

Zneužití práva v daňových vztazích: kdy končí daňová optimalizace a nastupuje daňový či trestní postih?



JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,
partner, Bříza & Trubač, advokátní kancelář



JUDr. Radka Čihulková,
advokátní koncipientka,
Bříza & Trubač, advokátní kancelář

Úvod

Zásada zákazu zneužití práva je historicky spjata především se soukromým právem, v němž je výslovně zakotvena v ustanovení § 8 občanského zákoníku,¹ podle něhož zjevné zneužití práva nepoživá právní ochrany. Tato zásada však není výlučně vnitrostátním konstruktem, nýbrž je přijímána i na mezinárodní úrovni, konkrétně v článku 17 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, který vylučuje výkon práv směřující k potlačení práv a svobod jiných.²

Zákaz zneužití práva představuje jeden ze základních korektivů lidského jednání, a tím i limit zásady legální licence, podle níž může každý činit vše, co není zákonem výslovně zakázáno.³ Společně se zásadou poctivosti zakotvenou v § 6 občanského zákoníku plní funkci prostředku *ultima ratio*, jehož cílem je zabránit tomu, aby jednání, které je navenek formálně v souladu s objektivním právem, vedlo k výsledkům zjevně nespravedlivým, odporujícím smyslu a účelu právní úpravy.⁴

Institut zneužití práva slouží v tomto kontextu k řešení kolize dvou základních zásad právního státu, a to zásady právní jistoty a zásady materiální spravedlnosti. Zatímco zásada právní jistoty chrání legitimní očekávání daňových subjektů, že jednání v souladu s literou zákona povede k předvídatelným daňovým důsledkům,

zásada materiální spravedlnosti brání tomu, aby se právo stalo pouhým nástrojem k dosažení výsledků, které zákonodárce nezamýšlel. Právě tato kolize je řešena prostřednictvím zákazu zneužití práva jako korektivu.

V souvislosti s rozšířením tohoto principu rovněž do roviny veřejného práva se však projevilo, že převzetí principů, které jsou v soukromém právu akceptovatelné a veskrze žádoucí, může představovat konflikt se základními principy fungování veřejného práva, zejména se zásadou legality a s požadavkem předvídatelnosti zásahů veřejné moci.

Postupem času se v rovině správní i soudní praxe prosadila myšlenka, že zneužití může být nejen soukromé subjektivní právo, ale rovněž veřejné subjektivní právo, včetně práv daňových. Správci daně tak začali určité jednání daňových subjektů posuzovat prizmatem zákazu zneužití práva, a to v situacích, kdy se daňový subjekt formálně pohyboval v mezích platné právní úpravy. Jednalo se o případy, kdy přestože daňový subjekt postupoval v souladu s literou zákona, jeho jednání bylo následně posouzeno jako zneužití práva, neboť jeho skutečný účel neodpovídal smyslu a cíli příslušných daňových ustanovení.

Aplikovatelnost zásady zneužití práva má svůj původ zejména v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, který v rozsudku *Halifax*

1 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ“).

2 „EÚLP“.

3 Viz čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod („LZPS“) a čl. 2 odst. 4 Ústavy.

4 Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 6. 2018, sp. zn. 26 Cdo 626/2018.

formuloval obecný princip zákazu zneužití práva v daňové oblasti, a to ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.⁵ Soudní dvůr zde dovodil, že i při formálním splnění podmínek stanovených právními předpisy nelze přiznat daňovou výhodu, pokud by její přiznání bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou a pokud je z objektivních okolností zřejmé, že hlavním účelem jednání daňového subjektu bylo získání této výhody. Aby tedy bylo možné dovodit zneužití práva, musí být kumulativně⁶ splněny dvě podmínky: (i) ekonomická činnost musí postrádat jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody; přičemž (ii) přiznání této výhody by popíralo účel aplikovatelné právní úpravy.

Myšlenka zákazu zneužití práva se souběžně prosazovala rovněž v české daňové judikatuře. Východiskem pro uplatnění principu zneužití práva byl rozsudek již z roku 2005, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňové právo nelze vykládat izolovaně pouze podle jeho jazykového znění a že je třeba přihlížet k jeho účelu. Nejvyšší správní soud zde výslovně zdůraznil, že daňový subjekt sice může volit různé zákonné alternativy, a přirozeně není nucen si zvolit takovou, která vede k jeho vyšší daňové zátěži, avšak nesmí tak činit způsobem, který by zcela popíral smysl daňové úpravy, respektive který není v souladu s rozumným uspořádáním společenských vztahů.⁷ Z uvedeného vyplývá, že při posuzování zneužití práva se výrazně uplatňuje teleologický výklad právních norem. Nejvyšší správní soud tento přístup opakovaně potvrzuje, neboť ve svých rozsudcích zdůrazňuje, že rozhodující je skutečný ekonomický obsah a účel posuzovaného jednání, nikoli jeho formální právní konstrukce.

