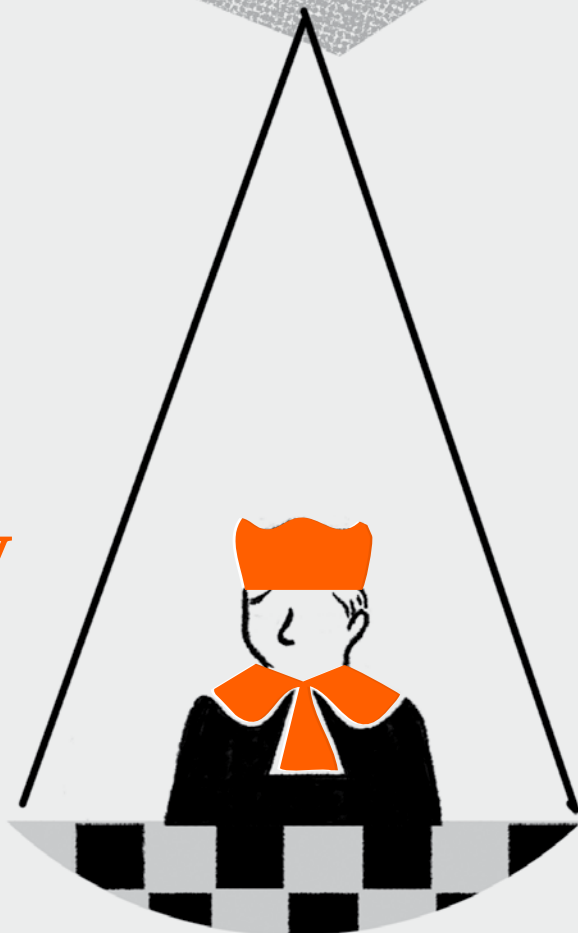


Limity zneužití práva a svévole v rámci dobré finanční správy

Příspěvek bude pojednávat o vyvažování soukromých a veřejných zájmů v oblasti jejich přímého střetu.



ZA MAĚ ZDJĚCIE



MICHAL LIŠKA

Autor je studentem doktorského studijního programu na katedře Finančního práva a národního hospodářství Masarykovy univerzity v Brně. Specializuje se na oblast daňového práva a trestněprávního a ústavního rozmezí práva finančního.

Kontakt:
liskalegal@gmail.com

Placení daní je příspěvkem k vytváření materiálního základu pro poskytování veřejných statků, z čehož na základě solidaristického principu mohou být uspokojeny zájmy obyvatelstva včetně osoby, které placením daně byla způsobena majetková újma.^[1]

ÚVOD

Na začátku tohoto článku by bylo nejvhodnější přiblížit tři nejdůležitější, pro práci rozhodné, pojmy. **Prvním z nich je pojem dobré správy a to i ve smyslu dobré finanční správy.** V posledních letech se koncepce výkonu státní moci, především ve veřejné správě, stává judikaturou vybrušovanou mísou spravedlnosti, kde se principy dobré správy, ochrany a šetření základních lidských práv a právního státu mísí v nebeskou manu budoucích subjektů podrobených výkonu veřejné správy extra sensu. A tak na pochodu sinajském za spravedlností správněprávní, čišící nejenom z dodržování principů dobré správy, bylo by na místě připomenout, že limitujícím faktorem pro používání určitého standardu jednání příznačného pro veřejnoprávní metodu právní regulace a pro formy správy jí používané, resp. i možné prozařování prvků v situaci, kdy se subjekt

nachází v nehorizontálním vztahu k subjektu vykonávajícím veřejnou moc, je právě určitý právní princip. Základní zásady správněprávní obsažené v §2 - §8, zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SR“) nastolují východisko, resp. dobový axiom, vynutitelné právní etiky a to pro všechny postupy při výkonu veřejné správy^[2] a stanoví legální základ pro výše uvedený princip. Dobrá správa označuje takový výkon veřejné správy, který je nejen v souladu se zákonem, ale zároveň mu nelze vytknout svévoli, účelovost, vyhýbavost, neefektivnost, liknavost a jiné nežádoucí znaky^[3].^[4] Prof. Hendrych hovoří o dobré správě, vymezujíc za hlavní znaky dobré veřejné správy tyto: zákonnost, nestrannost,

² Srovnej znění § 177 SR.

³ Dle definice vyhotovené JUDr. O. Motejlem dostupné na: <http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>.

⁴ Definovat dobrou správu je dle některých autorů nejenom nepraktické, ale především nežádoucí.



včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, součinnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost^[5]. **Dobrá veřejná správa respektuje demokratické hodnoty, slouží občanům a je vykonávána v mezích zákona**^[6]. Základem pro výkon je fungující sociální systém a soustava správního aparátu, která by měla pracovat efektivně, hospodárně, úsporně, účelně, přiměřeně, spravedlivě, odpovědně a v mezích zákona. Mluvíme-li tedy o dobré finanční správě, jedná se o dobrou správu přenesenou do jedné ze sfér regulace výkonu veřejné správy se specifickým předmětem, metodou právní regulace a jinými odvětvovými zvláštnostmi. Pronikání tohoto správního právu inherentního principu do finančněsprávního prostředí je patrné jak ve sféře advokacie^[7], tak i na nejvyšších úrovních soudních^[8]. Vtažení principu scelujícího dobrý výkon veřejné správy, tedy všechny procesy prováděné v rámci nestejných právních odvětví, se znovu posouvá ručička pro možné použití obecných zásad správněprávních v právu finančním, samozřejmě akceptující specifickou tohoto právního odvětví.

