

Kamínková Petra. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2018, 198 s.

Co je to zákaz zneužití práva? Jak se zneužití práva pozná? Jaký je jeho vztah k obcházení zákona a disimulaci? Jaké jsou jeho důsledky? To jsou hlavní otázky, které si *Petra Kamínková* pokládá při odhalování role zákazu zneužití práva v právu daňovém. V samém závěru své knihy pak nabízí na tyto otázky konkrétní odpovědi.

Cesta k nacházení odpovědí je zjevně pečlivě promyšlená, čehož je známkou i fakt, že je text knihy vystavěn ve dvou výkladových úrovních. Na první úrovni autorka seznamuje čtenáře s českou a unijní judikaturou, vymezuje pojem práva vůči příbuzným konceptům, rozebírá právní úpravu zneužití práva ve vybraných státech a přibližuje nadnárodní legislativu a její obraz v úpravě zneužití práva v českém daňovém právu. Na této úrovni autorka postupuje po jednotlivých tématech mnohdy až výčtově. Přesto ale text nepůsobí mechanicky a jednotvárně, a to právě díky druhé výkladové úrovni. Napříč jednotlivými tématy totiž autorka rozvíjí teoretické úvahy ohledně pojmu zneužití práva a jeho významu. Každé jednotlivé probírané téma tak není samoučelným motivem sloužícím jen k obeznámení čtenáře s judikaturou a legislativou. Je zároveň využíváno i jako materiál k analýze pojmu zneužití práva.

Tato druhá úroveň, na které autorka rozvíjí teoretické úvahy, je řízena především dvěma palčivými problémy daňového práva. Prvním z nich je fakt, že v právu daňovém není možné předem veškeré situace legislativně ošetřit, a tedy jsou některá pravidla nutně tvořena či dotvářena až v rámci aplikační praxe. To pak implikuje právní nejistotu na straně poplatníků. Druhým problémem je předcházení nežádoucímu jednání poplatníků. Neboli otázka po způsobech a dopadech legislativního zakotvení obecného pravidla proti zneužití (*GAAR*, z anglického *General anti-abuse rule*).

Autorka svou knihu dělí do čtyř kapitol. V první – analytické – kapitole představuje vybranou unijní a českou judikaturu týkající se zneužití práva. Jednotlivá rozhodnutí stručně popisuje, velmi přehledně strukturuje a doplňuje o historickou a teoretickou reflexi. V rámci reflexe historické sleduje vývojovou linku soudní argumentace. V rámci reflexe teoretické pak komentuje, zobecňuje a pojmenovává evoluční momenty doktríny. Kromě toho text doplňuje o řadu postřehů týkajících se vztahu konkrétních členských států k unijní judikatuře nebo například i zmiňuje, jakou pozornosti vyvolal řešený případ u médií a širší veřejnosti. Těmito postřehy autorka text oživuje a zároveň zprostředkovává plastičtější obraz o jednotlivých rozhodnutích a nálezech.

Ve druhé – normativní – kapitole autorka pracuje ve větší míře s odbornou literaturou včetně kupříkladu poznatků lingvistické analýzy. Judikaturu představenou v první kapitole používá inspirativně a různorodě, a to například jako výchozí materiál k pokládání si otázek, jindy pro modelové příklady, anebo na ní testuje své analytické závěry.

Druhá kapitola je zaměřena především na nalezení obsahu pojmu zneužití práva. Autorka rozebírá známé definice pojmu a analyzuje jejich plausibilitu. Dále pak řeší rozdíly a překryvy pojmu s příbuznými koncepty, které bývají se zneužitím práva zaměňovány. V rámci toho zároveň zjišťuje kritéria zneužívání práva.

Poukazuje také na paradoxy, které pojem zneužití práva doprovázejí. Prvním z nich je možnost potrestání i pouhého hloupého či iracionálního jednání poplatníka. Druhým je generování protichůdných motivů na straně poplatníka. Legitimním cílem poplatníka je totiž vytvářet zisk, čehož poplatník může dosáhnout i hledáním cest ke snížení daně.

