

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Právní úprava daňových povinností sdružení podnikatelů
Legal Regulation concerning Tax Obligations of Business Associations

Konzultant: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Zpracovatel: Mgr. Ing. Vladimír Novotný

Březen 2012

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Rád bych vyjádřil upřímné poděkování prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za podnětné nápady a cenné připomínky při zpracování této práce.

Obsah

I. Úvod	7
II. Právní úprava	12
2.1. Historie a vývoj soukromoprávní úpravy	12
2.2. Současná soukromoprávní úprava	14
2.2.1. Druhy věcí	15
2.2.2. Vlastnictví, podílové spoluvlastnictví, bezpodílové spoluvlastnictví	16
2.2.3. Pojmové znaky sdružení, vznik sdružení	17
2.2.4. Poskytnutí majetku pro účely sdružení	19
2.2.5. Nabývání majetku při výkonu společné činnosti	21
2.2.6. Vlastnické vztahy při vystoupení nebo vyloučení účastníka	23
2.2.7. Vlastnické vztahy při zániku sdružení	26
2.3. Porovnání s veřejnou obchodní společností a společností s ručením omezeným	29
2.3.1. Formální stránka	29
2.3.2. Finanční náklady	29
2.3.3. Odpovědnost	30
2.3.4. Účetní evidence	30
2.3.5. Daňové zatížení	31
2.4. Veřejnoprávní úprava	32
2.4.1. Daňové právní předpisy	32
2.4.2. Účetní právní předpisy	33
III. Subjekty-účastníci sdružení	35
3.1. Fyzické a právnické osoby	35
3.2. Podnikatelé a nepodnikatelé	35
3.3. Daňoví rezidenti a nerezidenti	39
3.4. Manželé	41
IV. Účetní evidence (daňová evidence, účetnictví)	46
4.1. Právní úprava vedení účetní evidence	46
4.1.1. Právní úprava vedení daňové evidence	46
4.1.2. Právní úprava vedení účetnictví	46
4.1.3. Způsob vedení účetní evidence	48
4.2. Vznik sdružení	51
4.2.1. Daňová evidence	51
4.2.2. Účetnictví	52
4.3. Činnost sdružení	53
4.3.1. Daňová evidence	53
4.3.2. Účetnictví	54
4.4. Vystoupení nebo vyloučení účastníka	55
4.4.1. Daňová evidence	55
4.4.2. Účetnictví	56
4.5. Zánik sdružení	57
4.5.1. Daňová evidence	57
4.5.2. Účetnictví	58

V. Daň z příjmů fyzických osob	60
5.1. Vznik sdružení	60
5.2. Činnost sdružení	65
5.2.1. Příjmy a výdaje	65
5.2.2. Změna uplatňování poměru příjmů a výdajů	68
5.2.3. Jednotlivé druhy výdajů	70
5.2.4. Procesně-právní povinnosti účastníků - daňové přiznání	79
5.3. Vystoupení nebo vyloučení účastníka	80
5.4. Zánik sdružení	88
VI. Daň z přidané hodnoty	94
6.1. Vznik sdružení	94
6.2. Činnost sdružení	96
6.2.1. Registrační povinnost	96
6.2.2. Vedení záznamní povinnosti	98
6.2.3. Vystavování daňových dokladů	98
6.2.4. Daňové přiznání	100
6.3. Vystoupení nebo vyloučení účastníka	101
6.4. Zánik sdružení	102
VII. Pracovněprávní vztahy, daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, odpovědnost za závazky	104
7.1. Povinnosti účastníků z uzavřeného pracovněprávního vztahu	105
7.2. Odpovědnost účastníků z pracovněprávního vztahu	106
7.3. Daňové výdaje vynaložené v souvislosti se zaměstnáváním osob	109
7.4. Slevy na dani podle § 35 ZDP v souvislosti se zaměstnáváním osob	114
VIII. Jiné daňové povinnosti	115
8.1. Daň silniční	115
8.2. Daň z nemovitostí	117
8.3. Daň z převodu nemovitostí	118
IX. Právní úprava v Německu	121
9.1. Soukromoprávní úprava - společnost občanského práva	121
9.1.1. Založení společnosti; práva a povinnosti společníků	122
9.1.2. Výhody a nevýhody společnosti	123
9.1.3. Majetek, vlastnictví, spoluvlastnictví	124
9.1.4. Podílení se společníků na zisku a ztrátě	124
9.1.5. Vystoupení společníka; zrušení a likvidace společnosti	124
9.1.6. Veřejná obchodní společnost	124
9.2. Účetní a daňová právní úprava - společnost občanského práva	125
9.2.1. Účetní evidence, zjištění zisku	125
9.2.2. Správa daní	127
9.2.3. Daň z příjmů	128

9.2.4. Živnostenská daň	129
9.2.5. Daň z přidané hodnoty	130
9.3. Rozdíly v právní úpravě ČR a Německa - shrnutí	131
X. Závěr	134
XI. Resumé	138
XII. Seznam použité literatury	141

I. Úvod

Na otázku „**Co je sdružení bez právní subjektivity?**“ je možno odpovědět poměrně jednoduše: sdružení bez právní subjektivity je smlouvou, přesněji řečeno závazkovým právním vztahem vzniklým ze smlouvy.

O tom, že se jedná o závazkový právní vztah, svědčí ostatně také skutečnost, že úprava sdružení bez právní subjektivity je obsažena v části osmé zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), která upravuje závazkové právo.

Mezi pojmy „smlouva“ a „závazkový vztah“, které jsou laickou veřejností ztotožňovány, je však třeba rozlišovat.

Pod pojmem „**závazkový vztah**“ totiž rozumíme takový typ právního vztahu, který existuje mezi dvěma nebo více účastníky, jejichž vzájemné postavení dává jedné straně (věřiteli) právo žádat od druhé strany určité plnění zpravidla majetkové povahy, zatímco druhá strana (dlužník) je povinna toto plnění poskytnout.

Naproti tomu „**smlouva**“ je dvoustranný nebo vícestranný právní úkon, na jehož základě dochází ke vzniku, změně nebo zániku právních vztahů (tj. práv a povinností), typicky závazků (závazkových vztahů).

Současně je také vhodné uvést, co se rozumí pod pojmem právní subjektivita. **Právní subjektivita** je způsobilost k právům (způsobilost být subjektem práv a povinností) a způsobilost k právním úkonům (způsobilost vlastními úkony nabývat práv a zavazovat se k povinnostem).¹ Sdružení žádnou z těchto způsobilostí nemá, tzn. nemá právní subjektivitu, není subjektem práva.

Odpověď na otázku: „Co je sdružení bez právní subjektivity?“ nám dává ustanovení § 829 odst. 1 a 2 občanského zákoníku: „**Několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu. Sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem.**“ Jinými slovy sdružení se (sdružit se) znamená uzavření smlouvy o vzájemných právech a povinnostech mezi sebou; nikoli formální vznik nějakého subjektu.

V praxi může dojít k vytvoření sdružení pro vyřízení určitého obchodního případu nebo několika případů, kdy podnikatelský subjekt např. získá zakázku, na kterou nemá dostatečnou kapacitu nebo ke splnění zakázky je potřebná specializovaná činnost, pro kterou

¹ HURDÍK, Jan, FIALA, Josef, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Úvod do soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 117.

nemá potřebné zázemí. Ve smlouvě se pak účastníci zaváží přispět k provedení zakázky prací, finančními nebo výrobními prostředky.

Smlouva o sdružení může být rovněž využita i pro rozsáhlé podnikatelské aktivity. Může se jednat o spolupráci při přípravě a realizaci dodávek pro investiční výstavbu, kdy tuto smlouvu uzavírají tzv. vyšší dodavatelé stavební a technologické části a vytvářejí tak funkci specifického zhotovitele.

Sdružení se také často využívá u tendrů, kdy uchazeči uzavírají smlouvu o sdružení za účelem společné účasti ve výběrovém řízení a v případě úspěchu společně realizují daný projekt.

Další, a v praxi dokonce velmi rozšířenou eventualitou, je provozování časově neomezené společné podnikatelské činnosti.

Podnikání formou sdružení je využíváno např. živnostníky řemeslných a vázaných živností (zedníci, zámečníci, účetní) nebo subjekty podnikajícími podle zvláštní právních předpisů (advokáti, auditoři, daňoví poradci, patentoví zástupci, exekutoři), tj. při činnostech nenáročných na majetek nebo organizační strukturu. Na druhou stranu je však tato forma využívána také subjekty při činnostech náročných na majetkové vybavení značné hodnoty, např. při průmyslové a zemědělské výrobě, nebo při provozování velkoobchodní činnosti.

Můžeme si položit otázku: „Proč je vlastně forma sdružení bez právní subjektivity v takové míře využívána při podnikání? V čem spočívají výhody této formy podnikání?“

Výhody spočívají zejména na těchto skutečnostech:

- bezformální charakter sdružení se; pro smlouvu o sdružení není obligatorně stanovena písemná forma na rozdíl od např. obchodních společností a družstev vytvářených podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“),
- účastníky sdružení nestíhá povinnost registrace u jakéhokoliv úřadu; vytvoření a změny nejsou vázány na jakýkoliv vrchnostenský akt, na rozdíl od obchodních společností a družstev podle obchodního zákoníku nebo sdružení podle zákona číslo 83/1990 Sb., o sdružování občanů či zájmových sdružení právnických osob,
- neexistuje povinnost poskytnout jakékoliv majetkové hodnoty; postačuje výkon pracovní činnosti na rozdíl od kapitálových společností a družstev vytvářených podle obchodního zákoníku,
- nevznikají žádné finanční (ani časové) náklady na jeho vytvoření; není třeba pořizovat žádné notářské zápisy, výpisy z rejstříku trestů, podávat návrhy na zápis do obchodního či jiného rejstříku,

- u většiny subjektů je dostačující vedení daňové evidence, kterou zvládnou vést svépomocí; není povinnost vést účetnictví, které je subjektům nesrozumitelné a klade podstatně vyšší nároky na odbornost, popř. zvyšuje vynaložené výdaje, je-li účetnictví vedeno externí firmou.

Podnikání formou sdružení bez právní subjektivity, zejména fyzických osob, je velmi rozšířené, ale zároveň značně komplikované a poměrně náročné na odborné znalosti. Počínaje uzavřením vlastní smlouvy, upravením vzájemných poměrů mezi subjekty a konče plněním četných povinností poplatkového charakteru vůči státu.

Na jedné straně se sdružení jeví jako lákavé, na druhé straně postupem času, z důvodu některých nepříznivých následků plynoucích z jeho činnosti, dochází mnohdy u účastníků ke změně náhledu na tuto formu podnikání. Sdružení skrývá řadu úskalí. Podle informací od kompetentních pracovníků ministerstva financí je tato forma činnosti stíhána četnými případy daňových doměrků na základě provedených daňových kontrol správci daně.

Problematika sdružení zasahuje do různých právních odvětví: občanského, obchodního a finančního práva, resp. do daňového a účetního práva, pododvětví finančního práva. Na činnost sdružení dopadá jak soukromoprávní úprava, tak veřejnoprávní úprava. Povinnosti účastníků sdružení při společném podnikání ve sdružení jsou zejména z pohledu veřejnoprávního upraveny pouze v obecné rovině, v některých případech dílčím způsobem, někde právní úprava chybí. Vzhledem k tomu, že je právní úprava nedostatečná, je třeba vypomoci si aplikací interpretačních pravidel, právních zásad a analogiemi práva a zákona (v oblasti veřejného práva v míře velmi omezené).

Následkem tohoto stavu dochází k odlišným právním výkladům při aplikaci právních předpisů, resp. právních norem, z čehož plyne značná právní nejistota účastníků sdružení potažmo daňových subjektů.

Po zavedení nové daňové soustavy v roce 1993 byly vydány některé odborné publikace zaměřené na výklad právní úpravy sdružení, a dále měla podnikatelská veřejnost možnost seznámit se s výkladem a názory z odpovědí na dotazy čtenářů v odborných časopisech, jejichž autory byli buď pracovníci správy daně, nebo advokáti a daňoví poradci.

Na tomto místě je třeba uvést, že na knižním trhu je minimum komplexně pojatých nebo specializovaných odborných publikací zaměřených na problematiku sdružení podnikatelů; ať už se to týká oblasti právních vztahů mezi účastníky a vztahů vůči třetím osobám, anebo povinností v účetní a daňové oblasti. Důvodem tohoto stavu může být určitá specifická charakteristika této formy podnikání (byť velmi frekventovaná), interdisciplinární charakter

a svým způsobem nevděčné téma, neboť mnohdy pro přijetí a prezentování závěrů, je třeba zejména vlastní úsudek a osobní odvaha autora. Problémy spojené se záležitostmi sdružení jsou proto řešeny spíše ve formě odpovědí na konkrétní dotazy čtenářů odborných periodik.

Postupem času začaly přibývat rozsudky krajských soudů a sjednocující judikatura z pera Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu. Avšak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech se týkají většinou procesně-právních záležitostí. Rozhodnutí ve věci samé, tj. posouzení právní otázky z oblasti hmotně-právní úpravy se vyskytují poměrně omezeně.

Po prostudování odborné literatury a po provedení porovnání jejího obsahu jsem dospěl k poznání, že na jedné straně si závěry jednotlivých autorů v řadě případů protirečí, a na druhé straně se autoři k některým, v životě sdružení často vyskytovaným problémům, vůbec nevyjadřují. Některé daňové závěry, uváděné v odborné literatuře, nezohledňují právní výklad ustanovení, která upravují institut sdružení v občanském zákoníku, a který ve svých rozhodnutích provedl zejména Nejvyšší soud, což je podle mého názoru zcela zásadní věc.

Shora uvedené poznatky můžeme shrnout do závěru, že podnikání ve formě sdružení má také svoje **záporné stránky**, které si však začínající podnikatelé zřejmě ne vždy plně uvědomují, a mezi které patří:

- neomezená odpovědnost jeho účastníků za závazky, vzniklé při výkonu společné činnosti, a trvající i po ukončení účasti ve sdružení; na rozdíl od omezené odpovědnosti (ručení) za závazky v případě společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti,
- potřeba rozlišování mezi majetkem poskytnutým účastníkem pro výkon společné činnosti a jeho ostatním majetkem; a dále potřeba rozlišování mezi získaným majetkem a vzniklými závazky při výkonu společné činnosti sdružení, a nabytým majetkem a vzniklými závazky při vlastní činnosti účastníků,
- potřeba rozlišování mezi příjmy a výdaji týkajících se činnosti vykonávané za účelem naplnění sjednaného cíle sdružení, a mezi příjmy a výdaji týkajících se vlastní činnosti účastníka sdružení, tedy jistá náročnost při vedení účetní evidence,
- následky plynoucí z majetkového vypořádání při ukončení účasti některého z účastníků ve sdružení nebo při zániku sdružení.

Tato rigorózní práce navazuje na moji diplomovou práci, kterou jsem napsal v roce 2007. Diplomová práce byla zaměřena zejména na oblast daně z příjmů s důrazem na provedení rozboru jednotlivých druhů nákladů vynaložených při činnosti sdružení

a na nalezení odpovědi na otázku, zda se u jednotlivých nákladových položek jedná o společné náklady sdružení, nebo o náklady konkrétního účastníka. V této práci se zaměřuji na judikaturu Nejvyššího soudu, ve které soud provedl výklad relevantních ustanovení občanskoprávní úpravy smlouvy o sdružení, a na její zásadní dopady do daňové oblasti při vzniku, činnosti, vystoupení účastníka a zániku sdružení; na rozbor problematiky statusu subjektů coby účastníků sdružení; otázku vzniku, trvání a zániku vlastnických vztahů účastníků sdružení a jejich daňových následků; na oblast účetní evidence, vedou-li účastníci účetnictví; a na oblast pracovněprávních vztahů při činnosti sdružení a z nich plynoucí daňově-právní následky vůči účastníkům sdružení. V souvislosti s několikaletým časovým odstupem se v práci promítly změny v právní úpravě a změny v přijaté výkladové praxi MF ČR.

Cílem práce je provedení rozboru současné právní úpravy, která dopadá na účastníky sdružení bez právní subjektivity v daňové oblasti, včetně rozboru problémů a výkladových nejasností týkajících se tohoto institutu, které právní úprava působí. Dále je záměrem této práce navrhnout postupy řešení typových případů, které nastávají nebo můžou nastat při výkonu společné činnosti účastníků sdružení, a které nejsou výslovně upraveny v právních předpisech.

Práce je systematicky členěna do kapitol podle předmětu právní úpravy, tj. občanskoprávní úprava sdružení a právní úprava jednotlivých druhů daní a účetnictví, přičemž příslušné kapitoly uceleně obsahují pojednání o činnosti sdružení, a to od jeho vzniku až do jeho zániku.

Značnou pozornost věnuji právní úpravě smlouvy o sdružení obsažené v občanském zákoníku a jejímu výkladu v návaznosti na rozhodovací činnost Nejvyššího soudu. Závěry obsažené v kapitole, týkající se současné občanskoprávní úpravy, zásadním způsobem ovlivňují daňová řešení, o kterých je pojednáno v navazujících kapitolách.

Z důvodu, že problematika sdružení je velmi široká, co se týká různých typů subjektů, existence různých systémů účetní evidence, velké různorodosti položek majetku poskytnutého pro účely sdružení či získaného společnou činností, zaměřuji se na prostoru vymezeném rozsahem této rigorózní práce na podnikatele fyzické osoby s bydlištěm na území ČR, plátce daně z přidané hodnoty, kteří vedou daňovou evidenci nebo účetnictví.

II. Právní úprava

2.1. Historie a vývoj soukromoprávní úpravy

Od nepaměti docházelo ke sdružování lidí, aby společnými silami naplňovali svoje potřeby. Původně bylo důvodem pro sdružování se zachování lidského rodu a uspokojování elementárních lidských potřeb. Později sdružováním se v organizovaných skupinách docházelo cestou specializace a dělby práce zejména v ekonomické oblasti ke zvyšování životní úrovně ve společnosti. Postupem času vznikaly stále důmyslnější a organizovanější hospodářská společenství. Tento vývoj byl završen etablováním se „kolektivního“ subjektu právnické osoby, která je nadána vlastní subjektivitou, jež ji odlišuje od subjektivity jejich zakladatelů, resp. členů.

Jak kromě jiného uvedli ve svých pracích ohledně historického vývoje právní úpravy V. Hochmann² a R. Salvét³, určitým předstupněm právnických osob lze považovat sdružování se, avšak s úmyslem nevytvoření samostatného subjektu práva. Takováto sdružení, která byla označována jako *societas iuris civilis*, jsou součástí právních řádů všech zemí kontinentálního práva; např. v Německu jako *Gesellschaft* (Bürgerliches Gesetzbuch), ve Francii jako *société* (Code Civil) nebo v Itálii jako *società* (Codice Civile). Tato sdružení bez právní subjektivity jsou v zemích kontinentální Evropy stejně tak jako v ČR upravena v kodexech občanského práva. Při srovnání charakteristiky sdružení s právnickými osobami (zejména s obchodními společnostmi) zjistíme, že mají řadu společných znaků. Sdružení, stejně jako obchodní společnost, je seskupením osob. Pouze některé typy obchodních společností umožňují, aby je založila pouze jedna osoba. Sdružení i obchodní společnosti stojí na smluvním základě. Dalším charakteristickým znakem, který spojuje sdružení a obchodní společnosti, je, že vznikají k naplnění určitého účelu.

Z pohledu historického vývoje právní úpravy sdružení **na českém území** již Obecný zákoník občanský (Císařský patent č. 946/1811 Sb. z. s.), schválený dne 1. června 1811, obsahoval ustanovení týkající se „společenství“ a to v § 825 a násl. Tato ustanovení by se dala z dnešního pohledu považovat zřejmě za jednu z prvních právních úprav něčeho, co dnes pod pojmem sdružení rozumíme.