5 HENDRYCH, Dušan. Správní věda: Teorie veřejné správy. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika a. s., 2009. s. 62.

6 HENDRYCH, Dušan. Správní věda: Teorie veřejné správy. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika a. s., 2009. s. 179.

7 Srovnej například: <http://kraken.slv.cz/I.US1298/09>.

8 Srovnej například: <http://kraken.slv.cz/1Ans1/2007>.

Druhým pojmem k objasnění, pro účely této práce, je svévole. Nejde o svévoli ve smyslu nového občanského zákoníku^[9], ale o svévoli především v aplikační praxi orgánů výkonu veřejné správy extra sensu, tedy i finančněprávní správy. Obecně lze toto porušení principu právního státu^[10] a dobré správy vymezit jakožto právní jednání činěné v rámci interpretace práva, extra sensu^[11], bez právního základu, tedy jako vykročení za rámec právem předvídaného. Pro přehlednost lze uvést, že Ústavní soud České republiky definoval svévoli, následovně: V dosavadní judikatuře ve věcech ústavních stížností interpretoval Ústavní soud pojem svévole ve smyslu extrémního nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu nerespektování kogentní normy, interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), interpretace ocitající

Jedná se o dobrou správu přenesenou do jedné ze sfér regulace výkonu veřejné správy se specifickým předmětem, metodou právní regulace a jinými odvětvovými zvláštnostmi.

se v extrémním nesouladu s obsahem jak právní praxí, tak i doktrínou obecně akceptovaných výkladových metod, jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlením konsensuálně akceptovaném významu, v tom rámci i odklonu od ustálené judikatury, aniž by byly dostatečně vloženy důvody, na základě nichž soud výkladovou praxi dosud převažující a stabilizovanou odmítá, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy

9 Důvodová zpráva k NOZ str. 578 Dostupná na: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>

10 Ústavní soud se dokonce ke svévoli jakožto postupu nesouladného se zákonem předvídaným vyjádřil ve svém rozhodnutí ze dne 27.3.2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01, takto: Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Tato předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci je vyjádřením maximy, na základě níž se lze v demokratickém právním státě spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nikdo, tj. fyzická či právnická osoba, nebude zklamán. Pouze takto předvídatelné chování naplňuje v praxi fungování materiálně chápaného demokratického právního státu a vylučuje prostor pro případnou svévoli.

11 Nejedná se zde pouze o interpretaci čistě teoretického rozsahu, ale o proces interpretace práva završen aplikací práva, jež je odzrcadlením (není-li svévolná) právě oné nesvévolné interpretace.

(nálezy sp. zn. III. ÚS 138/2000, III. ÚS 303/04, III. ÚS 351/04, III. ÚS 501/04, III. ÚS 606/04, III. ÚS 151/06 a IV. ÚS 369/06).^[12] **Primárně je svévole odrazem porušení zásady legality, s možnými sekundárními účinky ve sféře principu rovnosti či zásady právní jistoty.**

Posledním a klíčovým v tomto článku zkoumaným pojmem je zneužití práva. Zneužití práva je někdy zaměňováno za institut obcházení zákona či zastřené právní jednání, proto je zapotřebí ony instituty ozřejmit^[13]. Zdařilou definici zastřené právního jednání podává Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „NSS“), kdy v první právní větě uvádí: O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, 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^[14]. Obcházení zákona, chování in fraudem legis, se od zastírání právního jednání liší vůlí účastníků, v prvním případě existuje neshoda vůle a projevu vůle, kdežto v případě obcházení zákona vůle účastníků i její projev jsou shodné a směřují k dosažení výsledku právní normou nepředvídaných a nežádoucích. Obcházení zákona a zneužití práva je odlišné především ve sféře aplikace. Obcházení zákona je institut původně soukromoprávní, jeho definici je ÚS podávána následovně: jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího^[15]. U obcházení zákona se nevyžaduje úmysl účastníků, ale rozhodující je objektivní výsledek právního^[16] jednání, prakticky jde pouze o posouzení souladu výsledku zamýšleného a předpokládaného právní normou s výsledkem

vytvořeným subjektem^[17]. Institut zneužití práva nabízí pružnější formu „řešení“ situací, kdy dle správce daně dochází k jednání, jež není legální. V případě zneužití práva se především jedná o princip, jež dle názoru autora pramení z negativní daňové harmonizace^[18] Evropské unie, paradoxně nikoliv český právní řád. Definice zneužití práva by měla být dynamická, jedná se o obecný korektiv právní, jehož obsah by se měl přizpůsobovat změnám materiálních pramenů práva. NSS se v jednom ze svých posledních rozhodnutí týkajících se zneužití práva přiklání k názoru, že institut

Definice zneužití práva by měla být dynamická, jedná se o obecný korektiv právní, jehož obsah by se měl přizpůsobovat změnám materiálních pramenů práva.

zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě členů společnosti)^[19] lze pojímat jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti)^[20]. V daňověprávní unijní judikatuře se od dob vynesení rozsudku známého pod „populárním názvem“ Halifax pro posouzení zneužití práva používá dvoustupňový test, který stanoví tyto dvě kumulativní podmínky:

- 1 | Objektivní podmínka: v této části testu se zkoumá, zda přiznání určitého subjektivního práva (daňové výhody extra sensu) není v rozporu s cílem a účelem dané normy.
- 2 | Subjektivní podmínka: v této části jde o test motivu právního jednání, tedy zjištění toho, zda vyhnutí se daňové povinnosti nebylo hlavním cílem onoho jednání.

