27. 9. 2024

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Zneužití daňového zvýhodnění prostřednictvím holdingů: Nejvyšší správní soud se zastal holdingu

Složité holdingové struktury a akvizice jsou často v centru daňových sporů a nedávný rozsudek[1] Nejvyššího správního soudu (NSS) poskytuje nový pohled na to, co je v těchto případech považováno za nezákonné a zneužívající. Tento rozsudek je klíčovým mezníkem ve výkladu zneužití práva v daňovém právu a zejména pak zdůrazňuje význam správného ekonomického a právního odůvodnění transakcí, které mohou objektivně vzbuzovat dojem případu zneužití práva. Tento článek nabízí podrobnou analýzu tohoto rozsudku a osvětlí, jak mění pravidla pro holdingové struktury a akvizice a jak mohou tato rozhodnutí ovlivnit vaši daňovou optimalizaci.

Obecné představení problematiky zneužití práva v daňovém právu

Institut zneužití práva v obecné rovině představuje situaci, kdy někdo vykonává své subjektivní právo způsobem, který vede k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti. Takové jednání se na první pohled jeví jako legální, ale ve skutečnosti je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. V daňovém právu dochází ke zneužití práva tehdy, kdy navzdory formálnímu splnění podmínek daných relevantními právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy (tzv. objektivní podmínka) a hlavním záměrem takové transakce je získání daňového zvýhodnění (tzv. subjektivní podmínka). Osobě lze odepřít nárokované právo (nárok na daňové zvýhodnění) z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňového zvýhodnění a přiznání této výhody by pak odporovalo smyslu a účelu příslušných daňových předpisů. Jinými slovy, daňové zvýhodnění je hlavní prioritou této transakce. Soudní dvůr EU i české soudy tento „test“ zneužití práva pravidelně potvrzují v judikatuře, přičemž důkazní břemeno prokázání zneužití práva nese správce daně.

Význam holdingových struktur

Holdingové struktury hrají zásadní roli v moderním podnikání, zejména z pohledu efektivního řízení kapitálu a snižování rizik. Holding se využívá jako způsob, jak centralizovat řízení svých dceřiných společností, diverzifikovat rizika, usnadnit administrativu nebo připravit půdu pro budoucí akvizice či prodej majetku. Český právní řád pojem holdingu nezná. Zákon o obchodních korporacích pracuje pouze s pojmy „koncernu“ a „ovládající a ovládané osoby“. Z důvodu této absence zákonné definice holdingu proto NSS v rozsudku shrnul obecná východiska holdingové struktury, její výhody a nevýhody a popsal její činnosti (k tomuto viz níže).

Z daňového hlediska se institut holdingu může zneužít jako nástroj k obcházení srážkové daně z příjmu fyzických osob z vyplacení zisku s.r.o. (15 %). Zákon o daních z příjmů totiž osvobozuje právnické osoby od daně z příjmů z podílu na zisku, které jsou vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti. Účelem daného osvobození je odstranění dvojího zdanění zisků.

Zároveň zákon o daních z příjmů osvobozuje fyzické osoby od daně z příjmu z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5

let.[2]

Zneužívající holdingová struktura může tedy vzniknout například tak, že si společníci (kteří vlastnili podíl déle než 5 let) společnosti A založí novou společnost B, na kterou následně za úplatu převedou své obchodní podíly společnosti A. Společníkům tak vznikne pohledávka za nově vzniklou společností B (nyní mateřskou společností). Tato mateřská společnost poté tyto pohledávky uhradí společníkům ze zisku společnosti A (nyní dceřiné společnosti), a jelikož jde o pouhé plnění dluhu, vyhnou se tak společníci srážkové dani z příjmu. Finanční úřad si ale na takové holdingy vždy „došlápne“ a podpořen judikaturou nejvyšších soudů úspěšně doměřuje daně všude, kde se domnívá, že daňová výhoda byla prvotním záměrem. Nicméně, v nedávném přelomovém a obsáhlém rozsudku se NSS poprvé postavil na stranu holdingu (společnost FPPV s.r.o.).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu

V rozsudku ze dne 23. července 2024 se Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy se společnost FPPV s.r.o. (FPPV) stala dceřinou společností nově založené společnosti KEB-EGE Holding s.r.o. (Holding) načež vzápětí došlo k rozhodnutí o výplatě podílu na zisku z FPPV jedinému společníkovi, tj. Holdingu, který z této výplaty uhradil část ceny za prodej obchodních podílů bývalým společníkům FPPV. Zbylá část kupní ceny byla zaplacena prostředky získanými z investičního úvěru.

