

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Veronika Zachová

**Zneužití práva v české daňové legislativě
a judikatuře**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 24.6.2015

Čestné prohlášení

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

V Praze dne

Veronika Zachová

Poděkování

Ráda bych poděkovala JUDr. Michaelovi Kohajdovi, Ph.D. za vedení mé diplomové práce, cenné rady, trpělivost a připomínky, při jejím zpracování.

Obsah

Úvod.....	1
1. Pojmy a jejich vymezení	3
1.2. Daně a jejich systematika.....	3
1.1.1. Legální definice daně.....	4
1.1.2. Systém a rozdělení daní	5
1.1.3. Přímé daně.....	6
1.1.4. Nepřímé daně	8
1.2. Zneužití práva	11
1.2.1. Obcházení zákona	13
1.2.2. Dissimulovaný (zastřený) právní úkon	14
1.2.3. Optimalizace daně.....	15
1.2.4. Veřejná subjektivní práva	16
2. Zneužití daňového práva v české legislativě.....	18
2.1. Zákonná úprava zneužití práva	18
2.1.1. Meze použití principu zákazu zneužití práva	19
3. Zneužití práva v české daňové judikatuře.....	22
3.1. Zneužití práva v oblasti přímých daní.....	22
3.1.1. Vybrané případy zneužití práva v oblasti přímých daní.....	24
3.2. Zneužití práva v oblasti nepřímých daní.....	26
3.2.1. Nejčastější případy zneužití práva v oblasti nepřímých daní	27
3.2.2. Zásada neutrality DPH	27
3.2.3. Karuselové podvody a řetězení plátců	28
3.2.4. Výběr z judikatury a principy z ní vyplývající v oblasti DPH	32
3.2.5. Soulad s faktickým stavem.....	34
3.2.6. Prokázání vědomého zapojení.....	35
4. Zneužití práva v unijní legislativě.....	37
4.1. Prameny v oblasti přímých daní.....	37
4.2. Prameny v oblasti nepřímých daní	38
4.2.1. Účinek právních předpisů EU	39
4.2.2. Zásada priority práva EU	40
5. Zásada zneužití práva v unijní judikatuře	42
5.1. Počátky vývoje zneužití práva	44
5.2. Zneužití práva v harmonizované a neharmonizované oblasti	47

5.2.1.	Harmonizovaná oblast.....	47
5.2.2.	Neharmonizovaná oblast.....	54
5.2.3.	Opatření proti dvojímu zdanění versus svoboda usazování	58
6.	Závěr	61
	Seznam obrázků	65
	Zdroje	66
	Shrnutí v českém jazyce.....	73
	Resume in English	74

Úvod

Daně a daňová tematika jsou jedním z nejčastějších právních témat, se kterým se často setkáváme v běžném životě. Jedná se o praktický obor, který je pro běžného uživatele mnohem přístupnější než jiné právní obory. Provází nás téměř na každém kroku, v důležitých profesních či osobních etapách života. Příkladem může být nejen založení společnosti, její následný rozvoj a s tím spojené daňové povinnosti¹, ale i případy darování nebo dědictví.

Daňová povinnost² bývá často předmětem snah o její optimalizaci, tedy o to, aby celková daňová zátěž byla v mezích práva co nejmenší. Tento postup není možné komukoli vytýkat. Naprosto přirozeným jevem bývá, že se každý snaží o co nejmenší zmenšení svého majetku při plnění daňové povinnosti, navíc ochrana vlastnictví je jedním ze základních lidských práv³ chráněných Listinou základních lidských práv a svobod (dále jen „Listina“). Zcela běžné je tedy svůj majetek chránit a nakládat s ním podle libosti. Nicméně v případě jednání, které je na první pohled v souladu s právními předpisy, ale jeho účelem je neoprávněné získání výhody či nároku vůči správci daně či jiným subjektů, kteří řádně plní svou daňovou povinnost, se jedná o zneužití práva, které je přirozeně v každém demokratickém státě v rozporu s právním řádem.

Cílem mé diplomové práce je popsat a analyzovat problematiku, která vzniká v případech, kdy se někdo snaží, byť zdánlivě legálním způsobem daňové právo zneužít. V prvních kapitolách se zaměřím na vymezení základních pojmů, které jsou nezbytné k pochopení celé problematiky. Budu se zabývat nejen zneužitím práva jako

¹ Příkladem může být povinnost podat přihlášku na finanční úřad, při dosažení určité výše obrátu. Viz ust. §6 a násl. ve spojení s §94 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších ustanovení (dále jen „ZDPH“)

² „V rámci správy daní vzniká daňovým subjektům řada povinností, přičemž nejfrekventovanější z těchto povinností je právě daňová povinnost tvořená souborem povinností spočívajících v právech a povinnostech daňového subjektu spočívat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popřípadě strpět její vymožení, nebo za zákonem daných podmínek uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu.“ Důvodová zpráva k zák. 280/2009 Sb., daňový řád, ustanovení §3. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.psp.cz/sqw/text/orig2_sqw?idd=52503

³ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky. In: 2/1993. 16. 12. 1992. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=40453&nr=2~2F1993&rpp=15#local-content>

takovým, ale také chci upozornit i na další instituty, se kterými často bývá zneužívání práva zaměňováno.

Následně se v dalších kapitolách budu věnovat právní úpravě samotné zásady zneužití daňového práva, tedy i otázce zda vůbec nalezneme v některém z právních pramenů použitelnou úpravu této zásady. V posledních kapitolách se zaměřím na judikaturu, která je v oblasti tohoto tématu velmi obsáhlá. V kapitolách věnovaných pouze judikatuře se budu zabývat českou i evropskou úpravou. V případě české judikatury vymezím zásadu zneužití práva dle jednotlivých oblastí, ve kterých se nejčastěji vyskytuje. Těmi jsou například oblasti daně darovacích, daně z příjmů nebo daně z přidané hodnoty. Cílem poslední části práce bude zejména posoudit vliv judikatury na současný stav a posuzování jednotlivých případů v praxi. A to především, z jakého důvodu je kladen větší důraz na rozhodovací činnost soudů, než na pozitivní úpravu⁴.

K posouzení daných jevů ve své práci nejprve využiji metodu deskriptivní, následně pak při srovnávání jednotlivých judikátů a zdrojů, ze kterých jsem vycházela, metodu komparativní a analytickou. Své názory bych pak ráda vyjádřila pomocí metody indukce.

Hlavními zdroji při psaní mé diplomové práce mi byly zejména výše zmíněná judikatura, zákonná úprava dané problematiky, odborná literatura, komentáře k zákonné úpravě, důvodové zprávy k zákonům, a novinové a internetové články zabývající se touto problematikou.

⁴ Za pozitivní úpravu lze v podstatě považovat platnou úpravu, danou státem, respektive společenstvím států. Viz. HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009, xxii, s. 772, Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1

1. Pojmy a jejich vymezení

V souvislosti s daným tématem je nutno nejprve vymežit a definovat základní pojmy, které jsou nezbytné pro komplexní porozumění mé diplomové práci. Nejprve se budu zabývat daněmi, jejich jednotlivým rozdělením a systematikou. Dále se zaměřím na zneužití práva a jeho legální definici.

1.2. Daně a jejich systematika

Jednoznačně vymežit pojem daně není úplně jednoduchý úkol. V mnoha publikacích se setkáváme s různými definicemi jako například, že „*daní rozumíme transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému*“⁵, „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet*“⁶, „*příspěvky na subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti plátce daně*“⁷. Žádná z těchto definic ovšem nevystihuje podstatu daně zcela přesně.

Pokud bychom chtěli obsáhnout definici daně, musíme nepopíratelně zohlednit její zásadní atributy, kterou je zejména platební povinnost stanovená zákonem, za kterou není subjektům daně poskytnuto jakékoliv protiplnění. Daň je tedy povinností neekvivalentní.

Neekvivalentnost je vlastnost, která daně odlišuje od poplatků, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů, nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi.⁸ Při porovnání daní a poplatků dojdeme k závěru, že zaplacením poplatku daný subjekt uhradí částku nezbytnou pro činnost orgánu, nebo získá oprávnění pro určitou aktivitu. Příkladem může být v případě místních poplatků poplatek za užívání veřejného prostranství, kdy poplatek platí každý, kdo si osobuje jeho užívání na úkor ostatních, kteří by veřejné prostranství chtěli užívat a nemohou. Často se jedná o stánkový prodej či filmaře, kteří využívají veřejné prostranství za účelem prodeje svých výrobků nebo natáčení a platí za takové využití veřejného

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 287 ISBN 978-807-3801-557

⁶ Bakeš, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012, s. 154, Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁷ ENGLIŠ Karel: *Finanční věda*. Praha 1929, s. 82

⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012, s. 154, Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

prostranství poplatků obci, ve které se prostranství nachází. Tímto využíváním dojde k vyloučení možnosti běžně užívat veřejné prostranství ostatními občany a obec je za to kompenzována v podobě místních poplatků. Naopak u daní nevznikne žádné oprávnění něco užívat, není zde tedy ekvivalent k poskytnutému peněžnímu plnění od subjektu daně.

Mezi další vlastnosti daně dále patří jejich **přesné určení výše v příslušném daňovém předpise⁹**, přesné určení **termínu jejich splatnosti** a případně i určitá **pravidelnost** v peněžitém plnění, pokud se nejedná o daň jednorázovou.¹⁰

1.1.1. Legální definice daně

Jak již bylo výše zmíněno, přesné vymezení daně sice v žádném předpise nenajdeme, přesto však můžeme najít alespoň částečné náznaky úpravy legální definice¹¹. Pokud budeme postupovat hierarchicky, jako první v úvahu při vymezení daně přichází Listina. Ta ve svém čl. 11 odst. 5 stanovuje, že: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“, jedná se o vyjádření základní daňové zásady *nullum tributum sine lege*, která vyjadřuje, že stanovení daní je ústavou svěřeno parlamentu jakožto výlučnému nositeli zákonodárné moci¹². Jedná se o vyjádření institutu formální výhrady zákona. Listina tedy upravuje základní zásadu nezbytnou pro demokratické zřízení státu, dále také odlišuje pojmově daně a poplatky, ovšem samostatné vysvětlení těchto pojmů neobsahuje.

Dalším předpisem, kde nalezneme úpravu legální definice daně je zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), konkrétně jeho ustanovení §2 odst. 3. Tato definice je nicméně použitelná pouze pro účely daňového řádu, když sama stanoví, že: „*daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; peněžité plnění pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle*

⁹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 96 Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 978-807-2017-454

¹⁰ Jednalo například o daň darovací, po 1.1 2014 byla tato daň zrušena a příslušnou úpravu nalezneme v zákoně č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, viz ust. §3 odst. 3c . Novela byla provedena Zákonem opatřeními senátu č. 344/2013.

¹¹ „Legální definice je závazné vymezení významu určitého právního pojmu v zákoně.“ Viz. HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009, xxii, s., Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1

¹² FILIP, Jan.: *Ústavní právo České republiky. Základní pojmy a instituty, ústavní základy České republiky*, Václav Klemm, Brno, 2011, s. 181. ISBN 978-80-904083-8-8

tohoto zákona; peněžité plnění v rámci dělené správy.“. Z této definice je patrné, že zde nedochází k rozlišení daní od poplatků, což bohužel znamená, že není použitelná obecně. Dále tato definice nezohledňuje neekvivalentnost daně, která ji odlišuje od poplatků.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud chceme daně definovat, je nutné vycházet z teoretických poznatků a vlastností daně, legální definice jako taková přímo v zákoně upravena není.

1.1.2. Systém a rozdělení daní

Daňový systém je soustava daní, právně organizačně a technicky konstruovaná. Jedná se o systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, kontrolu a také systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují vůči daňovým subjektům.¹³ Systém daní souvisí s hospodářským a politickým uspořádáním daného státu. Každý stát si tedy sám určuje systém svých příjmů, přičemž státy k získávání svých příjmů nepoužívají jeden druh daně, ale několik druhů, které mezi sebou mají různé vazby.¹⁴

Jednotlivé daně, které jsou součástí daňové soustavy, je možné dělit dle různých kritérií. Jedním z kritérií je platební schopnost daňového poplatníka, podle které se daně dělí na daně osobní a věcné. Daně věcné jsou daně, které jsou vázány na objekt nebo činnost a nezohledňují tedy, zda je poplatník schopen daň zaplatit¹⁵. Významné dělení daní také provádí OECD nebo Mezinárodní měnový fond, jejichž roztřídění slouží pro sestavování státních rozpočtů. V mé práci se ale zaměřím především na rozdělení daní na přímé a nepřímé. Na tomto dělení lze totiž nejlépe demonstrovat problematiku, kterou se budu zabývat.

¹³ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, s. 119 Vysokoškolské právní učebnice. ISBN 978-807-2017-454, dále „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně*“, viz ust. §20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 294 ISBN 80-738-0155-8.

¹⁵ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ A kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s.156, Právní učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

1.1.3. Přímé daně

Mezi přímé daně řadíme především daně z příjmů a daň z nabytí nemovitých věcí. Teoreticky do této kategorie mohou patřit i daň darovací, jejíž úprava ovšem je v současnosti přesunuta do zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPřij“), a na území ČR zrušená daň dědická¹⁶.

Daň z příjmů je tzv. daní důchodového typu. Uvedené znamená, že postihuje důchod již při jeho vzniku. Její podrobné vysvětlení považuji pro účely této práce za velmi důležité, a to vzhledem ke skutečnosti, že se spolu s daní z přidané hodnoty vyskytuje velmi často v judikatuře, která se zabývá problematikou zneužívání daňového práva. Nejčastěji se přitom jedná o případy, kdy je příjem rozložen mezi více společností tak, aby daňová povinnost daného subjektu byla co nejmenší a zároveň již takový postup nelze zařadit pod daňovou optimalizaci. Jak bylo zmíněno již v úvodu, optimalizace daně je pro každého podnikatele, či fyzickou osobu přípustná, postihovány jsou ale ty případy, ve kterých je například zakládáno více společností s úmyslem rozložit příjem mezi tyto společnosti, a tím zmenšit příjem a tedy i daňovou povinnost.

Úprava daní z příjmů je obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zákon rozlišuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Zákon nejprve vymezuje fyzické osoby. Daňovými subjekty jsou především poplatníci. Poplatníky můžeme dělit na daňové rezidenty¹⁷, kteří jsou blíže specifikováni zákonem jako osoby, zdržující se na území České republiky alespoň 183 dní v kalendářním roce souvisle, anebo v několika obdobích, a daňové nerezidenty¹⁸. Předmětem daně z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. *„Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a*

¹⁶ Tato změna byla provedena v rámci českého právního řádu Zákonem o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: 340/2013. 2013, č. 340, 134. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

¹⁷ Mají zde bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Viz §2 odst. 2 ZDPřij

¹⁸ Ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Viz §2 odst.3 ZDPřij

udržení.“¹⁹ Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Sazba daně činí 15 %, může ji však ovlivnit tzv. solidární zvýšení.

Poplatníky daně z příjmu v případě právnických osob jsou právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy podle zákona č. 240/2013 Sb. o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Dále jimi jsou podfond akciové společnosti, fond penzijní společnosti, svěřenský fond podle občanského zákoníku a dále jednotka, která je dle právního řádu státu zřízení také poplatníkem.²⁰ Zdaňovacím obdobím²¹ je kromě kalendářního roku, hospodářský rok²², období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka a účetní období²³. Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem. Zákon dále negativně vymezuje, co už předmětem daně není, jako například příjmy získané nabytím akcie apod. Sazba daně je 19 %, u základního investičního fondu činí 5%.

Společná ustanovení v části třetí výše zmíněného zákona platí jak pro fyzické, tak i pro právnické osoby. V této části je upraven zdroj příjmů, základ daně, výměna podílů, fúze a rozdělení obchodních korporací, daňové odpisy, slevy na dani, zvláštní sazby a další.

Daň z nemovitých věcí je dalším druhem daně přímé. Jedná se o daň, která se váže na samotnou existenci majetku a je tedy daní majetkovou. Daň z nemovitosti tvoří daň z pozemků, a daň ze staveb a jednotek. Předmětem daně jsou pozemky na území ČR evidované katastrem nemovitostí,²⁴ u staveb a jednotek je předmět stanoven jako zdanitelná stavba a jednotka²⁵. Celkovou úpravu nalezneme v zákoně ČNR č.338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DzN“). Lze shrnout, že povinnost odvést tuto daň je spojena vždy s vlastnictvím předmětu daně.

¹⁹ §5 odst. 1 ZDPřij

²⁰ ust. §17 ZDPřij

²¹ Ust. §21a ZDPřij

²² Hospodářský rok je účetní období, které je zahájeno, kterýmkoliv jiným měsícem než lednem. Viz ust. §3 odst.2 zák. č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dále jen „ZoÚ“

²³ Období, za které účetní jednotka vyhotovuje účetní závěrku, jedná se zpravidla o dvanáct po sobě jdoucích měsíců, ve výjimečných případech se jedná o kratší či delší časový úsek. Viz. ust. §3 odst. 2 ZoÚ,

²⁴ §1 zákona ČNR č.338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ Jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá., dle ustanovení §1159 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“)

Mezi přímé daně je typicky řazena také daň z převodu nemovité věci. Ta ovšem byla v ČR zcela zrušena a nahrazena **daní z nabytí nemovitých věcí**. Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Kdo se stane subjektem, tedy poplatníkem daně bylo velmi diskutované téma, nakonec však zvítězila varianta, kdy poplatníkem daně je u většinového převodu koupí nebo směnou převodce vlastnického práva²⁶, pokud se strany nedohodnou jinak²⁷. Debaty nad změnou poplatníka ovšem neustávají ani po přijetí výše zmíněného zákona. Stávající vedení ministerstva financí opět zvažuje variantu, že poplatníkem se stane kupující. Novelu, uvedenou změnu zavádějící, poslalo ministerstvo financí k připomínkám, a to i přes námitky možného zvýšení cen nemovitostí.²⁸

1.1.4. Nepřímé daně

Základ nepřímých daní tvoří daň z přidané hodnoty. Jak již bylo zmíněno výše, jsou společně s daněmi z příjmů častým předmětem zneužívání daní. V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena v roce 1993. Postupem času přirozeně docházelo k novelizování, které je spojené zejména se vstupem České republiky do Evropské unie. Evropská úprava měla vliv především na zamezení zvýhodňování domácích výrobků a předcházení daňovým únikům v oblasti dovozu²⁹. Jedná se o daň neutrální³⁰, neúčelovou, sazbovou³¹ a ústřední³². V České republice je doplněna ještě spotřebními a energetickými daněmi. Tyto tak spolu tvoří veškeré daně nepřímé na území České republiky.

Daň z přidané hodnoty je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Předmět daně je uveden v §2 ZDPH, a je jím dodání zboží

²⁶ Senát odmítl, aby daň z nemovitosti platil kupující místo prodejce. *Hospodářské noviny* [online]. 12. 9. 2013 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-60701610-senat-odmitl-aby-dan-z-nemovitosti-platil-kupujici-misto-prodejce>

²⁷ §1 zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb.

²⁸ Daň z převodu nemovitosti by měl platit jen kupující, plánuje ministerstvo financí. *Hospodářské noviny* [online]. 10. 3. 2015 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-63660960-dan-z-prevodu-nemovitosti-by-mel-platit-jen-kupujici-planuje-ministerstvo-financi>

²⁹ Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.

Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.

³⁰ Vztahuje se na všechny podnikatelské aktivity a subjekty.

³¹ Výše je daná procentem nebo absolutní částkou z daného základu.

³² Daň je vybírána jen na území České republiky.

za úplatu, poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, pořízení nového dopravního prostředku za úplatu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku³³. Podmínkou pro to, aby šlo o předmět daně z přidané hodnoty je, aby byl výše zmíněný úkon proveden za úplatu a současně osobou povinnou k dani.³⁴ Subjekty daně jsou především osoby povinné k dani a plátcí. Osoby povinné k dani jsou veškeré fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost³⁵. Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne jeden milion korun.³⁶ Základní sazba daně je 21 %, první snížená sazba je 15 % a druhá snížená sazba je 10 %. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné plnění.³⁷

Daň z přidané hodnoty tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu ČR. Nelze ovšem generalizovat, že by za podobných podmínek jako u nás fungovala ve všech státech světa. Například v USA není zavedena vůbec. Dále ve státech mimo Evropskou unii je zdanění podstatně nižší³⁸. Podstatu daně z přidané hodnoty vysvětlím názorně na uvedeném příkladu. Výrobce zlatých šperků si nakoupí zlato k výrobě prstenu. Za koupi zlata zaplatí cenu včetně DPH, tato daň se nazývá daň na vstupu. Poté co zlatý prsten vyrobí, prodá ho konečnému spotřebiteli, který také zaplatí cenu prstenu včetně DPH, kterou nazýváme daní na výstupu. Tuto daň následně zlatník odvede jako plátcem daně státu. Od daně na výstupu nicméně může výrobce zlatých šperků odečíst daň na vstupu, přičemž v konečném důsledku odvede státu pouze rozdíl těchto dvou daní. Uvedený proces se označuje jako odpočet daně. Pokud daň na výstupu převyšuje odpočet, vzniká nám vlastní daňová povinnost. Ve chvíli, kdy nastane opačná situace a odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období, vrací se nadměrný odpočet a to do 30 dnů bez žádosti plátcem³⁹.