Tento postup, jakož i následné výslovné zakotvení zákazu zneužití práva do daňového řádu, bylo ze strany části odborné veřejnosti podrobováno intenzivní kritice. Zásada zneužití práva je dle těchto názorů využívána jako nástroj k překlenování mezer v právu a nedostatečné či opožděné legislativy, která nestíhá reagovat na jednání daňových subjektů.⁸ Ačkoli je na základě právní teorie obecně přijímáno, že adresáti práva mohou jednat *secundum et intra legem*, tj. způsobem objektivním právem nezakázaným, na základě judikatury Nejvyššího správního soudu, která byla následně potvrzena rovněž Ústavním soudem, je tento

obecně přijímaný princip v těchto případech relativizován. Ústavní soud přitom vymezil zneužití práva (*abusus iuris*) jako chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Jelikož objektivní právo nezná chování zároveň dovolené i nedovolené, plyne ze zásady *lex specialis derogat legi generali*, že zásada zákazu zneužití práva je silnější nežli zásada dovolení daného právem.⁹ Uvedené vymezení však současně implikuje, že aplikace zákazu zneužití práva musí být výjimečná a pečlivě odůvodněná, neboť jde o korektiv působící i tam, kde se jednání navenek jeví jako souladné s právem.

Dalším důvodem kritiky byla skutečnost, že pojem zneužití práva je abstraktní a jeho výklad bude do značné míry záviset na hodnotových měřítcích a názorech toho kterého soudce či správce daně, v důsledku čehož může docházet k příliš extenzivní aplikaci tohoto institutu.¹⁰ Nejhlásitější kritika poté zaznívala v otázce narušení právní jistoty daňových subjektů. Ve veřejném právu, na rozdíl od práva soukromého, platí striktní zásada legality, tedy, že meze základních práv a svobod mohou být upraveny pouze zákonem a povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích. Vytváření a rozvíjení doktríny zneužití práva výlučně judikaturní cestou proto vyvolávalo otázku, zda nejde o nepřiměřený průlom do zásady legality.¹¹

Zásada zákazu zneužití práva v daňovém řízení

Postupem času začala být zásada zákazu zneužití práva obecně aplikována na přímé i nepřímé daně. Judikaturně dovozené principy byly transponovány do obecného pravidla v čl. 6 směrnice ATAD,¹² jejíž vznik byl iniciován Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj¹³ a směřoval proti erozi základu daně a přesouvání zisků.¹⁴ Přijetí ATAD reagovalo na agresivní daňové plánování v rámci vnitřního trhu a vedlo k přijetí koordinovaného postupu na úrovni EU za účelem zvýšení ochrany daňového systému jednotlivých členských států.¹⁵

Směrnice ATAD byla do české právní úpravy transponována v roce 2019¹⁶ a zavedla do českého daňového systému (i) omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů;¹⁷ (ii) zdanění při přemístě-

5 Srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. C-255/02, ve věci Halifax.

6 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40.

7 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004.

8 ONDRÝSEK, R. § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 61.

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

10 *Dtto*.

11 *Dtto*.

12 Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

13 „OECD“.

14 „BEPS“.

15 Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD, č. j. 54816/20/7100-40113-207118.

16 Zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, kterým nabyl účinnosti 1. 4. 2019.

ní majetku bez změny vlastnictví;¹⁸ (iii) zdanění ovládané zahraniční společnosti;¹⁹ a (iv) řešení důsledku rozdílné právní kvalifikace.²⁰ V rámci implementace ATAD byla současně do daňového řádu zavedena obecná zásada zákazu zneužití práva, která byla do té doby aplikována na základě správní a soudní praxe bez výslovného zákonného podkladu. Ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu zní: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“

Jak vyplývá ze zákonné definice zneužití práva, jedná se o obecnou skutkovou podstatu, která nevypočítává, a to ani demonstrativně, jednání, která za zneužití práva považuje. Pod pojem zneužití daňového práva lze tak řadit nejrůznější praktiky, které si kladou za cíl minimalizovat či eliminovat daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž tato dílčí jednání jsou objektivním právem dovolená, nicméně jejich výsledný záměr již v souladu s objektivním právem není. Posouzení určitého jednání jakožto zneužití práva,²¹ nebude mít za následek nelegálnost daného jednání, neboť je formálně v souladu s právními předpisy, avšak nebude mu přiznáno daňové zvýhodnění.²²