² HOCHMANN, Václav. *Právní problematika sdružení bez právní subjektivity*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2006, s. 7.

³ SALVET, Radomír. *Sdružení podle občanského zákoníku*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2007, s. 9.

Také Obecný zákoník obchodní (zákon č. 1/1863 ř. z.) v části nazvané O spolčení k jednotlivým pracem a jednáním obchodním na společný účet (čl. 266 a násl.) umožňoval vznik útvarů obdobných dnešnímu sdružení.

Občanský zákoník z roku 1950 (zákon č. 141/1950 Sb.), účinný od 1. 1. 1951, kterým byl zrušen Obecný zákoník občanský, ve svém ustanovení § 489 a násl. upravoval smlouvu o sdružení. Platilo, že několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení hospodářského účelu.

Po zrušení občanského zákoníku z roku 1950 občanským zákoníkem z roku 1964 (zákon č. 40/1964 Sb.), který nabyt účinnosti 1. 4. 1964, bylo možno smlouvu o sdružení uzavírat pouze jako smlouvu podle § 51 občanského zákoníku (smlouvy inominátní).

To ovšem neznamená, že by uvedený institut z našeho právního řádu zcela zmizel.

Smlouva o sdružení byla poměrně podrobně upravena v ustanovení § 625 a násl. zákoníku mezinárodního obchodu (zákon č. 101/1963 Sb.), který nabyt účinnosti stejně jako nový občanský zákoník dne 1. 4. 1964. Jeho ustanovení § 625 znělo takto: „Smlouvou o sdružení se zavazují dvě nebo více osob, že spojí svou činnost nebo majetkové hodnoty k dosažení určitého hospodářského účelu.“

Během absence právní úpravy sdružení v občanském zákoníku byly upraveny podobné typy společenství také v hospodářském zákoníku (zákon č. 109/1964 Sb.), který nabyt účinnosti dne 1. 7. 1964, ale až po jeho novele provedené zákonem č. 138/1970 Sb., účinné od 1. 1. 1971. Ustanovení § 360a upravovalo „smlouvu o sdružení“, na jejímž základě se organizace zavazovaly, že spojí svoji činnost nebo část svých prostředků k dosažení určitého účelu, popřípadě jiného společenského zájmu. Pro platnost smlouvy byla vyžadována písemná forma. Ustanovení § 360b upravovalo „zájmové sdružení“. Na rozdíl od sdružení podle zákoníku mezinárodního obchodu a sdružení podle hospodářského zákoníku bylo zájmové sdružení právnickou osobou a zapisovalo se do podnikového rejstříku. Tím se odlišovalo od obou předešlých forem sdružení a není ho proto možno považovat za sdružení typu konsorcia. Zájmové sdružení vznikalo uzavřením společenské smlouvy. Dále bylo do hospodářského zákoníku zákonem č. 103/1990 Sb., účinným od 1. 5. 1990, doplněno ustanovení §106za a násl. upravující „konsorcium“, které znělo následovně: „(1) Konsorcium je sdružení osob k provedení jednoho nebo více obchodních případů na společný účet. Konsorcium se nezapisuje do podnikového rejstříku. (2) O konsorciu se uzavírá smlouva podle § 360a. Není-li ve smlouvě dohodnuto jinak, přispívají všichni účastníci konsorcia stejnou měrou k provedení společného obchodního případu.“ Konsorcium bylo upraveno jako zvláštní druh

sdružení s podnikatelským zaměřením. Bylo definováno jako sdružení osob k provedení jednoho nebo více obchodních případů na společný účet.

Všechny tři uvedené útvary, obsažené v hospodářském zákoníku, byly však jen zčásti srovnatelné se současnou právní úpravou sdružení obsaženou v občanském zákoníku.

K zařazení smlouvy o sdružení do občanského zákoníku došlo teprve jeho velkou novelou, zákonem č. 509/1991 Sb., s účinností od 1. 1. 1992, a jde v zásadě o navrácení právní úpravy, obsažené v § 489 a násl. občanského zákoníku z roku 1950, nyní upravuje § 829 a násl. Oproti dřívější právní úpravě obsažené v hospodářském zákoníku nemusí být nyní sdružení založeno pouze k hospodářským účelům, ale předvídá se i vytváření sdružení k dosažení cílů ryze nehospodářským jako např. charitativním, vzdělávacím, kulturním, ekologickým nebo komunálním.

Pro právnické osoby nabízí občanský zákoník ještě zájmové sdružení právnických osob. Toto sdružení je právnickou osobou a nabývá právní způsobilosti zápisem do registru sdružení vedeného u krajského úřadu příslušného podle sídla sdružení.

Na závěr je zapotřebí zmínit ještě jeden právní předpis, který používá pojem sdružení. Je to zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (v praxi se pro sdružení vzniklé podle tohoto zákona užívá označení „občanské sdružení“). Občanské sdružení je právnickou osobou a vzniká na základě registrace Ministerstvem vnitra ČR.

2.2. Současná soukromoprávní úprava

Obecná soukromoprávní úprava je obsažena v občanském zákoníku.

V této kapitole pojednám o základní právní úpravě obsažené v občanském zákoníku a dále o judikatuře Nejvyššího soudu, kterou byl proveden výklad některých jeho ustanovení. Zaměřím se zejména na vyložení právní úpravy, která má dopad do daňové oblasti; nikoli tedy např. na právní úpravu vztahů mezi účastníky při výkonu správy a rozhodování ve sdružení, nebo na úpravu odpovědnosti za závazky vůči třetím osobám.

Podle mého názoru (a to nejen v případě sdružení, ale platí to obecně) je pro přijetí správného daňového závěru nezbytné učinit správné právní posouzení předmětné skutečnosti, které se promítne ve správném uplatnění účetních postupů a tyto oba kroky se následně projeví ve správném daňovém posouzení. Pro tento postup je někdy analogicky požíván pojem triáda, tj. třístupňový proces: právo → účetnictví → daně. Výklad provedený v této kapitole, která se zaměřuje na obecnou soukromoprávní úpravu institutu sdružení, bude

důležitý pro přijetí daňových závěrů v dalších kapitolách, které pojednávají o jednotlivých druzích daní.

2.2.1. Druhy věcí

Z důvodu, že právní úprava sdružení v občanském zákoníku rozlišuje více kategorií věcí a jejich rozlišování má významné následky pro každého z účastníků sdružení, je vhodné, se s touto problematikou blíže seznámit.

Kromě řady jiných kritérií se věci třídí:

1) z pohledu objektivní individualizace rozlišuje občanské právo **věci zastupitelné** a **nezastupitelné**. Vlastnosti zastupitelných věcí jsou z hlediska jejich hodnoty objektivní povahy zpravidla ekvivalentní a lze je bez změny jejich ekonomického určení a užitečnosti nahradit stejným množstvím jiných věcí téhož druhu, příp. kvality. Naproti tomu u nezastupitelných věcí je rozhodující jejich individuální charakter, ovlivňující jejich objektivně vyjádřitelnou hodnotu. Takové věci nelze zpravidla nahradit věcmi jinými, aniž by se měnilo jejich ekonomické nebo jiné společenské určení.

2) Dělení na **věci druhově (genericky) určené** a **jednotlivě (specificky) určené** je obdobné jako předcházející, jeho kritériem však **není objektivní posouzení věci, nýbrž subjektivní stanovisko** účastníka konkrétního vztahu. Toto odlišování má svou oporu v § 15 dnes již zrušeného zákona č. 101/1963 Sb., zákoník mezinárodního obchodu: „Věcmi určenými podle druhu jsou věci, které jsou určeny podle počtu, míry nebo váhy a mohou být nahrazeny jinými věcmi téhož druhu a jakosti. Ostatní věci jsou věcmi jednotlivě určenými. V pochybnostech má se za to, že věc má povahu věci určené podle druhu.“ Shodných kritérií pro rozlišování věcí použil také V. Hochmann ve své rigorózní práci.⁴

Lze učinit závěr, že určitý druh věci může mít z hlediska účastníků sdružení povahu věci jak druhově určené tak jednotlivě určené a záleží na účastnících, za jakou ji budou subjektivně považovat. Uzavřou-li smlouvu o sdružení dva prodejci např. kancelářské techniky, budou pravděpodobně považovat počítače, skenery, kopírky apod. za druhově určené věci, jako zboží-skladové zásoby. Ale zároveň mohou konkrétní věci používat pro vlastní potřeby firmy, např. špičkový model reprografického zařízení, identifikovaného výrobním číslem, které budou považovat za věc jednotlivě určenou.

⁴ HOCHMANN, Václav. *Právní problematika sdružení bez právní subjektivity*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2006, s. 30.

2.2.2. Vlastnictví, podílové spoluvlastnictví, bezpodílové spoluvlastnictví

Jak ve své publikaci *Občanské právo hmotné* uvádějí její autoři, vlastnické právo je zařazováno vedle držby a věcných práv k věci cizí k věcným právům. Při výčtu věcných práv se uplatňuje tzv. numerus clausus (počet druhů věcných práv je v právním řádu uzavřeným počtem).⁵

Je třeba lišit mezi pojmem vlastnictví a vlastnickým právem. Základem jejich rozlišení jsou odlišnosti v ekonomickém a právním pojetí vlastnictví. Vlastnictví v ekonomickém smyslu je souhrnem historicky určených majetkových vztahů držby, užívání věci a dispozic s věcmi. Vlastnictví v právním smyslu (právní vztah vlastnictví, vlastnické právo) je právními normami regulovaný vlastnický vztah.

V rámci vlastnického práva lze lišit vlastnické právo objektivní a subjektivní. Vlastnické právo v objektivním smyslu představuje souhrn právních norem, regulujících vlastnické vztahy v ekonomickém pojetí. Subjektivní vlastnické právo bylo v římském právu vymezeno jako všeobecné panství nad věcí, v moderním pojetí je chápáno jako vztah mezi osobami týkající se věci. Obsahem subjektivního vlastnického práva je souhrn oprávnění příslušející vlastníku věci, kterými jsou: právo věc užívat a požívat její plody a užitky (*ius utendi et fruendi*), právo s věcí disponovat (*ius disponendi*), právo věc držet (*ius possidendi*); a dále právo věc opustit (*ius dereliquendi*) a právo věc zničit (*ius abutendi*).

Na poměry účastníků sdružení dopadají mimo jiné také ustanovení § 136 až § 142 občanského zákoníku upravující podílové spoluvlastnictví.

V případě, že účastníky sdružení jsou manželé, dopadá na jejich majetkové poměry ustanovení § 143 až § 151 občanského zákoníku (společné jmění manželů, dříve bezpodílové spoluvlastnictví manželů).

O institutu podílového spoluvlastnictví také pojednávají již zmíněná skripta občanského práva. Věc, k níž existuje vlastnické právo, může být ve vlastnictví jednoho subjektu nebo může vlastnický patřit více subjektům společně, aniž by byla mezi ně rozdělena. V těchto případech se jedná o spoluvlastnictví, přičemž se všichni spoluvlastníci pokládají za jediného vlastníka společné věci. Pokud se týká druhů spoluvlastnictví, je rozlišováno podílové a bezpodílové spoluvlastnictví. U bezpodílového spoluvlastnictví přísluší každému z bezpodílových spoluvlastníků vlastnické právo k celé věci, přičemž toto

⁵ FIALA, Josef a kol. *Občanské právo hmotné*. 3. opravené a doplněné vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 104.

vlastnické právo je současně omezeno vlastnickým právem druhého bezpodílového spoluvlastníka k téže věci. Bezpodílové vlastnictví může, resp. mohlo vzniknout jen mezi manžely. U podílového spoluvlastnictví hrají rozhodující roli majetkové vztahy mezi subjekty, přičemž způsob vyjádření podílu může být různý – ideální podíl, reálný podíl. Český právní řád nezná tzv. reálné spoluvlastnictví. Základním pojmovým znakem (ideálního) podílového spoluvlastnictví je podíl, který vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci.⁶

2.2.3. Pojmové znaky sdružení, vznik sdružení

Sdružení bez právní subjektivity je závazkovým právním vztahem vzniklým uzavřením smlouvy, kterou se několik osob sdružilo, aby se společně přičinilo o dosažení sjednaného účelu (§ 829 odst. 1 občanského zákoníku).

Sdružení ve smyslu ustanovení § 829 odst. 1 občanského zákoníku znamená tedy uzavření smlouvy, v níž si strany dohodnou své individuální vzájemné závazky. Účastníci smlouvy o sdružení (smluvní strany) přitom musí mít vůli, musí chtít uzavřít právě smlouvu o sdružení a nikoliv jiný typ smlouvy.

Na tomto místě je pak třeba upozornit na to, že smlouva o sdružení, ostatně tak jako jakákoli jiná smlouva je dvoustranným nebo vícestranným právním úkonem.

Obecná právní úprava je obsažena v ustanoveních § 829 až § 841 v části osmé hlavě šestnácté občanského zákoníku. Tato ustanovení regulují právní poměry účastníků sdružení.

Vztahy mezi účastníky sdružení se řídí, v případě že je smlouva uzavřena mezi podnikateli, občanským zákoníkem.

Vzhledem k tomu, že tento smluvní typ obchodní zákoník neobsahuje, upravuje typová smlouva o sdružení, obsažená v občanském zákoníku, také vztahy mezi podnikateli, týkají-li se jejich podnikatelské činnosti. V tomto případě se smlouva o sdružení uzavřená mezi podnikateli řídí příslušnými ustanoveními o tomto smluvním typu v občanském zákoníku, jinak se řídí obchodním zákoníkem; zejména na ně dopadají obecná ustanovení o obchodních závazcích obsažená v první hlavě třetí části obchodního zákoníku. Smlouva o sdružení uzavřená podle § 829 a násl. občanského zákoníku mezi podnikateli zůstává primárně stále obchodně závazkovým vztahem. Tato zásada vyplývá z § 261 odst. 6

⁶ FIALA, Josef a kol. *Občanské právo hmotné*. 3. opravené a doplněné vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 124.

obchodního zákoníku ve znění účinném od 1. 1. 2001 (zákon č. 370/2000 Sb.).

Přede dnem 1. 1. 2001 šlo v případě uzavření smlouvy o sdružení z hlediska obchodně právní terminologie o tzv. „absolutní neobchod“. Nehledě na povahu subjektů, které smlouvu uzavřely, se vztahy mezi subjekty řídily pouze úpravou obsaženou v občanském zákoníku.

Pojmové znaky sdružení bez právní subjektivity jsou: **sdružení se několika osob** (není omezen jejich počet, může se jednat jak o osoby fyzické, tak i o osoby právnické, podnikatele i osoby nepodnikající, osoby cizí i osoby blízké, osoby s bydlištěm nebo sídlem na území ČR nebo mimo ČR, přičemž z povahy věci plyne, že minimální počet osob jsou dvě osoby); **společné přičinění se o dosažení sjednaného účelu**, přičemž činnost účastníků může mít stejnou nebo různou povahu; **vymezení sjednaného účelu** (vymezený účel může být trvalý - například propojení výroby účastníků i dočasný - například k provedení stavby budovy, případně i jednorázový - například sdružení za účelem uspořádání sportovní nebo kulturní akce).

Pro smlouvu o sdružení není zákonem předepsána obligatorně písemná forma, což znamená, že může být uzavřena i ústně.

Ale některé právní předpisy, které počítají s výkonem podnikatelské činnosti formou sdružení, písemnou smlouvu o sdružení výslovně vyžadují. Jelikož se ve vztahu k občanskému zákoníku jedná o předpisy speciální, pak mají přednost před ustanoveními občanského zákoníku, a je tedy nutno jejich požadavek na písemnou formu smlouvy o sdružení respektovat a naplnit.

V této souvislosti lze zmínit například zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, v jehož ustanovení § 14 odst. 1 se uvádí: „Vykonávají-li advokáti advokacii společně a nejde-li o výkon advokacie ve společnosti nebo v zahraniční společnosti, upraví si vzájemné vztahy písemnou smlouvou o sdružení podle zvláštního právního předpisu. Účastníky sdružení mohou být pouze advokáti a jsou povinni vykonávat advokacii pod společným jménem. K dosažení sjednaného účelu sdružení jsou jeho jednotliví účastníci oprávněni zaměstnávat další advokáty podle § 15a; tito advokáti nejsou účastníky sdružení.“

Občanský zákoník v § 831 obsahuje ustanovení, že vedle pracovní činnosti mohou být účastníci povinni, dohodnou-li se na tom, poskytnout pro účely sdružení peníze nebo jiné věci. Nebude pravděpodobně sporu v tom, že převážná většina sdružení, aby mohla vůbec začít fungovat, se bez prostředků poskytnutých účastníky neobejde.

2.2.4. Poskytnutí majetku pro účely sdružení

Uzavřením smlouvy o sdružení vzniknou účastníkům určitá práva a povinnosti. Nejjednodušší případ nastane, sdruží-li se osoby povinné k dani (neplátci DPH), úhrnem jejich obraty nepřekročí zákonný limit pro registraci, všichni účastníci vedou daňovou evidenci a nemají-li účastníci povinnost poskytnout žádný majetek event. žádný majetek kromě peněz. Naopak složitější situace nastane, mají-li podle smlouvy všichni nebo někteří účastníci poskytnout majetek pro účely sdružení.

Smlouva může stanovit, že účastníci jsou povinni poskytnout pro účely sdružení peníze nebo věci. Věci, jak bylo uvedeno v subkapitole 2.2.1., lišíme na věci jednotlivě určené a na věci druhově určené.

Při poskytnutí věcí jednotlivě určených je důležitou skutečností, že tyto věci zůstávají ve výlučném vlastnictví účastníků (jejich dosavadních vlastníků) a jsou v bezplatném užívání ostatních účastníků, tzn. nedochází ke změně vlastnictví (§ 833 občanského zákoníku).

Naproti tomu při poskytnutí věcí druhově určených se v § 833 občanského zákoníku uvádí: „Poskytnuté peníze nebo jiné věci určené podle druhu jsou ve spoluvlastnictví všech účastníků v poměru k jejich výši...“ V tomto případě dochází ke změně vlastnictví k okamžiku sdělení o oddělení věcí od ostatního majetku účastníka nebo jejich předáním pověřenému účastníku.

Problém může činit stanovení výše spoluvlastnického podílu na těchto věcech. Výše podílu je obsažena ve formulaci „v poměru k jejich výši“. Někdy může být problematické posoudit, zda vůbec došlo u věcí ke změně vlastnictví z výlučného vlastnictví na podílové spoluvlastnictví.

Někteří autoři vykládají „v poměru k jejich výši“ jako např. Z. Pražák ve své knize tak, že se stanoví podíly samostatně za každou jednotlivou položku majetku poskytnutou jedním, více nebo všemi účastníky. Poskytne-li první účastník zabývající se obchodní činností svoje zásoby kávy a druhý účastník zásoby cukru, činí podle něho spoluvlastnické podíly na kávě 100 % / 0 % a na cukru 0 % / 100 %.⁷ S tímto výkladem se však nelze ztotožnit.

Při výše uvedeném výkladu textu „v poměru k jejich výši“ by shodné následky plynuly také v případě, kdy první účastník poskytne pouze peníze a druhý účastník pouze zásoby. Také v tomto případě za užití „položkového“ přístupu, který by nyní spočíval v dělení

⁷ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 123.

na peníze a věci, by byly peníze ve spoluvlastnictví 100 % / 0 % a zásoby 0 % / 100 %. Žádný z účastníků by se nestal podílovým spoluvlastníkem ani peněz ani zásob.

