UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování

Diplomová práce

Autor: Ing. Milan Horák

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

Datum uzavření rukopisu: 4. prosince 2012

Prohlášení

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

V Praze dne 4. prosince 2012 ……

podpis

Obsah

Úvod 1

1. Snižování daňové povinnosti 4

1.1 Daňové plánování 4

1.2 Vyhýbání se dani 6

1.3 Zkrácení daně 7

2. Nástroje správce daně 9

2.1 Skutečný obsah právních úkonů 9

2.1.1 Teorie vůle a teorie typové smlouvy 10

2.1.2 Aplikace § 2 odst. 7 ZSDP 11

2.1.3 Shrnutí k § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 DŘ 15

2.2 Obcházení zákona 16

2.2.1 Obcházení zákona dle NSS 20

2.2.2 Absolutní neplatnost 23

2.2.3 Shrnutí k obcházení zákona dle § 39 OZ 24

2.3 Zneužití práva 24

2.3.1 Vztah k evropskému právu 27

2.3.2 Zneužití práva dle NSS 29

2.3.3 Shrnutí ke zneužití práva 34

2.4 Krácení daňové povinnosti jiným způsobem 35

3. Zhodnocení právní úpravy a úvahy de lege ferenda 37

4. Analýza judikatury 40

4.1 Skutečný obsah právních úkonů 40

4.1.1 4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004 40

4.1.2 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005 40

4.1.3 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 42

4.1.4 1 Afs 22/2012 – 53 ze dne 28.3.2012 43
4.1.5 1 Afs 33/2012 – 26 ze dne 15.8.2012 44
4.2 Obcházení zákona 45
4.2.1 II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003 45
4.2.2 II. ÚS 87/04 ze dne 6.4.2005 46
4.2.3 2 Afs 9/2005 – 158 ze dne 29.4.2008 46
4.2.4 7 Afs 130/2009 – 200 ze dne 2.12.2010 48
4.2.5 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011 49
4.2.6 30 Cdo 4831/2010 ze dne 30.8.2011 50
4.2.7 5 Afs 22/2011 – 72 ze dne 16.11.2011 51
4.3 Zneužití práva 53
4.3.1 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005 53
4.3.2 C – 255/02 Halifax ze dne 21.2.2006 56
4.3.3 III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2007 58
4.3.4 7 Afs 36/2010 – 104 ze dne 23.2.2011 59
Závěr 61
Seznam zkratek 64
Zdroje 65
Abstrakt 71

Úvod

Každý daňový subjekt má racionální snahu snížit svoji daňovou povinnost, přičemž způsoby snížení této povinnosti sahají od zákonných až po ty nezákonné. Složitost současných hospodářských činností a daňových zákonů vyústily v relativně širokou šedou zónu, u které je velmi obtížné určit, zda se ještě jedná o zákonné nebo už nezákonné prostředky snížení daňové povinnosti. Mezi zákonné způsoby snížení daňové povinnosti paří tzv. daňové plánování, které obecně spočívá v takovém uspořádání podniku a podnikových aktivit, aby daňová povinnost byla co nejnižší, přičemž využívá různé dovolené metody jako volbu formy podnikání, druhu příjmu, financování leasingem, zapojení zahraniční osoby a další. Tyto metody jsou vzájemně vhodně kombinovány tak, aby bylo dosaženo nižší daňové povinnosti. Vedle daňového plánování dále rozlišujeme vyhýbání se dani a zkrácení daně. Vyhýbání se dani představuje již nezákonný postup snížení daňové povinnosti, který se zpravidla vyznačuje dodržením textu zákona a formální správnosti, ale nikoli jeho účelu. Daňové subjekty striktně dodržují gramatický výklad zákona, ale záměrně porušují zejména jeho teleologický výklad. Zkrácení daně spočívá ve snížení daňové povinnosti zejména na základě fiktivních transakcí, a je tak ještě o krok dále ve své nezákonnosti. Jeho důsledkem bývá zahájení trestního stíhání, zpravidla pro trestný čin zkrácení daně, případně jiný blízký trestný činu.

Vyhýbání se dani bývá pro správce daně obtížná situace, protože daňový subjekt dodržuje text zákona a správce daně má velmi omezené možnosti takové chování postihovat. Zákony už ze své podstaty obecné právní normy nemohou upravovat každé myslitelné chování. Teorie a judikatura postupně vymezila správci daně tři nástroje, které mu umožňují postihovat formálně správné chování a které svým účelem překračují hranici legitimních možností snížení daňové povinnosti. Těmito nástroji je skutečný obsah právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva.

Hranice mezi daňovým plánováním a vyhýbání se dani není vůbec zřetelná. Samotné daňové plánování, jako právem dovolené chování, je omezeno právě vyhýbání se dani. Uvedené tři nástroje, resp. jejich vymezení, reprezentuje tuto hranici, protože správce daně jich užívá k postihu vyhýbání se dani (případně i zkrácení daně). Pokud

tedy určité formálně správné chování není postiženo těmito třemi nástroji jako nezákonné, tak se logicky jedná o dovolený způsob daňového plánování.

Tato práce si klade za cíl charakteristiku a vymezení institutů skutečného obsahu právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva jako hranic daňového plánování. Na základě judikatury bude vymezen obsah každého institutu a dále budou uvedeny omezení, podmínky a typické případy jejich aplikace správcem daně jako jeho nástrojů při správě daní.

Práce se skládá ze čtyř kapitol. První kapitola se věnuje daňovému plánování, vyhýbání se dani a zkrácení daně, jako třem způsobům snižování daňové povinnosti. Druhá kapitola charakterizuje nástroje správce daně a skládá se ze čtyř částí. První tři části obsahují charakteristiku a vymezení jednotlivých nástrojů – skutečný obsah právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva. Každá část vychází z obecné definice, která je dále přesněji vymezena judikaturou NSS a zakončena typovými případy použití. Čtvrtá část druhé kapitoly se krátce věnuje tzv. krácení daňové povinnosti jiným způsobem, které je někdy označováno za další nástroj správce daně. Třetí kapitola obsahuje obecnější zhodnocení právní úpravy jednotlivých nástrojů a následně krátce úvahu de lege ferenda. Čtvrtá kapitola obsahuje hlubší analýzu nejdůležitějších rozhodnutí pro jednotlivé nástroje. Kapitola má sloužit jako reference zvídavějšího čtenáře pro druhou kapitolu, jelikož začleněním rozsáhlejších citací, analýz a úvah ohledně jednotlivých rozsudků by se druhá kapitola stala velmi nepřehlednou. Práce vychází zejména z analýzy judikatury NSS, NS, ÚS a SDEU, na jejímž základě jsou stanoveny obecnější závěry týkající se jednotlivých nástrojů. Použitými metodami budou zejména analýza a komparace.

Práce je založena na analýze primárních zdrojů, tj. vybraných rozsudků NSS a v menší míře i NS, ÚS a SDEU. Práce dále používá sekundární zdroje, které byly srovnávány se závěry analýzy primárních zdrojů. Sekundárními zdroji byly z velké části odborné články z českých odborných periodik věnujících se právu a daním. Za stěžejní literaturu lze označit sérii třech článků *Daňové plánování ve spárech ducha zákona*[1] od

[1] ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2008, č. 6, s. 17-24, ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový*

Ing. Jana Čapka. Většina literatury je česká, neboť vzhledem ke specificitě tématu lze ze zahraniční literatury čerpat pouze v teoretické rovině.

Hlavním přínosem této práce je zejména podrobná analýza, komparace a zobecnění množství jednotlivých rozsudků, včetně těch nejnovějších. Česká literatura se sice tématu věnuje docela zevrubně, ovšem spočívá spíše v analýze jednotlivých rozsudků bez obecnějších závěrů[2] nebo se jedná spíše o závěry z pohledu daňových subjektů. Tato práce poukazuje na typické případy použití jednotlivých nástrojů a dále na způsob a rozsah dokazování správcem daně, které od nich NSS vyžaduje.

Konečně je nutno podotknout, že práce se zabývá přesahem do evropského práva jen krátce, protože většina případů tento přesah nemá a dále také pro omezený rozsah diplomové práce.

---

expert: odborný daňový časopis. 2009, č. 1, s. 27-31 a ČAPEK, Jan. Daňové plánování (jasněji) ve spárech ducha zákona. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2011, č. 4, s. 7-11.

[2] Mohu pouze spekulovat, že toto je také důsledkem toho, že většina autorů poskytuje daňové poradenství a do určité míry nemají zájem na jasnějším vymezení hranic daňového plánování.

1. Snižování daňové povinnosti

Daň představuje povinnou platbu odváděnou daňovými subjekty do veřejných rozpočtů.[3] Jedná se o snížení majetku, a tak subjekty mají racionální snahu snížit tuto povinnost na minimum. Ovšem ne všechny způsoby snižování daňové povinnosti jsou legální. Daňové právo je přímo vázáno na právo občanské a obchodní. V rámci soukromoprávních vztahů vznikají osobám práva a povinnosti, které jsou podkladem pro vznik daňové povinnosti stanovené právem daňovým. Primárně tady máme dispoziční volnost ohledně právních úkonů soukromého práva, které se sekundárně projeví na daňové povinnosti (ačkoli daňové předpisy umožňují určité slevy, úpravy základu a podobně). To znamená, že již při uskutečňování soukromoprávních transakcích je tak často brán ohled na daňové důsledky za účelem snížení budoucí daňové povinnosti. Všechny způsoby snížení daňové povinnosti v důsledku určitých optimalizačních transakcí lze rozdělit do tří kategorií, které se rozlišují dle jejich dovolenosti: daňové plánování[4], vyhýbání se dani a zkrácení daně.

1.1 Daňové plánování

Daňové plánování, někdy také nazývané daňová optimalizace, obecně spočívá v uspořádání podniku a podnikových aktivit takovým způsobem, aby daňová povinnost byla co nejnižší. Soudy různých zemí se již několikrát vyjádřily, že využití legálních možností optimalizace daně nelze postihovat:

„Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu … Pokud se tak děje legálně … nelze za to podnikatele postihovat.“[5]

---

[3] BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4004-407, s. 154 a násl.

[4] „tax planning, „tax avoidance“ a „tax evasion“ jsou nejvíce odpovídajícím anglickým ekvivalenty uvedených kategorií.

[5] Rozsudek NSS 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27.7.2006, nebo např. *„Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the*

V následujícím seznamu je demonstrativní[6] výčet prvků/metod, které se často užívají k daňovému plánování:[7]

- výběr právní formy podnikání (podnikání jako fyzická či právnická osoba a také volba druhu obchodní společnosti),
- druh příjmu (mzda, podíl na zisku, příjem z podnikání, nájemné, licenční poplatky),
- u podnikajících fyzických osob volba mezi paušálními a skutečnými výdaji (volba se zpravidla odvíjí dle druhu podnikání),
- dobrovolná registrace k dani z přidané hodnoty (či naopak snaha zůstat v režimu neplátce, závisí na druhu podnikání, resp. obratu, a pozici v řetězci dodavatelů),
- volba struktury kapitálu (úroky na rozdíl od dividend snižují daňový základ),
- volba mezi provádění činnosti vlastními zaměstnanci či outsourcing od jiných podnikatelů,
- volba mezi pořízením majetku a jeho nájmem, příp. leasingem (vliv na podobu rozvahy, cashflow, daň z přidané hodnoty),
- volba rezidence cizího státu (pro fyzickou osobu přestěhování, pro právnickou osobu založení dle cizího právního řádu),
- využití smluv o zabránění dvojího zdanění (s některými státy výhodnější režimy u určitých druhů příjmů) a další.

Uvedené prvky se při daňovém plánování vzájemně kombinují do složitějších celků, které na sebe vzájemně navazují. Často tak vznikají složité korporátní struktury s přeshraniční účastí.

Daňové plánování je na rozdíl od způsobů spadajících do následujících kategorií právem dovolený způsob snížení daňové povinnosti. Základní problém ovšem představuje nalezení hranice mezi dovoleným daňovým plánováním a již nedovoleným vyhýbáním se dani či zkrácením daně.

Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.„ viz IRC v. Duke of Westminster (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1.

[6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 111 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0, s. 100.

[7] Pro podobný výčet viz např. AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X, s. 3.

1.2 Vyhýbání se dani

Vymezení vyhýbání se dani je značně komplikovanější, protože užívaná terminologie není buď přesná, anebo obsah tohoto pojmu je definován různě. Zejména angloamerická literatura vykládá vyhýbání se dani jako postup dodržující text zákona, ale zpravidla porušující jeho účel a smysl, přičemž takové chování bývá navíc označováno jako nemorální či zneužívající.[8] Přesto je však vyhýbání se dani v této literatuře považováno za dovolené chování. Přístup EU[9] či OECD[10] k vyhýbání se dani zdaleka není tak vstřícný a toto chování je již považováno za protiprávní a není mu poskytnuta soudní ochrana. Vzhledem k tomu, že angloamerická literatura sama přiznává, že vyhýbání se dani je chování ve zlé víře, tak se přikláním k přístupu ostatních států a OECD, že se nejedná o dovolený způsob snížení daňové povinnosti. Sankce za takovéto jednání bývá nejčastěji omezena pouze na správní postih v podobě doměřené daně a penále. Nicméně v určitých případech, které ale teoreticky spíše spadají do kategorie zkrácení daně, lze uvažovat i o trestněprávním postihu. Podobně někteří autoři[11] místo vyhýbání se dani užívají pojmu daňový únik, přičemž rozlišuji daňový únik legální a nelegální, ale obsahově se jedná stále o instituty užívané angloamerickou literaturou. Stanovit jednotnou definic je prakticky nemožné, nicméně v rámci této práce vyhýbání se dani znamená již nedovolený způsob snížení daňové povinnosti, který je zpravidla sankcionován přinejmenším v rámci správního práva.

Právě vymezení hranice mezi vyhýbání se dani, jako chováním nedovoleným, a daňovým plánováním, jako chováním dovoleným, představuje hlavní předmět této práce. Hmotné normy daňového práva sice určují jednotlivé způsoby a postupy, jakými se vypočítá daňová povinnost, ovšem zákonná norma se ze své podstaty nemůže

---

[8] AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X, s. 5, MO, Phyllis Lai Lan a Foreword by Tang YUNWEI. *Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies*. 1. publ. Westport, Conn: Praeger, 2003. ISBN 15-672-0577-1, s. 9 a EICKE, By Rolf. *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits: concepts, strategies, structures*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. ISBN 90-411-2794-1, s. 30.

[9] BROE, Luc De. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, Academic Council, 2008. ISBN 90-872-2035-9, s. 805.

[10] MERKS, Paulus. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. *Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č. 5, s. 272-281, s. 273 a 274.

[11] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003, xv, 249 s. ISBN 80-717-9413-9, s. 226.

vztahovat na všechny myslitelné případy z praxe, nebo konstrukce vytvořené daňovými poradci. V takových případech, kdy daňové subjekty sice text zákona dodržují (tj. zohledňují zejména jazykový výklad právní normy), ale porušují jeho účel či podstatu, má správce daně k dispozici nástroje, jakým způsobem tato porušení postihovat. Jedná se o neplatnost z důvodu obcházení zákona, posouzení skutečného obsahu právních úkonů, zneužití práva a pro úplnost tzv. krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Uvedené nástroje správce daně svým obsahem určují hranice daňového plánování, tedy kam až mohou daňoví poradci zajít, resp. kam už zajít nesmí. Tato práce tedy pozitivně vymezuje jednotlivé nástroje jako právem nedovolené chování, které tak negativně vymezuje hranice daňového plánování.

1.3 Zkrácení daně

Zkrácení daně se od vyhýbání se dani odlišuje přísnější sankcí. Vzhledem k vyšší společenské nebezpečnosti se zde jedná o přesah do trestního práva. Kromě nejobvyklejší skutkové podstaty zkrácení daně dle ustanovení § 240 TZ, se může jednat i o jiné hospodářské trestné činy jako například zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle ustanovení § 255 TZ a další.

Stanovení hranice mezi vyhýbání se dani a zkrácením daně je podobně problematické jako její stanovení u prvních dvou kategorií. Trestní právo je již mimo rámec této práce, nicméně pro úplnost je zde tato problematika naznačena.

Zkrácení daně je ve své podstatě zvláštní druh podvodu, kdy újmu utrpí stát. Základním hlediskem při zkoumání skutkového stavu tedy bude, zda došlo v uvedení v omyl, využití omylu, nebo zamlčení podstatných skutečností. Z literatury ovšem plyne, že uvedené trestněprávní posouzení je opravdu přísné. Púry[12] na jednu stranu přiznává, že trestní právo (zákon, literatura a judikatura) také nezná přesnou odpověď, ale na druhou stranu uvádí, že soudy v trestním řízení vychází z rozhodovací praxe správních soudů. Za jednoznačné zkrácení daně považuje, pokud se daňové subjekty snaží snížit daňovou povinnost na základě fiktivních, případně nijak nesouvisejících

[12] PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestný čin: 2. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2006, č. 1, s. 27-31, bod 8.

skutečností. Jako další příklady zkrácení daně dále uvádí mimo jiné i situace, kdy se daňové subjekty snažily snížit daňovou povinnost buď zastřeným právním úkonem, nebo právním úkonem, který byl vyhodnocen jako obcházení zákona. Velmi podobný výklad lze najít i u Šámala[13], přičemž ani jeden z autorů nezmiňuje institut zneužití práva. Problémy s vymezením jednotlivých institutů, zejména odlišení obcházení zákona a zneužití práva, mají i správní soudy, a je tedy velkou otázkou, jakým způsobem k tomu přistupují soudy trestní (na rozdíl od správního soudnictví bude obtížnější dokazování). Rozsudky trestních soudů občas implikují relativně přísný přístup, ale na druhou stranu většina podnětů k samotnému zahájení trestního řízení pochází právě od správce daně, který ve svém posuzování vychází zejména z judikatury NSS. Zahraniční literatura[14] je v tomto ohledu taktéž relativně opatrná a většina podobných případů je trestána pouze v rámci správního práva, přičemž trestní postih přichází až v případě fiktivních transakcí.

[13] ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xvi, 1450 s. Velké komentáře. ISBN 978-807-4004-285, 2.svazek, s. 2423.

[14] AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X, s. 6 nebo THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN 90-411-9923-3, s. 157.