Holdingové struktury jako zneužívající jednání

Holdingové struktury představují v rozhodovací praxi správců daně i soudů jeden z příkladů, v němž může dojít při naplnění specifických předpokladů ke střetu mezi legitimním daňovým plánováním a aplikací zákazu zneužití práva podle § 8 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že samotné využití holdingového uspořádání ani skutečnost, že taková struktura přináší daňovou výhodu, nemůže být bez dalšího považována za zneužití práva. Rozhodující je vždy posouzení konkrétního skutkového stavu, zejména otázky, zda daňová výhoda představovala převažující účel zvoleného uspořádání.

Dlouhodobým východiskem judikatury Nejvyššího správního soudu je předpoklad, že formální splnění zákonných podmínek daňového osvobození nevyklučuje přezkum z hlediska zneužití práva, avšak správce daně musí unést důkazní břemeno k oběma jeho prvkům – objektivnímu i subjektivnímu.²³ Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění podmínek daných pří-

slušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. **Daňovému subjektu tak lze odepřít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení.**²⁴

V kontextu holdingových struktur to znamená, že správce daně nemusí vystačit s poukazem na účelovost založení holdingu, jeho krátkou existenci nebo absenci rozsáhlé provozní činnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně připomíná, že holdingová společnost může mít legitimní ekonomický smysl i bez vlastní operativní činnosti, například v oblasti konsolidace vlastnických vztahů, centralizace rozhodování nebo dlouhodobého uspořádání skupiny.

Tyto závěry se výrazně promítly do rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, v nichž byl kritizován postup správce daně i krajského soudu, kteří dovedli zneužití práva převážně z časové návaznosti založení holdingové struktury a následné výplaty zisku. Podle NSS časová souvislost a tok peněžních prostředků mohou představovat relevantní indicie, nikoli však samostatný důkaz subjektivního prvku zneužití práva. Rozhodující je, zda správce daně prokázal, že tvrzené ekonomické a organizační důvody struktury jsou pouze formální, či zjevně nevěrohodné.

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále zdůraznil, že pokud daňový subjekt uvádí více legitimních důvodů pro vytvoření holdingové struktury, je povinností správce daně se s nimi konkrétně vypořádat. Nestačí jejich paušální odmítnutí s tím, že nejsou „dostatečně přesvědčivé“ nebo že vedle nich existuje daňová výhoda. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že subjektivní prvek zneužití práva nelze založit na pouhé domněnce o daňové motivaci, pokud správce daně neprokáže, že žádný z tvrzených důvodů – ani jejich kombinace – nemohl představovat reálný a významný účel zvoleného uspořádání.²⁵

Na tuto argumentační linii navazuje i rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024-54. V tomto případě Nejvyšší správní soud opětovně zdůraznil, že holdingové uspořádání jako takové není atypické ani podezřelé a že vnitroskupinový charakter transakcí

17 Viz § 23e ZDP a § 23f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“).

18 Viz § 23g ZDP, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zg ZDP.

19 Viz § 38fa ZDP.

20 Viz § 23h ZDP.

21 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43.

22 *Dotto*.

23 Dvousložkový test zneužití práva a kritéria zneužití práva byla poprvé definována Evropským soudním dvorem v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2005 ve věci C-110/99 (Emsland-Stärke).

24 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46.

25 *Dotto*.

nemůže být sám o sobě důkazem zneužití práva. Nejvyšší správní soud zde akcentoval, že správce daně musí při posouzení subjektivního prvku zneužití práva vycházet z celkového ekonomického kontextu a nemůže redukovat své hodnocení na skutečnost, že struktura vedla ke snížení daňové povinnosti nebo k efektivnějšímu nakládání se zisky v rámci skupiny. V tomto případě však Nejvyšší správní soud za zneužití práva označil jednání spočívající v umělém vytvoření korporátní struktury, v níž docházelo k opakovanému převodu totožné ekonomické činnosti v krátkém časovém sledu na vícero dalších subjektů účelově vytvořených s cílem vyhnout se plátcovství daně z přidané hodnoty, a tedy zachovat osvobození od daně.²⁶

