

JUDr. Ján Šanta, PhD., LL.M., MBA

Prokurátor
Úradu špeciálnej prokuratúry
Generálnej prokuratúry SR
Bratislava

**Daňová optimalizácia
alebo
Daňová trestná činnosť**

Ústava Slovenskej republiky v článku 20 ods. 1 zakotvuje právo každého vlastníť majetok, ako aj rovnaký zákonný obsah a ochranu vlastníckeho práva všetkých vlastníkov.

V článku 59 Ústavy majú svoje ústavné zakotvenie dane a poplatky, ktoré sú rozdelené na štátne a miestne (ods. 1) a ktoré možno ukladať len zákonom alebo na základe zákona (ods. 2).

Príjmy štátneho rozpočtu, pravidlá rozpočtového hospodárenia a vzťahy medzi štátnym rozpočtom a rozpočtami územných celkov ustanovuje zákon (čl. 58 ods. 1, ods. 2 Ústavy).

Podľa **článku 2 ods. 2, 3 Ústavy Slovenskej republiky** štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (ods. 2). **Každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané**, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá (ods. 3).

Článok 2 ods. 3 Ústavy predstavuje teda hranicu, ktorú nemožno interpretovať extenzívnym výkladom tak, že každý si môže priznať ľubovoľné právo, pokiaľ zákon priznanie takého práva nezakazuje. Aj keď to platný právny poriadok výslovne neurčuje, východiskom interpretácie a aplikácie práva aj v tomto prípade **musí byť racionalita (zdravý rozum) a na jeho základe vymedzený účel práv, slobôd, právnych inštitútov a všetkých ostatných právnych kategórií.**

Účelom čl. 2 ods. 3 nie je vytvoriť právny základ pre protiprávne správanie. Uplatnením článku 2 odsek 3 Ústavy pri výklade právnej normy možno každému priznať právo, ktoré je implikované v povinnosti výslovne uloženej orgánu verejnej moci.

Podľa čl. 20 ods. 3 Ústavy vlastníctvo nemožno zneužiť na ujmu práv iných alebo v rozpore so všeobecnými záujmami chránenými zákonom.

Daňovú optimalizáciu možno definovať ako zákonom dovolený postup, ktorým daňový subjekt môže dosiahnuť minimalizáciu dane.

Stanoviť presnejšiu, resp. konkrétnejšiu hranicu medzi daňovou optimalizáciou a daňovým deliktom **vo všeobecnosti** v zásade nie je možné.

Vo všeobecnosti sú namieste **úvahy a pravidlá** o hľadaní právnych rámcov, podľa ktorých by bolo možné stanoviť, ktoré konanie už je správnym deliktom alebo až trestným činom, a teda už prekročilo hranicu daňovej optimalizácie.

V trestnom konaní, v zmysle ustáľovanej súdnej praxe, **vždy prísne individuálne nachádzame hranicu medzi daňovou optimalizáciou a daňovou trestnou činnosťou, spravidla na základe súhrnu celého radu právnych noriem** z oblasti práva daňového, trestného, občianskeho, obchodného, ale aj ústavného a teórie práva, najmä teleologickým **výkladom** konkrétnych právnych noriem - hľadaním ich skutočného účelu, obsahu a zmyslu a **judikatúry**, v intenciách ktorých sú posudzované na seba nadväzujúce mnohé úkony povinného daňového subjektu (vzájomne reťaziace).

- **Niektoré oblasti hraničnej daňovej optimalizácie**
 - Reťazenie spoločností pri realizácii dodávok, predaji nehnuteľností, ich personálne, majetkové prepojenie
 - Cezhraničné (deklarované) obchodovanie
 - Daňové raje – úvery bánk napr. cyperským firmám, transferové oceňovanie, vyplácanie podielov zo zisku spoločníkom na Cypre, Malte...
 - Nákup predražených nevyhnutných pohľadávok
 - Ťažko identifikovateľné služby – poradenské, reklamné, prieskum trhu vo vysokých sumách
 - Zamieňanie zmlúv – darovania, kúpna, lízingová
 - Občianske združenia

- Zrejme tým najjednoduchším, ale zároveň najvšeobecnejším (a pre potreby praxe najmenej prínosným) je vymedzenie hranice, ktorá už prekročila daňovú optimalizáciu pojmom správne delikty podľa § 154 Daňového poriadku (zákona č. 563/2009 Z. z. v platnom znení).
- Podľa § 154 ods. 1 písm. a) až j) citovaného zákona **sa správneho deliktu dopustí ten**, kto za zákonom stanovených podmienok **nepodá** daňové priznanie, **nesplní** registračnú, oznamovaciu **povinnosť** a **povinnosť** uloženú rozhodnutím správcu dane (písm. a - d). Tohto daňového správneho deliktu sa dopustí a medze daňovej optimalizácie prekračuje tiež ten, kto **uvedie v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť, zaplatí podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal skutočne zaplatiť, uplatní si nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov, zapríčiní svojim konaním podľa § 48 ods. 1 určenie dane podľa pomôcok, uvedie v dodatočnom daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zvýšenie dane, zníženie nadmerného odpočtu, zníženie uplatneného vrátenia dane alebo zníženie uplatneného nároku podľa osobitného predpisu alebo kto nesplní niektorú z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov, pričom nejde o niektorý z vyššie uvedených správnych deliktov (písm. e - j).**

Ešte zreteľnejšie sú hranice daňovej optimalizácie prekročené, ak daňový subjekt spácha niektorý daňový trestný čin.

U trestného činu skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1 Trestného zákona sa tak stane vtedy, keď ktokoľvek v malom rozsahu, t.j. prevyšujúcom sumu 266 € skráti daň, zákonom vymedzené poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie. Keďže tento trestný čin je trestným činom úmyselným, v medziach daňovej optimalizácie, za predpokladu, že nespáchal citovaný správny delikt, **by sa pohyboval** ten, kto takto optimalizoval daň len nedbanlivostným konaním, alebo v rozsahu najviac 266 €, alebo jeho konanie inak nemožno podriadiť pod pojem skrátenie dane.

V prípade **daňového podvodu podľa § 277a Trestného zákona** je situáciou vyznievajúcou v prospech daňovej optimalizácie taktiež zavinenie z nedbanlivosti, rozsah menej ako 2.660 € a v konečnom dôsledku oprávnenosť uplatnenia nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane.

Prekročenie rámca daňovej optimalizácie-formy

Zneužitie práva

Obchádzanie zákona

Simulovanie

Disimulovanie

Skúmanie podozrenia z daňovej trestnej činnosti

- Zneužitie práva je situácia, keď niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto chovanie, ktorým sa dosahuje nedovoleného výsledku, je len zdanlivo dovolené. O chovanie zdanlivo dovolené sa jedná z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná chovanie dovolené a zároveň nedovolené; vzhľadom k tomu, že zo zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplýva, že zákaz zneužitia práva je silnejší, ako dovolenie dané právom, nie je takéto chovanie výkonom práva, ale protiprávnym konaním. Ide o konanie zdanlivo dovolené, ktorým má byť dosiahnutý výsledok nedovolený – **rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 107/2004 z 10.11.2005.**

Zneužitie práva – **vec Ouška, Takop - rozsudok NSS ČR sp. zn. 5 Afs 75/2011**

Skutok: založenie ďalších dvoch obchodných spoločností platcom dane, fyzickou osobou, v ktorých bol jediným spoločníkom aj konateľom, pričom všetky tri subjekty sa zaoberali rovnakou reštauračnou činnosťou a prevádzkou hracích automatov, pričom založené právnické osoby nemali ani personálny, ani hmotný substrát (fungovali formou nájmov)

Právne daňové závery: vznik týchto spoločností bol motivovaný len daňovým zvýhodnením v porovnaní s tým, ak by tento daňovník podnikal len ako jeden subjekt a prekročil by tak obrat 1 mil. Kč, čo je limit pre registráciu platcu DPH, v snahe vyhnúť sa tak platbám DPH. Takéto daňové zvýhodnenie vo forme neregistrácie k DPH bolo nelegitímne a zneužitím práva. Dôsledkom zneužitia práva bolo "prepichnutie korporátneho závoja" pre účely výhod na DPH (nedôvodný vznik troch, namiesto jedného reálne podnikajúceho subjektu, v snahe získať tak len výhodu na platbe DPH).

