

VYBRANÉ DAŇOVÉ OTÁZKY PŘEVODU VLASTNICTVÍ RODINNÝCH PODNIKŮ

1 ÚVOD – VYMEZENÍ

Při rozhodování vlastníků o předání řídicích (kontrolních) pravomocí nástupci jako i při převodu vlastnických podílů je nutné zvažovat související otázky, včetně těch daňových¹. Dále uvedený text se zabývá řešením daňových otázek souvisejících s nástupnictvím pro vybrané typy transakcí. Jmenovitě se jedná o dopady v oblasti daně z příjmů pro situace, kdy dochází k nástupnictví u subjektů (osob) *inter vivos*², a to:

- a) formou převodu podílu (vlastnictví)³ ve společnosti s ručením omezeným (dále jen s. r. o.)⁴;
- b) bez existence mezinárodního prvku v realizovaných transakcích⁵;
- c) bez uvažování variability a plurality podílů, které současná soukromoprávní úprava umožňuje.

Obsahem následujícího textu je slovní popis pravidel a podmínek vázoucích k úplatnému převodu (viz kap. 2) a převodu bezúplatného (tj. darování; viz kap. 3). V souvisejících tabulkách (viz Tabulka 4.1 a Tabulka 4.2), které jsou uvedeny za textovou částí, jsou obsaženy souhrny potenciálních možností spolu s uvedením zobecněných pravidel a odkazy na příslušnou právní úpravu. Tyto sumarizující tabulky nezahrnují varianty, které jsou sice právně možné, ale z pohledu daňových dopadů zjevně iracionální⁶.

Text je zpracován, není-li uvedeno nebo nevyplývá-li z textu jinak, podle právního stavu platného a účinného k 01. 01. 2022.

2 ÚPLATNÝ PŘEVOD

Příjem z úplatného převodu podílu je předmětem daně z příjmů (a to jak na straně převodce právnické osoby⁷, tak i převodce osoby fyzické). To však samo o sobě neznamená, že jde automaticky o příjem zdanitelný – tj. příjem fakticky podrobený dani. Příjem z prodeje (úplatného převodu) je při splnění zákonem stanovených podmínek osvobozen.

¹ Detailněji viz kniha Režňáková, M. a kol. *Určování hodnoty rodinných podniků v procesu nástupnictví*. VUTIUM, kde je uvedeno širší spektrum možností včetně vymezení relevantních soukromoprávních aspektů (např. těch souvisejících s pravidly obsaženými ve společenské smlouvě).

² Z lat. „mezi živými“. Situace *mortis causa*, tedy nástupnictví v důsledky úmrtí daný materiál nepokrývá. Obecně lze však doporučit, aby bylo uspořádání vztahů a nástupnictví řešeno již za života zakladatele, event. osoby převádějící rodinný podnik na další generaci.

³ Jde o způsoby převodu podílu (vlastnictví) na základě oboustranně konsensuálního projevu vůle. V materiálu je uvažován jak převod úplatný, tak i bezúplatný.

⁴ Odhlédneme-li od realizace rodinného podnikání formou živnosti, která není právně způsobilá být předmětem převodu, je zřejmě tou nejčastější právní formou společnost s ručením omezeným (dále v textu jen s. r. o.). Z tohoto důvodu je cíleno na tuto právní formu.

⁵ Tj. žádný z participujících subjektů (osob) není nerezidentem České republiky.

⁶ Jde např. o situace bezúplatného plnění (daru), kdy na straně dárce jde o výdaj (náklad) nedaňový a na straně obdarovaného jde o příjem podrobený dani.

⁷ Odprodej podílu může realizovat i právnická osoba.