³³ V tomto případě se jedná o zboží, které pochází z třetího státu mimo Evropskou unii, uvnitř unie se jedná o pořízení.

³⁴ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s.156, Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

³⁵ Bližší definici obsahuje ustanovení §5 ZDHP

³⁶ Bližší definici obsahuje ustanovení §6 ZDPH

³⁷ §36 ZDPH

³⁸ DPH ve světě. *Firemnífinance.cz* [online]. 5.8.2012 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/360686-dph-ve-svete/>

³⁹ §105 ZDPH

Spotřební daně jsou také někdy označovány jako daně selektivní, přičemž stát jimi zatěžuje spotřebu určitých výrobků prostřednictvím zdanění při prodeji nebo výrobě. Historickým předchůdcem spotřebních daní byly tzv. akcízy, které sloužily ke zdanění zejména potravin při dovozu do měst. Spotřební daně jsou zaváděny především pro naplnění rozpočtu, někdy ovšem jako další důvod bývá uváděna ochrana zdraví před určitými škodlivými výrobky nebo látkami, jako jsou například cigarety. Jsou upraveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOSD“). Právní úprava prošla velkou změnou ve spojitosti se vstupem do Evropské unie. Harmonizace se dotýká především předmětu zdanění, který je díky ní přesně stanoven a nelze tedy zdaňovat jiné komodity než ty, které jsou v příslušné směrnici uvedeny⁴⁰.

Předmětem daně jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky. Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu⁴¹, oprávněný příjemce a dále také výrobce, kterému vznikla povinnost daň přiznat v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného oběhu. Základ daně je určen na jednotku u každého z výše vyjmenovaných výrobků zvlášť. Například u minerálních olejů se jedná o množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 l při teplotě 15 °C. Kupovat výše uvedené výrobky je možné pouze za cenu s daní, výjimkou jsou například tranzitní prostory mezinárodních letišť nebo paluby letadel. Sazba daně je opět stanovena podle druhu výrobku. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Energetické daně jsou daně ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny, někdy bývají označovány jako environmentální nebo ekologické daně. Zásadní význam pro úpravu energetických daní má unijní úprava⁴². Od 1.1.2008 byla zavedena tato daň i na území České republiky, jedná se o takovou daň, jejíž základ je určen fyzickou jednotkou, která

⁴⁰ Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. 2008. In: *Úř. věst. L 9, 14.1.2009, s. 12–30*. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32008L0118>

⁴¹ Viz ustanovení § 3g ZOSD: „*daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak, ...*“

⁴² Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, směrnice Rady 2004/73/ES ze dne 29. dubna 2004

má negativní vliv na životní prostředí⁴³. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc u všech tří zmíněných komodit.

1.2. Zneužití práva

Institut zneužití práva byl považován za fenoménem zejména občanského práva, ale své pevné místo má i v oblasti financí. Tento institut pronikl do veřejnoprávní problematiky českého daňového práva zásadním⁴⁴ judikátem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v roce 2005, úprava na unijní úrovni vznikala ovšem ještě dříve. Dle mého názoru se jedná o princip, který má interpretační funkci při výkladu práva, nehledě na to, zda se jedná o primární či sekundární úpravu⁴⁵.

Při zneužití práva přicházejí do konfliktu subjektivní práva osoby, která daný úkon provádí a hranice možnosti výkonu subjektivních práv, které jsou uvedeny v příslušném zákoně⁴⁶, tj. v příslušném daňovém předpise. Tento předpoklad je ovšem poněkud problematický v oblasti daňového práva vzhledem k velmi omezené úpravě zákazu zneužití práva. V případě finančního práva jde především o kolizi práva vlastnického a zákazu jeho zneužití⁴⁷, které přichází do konfliktu s oprávněným zájmem státu na výběru daně. Současně dochází k poškození ostatních účastníků těchto právních vztahů, v důsledku šikanózního chování subjektu, který zneužívá právo. Následkem takového chování je nerovné postavení ostatních účastníků soutěže na trhu a tedy neoprávněná výhoda.

Za zneužití práva je považováno chování zdánlivě žádoucí, které je sice fakticky chováním podle práva, ale jeho účelem je dosažení výsledku nedovoleného⁴⁸. Jedná se především o chování šikanózní vůči subjektivním právům druhých nebo jiného

⁴³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012, s. 190, Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. listopadu 2005, sp.zn: *1 Afs 107/2004 - 48*

⁴⁵ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Vyd. 1. Portland, Or.: Hart, 2011, p. 3,4 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

⁴⁶ HENDRYCH, Dušan. *Právníký slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2009, xxii, 1459 s. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

⁴⁷ Listina čl. 11 ods.3

⁴⁸ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 34-064-0177-5

oprávněného zájmu.⁴⁹ K tomuto institutu se vyjádřil i NSS, který konstatoval tvrzení podobné předchozí definici tedy, že: „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“⁵⁰ Ke zneužívání práva se také vyjádřil Ústavní soud, který taktéž téměř odcitoval Knappovu definici, označil, že „zneužitím práva (*abusus iuris*) je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného; specifickým případem zneužití práva je šikanózní chování (*šikanózní výkon práva*), které spočívá v tom, že někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem“.⁵¹ Judikatura nám tedy poskytuje určitou oporu pro stanovení hranice, kdy se jedná o zneužití práva. Ovšem tato hranice se v některých případech jeví jako velmi neostrá a často přichází do sporu s jinými právními principy.⁵²

Můžeme tedy konstatovat, že důležitým hlediskem při určení, zda se jedná o zneužití práva je tedy účel a následek chování, které se jeví zcela v souladu s právním řádem. Jedná se o neproporcionální využití vlastních subjektivních práv, kdy fakticky dochází k úmyslnému poškození či ohrožení subjektivních práv druhých nebo poškození či ohrožení oprávněného zájmu. Dále se přikláním k výkladu, že takovým chováním se velmi často oprávněný snaží o poškození subjektivních práv jiné osoby, jde tedy o šikanu⁵³. Šikanou můžeme vnímat jakoukoliv újmu či poškození jiných subjektů⁵⁴. V kontextu mé práce se jedná o újmu na úkor jiných daňových subjektů, která spočívá například ve snaze vyhnout se nebo zmenšit daňovou povinnost a způsobit škodu na příjmu státního rozpočtu. Tedy účelem je zneužití svého subjektivního práva, které má za následek dosažení neoprávněné výhody či újmy jiných.

⁴⁹ Například zájem státu na výběru daní jako příjmu státního rozpočtu.

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. listopadu 2005, sp.zn: *I Afs 107/2004 - 48*. Dostupné také z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0107_1Afs_0400048A_prevedeno.pdf

⁵¹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp.zn. ÚS III 374/06

⁵² Jako například princip právní jistoty, princip legality zdanění, rozumného zákonodárce

⁵³ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, s. 107 ISBN 978-80-86861-93-7.

⁵⁴ *Ibid*

Tento institut bývá často zaměňován s jinými teoretickými instituty, podrobněji se tomuto problému budou věnovat následující kapitoly. Nicméně je důležité stanovit si hned v úvodu, čím se zneužívání práva odlišuje zejména od obcházení práva a dissimulovaného právního úkonu. Znakem, který odlišuje zneužití práva od jeho obcházení je to, že se jedná o chování, které je sice zdánlivě dovolené, ale objektivní právo vůbec nezná předpoklady pro toto chování, tedy jaký druh chování je chováním dovoleným a jaký ne.⁵⁵ Zneužitím práva je chování, kdy využijí svá subjektivní práva na úkor jiných subjektivních práv a zároveň se zdánlivě chovám po právu, protože objektivní právo dané chování vůbec nepopisuje, ani nestanovuje, zda je skutečně po právu či nikoliv. Tímto se zneužití práva odlišuje od obcházení zákona, kde jednou z podmínek postihu obcházení zákona je jasná protiprávnost, tedy chování, které je podle dané normy zakázané a danou normou nepředvídané.

V případě veřejného práva vycházíme z předpokladu, že daňový subjekt činí vše, co mu není zákonem zakázáno⁵⁶. Může se tedy chovat způsobem, který je daňovými předpisy povolený. V případě zneužití práva dochází k zákazu daného chování a potažmo i jeho následků. Zákazem tedy dochází k znemožnění chování, které je povolené danou normou⁵⁷, nebo které není danou normou zakázané.

1.2.1. Obcházení zákona

Tento institut je velmi podobný institutu zneužití práva. O obcházení zákona hovoříme v případech, kdy se daný subjekt chová tak, jak mu to právní norma dovoluje, či přikazuje, ovšem se záměrem, aby dosáhl následku, který není v právní normě předvídaný a je nežádoucí.⁵⁸

Tento institut je judikaturou velmi hojně používán, přičemž kritériem, zda se jedná nebo nejedná o obcházení práva, je skutečnost, zda úkon směřoval k porušení zákona a dále musí být definován následek (výsledek chování) daný právní normou jako

⁵⁵ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s 62. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

⁵⁶ Listina čl. 2 odst. 3

⁵⁷ PULKRÁBEK, Zdeněk. *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, s 53. ISBN 978-80-86861-93-7.

⁵⁸ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, s.186 Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5

nepředvídatelný a nežádoucí⁵⁹. Při absenci předpokladů výše zmíněných se nejedná o obcházení zákona. Většinou se jedná o chování, kterým se daný subjekt snaží využít mezery v právu nebo určité nejasnosti v právu. Mohou nastat situace, kdy daňový subjekt využije mezery v zákoně a zároveň zákon neporuší. Jedná se z velké většiny o krátkodobé případy, které se snaží zákonodárce po jejich zjištění potlačit.

Ve veřejnoprávní úpravě zákon postihuje pouze chování, které je protiprávní. V případech, kdy se jedná o využití mezery v zákoně, je možné považovat za další rozdíl protiprávnost chování a jeho následný postih. V případě veřejného práva je postihováno pouze chování *contra legem*, tedy pokud někdo využije mezery v zákoně, nečeká ho postih v případě, že jednal v souladu s právem. Naproti tomu porušení zákazu zneužití práva má sankční povahu.

1.2.2. Dissimulovaný (zastřený) právní úkon

Institut, který je velmi podobný zneužití práva, je dissimulovaný právní úkon. Tyto dva instituty však není možné v daňovém řízení směřovat⁶⁰. Jedná se o jednání, kterým má být zastřen jiný právní úkon, kterým je právní úkon pravý.

Díky zakotvení materiální pravdy⁶¹ v daňovém řádu⁶², vychází správce daně vždy ze skutečného obsahu právního úkonu, je tedy jeho povinností zjistit veškeré rozhodné skutečnosti pro správu daní. Formálně může být tedy právní úkon označen v podstatě jakkoliv matoucím označením, ale směrodatný je pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení⁶³. Ústavní soud se k dissimulovanému právnímu úkonu vyjádřil tak, že podmínkou pro to, aby úkon mohl být posouzen jako úkon jiným

⁵⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6.4.2011, sp. zn. 1 Afs 106/2010 - 96

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010-94

⁶¹ Ust. §8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶² Za vhodnější byla považována úprava v předchozím zákoně č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, kde bylo stanoveno, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

⁶³ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010-, sv. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

úkonem zastřený, je zejména to, aby vůle stran tomuto zastřenému úkonu vůbec odpovídala, a také, aby byly splněny podmínky platnosti tohoto zastřeného úkonu.⁶⁴

Při posouzení výše zmíněných institutů je zřejmé, že zastřený právní úkon, ačkoliv jeho podstatou je taktéž využití práva ve svůj prospěch, se typicky vyznačuje tím, že pravému právnímu úkonu předchází formálně bezvadný úkon, kterým má být pravé jednání zastřeno. Tedy o zastřený právní úkon se jedná, pokud žalobce učinil právní úkony naoko (předstíral je) a snažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale v podstatě svými úkony práva zneužil⁶⁵. Zde je tedy patrné, že znakem zastřeného úkonu je provedení více úkonů, kdy jedním úkonem zakrývám úmyslně úkon jiný.

V případě zjištění, že taková situace nastala, má správce daně povinnost takový stav prokázat a musí přitom disponovat dostatkem důkazních materiálů o tom, že se někdo pokoušel takovým jednáním snížit základ daně nebo zvýšit daňovou ztrátu⁶⁶. Důkazní břemeno tedy nese správce daně a to i v případě, kdy nastane situace opačná, tedy ve prospěch daňového subjektu⁶⁷.

1.2.3. Optimalizace daně

Optimalizace je všeobecně chápána jako legální způsob minimalizace daně. Jedná se o snahu jednotlivých subjektů snížit daňovou povinnost legálním způsobem na minimum. V některých případech s tím zákonodárce dokonce počítá a také to umožňuje v podobě různých slev na dani, v jiných případech se jedná o vyhnutí se dani, respektive využití nedostatku úpravy, ovšem stále v zákonných mezích. V zahraniční literatuře se často setkáváme s výrazem *tax avoidance* (vyhnutí se dani), který je ovšem striktně odlišován od *tax evasion* (daňový únik), což je nelegální jednání, kterým se rozumí pravý opak legálního způsobu minimalizace a je považován za daňový únik.⁶⁸

⁶⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II.ÚS 1584/07 Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GefText.aspx?sz=2-1584-07>

⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48:

⁶⁶ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010-, sv. Daň.,s.74 ISBN 978-80-7263-769-0.

⁶⁷ *Ibid*

⁶⁸ KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

Dalo by se tedy říci, že za lehčí stupeň obcházení práva můžeme pokládat vyhnutí se dani, což je jednání, které bychom mohli i přes to, že může být považováno za nemorální,⁶⁹ označit jako snahu o optimalizaci daně. Jedná se o případy, kdy se subjekt povinný k dani snaží vyhnout daňové povinnosti tím, že využije nedokonalé formulace daňového zákona⁷⁰. Takové jednání není postižitelné, ale v některých případech se jedná o předstupeň daňového úniku.

1.2.4. Veřejná subjektivní práva

Vymezení veřejných subjektivních práv považuji za nezbytné z toho důvodu, že ve většině případů, které jsou judikaturou označovány za zneužití práva, se jedná o situace, ve kterých, se osoba povinná k dani, snažila o maximální využití svých subjektivních práv, které ovšem často bylo jen záminkou k pozdějšímu zneužití práva.

Subjektivní práva zaručují svým adresátům možnost chovat se způsobem objektivním právem nezakázaným, tj. *secundum et intra legem*⁷¹. (na základě a v mezích zákona). Stejně jako právo dělíme na veřejné a soukromé, tak i subjektivní práva v závislosti na tom, ve kterém odvětví práva jsou uplatňována, dělíme na soukromá a veřejná. Ústavní soud se k veřejným subjektivním právům vyjádřil následovně: „*Veřejná subjektivní práva jsou práva založena v normách veřejného objektivního práva, která směřují k realizaci obsahu zákonů ve sféře veřejnomocenských pravomocí. V oblasti výkonné moci realizované k veřejnosprávním účelům jde o taková subjektivní práva, jejichž obsah i výkon je determinován veřejnými zájmy, veřejnou mocí, a k jejichž založení či aprobaci je nutný aktivní úkon, či alespoň "respektování" veřejného subjektivního práva, založeného tzv. ze zákona, příslušným či příslušnými vykonavateli veřejné moci na vždy daném úseku. Veřejná subjektivní práva nejsou práva ani typově plně stejnorodá, podle svého obsahu se liší*“⁷².

Dalším významným korektivem, který souvisí s uplatňováním veřejných subjektivních práv, je předpoklad, že orgány veřejné moci, tj. i správce daně, se mohou chovat pouze

⁶⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s.38 *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

⁷⁰ *Ibid*

⁷¹ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxii, 1459 s.,s.1102-03, Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

⁷² Usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2007, sp. zn. IV.ÚS 345/06

způsobem, který jim výslovně dovoluje zákon, tj, *secundum legem* (podle zákona). Zatímco soukromoprávní vztahy ovládá dispoziční (smluvní) zásada, tedy vyznačuje se autonomií vůlí subjektů práva⁷³. Správce daně tedy nemá na výběr ve svém chování a musí striktně postupovat a chovat se jen tak, jak mu to zákon stanoví.

V kontextu tohoto tématu se fakticky stává, že někdo vykonává svá subjektivní veřejná práva zcela v souladu s právem, protože se jedná o jednání, které není zakázané. Správce daně na druhou stranu nemůže svévolně trestat jednání, pokud mu to zákon výslovně nepřikáže. Nastává tedy situace, kdy daný daňový subjekt žádný zákon neporušil. Tato situace, je tedy řešena principem zákazu zneužití práva, neboť dané jednání jde proti smyslu zákona, i když není výslovně označeno za protiprávní. Zároveň tento institut zůstává ve veřejném právu neupraven, z toho důvodu, že není možné tyto situace předvídat. V aplikaci zneužití práva je často spatřováno překročení pravomocí orgánu veřejné moci, a to právě kvůli postupu, který není zákonem upravený. Přesto shledávám tento institut více než potřebný, vzhledem k rychlému vývoji daňového práva a nemožnosti předvídat všechny možné důsledky chování daňových subjektů. Důležitým aspektem nezakotvení tohoto institutu rigidním způsobem je umožnění pružné reakce na velmi rychle se vyvíjející daňové právo v situacích, které mohou být nepředvídatelné.

⁷³ BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 347 s.,s102 ISBN 80-735-7030-0.

2. Zneužití daňového práva v české legislativě

Ačkoliv obecnou úpravu zneužití práva v české daňové legislativě nenalezneme, je nutno upozornit, že v oblasti soukromého práva a to konkrétně v Občanském zákoníku a jeho ustanovení §8 je zakotveno: „Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“ Tato zásada, která je uvozena hned v úvodu daného předpisu odkazuje zejména na případy, kdy osoba soukromého práva využívá své soukromé subjektivní právo mimo zákonné meze, ve snaze získat pro sebe prospěch na úkor druhých⁷⁴. Další speciální úpravu v tomto předpise nalezneme v souvislosti se zákazem zneužití vlastnictví a ochranou hospodářské soutěže⁷⁵.

V odborné literatuře je možné setkat se i s názorem, že daná problematika kodifikována být ani nemůže. V případě, že by se tak stalo, ztratil by tento institut svou pružnost a flexibilitu, která je zapotřebí při uplatňování tohoto institutu v jednotlivých konkrétních případech.⁷⁶

Ustanovení, které by obecně zákaz zneužití práva v daňové legislativě upravovalo, tedy v českém daňovém právu chybí. Přesto můžeme vycházet z principů, které jsou vyjádřeny zejména v daňovém řádu, následně pak z judikatury.

2. 1. Zákonná úprava zneužití práva

Jak bylo zmíněno již výše, výslovnou obecnou úpravu zneužití práva nenalezneme. Oporu při řešení případů zneužití práva nám však poskytuje §8 (3) DŘ, kde je zakotvena zásada materiální pravdy. Upřednostnění materiálního pojetí nalezneme také v souvislosti s podáním daňového přiznání dle daňového řádu. Ustanovení §70 (2) DŘ výslovně uvádí, že každé podání se posuzuje dle svého skutečného obsahu. V žádném z výše zmíněných ustanoveních není sice výslovně stanoveno, co by mohlo být považováno za zneužití práva, přesto jsou tato ustanovení určitým vodítkem, jak v případě zneužití práva postupovat. Důležitost těchto ustanovení spočívá zejména

⁷⁴ DVOŘÁK, Jan, Jirí ŠVESTKA a Michaela ZUKLÍNOVÁ. *Občanské právo hmotné*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 52 s. ISBN 978-807-4783-265.

⁷⁵ §§1012 a 2972 OZ

⁷⁶ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s 62. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

v tom, že v případě zneužití práva nastane situace, kterou zákon vůbec nepředpokládá. Jde o situace, které nemají oporu ani v dovoleném, ani v zakázaném chování. Tento institut ovšem nutí správce daně k vyvíjení takové činnosti, aby byl skutečný záměr úkonu odhalen, nehledě na to jak může být označen osobou povinnou k dani. Skutečný obsah právního úkonu vždy prokazuje správce daně⁷⁷.

