Č.j. 74028/17/7100-20116-709973

Informace GFŘ
k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017

Právní základ společnosti je upraven občanským zákoníkem[1] v § 2716 až § 2746. Podstata společnosti spočívá ve smluvním závazku alespoň dvou osob sdružit se za společným účelem. Společný účel není předepsán, může být tedy v mezích právního řádu jakýkoli, výdělečný i nevýdělečný. Společnost není právnickou ani fyzickou osobou, nemá svéprávnost ani právní osobnost, tj. nemůže být nositelem práv a povinností, mít odpovědnost za své jednání, nabývat práva či zavazovat se k povinnostem. Společnost není účetní jednotkou, ani daňovým subjektem, ani se nepovažuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Práva a povinnosti nevznikají společnosti, ale pouze jejím společníkům, což z hlediska uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) znamená, že případná ekonomická činnost je uskutečňována jednotlivými společníky společnosti, kteří se rozhodli sdružit za společným účelem.

Součástí zákona o DPH ve znění účinném do 30. 6. 2017 jsou ustanovení, jejichž předmětem je specifická úprava registrace, postupů při správě daně z přidané hodnoty a uplatňování DPH u společnosti (dále též „původní právní úprava“). Původní právní úprava vycházela z teze, že mezi společníky společnosti v zásadě nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti na DPH, vzniklé z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vzhledem ke specifické právní úpravě byli povinni k registraci k DPH i společníci – osoby povinné k dani, které samy nepřesáhly zákonem stanovený obrat, ani nenaplnily jiná kritéria pro povinnou registraci k DPH. Zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále též „novela“), byla zvláštní pravidla obsažená v zákonu o DPH a týkající se uplatňování DPH u společnosti s účinností od 1. 7. 2017 (dále též „nová právní úprava“) zrušena. **Podle nové právní úpravy bude každý společník společnosti postupovat individuálně sám za sebe podle obecných ustanovení zákona o DPH.**

Vzhledem k podstatným dopadům změn při uplatňování DPH mohou společníci společností, kteří do 30. 6. 2017 postupovali podle původní právní úpravy, podle přechodných ustanovení novely (bod 2) **využít přechodné období a postupovat při uplatňování DPH podle ustanovení upravujících společnost[2] dle původní právní úpravy**. Tento režim mohou

[1] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Pokud jde o hmotněprávní resp. obecná pravidla v zákonu o DPH „nespecifická“ ve vztahu ke společnosti, tj. pravidla týkající se např. sazby daně, lhůty pro úpravy odpočtu daně atd., budou muset i společníci, kteří využijí bodu 2 přechodných ustanovení novely postupovat podle zákona o DPH v aktuálním znění rozhodném pro posuzovanou transakci.

společníci uplatňovat nejdéle do 31. 12. 2018. Cílem tohoto opatření je ponechat společníkům dostatečně dlouhou dobu na to, aby se mohli připravit na nové podmínky s tím, že během přechodného období se mohou rozhodnout, že např. činnost vykonávanou na základě společenské smlouvy ukončí a zvolí si jinou formu spolupráce nebo začnou postupovat podle nové právní úpravy. V okamžiku, kdy tak společníci učiní, nebude již možný návrat k původní právní úpravě. Při přechodu na nový způsob uplatňování DPH musí určený společník vůči správci daně splnit **oznamovací povinnost[3], vyjma přechodu k 1. 7. 2017 a 1. 1. 2019.**

Účelem této Informace je seznámení se změnami při uplatňování DPH společníky společnosti, které nastanou v souvislosti s přijetím nové právní úpravy. Vzhledem ke značné smluvní volnosti při úpravě práv a povinností společníků nemůže Informace postihnout veškeré možné situace. Pro správné uplatnění DPH je v každém případě nezbytné, aby vztahy mezi jednotlivými společníky navzájem i vztahy mezi společníky a dalšími účastníky smluvních transakcí (třetími stranami) byly důsledně a transparentně smluvně ošetřeny. Při posuzování jednotlivých transakcí je nutné vyhodnotit konkrétní smluvní vztahy a faktický stav a na ně aplikovat pravidla obsažená v zákoně o DPH.

1. Obrat, registrace k DPH

1.1. Výpočet obratu pro povinnou registraci

Podle původní právní úpravy se do obratu společníka společnosti zahrnoval individuální obrat dosahovaný tímto společníkem samostatně mimo společnost a obrat dosahovaný celou společností (§ 4a odst. 3 zákona o DPH).

Změna právní úpravy: zrušení § 4a odst. 3 zákona o DPH

Podle nové právní úpravy každý společník postupuje při zjišťování obratu podle § 4a odst. 1 a 2 zákona o DPH. Podle § 4a zákona o DPH se obratem rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které náleží osobě povinné k dani za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, vymezená v odstavci 1 a 2.

