

Oznámenie o zmenách pri uplatňovaní zákona o DPH od 1.1.2014 zdaniteľnými osobami, ktoré podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení, ktoré nemá právnu subjektivitu

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej v znení neskorších predpisov bol s účinnosťou od 1.1.2014 doplnený a zmenený zákonom č. 360/2013 Z. z. (ďalej „zákon o DPH“). Zákomom č. 360/2013 Z. z. (ďalej „novela zákona o DPH“) **sa vypustili ustanovenia § 4 ods. 2 a 3 a druhej vety ods. 4 zákona o DPH týkajúce sa povinnej a aj dobrovoľnej registrácie zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka alebo inej obdobnej zmluvy (ďalej „združenie“).** Z hľadiska uplatňovania zákona o DPH sa spoločné podnikanie s účinnosťou od 1.1.2014 posudzuje rovnako ako individuálne podnikanie jednotlivých osôb.

V prípade združenia osôb v zmysle § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka je dôležité si uvedomiť, že toto združenie nemá právnu subjektivitu, t. j. nemôže byť nositeľom práv a povinností a nemôže v právnych vzťahoch vystupovať vo svojom mene a niesť zodpovednosť za svoje konanie. Práva a povinnosti nevznikajú združeniu, ale iba jeho účastníkom, čo v konečnom dôsledku znamená, že podnikateľská činnosť sa môže vykonávať len v mene konkrétnych účastníkov združenia, ktorí sa rozhodli podnikáť spoločne na základe zmluvy o združení. Práva a povinnosti nevznikajú združeniu, ale iba jeho účastníkom, čo v konečnom dôsledku znamená, že združenie nie je účtovnou jednotkou a ani daňovým subjektom.

Zákon o DPH združenie nepovažuje za samostatnú zdaniteľnú osobu, ani k nemu neprístupuje ako k fiktívnej samostatnej zdaniteľnej osobe, ako je to v prípade skupiny v zmysle § 4a a § 4b zákona o DPH, kde viacero zdaniteľných osôb po splnení zákonom stanovených podmienok je možné považovať za jednu zdaniteľnú osobu. **Vypustenie odsekov 2 a 3 a druhej vety ods. 4 v § 4 zákona o DPH upravujúcich registráciu osôb, ktoré podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení s účinnosťou od 1.1.2014 znamená, že:**

- **poverená osoba** za spoločnú činnosť členov združenia podľa zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2014

už nie je oprávnená:

- vyhotovovať za združenie faktúry,
- uvádzať vo svojom daňovom priznaní, vo svojom súhrnnom výkaze údaje za podnikanie v rámci celého združenia,
- viesť za spoločnú činnosť členov združenia záznamy podľa § 70 zákona o DPH.

V súvislosti s existujúcimi registráciami pre DPH osôb podnikajúcich spoločne na základe zmluvy o združení poverenej osobe však vzniká povinnosť vysporiadať za posledné zdaňovacie obdobie roka 2013 (december 2013, alebo IV.Q.2013) daňové povinnosti za združenie vo svojom daňovom priznaní, ktoré podá do 25. januára 2014. Poverená osoba podáva aj dodatočné daňové priznanie, ak zistí, že údaje v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobia do konca roka 2013 neboli vykázané správne. Opravy základu dane a dane vzťahujúce sa k zdaňovacím obdobia do konca roka 2013, kedy zdaniteľné osoby vykonávali spoločne činnosť na základe zmluvy o združení, taktiež zahŕňa do svojho daňového priznania poverená osoba. Rovnako súhrnný výkaz vrátane dodatočného súhrnného výkazu za príslušné zdaňovacie obdobia do konca roka 2013 podáva poverená osoba.

Za daň (daň na výstupe, daň uvedená na faktúre, vlastná daňová povinnosť, odpočítanie dane) vzťahujúcu sa na spoločné podnikanie do konca roka 2013 zodpovedajú všetci účastníci združenia spoločne a nerozdielne. Uvedené napríklad znamená, že ak poverená osoba nezaplatí daň uvedenú v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobia do konca roka 2013, daňový úrad ju môže vymáhať (aj exekučne) od hociktorého účastníka združenia.