Ide o trestný čin ???

Obchádzanie zákona

Nález ÚS SR, sp. zn. II. ÚS 119/01

Obchádzaním zákona sa rozumie vylúčenie záväzného pravidla zámerným použitím prostriedku, ktorý **sám o sebe nie je zákonom zakázaný**, v dôsledku čoho sa uvedený stav stane z hľadiska pozitívneho práva nenapadnuteľným. Konanie in fraudem legis predstavuje postup, ak sa niekto chová podľa práva, ale tak, aby zámerne dosiahol výsledok právnou normou nepredvídateľný a nežiaduci.

Uznesenie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn.

1 Afs 73/2004 z 3.4.2007

- simulácia (absolútna) - strany predstierajú, že uzatvárajú (vykonávajú) určitý úkon, hoci v skutočnosti nechcú uzavrieť žiaden právny úkon – ide o neplatný právny úkon pre nezhodu vôle a prejavu a pre nedostatok vážnosti vôle
- disimulácia (relatívna simulácia) – strany predstierajú uzatvorenie jedného právneho úkonu, ktorým zakrývajú iný právny úkon, ktorý má byť z rôznych dôvodov utajený – samo o sebe nejde vždy o neplatný právny úkon, má však platiť to, čo účastníci chceli a zastierali, nie však to, čo nechceli a predstierali
- tiež rozsudok NSS ČR sp. zn. **1 Afs 3/2004, 2 Afs 81/2004**

- **Skutkové zistenia:** V úmysle zahrnúť do daňových nákladov zníženie hodnoty pohľadávok, ktoré sa stali nedobytnými, platca dane pohľadávky vložil do novozaloženej spoločnosti ako splatenie obchodného podielu a svoj podiel na tejto spoločnosti nasledujúci deň predal.
- **Právny záver NSS ČR:** Nešlo o simulované právne úkony, ktorými by platca dane predstieral niečo, čo v skutočnosti nemal v úmysle, preto len z tohto hľadiska nekonal protiprávne (takéto daňové náklady sú uznateľné).

§ 37 Občianskeho zákonníka

- (1) Právny úkon sa musí urobiť slobodne a vážne, určite a zrozumiteľne; inak je neplatný.
- (2) Právny úkon, ktorého predmetom je plnenie nemožné, je neplatný.
- (3) Právny úkon nie je neplatný pre chyby v písaní a počítaní, ak je jeho význam nepochybný.

§ 39 Občianskeho zákonníka - neplatný je právny úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza, alebo sa prieči dobrým mravom.

Obsahom právneho úkonu sú jeho podstatné, náhodilé alebo vedľajšie zložky. Z týchto zložiek môže odporovať zákonu ktorákolvek, avšak normatívny dôsledok uvedený v § 39 vyvoláva iba rozpor podstatných zložiek právneho úkonu so zákonom, prípadne tých zložiek, ktoré nie sú podstatné ex lege, ale ich zaradenie medzi podstatné zložky vyplýva z dohody účastníkov právneho úkonu. Účelom právneho úkonu treba rozumieť jeho hospodárske určenie, ktoré je, alebo nie je v súlade s účelom dovoleným zákonom.

Obchádzanie zákona predstavuje osobitnú situáciu, v ktorej právny úkon formálne zodpovedá zákonnej norme, avšak v konečnom dôsledku vznikajú (menia sa alebo zanikajú) práva a povinnosti, ktoré sú v rozpore s účelom a zmyslom zákona.

- **Iné právne normy**
- napr. § 120 Občianskeho zákonníka
súčasť veci
- 1) Súčasťou veci je všetko, čo k nej podľa jej povahy patrí a nemôže byť oddelené bez toho, že by sa tým vec znehodnotila.
- (2) Stavby, vodné toky a podzemné vody nie sú súčasťou pozemku.
- **§ 121 – príslušenstvo veci a práva**
- (1) Príslušenstvom veci sú veci, ktoré patria vlastníkovi hlavnej veci a sú ním určené na to, aby sa s hlavnou vecou trvale užívali.

Východiská všeobecnej doktríny zneužitia práva
rozsudok SD EÚ: C – 110/99 – Emsland Stärke
 - príjemca exportnej dotácie na vývoz tovaru z Nemecka, k vývozu tovaru došlo do cudziny v r. 1987 spoločnostiam ovládaným rovnakou skupinou osôb. Po uvoľnení tovaru na vonkajší trh bol tovar rovnakým dopravcom dovezený späť do SRN a po zaplatení dovozného cla došlo k predaju tovaru na území SRN. Nemecké úrady preto požadovali vrátenie exportnej dotácie.

Súd **konštatoval splnenie formálnych podmienok** na udelenie exportnej dotácie podľa Nariadenia č. 2730/79, súčasne vyslovil, že **účel** nariadenia Spoločenstva **nemôže v žiadnom prípade zahŕňať zneužitie práva** zo strany obchodníka a zároveň **súd definoval dvojzložkový test zneužitia práva pozostávajúci z objektívneho a subjektívneho kritéria:**

- objektívne kritérium – napriek splneniu formálnych podmienok stanovených právom a pravidlami Spoločenstva, nie je dosiahnutý ich účel, **je potrebné skúmať ich účel a zmysel** jednotlivu i v súhrne právnych noriem
- subjektívne kritérium – úmysel získať na základe pravidiel Spoločenstva výhodu umelým vytvorením podmienok stanovených na jej získanie, je preto potrebné **skúmať motiváciu daňového subjektu, charakter a účel transakcie, jej obvyklosť, racionalitu, ekonomický zmysel**
- skúmanie týchto kritérií prináleží vnútroštátnym súdom

Relatívne najkonkrétnejším ustanovením **daňových právnych noriem** vzťahujúcim sa na daňovú optimalizáciu je [§ 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v platnom znení - Daňový poriadok \(počnúc v znení jeho novely z. č. 435/2013 Z. z.\)](#), podľa ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy **skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej** pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. **Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo inej skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. (!!!)**

(pôvodné znenie - Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe dani neprihliada).

Týmto ustanovením sa citovanou novelou účinnou od 1.1.2014 doplnilo všeobecné pravidlo proti zneužívaniu - **tzv. obsah pred formou** - v nadväznosti na iniciatívy Slovenskej republiky v boji proti daňovým únikom, najmä opatrenia vyplývajúce z Analýzy uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. off shore jurisdikciách, ako aj odporúčanie Európskej komisie zo 6.12.2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním a ďalšie odporúčania. Cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr.

Pod pojmom daňové zvýhodnenie (neoprávnené) sa podľa dôvodovej správy k tomuto ustanoveniu rozumie neoprávnené uplatňovanie si nárokov vyplývajúcich z daňovej legislatívy, napr. nezdaniteľná časť základu dane, uplatnenie daňových výdavkov v neoprávnenej výške, uplatňovanie fiktívnych výdavkov, úmyselná nesprávna kvalifikácia príjmov, ktoré nepodliehajú zdaneniu a pod.

V prípade **zákona o dani z príjmov**, t. j. podľa **zákona č. 595/2003 Z. z.** v platnom znení by sa možnosti daňovej optimalizácie mohli posudzovať podľa celého radu jeho ustanovení napr. podľa § 9 a § 13 zakotvujúceho príjmy oslobodené od dane, § 11 upravujúceho nezdaniteľné časti základu dane, § 19 o daňových výdavkoch a mnohých ďalších.

Do okruhu ustanovení vzťahujúcich sa k možnostiam daňovej optimalizácie podľa **zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty** možno zaradiť napr. § 28 a nasl. upravujúce oslobodenie od dane, § 49 a nasl. zakotvujúce odpočítanie dane platiteľom a pomerné odpočítanie dane, § 55a a nasl. o vrátení daní zahraničnej osobe z iného členského a tretieho štátu, § 79 o nadmernom odpočte a podobne.

