

ZDANĚNÍ PROVOZU RODINNÉHO ZÁVODU

MICHAEL KOHAJDA, TOMÁŠ SEJKORA

1. ÚVOD¹

V souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dochází v českém právním řádu k rozsáhlé rekodifikaci soukromého práva, která zavádí řadu nových právních institutů, přičemž tyto změny bude třeba promítnout i v oblasti daňového práva. K této reflexi dochází přijetím zákonného opatření Senátu č. 344 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s NOZ (dále jen ZOS REK).

Jedním z nových institutů je rodinný závod, jenž pro určité členy rodiny zakládá právní nárok na podíl na zisku a věcech nabytých z provozu rodinného závodu. Tím dochází k přerozdělování příjmů a výdajů mezi osoby provozující rodinný závod. Ačkoliv byl institut rodinného závodu inspirován italskou právní úpravou obsaženou v Codice Civile, zákonodárce jako vzor pro novelizaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDPřij) nepoužil italskou právní úpravu daně z příjmů z rodinného závodu. Z tohoto důvodu jsou v článku nastíněny také základní aspekty zdanění rodinného závodu dle italského zákona o dani z příjmu fyzických osob.

Rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu z pohledu zdanění příjmů upravuje § 12 ZDPřij v novelizovaném znění výše zmíněným zákonným opatřením, jenž je tak jediným ustanovením upravujícím daňové dopady zavedení rodinného závodu do českého právního řádu. Ustanovení § 12 ZDPřij stanovuje toliko postup rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu, avšak toto ustanovení bude v této podobě použitelné pouze do té doby, dokud bude zachována lineární sazba daně. Vzhledem k tomu, že otázka změny daňových sazeb bude politickým tématem následujících měsíců, je možné, že toto ustanovení bude reformulováno v blízké době tak, aby konkretizovalo rozdělení příjmů a výdajů mezi členy rodiny účastníci se na provozu rodinného závodu, což však možná vzbudí tenze mezi daňovou a soukromoprávní úpravou.

¹ Tento text byl spoluautorem Tomášem Sejkorou zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Vývoj finančně-právní regulace ve vybraných zemích Evropské unie“, SVV č. 266 407/2013, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2013, a spoluautorem Michaelem Kohajdou v rámci programu „PRVOUK P06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ uskutečňovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

2. RODINNÝ ZÁVOD JAKO SOUKROMOPRÁVNÍ INSTITUT

Rodinný závod je institutem zaváděným § 700 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen NOZ). Dle důvodové zprávy k NOZ se jedná, jak již uvádíme výše, o právní úpravu inspirovanou italským *Codice Civile*, proto bude analyzována i právě úprava italská, a to jak civilního práva, tak i práva daňového.

Ustanovení o rodinném závodu mají za úkol řešit situaci, kdy fakticky dochází k účasti členů rodiny na podnikání jiného člena rodiny, avšak mezi těmito osobami neexistuje žádný smluvní vztah. Cílem právní úpravy je tedy řešit právní poměry osob v rámci rodinného závodu a stanovit jednotlivá práva a povinnosti osob, které se účastní provozování rodinného závodu, právě pokud není uzavřena smlouva, jejímž předmětem by byla úprava práv a povinností zúčastněných členů rodiny, anebo tato práva a povinnosti nejsou řešena v rámci společenských dokumentů.

Pojem závod v NOZ nahrazuje pojem podnik, který je užíváný současnou doktrínou obchodního práva. NOZ v § 502 přináší legální definici obchodního závodu, dle které je obchodním závodem: „*organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti*“. Jelikož pojem závod nahrazuje doposud používaný pojem podnik dle obchodního zákoník, lze závod definovat jako označení jmění, jež je věcí hromadnou tvořenou jednotlivými komponenty, které podle své povahy slouží či mají sloužit k provozování závodu, přičemž tyto jednotlivé věci tvořící závod musejí být všeobecně považovány za věc jedinou.² Takovýto soubor jmění se podle NOZ stává rodinným závodem, pokud v něm společně pracují manželé, nebo alespoň s jedním z manželů pracují osoby příbuzné až do třetího stupně nebo osoby s jedním z manželů sešvagřené až do stupně druhého. Z toho vyplývá, že rodinný závod je identifikován toliko osobami podílejícími se na jeho fungování. Podle poslední věty § 700 odst. 1 NOZ je na roveň členu rodiny trvale pracujícím v rodinném závodu postaven též člen rodiny, který trvale pracuje pro rodinu tím, že se stará o společnou domácnost.³ Tímto dochází k naplnění zásady rovnosti významu poskytování majetkových plnění s osobní péčí o rodinu a její členy.⁴

Druhou podmínkou nutnou pro to, aby byl závod označován jako rodinný, je vlastnění podniku některým z výše uvedených členů rodiny. Vlastník závodu tak může být podnikající fyzickou osobou, ale vzhledem k díkci § 13 a násl. zákona o obchodních korporacích (dále pouze ZOK) i společníkem v jednočlenné společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti.⁵ K tomuto závěru je nutné dojít v důsledku znění § 700 odst. 2 NOZ, dle něhož se ustanovení o právech a povinnostech členů rodinného závodu nepoužijí v případech, kdy jsou tyto práva a povinnosti upraveny mimo jiné společenskou smlouvou včetně zakladatelského právního jednání o založení obchodní společnosti. Důvodová zpráva k NOZ však předpokládá, že se ustanovení § 700 a násl.

