

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Magdaléna Plevová

# **ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 2013

## **Prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

V Praze dne 30. 6. 2013

.....

Podpis:

Na tomto místě bych ráda poděkovala všem, kdo mi poskytli zázemí k vypracování této diplomové práce. Proto děkuji vedoucímu mé diplomové práce panu JUDr. Radimu Boháčovi, PhD., za jeho ochotu a čas při udílení cenných rad. Dále pak směřuji své díky zejména mému manželovi a prarodičům za jejich trpělivost a pomoc při hlídání dvou dcer.

# OBSAH

ÚVOD.....	6
1. DAŇOVÉ PRÁVO .....	8
1.1. Pojem daň a daňové právo .....	8
1.2. Daňové právo v České republice .....	13
1.3. Daňové právo v Evropské unii .....	16
1.4. Výklad daňového práva v praxi.....	20
2. SUBJEKTIVNÍ PRÁVO.....	22
2.1. Pojem obecně.....	23
2.2. Pojem v daňovém právu .....	24
3. PRÁVNÍ ÚKONY A PROTIPRÁVNÍ ÚKONY VE VZTAHU K DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	25
3.1. Pojem právní úkon, protiprávní úkon, daňová povinnost.....	25
3.2. Význam a rozdíly mezi pojmy optimalizace daňové povinnosti, zastřený právní úkon, obcházení zákona, zneužití práva .....	28
3.2.1. Daňová optimalizace.....	30
3.2.2. Zastřený právní úkon .....	31
3.2.3. Obcházení zákona .....	34
3.2.4. Zneužití práva .....	37
4. ZNEUŽITÍ PRÁVA .....	39
4.1. Definice a historie zneužití práva .....	39
4.2. Zákaz zneužití práva jako základní princip evropského práva.....	43
4.3. Zákaz zneužití práva a jeho zakotvení v českém právním řádu .....	46
4.4. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a jeho právní úprava ve Francii .....	52
4.5. Postup vnitrostátních orgánů při aplikaci zneužití práva v oblasti daní .....	55
5. JUDIKATURA ZNEUŽITÍ DAŇOVÉHO PRÁVA .....	58
5.1. Případy zneužití daňového práva v evropské judikatuře .....	58
5.1.1. Příklad C255/02 - Halifax ze dne 21. 2. 2006.....	58
5.1.2. Příklad C-103/09 - Weald Leasing ze dne 22. 12. 2010 .....	61
5.2. Případy zneužití daňového práva v české judikatuře.....	63
5.2.1. 9 Afs 83/2009-232 ze dne 18. 3. 2010.....	63

5.2.2.	5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012.....	66
5.2.3.	5 Afs 58/2011-85 ze dne 2. 2. 2012.....	69
5.2.4.	1 Afs 10/2012-38 ze dne 7. 3. 2012.....	70
6.	MOŽNÉ PŘÍPADY ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU Z PRAXE, KTERÉ JEŠTĚ NEBYLY JUDIKOVÁNY.....	72
6.1.	Případ podvodu na DPH - umělé rozdělení finančního a fakturačního toku v rámci obchodního řetězce.....	72
6.2.	Případ uplatnění základní slevy na dani u daně z příjmů .....	77
	ZÁVĚR .....	80
	Seznam zkratk .....	83
	Seznam literatury .....	84
	Knihy .....	84
	Články.....	86
	Právní předpisy .....	87
	Internetové zdroje .....	88
	Judikatura Soudního dvora Evropské unie .....	88
	Judikatura Ústavního soudu.....	89
	Judikatura Nejvyššího správního soudu .....	89
	Abstrakt.....	91

## ÚVOD

Tématem zneužití práva, které vychází především ze soukromoprávní oblasti, se v této diplomové práci zabývám v souvislosti s právem veřejným konkrétně právem daňovým. Toto téma jsem si zvolila, protože jej považuji za velmi zajímavé, zasahující široké spektrum subjektů a také proto, že jde o problematiku, která je stále aktuální, přestože se do povědomí odborné veřejnosti dostala již v roce 2006 s rozsudkem soudního dvora Evropské unie ve věci Halifax. Původně bylo zneužití daňového práva judikováno pro oblast daně z přidané hodnoty, ale postupem času je zřejmé, že si tento institut nachází své místo i u ostatních druhů daní, zejména daně z příjmů. Vzhledem k narůstání případů, které jsou v souvislosti se zneužitím daňového práva judikovány, je o tomto institutu stále více slyšet. To s sebou přináší řadu názorů a pohledů na jeho aplikaci, kdy koncept zneužití práva je vnímán jako kontroverzní. Hlavním cílem mé práce je vymezení institutu zákazu zneužití práva a stanovení podmínek jeho aplikace v daňovém právu. K tomuto vymezení napomůže nejprve jeho srovnání s dalšími instituty v rámci problematiky vyhýbání se daním a daňové optimalizace. Kromě toho je také cílem přiblížit právní prameny doktríny zneužití práva v právu daňovém a pokusit se zhodnotit, zda je jeho úprava v českém právním řádu dostačující.

V první kapitole diplomové práce se nejprve zaměřím na základní pojmy pro tuto práci stěžejní, a to jsou pojmy daň a daňové právo. Zde se s ohledem na téma práce zamyslím nad tím, co by mohlo být důvodem pro realizaci zneužívajících praktik v oblasti daní. Dále v této kapitole přiblížím úpravu a výklad daňového práva v České republice a v Evropské unii. Druhá kapitola je věnována otázce, jaké právo je vlastně zneužíváno. Třetí kapitola se v úvodu zabývá problematikou právních úkonů a právního jednání, aby poté mohlo dojít k rozlišení mezi pojmy optimalizace daní, zastřené právní úkony, obcházení zákona a zneužití práva. S ohledem na téma této diplomové práce je klíčová a nejrozsáhlejší čtvrtá kapitola nazvaná Zneužití práva, která vypovídá nejprve o historii tohoto institutu obecně a následně je zaměřena pozornost na oblast daňového práva. Součástí této kapitoly jsou podkapitoly zabývající se zákazem zneužití práva jako obecným právním principem evropského práva, zakotvením zneužití práva v českém právním řádu s navazující podkapitolou, která se zabývá úpravou ve francouzském

právním řádu, o níž se domnívám, že by mohla být inspirací pro úpravu v našem právním řádu. Poslední podkapitola je věnována postupu českého správce daně při aplikaci zneužití práva. Analýze judikátů Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu v České republice, které se zabývají zneužitím práva v oblasti daní, je věnována celá pátá kapitola této práce. Obsah poslední šesté kapitoly je určen dvěma případy z praxe, ve kterých se objevuje možná aplikace zneužití práva s dopadem na daňovou povinnost daňových subjektů, přičemž tyto případy nebyly doposud judikovány soudem. V obou případech jsem se pokusila učinit závěr, zda by případné uplatnění institutu zneužití práva obstálo.

Při zpracování tématu práce jsem vycházela z české i zahraniční literatury a především také z judikatury Soudního dvora EU a národních soudů, která je s institutem zneužití práva v daňovém právu nerozlučitelně spjata. Významné byly také internetové zdroje, především při získávání informací spojených s francouzskou daňovou úpravou. Metody, které v této práci využívám, jsou zejména deskripce, analýza a komparace.

# 1. DAŇOVÉ PRÁVO

Právo je „univerzální společenský hodnotící systém lidského chování tzn., že není lidské chování, které by právem takto hodnoceno nebylo“.<sup>1</sup> Toto pojetí práva se tedy bezesporu týká i právní úpravy v oblasti daní, které jsou v dnešní době nezbytnou součástí fungování každé vyspělé společnosti. Jelikož předmětem této diplomové práce je zneužití práva v právu daňovém, je třeba se v jejím počátku zabývat vysvětlením některých základních pojmů zejména pojmu daň, daňové právo a dalších institutů s nimi souvisejících jako např. funkce daní a jejich třídění.

## 1.1. Pojem daň a daňové právo

Se vznikem státu vyvstala potřeba financování jeho chodu, která byla kromě jiných zdrojů zajištěna prostřednictvím „odvodů“ vybíraných od obyvatel žijících na území daného státu. Ať už byly tyto „odvody“ původně ve středověku nazývány regály, domény (předchůdci poplatků a nepřímých daní), později berně nebo nakonec daně, významná byla jejich přeměna z naturální povahy daní na zdanění ve formě peněžní. Pojem „daň“ se v našem právním řádu používá od roku 1948<sup>2</sup>, ale obecná legální definice daně jako takové stále chybí.

S definicí daně, avšak jen pro účely tohoto zákona, se můžeme setkat v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který nabyl účinnosti k 1. 1. 2011. V ustanovení § 2 odst. 2 DŘ se tedy pouze pro jeho účely daní rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

---

<sup>1</sup> VIKTOR KNAPP. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 17.

<sup>2</sup> PETRA JÁNOŠÍKOVÁ, Petr Mrkývka, Ivan Tomažič a kolektiv. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, str. 277.



Odst. 4 stejného ustanovení definici daně ještě rozšiřuje o daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. DŘ tak vymezuje daň v širším smyslu.

Pro pochopení a rozbor institutu zneužití práva v oblasti daní výše uvedená definice nepostačuje, a proto se na daň podíváme ještě ze dvou úhlů, a to z pohledu právního a ekonomického. Z právního hlediska je daň považována za peněžité plnění nenávratného charakteru, které je uloženo zákonem k získání příjmů do veřejného rozpočtu, aniž je přitom poskytnuto zdaňovaným subjektům odpovídající (ekvivalentní) protiplnění.<sup>3</sup> Znamená to tedy, že daňovému subjektu úhradou daně nevzniká nárok na konkrétní protihodnotu plnění, ale daně jsou státem přerozděleny s přihlédnutím k potřebám jeho fungování. Již zde stojí za zamyšlení, zda tato vlastnost daní není jedním z důvodů, proč je daňové právo zneužíváno. Domnívám se, že tomu tak může být, jak bude dále v textu upřesněno. Absence ekvivalence daní je odlišuje od poplatků, které jsou také příjmem veřejných rozpočtů, ale pro jejich rozbor zde není, s ohledem na zaměření této práce, prostor. Daň jako povinnost, v tomto případě povinnost platební, která zasahuje do majetkových práv občanů, může být uložena pouze na základě zákona, což vyplývá z čl. 4 odst. 1 LZPS<sup>4</sup> a výslovně je dále uvedeno v čl. 11 odst. 5 LZPS.<sup>5</sup> Daně se také vyznačují svojí neúčelovostí, která se projevuje tím, že daňový subjekt nezná dopředu účel, na který budou jím odvedené daně použity a neovlivňuje tak žádným způsobem státem řízené financování z daňových prostředků. Další charakteristikou daní, kterou je na místě zmínit, je jejich vynutitelnost státem a také pravidelnost, která není bezvýjimečná, ale týká se zejména daní, které se opakují v časových intervalech jako např. daň z příjmu.

Daň je také možné vnímat jako cenu, kterou platíme za to, že jsme součástí dané společnosti. Jakým způsobem je možné definovat a určit výši této účasti? K nalezení odpovědi je nezbytné podívat se na daň z ekonomického hlediska, při kterém je vnímána jako ekonomický nástroj státu, kterým si stát na jedné straně zajišťuje příjmy

---

<sup>3</sup> MILAN BAKEŠ, Marie Karfíková, Petr Kotáb, Hana Marková a kolektiv. *Finanční právo*. Praha: C.H.Beck, 2009, str. 154.

<sup>4</sup> Čl. 4 odst. 1 LZPS: „Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“

<sup>5</sup> Čl. 11 odst. 5 LZPS: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“

pro svůj chod, tzn. fungování celé společnosti, a na straně druhé ovlivňuje ekonomiku na svém území, přičemž základem je vztah mezi státem a subjektem, který má daňovou povinnost. Jinými slovy z ekonomického hlediska je daň považována za nástroj redistribuce národního důchodu, který je realizován prostřednictvím veřejných rozpočtů, kam řadíme státní rozpočet a rozpočty územně samosprávných celků<sup>6</sup>. Pod pojmem národní důchod je třeba si představit souhrn všech důchodů, které jsou získány v konkrétním státě za období jednoho roku a nominálním důchodem je konkrétní mzda či plat daňového subjektu a prostřednictvím daní je mu takto odčerpána část tohoto osobního nominálního důchodu.<sup>7</sup> V Komenského slovníku naučném z roku 1937 je, mimo jiné, na str. 130 uvedeno, že „účelem daní je státní potřeba a pramenem daní je platební schopnost (moc) jednotlivce“.<sup>8</sup> Ideálně by se tedy výše daní placených daňovým subjektem ve prospěch společnosti a za účast v ní řídila heslem „každý podle svých možností a schopností“, ale toto pravidlo se bohužel uplatňuje spíše na poli daňových úniků.

Neopomenutelnou vlastností daně je zákonnost tzn., že daň musí být stanovena zákonem, a to tak, aby bylo zřejmé, kdo je povinnou osobou, co je předmětem daně, jaká je výše platební povinnosti a z čeho se daň vypočte. Z hlediska správy daní je dále nezbytné stanovit, do kdy a jak má být daň zaplacená. Tyto zákonem uvedené náležitosti charakterizují konkrétní daň a označujeme je jako základní daňové prvky, které jsou v právní a daňové terminologii jednotně označovány jako daňový subjekt, daňový objekt, daňový základ, sazba daně a splatnost daně. Daňové prvky jsou nezbytným základem pro daňověprávní vztah, který vzniká mezi státem a daňovým subjektem.

Nejen pojem daň a daňové prvky, ale také hledisko třídění daní je důležité vzhledem k obsahu dalších kapitol této práce. Pro rozdělení daní existují různá hlediska, ale nejčastěji užívané je třídění daní na daně přímé a nepřímé, kdy určujícím ukazatelem pro toto rozdělení je vliv daní na daňové subjekty, které musí buď přímo či nepřímo

---

<sup>6</sup> SCHULTZOVÁ, Anna, Michal BORODOVČÁK a Erika NEUBAUEROVÁ. *Daňovníctvo: daňová teória a politika*. Str. 27.

<sup>7</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, sv. Praktické ekonomické příručky. Str. 28.

<sup>8</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, 2009. Str. 89-90.

nést svoji daňovou povinnost. Rozdíl mezi nimi se projevuje také v tom, že „jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení“<sup>9</sup>. O které konkrétní daně v rámci tohoto dělení půjde, se budeme věnovat v následující podkapitole této práce, která se věnuje daňovému právu v České republice.

Pokud nyní přejdeme k vymezení pojmu daňové právo, je třeba nejprve vycházet ze základního rozlišení práva na právo soukromé a právo veřejné, a dále pak se zabývat jeho zařazením mezi právní odvětví. Jak již bylo zmíněno výše, daňověprávní vztah vzniká mezi daňovým subjektem a státem, přičemž pro tento vztah je charakteristické nerovné postavení mezi nimi. Stát zde má autoritativní postavení, které vyplývá z toho, že daňové právo se řadí mezi právo veřejné, které vyjadřuje nadřazenost veřejné moci vůči ostatním subjektům práva v zákonem stanovených případech. Z hlediska právních odvětví je daňové právo považováno za pododvětví práva finančního, kam vedle něj kromě jiných řadíme např. rozpočtové právo či devizové právo. Objevují se názory, že daňové právo je samostatné právní odvětví vedle práva finančního, a to zejména pro jeho společenskou významnost.<sup>10</sup> Vedle toho je možné vnímat pojem daňového práva ve dvou rovinách podle *podstaty plateb, které daňověprávní normy regulují*<sup>11</sup>. Rozeznáváme tak daňové právo v užším pojetí, které je souhrnem právních norem upravujících příjmy veřejných rozpočtů pouze prostřednictvím daní, a širší pojetí daňového práva, kdy právní úprava příjmů veřejných rozpočtů zahrnuje kromě daní i poplatky či jiná peněžitá plnění např. odvody související se sociálním a zdravotním pojištěním. Zneužití práva v daňovém právu je problematikou, se kterou se setkáváme převážně v užším pojetí daňového práva. Z tohoto důvodu, a také s ohledem na omezení rozsahu této diplomové práce, se zaměřím na aplikaci institutu zneužití práva ve vztahu k právním předpisům upravujícím pouze daně jako formu příjmu veřejného rozpočtu.

Jak již bylo zmíněno výše, jedním z možných důvodů, které subjekty častěji motivuje ke zneužití daňového práva v užším smyslu, by mohla být neekvivalence daní.

---

<sup>9</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd., str. 157.

<sup>10</sup> BALKO, Ladislav, Vladimír Babčák a kolektiv. *Finančné právo*, str. 180, 189.

<sup>11</sup> BALKO, Ladislav, Vladimír Babčák a kolektiv. *Finančné právo*, str. 179.

Domnívám se, že tato vlastnost daní, která může být daňovým subjektem vnímána jako nedostatečné protiplnění za odvedenou daň ze strany státu, ve spojení s výší této daně, která je ekonomickým údajem v návaznosti na hospodaření subjektu, má vliv na jeho rozhodování při užití nelegálních postupů, kam řadíme i zneužívající praktiky. Čím vyšší je daňová povinnost subjektu tzn. stanovená výše daně, kterou je subjekt povinen uhradit, tím vyšší bude „motivace“ k užití zneužívajících praktik, které mají za cíl snížení daňové povinnosti a následné použití takto získaných finančních prostředků na další spotřebu nebo investice. Samozřejmě nikdo nemůže očekávat, že jeho bilance odvodu do veřejného rozpočtu a čerpání z něj bude dlouhodobě nulová, ale formu, ve které společnost poskytne daňovému subjektu „protiplnění“ bych vnímala nejen v rovině fiskální, ale také v prostředí a podmínkách, kam řadíme i právní podmínky, které daná společnost vytváří a udržuje pro podnikání a život v dané společnosti obecně. Zjednodušeně řečeno, čím horší právní podmínky v dané společnosti, tím vyšší tendence ke zneužívajícím praktikám a jiným formám vyhýbání se dani ze strany subjektů.

Daňové právo lze dále rozdělit s ohledem na jeho vnitřní strukturu na daňové právo hmotné a daňové právo procesní. Předmětem daňového práva hmotného je daňová soustava státu, kterou se rozumí „*souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase*“<sup>12</sup>, kde každá z těchto daní je upravena daňovým zákonem. Než přistoupíme k tomu, co je předmětem daňového práva procesního je důležité od daňové soustavy rozlišit termín daňový systém, který je pojmem širším a zahrnuje v sobě nejen soustavu daní, ale také právně a organizačně utvořený systém orgánů, které zabezpečují správu těchto daní tzv. „orgány daňové správy“, přičemž sem také řadíme systém nástrojů, metod a forem činnosti, které orgány daňové správy využívají ve vztahu k daňovým subjektům, případně i vůči dalším osobám. Daňové právo procesní tak navazuje na daňové právo hmotné, které se prostřednictvím něj realizuje a společně tvoří celek. „*Předmětem daňového práva procesního je právní úprava organizace a kompetence příslušných orgánů státu a územní samosprávy, zejména správců daně a právní úprava jejich procesního postupu*“<sup>13</sup>, také tam řadíme správu daní a s tím

---

<sup>12</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd., str. 163.

<sup>13</sup> BALKO, Ladislav, Vladimír Babčák a kolektiv. *Finančné právo*, str. 179.

spojená práva a povinnosti daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní.

Pokud bychom shrnuli výše uvedené, „*daňové právo tedy představuje okruh právních norem, které upravují jednotlivé daně a daňové vztahy*“<sup>14</sup>. A jak již bylo řečeno o daních, také daňové právo podléhá hospodářské politice státu, a to se projevuje v jeho větší náchylnosti ke změnám v porovnání s ostatními právními odvětvími.

## **1.2. Daňové právo v České republice**

Pro seznámení s daňovým právem v České republice je třeba začít u jeho pramenů. Mezi Českou republikou stanovené nebo uznané formy práva, ve kterých nalezneme daňověprávní normy, patří:

- Ústavní prameny
- Mezinárodní smlouvy
- Právní předpisy Evropské unie
- Zákony
- Vyhlášky

Všechny normy v České republice musí mít zákonný základ, a proto i daňové právo, které je právem veřejným se bude uplatňovat v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, který zakotvuje, že „*Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon*“, a v souladu s čl. 2 odst. 2 LZPS, podle něhož „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*“. Dalším velmi významným ústavním pramenem, který navíc představuje jednu ze základních daňových zásad „*Nullum tributum sine lege*“<sup>15</sup>, je čl. 11 odst. 5 LZPS stanovující, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. K naplnění tohoto ústavního principu dochází prostřednictvím zákonné úpravy jednotlivých daní, jak bude podrobněji uvedeno níže. Znamená to tedy, že podzákonné právní předpisy, které mají hierarchicky nižší právní

---

<sup>14</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, 2009. Str. 147.

<sup>15</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ a kolektiv. *Finanční a daňové právo*. Str. 298.

sílu než zákony, nemohou primárně ukládat daňovou povinnost, ale mohou sloužit pouze k provedení již takto zákonem stanovených povinností.

Mezinárodní smlouvy jako pramen daňového práva v ČR, musí být v souladu s čl. 10 Ústavy, který stanovuje, že „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“ Tento článek také vyjadřuje přednost mezinárodních smluv, které splňují výše uvedené podmínky, před zákony. Nejvýznamnější mezinárodní smlouvy v oblasti daní jsou bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, při jejichž uzavírání Česká republika využívá Modelovou daňovou konvenci OECD a jichž má v současné době v platnosti 116.<sup>16</sup>

Po vstupu České republiky do EU<sup>17</sup> se některé právní předpisy EU staly závazné i pro Českou republiku. Velmi důležitým pravidlem, které formuloval ve svém rozhodnutí<sup>18</sup> Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), je zásada aplikační přednosti unijního práva před právem národním. Tato zásada vyjadřuje nemožnost použití národních právních předpisů, které jsou v rozporu s ustanoveními práva EU, a to i v případě, pokud národní právní předpis je novější než evropský předpis. Blíže se budeme zabývat evropským právem se zaměřením na oblast daní v následující podkapitole.

Jelikož předmětem zdanění může být cokoli a je vždy vnitřní záležitostí každého státu a také odrazem jeho daňové politiky, co a v jaké míře je zdaňováno, nejsou daňové soustavy členských států totožné. Daňová soustava České republiky je s účinností od 1. 1. 1993 tvořena těmito druhy daní:

1. daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)
2. daně spotřební
  - a) daň z minerálních olejů

---

<sup>16</sup> Přehled jednotlivých smluv na stránkách Ministerstva financí ČR

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html) ze dne 6. 1. 2013.

<sup>17</sup> Česká republika vstoupila do Evropské unie ke dni 1. 5. 2004.

<sup>18</sup> Judikát SDEU č.j. 6/64 ve věci Costa v. ENEL.

- b) daň z lihu
  - c) daň z piva
  - d) daň z vína a meziproduktů
  - e) daň z tabákových výrobků
3. tzv. energetické (ekologické) daně
- a) daň ze zemního plynu a z některých dalších plynů
  - b) daň z pevných paliv
  - c) daň z elektřiny
4. daně z příjmů
- a) daň z příjmů fyzických osob
  - b) daň z příjmů právnických osob
5. daň z nemovitostí
6. daň silniční
7. tzv. převodní daně
- a) daň dědická
  - b) daň darovací
  - c) daň z převodu nemovitosti

Všechny uvedené daně mají svojí zákonnou úpravu a hovoříme o nich jako o daňovém právu hmotném. S ohledem na klasifikaci daní zmíněnou v předchozí podkapitole, můžeme naši daňovou soustavu rozčlenit na daně přímé a daně nepřímé. Mezi daně nepřímé řadíme DPH, spotřební daně a energetické daně. U daní přímých můžeme pokračovat v členění podle předmětu zdanění na přímé daně důchodového typu, kam patří daně z příjmů, a majetkového typu, kam z daňové soustavy náleží převodní daně. Zvláštní postavení má daň silniční, která je řazena do přímých daní majetkového typu a daně z činnosti<sup>19</sup>.

Významným zákonným pramenem daňového práva procesního je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Jedná se o zákon, který je obecným procesním předpisem ve vztahu k ostatním daňovým zákonům a je tedy společný pro všechny daně vybírané v České

---

<sup>19</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd., str. 165.

republice. Jeho hlavním cílem je úprava postupu pro správné zjištění a stanovení těchto daní a zabezpečení jejich úhrady.