Z výše uvedeného lze učinit závěr, že poskytnuté hodnoty všemi účastníky ať již jsou poskytnuty ve formě různých věcí nebo ve formě peněz se sčítají a stávají se spoluvlastnictvím v poměru výše poskytnuté hodnoty každým účastníkem k celkové výši poskytnutých hodnot. Ke stejnému závěru dospěl V. Hochmann ve své rigorózní práci na téma sdružení⁸ a také B. Jindrová ve své publikaci.⁹

Avšak v případě dvoučlenného sdružení, kdy jeden účastník poskytne věci druhově určené a druhý nikoli, nedojde ke změně vlastnictví. Účastník, který věci poskytl, zůstane i nadále jejich výlučným vlastníkem. Odlišný režim nastane také v případě např. tříčlenného sdružení, kdy účastník A poskytne zásoby za 100, účastník B poskytne zásoby za 100 a účastník C neposkytne ani zásoby ani peníze. Zásoby budou v podílovém spoluvlastnictví účastníka A a účastníka B v poměru 50 % / 50 % a účastník C se nestane spoluvlastníkem, jeho „podíl“ bude ve výši 0.

K této problematice zaujal svůj právní názor ve svých rozsudcích také Nejvyšší soud. Nejvyšší soud se předmětnou záležitostí zabýval v témže sporu dvakrát. Zejména ve svém druhém rozhodnutí provedl vyčerpávající rozbor, který je shrnut do následujících právních vět:

1. „Předpokladem vzniku spoluvlastnického práva účastníků sdružení k penězům, které některý z nich sdružení poskytl, je skutečnost, že se na sdružení účastní minimálně jeden další subjekt, jehož vklad (vnos) je způsobilý svojí povahou založit jeho spoluvlastnický podíl k vkladu (vnosu) jiného účastníka.“

2. „Vkladatel věci individuálně určené vlastnictví k ní nepozbývá a po zániku sdružení se mu taková věc vydává zpět. Jeho podílnictvím na penězích či jiných věcech určených podle druhu, které byly vneseny ostatními účastníky sdružení, by vedlo k jeho obohacování právě na úkor těchto účastníků.“

3. „Nevloží-li žádný z dalších účastníků do sdružení peníze nebo jiné věci určené podle druhu, nemůže vzniknout podílové spoluvlastnictví k penězům nebo jiným věcem určeným podle druhu vneseným do sdružení pouze jediným z jeho účastníků; takový účastník, který jako jediný poskytl sdružení peníze nebo jiné věci určené podle druhu, pak má při

⁸ HOCHMANN, Václav. *Právní problematika sdružení bez právní subjektivity*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2006, s. 36.

⁹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 46.

zániku své účasti ve sdružení nárok na jejich vydání, anebo pro případ že byly po dobu jeho účasti ve sdružení zkonsumovány, na poskytnutí ekvivalentního plnění.“

4. „Pracovní činnost není způsobilá být předmětem podílového spoluvlastnictví, neboť předmětem spoluvlastnictví mohou být pouze věci hmotné, případně byty nebo nebytové prostory. Pracovní činnost není věcí v právním slova smyslu. Vlastní prací se účastník podílí na činnosti sdružení, a její efekt lze promítnout v dohodě účastníků sdružení o výši jejich podílů na majetku získaném společnou činností.“^{10, 11}

Proč se tak podrobně zabývám výkladem ustanovení § 833 občanského zákoníku a velikostí podílů na majetku účastníků sdružení? Protože může mít významné dopady do oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty u jednotlivých účastníků sdružení, a to počínaje uzavřením smlouvy o sdružení, v průběhu činnosti sdružení, a také při zániku účasti účastníka ve sdružení či zániku sdružení jako takového.

2.2.5. Nabývání majetku při výkonu společné činnosti

Majetek získaný při výkonu společné činnosti se stane spoluvlastnictvím všech účastníků (§ 834 občanského zákoníku). Není proto nutné majetek získaný při výkonu společné činnosti lišit na druhově a jednotlivě určený tak jako v případě poskytnutí majetku pro účely sdružení při vzniku sdružení. Do podílového spoluvlastnictví vstupuje veškerý majetek (movité a nemovité věci, práva, peníze), přičemž podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, nestanoví-li smlouva jinak (§ 835 odst. 1 občanského zákoníku). Jinými slovy: tak jako si můžou účastníci dohodnout, že poskytnou majetek při vzniku sdružení v nestejně hodnotě a že se nebudou podílet na příjmech a výdajích ve stejné výši, tak si také můžou sjednat, že i podíly na získaném majetku budou různé, a to bez jakéhokoli vztahu k výši podílů shora vyjmenovaných. Poměr, v jakém nabudou účastníci majetek při výkonu společné činnosti sdružení, se projeví na výši odečitatelných výdajů jednotlivých účastníků, např. na výši odpisů a na výši vytvořené rezervy na opravu dlouhodobého majetku, nebo na výši zůstatkové ceny při prodeji majetku v průběhu činnosti sdružení; a také při změně vlastnických poměrů v případě vystoupení či vyloučení účastníka, anebo při vypořádání účastníků při zániku sdružení.

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 33 Odo 139/2002.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 33 Odo 311/2005.

Nabýváním majetku účastníky sdružení při jejich společné činnosti se zabýval v jednom ze svých rozsudků Krajský soud v Hradci Králové: “Na základě ust. § 834 o. z. se přímo ze zákona zakládá spoluvlastnický vztah účastníků smlouvy o sdružení (§ 829 a násl. o. z.) k výsledku jejich, pro účely sdružení, realizované činnosti. Zákon zde neupravuje zvláštní režim pro nabývání nemovitých či movitých věcí, spoluvlastnický vztah tedy vzniká k veškerému nabývanému majetku. Při nabytí nemovitosti na jméno jednoho účastníka sdružení se nelze dovolávat ust. § 133 o. z., neboť to upravuje nabývání nemovitosti na základě smlouvy. Na věci nemovité získané do spoluvlastnictví při výkonu společné činnosti nelze též vztáhnout institut bezplatného užívání jednotlivě určených věcí podle ust. § 833 o. z., neboť ten se týká pouze věcí, které byly sdružení poskytnuty, nikoliv věcí získaných při výkonu společné činnosti. Vznik spoluvlastnictví účastníků smlouvy o sdružení ze zákona je správce daně povinen respektovat při posuzování uplatněných výdajů daňovými subjekty.“¹²

Při nabývání nemovitého majetku účastníky při výkonu jejich společné činnosti je ustanovení § 834 občanského zákoníku speciálním ustanovením (má přednost) vůči obecné právní úpravě obsažené v § 133 odst. 2 občanského zákoníku.

Výši spoluvlastnických podílů na získaném majetku si účastníci stanoví ve smlouvě. Tato výše však není neměnná po celou dobu trvání smlouvy. Nic není na překážku, aby účastníci dodatkem ke smlouvě výši těchto podílů změnili. Tato změna by platila pro majetek nabytý v budoucnu po datu nabytí účinnosti dodatku ke smlouvě. De iure by byla asi možná i dohoda se zpětnou účinností. Ale v případě již uplatněných odpisů hmotného majetku účastníky ze svých spoluvlastnických podílů, by toto vyvolalo spíše negativní následky mimo jiné v povinnosti podat některými účastníky dodatečná daňová přiznání z důvodu uplatnění odpisů v nesprávné výši.

Změnou poměru výše podílů při nabývání majetku by mohly nastat potíže u kategorie jednotlivě určeného majetku. Byly-li by sjednány podíly na výdajích na údržbu a opravy v závislosti na výši spoluvlastnických podílů na majetku a docházelo by opakovaně ke změnám podílů na nově nabývaném majetku, účastník pověřený vedením účetní evidence, by měl značně komplikovanou situaci dobrat se ke konečné podobě celkových podílů na výdajích za jednotlivé účastníky.

¹² Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 1998, sp. zn. 31 Ca 19/98-24, 31 Ca 20/98-19 a 31 Ca 21/98.

2.2.6. Vlastnické vztahy při vystoupení nebo vyloučení účastníka

Podle § 838 občanského zákoníku může každý účastník ze sdružení vystoupit, ne však v nevhodné době a k újmě ostatních účastníků sdružení. Z vážných důvodů však může ze sdružení vystoupit kdykoli, a to i když byla dohodnuta výpovědní lhůta. Z vážných důvodů lze účastníka ze sdružení vyloučit, a to pouze jednomyslným usnesením ostatních účastníků sdružení, nestanoví-li smlouva jinak.

Účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se podle § 839 občanského zákoníku vrátí za **1. věci vnesené do sdružení** a za **2. podíl majetku podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení se mu vyplátí v penězích**.

Podle Z. Pražáka pojem věci vnesené do sdružení (ad 1) obsahuje toliko věci jednotlivě určené, které účastník poskytl při uzavření smlouvy o sdružení. Pouze tyto věci se vrací účastníkovi. Jestliže taková věc v průběhu činnosti sdružení zanikne, nedostane účastník nic. Pod pojmem podíl majetku (ad 2) rozumí veškerý ostatní majetek používaný k účelu sdružení kromě jednotlivě určených věcí, které poskytli ostatní účastníci. To znamená, pod pojem podíl majetku Z. Pražák zahrnuje peníze a druhově určené věci poskytnuté účastníky při uzavření smlouvy o sdružení (samozřejmě existují-li ještě nebo transformované do jiné formy) a veškerý majetek získaný společnou činností účastníků sdružení.¹³

Na rozdíl od výše uvedeného výkladu podle B. Jindrové má účastník právo na vypořádání věcí druhově určených poskytnutých pro účely sdružení. To znamená, zahrnuje pod (ad 1) kromě jednotlivě určených věcí poskytnutých pro účely sdružení také druhově určené poskytnuté věci. A dovozuje, není-li jich, potom náhrada v penězích.¹⁴

Jedním z dalších pramenů, který se zabývá vypořádáním vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka, je komentář k § 839 občanského zákoníku autorů J. Fialy a kol. Také autoři tohoto komentáře dělí majetek „sdružení“ na poskytnutý vklad a věci ostatní získané společnou činností: „Je-li vystoupení účastníka nebo jeho vyloučení platné a účinné, je třeba s ním provést vypořádání majetkových vztahů. To platí o poskytnutí věcného plnění jako vkladu (§ 833) a o podílu na společném majetku (§ 834). Ustanovení § 839 dává částečně jednoznačnou směrnici pro postup při majetkovém vypořádání. To platí ohledně vrácení vnesených věcí, bez ohledu na to, zda šlo o věci určené genericky, které se staly

¹³ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 181.

¹⁴ JINDROVÁ, Blanka *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 181.

spoluvlastnictvím účastníků, nebo o věci určené individuálně, jež zůstaly ve vlastnictví účastníka (zaniká právo ostatních účastníků sdružení na bezplatné užívání takové věci). Problematické je pravidlo ohledně výplaty podílu na majetku v penězích, zejména proto, že k takovým věcem vzniklo podílové spoluvlastnictví. Jednoznačné stanovisko ohledně peněžní náhrady za spoluvlastnický podíl by znamenalo výjimku z vypořádání podílového spoluvlastnictví (§ 141 a § 142).“¹⁵

Stěžejní pro posouzení této záležitosti se zdá být rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 32 Odo 995/2004, ve kterém soud provedl výklad § 838 a § 839 občanského zákoníku:

Právní věta: „Při vystoupení účastníka ze sdružení (§ 838 odst. 1 obč. zák.), které nadále trvá, zaniká spoluvlastnické právo tohoto účastníka k majetku získanému společnou činností účastníků sdružení ke dni účinnosti jeho vystoupení ze sdružení.“

V rozsudku je dále konstatováno: „Podle ustanovení § 839 obč. zák. účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se vrátí věci vnesené do sdružení. Podíl majetku podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení se mu vyplatí v penězích.“

„I když to ustanovení § 839 obč. zák. výslovně neuvádí, je z jeho věty druhé třeba nepochybně dovodit, že vystoupením účastníka sdružení, kdy nedochází k jeho rozpuštění, zaniká ze zákona - ke dni vystoupení - vlastnické právo vystoupivšího účastníka ke spoluvlastnickému podílu na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení. Opačný závěr by vedl ke zcela neudržitelné situaci, kdy (po vystoupení ze sdružení) by měl vystoupivší účastník jednak nadále vlastnické právo ke spoluvlastnickému podílu na majetku získaném společnou činností sdružení a současně by měl i právo na vypořádací podíl majetku v penězích podle stavu v den vystoupení (§ 839 věta druhá obč. zák.). Při vystoupení účastníka ze sdružení, které nadále trvá, totiž nedochází k vypořádání účastníků (včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví) mezi sebou jako při rozpuštění sdružení, nýbrž vystoupivšímu účastníku pouze vznikne právo na výplatu jeho podílu na majetku sdružení.“¹⁶

¹⁵ FIALA, Josef, HURDÍK, Jan, KORECKÁ, Věra. *Občanský zákoník*. Komentář. Praha: ASPI, 1999.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 32 Odo 995/2004.

Shrnutí:

Účastník, který vystoupil nebo byl vyloučen, má právo:

1. Na vrácení věcí jednotlivě určených poskytnutých pro účely sdružení. Neexistují-li, nemá právo na finanční náhradu.
2. Na vrácení věcí druhově určených poskytnutých pro účely sdružení. Neexistují-li např. „přesně ty samé“ zásoby dřeva, vrátí se stejný druh zásob, tedy jiné dřevo. Není-li stejný druh, potom se poskytne náhrada v penězích.
3. Na vrácení peněz poskytnutých pro účely sdružení.
4. Na podíl na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení vyplacený v penězích.

(A nad rámec uvedeného dodávám, že má samozřejmě právo na obdržení vyúčtování podílu na příjmech a výdajích za zdaňovací období či jeho část, za které se vypořádání dělá.)

Na závěr této subkapitoly, která se zabývá vlastnickými vztahy při vystoupení nebo vyloučení účastníka, se zmíním o dalším možném případě, při kterém dojde ke změně počtu účastníků sdružení, a to **přistoupení dalšího účastníka** k již uzavřené smlouvě o sdružení. Tato skutečnost by způsobila řadu problémů, ke kterým dochází také v jiných případech, o kterých je pojednáno dále v této práci:

- při změně podílů na majetku získaném při výkonu společné činnosti a při změně podílů na příjmech a výdajích v průběhu činnosti sdružení
- při změně podílů na majetku získaném při výkonu společné činnosti a při změně podílů na příjmech a výdajích způsobené vystoupením nebo vyloučením účastníka.

Kromě výše uvedeného by přistoupení dalšího účastníka ke smlouvě o sdružení přineslo ještě následující problémy a vyvstaly by tyto otázky:

- Poskytnul-li by přistupující účastník věci druhově určené nebo peníze pro účely sdružení, jak vysoké by byly podíly na poskytnutém majetku u jednotlivých účastníků? Jaký by mělo přistoupení dopad na výši podílů u původně poskytnutého druhově určeného majetku? A jaký vlastnický vztah by měl přistoupivší účastník k majetku získanému při výkonu společné činnosti do podílového spoluvlastnictví původními účastníky?
- Dále by bylo třeba důsledně lišit výši podílů na majetku získaném při výkonu společné činnosti do přistoupení účastníka a po přistoupení účastníka, např. z důvodu uplatnění

výše odpisů, výdajů na technické zhodnocení hmotného majetku nebo výdajů uplatněných při pořízení zásob.

Shrnutí:

Podle mého názoru není v rozporu s právní úpravou, aby ke smlouvě o sdružení přistoupil další účastník, tzv. „vstoupil do sdružení“. Ale s odkazem na některé námátkou shora uvedené následky plynoucí z přistoupení, lze doporučit činnost již existujícího sdružení ukončit, majetek vypořádat způsobem minimalizujícím dopady na daňové odvody a uzavřít novou smlouvu o sdružení.

2.2.7. Vlastnické vztahy při zániku sdružení

Úvodem této subkapitoly je třeba uvést, že jedná-li se o dvoučlenné sdružení a jeden z účastníků ze sdružení vystoupí nebo je vyloučen, jedná se vždy o ukončení činnosti sdružení podle § 841 občanského zákoníku a na vzájemné vypořádání dopadá nikoli ustanovení § 839, ale § 841 občanského zákoníku. Tento právní názor dokládá také rozsudek Nejvyššího soudu, který obsahuje následující právní větu:

„Při skončení účasti jednoho z účastníků dvoučlenného sdružení založeného podle § 829 obč. zák. dochází vždy k zániku (a tedy rozpuštění) sdružení, a na majetkové vypořádání jeho účastníků je třeba aplikovat ustanovení § 841 obč. zák., nikoli ustanovení § 839 obč. zák.“

Předmětný rozsudek obsahuje také další právní věty týkající se vypořádání účastníků při zániku sdružení:

„Ustanovení § 841 obč. zák. upravující vypořádání účastníků při rozpuštění sdružení nebrání tomu, aby kterýkoli z nich, nedohodnou-li se, podal u soudu návrh na zrušení podílového spoluvlastnictví podle § 142 obč. zák.“

„Zánikem (rozpuštěním) sdružení založeného podle § 829 obč. zák. nezaniká podílové spoluvlastnictví jeho účastníků k věcem uvedeným v § 833 a § 834 obč. zák.“

„Není v rozporu s ustanovením § 841, resp. § 142 obč. zák., domáhá-li se účastník sdružení zrušení a vypořádání spoluvlastnictví pouze k některému majetku získanému při výkonu společné činnosti.“¹⁷

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 12. 2001, sp.zn. 29 Odo 93/2001.

Níže uvedený text pojednává o následcích při ukončení toliko činnosti sdružení. Předpokládá se, že samotní účastníci (fyzické osoby) pokračují nadále v podnikatelské činnosti. (Ukončili-li by současně také účastníci nebo někteří z nich svoji činnost, stíhaly by je další povinnosti, ostatně tak jako kterýkoli jiný samostatně podnikající daňový subjekt. Z hlediska daně z příjmů je ukončení činnosti poplatníka upraveno v § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), z hlediska daně z přidané hodnoty je ukončení činnosti plátcem upraveno zejména v § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Při rozpuštění sdružení mají účastníci nárok na vrácení hodnot, poskytnutých k účelu sdružení a vypořádají se mezi sebou o majetek získaný výkonem společné činnosti sdružení způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem (§ 841 občanského zákoníku).

Je třeba opětovně zdůraznit, že ukončení činnosti sdružení představuje odlišný režim než v případě vystoupení nebo vyloučení účastníka. Již sama právní úprava je založena na odlišné zásadě. V případě vystoupení nebo vyloučení účastníka je v právní úpravě stanoven jednoznačný způsob vypořádání, od které se nemůžou účastníci odchýlit. To nepostrádá logiku, neboť se jedná o případy, kdy účastník opouští sdružení, mnohdy nedobrovolně, proti jeho vůli, a za situace, kdy dosažení dohody o způsobu a výši vypořádání není reálné.

Činnost sdružení může být ukončena např. uplynutím času, splněním účelu, vzájemnou dohodou. Jedná se o situaci, kterou buď smlouva předpokládala, nebo se na ní účastníci dohodli. Proto je způsob vypořádání na rozdíl od předešlé situace upraven v občanském zákoníku dispozitivně. Záleží na účastnících, jak se domluví. Právní úprava v § 841 občanského zákoníku stanoví následující: za 1. účastníci mají nárok na vrácení hodnot (v návaznosti na § 831 a 833 jsou to věci jednotlivě určené, a věci druhově určené a peníze poskytnuté k účelu sdružení) a za 2. vypořádají se mezi sebou o majetek získaný společnou činností. Je zcela nerozhodné, zda v naturální formě nebo peněžní formě, a v jakém poměru. Záleží na dohodě, a není-li ujednáno, rovným dílem. Je čistě na nich, aby si v souvislosti se svými budoucími záměry majetek vypořádali.

Ad 1) Pojem „vrácení hodnot“ je ve většině odborné literatury vykládán v tom smyslu, že se vrací věci jednotlivě určené, které byly poskytnuty a v době vypořádání reálně existují, přičemž se k jejich opotřebení nepřihlíží. U věcí druhově určených, které byly poskytnuty, se vrací věci stejného druhu, a není-li ho, poskytuje se náhrada v penězích.

