

ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ - SPRÁVA DPH

DAVID JEROUŠEK

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Cílem, který si klade autor tohoto článku, je analýza projevu a aplikace právního institutu zákazu zneužití práva v daňovém právu – řízení (při správě DPH). Autorovi se tedy jedná zejména o vystihnutí rozsahu aplikovatelnosti tohoto právního institutu ve vztahu k uplatňování nároku na nadměrný odpočet DPH při vývozu, resp. dodání do jiného členského státu ES osobě registrované k dani, kdy cílem těchto dodání je primárně zneužití společného systému DPH. Pokud se týče právní úpravy, vyjde autor zejména z recastu tzv. VI. Směrnice Rady č. 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Key words in original language

DPH; zneužití práva; osvobozené plnění s nárokem na odpočet; dodání do JČS; vývoz; Evropský soudní dvůr.

Abstract

The aim of this article is to search the influence of the principle of prohibition of abusing of right in the tax proceedings and according to the application of substantive tax law. Author wants to grasp the range of amenable of this law institute according to the claiming pretension on the deduction of taxable transaction. Author will be also dealing with law instruments as intra-community supply and export are. For the purposes of this article will be also defined influence of European Court of Justice (application of Community law) in the relation of the aim of this article.

Key words

VAT; abuse of law (right); exemption from the taxable transaction with the claim on the deduction; intra-community supply; export; European Court of Justice.

1. ÚVOD

Článek pojednává o zásadě zákazu zneužití práva – coby o právním institutu stojícím nad pozitivním právem samotným, respektive o tom, jak se tento již římskoprávní institut recipovaný jako součást psaného práva, coby jistý

aplikační korektiv tohoto psaného práva¹ - jeho protismyslné (v rozporu s jeho účelem) aplikace projevuje při správě daní, tedy v daňovém řízení. Pokud se týče úvodního vymezení zásady zákazu zneužití práva pro účely tohoto článku, pak v podstatě jde především o ohraničení takového chování nositele subjektivního práva při jeho výkonu, které je právem dovolené a směřuje k výsledku objektivním právem sledovanému, od nedovoleného jednání subjektu k ustanovení právních následků pro osobu překračující při realizaci subjektivního práva hranice dovoleného². Uvedeného právního institutu - zásady, respektive jeho zamýšlené důsledky (tj. roli korektivu), si bude autor všimát zejména ve vztahu k výkonu veřejných subjektivních práv v daňovém řízení, a to při správě daně z přidané hodnoty. Cílem tohoto článku pak je definovat užitečnost institutu zneužití práva ve vztahu ke zneužívání nároku daňového subjektu na odpočet daně (nadměrný) ve vazbě na vývoz zboží, popř. dodání zboží do jiného členského státu EU osobě registrované k dani. Jako základní vodítko pro zajištění uvedeného a stanoveného cíle bude zmíněna a podrobena další analýze judikatura Evropského soudního dvora (dále jen ESD).

2. ZNEUŽITÍ PRÁVA - SUBJEKTIVNÍ PRÁVO VEŘEJNÉ

V souvislosti s předmětem tohoto článku a pro jeho účely je předně nutno vymezit pojem subjektivní veřejné právo, neboť právě subjektivní veřejné právo daňového subjektu je v případě autorem dále nastíněného zneužívání ze zákona plynoucího nároku na odpočet daně (nadměrný) zneužíváno, kdy však prokázání této hypotézy je až samotným cílem tohoto článku.

Z pohledu právně-teoretického je subjektivní právo účelné definovat jako možnost chovat se způsobem objektivním právem nezakázaným, tj. *secundum et intra legem* nebo *praeter legem*. Této možnosti chování odpovídají právní povinnosti jiných právních subjektů. Vymahatelné právo se označuje jako právní nárok. Subjektivní práva se dělí na práva absolutní povahy, působící vůči všem právním subjektům (např. právo osobní povahy, právo vlastnické), a práva povahy relativní ve vztahu ke konkrétním subjektům (např. práva závazková, dědické právo). Významné je rovněž dělení na práva soukromá a práva veřejná, práva hmotná a práva procesní. Nejvýznamnější subjektivní práva se označují jako základní práva a svobody, které jsou zaručeny právem ústavním a právem mezinárodním³.