² Rozhodnutí NSS ze dne 15. října 2007 ve věci 7 Afs 142/2006. Dle tohoto rozsudku půjde u jednotlivých věcí náležejících do podniku o vztah souřadnosti a nikoliv podřadnosti, stejně jako tomu je u příslušenství věci.

³ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 2. 11. 2013], s. 172, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

⁴ Tato zásada je explicitně upravena poslední větou § 690 NOZ.

⁵ Srovnej § 11 a násl. zákona o obchodních korporacích.

NOZ neužijí v případě, kdy je závod provozován právnickou osobou, na které mají podíly vyjma členů rodiny společně i třetí osoby. Proto ani důvodová zpráva použití ustanovení na rodinný závod ve formě obchodní korporace dle ZOK, na které mají podíl jen členové rodiny, nevyklučuje.

Jak již bylo řečeno, ustanovení o rodinném závodu se neužijí vždy, nýbrž pouze subsidiárně. Jedná se o dispozitivní úpravu, u níž zákon explicitně předpokládá možnost odlišné úpravy práv a povinností osob účastnících se na rodinném závodu od úpravy těchto práv a povinností stanovených zákonem. V § 700 odst. 2 NOZ výslovně uvádí možnost odlišné úpravy společenskou smlouvou, zakladatelským jednáním o založení společnosti nebo družstva, smlouvou o tichém společenství a ustanoveními jiného zákona o pracovněprávním poměru, popřípadě i jinou smlouvou. Jedná se o výčet demonstrativní, proto bude mít před zákonným zněním přednost i úprava obsažená např. v příkazní či zprostředkovatelské smlouvě. Právní vztahy mohou být nezávisle na sobě kombinovány, tudíž vztah mezi členy rodiny jakožto osob majících podíl na právnické osobě provozující rodinný závod může být upraven společenskou smlouvou, vztah s třetím členem rodiny pracovněprávní smlouvou, s dalším členem smlouvou o tichém společenství atd.⁶

Jedním z přínosů právní úpravy je zavedení nového způsobu účasti jednoho manželů na společném podnikání druhého z nich. Vzhledem k nemožnosti uzavřít mezi manžely pracovněprávní vztah⁷ se nabízela spolupráce ve formě podnikatelské činnosti obou manželů v rámci sdružení dle § 829 a násl. ObčZ, nebo prostřednictvím institutu spolupracujících osob dle § 13 ZDPřijm.⁸ Je však nutné vzít v potaz, že mohou nastat různé situace podle toho, zda je rodinný závod ve společném jmění manželů, ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů nebo zda byl manželé ujednáni či soudem stanoven odlišný majetkový režim mezi manželi od zákonného režimu.

Druhým přínosem je, že se již práva a povinnosti členů rodiny v podobných případech nebudou řídit ustanoveními o bezdůvodném obohacení, jenž je podle současné právní úpravy jediným možným řešením. Při soudních sporech vzešlých při provozování podniku se znaky rodinného závodu je jako problematická shledávána dlouhodobost faktických poměrů zúčastněných osob, otázka dokazování faktických poměrů jakožto i otázka promlčení, protože současná právní úprava těmto vztahům nepřinášela odpovídající právní úpravu ani ochranu práv a povinností dotčených osob.⁹

Pro daňovou problematiku spojenou s institutem rodinného závodu je nutno dále osvětlit § 701 NOZ, týkající se rozdělení zisku z rodinného závodu. Dle tohoto ustanovení se na zisku, věcech z tohoto zisku nabytých, ale i na přírůstcích závodu podílejí členové rodiny zúčastnění na rodinném závodu, a to v míře odpovídající množství a druhu své práce. To znamená, že se na zisku podílejí i osoby starající se o domácnost, jelikož se na ně hledí jako na osoby trvale pracující pro rodinný závod, jak již bylo zmíněno

⁶ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 171, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

⁷ Podle § 318 zákoníku práce nemůže být mezi manžely nebo partnery základní pracovně právní vztah uvedený v § 3 zákoníku práce.

⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 27. 10. 2004 č.j.: 5 Afs 21/2003-66.

⁹ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 172, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

výše. Tohoto práva je možné se vzdát, avšak tak může učinit pouze osoba plně svéprávná, a to formou veřejné listiny. Vzhledem k tomu, že se rodinné hospodaření neorientuje pouze výlučně k produkci zisku jako hodnoty k okamžité spotřebě,¹⁰ zákonodárce z důvodu ochrany slabší strany považoval za nutné upravit rozhodování o použití zisku nebo jeho přírůstků. O použití zisku, stejně jako o záležitostech nepatřících do obvyklého hospodaření, je rozhodováno většinou hlasů členů rodiny, kteří se považují za členy zúčastněné na provozu rodinného závodu.¹¹ Je tomu z důvodu, že rodinný závod má primárně sloužit k obživě rodiny, proto je rozhodování o zásadních záležitostech svěřeno veškerým členům rodiny účastnících se na provozu rodinného závodu, ačkoliv vlastnictví tohoto závodu může náležet pouze některému či některým z členů rodiny.¹²

Mezi další ustanovení o rodinném závodu, již nedůležité pro daňové účely, patří ustanovení o vázanosti podílu v rodinném závodu na osobu člena rodiny a o omezené převoditelnosti tohoto podílu, a to pouze na člena rodiny dle § 700 odst. 1 NOZ za souhlasu veškerých členů rodiny zúčastněných na rodinném závodu. Dále ustanovení o přednostním právu člena rodiny při dědění či o předkupním právu při úplatném převodu rodinného závodu.