2. Nástroje správce daně

Správce daně má obecně velmi širokou paletu nástrojů, které užívá k ověření či zjištění daňové povinnosti. V situaci, kdy daňové subjekty sice dodržují text zákona, ale porušují jeho účel, má správce daně k dispozici zvláštní druh nástrojů, kterými může takové jednání postihovat. Těmito nástroji jsou skutečný obsah právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva. Jak je popsáno v následujících částech, každý z těchto nástrojů má svoje omezení, požadavky a typy případů, na které se aplikuje. Poslední část této kapitoly se stručně věnuje krácení daňové povinnosti jiným způsobem, které někteří autoři označují jako čtvrtý nástroj.

2.1 Skutečný obsah právních úkonů

Zásada materiální pravdy je v soukromém právu vyjádřena v ustanovení § 41a odst. 2 OZ. Daňové právo má svoji verzi v ustanovení § 8 odst. 3 DŘ: *„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“*, což je trochu obecnější verze oproti staršímu ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, nicméně obě jsou pro účely této práce totožné.[15] Jak již bylo naznačeno v předchozí části, daňová povinnost je stanovena sekundárně na základě právních úkonů a jiných skutečností. Uvedené ustanovení poskytuje správci daně nástroj, který mu umožňuje zohlednit rozpor mezi formálním a skutečným uspořádáním záležitostí daňového subjektu. Kromě označení „skutečný obsah právních úkonů“ judikatura používá pojem zastřený nebo simulovaný právní úkon. Správce daně, resp. správní soudy, při užívání zásady materiální pravdy vychází z ustáleného výkladu dle občanského práva, ovšem nejlepším vodítkem pro vymezení tohoto nástroje je ve vztahu k daňovému plánování samotná judikatura. Veškerá dostupná judikatura, včetně té nejnovější, se týká již neplatného ZSDP, tj. všechny judikáty se vztahují ke starému ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. Judikatura je nicméně stejně relevantní i pro novou podobu zásady materiální pravdy v novém daňovém řádu.

[15] Nová verze ustanovení se vztahuje i na úkony správce daně, viz KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 959 s. Daně. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 56.

Simulované právní úkony představují případy, kdy vědomě existuje rozpor mezi projevem a vůlí. Pro potřeby této práce jsou relevantní pouze simulované právní úkony, kdy obě strany o simulaci vědí (v opačném případě by se jednalo o omyl). Obecně lze simulované právní úkony rozdělit na absolutní a relativní simulaci. Absolutní simulace je případ, kdy strany simulují právní úkon, přestože žádný právní úkon činit nechtějí. Ve vztahu k daním jsou to nejčastěji případy fingovaných smluv za účelem snížení daňové povinnosti. Vzhledem k absenci vážnosti vůle jsou tyto právní úkony absolutně neplatné dle § 37 odst. 1 OZ, tudíž je správce daně zohlední jako absolutně neplatné, ale nebude na ně aplikovat § 8 odst. 3 DŘ, resp. § 2 odst. 7 ZSDP. Relativní simulace je případ, kdy strany simulují jeden právní úkon, ale ve skutečnosti chtějí uzavřít právní úkon jiný. Typickými jsou případy tzv. švarcsystému, kde smlouvy o dílo zastírají zaměstnanecký pracovní poměr.

2.1.1 Teorie vůle a teorie typové smlouvy

V judikatuře týkající se § 2 odst. 7 ZSDP lze obecně nalézt dva hlavní názorové proudy. Čapek je označuje jako teorie typové smlouvy a teorie vůle.[16] Liší se v tom, zda zohledňují vůli daňových subjektů.

Pro teorii typové smlouvy je podstatný objektivní faktický stav. Ustanovení § 2 odst. 7 ZDSP je vykládáno ve vztahu k objektivnímu výsledku, nezávisle na vůli stran. Vzorové odůvodnění je například[17] v rozsudku 4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004, kdy došlo ke splacení obchodního podílu postoupením obtížně dobytných pohledávek s následným prodejem podílu za zlomek nominální hodnoty, čímž došlo ke skrytému odpisu pohledávek do nákladů. NSS v odůvodnění k zastřeným právním úkonům uvádí, že správce daně nezkoumá vůli subjektů, ale pouze skutečný obsah právního vztahu. Správce daně pak má mnohem jednodušší situaci, pokud nemusí dokazovat subjektivní vůli dotčených daňových subjektů, ale stačí mu pouze zjistit objektivní skutečnosti. Teorie typové smlouvy by se tak vztahovala i na situace, kdy jsou projev a vůle stran v souladu, tedy kdy strany opravdu takový právní úkon chtějí

[16] Označení pochází z článku ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2008, č. 6, s. 17-24. s. 3.
[17] Dále lze uvést 5 Afs 22/2003 - 55 ze dne 31. 4. 2004 nebo 5 Afs 23/2003 - 122 ze dne 16. 3. 2005.

učinit. V důsledku takto rozšířeného výkladu by se pak ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP vztahovalo i na případy obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ a zneužití práva.

Teorie vůle přímo navazuje na ustanovení § 41a odst. 2 OZ: „… *odpovídá-li to vůli účastníků* …“, tj. pro posouzení je nutné znát vůli účastníků. Prvním rozsudkem, který vymezil tento nový směr výkladu ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, byl 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005[18], ze kterého plyne, že základním předpokladem použití ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je posouzení nejenom skutečného obsahu právního úkonu, ale také zohlednění vůle stran zastřeného právního úkonu. Správní orgán musí prokázat vůli dotčených subjektů k zastřenému právnímu úkonu. Velmi podrobný výklad k tomuto ustanovení je součástí rozhodnutí 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007, které zároveň konečně upřednostnilo teorii vůle před teorií typové smlouvy, a sjednotilo tak do té doby rozporuplný výklad.

Rozhodnutí 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 bylo přelomové pro ustálení výkladu ve prospěch teorie vůle. Správce daně tak při aplikaci § 8 odst. 3 DŘ simulovaných právních úkonů musí nejprve vyloučit absolutní simulaci (strany žádný právní úkon uzavřít nechtěly) a v případě relativní simulace (strany chtějí vlastně uzavřít jiný právní úkon, než formálně uzavřely) musí zkoumat celkem 3 různé prvky: formální projev, skutečný obsah právního úkonu a vůli účastníků ke skutečnému obsahu právního úkonu. Všechny tyto prvky musí správce daně při svém rozhodování zohlednit a přezkoumatelně odůvodnit.

2.1.2 Aplikace § 2 odst. 7 ZSDP

Z dnešního pohledu teorie vůle můžeme veškerou judikaturu týkající se ust. § 2 odst. 7 ZSDP rozdělit do tří kategorií: případy zastřených právních úkonů rozhodnutých dle teorie typové smlouvy, případy, kdy se o zastřené právní úkony nejednalo, a opravdové případy zastřených právních úkonů.

[18] Přibližně jeden rok po prvních rozsudcích tzv. teorie smluvního typu. Paradoxně v rámci trestního soudnictví výklad v závislosti na vůli existoval ještě dříve v rozsudku 7 Tdo 1301/2003 ze dne 10.3.2004.

První kategorie obsahuje pouze tři[19] rozsudky NSS, přičemž vzhledem k převážení teorie vůle rozhodnutím 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 se jedná o konečný výčet. Judikáty mají společné, že soud se spokojil se zjištěným objektivním stavem a nijak dál nezkoumal vůli účastníků:

- 5 Afs 22/2003 – 55 ze dne 31.3.2004 se týkal tzv. švarcsystému, kdy zaměstnanecký poměr byl nahrazován smlouvami o dílo. Soud se spokojil se zjištěním správního orgánu o závislé činnosti bez zkoumání vůle stran smlouvy. Pokud bychom zkoumali vůli subjektů dle teorie vůle, tak bychom pravděpodobně došli k obdobnému výsledku.
- 4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004 pojednával o splacení obchodního podílu obtížně dobytnými pohledávkami s následným prodejem podílu za zlomek ceny. Soud v odůvodnění vycházel z teorie typové smlouvy, ale rozsudek krajské soudu a nepřímo správního orgánu přesto zrušil pro nedostatek odůvodnění. Dle dnešního stavu judikatury bychom uvedený případ posoudili spíše jako zneužití práva nebo jako obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ.
- 1 Afs 3/2004 – 63 ze dne 16.2.2005 představuje názorný příklad teorie typové smlouvy. Předmětem sporu bylo posouzení série kupních smluv jako smlouvy o prodeji části podniku. Daňově relevantním rozdílem bylo, že smlouva o prodeji podniku by byla na rozdíl od jednotlivých kupních smluv osvobozena od daně z přidané hodnoty. Ačkoli odůvodnění soudu zdaleka nebylo tak konkrétní jako v jiných judikátech, z textu vyplývá, že ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP bylo soudem uplatněno pouze na základě zjištění faktického stavu, protože soud se spokojil s odůvodněním správce daně, že kupní smlouvy obsahově tvořily smlouvu o prodeji části podniku. Pokud by se případ rozhodoval dle teorie vůle, tak by výsledek sporu závisel na schopnosti správního orgánu prokázat vůli účastníků prodat část podniku.

[19] Dále je ještě možno zmínit rozsudek 5 Afs 23/2003 – 122 ze dne 16.3.2005, kde sice soud argumentuje dle teorie typové smlouvy, nicméně jádro věci leží v nesplnění důkazního břemene daňového subjektu pro odpočet daně z přidané hodnoty, takže relevance rozsudku je minimální.

Druhá kategorie, tj. případy, kdy se vůbec o zastřené úkony ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP nejednalo a prakticky ani jednat nemohlo,[20] je nejpočetnější. Dále je uvedeno několik typových příkladů z této kategorie, kdy správce daně uvedené ustanovení chybně aplikoval:

- 22 Ca 319/97 – 36 ze dne 8.7.1998 je nejstarším dostupným judikátem zmiňující § 2 odst. 7 ZSDP. Týkal se zpětného leasingu a soud v souladu s dnešní judikaturou rozhodl, že se nejednalo o zastřený právní úkon, protože obě dotčené smluvní strany chtěly předmětnou smlouvu o zpětném leasingu uzavřít – byla shoda mezi projevem a vůlí. Pokud bychom uvedený zpětný leasing posuzovali z dnešního pohledu, tak bychom vzhledem ke konkrétním právům a povinnostem vyplývající ze smlouvy s největší pravděpodobností došli k závěru, že se jednalo o obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ, případně o zneužití práva.
- 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005, který se týkal nákupu a opětovného prodeje akcií za účelem jejich přecenění. Při regulérní situaci by došlo k tvorbě opravné položky, která je ovšem daňově neuznatelná. Správce daně na transakce chybně aplikoval § 2 odst. 7 ZSDP, protože transakce nebyly nijak zastírány. Soud vyjádřil názor, že se jedná o obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ.
- 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005 je sice nejznámějším rozsudkem ve vztahu ke zneužití práva, ale původní kvalifikace právních úkonů správcem daně byla dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. V daném případě daňový subjekt poskytoval daňově uznatelné dary občanskému sdružení, jehož jedinými členy byl on sám a členové jeho rodiny. Občanské sdružení následně proplácelo volnočasové aktivity jako například potápění svým členům. Správce daně chybně aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, jelikož zde byla shoda mezi projevem a vůlí, tj. daňový subjekt opravdu chtěl poskytnout dar občanskému sdružení. Soud následně celou konstrukci kvalifikoval jako zneužití práva.
- 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 se týkal splacení obchodního podílu obtížně dobytnými pohledávkami s následným prodejem podílu za zlomek ceny, což

[20] Na rozdíl od třetí kategorie, kdy se o případy zastřených právních úkon buď jednalo anebo alespoň reálně jednat mohlo – např. švarcsystém.

bylo správcem daně na základě ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP vyhodnoceno jako zastřený odpis pohledávek do nákladů. Soud uvedené transakce posoudil jako obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ nebo zneužití práva, protože se nemohlo jednat pro shodu vůle a projevu o zastřené právní úkony.

- 1 Afs 22/2012 – 53 ze dne 28.3.2012 je dalším příklad chybné aplikace § 2 odst. 7 ZSDP, kdy nájemní smlouva (osvobození od daně z přidané hodnoty) obsahovala další ujednání o poskytování služeb (podléhá dani z přidané hodnoty). Soud došel k závěru, že jediná mystifikace byla v samotném názvu smlouvy, ale samotný právní úkon simulován nebyl, protože projev i vůle obou stran o obsahu smlouvy byl ve shodě.

Předchozí kategorie představovaly negativní vymezení. Následující typové příklady mají za cíl ukázat pozitivní příklady použití ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. V podstatě se ovšem jedná buď o dary zastírající úhradu závazku anebo o tzv. švarcsystém:

- 1 Afs 11/2010 – 94[21] ze dne 13.5.2010 je ukázkovým příkladem darovací smlouvy jako zastírajícího právního úkonu. Soukromé gymnázium založilo nadační fond, kterému poskytovali rodiče studentů dary, které odpovídaly školnému. Správce daně neuznal daňovou uznatelnost těchto darů. Pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP bylo podstatné nejenom prokázat skutečný obsah právního úkonu, ale i vůli jeho stran. Správce daně v tomto případě velmi pečlivě prokázal, že darovací smlouva (formální právní úkon) zastírala smlouvu o studiu (skutečný obsah právního úkonu). Správce daně své zjištění založil na původu plateb (rodičů), jejich pravidelnosti (pololetí) a jejich výškou (většina rodičů dávala stejné dary). Zkoumal přitom i vůli, kdy došel k závěru, že rodiče tímto způsobem vlastně chtěli uhradit školné svému dítěti a škola na druhé straně požadovala protiplnění za poskytnuté studium. Strany tedy uzavřely darovací smlouvu, kterou nechtěly, aby jí zastřely smlouvu o studiu, kterou chtěly.

[21] Další podobné rozsudky: 1 Afs 24/2009 – 71 ze dne 13.5.2009, 9 Afs 186/2007 – 59 ze dne 14.5.2008 nebo trochu zvláštní 8 Afs 31/2006 – 59 ze dne 16.8.2007, který se týkal daru odborové organizaci, ale ve skutečnosti vlastním zaměstnancům.

- 1 Afs 53/2011 – 208[22] ze dne 8.9.2011 je typový příkladem švarcsystému, kde smlouvy o dílo nahrazovaly zaměstnanecký poměr se všemi daňovými důsledky, které to obnáší. V takovém případě má správce daně největší námahu prokázat samotnou závislou činnost. Správce daně pak pro užití ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP musí zkoumat i vůli stran, zda bylo jejich vůli založit právní vztah obdobný závislé činnosti. Tuto vůli je schopen určit na základě dostatečně podrobného zjištění závislé činnosti mezi stranami.

2.1.3 Shrnutí k § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 DŘ

V teoretické rovině z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení je možno použít pouze na relativní simulace, kdy strany vědomě uzavírají jeden právní úkon, aby zastřely jiný právní úkon. Správce daně tak při aplikaci porovnává formální stav a vůli stran právního úkonu a v případě odlišnosti pak zjišťuje skutečný obsah zastřeného právního úkonu. Ustanovení se tak už z definice nemůže vztahovat na situace, kdy jsou projev a vůle stran ve shodě, což bylo nejčastější chybou správce daně ve většině rozsudků. Správce daně aplikoval zásadu materiální pravdy, přičemž měl povětšinou aplikovat absolutní neplatnost pro obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ nebo zneužití práva.

Vzhledem k tomu, že téměř veškerá judikatura se týká správních rozhodnutí vydaných před klíčovým rozsudkem, 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007, lze spekulovat, že správci daně (kteří navíc působí regionálně) si mnohdy takto úzkého výkladu ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP nebyli vědomi. Navíc je z judikatury patrné, že použití tohoto ustanovení je velmi náročné z hlediska rozsahu dokazování.[23]

Z praktického hlediska z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 DŘ lze užít pouze v případech švarcsystému a darů zastírající úhradu závazku, protože ostatní situace, pokud vůbec, budou spíše obcházením zákona dle § 39 OZ nebo zneužitím práva. Případy švarcsystému sice mohou být relativně zřetelné, ale vyžadují od správce daně obsáhlé prokazování závislé činnosti, přičemž

[22] Další podobné rozsudky: 9 Afs 106/2007 – 81 ze dne 19.6.2008 nebo 2 Afs 173/2005 – 69 ze dne 27. 7. 2006.
[23] Podrobněji k prokazování závislé činnosti viz ZDENĚK, Burda. "Švarcsystém" v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2011, roč. 16, č. 8, s. 52-61, body 6 a 7.

následné prokázání vůle stran o skutečném obsahu právního úkonu už z uvedeného dokazování lze nepřímo dovozovat. Případy darů jsou náročnější v tom, že se obtížněji hledá a prokazuje zastřený právní úkon, obzvláště pokud se nebude jednat o opakované transakce.

2.2 Obcházení zákona

Obcházení zákona je často používáno v různých významech, například ve vztahu k daňovému plánování bývá velmi obecně užíváno ve smyslu vyhýbání se dani, tak jak je pojem popsán výše. Obcházení zákona je tak ve vztahu k daňovému plánování stavěno jako nadřazený pojem pro nedovolené snižování daňové povinnosti. Dle mého názoru jde o velmi matoucí užívání pojmu, které se bohužel nevyhnulo ani správcům daně a soudům, například 5 Afs 123/2004 – 61 ze dne 13.5.2005 nebo dokonce i v rámci trestního řízení 6 Tdo 250/2005 ze dne 30.5.2005, kde státní zástupkyně správně vyhodnotila kupní smlouvu jako neplatný právní úkon pro obcházení zákona (§ 39 OZ) a NS její odůvodnění potvrdil s tím, že se jednalo o „předstíraný“ právní úkon. Nicméně novější rozsudky už velmi striktně rozlišují mezi simulovanými právními úkony dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP a obcházením zákona. Simulované právní úkony dle § 2 odst. 7 ZSDP byly podrobně popsány výše a současný stav je v tomto ohledu relativně jasný. Stále velkou neznámou zůstává vztah mezi obcházením zákona a zneužitím práva, o kterých sice soudy mluví ve smyslu dvou různých institutů, ale dále jejich rozdíly nerozvádí. Tyto rozdíly se bude tato práce snažit vymezit dále. Pro přesné označení je v textu této práce pojmu obcházení zákona užíváno ve smyslu ustanovení § 39 OZ: *„Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se příčí dobrým mravům.“*

Podobně jako u skutečného obsahu právních úkonů, resp. zásady materiální pravdy, musí výklad obcházení zákona vycházet z občanského práva hmotného. Samotný pojem obcházení zákona lze definovat různě, např. dle nálezu ústavního soudu II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003: *„Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak,*

aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“ nebo stručnější definice dle právnického slovníku: *„… situace, kdy předmět právního úkonu neporušuje přímo zákaz daný zákonem, ale je v rozporu s cíli ustanovení zákona.“*[24]

Nejprve je podstatné vymezit rozdíl mezi obcházením zákona a rozporem se zákonem.[25] Teorie[26] obecně posuzuje tyto dva instituty odděleně, kdy rozporem se zákonem míní rozpor s výslovným zákazem a obcházením zákona situace, kdy právní úkon není v přímém rozporu, ale odporuje jeho účelu. Tento výklad se již dnes zdá překonaný, protože se tyto instituty překrývají. K rozporu se zákonem uvádí Dvořák[27], že je třeba odlišovat právní úkony, které jsou v rozporu se zákonem v jejich vlastním obsahu a které jsou rozporu se zákonem pro jejich účel. Právě tato druhá kategorie dle Dvořáka zasahuje do oblasti obcházení zákona, resp. jí úplně pohlcuje[28]. Vzniká tedy otázka, zda má uvedené rozlišení obou institutů význam, zejména pokud je důsledkem obou absolutní neplatnost. Navíc judikatura i literatura k oběma institutům prošla určitým vývojem, kdy prvotně nastupovala neplatnost vždy a teprve v posledních letech se ustálil výklad, který neplatnost aplikuje v závislosti na konkrétním případu. Například Salač[29] rozlišuje obcházení zákona v pojetí generální klauzule, kdy neplatnost nastupuje bez dalšího, a v pojetí subsidiárním, kdy je neplatnost závislá na výkladu rozporných ustanovení zákona. Odlišné hledisko přestavuje Petrov[30], který mluví o objektivní a subjektivní teorii, kdy subjektivní teorie na rozdíl od objektivní při posuzování neplatnosti právního úkonu zohledňuje úmysl stran.