¹ Spočívající v tom, že brání aplikaci psaného pravidla chování obsaženého v právní normě jinak než zákonem zamýšleným směrem, smyslem. Proto také, jak bude uvedeno následně, Ústavní soud někdy hovoří i o obcházení zákona, které tedy začleňuje pod všeobjímající zásadu zákazu zneužití práva.

² cit. Lazar, J., Institut zákazu zneužití subjektivních práv v systému soukromého práva, In: VI. Lubyho právnícké dny – Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference - Zákaz zneužití práva, pořádaná Masarykovou univerzitou. 1. vydání. Bratislava, 2001, ISBN 80-89047-00-9, str. 21

³ cit. Hendrych, D. a kol. Právnícký slovník, Praha 2009.

Pokud bychom měli dále definovat subjektivní právo veřejné, pak toto lze vymezit jako oprávnění, kterým normy veřejného práva umožňují občanu (v daném případě daňovému subjektu), aby mohl uplatnit jako svůj právní nárok u státu nebo jiného nositele veřejné moci (v daném případě správci daně) provedení nebo zdržení se nějakého úkonu ⁴.

Z pohledu možnosti aplikace obecné právní zásady zákazu zneužití práva v právu veřejném je pak nutno vyjít z toho předpokladu, že cílem státu, a toto platí v oblasti daňové politiky obzvláště důsledně, musí být zajištění naplnění účelu zákona, tedy ochrana právem chráněného zájmu před jeho obcházením za účelem dosažení jiného zájmu. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem je jedním z prostředků k naplnění pravého účelu zákona a je tedy ve svém důsledku vyjádřením teleologického zkoumání práva. Jak výše naznačeno, jedná se původně o zásadu práva soukromého⁵ a je z povahy využívána toliko v systému práva kontinentálního (psaného). Zásada zákazu zneužití práva patří k nejdůležitějším zásadám ovlivňujícím výkon subjektivních práv. Zákaz zneužití subjektivních práv je typ protiprávního chování, které sice formálně nepřekračuje hranice subjektivního práva, překračuje však hranice společenské únosnosti výkonu subjektivních práv, které jsou vymezeny v různých právních rádech různými kritérii (např. tzv. šikana, úmysl škodit jinému bez vlastního přímého užitku, poškození oprávněného zájmu nebo subjektivního práva jiné osoby, rozpor se společenským určením subjektivního práva apod.)⁶. V případě zákazu zneužití práva v rozporu s jeho účelem se pak jedná o spoléhání se na právo, které je nějakým způsobem závadné a zákaz zneužití práva je prostředek, kterým je možno zabránit závadnosti, ať už je přítomna jako spoléhání se na právo a nebo ve výsledku realizace práva, popř. jeho existenci⁷.

2.1 NÁSLEDKY ZNEUŽITÍ PRÁVA

Pokud by bylo možné shrnout ve stručnosti to, co bude na konkrétních příkladech rozebráno níže, pak následkem zjištění zneužití práva je to, že v zásadě dochází k dočasné derogaci zneužívaného práva⁸. Důsledkem právě řečeného pak bude to, že povinný má dovoleno neuskutečnit těmito normami přikázané chování a oprávněný má zakázáno uskutečnit chování těmito normami dovolené s tím, že zásada zneužití práva působí jako tzv. *lex specialis* vůči zneužívanému právu (psanému).

⁴ cit. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009.

⁵ jedná se primárně o korekci projevu ústavním pořádkem garantované soukromoprávní zásady, že je dovoleno vše, co není zákonem zakázáno

⁶ cit. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009.

⁷ cit. Pulkrábek, Z. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem, Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2007, ISBN 80-86861-93-7, str. 41.

⁸ v případě daňového řízení a správě DPH pak dle našeho názoru dochází k derogaci jak hmotněprávní, tak odpovídající procesněprávní úpravy.

V této spojitosti je možno odkázat i na závěry Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), který uvedl, že zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někomu jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním⁹.