Ad 2) Účastníci mohou postupovat při vypořádání majetku získaném společnou činností, který je v podílovém spoluvlastnictví, podle § 141 občanského zákoníku a uzavřít

dohodu o zrušení podílového spoluvlastnictví a vzájemném vypořádání. V komentáři k § 141 občanského zákoníku, jsou uvedeny následující způsoby vypořádání:

- reálné rozdělení věci
- věc případně bez náhrady do výlučného vlastnictví jednoho spoluvlastníka
- věc případně za náhradu do výlučného vlastnictví jednoho spoluvlastníka
- dohoda na prodeji věci a rozdělení výtěžku; zde však nejde o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví v pravém slova smyslu, ale o převod společné věci na třetí osobu.¹⁸

Podle mého názoru nemusí účastníci postupovat ve smyslu § 141 občanského zákoníku, ale mohou se dohodnout na úplatném převodu svých podílů na majetku, a uzavřením kupních smluv, smluv o postoupení pohledávek apod. si podíly na majetku mezi sebou navzájem prodat. Nebo za předpokladu, že neuplatní zbývající spoluvlastníci předkupní právo, mohou uzavřít smlouvy o úplatném převodu se třetími osobami.

Shrnutí:

Účastníci při rozpuštění sdružení mají právo:

1. Na vrácení věcí jednotlivě určených poskytnutých pro účely sdružení. Neexistují-li, nemají právo na finanční náhradu.
2. Na vrácení věcí druhově určených poskytnutých pro účely sdružení. Neexistují-li např. „přesně ty samé“ zásoby původních počítačů, vrátí se jiné počítače. Není-li stejný druh, obdrží náhradu v penězích.
3. Na vrácení peněz poskytnutých pro účely sdružení.
4. Na podíl na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení dle dohody.

Smluvní volnost při vypořádání účastníků při zániku sdružení, kterou umožňuje dispozitivní úprava ustanovení § 841 občanského zákoníku, dokládá následující právní věta z rozsudku Nejvyššího soudu:

„Účastníci sdružení mají možnost upravit si vzájemná práva a povinnosti při zániku sdružení a vypořádání jeho majetku smluvně. Při rozpuštění sdružení mají účastníci nárok na vrácení hodnot, poskytnutých k účelu sdružení, a vypořádají se mezi sebou o majetek získaný

¹⁸ WOLTERS KLUWER ČR, a. s. Informační právní systém ASPI. *Občanský zákoník – komentář. Část II. Věcná práva. Hlava II. Podílové spoluvlastnictví. Zrušení.* § 141.

výkonem společné činnosti sdružení způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem. Formu a způsob vypořádání si tak účastníci mohou upravit podle okolností a svých potřeb.“¹⁹

2.3. Porovnání s veřejnou obchodní společností a se společností s ručením omezeným

2.3.1. Formální stránka

Pro smluvní typ smlouvy o sdružení není stanovena písemná forma. Smlouvu lze uzavřít, změnit její náležitosti nebo ji ukončit ústní dohodou. K nabytí účinnosti smlouvy, není nutný žádný správní či soudní akt orgánu veřejné správy, ani není nutné smlouvu zapisovat nebo ukládat do nějakého registru.

Při založení veřejné obchodní společnosti (dále jen „v. o. s.“) a společnosti s ručením omezeným (dále jen „s. r. o.“) je nezbytné sepsání zakladatelské listiny v písemné formě, v případě s. r. o. ve formě notářského zápisu a v případě v. o. s. s úředně ověřenými podpisy na zakladatelském dokumentu. Společnosti vznikají zápisem do obchodního rejstříku. Jakékoli změny zakladatelské smlouvy musí být opět provedeny ve formě notářského zápisu, popř. alespoň s úředně ověřenými podpisy, a zapsány do obchodního rejstříku.

Ke zrušení sdružení (zániku sdružení) dostačuje učinit ústní dohodu účastníky sdružení.

Případné zrušení společnosti s likvidací sestává z celé řady úkonů, přičemž proces rušení společnosti trvá v řádech měsíců.

2.3.2. Finanční náklady

Vznik sdružení (uzavření smlouvy o sdružení) nevyžaduje vynaložení žádných finančních nákladů. Jestliže některý z potenciálních účastníků nevlastní živnostenské oprávnění, je povinností tohoto budoucího účastníka oprávnění si opatřit, a zaplatit správní poplatek za jeho vydání. Přistoupí-li účastníci k uzavření smlouvy o sdružení s vyšší mírou odpovědnosti a budou chtít uzavřít smlouvu v písemné podobě, mohou při jejím vyhotovení vyhledat odbornou právní pomoc. S touto právní pomocí budou samozřejmě spojené určité finanční náklady. Při vzniku sdružení není nutné poskytnout žádný majetek pro účely sdružení, např. ve formě základního vkladu. Zpravidla však účastníci poskytují dohodnutou

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 6. 2009, sp. zn. 28 Cdo 3457/2008.

výši peněžních prostředků na zahájení vlastní podnikatelské činnosti sdružení.

Naproti tomu založení v. o. s. a s. r. o. obnáší vypracování společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny a vypracování návrhu na zápis do obchodního rejstříku, s čímž jsou spojené nemalé náklady na odměnu notáře, popř. advokáta, správní a soudní poplatky. S. r. o. navíc při svém založení povinně vytváří základní kapitál v minimální výši 200.000 Kč.

2.3.3. Odpovědnost

Účastníci sdružení odpovídají za závazky vzniklé z činnosti sdružení celým svým majetkem (obchodním i osobním), přičemž jejich odpovědnost za závazky vůči třetím osobám je společná a nerozdílná (solidární).

Stejně tak společníci v. o. s. ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem.

S. r. o. odpovídá za porušení závazků svým majetkem, přičemž společníci ručí za závazky společnosti do výše svých nesplacených vkladů.

2.3.4. Účetní evidence

Účastníci sdružení - fyzické osoby, nepřesáhne-li některá z nich obrat 25 mil. Kč, vedou daňovou evidenci. Evidují v zásadě příjmy a výdaje. Příjem a výdaj vzniká zaplacením. Popř. můžou evidovat pouze příjmy a výdaje uplatnit paušální procentuální částkou, aniž by museli uschovávat účetní doklady nezbytné k prokázání vynaložených výdajů. Vedení daňové evidence neklade žádné zvýšené nároky na odbornost a je v možnostech účastníků vést ji svépomocí.

S. r. o. a v. o. s. jsou povinny vést účetnictví. V porovnání s vedením daňové evidence vykazuje vedení účetnictví dvě zásadní nevýhody.

Za první: při pořízení zásob, až do okamžiku dokud nejsou zásoby prodány např. jako zboží, nebo zpracovány a prodány např. jako výrobky, výdaje vynaložené na jejich pořízení nesnižují základ daně a daňovou povinnost; zatímco při vedení daňové evidence výdaje na pořízení zásob sníží základ daně a daňovou povinnost již v okamžiku zaplacení.

Za druhé: v okamžiku poskytnutí plnění (dodání zboží, dodání díla, poskytnutí služby) je povinnost účtovat o pohledávce a výnosech. Výnosy vstupují do základu daně a zvyšují daňovou povinnost, aniž by byla pohledávka zaplacená. Naproti tomu v daňové evidenci příjem vstupuje do základu daně až v okamžiku zaplacení pohledávky.

Vedení účetnictví vyžaduje podstatně vyšší odbornost než vedení daňové evidence, a je s ním spojena potřeba kvalifikované pracovní síly, vlastní nebo externí, a vyšší náklady.

Dalším nepříznivým faktorem může být poměrně obtížná srozumitelnost účetních výstupů ve formě účetní závěrky pro osoby, které nejsou specialisty v daném oboru, oproti přehledu příjmů a výdajů a přehledu o majetku a závazcích tvořící výstup z daňové evidence.

2.3.5. Daňové zatížení

Příjmy, resp. základ daně s. r. o. je podroben dani z příjmů právnických osob (v kalendářním roce 2012 činí sazba 19 %). Aby mohl společník, peníze vyprodukované společností, použít na osobní potřebu, musí vykonávat pro společnost práci v režimu pracovněprávního vztahu, za kterou bude odměňován ve formě mzdy. Mzda je zatížena relativně vysokými odvody, zejména odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, a to z celé výše hrubé mzdy. Druhou možností je výplata podílu na zisku. Tato forma příjmu společníka je podrobena dvojímu zdanění; jednak je zdaněna daní z příjmů právnických osob ve výši 19 % a následně srážkové dani ve výši 15 %. Také je možné obě formy odměny kombinovat a tím dosáhnout určité míry daňové optimalizace.

Příjmy v. o. s. nepodléhají dani z příjmů právnických osob, ale hospodářský výsledek (rozdíl mezi náklady a výnosy), resp. základ daně společnosti se rozděluje mezi společníky, a u každého ze společníků je na něho připadající podíl základu daně podroben dani z příjmů fyzických osob (v kalendářním roce 2012 činí sazba 15 %) a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, přičemž oproti zaměstnancům činí vyměřovací základ 50 % základu daně.

Účastníci sdružení jsou podrobena stejně jako společníci v. o. s. dani z příjmů fyzických osob, přičemž základ daně tvoří zdanitelné příjmy ponížené o odečitatelné výdaje. A stejně tak jako společníci v. o. s. platí účastníci odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. U osob samostatně výdělečně činných, kterými jsou také účastníci sdružení, lze nejsnadnějším způsobem, jestliže to úspěšné hospodaření a peněžní tok dovolují, čerpat peníze z podnikání na osobní potřebu.

2.4. Veřejnoprávní úprava

Speciální ustanovení, která dopadají na účastníky sdružení ve věcech daní a účetnictví:

2.4.1. Daňové právní předpisy (stav k 1. 1. 2012)

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
 - § 7 odst. 13 – vedení společné daňové evidence v návaznosti na § 7b
 - § 7a odst. 1 – možnost stanovení daně paušální částkou
 - § 12 – výpočet příjmů účastníků sdružení
 - § 22 odst. 3 – zdroj příjmů v ČR, stálá provozovna
 - § 30 odst. 10 písm. l) a odst. 10 předposlední věta – pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem

- Pokyn D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
 - výklad ustanovení § 12 – interpretace rozdělení příjmů a výdajů rovným dílem

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (účinný od 1. 5. 2004)
 - § 5a – skupiny spojených osob
 - § 13 odst. 4 písm. d) a § 14 odst. 3 písm. c) – co se považuje za zdanitelné plnění při rozpuštění sdružení
 - § 13 odst. 4 písm. e) a § 14 odst. 3 písm. d) – co se považuje za zdanitelné plnění při vystoupení nebo vyloučení ze sdružení
 - § 36a odst. 3 písm. d) – základ daně ve zvláštních případech
 - § 44 odst. 1 písm. c) bod 3 – oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení
 - § 73 odst. 7 – uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu
 - § 94 odst. 2 – podmínky pro stání se plátcem: 1. překročením obratu, 2. uzavřením smlouvy s plátcem, 3. stane-li se plátcem první účastník
 - § 95 odst. 2 – povinnost podat přihlášku k registraci a stanovení termínu pro její podání
 - § 99 odst. 4 – stanovení zdaňovacího období
 - § 100 odst. 3 – způsob vedení evidence pro účely daně

- § 101 odst. 5 – povinnosti ve vztahu k daňovému přiznání a splatnosti daně
 - § 102 odst. 3 – podávání souhrnného hlášení
 - § 106 odst. 2 – podmínky pro zrušení registrace
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
 - Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (účinný do 30. 4. 2004)
 - § 5 odst. 2 a 4 – výše obratu, podmínky pro stání se plátcem: 1. překročením obratu, 2. uzavřením smlouvy s plátcem, 3. stane-li se plátcem první účastník registrace; povinnost podat přihlášku k registraci a stanovení termínu pro její podání
 - § 6 odst. 1 písm. c) – osoby mající zvláštní vztah k plátcem
 - § 11 odst. 3 – způsob vedení evidence pro účely daně
 - § 36 odst. 2 – stanovení zdaňovacího období
 - § 37 odst. 5 – povinnosti ve vztahu k daňovému přiznání a splatnosti daně
 - Pokyn D-234 – Uplatňování daně z přidané hodnoty při podnikání ve sdružení na základě smlouvy o sdružení podle § 829 občanského zákoníku nebo jiné obdobné smlouvy (interní metodický pokyn MF ČR, právně nezávazný pro daňové subjekty, abrogován ke dni 1. 1. 2008)

2.4.2. Účetní právní předpisy (stav k 1. 1. 2012)

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
 - § 1 odst. 2 písm. g) – podmínky pro povinnost vést účetnictví
 - § 4 odst. 5 – stanovení doby vedení účetnictví
 - Čl. XV zákona č. 669/2004 Sb., Přejícná ustanovení bod 2 – vedení účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví - účtování o pohledávkách a závazcích k účastníkům sdružení

- účtování o pohledávkách a závazcích k účastníkům sdružení – § 10 odst. 5, § 11 odst. 2, 5 a 6, § 17 odst. 5 a 8, § 18 odst. 3, příloha č. 1 a č. 4

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů publikované ve Finančním zpravodaji č. 1/2003
 - č. 002, 012, 013, 014, 017, 018, 019

- Opatření č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (156/2001 Sb.)
 - vymezení základních pojmů, pohledávky a závazky k účastníkům sdružení (abrogováno ke dni 1. 1. 2004)

- Sdělení MF ČR č. j. 281/36 980/94, o účtování ve sdružení bez právní subjektivity – po zrušení institutu jednoduchého účetnictví a přijetím institutu daňové evidence zákonem č. 438/2003 Sb. s účinností od 1. 1. 2004 je nadále použitelné vyjma informací týkající se vedení jednoduchého účetnictví ve smyslu Informace MF ČR č. j. 28/78 511/2007-281

III. Subjekty-účastníci sdružení

3.1. Fyzické a právnické osoby

Účastníkem sdružení může být jakákoliv osoba. Co se týká fyzických osob, může být účastníkem sdružení fyzická osoba, která má právní subjektivitu, tzn. je způsobilá k nabývání práv a povinností, a je způsobilá k právním úkonům.

Pod pojmem fyzická osoba chápeme jakoukoliv lidskou bytost, a to od jejího narození, resp. v některých případech od početí, až do smrti. K tomu, aby se fyzická osoba stala subjektem právního vztahu, je však třeba, aby byla nadána právní subjektivitou.²⁰

Účastníkem sdružení může být také právnická osoba, která má právní subjektivitu.

Za právnickou osobu se považuje taková uměle vytvořená konkrétní organizační struktura (zásadně u právnických osob veřejného práva) nebo takový typ uměle vytvořené organizační struktury (zásadně u právnických osob soukromého práva), kterým bylo přímo zákonem nebo v příslušném registračním řízení na základě zákona státem přiznáno postavení právnické osoby (osoby v právním smyslu).²¹

3.2. Podnikatelé a nepodnikatelé

Podle úpravy obsažené v § 829 odst. 1 občanského zákoníku se můžou ke sjednanému účelu společně sdružit podnikatelé, nebo nepodnikatelé, anebo společně podnikatelé i nepodnikatelé. Záleží pouze na účelu, za jakým se sdružují.

Nepodnikatelé se můžou sdružit např. za účelem uskutečnění jednorázové sportovní nebo kulturní akce, např. sportovního závodu či výstavy. V tomto případě by se u účastníků jednalo o nahodilé příjmy podle § 10 ZDP, které by byly předmětem daně, pakliže by nebyly od daně osvobozeny.

Dále se můžou sdružit podnikatelé a nepodnikatelé. Tento případ nastane, sdruží-li se např. vlastník nemovitosti, který poskytne nemovitost pro účel sdružení, přičemž tento účastník bude obstarávat její správu a údržbu, s osobou vykonávající v prostorách nemovitosti podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění. Účastníku-podnikateli budou

²⁰ HURDÍK, Jan, FIALA, Josef, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Úvod do soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 118.

²¹ HURDÍK, Jan, FIALA, Josef, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Úvod do soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2002, s. 133.

plynout příjmy z podnikání podle § 7 ZDP. Avšak je sporné, o jaký druh příjmu se bude jednat u účastníka-vlastníka nemovitosti. O příjmy podle § 7 ZDP se jednat nebude, neboť nejsou dosaženy z jeho podnikatelské činnosti (není podnikatelem). Nebude se pravděpodobně jednat ani o příjmy ve smyslu § 9 ZDP, neboť nejde o nájem nemovitosti. A pod příjmy podle § 10 ZDP tento druh příjmu pravděpodobně také nelze podřadit. Podle mého názoru lze najisto platně uzavřít smlouvu o sdružení mezi těmito účastníky, avšak shledávám sporným, pod jaké ustanovení ZDP podřadit příjmy plynoucí vlastníkovu nemovitosti. V tomto případě se nabízí vhodnější řešení než uzavření smlouvy o sdružení. A sice uzavřít nájemní smlouvu na pronájem nemovitosti, ve které bude nájemce vykonávat podnikatelskou činnost. Nelze vyloučit, že by uzavření smlouvy o sdružení namísto nájemní smlouvy mohlo být považováno za zastírání jednoho právního úkonu jiným právním úkonem (disimulace).

Další variantou je sdružení výlučně podnikatelských subjektů, ať už se jedná o subjekty podnikající podle živnostenského zákona nebo podnikající podle jiných právních předpisů.

Různorodostí subjektů, které se mohou sdružit na základě smlouvy o sdružení k dosažení společného účelu, se zabývá také Z. Pražák ve své publikaci a uvádí na příkladu možné spojení následujících subjektů: vlastník pozemku-nepodnikatel, živnostník, soukromý zemědělec, veterinární lékařka a advokát.²²

Také tento autor dospěl k závěru, že je možné platně uzavřít ve smyslu občanského zákoníku smlouvu o sdružení, jehož účastníky jsou různorodé subjekty-fyzické osoby.

Podle mého názoru se však nejvíce sdružení se takovýchto subjektů praktickým. Problematickým spatřuji zejména stanovení účelu sdružení a event. vymezení činnosti, kterou mají jednotliví účastníci vyvíjet. Navazujícím problémem jsou podle mého soudu odpovědnostní vztahy vůči třetím osobám a odpovědnostní vztahy mezi účastníky navzájem. Občanský zákoník sice upravuje odpovědnost účastníků za závazky vůči třetím osobám jako odpovědnost solidární, avšak u shora uvedené kombinace podnikatelských subjektů dopadají na činnost některých účastníků zvláštní právní předpisy, které mohou upravovat odpovědnost ke třetím osobám a vztahy mezi účastníky odlišně od úpravy v občanském zákoníku (vztah zvláštní a obecné právní úpravy). K vykonávání některých činností se váže také profesní

²² PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 82.

pojištění. Domnívám se, že v případě způsobení škody ať už třetí osobě, nebo ostatním účastníkům sdružení jednáním např. účastníka-advokáta a uplatněním nároku na plnění z pojistné smlouvy na pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem této profese, by vznikly velmi komplikované a obtížně řešitelné vztahy.

