodnes. Transakci představující zneužití (*tax avoidance arrangement*) charakterizuje jako transakci prováděnou daňovým subjektem nebo jinou osobou, a snížení daňové povinnosti je jejím [jediným] cílem a důsledkem, nebo jedním z jejích cílů nebo důsledků, který není pouze náhodný.¹²²

5.3. Poučení

Přístup ke zneužití daňového práva se v mnoha zemích liší, nejen v závislosti na povaze konkrétního právního řádu. Hned za tímto závěrem je ale nasnadě další – a to, že podstata všech zákazů zneužití je stejná až obdobná. Vyhýbání se dani (*tax avoidance*), doktrína přednosti podstaty před formou (*substance over form*), skutečného účinku, realismus daňového práva, zneužití práva čili *fraus legis*, to vše jsou jen různé formy

¹²² PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the New Zealand : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 8-15.

jedné substance.¹²³ A kromě Polska se tato substance ve všech zkoumaných státech vyskytuje.

¹²³PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. The Morality of Tax Avoidance . *Creighton Law Review*. 2010, 20, s. 101-158 - na str. 114 dokonce všechny tyto pojmy řadí do dvou skupin „zákonná GAAR“ a „soudcovská GAAR“

6. Konfrontace

Právní princip zákazu zneužití veřejného práva se nezrodil do vakua – souběžně s ním působí ve veřejném právu celá řada dalších právních a ideologických principů, s nimiž je třeba ho poměřit. Vystává řada otázek.

Je princip zákazu zneužití práva *košer*? Neboli, je v souladu se základními zásadami našeho právního řádu? Nepodryvá legitimitu a důvěru občanů v právní stát? Je praktický pro pochopení v praxi? A v neposlední řadě, je celý koncept *tax avoidance*, *fraus legis* nebo zneužití práva jako způsob potírání nevhodného chování správný a morální?

6.1. Legalita

Při studiu problematiky zneužití práva v České republice musí vyvstat otázka potřebnosti zákonného zakotvení obecného zákonného pravidla zakazujícího zneužití čili GAAR. Argumenty pro nutnost zakotvení obecné zákonné definice zneužití v právním řádu České republiky mohou znít takto:

- Česká republika je zemí civilněprávní tradice, veškeré normy musí mít tedy zákonný základ.¹²⁴
- Daňové právo je odvětvím veřejného práva, kde veškeré povinnosti (a nutnost poměřovat při daňovém plánování transakce principem zákazu zneužití jistě povinností je) mohou být ukládány jen na základě zákona (viz čl. 2 odstavec 3 Ústavy a čl. 2 odstavec 2 Listiny základních práv a svobod).
- Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod říká: Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přes výše uvedené u nás došlo k faktické situaci, kdy doktrína zneužití práva je i přes neexistenci GAAR aplikována. Jak je to možné? Zneužití práva si do našeho právního řádu našlo jinou cestu, než v mnoha jiných zemích¹²⁵. Jak již bylo naznačeno výše,

¹²⁴ Neboli slovy Jana Tryzny: „na rozdíl od právních řádů, které uznávají soudcovskou tvorbu práva, není [v zemích kontinentální tradice] v postatě přípustné, aby konkrétní kauza byla rozhodnuta zcela mimo existující pozitivní právo“ TRYZNA, Jan. *Právní principy a právní argumentace: K vlivu právních principů při právní argumentaci při aplikaci práva*. 1. Praha : Auditorium, 2010. 332 s.

¹²⁵ Ovšem nejsme jediný kontinentální právní systém, kde tomu tak je – viz. FREEDMAN, Judith. *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*. *Law Quarterly Review*. 2007,

nalezli ho soudci našich nejvyšších soudů jako obecný princip právní. Nejprve se tento princip projevil v soukromoprávních rozsudcích Nejvyššího soudu, poté i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu v oblasti daní.

O existenci právních principů jako pramenů práva není v našem právním řádu pochyb. Uznal je jimi již Ústavní soud nálezem č. 33/97 ze dne 17. 12. 1997.

Sporným však zůstává, zda soudci tento právní princip takovýmto způsobem vůbec mohli nalézt. Měl či musel mít princip zákazu zneužití veřejného práva oporu v zákoně?