2.1 ÚPLATNÝ PŘEVOD PODÍLU V S. R. O. (PRODÁVAJÍCÍ PODÍLU JE FYZICKOU OSOBOU)

2.1.1 PŘÍJEM OSVOBOZENÝ

Podmínky pro osvobození z příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru) zakotvuje zákon o daních z příjmů následovně⁸:

- **pro dosažení benefitu v podobě osvobození příjmu je zapotřebí, aby doba mezi nabytím a úplatným převodem podílu činila minimálně 5 let;**
 - lhůta se přitom **zkracuje za určitých zákonem daných podmínek o dobu, kdy trvala držba u jiných subjektů** (např. u podílu nabytého děděním od zůstavitele v řadě přímé nebo manželem), či se do lhůty započítává i doba před přeměnou obchodní korporace, pokud byl poplatník členem této obchodní korporace⁹.
- **osvobození se nevztahuje mj. na:**
 - příjem z úplatného převodu podílu, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka¹⁰, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti;
 - příjmy z plateb (záloh) na předmětný podíl, přičemž k vlastnímu převodu obchodního podílu by došlo až po uplynutí stanovené lhůty;
 - příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena při nesplnění časového testu.

Podíl na s. r. o. může být představován i cenným papírem – jmenovitě kmenovým listem¹¹. Pak jsou podmínky pro osvobození definovány v ustanoveních zákona o daních z příjmů, které zakotvují podmínky pro osvobození při prodeji cenných papírů¹². Lhůta pro osvobození a další podmínky jsou v zásadě analogické (viz text shora). V případě kmenového listu se obecná lhůta stanovená pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů prodlužuje na dobu 5 let.

Ohlašovací povinnost – hlášení osvobozeného příjmu

Pokud osvobozený příjem přesahuje částku Kč 5.000.000,--, pak se k němu pojí ohlašovací povinnost¹³. Tu je zapotřebí splnit do konce lhůty pro podání daňového priznání za zdaňovací období, ve kterém poplatník příjem obdržel¹⁴. Nesplnění této povinnosti je zatíženo velkými sankcemi¹⁵.

⁸ Viz § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů.

⁹ Blíže viz předmětné ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů.

¹⁰ Daná podmínka se tedy nebude vztahovat na situaci, kdy byl podíl pořízen podnikatelem, který uplatňuje tzv. paušální výdaje (viz § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů), u kterého fakticky neexistuje obchodní majetek (blíže viz § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů).

¹¹ Blíže viz § 128 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o korporacích)).

¹² Blíže viz § 4 odst. 1 písm. w) a x) zákona o daních z příjmů.

¹³ Viz § 38v a násl. zákona o daních z příjmů.

¹⁴ Viz § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů.

¹⁵ V závislosti na situaci 0,1 %, 10 % či 15 % z částky dosaženého osvobozeného příjmu. Blíže viz § 38w zákona o daních z příjmů.

2.1.2 PŘÍJEM NEOSVOBOZENÝ (ZDANITELNÝ)

V případě, že příjem z prodeje nesplňuje podmínky pro osvobození, pak se jedná o příjem spadající do:

- a) dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy ze samostatné činnosti), pokud byl podíl nakoupen z obchodního majetku, nebo
- b) dílčího základu dle § 10 zákona o daních z příjmů (ostatní příjmy), pokud se jedná o podíl, který nebyl pořízen z obchodního majetku.

Ad a)

Tato varianta je nevýhodná, neboť daný příjem je součástí dílčího základu daně, na který dopadají povinnosti spojené s platbami sociálního a zdravotního pojištění. Kromě toho z dané transakce nemůže vzniknout daňová ztráta: oproti dosaženému příjmu lze uplatnit související výdaje, ale pouze do výše příjmů z tohoto prodeje¹⁶.

Ad b)

Pro situaci, kdy se jedná o příjem spadající do dílčího základu dle § 10 zákona o daních z příjmů, pak platí, že oproti dosaženému příjmu lze uplatnit související daňové výdaje¹⁷, přičemž k výdajům přesahujícím příjmy se u jednotlivých druhů příjmů nepřihlíží. V rámci § 10 zákona o daních z příjmů tedy lze kompenzovat ziskové a ztrátové prodeje podílů (jde o jeden druh příjmů). Nicméně zároveň platí, že k případné výsledné ztrátě se při stanovení dílčího základu daně nepřihlíží.

