

## **INSTITUT ZNEUŽITÍ PRÁVA V PRÁVU DAŇOVÉM**

VLADIMÍR ŠEFL

Právnická fakulta, Masarykova universita

### **Abstrakt**

Cílem příspěvku je zhodnotit aplikaci institutu zneužití práva v právu daňovém. Tento institut daňové právo výslovně neupravuje a soudy jej aplikují jen několik málo let, proto je příspěvek zaměřen na různé aspekty jeho aplikace v praxi s ohledem na dosavadní judikaturu.

### **Klíčová slova**

Zásady daňového práva; zneužití práva; dissimulovaný úkon.

### **Abstract**

The contribution is aimed at the review of the application of the legal institute "legal malice" in tax law. The Czech tax law doesn't take in the express enactment of this institute and the institute has been applied by the courts of justice only for a few years. The contribution is focused in different aspects of his using in practice, especially regarding to the practice of the courts.

### **Key words**

Principles of tax law; legal malice; simulated act.

## **1. ÚVOD**

Cílem mého příspěvku je zhodnotit aplikaci institutu zneužití práva v právu daňovém, zaměřit se komplexněji na aspekty jeho aplikace s ohledem na dosavadní judikaturu k této problematice a na základě toho prezentovat osobní názor na jeho užití.

Institut zneužití práva do oblasti daňového práva proniknul teprve v roce 2006 a to díky prvním soudním rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, která tomuto institutu v oblasti daní otevřela další cestu. Protože do té doby převládal názor, že institut zneužití práva je institutem práva soukromého, první judikát v této věci rozvířil odborné diskuse k možnosti a často i legálnosti jeho užití právě v oblasti daňového práva jako součásti veřejného práva. Tyto diskuse nebyly vyvolány jen čistě právními úvahami nad tímto institutem v obecné rovině, ale rovněž v souvislosti se specifikou úpravy norem daňového práva a jejich dopadem na subjekty, zejména pak s možností daňových optimalizací.

V oblasti daní se střetává zájem státu na výběru daní, přičemž žádný právní předpis ani judikatura neuvádí, že se jedná o povinnost nebo zájem státu na co nejvyšším výběru daní, ale na správném výběru daní. Proti tomuto stojí zájem daňových poplatníků minimalizovat v rámci daného legislativního

rámce svou daňovou povinností, tedy odvádět státu daň, která je nezbytně nutná z hlediska platných právních předpisů – jinými slovy svou daňovou povinností optimalizovat. A k tomuto poplatníci využívají různé nástroje. Pokud jsou použité nástroje a cesty v souladu s právními předpisy nebo přesněji řečeno nejsou v rozporu s právními předpisy, i soudy takovému chování přisuzují určitou ochranu, protože takové chování vyplývá z čl. 11 Listiny základních práv a svobod zaručující vlastnické právo, zejména pak z jeho odstavce 5, podle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a je i v souladu s ústavním principem „co není zakázáno, je dovoleno“ podle čl. 2 odst. 4 Ústavy. Při aplikaci institutu zneužití práva vstupuje do hry i další ústavní princip obecně povolovací podle čl. 2 odst. 3 Ústavy (státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon). Zároveň je tato problematika zasažena i vzájemným poměrem mezi objektivistickým a subjektivistickým pojetím norem daňového práva a konkrétními výkladovými metodami v rozhodnutích správců daně i soudů.

## **2. DEFINICE ZNEUŽITÍ PRÁVA**

Definice zneužití práva je v současné době tak již projudikována nejen v oblasti soukromého práva, ale i práva daňového.

Jednání jako zneužití práva v soukromoprávní oblasti bylo vymezeno v soudní judikatuře poměrně úzce, např. rozsudek Nejvyššího soudu, sp.zn. 21 Cdo 992/99 (stejně tak v rozsudku sp.zn. 21 Cdo 1893/2002), konstatoval, že „za zneužití výkonu práva lze považovat pouze takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníkovi újmu“.