V případě použití zásad veřejného práva bývá často mylně zmiňován Správní řád, potažmo zásady činnosti, které jsou uvedeny v jeho úvodních ustanoveních. Nicméně v tomto případě ho není možné použít, a to hned z několika důvodů. Za prvé je výslovně vyloučeno použití správního řádu⁷⁸, za druhé je sice možné v některých případech použít alespoň zásady správního řádu⁷⁹ i přes výslovné vyloučení použití předpisu, ale pouze v případě, že daný speciální předpis veřejného práva neobsahuje zásady vlastní. Tato podmínka není v případě daňového práva splněna, protože daňový řád sám upravuje zásady, kterými se řídí při správě daní.

2.1.1. Meze použití principu zákazu zneužití práva

Možnost použití tohoto principu je ovšem limitována. V některých případech přichází do rozporu s právy, která jsou garantována právními prameny na nejvyšší úrovni⁸⁰. Není tedy možné tento princip používat absolutně ve všech možných případech bez ohledu na ochranu jiných práv, zároveň přílišná kazuistika by této zásadě také neprospěla. Je tedy nezbytné zachovávat určitou proporcionalitu v souvislosti s mírou používání zákazu zneužití práva v konkrétních případech, tj. neuchýlit se k přílišné kazuistice a dbát na ochranu ústavně zaručených práv. Neméně důležité je zachovávat dostatečnou míru právní jistoty a nečinít překvapivá rozhodnutí, která by tento princip mohla narušit.

Princip právní jistoty⁸¹, jehož neodmyslitelnou součástí je princip legitimního očekávání, tedy předvídatelnost stabilních postupů orgánů veřejné moci⁸², tvoří jednu ze základních protivah, které jsou často argumentem k nepoužívání principu zákazu

⁷⁷ §92 odst. 5d DŘ

⁷⁸ Ustanovení §265 DŘ

⁷⁹ Ustanovení §177 zákona č.500/2004, Sb. správní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁰ Jako například ochrana vlastnictví čl. 11 Listina

⁸¹ Čl. 1 odst. 1 Ústavy

⁸² BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 54 Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

zneužití práva. Podle teorie a běžné praxe má tento princip zajistit, že budou vždy chráněna naše subjektivní práva a stát postihne sankcí realizaci subjektivního práva, kterou někdo poruší právní předpis a žádnou jinou situaci než zákonem předvídanou⁸³ stát nepostihne. NSS se o právní jistotě vyjádřil v tomto smyslu⁸⁴: „*právní jistota, tedy v nejobecnějším smyslu umožňuje spolehnout se na právo a důvěřovat v něj přičemž tato důvěra v právo musí být chráněna*“.

Dalším argumentem, který bývá často používán osobami povinnými k dani, a který je nutné také vzít v úvahu, je, že se nejedná o zneužití práva, ale vyskytuje se v dané situaci možnost dvojího výkladu. V takové situaci se totiž judikatura přiklání k názoru, že pokud je možný dvojí výklad v případě zmenšení majetku, použije se vždy mírnější varianta: „*při ukládání a vymáhání daní, tedy při odnětí části nabytého majetku, umožněném čl. 11 odst. 5 Listiny, je třeba v případě dvojího možného výkladu zákona (s ohledem na čl. 4 odst. 4 Listiny) dodržovat princip v pochybnostech mírněji (in dubio mitius)*“⁸⁵.

Tyto definice v některých svých bodech mohou vzbuzovat dojem, že vylučují použití principu zákazu zneužití práva. Dle výše zmíněných tezí, které jsou obecně uznávanými doktrínami, se předpokládá určitá obecnost právních norem. Problém ovšem nastává v situacích, kdy institut, který postihuje zneužití práva, není obsažen v žádné normě, respektive se můžeme pouze domnívat nebo ze smyslu normy odhadovat, že se jedná o jeho zakotvení. Na druhou stranu pokud by určitá protiprávnost jednání zakotvená v dané normě byla, jednalo by se zřejmě již o zmiňované obcházení práva.

Znovu je tedy důležité zdůraznit, že při zneužití práva nastávají situace, které jsou nepředvídatelné, a zákonodárce s nimi vůbec nepočítal. Jak tedy nutné zachovat princip legitimního očekávání, respektive právního státu, přičemž v případě, že nastane situace, která je pro všechny zúčastněné nová, zůstává převážně ponecháno na rozhodnutí soudů. Přestože je hranice vytyčení těchto dvou pojmů velice úzká, nesmí se dostat do rozporu s principem právní jistoty.

⁸³ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, s 184. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5

⁸⁴ Podání Nejvyššího Správního soudu k Ústavnímu soudu, ze dne 17. června 2010, sp. zn. 1 AO 1/2010-156

⁸⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 sp.zn IV. ÚS 666/02, dále také Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 9.2 2011, sp. zn. 1 Afs 82/2010 - 99

Judikatura, které se budu věnovat v následujících kapitolách, může sloužit jako klíč k určení proporcionality mezi těmito jednotlivými protipóly. Jednou z hranic, kterou judikatura vytyčila je zachování **rozumného uspořádání společenských vztahů**⁸⁶. Použití zásady zákazu zneužití práva přichází v úvahu tedy jen v případech, kdy převažujícím účelem hospodářské činnosti je dosažení neoprávněného daňového zvýhodnění.⁸⁷ Právě na tyto situace se v následujících kapitolách zaměřím. Mým osobním názorem zůstává, že princip zákazu zneužití práva nemůže do konfliktu s právní jistotou přijít, neboť šikanózní výkon práva často už svou podstatou řádný výkon práva narušuje, a proto se zdá argumentace právní jistotou v těchto situacích často neoprávněná. Navíc samotná ochrana takového chování by se mohla stát precedentem pro ostatní osoby vyhýbající se svým povinností.

⁸⁶ Rozsudek NSS, ze dne 10. 11. 2005, sp .zn .1 Afs 107/2004-48

⁸⁷ *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s 61. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

3. Zneužití práva v české daňové judikatuře

Tato kapitola pojednává o české judikatuře v oblasti zneužití práva. Jednotlivé podkapitoly jsou rozděleny dle druhu daně, kde se zneužití práva vyskytuje. Nejprve jsem se zaměřila na daň z příjmů, protože právě judikatura, týkající se této oblasti přinesla jedny z prvních rozhodnutí, zabývajících se zásadou zákazu zneužití práv v oblasti českého daňového práva.

3.1. Zneužití práva v oblasti přímých daní

Jeden z prvotních judikátů, který vnesl tento pojem do českého právního řádu, se týká právě přímých daní. A to konkrétně možností odpočtu daru od základu daně z příjmů.

NSS řešil v roce 2005 kasační stížnost, ve které se žalobce domáhal zrušení dodatečných platebních výměrů, které mu byly vyměřeny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Žalobce a členové jeho rodiny založili občanské sdružení, v němž nebyl krom rodinných příslušníků žádný jiný člen. Jediným příjmem daného sdružení byly pouze příspěvky od členů sdružení. Jednotliví členové si poté dle dikce §15 odst. 8 zákona ČNR č. 585/1992. Sb., v tehdejšímu znění, od základu daně odečetli hodnotu daru darovaného, tedy i hodnotu daru poskytnutou tomuto sdružení.

Těmito dary ovšem byly hrazeny ryze soukromé, či osobní aktivity rodiny, nebo příbuzných, jednalo se zejména o dary na různou sportovní činnost, vzdělávání, jazykové kurzy apod. NSS sice konstatoval, že: „*Příbuzenský poměr dárce ke členům občanského sdružení je irelevantní*“⁸⁸ a poskytnutí peněz občanským sdružením k těmto účelům bylo sice v souladu se zákonem, nicméně zákon nepočítá s tím, že by takto mohl někdo řešit rodinnou, respektive vyživovací povinnost k dětem a ostatním členům rodiny.

Tímto případem musel soud řešit zcela novou situaci. Krajský soud vyhodnotil jednání žalobce jako jednání dle §2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků⁸⁹. Dle znění tohoto ustanovení by se tedy jednalo o zastřené právní úkon. Žalobce se ale v tomto případě nesnažil zastřít svůj pravý záměr, naopak zcela jasně

⁸⁸ Rozsudek NSS ze dne 10.11.2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004 - 48

⁸⁹ Tento zákon již není platný a byl nahrazen Daňovým řádem.

činil kroky tak, jak to zákon předpokládá. Tedy nezakrýval svůj záměr ani se nechoval protiprávně. Chování v popsaném případě tedy nelze označit jako zastřený právní úkon dle výše zmiňovaného ustanovení a už vůbec ne jako obcházení práva, protože to by bylo možné pouze v případě, že by žalobce jednal protiprávně. NSS tak označil řešení Krajského soudu za chybné a postupoval zcela jinak.

Do stejné situace se dostal o něco dříve i Evropský soudní dvůr, více v kapitole 5. Česká judikatura se zcela jasně inspirovala právě řešením dle Evropského soudního dvora a danou situaci vyřešila použitím zásady zákazu zneužití práva. Jak již bylo dříve řečeno, NSS zcela přijal Knappovu definici, dále vyzdvihl funkci práva jako společenského fenoménu a jeho neodmyslitelné spojení s řádným fungováním společnosti⁹⁰. Tedy zejména v tom smyslu, že nelze společnost chápat jako společnost jednotlivých individuí, které sledují výlučně své zájmy a současně nerespektují zájmy ostatních, naopak je nutné chránit a prosazovat takovou společnost, která umožňuje soužití s ostatními⁹¹.

Daný případ byl označen za zneužití subjektivního práva veřejného, které je neslučitelné s rozumným uspořádáním společenských vztahů⁹². Toto hodnocení bylo stanoveno zejména z toho důvodu, že v případě jednání, kterého se žalobce dopustil, se nejednalo o dar v právním slova smyslu⁹³. Darem se sleduje cizí prospěch, ale v tomto případě měl ze samotného daru užitek také žalobce, který byl zároveň příjemcem daru, což není u darování možné. Žalobcův užitek z daru sice soud jako hlavní důvod pro určení výskytu zneužití práva neoznačuje, ale pro účely mého dalšího zkoumání to shledávám jako podstatné. Jednání žalobce tedy sice bylo fakticky a formálně v souladu s platným právem, ale i přes to tato situace byla v rozporu s chováním, které je pro fungování společnosti žádoucí.

⁹⁰ Rozhodnutí NSS ze dne 10. listopadu 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-54

⁹¹ *Ibid*

⁹² *Ibid*

⁹³ Bezplatnost je charakterizována tím, že za dar, příp. za darovací slib, nemá dárce dostat nic, co by mělo majetkovou hodnotu viz. *Občanský zákoník: komentář*. 10., jubilejní vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, 1465 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 80-7179-486-4.

Při aplikaci této zásady jsou soudy jednotné v tom, že označení určitého chování jako zneužití práva je možné až jako poslední možnosti řešení⁹⁴, tedy po uplatnění všech ostatních metod řešení dané situace.

3.1.1. Vybrané případy zneužití práva v oblasti přímých daní

Podobným a také velmi často citovaným případem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí č. j. 1 Afs 11/2010-94. Tento případ se opět zabývá darem jako odčitatelnou položkou od základu daně. Jedná o celkem jasný případ, kdy nebylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně dar, který byl poskytnut škole, kam docházela žalobcova dcera. Tento dar byl poskytován místo školného, i když školné škola pro daný školní rok nezavedla. Nastala opět situace, kdy bylo toto jednání vyhodnoceno jako zastřený právní úkon. Soud v tomto případě argumentoval usnesením NSS č. j. 1 Afs 73/2004-89, para [33], kdy kritériem pro zastřený úkon je rozpor mezi vůlí a jejím projevem. V tomto případě tato situace opět nenastala. Žalobce se opět nesnažil nijak zakrýt svůj úmysl. Vše bylo fakticky provedeno v souladu s platnou právní úpravou.

Další judikatura Nejvyššího správního soudu oba zmiňované rozsudky velmi často cituje i v dalších rozhodnutích. Pravdou zůstává, že se velmi často stává, že daňové subjekty se prostřednictvím založení občanských sdružení a jiných jinak prospěšných právnických osob snaží snížit svou daňovou povinnost. Stejně tomu tak bylo i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 7/2007-101. Zde se jedná o další modelový případ, kdy se žalobce snažil odečíst hodnotu daru dle §15 odst. 8 zákona o ZDPřij, ve znění platném v daném případě. Členy sdružení, které bylo žalobcem založeno, byli opět pouze členové rodiny a jediným zdrojem příjmů sdružení byl sponzorský dar od žalobce.

NSS tuto situaci opět vyhodnotil jako zneužití práva. Argumentoval zejména tím, že v případě, kdy členy sdružení je manželka a dcera a dar je jediným příjmem daného sdružení, není možné si tento dar odečíst od základu daně. Ze své podstaty se nejedná o dar, dar totiž musí splňovat dvě základní podmínky, a to: „*dobrovolnost a zacílení na*

⁹⁴ Rozsudek NSS ze dne 13.5. 2010, sp. zn.1 Afs 11/2010-94 para [37] ,

*podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tj. dobrovolné poskytnutí daru v cizí prospěch*⁹⁵.

Pokud shrneme výše zmíněné judikáty, lze konstatovat: proto aby chování, které je sice fakticky v souladu s právem, porušilo zásadu zákazu zneužití práva, je směrodatné, zda tedy někdo využije své veřejné subjektivní právo natolik, že neodvede daň a zkrátí tím příspěvek do státního rozpočtu. V těchto případech bylo kritériem, zda v případě poskytnutí daru má z tohoto plnění prospěch osoba, která dar poskytl.

Zda je opravdu možné tento předpoklad aplikovat ve všech případech, bez ohledu na okolnosti zůstává otázkou. Vzhledem k judikatuře by to ovšem mělo být opravdu jediným kritériem, zda osoba poskytující dar, z něho měla taktéž užitek. Následující případ, ale může navodit určité pochybnosti. V rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 10/2012 – 39 se dle názoru soudu jednalo o stejný případ jako v předchozím rozhodnutí. Opět zde byl od základu daně odpočten dar poskytnutý určitému spolku. Jenomže v tomto případě se nejednalo o spolek, který by byl založen dárce a dar by byl hlavním zdrojem příjmů. Dokonce nastala situace, kdy dárce, který sice byl členem spolku, se ovšem v roce poskytnutí daru neúčastnil žádné akce pořádané spolkem, tudíž sám žádnou podporu od spolku nečerpal.

Hlavním argumentem Nejvyššího správního soudu byl údajně rámec celého jednání. Soud uvedl, že nemá vliv na posouzení případu, zda v daném roce dárce čerpal, či nečerpal. Stejně tak nevzal na zřetel ani argument žalobce, že jeho případ je zcela odlišný od ostatních výše zmíněných, neboť členy spolku nebyli žádní jeho příbuzní. Dalším podstatným bodem je, že dar rozhodně nebyl jediným či hlavním příjmem spolku, a dále, že v době poskytnutí nečerpal jakékoliv plnění. Jediným shodným a dle názoru NSS použitelným kritériem je tedy, že žalobce byl členem spolku, a tedy implicitně má z daru prospěch.

Dle výše zmíněného postupu by se tedy tento předpoklad pro aplikaci zneužití práva dal bez dalšího šetření dále aplikovat stejně na všechny alespoň částečně skutkově shodné případy. Hypoteticky pokud by tedy byl například poskytnut dar dětskému sboru, který má 40 členů, od rodičů jednoho z dětí, nebylo by možné, aby tento dar byl použit pro

⁹⁵ Usnesení Ústavního soudu, ze dne 31.10.2007, sp.zn. III ÚS 374

snížení základu daně, protože by z něho prostřednictvím svého dítěte měl prospěch i daný rodič. Na druhou stranu pokud budeme vycházet z definice daru jako takového, je otázkou zda by nemělo být relevantní, že cizí prospěch u 39 zbylých členů nastane. Domnívám se, že právě nezakotvenost institutu zneužití práva má zachovávat jeho flexibilitu a možnost využít jeho rozpínavost dle jednotlivých skutkových případů. Pokud se ovšem uchýlíme k jeho strojovému používání, může to ohrozit jeho výkon práva v případech, kdy nastane neočekávaná situace. Z toho důvodu se domnívám, že není možné aplikovat tento institut bez ohledu na šetření skutkových okolností jednotlivých případů. Jedná se o institut, který pomáhá vyplnění situací, které by mohli vážně ohrozit fungování daňového systému, je tedy nutné ho používat s nejvyšší opatrností.

Ve výše citovaném judikátu je právo považováno za společenský fenomén a musí reflektovat rozumné uspořádání společenských vztahů⁹⁶. Pokud tedy existuje chování, které není protiprávní a reflektuje tuto vlastnost práva a je společnosti více prospěšné než škodlivé, neměla by dle mého názoru aplikace zásady zákazu zneužití práva nikoho od takové činnosti odrazovat. Nehledě na to, že v konkrétních případech by se mnohé obecně prospěšné spolky nebo jiné instituce neobešly bez příspěvků i od členů svých rodin, to by vážně mohlo ohrozit jejich existenci.

3.2. Zneužití práva v oblasti nepřímých daní

Zneužití práva v oblasti nepřímých daní se objevuje velmi často ve spojení s daní z přidané hodnoty. V některých případech se jedná o úniky v podobě tzv. karuselových podvodů. České území není výjimkou, v některých podnikatelských oblastech byly zaznamenány případy tzv. řetězení a následně pokusu o odpočet na dani z přidané hodnoty, což bude také jedno z témat, kterým se budu v následující kapitole zabývat.

V této kapitole se budu věnovat především české judikatuře. Nicméně vzhledem k velkému propojení české judikatury s unijní judikaturou, na ni bude velmi často odkazováno.

⁹⁶ Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, 1 Afs 107/2004-54

3.2.1. Nejčastější případy zneužití práva v oblasti nepřímých daní

Zneužití práva u daně z přidané hodnoty je jedním z nejčastějších případů zneužití práva v oblasti nepřímých daní. Tím se zabýval také velmi dobře známý průlomový judikát *Halifax*. Velmi často se jedná o situace, kdy dochází k nadměrnému odpočtu daně, přičemž je legislativně velmi pevně zakotveno, kdy je možné odpočet daně zaplacené na vstupu vedoucí případně i k nadměrnému odpočtu učinit a kdy nikoliv⁹⁷.

Krácení daní se tak děje především prostřednictvím karuselových obchodů nebo protiprávního řetězení společností, kdy jeden z článků daných obchodů nárokuje odpočet daně, která nikdy předtím nebyla proplacena žádným z článků daného řetězce. V některých případech se tak děje bez vědomí jednotlivých členů daného řetězce, jindy se ovšem jedná o předem promyšlený systém tvořený zpravidla velkým počtem společností. Toto nejsou však jediné způsoby zneužití práva u daně z přidané hodnoty, na jednotlivých příkladech uvedu, jakými způsoby se zneužití práva v minulosti daňové subjekty dopouštěly a kdy se naopak o zneužití práva nejedná.

3.2.2. Zásada neutrality DPH

Ve spojení se zneužitím práva dochází v oblasti DPH současně ve většině případů taktéž k porušení zásady neutrality DPH. Jedná se o zásadu, která zakotvuje zachování rovnosti subjektů provádějící obchodní operace tak, aby nedocházelo k nerovnému postavení mezi operacemi uskutečněnými v tuzemsku oproti operacím odehrávajícími se ve vztahu k jiným členským státům⁹⁸.

Význam této zásady spočívá především v tom, že zajišťuje, aby „bylo zaručeno rovné zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích⁹⁹“. Evropská unie je z hlediska DPH považována jako jeden celek¹⁰⁰. V tomto případě tedy musí být zachována rovnost všech subjektů, které vyvíjí ekonomické operace na jejím území. V případě, že by tomu tak nebylo, mohlo by dojít, k tomu že tuzemské operace by byly zvýhodněny nebo naopak znevýhodněny oproti operacím z jiného státu. Pokud si to představíme na příkladu, tak dnešní systém funguje tak, že za

⁹⁷ Rozsudek NSS ze dne 6.5. 2011, sp. zn. 8 Afs 48/2010-100

⁹⁸ Rozsudek NSS ze dne 15.6. 2012, sp.zn. 8 Afs 18/2011-219(234)

⁹⁹ *Ibid*

¹⁰⁰ Až na výjimky uvedeny v Směrnice Rady 2006/112/ES, například Livigno apod.

zboží dovezené z jiného členského státu je sazba DPH odvedena v místě jeho dodání. Pokud si tedy společnost doveze zboží¹⁰¹ například z Rakouska, tak daň na výstupu neodvede dle Směrnice Rady EU 2010/45/EU rakouská společnost, ale odvede ji česká společnost dle výše české sazby DPH. Tuto daň (rakouská daň na výstupu) si odečte od své daně na vstupu. Pokud by tento systém nefungoval, mohlo by docházet ke zbytečnému omezování obchodu mezi jednotlivými členskými státy.