Jakožto faktory podporující tvrzení o existenci zneužití práva je možno uvést umělý charakter právních vztahů či jednotlivých právních jednání, obvyklost obchodních podmínek, faktická

Obcházení zákona, chování in fraudem legis, se od zastírání právního jednání liší vůlí účastníků.

12 Nález Ústavního soudu ze dne 1.11.2007, sp. zn. III. ÚS 677/07.

13 Judikatorně je již oddělen a popsán rozdíl mezi zastřeným právním jednáním a obcházením zákona, ale někteří autoři dodnes směřují instituty zneužití práva a obcházení zákona, kdy lze uvést například Tomáše Zatloukala (srovnej 2 přepracované vydání monografie: Daňová kontrola v širších souvislostech, strana 28).

14 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.04.2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89.

15 Nález ÚS ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. II.ÚS 119/01.

16 Rozsudek NSS ze dne 30. 03. 2005 čj. 1 Afs 4/2004-100.

17 Nevhodnost tohoto institutu pro veřejné právo, již byla řádně odůvodněna a od jeho užívání se upouští. Srovnej především LICHNOVSKÝ, O., NOVÁKOVÁ, P., Obcházení zákona ve věcech daňových.

18 ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2012, str. 31.

19 Rozsudek NSS ze dne 23.06.2011, čj. 5 Afs 58/2011-92.

20 Tamtéž

racionálnost jednání účastníků právního vztahu, dodržování právem aprobovaných povinností^[21] apod. Především jde o zkoumání obvyklosti a opodstatněnosti právních jednání a jejich titulu a kauzy.

ZÁKLADNÍ PRINCIPY ZNEUŽITÍ PRÁVA

Vycházejme tedy ze situace, kdy existuje podezření, že daňový subjekt zneužívá subjektivní veřejné právo, právo vlastnit majetek a to v situaci po autoaplikaci práva daňového. Správce daně respektující principy dobré správy, tedy i zásady práva daňového, automaticky přistupuje k myšlenkovým úvahám nad svými možnostmi nebo spíše hranicemi pro správné vyměření daně a vyvarování se svévolného jednání, tudíž odůvodnění výskytu zneužití práva bez důvodných pochybností. Tuto úvahu si rozdělíme do několika bodů určujících a přibližujících určení zneužití práva daňovým subjektem a vylučujících svévoli správce daně.

1. INTERPRETACE

Jde-li o interpretaci, lze doktrínu a judikaturu shrnout kanónem interpretace, soudce Nejvyššího správního soudu Rzeczypospolitej Polskiej, Zirk-Sadowského, který stanoví čtyři stěžejní body:

- 1 | Přednost jazykového výkladu – stěžejním je vždy výklad jazykový, kdy ovšem ÚS již v roce svého vzniku potvrdil nemožnost čistě jazykového výkladu, jakožto jediného a vždy spravedlivosti postačujícího výkladu^[22]. Použití teleologického výkladu v oblasti veřejného práva a to s ohledem na zásadu nullum tributum sine lege je potvrzeno, dokonce i pro oblast trestního práva^[23], kdy se jedná o ultima ratio samotného trestání extra sensu.
- 2 | Rozhodování v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu – zásada in dubio pro mitius je odrazem snahy o vnesení právní jistoty do judikaturou ještě neustáleného výkladu

21 Zde je kupříkladu velmi palčivá otázka uzavírání smluv o zpětném leasingu.

22 ÚS ve svém plenárním rozhodnutí ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl.ÚS 33/97 konstatoval, že: Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. uvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.

23 Srovnej rozhodnutí ÚS ze dne 04.04.2014, sp. zn. I.ÚS 980/14.



„právních norem dvojího výkladu“^[24]. Zásada in dubio pro mitius vychází z čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod České republiky.^[25]

- 3 | cůžká interpretace norem týkajících se daňových osvobození a úlev – právě tato interpretační zásada vyplývá z principu zákazu zneužití práva.
- 4 | Zákaz analogie – samozřejmě v neprospěch poplatníka.

2. PŘEDMĚT ZNEUŽITÍ

Výše zmíněná restriktivní interpretace nás přivádí na rozcestí posouzení toho, co je vlastně předmětem zneužití práva. Musíme především v první řadě zkoumat, zda se jedná o zneužití předmětu daně nebo pouze určitého daňového osvobození či úlevy. V prvním případě je zneužíváno samotné stanovení určité daňové povinnosti, jedná se

24 Jde i o jakousi brzdu svévole správce daně, promítnutí zásady legality a ochrany vlastnictví před zásahem do přípuštěné daňové optimalizace subjektu.