3. PODOBA ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ - VYMEZENÍ ZNEUŽÍVANÉHO PRÁVA COBY PRAMENU

Opětovně považuje autor úvodem za přínosné vymezit, že díky komunitarizaci daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) o jejímž právní rámci bude ještě pojednáno, dochází v popsanych případech k realizaci práva za účelem způsobení škody jinému nebo toto sleduje jiný zavrženíhodný zájem – a nemůže být předmětem ochrany žádného právního řádu na světě ani účelem žádného zákona, a to tedy ani práva Evropských společenství. V opodál nastíněných případech dochází k vadné realizaci práva, které je zdánlivě dovolené, jelikož subjekt se chová v souladu s textem zákona, ale v rozporu s jeho účelem, tedy sleduje jiné právem nechráněné a nepředvídané zájmy. Proto je i evropskému právu daňovému vlastní aplikační korektiv spočívající v zásadě zákazu zneužití práva. Že tohoto lze užít i dle své povahy zjednodušeně řečeno pro veřejnoprávní normy Evropských společenství (dále jen ES), tedy zejména vážící se ke společnému systému DPH, dovedil nejednou ESD¹⁰.

3.1 PRAMENY PRÁVA ES - DPH

Jako relevantní právní úpravu, která sebou ve svém zamýšleném důsledku přináší princip neutrality DPH, kterýžto je v rostoucí míře zneužíván, je možno uvést následující normy práva ES s tím, že tyto (dle své povahy) mají odraz ve vnitrostátní právní úpravě, a to zejména v tzv. eurozákoně - z.č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů :

- Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – od 1. 1. 2007 – recast (dále jen Šestá směrnice);

- Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS – úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku;

⁹ NSS sp.zn. 2 Afs 178/2005

¹⁰cit. Rozehnal, T. - Jeroušek, D. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU. In. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1

- Třináctá směrnice Rady č. 86/560/EHS – úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství;

- Nařízení Rady ES č. 1777/2005.

Oficiálně číslované směrnice postupně zavedly pro členské státy ES DPH podle jednotné konstrukce tím, že určily kompetentní stát k výběru daně, stanovily minimální sazby a vytvořily mechanismus zdanění, který nevyžaduje kontrolu zboží na společných hranicích. Mezi uvedenými prameny práva byla z tohoto pohledu klíčová z hlediska výkladu nastavených právních standardů tzv. šestá směrnice o DPH - 77/388/EHS (vykládají ji dnes již stovky rozsudků ESD).

Tato přinesla ve svém důsledku určení a vymezení osob povinných k placení daně (plátců, nikoli poplatníků, ti platí DPH ve zvýšených cenách zboží), vymezení zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytnutí služeb a dále přinesla vymezení daňového základu včetně vymezení předpokladů – formálních - pro daňový odpočet.

Harmonizace nepřímých daní (DPH) tak je založena zejména na tzv. Šesté směrnici a rozhodnutích ESD, která vykládají ustanovení zejména výše uvedených pramenů práva ES disponujících zásadou priority ve vztahu k právu vnitrostátnímu. Tedy, pokud existuje vnitrostátní právní norma v oblasti směrnici upravenou je třeba tuto vykládat prioritně se zavedeným (založeným rozhodnutím) výkladovým a aplikačním pravidlem směrnice¹¹.

Rozhodnutí ESD samozřejmě i v oblasti DPH ovlivňují všechny subjekty komunitárního práva a napomáhají národním soudům správně aplikovat komunitární právo¹².

Evropskému právu daňovému je pak, jak již bylo výše uvedeno, samozřejmě vlastní i aplikační korektiv spočívající v zásadě zákazu zneužití práva. V následujících pasážích tohoto článku budou stručně analyzovány nejzásadnější a na problematiku autorova článku nejvhodněji příléhavé případy.

3.2 PRAMENY PRÁVA VNITROSTÁTNÍHO

Jako základní pramen práva vnitrostátního týkající se správy DPH lze uvést z.č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), který je z povahy předmětu své právní regulace právní

¹¹ k tomu dále Rozehnal, T. - Jeroušek, D. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU. In. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990

¹² je možno uvést, že v oblasti DPH existuje v dnešní době více než 300 rozhodnutí ESD.

normou komunitarizovanou s tím, že do značné míry byla zmiňovaná právní norma následně “upravena a sladěna“ rozhodovací praxí přímo ESD¹³.

Z pohledu procesního právního předpisu pak nutno jmenovat z.č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). Tento právní předpis zejména v korelaci s předmětem tohoto článku stanoví základní právní rámec vedeného dokazování a přináší katalog svých vlastních procesních právních zásad, které jsou však, jak již bylo uvedeno, spolu s celým normativním textem derogovány, je-li zjištěno zneužití pozitivního práva jako celku.