Tato zásada je narušena zejména v situacích popsanych v následující kapitole. V případě kolotočových podvodů není daň na vstupu nikdy zaplacená a probíhá odpočet daně, která nebyla nikdy uhrazena. Pokud někdo takovýmto způsobem postupuje, vznikne disproporční vztah mezi ním a osobou, která svou daňovou povinnost řádně splnila.

3.2.3. Karuselové podvody a řetězení plátců

Pro účely své diplomové práce považuji u této kapitoly za nezbytné vysvětlit následující pojmy, a to karuselové podvody a řetězení společností. Zásadní rozdíl mezi těmito dvěma pojmy shledávám v těchto znacích:

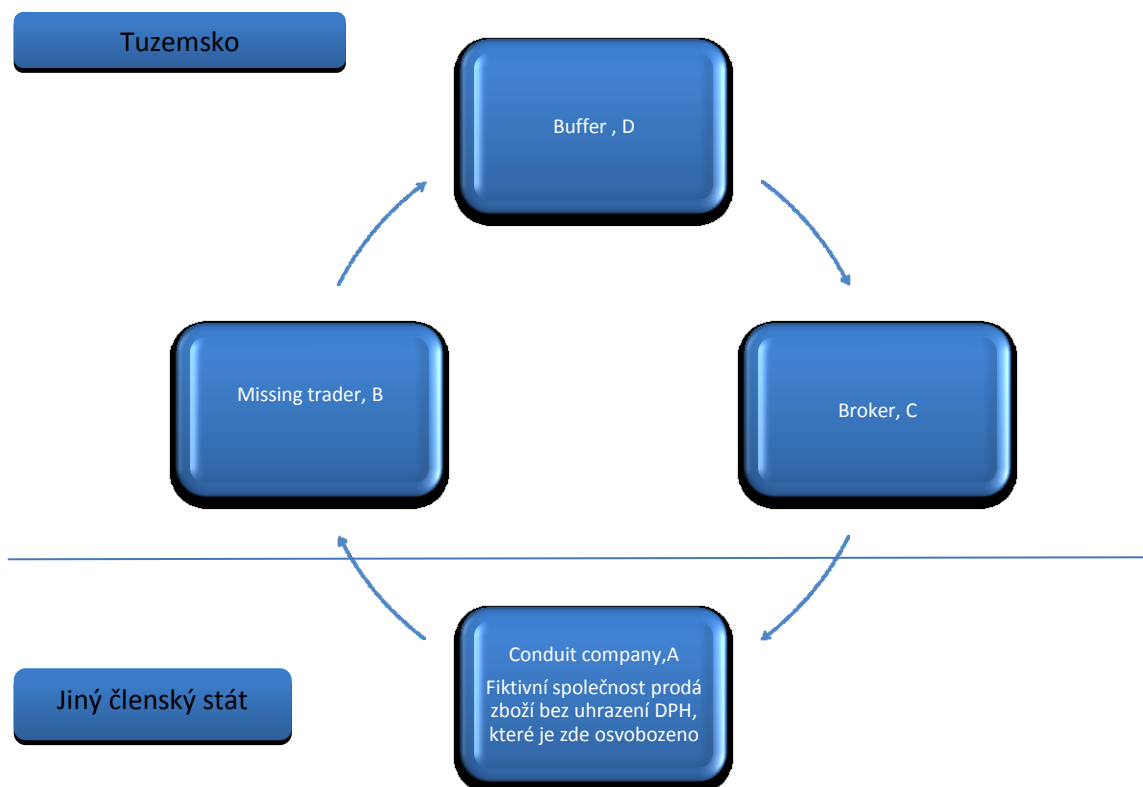
Karuselové podvody bývají též označovány jako kruhové podvody, nebo také jako podvody chybějícího obchodníka. Tento druh podvodů probíhá nejméně ve dvou státech společenství, přičemž princip těchto podvodů spočívá v provedení několika transakcí za sebou, kdy není zaplacená daň na výstupu společností, která odkoupila zboží z jiného členského státu. Jde o situace, kdy jedna společnost (B ve schéma, missing trader), odkoupí zboží od společnosti (A ve schéma, conduit company) jiného členského státu a následně ho zase prodá dál (D ve schéma, buffer). První společnost ovšem nikdy nezaplatí daň, i když to ve většině případů uvede na daňovém dokladu a následně zmizí. Zboží je pak znovu prodáváno další a další společnosti a nakonec se vrátí opět společnosti v původním členském státu¹⁰², kde bylo zboží zakoupeno. Poslední společnost, která dodá zboží zpět do původního členského státu, se nazývá „broker“ (C

¹⁰¹ Toto je omezeno obratem společnosti, viz směrnice

¹⁰² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s., s.168 ;. ISBN 978-80-7201-925-0.

ve schéma). Zobrazení kolotočového podvodu je zjednodušeně zobrazeno na následujícím schématu.

Schéma 1.



Zdroj: Vlastní zpracování

Hlavní osobou v daném podvodu je tedy společnost, která vědomě neodvedla v daném řetězci daň na výstupu.¹⁰³ Ostatní členové tohoto řetězce ani nemusí vědět, že se účastní daného podvodu. Mohou pak nastat i takové situace, kdy daňová správa odmítne těmto osobám provést odpočet daně na vstupu¹⁰⁴. Zneužití práva se pak může dopustit osoba, která je na konci řetězce (broker), protože provádí konečný obchod zpět do původního členského státu a přitom požaduje odpočet daně, která vlastně nebyla nikdy zaplacená. Pokud si této skutečnosti je plně vědom a požaduje po státu odpočet daně, která nikdy

¹⁰³ *Ibid*

¹⁰⁴ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH: výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007, 137 s.,s.34 ISBN 978-807-3572-334.

zaplacená nebyla jednou ze společností řetězce, sám sice nepáchá nic protizákonného, ale dopouští se zneužití práva, které je jasně protiprávní, a v těchto případech nejsou na místě pochyby, zda tomu tak je nebo není. Je to tedy situace, kdy broker požaduje vrácení daně z přidané hodnoty, přičemž deklaruje osvobozené plnění původní společnosti (conduit company)¹⁰⁵.

Řetěžením plátců¹⁰⁶ pro účely své práce nazývám jev, který se může odehrát na území jednoho státu a není zde nutné, aby došlo k přeshraničnímu přechodu zboží. Jedná se o situace, kdy je uplatněn nadměrný odpočet daně na základě uměle navýšené ceny¹⁰⁷. Vyskytuje se zde skupina více plátců, v níž jeden provede nadměrný odpočet daně po cíleném navýšení ceny. Podstata uplatnění sankce odmítnutím odpočtu spočívá v tom, zda plátce, který odpočet provedl, věděl o umělém navýšení ceny nebo nikoli. Řetězec obvykle nemá ekonomický účel, slouží jako uměle vytvořené seskupení společností za účelem vrácení nadměrného odpočtu¹⁰⁸.

Na následujícím schématu demonstruji jeden z uvedených judikátů jako příklad. Jedná se o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 43/2013-52. Skutková podstata tvrzená žadatelem o vrácení nadměrného odpočtu je založena na objednávce reklamního spotu propagujícího společnost Forez, resp. žadatele. K realizaci objednávky ovšem došlo prostřednictvím řetězce několika „subdodavatelů“. Spot byl vytvořen panem V. na základě objednávky od společnosti Symbiosa. Prostřednictvím společnosti Arbo pan V. zajistil i odvysílání předmětného spotu. Za poskytnuté služby následně pan V. požadoval od objednatele, společnosti Symbiosa, obvyklou cenu. Společnost Symbiosa však od svého objednatele, společnosti Property nárokovala za poskytnutí svých zdanitelných služeb celý dvacetí dvou násobek obvyklé ceny, v důsledku čehož samozřejmě došlo i k navýšení DPH. Forez resp. žadatel nakonec za realizaci spotu zaplatil společnosti Property cenu ještě o něco málo vyšší. Později se společnost Forez

¹⁰⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, s.168 ; ISBN 978-80-7201-925-0.

¹⁰⁶ Pro tento název jsem se rozhodla z toho důvodu, aby nedocházelo k jeho záměně s úpravou, která tu byla platná do 31.12 2013 o zákazu řetězení společností, kdy společnost s ručením omezeným s jedním společníkem nemohla vlastnit jinou s.r.o.

¹⁰⁷ Např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. 8 Afs 43/2013, zde se cena navýšila 22krát

¹⁰⁸ Rozsudek NSS ze dne 15.5. 2009, sp.zn. 5 Afs 53/2008-70

přirozeně rozhodla na základě DPH, kterou za poskytnuté služby odvedla na vstupu, dožadovat u orgánu finanční správy vrácení nadměrného odpočtu.

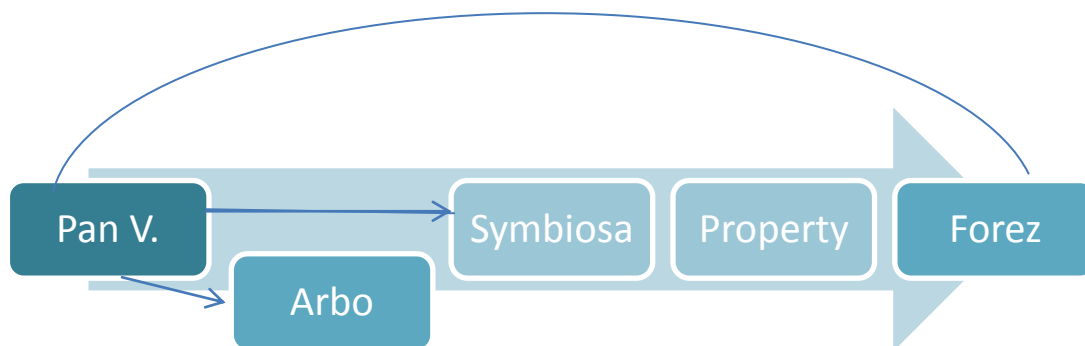
Správce daně shledal požadavek o navrácení nadměrného odpočtu za neoprávněný. Vně uvedeného řetězce nedošlo k odvedení DPH. Na základě této skutečnosti započal správce daně s bližším šetřením daného případu. V rámci šetření došel správce daně ke zjištění, že cena reklamního spotu byla navýšena bez jakýchkoli ekonomických důvodů. Forez platil nepřiměřeně velkou cenu a z toho důvodu měl vědět, že je účastníkem řetězce. Každý podnikatel v rámci své činnosti uplatňuje racionálně ekonomické chování a snaží se s co nejmenšími náklady o co největší zisk. Z tohoto důvodu je patrné, že účelem bylo skutečně učinit co největší nárok na vrácení odpočtu daně. Další významnou skutečností je, že dle daného judikátu není bezpečně prokázáno, že byla předmětná reklama skutečně dodána. Tedy není splněn požadavek na *faktické přijetí zdanitelného plnění*¹⁰⁹.

Daná situace i přes to, že se mohlo zdát, že byly dodrženy všechny formální podmínky pro odpočet daně, který vyplývá z právních předpisů, byla označena NSS jako zneužití práva. Za zneužití práva je tedy nutné považovat situace, „*kdy ze všech objektivních okolností vychází, že účelem a zároveň výsledkem činnosti daňového subjektu je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou*“¹¹⁰. Tento řetězec ovšem není neobvyklým, velmi často se objevují v daleko složitějších strukturách a z časového hlediska je velmi náročné pro finanční správu včas zareagovat. V některých situacích je ještě před zahájením jakéhokoliv šetření předmětná suma, která byla navrácena při nadměrném odpočtu daně, vyvedena do zahraničí a daná společnost už dávno neexistuje. Je tedy velmi komplikované a náročné daný řetězec včas odkrýt.

¹⁰⁹ Rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. 8 Afs 43/2013 para [56]

¹¹⁰ Rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. 8 Afs 43/2013 para[59]

Schéma 2.



Zdroj: Vlastní zpracování

Tento konkrétní případ se dále vyvíjel k Ústavnímu soudu, který ústavní stížnost odmítl¹¹¹. Došel ke zjištění, že v daném případě nedošlo k porušení ústavně zaručených práv a svobod stěžovatele, stejně tak konstatoval, že řízení proběhlo v souladu s ústavními principy. Ústavní soud sice nemůže zasahovat do rozhodovací činnosti soudů, nicméně nevyjádřil jakékoliv pochybnosti o předchozím řízení.

3.2.4. Výběr z judikatury a principy z ní vyplývající v oblasti DPH

Jedním z prvních judikátů, který se týkal zneužití práva a daně z přidané hodnoty, se zabýval případem, kdy stěžovatel dovezl do České republiky počítače a počítačové komponenty prostřednictvím různých zástupců¹¹². Jedná se o případ, který se odehrával v době, kdy Česká republika ještě nebyla členem tehdejšího Evropského společenství. V rozhodování NSS je ale velmi patrné, že vychází z východisek, které používá Soudní dvůr Evropské unie. NSS tak učinil z důvodů sblížení českého práva a práva Evropských společenství (dále jen „ES“) a dále za účelem konformního výkladu práva s právem ES¹¹³.

Stěžovatel dovezl prostřednictvím svých zástupců počítačové komponenty a další zboží. Poté vykázal nadměrný odpočet daně, který mu byl následně snížen o podstatnou částku správcem daně. Při své argumentaci vycházel z tehdy čerstvé novely ustanovení §19 odst. 1 zákona o dani z příjmu č. 322/2003 Sb., ve které byl zaveden odpočet daně u zboží z dovozu.

¹¹¹ Rozhodnutí Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 1403/14 ze dne 27. 5. 2014

¹¹² Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64

¹¹³ Rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64(74)

Podstata skutkového děje souvisí s přijetím nedbalé novely zákona č. 322/2003 Sb., kterou se mění zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel poukazuje na závažnou chybu zákonodárce, kdy při novele předpisu došlo zcela nelogicky k doplnění pojmu zboží z dovozu do ustanovení §19. Zde je upraven technický postup pro výpočet daně z přidané hodnoty. Došlo tedy k situaci, kdy pouze na zboží z dovozu bylo možné uplatnit odpočet daně bez možnosti jeho zkrácení uvedených v §19a, kde už zboží z dovozu nebylo vůbec zmíněno. Tedy u zboží z dovozu už dále nešlo zkracovat nárok na odpočet daně a musel být proveden odpočet v plné výši, bez jakékoliv dalšího krácení. Za těchto okolností vyplynulo, že i přes zásadu neutrality daně bylo v našem případě zcela zvýhodněno zboží z dovozu.

Tato situace se samozřejmě neobešla bez povšimnutí. Žalobce ve výše zmiňovaném judikátu ji dokázal využít ve svůj prospěch, a tím pádem se tedy podstatně navýšila částka nároku na odpočet, která mu dle tohoto znění zákona měla být poskytnuta. Tento případ posoudil NSS ve prospěch žalobce, a zároveň vyloučil, že by se zde mohlo jednat o zneužití práva, i když je zcela jasné, že tato formulace zákona zcela určitě neodpovídá jeho účelu.

Rozsudek deklaroval nutnost respektování základních zásad, které musí být v rovnováze při používání zásady zákazu zneužití práva. Jsou jimi zejména princip právní jistoty a legitimního očekávání a dále nutnost respektování toho, že daňové subjekty nemají ze zákona povinnost podnikat takovým způsobem, aby byl daňový příjem státu co nejvyšší. Dále soud aplikovat test, který aplikuje Soudní dvůr Evropské unie (dále jen ESD) na případy zneužití práva v oblasti DPH. Předpoklady tohoto testu jsou: a) „*relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně*“¹¹⁴, b) „*přiznání práva by vylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH*“¹¹⁵.

Ve světle tohoto testu dal NSS stěžovateli za pravdu. Stěžovatel měl naprostý nárok nahlížet na výklad problematického ustanovení zákona ve smyslu jeho gramatického, a nejen teologického výkladu, což ani nelze od běžného uživatele daňového práva požadovat. Je pravdou, že pokud bychom použili pouze teologický výklad, mohlo by se

¹¹⁴ Rozsudek NSS 23.8. 2006, Sp.zn.. 2 Afs 178/2005-64(75)

¹¹⁵ *Ibid*

zdat, že se zneužití stěžovatel dopustil, na druhou stranu není možné nikomu přikazovat, aby takový výklad, který by v daném případě zvýšil daňovou zátěž, prováděl. Nic tedy nebrání tomu, aby byl daný text zákona interpretován dle smyslu jeho slov, tak jak jsou uvedeny v zákoně. Dále nic nenasvědčovalo tomu, že by druhá podmínka byla naplněna a soud rozhodl ve prospěch stěžovatele.

Daný judikát přinesl nezbytné řešení situací, které jsou časté v oblasti daňového práva. Vzhledem k často se měnící judikatuře dochází a zřejmě bohužel bude k obdobným případům nadále docházet. Není možné, aby každou nedbalou novelou bylo přehlíženo právo snížit si své daňové náklady. Na druhou stranu takovéto chyby poukazují na to, čeho by se zákonodárce měl vyvarovat, aby stát nepřicházel o příjem rozpočtu takto zbytečným způsobem. V oblasti DPH dochází k velkým daňovým únikům, ať už v podobě kolotočových podvodů nebo jinými způsoby a také proto musí být daňové předpisy zcela jasné a jejich interpretace bez pochyby srozumitelná. Závěrem je nutno dodat, že je nezbytné rozlišovat, i dle výše zmíněného testu, zda se jedná o úmyslnou hospodářskou činnost za účelem zvýšení nároku vůči správce daně a případy, kdy ne zcela jednoznačně z výkladu zákona vyplývá postup při výpočtu DPH.

3.2.5. Soulad s faktickým stavem

V oblasti daňového práva ovšem není výše uvedený test, který používá ESD, jediným možným způsobem, jak identifikovat určité jednání jako zneužití práva. Příkladem může být uplatnění nároku na odpočet daně. V ustanovení §72 zákona o DPH je upraveno, jakým způsobem je možné nárokovat odpočet daně. Ve spojení s ustanovením §92 odst. 3 DŘ je ovšem tento nárok podmíněn důkazním břemenem na straně plátce daně, tedy v případě nesrovnalosti při uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně je plátce daně povinen prokázat veškerá svá tvrzení, dle kterých si odpočet nárokuje.

Pokud dojde k jakémukoliv řízení a plátce bude povinen uvést veškeré nesrovnalosti na pravou míru, může dojít k situaci, kdy bude správce požadovat soulad, tedy prokázání toho, že fakticky k danému plnění došlo. V tomto případě ovšem není možné se omezit na pouhé formálně bezvadné doklady, které pouze deklarují, že stav je v souladu s tím,

co tvrdí daňový subjekt, přičemž důkazní břemeno je výhradně na daňovém subjektu¹¹⁶. Souladem s faktickým stavem není myšleno pouze formální dokazování. Ústavní soud se k tomuto vyjádřil následovně: „*Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.*“¹¹⁷ Jedná se sice o pozdější rozhodnutí, nicméně i NSS se k tomuto názoru přiklonil¹¹⁸ a potvrdil ho i ve své soudobé judikatuře v dané problematice.

Z uvedených předpokladů tedy vyplývá, že pokud správce daně považuje za neprokázané plnění, ze kterého si daňový subjekt nárokuje odpočet daně, nestačí k prokázání plnění pouhé doložení faktur, dokladů o provedených úhradách, dodacích listů apod., ale musí prokázat, že „*k uskutečnění daňového plnění fakticky došlo, tak jak je v dokladech prezentováno*“¹¹⁹. Příkladem může být jeden z výše uvedených judikátů, kdy stěžovatelka nebyla schopná prokázat skutečný nákup a prodej zlata. V daném řízení bylo jednou z rozhodných skutečností prokázání, zda stěžovatelka přijala zdanitelné plnění od ostatních společností v rozsahu a předmětu účetních dokladů¹²⁰. Můžeme tedy konstatovat, že při daňovém řízení může být ukazatelem zneužití práva nedostatečně prokázaný faktický stav. Jedná se nejčastěji o případy, kdy není možné doložit skutečné převzetí¹²¹ zboží a platba i poměrně vysokých částek probíhá za hotové peníze tak, aby ji nebylo možné identifikovat.