6.1.1. A znovu zákonnost

Řečeno jazykem právních pozitivistů je třeba nejprve uvážit, zda vůbec princip zákazu zneužití do našeho práva pronikl *praeter legem*. Tuto skutečnost totiž zpochybňuje již předchozí aplikace principu Nejvyšším soudem v soukromoprávních věcech. Co se týká DPH, jedná se o harmonizovanou oblast práva a zde podal ESD závazný výklad kauzami *Halifax* a dalšími. Jsou zde tedy již určité formální prameny práva, které zákaz zneužití práv v rozporu s jejich účelem zachycovaly. Autorka této práce se nicméně v tomto pojetí přiklání k názoru, že zákaz zneužití se objevil, jazykem právních pozitivistů, jako původně extralegální standart, tedy, že oporu v psaném právu pro něj nenalezneme. Některým chováním jdoucím proti smyslu zákona lze bránit právní interpretací, to ovšem není případ zneužití. Proto je nutno uzavřít, že princip zákazu zneužití skutečně v našem psaném právu oporu neměl.

Proto je nutné zodpovědět otázku, zda takovou oporu musel mít. Jan Tryzna například nalézání práva soudci, jak již bylo uvedeno výše, považuje za způsob nevhodný, a to z několika důvodů:

Legitimita státní moci jako svrchovanosti lidu je předána přímo parlamentu, nikoli soudům, a v parlamentní demokracii je důležité rozdělení moci mezi (většinou) tři hlavní složky, které jsou oddělené a navzájem se kontrolují systémem brzd a protiváh. Dotváření práva soudci není vhodné, ledaže by soudci byli částečně voleni přímo lidem, jako například ve Švýcarsku. Z principu materiálního právního státu vyplývá, že mají-li

123 (Jan), s. 53 - 90, na str. 82, a viz. také kapitola 5.1 – obdobně se tak stalo například v Holandsku a Řecku

být určité principy označeny za právní, musí být jako takové označeny v některém z uznaných pramenů práva.¹²⁶

Proti těmto argumentům lze namítat, že legitimita státní moci je odvozena od vůle lidu projevenou skrze parlament, systém brzd a protiváh však lze a je záhodno vhodně doplnit možností soudu korigovat, za velmi výjimečných podmínek a jako *ultima ratio*, formální chápání právního státu materiálním hlediskem, které posiluje spravedlnost a princip materiálního právního státu. Soudci sice nejsou voleni přímo, to však není dostatečně silným argumentem proti pravomoci nejvyšších soudů nalézat základní právní principy v judikatuře. Jedná se o jiný způsob legitimní tvorby práva.

Podle Dworkina¹²⁷ existence právních principů nezačíná v jednom rozhodnutí soudu či v aktu zákonodárského sboru. Principy pramení z pocitu vhodnosti, který se časem zformuloval mezi právníky a veřejností. Čili se jedná o pramen práva, u něhož nelze přesně určit formu, ve které vzniká, jeho autora ani moment vzniku. To se z formálního pohledu může zdát až jako katastrofální situace, která může vyvolávat zmatek mezi adresáty norem i mezi právníky. Na druhou stranu je však legitimita principu nalezeného správním postupem soudu velice silná. Nevzniká zprostředkovaně, skrze rozhodnutí zákonodárského sboru, jež v dnešní situaci rozhodně není vědeckou tvorbou ideální normy, ale naopak je ovlivněno mnoha vnějšími tlaky jako lobby, politické kompromisy a podobně. Oproti tomu právní princip, pokud pramení z pocitu vhodnosti, vzniká živelně z potřeby společnosti. Podmínkou je samozřejmě za respektování pravidel pro takové procesy a velká argumentační vyzrálost soudců, kteří tyto principy poprvé formulují.

Dalším argumentem pro užití nepsaných právních principů ve veřejném právu je použití neurčitých právních pojmů a možnosti správního uvážení (ať již volného nebo vázaného pravidly) ve správním právu. Dle teorie je toto zcela legitimní postup soudů, kdy při užití soudcovského uvážení vybírají při určité právní a skutkové situaci – tedy při jasné existenci hypotézy - z více možností dispozice, a při aplikaci neurčitých právních pojmů přiměřeně posuzují skutkovou a právní situaci – zda vůbec existuje hypotéza, po níž bude nutno dispozici aplikovat. Co ale soudům při těchto úvahách ukazuje směr, jsou jednak principy obecné principy veřejného práva, jednak i obecné principy právní.

¹²⁶ TRYZNA, Jan. *Právní principy a právní argumentace: K vlivu právních principů při právní argumentaci při aplikaci práva*. 1. Praha : Auditorium, 2010. 332 s

¹²⁷ DWORKIN, Ronald. *Když se práva berou vážně*. 1. Praha : Oikúmené, 2001., s. 64

Jejich aplikace je žádoucí a potřebná. A i diskutabilní a neustále diskutovaná, čímž legitimizovaná.