Pokud se týče vnitrostátních pramenů práva, potom je třeba uvést, že je v tuto chvíli s ohledem na konstantní praxi zejména NSS - inklinujícího k podávání rozsáhlých a mnohdy zákon doplňujících závazných právních názorů v konkrétních případech avšak s obecným dopadem - judikaturu NSS jako neoficiální, avšak formálně silný pramen práva - jakkoli toto konstatování by mělo být v systému psaného kontinentálního práva nesprávné, opak je pravdou.

4. KONKRÉTNÍ PŘÍPADY ZNEUŽITÍ PRÁVA

V rámci sporné otázky, jejíž vyřešení je předmětem analýzy tohoto článku s cílem zjištění možnosti (nutnosti) aplikace zásady zákazu zneužití práva, je třeba vymezit problém, jehož řešení má v závěru být toliko možné prostřednictvím uvedené právní zásady.

Předně je tedy zásadní konstatovat, že pokud se konkrétně týká zneužívané právní úpravy, pak touto je zejména ust. § 63 odst. 1 písm. c) ve vazbě na ust. § 66 ZDPH, které jsou obsahově předurčeny ust. čl. 17 odst. 3, popřípadě čl. 15 odst. 1 a 2 Šesté směrnice.

Z uvedené právní úpravy totiž vyplývá, že plátce má nárok na odpočet při vývozu zboží, kdy tímto je takřka výhradně rozuměn v rámci díkce ust. § 66 ZDPH - výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země.

V uvedené právní úpravě se plně zrcadlí princip neutrality DPH, neboť tato je v rozsahu dodavatelských a odběratelských vztahů vzniklých a uskutečněných ještě v rámci území ES¹⁴ správně a v souladu s účelem zákona odváděna vždy na základě obecného principu fungování DPH jako daň z přidaných hodnot, a to zjednodušeně řečeno všemi obchodního

¹³ příkladem je možno uvést C - 342/87 Genius Holding - týkající se ve výsledku nutné novelizace ust. § 49 odst. 2 a § 72 ZDPH ve znění účinném do 31.8.2008, aby tak nemuselo dojít k přímému (horizontálnímu vzestupnému) účinku práva ES - Šesté směrnice.

¹⁴ tedy ještě před samotným vývozem zboží do třetí země posledním obchodníkem (nebo na základě jeho příkazů a pokynů) s ním disponujícím na území ES.

případu se účastnicími společnostmi v postavení plátců¹⁵. Problém, či úskalí jinak přínosného principu neutrality DPH se vyskytne v případě, kdy společnost, která prvně dohledatelným způsobem zboží do dále běžícího obchodního případu (nadto zboží nezjistitelného původu a nevalné kvality) dodala, následně zůstane vůči správci daně nekontaktní a samozřejmě neuhradí svoji, velmi vysokou daňovou povinnost¹⁶.

Pro úplnost tohoto pojednání je třeba zmínit, že obdobná situace by nastávala dále v případě dodání zboží do jiného členského státu, a to v souladu s ust. § 63 odst. 1 písm. a) ve vazbě na ust. § 64 ZDPH, kdy toto je oproti výše charakterizovanému příkladu fakticky i právně svázáno jednak tím, že takto dodávané zboží musí být dodáno osobě v jiném členském státě registrované k dani¹⁷ a dále tím, že na základě práva ES existuje mnoho informačních systémů, které umožní sledovat osud takto dodaného zboží v rámci prostoru EU.

5. NEMOŽNOST ŘEŠENÍ PŘÍPADŮ NA ZÁKLADĚ UST. § 31 Odst. 9 A UST. § 2 Odst. 7 ZSDP, Tedy s odkazem na procesní povinnost nešení důkazního břemene

V rámci výše rozebraného problému, kdy tedy dochází k profitaci z jednání právem nepředpokládaného a s ohledem na předmět regulace nezamýšleného je nutno pro úplný přehled o problému uvést, že se opětovně prokazuje a naplňuje obecný předpoklad, a sice, že samotná právní úprava svými instituty nedokáže čelit problému, kdy je jiná část právního systému zneužívána, tedy pokud adresáti působení takové právní normy nejsou právem postižitelní i přesto, že postupují zjevně in fraudem legis, popř. contra legem (viz výše).