Posledním pramenem daňového práva, který zbývá zmínit, jsou podzákonné právní normy, mezi které řadíme nařízení a vyhlášky, a které slouží k provedení zákona. V daňové oblasti nacházejí nejčastěji uplatnění vyhlášky Ministerstva financí.

Nad rámec pramenů daňového práva bych ještě zmínila jeden zvláštní zdroj, který detailně upřesňuje pravidla daňověprávních vztahů a neřadí se mezi obecně závazné normy, a jím jsou tzv. D-pokyny vydávané v minulosti Ministerstvem financí a v současnosti Generálním finančním ředitelstvím.<sup>20</sup> Tyto pokyny slouží zejména pro účely správců daně, ale s ohledem na jejich veřejnost jsou často využívány i osobami, které působí v daňové praxi jako např. daňovými poradci.

### ***1.3. Daňové právo v Evropské unii***

Stejně jako daňovou soustavu i daňový systém má každý stát odlišný, avšak s rozvojem ekonomik a jejich stále větší otevřeností a provázaností, včetně vzniku uskupení jakými je zejména Evropská unie, můžeme sledovat trend, při kterém dochází ke sbližování jednotlivých daňových systémů zejména prostřednictvím společných pravidel a postupů. Toto sbližování má zajistit nejen zjednodušení výběru daní, ale zejména podpořit spolupráci mezi jednotlivými státy na poli zamezování daňovým únikům nebo dvojímu zdanění.

Pro vývoj v daňové oblasti na území EU je třeba zmínit významný mezník a tím je zavedení jednotného vnitřního trhu k 1. 1. 1993. Ten je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.<sup>21</sup> Znamená to, že uvnitř EU se uplatňují čtyři základní svobody - svoboda pohybu zboží a služeb, volný pohyb pracovníků, svoboda pohybu kapitálu a svoboda usazování (podnikání). Snahou je vytvořit a udržet fungování tohoto trhu, a to i prostřednictvím

---

<sup>20</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd., str. 25.

<sup>21</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, sv. Praktické ekonomické příručky, str. 34.



regulace v oblasti daní. Tato regulace se projevuje v harmonizaci daňových právních předpisů členských států, přičemž ale stále platí, že pravomoc stanovit a vybírat daně spadá do výlučné kompetence členských států.

V oblasti daní se evropské právo zaměřuje hlavně na úpravu těch daní, jejichž rozdílné uplatňování v jednotlivých členských státech způsobuje překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu. Jedná se o nepřímé daně (DPH, daně spotřební a daně ekologické) a daně přímé, které ovlivňují svobodný pohyb osob a kapitálu.

Z hlediska hierarchie evropského práva je v oblasti daní nezbytné na prvním místě uvést Smlouvu o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“)<sup>22</sup>, která patří do primárního práva EU, a která se problematice daní věnuje ve svém článku 110 až 113. Na druhém místě je judikatura SDEU, která je specifickým nástrojem harmonizace daňového práva, protože provádí výklad unijního práva a sjednocuje tak členské státy EU v jeho používání. Přestože judikatura SDEU není oficiálně zahrnuta v primárním ani sekundárním právu, hraje důležitou úlohu jako prvek evropského práva, který ovlivňuje základní principy evropské integrace<sup>23</sup>. Vzhledem k vlivu, jaký tyto judikáty mají na oblast daní, hovoří se někdy o tzv. **negativní daňové harmonizaci**<sup>24</sup>. Judikatura SDEU nejen evropské právo vykládá a dbá nad jeho dodržováním, ale v praxi také zaceluje mezery v právu primárním a rozhoduje o aplikaci obecných zásad. Obecné zásady právní mají nezastupitelné místo, protože i když jsou řazeny mezi nepsané prameny práva, doplňují mezery psaných pramenů evropského práva a z hlediska hierarchie mají vyšší sílu než právo sekundární. Obecné právní zásady sice vycházejí z právních řádů členských států, ale musí také odpovídat cílům a koncepci evropského právního řádu. Respektování obecných zásad práva EU je závazné nejen pro orgány EU, ale i pro členské státy, pokud jednají v rámci evropského práva.<sup>25</sup> Význam obecných právních zásad neboli obecných právních principů jako prameny evropského práva je z hlediska

---

<sup>22</sup> SFEU je publikována v Úředním věstníku EU pod č. 2012/C 326/01.

<sup>23</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, sv. Praktické ekonomické příručky. Str. 58-59.

<sup>24</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, sv. Praktické ekonomické příručky, str. 31.

<sup>25</sup> SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, str. 90-91.

tématu této práce stěžejní, jelikož zákaz zneužití práva (v našem případě v oblasti daňového práva) je řazen mezi ně.

Dalším významným pramenem daňového práva v EU je sekundární právo, které slouží zejména jako nástroj **pozitivní daňové harmonizace** <sup>26</sup>. Mezi sekundární právo patří nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení.

Ze sekundárního práva se v oblasti daní nejčastěji uplatňují legislativní akty ve formě směrnic nebo rozhodnutí. Směrnice musí být členskými státy implementovány do národního právního řádu, přičemž implementaci, která je stavem *reálného dosažení cílů směrnice a jejich vymahatelnosti* předchází proces transpozice, která představuje *formální přenesení obsahu směrnice do národní legislativy bez okamžitého praktického účinku*, jinými slovy musí být v určité lhůtě vydán národní prováděcí právní předpis.<sup>27</sup> Pozitivní daňová harmonizace probíhá hlavně v oblasti nepřímých daní, přičemž např. oblast DPH je v rámci unijního práva upravena především směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast šesté směrnice, která kodifikuje opatření týkající se společného systému DPH a vztahuje se na výrobu a distribuci zboží a služeb zakoupených a prodaných za účelem jejich spotřeby na území EU. Norma umožňuje odpočet DPH prostřednictvím systému částečných plateb, což způsobuje neutralitu daně. Právě zneužití ustanovení této směrnice bylo důvodem, kdy Soudní dvůr EU poprvé judikoval zneužití práva v oblasti daní, jak bude upřesněno v dalších kapitolách této práce.

Harmonizace přímých daní prostřednictvím sekundárního unijního práva je pouze částečná. Členskými státy je tento zásah ze strany EU vnímán jako omezování jejich fiskální suverenity, a proto se harmonizace týká jen té oblasti přímých daní, které představují překážku fungování jednotného vnitřního trhu. Touto oblastí je především korporativní zdanění a problematika zahraničních investic.

Rozhodnutí jako sekundární pramen unijního práva je individuálním právním aktem, který je závazný pro subjekty v něm uvedené. Příkladem může být Rozhodnutí

---

<sup>26</sup> SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*, 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, str. 59,63.

<sup>27</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, sv. Praktické ekonomické příručky, str. 53.

Rady č. 2013/52/ES, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí. Toto rozhodnutí zavazuje 11 členských zemí, mezi nimiž není Česká republika, ale patří mezi ně např. Slovensko, k zesílené spolupráci v oblasti výše uvedené daně, která má také zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem, narušení trhu a převodům v oblasti s jiným právním řádem. Pramenem evropského práva v případě daní mohou být i nezávazné právní akty, mezi které řadíme stanoviska a doporučení, jejichž dodržování je dobrovolné.

Na závěr této podkapitoly a pro účely této diplomové práce bych ráda shrnula a připomněla důležité zásady, které vycházejí z povahy evropského práva a byly stanoveny z důvodu efektivní aplikace evropského práva na území jednotlivých členských států, které jsou povinny tuto aplikaci zajistit. Pokud dojde ke kolizi evropského práva s právem České republiky anebo ze strany České republiky je porušena povinnost vyplývající z členství v EU, uplatní se tyto základní zásady:

- Již zmiňovaná **zásada přednosti** práva EU, kdy je povinnost členského státu neaplikovat ustanovení vnitrostátního práva, pokud je v rozporu s evropským právem a také nemožnost přijímat nové právní předpisy, které by byly v rozporu s právem EU.
- **Zásada přímého účinku**, která vyjadřuje závaznost evropského práva ve vztahu k jednotlivcům. Jde o tzv. bezprostřední použitelnost evropského práva.
- **Zásada nepřímého účinku**, která spočívá v povinnosti vnitrostátních orgánů členských států vykládat národní právo tak, aby bylo dosaženo souladu s evropským právem tzv. eurokonformní výklad vnitrostátního práva. Týká se nejčastěji směrnic.
- **Odpovědnost členského státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením práva EU** je zásadou, která vyjadřuje odpovědnost členského státu při porušení povinností, které mu vyplývají z evropského práva, a současně je tím způsobena škoda jednotlivci. Zejména jde o případy, kdy členský stát neprovede transpozici směrnice nebo není provedena její správná aplikace.

#### ***1.4. Výklad daňového práva v praxi***

Abychom v dalších kapitolách mohli lépe pracovat s institutem zneužití práva v právu daňovém, je třeba přiblížit problematiku výkladu práva v oblasti daní. Odpovědi na otázky „Co je cílem výkladu nebo-li interpretace práva obecně? Jaký je výklad daňového práva v EU a v ČR?“ nám v tom pomohou.

Cílem výkladu práva je objasnit smysl právního textu pro následnou aplikaci práva či jiné formy jeho realizace.<sup>28</sup> Významnost výkladu práva můžeme vidět zejména v tom, že se prosazuje jednotnost aplikace práva a s ním související princip právní jistoty a spravedlnosti. Výklad daňového práva slouží především pro potřebu daňových subjektů, které plní své daňové povinnosti a využívají svá práva, a pro jeho aplikaci správcem daně.

Výklad daňového práva je v rámci EU obdobný jako pro jiná právní odvětví a je vykonáván SDEU. Jeho výklad je důležitý ze dvou důvodů. Prvním důvodem, zmiňovaným již výše, je požadavek jednotné konformní aplikace unijního práva ve všech členských státech EU a druhým důvodem je potřeba přesnějšího vyjádření částečně neurčitých pravidel a právních pojmů.<sup>29</sup> „*Pokud jde o metody výkladu, k dosažení jednoty výkladu práva EU je třeba, aby všechny aplikující orgány používaly stejné metody výkladu jako SDEU.*“<sup>30</sup> Využívány jsou metody výkladu, tak jak je známe z právní teorie. Jsou to tedy jak metody standardní (jazyková, logická, systematická), tak i nadstandardní (historická, teleologická, komparativní). Východiskem je vždy jazykový výklad, ale jelikož v rámci EU existuje 23 autentických jazykových verzí každého předpisu, které jsou si rovny, uplatňuje se zde i srovnávací výklad těchto verzí, který slouží k ověření. Pokud není jazykový výklad dostatečně jednoznačný, je doplněn ostatními metodami výkladu. Často je následně využíván systematický výklad, který se řídí pro tuto práci důležitým principem, který říká, že „*z možných výkladů má přednost ten, který je v souladu s primárním právem, popř. obecnými zásadami právními*“, mezi

---

<sup>28</sup> BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 175 s.

<sup>29</sup> BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, str. 47.

<sup>30</sup> SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, str. 166.

něž řadíme i zásadu zákazu zneužití práva. Poslední z výkladů, který zde zmíním je teleologický výklad, který bývá často aplikován společně se systematickým výkladem a „je založen na předmětu a cíli Smluv a používá se tehdy, kdy výklad předchozími metodami nedává jasný smysl“.<sup>31</sup> Při uplatňování evropského práva je zřejmý rozdíl daný tím, zda se členský stát řadí ke kontinentálnímu nebo anglosaskému systému práva. V anglosaském právu soudy tvoří právo a jejich rozsudky jsou základním pramenem práva. V kontinentálním právu, kam je řazen i náš právní systém, jsou soudy vázány psaným právem a provádí interpretaci psaného práva výše uvedenými metodami výkladu.

Pokud se nyní podíváme na výklad daňového práva v České republice, uplatní se hlavně jeho závazný výklad, který mohou provádět pouze soudy, přičemž výklad vyšších soudů významně ovlivňuje judikaturu soudů nižších. V důsledku tohoto pravidla můžeme dovodit, že judikatura SDEU je určující pro národní soudy členských států. Z tohoto důvodu se význam českých soudů při dotváření práva, od vstupu České republiky do EU, zvýšil, což bude zřejmé i z dalších kapitol této práce, kde se budeme judikaturou SDEU a českých soudů v případech zneužití daňového práva zabývat.

Považuji za vhodné poukázat na fakt, že kromě výše uvedeného závazného výkladu práva se můžeme setkat i s výkladem daňového práva, který není závazný, a přesto je v daňovém prostředí často využíván. Mezi tyto formy výkladu v oblasti daní řadíme závazná posouzení, která vydává správce daně a již výše zmiňované D-pokyny. První zmiňovaná závazná posouzení slouží k řešení konkrétní daňové situace konkrétního daňového subjektu, kterému je prostřednictvím interpretace daňového předpisu správcem daně sděleno, jak by měl postupovat a jaké daňové důsledky pro něj plynou. DŘ přiznává závaznému posouzení omezenou platnost.<sup>32</sup> Druhou zmiňovanou formou jsou D-pokyny vydávané dříve Ministerstvem financí a v současnosti Generálním finančním ředitelstvím, které slouží jako interní normativní akty ke sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů a k metodickému řízení správců daně, pro něž představují pokyn nadřízeného orgánu<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, str. 167.

<sup>32</sup> Závazné posouzení je upraveno v ustanovení § 132 a § 133 DŘ.

<sup>33</sup> Rozsudek NSS č.j. 7 AfS 111/2007-82 ze dne 17.12.2009.

Nesmíme ještě zapomenout na důležitý prostředek ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, a tím jsou zásady správy daní, které upřesňuje DŘ v ustanovení § 5 až § 9 a které mají přímou závaznost.<sup>34</sup>

Co se týče výkladových metod využívaných národními soudy je na tomto místě vhodné citovat nálezy ústavního soudu Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997 (N 163/9 SbNU 399), který říká, že „jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis*<sup>35</sup>). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nezdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

V souvislosti s interpretací právních předpisů judikatura Ústavního soudu dále upozorňuje na důležitou zásadu *in dubio mitius* tj. v pochybnostech postupovat mírněji, kterou je třeba respektovat ve veřejném právu tedy i v právu daňovém. Proto „za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje ... v případech pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“<sup>36</sup>

## 2. SUBJEKTIVNÍ PRÁVO

Pro následnou analýzu principu zneužití práva v dalších kapitolách této práce je důležité se předně zabývat tím, o jaký druh práva, jehož má být zneužito, se jedná. Právní teorie rozlišuje právo objektivní, které představuje souhrn všech právních norem státem stanovených nebo uznaných tzn. jeho právní řád, a právo subjektivní, které z něj vychází.

---

<sup>34</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, str. 26.

<sup>35</sup> Tj. *argumentace „rozumem“ zákona tj. jeho smyslem, duchem a účelem.*  
BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva.* Str. 186.

<sup>36</sup> Nález ÚS ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

## 2.1. Pojem obecně

Významný český právník Viktor Knapp charakterizuje subjektivní právo jako  *míru faktické možnosti chování subjektu, která je objektivním právem /zákonem/ chráněna proti neoprávněnému rušení někým jiným, včetně státu samotného.*<sup>37</sup> Subjektivní právo je tedy jinými slovy oprávnění určité osoby, které jí umožňuje nějakým způsobem se chovat. Aleš Gerloch upozorňuje, že  *významný je rozdíl mezi subjektivním právem a vlastním chováním v jeho mezích, které se označuje jako výkon práva*<sup>38</sup>. Výkon práva může být realizován jen chováním dovoleným, přičemž k dovolenosti chování není zapotřebí zákonného dovolení, ale naopak k tomu, aby bylo takové chování nedovolené, je třeba jeho zákonného zákazu.<sup>39</sup> Obecné meze výkonu subjektivního práva naznačuje princip  *neminem ledere, který znamená, že každému subjektivnímu právu odpovídá přinejmenším povinnost druhého nerušit*<sup>40</sup>. Z toho tedy vyplývá párovost subjektivního práva s jemu odpovídající subjektivní povinností jiného subjektu. Kromě hranice, kterou dává subjektivnímu právu také právo objektivní, jsou zde další meze výkonu subjektivního práva, které představuje princip zákazu zneužití práva a chování  *in fraudem legis*<sup>41</sup>, kterými se budeme podrobněji zabývat v následující kapitole.

Subjektivní právo je obecným pojmem, se kterým se můžeme setkat v právu soukromém i v právu veřejném. Hlavní rozdíl mezi soukromými a veřejnými subjektivními právy spočívá v možnosti disponovat s nimi. Se soukromými subjektivními právy může jejich subjekt disponovat, tzn. může je převést na jiný subjekt, což se u veřejných subjektivních práv neuplatní.<sup>42</sup> Existence subjektivních práv v právu soukromém je historicky známější a váže se zejména na zneužití vlastnického práva, v oblasti práva veřejného však jejich význam narůstá, jak bude zřejmé i z dalšího textu této práce.

---

<sup>37</sup> KNAPP, Viktor.  *Teorie práva.* 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 193.

<sup>38</sup> GERLOCH, Aleš.  *Teorie práva.* 5., upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, str. 21.

<sup>39</sup> KNAPP, Viktor.  *Teorie práva.* 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 19.

<sup>40</sup> MARŠÁLEK, Pavel.  *Právo a společnost.* Vyd. 1. Praha: Auditorium, 2008, str. 154.

<sup>41</sup> Jednání  *in fraudem legis* znamená obcházení zákona.

<sup>42</sup> BOGUSZAK, Jirí, Jirí ČAPEK a Aleš GERLOCH.  *Teorie práva.* 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 120 s.

Ochrana subjektivních práv obecně je zakotvena v čl. 36 odst. 1 LZPS, podle kterého „každý se může domáhat ... svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu“.

## 2.2. *Pojem v daňovém právu*

Jak již bylo v předchozí kapitole řečeno, daňové právo řadíme do kategorie práva veřejného, a proto je povaha a obsah subjektivních práv a povinností, které z něj plynou, veřejnoprávní a je vždy určena kogentními právními normami, tj. takovými, od kterých není možné se odchýlit.<sup>43</sup>

V souvislosti s předmětem této práce a pro její účely je proto důležité vymezit pojem veřejná subjektivní práva, protože právě tato práva přiznává zákon zejména daňovému subjektu a mohou být z jeho strany zneužívána. Subjektivní veřejná práva jsou práva, která mají osoby ve vztazích vůči státu (jako právnické osobě) a jiným subjektům veřejné správy. Tato práva se pak dělí na práva směřující k tomu, aby se stát nebo subjekt veřejné správy zdržel určitých zásahů do právní sféry takové osoby, a práva směřující k tomu, aby stát vůči této osobě v její prospěch něco plnil a práva na aktivní spoluúčast subjektu na správě věcí veřejných.<sup>44</sup>

V oblasti daní jsou subjektivní veřejná práva obsahem daňověprávního vztahu. Jako příklad subjektivního veřejného práva přiznaného daňovému subjektu v oblasti hmotněprávní můžeme uvést právo na odpočet daně z přidané hodnoty, které je upraveno v ustanovení § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V případě, že daňový subjekt splní podmínky, které zákon s právem na odpočet požaduje, odpovídá výkonu subjektivního práva na odpočet povinnost státu tento odpočet subjektu umožnit a provést tzv. „vratku DPH“. Subjektivní veřejné právo z oblasti procesněprávní můžeme např. nalézt v ustanovení § 66 DŘ, které daňový subjekt opravňuje k nahlédnutí do spisu u správce daně, a to pouze do těch částí spisu, které se týkají jeho práv a povinností. Odpovídající povinností jako protipól tomuto

---

<sup>43</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd., str. 15.

<sup>44</sup> MALAST, Jan. *K uzavírání veřejnoprávních smluv podle § 162 správního řádu*. Dokument k dispozici na [www.mvcr.cz/soubor/spravni-pravo-6-09-malast-pdf.aspx](http://www.mvcr.cz/soubor/spravni-pravo-6-09-malast-pdf.aspx)



právu je povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu do spisu nahlédnout, a to v rozsahu a za podmínek, které stanovuje zákon.

Obecně platí, že s ohledem na svobodu při výkonu svých subjektivních práv, závisí pouze na daňovém subjektu, zda toto své právo vykoná či nikoliv. Pokud jsou tato jeho práva vykonávána v mezích práva objektivního a na základě dovoleného jednání, bude jim vždy poskytnuta právní ochrana. V případech kdy tomu tak nebude a způsob realizace subjektivního práva bude mimo státem dovolené meze, z nichž jednou z mezí je zneužití práva, stát takovému výkonu práva ochranu neposkytne a může vůči takovému subjektu aplikovat sankci, která s ohledem na právní jistotu může být sankcí pouze zákonem předvídanou.

### **3. PRÁVNÍ ÚKONY A PROTIPRÁVNÍ ÚKONY VE VZTAHU K DAŇOVÉ POVINNOSTI**

Jak již bylo v této práci řečeno, protipólem subjektivního práva je subjektivní povinnost, kterou bezesporu představuje i povinnost daňová. Jelikož výkon subjektivního práva a splnění subjektivní povinnosti závisí na chování daňového subjektu, bude tato kapitola věnována takovému chování a jeho dopadům.

#### ***3.1. Pojem právní úkon, protiprávní úkon, daňová povinnost***

Pojem právního úkonu byl do našeho právního řádu zaveden v roce 1950 občanským zákoníkem č. 141/1950 Sb. Úprava právních úkonů má tedy základ v soukromoprávní úpravě, která je řadí mezi právní skutečnosti, které jsou závislé na lidské vůli a podle účinné právní úpravy je pojem právního úkonu definován v § 34 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) jako „*projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují*“. Tato definice je využívána i ve veřejnoprávní úpravě, a proto se zde zmíním o teorii projevu vůle (též teorie subjektivní), která je základem pro právní úkony. Tato teorie vychází ze skutečnosti, že lidské chování a tedy právní jednání se skládá ze dvou složek vůle a projevu této vůle.

Aby byla vůle právně relevantní, musí být projevna navenek jednáním nebo opomenutím. Na vůli se nahlíží jako na vnitřní skutečnost, která existuje samostatně vedle vnější skutečnosti tj. projevu. Občanský zákoník proto v ustanovení § 37 požaduje, aby vůle měla určité vlastnosti, kterými jsou svoboda a vážnost jako psychologický vztah jednatelova subjektu k zamýšlenému a chtěnému následku. Vznik právního úkonu je vedle toho vázán ještě na projev takto utvořené vůle, který má být určitý a srozumitelný tzn. seznatelný jiným osobám. Pokud dojde ke konání právních úkonů, pak tím rozumíme výkon subjektivního práva či splnění povinnosti, které jsou v souladu s právními normami. Splnění právní povinnosti obecně pak rozumíme jednání subjektu, jestliže *id fecit, quod facere promisit*, tzn. pokud se zachová tak, jak se podle své povinnosti měl zachovat.<sup>45</sup>

Chování *adversus legem* je chováním v rozporu s právní normou. Do této kategorie řadíme protiprávní úkony, které znamenají takové chování subjektu, kterým se porušuje právní povinnost nebo subjektivní právo a tím se toto chování dostává do rozporu s objektivním právem. Stejně jako právním jednáním i protiprávním jednáním může být opomenutí nebo konání subjektu s tím rozdílem, že v tomto případě je objektivní právo zakazuje a jako jeho následek stanovuje sankci, která může mít podobu neplatnosti právního úkonu. Nedovolenost takového chování a sankce za něj je ostatně stanovena v ustanovení § 39 občanského zákoníku „*neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přiči dobrým mravům*“. Právní jednání je tak posuzováno z hlediska obsahu a účelu, a pokud je v rozporu se zákonem může se tak stát ve dvou případech, za prvé jde o přímý rozpor se zákonem (jednání *contra legem*) a za druhé o rozpor spočívající v obcházení zákona (jednání *in fraudem legis*). Kromě rozporu se zákonem může být právní jednání případně v rozporu s dobrými mravy, ale zde platí: „*Kritérium souladu se zákonem je speciální ke kritériu dobrých mravů. Lze říci, že jednání, které je v souladu se zákonem, ještě nemusí být v souladu s dobrými mravy. Dobré mravy tak vystupují jako nejzazší korektiv autonomie vůle.*“<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 183, 186.

<sup>46</sup> FIALA, Josef a kolektiv, Komentář k zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ASPI, § 39.