Vývoj ve výkladu ustanovení § 39 OZ lze pozorovat na judikatuře ÚS. Nález II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003, kde NS (odůvodnění ve zrušeném rozsudku)

---

[24] HENDRYCH, Dušan. *Právnický slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxii, 1459 s. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

[25] Neplatnost pro rozpor s dobrými mravy nechává tato práce stranou, protože se věcně jedná o značně odlišnou kategorii, ale daňové důsledky absolutní neplatnosti budou totožné.

[26] *Občanský zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxi, 1373 s. Velké komentáře. ISBN 978-807-4001-086, s. 352.

[27] DVOŘÁK, Bohumil. Rozpor právního jednání se zákonem. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2011, roč. 41, č. 3, s. 28-35, s. 32.

[28] Dvořák tímto argumentem podporuje svoji tezi o zbytečnosti institutu obcházení zákona v novém občanském zákoníku.

[29] SALAČ, Jaroslav. K problematice rozporu právního úkonu se zákonem ve světle § 39 občanského zákoníku - Obcházení zákona. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. Praha: C. H. Beck, 1997, č. 10, s. 510-513, s. 511.

[30] PETROV, Jan. Rozpor právního jednání se zákonem. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2011, č. 3, s. 36-43, bod 5.

zohledňoval při posouzení neplatnosti dle obcházení zákona dobré mravy, zatímco ÚS mu vytkl absenci zákonného podkladu pro takovou úvahu a smlouvu prohlásil za neplatnou.[31] V nálezu II. ÚS 87/04 ze dne 6.4.2005 už ÚS přistupoval k neplatnosti mnohem opatrnější (smlouvu posoudil jako platnou), když při rozhodování o neplatnosti zohledňoval soukromoprávní vztahy. Od ochrany soukromoprávních vztahů už je to jenom krok k ochraně dobré víry. Nejvýznamnějším byl v ustálení judikatury rozsudek 30 Cdo 4831/2010 ze dne 30.8.2011, který nejenom osvětlil vztah mezi rozporem se zákonem a obcházením zákona, ale také dal návod podle jakých kritérií případnou neplatnost právních úkonů posuzovat. NS v rozsudku mluví o rozporu se zákonem a o obcházení zákona vždy společně. Ačkoli lze oba instituty do určité míry rozlišovat, tak v rámci posuzování jejich důsledků, tj. absolutní neplatnosti, jsou dle rozsudku zohledňována stejná kritéria – teologický výklad dotčeného ustanovení (které je v rozporu nebo které je obcházeno), veřejný zájem, ochrana dobré víry, ochrana práv nabytých v dobré víře, případně další okolnosti. NS se výslovně vyjadřuje ke smlouvě, kdy jedna ze stran je „nevinná“, přičemž takovou smlouvu lze označit za neplatnou jen výjimečně.

Současný stav judikatury tak značně zúžil aplikaci ustanovení § 39 OZ, nezávisle na tom, zda se jedná o rozpor se zákonem nebo obcházení zákona. V podstatě tedy lze případy neplatnosti dle tohoto ustanovení rozdělit do dvou skupin. První skupinou budou situace, kdy obě strany právního úkonu v rozporu se zákonem nebo obcházející zákon jednaly ve zlé víře (případně lze uvažovat i o nedbalosti), a tudíž zde není dle slov NS „nevinné“ strany, kterou by bylo třeba chránit, a právní úkon bude absolutně neplatným. Druhou skupinou budou situace, kdy právní úkon představuje vážný rozpor s veřejným zájmem, tj. právní úkon bude natolik odporovat zákonnému ustanovení nebo jeho účelu, a soud (případně jiný orgán v rámci předběžné otázky) bude vážit tento veřejný zájem proti dobré víře a právům nabytých v dobré víře „nevinné“ strany (pokud taková je, v opačném případě se jedná o první skupinu). Na základě zvážení uvedených kritérií bude rozhodnuto o platnosti či výjimečně o neplatnosti takového právního úkonu.

[31] Judikatura NS nebyla ve svých minulých rozhodnutích jednotná, více viz ČECH, Petr. Ještě k neplatnosti pro rozpor se zákonem. *Právní fórum: český právnický měsíčník*. 2009, č. 3, s. 95-101.

Podstatou výše uvedené části byl současný výklad ustanovení § 39 OZ pouze z pohledu občanského práva hmotného, ke kterému nás dovedla judikatura ÚS a NS. Zvláštním problémem je však vztah mezi instituty obcházení zákona/rozpor se zákonem a vyhýbáním se dani, kde instituty slouží také jako nástroje správce daně k vyměření řádné daňové povinnosti. Název této práce obsahuje pouze institut obcházení zákona, nicméně jak vyplývá z uvedeného výkladu, oba instituty jsou si svým obsahem natolik blízko, že by bylo nevhodné rozpor se zákonem úplně pominout.

Judikatura i literatura se nejčastěji odkazují na již zmíněnou definici obsažené v nálezu II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003: *„Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný … Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“*

Nováková a Lichnovský[32] v uvedené definici nacházejí zaprvé vyloučení závazného pravidla a zadruhé výsledek právní normou nepředvídaný a nežádoucí. Vyloučení závazného pravidla podle nich představuje dostatečně určitý zákonem vyjádřený zákaz či příkaz, tj. bude se jednat o kogentní ustanovení. Nepředvídaný a nežádoucí výsledek představuje „rozpor s cíli určitého zákonného ustanovení“. Porovnáme-li tyto zákazy, zejména nežádoucí výsledek, s právním úkonem, jehož účel je v rozporu se zákonem (taktéž § 39 OZ), tak jen těžko budeme hledat rozdíly. Nováková a Lichnovský dále hledají právě cíl daňových zákonů, kdy jako nejbližší vyjádření tohoto cíle nalézají „správné a úplné splnění daňových povinností“ ustanovení § 1 odst. 2 ZSPD[33]. Takto stanovený cíl považuji za přílišnou snahu najít pozitivně právní úpravu, kdy navíc můžeme rozlišovat cíl daňových zákonů jako celku a cíl jednotlivých zákonných ustanovení. V rámci obcházení zákona jako nástroje správce daně jsou to primárně právě konkrétní zákonná ustanovení, jejichž účel je nutno posuzovat. Cíle daňových zákonů jako celku musí být až druhotné, protože „správné a úplné splnění daňových povinností“ je příliš vágní.

---

[32] NOVÁKOVÁ, Petra a Ondřej LICHNOVSKÝ. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. Praha: C. H. Beck, 2008, č. 4, s. 125-130, s. 125.
[33] Nejbližší ekvivalent v novém daňovém řádu je § 1 odst. 2 DŘ.

2.2.1 Obcházení zákona dle NSS

Všechny výše uvedené judikáty týkající se obcházení zákona byly buď nálezy ÚS, anebo rozhodnutí NS. Judikatury NSS je v tomto ohledu velmi poskromnu, přičemž většinou obcházení zákona zmiňuje buď ve vztahu k zastřeným právním úkonům dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP (viz výše), anebo od roku 2005 naopak ve vztahu ke zneužití práva:

- 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005 byl již zmíněn, jednalo se o prodej a opětovný nákup akcií za účelem jejich daňově uznatelného přecenění. Správce daně chybně posoudil transakci jako zastřený právní úkon dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. NSS správně transakci ohodnotil jako obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ a jako takovou neplatnou. Ačkoli se soud, v souladu se současnou judikaturou, nezabýval případnou dobrou vírou či právy nabytými v dobré víře nevinnou stranou[34], z okolnosti případu bylo jasné, že zde nešlo o dobré víře vůbec uvažovat, protože druhá strana byla dceřinou společností. Soud se omezil na konstatování, že byla obejita povinnost vytvořit opravnou položku dle zákona o účetnictví, a stručnou citaci dotčených ustanovení.
- 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005 je naprosto klíčovým rozsudkem nejen pro zneužití práva, ale i pro obcházení zákona. V daném případě daňový subjekt poskytoval daňově uznatelné dary občanskému sdružení, jehož jedinými členy byl on sám a členové jeho rodiny. Občanské sdružení následně proplácelo volnočasové aktivity jako například potápění svým členům. Správce daně původně jednání chybně kvalifikoval jako zastřené právní úkony. NSS následně sice jednání kvalifikoval jako zneužití práva (k tomu více v následující části práce), ale také se vyjádřil k možnosti posouzení jako obcházení zákona. Obcházení zákona soud zavrhl proto, že žalobce vykonal právo, které mu zdánlivě náleželo. NSS tak v odůvodnění obcházení zákona vykládal jako vyloučení závazného pravidla, kdy evidentně nenašel obcházený zákaz, protože daňovou uznatelnost daru označil za právo. Vůbec tu nezmínil variantu nežádoucího výsledku, tj. rozpor s cílem zákonného ustanovení.

[34] V odůvodnění soud uvádí, že při posuzování dle ustanovení § 39 OZ vycházel z objektivního výsledku, což je dnes již překonaný koncept.

- 7 Afs 115/2004 – 47 ze dne 19.1.2006 je skutkově prakticky totožný s předchozím rozsudkem. Jeho odůvodnění je ovšem velmi rozporuplné. Správce daně nejprve situaci posoudil jako zastřený právní úkon dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. NSS nejenom že souhlasil s takovou právní kvalifikací, ale navíc do odůvodnění přidal obcházení zákona v obecném smyslu (ani náznak o neplatnosti dle ustanovení § 39 OZ), přičemž právě účelem existence předmětného Klubu (sdružení, jemuž byly prostředky darovány) bylo obcházení zákona. Obcházení zákona je zde tedy užíváno jako jakýsi nadřazený pojem k zastřenému právnímu úkonu, o který vůbec nešlo.
- 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 již několikrát zmiňované usnesení ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. Obcházení zákona je ovšem zmíněno pouze v obecné rovině, pravděpodobně ve smyslu obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ a také jako zneužití práva.
- 1 Afs 35/2007 – 108 ze dne 17.12.2007 sice taktéž zmiňuje obcházení zákona a bývá v novější judikatuře[35] v tomto ohledu citován, nicméně i tady je obcházení zákona chápáno velmi široce, dokonce lze říci, že až zaměňováno se zneužitím práva.

Daňová judikatura přímo k obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ prakticky neexistuje. Hlavním důvodem je pravděpodobně často chybná právní kvalifikace správcem daně jako zastřený právní úkon. Z uvedené judikatury NSS vyplývá, že soud často mísí obcházení zákona se zneužitím práva. Pokud porovnáme oba instituty dle jejich působnosti, budeme mezi nimi hledat rozdíly jen velmi obtížně, viz např. 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005. Pro odlišení je určující následek, resp. sankce, za obcházení zákona a zneužití práva. Sankcí u obcházení zákona je absolutní neplatnost, zatímco u zneužití práva je to odmítnutí soudní ochrany (ke zneužití práva viz další část této práce). Podstatný problém ovšem vyvstává u obcházení zákona, kde neplatnost nenastupuje vždy. Tato skutečnost tak má velmi podstatný vliv na možnost použití obcházení zákona správcem daně.

[35] 8 Afs 27/2009 – 59 ze dne 23. 10. 2009.

Uvažujme příklad prodeje a opětovného nákupu akcií za účelem jejich daňově uznatelného přecenění.[36] Za předpokladu, že vůle i projev stran byly v souladu, můžeme vyloučit zastřený právní úkon. Správce daně tedy předmětné transakce posoudí jako obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ, přičemž v souladu se současnou judikaturou ÚS a NS musí jít ještě dále a posoudit, jestli obcházení zákona za daných okolností způsobuje absolutní neplatnost uvedených transakcí – bude zvažovat, zda je druhá strana slovy soudu „nevinná“ a dále její v dobré víře nabytá práva. Za předpokladu absence nevinné strany (správce daně prokáže oběma stranám zlou víru, tj. obě strany si byly přinejmenším do určité míry vědomy obcházení zákona) lze posoudit právní úkon za absolutně neplatný. Ovšem při dostatečném množství ospravedlňujících důvodů (nevinná strana, dobrá víra, nabytá práva …) absolutní neplatnost nenastává, ačkoli se stále jedná o obcházení zákona. Uvažujme, že správce daně tedy prokáže obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ, ale právní úkon zůstane stále platný.

V naznačeném případě nelze dle mého názoru uvažovat o doměření daně správcem daně z titulu obcházení zákona. Sice se bude jednat o obcházení zákona, ale sankce neplatnosti nebude pro ochranu nevinné strany aplikována. Obcházení zákona (na rozdíl od zneužití práva) není samotným právním principem, například Dvořák ho podřazuje rozporu se zákonem, a tak by byl naprosto nedostatečným odůvodněním takového správního rozhodnutí. Doměření daně správcem daně totiž v případě obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ není vázáno na samotné obcházení zákona, ale až na jeho případný následek – absolutní neplatnost. To je také největší omezení obcházení zákona jako nástroje správce daně, protože ten lze aplikovat, pouze pokud způsobuje absolutní neplatnost předmětného právního úkonu. Tento závěr nám také napovídá, že z daňového hlediska není prakticky žádný rozdíl mezi rozporem se zákonem a obcházením zákona.

[36] Dle rozsudku 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005.

2.2.2 Absolutní neplatnost

Pro daňové účely je irelevantní, z jakého důvodu vlastně absolutní neplatnost[37] nastala, podstatné je posouzení daňových důsledků takto absolutně neplatných právních úkonů.

Následující výběr judikátů představuje základní vodítka k posuzování daňových důsledků absolutně neplatných právních úkonů:

- 2 Afs 9/2005 – 158 ze dne 29.4.2008 se týkal daně z převodu z nemovitosti neplatného převodu, jehož neplatnost byla zjištěna v paralelním soukromoprávním řízení. NSS jednoznačně uvedl, že soudy mají ex offo přihlížet k absolutní neplatnosti, obzvláště pokud tato neplatnost byla soudně deklarována. Toto se nikterak nepříčí posouzení stavu v době rozhodování správního orgánu (kdy neplanost smlouvy nebyla dokonce ani namítána). Správní orgán absolutní neplatnost smlouvy posuzuje jako předběžnou otázku, tj. musí své úvahy o neplatnosti odůvodnit (případně musí odůvodnit i posouzení platnosti v případě námitky účastníka řízení). Dalším logickým závěrem soudu bylo, že pokud nedošlo k převodu nemovitosti, tak nemohla vzniknout ani daň z takového převodu.
- 7 Afs 130/2009 – 200 ze dne 2.12.2010 a 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011 dávají návod, jakým způsobem posuzovat daňové důsledky absolutně neplatných právních úkonů. První rozsudek zmiňuje tzv. ekonomickou logiku, tj. správce daně má vycházet z uskutečněných plnění a povinností. Druhý rozsudek se zase týká případu, kdy určitý právní úkon je absolutně neplatný, ale strany tuto neplatnost nijak nereflektují. Oba rozsudky tak směřují správce daně k zohlednění toků finančních prostředků mezi stranami, zejména pokud odpadl právní důvod pro absolutní neplatnost.
- 5 Afs 22/2011 – 72 ze dne 16.11.2011 řešil nájemní smlouvu a rekonstrukci dotčené nemovitosti nájemníkem, kde se nájemní smlouva ukázala jako neplatná. Správce daně doměřil daň, protože domnělý nájemník rekonstruoval

[37] Absolutní neplatnost můžeme zařadit pod obcházení zákona jako důsledek, anebo ji lze zařadit jako nadřazený pojem pro jakýkoli důvod (vada v náležitostech právního úkonu, rozpor se zákonem, obcházení zákona, rozpor s dobrými mravy a další).

cizí nemovitost bez právního důvodu. NSS zdůraznil odlišnost soukromého a veřejného práva, zejména že daňové právo může právní skutečnost posoudit odlišně od soukromého práva. NSS uvedl, že absence právního důvodu ještě sama o sobě neznamená, že náklady na rekonstrukci nemohly být účelně vynaloženy (jedna z podmínek daňové uznatelnosti nákladů).

2.2.3 Shrnutí k obcházení zákona dle § 39 OZ

Pokud tedy správce daně zjistí obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ, musí nejprve v rámci předběžné otázky posoudit absolutní neplatnost takového právního úkonu zejména s ohledem na nevinnou stranu, dobrou víru a nabytá práva. Jestliže vyhodnotí právní úkon jako platný, musí hledat jiný nástroj a odůvodnění doměření daně než obcházení zákona. Jako alternativa se přímo nabízí zneužití práva (více viz níže), které je obsahově velmi blízké. V opačném případě správce daně posoudí daňové důsledky absolutní neplatnosti na základě ekonomické logiky a uskutečněných plnění stran, nikoli jen práva o povinnosti, která nemusí být vůbec uplatněna (např. neuplatnění nároku z titulu bezdůvodného obohacení v případě absolutně neplatné smlouvy). Obcházení zákona je tak velmi limitující ve svém uplatnění, které přímo závisí na vyslovení absolutní neplatnosti. Samotná definice obcházení zákona je velmi blízká zneužití práva, což implikuje myšlenku, že zneužití práva by obcházení zákona mohlo kompletně nahradit.