I učebnice profesora Hendrycha¹²⁸ uvádí, že „...ze zásad veřejné správy je třeba vycházet při všech správních činnostech, jinak by nebylo možné mluvit o veřejné správě v právním státě. To se týká všech principů, hodnot a idejí, na kterých je budována, tj. nejen těch výslovně uvedených nebo jen zmíněných v § 2-8 správního řádu“ a dále taktéž v kapitole o základních zásadách v novém správním řádu že „...výše uvedené zásady byly v této podobě do správního procesního předpisu začleněny poprvé, dosud se aplikovaly přímo právní principy a čerpalo se hlavně z judikatury. Zásady jako přímo aplikovatelná ustanovení jsou nedávnou součástí zákonnosti správní činnosti a zákon je tak jen **výslovně zdůraznil**. Tyto pasáže tedy jasně vyslovují, že česká správní věda považuje nepsané právní principy za přímý pramen správního práva.

6.1.2. Spor o paradigmatu dle Wintra

Jan Wintr¹²⁹ spatřuje ve sporu o uplatnění nepsaných právních principů jako pramene práva na kontinentě (v kontinentálním právu) dokonce spor paradigmální, mezi právními pozitivisty, následujícími teorii, jejíž základy položil Herbert Hart, a „následovníky“ idejí Ronalda Dworkina, kteří jsou příznivci paradigmatu opačného v tom smyslu, že právo není uzavřeným souborem právních norem, které by šlo formálně ohraničit. Autorka této práce je skeptická k označování uvedeného sporu sporem o paradigmatu, jelikož paradigmatu se vyznačují svou nesouměřitelností. Oproti tomu koncepty pozitivněprávního a přirozenoprávního vidění nebo formalismu a právního materialismu za souměřitelné považuje. Pokud by se skutečně jednalo o paradigmatu, vytvářelo by to o právní vědě poměrně nelichotivý obrázek.

6.2. Ochrana legitimních očekávání a právní jistota

Aplikace doktríny zneužití práva ve veřejném právu snižuje právní jistotu subjektů v tom smyslu, že podrobuje jejich chování testu účelnosti. Subjekt, který formálně

¹²⁸ HENDRYCH, Dušan, et al. *Správní právo: Obecná část*. 7. Praha : C. H. Beck, 2009. 837 s., na str. 346

¹²⁹ WINTR, Jan. *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. 1. Praha : Karolinum, 2006. 278 s., na str. 61

postupuje v souladu se zákonem, naráží na možnost správních orgánů ignorovat některá jeho jednání. Klíčovou otázkou je, zda je toto narušení proporcionální.

V dnešní době jsou relevantní, tedy v případě zneužití práva daňové, zákony novelizovány několikrát ročně, už tak visí právní jistota adresátů norem na vlásku. Pravidla pro sestavování daňových příznání jsou stále natolik složitá, že většina podnikajících osob buď stráví dny jejich studiem, nebo si rovnou najme daňového poradce. Argument, že se u principu zneužití práva jedná o obtížně formálně uznatelný pramen, který tudíž podstatně snižuje právní jistotu daňových subjektů, se ve světle výše uvedeného nejeví příliš silný. Kvalitní legislativa, přehledné daňové formuláře a jasné podmínky by pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů jistě sloužily lépe, než zákaz aplikace obecných principů právních, jako například zákazu zneužití práva v rozporu s jeho účelem.

Princip zneužití práva se ve veřejném právu poprvé objevil v roce 2005. Od té doby s ním judikatura poměrně konstantně pracuje, upravuje a zpřesňuje jeho užití. Pro naplnění principu právní jistoty hovoří také velmi důkladný test zneužití, jenž poskytuje judikatura ESD. Zneužití práva se uplatňuje pouze na úzkou skupinu jasně definovaných případů jako poslední záchranná brzda – v situaci, kdy je podle všeho zřejmé, že si činnost subjektů nezaslouží právní ochrany. Představuje *ultima ratio* – nejzazší řešení, které je třeba uplatnit, až když nelze závadnému chování zabránit výkladem právních norem (jako tomu bylo například v nedávném a poměrně populárním případě *Ježek Software*¹³⁰).