Na tomto místě je vhodné zohlednit platnou, byť ještě neúčinnou právní úpravu - v současné době jde o zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník (dále jen „Nový občanský zákoník“). Nový občanský zákoník v § 545 nahrazuje pojem právní úkon pojmem právní jednání, které v tomto ustanovení nedefinuje, ale výslovně stanoví právní následky takového jednání, přičemž upřesňuje, že právní jednání vyvolává nejen právní následky, které jsou v něm vyjádřeny, ale také ty, které plynou ze zákona, dobrých mravů, zvyklostí a zavedené praxe stran. Dále Nový občanský zákoník rozlišuje právní jednání zdánlivá, u kterých projev vůle nemá právní relevanci a k takovému jednání se nepřihlíží, a právní jednání neplatná. Ustanovení § 39 Občanského zákoníku upravující neplatný právní úkon je v Novém občanském zákoníku nahrazeno § 547, který stanovuje, že *„právní jednání musí obsahem a účelem odpovídat dobrým mravům i zákonu“* tzn., zde dochází ke zpřísnění, jelikož právní jednání musí kumulativně odpovídat jak zákonu, tak i dobrým mravům. Nový občanský zákoník navrhuje upustit důraz na formální hledisko projevu, typické pro Občanský zákoník, a více se zaměřit na skutečnou vůli jednajících osob. Navíc umožňuje zhojit vadu právního jednání spočívající v neurčitosti nebo nesrozumitelnosti projevu vůle.<sup>47</sup>

Než se krátce zmíním o vztahu právních a protiprávních úkonů k daňové povinnosti, je vhodné si tento pojem nejdříve vysvětlit. Někdy se stává, že pojem daň bývá s pojmem daňová povinnost nesprávně ztotožňován. Přitom rozdíl mezi nimi je v tom, že daň je peněžním vyjádřením daňové povinnosti a pojem daňová povinnost je pak specifickým druhem právní povinnosti. Důvodová zpráva k DŘ daňovou povinnost z hlediska obsahu vymezuje *„jako povinnost tvořenou souborem povinností spočívajících v právech a povinnostech daňového subjektu spočítat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň“*. Daňová povinnost tedy obsahuje aspekt nalézací a aspekt platební, přičemž její vznik obecně upravuje § 3 DŘ, který stanovuje, že *„vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající“*. Konkrétní daňová povinnost má svůj základ v příslušném hmotněprávním předpise. Jako příklad lze uvést DPH, kde je daňová povinnost vázána na skutečnost, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. O splnění daňové povinnosti obecně lze hovořit v případě, že se daňový subjekt zachová tak, jak se

---

<sup>47</sup> Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku (konsolidovaná verze), str. 135-138.

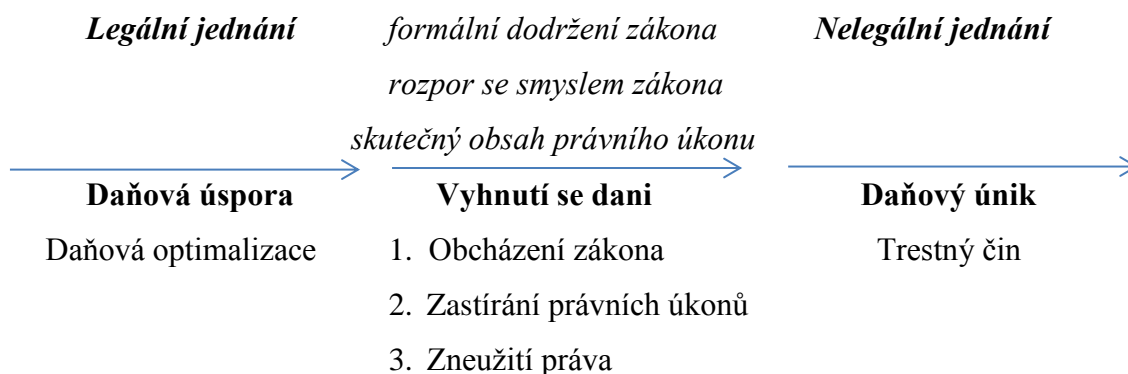
podle své zákonné povinnosti zachovat má tzn., že dojde ke správnému stanovení, přiznání a v zákonem stanovené lhůtě uhrazení této daně. Přičemž platí, že daňové subjekty mají svobodu při výkonu svého subjektivní práva uspořádat si svoje podnikání tím způsobem, aby jejich daňová povinnost byla co nejnižší. Tato svoboda však existuje jen v mezích legálních možností stanovených daňovými zákony.<sup>48</sup>

### 3.2. *Význam a rozdíly mezi pojmy optimalizace daňové povinnosti, zastřený právní úkon, obcházení zákona, zneužití práva*

Jelikož daňové subjekty mají vůči státu již zmiňovanou daňovou povinnost, je jejich přirozenou snahou tuto daňovou povinnost minimalizovat. Rozlišují se různé způsoby minimalizace, a to od legálních variant řešení až po ty nelegální.

Přestože je stěžejním tématem této práce institut zneužití práva, který je řazen mezi nedovolené způsoby řešení minimalizace daňové povinnosti, je třeba se také zabývat smyslem a užíváním institutů, které jsou mu velmi blízké a které v minulosti správa daní a daňová judikatura používala a stále v současné době používá. Jedná se o instituty optimalizace daňové povinnosti, zastřený právní úkon a obcházení zákona.

Dříve než se budu všemi instituty zabývat podrobněji a zaměřím se na jejich definování, rozdíly mezi nimi, požadavky na jejich užití, následky, které způsobují a příklady jejich aplikace v praxi, pokusím se je pro názornost zakreslit (z hlediska legálnosti jednání daňového subjektu) následujícím způsobem:



<sup>48</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 61.

Jak je z výše uvedeného schématu zřejmé, dané pojmy se od sebe odlišují zejména dovoleností (legálností) jednání, přičemž v některých případech je hranice mezi nimi velmi neostrá. Při optimalizaci daňové povinnosti jde o racionální chování daňového subjektu, který využívá daňovými zákony povolených způsobů a realizuje tak daňovou úsporu. Jedná se tedy o legální jednání daňového subjektu, kdy vhodně zvolenou daňovou strategií může ušetřit finanční prostředky, které by jinak vynaložil na uhrazení daně. Ne tak se dá hovořit o jednání, které je pojmově označováno jako vyhýbání se dani a představuje „*Situace, kdy poplatník postupuje podle textu daňového zákona, a zdánlivě tak neporušuje žádné povinnosti stanovené právními předpisy. Jeho postup je však na základě obecných principů právní úpravy, a to buď principů v úpravě výslovně zakotvených, nebo odvozených na základě judikatury, shledán v rozporu se zákonem.*“<sup>49</sup>. V anglickém jazyce můžeme pojmu vyhýbání se dani přiřadit termín „tax avoidance“. Dle profesorky Judith Freedman z Oxfordské univerzity došlo k posunu v přístupu k tomuto termínu, protože z původně legálního jednání se vlivem práva, zejména ustanovení zakazujících některá daňová schémata a nově vytvořeného „anti-avoidance“ zákonodárství, dostává toto jednání v některých případech na hranici jednání nelegálního nebo dokonce za ní.<sup>50</sup> To je patrné i z výše uvedeného schématu, kde se kategorie vyhýbání dani a jejich jednotlivých způsobů nachází mezi jednáním legálním a nelegálním a odráží tak neostrost hranice. Stejně tak je neostrá hranice mezi samotnými způsoby vyhýbání se dani, kam řadíme zastírání právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva. To se již v minulosti projevovalo v jejich zaměňování, které mělo dopad nejen na postup správních orgánů při jejich odhalení a jednoznačnost vyslovení, ale také na jednotnost judikatury správních soudů v těchto otázkách. Jak bude z dalšího textu této práce vyplývat, pro řádné uplatnění těchto institutů je vždy potřeba zohlednit všechny okolnosti a zjistit skutkový stav konkrétního případu bez pochybností, protože jedině tak může být dané jednání označeno za protiprávní. Protipólem jednání po právu tedy legální daňové optimalizace je daňový únik (v anglickém jazyce se používá termín „tax evasion“), kdy jednání daňového subjektu je protiprávní a natolik pro společnost nebezpečné, že naplňuje znaky skutkové podstaty

---

<sup>49</sup> ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert*. 2008, č. 6., str. 17.

<sup>50</sup> WALES, Edited by Chris. *Fair tax: towards a modern tax system*. London: The Smith Institute, 2008, Kapitola 8 - Is tax avoidance „fair“?, profesorka Judih Freedman, str. 85-95.

úmyslného trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který je stanoven v § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákon. V tomto případě bude mít jednání daňového subjektu trestněprávní důsledky. Jelikož je problematika trestného činu zkrácení daně mimo rámec této práce, přistoupím nyní k podrobnějšímu vysvětlení jednotlivých pojmů daňová optimalizace a institutů spadajících pod pojem vyhýbání se dani tj. pojem zastírání právních úkonů, obcházení zákona a institut zneužití práva.

### 3.2.1. Daňová optimalizace

V souvislosti s daňovým plánováním je **daňová optimalizace** často používaným termínem, který bych svými slovy vyjádřila jako souhrn jednání a postupů daňového poplatníka, při kterých realizuje svá subjektivní veřejná práva a povinnosti, aby dosáhnul co možná nejnižší daňové povinnosti. Důležité je dodat, že při těchto jednáních a postupech jsou využívány možnosti, které jsou v souladu s platným právním řádem a jsou tedy legálním nástrojem v rukou daňových subjektů a jejich daňových poradců. Toto jednání je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování, kterému je poskytována ochrana a z tohoto důvodu nemůže být správcem daně postihováno. Jako příklad daňové optimalizace lze uvést uplatnění daňové ztráty, která ovlivní výši daně přes daňový základ. Podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, je možné „*od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*“ Jelikož výše uvedený zákon nestanovuje způsob odpočtu v jednotlivých zdaňovacích obdobích, daňový subjekt může postupovat tak, aby měl daňovou povinnost v jednotlivých letech co nejnižší. To znamená, že uplatní vždy jen takovou část daňové ztráty, aby mohl současně odečíst všechny nezdánitelné částky a slevy na dani, které mu zákon umožňuje a které nelze přesunout do dalšího období.

Jak již bylo v této kapitole zmiňováno, může se stát, že v některých situacích bude nejednoznačná hranice mezi touto optimalizací a postupy, které budou následně posuzovány jako vyhýbání se dani. V odborné literatuře se někdy setkáváme s pojmem agresivní daňové plánování, které je právě takovým problémem, protože se za ním

skrývá „využívání rozdílů mezi daňovými systémy a spočívá ve snaze vyhnout se dani a uplatnit co nejvíce daňových odpočtů“. Takové daňové plánování nastává například v situacích, kdy dochází ke dvojímu nezdanění, protože daňový subjekt si uplatní odpočty úroků v jedné zemi, ale již ve druhé zemi nedojde k odpovídajícímu zahrnutí do zdanitelného příjmu. Důsledkem je pak krácení daňových výnosů.<sup>51</sup> Jako další příklad na hranici mezi legální daňovou optimalizací a situací, kdy je snižování základu daně považováno za hranou, je využívání daňových rážů k optimalizaci daní. Toto jednání však není v ČR považováno za nelegální na rozdíl od jiných členských států jako např. Francie nebo Velká Británie.<sup>52</sup>

### 3.2.2. Zastřený právní úkon

**Zastřený právní úkon** nebo-li **jednání dissimulovaná** nejsou fenoménem pouze naší doby, ale v oblasti daní jsou o nich zmínky již dříve. Zajímavé bylo zjištění, že v české právní literatuře pocházející z doby druhé světové války a krátce po ní, která se týká daňového práva a daňových úniků je velmi podrobně dokonce rozlišováno mezi právním jednáním simulovaným, dissimulovaným, fiduciárním a jednáním proti dobrým mravům.<sup>53</sup> Po roce 1990 až do nedávné doby byla právní úprava dissimulace právních úkonů upravena v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP<sup>54</sup>. V současné době je problematika zastřených právních úkonů zakotvena v § 8 odst. 3 DŘ v rámci zásady materiální pravdy v daňovém procesu, kdy správce daně vychází výlučně ze skutečného obsahu právního úkonu a může tak odmítnout dissimulaci tzn. formálně právní stav, kterým subjekt zastírá stav skutečný.

Mohou nastat situace, kdy jednání povede k simulaci jednostranné nebo vícestranné. Pokud bude simulace vícestranná, ještě je možné ji rozdělit na simulaci absolutní nebo relativní. **Vícestranná simulace absolutní** znamená, že strany

---

<sup>51</sup> SOBOTKOVÁ, Veronika. Opatření proti zneužívání daňových systémů zemí Evropské unie. *Daňový expert*. 2012, č. 5, str. 30.

<sup>52</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a Petra NOVÁKOVÁ. Obcházení zákona ve věcech daňových. [cit. 14. 3. 2013] Dostupné z: [http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art\\_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx](http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx)

<sup>53</sup> CHODĚRA, Oldřich. *Legální únik daňový: Sbírka právních pojednání, svazek 77*. Praha: Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1947, str. 45-47.

<sup>54</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

předstírají právní úkon, který nechtějí realizovat a ani nerealizují, následkem je pak absolutní neplatnost takového právního úkonu (např. nelze daňově uznat náklady, které byly předstírány a nebyly nikdy vynaloženy). Naproti tomu při **vícestranné relativní simulaci** jde jinými slovy o **dissimulaci právního úkonu**, kdy strany předstírají právní úkon, na kterém nemají ve skutečnosti zájem, aby zastřely právní úkon, který chtějí uskutečnit.<sup>55</sup> Velmi výstižně zastřené právní úkony, s ohledem na projev a vůli daňového subjektu, popsal ve svém usnesení rozšířený senát NSS, který si dovolím ocitovat „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP, 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.*“<sup>56</sup> Pokud je tedy určující zkoumat poměr mezi vůlí subjektu a navenek vyjádřeným projevem (chováním), není v případě zastíraných úkonů projev a vůle daňového subjektu ve shodě. Následkem dissimulace bude platnost zastřeného právního úkonu a neuznání předstíraného právního úkonu, který trpí jednak neshodou vůle a projevu a také nedostatkem vážnosti vůle. Pokud se správce daně chystá provést v rámci daňového řízení doměření daně na základě aplikace ustanovení § 8 odst. 3 DŘ na daný případ, musí nejprve unést důkazní břemeno, jak stanovuje DŘ v ustanovení § 92 odst. 5 písm. d), které sestává ze dvou na sebe logicky a podmíněně navazujících kroků. První krok představuje zjištění, který právní úkon je simulován (tzn. zjištění skutečného obsahu právního úkonu, prostřednictvím zkoumání negativního poměru mezi vůlí a jejím projevem) a druhým krokem je aplikace ustanovení § 8 odst. 3 DŘ tj. provedení dissimulace, kterou pak bude aplikovat namísto simulovaného právního úkonu. Správce daně musí nejen prokázat skutkový stav, ale zejména prokázat úmysl daňového subjektu učinit jiný právní úkon než ten, který vůči správci deklaroval.<sup>57</sup> Ráda bych v tomto případě reagovala na tvrzení, že správce daně musí v případě zastřeného právního úkonu prokázat úmysl daňového subjektu. Příkláním se k názoru, že správce daně musí řádně zjistit a prokázat skutkový stav, ale nikoliv úmysl

---

<sup>55</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert* 1/2012, str. 21.

<sup>56</sup> Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89.

<sup>57</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert* 1/2012, str. 21.



daňového subjektu, což vyplývá nejen z rozhodnutí NSS<sup>58</sup>, který v této souvislosti judikoval, že „Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je irrelevantní, a správce daně ji ani nezkontroluje, vůle daňového subjektu právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali, ale podstatné v dané věci je, že řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil“, ale také z faktu, že správce daně je povinen takto postupovat nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění, což vyplývá z usnesení Ústavního soudu sp. zn. 2 ÚS 698/07, které na výše uvedený rozsudek NSS navazuje. Jako příklad předstíraného právního úkonu s dopadem na daňovou povinnost subjektu může být případ ze stavebnictví, kde podnikatel vykonávající stavební činnost zastíral závislou činnost tím, že uzavíral s držiteli živnostenského oprávnění smlouvu o dílo, ale předmětem smluv byla práce nepřetržitě prováděná dle pokynů a příkazů podnikatele. Příjmy vyplacené na základě těchto smluv zařadil proto správce daně mezi příjmy ze závislé činnosti a dodatečně je podnikateli zdanil.<sup>59</sup> To znamená, že ve výše uvedeném případě pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký soukromoprávní smluvní typ, který je zdrojem příjmu podléhajícímu zdanění, mezi sebou účastníci uzavřou, ale důležité je to, jak je obsah takového úkonu definován v právu veřejném v daném případě pro účely zdanění.

Na závěr bych ještě ráda poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009-124<sup>60</sup>, který je zajímavý tím, že judikuje dissimulaci ze strany správce daně ve vztahu k přerušení lhůty pro vyměření daně. Správce daně, zde provedl úkon pouze účelově, aby dosáhl přerušení této prekluzivní lhůty. Z toho vyplývá, že uvedená zásada se neomezuje jen na právní úkony daňových subjektů, ale aplikuje se též na úkony správce daně.

---

<sup>58</sup> Rozsudek NSS ze dne 14.12.2006, č.j. 7 Afs 142/2005-67.

<sup>59</sup> BURDA, Zdeněk. "Švarcsystém" v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8.

<sup>60</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2010, č.j. 2 Afs 35/2009-124.

### 3.2.3. Obcházení zákona

**Chování *in fraudem legis*** nebo-li **obcházení zákona** bylo definováno již ve starověku Ulpianem slovy „*zákon se obchází tehdy, když se stane něco, co zákon nechtěl, ale nezakázal to*“ nebo Paulem „*kdo zachovává slova zákona jedná proti jeho smyslu*“.<sup>61</sup> V současné době bychom právní úpravu institut obcházení zákona marně hledali v daňovém řádu, ale jak již bylo v této práci vysloveno, nalezneme ji v ustanovení § 39 občanského zákoníku. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že při obcházení zákona „*se strany zkoušejí vyhnout právním překážkám (nejčastěji zákonným zákazům) tím, že chtějí stejných právních nebo hospodářských následků dosáhnout pomocí jiných právních pravidel*“<sup>62</sup>. Oproti zastřeným právním úkonům je tedy jednání *in fraudem legis* situací, kdy daňový subjekt ve vztahu ke správci daně nic nesimuluje a nezastírá, ale chová se podle práva s úmyslem dosáhnout výsledku, který právní norma nepředvídá, a který není žádoucí. Projev a vůle subjektu jsou ve shodě, což potvrzuje rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, který tímto cituji „... *nemůže ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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.*“<sup>63</sup> Pokud jsou podmínky obcházení zákona naplněny, následkem je absolutní neplatnost takového právního úkonu, přičemž tato neplatnost nastává přímo ze zákona a orgány veřejné moci k ní musí přihlížet z moci úřední. V případě daní je tedy správce daně povinen nejprve obcházení zákona identifikovat a s dostatečným zdůvodněním stanovit zamýšlený následek, aby poté mohl postupovat tak, jako by žádný právní vztah obcházející zákon nevzniknul, jelikož absolutní neplatnost dopadá na právní úkon již od počátku (*ex tunc*), a zohlednit tuto skutečnost při aplikaci daňových zákonů. „*Otázku, zda je právní úkon neplatný či nikoliv, má správce daně buď vyřešenu pravomocným rozhodnutím soudu, nebo - při absenci takového rozhodnutí - si ji sám posoudí jako předběžnou...*“<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> MARŠÁLEK, Pavel. *Právo a společnost*. Vyd. 1. Praha: Auditorium, 2008, str. 154.

<sup>62</sup> FIALA, Josef a kolektiv, Komentář k zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ASPI, § 39.

<sup>63</sup> Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73-2004-89.

<sup>64</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004.

K uvedení příkladu aplikace obcházení zákona, který se dotýká daní, bych využila rozsudku Nejvyššího správního soudu<sup>65</sup> v případě, kdy daňový subjekt prodal své dceřiné společnosti za tržní cenu akcie a obratem je nakoupil zpět, aby dosáhl snížení ocenění jejich účetní hodnoty a tím snížení základu daně, které mu umožnilo vyhnout se tvorbě daňově neuznatelné opravné položky. Tímto jednáním obcházel zákon o účetnictví<sup>66</sup>, jelikož porušil v něm stanovené závazné pravidlo tím, že se vyhnul povinnosti vytvoření opravné položky pro případ dočasného snížení hodnoty majetku - zde akcií, přičemž po odpadnutí důvodů pro tuto úpravu ocenění se uvedené opravné položky zruší. Důsledkem výše uvedeného obcházení zákona o účetnictví bylo snížení daňové povinnosti, jelikož daňový subjekt zároveň realizoval ztrátu z důvodu rozdílu mezi nabývací a současnou tržní cenou akcií. Nejvyšší správní soud v tomto případě dospěl k závěru, že daňový subjekt obcházel zákon, ale nikoliv daňový „... *pro kvalifikaci právního úkonu jako úkonu in fraudem legis se nevyžaduje úmysl účastníků, ale rozhodující je objektivní výsledek právního úkonu (tj. obejítí práva)*“ a dovedl, že „*Prodej a následná koupě akcií byly z důvodu obcházení zákona absolutně neplatnými právními úkony, a proto z nich od samého počátku (ex tunc) nemohla žádná subjektivní práva ani subjektivní povinnosti vzniknout*“.

Rozmanitá judikatura českých soudů potvrzuje, že tento institut byl vykládán velmi nejednotně a prošel si určitým vývojem ve své aplikaci. Nejprve bylo obcházení zákona správním soudem bráno jako nadřazený pojem pojmu zastřený právní úkon nebo byla mezi nimi dokonce spatřována shodnost<sup>67</sup>. Poté soudy začaly tyto pojmy rozlišovat<sup>68</sup>, až NSS dospěl k jejich důslednému vymezení bez možnosti aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP tzn. dissimulaci právních úkonů na institut obcházení zákona, jak již bylo v této práci citováno výše<sup>69</sup>. Je přinejmenším vhodné na tomto místě zmínit názory na užití tohoto institutu v daňovém právu, protože poukazují na skutečnost, že institut obcházení zákona je upraven pouze soukromým právem a je prakticky neaplikovatelný pro oblast daňového práva. Neznamená to, že by tak místo pro jeho aplikaci zůstalo prázdné, ale namísto něj by se pro podobné situace užil princip

---

<sup>65</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004.

<sup>66</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

<sup>67</sup> Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2007, sp. zn. 22 Ca 10/1997.

<sup>68</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004.

<sup>69</sup> Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73-2004-89.

zneužití práva. O jaké argumenty se tyto názory<sup>70 71</sup> opírají? Rozhodla jsem se, že je pro přehlednost shrnu v následujících bodech:

- Daňové zákony většinou s konkrétním právním úkonem či skutečností spojují konkrétní daňové účinky. Stává se, že daňový subjekt tak dosahuje podobných či stejných výsledků prostřednictvím různých právních úkonů, ale s jiným daňovým účinkem. Např. při koupi či pronájmu hmotného majetku je výsledkem jeho užívání, ale s jinými daňovými účinky.
- Daňové zákony obecně nevyjadřují kogentní pravidla chování či jasné vyjádření svého účelu (který je třeba stanovit, aby mohlo jít o obcházení).
- Pokud daňové zákony pravidla a účel vyjadřují a dojde k jejich porušení, není s nimi spojena neplatnost takového právního úkonu.
- Daňové zákony neobsahují zákaz obcházení zákona (jako v občanském zákoníku).
- Analogická aplikace soukromoprávního zákazu obcházení zákona v právu daňovém není vhodná, protože použití analogie v neprospěch jednotlivce je ve veřejném právu nepřípustné.<sup>72</sup>

Při zohlednění některých z výše uvedených skutečností je dle názoru Lichnovského a Novákové<sup>73</sup>, problém naplnit definici obcházení zákona, která je výsledkem judikatury Ústavního soudu a která se opírá o „*vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný*“, zde je problém ve zmiňovaném argumentu neexistence závazného pravidla nebo jasného vyjádření účelu daňového zákona. A dále pak z této definice vyplývá, že „*jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího*“<sup>74</sup>, zde je k naplnění obcházení zákona požadováno, aby daňový subjekt realizoval takové jednání, jehož výsledek bude daňovým zákonem nejen nepředvídaný, ale též současně nežádoucí.