Daňové právo ale mnohé z takových cest považuje za zneužití práva. S oběma paradoxy souvisí i dosud nevyřešená otázka, zda má soud zkoumat konečný cíl poplatníka, anebo cestu, jak cíle dosáhl. K demonstraci a rozkrytí paradoxnosti situací autorka uvádí mnoho názorných příkladů.

S tímto je spojen i problém trestní postižitelnosti zneužívajícího jednání. Palčivost otázky trestnosti je navíc umocněna a) specifičností právní nejistoty v daňovém právu a b) silnou subjektivností při posuzování hranice, od níž je jednání poplatníka zneužitím práva. Autorka uvádí návrhy GAAR (obecného pravidla proti zneužití), jimiž právní věda reagovala na potřebu právní postižitelnosti zneužití práva. S návrhy autorka polemizuje a předkládá vlastní řešení, která přímo vyplývají z analýz provedených dříve v textu knihy.

Stejně jako kapitola první, je i kapitola druhá napsána velmi přímočaře a stručně. Právě ale ve druhé kapitole je strohost místy na úkor zřetelnosti a logice výkladu. Nalezení vzájemné návaznosti některých odstavců je totiž ponecháno na čtenáři. Jistě to pro čtenáře nebude nijak náročný úkol, neboť jde jen o drobné ztráty kontinuity, nicméně je prací autora, aby výklad učinil co nejhladším a nejjasnějším. Například na straně 63 se mluví o tzv. druhém přístupu, ale není jasně řečeno, co bylo tím prvním. Na téže straně může také čtenáře překvapit, že se z ničeho nic hovoří o následcích disimulovaného jednání, ačkoliv pojem disimulované jednání předtím nebyl nijak uveden. Na straně 71 se ve třetím odstavci dozvídáme, že nám byl v předchozích dvou odstavcích představován test zneužití práva. Nicméně jde jen o zřídka se vyskytující maličkosti, které rozhodně nečiní text méně čtivým, natož nesrozumitelným.

Ve třetí kapitole autorka srovnává používání zákazu zneužití práva ve vybraných šesti evropských zemích (Itálie, Francie, Spojené království, Německo, Rakousko, Polsko) a ukazuje, jak rozdílně jsou podobné problémy v jednotlivých zemích řešeny. Některá řešení jsou přitom inspirující a jiná spíše odstrašující. Pozoruhodná je v této kapitole kombinace stručnosti a výběru těch nejpodstatnějších momentů. Za výsledným přehledným a srozumitelným textem musí být značné množství práce s primárními zdroji. Možná je jen trochu škoda, že autorka neuvádí klíč, na jehož základě vybrala státy pro rozbor jejich legislativy.

Ve čtvrté kapitole autorka představuje „*aktuální iniciativy OECD a EU týkající se zákazu nežití práva a jejich vliv na český právní řád*“ (s. 15). Zatímco předchozí kapitoly se zabývaly hlavně vztahem poplatníka a správce daně, čtvrtá kapitola se věnuje i vztahům mezi jednotlivými státy. Navazuje tak na postřeh z jedné z předchozích kapitol, a to, že jednání poplatníka může generovat rizika dvojího zdanění ve více státech.

Dvojímu zdanění lze předejít, jestliže státy vytvoří společná pravidla. Ovšem tato potřeba společných pravidel vyvolává další z paradoxních situací daňového práva. Paradoxní situace řešená v předchozích kapitolách byla na straně poplatníka, který má jednak zájem snižovat svou daň, ale zároveň je na něho kladena povinnost tento zájem nenaplnovat. Zde, ve čtvrté kapitole, se odhaluje paradoxní situace na straně států. Ty na jedné straně potřebují harmonizovat či unifikovat své právní úpravy, ale na straně druhé si chtějí vzájemně konkurovat nižšími daněmi a tím přilákat investory. Kromě toho vyvolává sjednocování pravidel i další problém, na který autorka upozorňuje v souvislosti s právní úpravou v rámci Evropské unie. Uvádí, že sjednocená legislativa nemusí být vhodná pro každý stát a z pohledu některých zemí by také bylo vhodnější nejprve vyřešit jiné problémy daňového práva.