2.3 Zneužití práva

Ze všech nástrojů správce daně uvedených v této práci je zneužití práva nejuniverzálnějším. Nejčastěji používanou definicí zneužití práva v české judikatuře je ta od Viktora Knappa: *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené.“*

Samotný princip zneužití práva není žádnou novinkou. Historické kořeny principu sahají až do římského práva. V současnosti je nejbližším zakotvením zákazu

zneužití práva obsaženo v ustanovení § 3 odst. 1 OZ[38] a § 8 NOZ. Vzhledem k povaze zneužití práva a k místu jeho zakotvení v NOZ, příp. zákaz zneužití vlastnictví dle čl. 11 odst. 3 Listiny základních práva a svobod, většina autorů na tento princip pohlíží jako na soukromoprávní (relativně zvláštní kategorii, mimo rozsah této práce, by mohly tvořit případy zneužití práva státními orgány). Teorie[39] i důvodová zpráva NOZ jako sankci za zneužití práva uvádí neposkytnutí ochrany soudem, což je zásadní rozdíl od absolutní neplatnosti v případě obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ. Komentáře už bohužel více nenaznačují. V obecné rovině lze nicméně neposkytnutí ochrany soudem vykládat jako nepřiznání nároku zneužívající straně (daňový subjekt), příp. naopak potvrzení rozhodnutí správního orgánu (správce daně). Žádná literatura a přímo ani judikatura se nevyjadřuje k aplikaci takové sankce. Nabízí se zásadní otázka, jestli soudy mají ke zneužití práva přihlížet z úřední povinnosti. Judikatura nepřímo implikuje, že mají, protože velká část rozhodnutí správních orgánů, která se dostala až před NSS, v odůvodnění nic o zneužití práva neobsahovala, příp. byla správním orgánem posouzena jako zastřený právní úkon či obcházení zákona.

Velmi zajímavá je samotná diskuze o povaze zneužití práva, zda se jedná pouze o soukromoprávní princip či jej lze aplikovat i v oblasti daňového práva. Základním východiskem dle Knappa[40] je výkon subjektivního práva. Dle teorie práva rozlišujeme soukromá subjektivní práva a veřejná subjektivní práva, takže logicky lze uvažovat i o možnosti zneužití veřejného subjektivního práva. Přesně tento výklad můžeme nalézt v nejvýznamnějším rozsudku týkajícím se zneužití práva 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005. Daňový subjekt v uvedeném případě založil občanské sdružení, kterému poskytl daňové uznatelné dary, z nichž jemu a členům jeho rodiny občanské sdružení hradilo volnočasové aktivity. NS takové jednání shledal jako zneužití subjektivního veřejného práva, stejně jako ÚS, když potvrdil ústavnost předmětného rozsudku v usnesení III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2007.

---

[38] WINTR, Jan. *Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Vyd. 1. Praha: Karolinum, 2006, 278 s. ISBN 80-246-1246-1, s.146.
[39] PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 158 s. ISBN 978-80-86861-93-7, s.148
[40] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5, s. 184.

Ačkoli jsou závěry NSS[41] a ÚS velmi silným autoritativním argumentem, tak dle mého názoru se nemusí nutně jednat o subjektivní veřejné právo, ale právě o zneužití soukromého subjektivního práva. Tento názor vychází ze samé podstaty daňového práva. Daňové právo představuje soubor norem, na základě kterých se mimo jiné určí výše daňové povinnosti. Ovšem stanovení této daňové povinnosti se přímo váže na soukromoprávní úkony. Primárně totiž dochází k určitým činnostem soukromoprávní povahy jako například podnikání, zaměstnání a dalším transakcím mezi soukromoprávními subjekty (včetně státu, § 21 OZ), které se až sekundárně odrazí ve stanovení daňové povinnosti jednotlivých subjektů. Pokud tedy vezmeme zmíněný případ, kdy daňový subjekt „zneužil právo snížení základu daně o poskytnutý dar“, tak primárně se jednalo o darovací smlouvu a až sekundárně o snížení základu daně. Dle mého názoru lze považovat i samotné uzavření darovací smlouvy za zneužití práva. Nejedná se sice výslovně o „výkon subjektivního práva“ dle Knappovy definice, nicméně v rámci smluvní autonomie, která byla takto zneužita, došlo k uzavření darovací smlouvy s úmyslem „neodůvodněné újmy“ v podobě snížení základu daně. Smluvní svoboda daňových subjektů je základním předpokladem[42] pro samotnou možnost vyhýbání se dani.[43] Snížení základu daně o poskytnuté dary sice je veřejným subjektivním právem – daňový subjekt ho nemusí využít, ale racionální daňový subjekt bude svoji daňovou povinnost vždy pokud možno minimalizovat. NSS i ÚS mluví o veřejném subjektivním právu, ale ve skutečnosti je to pro svoji výhodnost prakticky automatický následek. Dalším argumentem je také samotná povaha, resp. způsob uplatnění, zneužití práva. Princip zneužití práva v soukromoprávních vztazích má obecně obrannou povahu, tj. poškozená strana použije princip zneužití práva jako štít. V rámci veřejného práva, v rukou správce daně, se z principu zneužití stává spíše meč, který je používán k doměřování daňové povinnosti. Argumenty existují jak pro soukromoprávní, tak i pro veřejnoprávní povahu, ovšem celkově se jedná spíše o teoretickou otázku, protože autoritativní judikatura soudů jasně mluví o veřejném subjektivním právu.

---

[41] Obzvláště rozsudek JUDr. Baxy, jehož rozsudky obecně patří k nejlepším.

[42] Například zaměstnanec bude mít už z podstaty závislého právního vztahu mnohem menší možnosti vyhýbání se dani než podnikatel či obchodní společnost, kteří takto limitování nejsou.

[43] Pro porovnání například ustanovení § 22 odst. 1 rakouského daňového řádu: *„Daňová povinnost nemůže být vyloučena nebo snížena zneužitím forem a možností poskytovaných soukromým právem.“*

2.3.1 Vztah k evropskému právu

Samostatnou kapitolou zneužití práva je jeho vztah k evropskému právu. Vzhledem k předmětu této práce, kterým je především česká judikatura, a k omezenému rozsahu práce se budu věnovat zneužití práva v evropském právu jen v krátkosti, přestože je k dispozici dostatečné množství literatury. Samotný princip zneužití práva nepředstavuje revoluční novinku, ale novota spočívá v jeho aplikaci v rámci daňového práva. Správní soudy občas hledají inspiraci pro odůvodnění, a tak se někdy vzhlédnou v judikatuře SDEU, která postupně vymezila vlastní a relativně propracovanou doktrínu zneužití práva. Vždy záleží, zda se na daný případ vztahuje evropské právo. Harmonizací některých nepřímých daní došlo k rozšíření působnosti evropského práva i na případy, které dříve spadaly výhradně do kompetence členských států. Většina těchto případů se týká daně z přidané hodnoty a soudy jsou poté povinny aplikovat domácí právo v souladu s právem evropským, včetně zohlednění judikatury SDEU. Inspirace domácích soudů je v takových případech naprosto správná. Trochu odlišná je ovšem situace, kdy neexistuje přesah do evropského práva. Soudy, např. i III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2007, pak někdy dle mého názoru až příliš sahají do evropského práva, což vyvolává dojem, že se jim v našem právním řádu princip zneužití práva nedaří ve vhodné podobě najít. Zneužití práva však představuje natolik obecný princip, že by ho soudy měly v rámci českého právního řádu nalézt. Evropské právo a zejména SDEU lze určitě vidět jako obecnou inspiraci, ale nemělo by sloužit jako náhražka nedostatečného odůvodnění.

Zneužití práva v oblasti daní je v evropském právu zakotveno zejména rozsudky SDEU ve věcech Emsland-Stärke[44], Halifax[45] a Weald Leasing[46].[47] Rozsudek Emsland-Stärke byl prvním, kde SDEU stanovil pro zjištění zneužití práva test, který se skládal z objektivní a subjektivní podmínky:[48]

---

[44] C – 110/99 Emsland-Stärke.
[45] C – 255/02 Halifax.
[46] C – 103/09 Waeld Leasing.
[47] Často bývá ještě zmiňován rozsudek C – 425/06 Italservice Srl., ale jeho přínos je po C – 103/09 Waeld Leasing naprosto minimální.
[48] C – 110/99 Emsland-Stärke, body 52 a 53.

- pravidla daná komunitárním právem byla formálně splněna, ale nebylo dosaženo jejich účelu, a
- úmysl získat výhodu z komunitárních pravidel jejich umělým splněním.

První podmínka se týká účelu určité normy a druhá podmínka motivu transakce. Test v rozsudku Emsland-Stärke byl testem obecným a jeho aplikace na daňové případy potvrdil rozsudek Halifax, který tento test opět trochu ujasnil:[49]

- výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice[50] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a
- z objektivních okolností vyplývá, že hlavním[51] účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

Objektivní podmínka zůstala v původní podobě, jen obsahově konkretizovala určité normy. Právě subjektivní podmínka je zajímavější v tom, že zde soud mluví o hlavním účelu transakce. Pojem hlavní účel transakce je nutno posuzovat spolu s dalším pojmem „běžné obchodní transakce“. Výkladu běžných obchodní transakcí se týkal rozsudek Weald Leasing. Spor spočíval v posouzení relativně složitého případu finančního leasingu, v důsledku kterého došlo k získání daňového zvýhodnění v podobě časového rozdělení plateb daně z přidané hodnoty na celou dobu finančního leasingu. Z rozsudku SDEU a zejména ze stanoviska generálního advokáta vyplývá, že „běžné obchodní transakce“ mají být měřítkem umělosti, která vede k získání daňového zvýhodnění.[52] SDEU svůj rozsudek postavil zejména na pojmu daňové zvýhodnění, které shledal v souladu s cíli šesté směrnice, která finanční leasing také upravuje.[53]

Jak bude ukázáno dále, judikatura NSS nedává úplně jasnou odpověď na vztah mezi „českým“ zneužitím práva a zneužitím práva dle SDEU. Zejména pojem „běžné

[49] C – 255/02 Halifax, bod 74 a 75.
[50] 77/388/EHS, Šestá směrnice Rady ze dne 17.5.1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu.
[51] Rozsudek C – 425/06 Italservice Srl. se týkal otázky, zda byl opravdu myšlen hlavní nebo jediný účel. SDEU potvrdil, že stačí, když je daňové zvýhodnění hlavním účelem.
[52] Stanovisko generálního advokáta k případu C – 103/09 Waeld Leasing, bod 33.
[53] C – 103/09 Waeld Leasing, bod 33.

obchodní transakce“ se nabízí ke srovnání s českým „rozumné uspořádání společenských vztahů“ dle následujícího rozsudku.

2.3.2 Zneužití práva dle NSS

Množství odkazů v novější judikatuře na původní rozsudek 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005 nedává pochyb o tom, že doktrína zneužití práva je dnes již podstatnou součástí daňového práva. Největším problémem je samotné vymezení obsahu zneužití práva a hranice jeho užití zejména ze strany správce daně jako nástroje postihující transakce, které jsou jinak formálně v souladu s textem zákona. Zmiňovaný rozsudek je ukázkovým případem zneužití práva (v rámci odůvodnění NSS, správce daně doměření odůvodňoval zastřeným právním úkonem), bohužel rozsudků s takto pečlivým odůvodněním není mnoho. Rozsudek vymezuje zneužití práva jako výkon práva, jehož důsledkem je neodůvodněná újma a právní normou nedovolený výsledek. Neodůvodněná újma a nedovolený výsledek nám samy o sobě nic nenapoví, protože v případech vyhýbání se dani bude neodůvodněnou újmou vždy ušlá daň a nedovoleným výsledek samotné vyhýbání se dani. NSS jako kritérium pro tento bližší výklad používá „rozumného uspořádání společenských vztahů“. Téměř bychom mohli říci, že soud má na mysli racionální výklad, přičemž racionální výklad je nutno odlišit od racionální snahy daňového subjektu k minimalizaci daňové povinnosti, neboť se nejedná o totéž. NSS shledal, že struktura financování soukromých potřeb skrze občanské sdružení (do určité míry racionální snaha daňových subjektů snížit svoji daňovou povinnost) přímo odporuje rozumnému uspořádání společenských vztahů (racionálnímu výkladu ZDP ohledně daňově uznatelných darů). Judikatura NSS bohužel neposkytuje bližší upřesnění „rozumného uspořádání společenských vztahů“, a tak nezbývá, než toto upřesnění pouze dovozovat.

Velkou část rozsudků týkajících se zneužití práva tvoří rozsudky přímo navazující na první rozsudek 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005, který názorně ukazuje zneužití daňové uznatelnosti darů, jimiž jsou nakonec financovány soukromé potřeby daňového subjektu. K NSS se dostalo ještě několik skutkově obdobných případů, které byly podobně rozhodnuty ve prospěch správce daně:

7 Afs 115/2004 – 47 ze dne 19.1.2006[54], 2 Afs 7/2007 – 101 ze dne 19.7.2007[55], 5 Afs 58/2011 – 85 ze dne 2.2.2012 a 1 Afs 10/2012 – 38 ze dne 7.3.2012. Všechny případy vykazují dva hlavní společné znaky. Zaprvé vždy existovalo úzké spojení mezi darujícím a obdarovaným a zadruhé obdarovaný buď nevykonával téměř žádnou činnost (peníze uloženy), anebo jeho činnost spočívala v úhradě soukromých potřeb napojených osob. Správce daně v takovýchto případech zneužití práva musí prokázat, že poskytnuté dary nejsou užívány v souladu se svým účelem, případně nejsou užívány vůbec. Správce daně sice nemusí nutně prokázat propojení či jiné vazby mezi darujícím a obdarovaným, ale takové skutečnosti taktéž podpůrně vypovídají o způsobu nakládání s darovanými finančními prostředky. Zjednodušeně řečeno, vždy se jednalo o skryté financování vlastních potřeb daňového subjektu nebo blízkých osob. Trochu zvláštním případem byl rozsudek 8 Afs 31/2006 – 59 ze dne 16.8.2007, kdy obchodní společnost poskytla dar odborové organizaci, která ho následně darovala zaměstnankyním obchodní společnosti. NSS uvedený účel posoudil jako oprávněný s tím, že se nejedná ani o obcházení zákona ani o zneužití práva. Dle mého názoru je tento případ už spíše v oblasti zneužití práva, protože zaměstnavatel chtěl odměnit své zaměstnankyně, a tak to provedl daňově výhodněji než by musel, pokud by tak odměnu poskytl přímo.

Další relativně početnou skupinou rozsudků ohledně zneužití práva jsou případy týkající se daně z přidané hodnoty, a to v podobě neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty. Právě tato oblast představuje přesah do evropského práva, ale jednotlivé rozsudky se odlišují v rozsahu, v jakém se odkazují na judikaturu SDEU. Zde je třeba podotknout, že by bylo také vhodné odlišovat, kdy se jedná o zneužití práva a kdy se jedná pouze o neunesení důkazního břemene daňového subjektu (např. u daně z přidané hodnoty prokázání přijetí zdanitelného plnění), protože z odůvodnění NSS občas toto oddělení znatelné mnohdy není:

- Rozsudek 9 Afs 43/2011 – 57 ze dne 12.1.2012 řešil neúměrné zdražení zdanitelného plnění na konci dodavatelského řetězce za účelem nadměrného

[54] Posouzen všemi instancemi jako zastřený právní úkon dle ustanovení § 2 odst. 7 ZDSP. NSS přesto rozhodnul ve prospěch správce daně, ale argumentace NSS byla slabá.
[55] Občanské sdružení vykonávala minimální činnost. Darované zdroje byly uloženy do pronajaté bezpečnostní schránky, a stanovy sdružení obsahovaly ustanovení, že po likvidaci sdružení budou zbylé finanční prostředky rozděleny mezi členy sdružení.

odpočtu daně z přidané hodnoty. Daňový subjekt sice byl schopen předložit formální daňové doklady, ale na základě pochybností správce daně už nebyl schopen prokázat, že ke zdanitelnému plnění opravdu došlo. NSS tedy potvrdil rozhodnutí správce daně zejména na základě neunesení důkazního břemena daňovým subjektem, nicméně se dále na konci svého odůvodnění vyjádřil, že případ vykazuje znaky zneužití práva, jak bylo také uvedeno v předchozích rozhodnutích. Tyto znaky spočívaly především v neprokázání zdanitelného plnění, v extrémním navýšení ceny v posledním článku dodavatelského řetězce a v tom, že uvedené obchody vůbec neodpovídaly tržním podmínkám, tj. byly velmi nevýhodné. NSS tak naznačil, že by mu stačilo pouhé odůvodnění na základě zneužití práva, tj. jádrem sporu nakonec ani nebylo, jestli daňový subjekt unesl či neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání zdanitelného plnění.

- Rozsudek 7 Afs 36/2010 – 104 ze dne 23.2.2011 se týkal fiktivních obchodů se zlatem a šperky, jejichž cílem by nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Obchody se děly v neobvyklých objemech, za nestandardních podmínek a pohledávky byly započítávány. NSS potvrdil rozhodnutí správce daně, který transakce kvalifikoval jako zneužití práva. Nejzajímavější na rozsudku je jeho odůvodnění zneužití práva. NSS shledal, že jednání uskutečněná mimo rámec obvyklých obchodních podmínek, která postrádají ekonomický smysl a s cílem získat zneužívající výhodu, jsou zneužitím práva. A jako by se NSS chtěl ujistit ve správnosti svého odůvodnění, tak pokračuje, že obdobné závěry vyplývají i z judikatury SDEU, zejména rozsudek ve věci Halifax. NSS už bohužel neupřesňuje rozdíly mezi svým vlastním odůvodněním a judikaturou SDEU. Obdobné skutkové okolnosti i způsob odůvodnění lze nalézt například také v rozsudku 9 Afs 1/2010 – 266 ze dne 21.4.2010.
- Rozsudek 2 Afs 83/2010 – 68 ze dne 26.1.2011 se týkal koupě bytové jednotky a následného uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Situace ovšem byla komplikována několika skutečnostmi – bytová jednotka byla pronajata jinému subjektu, který ji dále dal do podnájmu fyzické osobě, která všechny tyto subjekty (včetně původního vlastníka jednotky) přímo nebo nepřímo kontrolovala, poskytla půjčku na financování koupě a navíc fakticky

byt užívala před i po transakci. NSS nejprve sice zmínil předchozí judikaturu NSS ohledně zneužití práva, nicméně následně shrnul judikaturu SDEU, kterou přímo aplikoval na tento případ. Nejzajímavější část odůvodnění se týká hlavního účelu transakce (druhá, subjektivní podmínka dle Halifax), kde NSS pro posouzení hlavního účelu užil „rozumné uspořádání společenských vztahů“ dle své dřívější judikatury. Za rozumné uspořádání společenských vztahů by soud považoval vynechání pronajímatele a pronájem přímo konečné fyzické osobě. Taková transakce by byla osvobozena od daně z přidané hodnoty. NSS sice založilo svoje odůvodnění na judikatuře SDEU, ale při posuzování hlavního účelu transakce si pomohl pojmem dle své dřívější judikatury, který ale také není nikde upřesněn. Čapek[56] označuje tento rozsudek za „český Waeld Leasing“ pro jeho skutkovou podobnost. Čapek dále na základě výsledku obou případů shledává, že NSS stanovuje dle „rozumného uspořádání společenských vztahů“ vyšší požadavky na hlavní účel transakce než SDEU, který používá k posouzení „běžné obchodní transakce“. Dle mého názoru mají k sobě oba rozsudky relativně daleko, takže jejich srovnání v tomto stylu nepovařuji za vhodné.