2.2 ÚPLATNÝ PŘEVOD PODÍLU V S. R. O. (PRODÁVAJÍCÍ JE PRÁVNICKÁ OSOBA, KTERÁ VLASTNÍ PODÍL)

I v rámci rodinného podnikání jsou využívány holdingové struktury za účelem využití benefitů, které přinášejí – ať již těch daňových¹⁸, tak i jiných¹⁹.

¹⁶ Ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů ustanovuje, že daňovým výdajem je [text zvýrazněn autorem]: „nabývací cena akcie nebo kmenového listu, které nejsou podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňovány reálnou hodnotou, a nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, **a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie, tohoto kmenového listu nebo tohoto podílu**; toto omezení se nepoužije u cenného papíru, který není podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňován reálnou hodnotou pouze z toho důvodu, že poplatník daně z příjmů právnických osob je mikro účetní jednotkou podle právních předpisů upravujících účetnictví, nebo daňovým nerezidentem, který je povinen podle právního řádu státu, podle kterého je založen nebo zřízen, vést účetnictví, a příjem z prodeje cenného papíru není přičitatelný jeho stále provozovně na území České republiky,“

¹⁷ Blíže viz § 10 odst. 4, 5 a 6 zákona o daních z příjmů. Převod kmenového listu: viz § 10 odst. 1 písm. b) bod 2. ve spojení s § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů; převod podílu v s. r. o.: viz § 10 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 10 odst. 4 a 6 zákona o daních z příjmů.

¹⁸ Např. dosažení stavu, kdy podíly na zisky vyplacené mezi subjekty jsou osvobozeny od daně z příjmů (k danému viz § 19 odst. 1 písm. zi) a ze) zákona o daních z příjmů); v případě existence subjektů v zahraničí lze využívat výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

¹⁹ Uspořádání holdingu, který bude reflektovat záměry vlastníka/vlastníků: např. ve smyslu oddělení subjektů, které se budou zabývat jednotlivými činnostmi (výroba, služby), či např. za účelem vyčlenění „klenotů“ do samostatné entity (např. společnost vlastníci nemovitosti a zabezpečující jejich správu). Vhodná holdingová struktura rovněž umožňuje převodem jednoho subjektu provést převod „celého rodinného podnikání“ realizovaného v holdingu.

2.2.1 OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z PRODEJE²⁰

Zatímco u fyzických osob sehrává klíčovou roli pro osvobození lhůta (lhůta mezi nabytím a prodejem v délce min. 5 let), **u právnických osob je délka držby podílu (min. 12 měsíců) pouze jednou z řady podmínek**, které musí být splněny. U právnických osob jsou testována následující kritéria, která jsou podmínkou pro osvobození od daně z příjmů právnických osob:

- a) státy rezidence subjektů participujících na transakci²¹;
- b) právní forma subjektů²²;
- c) délka držby podílu a velikost podílu²³;
- d) příjemce příjmu z převodu podílu je skutečným vlastníkem²⁴.

Pokud se jedná na straně příjemce o příjem osvobozený, pak je **zapotřebí na jeho straně vyloučit z daňově účinných výdaje, které se k němu váží²⁵**.

2.2.2 PŘÍJEM NEOSVOBOZENÝ (ZDANITELNÝ)²⁶

Pokud příjem nesplňuje podmínky pro osvobození, pak se jedná o zdanitelný příjem²⁷. Oproti těmto zdanitelným příjmům se staví související výdaje a to do zákonem stanovené výše²⁸.