¹⁵ zjednodušené schéma fungování DPH (stará sazba) :

	přijatá plnění	uskutečněná	DPH
	daň na vstupu	daň na výstupu	
les	0	100 + 19	19
pila	100 + 19	200 + 38	19
truhl.	200 + 38	300 + 57	19
obch.	300 + 57	400 + 76	19
spotř.	476		

¹⁶ tímto je narušen právní úpravou ES zamýšlený princip neutrality DPH a na vrub členského státu, jehož společnost se účastní či uskutečňuje vývoz naopak vyplacením nadměrného odpočtu DPH vývozci vznikají negativní fiskální důsledky. Společnosti jsou v rámci užívané terminologie označovány takto - první článek, tj. nekontaktní prvotní dodavatel - missing trader, vývozce - broker a prostřední články obchodního případu (odběratelé a dodavatelé v rámci např. České republiky) jako buffers. Je nerozhodné, zda se jedná o autorem podávané řetězové, či karuselové - kolotočové podvody.

¹⁷tato by jej měla užít při své ekonomické činnosti ve smyslu čl. 4 Šesté směrnice.

V rámci daňového řízení vnitrostátního jsou pak k výzvám správců daně¹⁸ dokládány právně i z pohledů formálních náležitostí bezchybné evidence DPH za předmětná zdaňovací období, stejně tak jsou dokládány doklady o pořízení zboží a jeho přepravě, či doklady o vývozu zboží. Nadto při dalším dokazování vedeném správcem daně jsou předmětné odběratelsko-dodavatelské vztahy a vývoz zboží (popř. dodání do jiného členského státu) svědeckými výpověďmi (až po úroveň missing tradera) dokládány a potvrzovány a je dále nepochybné, že zboží opustí území České republiky.

Na dané případy pak, a to i díky omezení aplikovatelnosti této odlišné zásady daňového práva procesního učiněného NSS, je dnes již nemožné pohlížet optikou ust. § 2 odst. 7 ZSDP – tedy skrz zásadu materiální pravdy – či jinými slovy převahy podstaty nad právní formou. NSS totiž ve svém rozsudku sp.zn. 1 Afs 73/2004 uvedl, že o dissimulaci jde jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. NSS pak dále uvedl, že povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. NSS pak závěrem uvedl, že ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona - zde se tak jedná o negativní vymezení (nemožnost aplikovatelnosti této zásady) na námi rozebíraný případ¹⁹, což je možné ve stručnosti shrnout s tím, že je třeba rozlišovat mezi disimulací a obcházením zákona – předmětem zkoumání tohoto článku. Na danou problematiku a primární zájem tohoto článku je pak nutno nahlížet, jak bude dále uvedeno podrobněji, i optikou rozhodnutí ESD a zejména pak rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax²⁰, které ve své podstatě možnost aplikace zásady obsažené v ust. § 2 odst. 7 ZSDP taktéž víceméně vylučuje.

¹⁸ je nerozhodné zda v rámci vytykáciho řízení nebo po vyměření daně následující daňové kontroly. Správce daně vydá tzv. výzvu k dokazování, a to ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP, ve vazbě na podané daňové přiznání (nerozhodné či řádné (opravné) nebo dodatečné).

¹⁹ účastníci takového obchodního případu (zakončeného vývozem zboží) totiž nic nesimulují (nezastírají) – jejich zájmem je vývoz zboží s předchozími změnami majitele v rámci odběratelsko-dodavatelských vztahů a takto je také deklarují, jakkoli z pohledu výše popsáného, není dosažen účel a smysl právní úpravy.

²⁰ v tomto pro věc klíčovém rozsudku ESD je mimo jiné obsažen závěr, že *veškerá plnění, která splňují objektivní kritéria stanovená zákonem na jejich formu, musí být také za taková plnění považována a to bez ohledu na jejich účel, i když by tento mohl být jen získání daňového zvýhodnění.*

6. ANALÝZA A PŘEDPOKLADY (MEZE) ŘEŠENÍ PROBLÉMU SKRZE ZÁSADU ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA

Pro možnou analýzu eventuality aplikace zásady zákazu zneužití práva na vymezené případy je primárně vhodné a zároveň nutné stanovit aplikační rámec a zmínit tak pravidla definovaná rozhodovací praxí ESD. Následně toto učinit i s přihlédnutím k rozhodovací praxi vnitrostátních soudů a specifik národního právního prostředí, vydefinovat možný směr a samozřejmě i omezení pro aplikaci uvedené zásady v prostředí České republiky, tedy sdělit pravidla pro zde vedená daňová řízení. V rámci výkladu závěrů ze zásadní a využitelné judikatury ESD nebude postupováno chronologicky z pohledu časové osy, ale spíše tak, že budou autorem postupně ze závěrů nastíněna základní určující pravidla esenciální pro tuto oblast zkoumání.