Účast na rodinném závodu pak zaniká zcizením tohoto závodu, dále pokud zúčastněná osoba přestane vykonávat práci pro rodinu či v závodě nebo se změní právní důvod, ze kterého dotčená osoba vykonává práci v rodinném závodu, přičemž vypořádací podíl lze rozdělit do splátek.¹³ Ustanovení § 707 NOZ závěrem stanovuje přednost ustanovení o rodinném závodě před zvyklostmi a praxí vzniklých při provozu rodinného závodu, se kterými zmiňované ustanovení výslovně počítá.

3. DAŇOVÉ ASPEKTY

V následujícím textu budou analyzovány daňové aspekty provozu rodinného závodu. Zvláštní zaměření bude kladeno na kategorizaci příjmů z provozu rodinného závodu jednotlivých členů rodiny zúčastněných na provozu rodinného závodu, způsob rozdělování příjmů z rodinného závodu na jednotlivé členy rodiny, seznámení se základními daňovými aspekty italské právní úpravy zdanění rodinného závodu a komparaci italské právní úpravy zdanění rodinného závodu s obdobnou právní úpravou českou.

3.1 PODŘAZENÍ PŘÍJMŮ OSOB PRACUJÍCÍCH V RODINNÉM ZÁVODĚ POD JEDNOTLIVÉ TYPY PŘÍJMŮ DLE §§ 7–10 ZDPŘÍJ

Při určování daně z příjmů je rozhodná forma rodinného závodu, proto mohou existovat dvě rozdílné situace. V první situaci je rodinný závod formálně provozován a vlastněn členem rodiny, který je podnikající fyzickou osobou. Příjem vlastníka

¹⁰ Ibid., s. 172.

¹¹ § 702 NOZ.

¹² *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 173, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

¹³ Pokud je tak ujednáno nebo pokud to schválí soud.

tohoto závodu je příjem ze samostatné činnosti,¹⁴ avšak nejednoznačná situace panuje při zařazení příjmů ostatních osob účastnících se na rodinném závodu dle § 700 NOZ, protože ZDPřij explicitně tento příjem (v podobě zisku z rodinného závodu) nezařazuje pod jednotlivé typy příjmů uvedených v §§ 6–9 ZDPřij. Vzhledem ke skutečnosti, že rodinný závod byl do českého právního řádu přijat dle inspirace italské právní úpravy, považují za vhodné pro správné zařazení příjmů z tohoto typu závodu vyjít z analýzy italské právní úpravy zdanění rodinného závodu.

Italský zákon o dani z příjmu fyzických osob¹⁵ (dále ve zkratce TUIR) také přímo explicitně nestanovuje pod jaký typ příjmů lze příjmy z rodinného závodu subsumovat, ale zároveň příjmy rozděluje podle 6 typů.¹⁶ Pro rodinný závod je určující zejména článek 55 a násl. TUIR, který stanovuje, co lze považovat za příjem z podnikání, a dále článek 32 TUIR, jenž upravuje příjmy ze zemědělské činnosti, proto se vyjma obecných ustanovení TUIR budou na rodinný závod dle italské právní úpravy vztahovat i zvláštní ustanovení aplikovaná na specifické druhy příjmů.¹⁷ Česká právní úprava rozeznává také příjmy ze zemědělské výroby a příjmy ze živnostenského či jiného podnikání, ale oba typy subsumuje pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDPřij. Explicitním nezařazením příjmů z rodinného závodu nastává obdobná situace jako při rozdělení příjmů spolupracujících osob podle § 13 ZDPřij, přičemž i takto rozdělené příjmy se podřazují pod příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDPřij, lze proto očekávat, že na tuto situaci bude reagováno GFR vydáním pokynu řady D, kterým, stejně jako tomu bylo u příjmů dle § 13 ZDPřij,¹⁸ bude dodatečně stanoveno, že za příjmy ze samostatné činnosti jsou považovány i příjmy z rodinného závodu.¹⁹

V druhé možné situaci je rodinný závod obchodní korporací ve smyslu § 1 odst. 1 ZOK a společníci tohoto závodu jsou pouze členové rodiny, případně se jedná o společnost s jedním společníkem, který je členem rodiny. V tomto případě by zisk plynoucí z rodinného závodu byl hospodářským výsledkem za účetní období obchodní korporace a podléhal by dani z příjmů právnických osob podle § 17 a násl. ZDPřij. O vyplacení takto vzniklého podílu na zisku rozhoduje u osobních společností statutární orgán.²⁰ Pokud je rozhodnuto o vyplacení podílu na zisku, je tento příjem fyzické osoby samostatným základem daně dle § 8 odst. 3 ZDPřij, jenž podléhá srážkové dani ve výši zvláštní sazby daně podle § 36 ZDPřij. Při takovémto postupu jsou u příjmů zdaňovaných srážkovou daní veškeré povinnosti ke správě daní přeneseny na plátce daně (obchodní korporace vyplácející zisk z něj přímo srazí odpovídající daň) a poplatník pak tedy nemá povinnost tento příjem zahrnout do svého daňového přiznání k DPFO. Takto dojde k situaci, kdy

¹⁴ § 7 ZDPřij.