3 BEZÚPLATNÝ PŘEVOD

Úplatný převod podílu je variantou, kterou lze očekávat zejména ve vztahu k převodům podílu na *extranea*²⁹ či na jiného společníka (bez rodinné vazby). **V případě bezúplatného převodu lze pak racionálně předpokládat, že se bude jednat o převod v rámci rodiny**. V případě bezúplatného převodu (daru) jde přitom o příjem dosahovaný na straně nabyvatele bezúplatného plnění/obdarovaného³⁰.

3.1 BEZÚPLATNÝ PŘEVOD PODÍLU V S. R. O. (POSKYTOVATEL I NABYVATEL BEZÚPLATNÉHO PLNĚNÍ (DARU) JSOU FYZICKÝMI OSOBAMI)

3.1.1 PŘÍJEM OSVOBOZENÝ

Zákon o daních z příjmů zakládá osvobození příjmu z titulu bezúplatného nabytí podílu v s. r. o. za situace, kdy mezi stranami existuje určitý vztah s tím, že částka bezúplatného plnění není určena. To znamená, že dochází k osvobození bez ohledu na výši daru (hodnotu bezúplatného plnění).

²⁰ Viz § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. zákona o daních z příjmů. Zde se hovoří o převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Obsah daných pojmů má svůj specifický obsah daný § 19 odst. 3 a souvisejících zákona o daních z příjmů.

²¹ Viz § 19 odst. 3 ve spojení s § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. zákona o daních z příjmů.

²² Viz § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů.

²³ Viz § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů.

²⁴ Viz § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

²⁵ Viz § 25 odst. 1 písm. i) a přiměřené užití § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů.

²⁶ Do této kategorie spadá prodej fyzické osobě či právnické osobě, kdy při prodeji právnické osobě nejsou splněny zákonem dané podmínky pro osvobození.

²⁷ Viz § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

²⁸ Viz § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů.

²⁹ Osoba, která není společníkem s. r. o.

³⁰ Nabytí příjmu bez protiplnění.

K osvobození dochází v případě, že jde o bezúplatný příjem plynoucí od:

- příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů;
- osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou.³¹

Ze shora uvedeného je zřejmé, že zákonodárce podmínil osvobození primárně existencí vazeb rodinných.

Ohlašovací povinnost – hlášení osvobozeného příjmu

Na obdarovaného se vztahuje povinnost ohlášení dosaženého příjmu, pokud částka přesahuje částku Kč 5.000.000,--³².

3.1.2 PŘÍJEM NEOSVOBOZENÝ (ZDANITELNÝ)

V případech *a contrario* (tj. v situacích, pro které zákon o daních z příjmů nestanoví, že jde o příjmy osvobozené) se jedná o příjmy zdanitelné – tedy příjmy, které jsou součástí základu daně z příjmů fyzické osoby, a které se promítají v daňovém přiznání poplatníka³³.

Poskytnutí bezplatného plnění (darů) ve formě darování podílu v s. r. o. fyzické osobě podnikateli do obchodního majetku je hypoteticky možné, nicméně taková varianta postrádá své opodstatnění – daný příjem by se zahrnul do dílčího základu příjmů ze samostatné činnosti a stal by se tak součástí vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění. Daná varianta se pojí i s celou řadou navazujících administrativních potíží.

Racionálnější variantou je situace, kdy by byl dar poskytnut fyzické osobě coby nepodnikateli (tj. transakce nemá vazbu k obchodnímu majetku fyzické osoby). Takový příjem pak spadá do dílčího základu ostatních příjmů³⁴. Ten není příjmem, na který dopadají platby sociálního a zdravotního pojištění, nicméně i zde by se jednalo o příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob.

Dále uvedené varianty (viz kap. 3.2) obsahují výčet dalších potenciálních možností, které jsou nicméně z hlediska svých dopadů ještě nevýhodnější. Jsou uvedeny pro úplnost a doplněny o stručné zhodnocení/zdůvodnění, pro které by k nim nemělo být náhledem daňové nevýhodnosti přistupováno.