V dalším ze svých rozhodnutí Nejvyšší správní soud rovněž potvrdil závěr o zneužití práva v souvislosti s holdingovou strukturou.²⁷ V této věci NSS posuzoval sled transakcí, v jehož rámci byly vytvořeny holdingové společnosti, do nichž byly vloženy podíly formou nepeněžitých příplatků mimo základní kapitál, a následně docházelo k výplatám nerozděleného zisku směrem do holdingové společnosti a fyzickým osobám byl vrácen příplatek mimo základní kapitál. Tento postup vedl k tomu, že prostředky, které by při přímé výplatě společníkům podléhaly srážkové dani, byly vyplaceny bez daňového zatížení.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že při posouzení zneužití práva nelze hodnotit jednotlivé právní kroky izolovaně, ale je nutné posuzovat celé uspořádání jako funkční celek. Přestože jednotlivé operace formálně odpovídaly zákonným ustanovením, soud dospěl k závěru, že dosažený daňový výsledek byl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy zdanění výplat společníkům. NSS současně konstatoval, že daňový subjekt nepředložil přesvědčivé a konkrétní ekonomické či organizační důvody, které by vysvětlovaly právě takové uspořádání transakcí nad rámec zřejmého daňového efektu.

Holdingová struktura může být tedy posouzena jako zneužívající **tehdy, pokud slouží primárně jako technický prostředek k obcházení daňové povinnosti a její jednotlivé kroky postrádají samostatný a věrohodně doložený ekonomický význam.** Nejvyšší správní soud zde na rozdíl od případů, v nichž správci daně vytýká mechanické dovozování zneužití práva, shledal, že důkazní břemeno bylo uneseno a že daňový účel posuzovaného uspořádání převažoval nad ostatními tvrzenými motivy. Argumentaci daňového subjektu, že se jednalo o mezigenerační přesun kapitálu a eliminaci podnikatelských rizik, Nejvyšší správní soud odmítl jako nedostačující a obecnou. Přestože tedy důkazní břemeno

ve vztahu k prokázání objektivního i subjektivního prvku leží zásadně na správci daně,²⁸ uvedené rozhodnutí ponechává prostor otázkám, zda kdyby byl subjekt daně aktivnější ve své obraně, dospěl by správce daně k jinému závěru.

Zneužití práva z hlediska trestněprávní perspektivy

K doměření daně může dojít z vícero důvodů, přičemž zneužití práva se někdy označuje jako jeden z typů daňového „nepodvodu“.²⁹ Toto označení však nemusí být vždy přiléhavé, neboť zneužití práva představuje spíše hraniční institut na pomezí přípustné daňové optimalizace a již nedovoleného jednání, jehož účelem je snížení daňové povinnosti v rozporu se smyslem daňových předpisů. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu přitom důsledně rozlišuje mezi zneužitím práva a daňovým podvodem, a to jak z hlediska povahy jednání, tak z hlediska jeho právních následků.³⁰

Cílem jednání, které je následně posouzeno jako zneužití práva, není porušovat zákon. Jak vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k § 8 odst. 4 daňového řádu, smyslem tohoto ustanovení je postihnout případy agresivního daňového plánování, na něž nedopadají jiná zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem.³¹ Z toho vyplývá, že subjekt, který se dopouští zneužití daňového práva, typicky buď využívá nejasností daňových norem, nebo mezer právní úpravy, a to za účelem získání daňové výhody či snížení daňové povinnosti. Jedná se přitom o snahu daňového subjektu formálně dodržet zákonná ustanovení, avšak využít jejich nastavení ve svůj prospěch. Zcela klíčová je proto skutečnost, že úmyslem daňového subjektu není porušit zákon jako takový.

V těchto případech může správce daně při prokázání objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva nepřiznat daňovou výhodu a daňovému subjektu doměřit daň. Skutečnost, že došlo k takovému postupu v daňovém řízení, však zásadně sama o sobě nemá relevanci pro trestní řízení. Závěr o zneužití práva je závěrem daňovým, jehož bezprostředním důsledkem je korekce daňové povinnosti, nikoli automatické založení trestní odpovědnosti. Ostatně je v souladu s ustálenou soudní praxí, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřeními správce daně o výši zkrácení určité daně a že výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěl v daném řízení správce daně, nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a pouze na jejich podkladě dovozovat trestní odpovědnost, ale naopak mají orgány činné v trestním řízení povinnost samy zjistit skutkový stav věci.³²

26 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2025, č. j. 6 Afs 193/2024-54.

27 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 4 Afs 247/2024-49 (DIMEJ Group).

28 MÁLEK, O. Specifika dokazování při správě daní. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2025, 110 s.

29 LICHNOVSKÝ, O. a) Daňové řízení. In: LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 176.

30 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55.