- **in dubio mitius** – v prípade možnosti dvojakého výkladu práva štátne orgány postupujú v prospech daňového subjektu – čl. 4 ods. 4 Listiny základných práv a slobôd –

nález ÚS ČR sp. zn. **IV. ÚS 666 / 02** z 15.12.2003

- **in dubio pro libertate** – v prípade možnosti viacerých výkladov verejnoprávnej normy je treba voliť ten výklad, ktorý čo najmenej zasahuje do práv a slobôd jednotlivca -

nález ÚS ČR sp. zn. **I. ÚS 643/06** z 13.9.2007

- **in dubio pro reo** - v pochybnostiach v prospech obvineného

- rozdielne povinnosti pri rozhodovaní prokurátora (obžalovať) a súdu (oslobodiť)

Městský soud v Praze se dle přesvědčení Ústavního soudu nezabýval nelogickou aplikací a interpretací práva, když akceptoval právní názor žalovaného, že se jedná o dva daňové subjekty, a proto stěžovateli daňovou povinnost vyměřil podle § 46 odst. 7 daňového řádu, zatímco druhému daňovému subjektu, t.j. společnosti P. (ve které jedním ze dvou společníků je stěžovatel), daňovou povinnost předepsal k přímému placení podle § 69 daňového řádu, a že pro obojí souběžné zdanění našel oporu v zákoně. Jakkoli argumentace finančních orgánů a soudu na první pohled ob stojí a je formálně srozumitelná, nebere v úvahu to, že **předmětem zdanění byl jeden a tentýž příjem a ten má být zdaněn pouze jednou**. Z hlediska ryze formálněprávního lze sice pro oba způsoby zdanění shledat zákonný podklad, **avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 ods. 3 a 4 Ústavy)**. Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 ods. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 ods. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*) – ÚS ČR preto napádané rozhodnutia MS a FR Praha zrušil.

- **Ďalšie konštatovanie ÚS ČR v tomto rozhodnutí a rozhodovacia prax ESĽP**

Pokud jde o tvrzené porušení čl. 6 ods. 1 Úmluvy, z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, např. [rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 7. 2002, ve věci Västberga Taxi Aktienbolag and Vulic proti Švédsku, stížnost č. 36985/97](#), vyplývá, **že daňové spory nespádají do působnosti čl. 6 ods. 1 Úmluvy**, podle něhož "Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoliv trestního obvinění proti němu.". **Evropský soud pro lidská práva je toho názoru, že daňové spory spadají mimo oblast občanských práv nebo závazků, a to bez ohledu na finanční důsledky, jež nezbytně daňového poplatníka stíhají.** Vztahy mezi daňovým poplatníkem a daňovým orgánem mají převažující veřejnoprávní povahu, a tudíž spadají do oblasti vyhrazené státu. Rozhodnutí v daňových věcech včetně ukládání sankcí pak nejsou obecně považována ani za rozhodnutí o trestním obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Soud zastává dále názor, že Úmluva a Protokoly k ní vydané musí být vykládány jako celek. Proto při aplikaci čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, zakotvujícího právo na ochranu vlastnictví, nutno přihlídnout i k tomu, že citované ustanovení vyhrazuje státu právo přijmout takové zákony, jaké považuje za nezbytné pro účely zajištění placení daní.

Ze skutečnosti, že daňové spory nepodléhají režimu čl. 6 ods. 1 Úmluvy, však nelze dovodit, že právo na spravedlivý proces a na soudní přezkum rozhodnutí daňových orgánů není ústavně chráněno. Ústavní zakotvení tohoto práva je obsaženo v čl. 36 odst. 2 Listiny, podle něhož, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak (a ve vztahu k rozhodnutím v daňovém řízení zákon jinak nestanoví).

- **Základné indície praxe vedúce k podozreniu o prekročení rámca daňovej optimalizácie a o podozrení z daňovej trestnej činnosti**
- **množstvo** (spravidla relatívne neprehľadných) právnych úkonov – zmlúv, prevodov, pohľadávok, zmienek viacerých subjektov, avšak na začiatku aj na konci tohto reťazca je vlastníkom (užívateľom) tá istá alebo spriaznená osoba
- relatívne **krátke vlastníctvo vecí** (nehnutelnej) vysokej hodnoty
- vysoká hodnota vecí (nehnutelnej), avšak **minimálna daň**

• ROZHODOVACIA PRAX SÚDNEHO DVORA EÚ

Problematiku zneužitia práva vo svojich rozhodnutiach viackrát konštatoval Súdny dvor Európskej únie (SD EÚ) napr. v rozsudkoch

C – 110/99 Emsland Stärke,

C - 255/02 Halifax !!!,

C – 196/04 Cadbury Schweppes (daň z príjmov, problematika slobody usadzovania sa, zdaňovanie materských a dcérskych spoločností)

C - 425/06 Part/Ital service !!!,

C - 162/07 Ampliscentifica a Amplifin,

C - 277/09 RBS Deutschland Holdings,

C - 103/09 Weald Leasing a

C - 653/11 Paul Newey

C – 251/16 Edward Cussens

C – 6 / 16 Egiom (Holcim France) a iné

SD EÚ pritom vychádzal najmä zo Šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ale aj ďalších smerníc – Ôsmej smernice Rady č. 79/1072/EHS, Trinástej smernice Rady č. 86/560/EHS – tento systém nepriamych daní na báze DPH je totiž harmonizovaný (čl. 113 ZFEÚ) na rozdiel od daní z príjmov, ktoré sú zatiaľ v pôsobnosti národných legislatív (hoci čl.115 ZFEÚ vytvára základ pre harmonizáciu aj priamych daní, vyžaduje sa však zatiaľ neexistujúca jednotnosť Rady).

- **Halifax - vec C-255/02** - banková inštitúcia a **University of Huddersfield - vec C-223/03** - chceli zrealizovať stavebné práce. Veľká väčšina ich plnení bola oslobodená od DPH, takže im mohla byť vrátená iba minimálna časť tejto dane. Tak Halifax, ako aj University of Huddersfield však pripravili plán, ktorý im umožňoval zapojením rôznych spoločností alebo organizácií prostredníctvom množstva zdaniteľných plnení získať v praxi späť v plnej výške DPH zaplatenú na vstupe pri stavebných prácach.
- Vo veci **BUPA - vec C-419/02** - britská spoločnosť, ktorá riadi veľký počet súkromných nemocníc, uzatvorila zmluvy s inými spoločnosťami tej istej skupiny na dodávku liekov a protéz v budúcnosti. S cieľom získať prospech z omnoho výhodnejšieho systému DPH boli platby na základe týchto zmlúv uhradené pred dodávkami tovaru a pred nadobudnutím platnosti právnej úpravy, ktorá tento systém menila.
- **BUPA, Halifax a University of Huddersfield** žiadali o vrátenie alebo odpočet DPH zaplatenej pri plneniach na vstupe. Súd dospel k záveru, že plnenie, bez ohľadu na jeho skutočnú povahu, vykonané iba s cieľom vyhnúť sa DPH alebo získať vrátenie DPH nie je samo o sebe ani „dodávkou tovaru“, ani „poskytnutím služby“, ani opatrením prijatým v rámci „hospodárskej činnosti“ na účely DPH.

Predovšetkým z rozsudku [C-255/02 Halifax](#) vychádza početná judikatúra k zneužívaniu práva v daňovom konaní slovenských ako aj českých súdov.

Zneužitie práva na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

V súvislosti s daňovou výhodou je potrebné tiež pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preukázal obsah a skutočný význam predmetných plnení. **Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zainteresovanými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.**

Ďalej vo veci Halifax súd tiež vyslovil, že pre zistenie existencie zneužitia práva je „nevyhnutné, aby výsledkom dotknutých plnení cez formálne použitie podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami....bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktorého poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami....okrem toho musí zo všetkých objektívnych okolností vyplývať, že hlavným účelom dotknutých plnení je získanie daňového zvýhodnenia....zákaz zneužitia nie je relevantné, ak dotknuté plnenia môžu mať iné odôvodnenia než iba dosiahnutie daňových zvýhodnení voči daňovým orgánom.“ Podľa súdu potom „vnútroštátnemu súdu prináleží, aby v súlade s dôkaznými pravidlami vnútroštátneho práva overil, či sú v pôvodnom konaní naplnené znaky zakladajúce takéto zneužitie“.

Obdobne napr. vec [Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH proti Hauptzollamt Hamburg-Jonas - C-515/03](#) – je nevyhnutné, aby súd „zistil skutočný obsah a význam dotknutých plnení, pričom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení ako i právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektmi zúčastňujúcich sa plánu na zníženie daňovej záťaže .

