28. 6. 2024

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

Zneužití práva a vývoj judikatury v poslední době

Uvažujete o vytvoření rodinného holdingu či o restrukturalizaci vašich společností? Je to jistě strategický krok, který může přinést řadu výhod. Avšak je důležité postupovat opatrně. Nezřídka se totiž stává, že i dobře zamýšlené transakce mohou narazit na právní omezení, konkrétně v oblasti daňového práva. V praxi se setkáváme s případy, kdy se i zcela legitimní plány mohou dostat do blízkosti hranic toho, co je považováno za zneužití práva.

Protože se v Talers specializujeme na prodeje a nákupy společností, stejně jako na strukturování rodinného a firemního majetku, víme, jak zásadní je mít jistotu, že veškeré kroky jsou v souladu se zákonem a aktuální judikaturou. Náš konzervativní přístup klade důraz na transparentnost a dodržování právních předpisů, což v praxi znamená, že neustále sledujeme vývoj v oblasti daňového práva.

V tomto článku se zaměříme na to, co znamená zneužití daňového práva, jaké jsou jeho typické příklady a jak se mu vyhnout. Ukážeme si také, proč je důležité vnímat i nejmenší náznaky rizika a proč sledovat vývoj soudních rozhodnutí v této oblasti. Věříme, že díky těmto informacím budete mít jasnější představu o tom, jak bezpečně a efektivně postupovat při plánování transakcí.

Zneužití daňového práva může zahrnovat různé praktiky, které mají za cíl minimalizovat nebo úplně eliminovat daňové povinnosti subjektu nebo jednotlivce, aniž by porušovaly přímo platné zákony. Tento jev může být vnímán negativně, protože by měly být dodržovány zásady „férovosti“ a spravedlnosti v daňovém systému. V poslední době se finanční správa na tento institut zaměřuje čím dál více, čímž přibývají i související rozsudky. Toto téma v Talers je nám velice blízké. Specializujeme se na prodeje a nákupy společností a strukturování rodinného a firemního majetku.

Za klíčové oblasti, jejichž podstatou může být zneužití práva, považujeme zejména:

- transferové ceny a komplexní struktury – společnosti mohou uměle manipulovat s hodnotou zboží nebo služeb přenášených mezi různými částmi skupiny, což může vést k umělému snížení zisků, a tedy i daňových povinností;
- daňová optimalizace a agresivní plánování – společnosti mohou využívat komplexních daňových plánů, které využívají mezery v zákoně ke snížení daňových povinností. Toto agresivní plánování často vyžaduje důkladné porozumění daňovým pravidlům a může zahrnovat různé konstrukce, které mají za cíl snížit daňové zatížení;
- nejistota v daňových pravidlech – i nejednoznačnost a nejasnosti v daňové legislativě mohou sloužit jako prostor pro zneužívání. Společnost nebo jednotlivec může využívat nejasně definované termíny nebo nedostatečně upřesněné formulace k interpretaci pravidel ve svůj prospěch;
- daňové ráje – společnosti nebo jednotlivci mohou umísťovat svá finanční aktiva do jurisdikcí s nízkou nebo žádnou daňovou sazbou, což může vést k daňovým únikům;
- využívání daňových úlev – někdy jsou daňové úlevy navrženy za účelem podpory určitých odvětví nebo aktivit. Zneužití může spočívat v neoprávněném využívání těchto úlev bez splnění podmínek.

V českém právu jsme se s pojmem zneužití daňového práva setkali již v roce 2005 díky rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 107/2004, zásadnější přelom však nastal v roce 2019, kdy bylo ustanovení ohledně zneužití práva zakotveno přímo do daňového řádu, a to v § 8 odst. 4. Uvedené ustanovení obsahuje pouze jedinou větu, která však může mít zásadní dopady do daňového řízení a která zní: *„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu*". Ambicí daného ustanovení bylo ukotvit tuto zásadu tak obecně, aby byla použitelná pro všechny daně. Na dřívějších principech vyslovených správními soudy a ústavním soudem se však nic nemění.

V právním kontextu, včetně oblasti daňového práva, se rozlišuje mezi objektivními a subjektivními podmínkami pro naplnění zneužití práva.