Dalším argumentem pro to, že omezení právní jistoty je přiměřené výsledku je míra „penalizace“ v případě rozpoznání zneužití. Subjektu nehrozí v žádném případě trestněprávní sankce, ani daňové orgány k žádnému potrestání subjektu nepřistoupí. Jediná povinnost subjektu vyvstává z toho, že správce daně ignoruje transakce, kterými subjekt právo zneužil, a tomu tedy vznikne daňová povinnost v takové výši, jakoby ke zneužití vůbec nedošlo.

De lege ferenda by bylo možné po francouzském a německém vzoru aplikovat na zneužití práva institut závazného posouzení podle § 34b zákona o správě daní a poplatků, to by ovšem vyžadovalo předchozí kodifikaci zákazu zneužití z důvodu odkazovacího charakteru normy.

¹³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.2.2010, čj. 4 Ads 120/2009 - 88, www.nssoud.cz

6.3. Lingvistika

Zamysleme se ještě na moment nad pojmem zneužití práva tentokrát z víceméně esteticko-významového hlediska. Soslíví „zneužití práva“ emocionálně evokuje celkem silnou negativní reakci a pro laiky i nepoučené právníky je zbytečně matoucí. Autorka této práce je, jak se zdá, zastánkyní konceptu zneužití, nicméně si dovoluje zpochybnit jeho jazykovou výstižnost. Je pravdou, že formálně se o zneužití práv jedná, nicméně lingvisticky se jako daleko přesnější termín hodí překlad anglického výrazu *tax avoidance*, čili vyhýbání se dani. Pokud by došlo k uzákonění obecné klauzule zakazující zneužití čili GAAR, jednoznačně by bylo vhodné formulovat zákon tak, aby obsahoval zákaz vyhýbání se dani a dále dissimulace v blízkých ustanoveních jako příbuzné projevy zásady zákazu zneužití práva ve veřejném právu. Rozsudek *Primossa* ukázal, že tuzemská terminologie stále není jednotná, proto by upřesnění naznačeným směrem rozhodně nebylo na škodu.

6.4. Ideologie

Spory o zneužití se vedou v mnoha rovinách. Právníci na něj nahlíží optikou, kterou jsem nastínila v částech 6.1. a 6.2. Postoj k doktríně zneužití může být založen také na inklinaci dané osoby spíše k formálnímu nebo materiálnímu pojetí práva.¹³¹ Daňoví poradci, jak se zdá, doktrínu zneužití práva akceptují jako nejmenší zlo – viz kapitola 3.2.1¹³²

Ještě ovšem zbývá rovina ideologická. Ve chvíli, kdy vyvrátíme všechny právní pochybnosti o aplikovatelnosti institutu zneužití, stále zbývá poměřit ho se základními hodnotami naší společnosti, z nichž právo jako normativní systém vychází.

Ideologická rovina zneužití práva ve veřejném právu obsahuje silné argumenty pro i proti aplikaci doktríny zneužití. V konfliktu zde stojí základní a nezadatelná práva

¹³¹ „Otevřené používání úvah teleologických a obdobných, které se zabývají účelem a smyslem normy, právněpolitickými důvody, pro které byla norma přijata, jejími společenskými a ekonomickými funkcemi, aplikace nepsaných principů, ale též úvahy o ústavnosti norem, lze proto označit jako úvahy neformalistické.“ - KÜHN, Zdeněk. A zase ten formalismus. : (4) Interpretační formalita: Úvod. *Blog Jiné právo* [online]. 10. 9. 2007, [cit. 2010-06-04]. Dostupný z WWW: <http://jinepravo.blogspot.com/2007/09/zase-ten-formalismus-4-interpretan.html>

¹³²NOVÁKOVÁ, Petra; LICHNOVSKÝ, Ondřej. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy*. 2008, 4, na s. 129. Dostupný také z WWW: http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx

daňových subjektů i ostatních občanů. Ideologie by měla dát odpověď na otázku „Proč zakazovat zneužití práva ve veřejném právu?“.

6.4.1. Svoboda

Proti doktríně zneužití práva vyvstává idea svobody¹³³. Konkrétně idea svobody jednotlivce proti přílišným zásahům státu, svoboda vlastnit majetek a smluvní svoboda. Toto uvažování má kořeny v nauce Johna Locka, ze které plyne postulát, že každý má svobodu disponovat svým nezdaněným příjmem. Majetek vzniká prací osob a existuje nezávisle na státu a právu, právo vlastnit majetek je přirozené právo a stát nemá nárok ho omezovat. Ideu svobody zdůrazňují i národní soudy a ESD ve svých rozsudcích, když opakovaně konstatují, že subjekty mají právo vybrat si z několika alternativ chování tu, která je pro ně daňově nejvýhodnější.