25 Jde o konkretizaci principu in dubio pro libertate.



Je možné, aby se v době změny ekonomického modelu, tedy s ohledem na měnící se materiální prameny práva, posouvalo i jádro principu zákazu zneužití, samozřejmě v rámci právní jistoty.

například o zdanění tzv. švarcsystému^[26]. V této situaci je správce daně vázán zjištěnými skutkovými a možnost „pomoci si“ restriktivní interpretací odpadá. Jedná-li se však například o dar, bude především teleologická a deontologická interpretace tím více přílehavá^[27], čím výjimečnější bude situace podmiňující uplatnění osvobození či úlevy^[28]^[29]. Sám ÚS ve svém rozhodnutí ze dne 02.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, přiznává, že nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.

3. POMĚŘOVÁNÍ PRINCIPŮ A VEŘEJNÉHO ZÁJMU V OBLASTI ZNEUŽITÍ

Hodnotový základ argumentace svědčící ve prospěch správce daně při určení toho, že subjekt zneužil svého subjektivního daňového práva, spočívá především na těchto institutech:

26 V těchto případech je zapotřebí posuzovat i to, zda nejde o dissimulaci.

27 Směřující k zjištění specifického účelu a smyslu oné úlevy či onoho osvobození.

28 Ústavní soud se k posuzování podstaty daru vyjádřil ve svém nálezu ze dne 31.10.2007, sp. zn. III ÚS 374/06, následovně: „daňově uznatelný“ dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost v jeho poskytnutí a zaměřenost (zácílení) na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, ku prospěchu množiny blíže nekonkretizovaných adresátů, v jejichž prospěch bude dar využit; jinými slovy, musí platit, že dobrovolné poskytnutí „daňově uznatelného“ daru zde sleduje zásadně „cizí“ a nikoliv vlastní prospěch (viz rozsudek Spolkového finančního dvora Spolkové republiky Německo ze dne 2. 8. 2006. sp. zn. XI R 6/03, zdroj: NSS info 12/2006 - interní měsíčník Nejvyššího správního soudu).

29 Pro právní praxi je praktický poznatek, že o zneužití práva půjde, bude-li chování poplatníka zcela zjevně nad či mimo rámec záměru zákonodávce.

1 | Čl. 11 odst. 3 Listiny základních práva a svobod České republiky vychází ze sociální koncepce **vlastnictví**, které **zavazuje a nesmí být zneužito** na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Nejvyšší správní soud, vycházející z koncepce státu založeného na společenské smlouvě, vynáší v popředí obecný koncept sociálního státu, kde zneužití daňových subjektivních veřejnoprávních práv způsobuje neodůvodněnou újmu každému členu společnosti^[30]. Česká republika se tedy přiklání k německé a francouzské koncepci zneužití práva.

2 | **Princip rozumného uspořádání společenských vztahů**^[31], který stanoví, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti^[32]. Znovu se zde promítá výše zmíněná sociální koncepce státu. Právě tento princip utváří pomyslnou hranici pro společenskou a právní únosnost daného jednání, tedy zneužití práva. Je možné, aby se v době změny ekonomického modelu, tedy s ohledem na měnící se materiální prameny práva, posouvalo i jádro principu zákazu zneužití, samozřejmě v rámci právní jistoty.

3 | **Zásada daňové neutrality a rovnosti** subjektů, jež stanoví, že daně by neměly ovlivňovat výběr výrobních faktorů, tedy především právních vztahů. Jde především o to, aby si právní titul udržel stejnou kauzu. Kupříkladu institut daru

30 Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 AfS 107/2004-48.

31 K porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů se vyjádřil NSS, tak, že zneužití práva zcela neúvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 AfS 107/2004-48; zveřejněno pod. č. 869/2006 Sb. NSS).

32 Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 AfS 107/2004-48.

by měl být bezúplatným, dobrovolným a částečně i nenávratným materiálně jednostranným plněním^[33], kdy smysl a účel darování ovlivňuje daňové úlevy a osvobození.^[34]

4 | Veřejný zájem na zabezpečení materiálního základu pro fungování státu^[35] je projevem onoho všeobecného veřejného zájmu na straně státní moci, jež zpravidla odůvodňuje vytvoření pravomoci pro výkon státní moci finančněprávní. Tento veřejný zájem je v ústavněprávní sféře finančního práva zpravidla prolomitelný pouze existencí extrémní disproportionality nastolenou berními či rdousícím efektem berní, poměřuje-li se s vlastnickým právem^[36].

Na straně daňového subjektu jde především o následující instituty:

1 | Právní jistota^[37], kterou je ovšem v praxi spíše napadnutelné rozhodnutí soudu přičítací se či odchylující od ustálené judikatury, prostřednictvím porušení **legitimního očekávání**, jako derivativní právní zásady. Právní nejistota v oblasti autoaplikace může vézt v určitých případech i k trestněprávním důsledkům autoaplikanta. Nezakotvení principu zákazu zneužití práva do veřejného práva je provedeno skrze sociální koncepci zneužití a navázání na čl. 11 odst. 3 LZPS. Zprostředkovaně je tento institut zakotven například i v § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dle znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Obecně se ovšem, a to i v řízení před ústavním soudem, za argumentačně primární pramen práva uvádí existence principu zákazu zneužití obecně, a to především v evropském prostoru, kde se judikaturní dotváření práva formalizací principů, jež jsou průsečíkem zásad a principů



Zásada **nullum tributum sine lege**, je jakousi odvětvovou modifikací trestněprávní zásady **nullum crimen sine lege**, tedy i ve finančněprávním prostředí musí dojít ke splnění čtyř rovin této zásady

národních, současně považuje za běžný jev. Navíc evropský rozměr řešeného problému^[38]^[39], není podmínkou sine qua non pro odmítnutí aplikace těchto panevropských principů právních i na situace, na něž dopadá čistě národní právní úprava.

