

Dotaz k aplikaci § 92a a § 92e ZDPH ve vztahu k § 73 odst. 7 ZDPH:

Se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních prací dle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) od 1. 1. 2012 není zcela jasné, jak mají postupovat účastníci sdružení při realizaci plnění podléhajících uvedenému režimu, pokud u plnění na vstupu použitých pro činnost sdružení (konkrétně pro subdodávku, která má charakter stavebně-montážní práce patřící do kódů 41 – 43 CZ-CPA), neuplatňuje nárok na odpočet daně pověřený účastník sdružení, ale samostatně jednotliví (nepověření) účastníci sdružení. Určený účastník zastupuje sdružení vůči zákazníkovi, jemuž fakturuje celé stavební dílo zhotovené sdružením, resp. jeho účastníky (v režimu přenesení daňové povinnosti) za celé sdružení. Uplatňuje se režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH i při „fakturaci“ nepověřených účastníků vůči pověřenému účastníkovi sdružení? Do jaké míry se toto uplatnění DPH podle ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH řídí u plnění mezi nepověřenými účastníky sdružení a vedoucím účastníkem sdružení režimem uplatněným u plnění poskytnutého sdružením (resp. jeho pověřeným účastníkem) zákazníkovi?

Odpověď:

Pro uplatňování daně z přidané hodnoty na činnost sdružení obsahuje zákon o DPH několik zvláštních ustanovení, z nichž jsou k dotazované problematice případná vedle ust. § 73 odst. 7, zejména ustanovení § 100 odst. 3 a § 101 odst. 5. Z nich vyplývá, že všechny povinnosti a práva dle zákona o DPH plní a uplatňuje za sdružení **pověřený účastník sdružení, který vede evidenci pro daňové účely za sdružení a je povinen uvádět** ve svém daňovém přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a **zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení**. Ostatní účastníci sdružení v daňovém přiznání uvádějí pouze zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti.

Na tuto jednoznačnou úpravu povinností určeného účastníka sdružení z hlediska vedení evidence pro daňové účely za celé sdružení a přiznávání zdanitelných plnění a daňové povinnosti z činnosti celého sdružení navazuje i úprava podmínek pro uplatňování nároku na odpočet daně u plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění na základě smlouvy o sdružení. Podle ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH **uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník**, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3.

Základní schéma uplatňování daně z přidané hodnoty na činnost sdružení je tedy nastaveno tak, že určený účastník sdružení, který vede evidenci pro účely DPH za činnost sdružení, přiznává zdanitelná plnění a daňovou povinnost za sdružení a také uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění pro činnost sdružení. Jistou odchylku od takto daných pravidel připouští zákon o DPH pouze v souvislosti s uplatňováním nároku na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení.

Jak již uvedeno, základní pravidlo je, že nárok na odpočet daně ze všech zdanitelných plnění přijatých pro činnost sdružení uplatňuje určený účastník (věta první § 73 odst. 7 zákona o DPH). Účastníkům sdružení je nicméně dána možnost uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení i jednotlivě, ale jen při splnění zvláštních podmínek vyplývajících z věty druhé a třetí uvedeného ustanovení, které je třeba chápat jako ustanovení **speciální**. Účastníci sdružení tedy mohou uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění pro činnost sdružení i jednotlivě, ale jen tehdy, pokud (dle věty druhé uvedeného ustanovení) je použijí pro činnost sdružení a pokud uskutečněná zdanitelná plnění za sdružení, pro něž přijatá zdanitelná plnění použili, uvedou ve svých daňových přiznáních. Současně podle věty třetí uvedeného ustanovení platí, že pokud je nárok na odpočet daně uplatňován jednotlivými účastníky sdružení, musí tito uplatnit daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost

celého sdružení. Z textu vyplývá, že i toto nelze chápat jinak, než jako podmínku či povinnost svázanou s využitím možnosti uplatňovat nárok na odpočet daně účastníky sdružení jednotlivě.

