

Ministerstvo financí ČR
Odbor 18, odd.181
Č.j.:181-99749/2001
Vyřizuje: Ing.Čapková,1.2576
Ing.Hajná, 1.3006

V Praze dne 23.dubna 2002

Pokyn č. D - 234

Uplatňování daně z přidané hodnoty při podnikání ve sdružení na základě smlouvy o sdružení podle § 829 Občanského zákoníku nebo jiné obdobné smlouvy

Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č.588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), vydává tento pokyn.

Sdružení osob podle § 829 ObčZ nemá právní subjektivitu a je sdružením jednotlivých účastníků, kteří se sdružují, aby se společně přičinili o dosažení sjednaného účelu.

Každý plátce, který je účastníkem sdružení, podnikající společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je povinen postupovat podle ZDPH.

Podle § 11 odst. 1 a 2 ZDPH je plátce povinen vést záznamy pro daňové účely potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení, jsou povinni podle § 11 odst. 3 ZDPH vést evidenci podle odstavců 1 a 2 za celé sdružení odděleně a evidenci vede určený účastník sdružení.

I. Registrace a zrušení registrace

Podle § 5 odst. 2 ZDPH osoby podléhající dani, které uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy a součet jejich celkového obrátu v rámci sdružení a obrátů těchto osob mimo sdružení překročí 750 000 Kč za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí měsíce, jsou povinny předložit jednotlivě přihlášku k registraci do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, kdy překročily uvedený obrat a plátcí se stávají od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tento obrat překročily.

Jestliže se osoba podléhající dani, podnikající společně ve sdružení, stane plátcem, jsou ostatní osoby ve sdružení podléhající dani, povinny předložit přihlášku k registraci k datu účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci tohoto

účastníka sdružení a od tohoto data se také stávají plátcí.

Osoba podléhající dani, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem, je povinna ke dni uzavření smlouvy předložit přihlášku k registraci a plátcem se stává tímto dnem.

V případě uzavření smlouvy o sdružení mezi plátcem a osobou nepodléhající dani je pro registraci osoby nepodléhající dani rozhodující, za jakým účelem se s plátcem sdružila. Jestliže se sdruží s plátcem za účelem podnikání, kromě uskutečňování zdanitelných plnění osvobozených od daně podle § 25 ZDPH, stává se osobou podléhající dani ke dni uzavření smlouvy o sdružení.

Jestliže se však s plátcem sdruží např. subjekt, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání, k činnosti, pro kterou byl založen nebo zřízen, nevyplývá pro něho povinnost se zaregistrovat k dani, protože se nestává osobou podléhající dani. Pokud se tento subjekt sdruží s plátcem k činnosti, kterou by vykonával jako činnost, pro kterou nebyl založen nebo zřízen, stává se osobou podléhající dani a je povinen se zaregistrovat k dani.

O zrušení registrace může jednotlivě požádat účastník sdružení při vystoupení nebo vyloučení ze sdružení při splnění podmínek uvedených v § 5 odst. 4 ZDPH. Při rozpuštění sdružení mohou požádat všichni účastníci sdružení o zrušení registrace až po vypořádání majetku za předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené v § 5 odst. 4 ZDPH. Podle tohoto ustanovení může účastník sdružení požádat o zrušení registrace nejdříve po uplynutí jednoho roku od data uvedeného na jeho osvědčení o registraci plátce a obrat účastníka nesmí přesáhnout za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí měsíce částku 750 000 Kč a zároveň za nejbližších předcházejících dvanáct po sobě jdoucích měsíců částku 3 mil. Kč. Obratem účastníka sdružení je pro účely zrušení registrace součet jeho obratu a podílu obratu sdružení připadajícího na tohoto účastníka sdružení. Podíl obratu účastníka sdružení se stanoví podle smlouvy, jinak rovným dílem.

II. Stanovení zdaňovacího období

Podle § 36 odst. 2 ZDPH se při stanovení zdaňovacího období jednotlivých účastníků sdružení vychází ze součtu obratu dosaženého všemi účastníky v rámci sdružení a obratu účastníka dosaženého mimo sdružení. Jednotliví účastníci mohou mít rozdílné zdaňovací období.

III. Daňová a účetní evidence, podávání daňového přiznání

Podle § 11 odst. 3 ZDPH vede daňovou evidenci podle odstavců 1 a 2 odděleně za celé sdružení plátce, který je určeným účastníkem sdružení, to znamená, že podle odstavce 1 vede odděleně za celé sdružení záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních v uvedeném členění, včetně stanovení poměrné části odpočtu daně a záznamy o úpravách odpočtu daně.

Určený účastník sdružení na základě této evidence uvádí ve svém daňovém přiznání v součtu zdanitelná plnění a daň z činnosti sdružení a zdanitelná plnění a daň z vlastní činnosti. Ostatní účastníci sdružení plátcí podávají daňové přiznání, i když jim nevznikla daňová povinnost.

O penězích a vnesených věcech určených podle druhu do sdružení účtuje určený účastník pověřený vedením účetní evidence za sdružení. O vnesených věcech jednotlivě určených účtuje jejich vlastník, je-li tato věc ve spoluvlastnictví několika účastníků, účtují tito účastníci sdružení o svých spoluvlastnických podílech a odpisech s nimi souvisejících, každý samostatně ve svém účetnictví. O dlouhodobém hmotném a dlouhodobém nehmotném majetku získaném společnou činností sdružení účtuje každý účastník samostatně podle podílu na majetku ve sdružení v okamžiku nabytí spoluvlastnického práva.