2 | Zásada nullum tributum sine lege, je jakousi odvětvovou modifikací trestněprávní zásady **nullum crimen sine lege**, tedy i ve finančněprávním prostředí musí dojít ke splnění čtyř rovin této zásady, a to:

- **Nullum tributum sine lege scripta** – dodržení zákonné formy je, dle judikatury, splněno skrze princip zákazu zneužití práva.
- **Nullum tributum sine lege stricta** – neboli zákaz analogie v neprospěch poplatníka.

33 Například v kultuře islámského náboženského smýšlení je dar považován za citelnější zášah do majetkové sféry obdarovaného, podobně je to i s „indiánskými dary či dárčí“, nemluvě již o daru danajském.

34 Je-li poskytnut v souvislosti s veřejně prospěšnou činností, mezi příbuznými apod., kdy smysl a účel darování je titulem k naplnění antecedentu právní normy.

35 V evropské judikatuře specifikováno jako předcházení vyhýbání se daňovým povinnostem.

36 Mluví se i o jiných možnostech jako například iracionalita právní regulace apod.

37 NSS v rozsudku sp.zn. 7 AfS 55/2006-122 uvádí, že objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímo pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH. NSS v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 25. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-74, v bodě 28 navíc uvádí, že zákaz zneužití práva je v jistém smyslu ultima ratio, a proto musí být uplatňován restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastního právního řádu, zejména principem právní jistoty, s nimiž se zcela logicky - nejvíce střetává.

38 Není důvod vyslovené názory nevtáhnout - v mezích daných ústavními kautelami a s ohledem na případnou odlišnou úpravu vyplývající z aplikovatelného vnitrostátního práva - i na skutkové situace, na něž dopadá zákon o daních z příjmů (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 AfS 178/2005), ze dne 31.10.2007, sp. zn. III ÚS 374/06.

39 Zásada přednosti se neaplikuje v případě, kdy by mělo dojít k nepřiměřenému poškození práv třetích osob jednajících v dobré víře či ke zneužití komunitárního práva. Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. Evropské právo. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, S. 318, ISBN 80-7179-430-9.

- **Nullum tributum sine lege praevia** – zákaz retroaktivity je stejně jako výše zmíněný zákaz analogie v neprospěch poplatníka jedním z pilířů pro dodržování ochrany základních práv a svobod ve sféře veřejnoprávních zásahů do oné oblasti ochrany.
 - **Nullum tributum sine lege certa** – tato zásada stanoví, že autoaplikanti daně nesmějí mít pochybnosti o vyměření daně a s ohledem na rovinu stanovení výše daně, ani o její výši, tedy jednání, která právní norma připouští, a která už nikoliv.
- 3 | Zásada jednoznačnosti a interpretační zásady** – tyto zásady v námi řešené otázce především upozorňují na nutnost interpretace in dubio pro mitius, vyplývající právě ze zásady jednoznačnosti. ^[40]

Přestože je autoaplikant vázán zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, neboť vystupuje vlastně v roli správce daně, náleží mu ve „fázi autoaplikace“ všechny výše uvedené výhody.

Na výše uvedené navazuje zásada **legální licence**, kdy ve veřejnoprávní sféře se tato zásada použije především v rámci mezer či mlčení zákona, neboť pro veřejnoprávní normy obecně platí, že pravidlo chování se nachází v mezích toho, co právní normy upravují, stanovují či umožňují. Ohledně smyslu a účelu právních norem, k nimž neexistuje důvodová zpráva a jejichž smysl a účel není seznatelný skrze jiné instituty právní ^[41], je zapotřebí přihlížet axiologickým prizmatem celého právního předpisu či odvětví, tedy substrukturní právního řádu, kde je smysl a účel jasný, srozumitelný a jednoznačný. Pro právo veřejné totiž platí i zásada **enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí**, tedy nemožnost správního orgánu v daňovém řízení činit vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co mu zákon jako jeho oprávnění stanoví ^[42] ^[43].

40 Srovnej RADVAN, M., MRKÝVKA P., PARÍZKOVÁ I., ŠRÁMKOVÁ D. Finanční právo a finanční správa - berní právo. 1. Vyd. Brno: Masarykova univerzita 2008, s. 55.

41 Určitou seznatelnost zakázaných právních jednání přináší i D-pokyny či metodické pomůcky obecně, kupříkladu metodická pomůcka č. 17/2012 vytvořená Generálním finančním ředitelstvím dává daňovým subjektům na vědomí, že karuselové prodeje nejsou daňovou optimalizací.