Podľa rozsudku Súdneho dvora [C - 425/06 Part Service](#) Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 sa má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, vzhľadom na výkladové prvky uvedené v tomto rozsudku, či na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie, pokiaľ ide o Šiestu smernicu.

Princíp ustálený v tomto rozsudku prekračuje medze dane z pridanej hodnoty, pretože sa týka skutočného obsahu daňových transakcií a ekonomickej podstaty. Bod 47 rozsudku „Part Service“ má väčšiu vypovedaciu hodnotu ako samotný výrok. **Rieši jednoznačne vzťah medzi zmluvnou voľnosťou a možnosťou prekvalifikovania zdanieľných plnení finančnou správou s ohľadom na skutočný obsah,** keď platiteľovi sa priznáva právo voliť si slobodne štruktúru zdanieľných plnení daňovej transakcie za predpokladu, že v nej zachová **reálny hospodársky dôvod** (commercial reason, nem. wirtschaftlichen grund) **!!! Strata reálneho hospodárskeho dôvodu sa prejavuje v tom, že transakcia je umelo vytvorená a jej jediným cieľom je získanie daňovej výhody.**

V systéme daňového práva sa tak doktrína zneužitia práva objavuje predovšetkým v nazeraní práva Európskeho spoločenstva a svoj výraz nachádza najmä v judikatúre Európskeho súdneho dvora (už spomenuté a ďalšie veci napr. [C-63/04](#) - Central Property Ltd proti Commissioners of Customs & Exceste - žiadosť o rozhodnutie o predbežnej otázke High Courth of Justice (England & Wales) Chancery Division (Spojené kráľovstvo) - Komisia, opierajúc sa o definíciu zneužitia práva, ktorú Súdny dvor rozvinul v rozsudku zo dňa 14.12.2000 vo veci Emsland Stärke [C-110/99](#), sa vyslovila ku zneužitiu práva v oblasti daní, konkrétne dane z pridanej hodnoty tak, že „sa jedná o právnu zásadu uznanú v mnohých právnych oblastiach práva Spoločenstva, podľa ktorej zostanú nezohľadnené tie transakcie, ktoré by skupina osôb povinná k dani vykonala bez hospodárskeho odôvodnenia, ale iba za účelom vytvorenia umelej situácie, ktorá umožňuje odpočet dane..“ (stanovisko generálnej advokátky prednesené vo veci C-63/04).

• ROZHODOVACIA PRAX SÚDOV SR

Problematikou skutočného obsahu právneho úkonu pri vyrubení dane z príjmu a DPH, neplatnými a zastretými právnymi úkonmi sa Najvyšší súd SR zaoberal vo viacerých rozhodnutiach, napr. **sp. zn. 5 Sžf 16/2011**, v ktorom okrem iného konštatuje, že daňovo významná je existencia reálnych plnení. Ak ide o predstieraný právny úkon, správca dane nemôže len z tohto dôvodu vylúčiť reálne vzniknuté náklady na technické zhodnotenie slúžiace na dosahovanie zisku daňového subjektu. Je potrebné zistiť skutočné náklady, a to aj s prípadným využitím pomôcok.

Občianske právo uzatváranie zastretých právnych úkonov subjektom súkromného práva nezakazuje, avšak vo vzťahu k následkom z nich vyplývajúcich, ktoré majú vplyv na povinnosti zmluvných strán v zmysle noriem verejného práva, ktoré sú simuláciou právnych úkonov obchádzané, nemožno ich uzatváranie akceptovať. Práve na tento účel v rámci správy daní, ktorej cieľom, okrem iného, je overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, slúži uplatňovanie zásady skutočného obsahu právneho úkonu vyplývajúcej z ustanovenia § 3 ods. 6 zákona o správe daní. Vzhľadom na to, že zmluvy o predaji a kúpe tovaru (v konkrétnom posudzovanom prípade sporných autobusov) trpeli vedomou nezhodou vôle a prejavu žalobkyne vo vzťahu k ekonomickému cieľu obchodnej transakcie, tieto právne úkony bolo možné považovať za vadné s následkom ich absolútnej neplatnosti. Pri skúmaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane treba vychádzať z konkludentného konania a reálneho plnenia, ktoré vyšlo najavo, hoci ich subjekt realizáciu nevie v daňovom konaní pre nedostatok listinných dôkazov preukázať.

• **Rozsudok NS SR, sp. zn. 6 Sžf 99/99:**

- Aj napriek tomu, že postup daňových orgánov v konaní o predpísanie dane z pridanej hodnoty sleduje reparačný zámer, t.j. odčerpanie neoprávnene uplatnenej dane, je potrebné v konaní nespochybniteľne preukázať, že k uplatneniu dane žalobcom skutočne išlo. Vychádzajúc z citovanej zásady preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom je nedostatočné, ak sa správca dane opierať len o deklarované účtovanie dane z pridanej hodnoty na pokladničných blokoch a nezisťoval skutkový stav spôsobom umožňujúcim objektívne rozhodnúť vo veci.

Uznesenie NS SR sp. zn. 2 To 10 / 2012 zo 4.6.2013

- Stíhané daňové delikty právne kvalifikované ako tr. činy podvodu podľa § 9 ods. 2 , § 250 ods. 1 , 4 TZ č. 140/1961 Zb. v znení z. č. 248/1994 Z. z. a iné , boli páchané (v stručnosti, skutky sú formulované na 10 stranách, NS SR o odvolaniach obžalovaných rozhodol ich zamietnutím podľa § 319 TP) na tom skutkovom základe :
- - obžalovaní...v úmysle vylákať prostriedky zo štátneho rozpočtu v prospech spoločnosti A odpredajom liehu bez spotrebnej dane z liehu a bez DPH a jeho spätného odkúpenia, ale už so spotrebnou daňou z liehu (SD) a s DPH, ktoré si následne spoločnosť uplatnila u správcu dane ako nárok na vrátenie SD z liehu a ako daň na vstupe pri dani z DPH, za týmto účelom **fingovali odpredaj podniku spoločnosti B Zmluvou o predaji časti podniku...**, ktorou deklarovali predaj cca 300.000 l absolútneho alkoholu, ktorý akoby sa v podniku nachádzal hoci tam v skutočnosti nebol a ani tam neboli na jeho uskladnenie vytvorené žiadne možnosti.....**fingovali** uzavretie zmluvy a sprostredkovaní...predstierali plnenie tejto zmluvy...**vystavovali fiktívne faktúry a iné účtovné doklady**....čím Daňovému úradu... spôsobili škodu ...

Z niektorých argumentov NS SR

- odkaz na § 39 OZ o neplatnosti právneho úkonu pre obchádzanie zákona
- predstierané bolo nielen uzavretie kúpnych zmlúv , ale aj zmlúv o skladovaní (nešlo o skutočný úmysel skladovať lieh predávajúcim pre kupujúceho). Taká **simulácia** však neslúžila na zastretie iného konkrétneho (disimulovaného) právneho úkonu, ku ktorému by smeroval skutočný úmysel zmluvných strán, ale ku zastretiu neoprávneného obohatenia sa na úkor prostriedkov štátneho rozpočtu trestným činom. Konanie zodpovedajúce fakturáciám a uzavretiu zmlúv o skladovaní je teda obchádzaním zákona na účel uvedenia do omylu daňových orgánov. Okolnosť, že predmetný lieh existoval (a fakticky zotrval v pôvodných skladovacích priestoroch) na vyššie uvedených záveroch nič nemení ,
- právne účinky spojené so spracovaním (resp. vzatím na sklad) liehu by však boli aktuálne, len ak by došlo k reálnemu obchodu. V preskúmvanej veci nespracovanie a nevyskladnenie (nevzatie na sklad) liehu len odráža charakter a vecné súvislosti konania páchatel'ov, spočívajúceho **vo vytváraní dokladovej ilúzie** skutočného obchodného vzťahu, a to na účel ich podvodného úmyslu ,
- v takýchto prípadoch nemalo dôjsť v daňovom konaní ku žiadnemu uplatňovaniu nárokov voči štátu...**súhrn formálne uskutočnených, hoci absolútne neplatných úkonov** (medzi dotknutými spoločnosťami navzájom s ich následným uplatnením v daňových priznaniach) a na ich základe platieb z prostriedkov štátneho rozpočtu alebo kompenzácií voči iným skutočne vzniknutým daňovým povinnostiam potom predstavuje nelegálny, trestnou činnosťou získaný majetkový prospech .