Objektivní podmínky se týkají vnější formy a struktury transakcí nebo jednání (např. neobvyklá a komplexní struktura transakce, která nekoresponduje s obvyklými podnikatelskými praktikami) a zkoumání ekonomické podstaty a skutečného účelu transakce nebo jednání (např. transakce s minimálním ekonomickým významem nebo zjevně vytvořené pouze za účelem dosažení daňových výhod).

Subjektivní podmínky jsou pak úmyslem daňového subjektu dosáhnout daňových výhod obcházením daňových pravidel (např. vědomé provedení transakce za účelem vyhnutí se daňovým povinnostem). Subjektivní podmínky mohou také zahrnovat situace, kdy skutečný záměr subjektu nesouhlasí s vyjádřeným záměrem (např. skrývání skutečného účelu transakce nebo jednání za zdánlivě legitimním záměrem) a zkoumání, zda daňový subjekt vědomě vytvořil umělou strukturu s cílem dosáhnout daňových výhod (např. vytvoření komplexní a neobvyklé struktury, která nemá oporu v reálném ekonomickém nebo obchodním účelu).

Zneužití práva často zahrnuje kombinaci objektivních a subjektivních prvků. Soudy mohou posuzovat konkrétní okolnosti každého případu a rozhodovat na základě kombinace těchto podmínek.

Na zmíněný § 8 odst. 4 daňového řádu navazuje § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, který říká, že *„…*

správce daně prokazuje…skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu." Správce daně je tedy ten, který jako první prokazuje, že došlo k zneužití práva, nicméně bude to vždy daňový subjekt, který bude muset nařčení ze zneužití práva vyvrátit a prokázat, že převažující důvody transakce byly jiné než pouze získání daňového zvýhodnění.

Jak ukazuje relevantní judikatura, je často obtížné stanovit jasnou hranici mezi běžnou obchodní transakcí a agresivním daňovým plánováním. Rozhodování mezi tím, co je ještě přijatelné a co již překračuje hranice zákona, může být komplexní a vyžaduje pečlivou analýzu konkrétních okolností každého případu.

V klíčovém mezinárodním rozsudku Evropského soudního dvora C-255/02 (Halifax) soud vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je "*nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními … bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními*", "*krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění; … zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům*". Podle soudu pak "*vnitrostátnímu soudu*

přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil … zda jsou v původním řízení naplněny znaky zakládající takové zneužití".

Ústavní soud ČR dne 31. 10. 2007 pod čj. III. ÚS 374/06 pak definoval zneužití práva jako chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného; specifickým případem zneužití je šikanózní chování (šikanózní výkon práva), které spočívá v tom, že někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu.

Zneužití práva viděl Nejvyšší správní soud v případu č. j.: 6 Afs 376/2018, (ZexeZ) ve kterém společnost odštěpila podstatnou část svého jmění do nově vzniklé společnosti. Jednalo se o peněžní prostředky ve výši řádově stovek milionů korun. Akcionáři nově vzniklé společnosti převedli své akcie na další společnost. Tím došlo ke změně vlastníků 100 % akcií z fyzických osob na právnickou osobu, která ke dni převodu neměla finanční prostředky ani jiné zdroje na nákup předmětných akcií. Úhrada kupní ceny byla realizována až z vyplacených dividend, které byly dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně.

Soud celý sled transakcí posoudil z ekonomického hlediska a zhodnotil jako nelogickou skutečnost, že akcionáři přistoupili na prodej akcií za nižší cenu, než byla hodnota odštěpených finančních prostředků. Navíc se všechny jednotlivé transakce uskutečnily téhož dne bez jakéhokoli časového odstupu a rovněž bez toho, aby mateřská společnost měla na nákup akcií finanční prostředky.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu. Daňovým subjektům nemá být bráněno minimalizovat své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí), je získání nelegitimní daňové výhody.