➤ **každý člen združenia od 1.1.2014**

- **pre účely obratu a následnej registrácie pre daň** - do zákonom stanovenej výšky obratu pre povinnú registráciu sleduje obrat samostatne. Teda s účinnosťou od 1.1.2014 zdaniteľné osoby, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení nesledujú obrat za združenie, ale každá zdaniteľná osoba (účastník združenia) si sleduje obrat na účely registrácie (§ 4 zákona o DPH) sama za seba. Do obratu jednotlivých zdaniteľných osôb, ktoré spoločne podnikajú v rámci združenia, vchádza obrat z ich činnosti vykonávajúcej mimo združenia a z činnosti vykonávajúcej v rámci združenia len vo výške ich podielu v združení. Tieto osoby, tak ako každá iná zdaniteľná osoba, sú povinné s účinnosťou od 1.1.2014 podať žiadosť o registráciu pre DPH v lehote do 20. dňa nasledujúceho kalendárneho mesiaca po dosiahnutí obratu 49 790 eur (§ 4 ods. 1 zákona o DPH) samostatne po prekročení zákonom stanovenej výšky obratu.

Zo zákona o DPH nevyplýva, že všetci účastníci združenia musia byť platiteľom dane. Avšak neodporúčame, aby niektoré osoby, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení, mali postavenie platiteľa dane a niektoré nemali postavenie platiteľa dane, pretože sa tieto osoby vystavujú riziku dvojitého zdanenia.

- **záznamy** (§ 70 zákona o DPH) - vedie za svoje uskutočnené a prijaté zdaniteľné plnenia, teda aj tie, ktoré vykonáva v rámci združenia,
- **v daňovom priznaní** (§ 78 zákona o DPH) **a v kontrolnom výkaze** (§ 78a zákona o DPH) uvádza údaje za svoje uskutočnené a prijaté zdaniteľné plnenia, teda aj tie, ktoré vykonáva v rámci združenia,
- **v súhrnnom výkaze** (§ 80 zákona o DPH) uvádza údaje o svojich uskutočnených cezhraničných dodaniach tovarov a služieb v zmysle zákona o DPH,
- **fakturácia** - od 1.1.2014 sa na každého člena, ktorý spoločne podniká v rámci združenia, vzťahuje ustanovenie § 71 až § 76 zákona o DPH. Každý platiteľ dane je povinný vyhotoviť faktúru pri dodaní tovaru a služieb v zmysle § 72 zákona o DPH a to s náležitosťami stanovenými v § 74 zákona o DPH. Držba faktúry s predpísanými náležitosťami je dôležitá aj pri uplatnení práva na odpočítanie dane podľa § 49 - § 51 zákona o DPH.

Postup pri uplatňovaní ustanovení zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2014:

1) Ak sú do združenia poskytnuté individuálne určené veci, ktoré sú vo vlastníctve účastníka združenia, ktorý ich poskytol (vložil do združenia), ostatní účastníci združenia majú len právo tieto veci bezplatne užívať, a to bez ohľadu na to, či sami poskytli združeniu majetkové hodnoty, resp. v akom rozsahu. Pri nadobudnutí tohto majetku si uplatňuje odpočítanie dane v súlade so zákonom o DPH ten účastník združenia (platiteľ dane), ktorý majetok vložil do združenia (majetok zostáva vo vlastníctve vkladajúceho účastníka združenia).

2) Majetok, ktorý získa združenie činnosťou jednotlivých účastníkov združenia na splnenie účelu združenia, sa stáva spoluvlastníctvom všetkých účastníkov združenia. Ide o prípad vzniku podielového spoluvlastníctva zo zákona. Podiely jednotlivých účastníkov združenia na spoločnom majetku združenia získanom v rámci spoločného podnikania na základe zmluvy o združení by mali vyplývať zo zmluvy o združení. Pokiaľ takejto dohody niet, platí nevyvrátiteľná právna domnienka, že podiely účastníkov na majetku získanom spoločnou činnosťou združenia sú rovnaké. Každý člen združenia, ktorý je platiteľom dane, si môže uplatniť odpočítanie dane len pri tom majetku, ktorý použije na svoje dodania tovarov a služieb v rozsahu a za podmienok stanovených v zákone o DPH a to do výšky svojho podielu na majetku získanom spoločnou činnosťou (ďalej „podiel“).