- Rozsudek 1 Afs 35/2007 – 108 ze dne 17.12.2007 se týkal zpětného leasingu. Daňový subjekt si pořídil tiskařské zařízení na leasing a na konci leasingu ho odkoupil za cenu cca. 12 miliónů Kč (zůstatková hodnota v účetnictví). Následně daňový subjekt a leasingová společnost uzavřeli smlouvu o zpětném leasingu (zařízení prodáno zpět leasingové společnosti za cenu cca. 500 tisíc Kč s tím, že si jej společnost opět pořídí na leasing). Touto transakcí tak došlo tak k odepsání zbytkové hodnoty zařízení do účetnictví společnosti, což bylo rozporováno správcem daně. NSS situaci posoudil nejenom jako neunesení důkazního břemene daňovým subjektem (vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP), ale také jako zneužití práva. NSS se široce zabýval právě účelem transakce. NSS se snažil najít smysl z ekonomického hlediska, který taková transakce (kromě, dle slov soudu, obejití

[56] ČAPEK, Jan. Daňové plánování (jasněji) ve spárech ducha zákona. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2011, č. 4, s. 7-11, s. 9.

předpisů o odpisech) postrádala a zejména zde nebyl žádný zřejmý ekonomický užitek.

Další případy zneužití práva (potvrzeného NSS či nikoli) jsou už spíše jednotlivé a specifické případy, kdy správce daně nebyl před NSS úspěšný.

Rozsudky 2 Afs 173/2005 – 69 ze dne 27.7.2006, 7 Afs 72/2008 – 97 ze dne 15.1.2009 a dále ani rozsudek 5 Afs 65/2010 – 138 ze dne 30.9.2011 nepotvrdily rozhodnutí správce daně o tzv. švarcsystému. Odůvodnění rozsudků implikuje, že soud by byl spokojen s odůvodněním na základě zneužití práva za předpokladu, že by správce daně řádně prokázal závislou činnost mezi dotčenými stranami, což se v uvedených případech nestalo.

A konečně rozsudek 2 Afs 86/2010 – 141 ze dne 10.6.2011 týkající se srážkové daně při výplatě dividend do zahraničí. Zjednodušeně řečeno česká společnost vyplácela dividendy nizozemskému vlastníkovi, jehož mateřská společnost sídlila ve Velké Británii. Za normálních okolností podléhá výplata dividend 15% srážkové dani, ovšem v případě výplaty do zahraničí je výše daně ovlivněna mezinárodní smlouvou o zabránění dvojího zdanění. Nizozemí je specifické v tom, že tyto smlouvy se všemi dalšími státy dividendy (v obou směrech) osvobozují od zdanění.[57] Dividendy tak plynuly nejdříve do Nizozemí a následně do Velké Británie v plné výši. Správce daně relativně zmateně argumentoval právě i zneužitím práva. Ačkoli rozhodnutí správce vykazovalo značné vady, zejména nedostatečné zjištění a prokázání skutkového stavu, tak dle mého názoru se o zneužití práva jednat mohlo. Správce daně naznačil, že daňový subjekt prováděl relativně účelové transakce, jejichž cílem bylo především vyhnutí se srážkové dani. Pokud bychom na tento případ aplikovali rozumné uspořádání společenských vztahů, tak bychom relativně snadno mohli dojít k závěru, že mezičlánek v Nizozemí byl vložen pravděpodobně pouze za účelem osvobození dividend od 15% srážkové daně.

[57] Nizozemí je mimo jiné z tohoto důvodu velmi oblíbené jako článek řetězce při daňovém plánování.

2.3.3 Shrnutí ke zneužití práva

Porovnáme-li test zneužití práva NSS s testem SDEU, zjistíme, že oba k sobě mají velmi blízko. Test SDEU je formálnější, má jednu objektivní podmínku ohledně účelu právní normy a jednu podmínku subjektivní, kde hledá daňové zvýhodnění jako hlavní účel transakce. NSS se vyjádřil obecněji, ale taktéž operuje s účelem právní normy (žádoucí výsledek). NSS dále účel transakce porovnává s „rozumným uspořádáním společenských vztahů“.[58] NSS tak má v obecné rovině flexibilnější test zneužití práva než SDEU. V judikatuře NSS se objevují oba testy a do určité míry jsou trochu slučovány. Každopádně pokud NSS používá „rozumné uspořádání společenských vztahů“ tak se zdá, že jeho výklad je pro daňové subjekty přísnější, než jak by skutkové okolnosti hodnotil SDEU.

Shrneme-li judikaturu týkající se zneužití práva, dospějeme k závěru, že správce daně bývá úspěšný hlavně ve dvou typech případů. Prvním typem jsou případy darů. Dary jsou zpravidla poskytnuty občanskému sdružení, nadačnímu fondu nebo jiné osobě splňující výjimku pro daňovou uznatelnost, a tyto prostředky jsou dále použity ve vlastní nebo cizí prospěch, který naprosto odporuje účelu daru (dobročinný účel, bez nároku na protiplnění apod.). Základem úspěchu správce daně je prokázání, že peníze šly na jiný než deklarovaný účel, přičemž pro dokreslení okolností velmi pomáhá prokázání personální propojení dárce a darovaného. Druhým typem jsou případy odpočtů daně z přidané hodnoty. Daňový subjekt se podílí na transakcích, jejichž cílem je odpočet (často nadměrný odpočet, což také ukazuje na neobvyklost) daně z přidané hodnoty, na který by za normálních okolností neměl nárok. Správce daně má v takových případech často pochybnosti o opravdovosti určitých transakcí, ovšem ne vždy je úplně schopen fiktivnost transakcí prokázat (případně daňový subjekt je schopen unést důkazní břemeno). Z judikatury vyplývá, že právě i v takových případech je NSS ochoten podpořit správce daně. Správce daně musí prokázat, že se opravdu jedná o umělé transakce, jejichž hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Umělost transakcí bude nejčastěji prokázána transakcemi za neobvyklou cenu, s neobvyklým dodáním, s neobvyklým způsobem platby (často započtení), v neobvyklém objemu,

[58] NSS ještě zmiňuje vznik neodůvodněné újmy, ale ta bude spočívat vždy minimálně ve snížení daňové povinnosti.

propojeností osob a podobně. NSS podezřelé transakce podrobuje testu „rozumného uspořádání společenských vztahů“ (v porovnání s „běžnými obchodními transakcemi“ dle SDEU) a hledá ekonomický smysl mimo daňového zvýhodnění. Další typy příkladů zneužití práva sice existují, ale není jich mnoho. Za zmínku stojí případ zpětného leasingu, jehož podmínky byly tak neobvyklé (a postrádaly ekonomický smysl), že transakce byly označeny jako zneužití práva.

2.4 Krácení daňové povinnosti jiným způsobem

Krácení daňové povinnosti jiným způsobem je zakotveno v ustanovení § 23 odst. 10 ZDP: *„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.“*

Existuje jen několik málo rozsudků, které uvedené ustanovení v kontextu krácení daňové povinnosti jiným způsobem zmiňují. Čapek[59] a velká část judikatury NSS, která uvedené ustanovení zmiňuje, krácení daňové povinnosti jiným způsobem považují prakticky za čtvrtý nástroj správce daně. Například rozsudek 5 Afs 98/2006 – 77 ze dne 15.5.2007 uvádí, že se jedná o neurčitý právní pojem, který není možné přesněji definovat, a ten tak umožňuje správci daně určitou volnost při posuzování jednotlivých případů. Nabízí se otázka, jestli vůbec takovou volnost lze správci daně dát, protože samotná neurčitost takové normy by implikovala svévoli správního orgánu. Rozsudek 1 Afs 35/2007 – 108 ze dne 17.12.2007 zase v uvedeném ustanovení našel nikde nepsaný právní princip zákazu zneužití práva. Žádný jiný rozsudek tento názor neopakuje, a pokud toto ustanovení nebylo vyjádřením zneužití práva po dobu celé předchozí platnosti ZDP, tak není důvod, proč by se tam takové vyjádření mělo hledat až v roce 2007. Několik dalších rozsudků NSS užívá toto ustanovení poměrně velmi nejistým způsobem, přičemž nelze říci, že by existoval nějaký ucelený či systematický výklad. Sama neurčitost uvedeného ustanovení možná byla důvodem, proč ustanovení není prakticky používáno.

[59] ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2008, č. 6, s. 17-24, s. 23.

Výše uvedené rozsudky ustanovení § 23 odst. 10 ZDP do určité míry používaly jako nástroj ve smyslu samotného nástroje porovnatelného s prvními třemi, na základě kterého byla doměřována daň. Z rozsudků plyne, že tyto pokusy byly neúspěšné. Alternativně lze totiž na uvedené ustanovení pohlížet nikoli jako na čtvrtý nástroj správce daně, ale čistě jako návod pro stanovení skutečného základu daně poté, co dojde k doměření daně na základě jiných způsobů. Podobný výklad implikuje rozsudek 2 Afs 177/2005 – 51 ze dne 8.2.2007, ale je prakticky jediný. Uvedené ustanovení tak při tomto alternativním výkladu sice nepřináší ve své podstatě žádnou novou informaci nebo je skoro i zbytečné, nicméně v celkovém kontextu dává mnohem větší smysl. Navíc, pokud by se totiž mělo jednat o zvláštní nástroj správce daně, tak bychom takové ustanovení očekávali v ZSDP, příp. DŘ, a nikoli naprosto nevhodně a nesystematicky v ZDP.

3. Zhodnocení právní úpravy a úvahy de lege ferenda

Skutečný obsah právních úkonů dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, resp. dnešní ustanovení § 8 odst. 3 DŘ, byl velmi dlouho považován za hlavní nástroj správce daně, ale judikatura postupně tento instrument značně zúžila a tím ztížila jeho použití správcem daně. Správce daně musí důkladně prokázat zastřenou vůli daňových subjektů, což často může být prakticky nemožné. Nejčastěji správce daně narazil, protože projev i vůle stran právního úkonu byly ve shodě. Použití bude nejčastěji v případech, kdy darování zastírá určité plnění (výše zmíněný dar místo školného) a na případy švarcsystému (smlouvy o dílo místo pracovní smlouvy). V obou případech ovšem správce daně musí postupovat velmi důkladně k prokázání rozhodných skutečností. Celková použitelnost ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP a § 8 odst. 3 DŘ je tak značně limitována. Nelze očekávat rozšíření na jiné typy případů, protože správce daně prostě neunese důkazní břemeno.

Obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ taktéž zaznamenalo dramatický vývoj. Původní výklad dával rovnítko mezi obcházení zákona a absolutní neplatnost. Pozdější judikatura postupně takto nevybíravý přístup značně omezila a absolutní neplatnost vyhradila pouze pro případy, kdy není nevinné strany nebo veřejný zájem je silnější v porovnání s nabytými právy v dobré víře. V důsledku pokud jedna strana dotčeného právního úkonu byla v dobré víře (resp. správce daně není schopen prokázat zlou víru k obcházení zákona), tak právní úkon je platný. Problém s uvedenou konstrukcí je ten, že pokud správce daně vyhodnotí určitou transakci jako obcházení zákona, ale přesto platnou (nevinná strana), tak mu obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ nijak nepomůže. Celý důvod pro použití ustanovení § 39 OZ správce daně je právě absolutní neplatnost právního úkonu, na základě které doměří daňovou povinnost. Z judikatury vyplývá, že správce daně obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ často nepoužívá, a když už, tak předmětné transakce jsou platné pro přítomnost nevinné strany (lze si představit použití při prokázání propojenosti osob). Celková úspěšnost obcházení zákona jako nástroje je tak minimální.

Zneužití práva je nejflexibilnějším instrumentem ze všech. Zprvu byla nejvíce kritizována absence konkrétního zákonného ustanovení zakotvující zneužití práva v daňovém právu, ale v současnosti to je právě obecnost tohoto instrumentu, která je

jeho největším nebezpečím. NSS i ÚS doktrínu zneužití práva v daňovém právu potvrdily a NSS spolu s SDEU postupně svojí judikaturou zneužití práva přesněji vymezují. NSS je doktríně zneužití práva relativně nakloněn, pro správce daně i pro samotný NSS je to takový žolík, který je možno použít, když formální stav je v pořádku, ale výsledek je nespravedlivý. Někteří autoři[60] se obávají přílišného zásahu do právní jistoty, ale dle mého názoru se spíše jedná o snahu NSS o korekci nedostatečného (příp. vadného) zákonodárství. Sám NSS uvedl, že se jedná o *„materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)“* a ekvita se neohlíží na text zákona. Porovnáme-li tento přístup ekvity s přístupem SDEU (Halifax), tak lze nabýt dojmu, že NSS může být k daňovému subjektu značně přísnější. Ohlédneme-li se na judikaturu NSS, tak lze vypozorovat zejména dva typy případů. Prvním typem jsou opět dary, přičemž zneužití spočívá v jejich užití zpravidla ve vlastní prospěch, což odporuje účelům pro jejich daňovou uznatelnost. Druhým typem případů jsou neoprávněné odpočty daně z přidané hodnoty, které jsou výsledkem umělých transakcí. Jako třetí typ lze uvažovat o případech zpětného leasingu za neobvyklých podmínek, kde je bohatá zejména judikatura SDEU. Základním předpokladem aplikace zneužití práva je prokázání umělosti dotčených transakcí, což nejčastěji spočívá v neobvyklých obchodních podmínkách, propojenosti osob či různého právního posouzení určitých transakcí v různých státech[61].

Někdy bývá jako čtvrtý nástroj zmíněno krácení daňové povinnosti jiným způsobem dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP, ale jeho použitelnost jako nástroje správce daně nebyla judikaturou potvrzena. Několik málo rozsudků ho sice zmiňuje, ale z nich nelze činit prakticky žádné závěry. Dle mého názoru se naopak vůbec o nástroj správce daně nejedná, ustanovení pouze dává návod správci daně, že při zjištění krácení daně dle jiných způsobů nemusí stanovovat základ daně pouze z účetnictví. I při tomto výkladu je ustanovení nesystematicky v ZDP, přičemž bychom obdobné ustanovení očekávali spíše v ZSDP a DŘ.

---

[60] 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, s. 309.
[61] C – 277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH.

Skutečný obsah právního úkonu i obcházení zákona jsou relativně omezenými nástroji, které vedou k úvaze, zda je nelze přinejmenším zčásti nahradit zneužitím práva. Zejména obcházení zákona se v mnohém blíží zneužití práva bez nutnosti spoléhat se na absolutní neplatnost dotčených transakcí. Zprvu byla doktrína zneužití práva kritizována pro absenci konkrétního zákonného ustanovení a pro použití původně soukromoprávního principu v oblasti daňového práva. Obě tyto námitky postupně ustoupily do pozadí. Největším problémem zneužití práva je jeho neurčitost, která je tak v přímém rozporu s právní jistotou. Judikatura NSS a SDEU ovšem tuto neurčitost s každým dalším rozsudkem zpřesňuje. Poslední judikatura NSS už velmi striktně odlišuje jednotlivé nástroje.[62]

Současná právní úprava těchto nástrojů určitě není ideální. První instrument je v DŘ, druhý v OZ a ten nejdůležitější není v zákoně, natožpak v DŘ, vůbec. Krácení daňové povinnosti nepovažuji za samostatný nástroj, nicméně jeho umístění v ZDP je taktéž pochybné. Nabízí se relativně jednoduché řešení v podobě zneužití práva, které by se tak mohlo stát relativně širokým a velmi flexibilním nástrojem. Zneužití práva může kompletně nahradit obcházení zákona a přinejmenším částečně i skutečný obsah právního úkonu. Vzorem pro konkrétní zákonnou úpravu může být například ustanovení § 22 odst. 1 rakouského daňového řádu: *„Daňová povinnost nemůže být vyloučena nebo snížena zneužitím forem a možností poskytovaných soukromým právem.“* Vložením tohoto ustanovení do DŘ by se vyřešil problém konkrétního zákonného ustanovení, po kterém někteří tolik touží, a také problém povahy zneužití práva jako soukromoprávního principu. Ustanovení ovšem stále neřeší obecnost zneužití práva, protože ho prakticky řešit ani nemůže, to je úkol především pro soudy. Ačkoli u nás judikatura není formálním pramenem práva, tak přinejmenším pro zneužití práva jako nástroj správce daně judikatura materiálním pramenem prostě je.

[62] 1 Afs 33/2012 – 26 ze dne 15.8.2012.

4. Analýza judikatury

Tato kapitola obsahuje hlubší analýzu nejdůležitějších rozhodnutí pro jednotlivé nástroje. Judikatura je rozdělena věcně do částí dle jednotlivých nástrojů. Kapitola má sloužit zejména jako reference pro zaujatého čtenáře při čtení druhé kapitoly a obsahuje podrobnější úvahy, citace a doplňující informace. Začlenění těchto částí k jednotlivým rozsudkům by druhou kapitolu učinilo velmi nepřehlednou až nečitelnou.