Aktuální vývoj

Správce daně má tendence posuzovat transakce čím dál přísnější optikou, což je patrné zejména z novějšího rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j.: 63 Af 5/2022. V tomto případě správce daně přistoupil k doměření daně z důvodu konstatování zneužití práva, ke kterému mělo dojít účelovým založením holdingové společnosti, do které byly v roce prodány podíly společníků – fyzických osob na dvou společnostech. Kupní cena za uvedené podíly měla být uhrazena na základě rozhodnutí holdingové společnosti o výplatě podílu na zisku ze svých nově nabytých dceřiných společností. Příjmy z podílu na zisku vyplacené dceřinou společností jsou dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně. Takto získané finanční prostředky pak holdingová společnost vyplatila společníkům jako splátku obchodního podílu.

Uvedeným jednáním bylo dle daňových orgánů primárně docíleno získání daňové výhody v podobě osvobození příjmů z podílu na zisku holdingové společnosti v dceřiných společnostech a sekundárně osvobození příjmů bývalých společníků od daně z úplatného převodu podílu ve společnosti, které měly původ právě v uvedeném podílu na zisku.

I přes poměrně bohatou argumentaci a prokazování daňového subjektu správce daně konstatoval, že po posouzení všech organizačních, hospodářských a právních okolností se jedná o uměle navozený stav, jehož účelem je získání daňového zvýhodnění. I pokud by jednotlivé okolnosti případu neměly nestandardní povahu, ve své celistvosti vytváří podmínky pro daňové zvýhodnění. Krajský soud s těmito závěry souhlasil. Správce daně se v tomto rozsudku opíral zejména o neekonomickou povahu celé transakce a také o to, že holdingová společnost nevytváří žádnou ekonomickou činnost.

Správce daně a následně i krajský soud zde otevřely otázku zneužití práva při přenesení daňové povinnosti ve styku mateřská a dceřiná společnost, což vnáší do strukturování firemního majetku

lehké „mrazení v zádech“. Samozřejmě zde nejspíš bude mít také velký vliv na rozhodnutí nejvyššího soudu sekundární vyplacení finančních prostředků společníkům z titulu prodeje obchodního podílu. Na tento rozsudek byla podána kasační stížnost a bude velice zajímavé, jak se s tímto případem vypořádá Nejvyšší správní soud.

Ne vždy však musí být, i přes snahu správce daně, podobné transakce považovány za zneužití práva. Ve prospěch daňového subjektu byl vydán rozsudek Krajského soudu v Praze, č. j.: 55 Af 4/2020. V daném rozsudku byla klíčovým tématem daňová uznatelnost úroků z bankovního úvěru, kterým byla financována akvizice české provozní společnosti zahraničními společnostmi ve skupině s následnou fúzí do nově založené společnosti (v České republice). Správce daně rozporoval daňovou uznatelnost prostřednictvím argumentace, že transakce související s přenesením dluhu se jeví jako účelové a bez ekonomického opodstatnění a byly provedeny tak, aby jejich výsledkem bylo získáno nelegitimní daňové zvýhodnění. Uvádí, že nákup podílu a tím i vznik dluhu vůči bance nemá racionálně ekonomické opodstatnění, jelikož k předmětné fúzi mohlo dojít i bez nákupu podílu a vzniku zadlužení.

Dále uvádí, že akvizice a změna vlastnické struktury nastala na nejvyšší úrovni majetkové struktury, a to před transakcemi realizovanými v rámci skupiny, které skupině nepřinesly žádné nové aktivum. Rovněž zpochybňoval rozhodnutí zahraničních společností prodat své podíly v české provozní společnosti v řádech stovek milionů korun společnosti, která nevykonávala žádnou podnikatelskou činnost a nedisponovala žádným majetkem ani finančními prostředky, což by v případě nespojených osob nebylo možné.

Proti vyjádření správce daně se daňový subjekt ohradil. Stěžejní argumentací bylo, že hlavním důvodem čerpání úvěru, nákupu majetkového podílu a následné fúze sloučením byl požadavek konsorcia bank, které poskytly financování restrukturalizace celé skupiny. Převedení dluhu na společnost bylo klíčovým požadavkem konsorcia bank. Pokud by tato podmínka nebyla splněna, konsorcium by neumožnilo transakci financovat, což společnost prokázala prohlášením samotných financujících bank.

