



Zneužití práva v kontextu mezinárodního daňového plánování

JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA

16. 5. 2017



Zneužití práva

- Teorie práva
 - zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného *nebo společnosti*
 - výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu
- § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku:

„Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany“.
- Termín zmíněn v následujících zákonech:
 - č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí ohledně zneužití rodičovských práv,
 - č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, a to ve vztahu ke zneužití vlastnického práva
 - č. 221/2006 Sb., o vymáhání práv z průmyslového vlastnictví ve vztahu ke zneužití práva na informace.
- Definice v českém právním řádu?





Zásada obsahu nad formou I

- § 8 (3) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu:
„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“
- NSS (1 Afs 73/2004 z 3.4.2007):
*„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 nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. ...
 Ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. „*



Zásada obsahu nad formou II

I. Výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. dissimulace podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Institut dissimulace a obecnou zásadu zákazu zneužití práva nelze v daňovém řízení směřovat.

II. Pokud smluvní strany předstírají darovací smlouvu, ač ji ve skutečnosti nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, totiž úplatu za vzdělávání na střední škole, bere se pro daňové účely v úvahu skutečný obsah tohoto úkonu, tedy platba školného (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010-94





Zneužití daňového práva

„Ačkoliv finanční právo institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, 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 z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“

„Právní doktrína vymezuje **zneužití práva** (*abusus iuris*) jako **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.

„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 podobné souvislosti lze uvažovat též o **obcházení zákona** (chování *in fraudem legis*), jež spočívá v tom, že se někdo chová podle právní normy (*secundum legem*), ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího“



Shrnutí zásadní judikatury k tématu – Nejvyšší správní soud ČR

- ANO, o zneužití práva se jedná:
 - sp. zn. 1 Afs 107/2004 ze dne 10. 11. 2005 (DPFO)
 - sp. zn. 1 Afs 35/2007 ze dne 17.12.2007 (DPPO)
 - sp. zn. 2 Afs 83/2010 ze dne 26. 1. 2011 (DPH)
 - sp. zn. 5 Afs 58/2011 ze dne 2. 2. 2012 (DPFO)
 - sp. zn. 8 Afs 43/2013 ze dne 28.1.2014 (DPH)
 - sp. zn. 2 Afs 64/2015 ze dne 27. 10. 2015 (DPPO)
- NE, o zneužití práva se nejedná:
 - sp. zn. 2 Afs 178/2005 ze dne 23. 8. 2006 (DPH)
 - sp. zn. 8 Afs 32/2006 ze dne 16.8.2007 (DPPO)
 - sp. zn. 7 Afs 55/2006 ze dne 16. 10. 2008 (DPH)
 - sp. zn. 2 Afs 40/2007 ze dne 21. 10. 2008 (DPH)
 - sp. zn. 5 Afs 65/2010 ze dne 30. 9. 2011 (DPPO)





Kodifikace – ano či ne?

Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských - změna směrnicí Rady **2015/121/EU** ze dne 27. ledna 2015 - **pravidlo proti zneužití** - čl. 1 odst. 2 – 4:

- › „2. Členské státy nepřiznají výhody vyplývající z této směrnice operaci nebo sledu operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel této směrnice.
- › Operace se může skládat z více kroků nebo částí.
- › 3. Pro účely odstavce 2 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu.
- › 4. Tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních nebo na mezinárodní dohodě založených předpisů nezbytných k zabránění daňovým únikům, daňovým podvodům a zneužívání daňových předpisů.“

2



Kodifikace Slovensko aneb bude (je) ještě Slovensko „daňový ráj“?

Pravidlá proti zneužívaniu (účinná od 1. 1. 2016)
§ 50a ZDP

(1) Ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.

(2) Na účely tohto zákona sa opatrenie podľa odseku 1 nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite.

3





Kodifikace – ano či ne? (II)

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

- čl. 6 - **Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu**

- › „1. Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát *nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.*
- › 2. Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací *nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.*
- › 3. Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, *vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy.*”

2



Kodifikace – ano či ne? (III)

COMMISSION RECOMMENDATION of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse

General anti-avoidance rule based on a principal purpose test (PPT)

*"Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that **it reflects a genuine economic activity or that** granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention."*

2





Děkuji za pozornost

JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA

Advokátka
Advokátní kancelář Skalická
Hana.Skalicka@hanaskalicka.com

ŠKODA AUTO Vysoká škola
Katedra financí a účetnictví
Hana.Skalicka@savs.cz