Pro společníka společnosti to znamená, že jeho obrat pro účely DPH je součtem obratu dosaženého jím v rámci společnosti a obratu dosaženého jím samostatně mimo společnost.

Z bodu 1 přechodných ustanovení novely plyne, že pokud část z 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, za které je počítán obrat, spadá do období před účinností novely a další část do období po účinnosti novely, musí společník společnosti stanovit výši obratu za kalendářní měsíce do účinnosti novely podle § 4a odst. 3 původní právní úpravy a za kalendářní měsíce po účinnosti novely podle ustanovení § 4a odst. 1 a 2 zákona o DPH.

1.2. Registrační a informační povinnost společníka společnosti

Podle původní právní úpravy (§ 6a zákona o DPH) platilo, že pokud se alespoň jeden společník stal plátcem, stali se plátci i ostatní společníci společnosti (pokud byli osobami povinnými k dani a v rámci společnosti se uskutečňovala plnění s nárokem na odpočet daně) a měli povinnost se registrovat k dani z přidané hodnoty (§ 94 zákona o DPH). Společník společnosti měl do 15 dnů ode dne, kdy se stal plátcem, povinnost informovat o této

[3] Podáním ve smyslu § 71 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

skutečnosti ostatní společníky (§ 95 zákona o DPH). Stejně tak se společník společnosti stal plátcem při vstupu do společnosti, ve které společně s plátcem uskutečňoval plnění s nárokem na odpočet daně.

Změna právní úpravy: zrušení § 6a a § 95 zákona o DPH

Z nové právní úpravy je registrační a oznamovací povinnost společníka vypuštěna. Kritéria (naplnění podmínek dle § 6 a § 6b až § 6e zákona o DPH) pro zákonnou registraci (resp. pro vznik plátcovství) společníka společnosti se tak nově sledují individuálně u každého jednotlivého společníka, přičemž naplnění těchto kritérií u ostatních společníků není v dané věci relevantní. Může tak nově nastat situace, že společníky jedné společnosti budou plátci (ze zákona či na základě dobrovolné registrace) i osoby, které plátci nejsou. Společníci, kterým nevznikne zákonná povinnost registrace k DPH (resp. nestanou se ex lege plátci podle výše uvedených ustanovení zákona o DPH), se mohou registrovat a stát se plátci dobrovolně (§ 6f, § 94a zákona o DPH). Společník, který není plátcem, se případně při splnění zákonných podmínek může stát identifikovanou osobou (§ 6g a násl. zákona o DPH).

Dopad přechodných ustanovení na registraci společníků k DPH:

Podle bodu 2 přechodných ustanovení mohou postupovat (tzn. i posuzovat naplnění kritérií pro registraci k DPH podle původní právní úpravy) **pouze společníci společností vzniklých do 30. 6. 2017 a „tvořených" k tomuto dni plátci.**

Situace 1: Společnost „tvořená" ke dni účinnosti novely pouze osobami, které nejsou plátci, popř. společnost vzniklá až za účinnosti nové právní úpravy: Jednotliví společníci musí postupovat při registraci k DPH výhradně podle nové právní úpravy.

Situace 2: Společnost „tvořená" ke dni předcházejícímu účinnosti novely plátci, přičemž společníci postupují při uplatňování DPH v souladu s bodem 2 přechodných ustanovení podle původní právní úpravy: Při vstupu nového společníka – osoby povinné k dani, která není plátcem, se tento společník ode dne vstupu do společnosti stane plátcem dle § 6a písm. b) původní právní úpravy.

Situace 3: Společnost „tvořená" ke dni předcházejícímu účinnosti novely plátci, přičemž společníci postupují při uplatňování DPH podle nové právní úpravy (nevyužili postup dle bodu 2 přechodných ustanovení). Při vstupu nového společníka – osoby, která není plátcem, se tento společník nestává automaticky plátcem (ze zákona), a při registraci postupuje dle obecných ustanovení zákona o DPH (nová právní úprava).

1.3. Zrušení registrace

Podle původní právní úpravy mohl společník společnosti zažádat o zrušení registrace pouze při splnění podmínek vymezených v § 106c zákona o DPH.

Změna právní úpravy: zrušení § 106c zákona o DPH

Podle nové právní úpravy, v důsledku zrušení § 106c zákona o DPH, postupuje každý společník společnosti jako každý jiný plátce, tj. podle obecných ustanovení týkajících se zrušení registrace. Znamená to, že, správce daně může např. přistoupit ke zrušení registrace z moci úřední, pokud plátce přestane uskutečňovat ekonomické činnosti. Plátce, který je společníkem společnosti, může při splnění zákonných podmínek požádat o zrušení registrace (např. při poklesu jeho obratu pod zákonem stanovený limit).