Argument správce daně, že mohlo v rámci celé transakce dojít k přímé fúzi bez prodeje podílů nově založené společnosti daňový subjekt nezpochybňuje, nicméně uvádí, že takový typ financování by nevedl ke změně financování společnosti na financování převážně cizím kapitálem, což mělo být cílem transakce. I pokud by byl zvolen alternativní způsob dosažení požadovaného záměru (tj. přímá fúze s poskytnutím úvěru třetí stranou na výplatu podílu na zisku), vedl by ve finále k totožnému výsledku a rovněž daňové dopady by byly stejné.

Krajský soud potvrdil, že správce daně nepohlíží na celou transakci ze širšího pohledu. Má za logické, že banka má své důvody, proč úvěr stlačit do provozní společnosti, která disponuje zdroji na průběžnou úhradu úvěru a úroků.

Jak dokazuje praxe, takové požadavky bank jsou obvyklé i v rámci financování v ryze českém prostředí. Banky podmiňují poskytnutí úvěru fúzí holdingové společnosti držící podíly na provozní společnosti se samotnou provozní společností, jelikož je pro banku akceptovatelnější, když je úvěrem po dokončení všech kroků transakce zatížena provozní společnost, která generuje aktivní příjmy z obchodní činnosti a drží majetek, jelikož u ní existuje vyšší předpoklad úhrady jistiny a úroků a rovněž snadnějšího vymáhání. Případ, kterým se krajský soud zabýval není tedy v transakčním plánování ojedinělý.

Za zmínku také stojí rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Af 24/2020, kde investiční společnost založila holdingovou společnost pro vstup nových investorů s následnou koupí výrobních společností. Záměr se zde nakonec neuskutečnil, společnost rozhodla o snížení základního kapitálu a rozdíl

v ceně akcií postupně v následujících letech vyplatila svým akcionářům. Jako zdroj peněz pro tuto výplatu použila dividendy od dceřiné společnosti. Správce daně viděl zneužití práva v neodvedení srážkové daně. Soud se v bodu 73 daného rozhodnutí vyjádřil k důkazní situaci případu *„Připomeňme znovu, že to byly orgány daňové správy, kdo měl v této věci unést důkazní břemeno. Finanční úřad a žalovaný tedy měli prokázat, že žalobce zneužil právo, konkrétně že jediným smyslem jeho založení a následného snížení základního kapitálu bylo získat daňovou výhodu. Množství objektivních důkazů, o které se žalovaný opírá, je ale velmi malé. Sám takřka žádné důkazy neobstaral, z valné většiny pouze odlišným způsobem interpretuje důkazy, které předložil sám žalobce. Při tom se dopustil celé řady zkreslení.“*

Krajský soud zde poukázal na zcela zásadní věc z pohledu procesní obrany daňového subjektu u zneužití práva, a to, že důkazní břemeno nese správce daně, který musí zneužití práva prokázat, a ne se jen snažit důkazy, které předkládá daňový subjekt, interpretovat po svém.

Soud zde nakonec vyhověl žalobě daňovému subjektu a zrušil rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství. Na tento rozsudek nebyla podána kasační stížnost.

Ve vývoji judikatury lze spatřit určitý posun ve vnímání zneužití daňového práva a v posuzování, zda právo zneužito bylo či nikoli. Je patrné, že je čím dál více zkoumána nejen formální, ale rovněž i hlubší ekonomická podstata transakcí. Je také patrné, že rozsudku na úrovni krajských soudů přibývá, a že se finanční správa naučila tento institut využívat v daňových kontrolách.

Je tedy vždy nezbytné, aby byl daňový subjekt schopen popsat a prokázat ekonomickou podstatu transakce a její důvody. Významné také je, zda se zamýšlené ekonomické cíle transakce v době daňové kontroly již reálně promítly do postavení společností ve skupině.

Závěrem lze říci, že otázky zneužití daňového práva jsou natolik zásadní, že jejich opomíjení může mít dalekosáhlé důsledky. Ať už plánujete vytvoření holdingové struktury, prodej nebo nákup společnosti, či jiné majetkové transakce, důkladné posouzení všech aspektů je nezbytné. V Talers dbáme na to, abychom každou operaci plánovali s maximální pečlivostí a s ohledem na vývoj judikatury a právní předpisy.