Lockův libertariánský přístup lze překonat poměrně jednoduše. Předpokladem jeho fungování je totiž předstátní, přirozené stádium společnosti. Aby mohly existovat příjmy, musí být, třebaš volný, trh. Aby fungoval trh, jsou nutné zákony, které jej budou upravovat, v tu chvíli je již nutná společenská smlouva a vláda a zákonodárné těleso. Jejich provozní náklady pak musí hradit právě občané, kteří společenskou smlouvu uzavřeli – a ti mají povinnost odvádět daně.¹³⁴

Pokud se některé subjekty této povinnosti vyhýbají, činí tak v rozporu s demokratickými ideami spravedlnosti a rovnosti před zákonem. Neboli slovy soudce Learned Hand:

„Znovu a znovu opakovaly soudy, že je něco nekalého na uspořádávání vlastních záležitostí tak, aby byla daňová povinnost z nich co nejnižší. Bohatí tak činívají, ale je tomu tak špatně – protože každý je dlužen platit v obecném zájmu, co je čestné a spravedlivé. Daně jsou příspěvky pro obecné blaho; neměly by být dobrovolnými příspěvky bohatých a na druhé straně vynucenými platbami chudých. Požadovat méně ve jménu lidu znamená rezignovat na hodnoty demokracie.“¹³⁵

Pokud chceme respektovat právo a systém, který zavádí, neměli bychom se snažit postupovat v rozporu s jeho účelem, protože tím porušujeme zásadu rovnosti před právem. Činíme tak na úkor těch, kteří žádné nedokonalosti práva nevyužívají. V daňovém řízení se sice formálně jedná o vztah stát (respektive finanční

¹³³ BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*. 2009, 40, s. 229 - 251., na s. 234

¹³⁴ PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. The Morality of Tax Avoidance. *Creighton Law Review*. 2010, 20, s. 101-158, na str. 132

¹³⁵ *Comm'r v. Newmann*, 159 F. 2d 848, 850-51 (2d Cir. 1947) (Hand, J., dissenting)

orgán) - jednatel, de facto jde však o komplexní systém vztahů a povinností přispívat na činnosti státu, které byly uloženy za určitým účelem a z určitého důvodu, nikoli náhodně a v morálním vakuu. Jak píše W. B. Barker:

Daňová povinnost v demokratických zemích je založena na povinnosti každého občana platit poctivou část břemene jeho vlády bez nároku na privilegium daňové úlevy.¹³⁶

Osoby, které zneužívají daňové právo, neobstojí samozřejmě ani před testem, který poskytuje notoricky známý Kantův kategorický imperativ. Pokud by se zneužívání práva mělo stát obecnou normou chování, rozhodně by se nejednalo o ideální situaci, naopak, vedlo by to k velké neefektivitě vybírání daní a ke zvýšení daňové zátěže pro všechny, tedy na úkor osob, které daňové právo nezneužívají, a tím i k deformaci daňové politiky.

Další zajímavou otázkou je, **kdo** se zneužití veřejného práva u nás nejčastěji dopouští. Jaká skupina poplatníků. Zatím se podle výše zmíněných rozsudků Nejvyššího správního soudu zdá, že jsou to převážně velké společnosti, které mají prostředky na to, aby si najaly nákladné daňové poradce. Ti pak vymýšlejí a kombinují velmi složité konstrukce na hranici zákona – s trochou nadsázky se dá říci, že zkoušejí, co ještě daňový orgán akceptuje. Nejsou to však jen korporátní „obří“, v případech *Potápěčů a Nadačního fondu Gymnázia Hradec* se jednalo o fyzické osoby nebo jejich malá sdružení. Nelze tedy v našem právu zaznamenat podobnou váhavost aplikovat doktrínu zneužití práva na případy, dotýkající se životů lidí, jako je tomu v judikatuře ESD¹³⁷ To je ovšem správné, vzhledem k tomu, že se ve všech situacích jedná o rozsudky z oblasti daňového práva.