Jako typový příklad sdružení podnikatelů, na které dopadá odlišná právní úprava, lze uvést sdružení daňového poradce a účetního. Daňový poradce podniká podle zvláštního právního předpisu a účetní podniká podle živnostenského zákona. Účelem tohoto sdružení bude vedení účetnictví a poskytování daňového poradenství společným klientům. Účastník-účetní povede účetnictví: bude účtovat o jednotlivých účetních případech a zpracovávat účetní závěrky, a účastník-daňový poradce bude poskytovat daňové poradenství: bude provádět daňový dohled nad účetnictvím, poskytovat daňové konzultace a bude zpracovávat daňová přiznání. Se společným klientem bude uzavřena např. mandátní smlouva a za společnou činnost sdružení bude vystavována např. za každý kalendářní měsíc jedna faktura-daňový doklad. Společnému klientovi vznikne škoda ve formě předepsaného příslušenství daně, jako následek dodatečně vyměřené daně správcem daně. Odpovědnost za závazky je společná a nerozdílná. Předpokládejme, že škoda vznikla v daňové oblasti činnosti sdružení. Poškozený klient má právo uplatnit škodu u obou účastníků nebo u jednoho z nich, a on svůj nárok uplatní u účastníka-účetního. V případě, že by účastník-účetní odmítl škodu uhradit, uplatnil by klient svůj nárok vůči účastníkovi-účetnímu u soudu a uspěl by ve sporu. Povinným k náhradě škody by byl účastník-účetní. Podnikatel, jehož předmětem podnikání je vedení účetnictví, může mít uzavřenu pojistnou smlouvu na pojištění odpovědnosti při způsobení škody z titulu své činnosti, ke které má oprávnění. Lze důvodně předpokládat, že při uplatnění nároku u pojišťovny, by plnění po právu odmítl. Druhý z účastníků daňový poradce je při výkonu daňového poradenství povinen být ze zákona pojištěn. Účetní by mohl po uhrazení škody společnému klientovi uplatnit následný postih (regres) na daňovém poradci. Jak a v jaké výši by v tomto případě plnila pojišťovna daňového poradce? Speciální úprava pro společné podnikání daňových poradců a jejich odpovědnost je upravena v ustanovení § 6 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, ve kterém se uvádí: „Daňoví poradci mohou vykonávat daňové poradenství též společně. Právní vztahy vyplývající ze společného výkonu daňového poradenství si daňoví poradci upraví písemnou smlouvou. Při společném výkonu daňového poradenství však klientům odpovídá každý daňový poradce samostatně; jde-li o společného klienta a není-li dohodnuto jinak, odpovídají daňoví poradci tomuto klientovi společně a nerozdílně.“ Domnívám se, že také pojišťovna daňového poradce by mohla odmítnout plnění z pojistné smlouvy pojištění

odpovědnosti za škodu vzniklou při výkonu daňového poradenství a to s odkazem právě na výše citované ustanovení.

Také na společný výkon advokacie formou sdružení a odpovědnost za škodu způsobenou advokátem klientovi dopadá speciální právní úprava, kterou obsahuje ustanovení § 14 a § 24a zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii.

S odkazem na výše uvedené, lze doporučit, aby podnikatelé podnikající na základě zvláštních právních předpisů, které obsahují zvláštní právní úpravu pro společné podnikání, neuzavírali smlouvy o sdružení s podnikateli podnikajícími v jiných oborech. A to přesto, že obecná právní úprava, obsažená v občanském zákoníku, uzavření takové smlouvy nezakazuje.

Žádné problémy nezpůsobí, sdruží-li se účastníci-živnostníci živností volných, a to zejména se zřetelem na změnu zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, provedenou zákonem č. 130/2008 Sb., s účinností od 1. 7. 2008, kterou byly předměty podnikání v rámci živnosti volné zahrnuty pod jeden předmět podnikání: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Problém již může nastat, sdruží-li se živnostníci, kdy jeden bude provozovat např. živnost ohlašovací volnou a druhý živnost ohlašovací vázanou či koncesovanou; a to s ohledem na splnění podmínek opravňujících k podnikání.

Sporná je otázka, zda při sdružení se za účelem vykonávání různých podnikatelských aktivit, které patří nejen pod živnost volnou, ale také pod živnost vázanou nebo koncesovanou, musí mít každý z účastníků živnostenská oprávnění na všechny předměty podnikání, které jsou v rámci sdružení vykonávány, anebo dostačuje, aby každý z účastníků vlastnil živnostenské oprávnění pouze na některý z předmětů, tak aby předměty podnikání na oprávněních jednotlivých účastníků obsáhly rozsah podnikatelské činnosti (účelu) sdružení.

Podle právního názoru ministerstva financí, vykonává-li sdružení více předmětů podnikání vymezených v živnostenských předpisech, je každý účastník sdružení povinen mít živnostenské oprávnění na každý předmět, který je vymezen v účelu smlouvy o sdružení. V opačném případě by to bylo považováno za neoprávněné podnikání a příjmy by byly podřazeny pod § 10 ZDP, což by samozřejmě mělo zásadní vliv na možnost uplatnění výdajů. Ustanovení § 7 ZDP umožňuje uplatnit výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, zatímco § 10 ZDP výdaje vynaložené pouze na dosažení příjmů.

Podle právního názoru Z. Pražáka prezentovaného v jeho publikaci není třeba, aby všichni účastníci měli shodná podnikatelská oprávnění na všechny předměty podnikání,

k jejichž výkonu se sdružili.²³ Souhlasím s tímto názorem s podmínkou, že je nezbytné ve smlouvě o sdružení přesně upravit, jakou činnost je ten který účastník povinen osobně vykonávat a na výkon této konkrétní činnosti, podléhá-li povolovacímu řízení, si oprávnění na své jméno opatřit. Při postupu podle stanoviska MF ČR, by sdružení se např. podnikatele a nepodnikatele, nebo podnikatele, který podniká podle zvláštního právního předpisu a podnikatele, který podniká podle živnostenského zákona, nebylo možné.

Na závěr této subkapitoly, která kromě jiného pojednává o účastnících-podnikatelích, chci upozornit na případ, kdy účastník sdružení **přerušil provozování živnosti** ve smyslu § 31 odst. 11 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, popř. přerušil či pozastavil činnost podle zvláštního právního předpisu. Nabízí se otázka, zda účastník sdružení, který přerušil provozování živnosti, se může i nadále podílet na činnosti sdružení, resp. nadále může být účastníkem sdružení. Ustanovení § 829 občanského zákoníku uvádí: „... aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu...“ (přičinění účastníka může být i pouze majetkové) a ustanovení § 830 občanského zákoníku dále uvádí: „Každý z účastníků je povinen vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu...“ V ustanovení § 830 občanského zákoníku je zakotvena základní povinnost každého účastníka, které se nemůže nijak zprostit, a není přípustná ani taková dohoda, podle které by k výkonu činnosti ve prospěch sdružení byl povinován pouze některý účastník.

Lze proto učinit závěr, že účastník, který by přerušil provozování živnosti (nebo dokonce ukončil provozování živnosti), by přestal splňovat základní podmínku stanovenou ve smlouvě, resp. by nemohl naplnit svoji základní povinnost vyplývající ze smlouvy, a ze zákona by došlo k zániku jeho účasti ve sdružení. Nejednalo by se ani o vystoupení, ani o vyloučení ve smyslu § 838 občanského zákoníku, ale o zánik účasti ve sdružení z důvodu nesplňování zákonných podmínek. V případě, že by se jednalo o dvoučlenné sdružení, došlo by k zániku sdružení. Následný postup při vypořádání majetku mezi účastníky by byl shodný jako při vystoupení nebo vyloučení účastníka, anebo při zániku sdružení.

3.3. Daňoví rezidenti a nerezidenti

Účastníkem sdružení se může stát také fyzická osoba, která není občanem ČR, nemá

²³ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 82.

bydliště na území ČR, tzn. osoba, která nemá daňový domicil v ČR (tzv. daňový nerezident v ČR). Tato osoba musí samozřejmě splňovat obecné podmínky (způsobilost k právnímu jednání) a naplnit podmínky, obsažené ve zvláštní právní úpravě např. obchodním zákoníku v případě provozování podnikatelské činnosti na území ČR.

Na daňové nerezidenty a také na subjekty vstupující s nimi do závazkových vztahů mohou dopadat různé povinnosti z oblasti daňového práva. Rozsah povinností se liší, jde-li o nerezidenta z členského státu EU nebo o nerezidenta ze třetí země. Přistoupením ČR k dohodám o ES se až na výjimky v zásadě postavení osob s bydlištěm na území členských států EU dostalo na stejnou pozici, jakou mají občané ČR. Vztahy k nerezidentům jsou vedle naší zákonné úpravy podrobeny režimu smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s příslušnými státy.

Výše uvedené se týká také právnických osob se sídlem mimo území ČR.

Na osoby vstupující do obchodně závazkových vztahů s daňovými nerezidenty ze třetích zemí dopadá povinnost srážet či zajišťovat daň z úhrad poskytovaných těmto subjektům. Povinností zajišťovat daň z příjmů daňovému nerezidentovi ze třetí země ze zdrojů na území ČR, plynoucí mu zde ze stálé provozovny, se zabývá např. rozsudek Nejvyššího správního soudu. Tento rozsudek se zabývá povinností zajistit daň nerezidentovi advokátovi s bydlištěm v USA, který vykonává činnost ve sdružení advokátů se sídlem v ČR (ostatní advokáti jsou daňovými rezidenty ČR).²⁴

Povinnost zajistit a odvést daň z poskytnuté úhrady stíhá klienta (mandanta) advokáta vykonávajícího advokátní činnost na základě smlouvy o sdružení společně s dalšími advokáty -účastníka sdružení. Je-li faktura-daňový doklad vystavena pod DIČ advokáta, který je určen k vedení daňové evidence pro účely DPH a který je daňovým rezidentem ČR a sdružení má velký počet účastníků, je nemožné z daňového dokladu seznat (ani případně z mandátní smlouvy), že je služba poskytována také nerezidentem a úhrada za poskytnutou službu je příjmem tohoto nerezidenta. Není zjistitelný ani daňový domicil tohoto cizího advokáta (smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jednotlivými státy upravují postup při zdanění odlišně), stejně tak není veřejně známa informace, jakým poměrem se podílejí sdružení advokáti na dosažených příjmech. Tyto skutečnosti vyplývají ze smlouvy o sdružení, která upravuje vztahy mezi účastníky, a která není přístupná třetím osobám.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 172/2004-62.

3.4. Manželé

Majetkové vztahy mezi manžely upravuje § 143 a násl. občanského zákoníku. Před nabytím účinnosti zákona č. 91/1998 Sb., kterým byl změněn občanský zákoník, představovalo zákonnou úpravu majetkových vztahů mezi manžely bezpodílové spoluvlastnictví manželů (dále jen „BSM“). Z BSM byly vyloučeny mimo jiné věci, které podle své povahy sloužily výkonu povolání jen jednoho z manželů. Tyto věci patřily do jeho výlučného vlastnictví; avšak přírůstky na těchto věcech a užitky z nich plynoucí patřily do bezpodílového spoluvlastnictví.

Zákonem č. 91/1998 Sb., kterým se změnil a doplnil zákon č. 94/1963 Sb., o rodině, ve znění pozdějších předpisů, a o změně a doplnění dalších zákonů byl v článku II zrušen institut BSM a nahrazen institutem společného jmění manželů (dále jen „SJM“). Na rozdíl od BSM patří do SJM věci, které slouží výkonu povolání (také podnikání). Novela nabyla účinnosti dne 1. 8. 1998.

Vrátím-li se na začátek této práce, kde jsem uvedl, že sdružení je v podstatě závazkový vztah, jsem toho názoru, že mají-li manželé pouze majetek náležející do SJM (nemají majetek, který by náležel do výlučného vlastnictví, popř. podílového spoluvlastnictví) a nemají-li manželé současně upraven rozsah SJM, nemůžou mezi sebou de iure uzavřít smlouvu o sdružení.

Závěr, ke kterému jsem dospěl, je menšinovým názorem. Převážná část autorů věnující se tomuto tématu sice na jednu stranu upozorňuje, že je tady sice něco, co může něčemu bránit, ale na druhé straně konstatuje, že vlastně uzavření smlouvy o sdružení mezi manžely nic nebrání, stejně tak jako v oblasti závazkových vztahů neexistuje právní předpis, který by zakazoval fakturaci mezi manžely.

Společnou činností manželů, resp. jejich možnými formami spolupráce při podnikání se zabývaly v několika svých rozsudcích také 5. a 8. senát Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud dovodil zákonem aprobované případy spolupráce manželů:

- dosahování příjmů za spolupráce druhého z manželů (podle § 13 ZDP),
- podnikatelská činnost obou manželů v rámci sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a násl. občanského zákoníku,
- manžel i manželka provozují vlastní podnikatelskou činnost nezávisle na sobě,
- účast v obchodních společnostech každým z manželů samostatně (žádné pochybnosti při fakturaci mezi společnostmi).

Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích konstatoval:

1. Nelze plnit, jinými slovy nelze platně uzavřít závazkový vztah (např. smlouvu o dílo nebo příkazní smlouvu) mezi manželem-podnikatelem a druhým manželem-nepodnikatelem, nemají-li manželé současně zúženo SJM.
2. Manželé-podnikatelé si můžou vzájemně fakturovat, aniž by měli zúžené SJM, neboť fakturaci mezi manžely nepodchycuje a ani nezakazuje žádný právní předpis.
3. Každý z manželů má v souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny právo rozvíjet hospodářskou činnost, a tudíž se z tohoto pohledu jeví neopodstatněným vylučovat možnost vzájemné fakturace mezi manžely.
4. Ve vztahu mezi SJM a obchodním majetkem představuje obchodní majetek podmnožinu k SJM a představuje novou kvalitu.
5. Manželé-podnikatelé můžou realizovat svoji podnikatelskou činnost na základě uzavřeného závazkového vztahu smlouvy o sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku, aniž by měli zúžené SJM.^{25, 26, 27}

Pokusím se na prostoru daném účelem této práce prezentovat svůj názor a to z důvodu, že v této záležitosti není jednotná ani praxe správců daně ani krajských soudů. Naopak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu opakovaně potvrzují možnost fakturace mezi manžely. Záležitost fakturace, resp. záležitost majetkových vztahů mezi manžely umocňuje skutečnost, účastní-li se oba manželé na výkonu činnosti téhož sdružení.

Respektuji právní názor Nejvyššího správního soudu, ke kterému dospěl v uvedených rozhodnutích. Avšak nejsem schopen pochopit argumenty, na základě nichž odůvodnil výrok svých rozhodnutí. Nejvyšší správní soud opírá svoje rozhodnutí zejména o tyto argumenty:

- právní řád fakturaci mezi manžely-podnikateli nepodchycuje ani nezakazuje,
- obchodní majetek představuje novou kvalitu majetku, který je součástí SJM,
- v souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny má každý z manželů právo rozvíjet hospodářskou činnost, a z tohoto důvodu není opodstatněné vylučovat možnost vzájemné fakturace.

Domnívám se, že soud má aplikovat právní normy obsažené v právních předpisech na skutkový stav, a pomocí interpretačních metod právní normy vykládat; a nikoli vytvářet nové právní pojmy a právní instituty, a to zejména v případech, při kterých se nejedná o vyplňování

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003-66.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 64/2005-66.

²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 113/2006-70.

mezer v právních předpisech nebo v právním řádu.

Právní řád neobsahuje, tím spíše nedefinuje, pojmy faktura, fakturace. Co je fakturace? Právní řád na tuto otázku odpověď nedává. Podle mého názoru není zásadní forma, ale obsah. Není relevantní, zda se forma laicky nazývá fakturace. Relevantní je to, co je obsahem fakturace. Formálně je fakturace jakýmsi úkonem, kterým někdo někoho vyzývá k zaplacení. Ale zásadní je, na základě jaké skutečnosti je někdo vyzíván k zaplacení. Tato výzva k zaplacení je uskutečněna na základě uzavřeného závazkového vztahu, např. kupní smlouvy nebo mandátní smlouvy, (v teorii práva nazývaného synallagmatickým vztahem), na jehož základě byla splněna nějaká povinnost povinného vůči oprávněnému, jenž měl právo na plnění; a současně původně oprávněnému, v jehož prospěch bylo plněno, vzniknul dluh a původně povinnému vzniklo právo na zaplacení.

Kardinální otázka podle mého názoru stojí takto: „Může být platně uzavřen občanskoprávní nebo obchodněprávní závazkový vztah mezi manžely-podnikateli, jestliže vzájemná plnění plynou ze SJM a do SJM?“

Může být plněno z tohoto závazkového vztahu, na jedné straně zbožím nebo službami, na druhé straně penězi, za situace, kdy zboží i peníze jsou ve společném (bezpodílovém) vlastnictví obou manželů?

Obstojí fikce obchodního majetku jako majetku nové kvality, jež má být součástí SJM, vytvořená Nejvyšším správním soudem? A má tato právní fikce oporu v právním řádu?

Obstojí konstrukce, kterou vytvořil Nejvyšší správní soud, ve srovnání s právní úpravou obsaženou v občanském zákoníku, a jež umožňuje několik legálních způsobů úpravy SJM, a tak předjímá existenci závazkových vztahů mezi manžely?

Budu-li směřovat tuto záležitost k institutu sdružení, nabízejí se tyto otázky:

Můžou manželé-podnikatelé uzavřít dvoustrannou, popř. vícestrannou smlouvu o sdružení?

Při poskytnutí věcí druhově určených pro účely sdružení manžely-podnikateli ve smyslu § 833 občanského zákoníku, které patří do SJM, přemění se k okamžiku sdělení o jejich oddělení nebo k okamžiku jejich předání bezpodílové vlastnictví na podílové spoluvlastnictví?

Získají manželé při výkonu společné činnosti podle smlouvy o sdružení majetek do SJM podle § 143 občanského zákoníku nebo do podílového spoluvlastnictví podle § 834 občanského zákoníku?

Při získání manžely-podnikateli např. nemovitosti při výkonu společné činnosti sdružení, nabudou ji do SJM vkladem podle § 133 odst. 2 občanského zákoníku nebo ji nabudou do podílového spoluvlastnictví ze zákona podle § 834 občanského zákoníku?

Při přeměně této nemovitosti na jiný majetek, bude patřit získaný (přeměněný) majetek do sféry podílové či bezpodílové?

Do jakého režimu vlastnictví ohledně věcí získaných při výkonu společné činnosti se dostane manžel, který vystoupil ze sdružení, ve kterém je jedním z účastníků také druhý z manželů? Dojde k zániku podílového spoluvlastnictví vystoupivšího účastníka-manžela ze zákona podle § 839 občanského zákoníku také ve vztahu k druhému z manželů? Může vůbec dojít k zániku podílového spoluvlastnictví ve vztahu k vlastnictví druhého z manželů?

Lze na shora položené otázky nalézt odpovědi v argumentaci Nejvyššího správního soudu? Lze při právním posouzení předmětné záležitosti nepřihlížet k fundamentální právní úpravě obsažené v části druhé upravující věcná práva v civilním kodexu na straně jedné a právní úpravě obsažené v části osmé upravující závazkové právo v témže kodexu na straně druhé?

Zodpovězení otázek, resp. závěry z nich plynoucí, se samozřejmě zásadním způsobem promítnou v daňové oblasti každého z manželů-účastníků sdružení.

Jsem toho názoru, že logika soudu, podle které nelze plnit ze smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku, kdy smluvními stranami jsou manžel-podnikatel a manžel-nepodnikatel pro překážku existence SJM, ale lze plnit ze smlouvy uzavřené podle občanského nebo obchodního zákoníku, mezi manžely-podnikateli, je-li plněno z jejich obchodních majetků, které jsou součástí SJM, nemůže obstát; a to ani s odkazem na čl. 26 Listiny. Vždyť naopak občanský zákoník dává návod, umožňuje manželům-podnikatelům, ale nejen jim, upravit si svoje majetkové poměry způsobem odpovídajícím jejich statusu a jejich zájmům. Následkem úpravy SJM má být ochrana nepodnikajícího manžela při neúspěšném podnikání druhého z manželů; ale také takové uspořádání vzájemných majetkových poměrů, aby se manželé mohli plnohodnotně a rovnoprávně účastnit hospodářské soutěže jako podnikatelé fyzické osoby, jak předjímá právě Listina v čl. 26.