¹⁵ Zákon Testo Unico delle Imposte sui Redditi ze dne 22. 12. 1986, číslo 917.

¹⁶ Těmito druhy jsou dle TUIR příjmy z pozemků (čl. 25–43, mimo jiné obsahují ustanovení o příjmech ze zemědělství; příjmy z kapitálového majetku (čl. 44–48); příjmy ze závislé činnosti (čl. 49–52); příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (čl. 53); příjmy z podnikání (čl. 54–66); ostatní příjmy (čl. 67–71).

¹⁷ AGOSTINI, Filippo: Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. *Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 15. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?iddoc=152>.

¹⁸ Pokyn GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj*, 2011, roč. 45, č. 7, s. 163–189.

¹⁹ Ačkoliv pokyny řady D nejsou právními normami a postrádají obecnou závaznost, jsou důležitým zdrojem pravidel pro jednotlivé orgány finanční správy, čímž dochází ke sjednocení aplikační praxe těchto orgánů. § 34 zákona o obchodních korporacích.

jednotliví členové rodiny mají nárok na podíl na zisku ze závodu, který však může být legální cestou pouze vyplacen jednotlivým společníkům obchodní korporace.²¹ Domníváme se, že členové rodiny tedy mají nárok na rozdělení příjmu již zdaněného srážkovou daní.

3.2 ROZDĚLENÍ PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ MEZI ČLENY RODINNÉHO ZÁVODU DLE § 12 ZDPŘÍJ

Jediným ustanovením přímo upravující příjmy z rodinného závodu je § 12 ZDPřij, který nahrazuje ustanovení týkajících se výpočtu příjmu spoluvlastníka a účastníka sdružení bez právní subjektivity. Nové znění § 12 ZDPřij²² přímo reaguje na zavedení nových institutů NOZ, jež jsou souborem práv k určitému majetku, pro než je typické vyjádření těchto práv určitým poměrem. Podle § 12 ZDPřij mohou být společné výdaje související s příjmy z provozu rodinného závodu rozděleny mezi poplatníky ve stejném nebo rozdílném poměru jako příjmy, avšak rozdílně rozdělené výdaje mohou být uplatňovány pouze v prokázané výši. Ze znění § 12 ZDPřij vyplývá, že je vyloučeno při různém rozdělení výdajů uplatňovat tyto výdaje v paušální výši dle § 7 odst. 7 ZDPřij a násl. A contrario to znamená, že pokud se příjmy a výdaje přerozdělují ve stejném poměru, poplatník může uplatnit výdaje jak v paušální výši, tak i ve výši prokázané.

NOZ v § 701 upravuje rozdělení zisku z rodinného závodu. Zisk je nutno chápat jako výsledný kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji, proto při rozdělování zisku dle § 701 NOZ dochází k faktickému rozdělování jak příjmů, tak i výdajů ve smyslu ZDPřij. Postupem podle zákonné úpravy rozdělování zisků z rodinného závodu by zisk byl rozdělen podle podílů jednotlivých členů rodinného závodu v míře, jaké odpovídá druh a rozsah práce vykonávané pro rodinný závod, proto je nutné k dodržení občanskoprávní normy rozdělit rovněž příjmy a výdaje dle tohoto poměru. Z výše uvedeného vyplývá, že dojde k situaci, kdy jsou výdaje a příjmy rozdělovány stejně tak, jak předpokládá § 12 ZDPřij.

Ustanovení § 701 NOZ je dispozitivní, čímž je dána možnost účastníků rodinného závodu stanovit si rozdělování zisku (příjmů a výdajů) odlišně od zákona, a to inomítnatí smlouvou. V praxi tak může nastat několik problematických situací.

Prvním problémem je současné uplatnění skutečných a paušálních výdajů jednotlivými členy rodiny účastnících se na rodinném závodu. Na tuto možnou situaci však reaguje § 12 ZDPřij, který dává těmto osobám možnost buď uplatnit pouze paušální výdaje dle § 7 odst. 7 ZDPřij, nebo výdaje skutečné, avšak tyto výdaje musí být schopny případně prokázat. Pokud by byla ponechána poplatníkům možnost současně využívat paušální výdaje i v případě, kdy některý člen rodiny účastnící se provozu rodinného závodu uplatní skutečné výdaje, zůstal by v zákoně ponechán prostor pro účelové rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu tak, aby součet daní odvedených jednotlivými účastníky závodu byl co nejnižší. Výdaje ve skutečné, prokazatelné výši by tak mohly být uplatňovány například pouze jediným poplatníkem, přičemž ostatní poplatníci zúčastnění na rodinném závodu, kteří by fakticky nesli výdaje v nulové výši, by

²¹ Pokud společenská smlouva nestanoví jinak, tím by se ovšem neužili ustanovení o rodinném závodu.

²² Myšleno ustanovení § 12 ZDPřij změněné zákonným opatřením o změně daňových zákonů v souvislosti s NOZ.

mohli uplatňovat výdaje ve výši paušální dle § 7 odst. 7 ZDPřij. Tuto situaci však nelze připustit a ZDPřij ji tedy správně vylučuje.