6.4.2. Identifikace

Dalším důvodem, kterým subjekty ospravedlňují touhu daňové právo zneužívat ve svůj prospěch, je nedostatek jejich identifikace se systémem, kterému daně poskytují. Jinými slovy, kdyby byli všichni přesvědčeni, že daně jsou spravedlivými příspěvky do veřejných rozpočtů, které jsou správně a spravedlivě rozdělovány, neměli by potřebu se jim vyhýbat. Nebo ano? Ovšemže ano. Identifikace občanů se státem nikdy nepředčí

¹³⁶ BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*. 2009, 40, s. 229 - 251., na s. 239

¹³⁷ Viz. závěr kapitoly 4.2.1

míru jejich identifikace s bližními. Pan Ing. Petr B.¹³⁸ se choval přirozeně, když upřednostnil své nejbližší před státem. Chtěl poskytnout více svým dětem, než ostatním, to je běžný model lidského chování. Zároveň je však pan Ing. Petr B. občanem a má povinnosti ke státu a – a tím se dostáváme k ideové podpoře zákazu zneužití práv – ke svým spoluobčanům a spolupřispěvatelům hrát vůči nim fair play.

6.5. Výsledek

V této kapitole došlo ke shrnutí argumentů pro a proti užití principu zákazu zneužití práva ve veřejném právu. Tyto morální, právní a ideové aspekty hovoří pro to, že užití doktríny zákazu zneužití práva v našem právu je správné, i když ne dokonalé, a že správně balancuje mezi hodnotami tržní svobody a demokratické sounáležitosti a spravedlnosti.

¹³⁸ případ *Potápěči*, kapitola 3.1.1

Závěr

Tato práce měla nastínit, jak se doktrína zneužití práva vyvíjela, kde je její místo v našem právním řádu, a zda tam vůbec pro ni místo je. V evropském právu se objevuje již po třicet let, dlouho však byla její podstata nejasná. Diskuse se na toto téma téměř nevedla. V posledních několika letech nastala změna, s aplikací principu Evropským soudním dvorem na oblast DPH i na oblast přímých daní. Dvousložkový test zneužití, který se postupně v judikatuře ESD vyvinul, převzal do své rozhodovací činnosti Nejvyšší správní soud teprve po průlomovém rozhodnutí *Potápěči*, a to rozsudkem *Dovoz PC*. Naposledy na něj bylo odkázáno rozhodnutím ve věci *Primossa* a to v téměř originální podobě: K tomu, aby se jednalo o zneužití, je nutné, aby byly splněny tyto podmínky:

- výsledkem dotčených plnění je přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními předpisů získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a
- ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

I přesto, že existuje poměrně objektivizovaný test zneužití, nesou zástupci daňových subjektů nelibě fakt, že přes formální splnění všech předpokladů daných zákonem má stát (resp. správce daně) možnost pro daňové účely ignorovat určité transakce a vyměřit následně daň vyšší. Považují to, ne úplně neopodstatněně, za omezení jejich svobody daňového plánování. Aplikace principu zneužití vzbudila pochybnosti i u části naší právnické akademické obce. V závěrečné části se autorka snaží se s těmito pochybnostmi vypořádat a obhájit existenci principu zneužití, s několika úvahami *de lege ferenda*.

Doktrína zneužití veřejného práva má před sebou vývoj, který bude jistě velmi zajímavé sledovat. Jedná se o problematiku přitažlivou nejen pro právní teoretiky, jimž poskytuje velký prostor pro využití různých argumentačních metod a prostředků. I osoby pohybující se v komerční praxi jako daňoví poradci a právníci mají co studovat a čím se zabírat mezi jednotlivými konci zdaňovacích období. Na téma zneužití daňového práva vychází v evropském i americkém kontextu neustále řada zajímavých publikací,

aktuálně například sborník textů „Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law“, editovaný Ritou de la Feira a Stefanem Vogenauerem, jehož datum vydání se bohužel stále odsouvá, naposledy na prosinec 2010.

Při výběru podkladů kladla autorka důraz na jejich relevanci a aktuálnost. Z velké části pracovala s judikaturou. Většinu jiných podkladů čerpala z odborných článků vyhledávaných prostřednictvím zahraničních databází jako Kluwer či Westlaw a českého systému Beck online. Navštěvovala knihovnu PFUK a Ministerstva financí, a v neposlední řadě čerpala i z důvěryhodných zdrojů dostupných přímo z internetu.