Vzhledem ke zrušení specifické úpravy týkající se zrušení registrace společníka společnosti na jeho žádost (§ 106c zákona o DPH) je počítání obratu pro účely zrušení registrace v období zasaženém původní i novou právní úpravou upraveno v přechodných ustanoveních (bod 4). Podle něj se obrat společníka společnosti pro účely zrušení registrace plátce stanoví jako součet obratu za kalendářní měsíce před účinností novely (nebo za kalendářní měsíce, kdy společníci společnosti postupovali podle bodu 2 přechodných ustanovení) zjištěného podle § 106c odst. 2 původní právní úpravy, a obratu za kalendářní měsíce po datu účinnosti novely (nebo od okamžiku, kdy společníci již postupují podle nové právní úpravy), stanoveného podle § 4a nové právní úpravy.

2. Evidence pro účely daně z přidané hodnoty, podávání daňových tvrzení

Vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty (§ 100 zákona o DPH)
Zvláštní ustanovení o evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (§ 100a zákona o DPH)
Podávání daňového přiznání (§ 101b zákona o DPH)
Podávání kontrolního hlášení (§ 101c a násl. zákona o DPH)
Podávání souhrnného hlášení (§ 102 zákona o DPH)

Podle původní právní úpravy byli plátci, kteří byli společníky téže společnosti, povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci za společnost vedl určený společník, který za společnost plnil všechny povinnosti a uplatňoval práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky. Mezi tyto povinnosti patřilo uvádět ve svém daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení údaje za činnost celé společnosti. Ostatní společníci ve svých daňových tvrzeních uváděli skutečnosti týkající se jejich daňové povinnosti v zásadě pouze ve vztahu k činnosti mimo společnost.

Změna právní úpravy: zrušení § 100 odst. 4, § 101b odst. 2, § 101c odst. 2, § 102 odst. 4 zákona o DPH

Podle nové právní úpravy eviduje každý společník společnosti samostatně ve své evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje požadované v § 100 a § 100a zákona o DPH týkající se jeho činnosti v rámci společnosti i mimo ni. Taktéž ve svém daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení uvádí každý společník společnosti údaje týkající se veškeré jeho ekonomické činnosti, tj. činnosti v rámci společnosti i mimo ni. Nová právní úprava tak již, při uskutečňování plnění více společníky společnosti, nevyžaduje, resp. ani neumožňuje vykazování údajů, týkajících se společnosti, výhradně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a v daňových tvrzeních (daňovém přiznání, kontrolním hlášení a souhrnném hlášení) určeného společníka.

Z bodu 1 přechodných ustanovení novely vyplývá pro společníky povinnost postupovat podle původní právní úpravy, tj. zejména pro určeného společníka povinnost vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty, podání daňových tvrzení, ještě za poslední zdaňovací období před přechodem na novou právní úpravu (v případě přechodu na novou právní úpravu k 1. 7. 2017 má povinnost určený společník podat daňové přiznání ještě za zdaňovací období červen 2017 nebo 2. čtvrtletí 2017). Taktéž podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období, na která dopadá původní právní úprava, a v zásadě veškeré povinnosti na DPH u společnosti týkající se těchto zdaňovacích období, musí plnit společník, který byl podle původní právní úpravy jako určený společník povinen uvést údaje z činnosti celé společnosti ve svém daňovém tvrzení za opravované či jinak dotčené zdaňovací období.

3. Uskutečnění plnění a vystavování daňových dokladů

Podle původní právní úpravy vedl určený společník za ostatní společníky evidenci pro účely daně z přidané hodnoty týkající se jejich činnosti ve společnosti a v návaznosti na to uváděl ve svém daňovém přiznání, souhrnném hlášení a kontrolním hlášení údaje o plněních uskutečněných v rámci celé společnosti.

Změna právní úpravy: zrušení § 100 odst. 4, § 101b odst. 2, § 101c odst. 2, § 102 odst. 4 zákona o DPH

Podle nové právní úpravy je uplatňování daně na výstupu založeno na samostatném působení každého společníka. V praxi mohou nastat různé varianty jednání společníků vůči třetím stranám i mezi sebou navzájem, přičemž je na úvaze společníků, jaký postup zvolí, při uplatňování DPH však musí respektovat pravidla vymezená zákonem o DPH a samozřejmě i skutečný charakter realizace ekonomických činností v rámci společnosti.