Druhým problémem je ponechání možnosti v ustanovení § 12 ZDPřij rozdělovat na jednotlivé poplatníky příjmy a výdaje v rozdílném poměru k celkovým výdajům a příjmům z provozu rodinného závodu. V tomto případě zákonodárce ponechává účastníkům rodinného závodu širokou možnost, jak se svými skutečnými výdaji naložit a přerozdělit je tak, aby došlo k minimalizaci celkové odvedené daně. Této minimalizace poplatníci podílející se na provozu rodinného závodu mohou dosáhnout uplatněním nezdanitelných částí základu daně dle § 15 ZDPřij a slev na daních, zejména dle § 35ba a § 35c ZDPřij. Pokud se rodinného závodu bude například účastnit větší množství osob, které nebudou mít žádné další příjmy, je pro takové členy rodiny podílející se na provozu rodinného závodu účelné přerozdělit na tyto osoby zejména příjmy, a to tak, aby po uplatnění odčitatelných položek a slev na dani těmito osobami, byla výsledná daň těchto osob nulová. V tomto případě by pak bylo neúčelnější převést skutečné výdaje na osoby, které vyjma příjmů z rodinného závodu mají rovněž příjmy z jiné samostatné činnosti či další příjmy, vůči kterým je možno výdaj „uplatnit“ v rámci sloučení dílčích základů daně do celkového základu daně. Ve výsledku tedy dojde k minimalizaci celkové výše daňové povinnosti a stát tak z důvodu ponechání možnosti takto přerozdělovat příjmy a výdaje, absencí přesnější úpravy v § 12 ZDPřij, trápí na příjmech do veřejných rozpočtů.

Další problematická situace může nastat, pokud se podíl na příjmech a výdajích v průběhu zdaňovacího období změní. K této změně může dojít změnou rozsahu práce, například skončením jejího výkonu, či změnou druhu vykonávané práce. Dle NOZ nárok členů rodiny na podíl na zisku dle § 701 NOZ vzniká již v okamžiku jeho vyprodukování, ovšem vzhledem k tomu, že zdaňovací období podnikající fyzické osoby je kalendářní rok,²³ bude nutné určit, byť by se jednalo o podíl na zisku pouze za část zdaňovacího období, jakým poměrem se podíleli jednotliví účastníci rodinného závodu na příjmech a výdajích za celé zdaňovací období. Pro určení správné výše daně a správného subjektu, jenž tuto daň ponese, bude nezbytné určení podílů jednotlivých členů rodinného závodu s ohledem na jednotlivé příjmy a náklady vznikající z provozu takového závodu, jelikož se každý člen rodinného závodu nemusí podílet na veškerých příjmech a nákladech z provozu, stejně tak jako se nemusí podílet na příjmech a nákladech rodinného závodu po celé zdaňovací období, protože už samotné rozdělení zisku mezi jednotlivé členy rodiny při dodržení § 12 ZDPřij a postupu popsaného v předešlém odstavci má na výši odvedené daně vliv. Nadto je povinností samotného poplatníka, aby uvedl veškeré své příjmy.²⁴ Při každém rozdělení zisku však musí být zachovány zásady uvedené v § 700 a 701 NOZ.

Z výše uvedeného vyplývá, že postupem podle § 12 ZDPřij mohou v určitých případech poplatníci podnikající v rodinném závodu docílit situace, v které by mohli neshodným poměrným rozdělením příjmů a výdajů účelově snížit daňové základy jednotlivých poplatníků tak, že by součet výsledné vypočtené a následně uhrazené daně z příjmů

²³ Srovnej § 5 odst. 1 ZDPřij.

²⁴ Srovnej § 38g odst. 3 ZDPřij.

těchto fyzických osob byl nižší než daň, jež by byla vyměřena, pokud by k takovému účelovému rozdělení nedošlo, přičemž však nepůjde o porušení ustanovení § 12 ZDPřij.

Další možnost úmyslného využití přerozdělení příjmů dle § 701 NOZ a současně § 12 ZDPřij je přerozdělení příjmů tak, aby se jednotlivé subjekty povinné k dani vyhnuly aplikaci § 16a ZDPřij, jež je zvláštním způsobem výpočtu daně. Solidární zvýšení daně spočívá ve zvýšení daně vypočtené podle § 16 ZDPřij právě o solidární zvýšení daně, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně dle § 6 ZDPřij a dílčího základu daně podle § 7 ZDPřij v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy vypočtené podle zákona č. 589/1992 Sb.²⁵ Z výpočtu průměrné mzdy vyplývá, že solidárním zvýšením za zdaňovací období, jímž je kalendářní rok 2014, budou zatíženy fyzické osoby se součtem dílčích základů daně dle § 6 a § 7 ZDPřij převyšujícím částku 1 245 216 Kč, proto pouze u těchto osob může přerozdělení příjmů z rodinného závodu mít kýžený efekt snížení celkového součtu daní, uhrazených jednotlivými členy rodinného závodu (na druhou stranu je nutno zvažovat také opačný efekt, který má tzv. strop na vyměřovacím základu sociálního pojištění).²⁶

Problém přerozdělování příjmů z rodinného závodu by v budoucnu mohl být umocněn v případě, že by současná sazba daně²⁷ byla nahrazena sazbou progresivní. V takovém případě by se § 12 ZDPřij ve znění zákonného opatření jevil z pohledu správy daně doslova neživotaschopný a byla by nutná novelizace tohoto ustanovení tak, aby odpovídala dopadům progresivní daně. Při existenci progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob a zachování současného znění § 12 ZDPřij by členové rodiny rozdělením příjmů z rodinného závodu mohli dosáhnout optimálního určení základů daně jednotlivých členů tak, aby výsledný součet uhrazených daní z příjmů jednotlivých členů rodinného závodu byl co nejnižší.