Uznesenie [Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 7 Tdo 1301/2003 z 10.3.2004](#)

- V konečnom dôsledku k odsúdeniu obvinených aj za trestný čin skrátenia dane, poplatku a podobnej povinnej dávky formou spolupáchateľstva podľa § 9 ods. 2, k § 148 ods. 1, 3 písm. c) Trestného zákona Českej republiky (v znení zákona č. 265/2001 Zb.) došlo v podstate na tom skutkovom základe, že Ing. T.P. ako starosta mesta R. a Ing. R.V., ako zástupca starostu v období od novembra 1994 do mája 1997 po vzájomnej dohode a v úmysle získať neoprávnený odpočet dane z pridanej hodnoty pre mesto R., spísali a uzavreli kúpnu zmluvu na predaj technologického zariadenia čističky odpadových vôd, pričom Ing. P. tieto zmluvy podpísal ako starosta mesta a Ing. V. zmluvy podpísal ako jediný majiteľ a konateľ spoločnosti RV 1. , a takto v **máji 1995 uzavreli kúpnu zmluvu** na predaj technologického zariadenia čističky odpadových vôd. Faktúrou bolo toto zariadenie fakturované predávajúcim mestom R. spoločnosti RV 1. v čiastke 3.090.947,- Kč a k tomu **daň z pridanej hodnoty vo výške 316.412,- Kč**. **V septembri 1995 uzavreli ďalšiu kúpnu zmluvu** na predaj **zostávajúcej časti** technológie čističky odpadových vôd, kedy tento predaj bol vyfakturovaný faktúrou v čiastke 12. 273.764,- Kč **s daňou z pridanej hodnoty vo výške 2.700.228,- Kč**, pričom podľa ustanovenia § 2 ods. 7 zák. č. 337/92 Zb. o správe daní a poplatkov a § 23 ods. 7 zák. č. 586/92 Zb. o daniach z príjmu Českej republiky , **mala byť celá technológia správne predaná za obstarávaciu cenu, teda celkom za 28.406.158,05 Kč, s daňou z pridanej hodnoty vo výške 5.875.088,28 Kč**. Dňa 30.12.1995 bola táto čistička na základe lízingevej zmluvy **prenajatá** mestskej spoločnosti na 8 rokov s následným právom kúpy . Týmto postupom, ktorý je v rozpore s uvedenými zákonmi, potom mesto R. v rámci daňového konania a priznania k dani z pridanej hodnoty **za mesiac september 1995 získalo neoprávnené vrátenú DPH vo výške 2.696.671,- Kč**, čím tak poškodili Českú republiku zastúpenú Finančným úradom v J. o poslednú uvedenú čiastku.

- Takto zo strany obvinených došlo k obchádzaniu daňového zákona. **Pokiaľ by nedošlo k takémuto predaju za nižšiu ako nákupnú súhrnu cenu**, nebolo by možné uplatniť nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pretože daň na výstupe by nebola nižšia ako daň na vstupe. Pri zahrnutí nákupnej ceny celej technológie (25 315 203 Kč plus DPH vo výške 5 558 676 Kč) do faktúry č. 28/95 a následne potom do priznania k DPH za mesiac september 1995, by podľa znaleckého posudku namiesto nadmerného odpočtu v prospech mesta vznikla daňová povinnosť. Mesto tak konaním týchto obvinených získalo podaním daňového priznania k DPH neoprávnený majetkový prospech.

- V rámci dovolaní proti pôvodnému odsudzujúcemu rozsudku obvinení namietali,
- že išlo o úplne legítimny majetkový transfer a záväzky podľa typových záväzkovo právnych vzťahov, pričom možnosť uplatnenia nadmerného odpočtu DPH, ktorá bola mestu zaplatená, je zo zákona vyplývajúci dôsledok, s ktorým obvinení kalkulovali a zhodnotili zákonné možnosti pre uplatnenie odpočtu DPH;
- že deliktným konaním nemôže byť snaha získať nadmerný odpočet DPH v tých prípadoch, kedy to zákon umožňuje, ale len vtedy, ak je toto konanie v rozpore so zákonom a páchatelia sa tohto dopustili v priamom či nepriamom úmysle. Obvinení však nekonali v rozpore so žiadnym zákonom, neporušili žiadne ustanovenia s kogentným zákazom či príkazom;
- že k predaju nedošlo za nižšiu cenu, **pretože bola predávaná len časť technologického zariadenia čističky odpadových vôd a nie celá;**
- že predajom za nižšiu ako obstarávaciu cenu nedošlo k ujme štátu, ale naopak štát zaplatil menej, ako by zaplatil pri plnej cene, resp. predajom za nižšiu cenu nemohlo prísť k zvýšeniu nároku mesta na odpočet DPH, ale naopak, tento by sa zvýšil pri použití obstarávacej ceny.

- Najvyšší súd Českej republiky však okrem iného proti argumentoval, že zistené konanie obvinených tak, ako je uvedené v skutkovej vete rozsudku, **možno zaradiť do problematiky tzv. optimalizácie daňovej povinnosti.** Vo všeobecnosti možno súhlasiť s obvinenými, že dôsledné využívanie všetkých zákonných možností k odpočtu DPH (aj k zníženiu daňovej povinnosti) nemožno považovať za trestný čin. To ale platí len za situácie, že uskutočnené zdaniteľné plnenie, ako predpoklad k nároku na odpočet dane podľa § 19 zákona o DPH je perfektným **a nie len napr. simulovaným alebo z iného dôvodu neplatným právnym úkonom. Takýto simulovaný právny úkon, hoci inak uzavretý v súlade so zákonom, je neplatný pre nedostatok vážnosti vôle podľa § 37 ods. 1 Občianskeho zákonníka,** pretože vôľa účastníkov v skutočnosti nesmerovala ku vzniku, zmene alebo zániku týchto práv alebo povinností, ktoré právne predpisy s takýmto prejavom vôle spájajú (§ 34 Občianskeho zákonníka), ale **výlučne k tomu, aby bol dosiahnutý odpočet DPH (alebo aby nevznikla daňová povinnosť, bola nižšia, atď.).**

- Daný právny úkon je tak len prostriedkom k dosiahnutiu tohto cieľa a bez neho by nebol urobený. V takomto prípade je konanie, pri splnení všetkých zákonných podmienok postihnuteľné ako trestný čin podľa § 148 Trestného zákona Českej republiky. **Dalej Najvyšší súd Českej republiky argumentoval, že zákon o DPH je potrebné aplikovať v jeho celku, zmysle a účelu.** Uskutočnením zdaniteľného plnenia tento zákon rozumie stav fakticky, nielen formálne vykázaný. Ak bolo preto uzavretím kúpnych zmlúv obvinenými fakticky sledované dosiahnutie odpočtu DPH, na ktoré mesto podľa zákona ako konečný spotrebiteľ nemalo nárok, boli tieto zmluvy uzatvorené v rozpore so zákonom o **DPH, ktorý obvinení obchádzali**, ale tiež ďalšími zákonmi, ako bolo vyššie uvedené. **Nie je teda podstatné, že mesto ako daňový subjekt doložilo uplatnený nárok na odpočet DPH po formálnej stránke perfektným daňovým dokladom.** Trestný postih obvinených podľa § 148 Trestného zákona ja namieste, pretože boli naplnené všetky znaky jeho skutkovej podstaty. To platí aj o obvinenými namietanej subjektívnej stránke, keďže zo skutkových okolností vyplýva, že **konali v priamom úmysle podľa § 4 písm. a) Trestného zákona ČR, pretože ich jediným zámerom bolo získať odpočet DPH.** Ak sa však domnievali, že tento záver realizujú v súlade so zákonom, neznamená to, že by u nich nebola naplnená zložka zavinenia. Pretože obvinení konali v omyle a mylnej predstave o tom, že ich konanie nie je protiprávne podľa Trestného zákona, uplatní sa zásada, že neznalosť zákona neospravedlňuje.