3.2.6. Prokázání vědomého zapojení

V případě zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty dochází k tvoření velmi složitých struktur společností a může nastat i situace, kdy daná společnost neví, že se stala součástí podvodného řetězce. Průkazně tedy musí ze skutkových okolností vyplývat, že není možné předpokládat, že se daná společnost zapojila vědomě, aby nedošlo k odepření jejího nároku na odpočet správcem daně.

¹¹⁶ Rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 62/2011-108 ze dne 25.3.2013

¹¹⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. ÚS 402/99

¹¹⁸ Rozsudek ze dne 26.6.2013 č.j. 1 Afs 39/2013-55, rozsudek ze dne 24.4.2013, 2 Afs 62/2011-108 para[116]

¹¹⁹ Rozsudek ze dne 26.6.2013 č.j. 1 Afs 39/2013-55, para [59]

¹²⁰ *Ibid*

¹²¹ V judikatuře se setkáme i s případy, kdy plátce uvádí, že předání zboží došlo na benzinové pumpě v igelitové tašce, což už je samo o sobě u některých druhů zboží velmi zavádějící.

Tento princip byl opět přejet z judikatury ESD, které se budu věnovat v následující kapitole. Nicméně početné příklady, jak s tímto principem nakládat nalezneme i v české úpravě. Česká judikatura se tedy taktéž přiklání k názoru, že u DPH při nároku nadměrného odpočtu bude stěžejní, respektive bude nárok na odpočet zachován v případě, že „*subjekt nevěděl, ani vědět nemohl, že svým nákupem se účastní podvodu na DPH*“¹²². V praxi to tedy znamená, že jeden z účastníků vědomě neodvede daň a druhý nárokuje její odpočet, i když ví, že daň nebyla odvedena. Podnikatelský subjekt by tedy v rámci minimalizace svého podnikatelského rizika měl dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, aby předešel veškerým pochybnostem¹²³. Tímto principem je chráněna dobrá víra osoby, která nárokuje odpočet daně, pokud není prokázán opak.¹²⁴

¹²² Rozsudek NSS ze dne 10. 10.2012, č. j. 1 Afs 37/2010-50

¹²³ Rozsudek NSS ze dne 15.12.2011, č. j. 9 Afs 44/2011 -343 para [356]

¹²⁴ Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100

4. Zneužití práva v unijní legislativě

Stejně jako v české legislativě je tento institut ve velké míře upraven také unijní judikaturou, přímý odkaz na něj v psaných pramenech je taktéž spíše vzácný. Dle mého názoru je tato situace důsledkem samotného vývoje zásady, který probíhal především pozvolným přijímáním judikatury již od sedmdesátých let.

Obecnou úpravu daňové problematiky nalezneme ovšem v mnohých pramenech. Úvodem bych zmínila nejvýznamnější prameny v oblasti daňového práva, které vzhledem k tématu diplomové práce považuji za relevantní.

4.1. Prameny v oblasti přímých daní

Harmonizace v oblasti přímých daní v posledních letech spíše stagnuje, což je dáno především díky tomu, že členské státy považují přílišnou harmonizaci této oblasti za zásah do suverénních záležitostí a vnitřních předpisů, dalším důvodem jsou rozdílné systémy účetnictví.¹²⁵

Počátek vývoje harmonizace v oblasti přímých daní je obsažen již ve článku 98¹²⁶, nyní článek 112, Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Podstatně významnější roli měla ale směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Tato směrnice měla za účel zejména potírat mezinárodní daňové úniky a prohloubit spolupráci mezi jednotlivými členskými zeměmi pomocí výměny informací. Od 1. 1. 2013 byla nahrazena směrnicí č. 2011/99/EHS o správní spolupráci. Důležitý je zejména posun k většímu důrazu na výměnu informací mezi členskými státy¹²⁷. Dalším významným pramenem je arbitrážní konvence č. 90/436/EHS, která má zabránit dvojímu zdanění, její platnost byla prodloužena až do roku 2015. Daňové problematiky se taktéž velmi znatelně dotýká jedna ze čtyř základních svobod EU. Jde o svobodu volného pohybu, jejímž

¹²⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, s.69 ;. ISBN 978-80-7201-925-0.

¹²⁶ „Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.“

¹²⁷ Zejména v čl. 8 výše zmíněné směrnice, kde je upravena povinná výměna informací

předpokladem je „zrušení kvantitativních omezení a regulaci státních podpor a státních monopolů obchodní povahy i zákaz diskriminace dováženého či vyváženého zboží“¹²⁸. Podrobnější úpravu této svobody, například pojmu zboží, nalezneme opět v judikatuře.

4.2. Prameny v oblasti nepřímých daní

Vzhledem k zavedení jednotného společného trhu je oblast nepřímých daní daleko častějším předmětem harmonizace, a to především v oblasti DPH. Harmonizace v oblasti DPH probíhá již několik desítek let a nejčastěji v podobě číslovaných směrnic, které jsou součástí názvu dané směrnice. První fáze harmonizace se odrazila především ve sjednocení definice DPH, vymezení základních pojmů, jako jsou místo zdanitelného plnění, poskytnutí služby, dodání zboží apod.

Zásadní změny v harmonizaci ovšem přinesla Šestá směrnice 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty (dále jen „šestá směrnice“). Velkým přínosem dané směrnice je snaha o odstranění odlišností v národních úpravách a nastolení jednotných pravidel týkajících se DPH. Tato směrnice byla jedním z nejdůležitějších dokumentů týkajících se DPH, platná byla do roku 2006 a od 1. 1. 2007 ji kontinuálně nahradila směrnice¹²⁹ 2006/112/EC, kterou byla předchozí směrnice přepracována¹³⁰. Do doby přijetí šesté směrnice sice bylo formálně zavedeno DPH ve všech členských státech, ale jednalo se o samostatné systémy. Ve směrnici nalezneme výklad základních pojmů a všeobecné sjednocení systému pro všechny členské země.

Šestá směrnice zmiňuje pojem zneužití práva v hlavě IX., a to v souvislosti s osvobozením od daně. Znění čl. 131 stanovuje členským státům za úkol zajistit jednoduché uplatňování osvobození od daně a „zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“. Dále je zneužití práva zmíněno v čl. 158 odst. 2 a v čl. 356 odst. 2, oba případy jsou ve stejné hlavě, tedy jedná se také o osvobození od daně, v prvním případě se jedná o osvobození od daně

¹²⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, s. 89. ISBN 978-80-7201-925-0

¹²⁹ jedná se o tzv. „recast“, tedy přebudování nové směrnice, což vyjadřuje kontinuitu a návaznost na předchozí změny

¹³⁰ Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (směrnice o DPH). *EUROPA: Přehledy právních předpisů EU* [online]. 04. 02. 2011 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm

v souvislosti s mezinárodním obchodem a ve druhém se jedná o úpravu obchodu s investičním zlatem.

Dalšími významnými prameny v oblasti DPH jsou:

- NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 904/2010, ze dne 7. října 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
- SMĚRNICE RADY 2010/88/EU, ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu
- Materiál COM (2008(807) o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, tento materiál se zabývá zejména včasné informovanosti správce daně, které má zamezit kolotočovým podvodům
- velmi užitečná je taktéž elektronická databáze VAT Information Exchange, jedná se o systém, který umožňuje ověřit si v rámci vnitrounijního dodání nebo poskytování služeb platnost identifikačního čísla plátců registrovaných k DPH

4.2.1. Účinek právních předpisů EU

Výše zmíněné prameny jsou převážně prameny sekundárními, přímý účinek přichází v úvahu pouze u nařízení. U směrnic je nutné nejprve provést jejich implementaci, i když přímý účinek směrnice je možné v určitých případech za předpokladu splnění nutných podmínek taktéž předpokládat.

Nelze tedy tvrdit, že by směrnice bez řádné transpozice členského státu nemohla vyvolat zamýšlené účinky. Proto, aby i směrnice, která nebyla řádně transponována mohla být přímo použitelná, však existují omezení. Předně musí dojít k uplynutí transpoziční lhůty směrnice bez toho, aby byla řádně transponována. Dále směrnice byla nedbale nebo špatně transponována, takže nebyl zachován nepodmíněný a dostatečně přesný obsah¹³¹. Přímého účinku se může dovolat nejen konečný adresát, ale je také možné se dovolávat ochrany zájmů či právního postavení, které může napomoci uskutečnění zamýšleného účinku směrnice¹³² a to nejen adresátem. Poslední podmínkou

¹³¹ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, s.151 Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

¹³² *Ibid*

je, že směrnice nemůže zakládat povinnost jednotlivci, ale její přímou aplikací může dojít k uložení povinnosti státu. Platí tedy, že není možné, aby směrnice zakládala povinnosti mezi jednotlivci navzájem¹³³.

Z pohledu vertikálních vztahů tedy platí, že jedinec se může dovolávat povinnosti, která vyplývá ze směrnice proti státu, pokud není možné se dovolat vnitrostátního předpisu, který provádí právo EU. Naopak platí, že členský stát se nemůže dovolávat přísnější vnitrostátní normy, pokud řádně neprovedl směrnici¹³⁴. V horizontálním vztahu, tedy mezi jednotlivci, se výše zmíněné založení povinnosti aplikuje s určitými výjimkami, pokud se jednatel dovolává účinku směrnice přímo, tak tento zákaz neplatí v případě, že se dovolává obecné zásady práva EU¹³⁵.

4.2.2. Zásada priority práva EU

Při aplikaci vnitrostátních norem je nezbytné vždy uvažovat o prioritní aplikaci práva EU. Aplikační přednost vychází již z článku 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii (dále je jen „SEU“), kde se hovoří o nutném zajištění plnění povinnosti ze Smluv. V případě, kdy by soudci vnitrostátních soudů mohli neaplikovat unijní právo, zcela by postrádalo svůj význam. Tato zásada navíc zajišťuje „jednotnou aplikaci práva EU“¹³⁶. Zásada přednosti spočívá především v povinnosti orgánů členských států dát přednost přímo použitelné normě EU, v některých případech je i zneplatnění kolidující normy vítáno, dále není možné přijímat do budoucna takové akty, které jsou neslučitelné s právem EU a v poslední řadě není možné přezkoumávat rozpor aktů EU s jakoukoliv vnitrostátní normou, a to ani s normou ústavní¹³⁷. Český Ústavní soud ovšem poslední podmínku kontroval ve svém rozhodnutí, ve kterém absolutní přednost práva EU popřel s odvoláním na situace, kdy by byla ohrožena svrchovanost ČR nebo podstatné náležitosti demokratického právního státu. V tomto případě by bylo nutné pravomoci

¹³³C-152/84 - Marshall v. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority. In: *Sbírka soudních rozhodnutí 1986 00723*. 26. února 1986. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=cs&jur=C.T.F&num=152/84&td=ALL>

¹³⁴Criminal proceedings against Tullio Ratti-Case 148/78: Reference for a preliminary ruling: Pretura di Milano - Italy. In: *European Court Reports 1979 -01629*. 5 April 1979. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0148>

¹³⁵ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, s.152 Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

¹³⁶ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, s.139 Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

¹³⁷ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, s.140 Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

svěřené opět přenechat vnitrostátním orgánům ČR¹³⁸, s čímž samozřejmě nesouhlasil ESD¹³⁹.

Přímý účinek práva EU je nejčastěji spojován právě s šestou směrnicí. Nespočetně mnoho rozhodnutí ESD ale také NSS se velmi často zabývalo touto otázkou. Jedná se například o ESD ve věci C-342/87 *Genius Holding BV*, kde soud použil přímou aplikaci šesté směrnice. Soud rozhodoval o předběžné otázce Nejvyššího soudu v Nizozemí, který se ve své předběžné otázce zabýval bližším výkladem šesté směrnice, respektive tím, zda se odpočet daně aplikuje i v případě pouhého zmínění zdanitelného plnění v daňovém dokladu. V případě kladného výsledku na to následovala další otázka a to, zda je možné, aby členský stát tento odpočet vyloučil v případě nedoložení dalších nároků vyplývajících z daňového dokladu. V tomto případě soud přisvědčil Nejvyššímu soudu a právě přímo aplikoval šestou směrnicí na daný případ, čímž potvrdil přímý účinek šesté směrnice.

V souvislosti s problematikou přímého účinku směrnice zastávám názor, že je více než potřebný vzhledem k propojenosti unijního obchodování. Příkladem může být úprava místa odvodu DPH při přeshraničních obchodech. Směrnice sama o sobě odstraňuje nejasnosti v případě povinnosti odvést DPH odběratelem zboží či služeb v daném členském státě a zároveň osvobození zboží v případě dovozce, je tím zachována neutralita daně a odstraněny případné rozpory a dvojí zdanění. V případě nejasností tedy existuje jednotný dokument, který sjednocuje pravidla pro obchodování v unijním prostoru a umocňuje se tím i princip legitimního očekávání.

¹³⁸ Jedná se o náleží pléna Ústavního soudu 50/04,s.34

¹³⁹ Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel.- Case 11-70: Reference for a preliminary ruling: Verwaltungsgericht Frankfurt am Main. In: *ECLI identifier: ECLI:EU:C:1970:114*. 17 December 1970. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:61970CJ0011>

5. Zásada zneužití práva v unijní judikatuře

Právě díky judikatuře a jejímu postupnému přejímání v členských státech došlo k všeobecnému přijetí zásady zákazu zneužití práva jako samotného institutu. V této kapitole bych se na rozdíl od kapitoly věnované české judikatuře, kde jsem postupovala systematicky a rozdělila jsem jednotlivé kapitoly dle druhu daně, věnovala vývoji dané zásady. Právě vývoj bude dle mého názoru určující k tomu, zda se zneužití práva stane samotným principem evropského práva na úrovni práva primárního¹⁴⁰, nebo nikoliv a nadále zůstane spíše výkladovým pravidlem při trestání vyhýbání se daňové povinnosti.

Naše národní judikatura zaznamenává počátek užití zneužití práva kolem roku 2005, někdy bývá tento rok mylně považován za první užití tohoto institutu i z hlediska evropského práva. Nicméně vývoj započal v sedmdesátých letech, kdy byly přijaty první judikáty zabývající se touto problematikou a to například *Van Binsbergen*. První judikáty, které přispěly k upevnění daného institutu, se zabývaly volným pohybem zboží na území tehdy ještě Společenství.

Dle některých autorů můžeme postup vytváření obecných principů evropského práva a jejich dopad rozdělit do několika fází¹⁴¹. Za první fázi je považováno, kdy je rozdílnými státy aplikován právní princip, nebo jeho hrubý nástin a bývá často předmětem předběžné otázky u ESD. V tomto případě hovoříme zhruba o sedmdesátých letech a prvním výskytu judikatury v oblasti zneužití práva, nebyla však daná žádná kritéria použití, nebyl použitý ucelený název institutu ani jednotná právní podstata. Další fáze představuje předstupeň všeobecné akceptace daného principu, který je už všeobecně přijímaným, můžeme ho nalézt v rozdílných rozsudcích, nicméně bez většího důrazu na jeho možný pozdější význam. Poslední fází můžeme označit zhruba období, přibližně od roku 2006, kdy se interakce mezi jednotlivými soudy zvýšila a daný princip dostal

¹⁴⁰ Výslovný odkaz na obecné zásady nalezneme v čl. 340 SFEU a čl. 6(3) SEU, obecné zásady právní mají hierarchicky vyšší postavení než sekundární prameny, protože zavazují samotné orgány EU, srov. SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, s.90 Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

¹⁴¹ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, xxv, p.xx Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

svou strukturu. Národní soudy se více vůči danému principu ustalují a je možné jejich pozdější přijetí jako principu do národní legislativy.¹⁴²

Vzhledem k vývoji z posledních let můžeme konstatovat, že se nacházíme v poslední fázi. Avšak k jednotné kodifikaci a konstatování, že se skutečně jedná o princip evropského práva, krom letmého zmínění tohoto institutu v šesté směrnici, nedošlo. Je pravdou, že judikatura se tomu mnohdy blíží, ale nemůžeme s jistotou konstatovat, že se jedná o princip na úrovni primárního práva, který by bylo možné bez dalšího aplikovat. Vždy se jednalo a stále jedná spíše o interpretační zásadu.

Vývoj v posledních letech probíhal velmi progresivně a dá se očekávat, že skutečně dojde k situaci, že se zneužití práva zařadí mezi principy evropského práva, které jsou primárními prameny. Pokud k tomu ovšem skutečně dojde, následky nemusí být tak pozitivní, jak by se mohlo na první pohled zdát. Přijetí samotného principu by mohlo za prvé způsobit, že by členské státy zbrzdily další legislativní krok proti vyhýbání se dani a trestaly by už samotnou příčinu, která daný stav zapříčinila a nikoliv skutečný důsledek zneužití práva. Dalším daleko závažnějším následkem může být výrazné narušení principu právní jistoty.¹⁴³

Usilování o zakotvení nového principu tedy nenese jen pozitiva a rozhodně má dvojitou tvář. Dle mého názoru není negativem, že daný princip není zařazen mezi primární prameny. Sice nemá takovou právní sílu, ale pokud uvážíme, co právě tento důsledek znamená pro jeho aplikaci, je možné, že na rozdíl od předchozího dojdeme spíše k pozitivům. V případě nepřímých daní se i přes stálou harmonizaci daňového práva nadále vyskytují odlišnosti v jednotlivých systémech, nebylo by tedy stejně možné komplexně poskytnout vyčerpávající definici, nýbrž jen rámeček, kterého by se státy měly držet. V oblasti přímých daní je daná diskuse ztížená tím, že systémy se na tolik odlišují, že by sjednocení daného principu pro všechny státy bylo až nemožné.

¹⁴² LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, , p.xxi Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

¹⁴³ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, , p.xxv Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

Dalším důležitým faktem zůstává, že i ESD nevidí jasnou hranici mezi zneužitím práva a využitím příznivějších podmínek pro podnikatelské činnosti, jak již bylo mnohokrát řečeno, každý může své podnikání vykonávat v co nejpříznivějších podmínkách¹⁴⁴. Navíc jeho rámcové pojetí toliko využíváno při jeho aplikaci nyní umožňuje daleko pružnější přizpůsobení se dynamickému vývoji daňového práva.

5.1. Počátky vývoje zneužití práva

Použití samotného institutu zneužití práva předcházela judikatura, zabývající se daňovými úniky nebo vyhýbání se práva¹⁴⁵. První významný krok směřoval k tomu, že se tyto dva pojmy začaly rozlišovat, institut zneužití práva ještě nebyl v oblasti daňového práva používán, či vůbec definován. Významný posun v této oblasti přinesla rozhodnutí, která rozlišují zneužití práva jako samostatný pojem, který slouží jako interpretační pravidlo pro identifikaci chování, které je z hlediska práva nepřipustné a nepředvídatelné. Takovéto chování bylo označeno za zneužití práva¹⁴⁶, pojem, který býval ryze soukromoprávním, se tak dostal do daňového práva.

Významný posud z hlediska judikatury přináší rozhodnutí ESD *Emsland- Stärke I*. I když nemůžeme tento případ přiřadit k případům týkajících se čistě daňového práva¹⁴⁷, měl na pozdější daňovou judikaturu stěžejní vliv. Jeho význam spočíval především ve stanovení testu, který byl aplikován při identifikaci zneužití práva. V daném případě se test skládal ze tří prvků:

¹⁴⁴ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-212/97: „Svoboda usazování – Založení pobočky společností bez skutečné činnosti – Obejití vnitrostátního práva – Zamítnutí zápisu“. In: *ECLI:EU:C:1999:126*. 9. března 1999, para 27. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0212&from=CS>

¹⁴⁵ Direct Cosmetics Ltd a Loughtons Photographs Ltd proti Commissioners of Customs and Excise. Spojené věci 138/86 a 139/86.: Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Value Added Tax Tribunal, London - Spojené království. In: *ECLI:EU:C:1988:383*. Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července 1988. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0138>

¹⁴⁶ V oblasti práva obchodních společností se jedná především o ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA Ve věci C-212/97: „Svoboda usazování – Založení pobočky společností bez skutečné činnosti – Obejití vnitrostátního práva – Zamítnutí zápisu“. In: *ECLI:EU:C:1988:383*. 9. března 1999. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0212&from=EN>, v případě daně z přidané hodnoty se jedná o ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-110/99 - Emsland-Stärke: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Bundesfinanzhof, Germany, for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between. In: *2000 I-11569*. 14. prosince 2000. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=45444&occ=first&dir=&cid=299947

¹⁴⁷ Daný případ se zabýval splněním podmínek pro získání dotací v oblasti zemědělství.