---

<sup>70</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a Petra NOVÁKOVÁ. Obcházení zákona ve věcech daňových. Dostupné z [www.ipravnik.cz](http://www.ipravnik.cz) (cit. 14. 3. 2013).

<sup>71</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert* 1/2012, str. 21.

<sup>72</sup> ROZEHNAL Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert* 1/2012, str. 21.

<sup>73</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a Petra NOVÁKOVÁ. Obcházení zákona ve věcech daňových. Dostupné z [www.ipravnik.cz](http://www.ipravnik.cz) (cit. 14. 3. 2013).

<sup>74</sup> Nález ÚS ze dne 14. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 625/03.

Institut obcházení zákona inklinuje k zaměnitelnosti s principem zneužití práva. To napovídá nejen Paulova definice obcházení zákona, ale i názor zastánců o nevhodnosti aplikace tohoto institutu v případě daňového práva „*v našem systému práva můžeme najít vhodnější a dokonce širší institut poskytující dostatečnou ochranu pro chybujícího zákonodárce. Tím institutem je zneužití práva.*“<sup>75</sup> Dovolím si s tímto názorem souhlasit a domnívám se, že jej podporuje i fakt, že institut zneužití daňového práva je mnohem více rozpracován evropskou i národní judikaturou a k jeho aplikaci pro účely daňového řízení, jako vhodnějšího institutu, čím dál častěji přistupuje i správce daně.

### 3.2.4. Zneužití práva

Institut **zneužití práva** nebo-li **abusus iuris** je koncept, který je teoreticky již dávno zmiňovaný v oblasti soukromého práva. Ve veřejném právu, konkrétně v oblasti daňového práva, je s ním pracováno mnohem kratší dobu a jeho výslovná úprava stále chybí. V současnosti vychází zneužití práva v právu daňovém z právní teorie a judikatury SDEU, která byla následně převzata českými soudy. Pro účely této kapitoly se nebudu definicí a právní úpravou zneužití práva v právu daňovém zabývat příliš do hloubky, to ponechám pro kapitolu následující, ale na úvod zde uvedu obecnou definici zneužití práva vytvořenou právní teorií reprezentovanou Viktorem Knappem<sup>76</sup>, kterou použil ve své judikatuře i Ústavní soud<sup>77</sup> pro její výstižnost: „*Zneužitím práva (abusus iuris) je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Výkon takového práva je k právem neodůvodněné újmě někoho jiného nebo k újmě společnosti. 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 je za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno, zakazuje, je takového chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním.*“ Zneužití práva je zásadou, která by měla působit jako materiální korektiv pro ty případy chování, které nejsou výslovně

---

<sup>75</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a Petra NOVÁKOVÁ. Obcházení zákona ve věcech daňových. Dostupné z [www.ipravnik.cz](http://www.ipravnik.cz) cit. (14. 3. 2013)

<sup>76</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 184.

<sup>77</sup> Nález ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

upraveny zákonem (jelikož zákon nemůže pamatovat na všechny situace, které mohou v praxi nastat) a které pouze zdánlivě odpovídají dikci právního předpisu. Přitom současně platí, že toto chování je zjevně nespravedlivé, protože je v rozporu s určitými základními hodnotami nebo rozumným uspořádáním společenských vztahů a způsobuje jiným subjektům újmu, resp. přináší danému subjektu nedůvodně prospěch na úkor ostatních členů společnosti (v případě daní jde o krácení daňových příjmů státu)<sup>78</sup>.

Pokud se podíváme na pojem zneužití práva a jeho aplikovatelnost v právu daňovém je třeba vycházet z širšího pojetí zneužití práva, které dovodil SDEU a které poté převzal náš NSS<sup>79</sup>. Přesný postup při aplikaci institutu zneužití práva se opírá o dvě podmínky tzv. dvoustupňový test zneužití práva. Těmito podmínkami jsou:

1. **Objektivní podmínka** nebo-li test účelu a cíle právní normy. Tato podmínka stanovuje, že přiznání subjektivního práva by bylo, bez ohledu na formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními zákona, v rozporu se smyslem a účelem sledovaným těmito ustanoveními zákona.
2. **Subjektivní podmínka** nebo-li test motivu transakce. Podmínka subjektivní požaduje, aby hlavním cílem jednání daňového subjektu bylo získání daňového zvýhodnění, přičemž tento cíl je buď jediným účelem jednání, nebo jednoznačně převažujícím<sup>80</sup>

Pouze na jednání, které splňuje obě výše uvedené podmínky současně, může správce daně či soud pohlížet jako na zneužívající veřejné subjektivní právo a v důsledku toho nepřiznat daňovému subjektu nárok či jiné oprávnění vyplývající ze zákona.

V daňovém právu České republiky se pozitivně právní úprava institutu zákazu zneužití práva v současné době nenalézá, ale v jeho souvislosti se setkáváme s odkazem na uplatnění zásady materiální pravdy upravené v § 8 odst. 3 DŘ, která byla již zmiňována v souvislosti se zastřenými právními úkony. Správce daně v takovém případě neakceptuje úkon učiněný osobou zúčastněnou na správě daní a tento právní

---

<sup>78</sup> MORÁVEK, Zdeněk. Zneužití práva - poslední vývoj. *Účetnictví neziskového sektoru*. 2013, č. 3, str. 3.

<sup>79</sup> Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005.

<sup>80</sup> ŠEFL, Vladimír. *Institut zneužití práva v právu daňovém*. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2009 [cit. 16. 1. 2013]. Zdroj:[http://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2009/files/prispevky/obecna\\_cast/Sefl\\_Vladimir\\_1378\\_.pdf](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Sefl_Vladimir_1378_.pdf)

úkon posuzuje odlišně vzhledem k dané situaci<sup>81</sup>. Zneužití práva však neznamená žádné zastírání skutečného stavu na rozdíl od dissimulovaných právních úkonů, kde je třeba využít teorii vůle, ale daňový subjekt zneužije textu zákona za formálního splnění všech jeho požadavků, které jsou na něj kladeny. Jinými slovy daňový subjekt provede jazykový výklad textu zákona bez ohledu na smysl a účel takového zákona. Pokud srovnáme instituty zneužití práva a obcházení zákona, existuje zde společný znak a tím je shoda mezi vůlí a jejím projevem (na rozdíl od dissimulovaných právních úkonů) a dále pak skutečnost, že se bude jednat o chování, které není v přímém rozporu se zákonem a je zde zdánlivost jednání po právu. Jak již bylo v předchozí kapitole zmíněno o vhodnosti aplikace obcházení zákona v daňovém právu - uplatnění zneužití práva by mělo mít za splnění právem požadovaných podmínek přednost před aplikací obcházení zákona.

V navazující kapitole přistoupím k podrobnějšímu rozboru institutu zákazu zneužití práva, včetně jeho zakotvení v právních řádech EU a České republiky. Pro zajímavost je do čtvrté kapitoly zařazena také právní úprava zneužití daňového práva ve Francii a na závěr kapitoly je uveden postup správce daně při zjišťování a následné aplikaci tohoto institutu.

## **4. ZNEUŽITÍ PRÁVA**

Chceme-li zjistit, jakým způsobem se institut zákazu zneužití práva dostal do našeho právního řádu, je potřeba nejprve vycházet z jeho historického vývoje v právu obecně a poté se zaměřit na jeho vývoj v právu evropském, které mělo pro uplatnění zákazu zneužití daňového práva stěžejní vliv.

### **4.1. Definice a historie zneužití práva**

Institut zneužití práva byl znám již v římském právu pod slovy „*Nullus videtur dolo facere, qui suo iure utitur*“<sup>82</sup> a jak již bylo v předchozí kapitole naznačeno je

---

<sup>81</sup> BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Str. 56.

<sup>82</sup> GAIUS, *Digesta* 50,17,55 „*O nikom, kdy využívá svého práva, se nepředpokládá, že jedná ve zlém úmyslu*“.

jednou z nejdůležitějších zásad práva soukromého, která ovlivňuje výkon subjektivních práv. Cílem tohoto principu, který se rozšířil v 19. století, bylo zamezit takovému chování subjektu při výkonu jeho subjektivního práva, které bylo společensky neúnosné. Koncept zneužití práva byl rozpracován hlavně ve francouzském právním systému a odtud se později promítnul i do některých dalších evropských systémů kontinentálního práva. Nebyl obsažen přímo ve francouzském Code Civil, ale zformoval se prostřednictvím právní teorie a soudní judikatury. Obecná právní teorie chápala pojem „zneužití práva“ ve dvou rovinách. První z nich vnímala zneužití práva jako záměrný škodlivý výkon práva na úkor někoho jiného, přičemž obsahem tohoto pojetí bylo morální hodnocení jednání subjektu. Druhé pojetí bylo širší a spočívalo na skutečnosti, že ke zneužití práva dochází, pokud je vykonáváno k jiným účelům, než pro které bylo určeno. Šlo tedy o rozpor mezi skutečným výkonem subjektivního práva a jeho ekonomickým či společenským účelem.<sup>83</sup> Vedle těchto teoretických pojetí zformovaných ve Francii, které zneužití práva jednoznačně připouštěly, je třeba také upozornit na právní teorii zastávající individualistickou koncepci. Podle ní nebylo zneužití subjektivního práva vůbec možné, a to z důvodu dovolenosti jednání takové subjektivní právo vykonat. Avšak i tato teorie byla později překonána novější koncepcí sociální, která zneužití subjektivního práva připustila, jelikož zkoumala, jak se právo skutečně realizuje.<sup>84</sup> Uznání pojmu zneužití práva nakonec potvrdila i sama praxe a v obecné rovině tak platí, že subjektivní právo, které je obecně vymezeno, a jehož výkon naruší kritérium zákazu zneužití, pak má za následek, že je nelze vykonat, výkon takového práva nepožívá právní ochrany nebo jeho výkon je sankcionován.

V rámci soukromého práva se institut zneužití práva uplatnil nejprve při výkonu vlastnického práva, poté se rozšířil na právo procesní a později se uplatnil i v právu závazkovém. Jeho aplikace se ne vždy opírala a opírá o výslovné ustanovení zákazu zneužití práva (jako např. ve Francii či Itálii), ale oporou zde byl a je i institut dobré víry, jako obecný princip, který umožňuje postihnout takové jednání prostřednictvím

---

<sup>83</sup> NOVÝ, Zdeněk. Článek *Limitující funkce dobré víry v právu mezinárodních obchodních smluv*. *Cofola 2010: the conference proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, 2010. Dostupné z [http://www.academia.edu/2898852/The\\_limiting\\_function\\_of\\_good\\_faith\\_in\\_Czech\\_with\\_English\\_abstract\\_](http://www.academia.edu/2898852/The_limiting_function_of_good_faith_in_Czech_with_English_abstract_) (dne 22. 3. 2013).

<sup>84</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 184.



limitující funkce dobré víry.<sup>85</sup> Naproti tomu v právu veřejném (konkrétně v právu daňovém) se zneužití práva začalo objevovat mnohem později, a to zejména vlivem práva evropského. To, co již bylo řečeno v této práci k výkonu práva obecně, platí i pro subjekty EU, protože žádný z nich nemůže vykonávat svá subjektivní práva, která mu přiznává právo EU, nelegitimním či nepřiměřeným způsobem, tak aby zasahoval do práv jiného subjektu (v tomto případě i členského státu). Pokud se tak stane, takové jednání bude považováno za zneužití práva a nebude mu poskytnuta právní ochrana.

Co se týká historie užívání konceptu zneužití práva v evropském právu, tak jej v 70. letech 20. století začal šířeji využívat SDEU, jehož judikatura je významným pramenem evropského práva. Prvním případem byl Van Binsbergen C-33/74, který se týkal problematiky volného pohybu služeb. Soud poté narážel na zneužití a zneužívající praktiky po více než 30 let od tohoto rozhodnutí a v této mezidobě byla soudem užívaná terminologie nekonzistentní a nebyla zde vyřešena důležitá otázka, která se týkala aplikačních kritérií.<sup>86</sup> Významným okamžikem proto bylo vytvoření testu zneužití práva v případě Emsland-Stärke C-110/99 ze dne 14. 12. 2000. SDEU se v tomto rozsudku odkázal na svoji předchozí judikaturu (např. rozsudky Recueil ze dne 3. 3. 1993) a uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže zahrnout zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, která nejsou realizována v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž jen s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Dále konstatoval, že ke zjištění existence zneužití práva, je třeba projít testem zneužití, který spočívá v kombinaci objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Později SDEU, prostřednictvím případu Halifax C-255/02 ze dne 21. 2. 2006, přenesl tento koncept do oblasti daní, protože v tomto rozsudku SDEU prokázal, že doktrína zneužití práva formulovaná v případě Emsland-Stärke, je použitelná i na odlišnou problematiku, a to jsou daně (zde konkrétně DPH). Z rozsudku v případě Halifax vyplývá, že ačkoliv je

---

<sup>85</sup> NOVÝ, Zdeněk. Článek *Limitující funkce dobré víry v právu mezinárodních obchodních smluv*. *Cofola 2010: the conference proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, 2010.

<sup>86</sup> LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law,

zásada zákazu zneužití práva vytvořena jako obecná výkladová zásada, není vyžadováno, aby byla pro svou aplikaci výslovně zakotvena v právních předpisech EU. Více se tímto rozsudkem budu zabývat v podkapitole 5.1.1. této diplomové práce. Závěry o zásadě zákazu zneužití práva z rozsudku Halifax byly potvrzeny a dále rozvedeny v dalším rozsudku SDEU ve věci Italservice C-425/06 ze dne 21. 2. 2008 (někdy je tento případ uváděn pod názvem Part Service, což byla dříve společnost Italservice). V této věci bylo vysloveno, že za zneužití může být považován i případ, kdy kromě jiných cílů, bude hlavním účelem dané obchodní transakce dosažení daňového zvýhodnění, tj. zneužití nebude cíl jediný, ale musí být cílem hlavním.

Případ Halifax sice představoval začátek rozpravy o významnosti nově určeného principu zákazu zneužití práva, ale později vyvstala základní otázka, zda dojde k aplikaci tohoto principu i v dalších oblastech daňového práva zejména ve zdanění příjmů? Stalo se tak a judikatura SDEU se v případech přímých daní zabývala například případy Cadbury Schweppes C-196/04 ze dne 12. 9. 2006 nebo Jobra C-330/07 ze dne 4. 12. 2008. V judikatuře týkající se přímých daní SDEU navíc rozhodl, že pro předejití vyhýbání se daňovým povinnostem (tzn., kdy jde o čistě vykonstruované operace, které obcházejí právní předpisy příslušného členského státu, nebo zneužití daňového režimu) může být převažující veřejný zájem důvodem, který může odůvodnit omezení základních svobod v EU např. svobody usazování. To, zda-li se jedná o čistě vykonstruované operace, se zjišťuje na základě analýzy jak podstaty, tak formy, kdy se porovnávají cíle a účely operací s cíli a účely směrnic týkajících se daní z příjmu právnických osob v kontextu svobod vyplývajících ze Smlouvy o EU.

V současnosti SDEU uznává zásadu zákazu zneužití práva za jednu z obecných zásad unijního práva. Pokud národní právní řád neobsahuje zneužívající ustanovení, které by stanovovalo podmínky pro jeho aplikaci, je cílem doktríny zachytit dvě hlavní roviny (případy) zneužití:

- 1) Případy, kdy se subjekt spoléhá na subjektivní právo dané evropským právem, aby obešel či nahradil národní právo a
- 2) případy, kdy se subjekt snaží získat finanční či jinou výhodu způsobem zneužívajícím unijní právo.

Obě dvě kategorie jsou z hlediska doktríny zneužití chápány stejně, a to tak, že subjektu není umožněno získat výhodu, ačkoliv jsou formálně dodrženy její podmínky, protože výsledek jednání je v rozporu s účelem právní normy.<sup>87</sup>

#### **4.2. *Zákaz zneužití práva jako základní princip evropského práva***

Právní princip představuje základní hodnotu, která je platná pro určité odvětví či celý právní řád, a která má vysokou míru obecnosti. Obecné právní principy jsou považovány za způsob, kterým by právo mělo být interpretováno a který stojí nad pozitivním právem a má funkci aplikačního korektivu psaného práva. Jsou buď výslovně vyjádřeny v právním předpise, nebo mají formu nepsaného pramene práva a jejich důležitou vlastností je, že platí vždy ze své vlastní podstaty. Jelikož má psané právo mezery, je zde prostor pro institut obecných právních principů.

S ohledem na vztah unijního a vnitrostátního práva platí již zmiňovaná zásada přednosti unijního práva před právem vnitrostátním. Jde o přednost aplikační, která se vztahuje na všechny právní akty členských států. Důležitá je však výjimka z této zásady, a to jsou případy, kdy se zásada přednosti neaplikuje. Jedná se o situace, pokud by mělo dojít k nepřiměřenému poškození práv třetích osob jednajících v dobré víře anebo ke zneužití unijního práva<sup>88</sup>. V evropském právu je tak na ochranu oprávněných zájmů adresátů právních norem, v našem případě daňových norem, aplikační korektiv v podobě zásady zákazu zneužití práva, kterým se řídí celé evropské právo.

Zásada zákazu zneužití práva je obecnou výkladovou zásadou tzn., že je obecným právním principem, který je pramenem evropského práva a lze jej použít i přesto, že není výslovně potvrzen v právních předpisech zákonodárcem Společenství. Jak se tento obecný právní princip evropského práva vytvořil? Proces vzniku a vývoje obecného principu evropského práva může být rozdělen do tří stadií, kterými při svém vzniku prošel i obecný princip zákazu zneužití práva. První stadium procesu nazývané v anglickém jazyce *pre-cognisance* (předchozí vědomost/vnímání) představuje období,

---

<sup>87</sup> LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, str. 171

<sup>88</sup> TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006.

kdy dochází k aplikaci podobných principů či právních konceptů na úrovni právních systémů různých členských států. Tyto principy jsou často podobné ve svém základu, ale stát od státu se liší ve svém rozsahu či v podmínkách pro jejich určení a aplikaci. V případě principu zneužití práva můžeme o tomto období hovořit od prvních zmínek o zneužití práva či zneužívajících praktikách ze strany SDEU, které se datují do 70. let 20. století, až do rozhodnutí ve věci Halifax v roce 2006. Druhé stadium nazývané *cognisance* (vědomost/vnímání) je okamžik, kdy je již vznik nového principu evropského práva nevyhnutelný. Realizuje se nejen vlivem SDEU, ale též za součinnosti národních soudů. Tento zlomový okamžik, jak již bylo několikrát zmiňováno, nastal s vydáním rozsudku v případě Halifax z oblasti DPH, který stanovil obecný princip zákazu zneužití práva. Nedlouho poté následovaly rozsudky v případech Cadbury Schweppes a Kofoed, které se týkaly přímých daní, a které proces vývoje nového principu posunuly do oblasti *post-cognisance* (následná vědomost/vnímání). Toto třetí stadium představuje vertikální interakci mezi SDEU a národními soudy a také reakci národních legislativ na tento nový princip evropského práva, což se v souvislosti s principem zákazu zneužití práva projevilo ve změně legislativy členských států jako je Itálie, Francie či Nizozemí, a národní soudy začaly tento koncept aplikovat i na ryze vnitrostátní situace.<sup>89</sup>

Pokud má členský stát obecná ustanovení nebo zásady vnitrostátního práva, z nichž by mohla vyplynout například daňová irelevantnost fiktivních obchodů nebo zákaz dovolávat se určitých daňových výhod zneužívajícím způsobem, je třeba je na daný případ uplatnit. Stejně tak je možné využití obecných předpisů vnitrostátního práva týkajících se daňového úniku nebo vyhnutí se daňovým povinnostem. Všechny tyto právní předpisy je třeba samozřejmě vykládat a používat vždy v souladu s právem EU (povinnost eurokonformního výkladu).<sup>90</sup>

Pokud v národním právním řádu členského státu nejsou taková obecná ustanovení obsažena, je možné přímé použití obecného unijního principu zákazu zneužití práva. Existují však případy, kdy může být taková aplikace nepřijatelná. V tomto ohledu je

---

<sup>89</sup> LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, str. xxi-xxiv

<sup>90</sup> Případ Kofoed C-321/05 ze dne 5. 7. 2007, bod 63. a 65.

třeba nejprve připomenout čl. 4 odst. 3 SEU, který vyjadřuje princip unijní loajality. Jde primárně o závazek loajální spolupráce členských států ve vztahu k EU a tento princip se uplatňuje v případech, kdy členským státům zůstávají vyhrazeny určité pravomoci. V případě aplikace institutu zákazu zneužití práva na národní úrovni je třeba zmínit tzv. pozitivní závazek členských států, který vyjadřuje, že při výkonu těchto pravomocí má členský stát povinnost přijmout veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k zajištění výkonu svých unijních závazků. To souvisí s usnadněním plnění úkolů EU, kam náleží i zajištění plné účinnosti práva EU ve všech členských státech.<sup>91</sup> Jak tedy může dojít k tomu, že je přímá aplikace obecného principu zneužití práva nepřijatelná? Pokud je zásada zákazu zneužití práva přímo specificky vyjádřena a konkretizována v evropském předpise, což je v tomto případě směrnice - jako příklad zde použiji čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 2005/19/ES<sup>92</sup>. K tomuto je důležité poznamenat, že není vždy vyžadováno ze strany členských států formální převzetí ustanovení směrnice do zvláštního právního předpisu vnitrostátního práva, protože k provedení směrnice rovněž může v závislosti na jejím obsahu v určitých případech postačovat všeobecný právní kontext včetně obecných zásad vnitrostátního ústavního a správního práva, pokud je tím zaručeno dostatečně přesné a jasné uplatnění směrnice. Pokud však členský stát sám neprovedl do svého práva daná ustanovení směrnice, nemůže se jich vůči jednotlivci přímo dovolávat. Tomu totiž odpovídá ustálená judikatura, že směrnice sama o sobě nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, a proto není možné se jí jako takové vůči němu dovolávat<sup>93</sup>. Obdobně to platí pro přímé dovolávání se případně existující obecné zásady práva EU, podle které není zneužití práva přípustné. Protože pro případy, které spadají do oblasti působnosti směrnice Rady č. 2005/19/ES, je taková zásada specificky vyjádřena a konkretizována v čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice. Pokud by bylo vedle toho připuštěno ještě přímé využití obecné zásady, jejíž obsah je

---

<sup>91</sup> SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, str. 95

<sup>92</sup> Směrnice Rady č. 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. **Čl. 11 odst. 1 písm. a)** „Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III, IV a IVb nebo jejich část nebo je odeprít výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že fúze, rozdělení, částečné rozdělení, převod majetku, výměna akcií nebo přemístění sídla SE nebo SCE má za svůj hlavní cíl nebo za jeden z hlavních cílů daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů jako je například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem;“

<sup>93</sup> Např. rozsudek ve věci Marshall C-152/84 ze dne 26. 2. 1986, Busseni C-221/88 ze dne 22. 2. 1990

mnohem méně jasný a přesný, existovalo by riziko, že by byl narušen harmonizační účel směrnice a že by byla ohrožena právní jistota. Lze tedy shrnout, že za takovéto situace je přímé použití čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice č. 2005/19/ES k tíži jednotlivce nepřipustné, stejně jako přímé použití obecného zákazu zneužití práva stanoveného právem EU.<sup>94</sup>

Ráda bych zde poznamenala, že obecný princip zákazu zneužití práva, který se vyvinul prostřednictvím judikatury SDEU, pomáhá zdokonalit opatření k prevenci daňových úniků a poskytuje možnosti, jak reagovat na různé pochybné daňové optimalizace. Opatření založená pouze na judikatuře však s sebou přinášejí nižší úroveň právní jistoty, jelikož je často nemožné předvídat, zda daná transakce bude zdanitelná. I SDEU si je vědom, že zásadu zákazu zneužití práva je třeba uplatňovat s velkou opatrností, protože v jednom ze svých rozsudků citoval názor, že zásada zákazu zneužití práva byla popsána jako „lék, který se zprvu jeví neškodným, ale může způsobovat velmi nepříjemné pozdější účinky“<sup>95</sup>.