- Odhliadnuc od tejto argumentácie Najvyššieho súdu ČR z pohľadu možnosti aplikácie všeobecnej právnej zásady zákazu zneužitia práva v práve verejnom je treba vychádzať z toho predpokladu, že cieľom štátu, a toto platí v oblasti daňovej politiky obzvlášť dôsledne, musí byť zabezpečené naplnenie účelu zákona, teda ochrana právom chráneného záujmu pred jeho obchádzaním za účelom dosiahnutia iného záujmu. Zákaz zneužitia práva v rozpore s jeho účelom je jedným z prostriedkov k naplneniu pravého účelu zákona a je teda vo svojom dôsledku vyjadrením teleologického skúmania práva. Pôvodne išlo o zásadu práva súkromného a je využívaná iba v systéme práva kontinentálneho (písaného). Zásada zákazu zneužitia práva patrí k najdôležitejším zásadám ovplyvňujúcich výkon subjektívnych práv. Zákaz zneužitia subjektívnych práv je typ protiprávneho správania, ktoré síce formálne neprekračuje hranice subjektívneho práva, prekračuje však hranice spoločenskej únosnosti výkonu subjektívnych práv, ktoré sú vymedzené v rôznych právnych poriadkoch rôznymi kritériami (napr. tzv. šikana, úmysle škodiť inému bez vlastného priameho úžitku, poškodenie oprávneného záujmu alebo subjektívneho práva inej osoby, rozpor so spoločenským určením subjektívneho práva a pod.). V prípade zákazu zneužitia práva v rozpore s jeho účelom potom ide o spoliehanie sa na právo, ktoré je nejakým spôsobom vadné a zákaz zneužitia práva je ako prostriedok, ktorým je možné zabrániť tejto vadnosti.

- Malý historický pohľad do početnej „netrestnej“ judikatúry Českej republiky napovedá, že inštitút zneužitia práva do oblasti daňového práva prenikol v roku **2006**, a to vďaka prvým súdnym rozhodnutiam Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktoré tomuto inštitútu v oblasti daní otvorili ďalšiu cestu. Pretože do tejto doby prevládal názor, že inštitút zneužitia práva je inštitútom práva súkromného, prvý judikát v tejto veci rozvíril odborné diskusie k možnosti a často i legálnosti jeho použitia práve v oblasti daňového práva ako súčasť verejného práva. Tieto diskusie neboli vyvolané len čisto právnymi úvahami nad týmto inštitútom vo všeobecnej rovine, ale tiež v súvislosti so špecifikom úpravy noriem daňového práva a ich dopadom na subjekty, najmä potom s možnosťou daňovej optimalizácie.
- V oblasti daní sa stretáva záujem štátu na výbere daní, pričom žiadny právny predpis ani judikatúra neuvádza, že sa jedná o povinnosť alebo záujem štátu na čo najvyššom výbere daní, ale na správnom výbere daní. Proti tomuto stojí záujem daňových poplatníkov minimalizovať v rámci daného legislatívneho rámca svoju daňovú povinnosť, teda odvádzať štátu daň, ktorá je nevyhnutne potrebná z hľadiska platných právnych predpisov - inými slovami svoju daňovú povinnosť optimalizovať. A k tomuto poplatníci využívajú rôzne nástroje. Pokiaľ sú použité nástroje v súlade s právnymi predpismi alebo presnejšie povedané nie sú v rozpore s právnymi predpismi, i sudy takémuto chovaniu prisudzujú určitú ochranu, pretože takéto chovanie vyplýva z čl. 11 Listiny základných práv a slobôd zaručujúcej vlastnícke právo, najmä potom jeho odseku 5, podľa ktorého dane a poplatky možno ukladať len na základe zákona.

- Valné zhromaždenie spoločnosti rozhodlo, aby spoločníkovi, ktorý mal k dispozícii **85 % hlasov, patril len päťpercentný** podiel na zisku a cyperskej spoločnosti, ktorá disponovala **10 % hlasov, patril podiel 90 % na zisku**. Cyperská spoločnosť následne obratom previedla 96 % vyplateného podielu na zisku na účet majoritného vlastníka. Takéto úkony boli posúdené ako simulované právne úkony, pretože skutočnou vôľou zúčastnených strán bolo vyplatenie podielu na zisku majoritnému vlastníkovi vo výške, ktorá zodpovedala jeho postaveniu v spoločnosti, ale za využitia daňového úniku prostredníctvom zmluvy o zabránení dvojitého zdanenia. Daňový únik tu bol spôsobený tak, že podstatná časť podielu na zisku bola zdanená len sadzbou 10 %, ktorá vyplývala zo Zmluvy medzi ČSSR a Cyperskou republikou o zabránení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a majetku, kým inak by bola zdanená sadzbou 25 % - **rozsudok Krajského súdu v Brne, sp. zn. 29 Ca 27/2003**.

- Za zlomové rozhodnutie týkajúce sa problematiky tzv. daňovej optimalizácie a zneužitia práva možno považovať [rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 107/2004.](#)
- Podstatným pre vyvodenie relevantných právnych záverov Najvyšším správnym súdom Českej republiky bolo zistenie, že v konkrétnom prípade skúmaná daňová kontrola sa zamerala na **peňažné dary**, ktoré v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žalobca poskytol o.s. K. z.-v.-v. Toto **občianske združenie** bolo zaregistrované dňa 3.11.1999 Ministerstvom vnútra. Jeho deklarovaným poslaním bolo prispievať k rozvoju športovej aktivity členov klubu, k rozšíreniu vzdelania a všeobecného rozhľadu členov klubu, k podpore kultúrnych a umeleckých aktivít členov klubu a k ochrane zvierat a životného prostredia, ďalej bolo cieľom spolku nadväzovanie športových stykov s klubmi v Českej republike i v zahraničí, podpora členov v aktívnom vzdelávaní, aktívnej účasti pri organizovaní kultúrnych a umeleckých akcií a pri ochrane zvierat a životného prostredia. Podľa čl. III stanov sa mohla riadnym členom klubu stať osoba, ktorá súhlasila s platnými stanovami klubu; o prijatí tohto člena mala rozhodnúť valná hromada. **Členmi klubu v skutočnosti boli žalobca, jeho manželka a ich tri deti, a ďalej švagor a synovec žalobcu (syn švagra).** Príjmy spolku pochádzali v rokoch 2000 a 2001 výlučne z darov poskytnutých členmi klubu a z členských príspevkov. V roku 2000 a 2001 **daroval žalobca spolku** čiastky presahujúce deväťdesiat tisíc korún, **ktorých hodnotu odpočítal od základu dane** podľa § 15 ods. 8 zákona o daniach z príjmu. Výdaje spolku činili v roku celkom 135 688,- Kč a boli vynaložené na športové vybavenie (nákup stanu, lode, spacieho vaku), na náhradu cestových výdavkov do školy a na hory, na literatúru, na zimný tábor, na predplatné do fitcentra, na jazykový kurz, na školné a na potápačské expedície. Výdaje v roku 2001 predstavovali celkom 161 039,- Kč a boli podobne ako v predchádzajúcom roku vynaložené na nákup športového vybavenia (plavky, potápačská výbava), na náhrady cestovného do školy a na hory, na literatúru, na vstupné na muzikály a do posilňovne, na výučbu cudzieho jazyka, na školné a na potápačskú expedíciu.

- Po takto zistenom skutkovom a následnom právnom stave Najvyšší správny súd Českej republiky považoval za hrubo odporujúci princípu rozumného usporiadania spoločenských vzťahov, ak **žalobca spolu s ostatnými rodinnými príslušníkmi**, svojim švagrom a synovcom využívali (či skôr zneužívali) spolok K. v. - z. - v., ktorého vôľu v právnom zmysle podľa stanov zároveň vytvárali, k financovaniu uvedených športových, kultúrnych a vzdelávacích aktivít **svojich detí, a to za účelom, aby si mohol žalobca hodnotu daru poskytnutého spolku, odpočítať zo základu dane a tak znížiť svoju výslednú daňovú povinnosť.** Tieto dary pritom boli jediným zdrojom financovania uvedených aktivít. **Bezpochyby uvedený postup bol zvolený jedine preto, aby žalobca mohol znížiť svoj základ dane;** inak by totiž financovanie aktivít svojich detí, ktoré inak tvoria obsah vyživovacej povinnosti rodiča k dieťaťu žalobca uskutočňoval priamo a nie prostredníctvom spolku. **Práve tento znak, teda že žalobca spolok využíval ako prostriedok k financovaniu najrôznejších aktivít svojich detí (aby následne mohol hodnotu daru odpočítať od základu dane), je sám o sebe evidentne neracionálny; rozumnému usporiadaniu spoločenských vzťahov by naopak zodpovedalo, ak by žalobca športové, kultúrne a vzdelávacie aktivity hradil svojim deťom priamo.**