- 1) Prvním prvkem je objektivní test (objective test), který určuje, zda byl či nebyl dodržen účel předpokládaný unijní legislativou.
- 2) Druhým prvkem je subjektivní test (subjective test). Tento test se zaměřuje na existenci záměru (úmyslu) získat prospěch z unijní legislativy umělým vytvoření zákonných podmínek pro získání zákonem garantovaného benefitu.
- 3) Posledním prvkem je procesní hledisko související s důkazním břemenem, které nese národní administrativa a v situaci závažnějšího případu zneužití může být ve výjimečných případech důkazní břemeno otočeno¹⁴⁸.

Všechny tři zmíněné elementy měly sloužit pro národní soud jako vodítko při určení toho, zda se jednalo nebo nejednalo o zneužití práva. První prvek vyjadřuje situace, kdy přes formální dodržení všech podmínek stanovených unijní normou, účel tohoto pravidla, tedy této normy, nebyl dodržen¹⁴⁹.

Objektivní hledisko samozřejmě nezahrnuje situace, kdy se jedná o obchodní transakce v dobré víře, nebo pokud jsou uměle vytvořené podmínky nebo uměle vytvořené dohody, které nejsou kryty subjektivním hlediskem, tedy úmyslem zneužít právo ve svůj prospěch. Dané objektivní okolnosti musejí být samozřejmě zkoumány z hlediska unijní legislativy, je věcí výkladů národních soudů, aby tyto objektivní skutečnosti posoudili, respektive interpretovaly právo v souladu s účelem unijní legislativy, nejen z hlediska doslovného výkladu, ale za současného zkoumání smyslu a účelu unijního předpisu. Popřípadě mohou vznést předběžnou otázku k ESD.¹⁵⁰

Subjektivní test spočívá v podstatě ve vymezení, zda fakticky došlo k **úmyslu** získat prospěch či zisk z unijní legislativy vytvořením umělých podmínek k jejich získání, existence subjektivního prvku může být vytvořena tajnou nezákonnou dohodou mezi

¹⁴⁸ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, , p.384 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

¹⁴⁹ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-110/99 - Emsland-Stärke: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Bundesfinanzhof, Germany, for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between. In: 2000 I-11569. 14. prosince 2000. Para [42]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=45444&occ=first&dir=&cid=299947

¹⁵⁰ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, p. 369 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

exportérem pocházejícím z unijního prostoru, který získá daný benefit¹⁵¹ a importérem pocházejícím z neunijního prostoru¹⁵².

Tento test používá ESD v souvislosti s případy zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty. V některých případech bývá používání tohoto testu terčem kritiky zejména z toho důvodu, že subjektivní test se považuje za nadbytečný a dostačuje pouhé objektivní hledisko¹⁵³, tedy existence úmyslu není považována za směrodatnou při určení existence zneužití práva v daném případě. Argumentace proti používání tohoto testu se opírá o to, že k prokázání existence zneužití postačují objektivní skutečnosti.

Dle mého názoru je objektivní test zapotřebí. Přikláním se k tomu, že pokud bychom ho vynechali, vystavili bychom se situaci, že by byla zásada zákazu zneužití práva automaticky používána i v případě správné jazykové interpretace zákona. Jakýkoliv právní předpis totiž může být nedbale proveden a jeho správnou jazykovou interpretací může nastat situace, kdy skutečně daný subjekt povinný k dani dosáhne na případné daňové zvýhodnění. Stejně tak tomu bylo i ve výše zmíněném případě Rozsudku sp. zn. 2 Afs 178/2005-64, ve kterém NSS zdůraznil opodstatněnost jazykového výkladu, tedy nejen toho teleologického. Navíc v daném případě nebyl úmysl právo zneužít prokázán, ale chybil zde zákonodárce. Teleologický výklad zákona je jistě namístě, ale trestat nedbalé provedení zákona a postup dle jeho litery neshledávám jako účelné. Tento důvod je pro mě dostatečný, neboť se domnívám, že tato zásada nespočívá v tom, aby byly stanoveny jakékoliv hranice jejího použití, což použití pouze objektivního hlediska zaručuje. Institut zneužití práva dle mého názoru stojí na úmyslu, záměru získat neoprávněné zvýhodnění a nikoliv na jazykové interpretaci zákona.

¹⁵¹ Většinou se jedná o vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty

¹⁵² ¹⁵² ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-110/99 - Emsland-Stärke: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Bundesfinanzhof, Germany, for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between. In: 2000 I-11569. 14. prosince 2000. Para [53]. Dostupné z:

http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=45444&occ=first&dir=&cid=299947

¹⁵³ Terčem kritiky bývá od generálních advokátů např. STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA M. POIARESE MADURA: Věc C-255/02. In: 2006 I-01609. přednesené dne 7. dubna 2005 (1), para[70]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60293&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=171298>, zde generální: „Na čem záleží, není ve skutečnosti stav myslí A, ale skutečnost, že činnost, objektivně, nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.“

5.2. Zneužití práva v harmonizované a neharmonizované oblasti

Vliv výše zmíněného judikátu se projevil v daňové judikatuře zejména v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty. Judikatura týkající se ne zcela harmonizované oblasti, kterou představují zejména přímé daně, se odvíjela svým specifickým způsobem. V oblasti přímých daní nelze hovořit o plně harmonizované společné unijní legislativě, ale vzhledem k tomu, že se jedná o oblast, kde si členské státy ponechali suverénní sféru vlivu kvůli velkým odlišnostem a propojením se specifickými zeměmi, v souvislosti se zneužitím práva zde nehovoříme o porušování unijní legislativy, ale spíše o konfliktu aplikace národní legislativy a svobody volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu¹⁵⁴. Volný pohyb osob zahrnuje i tzv. „svobodu usazování“, což „zaručuje mobilitu podniků a pracovníků v rámci EU“¹⁵⁵.

5.2.1. Harmonizovaná oblast

Jedním z nejvýznamnějších a dlouho očekávaných rozhodnutí ESD bylo právě již zmiňované rozhodnutí *Halifax a další*¹⁵⁶. V daném případě se jednalo o spojení několika rozhodnutí týkajících se daně z přidané hodnoty, a to především výkladu šesté směrnice¹⁵⁷. Tento rozsudek spojoval rozhodnutí ve věci Halifax bankovní ústav (C-255/02), University of Huddersfield (C-223/03) s dalším rozhodnutím týkající se věci BUPA (C-419/02).

První věc se týkala bankovního ústavu Halifax, který si chtěl zřídit informační centra na čtyřech různých místech. Dle šesté směrnice by Halifax mohla být vrácena jen část daně na vstupu¹⁵⁸. Z tohoto důvodu byl vypracován plán transakcí, aby z daného plnění mohl

¹⁵⁴ SMLOUVA O FUNGOVÁNÍ EVROPSKÉ UNIE. In: *Úř. věst. C 326, 26.10.2012, s. 47–390*. 26. října 2012, čl. 26 a násl., dále zejm., Hlava III.,IV. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>

¹⁵⁵ MACIEJEWSKI, Mariusz. Fakta a čísla o Evropské unii: Svoboda usazování a volný pohyb služeb. *Evropský parlament: O Parlamentu* [online]. 04/2014 [cit. 2014-11-23]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/cs/htmldisplayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.4.

¹⁵⁶ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Case C-255/02.: Reference for a preliminary ruling: VAT and Duties Tribunal, London - United Kingdom. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise., In: *European Court Reports 2006 I-01609*. 21 February 2006. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0255>, dále jen „*Halifax a další*“.

¹⁵⁷ Směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17. Května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty.

¹⁵⁸ Konkrétně pouhých 5 %, viz *Halifax a další* para [12]

získat veškerou DPH uhrazenou na vstupu. Jednalo se o provedení různých stavebních prací ve skupině společností.

Ve věci BUPA se soudní dvůr zabýval otázkou, kdy platí výjimka z pravidla, které stanovuje vznik povinnosti k DPH v okamžiku uskutečnění dodávky zboží nebo poskytnutí služeb¹⁵⁹. Společnost BUPA totiž uzavřela smlouvy na budoucí dodávky léků a zdravotních protéz, aby mohla využít příznivějšího systému DPH na danou transakci, který měl v té době projít novelou, která by představovala větší daňové zatížení pro danou společnost. Soudní dvůr konstatoval, že pokud chce někdo stanovit jiný okamžik vzniku povinnosti k DPH, než je okamžik uskutečnění dodávky zboží nebo služeb, „je třeba, aby byly již známy všechny prvky budoucí dodávky zboží nebo budoucího poskytnutí služeb a zejména tedy, aby v okamžiku provedení zálohové platby bylo zboží nebo služby přesně určeny“¹⁶⁰. Předmětem sporu ve všech případech bylo tedy „navrácení nebo odpočet DPH uhrazené na vstupu za uskutečněná plnění“¹⁶¹.

Poslední věc se týkala univerzity, která za renovaci budov, které byly určeny k pronájmu, mohla získat zpět pouze část DPH zaplacené na vstupu. Tato situace byla zapříčiněna novelizací DPH, která by v době ukončení klesla z 14,56% na 6,04%. Univerzita si však vypracovala plán, jak získat zpět celou DPH zaplacenou na vstupu.

Zásadní vliv na pozdější vnímání zneužití práva v daňové oblasti má zejména případ *Halifax*. Předmětem daného sporu byl především výklad šesté směrnice, konkrétně se jednalo o výklad pojmů „hospodářská činnost“, „dodání zboží“ a „poskytnutí služeb“ dle této směrnice. Soudní dvůr v tomto případě konstatoval, že pokud jsou naplněny objektivní znaky uvedené v šesté směrnici, jedná se o dodání zboží, poskytnutí služeb a hospodářskou činnost a to dokonce bez ohledu na to, zda se vyskytoval subjektivní úmysl získat daňové zvýhodnění¹⁶². Z daného judikátu tedy vyplývá, že z tohoto důvodu bychom nemohli vyloučit z formálního hlediska ze získání zvýhodnění dle této směrnice ekonomické subjekty, které si nárokují možnost odpočtu daně na vstupu i

¹⁵⁹ TISKOVÁ ZPRÁVA č. 15/06: Rozsudek Soudního dvora ve věcech C-255/02, C-419/02 a C-223/03 *Halifax plc a další, BUPA Hospitals Ltd a další, University of Huddersfield v. Commissioners of Customs & Excise*. *CURIA* [online]. 21. února 2006 [cit. 2014-11-13]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-02/cp060015cs.pdf>

¹⁶⁰ *Ibid*

¹⁶¹ *Ibid*

¹⁶² *Halifax a další* para [59]

v případě, že jejich chování je nežádoucí. Pokud bychom chtěli danou situaci identifikovat jako zneužití práva, je tedy třeba postupovat jinak než snahou o výjimku, či neuplatnění šesté směrnice, protože samotný pojem hospodářská činnost má striktně objektivní charakter¹⁶³, tudíž se aplikuje bez ohledu na účel dané činnosti nebo její výsledek¹⁶⁴, je tomu tak z toho důvodu, „aby každý, koho se to týká, znal přesně rozsah svých práv a povinností“¹⁶⁵.

Tento předpoklad naznačuje, že daná zásada je aplikována bez jasné kodifikace a zároveň je zásadou používanou jako nástroj při interpretaci unijní legislativy. Dle mého názoru je důvodem to, že sama směrnice bez pomoci interpretační zásady zneužití je v dané situaci z formálního hlediska nedostatečná v tom smyslu, že by její samostatná aplikace nemohla vyvodit žádné závěry v podobě sankce, protože formálně jsou splněny požadavky pro poskytnutí výhody zaručené směrnicí a naopak jako taková nepředstavuje porušení unijní legislativy.

Předmětem druhé otázky, která byla předložena soudu, bylo „zda brání osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představuje zneužití“¹⁶⁶. Druhou otázkou byl vyřčen zásadní problém při aplikaci zneužití práva. Tedy zda je možné v případě zneužití práva odeprít možnost odpočtu daně, i když daný subjekt splňuje objektivní podmínky pro odpočet. Samozřejmou argumentací proti použití zneužití práva bylo, že nelze aplikovat zásadu, která nebyla nikdy nikde zakotvena, potažmo nikde nejsou stanovena pravidla pro její aplikaci.

¹⁶³ Soudní dvůr uvedl ve věci Rompelman, „že společný systém daně z přidané hodnoty zajišťuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na svůj účel nebo výsledky jsou zdanitelné zcela neutrálním způsobem“ JUDGMENT OF THE COURT (Second Chamber)Case 268/83: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EEC Treaty by the Hoge Raad der Nederlanden [Supreme Court of the Netherlands] for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between D. A. Rompelman and E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam, and Minister van Financiën [Minister for Finance]. In: *Sbírka rozhodnutí 1985 -00655*. 14 Únor 1985. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61983CJ0268> para[19], stejně tak odkazuje čl. 4(1) šesté směrnice, „bez ohledu na účel a výsledky této činnosti“.

¹⁶⁴ Tento předpoklad vychází ze zásady neutrality a právní jistoty.

¹⁶⁵ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu)Věc 169/80.: Administration des douanes proti Société anonyme Gondrand Frères a Société anonyme Garancini. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Cour de cassation - Francie. In: *Sbírka soudních rozhodnutí 1981 01931*. 9. července 1981. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=cs&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-169%252F80&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=99631>

¹⁶⁶ *Halifax a další* para [61]

Argumenty pro jsou nicméně daleko silnější a vycházejí z ustálené praxe ESD. Již v několika dalších případech ESD vyslovil, že nelze akceptovat zneužívající praktiky, které mají za cíl zneužívajícím způsobem získat výhody, které jsou garantované, či upravené právem společenství¹⁶⁷ a zároveň potvrdil, že zásada zneužití se použije i v oblasti DPH. I přes to je nicméně nutné zohlednit, že nelze po jakémkoliv ekonomickém subjektu požadovat zaplacení co nejvyššího DPH a je pouze věcí daného ekonomického subjektu jakou daňovou zátěž, pokud má možnost volby, využije.

Existence této zásady byla tedy ESD potvrzena, k její identifikaci a následné aplikaci při výkladu práva je ovšem ještě nutné stanovit podmínky, za jakých bude použita. ESD se vyslovil v tom smyslu, že se o zneužití práva jedná v případech, kdy poskytnutí daňového zvýhodnění by bylo v rozporu s cílem sledovaným daným ustanovením unijní legislativy. Hlavním účel dané transakce je získat daňové zvýhodnění a zároveň neexistuje žádný jiný opodstatněný důvod pro danou transakci¹⁶⁸.

Významnou roli při pozdější aplikaci zásady zneužití práva, mělo také stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura. Jednak zdůraznil, že daňové právo nemůže i přes striktní dodržování zásady právní jistoty zůstat pouze „*formalistickým odvětvím*“¹⁶⁹, které budu slepě tolerovat každé prospěchářské chování jen z toho důvodu, že formálně neporušuje žádné ustanovení daňové legislativy.

Z testu, který generální advokát použil, je patrná inspirace již výše zmíněným případem Emsland. Nicméně jak jsem již výše zmínila, jedná se pouze i inspiraci, protože ne zcela s jeho podmínkami souhlasí. Sice shodně k identifikaci chování zneužívajícího práva používá dvouprvkový test, avšak nepoužívá subjektivní test v té formě, jaký použil

¹⁶⁷ Toto bylo zdůrazněno například v rozsudcích ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu) Ve věci C-94/05: „Společná zemědělská politika – Nařízení (ES) č. 97/95 – Prémie vyplácené podnikům vyrábějícím bramborový škrob – Podmínky poskytnutí – Sankce – Proporcionalita – Nařízení (ES, Euratom) č. 2988/95 – Ochrana finančních zájmů Evropských společenství“. In: 2006 I-02619. 16. března 2006, 51. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d5edcdfb4d3bdc40f3abf7d8c4c622bcba.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Obh4Me0?text=&docid=57694&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=769715>, para [21]

¹⁶⁸ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH: výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007, 32 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3572-334.

¹⁶⁹ STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA M. POIARESE MADURA: Věc C-255/02. In: 2006 I-01609. přednesené dne 7. dubna 2005 (1), para[77]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60293&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=171298>

soudní dvůr ve věci Emsland. První prvek se na rozdíl od předchozího (odpovídá subjektivní část testu ve věci Emsland) subjektivním záměrem stran, ale účelem dané hospodářské činnosti. Účel dané hospodářské činnosti musí totiž sledovat i jiný záměr než získání daňového zvýhodnění, pokud se tak nestane, jedná se o naplnění první podmínky tohoto testu¹⁷⁰.

Druhý prvek testu (odpovídá objektivní části ve věci Emslad) slouží k porovnání účelu a cíle společnosti, které mají být domněle zneužity s účelem a výsledkem dosaženým dotčenou činností, což mimo jiné slouží k předcházení sankcionování činností, které jsou v souladu s cíli unijní daňové legislativy. Případný rozpor v druhé části testu může odhalit i chování, jehož účel je v souladu s účelem dané právní úpravy a je pouhou volbou mezi různými variantami daňových režimů, které jsou v souladu s unijní legislativou, a nejedná se tedy o zneužití.¹⁷¹

Tento test je uplatňován v mnoha případech a slouží jako pomůcka, která má odstranit pochyby, zda se jedná o zneužití práva či nikoliv. Rozhodnutí ve věci Halifax stejně tak, jako stanovisko generálního advokáta jsou prakticky neměnným nástrojem, který pomáhá při interpretaci šesté směrnice. Jedná se o pojistku proti přílišnému formalismu a zároveň pomáhá zachovat účely, které stanovuje unijní legislativa.

Výše popsané závěry potvrzuje i stávající judikatura ESD, která je v oblasti daňového práva velmi obsáhlá. Příkladem může být rozhodnutí ve věci Paul Newey¹⁷². Opět se jedná o deklarovaný rozpor se šestou směrnicí. V daném případě se P. Newey snažil vyhnout neodpočitatelnému daňové zatížení, které v daném případě představovalo poskytování služby zprostředkování úvěrů, které bylo na základě čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice osvobozeno od DPH a tudíž nemohlo dojít k jeho následnému odpočtu. Naproti tomu propagace společnosti a služby s ní spojené podléhaly DPH, tudíž

¹⁷⁰ STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA M. POIARESE MADURA: Věc C-255/02. In: 2006 I-01609. přednesené dne 7. dubna 2005 (1), para[87]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60293&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=171298>

¹⁷¹ *Ibid* para [88]

¹⁷² ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu) Ve věci C-653/11: „Řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – Článek 2 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 – Pojem ‚poskytování služeb‘ – Poskytování propagačních služeb a služeb zprostředkování úvěrů – Osvobození od daně – Hospodářská a obchodní realita plnění – Zneužívající praktiky – Plnění mající pouze za cíl získat daňové zvýhodnění“. In: *Sbírka rozhodnutí 2013 -00000*. 20. června 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CJ0653&from=EN>

z daného vztahu vyplývá, že daň na propagaci, kterou odváděl z nákladu, nebyla od ničeho odpočitatelná, protože finanční služby, které poskytoval, DPH nepodléhaly.

Za tímto účelem založil společnost (Alabastr) na jiném území, na které se nevztahovala šestá směrnice, a ve které byl jediným akcionářem. Smlouvy byly uzavírány přímo se společností Alabastr, avšak tato společnost se nezabývala přímo zpracováním smluv, které zajišťovaly zprostředkování finančních služeb, v tomto případě úvěrů. Touto činností byl pověřen na základě subdodavatelské smlouvy P. Newey.

Propagační služby poskytovala třetí společnost na základě smlouvy uzavřené se společností Alabastr, která nesla náklady za poskytnutou propagaci i ve prospěch společnosti P. Neweyho. Třetí společnost měla sídlo na stejném území jako Alabastr, avšak ve skutečnosti se P. Newey setkával na území Spojeného království se zaměstnancem jiné reklamní společnosti, která následně dávala pokyny přímo třetí společnosti, která reklamu zajišťovala. P. Newey využíval služby poskytnuté třetí společností, k čemuž nebyl oprávněn a taktéž nebyl odpovědný za platbu těchto služeb, ovšem měl pravomoc schvalovat obsah těchto reklam.

Z výše uvedených důvodů byl P. Neweymu dodatečně předložen platební výměr na DPH za předmětné období, ve kterém došlo k těmto transakcím. Proti tomuto platebnímu výměru bylo následně podáno odvolání k First-tier Tribunal, který konstatoval, že sice jediným důvodem daných transakcí bylo daňové zvýhodnění, ale k zneužití přímo nedošlo, proti čemuž se opět odvolal úřad, který daný výměr provedl. Odvolací soud následně podal předběžnou otázku ESD.