Podle této civilněprávní definice by tak bylo shledáno zneužitím práva pouze jednání, jehož jediným cílem je pouze způsobit újmu jiné osobě a ne zároveň uspokojení svého zájmu. Institut zneužití práva v právu soukromém tak vychází především z § 3 odst. 1 občanského zákoníku, který pracuje s pojmem dobré mravy. Takto úzce vymezenou definici by tak nebylo možné uplatnit v oblasti daňového práva. Pro úplnost je nutné zmínit i další rozhodnutí Nejvyššího soudu sp.zn. 25 Cdo 1839/2000, ve kterém k této problematice uvádí: „Na druhé straně je však fungování systému psaného práva založeno zejména na důsledném dodržování pravidel vyplývajících z právních předpisů a korektiv dobrých mravů nesmí být na újmu principu právní jistoty a nesmí nepřiměřeně oslabovat subjektivní práva účastníků vyplývající z právních norem.“

Definici zneužití práva v oblasti daní přinesl judikát Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp.zn. 1 Afs 107/2004-48 a na tuto definici se odkazují i další rozhodnutí NSS:

„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž

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

Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, 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.

V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se příčí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.

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

Zajímavé bylo, že ke zcela stejnému případu se vyslovil i další senát NSS, který došel v rozsudku sp. zn. 7 Afs 115/2004-47 k závěru, že v daném případě se jednalo o zastřený právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Účastníci v této kauze postupovali formálně zcela v souladu s právními předpisy a díky právních předpisů, nicméně dosáhly cíle, který daňové předpisy nepředvídají a který šel proti smyslu daňových předpisů. Nejvyšší správní soud tak do jisté míry korigoval formálněprávní pojetí daňového předpisu, čímž se snaží v podobných případech určitým způsobem zohlednit hledisko spravedlnosti. Tento postup soudu je zapříčiněn skutečností, že přestože se obecně předpokládá existence racionálního a efektivního zákonodárce, právní normy musí být ze své podstaty obecné a nemohou tak zahrnout a předjímat všechny eventualy z jejich účinnosti vyplývající. Soud je pak nadán poměřovat v každém individuálním případě postup subjektů nejen z pohledu formálního výkladu právních norem a tedy jejich pozitivněprávního vyjádření ale i v kontextu základních hodnot a rozumného uspořádání společenských vztahů.

### **3. PROBLÉMY APLIKACE ZNEUŽITÍ PRÁVA V OBLASTI DANÍ**

Rozsudek konstatující zneužití práva byl tehdy kritizován z několika důvodů. Především oba rozsudky svým rozdílným zdůvodněním jen dokládaly, že hranice mezi institutem zneužití práva a principem přednosti obsahu právního úkonu před jeho formou je poměrně nejasná. Dále bylo zdůrazňováno, že institut zneužití práva je institutem soukromoprávním a v daňovém právu je tak jeho použití problematické, protože v základních zásadách daňového řízení ani v hmotněprávních daňových předpisech není pozitivněprávně zakotveno. Tomuto institutu je v oblasti daňového práva nejbližší základní zásada daňového řízení uvedena právě v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. (zásada materiální pravdy).

Další významnou výtkou k odůvodnění tohoto rozsudku byla skutečnost, že nepřispívá k jednomu ze základních principů práva - jeho předvídatelnosti, protože se zdálo, že nelze objektivně dovodit, na které jednání tento institut bude dopadat, když se jedná, jak konstatoval NSS, o výjimku z pravidla. NSS vymezil v tomto prvním rozsudku rozsah aplikace zneužití veřejného práva poměrně široce a ne zcela určitě. Jak je vidět i ze 2 rozdílných závěrů soudu k jedné kauze, jednalo se o poměrně významné soudcovské uvážení, jaké lze těžko očekávat nejen při konkrétním jednání u daňového subjektu ale rovněž tak i u správce daně.