42 Rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57.

43 NSS ve svém rozhodnutí ze dne 14.07.2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, vyjádřil k povinnosti

- 4 | Použití principu zneužití práva, jakožto institutu řešení krácení daně, je finanačněprávním **krajním řešením**. ^[44]
- 5 | **Minimalizace nákladů a maximalizace zisku** ^[45] ^[46] je hlavním ekonomickým motivem pro jak daňovou optimalizaci, tak bohužel i daňové úniky. Fiskus nevytváří úplně protichůdný zájem, neboť vědom si tvaru Lafferovy křivky, soustředí se spíše na efektivnost zdanění.
- 6 | **Zásada autoaplikace práva** – už samotná modifikace veřejnoprávní metody regulace touto specifickou zásadou otevírá možnost pro vstup laického výkladu práva. Nabízí-li právo určité vodítko pro nutnost preciznosti svého textu, systematiky, logiky, smyslu, účelu apod., nenabízí se nejspíše vhodnější situace. Přestože je autoaplikant vázán zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, neboť vystupuje vlastně v roli správce daně ^[47], náleží mu ve „fázi autoaplikace“ všechny výše uvedené výhody. Zároveň např. rozšířený senát NSS ve svém rozsudku sp. zn. 7 Afs 54/2006- 155 konstatuje, že je věcí zákonodárce, aby při legislativních změnách eliminoval obtíže spojené s výkladem a užitím zákona a dále, při kolizi dvou možných výkladů, z preference výkladu daňového práva respektujícího ochranu ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

Jde-li o procesní rovinu zneužití práva, je nutné upozornit na skutečnost, že důkazní břemeno prokázání, že v daném případě daňový subjekt zneužil své subjektivní veřejné právo, leží na správci daně, který je navíc v řízení vázán § 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“). ^[48]

♦♦♦♦
stem u přezkoumávání uložení daně následovně: Krajský soud přitom neopomene dbát některých základních principů daňového práva (a veřejného práva obecně), které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména principu legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti.

44 1 Afs 11/2010-94 ze dne 13. května 2010.

45 2 Afs 173/2005-69 ze dne 27. července 2006.

46 NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68, bod 24, uvádí následující: Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem.

47 Zneužití práva při autoaplikaci je vlastně projevem svévole přenesené právě onou autoaplikací na autoaplikanta.

48 Je zde samozřejmě možnost využít závažného posouzení dle § 132 an. DR, které je ovšem zpoplatněno.

STRUČNÁ KOMPARATIVISTIKA SE ZAHRAŇIČÍM

A. RZECZPOSPOLITA POLSKA

V polském právním řádu se vede pře o místo generální klauzule proti obcházení zákona ^[49]. Generální klauzule proti obcházení zákona byla do právního řádu vtělena formou zákona již v roce 2003, předtím se vedly spory o možnost použití soukromoprávní klauzule, kdy jak doktrína, tak i judikatura tuto možnost vyloučila. V roce Ústavní soud (Trybunał Konstytucyjny) ovšem uznal znění paragrafu ukotvujícího výše zmíněnou klauzuli za protiústavní, kdy ve svém rozhodnutí uvedl, že tato klauzule je v rozporu s právní jistotou a hospodářskou svobodou, jež lze omezit toliko na základě zákona a pouze s ohledem na důležitý veřejný zájem ^[50] ^[51]. Ústavní soud, mezi jinými, konstatoval, že tato klauzule omezuje právo na daňovou optimalizaci. ^[52] V současné době probíhá debata nad zavedením nové generální klauzule. Motivem se stalo především doporučení Komise Evropské unie ze dne 06.12.2012 o agresivním daňovém plánování C(2012) 8806 (dále jen „doporučení“), které nejenom poukazuje na skutečnost, že existuje snaha o sjednocení boje proti daňovým únikům v širším slova smyslu, ale také částečně ospravedlňuje zakotvení tohoto pravidla chování v podobě generální klauzule. Probíhající debaty mezi jinými upozornily na skutečnost, že zneužití daňového práva bylo identifikováno již v meziválečném období,



a to jako situace, kdy poplatník neplatí daň, přestože vykazuje výsledky a jednání, která dle zákona podléhají zdanění. Vrátime-li se k doporučení a ke generální klauzuli navrhované v něm, tedy: Uměle vytvořené opatření nebo uměle vytvořená řada opatření, která byla přijata s hlavním cílem vyhnout se zdanění a která vede k daňovému zvýhodnění, se nebere v úvahu. ^[53] Vnitrostátní orgány řeší tato opatření pro daňové účely podle jejich ekonomické podstaty, musíme si uvědomit, že takto široce definovaná generální klauzule je v bodu 4.4 doporučení zúžena následujícím způsobem: Pro účely bodu 4.2 je opatření nebo řada opatření uměle vytvořená, pokud jí chybí komerční podstata. Při určování, zda je opatření nebo řada opatření uměle vytvořená, se vnitrostátní orgány vyzývají, aby zvážily, zda zahrnou jednu nebo více z těchto situací:

- 1 | právní charakteristika jednotlivých kroků, z kterých se opatření skládá, není konzistentní s právní podstatou opatření jako celku;
- 2 | opatření nebo řada opatření je prováděna způsobem, který by nebyl běžně použit při činnosti, která je

považována za rozumné podnikatelské chování;

- 3 | opatření nebo řada opatření obsahuje prvky, které mají účinek, že se vzájemně nahrazují nebo ruší;
- 4 | uzavřené transakce mají kruhový charakter;
- 5 | opatření nebo řada opatření přináší značné daňové výhody, ale tato skutečnost se neodráží v podnikatelských rizicích, která daňový poplatník nese, nebo v jeho peněžních tocích;
- 6 | očekávaný zisk před zdaněním je zanedbatelný ve srovnání s částkou očekávaného daňového zvýhodnění.