### **4.3. Zákaz zneužití práva a jeho zakotvení v českém právním řádu**

Institut zneužití práva je jedním ze základních principů fungování práva a plyne z ústavně zakotveného pojmu právní stát. Je součástí i českého právního řádu, i když ne v podobě obecné. Jeho úpravu nalezneme v souvislosti s úpravou vlastnického práva v čl. 11 odst. 3 LZPS<sup>96</sup>, kdy jde o kritérium udržení rovnováhy zúčastněných práv a oprávněných zájmů. Dále je tento princip zmíněn v soukromoprávní úpravě, kam patří dosud platné ustanovení § 3 odst. 1 Občanského zákoníku, které stanovuje, že „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“. V tomto ustanovení jde o vyjádření obecné zásady, platné pro všechny typy subjektivních práv (zejména absolutních). V souvislosti s blížící se účinností Nového občanského zákoníku od 1. 1. 2014 bych ráda poukázala na jeho ustanovení § 2 odst. 2,

---

<sup>94</sup> C-321/05 Případ Kofoed ze dne 5. 7. 2007.

<sup>95</sup> Gutteridge, H.C., „Abuse of Rights“, Cambridge Law Journal, svazek 5, 1933-1935, s. 22, 44.

<sup>96</sup> Čl. 11 odst. 3 LZPS: „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.“

ve kterém reaguje na nedostatečnou zákonnou úpravu zneužití práva v dosud platném Občanském zákoníku. V § 2 odst. 2 Nového občanského zákoníku je institut zneužití práva upraven následujícím způsobem: „*Zákonnému ustanovení nelze přikládat jiný význam, než jaký plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce; nikdo se však nesmí dovolávat slov právního předpisu proti jeho smyslu.*“ Přičemž v § 8 Nového občanského zákoníku, je ještě zakotveno, že „*zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany*“. Důvodová zpráva k Novému občanskému zákoníku odhaluje, proč formulace § 3 odst. 1 dosud platného zákoníku není dostatečná. Důvodem je, že nevystihuje podstatu věci, a to způsobuje dva závažné nedostatky. Prvním z nich je nedostatečné promítnutí ústavního principu zákazu zneužití vlastnictví, které je v již zmiňovaném čl. 11 odst. 3 LZPS a druhým nedostatkem je nejasné určení právních následků v případě zneužití práva. Proto s účinností Nového občanského zákoníku bude náš právní řád obsahovat výslovné obecné pravidlo, které se týká výkladu zákona a s tím související institut zneužití práva. Důvodová zpráva dále uvádí, že navržené ustanovení zdůrazňuje, že zákon nelze vykládat jen z jeho slov, ale je nutno přihlížet především k jeho smyslu za současného respektování zásad soukromého práva a obecných právních principů, které plynou z ústavního pořádku. Jelikož slova zákona nemusí vždy dokonale vyjádřit jeho úmysl, je proto umožněno soudci, „*aby tato slova zvažoval, poměřoval je právními principy a zásadami, nespokojil se jen s gramatickým výkladem a hledal skutečný obsah zákona*“. K výkladu § 8 Nového občanského zákoníku je stanoveno, že výkonu subjektivního práva, který je jen zdánlivý tzn., subjekt se dovolává jen formy za účelem dosažení nedovoleného výsledku, nebude poskytnuta ochrana. Dle důvodové zprávy je tak zneužití práva „*pojato jako reprobované chování a jeho obecný zákaz jako jedna z vůdčích právních zásad*“ a v návaznosti na to „*sankcí za zneužití práva je odmítnutí právní ochrany zdánlivého výkonu práva*“.

Zásadní otázkou, na kterou se při aplikaci zákazu zneužití daňového práva neustále poukazuje, je stanovení hranice výkonu subjektivního daňového práva s cílem snížení daňové povinnosti a hranice zneužití takového práva. Jako určité vymezení hranice mezi výkonem a zneužitím práva v rámci českých daňových zákonů, bych citovala z judikátu Nejvyššího správního soudu, který vychází z judikatury SDEU a je

v literatuře v souvislosti s touto otázkou velmi často zmiňován: „V daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje ovšem 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. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přitom přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani.“<sup>97</sup>

Než přejdeme k otázce zakotvení principu zákazu zneužití práva v českém právním řádu je nutné si v souvislosti se zneužitím subjektivního daňového práva uvědomit dvě věci. Zaprvé, že ke zneužití subjektivního práva může dojít jak v hmotněprávní úpravě, tak i v procesněprávní úpravě jako např. v případě, kdy NSS judikoval<sup>98</sup>, že opakovaná změna sídla daňového subjektu v průběhu daňového řízení může být posouzena jako zneužití práva. Jak je však z judikatury patrné, častěji se setkáváme se zneužitím subjektivních práv plynoucích z hmotněprávních daňových ustanovení. A druhou věcí je pak, že zneužití subjektivního práva není pouze záležitostí, která se týká výlučně jen daňového subjektu, ale není vyloučeno zneužití práva ze strany správce daně.

V daňovém právu se pozitivně právní úprava institutu zákazu zneužití práva v současné době nenalézají. Můžeme se setkat s odkazem na zásadu materiální pravdy v § 8 odst. 3 DŘ, podle níž „správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“. Dle tohoto ustanovení správce daně musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu tj. ve správné výši<sup>99</sup>. Tato zásada souvisí s případy zastřených právních úkonů, ale svým rozsahem umožňuje i uplatnění principu zákazu zneužití práva, kdy odpovědnost za zjištěný skutkový stav (daňové břemeno) je na správci daně.

---

<sup>97</sup> Rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68, bod 24.

<sup>98</sup> Rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2007 č. j. 8 Aps 2/2007-61.

<sup>99</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, str. 44.



Dále někteří autoři<sup>100</sup> poukazují, že pro účely daně z příjmu lze institut zneužití práva subsumovat pod ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které se týká krácení daňové povinnosti jiným způsobem<sup>101</sup>, což je neurčitý právní pojem, jehož využití v souvislosti s institutem zneužití daňového práva ostatně naznačil i NSS ve svém rozsudku<sup>102</sup>, když judikoval „ ... *povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití subjektivního práva daňového ... Tento ... obecný princip ... má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ustanovení § 23 odst. 10 tohoto zákona.* “

Považuji za vhodné vyjádřit se k úpravě zneužití práva v interních předpisech pro činnost správců daně. Institut zákazu zneužití práva není samostatně v žádné metodice upraven. Jediná metodika, která se této otázce týká, a to jen okrajově, je metodická pomůcka č. 17/2012 vytvořená Generálním finančním ředitelstvím, která je určena k postupu při využití zvláštního ustanovení o zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ve znění od 1. 1. 2012. Jedná se o metodiku, která je zaměřena na nástroje cílené proti daňovým únikům na DPH v řetězcích karuselových prodejů. Přičemž tato pomůcka stanovuje, že daňový únik může správce daně zmařit buď v oblasti placení daní prostřednictvím ustanovení § 103 ZDPH, nebo zásahem v oblasti stanovení daně za využití judikatury SDEU, kam patří i využití institutu zneužití práva definovaném ve věci C-255/02 Halifax, který byl již popsán výše a z něhož plyne, že přes formální naplnění podmínek pro odpočet daně dochází k uskutečnění plnění bez ekonomické podstaty a k umělému vytvoření struktury k získání daňové výhody. Oba dva nástroje směřují ke stejnému cíli, kterým je zabránit chybějící dani z přidané hodnoty v řetězci. Pokud správce daně v konkrétním případě vyhodnotí a zvolí zásah k účinnému zamezení daňovému úniku ve fázi stanovení daně, zpravidla vyslovuje odmítnutí nároku na odpočet daně.

---

<sup>100</sup> ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert*. 2008, č. 6., str. 17.

<sup>101</sup> § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů „*Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*“

<sup>102</sup> Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007.

Obdobně jako SDEU i rozšířený senát NSS k aplikaci principu zákazu zneužití uvedl: „Zákaz zneužití práva je v jistém smyslu *ultima ratio*, a proto musí být uplatňován restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastními právnímu řádu, zejména principem právní jistoty, s nimiž se - zcela logicky - nejvíce střetává.“<sup>103</sup> Význam tohoto judikátu spatřuji v tom, že poukazuje na velkou „citlivost“ při aplikaci doktríny zneužití práva, zejména její využití jako výjimečný nástroj nejen v daňovém právu, ale v právu veřejném obecně. Institut zneužití práva v případě práva daňového je odbornou veřejností vnímán jako kontroverzní, a to zejména v jeho dopadu na právní jistotu daňových subjektů. Jako příklad lze uvést obavu, že pokud daňové subjekty postupují přesně v souladu se zněním daňového zákona a naplní všechny formální podmínky, přičemž tak využijí nedokonalého znění takového zákona k daňové optimalizaci, bude jejich jednání vyhodnoceno jako zneužití práva. Přičemž plošnou aplikací takového postupu správcem daně, by mohlo dojít k ohrožení právní jistoty a předvídatelnosti práva všech daňových subjektů.<sup>104</sup> Domnívám se, že pokud má být střet institutu zákazu zneužití práva ve vztahu k principu právní jistoty co nejmenší, je na tomto místě vhodné konstatovat, že právní úprava zneužití práva pro daňovou oblast není v našem právním řádu dostatečná. Chránit by se tak měla zejména právní jistota a legitimní očekávání daňových subjektů v tom smyslu, že by se tento obecný princip evropského práva měl promítnout do samostatného ustanovení daňového právního předpisu, který je součástí českého právního řádu. Za stávající situace si nedokáži představit, že každý daňový subjekt je schopen orientovat se a mít právní povědomí o judikatuře SDEU a judikatuře našich národních soudů. Stejně tak, ne každý z nich využívá služeb daňových poradců, kteří jsou schopni se s touto problematikou v oblasti daní vypořádat. Tato otázka je natolik komplikovaná a nejasná zároveň, že jsem toho názoru, že *de lege ferenda* by bylo vhodné se zamyslet nad úpravou zákazu zneužití práva v daňovém řádu. V této věci souhlasím s JUDr. Alenou Kohoutkovou, která se vyjádřila, že toto je jedna z věcí, kterou daňový řád zůstal dlužen.<sup>105</sup> Jako inspirace pro úpravu v českém právním řádu by mohla sloužit právní úprava ve francouzském daňovém řádu, kterou přiblížím

---

<sup>103</sup> Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-74, bod 28.

<sup>104</sup> MORÁVEK, Zdeněk. Zneužití práva. *Účetnictví neziskového sektoru*. 2009, č. 8, str. 3

<sup>105</sup> KOHOUTKOVÁ, Alena. Co zůstal daňový řád dlužen? *Daňový expert*. 2009, č. 6., str. 2-5.

v následující podkapitole 4.4. Navrhovala bych vymezení, co je považováno za zneužití práva a jaký je důsledek zneužívajících praktik z hlediska právního případně daňového. Je třeba zmínit, že existují názory, které nepovažují zahrnutí pojmu zneužití práva přímo do textu DŘ za případné, a to z výše zmiňovaného důvodu hrozby, že by se z tohoto principu stal běžný prostředek jako univerzální „bič“ na daňové subjekty<sup>106</sup>. Domnívám se, že tato obava nemusí být na místě, pokud by při úpravě tohoto institutu v DŘ byla zachována jeho určitá obsahová pružnost, aby byl ponechán prostor pro jeho individuální aplikaci. Na závěr si ještě troufám tvrdit, že by si zneužití práva v oblasti daní zasloužilo i větší pozornost ze strany orgánů správy daní, kde by jistě byla přínosem jeho úprava v rámci metodiky.

Co se týká hmotněprávních daňových zákonů, připravuje se změna zákona o daních z příjmů a v této souvislosti bych ráda upozornila na skutečnost, že důvodová zpráva reaguje na judikaturu Nejvyššího správního soudu v oblasti zneužití práva (jeden z těchto judikátů<sup>107</sup> je uveden v kapitole 5.2.4. této práce), která se týká účelového poskytování darů spolkům, jehož členy jsou osoby blízké dárci a snahou dárce je získat odpočet u daně z příjmů prostřednictvím daru na veřejně prospěšnou činnost. Poté, pokud dojde ke schválení navrhovaného znění zákona o daních z příjmů, bude ustanovení § 15 odst. 1 zákona o dani z příjmů mimo jiné obsahovat následující větu: *„Pro účely odečítání od základu daně se bezúplatné plnění, které bylo poskytnuto osobě se statusem veřejné prospěšnosti, považuje za poskytnuté na veřejně prospěšnou činnost; to neplatí, pokud poplatník věděl nebo vědět měl a mohl, že plnění na veřejně prospěšnou činnost nebude použito.“* Považuji za velmi pozitivní, že se judikatura NSS v oblasti zneužití práva promítá touto formou do daňového zákona. Domnívám se, že to přispívá k právní jistotě a posílení zásady legitimního očekávání potencionálních dárců ve prospěch poplatníků se statusem veřejné prospěšnosti a na straně druhé jde o ustanovení důležité pro správce daně při dokazování, protože nese důkazní břemeno při prokazování nesplnění podmínky pro odpočet.

Na závěr této podkapitoly bych citovala z usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2714/07 ze dne 6. 8. 2008, které reaguje na absenci úpravy zásady zákazu

---

<sup>106</sup> BURDA, Zdeněk. Zneužití práva v procesní oblasti. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 11, str. 51.

<sup>107</sup> Rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. 1 Afs 10/2012-38.

zneužití práva v daňovém právu: „Ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“

#### **4.4. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a jeho právní úprava ve Francii**

V této kapitole bych ráda přiblížila francouzskou právní úpravou zneužití práva („abus de droit“) v oblasti daní, protože jsem toho názoru, že některé věci mohou být inspirativní a alespoň podnětem k zamyšlení při zdokonalování právní úpravy zákazu zneužití daňového práva v České republice. Důležitým hlediskem pro volbu tohoto členského státu EU byla skutečnost, že francouzský právní systém je stejně jako náš řazen do systému kontinentálního práva, který historicky vychází z práva římského a navíc koncepce zneužití práva má svou historii hlavně ve francouzském právním řádu.

Pojmu „abus de droit“ odpovídá jednání, které vyjadřuje nepřijatelné způsoby vyhýbání se dani, jako simulace, podvodné jednání nebo obcházení práva. Soudci a zákonodárci členských států jsou ovlivněni přístupem SDEU a odůvodněním jeho rozhodnutí v případech zneužití práva v oblasti daní, a to se projevuje při formulaci a zakotvení tohoto principu na národní úrovni. Ve Francii je vliv rozhodovací praxe SDEU na domácí přístup ke zneužití práva zřejmý. Princip zneužití daňového práva byl v roce 2008 zakotven ve francouzském procesním předpise, kterým je daňový řád (*Livre des Procédures Fiscales* - dále jen „LPF“), na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu této země jako reakce na judikaturu SDEU v této oblasti (rozsudek v případě Halifax). Před rokem 2008 byl tento princip aplikovatelný pouze na určité druhy daní. Nyní je obecné ustanovení proti vyhýbání se daním zakotveno v článku L 64 LPF nazvaném „*Procédure de l'abus de droit fiscal*“<sup>108</sup>. Tento článek dává pravomoc francouzské daňové správě, aby mohla odmítnout jednání resp. nepřihlížet k jednání, které je založeno na zneužití práva prostřednictvím fiktivních úkonů (např. skryté darování místo prodeje) nebo na základě doslovného (jazykového) výkladu textu

---

<sup>108</sup> Postup při zneužití daňového práva

zákona, které je v rozporu se záměrem zákonodárce, a to výhradně s úmyslem snížit nebo se vyhnout daňové povinnosti. Článek L64 se zabývá dvěma typy jednání, která se liší: simulací (podvodem) a zneužitím práva. Podvodem je úmyslné porušení daňových zákonů a zneužití práva může být kvalifikováno jako agresivní daňové plánování, při kterém je využíván jazykový výklad zákonů ke snížení daňové povinnosti. Zneužití práva nezahrnuje žádné druhy simulace nebo lži, ale musí být naplněny dvě kumulativní podmínky, aby mohlo dojít k jeho aplikaci. Zaprvé poplatník uplatňuje jazykový výklad zákonných ustanovení nebo rozhodnutí, které není v souladu se smyslem a účelem, který sledovali autoři těchto zákonů či rozhodnutí. Zde je třeba stanovit účel takového zákona. Zadruhé motivem jednání daňového poplatníka nemůže být nic jiného, než získání daňové výhody (v podobě nižšího zdanění nebo motiv zakrýt převod nebo realizaci příjmu) tzn. jeho jednání nelze přiřadit jiný motiv jako např. ekonomický, rodinný nebo obchodní.<sup>109</sup>

Pokud daňový subjekt nesouhlasí s tvrzením správce daně, že se v daném případě jedná o zneužití práva v oblasti daní, má 30 dnů na to, aby na jeho žádost případ posoudil speciální „Poradní výbor pro potírání zneužití daňového práva“. Tento výbor je složený z odborníků z oblasti práva a ekonomie, přičemž je zde různé profesní zastoupení těchto odvětví např. právní zástupce v oblasti daní, notář, daňový poradce, univerzitní profesor, poradce soudu, aj. a projednává daný případ předtím, než dojde k samotnému zahájení řízení správcem daně. Stanovisko výboru je pouze informativní a nezavazuje správce daně ani daňový subjekt. Nicméně toto hodnocení je významné v případě pokračujícího sporu. Pokud s hodnocením nesouhlasí daňový subjekt, dále nese důkazní břemeno, že se nedopustil zneužití práva. Pokud správce daně nesouhlasí s názorem výboru, musí unést důkazní břemeno a prokázat platnost „korekce“ operací daňového subjektu v konkrétním případě.<sup>110</sup> Další zajímavostí je, že v případě prokázání tvrzení o zneužití práva správcem daně, kromě úroků z prodlení zde existuje speciální sankční pokuta ve výši 80% částky skutečného daňového výměru, která se ukládá

---

<sup>109</sup> [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2156223](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2156223) (ze dne 7. 11. 2012). Článek Abuse of Tax Law as Language of Morality of Modern Times, Benedicte Sage-Fuller - University College Cork,

<sup>110</sup> <http://droit-finances.commentcamarche.net/contents/840-abus-de-droit-procedure-et-repression> (ze dne 7. 5. 2013) - článek Zneužití práva: řízení a represe (květen 2013)

společně s úhradou tohoto výměru. Tato pokuta může být snížena o více než polovinu na 40%, pokud se prokáže, že daňový subjekt nebyl hlavním příjemcem předmětné výhody nebo hlavním strůjcem zneužití. Z toho vyplývá, že v případě, kdy se na transakci zneužívající daňové právo podílí více subjektů a dojde k jejímu odhalení u kontrolovaného daňového subjektu, budou odpovědni všichni zúčastnění na dané transakci.

Za zmínku ještě stojí případ, kdy se procedura definovaná v článku 64 LPF nepoužije a tím dochází k posílení principu legitimního očekávání ve vztahu k daňovým subjektům. V případě pochybností o povaze transakce, může daňový subjekt požádat správce daně o písemnou konzultaci, a to ještě před uzavřením smlouvy či realizací dané transakce. Reakce správy daní mu umožní, pokud je to nutné, upravit návrh, aby se předešlo možnému posouzení jako zneužití práva. Pokud správa daní neposkytne žádnou odpověď ve lhůtě šesti měsíců, nemůže se zneužití práva dovolávat v případě následného zjištění.<sup>111</sup>

Z obsahu této podkapitoly je zřejmé, že úprava institutu zákazu zneužití práva je ve francouzském právním řádu, na rozdíl od absence úpravy v našem právním řádu, velmi propracovaná. Zahrnuje nejen podmínky pro aplikaci tohoto institutu, následky a sankce v případě prokázání zneužití práva, ale soustředí se i na fázi, kdy může být spor o zneužití daňového práva mezi správcem daně a daňovým subjektem vyřešen mimosoudně prostřednictvím nezávislého poradního výboru pro tyto otázky. Domnívám se, že francouzská úprava zneužití práva poskytuje mnohem jasnější právní povědomí o tomto principu mezi daňovými subjekty a s tím související vyšší právní jistotu a legitimní očekávání. Proto opakuji, že považuji *de lege ferenda* zakotvení institutu zákazu zneužití práva do našeho daňového řádu za vhodné zejména kvůli posílení právní jistoty daňových subjektů. Zásada právní jistoty, podle Viktora Knappa<sup>112</sup>, je oslabena tzv. mlčením zákona, které souvisí se zásadou, co není právním předpisem zakázáno je dovoleno, a to je případ, kdy zákon danou problematiku vůbec neupravuje.

---

<sup>111</sup><http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?idSectionTA=LEGISCTA000006180036&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20100129> [cit. 7. 5. 2013].

<sup>112</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 205-207.

Zmíněná zásada je druhým z důvodů, proč je koncepce zákazu zneužití práva v daňovém právu vnímána jako kontroverzní. Oslabuje svobodu možného chování subjektu.

#### **4.5. *Postup vnitrostátních orgánů při aplikaci zneužití práva v oblasti daní***

Pro daňové právo je zcela specifická tzv. autoaplikace. V daňovém řízení totiž nedochází (na rozdíl od správního či finančního práva) ke správnímu jednání mezi správním orgánem (správcem daně) a (daňovým) subjektem, ale naopak se primárně předpokládá znalost a orientace daňového subjektu v oblasti daňového práva. Poplatník sám na sebe aplikuje normy daňového práva, když si na základě svých znalostí určuje základ daně, použije na sebe příslušnou sazbu daně a uplatní si pro sebe korekční prvky. Takto vyplněné daňové přiznání pak doručí správci daně, který, pokud nemá pochybnosti o správnosti a úplnosti takového přiznání, vyměří daň konkludentně, tj. mlčky. Ve většině případů tak vůbec nedojde k interakci mezi správcem daně a daňovým subjektem.<sup>113</sup> Pokud daňový subjekt na sebe aplikuje, a tím i vykládá, daňové zákony je třeba, co nejlépe vymezit, co je právem a co není. Zde je důležitá úloha zákonodárce, aby při tvorbě a změně daňových zákonů dbal na jejich jednoznačný výklad tak, aby text zákona byl přehledný, srozumitelný a vnitřně nerozporný. Proto s ohledem na autoaplikaci daňových zákonů poplatníkem a případnou následnou aplikaci zneužití práva správcem daně, považují za vhodné, aby charakter zneužití daňového práva byl zakotven přímo v právním předpise, aby daňový subjekt věděl, co a kdy mu může hrozit.

To, zda je v konkrétním případě možné uplatnit zneužití práva a v důsledku toho odůvodněné odmítnout použít daňové výhody stanovené právním předpisem, závisí na posouzení všech okolností příslušného případu, a to náleží příslušným vnitrostátním orgánům - správci daně a v rámci přezkumu soudu. Pokud daňový subjekt využívá gramatického výkladu zákona a přitom zneužívá jeho účel, správce daně nemůže jednání daňového subjektu zpochybnit pomocí jiných výkladových metod jako soud

---

<sup>113</sup> RADVAN, Michal. *Metoda regulace v daňovém právu*. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masarykova Universita, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.

např. prostřednictvím teleologického výkladu. Jako jediný účinný prostředek lze využít aplikaci nepsaného právního principu zákazu zneužití práva.<sup>114</sup> Pokud tedy správce daně zjistí, že v daném případě došlo ke zneužívajícím praktikám, což v praxi často bývá v případě podvodů na DPH, postupuje následujícím způsobem:

- I. Jelikož je daňové břemeno na správci daně, musí být skutková zjištěná dostatečná, aby mohl dané zneužití neuznat. Proto při zjištění nestandardního (zneužívajícího) modelu v případě DPH, správce daně prověřuje věcnou stránku tvrzených skutečností a zaměřuje se například na zjištění: O co se v daném případě skutečně jedná a co je hlavním cílem modelu, rozbor smluv, korespondence, záznamů z jednání vedení a majitelů firem. Zda je prokázán původ zboží či je zboží nadhodnocené. Tvrzení o zdanitelných plněních, zda osoba uvedená na dokladu je faktickým poskytovatelem zdanitelného plnění a jiné okolnosti transakcí. Při opatřování potřebných podkladů je často využíváno spolupráce s dalšími správci daně a státními orgány jako např. s celní správou či Finančně analytickým útvarům Ministerstva financí. Podle skutkových zjištění správce daně nejprve vyhodnotí, zda může na danou situaci aplikovat platnou a účinnou právní úpravu (např. ručení na DPH, aplikace obvyklé ceny, zrušení registrace, aj.) anebo subsidiárně užít nepsaný právní princip zneužití práva<sup>115</sup>. Správce daně musí při zjišťování skutkového stavu užívat nejprve nástrojů a prostředků, které mu pro daný případ dává pozitivně právní úprava jako např. standardní dokazování při správě daní, přenesení daňové povinnosti, ručení, zásadu materiální pravdy, aj. Z toho vyplývá, že princip zneužití práva může správce daně aplikovat až subsidiárně, a to za podmínek, kdy právní úprava věc neřeší a pokud ji řeší, je v přímém rozporu s tímto principem.<sup>116</sup>
- II. Pokud jsou kumulativně naplněny podmínky zneužití práva (tj. existence zneužití práva a účelovost transakce), dojde k aplikaci tohoto institutu na daný případ. Pro daňové účely dojde k nastolení situace, jako by ekonomická transakce, prostřednictvím které bylo dosaženo daňové výhody, nebyla provedena a v návaznosti na to, daňový subjekt nezíská zamýšlenou daňovou výhodu

---

<sup>114</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, str. 21.