Protože se účastníci této kauzy neztotožnili ani s jedním ze závěrů senátů NSS, obrátili se se stížností na Ústavní soud, který v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 374/06 uvádí:

„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. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování

dovoluje a jiná (za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno) je zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním (V.Knapp, Teorie práva, C.H.Beck, 1. vydání 1995, str. 184).

(V podobné souvislosti lze uvažovat též o obcházení zákona /chování in fraudem legis/, jenž spočívá v tom, že se někdo chová podle právní normy /secundum legem/, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího - viz kupříkladu rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV.ÚS 319/05.)

Institut zneužití práva povýtce nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření; výjimku lze nalézt v § 7 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění do 29. 2. 2004, přičemž občanský zákoník v § 3 odst. 1 hovoří (pouze) o zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy. To však neznamená, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné; jinými slovy, to, že konkrétní norma (zde kupř. zákon o daních z příjmů či daňový řád, jako předpisy veřejného práva) pojem zneužití práva neužívá (nepracuje s ním), neznamená, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky.

V rozsudku ve věci sp. zn. 21 Cdo 992/99, uveřejněném pod č. 126/2000 v časopisu Soudní judikatura, Nejvyšší soud vyslovil, že "za zneužití práva ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 zák. práce lze považovat pouze takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníku újmu".

V systému práva daňového se doktrína zneužití práva zjevuje především v nazírání práva Evropského společenství a svůj výraz nachází zejména v judikatuře Evropského soudního dvora; kupř. ve věci C-63/04 [Centralan Property Ltd proti Commissioners of Customs & Excise - žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Spojené království)] se Komise, opírajíc se o definici zneužití práva, kterou Soudní dvůr rozvinul v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci Emsland-Stärke (C-110/99), vyslovila ku zneužití práva v oblasti daní (zde daně z přidané hodnoty) tak, že "se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně..." (srov. stanovisko generální advokátky přednesené ve věci C-63/04).

Připomenout lze též věc C-255/02 (Halifax plc a další proti Commissioners of Customs & Excise, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London), v níž soud vyslovil, že pro zjištění existence

zneužití práva je "nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními ... bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními", "krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění; ... zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům". Podle soudu pak "vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil ... zda jsou v původním řízení naplněny znaky zakládající takové zneužití" (srov. též Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH proti Hauptzollamt Hamburg-Jonas, věc C-515/03, bod 40), tedy aby "zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění, přitom může vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže".

K závěru soudu týkajícího se principu "zneužití" ve věci C-255/02 - Halifax, se k pojmu "hlavní účel transakce" (resp. hlavní účel dotčených plnění) vyslovil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005, tak že "hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastihuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout".

Není důvod vyslovené názory nevztažnout - 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).

Pak je zjevné, že závěr Nejvyššího správního soudu, který v napadené věci sp. zn. 1 Afs 107/04 spatřoval v jednání stěžovatele 1/ zneužití práva, zakotveného v ustanovení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, ob stojí (...).

Ústavní soud pravidelně konstatuje, že neudržitelným způsobem používání práva je jeho aplikace, vycházející "pouze" z jeho jazykového výkladu, neboť představuje "jen prvotní přiblížení se k aplikované právní normě". Ten je 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. (srov. např. Pl. ÚS 33/97). Každé ustanovení právního předpisu je proto třeba chápat v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu a v souvislostech celého právního systému (rovina systematického výkladu); nelze je proto zkoumat, vyložit, poznat izolovaně.“

#### **4. ZNEUŽITÍ DAŇOVÉHO PRÁVA V SOUDNÍ PRAXI**

Možnost aplikace institutu zneužití práva v daňovém právu tak Ústavní soud stvrdil. Pokud si položíme otázku, čím se NSS a následně ÚS „inspirovaly“ při aplikaci institutu zneužití práva v daňovém právu, je z výše uvedeného podle mého názoru zcela zřejmé, že soudy vycházely především z judikatury Evropského soudního dvora a to přesto, že tento soud zneužití práva jako zásadu výkladu práva užil v tehdejší době v oblasti daně z přidané hodnoty, na který se NSS odvolal ve své první aplikaci zneužití práva u daně z příjmu.