3) Z pohľadu uplatňovania jednotlivých ustanovení zákona o DPH je na úvahe platiteľov dane, aký postup zvolia a to s ohľadom na predmet svojej činnosti:

➤ **Ak sa činnosť jednotlivých členov združenia dá samostatne fakturovať**

Ak v rámci spoločného podnikania na základe zmluvy o združení sa dá činnosť jednotlivých účastníkov združenia, platiteľov dane, samostatne identifikovať (napr. jeden člen združenia vykonáva elektrikárske práce, druhý vodoinštalčné práce, ..atď.), potom každý člen združenia sám za svoju činnosť vyhotoví faktúru v súlade s ustanovením § 72 a § 74 zákona o DPH. Pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sa prijaté plnenia vzťahujú len na činnosť vzťahujúcu sa na konkrétneho člena združenia identifikovaného na faktúre (odberateľ), môže si tento platiteľ dane uplatniť právo na odpočítanie dane z prijatých tuzemských plnení, v rozsahu a za podmienok stanovených v § 49 – § 51 zákona o DPH. V tomto prípade pre účely zákona o DPH nie je dôvod delenia nákladov (výdavkov) a tržieb (príjmov) podľa výšky podielu pripadajúceho na jednotlivých členov združenia. V podstate tento postup uplatní každý člen združenia, ktorý koná sám za seba, či už pri uskutočnených alebo prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté len na účely jeho podnikania (§ 49 - § 51 zákona o DPH).

➤ **Ak sa činnosť (spoločný výsledok, ktorým je poskytnutie služby alebo dodanie tovaru) jednotlivých členov združenia nedá samostatne fakturovať**

uskutočnené zdaniteľné plnenia (výstup)

a) Ak bude vyhotovená jedna faktúra za uskutočnené zdaniteľné plnenie (dodanie tovaru a služby) v rámci združenia, pričom na faktúre vyhotovenej v súlade so zákonom o DPH (aj v zjednodušenej faktúre vyhotovenej podľa § 74 ods. 3 zákona o DPH) bude identifikovaný každý člen združenia ako poskytovateľ služby alebo tovaru:

- údaje o uskutočnení zdaniteľného plnenia (dodanie tovaru alebo služby) uvedie do svojho daňového priznania (DP), súhrnného výkazu (SV), kontrolného výkazu (KV) a v záznamoch, každý člen združenia vo výške podielu pripadajúcom na jednotlivého člena združenia;
- Uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukazujú členovia združenia faktúrou, resp. fotokópiou faktúry, na ktorej je identifikovaný ako dodávateľ každý člen združenia samostatne;
- v tomto prípade je pre účely zákona o DPH dôvod delenia tržieb (príjmov) podľa výšky podielu pripadajúceho na jednotlivých členov združenia.

b) Ak navonok voči tretím osobám ako dodávateľ za činnosť vykonávanú spoločne v rámci združenia bude fakturovať jeden člen združenia, t.j. na faktúre bude uvedená len jedna osoba podnikajúca v rámci združenia ako dodávateľ:

- údaje o tomto dodaní uvedie vo svojom DP, SV, KV a v záznamoch,
- ostatní členovia združenia fakturujú vykonanie svojej činnosti v cenách s DPH tomu členovi združenia, ktorý fakturuje uskutočnenie plnenia (dodanie tovaru a služieb) konečnému odberateľovi (§ 8 ods. 6 a § 9 ods. 4 zákona o DPH).