Při **vystavování daňových dokladů** platí pravidla obsažená v § 27 a násl. zákona o DPH. Plátci a osoby povinné k dani jsou v případech vyjmenovaných v § 28 odst. 1 a 2 zákona o DPH povinni vystavit daňový doklad s náležitostmi stanovenými v § 29 zákona o DPH. Při samostatné fakturaci jednotlivými společníky odběrateli mohou společníci při vystavování daňových dokladů využít úpravu dle § 28 odst. 6 zákona o DPH a k vystavení daňových dokladů písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečnilo, nebo třetí osobu (např. jednoho ze společníků).

Uplatňování daně na výstupu je odvislé od způsobu vystupování společníků vůči třetím osobám – příjemcům plnění (odběratelům). Vzhledem k pravidlům obsaženým v občanském zákoníku týkajícím se společnosti a upravujícím práva a povinnosti společníků a k nutnosti (plynoucí z nové právní úpravy) individuálního posuzování působení každého společníka při uplatňování DPH, se jako nejvhodnější jeví postup, kdy **si společníci mezi sebou stanoví své podíly na celkovém plnění uskutečněném vůči třetí osobě** (odběrateli). Přitom musí respektovat společná smluvní ujednání týkající se jejich podílů na zisku (resp. na příjmech a výdajích) společnosti.

Situace 1: S třetí osobou (odběratelem) jednají všichni společníci vlastním jménem a na svůj účet:

Každý ze společníků, který je plátcem, vystaví vůči třetí osobě (odběrateli) daňový doklad, kterým deklaruje poskytnutí plnění ve výši svého podílu na činnosti provedené na základě společenské smlouvy a údaje uvedené na daňovém dokladu vykáže ve své evidenci pro účely DPH a ve svých daňových tvrzeních (daňovém přiznání, kontrolním hlášení, souhrnném hlášení).[4]

---

[4] Pokud je na základě smluvních ujednání mezi společníky navzájem a mezi společníky a třetími osobami (odběrateli) pověřen vystavováním daňových dokladů, popř. obecně jednáním jménem a na účet společníků, jeden ze společníků, vystaví tento pověřený společník jménem každého ze společníků daňový doklad, kterým bude deklarováno poskytnutí plnění jednotlivými společníky ve výši jejich podílu na společné činnosti. Při tomto postupu musí být splněny podmínky obsažené v § 28 odst. 6 zákona o DPH. Každý ze společníků údaje uvedené na daňovém dokladu přenese v požadovaném rozsahu do své evidence pro účely DPH a do svých daňových tvrzení. Osoba pověřená k vystavení daňových dokladů podle § 28 odst. 6 zákona o DPH může vystavit jediný doklad, na kterém kromě celkové požadované úplaty uvede plnění uskutečněná jednotlivými společníky (dle výše jejich podílů na společné činnosti). Aby takový doklad mohl plnit funkci daňového dokladu ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH, musí obsahovat veškeré povinné náležitosti daňového dokladu ve vztahu ke všem společníkům (plátcům) účastnících se dokladem deklarované transakce.

Situace 2: S třetí osobou (odběratelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem na svůj účet a na účet ostatních společníků:

V případech, kdy jeden ze společníků jedná s třetí osobou (odběratelem) ve společné věci vlastním jménem na svůj účet (ve výši svého podílu na činnosti uskutečňované na základě společenské smlouvy) a na účet ostatních společníků (ve výši podílu ostatních společníků na činnosti uskutečňované na základě společenské smlouvy), a všichni společníci se na společné činnosti podílejí ve smluvně stanoveném poměru, postupují společníci, kteří jsou plátci, podle § 13 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (v případě dodání zboží), resp. § 14 odst. 2 písm. b) zákona o DPH (v případě poskytnutí služby). Na daňovém dokladu vystaveném pro odběratele bude fakturující společník uveden jako poskytovatel celého plnění a v návaznosti na to uvede údaje o předmětném plnění ve své evidenci pro účely DPH a v daňových tvrzeních. Ostatní společníci, kteří jsou plátci, pak musí vždy (tj. bez ohledu na to, zda je společník fakturující třetí osobě plátcem či nikoliv) na svých daňových dokladech deklarovat uskutečnění plnění ve výši svého podílu na činnosti provedené na základě společenské smlouvy společníkovi, který fakturoval plnění třetí osobě (odběrateli), a takto je v odpovídajícím rozsahu vykázat ve svých evidencích pro účely DPH a v daňových tvrzeních. Den uskutečnění plnění se stanoví podle § 21 odst. 4 písm. g) nebo h) zákona o DPH.