V souladu se sdělením MF o účtování ve sdružení bez právní subjektivity č.j.281/36 980/1994 určený účastník pověřený vedením účetnictví za sdružení na konci účetního období nebo při zrušení sdružení (rozpuštění sdružení nebo vystoupení nebo vyloučení účastníka) rozdělí výdaje a příjmy, resp. náklady a výnosy sdružení na jednotlivé účastníky způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem a převede je na ostatní účastníky zvláštním účetním dokladem. Pokud účastník vede podvojný účetnictví, použije účty 358, 368 a 398. Pokud vede jednoduché účetnictví, účtuje v peněžním deníku průkazným způsobem nebo odděleně tak, že založí zvláštní peněžní deník a zvláštní pomocné účetní knihy pro tento účel.

IV. Uplatňování nároku na odpočet daně a uskutečňování zdanitelných plnění

Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pro činnost sdružení uplatňuje plátc, který jako určený účastník vede účetní a daňovou evidenci za sdružení při splnění podmínek uvedených v § 19 a § 19a ZDPH. Určený účastník uplatňuje nárok na odpočet daně pro činnost sdružení, ve svém daňovém přiznání na základě přijatých daňových dokladů, které jsou vystaveny na jeho jméno. Pokud byl daňový doklad vystaven na jméno jiného účastníka sdružení, musí určený účastník prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně pro činnost sdružení podle § 19 odst. 2 ZDPH v rámci dokazování. Pokud si plátc, podnikající společně na základě smlouvy o sdružení, uplatňují nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě ve svém daňovém přiznání, musí uskutečňovat zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění a uvádět je ve svém daňovém přiznání, jinak ztrácí nárok na odpočet daně podle § 19 a § 19a ZDPH. Jestliže bude uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, měla by být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který uskutečňuje zdanitelná plnění z činnosti celého

sdružení.

Určený účastník, který vede evidenci za sdružení, si může ve svém daňovém priznání uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pro činnost sdružení, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění z činnosti sdružení, na která vystaví daňový doklad svým jménem. Tato uskutečněná zdanitelná plnění z činnosti sdružení je povinen uvést ve svém daňovém priznání.

V případě uzavření smlouvy o sdružení mezi plátcí a osobou nepodléhající dani, může uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pro činnost sdružení, pouze plátce, který je určeným účastníkem k vedení evidence za sdružení, ale pouze do výše nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije při podnikání k uskutečnění zdanitelných plnění, při splnění podmínek uvedených v §19 a § 19a ZDPH.

V. Dodání zboží nebo poskytnutí služeb účastníky sdružení do sdružení

Účastník, který nevede evidenci za sdružení, a pro činnost sdružení dodává zboží nebo poskytuje služby, uskutečňuje zdanitelné plnění, u kterého uplatní daň na výstupu. Podle § 12 ZDPH je plátce povinen vystavit daňový doklad a základem daně je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, protože se jedná o osoby mající zvláštní vztah k plátcí, kterými jsou podle § 6 odst.1 písm.c) ZDPH osoby, které podnikají s plátcem společně ve sdružení. Příslušná sazba daně se uplatní podle § 16 ZDPH.

Pokud dodává zboží nebo poskytuje služby pro činnost sdružení účastník určený k vedení evidence za sdružení, nejedná se o zdanitelné plnění, ale pouze o účetní operaci, kterou převádí náklady, týkající se dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, do oddělené evidence za sdružení a daňový doklad nevystavuje.

VI. Vypořádání při rozpuštění sdružení nebo při vystoupení účastníka

Při rozpuštění sdružení podle § 841 ObčZ není zdanitelným plněním převedení výdajů a příjmů, resp.nákladů a výnosů určeným účastníkem, který vede evidenci za sdružení, na ostatní účastníky způsobem stanoveným ve smlouvě jinak rovným dílem, protože se jedná pouze o účetní operaci, provedenou zvláštním účetním dokladem.

Vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení jednotlivým účastníkům není také zdanitelné plnění.

Pokud by se při vypořádání sdružení převáděl z určeného účastníka, který vede evidenci za sdružení, na ostatní účastníky majetek získaný společnou činností v nepeněžní podobě (zásoby, pohledávky, hmotný a nehmotný majetek do doby jeho uvedení do užívání), nejedná se o zdanitelné plnění, protože dochází pouze k převedení majetku do účetní evidence jednotlivých účastníků zvláštním účetním dokladem.

Při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení podle § 839 ObčZ není podíl majetku vyplacený v penězích a vrácení věcí vnesených do sdružení zdanitelným plněním. Pokud by byl účastníkovi jeho podíl převeden v nepeněžitě podobě, jedná se o zdanitelné plnění, protože z ObčZ vyplývá pouze právo na finanční vyrovnání.

VII. Přenechání majetku při rozpuštění sdružení nebo vystoupení účastníka

Pokud při rozpuštění sdružení, po vypořádání majetku ve sdružení, některý účastník sdružení přenechá úplatně nebo bezúplatně vnesené věci nebo nepeněžní majetek získaný společnou činností ostatním účastníkům, jedná se o zdanitelné plnění podle § 2 ZDPH. Základ daně se stanoví podle § 14 ZDPH a uplatní se příslušná sazba daně podle § 16 ZDPH. Stejně se postupuje při přenechání vnesených věcí do sdružení účastníkem, který vystoupil ze sdružení nebo byl vyloučen.

VIII. Daňová povinnost účastníků sdružení

V souladu se zásadami dokazování správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a proto je oprávněn požadovat od účastníků sdružení vymezení obsahu smlouvy o sdružení, zejména pak vymezení rozsahu činnosti, z něhož by se dala dovodit odpovědnost jeho členů ze vzniklých daňových závazků.

Ing Yvona Legierská v.r.
náměstkyně ministra financí