

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 26.6.2019

DPH

545/15.05.19 Režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky

Předkládají: Ing. Tereza Kubalová, daňový poradce, číslo osv. 5262
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

1. Uvedení do problematiky

Právní úprava aplikace daně dle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o DPH (dále jen „ZDPH“), v rámci společnosti dle § 2716 – 2746 občanského zákoníku byla do 30. 6. 2017 nejčastěji vykládána tak, že mezi společníky společnosti nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, které vznikly z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vůči třetím osobám (dodavatelům a odběratelům) tedy za společnost vystupoval tento určený společník a veškerá uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění společnosti vykazoval tento společník ve svém daňovém přiznání a souvisejících evidencích.

Novela ZDPH, která byla publikována pod č. 170/2017 Sb., zrušila s účinností od 1. 7. 2017³ zvláštní ustanovení týkající se společnosti a „postavila“ podmínky na samostatném působení každého společníka společnosti.

Informace GFR k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017⁴ (dále jen „Informace GFR“) mimo jiné popisuje možnost do jisté míry zachovat výše uvedené schéma, kdy s třetí osobou (tj. odběratelem nebo dodavatelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem a na svůj účet a na účet ostatních společníků (dále jen „navenek vystupující společník“) následovně:

- Na daňových dokladech vystavených pro odběratele je uveden navenek vystupující společník jako poskytovatel celého plnění a zároveň ostatní společníci vystavují daňové doklady (popř. souhrnný daňový doklad) navenek vystupujícímu společníkovi ve výši jejich podílů na společné činnosti.
- Na daňových dokladech přijatých od dodavatelů je uveden tento navenek vystupující společník jako jediný příjemce zdanitelného plnění a současně musí tento společník vystavit ostatním společníkům daňové doklady, jimiž deklaruje poskytnutí části přijatého plnění ostatním společníkům, a to podle výše jejich podílů na společné činnosti.

V situaci výše popsané se ukazuje nezbytné vyjasnění Informace GFR, v níž je uvedeno, že „... plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem budou podléhat stejnému daňovému režimu“.

2. K určení daňového režimu

³ S přechodným obdobím do 31.12.2018

⁴ Č.j. 74028/17/7100-20116-709973

Podle našeho názoru pravidlo, že plnění uskutečněná navenek vystupujícím účastníkem vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají podléhat stejnému daňovému režimu, které popisuje Informace GFŘ, nemá opodstatnění. Docházíme k závěru, že ve skutečnosti GFŘ mělo na mysli, že plnění uskutečněná navenek vystupujícím účastníkem vůči třetí osobě i mezi společníky stejný daňový režim mít nemusí. Informace GFŘ takový výklad potvrzuje, když v těchto dvou odstavcích na konci části 3 uvádí:

“V případech uvedených v situaci 1/ (S třetí osobou (odběratelem) jednají všichni společníci vlastním jménem a na svůj účet) a 2/ (S třetí osobou (odběratelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem na svůj účet a na účet ostatních společníků) 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.“

Citovaný text odhaluje, že na stejném daňovém režimu GFŘ ve skutečnosti netrvá. Například tak při poskytnutí služby, u níž se řídí pravidla pro stanovení místa plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH, zákazníkovi usazenému mimo ČR, navenek vystupující společník usazený v ČR neuplatní DPH na výstupu, ale společníci rovněž usazení v ČR na svá plnění poskytnutá navenek vystupujícímu společníkovi uplatní tuzemskou daň, neboť pro jiný daňový režim by nebyly splněny předpoklady.

Výše uvedené platí analogicky i pro plnění nakupovaná navenek vystupujícím společníkem od třetí osoby a tedy tímto společníkem poskytnutá dalším společníkům. Například tak v případě, kdy navenek vystupující společník – plátce DPH, přijme plnění od neplátce, je zpravidla povinen na plnění vůči ostatním společníkům uplatnit daň.

3. Závěr

Navrhujeme výše citované odstavce z Informace GFŘ vyložit následujícím způsobem:

- Smyslem prvního odstavce bylo potvrdit, že při fakturaci plnění jednotlivými společníky vůči třetí osobě (v informaci GFŘ situace 1/), tak i při fakturaci v případě plnění podle § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH v případě dodání zboží, resp. § 14 odst. 2 písm. b) ZDPH v případě poskytnutí služby (v informaci GFŘ

situace 2/), nemůže dojít ke změně předmětu plnění, a proto na daňových dokladech vystavených vůči třetí osobě jednotlivými společníky (situace 1/) nebo na daňových dokladech vystavených vůči třetí osobě fakturujícím společníkem a mezi společníky navzájem (situace 2/), musí být uveden totožný předmět plnění.

- Druhý odstavec na příkladu aplikace režimu přenesení daňové povinnosti deklaruje, že na jednotlivá výše uvedená plnění se aplikují pravidla ZDPH samostatně.

Stanovisko GŘ:

S uvedeným závěrem souhlasíme.