31 Srov. bod 1.6.1 důvodové zprávy k daňovému řádu.

32 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

Aby mohla být dovozena trestní odpovědnost daňového subjektu, musí být naplněna skutková podstata trestného činu. V otázkách daňových dochází nejčastěji k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, který postihuje jednání, kdy pachatel ve větším rozsahu (tj. v rozsahu větším než 100 000 Kč), zkrátí daň či jinou povinnou platbu, anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. V souladu se základním interpretačním pravidlem je k založení trestní odpovědnosti nezbytné úmyslné zavinění,³³ což znamená, že pachatel buď daň, clo či jinou podobnou povinnou platbu zkrátit (nebo vylákat výhodu) chtěl, nebo byl přinejmenším srozuměn s tím, že jeho jednáním ke zkrácení daně (či vylákání výhody) dojde. Právě prokázání úmyslu přitom v praxi bývá klíčovým momentem, zda k vyvození trestní odpovědnosti dojde či nikoli.

Zkrácením daně se rozumí její neodvedení, respektive takové jednání, v jehož důsledku je vyměřena daň nižší, nebo k vyměření vůbec nedojde. Jedná se o jakékoli úmyslné jednání spojené s předstíráním, zkrácením nebo zatajováním skutečností významných pro stanovení daňové povinnosti. Zjednodušeně řečeno zkrátit daň je možné jak aktivním jednáním, tak i opomenutím jednání, které měl daňový subjekt povinnost učinit – zejména nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu nebo zdaněné činnosti.

Aby bylo možné dovodit trestní odpovědnost konkrétní osoby, je nezbytné, aby byla naplněna nejenom objektivní stránka trestného činu – tedy, že došlo k jednání, které je vyžadováno trestním zákoníkem, ale rovněž subjektivní stránka trestného činu, kterou je zavinění. Aby mohlo být dovozeno úmyslné zavinění alespoň ve formě nepřímého úmyslu, který trestný čin zkrácení daně vyžaduje, musí být naplněna: (i) **složka vědomostní – tedy že pachatel věděl, že může ohrozit nebo porušit zájem chráněný trestním zákoníkem**; a (ii) **složka volní – tedy že pachatel chtěl daný zájem porušit či ohrozit (tj. zkrátit daň v daném rozsahu)**, přičemž v případě zkrácení daně postačí i tzv. srozumění – smíření se s následkem (tj. že v důsledku jednání daňového subjektu dojde ke zkrácení daně).

Jak ale bylo uvedeno výše, v případě zneužití práva daňový subjekt nechce porušit zákonnou normu, jeho úmysl nesměřuje k porušení právního předpisu, ale naopak k jeho formálnímu dodržení, a tudíž zásadně ani nelze dovodit, že by byla naplněna byť jedna ze složek úmyslného zavinění, zejména poté volní složky úmyslu. Proto ani zásadně na základě zneužití práva nelze dovodit trestní odpovědnost daňového subjektu.

Další významnou překážkou trestního postihu je zásada legality, vyjádřená principem *nullum crimen sine lege*. Trestní odpovědnost může být založena pouze na skutkové podstatě výslovně stanovené zákonem, která musí být formulována dostatečně určitě a předvídatelně. Zneužití práva je naproti tomu institutem vymezeným obecně a abstraktně, jehož konkrétní obsah je dotvářen postupně správní a soudní praxí. Takový korektiv může být legitimně použit v daňovém řízení, avšak nemůže bez dalšího sloužit jako základ trestní odpovědnosti. Trestní právo nepřipouští analogii v neprospěch pachatele, ani retroaktivní výklad trestněprávních norem a klade vysoké nároky na předvídatelnost trestní represe.

V této souvislosti je třeba uvést, že komentářová literatura obecně zkrácení daně definuje jako „*jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň (clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jiná podobná povinná platba), než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde*“.³⁴ V těchto případech jde tedy o poměření (rozdíl) daní, jež měla být vyměřena, a vyměřenou daní. Jako typické případy, kdy je dovozována trestní odpovědnost, lze uvést situace, kdy pachatel zatají příjem nebo uplatní fiktivní náklad³⁵ nebo kdy pachatel nepravdivě uplatní osvobození od daně³⁶ nebo slevu na dani. Pro všechny tyto případy je společné, že se zjevně jedná o podvod. Daňový subjekt v daňovém přiznání vědomě uvádí nepravdivé informace a jedná v rozporu s realitou. V těchto situacích je tedy vždy dána protiprávnost – **rozpor s objektivním právem** – jako nezbytný znak trestného činu a předpoklad vzniku trestní odpovědnosti.