4.1 Skutečný obsah právních úkonů

4.1.1 4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004

Tento judikát je ukázkovým příkladem tzv. teorie typové smlouvy, což byl druhý nejčastější výklad ustanovení § 2 odst. 7 ZDSP. Na rozdíl od teorie vůle je zde uvedené ustanovení vykládáno bez nutnosti zkoumání skutečné vůle účastníků:

„Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné ve věci je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu.“

Uvedený výklad měl pro správce daně velmi podstatnou výhodu v tom, že nemusel velmi obtížně zkoumat a dokazovat vůli daňových subjektů. Porovnáme-li uvedený výklad s dnešní judikaturou, tak dojdeme k závěru, že už se blížíme do oblasti obcházení zákona či zneužití práva, resp. ustanovení § 2 odst. 7 ZDSP tak vlastně bylo rozšiřováno i na jiné situace než jen na zastřené právní úkony (ve smyslu neshody vůle a projevu).

Naprosto stejné odůvodnění lze nalézt také například v rozsudcích 5 Afs 22/2003 - 55 ze dne 31.4.2004. nebo 5 Afs 23/2003 - 122 ze dne 16.3.2005.

4.1.2 1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005

Rozsudek je nejstarším zástupcem tzv. teorie vůle, tj. ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je vykládáno v přímé návaznosti na ustanovení § 41a odst. 2 OZ:

„Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že problematika zastřených (dissimulovaných) právních úkonů není specifickou otázkou finančního práva či daňového řízení, ale byla teoreticky důkladně a dlouhodobě rozebrána a prakticky aplikována především v oblasti občanského práva hmotného. V zájmu jednotného přístupu k týmž institutům v celém právním řádu lze proto sotva výsledky, k nimž dospěla civilistika a civilní judikatura ignorovat.“

Uvedený názor je v přímém rozporu s předchozí judikaturou tzv. teorie typové smlouvy (např. 4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004), protože přidává vůli stran zastřeného právního úkonu jako další faktor, který je nutno zohlednit. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno nese správce daně, tak musí dokázat nejenom skutečný obsah právního úkonu, ale také vůli stran ohledně chtěného a zastíraného právního úkonu.

Uvedený případ se týkal prodeje a opětovného nákupu akcií, jehož cílem bylo jejich přecenění (místo tvorby daňově neuznatelné opravné položky) v účetnictví. Z rozsudku vyplývá, že rozhodnutí správce daně postrádá dostatečné odůvodnění (porovnání vůle a projevu), aby mohl být učiněný právní úkon považován za zastřený. Soud navíc dochází k závěru, že se pravděpodobně vůbec o zastřené právní úkony nejedná, ale jedná se absolutně neplatné právní úkony z důvodu obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ:

„Tím ovšem nemá být řečeno, že právní úkony prodeje a následné koupě akcií, uskutečněné za účelem snížení daňového základu a s tím spojeného zkrácení výše daně z příjmů, a obejití povinnosti tvorby opravné položky, jsou platnými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tyto úkony neplatné z důvodu obcházení zákona; jde tedy o právní úkony in fraudem legis (§ 39 občanského zákoníku). Tyto úkony se nepříčí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku …“

Soud dále v odůvodnění přímo uvádí, že při posouzení dle § 39 OZ vycházel pouze z objektivního výsledku, nezávisle na úmyslu stran. Tato koncepce byla již překonána, dle současné judikatury neplatnost nenastává, pokud je zájem na ochraně dobré víry a práv v dobré víře nabytých nevinné strany takového právního úkonu.

V tomto případě by ovšem nebylo o neplatnosti pochyb, jelikož druhou stranou uvedeného nákupu a prodeje akcií byla dceřiná společnost. O ochraně dobré vůle nelze za takové situace vůbec uvažovat.

4.1.3 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007

Jedná se o zásadní sjednocující rozhodnutí týkající se skutečného obsahu právních úkonů dle původního § 2 odst. 7 ZSDP. NSS nejdříve shrnuje dosavadní rozporuplnou judikaturu, kterou dále uvádí na pravou míru spolu s obsáhlým výkladem týkající se simulace právních úkonů. Rozsudek sám shrnuje dosavadní rozporuplné proudy judikatury V předchozí judikatuře lze vysledovat dva hlavní názorové směry v podobě teorie typové smlouvy a teorie vůle a dále některé zvláštní rozsudky jako např. 5 Afs 123/2004 – 61 ze dne 13.5.2005, který zmateně označuje ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP za obcházení zákona.

NSS se v odůvodnění zabýval samotnou simulací právních úkonů, přičemž předpokládal vědomost a shodnou vůli obou stran (v opačném případě by se jednalo o omyl):

„Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastnící chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.“

Z uvedeného vyplývá, že v případě absolutní simulace je takový právní úkon pro absenci vůle absolutně neplatný (§ 37 odst. 1 OZ), zatímco v případě relativní simulace je platný skutečný právní úkon, který byl zastírán (po vzoru § 41a odst. 2 OZ). Soud z uvedeného výkladu dovodil, že ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP se tedy může aplikovat pouze na případy relativní simulace, protože tam došlo ke vzniku právního úkonu mimo

jiné pro dostatek vážné vůle. Dostatek vůle je tedy základním předpokladem pro aplikaci § 2 odst. 7 ZSDP:

„Správce daně tedy musí zkoumat … dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze … je-li prokázána neshoda mezí vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti.“

Soud se v uvedeném případě zabýval splacením obchodního podílu vložením nevymahatelných pohledávek s následným prodejem podílu za zlomek nominální hodnoty, čímž mělo dojít k jejich skrytému odpisu do nákladů. Základním problémem ovšem bylo, že správce daně se v napadeném rozhodnutí dovolával § 2 odst. 7 ZSDP, který předpokládá neshodu vůle a projevu:

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

Vyjádření soudu ohledně obcházení zákona zde pravděpodobně nebylo úplně přesné, pravděpodobně lze kromě obcházení zákona dle § 39 OZ uvažovat i o dalších možnostech jako například zneužití práva.

4.1.4 1 Afs 22/2012 – 53 ze dne 28.3.2012

Správce daně někdy mylně aplikuje ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP i na situace kdy projev a vůle jsou ve shodě a kde název smlouvy (nájemní) nepřesně popisuje její obsah (včetně poskytnutí služeb). Jak vyplývá z odůvodnění soudu, předpokladem simulace právního úkonu je rozdíl mezi vůlí a projevem, zatímco v tomto případě nešlo o simulaci, ale pouze o výklad smlouvy samotné:

„… některé smlouvy pojmenovány pouze jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor, jedná se dle jejich obsahu o smlouvy smíšené. Jejich obsah neodpovídá výlučně smluvnímu vztahu nájmu, ale též dalším smluvním vztahům. Smlouvy tak byly interpretovány dle jejich skutečného obsahu, nikoliv pouze dle jejich pojmenování, což odpovídá i soukromoprávním zásadám výkladu projevu vůle. S tímto posouzením se

zdejší soud ztotožňuje a uzavírá, že pro aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není v daném případě místo.“

Předmětem sporu byla smlouva, která sice byla označena jako nájemní (která jako taková byla osvobozena od daně z přidané hodnoty), ale kromě toho obsahovala řadu dalších ujednání ohledně poskytování služeb (které už dani z přidané hodty podléhají). Soud dospěl k závěru, že skutečnosti samy o sobě nezakládají zastřený právní úkon, protože zde chybí simulace, resp. strany nepředstíraly jiný právní úkon. Problém nebyl v samotném obsahu právního úkonu, který byl jasný, ale v kvalifikaci smlouvy pro účely daně z přidané hodnoty.

Domnívám se, že tento případ už je na samotné hraně aplikace ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, protože lze na uvedenou smlouvu nahlížet tak, že formální právní úkon byla smlouva nepodléhající dani z přidané hodnoty, zatímco zastřeným právním úkonem byla smlouva dani z přidané hodnoty podléhající. Samotná argumentace soudu k tomuto argumentu vůbec nemá daleko:

„S ohledem na obsah právních vztahů, tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě nelze plnění poskytované stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným stěžovatelkou, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle …“

4.1.5 1 Afs 33/2012 – 26 ze dne 15.8.2012

Nejnovější judikatura už ukazuje na jasné rozdělení jednotlivých institutů, zejména odlišení simulaci právního úkonu od obcházení zákona a zneužití práva:

„V případech neshody mezi vůlí a projevem vůle je nutné rozlišovat absolutní anebo relativní simulaci na straně jedné. V případech shody mezi vůlí a jejím projevem je dále možné zvažovat obcházení zákona (in fraudem legis), zneužití práva, anebo zcela zákonné konání v souladu s právem na straně druhé.“

4.2 Obcházení zákona

4.2.1 II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003

Jedná se o starší nález, který nejenomže obsahuje ukázkovou definici obcházení zákona, ale také ukazuje rozdílné přístupy NS a ÚS k neplatnosti právních úkonů dle ustanovení § 39 OZ:

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

V uvedeném případě se jednalo o půjčku, která byla zajištěna zástavním právem a kupní smlouvou s rozvazovací podmínkou, jejímž cílem bylo obejití kogentní úpravy o propadnutí zástavy. ÚS posoudil smlouvu jako obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ a tudíž od počátku absolutně neplatnou, k čemuž soudy mají přihlížet z úřední povinnosti. Všechny předchozí instance ovšem považovaly uvedenou kupní smlouvu za platnou – z odůvodnění NS:

„… kupní smlouva mohla být uzavřena s účelem obejít zákon, avšak ve svých dalších úvahách aplikaci uvedeného ustanovení zákona vyloučil s odkazem na skutečnost, že k případnému obcházení zákona (působícímu absolutní neplatnost) došlo z vůle obou stran, a je proto podle jeho názoru v rozporu s dobrými mravy, aby následků neplatnosti využila pouze jedna z nich.“

ÚS toto odůvodnění NS jednoznačně odmítl pro absenci zákonného podkladu. Uvedený případ ilustruje rozdíly mezi tzv. subjektivní a objektivní teorií. Objektivní teorie považuje za neplatný jakýkoli právní úkon obcházející zákon, zatímco subjektivní teorie neplatnost právního úkonu odvozuje od konkrétní situace, zejména úmyslu a dobré víry. Dle mého názoru ovšem výše uvedené odůvodnění NS je v uvedeném případě naprosto nevhodné vzhledem k motivům věřitele, kterého tak chrání.

4.2.2 II. ÚS 87/04 ze dne 6.4.2005

Nález se týkal dodatku nájemní smlouvy mezi obcí a soukromou osobou. Dodatek nájemní smlouvy byl za město učiněn starostou, ale už nebyl schválen radou, jak bylo vyžadováno zákonem. ÚS následně shledal uvedený dodatek platným, nicméně součástí nálezu je i nesouhlasné stanovisko. Nejzajímavějším faktem ovšem je, že i nesouhlasné stanovisko vycházelo ze stejného výkladu samotného ustanovení § 39 OZ:

„Ústavní soud kromě toho zdůrazňuje, že v soukromoprávní sféře ne každý rozpor se zákonem má automaticky za následek absolutní neplatnost právního úkonu. Smyslem ochrany legality v soukromoprávní sféře není jen ochrana zájmů státu, ale především ochrana soukromoprávních vztahů, tedy především ochrana smluvních vztahů podle zásady "pacta sunt servanda" (smlouvy se musí dodržovat).

V soukromoprávní sféře platí zásada, že co není zakázáno, je dovoleno. Proto každý zákonný zásah do této sféry je třeba vnímat jako omezení lidské svobody, a proto je nutno vykládat ustanovení o neplatnosti právních úkonů pro rozpor se zákonem restriktivně, a nikoli extenzivně.“

Každá neplatnost právního úkonu musí být vážena proti ochraně smluvních vztahů. Mohli bychom tedy dovodit i závislost na dobrých mravech a úmyslu subjektů.

4.2.3 2 Afs 9/2005 – 158 ze dne 29.4.2008

Rozsudek se týká vyměřené daně z převodu nemovitosti v návaznosti na kupní smlouvu, která byla později soudem deklarována absolutně neplatnou, a dále přezkumu absolutní neplatnosti jako nové skutečnosti v rámci přezkumu správním soudnictvím.

Obchodní společnost těsně před svým úpadkem vyvedla na spřízněnou osobu část svých aktiv, včetně několika nemovitostí. Správce daně následně společnosti doměřil daň z převodu dotčených nemovitostí, přičemž společnost v mezidobí upadla do insolvence. Insolvenční správce se proti vyměřené dani odvolal a následně proti rozhodnutí podal správní žalobu, kde argumentoval absolutní neplatností kupní smlouvy, na základě které byly nemovitosti převedeny.

V červenci 2004 nabyl právní moci rozsudek okresního soudu, který předmětnou kupní smlouvu označil za neplatnou a za vlastníka nemovitostí určil původní obchodní společnost. Správní žaloba byla v září 2004 zamítnuta, protože námitka neplatnosti smlouvy nebyla během daňového řízení vznesena a soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správce daně. Insolvenční správce proti rozsudku podal kasační stížnost, kde argumentoval, že nemohla být vyměřena daň z převodu nemovitostí, protože vzhledem k absolutně neplatné kupní smlouvě k žádnému převodu vlastnického práva nedošlo.

NSS se nejprve zabýval samotným vyměřením daně. V návaznosti na svou dřívější judikaturu (6 A 69/2000 – 55 ze dne 30.11.2005) došel k jednoznačnému závěru, že pokud nedošlo k převodu vlastnického práva, tak nemohla ani vzniknout daňová povinnost.

Stěžejní je ovšem odůvodnění týkající se soudního přezkumu, kdy NSS vychází ze skutkového a právního stavu v době rozhodnutí správního orgánu:

„Přestože se jednalo o neplatnost absolutní, která nastává ze zákona a ke které jsou orgány v souvislosti s probíhajícím řízením zásadně povinny přihlížet z úřední povinnosti, těžko lze žalovanému vyčítat, že tuto skutečnost při svém rozhodování nevzal v potaz. Mnohdy je totiž obtížné, ne-li nemožné, neplatnost kupní smlouvy zjistit, a je třeba soudního řízení a rozhodnutí, které ji deklaruje. V daném řízení tak lze na tuto skutečnost, která se stala jistou až právní mocí rozsudku okresního soudu, byť s účinky od samého počátku, nahlížet v jistém smyslu jako na skutkovou novotu, tedy okolnost, o které žalovaný během daňového řízení nevěděl, zatímco krajskému soudu v době řízení o žalobě byla již dobře známa.“

Krajský soud tedy v řízení o dani z převodu nemovitosti měl při svém rozhodování z úřední povinnosti zohlednit absolutní neplatnost nájemní smlouvy, obzvláště pokud již tato neplatnost byla deklarována pravomocným rozhodnutím. Na tom nic nemění absence námitky absolutní neplatnosti předmětné smlouvy v daňovém řízení. Soud tak měl zjišťovat skutkový stav v době rozhodování správce daně, tj. zjistit absolutní neplatnost smlouvy, která nastala již ex tunc.

4.2.4 7 Afs 130/2009 – 200 ze dne 2.12.2010

Uvedený rozsudek je další týkající se absolutní neplatnosti, který názorným příkladem shrnuje část předchozí judikatury (zejména nález I. ÚS 1169/07 ze dne 26.2.2009) ohledně povinnosti soudů přihlížet k absolutní neplatnosti právních úkonů ex offo a dále také dává návod správci daně pro hodnocení absolutně neplatných právních úkonů.

NSS byl ve své argumentaci velmi benevolentní:

„Jakkoli tedy lze z hlediska rychlosti a efektivity řízení stěžovatelce vytýkat, že uvedené argumenty uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, je třeba zároveň s ohledem na citovanou judikaturu Ústavního soudu konstatovat, že k případné neplatnosti úkonů, … byly všechny orgány veřejné moci povinny přihlédnout z úřední povinnosti … Otázkou platnosti smluv o postoupení pohledávek, jakož i existence těchto pohledávek a zástavních práv je zajištujících se v dosavadních řízeních žádný orgán nezabýval. Přitom již z tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti je zřejmé, aniž by bylo k tomu třeba provádět důkazy, že jí uváděné důvody neplatnosti mohou skutečně být dány, např. důvod spočívající v neurčitosti postupní smlouvy, a že tedy její argumentace není natolik zjevně absurdní nebo nepřípadná, aby mohla být Nejvyšším správním soudem shledána bez skutkového zkoumání nedůvodnou.“

Pro zrušení předchozího rozhodnutí soudem bylo dostatečné, aby námitka absolutní neplatnosti byla uplatněna až v kasační stížnosti za předpokladu, že předchozí orgány absolutní neplatnost neposuzovaly a důvody neplatnosti jsou teoreticky důvodné. Takový výklad klade relativně vysoké nároky na odůvodnění předchozích rozhodnutí, obzvláště pokud námitka absolutní neplatnosti byla vznesena až v kasační stížnosti.

Část odůvodnění, důležitá pro další judikaturu, se dále odkazuje na ekonomickou logiku, jako na hlavní kritérium hodnocení daňových důsledků právních úkonů, včetně těch neplatných:

„Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky …, může mít i

neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání …“

4.2.5 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011

Tento rozsudek je zajímavý ze dvou důvodů: významněji se vyjadřuje k situaci, kdy se strany absolutně neplatné smlouvy chovají, jakoby smlouva platná byla, a dále poučuje správce daně o posouzení daňových dopadů a způsobu odůvodnění takové transakce.

V dotčeném případě se jednalo o absolutně neplatnou nájemní smlouvu, kdy si strany vzájemně žádná plnění z titulu bezdůvodného obohacení nevracely, protože byly s faktickým stavem spokojeny:

„V případě, kdy smluvní strany nereflektují soukromoprávní důsledky absolutně neplatné nájemní smlouvy, nebude mít absolutní neplatnost této smlouvy za následek žádné relevantní daňové důsledky, a to bez ohledu na to, zda se tyto důsledky snaží vyvolat správce daně (vyloučení uhrazeného nájemného z daňově uznatelných nákladů pouze s odkazem na absolutní neplatnost smlouvy) či naopak daňový subjekt (vyloučení obdrženého nájemného ze zdanitelných příjmů pouze s odkazem na absolutní neplatnost smlouvy). Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě.“

NSS se podrobněji zabýval i povahou výnosů a nákladů takové absolutně neplatné nájemní smlouvy. Došel k závěru, že pokud strany nezohledňují její neplatnost, tak z daňového hlediska se jedná o příjmy a náklady, jakoby smlouva platná byla. Uvedené posouzení soudem se jeví jako vhodný a praktický způsob, jak řešit neplatnou nájemní smlouvu. Nejedná se ovšem o univerzální řešení, protože pokud by se jednalo například o prodej nemovitosti, kdy by smlouva byla od počátku neplatná, protože prodejce nebyl jejím vlastníkem, a strany by si z různých důvodů nevracely svá plnění, tak by zde opět vzniklo bezdůvodné obohacení, které ovšem bude mít odlišné daňové důsledky (např. daň z převodu nemovitosti pro nepřevedení vlastnického práva

nebo skrytý příjem prodávajícího v případě nenárokování bezdůvodného obohacení kupujícím). Nutnost individuálního postupu správce daně si uvědomuje i soud a oproti předchozí citované části odůvodnění soud následně pokračuje trochu opatrněji:

„Je na správních orgánech, aby ve svých rozhodnutích přezkoumatelným způsobem posoudily jak důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti, tak vliv soukromoprávních důsledků absolutní neplatnosti této smlouvy.“

Správce daně musí být při posuzování absolutně neplatných právních úkonů velmi opatrný, obzvláště pokud se strany neohlížejí na jejich neplatnost. Soud se jasně vyjádřil, že to je právě správce daně, který si musí posoudit absolutní neplatnost právních úkonů a jejich daňových důsledků, a následně své úvahy musí řádně zdůvodnit.