Od té doby NSS projednával několik kasačních stížností, v nichž častěji potvrdil v dané kauze zneužití práva (např. 5 Afs 53/2008-70, 7 Afs 45/2008-44), ale v některých případech i toto odůvodnění aplikované správcem daně nebo krajským soudem odmítnul (např. poměrně zajímavý závěr NSS v rozhodnutí sp. zn. 7 Afs 72/2008-97 týkající se švarcsystému nebo 1 Afs 24/2009-71).

Případy zneužití práva se týkaly jak daně z příjmů (zejména odečitatelné položky na tzv. charitativní dary), tak daně z přidané hodnoty, ale NSS se vyjádřil ke zneužití práva i v oblasti daňového řádu (např. 8 Aps 2/2007-6, 1 Afs 50/2007-06 nebo 2 Afs 101/2007-49).

V některých případech NSS posoudil jednání jako dissimulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., popř. jako obcházení zákona a jak bylo uvedeno výše, ne vždy je tak hranice mezi těmito instituty zcela zřetelná, přestože podmínky aplikace institutu zneužití práva NSS v obecné rovině nastavil.

NSS shodně s Evropským soudním dvorem dovozuje (např. rozsudek 2 Afs178/2005-64, dále sp. zn. 7 Afs 55/2006-122) 2 nezbytné a kumulativně nastupující podmínky pro aplikaci zneužití práva a to:

hlavním účelem jednání daňového subjektu je získání daňového zvýhodnění, tento účel musí být buď jediným účelem jednání nebo alespoň jednoznačně převažujícím, přičemž další okrajový účel jednání je irrelevantní

přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona

Zároveň 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.“

A dále

„Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

Z uvedeného vyplývá, že institut zneužití práva v oblasti daní je vymezen širěji než v civilistické judikatuře, protože při jeho aplikaci není, a z podstaty ani nemůže být, v oblasti daní kladen důraz na pouhé způsobení újmy jinému subjektu, ale na jediný cíl, kterým je dosažení daňového zvýhodnění, což jinak může být za splnění určitých podmínek nejen oprávněným ale i chráněným cílem jednání daňového subjektu ve smyslu povolené daňové optimalizace. Neboli pokud daňový subjekt sleduje i jiný cíl než samotné dosažení daňového zvýhodnění a tento cíl není natolik nevýznamný proti cíli pouhého daňového zvýhodnění, nelze takové jednání posuzovat jako zneužití práva.

Institut zneužití práva tak úzce souvisí s metodou výkladu právních norem a již zmíněnou předvídatelností práva, pokud daňový subjekt postupuje zcela v díkci právního předpisu, musí správce daně i soud důsledně zdůvodnit případné zneužití práva subjektem, stejně tak i jeho případný dissimulovaný úkon nebo obcházení zákona.

Na jedné straně je tak možné najít v judikatuře následující postoj Ústavního soudu k výkladu práva v jeho nálezech např. sp. zn. III ÚS 258/03, Pl. ÚS 33/97 a v poslední době v nálezu sp. zn. III. ÚS 384/08, kde konstatuje, že „neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikaci právní normy. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího obsahu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.).“

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.“ V této soudní kauze tak NSS nepřisvědčil aplikaci zneužití subjektivního daňového práva a vycházel tak především z formálního výkladu novely právního předpisu.



V této souvislosti je tak nutné pro výklad daňových předpisů zmínit zásadu *in dubio mitius*, podle které v případě, že právo umožňuje dvojí výklad, by měly státní orgány v oblasti veřejného a tedy i daňového práva postupovat v případě pochybností mírněji ve prospěch daňového subjektu a to ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (viz. např. nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 666/02).