<sup>115</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, str. 21.

<sup>116</sup> ROZEHNAL Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert* 1/2012, str. 21.



(např. v případě DPH správce daně odmítne uznat uplatňovaný nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH) nebo musí dojít k navrácení již získané daňové výhody včetně úroků<sup>117</sup>.

- III. Správce daně poté vyměří či doměří daňovou povinnost. V případě DPH zakotvuje SDEU povinnost správcům daně členských států buď zabránit vyplacení nadměrného odpočtu DPH ještě před vlastním vyměřením daňové povinnosti, nebo lze na základě daňové kontroly doměřit celý rozdíl oproti nesprávně vyměřenému a již vyplacenému nadměrnému odpočtu DPH<sup>118</sup>. Pokud není daňová povinnost stanovena správně, lze podle DŘ uložit platební sankci v podobě úroku z prodlení a případně také penále, které je správní sankcí. Na správci daně je, aby unesl důkazní břemeno a v této souvislosti ve svém odůvodnění srozumitelně a přezkoumatelně popsal svůj postup.

Pokud se daňový subjekt odvolá proti rozhodnutí správce daně, s ohledem na novou organizaci finanční správy věc řeší odvolací finanční ředitelství v Brně. V dalším stupni je možné věc řešit soudní cestou a obrátit se na správní soud, kde je v daňových věcech věcně příslušný soud krajský, a poté Nejvyšší správní soud.

Správce daně je, hlavně vlivem ustálenější judikatury soudů, nejúspěšnější při aplikaci zneužití práva v případech DPH, kdy daňový subjekt uplatňuje zneužívajícím způsobem nadměrný odpočet a dále pak v případech s dopadem na daň z příjmů při uplatňování fiktivních darů k financování osobních potřeb daňového subjektu a jeho rodiny. Na druhou stranu, ale z hlediska správy daní a aplikace principu zneužití práva, vyvstávají některé problémy. Jako velký problém se jeví koordinace a organizace správců daně, a to zejména u případů, kdy zneužívající modely (řetězce a kolotočové podvody) jsou rozprostřeny po celé České republice a postup správců daně je nejednotný. Dalším problémem může být problematika regresních náhrad, která v případě aplikace zneužití práva působí pro správce daně jako brzda. Správce daně se bojí jít do „rizika“, že neunese důkazní břemeno aplikace institutu zneužití práva a daňový subjekt v právním zastoupení bude požadovat zaplacení regresní náhrady,

---

<sup>117</sup> ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert*. 2008, č. 6., str. 17

<sup>118</sup> JEROUŠEK, David. Zásada zákazu zneužití práva v daňovém řízení - správa DPH. *Cofola 2010: the conference proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, 2010

když prokáže, že doměření daně není v souladu se zákonem. Domnívám se, že s ohledem na složitost případů zneužití práva a s tím související nároky na právní a odborné znalosti správců daně by bylo vhodné vydat metodickou pomůcku. Mohla by napomoci nejen ke sjednocení postupu správců daně, ale též k eliminaci případných neúspěchů v prokazování zneužívajících praktik.

## **5. JUDIKATURA ZNEUŽITÍ DAŇOVÉHO PRÁVA**

V této kapitole se budu zabývat analýzou evropské i tuzemské judikatury příslušné k tématu této práce. Jelikož v této oblasti již existuje značný počet judikátů, pokusím se svůj výběr zaměřit nejen na ty podstatné, z hlediska formování zásady zneužití práva, ale také na ty, které se týkají různých druhů daní a které považuji za přínosné v této práci uvést. Nejprve se zaměřím na dva judikáty SDEU a poté na národní judikaturu. Judikáty budou seřazeny chronologicky a vždy se budu nejprve věnovat popisu daného případu, dále jeho analýze a v konečném důsledku jaký měl tento judikát přínos pro doktrínu zneužití práva v oblasti daní.

### ***5.1. Případy zneužití daňového práva v evropské judikatuře***

Z evropské judikatury jsem vybrala následující rozhodnutí SDEU:

- Případ C-255/02 Halifax ze dne 21. 2. 2006 (a stanovisko generálního advokáta)
- Případ C-103/09 Weald Leasing ze dne 22. 12. 2010 (a stanovisko generálního advokáta)

#### **5.1.1. Případ C255/02 - Halifax ze dne 21. 2. 2006**

Jak již bylo zejména v předchozí kapitole této diplomové práce řečeno, případ Halifax je jedním z nejznámějších rozsudků ve zkoumané oblasti, jelikož se v něm SDEU poprvé vyslovil pro zjištění existence a aplikace principu zneužití práva v oblasti daní. Tento případ se týkal situace, kdy docházelo k implementaci struktury sériových transakcí, které v konečném důsledku vedly k uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu (téměř v plné výši) ze strany společnosti Halifax, která byla bankovním

subjektem. Důležité je zmínit, že za standardní situace by nárok na odpočet DPH nevzniknul, ale v souvislosti s výstavbou tzv. call center byly záměrně zapojeny skupiny vzájemně propojených společností, s nimiž se pojilo více druhů kombinací zdanitelných plnění (stavební činnosti, poskytování půjček na dané aktivity, platby záloh, cese práv, aj.). Daňové zvýhodnění bylo dosaženo a uplatněno doslovnou interpretací jednotlivých ustanovení anglické legislativy upravující DPH. Úřady v Anglii však odmítly DPH na vstupu vrátit a své rozhodnutí zdůvodnily tím, že celá struktura byla implementována pouze za účelem daňové optimalizace bez jakékoliv ekonomické podstaty. Jinými slovy, že jednotlivá plnění uskutečněná v síti dceřiných společností nepředstavují v této „umělé struktuře“ plnění pro účely DPH a nelze je klasifikovat jako ekonomické činnosti zainteresovaných subjektů.

SDEU se společně s generálním advokátem M. Poiarese Maduro v podstatě shodli na postupu, který by daňové orgány měly přijmout ke zjištění zneužití práva, a tak z rozsudku v případě Halifax vyplynuly dvě základní podmínky, jejichž splnění je při posuzování, zda došlo ke zneužití práva, elementární:

- 1) Přestože byly splněny formální podmínky stanovené relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici, bylo výsledkem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění (v případě Halifax vyhnutí se placení DPH), jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
- 2) Kromě toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Důležité je konstatování, že ze všech objektivních okolností bylo daňové zvýhodnění hlavním, i když nikoliv jediným účelem.

Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Nestáčí tedy prokázat, že určité plnění, vede k získání daňového zvýhodnění (byť se jedná o jediný či hlavní účel daňového subjektu), ale musí k tomu přistoupit i výše zmíněná druhá podmínka, a tou je, že toto daňové zvýhodnění je v rozporu s účelem daného ustanovení právního předpisu. Pokud by byl učiněn závěr o zneužití práva a při tom by byla opomenuta jedna z podmínek tohoto testu, došlo by k zásahu do svobody daňového subjektu omezit svou daňovou zátěž.

K výše uvedenému SDEU ještě ve svém rozsudku dodal, že je třeba vzít v úvahu „čistě umělý charakter ...plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže“<sup>119</sup>. Z toho plyne, že jelikož není možné zahrnout zneužívající praktiky hospodářských subjektů (neobvyklé uspořádání vztahů) do evropské právní úpravy, musí proto správní orgán vzít v úvahu čistě umělý charakter takových plnění nebo vztahů mezi subjekty a tím zabránit vyplacení odpočtu v případě zneužití práva, a to i přes to, že jinak je toto vyplacení nezpochybnitelné<sup>120</sup>. Umělý charakter struktur vytvořených pro daňové účely je dle mého názoru významným ukazatelem v mnoha daňových případech, které řeší správce a při nichž, za splnění dalších nutných podmínek, je možné využít institut zneužití práva. K výše uvedenému je vhodné dodat, že Generální advokát navíc uvedl, že pro posouzení zneužití není určující úmysl subjektu, ale záleží zejména na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.

Dále se soud ve svém odůvodnění vyjádřil k následkům při zjištění zneužití práva, které cituji: „Zjištění existence zneužití nemusí vést k sankci, pro niž by byl nezbytný jasný a jednoznačný právní základ, ale k povinnosti vrácení získané částky jako prostému důsledku uvedeného zjištění, jež učiní odpočet DPH odvedené na vstupu zcela nebo zčásti bezdůvodným ... Z toho plyne, že plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití.“<sup>121</sup> Domnívám se, že redefinování plnění, jak je stanoveno v případě Halifax, nemusí být vždy jednoduchou záležitostí pro daňové orgány, což se dle mého názoru potvrzuje v případě Weald Leasing, kterým se budu zabývat následně.

Jak již bylo v této práci uvedeno, ze stanoviska generálního advokáta ve věci Halifax dále vyplývá, že zásada zákazu zneužití práva je obecnou výkladovou zásadou<sup>122</sup> tzn., že ji lze použít na ustanovení šesté směrnice i přesto, že není výslovně

---

<sup>119</sup> Rozhodnutí SDEU, případ C255/02 - Halifax ze dne 21. 2. 2006, bod 80.

<sup>120</sup> ROZEHNAL, Tomáš a David JEROUŠEK. *Dny práva - 2009: Zásada priority komunitárního práva v daňovém právu*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2009.

<sup>121</sup> Rozhodnutí SDEU, případ C255/02 - Halifax ze dne 21. 2. 2006, bod 93 a 94.

<sup>122</sup> Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura ve věci Halifax ze dne 7. 4. 2005, odst. 75.

potvrzena v právních předpisech zákonodárcem Společenství. To považuji za zlomový okamžik, jelikož zákaz zneužití práva, jako obecný princip, se tak stává významným pramenem práva EU. Samotný rozsudek je významný především díky rozboru doktríny zneužití práva, která může být a v některých členských státech také je vzorem pro legislativní změny v této oblasti, a která je také využívána národními soudy i finančními orgány při správě daní nevyjímaje v České republice.

### **5.1.2. Případ C-103/09 - Weald Leasing ze dne 22. 12. 2010**

Z hlediska srozumitelnosti rozhodnutí jsou pro daný případ, který se stal v Anglii, podstatné následující skutečnosti: Společnost se rozhodla pořídit majetek prostřednictvím finančního pronájmu, přičemž v případě finančního leasingu došlo k vytvoření umělé struktury, prostřednictvím zapojení prostředníka (nezávislé osoby), jejímž jediným cílem bylo odložení platby DPH. Odložení platby DPH bylo dosaženo rozdělením (nízká úroveň nájemného) a rozložením placení (dlouhá doba pronájmu) celkové částky DPH. Správce daně odmítl žádost společnosti Weald Leasing o odpočet DPH zaplaceného na vstupu z pořízeného majetku s odůvodněním, že dotčená plnění nejsou hospodářskými činnostmi a představují zneužívající praktiky. Věc se nejprve dostala k anglickému prvoinstančnímu soudu, který však neshledal postup společnosti Weald Leasing v rozporu se smyslem a účelem relevantních ustanovení šesté směrnice, jelikož nebyla splněna druhá podmínka pro aplikaci konceptu zákazu zneužití práva, a to získání daňového zvýhodnění v rozporu s účelem příslušných ustanovení šesté směrnice. Správce daně se odvolal s odůvodněním, že soud nepřezkoumal, zda dotčená plnění (finanční pronájem) patří mezi běžné obchodní transakce smluvních stran, a zda jsou uskutečněna za obvyklých tržních podmínek. Poté se věcí, na základě položené předběžné otázky národního soudu, začal zabývat SDEU, který se vyjádřil v bodě 34 rozsudku tak, že subjektu nelze vytýkat upřednostnění finančního leasingu oproti přímé koupi majetku a v bodě 38 upřesnil, že *„nadto využití finančního pronájmu majetku samo o sobě neznamená, že výše DPH z tohoto plnění je nižší než výše DPH, která byla zaplacená v případě koupě tohoto majetku“*. Z toho vyplývá, že stejného důsledku transakce bylo možné dosáhnout i za „běžných tržních podmínek“. Přičemž soud objasňuje význam pojmu „běžné tržní podmínky“, kdy bere v úvahu smluvní podmínky, zejména stanovení výše nájemného, které by mělo odpovídat hospodářské realitě. Dále

se zabývá pojmem „běžné obchodní transakce“, kde v bodě 44 rozsudku konstatuje, že existence zneužívajících praktik nevyplývá z povahy běžných obchodních transakcí, ale z předmětu, účelu a důsledků těchto plnění a dále, že je třeba v tomto ohledu zkoumat, zda zapojení prostřednické třetí společnosti do uvedených plnění není překážkou pro uplatnění ustanovení o daňovém zvýhodnění. Význam tohoto případu vystihuje následující část výroku SDEU: *„Plnění spočívající ve finančním pronájmu majetku, namísto přímého nákupu tohoto majetku, nepředstavuje finanční zvýhodnění ... za předpokladu, že smluvní podmínky týkající se těchto plnění ... odpovídají obvyklým tržním podmínkám a že zapojení prostřednické třetí společnosti do uvedených plnění nepředstavuje překážku uplatnění uvedených ustanovení.“* Rozhodnutí SDEU tak poukazuje na to, že využití dceřiné společnosti pouze za účelem odložení DPH, které představuje získání zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, není samo o sobě zneužitím práva.

Význam tohoto rozsudku spatřuji zejména v tom, že SDEU upřesnil způsob aplikace testu zákazu zneužití práva, tzn. způsob, jakým dospěl k závěru, že při aplikaci zákazu zneužití práva na tento případ v právním předpisu výslovně stanovené pravidlo nebylo porušeno. SDEU k tomuto závěru dospěl tím, že byla provedena překvalifikace (korekce) plnění tak, aby došlo k abstrakci od těch transakcí, která by měla mít zneužívající charakter tj. zneužívajících smluvních podmínek nebo zapojení prostřednické třetí společnosti. Tím byla nastolena taková situace, jaká by nastala v případě neexistence těchto prvků, aby mohla být stanovena daň. V důsledku toho soud dospěl k závěru, že nebyla splněna druhá podmínka pro aplikaci konceptu zneužití práva, protože postup společnosti Weald Leasing nebyl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy (získání právním předpisem nepředvídané daňové výhody). Domnívám se, že v případě Weald Leasing jde o posun ve způsobu aplikace testu zneužití práva definovaného v případě Halifax, kdy je zdůrazněno, že tento test nemůže být aplikován odděleně, ale je nutné vždy dodržet provázanost jeho dvou složek. Také je chybou aplikovat test jako doslovné pravidlo. Z postupu SDEU a názoru generálního advokáta<sup>123</sup> je možné si povšimnout, že upřesňují na případě Weald Leasing čistě umělý charakter plnění poukazovaný v případě Halifax, protože zkoumání, zda se jedná o čistě

---

<sup>123</sup> Stanovisko Generálního advokáta Jána Mazáka ze dne 26. 10. 2010, odst. 33.

uměle vytvořenou strukturu s hlavním cílem získat daňové zvýhodnění, vyžaduje zabývat se právními, hospodářskými nebo personálními vztahy mezi subjekty, které jsou v této struktuře zapojené, jinými slovy tedy to, zda jednají za výše zmiňovaných obvyklých tržních podmínek.

## **5.2. Případy zneužití daňového práva v české judikatuře**

Z české judikatury, která se zabývala institutem zneužití práva v oblasti daní a je významně ovlivněna judikaturou SDEU, jsem vybrala čtyři následující judikáty Nejvyššího správního soudu ČR:

- 9 Afs 83/2009-232 ze dne 18. 3. 2010
- 5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012
- 5 Afs 58/2011-85 ze dne 2. 2. 2012
- 1 Afs 10/2012-38 ze dne 7. 3. 2012

První dva judikáty NSS jsou z oblasti nepřímých daní a zbylé dva z oblasti daní přímých.

### **5.2.1. 9 Afs 83/2009-232 ze dne 18. 3. 2010**

V oblasti DPH bylo správními soudy judikováno několik případů, ve kterých se soud vyjadřoval k aplikaci institutu zneužití práva. Judikát NSS sp. zn. 9 Afs 83/2009-232 jsem zvolila s ohledem na problematiku, kterou řeší a která je problémem na celém území EU. Tento rozsudek se týká daňových úniků v oblasti DPH s využitím tzv. řetězových obchodů, kdy je zneužíván princip neutrality, který se realizuje prostřednictvím odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Cílem vytvořeného řetězce je vylákat nadměrný odpočet, který je přeplatkem na DPH. Přičemž řetězcem se pro tyto účely rozumí, pokud se na vylákání výhody na dani podílí více než dva plátcí v řetězci za sebou. Předmětem obchodování v řetězci je buď zboží nulové hodnoty, které je nadhodnocené, anebo neexistující zboží a řetězec tak funguje pouze „na oko“<sup>124</sup>, což je případ judikátu, který zde uvedu.

---

<sup>124</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, str. 21.

Jednalo se o řetěz společností, které obchodovaly se zlatem, přičemž v řetězci figurovaly čtyři společnosti (A → B → C → P) plátcí DPH. Společnost P si uplatnila nadměrný odpočet a správce daně na základě daňového řízení tento nárok neuznal. Jako důvod uvedl, že deklarované transakce nákupu zboží od subjektu C byly ve skutečnosti transakce formální, jejichž jediným účelem bylo získání odpočtu na dani a nikoliv dodání zboží. Tato formálnost spočívala v tom, že subjekt C resp. jednatel této společnosti figuroval jako zprostředkovatel pro obchod mezi subjekty B a P a řídil se pokyny jednatele společnosti P. Společnost C tak nebyla faktickým dodavatelem zboží, protože nebyla schopna prokázat přijetí a uskutečnění plnění týkající se obchodu se zlatem, přestože vystavovala dodavatelské faktury společnosti P. Dále bylo v případě zjištěno, že u společnosti A, stojící na začátku celého řetězce, byla jako jednatel do obchodního rejstříku zapsána fyzická osoba na základě odcizených dokladů, která neměla o obchodování se zlatem ponětí a jejíž podpisy na fakturách byly zfalšovány. Z toho vyplývá, že na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, který formálně plní povinnost podávat daňové přiznání k DPH, ale bez úhrady této daně. Další okolnosti vzbuzující pochybnosti o reálnosti celé transakce byly např. skutečnosti, že kupní smlouvy byly uzavírány pouze ústně, platby faktur probíhaly v hotovosti i v řádech milionů korun a v každém z řetězců, na jehož konci stála společnost P, opakovaně nedocházelo k odvedení DPH do státního rozpočtu.

NSS v tomto případě dovedl, že společnost C v řetězci „neměla žádné oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, neboť jejím jediným úkolem bylo formálně celou transakci vykázat jako nákup zboží ... a následný prodej. ... Zákon o DPH rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný... prokázání nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jinými slovy, pokud mají doklady zákonem stanovené náležitosti, nestačí to jako podklad pro uznání nároku na odpočet DPH, pokud se neprokáže, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. „Dle názoru soudu byl jediným účelem zapojení společnosti C do obchodního řetězce, na jejímž počátku stojí společnost A a na jeho konci společnost P, získání odpočtu DPH. ... Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem



*získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.“* Což NSS dále opřel o rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax a ve věci C-439/04 Kittel. Zde si dovolím poznámku k poslední větě výše citovaného odůvodnění rozsudku NSS. Domnívám se, že NSS měl uvést, že se jedná o zneužití subjektivního daňového práva (zde subjektivního práva daňového subjektu na odpočet DPH), které je stanoveno právem objektivním (zde ustanovení § 72 a násl. ZDPH) a nikoliv zneužití objektivního daňového práva, jak NSS uvedl. Navíc, když NSS ve svém odůvodnění dále v textu uvedl: *„Povinností správních soudů je poskytnutí ochrany veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob, pokud byla úkony správních orgánů zkrácena. V souzené věci oba správní soudy ve shodě dospěly k závěru, že k žádnému zkrácení subjektivních práv stěžovatele nedošlo.“*

Dále bylo v tomto rozsudku zajímavé, že byl upřesněn termín „podvod na DPH“, kterým správce daně rozuměl *„porušení principu neutrality této daně, spočívající v nárokování odpočtu daně, která nebyla na počátku ani v průběhu řetězce, v němž bylo zlato končící u stěžovatele obchodováno, odvedena“*, a jehož užití stěžovatel zpochybňoval. NSS stěžovatele odkázal na rozsudky SDEU, kde je tento termín v tomto smyslu běžně užíván v souvislosti se zneužitím práva či kolotočovými podvody na DPH a judikatura SDEU jím 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.“* V těchto judikátech se opakovaně konstatuje, že: *„Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že práva společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely.“*

Za důležité považuji zmínit námitku stěžovatele (společnosti P) v kasační stížnosti, že se žádný ze správních orgánů ani soudů nezabýval tím, v čem měl podvod na DPH spočívat (např. kdo jej učinil, jak spolu zúčastnění spolupracovali, apod.). Reakcí NSS bylo odůvodnění, že se stěžovatel mylí, protože k posouzení nároku na odpočet DPH není otázkou prokázání podvodu ve smyslu trestněprávním a dále se k tomu NSS vyjádřil slovy: *„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 posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“* NSS se tímto opíral o rozsudek SDEU ve věci C-439/04 Kittel, z něhož vyplývá důležité pravidlo, že pokud je v obchodním řetězci nějaké jednání považováno za nelegální (např. zneužívající), nemůže jít automaticky k tíži ostatních daňových subjektů v řetězci, které nevěděly, popř. vědět nemohly, že jsou součástí podvodného jednání. V našem případě z toho vyplývá, že i u posledního článku řetězce (v rámci něhož již bylo prokázáno nějaké protiprávní plnění) je správce daně povinen prokázat, že nárok na odpočet je uplatňován nezákonně. Což se ve výše uvedeném případě podařilo a nárok na odpočet DPH nebyl společnosti P a stěžovateli v jedné osobě přiznán.

### **5.2.2. 5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012**

Tento nedávno judikovaný případ je zajímavý tím, že s ohledem na zásadu zákazu zneužití práva v oblasti DPH se v této souvislosti dotýká i problematiky práva svobodně si zvolit formu podnikání. Na začátku tohoto případu byla daňová kontrola DPH, při které bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt (podnikající fyzická osoba - dále jen „stěžovatel“) provozoval v kontrolovaných obdobích hostinskou činnost ve dvou pronajatých nonstop barech, kde byly umístěny výherní hrací automaty. Na základě smluv o podnájmu byla část těchto nebytových prostor s hracími automaty podnájata dvěma obchodním společnostem, které založil stěžovatel a byl v nich jediným společníkem a jednatelem. Cena podnájmu byla v jednom případě stanovena ve stejné výši jako cena, za kterou byl prostor pronajímán a ve druhém případě byl podnájem ve výši 1 Kč oproti pronájmu za více než 70.000 Kč. V rámci těchto vztahů vykazovaly obě společnosti tržby z pronajatých výherních automatů a zaměstnávaly osoby pracující v nonstop barech. Stěžovatel jako pronajímatel prostor žádné zaměstnance neměl a poměrnou část výdajů mu společnosti přeúčtovaly. Výše popsané vztahy vyhodnotil správce daně jako účelové vytvoření obchodních společností k uzavření podnájemních smluv pro vykazování tržeb z výherních hracích automatů, přičemž tyto nadbytečné úkony mely jediný účel získat daňové zvýhodnění pro stěžovatele jako fyzickou osobu.