ESD sám sice analýzu daného případu ve svém rozhodnutí neprovádí, ale odkazuje právě na případ *Halifax a další*. Předkládaný souhrn předběžných otázek zúžil především na dva hlavní okruhy. Podstatou prvního okruhu bylo určení, zda má smluvní ujednání mezi stranami vliv při určení, zda se jedná o poskytovatele a příjemce služeb dle šesté směrnice. Problematické vzhledem k situaci bylo, že pro určení toho, zda se jedná o „dodání zboží nebo poskytování služeb“ dle šesté směrnice, je nutné, aby za tyto služby bylo poskytnuto protiplnění. „*Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice, a tudíž jsou zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v*

*jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli uvedené služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci*¹⁷³.

K prokázání oprávněnosti zdanění daných služeb je tedy nezbytné prokázat vztah mezi třetí společností a P. Neweym. Přičemž dále doporučil soudu, který předběžné otázky položil, aby zkoumal, jednak zda smluvní ujednání odrážejí hospodářskou a obchodní realitu, nebo zda jsou plně vykonstruovaná.

Vzhledem k situaci ovšem nešlo vyloučit, že skutečně k výše popsaným transakcím nedošlo. Soud tedy musí prokázat, kdo byl skutečným příjemcem propagačních služeb, zda šlo o společnost Alabastr, či nikoliv. Druhým důležitým bodem je provedení testu, v jehož rámci bude zkoumáno, jak by vypadala situace, pokud by neexistovalo domnělé zneužívající plnění¹⁷⁴. Při aplikaci tohoto testu dojdeme k závěru, že pokud by neexistovala společnost Alabastr, která „zprostředkovala“ veškerá plnění, která by musela podléhat DPH na území Spojeného království, daňové zatížení P. Neweyho by bylo mnohonásobně vyšší¹⁷⁵, situace je ovšem komplikována faktem, že společnost Alabastr nebyla pouhou umělou společností nevykazující žádnou činnost.

Dle mého názoru klíčem k určení toho, zda se jedná o porušení zásady zneužití práva, je prokázání vztahu mezi P. Newey a osobou, reklamní agenturou, která následně dávala závazné pokyny třetí společnosti Alabastr mimo území EU. Poté by byl naplněn předpoklad, že P. Neweymu byla poskytnuta služba a za tu také řádně zaplatil. Pokud by správce daně na území Spojeného království toto skutečně prokázal, jedná se jednoznačně o zneužití práva.

Závěrem k této kapitole mohu dodat, že případ *Halifax a další* je v souvislosti se zneužitím práva v oblasti DPH citován ve většině rozhodnutí, a proto je nezbytné podmínky, které jím byly vytyčené pro aplikaci této zásady respektovat. Nicméně nemohu se zbavit dojmu, že i přes to má každý případ svá specifika, což jsem se snažila

¹⁷³ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu) ve věci C-653/11: „Řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – Článek 2 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 – Pojem ‚poskytování služeb‘ – Poskytování propagačních služeb a služeb zprostředkování úvěrů – Osvobození od daně – Hospodářská a obchodní realita plnění – Zneužívající praktiky – Plnění mající pouze za cíl získat daňové zvýhodnění“. Para [40] In: *Sbírka rozhodnutí 2013 -00000*. 20. června 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CJ0653&from=EN>

¹⁷⁴ Para[98] *Halifax a další*

¹⁷⁵ Dodatečný výměr DPH představoval částku 10 707 075 liber

dokázat na právě zmíněném případě a tedy není možné se upínat k jedné teorii či definici.

5.2.2. Neharmonizovaná oblast

Společným jmenovatelem pro všechna rozhodnutí v harmonizované oblasti je namítaný rozpor s unijní legislativou, v případě DPH se skoro vždy jedná o šestou směrnici. Neharmonizovaná oblast se týká především přímých daní a porušování zásady svobody usazování, které nejsou v takové míře harmonizovány jako například oblast DPH. Dalším významným prvkem těchto případů je, že na rozdíl od harmonizované oblasti obsahují skoro vždy přeshraniční prvek, kdežto u DPH o přeshraničním prvku mluvíme většinou pouze v souvislosti s karuselovými podvody.¹⁷⁶ Předmětem této kapitoly bude zkoumání, zda je nutné nahlížet jiným způsobem na používání zásady zákazu zneužití práva v neharmonizované oblasti než v oblasti nepřímých daní.

V oblasti svobody usazování měl zásadní vliv na pozdější vývoj případ *Cadbury Schweppes*¹⁷⁷. V tomto případě šlo o společnost (Cadbury Schweppes, dále jen „CS“) sídlící ve Spojeném království, která je mateřskou společností společnosti Cadbury Schweppes Treasury Services a společnosti Cadbury Schweppes Treasury International, které byly založeny v Dublinu. CS dosáhla založením dceřiných společností v jiných členských státech výhodnějšího zdanění v podobě 10 %. Obě dceřiné společnosti se podílely na zisku mateřské společnosti.

V tomto případě nebylo pochyb o tom, že dceřiné společnosti byly založeny v Irsku z toho důvodu, aby se na ně vztahoval příznivější daňový režim. Nicméně legislativa Spojeného království sice umožňovala, aby se společnost „usadila“ za daných podmínek v jiném členském státě, ale pokud to bylo pouze za účelem dosažení příznivější míry zdanění svých zisků, podléhala daná společnost dodatečnému zdanění dceřiných společností, které se nacházely mimo území Spojeného království.

¹⁷⁶ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, p. 423 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

¹⁷⁷ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci 0196/04: jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, Londýn (Spojené království) ze dne 29. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2004, v řízení. In: *Sbírka rozhodnutí 2006 I-07995*. 12. září 2006. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=27647>

Za určitých podmínek bylo možné se této přísné regulaci vyhnout. Jednou z možností bylo splnění tzv. „testu motivu“ ovládanou zahraniční společností. Tento test měl prokázat, „že jednak výrazné snížení daně ve Spojeném království, které je výsledkem transakcí uskutečněných mezi touto společností a OZS, nebylo hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto transakcí, a jednak, že dosažení snížení uvedené daně prostřednictvím neoprávněného použití zisku ve smyslu uvedených právních předpisů nebylo hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů založení OZS“¹⁷⁸.

Základem předběžné otázky, která byla položena ESD, bylo, zda unijní legislativa¹⁷⁹ zabraňuje vzniku takových právních předpisů, „které za určitých okolností stanoví uložení daně mateřské společnosti ohledně zisků dosažených ovládanou zahraniční společností“¹⁸⁰. Právě tato otázka odlišovala tento případ od ostatních, které se týkaly přímých daní a rozporu se základními svobodami garantovanými legislativou EU. Předmětem sporu bylo především konstatování rozporu domácí legislativy s unijní legislativou. ESD se vyjádřil v tom smyslu, že není možné zbavovat fyzickou či právnickou osobu možnosti dovolávat se ustanovení obsaženého ve Smlouvě pouze z toho důvodu, že využili výhodnějšího zdanění v jiném členském státě¹⁸¹. Stejně tak se vyslovil i v jiných případech, že takovéto využití výhodnější právní úpravy nepředstavuje zneužití svobody garantované Smlouvou¹⁸². Z toho vyplývá, že svobodu usazování CS v tomto případě nezneužila.

¹⁷⁸ Ibid para [62]

¹⁷⁹ V tomto případě se jednalo o rozpor s čl. 43, 48, 49 a 56 Smlouvy o založení evropského společenství

¹⁸⁰ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci 0196/04 Cadbury Schweppes,; jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, Londýn (Spojené království) ze dne 29. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2004, v řízení. In: *Sbírka rozhodnutí 2006 I-07995*. 12. září 2006. Para [29] Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=27647>

¹⁸¹ Ibid para [36]

¹⁸² ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Case C-212/97: Reference for a preliminary ruling: Højesteret - Denmark. Freedom of establishment - Establishment of a branch by a company not carrying on any actual business - Circumvention of national law - Refusal to register. In: *Sbírka rozhodnutí 1999 I-01459*. 9. březen 1999. **para [27]** Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0212&from=EN>, ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v Inspire Art Ltd. C-167/01: Reference for a preliminary ruling: Kantongerecht te Amsterdam - Netherlands. Articles 43 EC, 46 EC and 48 EC - Company formed in one Member State and carrying on its activities in another Member State - Application of the company law of the Member State of establishment intended to protect the interests of others. In: *Reports of Cases 2003 I-10155*. 30. září 2003, **para [96]**. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-167/01>

Dalším důležitým bodem jednání bylo, zda ustanovení Smlouvy čl. 43 a 48 brání používat takovéto předpisy. Při bližším zkoumání je třeba zdůraznit, že i v oblasti přímých daní, které jsou z velké části předmětem národní úpravy, musí státy vždy dodržovat unijní právo (dříve právo Společenství, viz zmíněné rozhodnutí)¹⁸³. Ovšem Spojené království svou legislativou fakticky rozdílně zacházelo s daňovými rezidenty a nerezidenty, což je možné pouze tehdy sleduje-li dané omezení „*legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu*“¹⁸⁴. Avšak pouhé usazení v jiném členském státě z důvodu nižšího daňového zatížení takovýmto legitimní cílem není¹⁸⁵ a zároveň pouhý fakt založení dceřiné společnosti v jiném členském státě nevytváří automaticky domněnku, že byl spáchán daňový podvod¹⁸⁶. Takovéto omezení může směřovat pouze k čistě vykonstruovaným operacím¹⁸⁷, které směřují proti ovládané společnosti a tato společnost není v daném členském státě „*skutečně usazena*“ a nevykonává tam „*skutečnou hospodářskou činnost*“¹⁸⁸. Pouze v takovém případě by omezení daného subjektu mohlo být opodstatněno restrikcí, která má zabránit zneužití práva svobody usazování.

Tento případ dle mého názoru jasně demonstruje, že ne vždy se zneužití práva dopustí osoba povinná k dani, která má splnit svou daňovou povinnost. Nežádka kdy se státy ve snaze dosáhnout neodůvodněných vyšších daňových příjmů uchýlí k opatření, které svou podstatou odpovídá spíše zneužití pravomoci ze strany členského státu.

¹⁸³ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Marks & Spencer Ve věci C-446/03, Reference for a preliminary ruling: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - United Kingdom. Articles 43 EC and 48 EC - Corporation tax- Groups of companies - Tax relief - Profits of parent companies - Deduction of losses incurred by a resident subsidiary- Allowed - Deduction of losses incurred in another Member State by a non-resident subsidiary- Not included. In: *Reports of Cases 2005 I-10837*. 13. prosince 2005 Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=539410>

¹⁸⁴ *Ibid*, para [35]

¹⁸⁵ Judgment of the Court (Fifth Chamber) Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) and Ola Ramstedt v Riksskatteverket. C-422/01. In: *Reports of Cases 2003 I-06817*. 6. června 2003, para [52]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48456&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=543981>

¹⁸⁶ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA C-334/02 - Commission v France: Failure of a Member State to fulfil its obligations - Freedom to provide services - Free movement of capital - Tax on income arising from investments - Debtor not resident or established in France - Exclusion of the fixed levy as the rate - National legislation contrary to the terms of the Treaty. In: *Reports of Cases 2004 I-02229*. 4. března 2004, para [27]. Dostupné z:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48959&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=545633>

¹⁸⁷ Viz Cadbury Schweppes, para [51]

¹⁸⁸ *Ibid*, para [75]

K takovému chování státy ovšem nejsou oprávněny, protože státy jsou povinny všechny zásady unijního práva interpretovat bez výjimky stejně a jakékoliv upřednostňování té, či oné zásady či cíle tak, jak se to právě v daný moment hodí, není přípustné. V legislativě ani praxi neexistuje žádná nadřazenost či podřízenost cílů a zásad Unie¹⁸⁹, naopak v rámci zachování soudržnosti¹⁹⁰ mezi jednotlivými politikami a cíli je nutné postupovat koordinovaně. Výjimka přichází v úvahu pouze v případě, kdy si za účelem zachování soudržnosti ponechají orgány Unie určitou míru správního uvážení v rámci určení, které cíle a zásady je třeba splnit v rámci zachování soudržnosti při jejich výkladu¹⁹¹.

Dle mého názoru nelze tedy tuto zásadu aplikovat svévolně, dle uvážení státu, nýbrž postupovat v souladu s cílem úpravy Unie i ze strany členských států. Principy, které z velké části vděčí za svůj vznik právě judikatuře ESD, jsou pokládány za principy stojící na vrcholu právní hierarchie, neboť pomáhají interpretovat unijní legislativu, která se dost často opírá právě a normy s nejvyšší právní silou, také proto zde není prostor pro jejich „přizpůsobování“ svým vlastním účelům namísto těch, které jasně vyplývají z unijní legislativy¹⁹².

Skutečný dopad tohoto případu na národní legislativu tedy závisí především na tom, zda se v daném případě vyskytuje čistě vykonstruovaná situace, poté je tedy možné uplatnit určité opatření proti takovému chování a také důsledně aplikovat unijní právo¹⁹³. V opačném případě nelze omezovat státy v jejich legislativní činnosti, pokud ovšem samy nedošly daleko za hranice toho, co je v dané situaci nutné ke spravedlivému zdanění rezidentů i nerezidentů a nepřekročily samu přípustnou mez k dosažení cíle zaručeného EU¹⁹⁴ a také, aby nepřiměřeně zasahovaly do obchodních vztahů.

¹⁸⁹ SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2010, xli, s. 212 Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-394.

¹⁹⁰ Čl. 7 Smlouvy o fungování Evropské unie

¹⁹¹ *Ibid*

¹⁹² *The principle of legal certainty in EC law: komentář*. Vyd. 1. Boston, Mass: Kluwer Academic Publishers, 2003, xli,s.105. ISBN 1-4020-1217-9.

¹⁹³ LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, p. 450 Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

¹⁹⁴ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Case C-9/02: eference for a preliminary ruling: Conseil d'État - France. Freedom of establishment - Article 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 43 EC) - Tax

5.2.3. Opatření proti dvojímu zdanění versus svoboda usazování

Zdánlivě podobným případem je i rozhodnutí *Columbus Container*¹⁹⁵. V tomto případě došlo k uzavření smlouvy mezi Spolkovou Republikou Německo (dále jen „SRN“) a Belgickým královstvím, s cílem zamezení dvojího zdanění. Na území SRN na základě této dohody došlo k osvobození od daně z příjmu.

Ovšem zákon o zamezení zneužívání a o daňovém vyrovnání (Außensteuergesetz) (Missbrauchsbekämpfungs- und SteuerbereiniI- 10501) (BGBl. 1993 I, s. 2310), který byl v rozhodné době použitelný, stanovoval poněkud odlišnou úpravu. Na jeho základě nesmí k zamezení dvojího zdanění dojít osvobozením od daně, ale pro daňové účely se daň zaplacená na jiném území započte do daně, která má být odvedena na území SRN a zaplatí se pouze rozdíl, který by vznikl. Dojde tak k situaci, ve které jsou jak rezidenti, tak nerezidenti podrobena stejnému zdanění příjmů bez ohledu na to, zda se jejich provozovna nachází na území SRN nebo nikoli. Hranice, která opravňovala k tomuto postupu, byla stanovena na 30 %, tedy tento postup se použil v případě, že zdanění v Belgickém království bylo nižší než 30 %.

Společnost *Columbus Container* (dále jen: „CC“), byla z 80 % držena osmi členy jedné rodiny ze SRN, zbývajících 20 % bylo drženo německou osobní společností, která je rovněž ve vlastnictví téže rodiny. Podle německého práva je společnost CC osobní společností. Finanční úřad SRN následně doměřil jednotlivým společníkům této společnosti daň ze zisků dosažených společností CC z příjmů z podnikání, avšak započtl do ní daň, která byla zaplacená v Belgii. Společníci se proti tomuto výměru odvolali, bylo totiž v rozporu s dohodou, která byla uzavřena mezi SRN a Belgickým království. Odvolání bylo zamítnuto a následně byla podána žaloba k soudu, který předložil předběžnou otázku ESD.

legislation - Transfer of residence for tax purposes to another Member State - Methods of taxing increased value of securities. In: *Sbírka rozhodnutí 2004 I-02409*. 11. březen 2004, para [49]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0009>

¹⁹⁵ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, C-298/05 - Columbus Container Services: Reference for a preliminary ruling: Finanzgericht Münster - Germany. Articles 43 EC and 56 EC - Taxes on revenue and wealth - Conditions for taxing the profits of an establishment situated in another Member State - Double taxation convention - Methods of exempting or offsetting tax. In: *Reports of Cases 2007 I-10451*. 6. prosince 2007. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=c-298/05>

Podstata sporu spočívala v tom, zda výše zmiňovaný zákon, na jehož základě byla daň doměřena, není v rozporu s ustanovení čl. 43, 56 a 58¹⁹⁶ Smlouvy o založení Evropského společenství, tedy se svobodou usazování. V tomto ohledu tedy můžeme nalézt zdánlivou podobnost obou případů, avšak jsou zde podstatné rozdíly.

I přesto, že oblast přímých daní se charakterizuje tím, že převážně spadá do suverénní pravomoci států, jsou státy povinny dodržovat unijní předpisy¹⁹⁷ a je sice pravdou, že výkon přímých daní spadá do pravomoci členských států, nicméně i tento suverénní výkon pravomoci musí být v souladu s unijními předpisy¹⁹⁸. Dále se podle ustálené judikatury ESD vztahuje unijní právo na ustanovení zákona, která upravují podíl na základním kapitálu v jiném členském státě, který je vlastněn státním příslušníkem jiného členského státu, pokud vykonává určitý vliv a podíl na rozhodování a činnosti této společnosti¹⁹⁹, což bylo v tomto případě naplněné vzhledem k tomu, že podíly drží členové jedné rodiny a fakticky rozhodovaly o všech podstatných chodech společnosti. Z výše uvedeného tedy plyne, že se uplatní na dané ustanovení zákona SRN unijní předpisy i přesto, že se jedná o problematiku přímých daní.

Za omezování svobody usazování jsou považována taková opatření, která ji zakazují nebo ji činí méně zajímavou²⁰⁰. Nicméně v tomto případě se dvoustranná smlouva vztahovala na příjmy získané ze zisků prostřednictvím komanditní společnosti v Belgii, avšak výše uvedený zákon se použil v případě, že dané zisky byly dle belgické úpravy zdaňovány méně než 30 %. Tedy smlouva fakticky porušena nebyla, ale daň byla vyměřena tak, aby byla stejná jak v případě, že příjem pocházel z jiného členského státu, tak přímo ze SRN.

¹⁹⁶Zakládající smlouvy. *Euroskop* [online]. © 2005-14 [cit. 2014-11-29]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf

¹⁹⁷*Ibid.* para[28]

¹⁹⁸ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu) Ve věci C-265/04 - Bouanich: Reference for a preliminary ruling: Kammarrätten i Sundsvall - Sweden. Direct taxation - Free movement of capital - Dividend tax - Share repurchase - Deductibility of the cost of acquisition of shares - Separate treatment of residents and non-residents - Agreement for the avoidance of double taxat. In: *Reports of Cases 2006 I-00923*. 19. ledna 2006, para [28]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=c-265/04>

¹⁹⁹ ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci C-231/05 - Oy AA: Reference for a preliminary ruling: Korkein hallinto-oikeus - Finland. Freedom of establishment - Corporate tax legislation - Ability of a company to deduct sums paid by way of intra-group transfer - Obligation on the transferee company also to have its establishment in the Member State concerned. In: *Reports of Cases 2007 I-06373*. 18. červenec 2007, para [20]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-231/05>

²⁰⁰ *Columbus Container* para [34]

Svoboda usazování je založena na zákazu diskriminace na základě sídla, ale v tomto případě k diskriminaci, nebo jakémukoliv jinému znevýhodnění z takového důvodu dle mého názoru nedocházelo. Daná úprava měla pouze za následek, že došlo ke stejnému zdanění příjmů pocházejících odkudkoliv. Společnost CC byla tedy podrobena stejnému zacházení jako kterákoliv jiná osobní společnost v SRN.

Rozdíl mezi oběma posledními rozhodnutími spatřuji především v tom, že na rozdíl od postupu Spojeného království v prvním případě, zde dochází k nastolení rovných podmínek pro všechny osobní společnosti. Ale v prvním případě došlo ke znevýhodnění společnosti na území Spojeného království z toho důvodu, že si založila dceřiné společnosti za účelem menšího zdanění, což ji daňově znevýhodnilo oproti ostatním společnostem, které se nacházeli na území Spojeného království, zcela bezdůvodně.

V neharmonizované oblasti je tedy pro identifikaci zneužití práva rozhodné, zda se daný subjekt dopustil chování, které je zcela vykonstruované. Možnosti různých přesunů sídla za účelem zmenšení daňového zatížení tedy nehrají žádnou roli.