Úvodem a jako obecné východisko možnosti a nutnosti aplikace nadnárodní úpravy na oblast správy DPH a vymezení jejího smyslu (principů na nichž je primárně založena) je nepostradatelné zmínit rozsudek ESD ve věci C-63/04 Central Property Ltd., v němž zaznívá autoritativní²¹ výklad v tom směru, že dle ESD je účelem úpravy odpočtů zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH.

Pro hlavní záměr tohoto článku pak je, co do formulace kritérií, za nichž lze uvažovat o tom, že došlo ke zneužití práva, významným rozsudek ESD ve věci C-110/99 Emsland, v rámci nějž ESD formuluje tři pilíře, na nichž dle jeho autoritativního názoru stojí zneužití práva a jedná se tak nepřímou vlastně o jeho právní definici. Jak v této věci uvedl ESD, v rámci evropského komunitárního prostoru je třeba ve vztahu ke společnému systému DPH zneužití práva vymezit za pomoci objektivních²² a subjektivních²³ kritérií s tím, že důkazní břemeno toho, že ke zneužití práva došlo, respektive právo bylo zneužito, stojí na správci daně.

Z procesního hlediska má výrazný dosah rozsudek ESD ve věci označené jako C-515/03 Eichsfelder, kde bylo uvedeno, že jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě, umělým vytvořením podmínek

²¹ k metodám a závaznosti soudního výkladu dále Hanuš, L. K míře závaznosti soudní judikatury, in Právní rozhledy 16/2007, s. 575.

²² těmito mohou být zejména ty skutečnosti, že obchodní transakce nebyla provedena za ekonomickým účelem, ale čistě za účelem získání výhody, zde je nutné postupovat případ od případu, zohlednit obchodní a ekonomické praktiky v dané oblasti.

²³ tímto naopak je to, že taková operace dle objektivních kritérií zjištěných, takto byla provedena úmyslně.

vyžadovaných pro získání uvedené výhody vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme. Z tohoto pohledu je pro vnitrostátní právo České republiky, zejména pak procesní, upravující postup správců daně, významné, že ESD zakotvuje povinnost správcům daně členských zemí buďto zabránit vyplacení nadměrného odpočtu DPH ještě před jeho vlastním vyměřením, tedy pro potřeby českého daňového práva procesního na základě provedeného vytýkacího řízení dle ust. § 43 ZSDP, popř. v situaci po vlastním vyměření daně zahájením daňové kontroly na základě ust. § 16 ZSDP s tím, že po jejím ukončení nově správce daně doměří celý rozdíl oproti původně nesprávně (nezákonně) vyměřenému a již vyplacenému nadměrnému odpočtu DPH.

ESD v citovaném rozsudku dále uvedl, že důkaz o zneužití vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených právní úpravou Společenství nebyl dosažen cíl sledovaný touto právní úpravou, a jednak subjektivní prvek spočívající v záměru získat výhodu vyplývající z právní úpravy Společenství tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání. Z právě uvedeného pak v návaznosti na zmiňovaný rozsudek Eischfelder vyplývá již zmíněný závěr o nemožnosti aplikace ust. § 2 odst. 7 ZSDP na tyto případy, a to v kontextu rozsudku ESD ve věci Halifax.

Pokud se týče té skutečnosti, že samotný cíl zneužití práva může v konkrétním obchodním případě mít i svým způsobem racionální a právními normami očekávaný smysl, pak tato našla řešení v rozsudku ESD ve věci označené jako C-425/06 Italservice, v jehož rámci bylo uvedeno, že zneužití může být i jen jedním z cílů obchodní transakce, nemusí být jediným, ale musí být hlavním. ESD dále v této souvislosti a v konkrétnějších souvislostech a obrysech uvedl ve vztahu k objektivním kritériím (jak výše uvedeno), že lze vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, přičemž tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk. Pro úplnost je pro objektivnost vhodné připomenout, že rozsudek ESD v této věci byl i jistou reakcí na tu skutečnost, že orgány veřejné moci začaly k aplikaci zásady zákazu zneužití práva přistupovat nejen masově, ale i necitlivě a aplikovaly ji i přes zjiitelné nesplnění předpokládaných podmínek²⁴.