Na základě tohoto „manévru“ příslušný finanční úřad vydal platební výměr, který stanovil FPPV k přímé úhradě daně ve výši necelých 900 tisíc Kč. Tento postup úřad založil mimo jiné na tom, že založení Holdingu nemá žádné objektivní vysvětlení, jestliže nevykonává žádnou hospodářskou činnost. Po neúspěšném odvolání vůči platebnímu výměru podala společnost FPPV žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, kterou soud zamítl.

V odvolání společnost FPPV argumentovala pro racionalitu založení Holdingu mimo jiné z důvodů, že chtěla začlenit společnosti FPPV a KEB-EGE, spol. s.r.o. (KEB-EGE) pod jednu vlastnickou strukturu. Dále bylo cílem vytvořit prostor pro nové akvizice, umožnit jednomu společníkovi vystoupit ze společnosti, a naopak jiné osobě do společnosti vstoupit a uspořádat obchodní podíly v obou společnostech. Krajský soud se nicméně ztotožnil s argumenty finančního úřadu a dospěl k závěru, že založení Holdingu postrádá ekonomické opodstatnění, neboť Holding žádným způsobem neřídí dceřiné společnosti (FPPV a KEB-EGE), nehradí za ně závazky, nedochází k vzájemné kooperaci, tvrzené akviziční činnosti byly účelové apod. Jinými slovy, že všechny žalobkyní (FPPV) tvrzené skutečnosti nebyly dostatečné významné, ekonomicky racionální, nebo dokonce byly uměle vykonstruované, a že tedy šlo podle krajského soudu o účelové založení holdingu k získání daňového zvýhodnění.

Společnost FPPV podala kasační stížnost k NSS, který jí vyhověl, zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního úřadu. Ve svém osmatřiceti stránkovém rozsudku se NSS kromě meritu věci zároveň důkladně zabýval obecným daňovým východiskům, institutu zneužití práva, judikatuře Soudního dvora Evropské unie a holdingové struktuře.

V lince zneužití práva v daňovém právu zopakoval zavedený dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva spočívající v hodnocení objektivního a subjektivního prvku zneužití. Objektivní podmínka vyžaduje, aby transakce, ačkoli formálně odpovídala právním předpisům, ve skutečnosti odporovala jejich smyslu a účelu. Subjektivní podmínka se pak soustředí na záměr daňového subjektu, kdy hlavním účelem transakce musí být dosažení daňového zvýhodnění, aniž by byla přítomna skutečná obchodní nebo ekonomická podstata.

Dále NSS shrnul obecná východiska holdingu a popsal jeho strukturu. Zejména pak definoval holding z hlediska právního, ekonomického a daňového. Z pohledu daňového souhlasil s krajským soudem a

finančním úřadem, že hlavním účelem struktury nesmí být daňové zvýhodnění. Co je ale důležité a na co NSS ve svém rozsudku vícekrát upozornil je to, že mateřská společnost v holdingové struktuře může mít pouze zastřešující funkci, aniž by vykonávala jakoukoliv činnost (tzv. *„pure holding“* neboli *„čistý holding“*). Činnost holdingu může zároveň být rozvíjena i postupně, a skutečnost, že po svém založení ihned neprovádí aktivity, nepředstavuje zneužití práva. Požadavek na okamžitý výkon činnosti totiž neodpovídá reálným ekonomickým a podnikatelským podmínkám. Zároveň nelze vyloučit, že charakter holdingu se může v průběhu času měnit podle preference společníků, jelikož je logické, že preference v podnikání se mění na základě různých proměnlivých faktorů.

Vzhledem k tomu, že pojem holdingu není v českým právním řádu zakotven, tak NSS uvedl, že *„nelze ani lpět na přesných kategoriích toho, co mateřská společnost v holdingové struktuře smí a nesmí*.“ NSS vytknul finančnímu úřadu skutečnost, že zakládal své skutkové a právní závěry na kategorizaci činnosti holdingu, jež může být problematická, ale měl by se spíše zaměřit na to, co zákon u konkrétní korporátní struktury zakazuje.