V případě zneužití práva je však situace odlišná. Ve skutečnosti je totiž zneužití práva kategorií, která se vztahuje k **subjektivnímu právu**. V případě zneužití práva je *subjektivní* právo vykonáváno v rozporu s cílem sledovaným *objektivním* právem vyjádřeným právní normou v textu právního předpisu. Proto má smysl uvažovat o zneužití práva zejména v odvětvích, která se vztahují k subjektivnímu právu a jeho výkonu – typicky v odvětvích soukromého práva. Zneužití práva se však může projevit též v odvětvích veřejného práva, zejména v právu daňovém (v daňovém právu hmotném uplatňují subjekty práva oprávnění například prostřednictvím úpravy snížení základu daně, osvobození od daně, slevy na dani, nároku na odpočet apod.), či právu procesním (např. prostřednictvím nepřiměřeně dlouhých závěreč-

33 Ve smyslu § 13 odst. 2 TZ.

34 ŠÁMAL, P., PÚRY, F. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 3110, marg. č. 9.

35 Pak jedná pachatel v rozporu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který upravuje, co má vše zahrnout do základu daně („*Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*“).

36 Například pachatel v souvislosti s transakcí spočívající v převodu rodinného domu nepravdivě uvede, že má v rodinném domě bydliště, aby splnil podmínky osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ačkoli v něm bydliště neměl.

ných řečí³⁷ apod.). Trestní právo hmotné však neupravuje primárně výkon oprávnění (nejedná se o předpis, jehož účelem by bylo přiznat subjektivní oprávnění adresátům právních norem a upravit jejich výkon), ale v zásadě se omezuje na uvedení katalogu trestných činů jako zákazů a na posouzení odpovědnosti za jejich porušení (posouzení viny a uložení trestu). V trestním právu hmotném tak jde primárně o aplikaci *objektivního práva* na skutkový stav, která vyústí buď v rozhodnutí o zproštění viny (tím se právní stav adresáta nemění), nebo v rozhodnutí o vině a uložení trestu (výsledkem čehož je uložení povinnosti podrobit se výkonu trestu). Výsledkem však nikdy není přiznání oprávnění.³⁸

Jak vyplývá z výše uvedeného, smyslem trestního řízení je v zásadě posouzení, zda konkrétní jednání subjektu je v rozporu s *objektivním právem*. Současně je interpretace objektivního práva omezena výhradou zákona, resp. principem *nullum crimen sine lege*, z něhož mimo jiné vyplývá, že ačkoli je trestní právo možno interpretovat, není možno jej dotvářet. Aby tedy bylo možno hovořit o trestní odpovědnosti, musí být založen rozpor s objektivním právem. Ačkoli se domníváme, že tento rozpor lze teoreticky založit v případě zneužití daňového práva na následujících úvahách, považujeme tyto za nesprávné či přinejmenším nepřesvědčivé:

- **Teleologická redukce.** Jednou z možností, jak interpretovat a aplikovat objektivní právo, je prostřednictvím teleologické redukce, spočívající v tom, že rozsah právní normy se s ohledem na její účel upraví tak, že se z pravidla stanoví výjimka. Orgán veřejné moci tak objektivní právo částečně dotvoří, z čehož vyplývá, že se však jedná o prostředek dotváření práva, který se ocitá v rozporu s výše popsanou výhradou zákona a zásadou *nullum crimen sine lege*.
- **Zásada zákazu zneužití práva jako součást objektivního práva.** Dalším možným argumentem je tvrzení, že z objektivního práva přímo vyplývá zásada zákazu zneužití práva, která má přednost před dovolením daným zákonem. Nicméně obecné zásady právní nejsou přímo použitelné (jako právní normy), ale používají se při jejich interpretaci či dotváření práva. V trestním právu platí požadavek určitosti právní normy (*nullum crimen sine lege certa*), a tím spíše není možno trestní odpovědnost dovozovat s ohledem na proklamaci obecného právního principu či zásady.

V odborné diskusi se nicméně objevují úvahy o možných výjimečných situacích, v nichž by trestní odpovědnost mohla přicházet v úvahu i u jednání, které bylo současně kvalifikováno jako zneužití práva. Typicky se zmiňuje (i) shodný *modus operandi* jako jednání, které již v minulosti bylo správcem daně a soudní praxí označeno za zneužití práva; nebo (ii) zastírající jednání, tedy situace, kdy daňový subjekt jednáním, jehož cílem bylo získání daňové výhody, zakrýval pravou povahu skutečného ekonomického obsahu.³⁹

Pokud by tedy dané jednání nebylo v minulosti soudní a správní praxí již dovozováno jako zneužívající, není možné v souladu se zásadou *nullum crimen sine lege praevia* (a rovněž *certa*) dovést trestní odpovědnost daňového subjektu. I v případě, že by příslušné jednání bylo v minulosti označeno za zneužívající, přetrvává problematika požadavku psaného zákona, neboť pouze zákon může stanovit, co je trestným činem, nikoli judikatura či správní praxe. Rozvíjející se praxe vytváření správních a soudních skutkových typů zneužívajícího jednání tak nevyhnutelně naráží na limity předvídatelnosti a zásady legality v trestním právu.