Polský zákonodárce navíc počítá s tím, že výskyt zneužití práva posoudí přímo Ministerstvo financí RP, důkazní břemeno bude ležet na orgánu, jež posouzení provede, bude zřízena Rada pro daňové úniky, poplatník si bude moci zaplatit utvzující názor a lhůta pro podání žaloby k soudu bude jak suspenzivního charakteru, tak zde bude možnost již v daňovém řízení před orgánem první instance, a to do 14 po oznámení shromáždění důkazů k prošetření možného zneužití práva, sjednat nápravu.

Pokud se jedná o dosavadní praxi je v RP přijímána doktrína shodující se na následujících tvrzeních autorů:

- 1 | V mezích daňové optimalizace se nachází prostředky, které jsou účelně vynakládány k dosažení vytyčeného hospodářského cíle ^[54], jež není pri-

49 Zde samozřejmě pojem obsahuje i námi zkoumané zneužití práva, zohledňující především nepatrně odlišné doktrinální stanovisko a stav doktríny obecně.

50 Srovnej čl. 22 Ústavy RP.

51 Rozsudek K4/03.

52 Srovnej rozsudek K4/06 str. 3 http://otk.trybunal.gov.pl/orzeczenia/ezd/sprawa_lista_plikow.asp?syg=K%204/03.

53 Doporučení bod 4.2 s.4

54 Litwińczuk, H. *Objęcie prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 9. S.3.

RP

Zneužití práva je charakteristické tím, že určitého výsledku je dosahováno, nikoliv ekonomicky nejefektivnější cestou (nepočítaje zde možnou výslednou daňovou výhodu), ale cestou, kterou lze charakterizovat jako umělou a neadekvátní

márně snížením daňové zátěže.

- 2 | Zneužití práva je charakteristické tím, že určitého výsledku je dosahováno, nikoliv ekonomicky nejefektivnější cestou (nepočítaje zde možnou výslednou daňovou výhodu), ale cestou, kterou lze charakterizovat jako umělou a neadekvátní^[55]. Jedná se především o jednání, která jsou nadměrná či zkreslená.
- 3 | Posouzení toho, zda jde o zneužití práva či nikoliv, vychází především ze skutečnosti, zda použité právní jednání sleduje stejný cíl, jako právní předpisy, jenž jsou jejími formálními prameny^[56].

B. CANADA

Od 1988 je v Kanadě ukotveno zneužití práva, kdy zkoumání toho, zda k neužití došlo či nikoliv, je realizováno ve třech krocích, a to:

55 V. Uckmar, General Report, Studies on International Fiscal Law, t. 63a, Rotterdam 1983, s. 20-24.

56 Srovnaj názory vyjádřené v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (Halifax, RG Albera, Emstald Stärke, Zhu Chen, Maduro, Diamantis a další).

- 1 | Existence transakce vedoucí ke zneužití práva – jednání by neměla být neadekvátní či zkreslená, tedy umělá.
- 2 | Existence daňové výhody plynoucí z oné transakce – je zapotřebí doložení ekonomické podstaty oné transakce.
- 3 | Existence vědomého zneužití práva – transakce nesmí anulovat vlastní smysl opírající se na účelu a smyslu svého formálního pramene

Podobné řešení bylo přijato o 7 let dříve v Austrálii, Irsko zavedlo velmi podobný systém proti zneužívání práva o rok později a o 20 let později byl tento systém zaveden i v Číně. Jedná se o nejuniverzálnější model řešení problému zneužití práva.



C. BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Posledním státem, kterému bude věnována pozornost je Spolková republika Německo (dále jen „SRN“). V SRN byla generální klauzule proti zneužití práva zavedena roku 2008. Skládá se nikoliv ze tří podmínek, ale ze čtyř, jež jsou následující:

- 1 | Zřejmý záměr omezení daňového břemene
- 2 | Použitá transakce je neadekvátní sledovanému ekonomickému účelu
- 3 | Neexistence jiného, než-li daňového cíle uskutečnění transakce
- 4 | Uskutečnění transakce poskytuje možnost k dosažení daňového zvýhodnění.

VYBRANÉ TRESTNĚPRÁVNÍ ASPEKTY ZNEUŽITÍ PRÁVA

Zákon o DPPO svým ustanovením § 23 odst. 10 vlastně zavádí bipartici daňového jednání a to jednání legální, které není krácením daně a jednání nelegální, které daň krátí. Problematickou se potom zdá být právě skutečnost, že ono krácení daně je trestným činem^[57] s ohledem na neexistenci *expressis verbis* legální definice ve výše

uvedeném zákoně. Hranice mezi daňovým únikem (tax evasion) a vyhnutím se daně (tax avoidance), jsou prozatím vymezené především akademiky^[58].