Seznam použitých zkratk

NSS	Nejvyšší správní soud
NS	Nejvyšší soud
ESD	Soudní dvůr Evropských společenství
GAAR	general anti avoidance rule – obecná norma, zakazující zneužití
DPH	daň z přidané hodnoty
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.
GA	generální advokát
CFC pravidla	pravidla týkající se zahraničních ovládaných společností (<i>controlled foreign companies</i>)

Seznam použité literatury a pramenů

- AIRS, Graham J. Abuse of Tax Law across Europe: Part II - United Kingdom. *EC Tax review*. 2010, 3, s. 133-137
- BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*. 2009, 40, s. 229 - 251.
- BRENNAN. Why the ECJ should not follow Advocate-General Poires Maduro's opinion in Halifax. *International VAT Monitor*. 2005, s. 247-254;
- BRZEZINSKI, Bogumil; LASINSKI-SULECKI, Krzysztof. National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 7-11.
- CORDARA, Roderick. Halifax: a conservative opinion. *British Tax Review*. 2005, s. 267 – 270
- ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, část 1. a 2. *Daňový expert*. 2008, 6, s. 17-24, 2009, 1, s. 27-31
- DE LA FERIA, Rita. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EU Law Through Tax . *Common Law Review*. 2008, 45, s. 395-441
- DE LA FERIA, Rita. The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?. *EC Tax review*. 2006, 1, s. 27-35.
- DWORKIN, Ronald. *Když se práva berou vážně*. 1. Praha : Oikúmené, 2001
- FORTSAKIS, Theodore; TSOUROUFLIS, Andreas; PITSILIS, George. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Greece : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 5-11.
- FREEDMAN, Judith. Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament. *Law Quarterly Review*. 2007, 123 (Jan), s. 53 – 90
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 311 s.
- GERLOCH, Aleš; TRYZNA, Jan . Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí. *Právní rozhledy*. 2007, 1
- GIBSON, Mike. Tax Case Summary: Schofield v HMRC. *EY Tax Services* [online]. 16. 6. 2010, [cit. 2010-07-09]. Dostupný z WWW: [http://www.eoy-award.com/Publication/vwLUAssets/Tax_services_-_10_06_16_Tax_case_summary_Schofield_v_HMRC/\\$FILE/EY_Tax_news_20100616_02.pdf](http://www.eoy-award.com/Publication/vwLUAssets/Tax_services_-_10_06_16_Tax_case_summary_Schofield_v_HMRC/$FILE/EY_Tax_news_20100616_02.pdf)
- HENDRYCH, Dušan, et al. *Právní slovník*. 3. rozš. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 1459 s.

- HENDRYCH, Dušan, et al. *Správní právo: Obecná část*. 7. Praha : C. H. Beck, 2009. 837 s.
- KIRCHMAYR, Sabine. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Austria: National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 3-5
- KLEIN, Martin; NIEMANN, Alice. Abuse of Tax Law across Europe: Part I - Germany. *EC Tax review*. 2010, 2, s. 91-96.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1995. s. 184
- KÜHN, Zdeněk. *Aplikace práva ve složitých případech : k úloze právních principů v judikatuře*. 1. Praha : Karolinum, 2002. 419 s.
- KÜHN, Zdeněk. A zase ten formalismus. : (4) Interpretační formalita: Úvod. *Blog Jiné právo* [online]. 10. 9. 2007, [cit. 2010-06-04]. Dostupný z WWW: <http://jinepravo.blogspot.com/2007/09/zase-ten-formalismus-4-interpretan.html>
- LUJA, Raymond. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Netherlands : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 5-7.
- DE MONÉS, Sébastien; DURAND, Pierre - Henri; MANDELBAUM, Jean - Florent. Abuse of Tax Law across Europe: Part I - France. *EC Tax review*. 2010, 2, s. 85 – 91
- NOVÁKOVÁ, Petra; LICHNOVSKÝ, Ondřej. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy*. 2008, 4, Dostupný také z WWW: http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx
- PIANTAVIGNA, Paolo. Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? . *Intertax* 2009, 37, 3, s. 166-175
- PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. Regulation of Corporate Tax Avoidance in the New Zealand : National report for the 2010 Conference of the International Academy of Comparative Law, 2010. s. 8-15
- PREBBLE, John; PREBBLE, Zoë. The Morality of Tax Avoidance . *Creighton Law Review*. 2010, 20, s. 101-158
- PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Praha : Eurolex Bohemia, 2007
- ŠVESTKA, Jiří. *Občanský zákoník: komentář, 2. sv.. 2. vyd.* Praha : Beck, 2009. 2471 s.
- TRYZNA, Jan. *Právní principy a právní argumentace: K vlivu právních principů při právní argumentaci při aplikaci práva*. 1. Praha : Auditorium, 2010. 332 s.

VANIESTENDAEL, Frans. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?. *EC Tax Review* [online]. 2006, vol. 2006, no. 4, s. 192-195.

WINTR, Jan. *Říše principů : Obecné a odvětvové principy současného českého práva*. 1. Praha : Karolinum, 2006.