Účelovost transakcí potvrzovala i cena podnájmu ve výši 1 Kč a časová posloupnost vzniku společností. Daňové zvýhodnění mělo spočívat v nepříznání a neuhrazení DPH na výstupu na základě formálně splněných zákonných podmínek, aby bylo plnění poskytováno osobou neregistrovanou k dani.

Dovolím si ocitovat z rozsudku NSS, kde se ve svém odůvodnění ztotožnil s postupem správce daně a poukázal na to, že byla zohledněna zásada právní jistoty a legitimního očekávání: „...*hlavní účel stěžovatelem navozené situace je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů, přičemž je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi stěžovatelem a jím založenými subjekty. Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud se snažil tyto vazby rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání bylo přitom nutné, aby poskytl stěžovateli prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. V tomto případě však i přes poskytnutý prostor stěžovatel neuvedl dostatečné důvody, proč by jím prováděné úkony měly být posuzovány v intencích běžných podnikatelských cílů.*“

Jelikož došlo ke kumulativnímu splnění obou podmínek pro aplikaci zneužití práva, stěžovatel prostřednictvím uměle vytvořené situace formálně naplnil zákonné předpoklady pro získání daňové výhody (nižší DPH) a jeho hlavním (zřejmě i jediným) účelem bylo získání této daňové výhody, jednání stěžovatele bylo vyhodnoceno jako zneužívající, které je jednáním zdánlivě právem dovoleným, ale má ve skutečnosti povahu jednání protiprávního. Z tohoto důvodu bylo legitimní, že správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými stěžovateli vyměřil DPH za kontrolovaná období. V tomto judikátu je popsán následek zneužívajících praktik, kterým je způsobení újmy státu (obohacení na úkor státního rozpočtu), ale též újmy způsobené ostatním soutěžitelům hospodářské soutěže (získání výhody oproti ostatním plátcům DPH).

V závěru svého rozsudku se NSS vypořádal s argumentací stěžovatele, který namítal, že je postupem správce daně nucen podnikat pouze jako OSVČ a je mu upíráno legitimní právo podnikat prostřednictvím dvou společností na dvou místech (Tábor a Bechyně). Dle mého názoru níže uvedené vyjádření NSS vyvolává u daňových

subjektů a zejména jejich daňových poradců velké diskuse: „Závěrem považuje zdejší soud za nezbytné zdůraznit, že založení obchodních společností stěžovatelem samo o sobě samozřejmě není v rozporu s žádným právním předpisem. Stěžovateli zajistné nic nebrání v tom, aby i v budoucnu pokračoval v praxi zakládání obchodních společností, nicméně pokud tak bude činit za účelem obcházení zákona a zneužití práv, které pro něj vyplývají z daňových předpisů, nemůže očekávat, že této jeho praxi bude v daňovém řízení poskytnuta ochrana. Nejvyšší správní soud tímto svým rozhodnutím v žádném případě nebrání stěžovateli v tom, aby si svobodně zvolil formu svého podnikání, nicméně nesmí tak činit způsobem, který je toliko formální, bez konkrétního obsahu, při němž bude poškozovat práva jiných subjektů.“

Argumentaci, že pokud se bude jednat o zakládání společností za účelem obcházení zákona a zneužití práva, v tomto případě za účelem vyhnout se povinné registraci k DPH, nebude mu poskytnuta ochrana, považuji za oslabení právní jistoty. V některých případech je volba právní formy způsobem daňové optimalizace a jde tedy o založení společnosti za tímto účelem. Lze tedy namítnout, že daňový poradci a jejich klienti budou při volbě této formy optimalizace podstupovat vyšší riziko, zda jejich postup nebude označen za zneužití práva. V souvislosti s poslední citovanou větou NSS mě napadá otázka, kde bude u daňových subjektů označena hranice formálnosti a konkrétního obsahu, tak aby se nejednalo o volbu formy podnikání, která bude později označena za zneužití práva? Ať už bude odpověď jakákoliv, s jistotou lze říci, že dochází k dalšímu posunu mantinelů v této oblasti.

Nyní se změřím na oblast přímých daní, kde jsem zvolila dva judikáty NSS, které se týkají zneužití práva daňovým subjektem v oblasti daně z příjmu. Prvním judikátem je rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 58/2011-85 ze dne 2. 2. 2012 a druhým vybraným judikátem je rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 10/2012-38 ze dne 7. 3. 2012. Oba judikáty řeší stejnou problematiku, která se týká poskytování darů občanskému družení a je zajímavé si povšimnout, že došlo k určitému posunu při aplikaci zásady zákazu zneužití práva v této oblasti.

### 5.2.3. 5 Afs 58/2011-85 ze dne 2. 2. 2012

Hlavní otázkou řešenou v tomto rozhodnutí bylo, zda se jedná o zneužití práva v případě aplikace ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů na situaci, kdy se jedná o poskytnutí peněžitého daru, jako položky snižující základ daně, občanskému sdružení, jehož členy byli jak dárce s jeho manželkou, tak i jiné fyzické osoby, které nebyly v příbuzenském vztahu. To však z hlediska posouzení daňové povinnosti nebylo podstatné, ale podle zjištění správce daně dar nesplňoval podmínky pro jeho uplatnění jako nezdanitelné části základu daně, neboť se jednalo o výdaje na osobní potřebu dárce a jeho rodiny, kdy jim spolek financoval zejména zájezdy a sportovní potřeby. Správce daně se odvolával na judikaturu NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004.

Na argumentaci dárce v roli stěžovatele, že v daném případě správce daně nezohlednil členskou základnu Spolku, ani rozsah a způsob čerpání finančních prostředků dle stanov, NSS reagoval následovně: *„Podstatné je právě naplnění zákonem presumovaného cíle, tj. darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění. A k tomu v daném případě nedošlo, neboť jak je shora uvedeno, stěžovatelem darované prostředky nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výlukou ze zdanění. Primárním účelem totiž nebyl převod prostředků z majetku dárce do vlastnictví obdarovaného bez protihodnoty, nýbrž docházelo naopak k čerpání finančních prostředků stěžovatelem od Spolku a hrazení svých soukromých aktivit za současného snížení daňové povinnosti... V takovém jednání pak nelze spatřovat jiný účel, než snahu o minimalizaci své daňové povinnosti. Tímto jednáním však nemůže být a také není naplněn účel předmětného ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takové jednání je sice, formálně vzato (ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě), v souladu s právní normou, respektive s dikcí právního předpisu, avšak zároveň je nutno jej považovat jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmou, resp. stěžovateli nedůvodně přináší prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že stát kráčí o daňové příjmy.“*

V odůvodnění se NSS také odkázal na judikaturu Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, která stanovuje podmínky pro daňově uznatelný dar. U daru musí být splněny dva základní znaky, a to dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy musí platit, že zde sleduje zásadně cizí a nikoliv vlastní prospěch. Dále argumentuje judikaturou ústavního soudu, která byla zmiňována i v kapitole o výkladu daňového práva, a která vyjadřuje, že nelze zkoumat, vyložit a aplikovat právo izolovaně tzn. pouze z jeho jazykového výkladu, neboť ten představuje jen prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Ustanovení právního předpisu je nutné chápat v kontextu s jeho jinými ustanoveními a v souvislostech celého právního systému (rovina systematického výkladu).

Domnívám se, že tento judikát vyjadřuje další posun v judikatuře řešící zneužití daňového práva v případě darů poskytnutých spolkům. NSS totiž v tomto případě přisvědčil, že i přesto, že všichni členové spolku nebyly v příbuzenském vztahu, došlo ke shodnému výsledku jako v obdobné věci řešené NSS pod sp. zn. 1 Afs 107/2004 (zde byli členové spolku v příbuzenském poměru), a to je skutečnost, že nelze akceptovat, aby prostředky vynaložené na soukromou potřebu dárce a jeho rodiny měly vliv na výši daňové povinnosti. Takové jednání označil NSS za zneužívání práva ve smyslu výše uvedeného judikátu.

#### **5.2.4. 1 Afs 10/2012-38 ze dne 7. 3. 2012**

Tento judikát se týkal případu, který je velmi podobný tomu předchozímu. Správce daně v něm doměřil daň z příjmu fyzických osob daňovému subjektu a také mu stanovil penále za to, že si neoprávněně snížil svůj základ daně, když v rozmezí 5-ti let poskytnul dary Spolku v celkové výši 140.800 Kč a současně v průběhu 3 let od Spolku čerpal finanční prostředky na financování sportovních a kulturních aktivit svých vlastních a celé rodiny. Krajský soud, který se zabýval správní žalobou proti rozhodnutí správce daně, tuto žalobu zamítnul a rozhodnul, že se jednal o zneužití práva. V odůvodnění uvedl, že poskytnutí daru sledovalo vlastní prospěch a odvolal se na judikaturu NSS a ÚS zneužití práva.

NSS se ve svém rozsudku ztotožnil s odůvodněním krajského soudu: „*Jde-li o námitky stěžovatele, že na jeho věc nedopadá judikatura ÚS a NSS citovaná krajským soudem, že se na rozhodování o rozdělení prostředků Spolku přímo nepodílel, a že členy Spolku nebyli jen příbuzní, zdejší soud k tomu uvádí následující. V napadených rozsudcích krajský soud vycházel především z usnesení sp. zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31. 10. 2007. Krajský soud se dále ztotožnil i se závěry NSS vyplývajícího z rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS. Obě rozhodnutí se podrobně zabývala otázkou výkladu zneužití práva. Pojednávají navíc o případě skutkově podobném. V případě řešeném pod sp. zn. 1 Afs 107/2004 se jednalo o spolek, kterému byly poskytovány dary na sportovní či jiné kulturní účely. Založili jej členové, kteří byli příbuzensky spjatí. Tato skutečnost však pro posouzení právě projednávané věci nebyla rozhodující. Pro věc určující nemůže být ani to, kdo o rozdělování prostředků Spolku přímo rozhoduje; v případě opačné odpovědi by totiž osobou zneužívající právo mohl být jen statutární orgán Spolku. Podstatné pro stěžovatelem citovanou judikaturu i pro nyní řešenou věc je (ne)naplnění zákonem presumovaného cíle, tj. darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění. K tomu v obou případech nedošlo. Darované prostředky nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výluky ze zdanění. Primárním účelem totiž nebyl převod prostředků z majetku dárce do vlastnictví Spolku bez protihodnoty, nýbrž naopak následné čerpání finančních prostředků od Spolku a hrazení soukromých aktivit stěžovatele za současného snížení daňové povinnosti.*“

NSS tak potvrdil již konzistentní výklad zneužití práva v případě poskytování veřejně prospěšných darů. Ke zneužití subjektivního práva na snížení daňového základu prostřednictvím poskytnutého daru dojde, pokud jsou podmínky (dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu) daňovým subjektem splněny pouze po formální stránce a jediným účelem takového postupu je snaha minimalizovat svoji daňovou povinnost. Ve výše uvedeném případě daňový subjekt věnoval finanční prostředky jako dar Spolku, ale prostřednictvím stejného spolku uspokojoval (financoval) své soukromé potřeby, tudíž o poskytnutí daru v cizí prospěch šlo jen zdánlivě. Důsledkem takto poskytnutých darů je následná nemožnost uplatnit hodnotu těchto darů jako odpočitatelnou položku od základu daně z příjmu za příslušné

zdaňovací období. Opětovně se zde potvrzuje, že není podstatné, zda jsou členové spolku v příbuzenském poměru či nově, kdo o rozdělování finančních prostředků Spolku rozhoduje, ale hlavní je účel poskytnutí daru, zda je na osobní potřeby (znak protiplnění) či pro veřejný účel (není protiplnění). NSS v tomto případě ve svém odůvodnění využil i argumentaci z předchozího judikátu č. j. 5 Afs 58/2012-85.

Pokud shrneme rozhodování soudů v této oblasti, je zde nejen zřejmá konzistentnost, ale jak již bylo v této práci zmiňováno, je zde významný vliv této judikatury na legislativu. Konkrétně došlo k již zmiňovanému promítnutí do návrhu na připravovanou změnu zákona o dani z příjmů, kdy prostřednictvím nové úpravy by mělo dojít k zamezení účelového poskytování darů spolkům, jejichž členy jsou osoby spřízněné s osobou dárce a plnění ve skutečnosti není určeno na veřejně prospěšnou činnost.

## **6. MOŽNÉ PŘÍPADY ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU Z PRAXE, KTERÉ JEŠTĚ NEBYLY JUDIKOVÁNY**

Považuji za přínosné a zajímavé ve své diplomové práci zmínit případy možného zneužití práva, které se objevily v praxi, a které doposud nebyly českými soudy judikovány. Než se začnu jednotlivými případy zabývat, chtěla bych upřesnit, že se jedná o dva druhy případů s ohledem na pramen čerpání, a to případ, jehož zdrojem jsou veřejně dostupné prameny jako např. sdělovací prostředky či internet, a na druhé straně je případ, který je řešen neveřejně na úrovni správce daně. Tímto druhým případem bych si v šesté kapitole této práce dovolila začít.

### ***6.1. Případ podvodu na DPH - umělé rozdělení finančního a fakturačního toku v rámci obchodního řetězce***

Ráda bych zde popsala případ z oblasti DPH, ve kterém kromě jiného správce daně vyhodnotil zneužití práva za účasti minimálně tří obchodních společností s právní



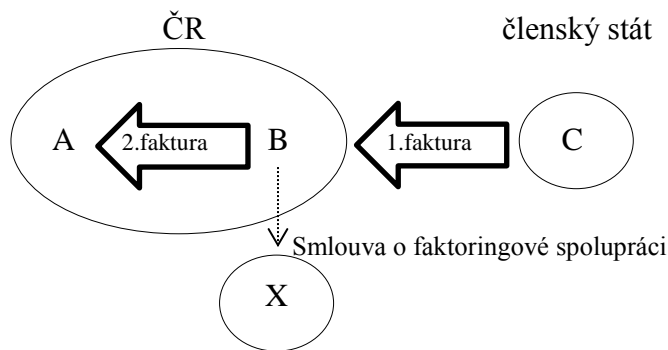
formou s.r.o. se sídlem v ČR (společnost A, B a X) a jedné společnosti s ručením omezeným se sídlem v jiném členském státě (společnost C). Dle správce daně se jedná se o tzv. řetězový podvod na DPH s využitím tzv. inkasní společnosti, kdy realizátorem je plátcce DPH (zde společnost B), který se snaží na konci řetězce využít rozdělení fakturačních a platebních toků, tak aby v rovině platební využil jiný subjekt (zde společnost X) k úhradě faktur a přitom si tak snížil riziko spojené se zajištěním finančních prostředků správcem daně na svém vlastním účtu v důsledku neodvedení DPH. Společnosti, jejichž účty jsou k těmto praktikám využívány, jsou mezi správci daně známy pod termínem „inkasní společnosti“. Pro pochopení tohoto případu nejprve popíši fakturační a platební vztahy mezi společnostmi a zakreslím je do schématu, dále uvedu analýzu případu provedenou správcem daně a na závěr se pokusím vnést svůj názor na daný případ.

### Fakturační toky

Společnost B má obchodní vztah (dodání zboží) se společností A (kupující v ČR) a společností C (zahraniční dodavatel). Dále společnost B uzavřela smlouvu o faktoringové spolupráci se společností X, v rámci níž platilo, že:

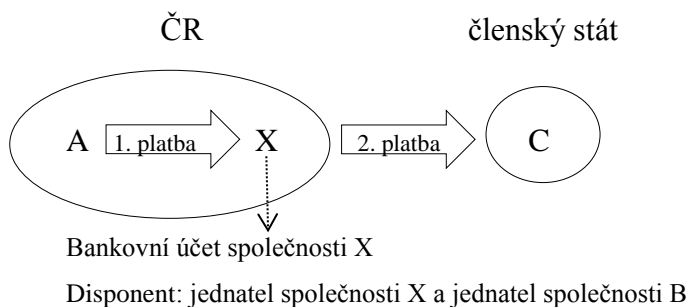
1. Všechny faktury společnosti C (zahraniční dodavatel) vystavené na společnost B se sídlem v ČR a
2. všechny faktury vystavené společností B na společnost A (obě se sídlem v ČR)

budou postoupeny na společnost X (na všech fakturách bylo postoupení uvedeno v dodatku).

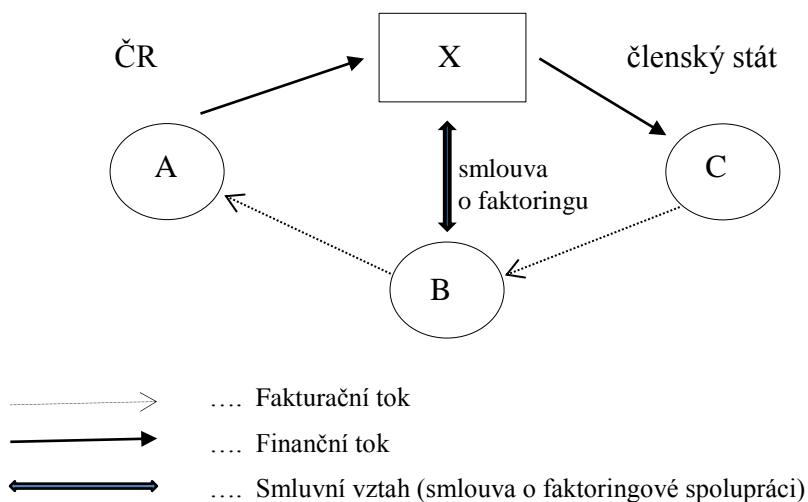


## Platební toky

Pro platební toky je důležité říci, že společnost X přijímala veškeré platby od společnosti A (kupující v ČR), přičemž tyto platby (po odečtení provize) dále platila společnosti C (zahraniční dodavatel). Platby byly úhradou za dodání zboží, jehož příjemcem nebyla společnost X, ale společnost B.



Je důležité upozornit, že případ je posuzován s ohledem na dobu jeho spáchání tj. rok 2012, a proto správce daně postupoval podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2012. Dle správce daně bylo smyslem celé kauzy rozdělení finančního a fakturačního toku, tak aby došlo ke ztížení výběru daně správcem daně, přičemž legitimitu danému schématu měla dát smlouva o faktoringové spolupráci mezi společnostmi B a X. Schéma vzájemného fungování fakturačních a finančních toků je zachyceno v níže uvedeném modelu:



Správce daně na základě zjištěných skutečností dovedl, že smluvní vztah mezi společnostmi B a X nemá žádné ekonomické opodstatnění. Jediným smyslem a účelem

tohoto modelu je umělé rozdělení finančního a fakturačního toku, v čemž správce daně shledal zneužití práva a toto rozdělení způsobí ztížení výběru daně správcem daně, protože ve vytvořeném modelu má daňová povinnost vzniknout společnosti B (plátcí DPH), která nemá žádný majetek a přitom s finančními prostředky souvisejícími se zdanitelnými plněními nakládá společnost X prostřednictvím svého účtu, která ve skutečnosti žádné pohledávky nespravuje a činí tak pouze „na oko“. Správce daně považuje za důkaz, že se nejedná o skutečnou správu pohledávek společnosti B, majtkové poměry společnosti X, protože pro poskytování faktoringových služeb je třeba mít k dispozici dostatečně velké volné finanční prostředky, aby mohlo dojít k proplacení pohledávky v den splatnosti či po splatnosti. Společnost X, ale nevlastnila žádný majetek (mimo zůstatku na bankovním účtu) tzn., že nedisponovala volnými finančními prostředky k poskytování faktoringové služby a pouze poskytovala svůj bankovní účet pro převod finančních prostředků mezi společnostmi A a C tzn. s vyloučením B v rámci finančních toků.

Předmětem činnosti společnosti X bylo poskytování finanční služby a faktoringu pouze společnosti B. Tato činnost tedy zahrnovala převzetí pohledávek (přijatých a vydaných společností B) postoupením na základě faktoringové smlouvy uzavřené se společností B a také zřízení dispozičního práva jednatelem společnosti B k bankovnímu účtu společnosti X. Faktoringová smlouva obsahovala omezení dispozičního práva k účtu jednatele společnosti B, a to do výše ceny postoupené pohledávky, snížené o faktoringový poplatek a bankovní poplatky. Je důležité zmínit, že společnosti B a X nemají žádný majetek - jediný majetek, který společnost X vlastní jsou finanční prostředky na bankovním účtu. Jaká je tedy role těchto firem? V posuzovaném případě správce daně konstatoval, že společnosti B a X nešlo o uspořádání podnikání tak, aby byla snížena daňová povinnost, ale aby vůbec žádná daň nebyla zaplácena. Tím, že jsou takto propojené, lze je využít k pořízení zboží z jiného členského státu s následným dodáním v tuzemsku.

Pokud byla správcem daně zjištěna existence zneužití práva, musejí být v jeho rámci uskutečněná plnění definována znovu, a to tak, aby byla nastolena situace, která by nastala v případě neexistence plnění představujícího zneužití. V tomto případě

správce daně provede narovnání vztahů v rovině daňového práva, které vyplývají z finančního toku, jelikož zde spatřuje nosnou část zneužití. Narovnání provede tím, že přijatá a uskutečněná plnění přiřadí společnosti X, která se dle § 94 odst. 6 zákona o DPH stala plátcem daně, a bude u ní vyměřena a vybrána daňová povinnost, která jí vznikla. U společnosti B k těmto plněním nebude přihlíženo. Přičemž po narovnání vztahů v rámci zneužívajícího modelu dospěl správce daně k závěru, že společnosti X vzniká vysoká daňová povinnost, kterou nebude mít tato společnost z čeho uhradit, jelikož úplata přijatá od společnosti A a následná úhrada společnosti C (tzn. rozdíl mezi příchozí a odchozí platbou) netvoří částku, která by stačila na úhradu základní a ani snížené sazby daně. Společnost X se dle správce daně stala plátcem DPH v okamžiku, kdy částky, které zaplatila ze svého účtu společnosti C sídlící v jiném členském státě, přesáhly částku 326 000 Kč. Jelikož z ustanovení § 94 odst. 6 ZDPH vyplývalo, že osoba povinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu, se stává plátcem dnem, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyší částku 326 000 Kč. Dle § 95 odst. 6 ZDPH v platném znění do 31. 12. 2012 byla tato osoba povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem.

Je zřejmé, že se v tomto případě jedná o podvodné jednání, jehož cílem je únik DPH. K analýze případu správcem daně bych však měla několik poznámek. První a nejdůležitější poznámka se týká tvrzení správce daně „v čem spatřuje zneužití“. Zde se dle mého názoru správce daně dopouští zásadní chyby, jelikož zneužití práva vztahuje k umělému rozdělení finančního a fakturačního toku, ale zde je důležité stanovit „jaké zákonné výhody“ se zneužívajícím způsobem snaží subjekt dosáhnout. Účelem vytvořeného modelu je únik DPH, kdy cílem subjektu B je neodvedení DPH do státního rozpočtu s tím, že si částku DPH ponechá za využití společnosti X resp. jejího účtu, tak aby správce daně nemohl provést zajištění finančních prostředků pro účely úhrady DPH. Z toho vyplývá, že není cílem získat daňovou výhodu, zde nadměrný odpočet. Výše uvedené je klíčové pro další použití institutu zneužití práva, protože v tomto případě se domnívám, že správce daně tento institut aplikovat neměl. Podporu pro své tvrzení, s ohledem na povahu případu, bych hledala také v metodické pomůcce č. 17/2012, kterou jsem již v této práci zmiňovala, a která je určena k postupu při

využití zvláštního ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň podle § 103 ZDPH. Subjekt neusiloval o získání daňové výhody, ale hlavním cílem bylo neodvedení DPH. Další otázkou, která z analýzy případu správcem daně vyvstává, je zda lze společnost X považovat za článek obchodního řetězce pro účely DPH? Domnívám se, že nikoliv, protože nedochází k faktickému plnění, ale společnost X je uměle vytvořený článek s jediným úkolem, formálně celou transakci vykázat jako postoupení pohledávek a odůvodnit tak finanční toky. Za pozornost v tomto případě stojí obchodní podmínky v rámci faktoringové smlouvy mezi subjekty X a B. Faktoringová smlouva v jednom ze svých článků uvádí, že dochází ke zřízení dispozičního oprávnění jednateli společnosti B k bankovnímu účtu společnosti X, ale s určitým omezením (jen do výše částek „postupovaných“ faktur po odečtení faktoringové provize a bankovních poplatků). Je tedy zřejmé, že společnost B fakticky řídila jak fakturační, tak finanční toky v rámci obchodního řetězce, a to s pomocí společnosti X. Domnívám se, že výše uvedený případ není zneužitím daňového práva, ale s ohledem na právní řád ČR je možné vzít v úvahu následující právní kvalifikaci. Protože zde dochází k „pronájmu“ bankovního účtu společností X jiné společnosti, které má napomoci k zakrytí daňového úniku na DPH, lze tedy vyslovit názor, že v tomto případě se dostáváme do trestněprávní roviny, kdy tento model by mohl nasvědčovat spáchání predikativního úmyslného trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 a trestného činu Legalizace výnosů z trestné činnosti podle § 216 zákona č. 40/2009 Sb. Nad rámec toho je možné říci, že tím, že společnost X poskytovala svůj účet jiné společnosti v rámci své podnikatelské činnosti, dopouštěla se také porušování zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku.