3.2 BEZÚPLATNÝ PŘEVOD PODÍLU V S. R. O. (OSTATNÍ VARIANTY)

- **Převodce právnická osoba (s. r. o.) → nabyvatel právnická osoba (s. r. o.)**

Tato varianta nemá z pohledu daňového práva své opodstatnění. Darování (poskytnutí bezúplatného plnění) je na straně převodce nedaňovým výdajem³⁵. Na straně příjemce bezúplatného plnění se pak jedná o příjem, který není od daně osvobozen a je tak podroben dani z příjmů právnických osob³⁶.

³¹ Viz § 10 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů.

³² Viz § 38v a násl. zákona o daních z příjmů.

³³ Uvedené neplatí absolutně. Jde např. o situace, kdy je příjem dosahován osobou (poplatníkem), který je daňovým rezidentem jiného státu než ČR. Od takových situací metodický materiál abstrahuje.

³⁴ Viz § 10 zákona o daních z příjmů.

³⁵ Viz § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Takový dar pochopitelně nesplňuje ani podmínky odčitatelnosti dle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

³⁶ Pro srovnání viz § 19b zákona o daních z příjmů.

- **Převodce právnická osoba (s. r. o.) → nabyvatel fyzická osoba**

Tato varianta je rovněž nevhodná. U právnické osoby se jedná o daňově neúčinný výdaj a na straně fyzické osoby se jedná o příjem, který je předmětem daně a je zdanitelný.

- **Převodce fyzická osoba → nabyvatel právnická osoba (s. r. o.)**

Ani tato varianta nemá své daňově racionální opodstatnění. Na straně fyzické osoby nejde o daňový výdaj, ani o položku nezdanitelné části základu daně³⁷, která by celkový základ daně fyzické osoby snižovala. U právnické osoby coby nabyvatele se jedná o příjem, který je předmětem daně a není od daně osvobozený, tedy dani z příjmů právnických osob podléhá.

3.3 ALTERNATIVY PRO BEZÚPLATNÁ PLNĚNÍ

Pokud se jedná o bezúplatné převody podílu ve vlastnictví fyzických osob na právnickou osobu, pokud je daná fyzická osoba z nějakých důvodů zvažuje, pak je z pohledu daňového práva vhodnou variantou varianta *donatio mortis causa*³⁸, neboť takový příjem dosažený právnickou osobou je od daně z příjmů právnických osob osvobozen³⁹. Z pohledu daňového i dalšího uspořádání vztahů pro případ *mortis causa*, ale i pro případy *inter vivos*, je potenciálně vhodnou variantou i využití svěřenského fondu⁴⁰.

4 SHRNUJÍCÍ TABULKY S ODKAZY NA PŘÍSLUŠNOU PRÁVNÍ ÚPRAVU

Následující tabulky (viz Tabulka 4.1 a Tabulka 4.2) obsahují souhrny potenciálních možností spolu s uvedením rámcových pravidel a odkazy na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů.

³⁷ Viz § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dále § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

³⁸ Z lat. darování pro případ smrti.

³⁹ Viz § 19b odst. 1 zákona o daních z příjmů.

⁴⁰ Blíže viz § 4a písm. b) zákona o daních z příjmů pro obmysleného fyzickou osobu, § 19b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Tabulka 4.1: Úplatný převod (prodej) podílu v s. r. o.⁴¹