Proč nelze, jak vyložil Nejvyšší správní soud, akceptovat kategorii obchodního majetku jako majetku nové kvality a přijmout možnost platného uzavření závazkových vztahů mezi manžely se SJM ve shora uvedeném příkladě? Podle mého názoru proto, že nelze opomíjet právní zásady a právní instituty soukromého práva, a také proto, že lze dojít ke stejnému výsledku jiným postupem aprobovaným právem. Současně jsem přesvědčen o tom,

že také úmysl zákonodárce byl opačný, než dovedl soud. Přijatou novelou, kterou byla zvětšena „množina“ majetku patřícího do SJM, dal najevo zákonodárce svůj úmysl, aby do SJM patřily také věci určené k podnikání některého z manželů, tzn. aby do SJM patřil také obchodní majetek. Uvědomuji si, že účelem institutu SJM je zejména stanovení pravidel pro nakládání s majetkem získaným za trvání manželství a pro úpravu majetkových poměrů po zániku manželství. Vytvoření zvláštní podkategorie bezpodílového spoluvlastnictví v rámci kategorie bezpodílového spoluvlastnictví je v rozporu se zákonem, neboť právní řád zná pouze vlastnictví výlučné, vlastnictví podílové a vlastnictví bezpodílové (společné jmění). Uzavření závazkového vztahu mezi manžely, kteří mají SJM, a není plněno mimo rámec tohoto SJM, je z povahy věci vyloučeno.

Správní praxe zná řadu případů, které nastávají, vykovávají-li podnikatelskou činnost oba manželé jakožto podnikatelé, a správní orgány ji akceptují. Jedná se například o situaci, kdy majetek, který je součástí SJM, vloží jeden z manželů do svého obchodního majetku, ale majetek používají k podnikání oba manželé – vizte § 7 odst. 9 ZDP.

Nebude v rozporu s veřejným právem (daňovým a účetním), ani nevznikne spor se správcem daně, budou-li uplatněny u každého z manželů odečitatelné výdaje v takové výši, v jaké se váží k příjmům dosažené konkrétním manželem-daňovým poplatníkem (aniž by musely být výdaje vynaloženy současně oběma manžely). Jde jen o stanovení a prokázání výše poměru výdajů u obou manželů s tím, že v úhrnu nesmí odečitatelné výdaje přesáhnout celkové vynaložené výdaje, např. uhrazenou cenu za opravu vozidla.

V případě, kdy oba manželé podnikají např. v různých oborech a mají potřebu vzájemných dodávek a nechtějí založit právnickou osobu nebo se nechtějí podílet na vzájemné činnosti formou spolupráce podle § 13 ZDP, občanský zákoník jim dává k dispozici nástroj, jímž je úprava, tj. zúžení rozsahu SJM ve smyslu § 143a občanského zákoníku. Po uzavření dohody o zúžení SJM ve formě notářského zápisu mohou v rámci svých podnikatelských aktivit nakládat s majetkem ve svém výlučném vlastnictví, a je-li v dohodě ujednáno, že také příjmy plynoucí z nakládání s majetkem ve výlučném vlastnictví plynou do výlučného vlastnictví, je překážka plně odstraněna a nic nebrání „fakturaci“ mezi manžely.

Obdobný postup doporučuji, dají-li manželé při společném podnikání přednost před založením obchodní společnosti uzavření smlouvy o sdružení.

IV. Účetní evidence (daňová evidence, účetnictví)

4.1. Právní úprava vedení účetní evidence

4.1.1. Právní úprava vedení daňové evidence

Účetní evidenci jako takovou lze lišit na daňovou evidenci a účetnictví. Fyzické osoby-podnikatelé, kteří nejsou účetní jednotkou, vedou daňovou evidenci. Vedení daňové evidence upravuje § 7b ZDP. Účelem vedení daňové evidence je především zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence proto musí obsahovat příjmy a výdaje v členění potřebném pro zjištění základu daně, a dále obsahuje údaje o majetku a závazcích. Ustanovení § 7b ZDP odkazuje na právní předpisy regulující postupy účetních jednotek, a sice na některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“) a na některá ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), zejména ve věci obsahového vymezení složek majetku a jejich oceňování, která se použijí také pro účely daňové evidence.

Pro úplnost uvádím, že existuje ještě třetí způsob vedení evidence, a to ve smyslu § 7 odst. 7 a odst. 8 ZDP. Při tomto způsobu je povinnost vést pouze záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. Výdaje se uplatní procentuální paušální částkou z příjmů, přičemž v paušální částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů.

4.1.2. Právní úprava vedení účetnictví

Kdo, v jakém rozsahu a jakým způsobem je povinen vést účetnictví a jaké jsou požadavky na jeho průkaznost, stanoví ZÚ. Účetnictví se vede buď v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Ale vždy se jedná o vedení účetnictví podle ZÚ.

Účetnictví v plném rozsahu jsou povinny vést podle § 1 odst. 2 písm. a) a písm. b) a § 9 ZÚ kromě jiných osob právnické osoby-podnikatelé.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést podle § 1 odst. 2 písm. d) až f) a písm. h) a § 9 ZÚ kromě jiných osob fyzické osoby-podnikatelé; a dále **podle písm. g)**

fyzické osoby-podnikatelé, kteří jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle občanského zákoníku, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h). Ustanovení písm. d) až h) se vztahuje i na zahraniční fyzické osoby (ve smyslu obchodního zákoníku), tj. na osoby s bydlištěm mimo území ČR.

Pro přehlednost uvedu, na které skupiny fyzických osob dopadá povinnost vést účetnictví:

- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku (písm. d)
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle ZDPH, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25,000.000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku (písm. e); k tomuto bodu dvě poznámky: 1. obraty účastníků sdružení se nescítají, oproti obratům pro účely registrace k DPH, 2. limit 25 mil. Kč se odvíjí od výše obratu definovaného v ZDPH. S účinností od 1. 1. 2009 došlo poměrně k zásadní změně v ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH, který definuje pojem obratu. Od tohoto data se do obratu zahrnují pouze uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. To znamená, že pro stanovení výše obratu pro účely účetnictví z obratu vypadla celá skupina plnění s místem plnění mimo území ČR republiky zejména většina poskytnutých služeb (např. reklamní, poradenské) a stavební výkony poskytnuté pro podnikatele se sídlem nebo místem podnikání v ES.
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí (písm. f)
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle občanského zákoníku, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) (písm. g)
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis (písm. h) – jedním z právních předpisů byl zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon, který do novely č. 155/2010 Sb., účinné od 1. 8. 2010, ukládal v § 11 odst. 1 písm. f) povinnost vést účetnictví také podnikatelům-fyzickým osobám.

Osoby, na které se vztahuje ZÚ, tzn. jsou povinny vést účetnictví, jsou účetní jednotkou. Ostatní osoby, které nejsou účetní jednotkou, jsou povinny vést daňovou evidenci.

V ustanovení § 4 odst. 5 ZÚ se dále stanoví, od jakého okamžiku stíhá účastníky sdružení, kteří jsou podle § 1 odst. 2 písm. g) ZÚ povinni vést účetnictví, tato povinnost. Je to od 1. dne účetního období následujícího po období, ve kterém se stali účastníky sdružení spolu s účastníkem, který již je účetní jednotkou, nebo ve kterém se některý z účastníků

sdružení stal při výkonu společné činnosti účetní jednotkou (např. při překročení obratu nebo při zápisu do obchodního rejstříku). To znamená, že účastníci, kteří před uzavřením smlouvy o sdružení vedli daňovou evidenci, obdrží za první zdaňovací období společné činnosti účetní doklad s vyčíslením podílu na nákladech a výnosech a podílu na majetku a závazcích, a provedou k poslednímu dni zdaňovacího období úpravy ve smyslu Postupu při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob podle přílohy č. 2 k ZDP. A k prvnímu dni bezprostředně následujícího zdaňovacího období, nyní již také účetního období, provedou úpravy ve smyslu Postupu při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob podle přílohy č. 3 k ZDP.

Povinnost vést účetnictví potrvá až do posledního dne účetního období, ve kterém přestanou být účastníky sdružení, nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví z jiného důvodu.

4.1.3. Způsob vedení účetní evidence

Jedná se historicky o velmi problematickou záležitost. V zásadě existují dva způsoby vedení účetní evidence (daňové evidence a účetnictví) při výkonu společné činnosti.

Prvním, spíše teoretickým, způsobem vedení účetní evidence je způsob, kdy účetní evidenci vede každý z účastníků sdružení samostatně. Každý z účastníků vede daňovou evidenci svého podílu na příjmech a výdajích, který na něho připadá a evidenci svého spoluvlastnického podílu na majetku a podílu na závazcích, resp. každý z účastníků vede účetnictví, účtuje o svém podílu na nákladech a výnosech, a o podílu na majetku a závazcích. Úhrnná evidence za sdružení sestává z několika samostatných evidencí vedených jednotlivými účastníky jako daňovými poplatníky, resp. účetními jednotkami. Je třeba konstatovat, že tento způsob je v souladu s účetními právními předpisy.

Druhým, a účastníky používaným, způsobem vedení účetní evidence je způsob, kdy je daňová evidence nebo účetnictví vedeno za činnost sdružení jako celek. A po skončení zdaňovacího období (účetního období) si každý z účastníků přenesl svůj podíl na příjmech (výnosech) a výdajích (nákladech) a podíl na majetku a závazcích do své daňové evidence nebo účetnictví, a následně do daňového přiznání. Tento způsob není plně konformní s právní úpravou.

Tento způsob vedení účetní evidence byl v minulosti upraven, resp. aprobován metodickým pokynem MF ČR, Sdělení č. j. 281/36 980/94 ze dne 7. 8. 1994, o účtování ve sdružení bez právní subjektivity, který byl publikován ve Finančním zpravodaji č. 7/1994. Ve smyslu tohoto pokynu bylo možno vést v tehdejší pojmosloví **jednoduché účetnictví**

(nyní daňová evidence) nebo **podvojně účetnictví (nyní účetnictví)** za činnost sdružení jako celek.

Tento právně nezávazný metodický pokyn MF ČR, který byl oproti právní úpravě ku prospěchu poplatníků, přestal být aktuální přijetím institutu daňové evidence, která nahradila institut jednoduchého účetnictví. Tato změna účetní právní úpravy byla provedena zákonem č. 438/2003 Sb., který novelizoval ZDP. Současně byla zákonem č. 437/2003 Sb., který novelizoval ZÚ, zrušena soustava jednoduchého účetnictví, a soustava podvojněho účetnictví byla nahrazena institutem účetnictví. Tyto obě právní úpravy jsou účinné od 1. 1. 2004. Od tohoto okamžiku nebylo, byť alespoň pouze formou právně nezávazného pokynu MF ČR, upraveno vedení společné evidence za sdružení.

Oficiální výklad MF ČR byl v té době takový, že vedení společné evidence není přípustné a každý z účastníků musí vést svou vlastní evidenci. Toto stanovisko ministerstva financí zaznělo také v závěru k příspěvku č. 37/23.03.05 - Vedení daňové evidence v případě sdružení podnikatelů bez právní subjektivity, který byl projednán na Koordinačním výboru MF ČR a KDP ČR v roce 2007.

Postupem času MF ČR od svého vyhraněného názoru upustilo a opět připustilo možnost vedení společné daňové evidence.

Vedení společného účetnictví (podvojněho účetnictví) připouští metodický pokyn Informace č. j. 28/78 511/2007-281 ze dne 31. 12. 2007, pro účetní jednotky o nepoužitelnosti některých pokynů, sdělení, oznámení a postupů pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, případně pro ostatní účetní jednotky, který byl publikován ve Finančním zpravodaji č. 10/2007. Tato Informace obsahuje oznámení, že Sdělení o účtování ve sdružení bez právní subjektivity č. j. 281/36 980/94, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 7/1994, je nadále použitelné vyjma informací, které se týkají vedení jednoduchého účetnictví.

Na příkladu vedení účetní evidence se můžeme přesvědčit o nedostačující právní úpravě, lépe řečeno chybějící právní úpravě pro podnikání formou sdružení. Na tomto případě je vidět nedůslednost zákonodárce, který v oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty v přijaté právní úpravě soustavnou činnost sdružení podnikatelů předpokládá (být právní regulace není komplexní), avšak v účetní oblasti je regulace zcela nedostatečná.

Přítom účetní evidence je na straně jedné nezbytnou materií pro samotné účastníky sdružení, neboť kvantifikuje výsledky činnosti sdružení, slouží jako nástroj pro ekonomické a finanční řízení a plánování činnosti do budoucna; a na straně druhé je základním podkladem

pro stanovení základu daně, výpočtu daňové povinnosti a plnění fiskálních povinností soukromoprávních subjektů vůči státu.

Při posuzování tohoto problému - vést účetní evidenci samostatně za každého účastníka sdružení - v souvislosti se skutečností, že zejména pro účely ZDPH je vystavován jeden daňový doklad za jedno plnění ať přijaté či uskutečněné při společné činnosti sdružení, a to na DIČ určeného účastníka, a ve smyslu ZDPH má být pro účely daně z přidané hodnoty vedena jedna oddělená evidence, se vedení oddělené účetní evidence zdá jako nemožné.

Můžeme učinit dílčí závěr, že jedinou možnou reálnou alternativou vedení účetní evidence je vedení evidence za sdružení jako celek.

Situace, že je více účastníků (daňových poplatníků), ale pouze jedna účetní evidence (prvotní účetní doklady, účetní knihy, inventární karty, inventurní soupisy, knihy analytické evidence, účetní závěrky a jiné sestavy), může způsobit komplikace v případě, že je u některého z účastníků provedena daňová kontrola finančním úřadem. Daňová kontrola se může uskutečnit se značným časovým odstupem, společná činnost již mohla být v mezidobí ukončena, účastník vystoupil ze sdružení apod. Není ojedinělým jevem, že účastník dotčený daňovou kontrolou (nejedná-li se o účastníka, který vedl účetní evidenci a má ji archivovanou u sebe) ze subjektivních nebo objektivních důvodů nemá k dispozici vlastní daňovou evidenci nebo účetnictví. Ani v tomto „neznalost zákona neomlouvá“, resp. „účastník měl být bdělým a starat se o svá práva“ a při rozhodování v této záležitosti Nejvyšší správní soud konstatoval: „Protože stěžovatel jako člen sdružení provozující podnikatelskou činnost byl povinen podle § 4 zákona o účetnictví vést účetnictví po dobu, po kterou provozoval podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, tedy na něj jako poplatníka daně z příjmů fyzických osob dopadala povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nemohl proto požadovat, aby skutečnosti týkající se jeho příjmů a výdajů zjišťoval správce daně u jiného subjektu a tímto způsobem na správce daně v podstatě přenášel své důkazní břemeno. Proto nelze správci daně vytýkat nezákonný postup způsobem, jak to učinil krajský soud. Správce daně neměl důvod zkoumat, z jakých důvodů mu stěžovatel na výzvu nepředložil účetnictví, protože nesplnění povinnosti stanovené v § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolností, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností právně irelevantní a nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém přiznání uvést nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Účetnictví řádně vedené daňovým subjektem a předložené správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů, ale

není důkazem jediným.“²⁸

4.2. Vznik sdružení

4.2.1. Daňová evidence

Smlouva o sdružení povětšinou účastníkům ukládá povinnost poskytnout pro účely sdružení peníze nebo jiné věci. Pravděpodobně nejčastějším případem bude poskytnutí peněz a skladových zásob, popř. drobných pracovních prostředků, např. náradí.

V případě povinnosti poskytnout peníze předá hotovost povinný účastník pověřenému účastníku, nebo poukáže peníze na bankovní účet, jež zřídil na své jméno účastník pověřený vedením daňové evidence při uzavření smlouvy o sdružení. (Jednoznačně lze doporučit uvést číslo bankovního účtu ve smlouvě o sdružení a dále ve smlouvě uvést, že prostřednictvím tohoto účtu bude financována činnost sdružení.)

Účastníci, kteří poskytli peníze, zaevidují tento pohyb v pokladně nebo v bance jako výdaj neovlivňující základ daně.

V případě povinnosti poskytnout věci druhově určené (např. zásoby zboží, výrobního materiálu, polotovarů a hotových výrobků, nebo náradí, které vedou jako drobný hmotný majetek), účastníci předají věci pověřenému účastníku nebo je oddělí od ostatního svého majetku, a vyřadí věci ze své evidence.

Účastník pověřený vedením daňové evidence za sdružení započne s vedením daňové evidence ke dni nabytí účinnosti smlouvy o sdružení. V dříve užívané terminologii do peněžního deníku zaeviduje do pokladny hotovost poskytnutou jednotlivými účastníky pro účely sdružení a stejně tak podle výpisu z běžného účtu zaeviduje poskytnuté peníze poukázané bankovním převodem. Peněžní částky vykáže pověřený účastník jako počáteční stavy v pokladně a v bance v daňové evidenci (peněžním deníku). Při poskytnutí zásob vytvoří za sdružení inventární karty zásob a po jednotlivých položkách provede naskladnění v pořizovacích cenách, ve kterých byly zásoby evidovány u jednotlivých účastníků. Při poskytnutí náradí (drobný hmotný majetek ve spotřebě) pověřený účastník zaeviduje tento majetek do operativní evidence sdružení a to podle dohody buď v pořizovacích cenách, nebo v aktuálních cenách zohledňujících fyzické opotřebení věcí.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 7 Afs 106/2004-83.

Při poskytnutí věcí jednotlivě určených k žádné změně z hlediska evidence nedochází. Věci zůstávají ve vlastnictví poskytovatelů a v jejich evidenci. Jedná-li se o dlouhodobý hmotný majetek, zůstávají věci evidované na inventárních kartách v evidenci jejich vlastníků. Jedná-li se o drobný dlouhodobý majetek, který je považován za jednotlivě určený, ponechá jej ve své operativní evidenci účastník, který ho poskytl.

4.2.2. Účetnictví

Vedou-li účastníci účetnictví, účastník, který je účetní jednotkou a poskytne peníze nebo věci druhově určené pro účely sdružení, zaúčtuje tyto účetní operace na vrub „spojovacího“ účtu Pohledávky k účastníkům sdružení a ve prospěch příslušných majetkových účtů. Jednalo-li by se o věci, které by již byly ve spotřebě např. zásoby, o kterých bylo účtováno způsobem B nebo o věci kategorie drobného hmotného majetku, potom by provedl postupné účtování ve prospěch výsledkového účtu a následně majetkového účtu. Současně by ve své skladové evidenci a inventárním seznamu DHM odepsal jednotlivé položky z těchto evidencí.

Pověřený účastník zahájí účtování ke dni „vzniku sdružení“, tj. ke dni nabytí účinnosti smlouvy o sdružení analogicky podle § 4 odst. 1 a v souvislosti s § 4 odst. 5 ZÚ. Poskytnuté peníze a poskytnuté věci druhově určené zaúčtuje na vrub příslušných majetkových účtů a ve prospěch „spojovacího“ účtu Závazky k účastníkům sdružení. Při poskytnutí zásob vytvoří za sdružení inventární karty zásob a po jednotlivých položkách provede naskladnění v pořizovacích cenách, ve kterých byly zásoby evidovány u jednotlivých účastníků. Při poskytnutí náradí (drobný hmotný majetek ve spotřebě) jako druhově určených věcí pověřený účastník zaúčtuje podle dohody buď v pořizovacích cenách, nebo v aktuálních cenách zohledňujících fyzické opotřebení věcí, a zaeviduje tento majetek do operativní evidence sdružení.

Nyní předbírám, avšak je třeba bedlivě zvážit poskytnutí drobného hmotného majetku jako věcí druhově určených s možným negativním dopadem na daň z příjmů (kapitola V). Má-li být již drobný hmotný majetek pro účely sdružení poskytnut, je vhodnějším řešením vybrat takový majetek, který svoji povahou vyhovuje kategorii jednotlivě určených věcí.

Při poskytnutí věcí jednotlivě určených se postupuje jako při vedení daňové evidence (subkapitola 4.2.1.).