58 Například Čapek (ČAPEK, J. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. Daňový expert. 2008, roč. 4, č. 6, s. 18.) popisuje tuto situaci jako: situaci, kdy poplatník postupuje podle textu daňového zákona, a zdánlivě tak neporušuje žádné povinnosti stanovené právními předpisy. Jeho postup je však na základě obecných principů právní úpravy, a to buď principů v úpravě výslovně zakotvených, nebo odvozených na základě judikatury, shledán v rozporu se zákonem. Tichá (TICHÁ, M. Daňové úniky - institucionální aspekty [online]. 2007 [citováno 31.01.2015]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf) popisuje vyhýbání se daní následovně: představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně (mohli bychom je nazvat tzv. efektivní daňovou optimalizací). Prostředkem této daňové optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění

57 Jde samozřejmě o zkrácení daně ve větším rozsahu a nutnost uplatnění zásady subsidiarity trestní represe (ultima ratio).

Komentářová literatura uvádí, že způsob a výše zkrácení daně, cla, poplatku, pojistného a jiné povinné platby závisí též na tom, na jakou skutečnost je vznik daňové, celní, poplatkové atd. povinnosti vázán, tj. zda se tato povinnost odvozuje od výše příjmu (zisku), od hodnoty majetku či jiného plnění, od rozlohy a ceny nemovitosti, od počtu zaměstnanců a výše jejich mzdy (platu), od druhu zpoplatněného úkonu atd. Jestliže se jedná např. o zkrácení daně z příjmů (resp. z určitého zisku, výdělku atd.), budou zkrácením kromě již uvedených případů úplného zatajení takového příjmu zejména různé způsoby snižování základu daně (§ 23 DPřij) fiktivním zvyšováním výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. § 24 DPřij)^[59], uplatněním neexistujících odečitatelných položek (§ 34 DPřij) či slev na dani (§ 35 DPřij), fingováním daňové ztráty (§ 38n DPřij) apod.^[60] Kdy ovšem dále uvádí, že v jednotlivých případech totiž nemusí být zřejmé, zda v konkrétním způsobu snižování daňové zátěže lze spatřovat alespoň obcházení daňových předpisů a zda pro možnost trestního postihu postačí pouhé obcházení zákona, když jinak je zřejmé, že důsledné využívání všech zákonných možností ke snížení daňového základu nelze postihovat jako trestný čin. Problém posuzování možnosti trestního postihu zneužití daně není ještě jednoznačně vyřešen, přestože se jedná o jednání na pomezí legality předpisů netrestněprávních, takzvané šedé zóny.

Ústavní soud nabídl, nejspíše nevědomky, cestu k minimalizaci negativních dopadů vyhnutí se daně, které hraničí s daňovou optimalizací v podobě možnosti použití speciální účinné lítosti, zakotvené v § 242 zákona č. 40/2009, trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TrZ“) i pro trestný čin zkrácení daně dle § 240 TrZ.^{[61] [62]}

.....
veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Tax avoidance může být na jedné straně výsledkem využití zákonných úprav, které vláda přímo zamýšlela a domýšlela jejich dopady, na straně druhé však také výsledkem neúmyslných pochybení, které legislativci vetkali do nepřehledné směsice daňových paragrafů a souvisejících zákonů.

59 Trestní zákoník (EVK), 2.vydání, 2012, s. 2422.

60 Trestní zákoník (EVK), 2.vydání, 2012, s. 2424.

61 Srovnej náleží ÚS ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08.

62 S tímto názorem projevila nesouhlas jak akademická obec (srovnej Trestní zákoník (EVK), 2.vydání, 2012, s. 2442), tak i právní praktici (srovnej Pelc, V. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury, Bulletin advokacie, 2014, č. 4).

SHRNUTÍ

Na začátku byly identifikovány problémy svázané s aplikací obecného principu právního v podobě dobré správy v právu finančním, především daňovém, kdy lze shrnout, že aplikace tohoto principu je v daňovém právu vítána a judikována. Stěžejní částí této stati, bylo určení limitů či hranice pro aplikaci principu zákazu zneužití subjektivních veřejných správ při daňové správě. Správce daně i poplatník je vázán určitým v textu enumerovanými základními axiomatickými a právními principy. Společný cíl správy daně v podobě správného vyměření daně je prostředníkem mezi změnou postavení poplatníka z primárního správce daně autoaplikujícího na sebe daňové předpisy v subjektu podléhající vyměření sekundárním zákonem stanoveném správněprávně finančním orgánem.

Jedná se o situaci, kdy každé ekonomicky racionální jednání, dle práva nutné či racionální obecně, nebude zneužitím práva, není-li jeho ekonomická racionalita spatřována tolik v dosažení daňové výhody.

Poplatník tedy v průběhu daňové správy vystupuje ve dvojí podobě, v postavení orgánu daňové správy a v postavení subjektu podléhající autoritě správce daně. Hranice a limity oddělující svévoli a zneužití práva se v postavení poplatníka částečně překrývají a stírají.

Jde-li o problematiku trestněprávní represe zastává autor pozici, že je velice problematické dojít k postihu trestněprávním v oblasti, kde ani komentář vyjadřující ustálená doktrinní stanoviska není schopen určit a stanovit, zda zneužití práva plně naplňuje skutkovou podstatu trestného činu dle § 240 TrZ.

Na místě je stanovit šablonu jednání, při kterém k zneužití práva nedojde. Jedná se o situaci, kdy každé ekonomicky racionální jednání, dle práva nutné či racionální obecně, nebude zneužitím práva, není-li jeho ekonomická racionalita spatřována tolik v dosažení daňové výhody. ❌