Zásadní světlo do aplikace zásady zákazu zneužití práva pro výklad a aplikaci úpravy práva Evropských společenství přinesl rozsudek ve věci označené C-255/02 Halifax, jehož závěry je možno shrnout následovně :

²⁴ případ Itálie.

- veškerá plnění, která splňují objektivní kritéria stanovená zákonem na jejich formu, musí být také za taková plnění považována a to bez ohledu na jejich účel, i když by tento mohl být jen získání daňového zvýhodnění²⁵;
- právní úprava Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovala zneužívající praktiky hospodářských subjektů. Tedy plnění, která nejsou uskutečněna za obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze za účelem získání výhody;
- zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění;
- orgán musí vzít v úvahu čistě umělý charakter plnění, právní, hospodářské či personální vztahy mezi subjekty;
- orgán je oprávněn zabránit vyplacení odpočtu v případě zneužití, i když jinak je toto vyplacení nezpochybnitelné;
- pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití²⁶.

K povinné obezřetnosti obchodníků (osob účastnících se obchodního případu) a definici potřebné formy zavinění, coby subjektivní stránky a pilíře zneužití práva tak, jak tato má být určena na základě výše uvedených závěrů, se vyjádřil ESD ve věcech značených jako C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, jejichž závěry je možno shrnout s tím, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Jinými slovy pak řečeno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Neméně zásadním závěrem ESD je ten, kdy soud uvádí, že v takové situaci, kdy osoba povinná k dani pomáhá pachatelům

²⁵ viz výše zmiňovaný závěr o nemožnosti aplikace a nepřipustnosti nahlížení optikou § 2 odst. 7 ZSDP na takové případy.

²⁶ dle názoru autora toto neimplikuje povinnost správce daně aktivně (např. na základě obnovy řízení ex offa) nově zkoumat a stanovit daňové povinnosti všech subjektů zúčastněných na nelegálním (z pohledu úpravy DPH) obchodním případu. Uvedený závěr spíše předurčuje povinnost správce daně umožnit a reflektovat např. podání dodatečného daňového přiznání v takové věci.

podvodu stává se jejich spolupachatelem. Tyto závěry je možno shrnout tak, že ESD konstatuje, že pro naplnění subjektivního kritéria jednání postačí toliko zavinění z nedbalosti²⁷ a předpokládá nadto trestněprávní dopad na jednání, která jsou zjištěna a charakterizována jako obchodní případy, jejichž cílem je zneužití práva, tedy zneužití společného systému DPH vystavěného na principu neutrality.

ESD dále zřejmě ve vztahu k s danými obchodními případy souvisejícími přímými daněmi uvedl, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání.

Co se týče uvedených závěrů a jejich odrazu v odborné literatuře, tak zde je možno odkázat na článek Stefana Frankeho²⁸, který stručně ve svém článku uvedl, že existuje subjektivní prvek skutkové podstaty a vložil jej do slova „zneužití“ používaného v § 42 daňového řádu, kdy konstatuje, že zneužití „vyžaduje účelově zaměřené jednání na obcházení daňového zákona“. Z procesního hlediska je přisvědčení úmyslu zneužití doplněno tezí, že břemeno zjištění pro předpokládanou aplikaci § 42 daňového řádu nese finanční úřad. Existuje ovšem i určitá presumpce uspořádání za účelem zneužití. Dále pak uvedl, že ten, kdo je dobré víry, nemůže mít úmysl zneužití. Pojednání uzavírá s tím závěrem, že Spolkový finanční soudní dvůr se trvale vyhýbá pozitivní definici úmyslu zneužití.

6.1 VNITROSTÁTNÍ SPRÁVNÍ SOUDNICTVÍ A ZÁSADA ZNEUŽITÍ PRÁVA

Z pohledu negativního vymezení a převzetí definičních kritérií je se třeba v této souvislosti zmínit o rozsudku NSS ze dne 16. října 2008 č.j. 7 Afs 54/2006 – 155, kdy tento jednak staví na definičních kritériích Halifaxu a sekundárně se pak snaží o stanovení limitů pro orgány veřejné moci, respektive vymezení pravidel, za jejichž hranicí již nelze o aplikaci zásady zákazu zneužití práva uvažovat.