Napríklad: ak združenie bez právnej subjektivity založili traja podnikatelia za účelom zabezpečenia realizácie stavby, pričom sa dohodli, že voči objednávateľovi koná jeden člen združenia (ako dodávateľ), potom jednotliví členovia združenia (ako subdodávatelia) dodanie tovarov a služieb vzťahujúcich sa na stavbu, by mali fakturovať tomu členovi združenia, ktorý vystupuje voči konečnému odberateľovi ako dodávateľ.

prijaté zdaniteľné plnenia (vstup)

a) Ak členovia združenia príjmu zdaniteľné plnenia, pričom dodávateľ vyhotoví jednu faktúru pre všetkých členov združenia, t.j. na faktúre budú identifikovaní všetci členovia združenia, potom:

- jednotliví členovia združenia si môžu uplatniť odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb, ktoré použijú na uskutočnenie svojich dodávok tovarov a služieb, ale len vo výške podielu pripadajúcom na jednotlivého člena združenia, a to v rozsahu a za podmienok stanovených v ustanovení § 49 - § 51 zákona o DPH. Odpočítanie dane môže podľa § 49 zákona o DPH z prijatých zdaniteľných plnení od iného platiteľa dane v tuzemsku, uplatniť platiteľ dane, ak má faktúru, na ktorej je identifikovaný.
- v tomto prípade je pre účely zákona o DPH dôvod delenia výdavkov (nákladov) podľa výšky podielu

pripadajúceho na jednotlivých členov združenia.
Napríklad, tento postup je možné uplatniť pri prenájme hnutelných a nehnuteľných vecí.

b) Ak za účelom dosiahnutia cieľa v rámci spoločného podnikania v združení obstará tovar alebo služby jeden člen združenia, pričom prijaté plnenia sa vzťahujú na celú činnosť vykonávanú v rámci združenia, na faktúre je uvedený člen združenia, ktorý objednal predmetné plnenia, potom:

- tento člen združenia si môže uplatniť odpočítanie dane z prijatého plnenia po splnení podmienok stanovených v § 49 - § 51 zákona o DPH v plnej výške, prijaté plnenie je nákladom celého združenia, preto
- prijatú službu alebo tovar rozúčtuje ostatným členom združenia (§ 8 ods. 6 alebo § 9 ods. 4 zákona o DPH) v rozsahu – podiele vzťahujúcom sa k ich podnikaniu v rámci združenia a vyhotoví faktúru pre ostatných členov združenia.

Napríklad: tento postup sa uplatní pri obstaraní elektrickej energie, vody, plynu, telekomunikačných služieb, a pod. Ak by sa nejednalo o obstaranie služieb alebo tovarov, potom na faktúre musia byť uvedení všetci členovia združenia, ak prijatú službu alebo tovar použijú na svoje dodania tovarov a služieb všetci členovia združenia.

Ak dve alebo viac osôb podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení, s účinnosťou od 1.1.2014 sa nemôže stať, ak každý člen združenia skutočne vykonáva podnikateľskú činnosť, aby údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných plneniach uvádzal v daňovom priznaní k DPH len jeden člen združenia a ostatní podávali negatívne daňové priznania. Každý člen združenia sám za svoju činnosť údaje v rozsahu činnosti vykonávanej v rámci združenia musí uvádzať vo svojom DP, SV, KV a aj vo svojich záznamoch.

4. Zrušenie registrácie pre daň

S účinnosťou od 1.1.2014 sa pri zrušení registrácie pre daň platiteľov dane, ktorí podnikajú spoločne na základe zmluvy o združení postupuje tak, ako pri každom inom platiteľovi dane. Do obratu pre účely zrušenia registrácie pre daň (§ 81 ods. 1 zákona o DPH) si každý člen združenia započítava príjmy (výnosy) zo svojej podnikateľskej činnosti, teda z činnosti, ktorú vykonáva mimo združenia a aj z činnosti, ktorú vykonáva v rámci združenia ale len v rozsahu resp. podiele vzťahujúcom sa na jeho činnosť vykonávanú v rámci združenia. Do obratu sa teda nezapočítava celý spoločný obrat združenia.

Požiadateľ o zrušenie registrácie pre daň môže platiteľ dane (teda aj člen združenia) najneskôr po uplynutí jedného roka odo dňa keď sa stal platiteľom dane, za podmienky, že jeho obrat za 12 predchádzajúcich kalendárnych mesiacov nedosiahol sumu 49 790 eur.

Ustanovenie § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH vypustením ustanovení upravujúcich povinnú a dobrovoľnú registráciu pre daň osôb, ktoré spoločne podnikajú na základe zmluvy o združení nie je dotknuté, t.j. daňový úrad môže pristúpiť k zrušeniu registrácie pre daň, ak napr. platiteľ dane nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
December 2013