4.3. Činnost sdružení

Úvodem zmíním dlouhodobě diskutovanou otázku vystavování, resp. adresování účetních dokladů, a potřebu jejich uchovávání. Odpověď na tuto otázku řeší uspokojivě odborná literatura. Tak např. Z. Zouchová na otázku: „Může znít došlá faktura libovolně na jakéhokoli účastníka sdružení?“ odpovídá: „Pokud je dělení dohodnuto rovným dílem mezi účastníky, je pověřena jedna osoba sdružení vedením společného účetnictví a je tedy lhotejně, na jakého člena sdružení je faktura dodavatele vystavena. Pozor ale na případ, že členové sdružení jsou plátcí DPH! Daňový doklad může uplatnit pouze ten člen sdružení, na kterého je vystaven, totéž platí pro uskutečněná zdanitelná plnění. V praxi se proto osvědčuje, že dodavatelsko-odběratelské vztahy probíhají pouze přes jednoho člena sdružení, který také zúčtuje DPH, ostatní členové podávají negativní daňové přiznání k DPH, pokud jim ovšem nevznikla povinnost k DPH z jiného podnikání než jako člena sdružení.“²⁹ Také příslušní pracovníci MF ČR docházejí ke shodnému stanovisku: „To, že jeden z účastníků sdružení je povinen vést účetnictví vyplývá ze skutečnosti, že sdružení nemá právní subjektivitu. Protože účtuje o příjmech a výdajích obou účastníků, může zaúčtovat i faktury znějící na jméno druhého z účastníků sdružení.“³⁰

4.3.1 Daňová evidence

Při činnosti sdružení je postup při vedení daňové evidence zcela shodný s postupem u individuálně podnikajících subjektů. Nedochozí k žádným odlišnostem.

V průběhu zdaňovacího období je vedena evidence o veškerých pohybech majetku a závazků, jsou evidovány příjmy a výdaje v členění z hlediska daně z příjmů na odečitatelné a neodečitatelné výdaje, resp. příjmy podléhající a nepodléhající dani za činnost sdružení. Dále mohou být příjmy a výdaje členěny např. podle předmětu podnikání; a výdaje podle druhu např. na materiál, zboží, mzdy, provozní režie.

V daňové evidenci jednotlivých účastníků sdružení se pohyby uskutečněné v průběhu zdaňovacího období neprojeví.

K poslednímu dni zdaňovacího období se provede inventarizace majetku a závazků

²⁹ ZOUCHOVÁ, Zdeňka. Výklad k dělení příjmů a výdajů ve sdružení fyzických osob. *Poradce*, 1998, č. 10, s. 308.

³⁰ HLADKÝ, Josef, SEDLÁKOVÁ, Eva. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – smlouva o sdružení. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1999, č. III, s. 54.

a účastník pověřený vedením daňové evidence provede rozdělení příjmů a výdajů a vyhotoví pro každého účastníka účetní doklad, ve kterém uvede jeho podíl na příjmech a výdajích v poměru stanoveném smlouvou o sdružení. Tento účetní doklad na převod příjmů a výdajů zaeviduje do peněžního deníku sdružení, tzn. konečný stav příjmů a výdajů bude v peněžním deníku vykázán ve výši 0 Kč.

Účastníci sdružení si na základě obdrženého dokladu zaevidují do svých daňových evidencí svoje podíly na příjmech a výdajích.

Dále pověřený účastník předá jednotlivým účastníkům účetní doklad s vyčíslením jejich podílů na majetku a závazcích, a účastníci si tyto údaje zahrnou do svých evidencí majetku a závazků.

4.3.2. Účetnictví

V průběhu účetního období pověřený účastník sdružení účtuje o všech účetních případech, které se týkají činnosti sdružení. V účetnictví jednotlivých účastníků sdružení se tyto pohyby neprojeví.

K poslednímu dni účetního období se provede ve smyslu § 29 a § 30 ZÚ inventarizace, zejména fyzická inventura zásob s vyčíslením inventarizačních rozdílů, které pověřený účastník zaúčtuje. Pověřený účastník provede také dokladovou inventuru příslušných bilančních účtů.

Před uzavřením účetních knih pověřený účastník buď v účetnictví sdružení, nebo následně jednotliví účastníci ve svých účetnictvích, ale účelnějším a praktičtějším je v účetnictví sdružení, zaúčtuje s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 1 ZÚ účetní uzávěrkové operace např. dohadné položky aktivní a dohadné položky pasivní, kurzové rozdíly k majetku a závazkům vyjádřených v cizích měnách, účetní opravné položky k pohledávkám a účetní odpisy. Domnívám se, že lze, pokud se tak účastníci dohodnou, provést zaúčtování také účetních operací, které mají vliv na základ daně, např. zákonné opravné položky k pohledávkám nebo zákonné rezervy na opravy hmotného majetku ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Při účtování opravných položek k pohledávkám je záležitost složitější, neboť podle zásady věrného zobrazení a zásady opatrnosti, které stanoví ZÚ, je povinnost účtovat o účetních opravných položkách, přičemž výše opravných položek nesmí přesáhnout hodnotu pohledávky, a to ani v případě kumulace účetních a zákonných opravných položek. Nebude-li některý z účastníků mít v úmyslu vytvořit zákonné opravné položky, bude v jeho případě činit

výše účetních opravných položek 100 % hodnoty pohledávky. Naopak účastník tvořící zákonné opravné položky např. ve výši 20 %, bude vytvářet účetní opravné položky ve výši pouze 80 %. Také v případě bude-li pohledávka po lhůtě splatnosti vymáhána v soudním řízení nebo přihlášena do insolvenčního řízení, může každý z účastníků postupovat jiným způsobem; buď zákonné opravné položky vytvoří, nebo se je rozhodne netvořit.

Při uplatňování odpisů dlouhodobého majetku v podílovém spoluvlastnictví lze doporučit zaúčtovat do účetnictví sdružení pouze účetní odpisy. O uplatnění daňových odpisů se rozhodne každý z účastníků individuálně, ať už co se týká zvolení si v roce uvedení do užívání způsobu uplatňování odpisů (rovnoměrné, zrychlené), nebo přerušování odpisování, nebo při rovnoměrném odpisování uplatnění nižších než maximálně možných odpisů.

Jako poslední krok provede pověřený účastník rozdělení nákladů a výnosů. Vyhotoví „výsledovku“ pro každého účastníka, ve které uvede jeho podíl na nákladech a výnosech v poměru stanoveném smlouvou o sdružení. Podíl na nákladech a výnosech si každý z účastníků zaúčtuje do svého účetnictví.

Dále pověřený účastník předá jednotlivým účastníkům účetní doklad s hodnotami jejich podílů na majetku a závazcích, a účastníci si tyto údaje zaúčtují do svých účetnictví na příslušné rozvahové účty, aby mohli následně sestavit účetní závěrku ve smyslu § 18 ZÚ.

4.4. Vystoupení nebo vyloučení účastníka

4.4.1. Daňová evidence

Ke dni vystoupení nebo vyloučení se provede inventarizace majetku a závazků a bude uzavřena daňová evidence. Účastník pověřený vedením daňové evidence rozdělí k tomuto dni příjmy a výdaje připadající na jednotlivé účastníky v poměru určeném ve smlouvě o sdružení, a vystaví jim účetní doklady. Rozdělení provede na všechny účastníky, neboť výše podílů na příjmech a výdajích stejně tak na majetku se změnou počtu účastníků změní. Nebylo-li by provedeno rozdělení na všechny účastníky ke dni vystoupení či vyloučení účastníka, muselo by být provedeno tak jako tak rozdělení u zbývajících účastníků ve dvou krocích, ke dni vystoupení nebo vyloučení účastníka a k poslednímu dni kalendářního roku. Důvodem je změna výše podílů na příjmech a výdajích, resp. majetku vlivem personálních změn ve sdružení. Snížil-li by se počet účastníků např. ke dni 30. 6. z 5 osob na 4 osoby, a byla-li by výše podílů na příjmech a výdajích, resp. na majetku stejná, tj. připadala-li by na každého účastníka jedna pětina, potom od 1. 7. by se výše podílů změnila na jednu čtvrtinu. Jinými

slovy z evidence příjmů a výdajů činnosti sdružení za celý kalendářní rok (zdaňovací období) nelze zjistit jednorázovým rozdělením příjmů a výdajů výši podílů za jednotlivé účastníky. Obdržený účetní doklad na převod příjmů a výdajů si zaevidují účastníci do peněžního deníku. Rozdělení příjmů a výdajů za část zdaňovacího období, ve kterém se vystoupivší nebo vyloučený účastník podílel na činnosti sdružení, je základním předpoklad, aby mohlo být uskutečněno vlastní vypořádání.

Věci jednotlivě určené poskytnuté pro účely sdružení nemají vliv na „účetní evidenci sdružení“, protože jsou od počátku evidovány u účastníka.

Věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení, existují-li ještě fyzicky nebo stejného druhu, budou vyřazeny z evidence sdružení a zařazeny do evidence účastníka. Stejně tak bude zaevidováno vrácení peněz.

Dalším krokem bude zaevidování závazku vůči účastníku ve výši vyčísleného podílu na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení, který mu bude vyplacen v penězích. Nabízí se otázka, zda se při výpočtu podílu použije ocenění majetku a závazků v cenách z účetní evidence, nebo v současných cenách v případě, že se účetní ceny od současných cen liší. Někdy bývá snaha zahrnout do vypořádání také podíl na majetku, který je dosud pouze v užívání na základě smlouvy o finančním pronájmu, ale následně bude pořízen za symbolickou kupní cenu, přičemž odkoupený předmět má značnou hodnotu. Podle mého názoru vypořádání, resp. výše podílu na majetku podle § 839 občanského zákoníku by měla být stanovena obdobně jako při stanovení výše vypořádacího podílu podle § 61 odst. 2 obchodního zákoníku, tzn. podle ocenění z účetní evidence, byť se jedná o různé právní úpravy odlišných oblastí.

Bývalý účastník si zaeviduje pohledávku za sdružením. A tento závazek bude ze strany sdružení následně uhrazen a to v dohodnutém termínu či termínech v závislosti na ekonomických možnostech sdružení.

4.4.2. Účetnictví

Ke dni vystoupení nebo vyloučení se provede inventarizace majetku a závazků ve smyslu § 29 a § 30 ZÚ a účastník pověřený vedením účetnictví zpracuje řádnou účetní závěrku, shoduje-li se den s posledním dnem účetního období, nebo mimořádnou účetní závěrku v ostatních případech podle § 19 odst. 1 ZÚ (včetně zaúčtování nezbytných uzávěrkových operací). Dále vyhotoví „výsledovku“ pro každého účastníka, ve které uvede

jeho podíl na nákladech a výnosech v poměru stanoveném smlouvou o sdružení. Podíl na nákladech a výnosech si každý z účastníků zaúčtuje do svého účetnictví.

Věci jednotlivě určené poskytnuté pro účely sdružení nemají vliv na „účetní evidenci sdružení“, protože jsou od počátku evidovány u účastníka.

Věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení, existují-li ještě fyzicky nebo stejného druhu, budou vyřazeny z evidence sdružení a zařazeny do evidence účastníka; stejně tak peníze. Bude zaúčtováno zrcadlově oproti stavu, kdy byly věci poskytnuty pro účel sdružení, tzn. ze sdružení vrácené peníze a zásoby ve prospěch příslušných majetkových účtů a na vrub „spojovacího“ účtu Závazky k účastníkům sdružení. Vystoupivší nebo vyloučený účastník zaúčtuje účetní případy ve prospěch „spojovacího“ účtu Pohledávky k účastníkům sdružení a na vrub příslušných majetkových účtů.

Dalším krokem bude zaúčtování závazku vůči účastníku v účetnictví sdružení ve výši vyčísleného podílu na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení, který mu bude vyplacen v penězích. Také v tomto případě, tak jako ve výše uvedené subkapitole 4.4.1., můžeme při stanovení výše „vypořádacího“ podílu postupovat analogicky podle ustanovení § 61 odst. 2 obchodního zákoníku.

Účetní doklad s vyčíslením jeho podílu na majetku a závazcích nebude vystoupivšímu nebo vyloučenému účastníku předán, neboť ke dni vystoupení nebo vyloučení zaniklo jeho vlastnické (spoluvlastnické) právo k majetku získanému při výkonu společné činnosti a jediným jeho nárokem, po vrácení věcí vnesených, je vyplacení peněz ve výši „vypořádacího“ podílu.

4.5. Zánik sdružení

4.5.1. Daňová evidence

Ke dni zániku sdružení se provede inventarizace majetku a závazků a bude uzavřena daňová evidence. Účastník pověřený vedením daňové evidence rozdělí k tomuto dni příjmy a výdaje připadající na jednotlivé účastníky v poměru určeném ve smlouvě o sdružení, a vystaví jim účetní doklady. Tento účetní doklad na převod příjmů a výdajů zaeviduje do peněžního deníku sdružení, tzn. konečný stav příjmů a výdajů bude v peněžním deníku vykázan ve výši 0 Kč. Toto je základní předpoklad, aby se mohlo uskutečnit vlastní vypořádání.

Věci jednotlivě určené poskytnuté pro účely sdružení nemají vliv na „účetní evidenci sdružení“, protože jsou od počátku evidovány u účastníka.

Věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení, existují-li ještě fyzicky nebo stejného druhu, budou vyřazeny z evidence sdružení a zařazeny do evidence účastníka. Stejně tak peníze. (Popř. se můžou účastníci dohodnout na jejich vypořádání jinak.)

Dalším krokem budou účetní zápisy plynoucí z dohody o vypořádání majetku získaného společnou činností účastníků sdružení.

Dohodnou-li se účastníci na zrušení spoluvlastnictví a na vzájemném vypořádání podle § 141 občanského zákoníku, dojde k vyřazení majetku z evidence sdružení a v evidenci sdružení nebude evidován žádný majetek in fine; a jednotlivé položky majetku si zaevidují jednotliví účastníci do svých evidencí. V případě, že bude dohodnuta finanční náhrada, zaevidují si vzájemně účastníci pohledávku, resp. závazek.

Budou-li účastníci postupovat cestou úplatných převodů mezi sebou nebo na třetí osoby, zaevidují si účastníci podíly jednotlivých položek majetku do svých evidencí – na inventární karty hmotného majetku, inventární karty zásob, knihy pohledávek, knihy závazků, evidence drobného hmotného majetku (v evidenci sdružení opět nezůstane žádný majetek ani závazky). Následné prodeje podílů na majetku a pořízení podílů na majetku zaevidují jako pohledávky a závazky, a pohyby promítnou do příslušné evidence majetku, a při jejich úhradě zaevidují zdanitelné příjmy nebo výdaje ovlivňující či neovlivňující základ podle charakteru majetku (hmotný majetek, zásoby, pohledávky) do peněžního deníku.

4.5.2. Účetnictví

Ke dni zániku sdružení se provede inventarizace majetku a závazků ve smyslu § 29 a § 30 ZÚ a účastník pověřený vedením účetnictví zpracuje řádnou účetní závěrku, shoduje-li se den s posledním dnem účetního období, nebo mimořádnou účetní závěrku v ostatních případech podle § 19 odst. 1 ZÚ (včetně zaúčtování nezbytných uzávěrkových operací).

Dále provede rozdělení nákladů a výnosů, a vyhotoví „výsledovku“ pro každého účastníka, ve které uvede jejich podíly na nákladech a výnosech v poměru stanoveném smlouvou o sdružení. Účtování o podílu na nákladech a výnosech ve sdružení a u jednotlivých účastníků bude obdobné jako na konci účetního období při činnosti sdružení (subkapitola 4.3.2.) nebo při vystoupení nebo vyloučení účastníka (subkapitola 4.4.2.). Toto je základní předpoklad, aby se mohlo uskutečnit vlastní vypořádání.

Věci jednotlivě určené poskytnuté pro účely sdružení nemají vliv na „účetní evidenci sdružení“, protože jsou od počátku evidovány u účastníka.

Věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení, existují-li ještě fyzicky nebo stejného druhu, budou vyřazeny z evidence sdružení a zařazeny do evidence účastníků; stejně tak peníze. Bude zaúčtováno zrcadlově oproti stavu, kdy byly věci poskytnuty pro účel sdružení, tzn. ze sdružení vrácené peníze a zásoby ve prospěch příslušných majetkových účtů a na vrub „spojovacího“ účtu Závazky k účastníkům sdružení. Účastníci zaúčtují účetní případy ve prospěch „spojovacího“ účtu Pohledávky k účastníkům sdružení a na vrub příslušných majetkových účtů.

Dalším krokem bude zaúčtování vzájemného vypořádání majetku získaného společnou činností účastníků sdružení.

Také v případě vedení účetnictví mohou nastat dvě možnosti. Dohodnou-li se účastníci na zrušení spoluvlastnictví a na vzájemném vypořádání podle § 141 občanského zákoníku, v rozvaze budou odúčtovány jednotlivé složky majetku proti „spojovacímu“ účtu Závazky k účastníkům sdružení a také odepsány v operativní evidenci na inventárních kartách, a v účetnictví sdružení nebude evidován žádný majetek in fine. Jednotlivé složky majetku (a závazky) si zaúčtují účastníci do svých účetnictví na rozvahové účty. V případě, že bude dohodnuta finanční náhrada, zaúčtují si účastníci pohledávku, resp. závazek vůči sobě navzájem.

Budou-li účastníci postupovat cestou úplatných převodů mezi sebou nebo na třetí osoby, zaúčtují si účastníci podíly jednotlivých složek majetku do svého účetnictví a zaevidují do svých evidencí – na inventární karty hmotného majetku, inventární karty zásob, knihy pohledávek, knihy závazků, evidence drobného hmotného majetku. V účetnictví sdružení opět nezůstane žádný majetek ani závazky. Následné prodeje podílů na majetku a pořízení podílů na majetku zaúčtují jako pohledávky a závazky, resp. zdanitelné výnosy nebo náklady ovlivňující či neovlivňující základ daně podle charakteru majetku (hmotný majetek, zásoby, pohledávky), a pohyby promítnou také do příslušné operativní evidence majetku.

V. Daň z příjmů fyzických osob

5.1. Vznik sdružení

Ze samotného právního úkonu uzavření smlouvy o sdružení nevzniknou žádné dopady na daň z příjmů, neboť z tohoto samotného úkonu účastníkům žádné příjmy neplynou.

Dani z příjmů jsou podrobeny příjmy při vedení daňové evidence nebo výnosy při vedení účetnictví, které jsou podle ZDP předmětem daně, nejsou-li od daně osvobozeny.

Účastníci se ve smlouvě o sdružení mohou zavázat, že vedle výkonu pracovní činnosti poskytnou pro účely sdružení majetkové hodnoty, a to v době uvedené ve smlouvě. Nejčastějším případem bude povinnost poskytnout peníze. Nikoli výjimečně nastanou také případy poskytnutí jednotlivě určených věcí a druhově určených věcí. V okamžiku poskytnutí nějaké majetkové hodnoty může dojít v závislosti na řadě okolností u účastníka-poskytovatele a/nebo u ostatních účastníků sdružení k dopadu na základ daně. O jednotlivých případech bude pojednáno dále v této subkapitole.

Při poskytnutí výlučně **peněz**, se nejedná o příjem, přestože se peníze stávají spoluvlastnictvím jednotlivých účastníků. Aby byly peníze ve spoluvlastnictví všech účastníků sdružení, musí poskytnout peníze všichni účastníci, hodnota peněz však nemusí být stejná. Účastníci nabudou do spoluvlastnictví peníze právě v poměru k jejich výši, tj. v poměru poskytnuté výše každým z nich k celkové hodnotě poskytnutých peněz.