V samotné věci NSS souhlasil s finančním úřadem, že objektivní podmínka pro zjištění zneužití práva byla splněna, když společníci využili transakce k získání finančních prostředků z holdingové struktury bez nutnosti odvést daň. K tomu došlo tak, že kupní cena za prodej obchodního podílu (osvobozeného od daně díky splnění časového testu) byla částečně uhrazena z prostředků získaných z výplaty podílu na zisku. Nicméně, samotné splnění objektivního kritéria nestačí – musí být také prokázána existence subjektivního prvku. NSS konstatoval, že daňový subjekt dostatečně vysvětlil legitimní a ekonomický smysl založení holdingu, který nebyl pouze daňovým úmyslem. Daňové orgány však podle něj neprokázaly, že by akviziční činnost holdingu postrádala ekonomický základ, a tyto chybné závěry přijal i Krajský soud v Českých Budějovicích. NSS potvrdil, že holdingová struktura slouží k rozdělení majetkového a podnikatelského rizika mezi několik korporací v rámci struktury, čímž diverzifikuje rizika, usnadňuje administrativu a centralizuje rozhodovací procesy.

Soud také připomněl, že daňový subjekt má právo zvolit si daňově nejvýhodnější variantu, pokud tím nesleduje výlučně nelegitimní daňové zvýhodnění. Tvrdí-li holding více důvodů (účelů) založení holdingu, je namístě, aby daňový orgán dostatečně zjistil skutkový stav a dokázal, že všechny tyto účely v souhrnu nejsou hlavní či dostatečně významné, aby převážily účel daňový. NSS uzavřel, že správce daně kladl přehnaný důraz pouze na daňový účel transakce, zatímco ostatní doložené důvody ignoroval nebo je považoval za nevýznamné, aniž by dostatečně prokázal zneužití práva. Jak uvedl NSS: *„[k]aždou věc je tedy třeba posoudit přísně individuálně a komplexně, neboť hodnocení, zda se daňový subjekt choval dovoleným způsobem, bude často záviste na detailech konkrétních transakcí a souvisejících okolností.“*

Závěr

Rozsudek NSS představuje důležitý milník v otázkách zneužití práva v rámci daňového práva, a to zejména v kontextu holdingových struktur.

Klíčovým poselstvím je, že daňové orgány musí pečlivě zohledňovat zejména subjektivní stránku transakcí, aby prokázaly zneužití práva. V návaznosti na tento rozsudek je tedy klíčové, aby každá nová holdingová struktura nebo akvizice, která nese s sebou zároveň i určité daňové výhody, měla jasně prokazatelný ekonomický a obchodní účel. Nejde jen o splnění formálních požadavků, ale i o to, aby transakce nebyla zaměřena výhradně na získání daňových výhod. Je důležité pečlivě dokumentovat veškeré kroky a zajistit, že holding slouží skutečným podnikatelským cílům, jako je diverzifikace rizik nebo příprava na akvizice.

Využití holdingových struktur může být tedy silnou daňovou optimalizaci, pokud je postaveno na skutečných obchodních základech a nikoli pouze na záměru snížit daňovou povinnost.

Mgr. Václav Mánek

Sebastian Toplak

DUNOVSKÁ & PARTNERS s.r.o.,
advokátní kancelář

Palác Archa
Na Poříčí 24
110 00 Praha 1

Tel.: +420 221 774 000
e-mail: office@dunovska.cz

---

[1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 23. červenec 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78

[2] §4 odst. 1 písm. q) a §19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Pluralita vedoucích odštěpného závodu
- „Těžko na cvičišti, lehko na bojišti“, aneb proč je kvalitní prodejní dokumentace klíčová (nejen) v automotive segmentu
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Výpis z německého živnostenského rejstříku – kdy ho můžete potřebovat a kde a jak jej získat
- Aktuality ze světa nekalé soutěže
- Podíly pro zaměstnance v obchodních společnostech
- Evidence skutečných majitelů se uzavírá veřejnosti
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Byznys a paragrafy, díl 24.: Digitalizace korporátního práva: EU cílí na snížení administrativy při přeshraničním podnikání
- Oceňování ochranných známek