- Financovanie uvedených aktivít je teda súčasťou vyživovacej povinnosti. Je preto podľa Najvyššieho správneho súdu Českej republiky **absurdná predstava, že zákonodarca zamýšľal plnenie vyživovacej povinnosti rodičom spôsobom, akým si počínal žalobca; ešte absurdnejšia je predstava, že rodič, ktorý založí spolok, ktorými členmi budú jeho deti a prostredníctvom ktorého financuje vzdelávacie, športové a kultúrne aktivity svojich detí, na tom bude lepšie - pretože si bude môcť o hodnotu daru znížiť základ dane** - ako rodič, ktorý takýto spolok nezaloží a ktorému možnosť odpočítať si hodnotu plnenia poskytovaného deťom na financovanie ich športových, vzdelávacích a kultúrnych aktivít nesvedčí. Takýto pohľad by nielen nebol v súlade s princípom rozumného usporiadania spoločenských vzťahov, ale tiež by zakladal ničím **neodôvodnenú nerovnosť medzi oboma vymedzenými skupinami rodičov.**
- Z uvedených dôvodov Najvyšší správny súd Českej republiky konštatoval, že finančným úradom **dodatočné vymeranie dane z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2000-2001 spolu vo výške cca 60.000,- Kč** bolo dôvodné a v súlade so zákonom, pretože **neuznanie takéhoto daru** ako odpočítateľnej položky od základu dane bolo v súlade s § 15 ods. 8 zákona o dani z príjmov za použitia § 2 ods. 7 daňového poriadku ČR.
- **Dôvodné podozrenie z trestného činu skrátenia dane**

- Obdobnú vec s rovnakým právnym záverom posudzoval tiež [Najvyšší správny súd Českej republiky pod sp. zn. 7 Afs 115/2004 .](#)
- V zásade, okrem už obsahovo uvádzaných argumentov súd tiež zosumarioval, že podstatným je, že s ohľadom na zásadu materiálnej pravdy vyjadrenú v ustanovení § 2 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov (§ 3 ods. 6 daňového poriadku SR) **je povinnosťou správcu dane brať vždy do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, ak je zastretý stavom formálne právnym a líši sa od neho.** Najvyšší správny súd k tomu uvádza, že zásadnou otázkou nie je príbuzenstvo členov Klubu, **ale dôvod vzniku tohto združenia.** Ako bolo zistené v priebehu daňového konania, činnosť Klubu sa obmedzila iba na nákup športového vybavenia, hradenie nákladov kultúrnych a športových akcií členom klubu, jazykového kurzu, školného a cestovného do školy **pre syna sťažovateľky** a podobne. Ako uvádza správny orgán vo svojom rozhodnutí, sťažovateľka v priebehu daňového konania neuviedla jediný dôvod, prečo bolo nutné uvedené potreby rodiny a príbuzenstva hradiť prostredníctvom Klubu. S ohľadom na okolnosť, že je to daňový subjekt, ktorý má voči správcovi dane povinnosť preukázať údaje ním uvedené v daňovom priznaní, konštatuje Najvyšší správny súd, že sťažovateľka dôkazné bremeno neuniesla. **Z predchádzajúceho súdneho a správneho konania jednoznačne vyplynulo, že účelom existencie Klubu bolo obchádzanie daňových zákonov, konkrétne zákona o daniach z príjmu tak, aby došlo k zníženiu daňového základu sťažovateľky, respektíve k odpočítaniu výdavkov, ktoré u bežného poplatníka nie sú schopné znížiť daňový základ, teda výdavkov na osobnú potrebu sťažovateľky, členov jej rodiny a príbuzenstva, ktoré by táto inak musela, ako správne uvádza správny orgán, hradiť z rodinného rozpočtu, bez možnosti uplatniť daňový odpočet.**

Obe uvádzané súdne rozhodnutia prešli tiež testom ústavnosti, v dôsledku ich napadnutia ústavnými sťažnosťami na Ústavnom súde Českej republiky, ktorý rozhodnutím sp. zn.

III. ÚS 374/06,

odmietol ústavné sťažnosti a uvádzanú argumentáciu doplnil o ďalšie skutočnosti.

Ústavný súd v tomto svojom rozhodnutí predovšetkým uviedol, že neudržateľným spôsobom používania práva je jeho aplikácia, vychádzajúca „iba“ z jeho jazykového **výkladu**, pretože predstavuje „len prvotné priblíženie sa k aplikovanej právnej norme“. Ten je východiskom pre objasnenie a ujasnenie si jeho zmyslu a účelu, k čomu slúži i rada ďalších postupov, ako logický a systematický výklad, výklad e racione legis atd. (napr. Pl. ÚS 33/97). **Každé ustanovenie právneho predpisu je preto treba chápať v kontexte s inými ustanoveniami príslušného právneho predpisu a v súvislostiach celého právneho systému (rovina systematického výkladu); nemožno ich preto skúmať, vyložiť, poznať izolovane.**

Vychádzajúc zo zákona o daniach z príjmu, platí všeobecne, že finančné prostriedky, ktoré daňoví poplatníci (fyzické osoby) vynakladajú na úhradu svojich osobných potrieb a potrieb svojej rodiny, teda na úhradu základných životných nákladov (na bývanie, ošatenie, stravu a pod.) a na úhradu nákladov vzniknutých v súvislosti so vzdelávacími, kultúrnymi, športovými činnosťami a inými aktivitami, nie sú v daňovom systéme hodnotené ako výdaje, ktoré by mohli akokoľvek ovplyvniť daňový základ poplatníka a tým i výšku jeho daňovej povinnosti. Konkrétnym vyjadrením tejto skutočnosti je ustanovenie § 25 ods. 1 písm. u) zákona o daní z príjmov ČR, podľa ktorého nemožno za výdavky (náklady) vynaložené k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmu pre daňové účely uznať výdavky na osobnú spotrebu poplatníka. **Rovnaké závery možno vyvodiť tiež z toho, že takto vynaložené náklady nie sú zahrnuté medzi taxatívne vymenované tzv. odpočítateľné položky od základu dane podľa § 15 zákona o daniach z príjmu ČR.** Zmyslom právnej úpravy v oblasti daní z príjmu je teda to, že všetky náklady súvisiace s uspokojovaním osobných potrieb poplatníka a jeho rodiny sú vynakladané z finančných prostriedkov, ktoré má poplatník k dispozícii až po ich zdanení.

Je obhájiteľné, že táto premisa potom platí i v prípade, kedy poplatník venuje časť svojich finančných prostriedkov ako dar (podľa § 15 ods. 8 zákona o daniach z príjmu), ak ním dochádza, prostredníctvom obdarovanej tretej osoby (združenie), k uspokojeniu práve týchto potrieb poplatníka a jeho rodiny. **Prípadným znížením daňového základu a znížením výslednej daňovej povinnosti o čiastky fakticky vynaložené na uspokojenie súkromných potrieb je síce dosiahnutá optimalizácia poplatníkovej daňovej povinnosti, čo je však výsledok, ktorý je v priamom rozpore so zmyslom právnej normy (daňového zákona), ktorý takéto správanie zakazuje.**

- Je síce pravda, že § 15 ods. 8 zákona o daniach z príjmu ČR **výslovne nestanovuje**, že „odpočítať čiastku daru si môže len ten, kto nemá z takto poskytnutého daru žiadny prospech“, **vychádzajúc však zo zmyslu** tohto ustanovenia (a to práve s ohľadom na tu prezentované účely, pre ktoré je možné poskytnutý dar uznať ako nezdaniteľnú časť základu dane), je zrejmé, že „daňovo uznateľný“ **dar musí spĺňať dva základné znaky: dobrovoľnosť v jeho poskytnutí a zameranosť (zacielenie) na podporu a rozvoj v oblasti celospoločenského záujmu ku prospechu množiny bližšie nekonkretizovaných adresátov, v ktorých prospech bude dar využitý, inými slovami, musí platiť, že dobrovoľné poskytnutie „daňovo uznateľného“ daru tu sleduje zásadne „cudzí“ a nie vlastný prospech** (tiež rozsudok Spolkového finančného dvora Spolkovej republiky Nemecko zo dňa 2.8.2006 sp. zn. XI R 6/03).