3.3 ZÁKLADNÍ ASPEKTY ITALSKÉ DAŇOVÉ ÚPRAVY ZDANĚNÍ PROVOZU RODINNÉHO ZÁVODU

Jak již bylo zmíněno, základním italským právním předpisem upravující daň z příjmů fyzických osob je TUIR, právní úpravu příjmů z rodinného závodu dle čl. 230 a násl. Codice Civile pak nalezneme v ustanovení čl. 5 odst. 4 a 5. Čl. 5 odst. 4 TUIR stanovuje, že na členy rodinného závodu lze převést příjmy do výše 49 % z příjmů, vyplývajících z daňového příznání podnikatele (člena rodiny), který rodinný závod vlastní a provozuje. Tento příjem je na jednotlivé členy rodiny přerozdělován podle

²⁵ Průměrnou mzdu upravuje zákon o pojištění na sociální zabezpečení v § 23b odst. 4, který stanovuje její výpočet, a to jako součin všeobecného vyměřovacího základu za kalendářní rok, který dva roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu. Oba tyto údaje stanovuje vláda vyhláškou. Pro výpočet průměrné mzdy v roce 2014 se použijí hodnoty stanovené vyhláškou vlády č. 296/2013 Sb., podle které výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2012 činí 25 903 Kč a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2012 činí 1,0015. Pro rok 2014 tedy průměrná mzda činí 25 942 Kč.

²⁶ Srovnej § 15a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociálním zabezpečení.

²⁷ Ačkoli je v teoretické rovině současná daňová sazba považována za lineární, jí dosažené celkové zdanění nese určité znaky progresu. Srovnej § 16 a § 16a ZDPřij.

podílu vykonané práce jednotlivých členů rodiny na celkových příjmech rodinného závodu. Toto ustanovení zároveň stanoví, že se užije za předpokladu:

- 1) že lze veřejnou listinou či ověřenou soukromou smlouvou uzavřenou před začátkem zdaňovacího období prokázat účast jednotlivých členů rodiny na podnikání provozovatele rodinného závodu (dále pouze jako podnikatel), přičemž tato listina musí být opatřena podpisy podnikatele a rodinných členů na provozu rodinného závodu zúčastněných (dále pouze účastníci RZ);
- 2) že daňové příznání podnikatele potvrzuje rozdělení podílů na zisku na účastníky RZ, jež jsou přímo úměrné kvalitě a množství skutečně odvedené práce jednotlivých účastníků RZ. Za práci se rozumí převládající průběžně vykonávaná práce v příslušném zdaňovacím období;
- 3) že dojde k podání daňových příznání jednotlivými účastníky RZ. Takové daňové příznání musí obsahovat prohlášení, že práce v rodinném závodu převládala nad prací v jakémkoliv jiném zaměstnání;

Listina sub-1 bývá italskou právní vědou označována jako Ústava rodiny či rodinného závodu a významově ji lze přirovnat k českému právnímu institutu stanov. Tento právní akt vstupuje v účinnost, pokud upravuje přerozdělování příjmů dle TUIR, vždy až 1. ledna roku následujícího po jeho vzniku. Minimální požadavky na tuto listinu jsou následující:²⁸

- 1) přesná specifikace rodiny a předmět podnikání;
- 2) určení podnikatele a účastníků RZ spolu s uvedením stupně příbuzenského či sešvagřeného vztahu k podnikateli;
- 3) vyjádření vůle subjektů dle bodu 2, že má tento právní akt platnost pro následující zdaňovací období;
- 4) podpisy subjektů dle bodu 2;

TUIR dále v čl. 5 odst. 5 vymezuje osoby, které lze považovat za rodinu ve smyslu TUIR. Jsou jimi příbuzní do třetího stupně a osoby sešvagřené do stupně druhého.

Z výše uvedeného vyplývá, že definice rodinného závodu daňového práva je oproti civilněprávní definici více omezující, jelikož práce vykonávaná účastníky RZ v rodinném závodu musí být převládající oproti jakémkoliv jiné práci vykonávané v pracovněprávním poměru.

Co se rozumí pod pojmem příjmy je stanoveno čl. 8 TUIR, zejména v odst. 1, podle kterého se celkové příjmy stanoví součtem příjmů z každé kategorie¹⁴ a odečtením ztráty z provozování obchodních závodů uvedených v článku 66 TUIR²⁹ a ztráty, které vyplývají z výkonu živnosti a povolání, přičemž součástí příjmů nejsou odpočty podle čl. 60 TUIR, jenž stanovuje, že od dílčího daňového základu příjmů z podnikatelské činnosti není povoleno odečíst úhrady za práci vykonanou jednotlivými členy rodinného závodu. Z toho vyplývá, že příjmy jednotlivých členů rodinného závodu budou fakticky vypláceny jako podíl na zisku podnikatele.

²⁸ AGOSTINI, Filippo: Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. *Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 26. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?idoc=152>.

²⁹ Jedná se o menší závody, které mohou vést zjednodušené účetnictví v souladu s dekretem prezidenta republiky ze dne 29. 9. 1973 č. 600.