Ne zcela jednoznačnou se nadto jeví otázka, k jakému okamžiku judikatura či správní praxe musí existovat, resp. k jakému okamžiku musí být subjektu známa. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je dokonán v okamžiku, kdy platba není zaplacená v zákonem předepsané výši do zákonem stanoveného termínu.⁴⁰ Vědomostní složka úmyslu musí existovat k okamžiku, kdy subjekt činí jednání popsané ve skutkové podstatě trestného činu, nicméně i trestný čin zkrácení daně není dílem okamžiku, ale prochází vývojovými stadii a mohou nastat různé situace. První varianta je ta nejjednoznačnější. Jedná se o situaci, v níž judikatura a správní praxe zde existuje již v okamžiku, kdy daňový subjekt vykonává jednání, které by bylo možné považovat za přípravu ke zneužití práva. Jedná se například v případě zmíněných holdingových struktur o samotnou tvorbu korporátní struktury, tedy uzavírání a realizaci transakční dokumentace. Daňový subjekt tedy ví, že jeho jednání je shodné či obdobné s jednáním, které je dlouhodobě soudní a správní praxí považováno za zneužití práva. Následně své jednání dokoná tím, že uplatní příslušnou daňovou výhodu, sníží si základ daně či jiným způsobem sníží svou daňovou povinnost, a to s vědomím, že k této úspoře došlo v důsledku zneužití práva. Takové jednání by, samozřejmě za předpokladu prokázání veškerých znaků skutkové podstaty, a to včetně zavinění, mohlo vést k vyvození trestní odpovědnosti.

Komplikovanější by byla situace, v níž by mezi samotným přípravným jednáním a uplatněním daňové výhody, resp. snížením daně, uplynula delší doba a k tvorbě judikatury či správní praxe by došlo v mezidobí. Tedy, již by byla vytvořena holdingová struktura či učiněno jiné jednání, v jehož důsledku mělo dojít k úspoře na dani, avšak ještě například nebylo podáno daňové přiznání. Z hlediska právní teorie je rozhodující výlučně moment, kdy dojde k trestněprávně relevantnímu jednání, tj. podání daňového přiznání s nesprávně uvedenými údaji (stadium pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), a následně neuhrazení daně, resp. uhrazení nižší daně (stadium dokonání). Věděl-li by subjekt v okamžiku podání daňového přiznání a následně uhrazení nižší daňové povinnosti, že jeho jednání je považováno za zneužívající, z čistě formalistického hlediska by mohlo dojít k vyvození trestní

37 Avšak v případě trestního práva je otázka možného zneužití práva vysoce kontroverzní a neexistuje na ni ustálený judikaturní ani doktrinární názor.

38 S výjimkou případného přiznání nároku na náhradu škody, nemajetkové újmy či vydání bezdůvodného obohacení poškozenému v rámci adhezního řízení.

39 LICHNOVSKÝ, O. a) Daňové řízení. In: LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍŠTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 179.

40 Srov. Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78.

odpovědnosti. Máme však za to, že v takto krátkém horizontu (mezi přípravným jednáním a jeho dokonáním) nemůže dojít k utvoření ustálené judikatury či správní praxe, přičemž pouze jedno rozhodnutí pro typizaci konkrétního zneužívajícího *modu operandi*, dle našeho názoru, nestačí. Přínejmenším by se jednalo o jednoznačně se nabízející linii argumentace obhajoby v případném řízení.