V případech uvedených v situaci 1/ a 2/ budou plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem podléhat stejnému daňovému režimu. Pokud jsou odběrateli poskytnuty např. stavební práce včetně projektové dokumentace, bude každým ze společníků (při splnění zákonných podmínek) aplikován režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH, byť (např.) fakticky některý ze společníků se převážně podílel na společném díle pouze zpracováním projektové dokumentace nebo dojednáním realizace díla a koordinací stavebních prací, přičemž žádné stavební práce fakticky neprovedl. Účastí ve společnosti se ale na jejich komplexním poskytnutí odběrateli podílel, a to v souladu se společenskou smlouvou. (Totéž platí pro uplatnění sazby daně.)

Při posuzování naplnění limitů je nutné pro aplikaci jiného než běžného daňového režimu (limit 100 000 Kč týkající se dodání vybraného zboží, u kterého se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH) fakturovaná plnění posuzovat samostatně, tzn., že u fakturace celého plnění jedním společníkem třetí osobě (odběrateli) je v dané věci rozhodující hodnota plnění fakturovaného tímto společníkem a u fakturace jednotlivými společníky (vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem) hodnota plnění podle výše jejich podílů na společné činnosti.

4. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Podle původní právní úpravy ustanovení § 73 odst. 7 zákona o DPH určovalo pravidla pro uplatnění odpočtu daně v rámci společnosti. Podle tohoto ustanovení u plátců, kteří uskutečňovali zdanitelná plnění jako společníci společnosti, uplatňoval nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti určený společník, který vedl evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost. Ostatní společníci společnosti mohli uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost společnosti jednotlivě pouze při dodržení podmínek vymezených ve zmíněném § 73 odst. 7 zákona o DPH.

Změna právní úpravy: zrušení § 73 odst. 7 zákona o DPH

Podle nové právní úpravy postupuje při uplatňování nároku na odpočet daně každý ze společníků individuálně, přičemž je povinen respektovat zákonná pravidla obsažená zejména v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění pouze v případě, že přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v tomto ustanovení pod písmeny a) až f). Použije – li společník (plátce) přijaté zdanitelné plnění jak pro účely zakládající nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné výši (§ 72 odst. 6 zákona o DPH).

Pokud společníci uplatňují daň na výstupu u činností vykonávaných na základě společenské smlouvy podle výše svých podílů na společné činnosti, mohou uplatnit nárok na odpočet daně pouze (maximálně) v rozsahu (poměru), v jakém se podílí na plněních uskutečněných vůči třetí osobě (odběrateli). Při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně u konkrétního přijatého zdanitelného plnění pak postupují podle příslušných ustanovení zákona o DPH.

Při pořízení majetku z prostředků společnosti, který není jednorázově použit (spotřebován) pro účely uskutečnění konkrétního plnění (toto se bude týkat zejména individuálně určeného majetku – např. dopravní prostředky, stroje apod.), musí společníci při uplatnění nároku na odpočet daně současně respektovat výši svých spoluvlastnických podílů k tomuto majetku (bod 5.1.).

Obecně pro určení, zda daný majetek představuje dlouhodobý majetek ve smyslu zákona o DPH či nikoliv, je nutné vycházet z definice dlouhodobého majetku uvedené v ustanovení § 4 odst. 4 písm. d) zákona o DPH. Dlouhodobým majetkem se rozumí mj. obchodní majetek, který je hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů (zejm. § 26 odst. 2, 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZDP“). Pro majetek ve spoluvlastnictví přitom platí (§ 26 odst. 4 ZDP), že pro posouzení toho, zda tento majetek dosáhl vstupní ceny uvedené v § 26 odst. 2 ZDP, je rozhodující vstupní cena, která se rovná součtu hodnot spoluvlastnických podílů u jednotlivých spoluvlastníků, a nikoliv vstupní cena jednotlivého spoluvlastnického podílu.

Situace 1: S třetí osobou (dodavatelem) jednají všichni společníci vlastním jménem a na svůj účet:

Při poskytnutí zdanitelného plnění společníkům mohou být třetí osobou (dodavatelem) vystaveny daňové doklady pro jednotlivé společníky, přičemž základ daně bude mezi společníky dodavatelem (podle požadavku společníků) rozdělen podle výše jejich podílů na celkovém uskutečněném plnění, na které bylo přijaté zdanitelné plnění použito.