V nejobecnějším světle definičního zachycení předmětné zásady v judikatuře, lze zmínit rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 115/2004, v rámci nějž je vymezena zásada zákazu zneužití práva jako chování adresáta právní normy, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním, jelikož zakládá ničím neodůvodněnou nerovnost jedné strany na úkor ostatních členů společnosti, tzn. působí jim ničím neodůvodněnou újmu. Nepochybně je možno zmínit i

²⁷ z pohledu zažité a zakotvené trestněprávní teorie vnitrostátní je možno konstatovat, že se jedná o nedbalost nevědomou, tedy, že je postačujícím i to, že subjekt nevěděl o daných skutečnostech, ale s ohledem na jeho vlastnosti o těchto vědět měl.

²⁸ Franke, S. Hranice mezi optimalizací daní a trestným činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva, in Trestněprávní revue 9/2004, s. 253.

nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 374/06, kde je uvedeno, že zásada zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, lze také uvažovat o obcházení zákona.

Z povahy věci (vlastností komunitární právní úpravy) předvídatelný závěr je pak obsažen v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 v rámci něž tento soud vyřkl, že stěžovateli nelze přisvědčit, že by na daný případ nebylo možné aplikovat judikaturu ESD tak, jak to učinil krajský soud.

Pokud se týče kritérií podezřelosti, respektive směřujících k vymezení konkrétních objektivních a subjektivních okolností a tedy relevantní skutečností v daném případě může být i to, jak uvedl NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2007, že za pohonné hmoty mělo být placeno hotovostně, přestože se jednalo o velké částky. Hotovostní placení lze – na rozdíl např. o bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou) – velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce.

Následují další rozsudky NSS v nichž jsou pak přebírány závěry ESD, a to zejména z věci Halifax. Závěrem je však přeci vhodné zmínit rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 73/2008 v němž je uvedeno a zdůrazněno, že pro podnikatele závěry ESD neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

7. ZÁVĚR

V návaznosti na cíl stanovený v úvodu tohoto článku bylo jeho cílem zjištění možnosti a případné meze aplikace zásady zákazu zneužití práva v rozporu s jeho účelem v daňovém řízení, tedy při správě daní, a to DPH.

Dle názoru autora bylo cíle uspokojivě dosaženo s tím, že je možno hledat oporu, ale i cestu ve stávající judikatuře ESD a na ni navazujících rozhodnutích soudů vnitrostátních, jimiž je tato do jisté míry logicky recipována.

Je nepochybné, že zejména při správě DPH, jakožto daně poměrně značně stojící v ohnisku zájmu komunitární úpravy, je neodvratitelným faktem jak pro orgány veřejné moci - správce daně, tak i daňové subjekty, povinnost postupovat v souladu s výše uvedenými závěry a vytyčenými cestami dosahovat cíle práva Evropských společenství, popřípadě odchýlení se od těchto cílů stíhat (a strpět) negativními následky pro takto jednající.

Literature:

- Pulkrábek, Z. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem, Praha: EUROLEXBOHEMIA, 2007, ISBN 80-86861-93-7
- sborník z mezinárodní konference - Zákaz zneužitia práva. VI. Lubyho právnické dny, Bratislava: IURA EDITION 2001, ISBN 80-89047-00-9
- Rambousek, J. Nový zákon o DPH - komentář, Praha: ASPI, 2004, ISBN 80-7357-07-33
- Kubátova, K. Daňová teorie a Politika, Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-205-2
- Kaniová, L. - Schillerová, A. Správa daní, Praha: LINDE, 2001, ISBN 80-86131-29-7
- Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk, 2008, ISBN 978-80-7239-230-8
- Hendrych, D. a kol. Právnický slovník, Praha, BECK, 2009
- Rozehnal, T. - Jeroušek, D. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU. In. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1
- Hanuš, L. K míře závaznosti soudní judikatury, Právní rozhledy 16/2007.
- Franke, S. Hranice mezi optimalizací daní a trestným činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva, in Trestněprávní revue 9/2004
- Kratochvíl, V. a kol. Trestní právo hmotné - Obecná část, 3. vydání, Brno: Masarykova univerzita, 2002, ISBN 80-210-2985-4

Contact – email

jerousek@email.cz