Jedním z klíčových principů, který nás vede, je, že kdo je připraven, není překvapen. Tento přístup nám umožňuje předvídat potenciální rizika a nalézt řešení, která jsou v souladu s platnými pravidly, a zároveň dosahovat strategických cílů našich klientů. Vždy zvažujeme širší kontext a zajišťujeme, aby naše doporučení byla konzervativní, avšak efektivní.

Pokud tedy plánujete jakoukoli transakci nebo restrukturalizaci, doporučujeme konzultovat vaše kroky s odborníky, kteří mají zkušenosti v této oblasti a kteří dokáží posoudit nejen přímé právní důsledky, ale také širší dopady na vaše podnikání. Pečlivé plánování a preventivní přístup vám pomohou vyhnout se případným problémům a zajistit hladký průběh vašich podnikatelských aktivit.

Tomáš Zbořil,
partner

Lenka Rigo,
daňový poradce

Talers
TRUST • ASSETS • LEGACY

Talers advokátní kancelář, s.r.o.

U Prašné brány 1079/3
110 00 Praha 1

Tel.: +420 210 110 850
e-mail: info@talers.cz

---

[1] § 212 odst. 1 ZOK

[2] § 202, § 203 či § 205 ZOK

[3] § 204 odst. 1 ZOK

[4] § 206 ZOK

[5] § 212 odst. 3 ZOK

[6] § 36 odst. 1 ZOK

[7] LÁLA, Daniel. 10.2.3 Argumenty povahou práva na vypořádací podíl, právo na vypořádací podíl jako právo, které netvoří jádro podílu a závěr. In: LÁLA, Daniel. Druhy podílů v kapitálových společnostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 172.)

[8] § 213 a § 214 ZOK

[9] (JANOŠEK, Vladimír. Vyloučení (většinového) společníka ze společnosti s ručením omezeným rozhodnutím valné hromady. Obchodněprávní revue, 2015, č. 5, s. 134-142)

[10] (HAVEL, Bohumil. § 213 [Prodej uvolněného podílu a předkupní právo společníků]. In: ŠTENGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil, CILEČEK, Filip, KUHN, Petr, ŠUK, Petr. Zákon o obchodních korporacích. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 549, marg. č. 4.)

[11] § 135 ZOK

[12] (KUHN, Petr. § 36 [Vypořádací podíl]. In: ŠTENGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil, CILEČEK, Filip, KUHN, Petr, ŠUK, Petr. Zákon o obchodních korporacích. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 104, marg. č. 4.)

[13] https://www.nkcr.cz/casopis-ad-notam/detail/39_748-kogentnost-a-dispozitivita-korporatniho-prava-hledani-hranic

[14] § 171 ods.t 2 ZOK

[15] § 213 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

[16] § 215 odst. 1 ZOK

[17] § 40 odst. 1 ZOK

[18] § 171 ods.t 2 ZOK

[19] § 149 ZOK

[20] § 213 odst. 2 ZOK

[21] § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů

[22] § 10 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů

[23] § 10 odst. 6 zákona o daních z příjmů

[24] § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů

[25] § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

[26] Rozhodnutí NSS 10 Afs 78/2016-38

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

Další články:

- Postoupení pohledávky na výživné jako novinka právní úpravy účinné od 1. 1. 2026
- Jak zahájit provoz mezinárodní letecké linky do České republiky (EU): právní požadavky pro aerolinky ze třetích zemí
- Mimořádné vydržení a vývoj judikatury Nejvyššího soudu
- Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu
- Odštěpný závod zahraniční společnosti optikou NIS2: Jak správně určit velikost podniku?
- Zápis ochranné známky bez komplikací. Klíčem k úspěchu je kvalitní předběžná rešerše
- Zneužití práva na přístup podle GDPR
- Byznys a paragrafy, díl 31. - létající pořizovatel ve světle nového stavebního zákona
- Právní povaha sítě elektronických komunikací – režim náhrady škody
- Náhrada ušlého nájemného při předčasném ukončení nájemní smlouvy na nebytové prostory
- Jak fungují plánovací smlouvy v reálných situacích (2. díl)