Z dotazu vyplývá, že nárok na odpočet neuplatňuje určený účastník sdružení, ale jednotliví účastníci. Určený účastník zastupuje sdružení vůči zákazníkovi, jemuž vystavuje doklad za činnost sdružení a uvádí do svého přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti sdružení. Pro uplatnění nároku na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení stanoví v takovém případě zákon o DPH v ust. § 73 odst. 7 třetí větě podmínku uplatnění daně na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.

Sousloví použité v ust. § 73 odst. 7 třetí větě zákona o DPH „přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení“ nutno chápat v kontextu vymezení pravidel uplatňování DPH u plátců ve sdružení. Smyslem a účelem předmětné věty třetí dotčeného ustanovení je při zachování základních principů fungování daně z přidané hodnoty „kompenzace“ nároku na odpočet daně uplatněného (oproti obecným pravidlům ke způsobu uplatňování DPH za sdružení mimořádně) jednotlivým účastníkem sdružení daní na výstupu směrem k určenému účastníkovi, vykazujícímu daň za celé sdružení. Povinnost přiznat daň na výstupu vůči určenému účastníkovi sdružení je stanovena jako podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně účastníkem sdružení, který není určeným účastníkem, a musí být splněna bez ohledu na to, zda určený účastník sdružení v dané konkrétní transakci daň na výstupu fakticky přiznává nebo nikoliv, např. z důvodu přenesení daňové povinnosti na zákazníka sdružení, případně proto, že by dané plnění jinak mezi nimi podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH. Jedná se o výjimku z obecného postupu nárokování odpočtů za sdružení určeným účastníkem a předpoklady pro tuto výjimku musí být proto pojímány restriktivně.

Izolované chápání věty třetí § 73 odst. 7 zákona o DPH bez kontextu dalších ustanovení zákona o DPH o sdružení a použitá slovní formulace uvedené podmínky mohou teoreticky zavádět až k závěrům, že nárok na odpočet daně může být uplatněn i jednotlivým účastníkem sdružení bez povinnosti uplatnit daň na výstupu vůči pověřenému účastníkovi sdružení, nepřiznává-li tento daň na výstupu z dotčeného konkrétního plnění. Zmíněná věta § 73 odst. 7 zákona o DPH operuje se slovním spojením „přiznání daně na výstupu za činnost celého sdružení“, což podle našeho názoru v daném případě a ve smyslu § 101 odst. 5 zákona o DPH znamená, že určený účastník sdružení přiznává zdanitelná plnění (přijatá i uskutečněná) a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení.

Předmětná věta třetí z ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH upravuje výlučně nárok na odpočet daně uplatněný účastníkem sdružení, který není určeným účastníkem, s podmínkou uplatnění daně na výstupu k určenému účastníkovi, jehož povinností je v DAP vykázat a přiznat daň na výstupu za celé sdružení. Pro nárok na odpočet a povinnost daně na výstupu u tohoto jednotlivého účastníka sdružení není podstatný daňový režim, ve kterém zdanitelné plnění přijal, ani daňový režim, kterému podléhá plnění uskutečněné zdanitelné plnění za sdružení.

Je proto možno shrnout, že **nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky ve smyslu ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH nelze uplatnit bez splnění povinnosti uplatnit daň na výstupu jednotlivým účastníkem sdružení vůči určenému účastníkovi**, a to bez ohledu na to, zda zadavatel je či není plátcem daně a jakému režimu podléhá plnění uskutečněné sdružením ve prospěch zadavatele. Povinnost uplatnit daň na výstupu účastníkem sdružení, který není pověřeným účastníkem, nelze splnit tak, že by se mezi ním a pověřeným účastníkem postupovalo dle § 92a zákona o DPH, tj. že by daň přiznal v režimu přenesení daňové povinnosti pověřený účastník sdružení.

Účastník sdružení, který není určeným účastníkem, splní svoji povinnost uplatnit daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení tak, že pro určeného účastníka vystaví daňový doklad, na kterém vyčíslí výši DPH, a tuto částku zároveň uvede ve svém přiznání

k DPH. Pověřený účastník sdružení si uplatní odpočet této daně dle obecných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

GFŘ/odbor 32

V Praze dne 11. 10. 2012