ZALASINSKI, Adam. Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice. *Intertax*. 2008, 36, 4, s. 159.

ZALASINSKI, Adam. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. *Intertax*. 2007, 35, 5, s. 310-321.

Abstract

Abuse of Public Law in Judicial Decisions

This thesis discusses the relevance and meaning of the principle of "abuse of law" in Czech public law, and consists of six chapters.

A brief opening chapter sets out the aim of the thesis, namely to provide a theoretical analysis of the concept of abuse of law, using conclusions that are established in Czech jurisprudence.

The second chapter deals with the substantial rulings of the Czech Supreme Court viewing the abuse of law concept in terms of civil law, because the abuse of law principle came to light firstly in Czech civil law. The prospective enactment of the abuse of law principle in the Czech Civil Code Bill is also mentioned.

The third chapter is crucial to this thesis, and reflects the approach of the Czech Supreme Administrative Court (the SAC) to the doctrine of abuse of law. The first Czech ruling in which the concept of the abuse of tax law occurred was *Divers*, no. 1 Afs 107/2004 – 48. In *Divers*, the SAC construed a very in-depth argument supporting the applicability of the abuse of law principle to the field of taxation (which is part of public law). Then the process during which the SAC developed the abuse of law concept in its rulings, including the first application of the *Halifax* two-stage abuse test is described. The parallel concepts of dissimulation, tax fraud and tax law circumvention are also mentioned.

The fourth chapter concentrates on the evolution of the abuse of law principle in EC law. During the first 20 – 25 years, the European Court of Justice was reluctant to use the abuse of law doctrine in a clear or confident way and preferred to combat abusive situations using a teleological interpretation of the legislation. However, within the last few years there has been a radical change of attitude, largely due to the development of an abuse test. A turning point came with the rulings, which applied the abuse test to VAT and corporate taxation.

The fifth chapter compares and contrasts the abuse of law concept in some jurisdictions, and the different instruments used to tackle it, such as GAAR (general anti avoidance rule) or judge-made doctrines.

The final chapter examines the principle of abuse of (public) law by challenging it with the general principles of legality and legal certainty, and examines some of the values that enable the persistence of the abuse of law concept, and finally conclude that it is coherent with law as well as with the values of a democratic society.

Abstrakt

Zneužití veřejného práva v judikatuře

Tato diplomová práce zkoumá a diskutuje význam principu zneužití práva v českém veřejném právu. Je členěná do šesti kapitol.

Ve stručné úvodní kapitole je nastíněn účel práce, to jest poskytnout teoretickou analýzu konceptu zneužití práva. Ukazuje také pohledy českých právních teoretiků na zneužití práva.

Druhá kapitola nahlíží na fenomén zneužití práva nejprve optikou soukromého práva, zejména prostřednictvím analýzy rozhodovací činnosti Nejvyššího soudu. Tam se totiž princip zneužití práva poprvé objevil. Krátce zmiňuje úpravu v chystané novele Občanského zákoníku.

Těžiště diplomové práce leží v rozboru judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS). Od průlomového rozhodnutí *Potápěči* NSS postupně vypracoval ustálenou judikaturu obsahující důkladné právněteoretické analýzy jednotlivých situací, a přejal dvousložkový test zneužití, který se poprvé objevil v rozhodnutí *Halifax*. Více či méně jasně pak NSS vykreslil hranice zneužití a dalších na první pohled obdobných pojmů, jako podvod, obcházení zákona, a zejména příbuzného institutu dissimulace.

Čtvrtá kapitola se zaměřuje na vývoj zásady zákazu zneužití v právu Evropských společenství, před Soudním dvorem Evropských společenství (dále také ESD). V prvních desetiletích, kdy se začal pojem zneužití práva objevovat, se ESD zdráhal vytyčit jasnou doktrínu zneužití a upřednostňoval formu účelového výkladu legislativy. V posledních letech se však situace změnila, a před ESD se vyvinul test zneužití, který byl posléze uplatněn i v oblasti daní.

V páté části se nachází krátké exkurzy do právních systémů některých zahraničních států za účelem stručného srovnání způsobů, jakými tyto státy brojí proti zneužití práva. Závěrem se autorka snaží poměřit princip zneužití práva s dalšími principy našeho právního řádu, a nakonec diskutuje otázky ideologické a morální, se závěrem, že zásada zákazu zneužití práva je v souladu s právem i s hodnotami demokratické společnosti.

Klíčová slova

zneužití práva

veřejné právo

Key words

abuse of law

public law