| Převodce (prodávající) | Nabyvatel (kupující) | Daňový režim na straně převodce | Podmínky/pravidla (základní vymezení) | Odkaz na ustanovení zákona o daních z příjmů |
|--------------------------|--|--|---|--|
| fyzická osoba | fyzická osoba nebo právnícká osoba | osvobozený příjem | <ul style="list-style-type: none"> podmíněno splněním určitých podmínek (zejména časový test a test původu majetku, ze kterého byl podíl nakoupen) Osvobozený příjem se neuvádí se do daňového přiznání. Za určitých podmínek (příjem převyšuje 5 mil. Kč) je dána ohlašovací povinnost. | <ul style="list-style-type: none"> § 4 odst. 1 písm. s) v případě kmenového listu⁴² viz § 4 odst. 1 písm. x) a w) Ohlašovací povinnost: § 38v a násl. |
| | | zdanitelný příjem (tj. nejsou splněny podmínky osvobození) | <ul style="list-style-type: none"> podíl nakoupen z obchodního majetku fyzické osoby promítnutí do dílčího základu daně reflexe v daňovém přiznání možnost uplatnění souvisejících výdajů (daňová ztráta z transakce není možná) podíl nakoupen ze soukromého majetku fyzické osoby reflexe v daňovém přiznání⁴³ možnost uplatnění souvisejících výdajů (k výdajům přesahujícím příjmy se nicméně u jednotlivých druhů příjmů nepřihlíží) | <ul style="list-style-type: none"> § 7 a související zákona o daních z příjmů § 10 a související zákona o daních z příjmů |
| právnícká osoba (s.r.o.) | právnícká osoba (s.r.o.) | osvobozený příjem | <ul style="list-style-type: none"> nutnost splnit řadu podmínek (např. podmínky týkající se rezidence poplatníků, právní formy subjektů, délky držby a velikosti podílu) reflexe transakce ve výsledku hospodaření v rámci daňového přiznání vyloučeno v rámci „mínus“ položek (nezahrnuje se do základu daně) nutnost vyloučit z daňových výdajů i ty, které se váží k tomuto osvobozenému příjmu | <ul style="list-style-type: none"> § 19 odst. 2 písm. ze) bod 2. zákona o daních z příjmů ve spojení s § 19 odst. 3 a souvisejícími § 25 odst. 1 písm. k) – přiměřené užití § 25 odst. 1 písm. i) |
| | právnícká osoba (s.r.o.) | zdanitelný příjem | <ul style="list-style-type: none"> u právnícké osoby nejsou splněny podmínky pro osvobození (viz výše) v případě prodeje právníckou osobou fyzické osobě nebude osvobozeno nikdy možnost uplatnit související výdaje dle podmínek daných zákonem o daních z příjmů | <ul style="list-style-type: none"> § 18 odst. 1 § 23 a související § 24 odst. 2 písm. w) |
| | fyzická osoba | | | |

⁴¹ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

⁴² Podíl ve s. r. o. může být představován cenným papírem: kmenovým listem (blíže viz § 137 a násl. zákona o obchodních korporacích).

⁴³ S výjimkou uvedenou v § 38g zákona o daních z příjmů. S ohledem na částku tam uvedenou nelze tuto výjimku u prodeje podílů předpokládat.

Tabulka 4.2: Bezúplatný převod (darování) podílu v s. r. o. ⁴⁴

| Převodce (darující) | Nabyvatel (obdarovaný) | Daňový režim na straně nabyvatele | Podmínky/pravidla (základní vymezení) | Odkaz na ustanovení zákona o daních z příjmů |
|--|---|---|--|--|
| fyzická osoba (nepodnikatel – podíl není součástí obchodního majetku) | fyzická osoba (nepodnikatel – podíl nenabývá do obchodního majetku) | osvobozený příjem | <ul style="list-style-type: none"> • podmínkou je existence určitého vztahu mezi osobami (definovaný rodinný vztah; osoba žijící po stanovenou dobu ve společné domácnosti) • není limitováno výší příjmu • v určitých situacích (příjem vyšší než 5 mil. Kč) je dána ohlašovací povinnost pro příjemce | <ul style="list-style-type: none"> • § 10 odst. 3 písm. c) • § 38v a násl. |
| | | zdanitelný příjem | <ul style="list-style-type: none"> • reflexe v daňovém přiznání | <ul style="list-style-type: none"> • § 10 a související |

⁴⁴ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.