**Zápis z jednání Koordinačního výboru**

**s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.5.2019**

**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

**DPH**

**545/15.05.19 Vystavování opravných daňových dokladů mezi společníky společnosti v případě změny výše podílů na společné činnosti a režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky**

Předkládá: 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 1.7.201732 zvláštní ustanovení týkající se společnosti a „postavila“ podmínky na samostatném působení každého společníka společnosti.

Informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 201733 (dále jen „Informace GFŘ“) 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 (dále nazývaná jako „Komisionářské schéma“) se ukazuje nezbytné

A. vyjasnění Informace GFŘ, v níž je uvedeno, že „... plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem budou podléhat stejnému daňovému režimu“; a

B. vymezení praktického postupu pro určení základu daně v případě plnění mezi společníky společnosti a při následných změnách takového základu daně

2. Ad A) K určení daňového režimu

Podle našeho názoru pravidlo, že plnění uskutečněná 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 v Komisionářském schématu vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají shodný charakter. Informace GFŘ takový výklad potvrzuje, když uvádí:

*„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 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 režim by nebyly splněny předpoklady.

Uvedené závěry jsou podpořeny judikaturou Soudního dvora EU, např. bod 35 případu C-464/10, Pierre Henfling: „Toto ustanovení tak vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi.“

Výše uvedené platí analogicky i pro plnění v Komisionářském schématu 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 (DPH režim se řídí charakterem daného plnění).

3. Ad B) K určení základů daně a jejich následným změnám

Dle § 2728 Občanského zákoníku 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. V mnohých případech se poměr, jakým se jednotliví společníci na společné činnosti podílí, ve smlouvě určuje na základě proměnných kritérií, jejichž výsledek nelze předem určit (například na základě skutečných příjmů za běžný kalendářní rok). Konečný poměr tak bude znám až následně.

V těchto případech tak čelí společníci v Komisionářském schématu problému s určením základu daně u plnění poskytovaných společníky navenek vystupujícímu společníkovi, u nichž nastává DUZP ještě předtím, než je určena konečná výše poměru. Informace GFŘ nevyjasňuje, jak má být postupováno. Existují přitom podle našeho názoru v zásadě dvě možnosti tento problém eliminující:

• buď bude ve smlouvě explicitně stanoven předběžný poměr, a ten bude brán jako relevantní pro určení základu daně u plnění poskytovaných společníky;

• nebo ve smlouvě explicitně stanoven předběžný poměr nebude, ale bude postupováno na bázi §2728 Občanského zákoníku a bude dovozováno, že předběžný poměr je stanoven rovnoměrně. Ten bude brán jako relevantní pro určení základu daně u plnění poskytovaných společníky.

Informace GFŘ dále nevyjasňuje, jak má být postupováno, jestliže po naplnění kritérií relevantních pro stanovení konečné výše poměru (obvykle po skončení kalendářního roku) bude tato konečná výše odlišná od předběžného podílu. S ohledem na výše uvedený výklad, že základ daně je určen dle předběžného poměru, dovozujeme, že dochází ke změně v základu daně. Jsou tak naplněny podmínky § 42 zákona o DPH. Z toho vyplývá, že nebude nutno podávat dodatečná daňová přiznání za původní zdaňovací období. Zároveň bude možno vystavit souhrnný opravný daňový doklad v souladu s § 45 odst. 4 zákona o DPH.

4. Závěr

Navrhujeme potvrdit následující:

1. Plnění uskutečněná v Komisionářském schématu vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají shodný charakter, ale nemusí mít shodný daňový režim. Výše uvedené platí analogicky i pro plnění v Komisionářském schématu nakupovaná navenek vystupujícím společníkem od třetí osoby a tedy tímto společníkem poskytnutá dalším společníkům.

2. Existují dvě alternativy, jak určit základ daně u plnění poskytovaných v Komisionářském schématu společníky navenek vystupujícímu společníkovi, u nichž nastává DUZP ještě předtím, než je určena konečná výše poměru. Prvou je explicitní stanovení předběžné výše poměru, druhou je využití §2728 Občanského zákoníku a dovození, že předběžný poměr je stanoven rovnoměrně. Po určení konečné výše poměru by měl být se všemi navazujícími důsledky použit § 42 ZDPH. Uvedené platí analogicky i pro plnění pořizovaná v Komisionářském schématu společníky od navenek vystupujícího společníka.