- **NSS ČR sp. zn. 7 Afs 36/2010**
Skutok: predaj drahých kovov v hodnote viac ako 136 mil. Kč, uplatnenie nároku na odpočet dane vo výške cca 26 mil. Kč
Právne protiargumenty súdu:
 Nie je možné akceptovať konanie, ktorého výsledkom je stav, ktorý nie je v súlade s účelom zákona (daňového). Právny úkon, ktorý bol vykonaný výhradne alebo prevažne za účelom získania daňového zvýhodnenia s tým, že pre daný právny úkon neexistujú ekonomické dôvody, nemožno označiť za legitímny a v súlade s cieľom sledovaným zákonom o DPH. Je potrebné vždy rozlišovať rovinu formálnu, odrážajúcu sa v účtovníctve od roviny faktickej, **v rámci ktorej je potrebné skúmať zmysel a účel aktivít.** Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočňované v rámci obvyklých obchodných podmienok, v rámci ktorých absentuje akýkoľvek zmysel a sú deklarované len s cieľom získať zneužívajúcim spôsobom výhody upravené zákonom, nemožno považovať za iný stav, než za **zneužitie objektívneho daňového práva (tax abuse).** Uskutočneným zdaniteľným plnením sa podľa zákona o DPH rozumie stav faktický, nie formálne vykázaný len účtovnými dokladmi. Platca dane nemôže byť so svojim nárokom úspešný, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne iné objektívne vysvetlenie než práve cieľ získať nárok voči správcovi dane (tiež rozsudok NSS ČR sp. zn. **Afs 35/2007**).

Skutkové zistenia:

- Ojedinelý obchodný prípad predajcu
- Daňový subjekt nebol zapísaný v registri Puncového úradu, nebol oprávnený na takéto obchodovanie
- Oneskorená úhrada formou vzájomného zápočtu pohľadávok (až po niekoľkých mesiacoch), navyše len veľmi malej časti kontraktu
- Personálne prepojenia kupujúceho a predávajúceho
- Skorší obdobný sporný obchod konateľky v rámci inej spoločnosti
- Nepoužitie prevažnej časti tovaru k ďalšej ekonomickej aktivite

Vec: Súkromné gymnázium Hradec Králové – rozsudky NSS ČR sp. zn. **1 Afs 24/2009** a **1 Afs 11/2010**

Skutok: súkromné gymnázium síce nevyberalo žiadne školné, ale rodičia boli členmi nadačného fondu gymnázia, ktorému poskytovali dary, ktoré si odpočítavali od základu dane, preto správca dane týmto rodičom domeral daň z príjmov, pretože v skutočnosti nešlo o dar, ale o školné.

Právny záver: NSS ČR konštatoval, že išlo o disimuláciu právnych úkonov, a nie o zneužitie práva, na ktoré rozdiely súd poukázal, tiež zdôraznil prednosť skúmania disimulácie a súhlasil s právnymi závermi správcu dane o nenaplnení podmienok pre uplatnenie takéhoto daru škole ako odpočítateľnej položky od základu dane, pretože v skutočnosti išlo o školné súkromného gymnázia.

- **Uznesenie ÚS ČR zo 16. marca 1998, sp. zn.**

II. ÚS 387/97:

- Hodnotenie dôkazov je vecou voľnej úvahy správcu dane. Len tento posudzuje, či má byť nejaká skutočnosť považovaná za preukázanú a v rámci tejto úvahy posudzuje, či prevedené dôkazy sú dostačujúce, alebo či je potrebné ich doplniť. Predmetom hodnotenia je jednak každý dôkazný prostriedok samostatne, čo do jeho vierohodnosti, pravosti, preukázateľnosti a jednak všetky dôkazné prostriedky vo vzájomných súvislostiach. **Pri uplatňovaní daňových zákonov sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, rozhodujúcej pre stanovenie dane v prípade, keď tento obsah prekrýva nejasné, formálne právne označenie, ktoré je s ním v rozpore.**

- **Rozsudok Krajského súdu v Českých Budejoviach z 27. novembra 1998, sp. zn. 10 Ca 385/96-21:**

- Ak účtovné doklady predložené daňovým subjektom v daňovom konaní neboli vydané dodávateľom uvedeným na týchto dokladoch, resp. ak neexistujú sami dodávatelia, potom také účtovné doklady neosvedčujú, že daňový subjekt vynaložil výdavok na tomto doklade deklarovaný. Výdavky sú skutočnosťou, ktorú je povinný daňový subjekt v zmysle § 31 ods. 9 zákona o správe daní a poplatkov preukázať a podložiť účtovnými dokladmi. Účtovnými dokladmi, ktoré nevydajú účastníci účtovných prípadov na dokladoch uvedených, nie je preukázané, že medzi takými dodávateľmi a daňovým subjektom bol uskutočnený právny úkon. **Ak nie je existencia právneho úkonu preukázaná, neprichádza do úvahy skúmať prípadný právny úkon zastretý. Neexistujúci dodávatelia nie sú totiž spôsobilí uskutočniť právny úkon, a to ani právny úkon zastretý.**

- Rozsudok **sp. zn. 21 Cdo 992/99 Najvyššieho súdu Českej republiky** - za zneužitie práva v zmysle ustanovenia § 7 ods. 2 Zákonníka práce (§ 15 Zákonníka práce SR) možno považovať len také konanie, ktorého cieľom nie je dosiahnutie účelu a zmyslu sledovaného právnou normou, ale ktoré je v rozpore s ustálenými dobrými mravmi vedené priamym úmyslom spôsobiť inému účastníkovi ujmu.

- **Ďalšie rozsudky NSS ČR:**

5 Afs 94/2005

2 Afs 178/2005 (Česká poisťovňa)

7 Afs 54/2006 (Komerčná banka)

1 Afs 35/2007

8 Afs 66/2009

2 Afs 33/2012

9 Afs 57/2015 (CTP, medzinár. daň. optimaliácia, tiež

9 Afs 56/2015, 9 Afs 58/2015, 2 Afs 64/2015, 2 Afs 65/2015, 1 Afs 56/2015)

4 Afs 137/2016 (Kasia Vera, zneužitie práva predlžovaním splatnosti záväzkov)

ZÁVER

- Z analyzovaných súdnych rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, Českej republiky a Súdneho dvora EÚ vyplýva, že problematika tzv. daňovej optimalizácie v niektorých prípadoch tesne hraničí s prípadmi zneužívania práva, ktorého následkom môže byť nielen dorubenie dane, ale aj spáchanie daňového správneho deliktu alebo až daňového trestného činu. Už doterajšia súdna prax zároveň ukazuje, že pre zákonné rozlíšenia týchto hraničiacich právnych situácií zďaleka nepostačuje znalosť Trestného zákona a jemu zodpovedajúcej judikatúry. Podstatné je osvojenie si aspoň skôr uvádzaných ustanovení Občianskeho zákonníka a príslušných daňových zákonov. Ich správny výklad pri riešení problematiky tzv. daňovej optimalizácie je však možný len v intenciách im zodpovedajúcej judikatúry, a to nielen súdov Slovenskej republiky a Českej republiky, ale aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Dôležitými sú ale tiež poznatky teórie práva a jeho výkladov. Zároveň možno predpokladať, že vzhľadom už na terajšie „hraničné“ situácie medzi dodržiavaním práva a zneužitím práva, osobitne v prípadoch daňovej optimalizácie, tieto situácie môžu daňové subjekty po prijatí ďalších sprisňujúcich noviel daňových zákonov ešte viac vyostrovať. Je totiž vysoko pravdepodobné, že povinné daňové subjekty budú mať v úmysle vždy znižovať svoje daňové zaťaženie, osobitne v prípadoch zvyšovania daňových povinností. Z uvedeného dôvodu je nevyhnutné k tomuto zvyšovaniu pristupovať zo strany štátu obzvlášť uvážlivo a citlivo, zohľadňujúc aj naznačené riziká. Je totiž celkom nepochybné, že značná časť obyvateľstva sa tak ako v minulosti aj v súčasnosti postavila za názor, že najlepšia zo všetkých daní je tá najnižšia. Uviedol to začiatkom 19. storočia J. B. Say v rámci polemiky o tom, či každá daň je zlo.