6. Závěr

Cílem mé práce bylo zanalyzovat problematiku zneužití práva v daňové oblasti. Zneužití práva je velmi živelný institut, který v poslední době prošel svým specifickým vývojem, a proto existuje mnoho způsobů jeho zpracování. Vzhledem k zadání mého diplomového úkolu jsem se zabývala jeho promítnutím do legislativy a judikatury, což samozřejmě není jediným možným způsobem zkoumání tohoto institutu. Největší důraz jsem kladla právě na judikaturu, protože její vliv a následný vývoj v této oblasti považuji za nejvíce progresivní během posledních let, což ostatně vyplývá i z množství judikátů a mé následné analýzy.

V první kapitole jsem vymezila základní pojmy, které jsou nezbytné k pochopení následných kapitol. Ve druhé kapitole jsem se věnovala vymezení zneužití práva v české legislativě, vzhledem k nezakotvenosti této zásady v českém právním řádu jsem se omezila na jeho vymezení z hlediska zásad uvedených v daňovém řádu a na meze použití zneužití práva. Konkrétně jsem se více zabývala konfliktem této zásady s ostatními zásadami. Věnovala jsem se zejména principu právní jistoty, legitimního očekávání a dále možnosti dvojího výkladu zákona.

Třetí kapitolu jsem věnovala vývoji české daňové judikatury a výskytu zneužití práva v ní. Tuto kapitolu jsem rozdělila do několika podskupin, podle jednotlivých druhů daně. Toto rozdělení jsem provedla z důvodu přehlednosti a existence velkého množství judikatury v dané oblasti. Pokud budeme posuzovat přístup NSS, tak můžeme říci, že je velmi ovlivněn evropskou judikaturou a takřka z ní nevybočuje. Všechny uvedené případy jsem podrobila kritické analýze a dospěla k závěru, že tato zásada má svůj skutečný význam, pokud je aplikována s ohledem na jednotlivé případy a v rozsahu své možné flexibility. Avšak nemohu se všemi závěry, které NSS provádí ztotožnit, neboť například u daně darovací shledávám judikaturu nereflektující skutečnou povahu dané zásady a v některých případech je aplikována bez ohledu na skutkové okolnosti případu a velmi rámcově, což nepovažuji za účel této zásady.

Čtvrtou kapitolu jsem věnovala úpravě na unijní úrovni a to jak v oblasti přímých, tak v oblasti nepřímých daní. V této kapitole jsem se snažila vystihnout zdroje, ve kterých se tato zásada odráží. Oblast nepřímých daní je upravena zejména v šesté směrnici, která se věnuje DPH. Zde ovšem nenalezneme žádnou obsáhlou definici, neboť se jedná

dle mého názoru zatím spíše o výkladovou zásadu, která napomáhá interpretaci unijní legislativy. V oblasti přímých daní se jedná o velmi kusou úpravu z toho důvodu, že je ponechána ve velké míře pravomoci členských států a vychází z různých dispozic, které jsou pro daný stát charakteristické. Avšak pokud hovoříme o zneužití práva v oblasti přímých daní, jedná se především o deklarovaný rozpor se základními svobodami garantovanými primární legislativou, a to především se svobodou usazování.

Poslední kapitola je věnovaná unijní judikatuře, kterou spatřuji jako nejpodstatnější z hlediska promítnutí této zásady do aplikační praxe. Pro komplexní představu o této zásadě jsem tuto kapitolu pojala z hlediska vývoje dané judikatury a dále jsem provedla rozdělení daných kapitol dle harmonizované a neharmonizované oblasti. Takové dělení považuji za přehlednější především z výše uvedeného důvodu rozdílnosti úprav. Oblast nepřímých daní v souvislosti se zásadou zneužití práva je spojována především s oblastí DPH a porušením právě šesté směrnice. Zatímco typickým příkladem, kde se projevuje důraz na respektování zásady zákazu zneužití práva je možnost snížení daňových nákladů prostřednictvím využití možnosti usazení se v jiném členském státě za účelem využití příznivějšího zdanění. Takové chování ovšem není považováno za zneužití práva ze strany osoby povinné k dani, ale často se takovému chování členské státy snaží zabránit, což je v rozporu se svobodou usazování.

Dle mého názoru tedy není možné zcela jasně zakotvit zásadu zákazu zneužití práva. Jedná se o stále se vyvíjející institut, který je nutný aplikovat flexibilně s ohledem na danou skutečnost, podle jednotlivých skutkových okolností. Pokud někdo hodlá namítat právě nemožnost respektování této zásady z důvodu nedůsledného legislativního zakotvení, neshledávám tento argument jako příliš efektivní. Existuje mnoho zásad, které fungují bez ohledu na jejich jasné vymezení v zákoně, příkladem může být zásada právní jistoty. Dalším podstatným prvkem této zásady je její flexibilita a možnost využití v rozdílných oblastech daňového práva, to je také dalším důvodem, proč shledávám více než důležité ji ponechat bez rigidního zakotvení. Pokud bychom toto nerespektovali, mohly by dle mého názoru nastat dvě situace a to buď to, že by to nemělo přílišný efekt a daná zásada by byla nadále používána jako doposud, nebo by ztratila potřebnou přizpůsobivost jednotlivých případů dle jejich skutkového posouzení, což by vedlo k velkému množství nezákonných operací.

Dle výše uvedených závěrů jsem dospěla k přesvědčení, že důvodem proč není zásada zneužití stabilně zakotvena spolu s vymezením jejího použití v legislativě, je právě pružnost jejího využití v tak obsáhlém oboru, jako je daňové právo. Domnívám se, že je správné nechat na důsledné judikатурní práci vyhodnocení možností použití této zásady. Ovšem ani soudy nemohou být vždy bezchybné.

Seznam zkratek

CC	<i>Columbus Container</i>
CS	Cadbury Schweppes
DŘ	zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád
DzN	ČNR č.338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
ES	Evropské společenství
ESD	Soudní dvůr Evropské unie
Halifax a další	ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Case C-255/02
Listina	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD.
NSS	Nejvyšší správní soud
OZ	zákona č. 89/2012, občanský zákoník
SRN	Spolková Republika Německo
Šestá směrnice	2006/112/EC
ZDPH	zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
ZDPříj	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu
ZOSD	zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví zákoně

Seznam obrázků

Schéma 1.	29
Schéma 2.	32

Zdroje

Odborná literatura:

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012, Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, ISBN 80-735-7030-0.

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

DVOŘÁK, Jan, Jiří ŠVESTKA a Michaela ZUKLÍNOVÁ. *Občanské právo hmotné*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, ISBN 978-807-4783-265.

ENGLIŠ Karel: *Finanční věda*. Praha 1929,

FILIP, Jan.: *Ústavní právo České republiky. Základní pojmy a instituty, ústavní základy České republiky, nakladatelství Václav Klemm, Brno, 2011, ISBN 978-80-904083-8-8*

GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-807-2017-454

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

HOLUBOVÁ, Olga. *DPH: výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007, ISBN 978-807-3572-334.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, ISBN 978-807-3801-557

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

LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Vyd. 1. Portland, Or.: Hart, 2011, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.
Občanský zákoník: komentář. 10., jubilejní vyd. Praha: C.H. Beck, 2006., Beckova edice komentované zákony. ISBN 80-7179-486-4.

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

SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xx, Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-349.

SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2010, xli, Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-394.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013; ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

Soudní rozhodnutí:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. listopadu 2005, sp.zn: *1 Afs 107/2004 - 48*.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp.zn. ÚS III 374/06

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6.4.2011, č. j. 1 Afs 106/2010 – 96

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010-94

Usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2007, sp. zn. IV. ÚS 345/06

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 sp.zn IV. ÚS 666/02,

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2011, sp. zn. 1 Afs 82/2010 – 99

Usnesení Ústavního soudu, ze dne 31.10.2007, sp.zn. III ÚS 374

Rozsudek NSS ze dne 6.5.2011, sp. zn. 8 Afs 48/2010-100

Rozsudek NSS ze dne 15.6. 2012, sp.zn. 8 Afs 18/2011-219r

Rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. 8 Afs 43/2013

Rozsudek NSS ze dne 15.5. 2009, sp.zn. 5 Afs 53/2008-70

Rozhodnutí Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 1403/14 ze dne 27. 5. 2014

Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64

Rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 62/2011-108 ze dne 25.3.2013

Nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. ÚS 402/99

Rozsudek ze dne 26.6. 2013 č.j. 1 Afs 39/2013-55

rozsudek ze dne 24. 4. 2013, 2 Afs 62/2011-108

Rozsudek ze dne 26.6. 2013 č.j. 1 Afs 39/2013-55

Rozsudek NSS ze dne 10. 10.2012, č. j. 1 Afs 37/2010-50

Rozsudek NSS ze dne 15.12 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 -343

Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100

C-152/84 - Marshall v. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority. In: *Sbírka soudních rozhodnutí 1986 00723*. 26. února 1986.

Criminal proceedings against Tullio Ratti-Case 148/78: Reference for a preliminary ruling: Pretura di Milano - Italy. In: *European Court Reports 1979 -01629*. 5 April 1979

Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel.-Case 11-70: Reference for a preliminary ruling: Verwaltungsgericht Frankfurt am Main. In: *ECLI identifier: ECLI:EU:C:1970:114*. 17 December 1970

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-212/97: „Svoboda usazování – Založení pobočky společností bez skutečné činnosti – Obejití vnitrostátního práva – Zamítnutí zápisu“. In: *ECLI:EU:C:1999:126*. 9. března 1999, para 27.

Direct Cosmetics Ltd a Laughtons Photographs Ltd proti Commissioners of Customs and Excise. Spojené věci 138/86 a 139/86.: Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Value Added Tax Tribunal, London - Spojené království. In: *ECLI:EU:C:1988:383*. Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července 1988

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Ve věci C-110/99 - Emsland-Stärke: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Bundesfinanzhof, Germany, for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between. In: *2000 I-11569*. 14. prosince 2000

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Case C-255/02.: Reference for a preliminary ruling: VAT and Duties Tribunal, London - United Kingdom.Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise,. In:*European Court Reports 2006 I-01609*. 21 February 2006

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (Second Chamber)Case 268/83: REFERENCE to the Court under Article 177 of the EEC Treaty by the Hoge Raad der Nederlanden [Supreme Court of the Netherlands] for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court betweenD. A. Rompelman and E. A. Rompelman-Van Deelen,

Amsterdam, and Minister van Financiën [Minister for Finance]. In: *Sbírka rozhodnutí 1985 -00655*. 14 Únor 1985

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) Věc 169/80.: Administration des douanes proti Sociétés anonymes Gondrand Frères a Sociétés anonymes Garancini. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Cour de cassation - Francie. In: *Sbírka soudních rozhodnutí 1981 01931*. 9. července 1981

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu) Ve věci C-94/05: „Společná zemědělská politika – Nařízení (ES) č. 97/95 – Prémie vyplácené podnikům vyrábějícím bramborový škrob – Podmínky poskytnutí – Sankce – Proporcionalita – Nařízení (ES, Euratom) č. 2988/95 – Ochrana finančních zájmů Evropských společenství“. In: *2006 I-02619*. 16. března 2006

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu) Ve věci C-653/11: „Řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – Článek 2 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 – Pojem, poskytování služeb – Poskytování propagačních služeb a služeb zprostředkování úvěrů – Osvobození od daně – Hospodářská a obchodní realita plnění – Zneužívající praktiky – Plnění mající pouze za cíl získat daňové zvýhodnění“. In: *Sbírka rozhodnutí 2013 -00000*. 20. června 2013

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci 0196/04: jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, Londýn (Spojené království) ze dne 29. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2004, v řízení. In: *Sbírka rozhodnutí 2006 I-07995*. 12. září 2006

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci 0196/04 Cadbury Schweppes, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, Londýn (Spojené království) ze dne 29. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2004, v řízení. In: *Sbírka rozhodnutí 2006 I-07995*. 12. září 2006.

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Case C-212/97: Reference for a preliminary ruling: Højesteret - Denmark. Freedom of establishment - Establishment of a branch by a company not carrying on any actual business - Circumvention of national law - Refusal to register. In: *Sbírka rozhodnutí 1999 I-01459*. 9. březen 1999

SOUDNÍHO DVORA Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v Inspire Art Ltd. C-167/01: Reference for a preliminary ruling: Kantongerecht te Amsterdam - Netherlands. Articles 43 EC, 46 EC and 48 EC - Company formed in one Member State and carrying on its activities in another Member State - Application of the company law of the Member State of establishment intended to protect the interests of others. In: *Reports of Cases 2003 I-10155*. 30. září 2003

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v Inspire Art Ltd. C-167/01: Reference for a preliminary ruling: Kantongerecht te Amsterdam - Netherlands. Articles 43 EC, 46 EC and 48 EC - Company formed in one Member State and carrying on its activities in another Member State - Application of the company law of the Member State of establishment intended to protect the interests of others. In: *Reports of Cases 2003 I-10155*. 30. září 2003

Judgment of the Court (Fifth Chamber)Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) and Ola Ramstedt v Riksskatteverket. C-422/01. In: *Reports of Cases 2003 I-06817*. 6. června 2003

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA C-334/02 - Commission v France: Failure of a Member State to fulfil its obligations - Freedom to provide services - Free movement of capital - Tax on income arising from investments - Debtor not resident or established in France - Exclusion of the fixed levy as the rate - National legislation contrary to the terms of the Treaty. In: *Reports of Cases 2004 I-02229*. 4. března 2004

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Case C-9/02: eference for a preliminary ruling: Conseil d'État - France. Freedom of establishment - Article 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 43 EC) - Tax legislation - Transfer of residence for tax purposes to another Member State - Methods of taxing increased value of securities. In: *Sbírka rozhodnutí 2004 I-02409*. 11. března 2004

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA, C-298/05 - Columbus Container Services: Reference for a preliminary ruling: Finanzgericht Münster - Germany. Articles 43 EC and 56 EC - Taxes on revenue and wealth - Conditions for taxing the profits of an establishment situated in another Member State - Double taxation convention - Methods of exempting or offsetting tax. In: *Reports of Cases 2007 I-10451*. 6. prosince 2007

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu) Ve věci C-265/04 - Bouanich: Reference for a preliminary ruling: Kammarrätten i Sundsvall - Sweden. Direct taxation - Free movement of capital - Dividend tax - Share repurchase - Deductibility of the cost of acquisition of shares - Separate treatment of residents and non-residents - Agreement for the avoidance of double taxat. In: *Reports of Cases 2006 I-00923*. 19. ledna 2006

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Ve věci C-231/05 - Oy AA: Reference for a preliminary ruling: Korkein hallinto-oikeus - Finland. Freedom of establishment - Corporate tax legislation - Ability of a company to deduct sums paid by way of intra-group transfer - Obligation on the transferee company also to have its establishment in the Member State concerned. In: *Reports of Cases 2007 I-06373*. 18. červenec 2007

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu) Marks & Spencer Ve věci C-446/03,; Reference for a preliminary ruling: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - United Kingdom. Articles 43 EC and 48 EC - Corporation tax- Groups of companies - Tax relief - Profits of parent companies - Deduction of losses incurred by a resident subsidiary- Allowed - Deduction of losses incurred in

another Member State by a non-resident subsidiary - Not included. In: *Reports of Cases 2005 I-10837*. 13. prosince 2005

Internetové zdroje:

Senát odmítl, aby daň z nemovitosti platil kupující místo prodejce. *Hospodářské noviny* [online]. 12.9.2013 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-60701610-senat-odmitl-aby-dan-z-nemovitosti-platil-kupujici-misto-prodejce>

Daň z převodu nemovitosti by měl platit jen kupující, plánuje ministerstvo financí. *Hospodářské noviny* [online]. 10.3.2015 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-63660960-dan-z-prevodu-nemovitosti-by-mel-platit-jen-kupujici-planuje-ministerstvo-financi>

DPH ve světě. *Firemnifinance.cz* [online]. 5.8.2012 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/360686-dph-ve-svete/>

KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2013 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

MACIEJEWSKI, Mariusz. Fakta a čísla o Evropské unii: Svoboda usazování a volný pohyb služeb. *Evropský parlament: O Parlamentu* [online]. 04/2014 [cit. 2014-11-23]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/cs/htmldisplayFtu.html?ftuId=FTU_3_1.4

Právní předpisy:

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky.

Zákonným opatřeními senátu č. 344/2013

Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

Zákon č. 89/2012, občanský zákoník

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 240/2013 Sb. o investičních společnostech a investičních fondech

Zákon ČNR č.338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon č.500/2004, Sb. správní řád

Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.

Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003

Směrnice Rady 2004/73/ES ze dne 29. Dubna 2004

Směrnice Rady 2006/112/ES

Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (směrnice o DPH). *EUROPA: Přehledy právních předpisů EU* [online]. 04. 02. 2011 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_cs.htm

SMLOUVA O FUNGOVÁNÍ EVROPSKÉ UNIE. In: *Úř. věst. C 326, 26.10.2012, s. 47—390*. 26. října 2012

Směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17. Května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty

Ostatní zdroje:

Důvodová zpráva k zák. 280/2009 Sb., daňový řád, ustanovení §3. Důvodová zpráva. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

Podání Nejvyššího Správního soudu k Ústavnímu soudu, ze dne 17. června 2010, sp. zn. 1 AO 1/2010-156

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA M. POIARESE MADURA: Věc C-255/02. In: *2006 I-01609*. přednesené dne 7. dubna 2005 .

Shrnutí v českém jazyce

Název práce:

Zneužití práva v české daňové legislativě a judikatuře

Abstrakt:

Práce analyzuje vývoj a způsob použití zásady zákazu zneužití práva v oblasti českého daňového práva. Důraz je kladen nejen na vývoj dané zásady, ale i na následné použití v judikatuře a v legislativě. Největší pozornost je věnována právě judikatuře, která prošla v posledních letech významným vývojem. Práce se nejprve věnuje úpravě základních pojmů a jejich vymezení, které je nezbytné k vyložení daného tématu. Následně se věnuje aktuálně platné úpravě ve spojitosti se zásadou zákazu zneužití práva a dále potenciálním kolizím této zásady s jinými právními zásadami či instituty. Jedná se především o princip právní jistoty, legitimního očekávání a dalších. Hlavním obsahem práce je zkoumání zásady zneužití práva v současné praxi. V práci je přitom reflektována specifická použití této zásady v konkrétních oblastech daňového práva. Vzhledem k členství České republiky v Evropské unii se práce věnuje rozsáhlým zdrojům na unijní úrovni. Zabývá se zejména pojetí této zásady jako výkladového pravidla pro interpretaci jednotlivých právních zdrojů a dále upravuje rozpor se základními svobodami upravenými na primární úrovni. Rozsáhlá část práce je věnována především unijní judikatuře. Práce obsahuje rozbor zásady z hlediska jejího vývoje a následného použití, přičemž je zohledněn stupeň harmonizace dané právní oblasti věnující se daňovému právu.

Ze závěrů uvedených v práci vyplývá, že jasným důvodem rigidní nezakotvenosti této zásady v kogentní úpravě je správné zachování jejího proporcionálního využití v jednotlivých případech. Tento závěr ostatně vyplývá i z analýzy samotných judikátů

Klíčová slova:

daňové právo, judikatura, zneužití práva

Resume in English

Name of the thesis: Abuse of law in Czech legislature and judicature

Abstract:

The submitted thesis analyses the development and the way of using, the principle of prohibition of abuse of law, in the field of Czech tax law. The thesis is dedicated not only to the development but also to the subsequent use of this principle in the judicature and legislation. Emphasis is placed on the judicature, which has undergone considerable progress. The thesis chapter defines fundamental terms and provides the essential explanation of them. This is needed for the further interpretation of the concept of the prohibition of abuse of law. Furthermore, the thesis deals with the regulations in force, which might be connected to this principle. Next topic in the thesis is the probable effect of this principle with other legal ideologies or institutes, such as legal certainty, legitimate expectation, and others. The subject matter of the thesis is dedicated to the study of the principle in present day application with a reflection to the common appearance in the individual fields of tax law and to the specifics of them. Considering the membership of the Czech Republic in the European Union, an analysis of the principle is made on the scope of the regulation within this context. The principle is used as an interpretative guideline of the European Union legal resources. Additionally, it deals with the conflict of this rule with the fundamental freedoms regulated on the primary level. An extensive part of the thesis is dedicated to the union judicature. Analysis of the principle, based on the development throughout the years, is provided and its subsequent usage in the judicature is shown. The degree of harmonisation is considered to make a clear argument in this thesis.

Conclusions: aforementioned in the thesis, are the results and solutions that proves sufficiently, the hypothesis stated by the author. The principle cannot be rigidly regulated on the grounds of preservation. Flexibility is needed in individual cases.

Key words:

Abuse of law, judicature