Situace 2: S třetí osobou (dodavatelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem na svůj účet a na účet ostatních společníků:

Pokud nejsou třetí osobou (poskytovatelem zdanitelného plnění) vystaveny daňové doklady pro jednotlivé společníky a současně jeden ze společníků jedná při přijetí zdanitelného plnění od třetí osoby vlastním jménem na svůj účet (ve výši svého podílu na činnosti uskutečňované na základě společenské smlouvy) a na účet ostatních společníků (ve výši podílu ostatních společníků na činnosti uskutečňované na základě společenské smlouvy), postupuje se podle § 13 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (v případě dodání zboží), resp. § 14 odst. 2 písm. b) zákona o DPH (v případě poskytnutí služby). V takovém případě, pokud je dodavatelem pro jednoho ze společníků vystaven daňový doklad, kterým je deklarováno poskytnutí zdanitelného plnění a toto plnění je použito k plněním uskutečněným i ostatními společníky v rámci jejich společné činnosti, musí společník, uvedený na daňovém dokladu

jako příjemce zdanitelného plnění, vystavit daňové doklady (popř. souhrnný daňový doklad za podmínek uvedených v § 31b zákona o DPH), jimiž deklaruje poskytnutí části přijatého plnění ostatním společníkům, a to v rozsahu odvislém od výše jejich podílů na celkovém uskutečněném plnění, na které bylo přijaté zdanitelné plnění použito. Údaje uvedené na daňových dokladech musí být v požadovaném rozsahu vykázány v evidencích pro účely DPH a v daňových tvrzeních jednotlivých společníků, a to v souladu se zákonem o DPH.

Uplatnění nároku na odpočet daně v případě, že v rámci společnosti nedochází k uskutečňování plnění vůči třetí osobě (odběrateli)

Společníci také mohou uzavřít společenskou smlouvu za **jiným účelem než poskytnutí plnění externímu odběrateli** – např. vytvoření společné reklamy, která bude použita pro individuální ekonomickou činnost jednotlivých společníků mimo společnost, tzn., že v rámci společnosti jednotliví společníci vůči třetím stranám neuskutečňují plnění, která jsou předmětem daně.

Při uplatňování nároku na odpočet daně musí společníci, jsou-li plátci, především vycházet z toho, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění jim vzniká pouze v rozsahu (poměru), v jakém přijaté plnění použijí pro vlastní ekonomickou činnost a v rámci ní pak pro účely uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH.

V daném případě je proto prvotně nezbytné, aby si mezi sebou společníci jednoznačně vymezili poměr, v jakém bude výsledek jejich společné činnosti použit jednotlivými společníky, resp. v jakém budou jednotliví společníci oprávněni s výsledkem jejich společné činnosti disponovat a v tomto poměru si mezi sebou rozdělili podíly na přijatých zdanitelných plněních. Následně pak u těchto podílů mohou uplatnit nárok na odpočet daně v závislosti na jejich použití k účelům zakládajícím nárok na odpočet daně, a to na základě přefakturace od původního příjemce daňového dokladu, neboť nárok na odpočet daně nemůže uplatnit osoba, která není uvedena na daňovém dokladu jako příjemce zdanitelného plnění.

5. Nakládání s majetkem získaným společnou činností společníků

5.1. Pořízení majetku z prostředků společnosti

Majetek pořízený ze společných prostředků je ve spoluvlastnictví jednotlivých společníků. Podle § 2728 občanského zákoníku platí, že neurčí-li smlouva poměr, jakým se společníci podílejí na majetku nabytém za trvání společnosti, na zisku a na ztrátě společnosti, jsou jejich podíly stejné. Určí-li smlouva poměr, jakým se společník podílí buď jen na majetku, anebo jen na zisku nebo na ztrátě, platí stejný poměr i pro ostatní případy. Je nicméně také možné, aby si společníci smluvně dohodli podíly u jednotlivého majetku individuálně podle jimi stanovených kritérií.

Při pořízení majetku ze společných prostředků (stejně jako při dalším nakládání s ním) musí společníci respektovat výši svých spoluvlastnických podílů, které obecně vyjadřují rozsah jejich práva nakládat s majetkem jako vlastník. U daňových dokladů týkajících se pořízeného majetku (tj. dokladů od externích dodavatelů i dokladů vystavených společníky při případné „přefakturaci“ mezi společníky) postupují způsobem naznačeným v bodě 4. Při uplatňování nároku na odpočet daně se jednotliví společníci řídí obecnými pravidly obsaženými zejm. v § 72 a násl. zákona o DPH.

5.2. Nakládání s majetkem při zániku členství společníka a při zániku společnosti

Podle § 2741 občanského zákoníku má společník při zániku členství (vystoupení nebo vyloučení) ve společnosti právo na vypořádání svého spoluvlastnického podílu na majetku získaném společnou činností společníků na základě společenské smlouvy.

Při zániku společnosti má každý ze společníků právo na výplatu nebo jiné majetkové vypořádání svého spoluvlastnického podílu na majetku získaném za dobu trvání společnosti. Podle § 2746 občanského zákoníku se vydá společníkům vše, co je jejich vlastnictvím, a společný majetek (tedy i majetek nabytý za trvání společnosti) se rozdělí podle ustanovení o vypořádání spoluvlastnictví. Spoluvlastnictví lze vypořádat rozdělením společné věci, jejím prodejem s rozdělením výtěžku anebo převedením vlastnického práva jednomu nebo více spoluvlastníkům s vyplacením ostatních (§ 1141 občanského zákoníku).