## **6.2. Případ uplatnění základní slevy na dani u daně z příjmů**

Tento případ byl aktuální ke konci roku 2012, jelikož souvisel s novelou zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, konkrétně s ustanovením § 35ba odst. 1 písm. a)<sup>125</sup>, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2013. Případ se týká odebrání základní slevy na dani v roční výši 24.840 Kč (resp. 2.070 Kč měsíčně) starobním důchodcům, kteří pracují.

---

<sup>125</sup> Ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) „Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, § 35a nebo §35b za zdaňovací období snižuje o částku 24 840 Kč na poplatníka; daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.“

Pracující starobní důchodci jsou tak daňově znevýhodněni, jelikož daň z příjmů se o tuto slevu na dani nesnižuje u poplatníka, který k 1. 1. zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Přičemž není brán ohled na to, jaké zdanitelné druhy příjmů a v jaké výši starobní důchodce má, ani nezáleží na výši starobního důchodu.

A nyní samotný příklad z praxe, kdy paní A. B. pobírá již od roku 2011 starobní důchod z českého důchodového pojištění ve výši 12.000 Kč měsíčně a současně pracuje. Vzhledem k uplatnění základní slevy na dani v roce 2012 neplatila prakticky žádnou daň z příjmů. Ovšem protože se o chystané novele a znevýhodnění starobních důchodců od roku 2013 dozvěděla, tak českou správu sociálního zabezpečení předem, tzn. před koncem roku 2012, požádala o přerušení výplaty starobního důchodu po dobu 1 měsíce (ledna 2013). Důchod tedy nepobírala k 1. 1. 2013 a předpokládala, že si bude moci uplatnit základní slevu na dani při výpočtu daně z příjmů. To ale není vůbec jisté, protože podle tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2013 vyplývá, že „v případě, že na základě žádosti poživatele starobního důchodu dojde k zastavení výplaty tohoto důchodu k 1. 1. a ze všech objektivních okolností vyplývá, že jediným účelem takového kroku je získání slevy na poplatníka dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu, bude tento postup posuzován orgány Finanční správy ČR ve vztahu k možnému zneužití práva a to se všemi důsledky vyplývajícími z DŘ.“<sup>126</sup> Pokud to shrneme, pro daňové účely by posouzení takového případu ze strany správce daně mělo ten následek, že přerušení vyplácení důchodu nebude účinné. Je otázkou, zda by záležitost viděl stejně i případný správní soud, protože např. měsíční výpadek důchodu 12 000 Kč bude u paní A. B. vyvážený úsporou na dani z příjmů až teprve po osmi měsících.<sup>127</sup> Další otázkou je, zda by byl daný případ posouzen jako zneužití práva, pokud by si paní A. B. požádala o pozastavení výplaty starobního důchodu na dobu delší než 3 měsíce? Protože pak se uplatní ustanovení § 34 odst. 2 zákona č. 155/1995, o důchodovém pojištění a zvyšuje se jí procentní výměra starobního důchodu za každých 90 kalendářních dnů této výdělečné činnosti o 1,5 % výpočtového základu. Domnívám se, že v tomto případě by se dalo lépe argumentovat, že se nejedná o zneužití práva, jelikož by jediným cílem daňového subjektu nebylo

---

<sup>126</sup> Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni\\_sprava\\_20433.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni_sprava_20433.html) [cit. 2. 4. 2013].

<sup>127</sup> DĚRGEL, Martin. Pět hlavních novinek daní z příjmu. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 4, str. 10.

získání daňové výhody, tj. uplatnění slevy na dani a tato sleva by se měla uplatnit. Kromě délky, na kterou je výplata starobního důchodu pozastavena je zde ještě další důležitá skutečnost, která bude mít vliv na posouzení zneužití, a to je datum podání žádosti. Jelikož zákon, upravující dané pravidlo, vyšel ve sbírce zákonů dne 27. 12. 2012, nemělo by být, v souvislosti s žádostí o přerušení výplaty důchodu podanou před tímto datem, pohlíženo jako na zneužití práva. Domnívám se, že v tomto případě bude záviset na individuálním posouzení každého z případů, zda se zneužití práva uplatní, ale v zásadě zde bude přicházet v úvahu. Pro zajímavost uvádím, že podle zveřejněných informací si výplatu důchodu krátkodobě pozastavilo 27.500 starobních důchodců<sup>128</sup>.

---

<sup>128</sup> Dostupné z: <http://www.novinky.cz/finance/290098-danova-sprava-finta-duchodcum-nepomuze-slevu-na-dani-nedostanou.html> [cit. 14. 1. 2013].

## ZÁVĚR

Zneužití práva je institutem, který pronikl ze soukromého práva do práva veřejného a v této práci je rozpracován v souvislosti s právem daňovým. Cílem této diplomové práce bylo vymezit institut zneužití práva a stanovit podmínky pro jeho aplikaci s ohledem na daňové právo. Proto jsem se nejprve ve třetí kapitole této práce, zabývala rozlišením tohoto institutu od pojmů optimalizace daní, zastřené právní úkony a obcházení zákona, a poukázala jsem na skutečnost, že zejména v minulosti docházelo k zaměňování těchto pojmů, a to nejen správcem daně, ale též na úrovni soudů. S vývojem judikatury NSS však došlo v této oblasti k ustálení a dovolím si tvrdit, že v současnosti již vzájemné rozpoznání výše zmíněných institutů, nepůsobí větší problémy. Zneužití práva tak není zastíráním skutečného stavu, na rozdíl od dissimulovaných právních úkonů, ale daňový subjekt zneužije textu zákona za formálního splnění všech jeho požadavků, které jsou na něj kladeny, jinými slovy provede jazykový výklad textu zákona bez ohledu na smysl a účel takového zákona. Uplatnění institutu zneužití práva by mělo mít za splnění právem požadovaných podmínek přednost před aplikací obcházení zákona, který vzhledem ke své povaze a právní úpravě není pro účely daní vhodný.

Obecná úprava institutu zneužití práva není v českém daňovém právu explicitně vyjádřena a pravidla pro jeho interpretaci v oblasti daní jsou stanovena na základě judikatury NSS, který je převzal z judikatury SDEU. Tento obecný princip, který se vytvořil prostřednictvím „case law“, je při jeho vymezení třeba chápat jako dvě kategorie zneužití, a to případy, kdy se subjekt spoléhá na subjektivní právo dané evropským právem, aby obešel či nahradil národní právo a také případy, kdy se subjekt snaží získat finanční či jinou výhodu způsobem zneužívajícím unijní právo. V prvním případě, lze říci, že jde o zneužití na úrovni EU a ve druhém případě o zneužití práva na národní úrovni. Následek takového jednání je však vždy stejný, subjektu není umožněno získat výhodu plynoucí z ustanovení právní normy, ačkoliv jsou formálně dodrženy její podmínky, protože výsledek jednání je v rozporu s účelem této právní normy. Pro aplikaci zneužití práva na úkor daňové optimalizace je proto třeba naplnit podmínky tzv. dvouступňového testu, který představuje současné prokázání získání daňového



zvýhodnění, které bylo hlavním cílem daňového subjektu, přičemž poskytnutí takto získané daňové výhody je v rozporu s účelem evropských daňových předpisů nebo národních předpisů, které evropské právo provádějí. Doktrína zákazu zneužití práva tak svojí konstrukcí napomáhá reagovat na různé sofistikované daňové optimalizace a uměle vytvořené struktury pro čerpání daňových zvýhodnění, ale na druhou stranu negativně ovlivňuje právní jistotu daňových subjektů, jelikož často není možné předvídat, zda bude daná transakce posouzena jako racionální postup, ke kterému má daňový subjekt oprávnění, nebo jako zneužití práva. Právní jistotu subjektů, tak vedle nedokonalých daňových zákonů, ještě snižuje absence přímé úpravy konceptu zneužití práva v našem daňovém právu, a to s sebou přináší jeho kontroverzní vnímání. Tato kontroverze se projevuje ze dvou důvodů. Zaprvé pro problémy při praktické aplikaci institutu zneužití práva, která je spojena s možnými negativními dopady na výše zmiňovanou právní jistotu, a zadruhé tento institut může být vnímán jako omezení svobody s ohledem na zásadu, co není zakázáno je dovoleno.

Dalším cílem této práce bylo pokusit se zhodnotit, zda je úprava doktríny zneužití práva v právu daňovém v českém právním řádu dostačující. K tomuto účelu nejvíce přispěla čtvrtá a pátá kapitola této práce. Jsem zastáncem názoru, že tento institut své místo v českém daňovém právu nepochybně má, aby působil jako korektiv při výkonu subjektivních veřejných práv zneužívajícím způsobem, protože nelze očekávat, že daňové zákony budou upravovat každou jednotlivou situaci, do které se daňový subjekt při výkonu takových práv dostane. V této souvislosti považuji za nedostatek, že naše právní úprava v oblasti daní institut zákazu zneužití práva výslovně neupravuje. Proto de lege ferenda navrhuji, aby došlo k zakotvení institutu zákazu zneužití práva jako obecného principu přímo do daňového právního předpisu, kterým je daňový řád. Tento předpis by posílil právní vědomí a právní jistotu daňových subjektů v procesu aplikace zneužití práva s tím, že by zachoval prostoru k zohlednění jedinečnosti každého případu ze strany aplikujícího orgánu. Při zpracování této práce jsem dospěla k závěru, že jako inspirace pro český právní řád by mohla sloužit úprava tohoto institutu ve francouzském daňovém řádu, a to zejména s ohledem na jeho propracovanost. Za inspirativní považuji jasné vymezení tohoto institutu v souladu s modelem Halifax, stanovení jeho následku a také procesní postup při jeho prokazování. Kromě výše uvedeného se domnívám, že pro

jednotný postup a lepší spolupráci správců daně v otázkách aplikace principu zneužití práva by bylo přínosem vypracování metodické pomůcky. Pro úplnost nelze opominout požadavek na stabilní judikaturu českých soudů při aplikaci tohoto principu v oblasti nepřímých i přímých daní, která má současně zajistit právní jistotu a spravedlnost v oblasti daňového práva. Spravedlnost by totiž měla být jednou z optimálních vlastností daňového systému, a proto ve vztahu k subjektům, které mají daňovou povinnost, by se mělo přihlížet nejen k osobě plátce daně či jeho majetku, ale také přistupovat k dalším faktorům, které se v daném případě podílejí na správném zjištění a stanovení daně hrazené státu. Domnívám se, že za jeden z faktorů ovlivňujících spravedlnost by mělo být považováno i zneužití subjektivních daňových práv.

V poslední šesté kapitole této práce jsem představila dva případy z praxe, u nichž došlo k aplikaci institutu zneužití práva ze strany orgánů správy daní. Pokusila jsem se zhodnotit, zda by tato aplikace v případě sporu obstála před soudem. Přestože jsem v jednom případě dospěla k závěru, že nikoliv a v druhém případě, že za daných okolností by mohlo jít o zneužití práva, ráda bych z toho učinila obecný závěr. Při aplikaci institutu zneužití práva je třeba kumulativně naplnit obě podmínky testu zneužití práva definované SDEU a dále tento institut aplikovat vždy s ohledem na specifičnost a okolnosti daného případu. Navíc je třeba zdůraznit, že se jedná o subsidiární prostředek, který by měl nastoupit ultima ratio, a to za podmínek, kdy právní úprava věc neřeší anebo ji řeší v přímém rozporu s tímto principem.

Tuto diplomovou práci na téma zneužití práva v právu daňovém bych ráda uzavřela slovy generálního advokáta Tesaura, která použil ve svém stanovisku ve věci Kefalas, a která se mi zdají pro tuto příležitost příhodná: *„Každý právní řád, který se snaží dosáhnout minimální úrovně dokonalosti, musí obsahovat samoochraňující nástroje, aby zajistil, že práva, která přiznává, nejsou vykonávána způsobem, který je protiprávní, nadměrný nebo překroucený. Tento požadavek není vůbec cizí právu unijnímu“* a mám za to, že ani právnímu řádu České republiky. Do budoucna lze proto očekávat, že institut zákazu zneužití práva v daňovém právu si najde místo i v našem daňovém zákoně a doufejme, že bude vnímán a užíván jako prostředek k zajištění spravedlnosti.

## Seznam zkratek

DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
GA	Generální advokát
LZPS	Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součást ústavního pořádku České republiky
Nový občanský zákoník	Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník
NSS	Nejvyšší správní soud
Občanský zákoník	Zákon č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
Šestá směrnice	Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
ÚS	Ústavní soud České republiky
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

## Seznam literatury

### ***Knihy***

- *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní monetární vědecké konference.* Vyd. 1. Editor Radim Boháč. Praha: Leges, 2010, 888 s. Teoretik. ISBN 978-80-87212-57-8.
- BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo.* Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2005. ISBN 80-7097-577-6.
- BALKO, Ladislav. Vladimír Babčák a kolektiv. *Finančné právo.* 2. vydání. EUROKÓDEX, 2009. ISBN 978-80-89447-02-2.
- BAKEŠ, Milan. MILAN BAKEŠ, Marie Karfíková, Petr Kotáb, Hana Marková a kolektiv. *Finanční právo.* 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxviii, 548 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo.* 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář.* Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-808-6324-838.
- BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva.* 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 347 s. ISBN 80-735-7030-0.
- BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád: komentář.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9
- ONDRÝSEK, Roman, Ondřej LICHNOVSKÝ, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád. Komentář.* 2. vyd. Praha: C.H.BECK, 2011. 616 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva.* 5., upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 308 p. ISBN 80-738-0233-3.
- GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-807-2017-454.

- CHODĚRA, Oldřich. *Legální únik daňový: Sbírka právních pojednání, svazek 77*. Praha: Právnícké knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1947.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 p. ISBN 80-738-0155-8.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.
- LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, xxv, 636 p. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.
- MARŠÁLEK, Pavel. *Právo a společnost*. Vyd. 1. Praha: Auditorium, 2008, 258 s. Téma. ISBN 978-809-0378-681.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb*. Praha: Leges, 2011, 926 s. Komentátor. ISBN 978-808-7212-707.
- SCHULTZOVÁ, Anna, Michal BORODOVČÁK a Erika NEUBAUEROVÁ. *Daňovníctvo: daňová teória a politika*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2007, 198 s. Ekonomía. ISBN 978-80-8078-161-3.
- SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, 362 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006-, sv. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-881-9
- TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, xlviii, 879 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-717-9430-9.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.
- WALES, Edited by Chris. *Fair tax: towards a modern tax system*. London: The Smith Institute, 2008. ISBN 19-053-7034-2.

## Články

- BURDA, Zdeněk. "Švarcsystém" v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8, str. 52
- BURDA, Zdeněk. Zneužití práva v procesní oblasti. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 11, str. 51
- ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert*. 2008, č. 6, str. 17
- ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. 2009, č. 1, str. 17
- JEROUŠEK, David. Zásada zákazu zneužití práva v daňovém řízení - správa DPH. *Cofola 2010: the conference proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, 2010, 1 CD-ROM. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, sv. 374. ISBN 978-802-1051-515
- KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In: Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní monetární vědecké konference. Vyd. 1. Praha: Leges, 2010, s. 300-311. Teoretik. ISBN 978-80-87212-57-8.
- KOHOUTKOVÁ, Alena. Co zůstal daňový řád dlužen? *Daňový expert*. 2009, č. 6., str. 2-5
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Zneužití práva u daně z příjmu. *Daně a právo v praxi*. 2012, č. 5, str. 61
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-417/10. *Daně a právo v praxi*. 2012, č. 6, str. 63
- MORÁVEK, Zdeněk. Zákaz neuzití práva. *Účetnictví neziskového sektoru*. 2009, č. 8, str. 3
- MORÁVEK, Zdeněk. Zneužití práva - poslední vývoj. *Účetnictví neziskového sektoru*. 2013, č. 3, str. 3
- NOVÁKOVÁ, Petra a Ondřej LICHNOVSKÝ. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. Praha: C. H. Beck, 2008, č. 4, str. 125.

- NOVÝ, Zdeněk. Limitující funkce dobré víry v právu mezinárodních obchodních smluv. *Cofola 2010: the conference proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, 2010, 1 CD-ROM. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, sv. 374. ISBN 978-802-1051-515.
- ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, str. 21
- ROZEHNAL, Tomáš a David JEROUŠEK. *Dny práva - 2009: Zásada priority komunitárního práva v daňovém právu*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2009. ISBN 978-80-210-4990-1.
- SOBOTKOVÁ, Veronika. Opatření proti zneužívání daňových systémů zemí Evropské unie. *Daňový expert*. 2012, č. 5, str. 30
- TARANDA, Petr. Výklad daňových zákonů v praxi správních orgánů. *Daňový expert*. 2009, č. 6., str. 6-10

### ***Právní předpisy***

- Smlouva o fungování Evropské unie, Úřední věstník EU pod č. 2012/C 326/01
- Směrnice Rady č. 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států.
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast šesté směrnice
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

### ***Internetové zdroje***

- LICHNOVSKÝ, Ondřej a Petra NOVÁKOVÁ. Obcházení zákona ve věcech daňových. [cit. 14. 3. 2013] Dostupné z: [http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art\\_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx](http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553/obchazeni-zakona-ve-vecech-danovych.aspx)
- ŠEFL, Vladimír. *Institut zneužití práva v právu daňovém*. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2009 [cit. 16. 1. 2013]. ISBN 978-80-210-4990-1.  
Zdroj:[http://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2009/files/prispevky/obecna\\_cast/Sefl\\_Vladimir\\_\\_1378\\_.pdf](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Sefl_Vladimir__1378_.pdf)
- <https://www.euroskop.cz/9018/sekce/cr-a-politiky-eu/>
- [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni\\_sprava\\_20433.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/financni_sprava_20433.html) [cit. 2. 4. 2013]
- <http://www.novinky.cz/finance/290098-danova-sprava-finta-duchodcum-nepomuze-slevu-na-dani-nedostanou.html> [cit. 14. 1. 2013]
- <http://droit-finances.commentcamarche.net/contents/840-abus-de-droit-procedure-et-repression> [cit. 7. 5. 2013] - článek Zneužití práva: řízení a represe, publikováno květen 2013
- <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?idSectionTA=LEGISCTA000006180036&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20100129> [cit. 7. 5. 2013]
- [http://www.tax-in-france.com/xws50\\_tax-audit-tax-fraud.asp](http://www.tax-in-france.com/xws50_tax-audit-tax-fraud.asp) [cit. 15. 10. 2012]
- [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2156223](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2156223) [cit. 17. 11. 2012]  
Článek Abuse of Tax Law as Language of Morality of Modern Times, Benedicte Sage-Fuller - University College Cork
- Evropský soudní dvůr [online]. Dostupné z: <http://www.curia.europa.eu>
- Nejvyšší správní soud [online]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>
- Přístup k právu Evropské unie [online]. Dostupné z: <http://eurlex.europa.eu>

### ***Judikatura Soudního dvora Evropské unie***

- 6/64 Costa v. ENEL ze dne 15. 7. 1964
- C-33/74 Van Binsbergen ze dne 3. 12. 1974
- C-152/84 Marshall ze dne 26. 2. 1986



- C-221/88 Bussení ze dne 22. 2. 1990
- C-367/96 Kefalas ze dne 12. 5. 1998
- C-110/99 Emsland-Stärke ze dne 14. 12. 2000
- C-255/02 Halifax ze dne 21. 2. 2006
- Stanovisko Generálního advokáta M. Poiarese Madura ze dne 7. 4. 2005
- C-196/04 Cadbury Schweppes ze dne 12. 9. 2006
- C-439/04 Kittel ze dne 6. 7. 2006
- C-321/05 Kofoed ze dne 5. 7. 2007
- C-425/06 Italservice Srl. ze dne 21. 2. 2008
- C-330/07 Jobra ze dne 4. 12. 2008
- Stanovisko Generálního advokáta Jána Mazáka ze dne 26. 10. 2010
- C-103/09 Weald Leasing ze dne 22. 12. 2010

### ***Judikatura Ústavního soudu***

- Nález ÚS ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399)
- Nález ÚS ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02
- Nález ÚS ze dne 14. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 625/03
- Nález ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06
- Usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31. 10. 2007
- Usnesení Ústavního soudu sp. zn. 2 ÚS 698/07 ze dne 28. 2. 2008
- Usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2714/07 ze dne 6. 8. 2008

### ***Judikatura Nejvyššího správního soudu***

- Rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004
- Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004
- Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005
- Rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 142/2005-67
- Rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2007, č. j. 8 Aps 2/2007-61
- Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007
- Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 111/2007-82
- Rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232

- Rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74
- Rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124
- Rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68
- Rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2012, č. j. 1 Afs 10/2012-38
- Rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011-85
- Rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011-57
- Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89

## **Abstrakt**

V této práci se zabývám charakteristikou a analýzou institutu zneužití práva v právu daňovém. Mimo to je cílem zhodnotit, zda je právní úprava tohoto institutu v českém právním řádu dostačující.

Práce je tematicky rozdělena do šesti kapitol. První kapitola se věnuje pojmům daň a daňové právo, přičemž je přiblížen i výklad daňového práva. Druhá kapitola se zabývá otázkou, jaké právo je zneužíváno. Následující třetí kapitola je důležitá, protože rozlišuje mezi pojmy optimalizace daní, zastřené právní úkony, obcházení zákona a zneužití práva. S ohledem na téma této diplomové práce je klíčová a nejrozsáhlejší čtvrtá kapitola nazvaná Zneužití práva, která se zabývá podrobněji zákazem zneužití práva. Tato kapitola je rozčleněna do pěti částí, z nich druhá část se zabývá zákazem zneužití práva jako obecným právním principem evropského práva a další zakotvením zneužití práva v českém právním řádu a komparací s francouzským právním řádem. Postup správce daně při aplikaci tohoto institutu je popsán v poslední části. Analýze judikátů Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu v České republice, které se zabývají zneužitím práva v oblasti daní, je věnována celá pátá kapitola této diplomové práce. Obsah poslední šesté kapitoly je určen dvěma případům z praxe, které se týkají aplikace zneužití práva, a které nebyly doposud judikovány soudem. Zde je věnována pozornost otázce, zda by tato konkrétní aplikace obstála před soudem.

**Klíčová slova:** zneužití práva, princip zákazu zneužití práva, daňové právo,

## **Abstract**

The purpose of my thesis is to characterize and analyze the doctrine of abuse of rights in relation to the tax law. The second objective of this thesis is to make a conclusion if the current legal regulation of this doctrine is sufficient in the Czech legal system.

The thesis is divided into six chapters in accordance with the topics. The first chapter proposes notions of „tax“ and „tax law“ and then describes interpretation of tax law. The second chapter deals with issue, what kind of right is abused. Following chapter is important because it differentiates among the notions of real content of legal acts, circumvention of the law, and tax optimization in relation to abuse of law. The crucial part of this thesis is chapter four called „Abuse of Law“ which concerns the detailed introduction to the abuse of law doctrine. This chapter contains five subchapters, when the second one deals with the general principle of prohibition of abuse of rights of European law and following subchapters compare Czech and French legal regulation of the abuse of tax law. The last subchapter describes procedure of Czech tax administrator to combat abuses of tax law. The fifth chapter contains deeper analysis of cases of abuse of tax law. There are analysed two cases of the European Court of Justice and some cases of the Supreme Administrative Court. The content of the last chapter this thesis is designated to two cases, which have not been solved by the court yet. The main issue is if the application of the abuse of tax law in these cases would adjudge by the court.

**Keywords:** abuse of law, principle of prohibition of abuse of law, tax law,

**Název práce v anglickém jazyce:** Abuse of law in the tax law