4.2.6 30 Cdo 4831/2010 ze dne 30.8.2011

Uvedený rozsudek se týkal dohody o vypořádání restitučního nároku mezi soukromou osobou a státním podnikem v likvidaci. Předmětem sporu byla platnost dohody, která kromě absence schválení dozorčí radou měla jinak všechny potřebné náležitosti. Povinnost schválení smluv dozorčí radou vycházela v tomto případě ze statutu dotčeného státního podniku, nicméně odůvodnění soudu lze bezproblémově vztáhnout i na jiné normy:

„Namísto strnulého lpění na formálním pojetí neplatnosti právního úkonu ve smyslu § 39 obč. zák. za každou cenu se objevují v literatuře i v judikatuře úvahy, akcentující zájem na zachování právní jistoty účastníků právního vztahu. Závěr, že určitý právní úkon je neplatný pro rozpor se zákonem nebo proto, že zákon obchází, se musí opírat o rozumný výklad dotčeného zákonného ustanovení. Nelze vystačit pouze s gramatickým výkladem. Významnou roli zde hraje především výklad teleologický. Je proto nutné se vždy ptát po účelu zákonného příkazu či zákazu.“

Uvedená část odůvodnění buď mluví o ustanovení § 39 OZ jako celku nebo užívá neplatnost vždy ve spojení s oběma instituty – rozpor se zákonem a obcházení zákona. Z toho a z důrazu na teleologický výklad můžeme dovozovat, že se závěry soudu týkají obou institutů. Dále lze z uvedeného dovodit, že soud při posouzení zda je

daný úkon neplatný vychází i z právní jistoty, což je podstatný vývoj judikatury NS směrem prosazovaným ÚS, viz např. II. ÚS 87/04 ze dne 6.4.2005.

NS v rozsudku dále rozvádí zohledněné faktory, při aplikaci ustanovení § 39 OZ:

„Pokud v daném případě zákon stanoví omezení jedné ze stran, aby uzavřela smlouvu, bez stanovení sankce, nevyplývá z toho, že taková smlouva je nezákonná a neplatná. Je-li tato smlouva nezákonná a neplatná, to závisí na zvážení dalších okolností, jako je veřejný zájem - zejména v tom smyslu, k čí ochraně je určeno předmětné zákonné ustanovení, dikce, smysl a účel zákona, následky pro nevinnou (druhou) stranu a další relevantní okolnosti. Pod pojmem následky pro druhou stranu je třeba vidět zejména ochranu dobré víry této strany a ochranu nabytých práv této strany. Tak lze učinit závěr, že v případě, kdy zákonné omezení směřuje pouze vůči jedné ze stran smlouvy, je třeba považovat smlouvu za neplatnou pouze výjimečně, a to tehdy, kdy by to bylo neslučitelné se smyslem a účelem daného zákonného omezení, přičemž zákonná úprava dotčená takovou smlouvou nemůže bez tohoto obstát.“

Velmi podstatné je zde vyjádření NS ohledně ochrany dobré víry a zákonného omezení pouze vůči jedné straně. Z pohledu správce daně tak bude pro aplikaci ustanovení § 39 OZ klíčové prokázání zlé vůle oběma stranám smlouvy, protože v opačném případě nebude moci v rámci předběžné otázky aplikovat obcházení zákona.

4.2.7 5 Afs 22/2011 – 72 ze dne 16.11.2011

Jeden z nejnovějších rozsudků, který přímo staví na základech daných rozsudkem 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011. Dává návod jak posoudit absolutně neplatný právní úkon z daňového hlediska.

Vlastník nemovitosti JM uzavřel se společností GL nájemní smlouvu v roce 2004, ve které se dohodli, že GL provede v následujících letech rekonstrukci objektu, přičemž po tuto dobu nebude platit žádné nájemné. Strany se dohodly, že po provedené rekonstrukci bude GL již platit určitou výši nájemného, což se také od roku 2008 dělo. GL za rok 2005 zahrnul do daňově uznatelných nákladů náklady, které vynaložil na uvedenou rekonstrukci. Správce daně předmětné náklady neuznal pro absolutní

neplatnost nájemní smlouvy a GL tak prováděl práce na cizím majetku bez jakéhokoli ujednání o vynaložených nákladech. Krajský soud se ztotožnil se stanoviskem správce daně, kdy za rozhodující považoval absenci právního vztahu k rekonstruované nemovitosti v rozhodné době.

NSS se nejprve zabýval samotnou absolutní neplatností nájemní smlouvy a jejích daňových důsledků. Navazoval na svůj předchozí rozsudek 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011:

„Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě. … Dle názoru zdejšího soudu je ze smlouvy ze dne 1. 1. 2004 zřejmé, že náklady byly vynakládány s tím, že po provedení oprav budou nemovitosti sloužit k podnikatelské činnosti. Jednání stěžovatele tedy nelze prvotně označit za jednání, které by postrádalo tzv. „business reason”. Jakkoliv smlouva nenaplňuje po formální stránce znaky platně uzavřeného nájemního vztahu, nelze však s její neplatností sensu stricto spojovat nemožnost uznat fakticky vynaložené náklady za daňově účinné, jak to učinily správní orgány i krajský soud.“

Daňová uznatelnost (§ 24 odst. 1 ZDP) nákladů je vázána na několik podmínek: skutečně vynaložené, v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, v daném zdaňovacím období, o nichž tak stanový zákon. Soud tedy konstatoval, že samotná absolutní neplatnost nájemní smlouvy nemůže sama o sobě znamenat, že se jedná o daňově neuznatelné náklady. Naopak jednání GL mělo určitý motiv podnikatelské činnosti (příjem, zisk). GL prokázal vynaložení nákladů a do určité míry lze dovodit i jejich souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, tj. první dvě podmínky daňové uznatelnosti nákladů.

NSS se pak zabýval už konkrétními daňovými důsledky celého uspořádání, které už zdaleka nejsou tak jasné - časové rozlišení a způsob vykázání nákladů jako zbylé podmínky daňové uznatelnosti:

„… zejména pokud se jedná o prokázání, zda se v daném případě jednalo o náklady vynaložené v roce 2005, zda o nich bylo účtováno s požadavky na jejich časové rozlišení dle ust. § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zda se jednalo o opravy či o technické zhodnocení dle ust. § 33 zákona o daních z příjmů apod. Tímto směrem správní orgány důkazní řízení dle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků nevedly, ani se nikterak nezaměřily na zjišťování sporných okolností. … Správní orgány se v rámci daňového řízení otázkou, co je opravou a co technickým zhodnocením (popř. co je jeho součástí), zda stěžovatel měl či neměl povinnost odepisovat, nikterak nezabývaly a omezily se jen na zkoumání platnosti nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 2004.“

GL tedy takové náklady mohl vynaložit, ale v průběhu celého správního řízení vůbec nebyla řešena otázka, jakým způsobem takové náklady zaúčtoval. Rozsudek není v tomto ohledu úplně jasným zdrojem, ale zdá se, že jakékoli časové rozlišení nákladů v účetnictví daňového subjektu chybí. NSS trefně uvádí, že správce daně by měl zvážit daňové důsledky pro vlastníka nemovitosti JM. JM i GL sice souhlasně tvrdí, že zde není žádná kompenzace ve prospěch JM, ale fakta naznačují, že JM získal nepeněžitý příjem v podobě zhodnocení své nemovitosti, který podléhá zdanění dle § 9 ZDP.

4.3 Zneužití práva

4.3.1 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005

Naprosto klíčový rozsudek pro doktrínu zneužití práva, která do té doby v rámci daňového práva prakticky neexistovala. Někdy je tento rozsudek označován jako „Potápěči“. Fyzická osoba, pan PB, založil na konci roku 1999 občanské sdružení, jež mělo v popisu svého účelu podporu všech možných činností od sportu, kulturu, umění až po životní prostředí. Členy občanské sdružení byly jen pan PB a členové jeho rodiny, přičemž příjmy sdružení byly tvořeny výhradně daňově uznatelnými dary od jeho členů. Správce daně zjistil, že veškeré výdaje občanského sdružení byly na osobní spotřebu jeho členů, např. předplatné do fitcentra, literatura, potápěčské vybavení, potápěčská expedice a další. Správce daně tak z tohoto důvodu dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP doměřil panu PB daň z příjmu fyzických osob v rozsahu darů poskytnutých občanskému sdružení. NSS zvažoval skutkové okolnosti jako zastřený právní úkon a shledal, že vůle i projev byly v souladu. Nemohlo se tedy jednat o aplikaci ustanovení §

2 odst. 7 ZSDP, jak byla transakce kvalifikována správcem daně. Podobně také zvažoval, jestli se nejedná o obcházení zákona:

„K právní kvalifikaci provedené krajským soudem Nejvyšší správní soud podotýká, že v dané věci se nejednalo o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Žalobce právní úkony, jež činil, nečinil naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné. Žalobcova vůle i její projev naopak byly pravé a nic nezastíraly, a to jak pokud jde o založení spolku, darování, tak i o odečet hodnoty daru od základu daně. Nejednalo se ani o obcházení zákona, neboť žalobce naopak postupoval zcela v souladu s dikcí zákona o daních z příjmů a vykonal právo, které mu-byť jen zdánlivě-podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů náleželo.“

NSS tak vyloučil zastřený právní úkon a obcházení zákona. NSS došel k závěru, že všechny formální podmínky pro daňovou uznatelnost daru byly splněny, ovšem vzhledem ke skutkovým okolnostem situaci vyhodnotil jako zneužití práva:

„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“

Jak je patrno, NSS si vypůjčil definici zneužití práva od Knappa[63] a aplikoval ji na uvedený případ. Tento rozsudek je relativně obsáhlý, protože odůvodnění nemohlo spoléhat na konkrétní zákonné ustanovení, a soud tak hledal argumenty v obecné právní teorii. Velká část odůvodnění se týká samotné interpretace daňových zákonů, kde NSS operuje s pojmem rozumného uspořádání společenských vztahů:

[63] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5, s. 184.

„Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva. Tak je tomu i v daném případě, v němž jde o zneužití subjektivního veřejného práva na odečtení hodnoty daru od základu daně ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů.“

Odůvodnění kvalifikuje toto zneužití jako zneužití subjektivního veřejného práva, což je dle mého názoru diskutabilní tvrzení. Jak je zmíněno v hlavní části práce, je otázkou, jestli nebylo zneužito spíše soukromé právo, resp. smluvní svobody, uzavřením dotčených darovacích smluv.

Zajímavé je, že s institutem zneužití práva přišel poprvé právě až NSS, do té doby ani jedna strana takový pojem ve svých vyjádřeních nepoužila. O to větší zvláštnost je v tom, že NSS označil kvalifikaci správce daně (zastřený právní úkon) za chybnou, nicméně rozsudek KS zůstal v platnosti – to lze odůvodnit buď absencí stěžovatelovi námitky špatného právního posouzení skutkového stavu anebo soud neposkytl ochranu jako sankci za zneužití práva (viz definice dle Knappa výše). Dle mého názoru se jednalo o druhý případ.

Argumentace soudu je relativně široká, soud dokonce úhrady volnočasových aktivit dětí pana PB občanským sdružením označuje za výživné, kterému věnuje další odstavec. Tento směr argumentace mi přijde přinejmenším nadbytečný, v horším případě vzdalující se podstatě věci. Naopak mnohem zajímavější se zdá další část odůvodnění:

„Nejvyšší správní soud podotýká, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato - ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je

zároveň pociťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“

Rozumné uspořádání společenských vztahů už bylo soudem zmíněno dříve, ale hledisko ekvity je nové. Problém s ekvitou je nejenom v její abstrakci, ale zejména v tom, že se najednou objevuje v daňovém právu. V soukromoprávních vztazích lze vážit spravedlnost jejich stran proti sobě, ale v případě daňového práva máme na jedné straně daňový subjekt a na druhé straně stát, resp. společnost. Tady už je definice ekvity o stupeň obtížnější, NSS ji označil jako spravedlnost a jako korektiv formálního pojetí práva. Přinejmenším v této definici ekvity se velmi blížíme principu dobrých mravů.

Pro další použitelnost zneužití práva je podstatná i další část odůvodnění:

„Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla; proto nelze např. předem paušálně říci, že o zneužití práva by se již nejednalo tam, kde by dalšími členy spolku byly tři, pět, deset či kolik dalších osob, mezi nimiž a žalobcem by již neexistovaly úzké rodinné vazby. Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností - ostatně právo není matematika -, kdy se zákazu zneužití-jakožto výjimky z pravidla - použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovském uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“

Odůvodnění vyvolává dojem, že soudy by mohly tohoto institutu využívat ke korekci vadného zákonodárství jménem ekvity (spravedlnosti).

4.3.2 C – 255/02 Halifax ze dne 21.2.2006

Rozsudek ve věci Halifax je nejdůležitějším rozsudkem týkajícím se doktríny zneužití práva v oblasti daní. Dřívější rozsudek Emsland-Stärke sice stanovil základní rysy a test zneužití práva, ale byl to právě Halifax, který potvrdil aplikaci zneužití práva

v daňové oblasti a dále upřesnil test zneužití práva. Společnost Halifax byla bankovním ústavem poskytující služby, které byly povětšinou osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Halifax potřebovala pro svoji činnost vybudovat několik administrativních center a tak provedla veškeré transakce přes několik svých dceřiných společností s takovým výsledkem, že Halifax uvedená centra buď měla v plném užívání, vlastnictví anebo v nájmu na 125 let. Ačkoli Halifax užívala centra ke své činnosti, tak uvedenými transakcemi došlo k tomu, že odpočet daně z přidané hodnoty v plné výši byl nárokován jejími dceřinými společnostmi. Britský správce daně situaci posoudil jako zneužití práva.

SDEU ve svých závěrech vycházel z testu zneužití práva z Emsland-Stärke:[64]

- výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a
- z objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

SDEU nejprve osvětlil cíl šesté směrnice a základního principu daně z přidané hodnoty, tj. daňovou neutralitu:

„Pokud jde v tomto ohledu o cíl systému odpočtů podle šesté směrnice, je třeba připomenout, že tímto cílem je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž v zásadě podléhají DPH“

Odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu tedy předpokládá odvedení daně na výstupu. Halifax ovšem provedla odpočet v plné výši, zatímco na výstupu podléhala dani z přidané hodnoty jen malá část jejích služeb. Tímto byla splněna první podmínka

[64] C – 255/02 Halifax, bod 74 a 75.

testu zneužití práva. K posouzení druhé podmínky SDEU poskytl návod, ale samotné posouzení nechává na národním soudu:

„Pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namístě připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže.“[65]

Druhá podmínka je tedy vázána na umělost transakcí, jejichž hlavním účelem bylo daňové zvýhodnění. Tento výklad se velmi blíží zneužití práva dle NSS.

Za zmínku stojí poznámka SDEU o způsobu doměření daně. Správce daně nemůže doměřit daň v plném rozsahu, ale pouze v takovém, který by odpovídal regulérním transakcím.[66]

4.3.3 III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2007

Toto usnesení bylo úspěšným testem ústavnosti stěžejního rozsudku NSS 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005, který postavil základy doktríny zneužití práva v daňovém právu. Odůvodnění ÚS nepřináší sice nic nového oproti napadenému rozsudku NSS, nicméně ve dvou částech je přece jen zajímavé pro vztah mezi zneužitím práva a obcházením zákona. První část se týká obcházení zákona:

„Institut zneužití práva povýtce nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření… To však neznamená, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné; jinými slovy, to, že konkrétní norma (zde kupř. zákon o daních z příjmů či daňový řád, jako předpisy veřejného práva) pojem zneužití práva neužívá (nepracuje s ním), neznamená, 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 vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky.“

[65] C – 255/02 Halifax, bod 81.
[66] C – 255/02 Halifax, bod 94.

ÚS tady používá oba instituty téměř jako synonyma (podobně viz nález IV. ÚS 319/05 ze dne 24.04.2006), takže jeho přesné pojetí obcházení zákona jako nástroje správce daně není úplně jasné. Druhá část se týká odůvodnění rozsudky SDEU. NSS vycházel pouze z právní teorie, zatímco ÚS, jakoby si potřeboval pomoci s odůvodněním, odkazuje na judikaturu SDEU ve věcech zneužití práva.

4.3.4 7 Afs 36/2010 – 104 ze dne 23.2.2011

Rozsudek názorně ukazuje situaci, kdy daňový subjekt je schopen formálně prokázat veškeré transakce, ale přesto je mu odmítnut nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pro zneužití práva. Případ se týkal obchodů se zlatem a šperky za účelem získání odpočtu daně z přidané hodnoty. Správce daně nabyl pochybnosti o skutečnosti předmětných obchodů a zahájil vytýkací řízení. Daňové doklady ke zboží a další formální náležitosti byly v pořádku, dokonce byla potvrzena i samotná existence zboží. V odůvodnění NSS plynule přechází od důkazní povinnosti daňového subjektu ke zneužití práva:

„Uskutečněním zdanitelného plnění se totiž podle zákona o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Nestačí proto předložit řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi. Doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH nelze považovat uměle vytvořený obchod. V takovém případě nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nárok plátcem daně nemůže být úspěšný, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně.“

NSS sice uznal, že všechny obchody splňovaly formální náležitosti, ale jejich účelem a hlavním důvodem byla daňová výhoda. Jako by si NSS nebyl úplně jistý svým odůvodněním, tak se odkazuje na judikaturu SDEU, zejména rozsudky Halifax a Italservice, které jeho závěry potvrzují.