Při komparaci italské a české právní úpravy zdanění rodinného závodu je patrný odlišný pohled na institut rodinného závodu. Zatímco česká právní úprava zdanění rodinného závodu chápe rodinný závod jako určitý druh společenství, v rámci jehož činnosti dochází k tvorbě příjmů, které jsou následně přerozdělovány na jednotlivé rodinné příslušníky zúčastněné na provozu rodinného závodu, italská právní úprava chápe rovněž rodinný závod jako určité společenství, ale jako primární osobu tvořící příjem rodinného závodu považuje podnikatele,³⁰ který například hraje jistou koordinační roli při určování daně z příjmů jednotlivých účastníků RZ. Daně vyplývá ze způsobu podávání daňového přiznání. Podnikatel uvolňuje každému účastníkovi rodinného závodu kopii svého vyplněného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Podnikatel jako svůj daňový základ uvádí příjmy z rodinného závodu snížené o podíly účastníků RZ na těchto příjmech a zároveň v tomto daňovém přiznání vyplní informace o přerozdělení příjmů z rodinného závodu. Podnikatel svým podpisem daňového přiznání stvrzuje, že podíl účastků RZ na zisku z rodinného závodu odpovídá míře vykonané práce těmito osobami pro rodinný závod, a že se zároveň jedná o práci pokračujícího charakteru a převládající práci účastníků RZ. Účastníci RZ ve svých daňových přiznání uvádí jako svůj příjem podíl na zisku dle daňového přiznání podnikatele a svým podpisem stvrzují, že práce vykonaná pro rodinný závod je pokračujícího charakteru a převažující prací těchto osob.³¹ Procentuální omezení maximální výše přerozdělovaných příjmů dle čl. 5 odst. 4 TUIR pak činí způsob přerozdělování příjmů z rodinného závodu principově podobné spíše rozdělování příjmů mezi spolupracujícími osobami dle § 13 ZDPřij. Dalším kladem italské právní úpravy je stanovení povinnosti uzavřít mezi účastníky RZ listinu, jež prokazuje jejich účast na rodinném závodu pro následující zdaňovací období. Tímto dochází k vymezení subjektů účastnících se na provozu rodinného závodu v příslušných zdaňovacích obdobích, a tudíž není ponechána možnost okruh osob, které se skutečně na provozu rodinného závodu podílejí, v průběhu zdaňovacího období rozšiřovat o další členy rodiny z důvodu účelového přerozdělení příjmů a vydávají k dosažení minimalizace výsledné daně odvedené jednotlivými členy rodiny. V této listině nemusejí být upravena práva a povinnosti mezi účastníky RZ, tudíž kdyby ZDPřij stanovil jako podmínku pro přerozdělování příjmů dle § 12 odst. 1 ZDPřij po vzoru TUIR povinnost uzavřít před začátkem zdaňovacího období obdobnou listinu, jež by prokazovala účast osob v rodinném závodu a vztah těchto osob k provozovateli rodinného závodu, neznemožňovala by tato daňově-právní povinnost aplikaci ustanovení civilního práva upravující vztahy v rodinném závodu.

Dále jako další rozdíl je možno spatřovat rozdílné určení daňových subjektů. TUIR výslovně stanovuje, jaké osoby mohou tvořit rodinný závod a tím se i podílet na tvorbě příjmů z rodinného závodu, kdežto český ZDPřij chápe účastníky RZ jako jednotlivé poplatníky. ZDPřij určení osob, které se mohou účastnit provozu rodinného závodu, nechává občanskoprávní normě, přičemž správu daně pouze zajímá, zda-li poplatník vytváří příjem podléhající dani z příjmů a zda-li je rozdělování příjmů z rodinného

³⁰ Dle čl. 5 odst. 4 TUIR jeho příjem vždy musí být alespoň 51 % z příjmů rodinného závodu.

³¹ AGOSTINI, Filippo: *Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 26. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?iddoc=152>.

závodu v souladu s § 12 ZDPřij, avšak už nikoliv postavení účastníků RZ v daňovém řízení. Lze považovat za vhodné vymezit procesní postavení těchto subjektů podobným způsobem, jak tomu došlo judikaturou u spolupracujících osob dle § 13 ZDPřij. Provozovatel rodinného závodu by měl být považován za hlavní daňový subjekt a ostatní účastníci RZ pak za subjekty vedlejší, jejichž příjmy jsou odvislé od příjmu hlavního daňového subjektu. Dle judikatury NSS k § 13 ZDPřij pak tyto osoby mají specifické procesní postavení při daňovém řízení týkajícím se např. pouze hlavního daňového subjektu, v důsledku čehož jim jsou přiznávána stejná procesní práva a povinnosti jako tomuto hlavnímu daňovému subjektu. Judikatura NSS výslovně uvádí, že se toto pravidlo uplatní při daňové kontrole.³²