5.2.1. Vydání podílu majetku získaného společnou činností společníků

Pro účely DPH má smysl sledovat pouze takové změny majetkových práv, které mohou mít za následek naplnění definic dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve smyslu § 13 a § 14 zákona o DPH (např. změny týkající se hmotného a nehmotného majetku, zásob). Při posuzování existence plnění, které je předmětem daně, nelze pominout, že úplatou se pro účely zákona o DPH rozumí nejenom částka v peněžních prostředcích, ale i hodnota nepeněžitého plnění, poskytnutého v souvislosti s předmětem daně.

5.2.2. Bezúplatné přenechání majetku získaného společnou činností společníků jinému společníkovi nebo do společného majetku společníků

Podle původní právní úpravy při zániku společnosti nebo při zániku členství společníka ve společnosti, se v případě bezúplatného přenechání majetku ve vlastnictví daného společníka a bezúplatného přenechání toho, co by společník získal při zániku společnosti nebo při zániku členství v nepeněžité podobě ve hmotném resp. nehmotném majetku, do vlastnictví jiného společníka nebo do společného majetku společníků, jednalo o dodání zboží resp. o poskytnutí služby za úplatu.

Změna právní úpravy: zrušení § 13 odst. 4 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. c) zákona o DPH

Podle nové právní úpravy musí plátce sledovat, zda bezúplatným přenecháním majetku získaného společnou činností společníků jinému společníkovi nebo do společného majetku společníků nedošlo k naplnění podmínek uvedených v § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH (poskytnutí obchodního majetku bez úplaty), tj. k uskutečnění plnění, která jsou považována za úplatná. Jedním z rozhodujících kritérií bude (na rozdíl od původní právní úpravy) skutečnost, zda byl u předmětného majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

5.2.3. Úplatné přenechání majetku získaného společnou činností společníků jinému společníkovi nebo do společného majetku společníků

Pro účely DPH má smysl sledovat pouze takové pohyby majetku, které mohou mít za následek naplnění definic dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu zákona o DPH. Úplatné přenechání takového majetku vkladatelem jednomu nebo více společníkům je předmětem daně – dodáním zboží dle § 13 odst. 1 zákona o DPH nebo

poskytnutím služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH (pozbytí nehmotné věci) a podléhá obecným pravidlům obsaženým v zákoně o DPH.

6. Majetek vložený do společnosti

Vzhledem k tomu, že společnost nemá právní osobnost, nemůže nabývat práva, tedy ani vlastnická práva k majetku. Výlučnými vlastníky nebo spoluvlastníky majetku jsou jednotliví společníci. Přestože jsou různé formy vztahů společníků k *„majetku společnosti“* upraveny zejm. občanským zákoníkem, při uplatňování zákona o DPH je nutné transakce týkající se nakládání s majetkem v rámci společnosti posuzovat optikou zákona o DPH.

6.1. Vložení majetku do společnosti

Při vložení majetku do společnosti dochází buď ke vzniku podílového spoluvlastnictví k majetku (zejm. u druhově určených věcí), anebo majetek zůstává ve vlastnictví vkládajícího společníka a ostatní společníci k němu získávají právo bezúplatného požívání (v případě individuálně určených věcí), případně užívání (v případě společníků, kteří se zavázali přispět ke společnému účelu jen činností).

Pokud se majetek vložený do společnosti stane předmětem podílového spoluvlastnictví společníků, dochází ke změnám v rozsahu vlastnických práv společníků k předmětnému majetku. Pro účely DPH má smysl sledovat pouze takové změny, které mohou mít za následek naplnění definic dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve smyslu zákona o DPH (tj. např. změny týkající se hmotného a nehmotného majetku, zásob). Společníci musí vyhodnotit, zda při vložení majetku došlo nebo nedošlo jednou, popř. více zúčastněnými stranami k poskytnutí plnění, které je předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Podstatnými faktory v dané věci budou např. druh vloženého majetku, charakter případného protiplnění poskytnutého vkladateli v souvislosti s vložením majetku, či (při neexistenci protiplnění splňujícího definici úplaty ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH) uplatnění nároku na odpočet daně u vloženého majetku.

Při poskytnutí majetku vkladatelem k bezúplatnému požívání ostatními společníky, nedochází k uskutečnění plnění, které je předmětem daně. Nejedná se o poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 3 a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH, neboť není splněna jedna z podmínek tohoto ustanovení, kterou je použití předmětného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností vkladatele. Vkladatel se tímto způsobem podílí na uskutečněných plněních společnosti vůči třetím osobám (viz bod 3).