Jak je tedy vidět, NSS jednání daňových subjektů z pohledu zneužití práva nehodnotí zcela výjimečně, ale naopak poměrně často. I přes relativně ustálené vymezení podmínek jeho použití v oblasti daní nelze zkonstatovat, že daňové subjekty mohou předvídat, jak nakonec daňové aspekty jejich ekonomických aktivit a úkonů správci daně a rovněž tak soudy posoudí. Toto konstatování podtrhuje navíc to, že u postupů, u nichž Nejvyšší správní soud dovedl nejen zneužití daňového práva, ale i obcházení zákona, mohou nakonec ještě trestní soudy zkonstatovat trestněprávní odpovědnost účastníků za takové postupy, jak se již v minulosti stalo (viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tdo 1301/2003). To je nutné si uvědomit i s ohledem na nový trestní zákoník, který tím, že zařazuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby mezi trestné činy, pro něž platí povinnost je překazit, může dopadnout zhodnocení ekonomické aktivity jako zneužití práva nejen na její samotné účastníky.

## **5. ZÁVĚR**

Nelze nijak polemizovat s názorem, že s ohledem na charakter norem daňového práva musí správci daně a zejména pak soudy určitým způsobem korigovat jejich formálněprávní dopady a při rozhodování zohledňovat i určitým způsobem nejen smysl norem daňového práva ale i spravedlnost. Jak je vidět, tyto orgány mají více možností, jak tohoto cíle dosáhnout.

Na základě výše uvedeného se nemohu zcela ztotožnit s názory, že institut zneužití práva může být aplikován v praxi ve stejné míře jako zásada materiální pravdy podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Důvodem je především to, že zásada materiální pravdy je výslovně upravená v daňovém právu a to na rozdíl od zneužití práva. S ohledem na zásadu dovolovací pro subjekty a zásadu povolovací pro orgány státní moci by podle mého názoru měla aplikace zneužití práva přicházet v úvahu zcela výjimečně a v jednoznačných případech, jinak může být skutečně ohrožen jeden ze základních principů právních norem – předvídatelnost. Z odůvodnění jednotlivých soudních rozhodnutí vyplývá nárok na poměrně hluboké právní posouzení každého případu, které však nelze automaticky očekávat nejen od daňových subjektů ale i správců daně.

Protože je ale jednak zjevný tlak z mezinárodního prostředí na eliminaci daňových optimalizací a rovněž tak i snaha českého zákonodárce zakomponovat institut zneužití práva do daňových předpisů, přestože ani nový daňový řád účinný od roku 2011 tento institut nadále neupravuje (na rozdíl od zásady materiální pravdy), dá se reálně předpokládat, že tento institut budou jak správci daně tak i soudy aplikovat čím dál častěji. O to

více by měl být kladen důraz na jasné odůvodnění každého takového případu tak, aby daňové subjekty při svých úkonech a aktivitách mohli předvídat jejich daňové posouzení v daňovém řízení.

**Literatura:**

- KNAPP, V. Teorie práva. Praha :C. H. Beck, 1995, s. 184-185
- GERLOCH, A. - TRYZNA, J., Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí, Právní rozhledy, 2007, č. 1, s. 23-28. ISSN 1210-6410
- NOVÁKOVÁ, P. - LICHNOVSKÝ, O., Obcházení zákona ve věcech daňových, Právní rozhledy, 2008, č. 4, s. 125-130. ISSN 1210-6410
- BURDA, Z., Zneužití práva. Bulletin KDP ČR, duben 2009, číslo 4, str.5-15. ISSN: 1211-9946
- Nejvyšší správní soud (online). Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=AnonymZneniList&menuactive=;m1119;m1134;&menuactive=;m1119;m1134;m1120;&menuactive=;m1119;m1134>
- Ústavní soud (online). Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>

**Kontakt – email**

*sefl@kdpcr.cz*