Čtvrtá kapitola je rozdělena na dvě části, z nichž první se věnuje iniciativě OECD proti rozměňování daňového základu a přesouvání zisků označovaná jako BEPS. „*Tato inicia-*

tiva vyvrcholila v roce 2017 podpisem Mnohostranné úmluvy, která po své ratifikaci jednotlivými státy změní stovky, či dokonce tisíce dvoustranných daňových smluv“ (s. 136). OECD vypracovala Akční plán obsahující 15 akcí, z nichž se autorka dále zabývá pouze akcí 6., tedy Předcházení zneužívání smluv o zamezování dvojímu zdanění. Už ale ani v krátkosti nevysvětlí, proč věnuje pozornost právě této akci, a nikoliv i ostatním.

Způsob, jak autorka představuje Úmluvu, je ze čtenářského hlediska příjemný, rozhodně totiž nejde o strohý popis. Úmluvu přibližuje prostřednictvím rozboru způsobů, jak k ní jednotlivé státy, a především samozřejmě Česká republika, přistoupily. Autorka částečně i hodnotí podobu přistoupení České republiky, a to za použití poznatek, k nimž došla v rámci předešlých kapitol.

Druhá část čtvrté kapitoly se věnuje doporučení a směrnici Evropské unie. Text reflektuje historii váhání nad výslovným zakotvením GAAR (obecného pravidla proti zneužití) do českého právního řádu. Nabízí i kritický pohled nejen na zvolenou podobu zakotvení pravidla, ale i na samotnou směrnici, která nemusí naplnit svůj účel.

V závěru své knihy autorka uvádí oblasti, kterými by se právní věda i zákonodárci měli do budoucna více zabývat, přičemž důležitost těchto oblastí vyplývá z argumentace vedené napříč celou publikací. Praktické rady v závěru souvisí i s autorčiným cílem, a to, aby kniha a v ní zpracovaná judikatura sloužila právní praxi. Takové ambice přitom může kniha *Petry Kamínkové* jistě naplnit. Je přínosem pro právní praxi, a to nejen díky důkladnému výběru a zpracování velkého množství judikatury i legislativy, je významná i pro poskytnutí mnoha analytických nástrojů pro právní argumentaci na poli zneužití práva.

Díky objevené práci s judikaturou a terminologií bude publikace jistě zajímavým čtením také pro teoretiky, a to nejen z oblasti daňového práva. Způsob zpracování problematiky může být inspirující pro kohokoliv, kdo se zabývá rozbohem judikatury nebo analytickou filozofií v oblasti právní vědy. Právní filozofové si při čtení možná postesknou, že publikace postrádá jakékoliv explicitní zapojení známých filozofických prací. Kupříkladu rozbor případu *Elmer*, který nabídl *Ronald Dworkin* v publikaci *Říše práva*, se dotýká hranice mezi využitím a zneužitím práva a mohl by tak být v knize o zneužití práva využit. Nicméně toto záměrné opomenutí lze obhájit. Konceptem publikace *Petry Kamínkové* je přísně analytické linka a originální práce především s primárními prameny v podobě judikatury a legislativy.

Nakonec je třeba dodat, že kniha je pro svou přímočarost, čtivost a stručnost velmi vhodná i jako učební pomůcka. Ostatně díky svému grafickému zpracování na první pohled i působí jako učebnice. Grafika je jednoduchá, názorná a dobře text doplňuje. Nicméně čtenář by se jí i stručností a srozumitelností textu neměl nechat zmást. Ačkoliv je kniha použitelná jako učebnice, rozhodně to není její jediné vhodné využití.

Jana Kokešová*

* Mgr. Bc. Jana Kokešová, katedra právní teorie, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, E-mail: jana.kokesova@post.cz.