Ve vztahu k výše uvedené první kategorii případů, tedy shodnému *modu operandi*, by bylo nezbytné prokázat, že daňový subjekt věděl, že dané jednání je jednáním zneužívajícím, a že si byl současně vědom, že tím může dojít k ohrožení řádného stanovení a úhrady daně, přičemž by dále muselo být prokázáno, že byl s tímto následkem minimálně srozuměn. Praxe s sebou přirozeně přináší velkou různorodost případů a málokdy se stane, že by se vyskytly dva zcela totožné skutkové stavy, a tím i shodné zneužívající jednání. Jsme přesvědčeni, že pro dovození vědomosti ohledně *modu operandi* musí být dané jednání shodné v podstatných znacích s jednáním, které již v minulosti bylo za zneužívající označeno. Na rozdíl od daňového řízení musí být v trestním řízení subjektivní stránka prokázána orgány činnými v trestním řízení. Problematika prokazování subjektivní stránky by byla obdobná rovněž ve druhém případě, tedy v případě zastírajícího jednání, kdy by orgány činné v trestním řízení musely jednoznačně prokázat, jaké jednání daňový subjekt zastíral, a že svým postupem chtěl snížit daňovou povinnost v rozporu s právními předpisy, případně že byl s takovým následkem alespoň srozuměn.

Potenciální trestněprávní postižitelnost zneužití práva je tedy z povahy věci problematická hned ze dvou důvodů, kterými jsou (i) rozpor se základními principy trestního práva, zejména se zásadou legality; a (ii) obtížná prokazatelnost, resp. absence subjektivní stránky trestného činu zkrácení daně.

Závěr

Závěrem lze shrnout, že zákaz zneužití práva by měl v daňových vztazích představovat mimořádný korektiv, jehož smyslem není sankcionovat běžnou daňovou optimalizaci, ale zabránit situacím, kdy se daňový subjekt formálně opírá o literu zákona, avšak převažujícím účelem jeho postupu je dosažení daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového předpisu. Praktická hranice mezi přípustným daňovým plánováním a zneužitím práva se proto odvíjí především od toho, zda má dané uspořádání vedle daňového efektu rovněž věrohodné a doložitelné hospodářské opodstatnění, a zda správce daně unese důkazní břemeno k ob-

jektivnímu i subjektivnímu prvku zneužití práva. Vývoj judikatury zároveň ukazuje, že zneužití práva nelze dovozovat mechanicky z existence daňové výhody, z časové návaznosti kroků či z vnitroskupinového charakteru transakcí; rozhodující je vždy celkový kontext a ekonomická realita posuzovaného jednání. Současně je však nutné upozornit na to, že správní i soudní praxe v otázce zneužití práva se rozvíjí a k aplikaci tohoto korektivu přistupuje v některých případech poměrně extenzivně.

Z hlediska důsledků je podstatné, že zneužití práva je primárně institutem daňového práva, jehož následkem je odepření daňové výhody a doměření daně, nikoli konstatování nelegálnosti samotného jednání. Z toho plyne, že závěr o zneužití práva automaticky neimplikuje trestněprávní postih; trestní odpovědnost může být dovozena pouze tehdy, jsou-li naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku, a současně je prokázáno úmyslné zavinění, alespoň ve formě nepřímého úmyslu. V případech, kdy daňový subjekt jedná s cílem formálně dodržet zákon a využít jeho nastavení ve svůj prospěch, bude požadovaná forma zavinění zásadně absentovat. Trestněprávní rovina by přicházela do úvahy nikoli u „čistého“ zneužití práva, ale spíše tam, kde je jednání spojeno se zastíráním skutečného stavu, zkrácením či zatajováním rozhodných skutečností, případně s dalšími prvky typickými pro daňové podvody. V řadě z těchto případů se již však nebude jednat o zneužití práva, ale o porušení konkrétních ustanovení daňového práva.

Z praktického pohledu tak článek vede ke dvěma doporučením. Zaprvé, daňové subjekty a jejich poradci by měli u transakcí s významným daňovým efektem věnovat mimořádnou pozornost tomu, aby byly od počátku jasně identifikovány a průkazně dokumentovány hospodářské důvody zvoleného uspořádání, a aby byla konzistentní logika jednotlivých kroků; právě absence konkrétního ekonomického vysvětlení bývá v judikatuře klíčovým slabým místem. Zadruhé, při úvahách o možné trestní odpovědnosti je třeba striktně oddělovat korekční mechanismus daňového práva od trestního práva a nepodléhat zjednodušenému závěru, že „agresivní“ daňové plánování je samo o sobě trestné. Hranice trestního postihu leží až tam, kde je vedle doměřené daně prokazatelně přítomen úmysl zkrátit daň či vylákat výhodu, a kde orgány činné v trestním řízení tento úmysl prokážou. V tomto smyslu zůstává zákaz zneužití práva důležitým, ale výjimečným nástrojem daňového práva – a jeho trestněprávní přesah je zcela výjimečný, podmiňovaný specifickými okolnostmi konkrétní věci. ■

Linked in

Sledujte Komoru daňových poradců ČR
na sociální síti **LinkedIn**