Pro potřeby této práce jsou také velmi zajímavé okolnosti, dle kterých soud posuzoval umělost obchodu:

„Jednalo se o neobvyklý a ojedinělý obchod, zejména z hlediska objemu (136 563 698,31 Kč bez DPH), protože nikdy předtím, a ani poté, podobný obchod stěžovatel neuskutečnil. V rozhodné době, tj. v roce 2006 a 2007, nebyl zapsán v registru vedeném Puncovním úřadem, a nebyl tak oprávněn k obchodování s drahými kovy. Předmětné zboží nebylo prodávajícímu ve lhůtě splatnosti faktur, tj. 14 dní od jejich vystavení, zaplaceno, a úhrada byla provedena až po několika měsících (dne 6. 12. 2006) formou vzájemného zápočtu pohledávek. Podle sdělení dožádaného správce daně prodávající zahrnul prověřované faktury do zdanitelného plnění, ale vzniklou daňovou povinnost nesplnil. Jana Papageorgiuová byla v letech 1995 až 2003 členkou představenstva prodávajícího a v letech 2005 až 2007 jednatelkou stěžovatele. V roce 2002 se za kupujícího ALCIBIADE, a. s. účastnila obdobného obchodu se stejnou komoditou v celkové výši 200 723 361 Kč (z toho DPH 36 196 016 Kč) se společností GAB, a. s. jako prodávajícím, který rovněž nesplnil svou daňovou povinnost a kupující si uplatnil nárok na odpočet daně. Naprostá většina předmětného zboží, které stěžovatel koupil v červnu a červenci 2006 nebyla do 9. 8. 2007, kdy bylo zabaveno Policií ČR, použita k žádné ekonomické činnosti. Stěžovatel v roce 2006 prodal pouze nepatrnou část zboží, a to za 1 247 391,19 Kč, přičemž jeho pořizovací cena byla 2 968 636,45 Kč. Jednalo se tedy pro stěžovatele o značně nevýhodný prodej, neboť prodejní cena činila pouze 42 % pořizovací ceny nakoupeného zboží. Navíc prodej poloviny tohoto zboží (v hodnotě 672 240 Kč) se uskutečnil dne 1. 6. 2006, tj. téhož dne, kdy byl deklarován první nákup zboží od prodávajícího ALCIBIADE, a. s. V roce 2007 pak bylo prodáno pouze zboží za cca 100 000 Kč.“

Celý případ vykazoval řadu podivných okolností v rámci propojených osob. Umělost vytvořených obchodů tak zjevně byla dovozena na základě neobvyklých transakcí realizovaných za zvláštních nebo dokonce nevýhodných podmínek.

Závěr

Cílem práce byla charakteristika a vymezení skutečného obsahu právních úkonů, obcházení zákona a zneužití práva jako hranice daňového plánování. Všechny tři nástroje správce daně slouží k postihu vyhýbání se dani, tj. formálně správného chování v souladu s textem zákona, které ale popírá jeho smysl. Teprve v posledních sedmi letech prošly tyto nástroje dramatickým vývojem pod taktovkou judikatury NSS a SDEU, což se postupně projevuje na způsobu činnosti správce daně. Judikatura dnes relativně jasně od sebe rozlišuje tyto tři nástroje a postupně dochází ke zpřesňování v jejich vymezení a způsobu aplikace.

Skutečný obsah právních úkonů dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP (příp. § 8 odst. 3 DŘ), býval velmi oblíbeným nástrojem správce daně, ovšem ten ho používal v mnohem větším rozsahu, než jaký nakonec stanovil NSS. Nejprve existovaly dva výklady předmětného ustanovení v judikatuře NSS. Prvním byla teorie typové smlouvy, která se ohlížela pouze na objektivní výsledek posuzovaného právního úkonu. Druhým výkladem byla teorie vůle, která zkoumala vůli a projev stran a jejich shodu. O zastřený právní úkon se podle teorie vůle jednalo pouze tehdy, pokud strany vědomě uzavírají jeden právní úkon, aby zastřely právní úkon jiný. Klíčový rozsudek 1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007 rozpor mezi oběma teoriemi ukončil tím, že se přiklonil k teorii vůle. Judikatura k ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je plná případů, kdy se vůbec o zastřený právní úkon nejednalo, protože vůle i projev stran byl v souladu. Ve většině případů se ve skutečnosti jednalo právě o obcházení zákona nebo o zneužití práva. V současnosti je skutečný obsah právních úkonů omezen na případy švarcsystému a darů zastírajících úhradu závazku. V obou případech má správce daně velmi obtížnou pozici, protože musí provádět rozsáhlé dokazování a zkoumat vůli a projev stran.

Podstatou obcházení zákona dle ustanovení § 39 OZ je posouzení právního úkonu jako absolutně neplatného, načež správce daně doměří daň. Původní výklad obcházení zákona znamenal absolutní neplatnost pro všechny právní úkony, které byly obcházením zákona nehledě na úmysl stran. Tento výklad byl postupně značně oslaben výjimkou z tohoto pravidla, a sice že absolutní neplatnost nenastupuje, pokud je tu zájem (v porovnání s veřejným zájmem na neplatnosti) na ochraně nevinné strany a jejích práv nabytých v dobré víře. Správce daně se tak dostává do obtížné situace, kdy

pro stanovení absolutní neplatnosti, zpravidla v rámci předběžné otázky, musí prokázat zlou víru obou stran. Doměření daně na základě obcházení zákona stojí na určení absolutní neplatnosti, pokud toto nelze pro dobrou víru nevinné strany, tak ani nelze doměřit daň. Obcházení zákona je tak obtížně prokazatelné, zpravidla ho bude možné aplikovat, pouze pokud lze prokázat propojení osob a vyloučit tak dobrou víru. Úspěšnost správce daně v aplikaci tohoto nástroje před NSS je minimální. V této souvislosti je vhodné podotknout, že většinu případů obcházení zákona by mělo být možno postihnout institutem zneužitím práva, protože tyto nástroje jsou si svým obsahem velmi blízko.

Zneužití práva je nejmladším a také nejuniverzálnějším nástrojem správce daně. Zneužití práva bývá obecně definováno jako výkon subjektivního práva k neodůvodněné újmě, jímž se dosahuje nedovoleného výsledku. Zprvu bylo sporné, zda lze zneužití práva vůbec aplikovat v oblasti daní, ale judikatura NSS i SDEU takovou aplikace jasně potvrdily. Ačkoli judikatura vymezila obecný směr aplikace tohoto instrumentu, tak přesné vymezení neexistuje. SDEU má svůj test zneužití, který první podmínkou zkoumá porušení účelu právní normy a druhou podmínku motiv transakce. Pokud je porušen účel právní normy a hlavním motivem transakce je daňové zvýhodnění, tak se dle SDEU jedná o zneužití práva, a tedy právem nedovolené jednání. NSS má velmi podobný test, který není tak formální. Stěžejním kritériem v judikatuře NSS bývá „rozumné uspořádání společenských vztahů“, dle kterého NSS posuzuje umělost transakcí a v důsledku jestli se jedná o zneužití práva. Z dosavadní judikatury se zdá, že NSS umělost transakcí ve srovnání s SDEU posuzuje přísněji v neprospěch daňových subjektů. Objevují se zejména dva druhy případů. První typ případů je po vzoru rozsudku 1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005, který první použil zneužití práva v oblasti daní, a týkal se daňové uznatelnosti darů, které byly přes občanské sdružení použity na hrazení soukromých potřeb. Podobných případů bylo v následujících letech několik, správce daně dokazoval především vysokou propojenost dotčených osob a úhrady svých soukromých potřeb nebo potřeb blízkých osob. Druhý typ případů se týká odpočtů daně z přidané hodnoty. Zpravidla se jedná o soustavu transakcí, jejichž účelem je získání daňového odpočtu, ke kterému by jinak nedošlo nebo ne v takové výši. Správce daně má obvykle velmi velké potíže prokázat fiktivnost posuzovaných transakcí, protože daňové subjekty jsou schopny předložit formálně

bezvadné doklady, případně i prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně v takovém případě musí pro zneužití práva prokázat, že se jednalo o účelové transakce bez hospodářského smyslu, jejichž hlavním účelem bylo získání neoprávněného daňového odpočtu. Nejčastěji tedy správce daně prokazuje neobvyklost transakcí, neobvyklé platební či dodací podmínky, nevýhodné obchody, extrémní zdražení a podobně. Relativně často se případy zneužití práva týkají také leasingu, ale to je spíše doménou SDEU. Dále už jsou povětšinou pouze jednotlivé případy, které nemají mnoho společného. Zneužití práva má přinejmenším potenciál kompletně nahradit obcházení zákona. Správce daně ve zneužití práva dostal velmi zajímavý nástroj, při jehož použití na rozdíl od předchozích dvou nástrojů nemusí složitě zkoumat vůli nebo dobrou víru dotčených stran.

Uvedené nástroje tvoří hranici daňového plánování, tedy oblast, kam už daňoví poradci nesmí zajít. Zatímco skutečný obsah právních úkonů bude správcem daně pravděpodobně používán velmi selektivně, tak obcházení zákona bude používáno ještě méně. V tuto chvíli je řada na správci daně, jak vhodně se mu podaří aplikovat v praxi zejména zneužití práva. Judikatura NSS se až na výjimky týkala menších, případně jednodušších případů vyhýbání se dani. Správce daně byl velmi často schopen prokázat propojenost jednotlivých osob, neobvyklost či nevýhodnost obchodních podmínek. Lze pouze spekulovat, do jaké míry se správci daně podaří postihnout i složitější struktury užívané k vyhýbání se dani, které obsahují i zahraniční osoby.

Seznam zkratek

DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
NS	Nejvyšší soud
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
ÚS	Ústavní soud
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
TZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků

Zdroje

Monografie

AGRAWAL, Kaushal Kumar. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4004-407.

BROE, Luc De. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*. Amsterdam: IBFD, Academic Council, 2008. ISBN 90-872-2035-9.

EICKE, By Rolf. *Tax planning with holding companies - repatriation of US profits: concepts, strategies, structures*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009. ISBN 90-411-2794-1.

HENDRYCH, Dušan. *Právnický slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxii, 1459 s. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 959 s. Daně. ISBN 978-80-7263-616-7.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 111 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.

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.

MO, Phyllis Lai Lan a Foreword by Tang YUNWEI. *Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies*. 1. publ. Westport, Conn: Praeger, 2003. ISBN 15-672-0577-1.

PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 158 s. ISBN 978-80-86861-93-7.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xvi, 1450 s. Velké komentáře. ISBN 978-807-4004-285.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003, xv, 249 s. ISBN 80-717-9413-9.

ŠVESTKA, Jiří, Jiří SPÁČIL, Marta ŠKÁROVÁ a Milan HULMÁK. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxi, 1373 s. Velké komentáře. ISBN 978-807-4001-086.

THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN 90-411-9923-3.

WINTR, Jan. *Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Vyd. 1. Praha: Karolinum, 2006, 278 s. ISBN 80-246-1246-1.

Články

BURDA, Zdeněk. "Švarcsystém" v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2011, roč. 16, č. 8, s. 52-61.

ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2008, č. 6, s. 17-24.

ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2009, č. 1, s. 27-31.

ČAPEK, Jan. Daňové plánování (jasněji) ve spárech ducha zákona. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2011, č. 4, s. 7-11.

ČECH, Petr. Ještě k neplatnosti pro rozpor se zákonem. *Právní fórum: český právnický měsíčník*. 2009, č. 3, s. 95-101.

DVOŘÁK, Bohumil. Rozpor právního jednání se zákonem. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2011, č. 3, s. 28-35.

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.

NOVÁKOVÁ, Petra a Ondřej LICHNOVSKÝ. Obcházení zákona ve věcech daňových. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. Praha: C. H. Beck, 2008, č. 4, s. 125-130.

MERKS, Paulus. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. *Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č. 5, s. 272-281.

PETROV, Jan. Rozpor právního jednání se zákonem. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2011, č. 3, s. 36-43.

PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestný čin: 2. část. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. 2006, č. 1, s. 27-31.

SALAČ, Jaroslav. K problematice rozporu právního úkonu se zákonem ve světle § 39 občanského zákoníku - Obcházení zákona. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. Praha: C. H. Beck, 1997, č. 10, s. 510-513.

Judikatura Nejvyššího správního soudu

4 Afs 18/2003 – 127 ze dne 30.4.2004

5 Afs 22/2003 – 55 ze dne 31.4.2004

1 Afs 3/2004 – 63 ze dne 16.2.2005

5 Afs 23/2003 - 122 ze dne 16.3.2005

1 Afs 4/2004 – 100 ze dne 30.3.2005

5 Afs 123/2004 – 61 ze dne 13.5.2005

1 Afs 107/2004 – 48 ze dne 10.11.2005

6 A 69/2000 – 55 ze dne 30.11.2005

7 Afs 115/2004 – 47 ze dne 19.1.2006

2 Afs 173/2005 – 69 ze dne 27.7.2006

2 Afs 177/2005 – 51 ze dne 8.2.2007

1 Afs 73/2004 – 89 ze dne 3.4.2007

5 Afs 98/2006 – 77 ze dne 15.5.2007

2 Afs 7/2007 – 101 ze dne 19.7.2007

8 Afs 31/2006 – 59 ze dne 16.8.2007

1 Afs 35/2007 – 108 ze dne 17.12.2007

2 Afs 9/2005 – 158 ze dne 29.4.2008

9 Afs 186/2007 – 59 ze dne 14.5.2008

9 Afs 106/2007 – 81 ze dne 19.6.2008

7 Afs 72/2008 – 97 ze dne 15. 1. 2009

1 Afs 24/2009 – 71 ze dne 13.5.2009

8 Afs 27/2009 – 59 ze dne 23.10.2009

9 Afs 1/2010 – 266 ze dne 21.4.2010

1 Afs 11/2010 – 94 ze dne 13.5.2010

7 Afs 130/2009 – 200 ze dne 2.12.2010

2 Afs 83/2010 – 68 ze dne 26.1.2011

7 Afs 36/2010 – 104 ze dne 23.2.2011

9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31.3.2011

2 Afs 86/2010 – 141 ze dne 10.6.2011

1 Afs 53/2011 – 208 ze dne 8.9.2011

5 Afs 65/2010 – 138 ze dne 30.9.2011

5 Afs 22/2011 – 72 ze dne 16.11.2011

9 Afs 43/2011 – 57 ze dne 12.1.2012

5 Afs 58/2011 – 85 ze dne 2.2.2012

1 Afs 10/2012 – 38 ze dne 7.3.2012

1 Afs 22/2012 – 53 ze dne 28.3.2012

1 Afs 33/2012 – 26 ze dne 15.8.2012

Judikatura Nejvyššího soudu

7 Tdo 1301/2003 ze dne 10.3.2004

6 Tdo 250/2005 ze dne 30.5.2005

30 Cdo 4831/2010 ze dne 30.8.2011

Judikatura Ústavního soudu

II. ÚS 119/01 ze dne 1.4.2003

II. ÚS 87/04 ze dne 6.4.2005

IV. ÚS 319/05 ze dne 24.04.2006

III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2007

I. ÚS 1169/07 ze dne 26.2.2009

Judikatura Soudního dvoru Evropské unie

C – 110/99 Emsland-Stärke

C – 255/02 Halifax

C – 425/06 Italservice Srl.

C – 103/09 Waeld Leasing

C – 277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH

Abstrakt

Cílem mé práce je analýza a charakteristika obcházení zákona, zastřených právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování. Tyto tři nástroje umožnují správci daně postihovat vyhýbání se dani, což v důsledku stanovuje limity pro daňové plánování.

Práce se skládá ze čtyř kapitol. První kapitola se věnuje daňovému plánování, vyhýbání se dani a zkrácení daně, jako způsobům snižování daňové povinnosti. Druhá kapitola sestává ze čtyř částí, první tři obsahují analýzu a charakteristiku obcházení zákona, skutečného obsahu právních úkonů a zneužití práva. Každá část vychází z obecné definice, která je dále přesněji vymezena judikaturou NSS a zakončena typovými případy použití. Čtvrtá část druhé kapitoly se krátce věnuje krácení daňové povinnosti jiným způsobem, které je některými autory považováno za podobný nástroj. Třetí kapitola obsahuje obecnější zhodnocení právní úpravy jednotlivých nástrojů a následně krátce úvahu de lege ferenda. Čtvrtá kapitola obsahuje hlubší analýzu nejdůležitějších rozhodnutí pro jednotlivé nástroje. Kapitola má sloužit jako reference při čtení druhé kapitoly.

Práce ilustruje typické případy jednotlivých nástrojů a uzavírá, že doktrína zneužití práva je tím nejdůležitějším, jelikož ostatní dva nástroje jsou velmi omezené ve svém rozsahu. Ačkoli český právní systém nikde výslovně nezmiňuje zákaz zneužití práva, tak nelze pochybovat, že správce daně podpořen správními soudu bude tento nový a mocný nástroj používat. Budeme si muset počkat na novou judikaturu, abychom přesněji mohli vymezit hranice tohoto nástroje.

Klíčová slova: skutečný obsah, obcházení zákona, zastřený právní úkon, zneužití práva, vyhýbání se dani, daňové plánování

Abstract

The purpose of my thesis is to analyze and characterize circumvention of the law, real content of legal acts and abuse of law in relation to tax planning. To combat tax abuse tax administrator has these three instruments available which in turn set limits of tax planning.

The thesis is composed of four chapters. Chapter One differentiates between tax planning, tax abuse and tax evasion as different methods of lowering tax liability. Chapter Two consists of four subchapters, first three containing analysis and characteristic of circumvention of the law, real contents of legal acts and abuse of law. Each of these subchapters builds upon general definition which is then refined by case law of the Supreme Administrative Court and concludes with typical cases. The fourth subchapter deals with “tax evasion by other means” which some authors consider a similar instrument. The third chapter summarizes the current legislative state of these instruments and offers some thoughts de lege ferenda. The fourth chapter contains deeper analysis of the most important case law relating to individual instruments. Chapter Four should serve the reader as a reference while reading Chapter Two.

Thesis illustrates the most typical cases of each individual instrument and concludes that the abuse of law doctrine is the most important one as the other two instruments is severely limited in scope. Although the Czech legal system does not explicitly mention the prohibition of abuse of law, there is no doubt that tax administrator backed by administrative courts will use this new and powerful instrument. We will have to wait for new case law to see the exact scope of this instrument.

Keywords: real content, circumvention of law, abuse of law, tax abuse, tax planning