Podle definice ekonomické činnosti (§ 5 odst. 2 zákona o DPH) se za ekonomickou činnost považuje také soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Proto při poskytnutí majetku k bezúplatnému požívání, je-li předmětný majetek používán k ekonomické činnosti společnosti ve smyslu výše uvedeného, nedochází při bezúplatném používaní ostatními společníky k uskutečnění plnění, které je předmětem daně.

6.2. Vrácení vloženého majetku při zániku členství společníka nebo při zániku společnosti

Při zániku členství společníka nebo při zániku společnosti má společník právo na vrácení jím poskytnutých věcí, které na základě společenské smlouvy ostatní společníci bezúplatně

užívali. Stejně tak má společník právo na vrácení poskytnutých věcí, které se staly předmětem podílového spoluvlastnictví. Pokud tyto věci již neexistují, má společník právo na vypořádání svého podílu v penězích.

Daňový režim při vrácení vloženého majetku se odvíjí od toho, zda při vložení předmětného majetku došlo ke změně vlastnických práv k majetku (vznik podílového spoluvlastnictví) či nikoliv (bezúplatné požívání). Stejně jako při vložení majetku do společnosti, má pro účely DPH smysl sledovat pouze takové pohyby majetku, které mohou mít za následek naplnění definic dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve smyslu zákona o DPH.

V případě vrácení majetku, který se stal předmětem podílového spoluvlastnictví ostatních společníků, je nutné vyhodnotit, zda jeden nebo více společníků neuskutečnili dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu. Při uplatňování DPH postupují způsobem naznačeným v bodě 6.1.

V případě vrácení majetku, který se nestal předmětem podílového spoluvlastnictví, ale zůstal ve vlastnictví vkladatele a byl poskytnut ostatním společníkům k bezúplatnému požívání, neuskutečňují společníci plnění, které je předmětem daně.

6.3. Úplatné přenechání vloženého majetku při zániku členství společníka nebo při zániku společnosti

Pro účely DPH má smysl sledovat pouze takové pohyby majetku, které mohou mít za následek naplnění definic dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu zákona o DPH. Úplatné přenechání takového majetku vkladatelem jednomu nebo více společníkům je předmětem daně – dodáním zboží dle § 13 odst. 1 zákona o DPH nebo poskytnutím služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH (pozbytí nehmotné věci) a podléhá obecným pravidlům obsaženým v zákoně o DPH. Výjimkou je úplatné přenechání vloženého majetku (nebo jeho části) konkrétnímu společníkovi v rozsahu, v jakém již byla vkladatelem vůči tomuto společníkovi uplatněna daň z důvodu uskutečnění zdanitelného plnění při vložení majetku do společnosti (bod 6.1.).

6.4. Bezúplatné přenechání vloženého majetku při zániku členství společníka nebo při zániku společnosti

Podle původní právní úpravy při zániku společnosti nebo při zániku členství společníka ve společnosti, se v případě bezúplatného přenechání majetku ve vlastnictví daného společníka a bezúplatného přenechání toho, co by společník získal při zániku společnosti nebo při zániku členství v nepeněžité podobě ve hmotném, resp. nehmotném majetku, do vlastnictví jiného společníka nebo do společného majetku společníků jednalo o dodání zboží resp. o poskytnutí služby za úplatu dle § 13 odst. 4 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. c) původní právní úpravy.

Změna právní úpravy: zrušení § 13 odst. 4 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. c) zákona o DPH

Podle nové právní úpravy:

Pokud byl u majetku (nebo jeho části), který zůstal při vložení do společnosti ve vlastnictví vkladatele a ostatní společníci jej bezúplatně požívali, při pořízení vkladatelem uplatněn nárok na odpočet daně z důvodu použití majetku pro účely vymezené v § 72 odst. 1 zákona o DPH, je jeho bezúplatné trvalé přenechání společníkům předmětem daně – dodáním zboží za úplatu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH (poskytnutí obchodního majetku bez úplaty).

Stejně tak, pokud byl u vloženého majetku (nebo jeho části), který byl v důsledku vkladu předmětem podílového spoluvlastnictví společníků, vkladatelem uplatněn nárok na odpočet daně, je bezúplatné přenechání tohoto majetku ostatním společníkům dodáním zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) potažmo § 13 odst. 5 zákona o DPH, s výjimkou úplatného přenechání vloženého majetku (nebo jeho části) konkrétnímu společníkovi v rozsahu, v jakém již byla vkladatelem vůči tomuto společníkovi uskutečněno plnění podle § 13 nebo § 14 zákona o DPH při vložení předmětného majetku do společnosti (bod 6.1.).