4. ZÁVĚR

Jedním z institutů českému právu doposud neznámých se stane účinností NOZ po vzoru italského Codice Civile rodinný závod. Při provozu rodinného závodu, jenž je definován subjekty zúčastněnými na chodu tohoto závodu, dochází ke vzniku nároku jednotlivých členů rodiny podílet se na zisku z provozu takového závodu. Přijatá občanskoprávní úprava se po novelizaci ZDPřij, konkrétně § 12 odst. 1, ZOS REK také odráží i v oblasti daně z příjmu fyzických osob. Toto ustanovení upravuje přerozdělování příjmů a výdajů vzniklých z provozu rodinného závodu mezi jednotlivé osoby účastníci se na provozu rodinného závodu. Tyto příjmy chápe jako příjmy z určitého typu sdružení a stanovuje tak pouze proces jejich rozdělení, což je patrné z víceméně shodné dikce § 12 odst. 1 a 2. V budoucnu může být shledána poněkud problematickou stručnost právní úpravy týkající se příjmů a výdajů z rodinného závodu. V souladu s § 12 ZDPřij a za využití nezdanitelných částí základu daně či slev na dani lze účelově přerozdělit příjmy a výdaje z rodinného závodu tak, aby součet jednotlivých daňových povinností odvedených účastníky RZ byl ve výsledku nižší, než bez použití těchto kreativních kroků. Daný problém by mohl být v budoucnu umocněn, pokud by došlo k zavedení progresivní sazby daně. V takovém případě by § 12 ZDPřij ve znění zákonného opatření byl zcela neúčelný.

Při komparaci s italskou právní úpravou příjmů z rodinného závodu je patrná tradice tohoto právního institutu v prostředí italského práva, přičemž italská právní úprava se principiálně podobá rozdělování příjmů ze samostatné činnosti mezi spolupracující osoby dle § 13 ZDPřij, a která se s institutem rodinného závodu vyrovnává komplexněji než právní úprava česká, obsažená v ZDPřij. Jako hlavní klad české právní úpravy zdanění provozu rodinného závodu spatřuji skutečnost, že se zákonodárci vůbec stihlo na situaci kolem NOZ reagovat, avšak s poznámkou, že z hlediska dlouhodobějšího výhledu lze očekávat opětovnou novelizaci ZDPřij. Jako hlavní nedostatek pak shledávám její strohost, zejména v nedostatečném stanovení vztahů mezi jednotlivými daňovými subjekty podílejících se na příjmech z rodinného závodu. ZDPřij na osoby zúčastněné na provozu rodinného závodu hledí jako na samostatné poplatníky, avšak je zřejmé, že

³² Např. rozhodnutí NSS ze dne 24. 8. 2005 ve věci I Afs 154/2004.

příjmy z rodinného závodu těchto poplatníků jsou odvislé od příjmů osoby rodinný závod provozující a vlastníci. S ohledem na řečené očekávám, že v oblasti vztahů účastníků RZ s podnikatelem dojde k vymezení těchto vztahů judikaturou NSS, dle které by mohl být, po vzoru judikatury NSS k § 13 ZDPříj, podnikatel považován jako hlavní daňový subjekt a ostatní účastníky RZ jako osoby odvislé, zejména pak k vymezení procesního postavení výše zmíněných subjektů při daňovém řízení.

Závěrem je nutno shrnout, že úprava rozdělování příjmů a výdajů dle § 12 ZDPříj není zcela optimální a je nutné, aby zákonodárce zvážil dopady možné situace, kdy budou příjmy a výdaje přerozdělovány v rozdílném poměru, čímž lze dosáhnout minimalizace součtu jednotlivých daňových povinností účastníků RZ, tedy celkové výsledné daňové povinnosti všech členů rodiny. Tento problém by bylo možno vyřešit neumožněním rozdělovat výdaje v rozdílném poměru oproti rozdělovaným příjmům. Dále by po vzoru TUIR měla být jako podmínka k možnosti přerozdělovat dle ZDPříj příjmy z rodinného závodu stanovena povinnost vymezit okruh osob a vztah těchto osob k provozovateli rodinného závodu písemnou listinou příkládanou jako příloha daňovým příznáním těchto osob. Tímto by byl vymezen okruh osob podílejících se na příjmech a výdajích z rodinného závodu, čímž by se zamezilo účelovému rozšiřování tohoto okruhu osob o další členy rodiny v závislosti na výši dosažených příjmů a výdajů z důvodu minimalizace celkové odvedené daně.

TAXATION OF RUNNING FAMILY ENTERPRISE

Summary

This article focuses on a new legal institute of family enterprise, one from many institutes enacted by the new Civil Code which is the extensive recodification of Czech civil law. Provisions regulating the family enterprise constitute the legal claim for the family enterprise profit sharing according to the work, which was done for the enterprise, for family members participating in the running family enterprise. This institute has to be reflected in the area of tax law. The reflection ran through the senatorial statute of the Senate of the Czech Republic Parliament in the art. 12 of the Income Taxes Act. The main aim of the rule of tax law is to prescribe how revenue and expense shares from family enterprise shall be allocated. This revenue and expense shares can be divided in the same proportion without further or in the different proportion but the taxpayers have to prove the amount of divided expenses in this case. This regulation is viable just in the case when the linear tax rate is maintained. If the progressive tax rate is enacted, the legislator shall appropriately respond by the revision of the art. 12 Income Taxes Act. When we compare the Czech legal regulation of the family enterprise taxation with the Italian one, the tradition of the family enterprise in the Italian legal order is evident. In conclusion authors express their opinion that we can expect the definition of the relation between family members participating on the family enterprise by the Czech Supreme administrative Court.

Key words: Income Taxes Act, family enterprise, taxation, income, senatorial statute

Klíčová slova: daň z příjmů, příjem, výdaj, rodinný závod