Také poskytnutí **věcí jednotlivě určených**, např. osobního automobilu pro účely sdružení není předmětem daně z příjmů, a to z toho důvodu, že u těchto věcí nedochází ke změně vlastnictví. Poskytnutím věcí jednotlivě určených k bezplatnému užívání všem účastníkům pro účely sdružení ve smyslu § 833 občanského zákoníku nedochází k žádnému příjmu. Položky peníze a věci jednotlivě určené kategorie hmotného majetku (vstupní cena vyšší než 40.000 Kč) nebyly uplatněny při jejich pořízení jako odečitatelné výdaje. Hmotný majetek byl uplatňován do výdajů (nákladů) postupně formou odpisů. Věci jednotlivě určené kategorie drobného hmotného majetku, které dosahují vstupní ceny 40.000 Kč a nižší, byly sice při pořízení uplatněny jednorázově jako odečitatelné výdaje, ale protože nedochází ke změně vlastnictví (pouze budou nadále užívány společně pro účely sdružení), ani zde nedochází k žádnému příjmu. A v minulosti uplatněné odečitatelné výdaje (náklady) zůstanou u účastníka-poskytovatele zachovány.

Jiný případ nastane při poskytnutí **věcí druhově určených**, např. zásob zboží. Při poskytnutí věcí druhově určených pro účely sdružení ve smyslu § 833 občanského zákoníku dojde ke změně vlastnického práva. Věc přejde z výlučného vlastnictví poskytovatele do podílového spoluvlastnictví všech účastníků poskytujících druhově určené věci (a popř. peníze), a to v poměru hodnot poskytnutých jednotlivými účastníky k celkové hodnotě poskytnutých věcí.

Příklad: Účastník A poskytne zásoby-cihly za 200, účastník B poskytne zásoby-cement za 600, celkem poskytnou zásoby v hodnotě 800. Účastník A bude vlastnit podíl $\frac{1}{4}$ hodnoty věcí ($\frac{1}{4}$ cihel 50 a $\frac{1}{4}$ cementu 150). Účastník B bude vlastnit podíl $\frac{3}{4}$ ($\frac{3}{4}$ cihel 150 a $\frac{3}{4}$ cementu 450).

Na první pohled by se mohlo zdát, že došlo ke směně cihel za cement a opačně podle ustanovení § 611 a násl. občanského zákoníku o směnné smlouvě. Avšak v uvedeném případě se nejedná o převod vlastnického práva na základě projevu vůle ve formě uzavření směnné smlouvy, nýbrž se jedná o přechod vlastnického práva ze zákona podle § 833 občanského zákoníku. Přechod vlastnického práva je následkem uzavření smlouvy o sdružení, resp. poskytnutí věcí určených podle druhu, a to jejich předáním nebo sdělením o jejich oddělení. Nelze proto v tomto případě na záležitost nahlížet jako na realizaci směnné smlouvy (směna věcí), popř. kupní smlouvy (nákup a prodej). Nejedná se tedy ani o příjem, který by byl předmětem daně. Neuplatní se proto ustanovení § 3 odst. 2 ZDP, které dopadá na fyzické osoby, a které uvádí následující: „Příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.“

Diskutovanou je otázka, jaké daňové dopady ohledně již v minulosti uplatněných odečitatelných výdajů při jejich pořízení nastanou u účastníků, kteří věci druhově určené poskytnou, a potažmo dopady u účastníků, kteří nabudou zásoby do podílového spoluvlastnictví.

Při vedení daňové evidence byly pořízené a uhrazené zásoby zboží uplatněny do odečitatelných výdajů účastníka-poskytovatele. Avšak při jejich prodeji v rámci činnosti sdružení případnou příjmy nejen účastníkovi-poskytovateli, který vynaložil výdaje na jejich pořízení, ale také ostatním účastníkům. Při posouzení tohoto případu, se nabízí více variant řešení; tím spíše, že tento případ není výslovně upraven v ZDP.

Při řešení této otázky - poskytnutí věcí druhově určených - může nastat celá řada variant. A další varianty nastanou, jsou-li vedle věcí poskytnuty také peníze. Ukážu na několika jednoduchých typových příkladech, jaký stav může nastat.

Příklad č. 1: Účastník A vnese zásoby-cihly za 100 a účastník B vnese zásoby-cement za 100. Účastník A uplatnil ve svých odečitatelných výdajích 100 za pořízení všech cihel, stejně tak účastník B za pořízení veškerého cementu. Poskytnutím obou komodit pro účely sdružení se stali oba účastníci podílovými spoluvlastníky těchto komodit, a při stanovení podílů 50 % / 50 % bude každý z účastníků vlastnit hodnotu ve výši 50 na cihlách a ve výši 50 na cementu. Při prodeji veškerého zboží případně oběma účastníkům podíl na příjmech ve výši 50 %. U tohoto typového příkladu budou výdaje a příjmy mezi oba účastníky rozděleny rovnoměrně, nedojde k žádnému narušení poměru mezi příjmy a výdaji.

Příklad č. 2: Účastník A vnese zásoby-cihly za 100 a účastník B nevnese žádné zásoby (poskytne jednotlivě určenou věc např. osobní automobil). V tomto případě nevznikne podílové spoluvlastnictví k zásobám. (Tato skutečnost je důležitá také pro případ, došlo-li by v budoucnu k vystoupení nebo vyloučení účastníka-poskytovatele, nebo k zániku sdružení.) Prodají-li se zásoby v rámci sdružení, případně každému z účastníků, při stanovení stejné výše podílů na příjmech a výdajích, podíl na příjmech ve výši 50 %. Avšak účastník A měl v odečitatelných výdajích uplatněnu hodnotu 100, účastník B nulovou hodnotu. U tohoto typového příkladu je zcela odlišný poměr mezi příjmy a výdaji.

Příklad č. 3: Účastník A vnese zásoby-cihly za 100 a účastník B vnese peníze 100. Účastník A uplatnil ve svých odečitatelných výdajích 100 za pořízení cihel, účastníku B nevznikly z titulu poskytnutých peněz žádné odečitatelné výdaje. Poskytnutím cihel a peněz pro účely sdružení se stali oba účastníci podílovými spoluvlastníky cihel a peněz, a při stanovení podílů 50 % / 50 % bude každý z účastníků vlastnit hodnotu ve výši 50 na cihlách a ve výši 50 na penězích. Při prodeji cihel případně oběma účastníkům podíl na příjmech ve výši 50 %. Také u tohoto typového příkladu bude odlišný poměr mezi příjmy a výdaji, účastník A dosáhne z prodeje ztráty (výdaje vyšší než příjmy) a účastník B dosáhne zisku, přičemž výdaje bude mít ve výši nula.

Řešení problému poskytnutí zásob pro účely sdružení nedospělo ani po mnohaleté diskuzi k jednoznačnému závěru.

Stanovisko, které zastávalo Ministerstvo financí ČR při projednávání této problematiky na Koordinačním výboru, bylo takové, a nadále trvá, že účastník který poskytnul zásoby, sníží své odečitatelné výdaje, resp. v odečitatelných výdajích ponechá podíl-poměrnou část výdajů, v jakém se podílí na příjmech a výdajích sdružení; zbývající část výdajů nemůže být uplatněna ani u ostatních účastníků, protože u nich nedošlo k vynaložení výdajů. A byl doporučován postup, aby si účastníci zásoby před uzavřením smlouvy o sdružení navzájem prodali, a následně je každý poskytl v té výši, v jaké se bude podílet na

příjmech a výdajích. Naopak Komora daňových poradců ČR zastávala stanovisko ponechat výdaje za poskytnuté zásoby ve výdajích původního vlastníka. S odstupem času je však nutno přiznat, že lze tento postup obtížně obhájit, zejména s přihlédnutím k výše uvedeným příkladům. (Koordinační výbor je dohodovacím fórem, jehož účastníky jsou určení pracovníci ministerstva financí a finančních ředitelství, a zástupci komory, na kterém jsou řešeny sporné a nejednoznačné záležitosti v oblasti daňového práva.)

Podle publikovaného názoru B. Jindrové³¹ a Z. Pražáka³² účastníci sníží při vyřazení zásob svoje odečitatelné výdaje o pořizovací cenu těchto poskytnutých zásob a „sružení“ zahrne hodnotu zásob do svých odečitatelných výdajů.

V. Hochmann ve své knize uvádí následující: „Je ale třeba upozornit, že z hlediska daně z příjmů je poskytování (vnášení) vlastních zásob pro účely sružení nejméně vhodnou variantou. Poskytne-li zásoby účastník sružení, který vede daňovou evidenci, tedy věci určené podle druhu, přecházejí do spoluvlastnictví obecně všech účastníků sružení. Přitom účastník, který předmětné zásoby koupil a výdaje s nimi spojené uplatnil jako výdaje daňové, musí v návaznosti na jejich poskytnutí sružení poměrnou část výdajů spojených s pořízením zásob vyloučit ze svých daňových výdajů..., když v případě jejich prodeje bude mít zdanitelný příjem pouze v poměrné výši.“³³ Avšak v knize se dále neuvádí, jak se má naložit s poměrnou částí výdajů, kterou vyloučil ze svých odečitatelných výdajů účastník-poskytovatel zásob; zda si tuto část uplatní ostatní účastníci nebo nebude uplatněna ve výdajích vůbec.

Jak je zřejmé, řada výše uvedených odborných závěrů má různé daňové dopady.

Podle mého názoru nelze ponechat celkové vynaložené výdaje v odečitatelných výdajích účastníka-poskytovatele, neboť příjmy budou příslušet tomuto účastníku pouze z části, část z příjmů připadne ostatním účastníkům. Zřejmý nesoulad mezi příjmy a výdaji nastane zejména v případech, kdy zásoby poskytne toliko jeden účastník sružení a ostatní poskytnou věci jednotlivě určené nebo/a peníze, popř. neposkytnou žádné hodnoty. Došlo by k porušení základního pravidla obsaženého v § 24 odst. 1 ZDP, a tím je vzájemná souvislost mezi výdaji a příjmy téhož poplatníka. Aby mohly být výdaje uplatněny jako odečitatelné výdaje, musely by být tyto výdaje vynaloženy na příjmy, kterých však účastník-poskytovatel

³¹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 47.

³² PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 131.

³³ HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 137.

nedosáhne.

Proti „přenesení“ výdajů účastníka-poskytovatele do výdajů sdružení opět stojí ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Aby se mohlo jednat o výdaje odečitatelné, musí být tyto výdaje vynaloženy. Avšak ostatní účastníci nevynaložili výdaje na pořízení zásob poskytnutých účastníkem.

S přihlédnutím ke shora uvedenému, lze souhlasit s argumenty ministerstva financí.

Stojí za úvahu, zda tento závěr aplikovat na všechny případy, ve kterých jsou poskytovány zásoby. Nebo zkoumat možný daňový dopad případ od případu. Zejména v uvedeném příkladu č. 1, ve kterém vzájemný poměr vynaložených výdajů a dosažených příjmů u obou účastníků hodnotově odpovídá, a byť jsou výdaje za jednotlivé podíly na zboží vzájemně zaměněny, již uplatněné výdaje u obou účastníků ponechat. Nebo s ohledem na velké množství různých variant neřešit záležitost kazuisticky, ale postupovat abstraktně cestou úpravy odečitatelných výdajů u účastníků-poskytovatelů.

Při vedení účetnictví a účtování o zásobách způsobem A (přes sklad), nebyly zásoby při jejich pořízení uplatněny do nákladů. Při účtování způsobem B (zásoby byly při pořízení účtovány na vrub nákladů), by se před jejich vyřazením provedlo podle výsledku inventury odúčtování z nákladů na sklad. V důsledku uskutečnění této účetní operace by nebyly zásoby při pořízení uplatněny u účastníka-poskytovatele v odečitatelných výdajích.

Při vedení účetnictví tak odpadá první problém, který vyvstává, je-li vedena daňová evidence. Není třeba ponižovat daňově uznatelné náklady, neboť hodnota pořízených zásob nebyla uplatněna na vrub žádného nákladového účtu. Avšak také při vedení účetnictví přetrvává druhý problém, který se týká ostatních účastníků. Ani oni by nemohli pořizovací cenu za poměrnou část zásob uplatnit do daňově uznatelných nákladů, neboť tyto náklady nevynaložili.

Na doplnění je třeba ještě uvést, že druhově určenými věcmi nemusí být pouze zásoby zboží nebo materiálu, ale také různé předměty či soubory předmětů, jejichž pořizovací cena je 40.000 Kč a nižší, např. různé nářadí, přípravky, nástroje, které patří do kategorie drobného hmotného majetku (dříve DKP), které již byly dány do spotřeby a jsou vedeny v operativní evidenci buď jednotlivě, nebo jako soubory. Také při poskytnutí těchto věcí druhově určených se budeme potýkat se stejnými potížemi jako se zásobami.

Při shrnutí tématu poskytnutí zásob (věcí druhově určených), vyznívá závěr v neprospěch účastníků. Není k dispozici nástroj, na jehož základě by šla uplatnit do odečitatelných výdajů celá pořizovací cena. Argument nespravedlnosti se zdá být

nedostačujícím. V této záležitosti lze, s cílem vyhnoutí se nepříznivým následkům ve formě doměření daně, doporučit, aby účastníci před uzavřením smlouvy o sdružení uzavřeli kupní smlouvy, a zásoby si mimo rámec sdružení navzájem prodali a následně poskytli pro účely sdružení.

5.2. Činnost sdružení

5.2.1. Příjmy a výdaje

Základ daně tvoří u fyzických osob rozdíl mezi příjmy a výdaji, popř. rozdíl mezi náklady a výnosy (právní úprava je obsažena v § 5 a § 23 ZDP) a základ daně u právnických osob tvoří rozdíl mezi náklady a výnosy (právní úprava je obsažena v § 20 a § 23 ZDP), samozřejmě při naplnění dalších zákonných podmínek.

Právní úprava sdružení v občanském zákoníku v ustanovení § 835 odst. 1 upravuje výši podílů na majetku získaném při výkonu společné činnosti takto: „Podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, není-li smlouvou určeno jinak.“

Jak se účastníci domluví na rozdělení případného výtěžku, který zbude po naplnění účelu sdružení, závisí plně na jejich rozhodnutí ve smyslu smluvní volnosti v rámci autonomie vůle, zásady soukromého práva. Je-li vlastním účelem sdružení „generování zisku“, je ujednání o výši podílení se na tomto zisku pro účastníky zásadním. Občanský zákoník výši podílů na příjmech a výdajích v hlavě šestnácté neupravuje.

Protože se však tato práce zaměřuje na daňové povinnosti účastníků sdružení, budeme právní úpravu týkající se příjmů a výdajů, resp. jejich rozdělení hledat v daňových předpisech. Na jeden z možných účelů sdružení a to na vykonávání podnikatelské činnosti ve sdružení pamatuje ustanovení § 12 ZDP. Ten však hovoří pouze o rozdělení příjmů a výdajů rovným dílem. Jinými slovy stanoví, že podíl na příjmech a podíl na výdajích má být stejný. Příklad: účastník A má podíl na příjmech a výdajích 70 % a účastník B podíl na příjmech a výdajích 30 %. Rozdělení jiným než rovným dílem by znamenalo dělení, kdy by měl účastník A např. podíl na příjmech 70 % a na výdajích 60 % a účastník B podíl na příjmech 30 % a na výdajích 40 %. Nejsou-li příjmy a výdaje rozděleny rovným dílem, vylučuje ustanovení § 12 ZDP uplatnění výdajů „paušální“ procentuální částkou. A contrario dělí-li se příjmy a výdaje rovným dílem, lze uplatnit výdaje buď v prokázané výši, anebo „paušální“ procentuální částkou. Rozdělení příjmů a výdajů je zcela na vůli účastníků a záleží na jejich dohodě.

Nabízí se otázka, zda musí být výše podílů na majetku získaném společnou činností shodná jako výše podílů na příjmech a výdajích. Na obdobný dotaz, jestliže se dělí ve smlouvě o sdružení příjmy a výdaje mezi dva účastníky v poměru 30 % / 70 %, musí být takto rozdělen i majetek a osobní spotřeba, odpověděl M. Koráb takto: „V § 12 zákona o daních z příjmů je stanoven způsob rozdělování příjmů a výdajů z činnosti na základě smlouvy o sdružení tak, že příjmy a výdaje se rozdělují na účastníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Ustanovení § 835 odst. 1 občanského zákoníku stanoví, že podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, není-li smlouvou stanoveno jinak. Je-li způsob rozdělování příjmů a výdajů z činnosti sdružení a určení podílů na majetku stanoven smlouvou, postupuje se podle smlouvy. Přitom rozdělení příjmů a výdajů nemusí být shodné se stanovením podílů na majetku. Část příjmů k použití pro osobní potřebu si účastník sdružení určí ze svého podílu na příjmech ze sdružení, aniž by přihlížel ke způsobu dělení příjmů mezi účastníky podle smlouvy. (Měl by však pamatovat na to, že mu musí zbýt dostatek prostředků na úhradu daňové povinnosti a že sdružení má také jisté investiční záměry hrazené z prostředků po zdanění.)“³⁴

Jsem stejného názoru, neboť právní úprava tomu nebrání. Zejména u smluv o sdružení uzavřených mezi advokáty na poskytování právních služeb bývá sjednána výše podílů na získaném majetku, která se po celou dobu naplňování účelu smlouvy nemění. Avšak výše podílů na příjmech (a výdajích) bývají každoročně měněny v závislosti na výkonech jednotlivých účastníků-advokátů. V tomto uvedeném případě větší problémy nenastanou, neboť při výkonu společné advokátní praxe nedochází k nabývání majetku většího rozsahu, popř. jsou uplatňovány výdaje paušální částkou.

Na druhou stranu neshledávám takový postup příliš praktickým a to zejména u činností, ke kterým je třeba vlastnit výrobní zařízení a/nebo nemovitosti, tzn. při větším rozsahu dlouhodobého hmotného majetku značné hodnoty, nebo při pořízování majetku formou finančního pronájmu. Uvedu na následujícím příkladu: dva účastníci podle dohody nabývají majetek do podílového spoluvlastnictví 50 % / 50 % a příjmy a výdaje si rozdělují 10 % / 90 %. Za prvé: nabudou hmotný majetek v poměru 50 % / 50 %, který budou odpisovat; uplatní odpisy v poměru 50 % / 50 % nebo v poměru 10 % / 90 %? Za druhé: stejný majetek budou opravovat; uplatní výdaje za opravu v poměru 50 % / 50 % nebo v poměru 10 % / 90 %? Za třetí: nájemné za finanční pronájem např. automobilu budou

³⁴ KORÁB, Miroslav. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – rozdělení příjmů ve smlouvě o sdružení. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. I, s. 63.

uplatňovat do výdajů v poměru 10 % / 90 %, při ukončení nájmu pořídí do obchodního majetku za 100 Kč v poměru 50 % / 50 % a ve stejném poměru následně prodají za cenu v řádech sta tisíců Kč. Neznám uspokojivé řešení na některé otázky, zda upřednostnit kritérium dělení příjmů a výdajů či kritérium vlastnictví, resp. výše spoluvlastnických podílů. V případě uplatňování odpisů se domnívám, že přednost má speciální právní úprava obsažená v ZDP a rozhodným kritériem je vlastnictví, resp. výše spoluvlastnických podílů.

Na tomto místě bych chtěl také upozornit na skutečnost, že ustanovení § 12 ZDP, které upravuje výpočet příjmů účastníka sdružení, dopadá za prvé pouze na **fyzické osoby**, neboť § 12 se nachází v části první Daň z příjmů fyzických osob; a za druhé dopadá toliko na **příjmy z podnikání nebo z jiné samostatně výdělečné činnosti** (§ 7 ZDP). ZDP nemá žádné speciální ustanovení na rozdělení příjmů a výdajů (nákladů a výnosů) právnických osob a proto tyto osoby musí postupovat zejména podle ustanovení § 835 občanského zákoníku a ve smlouvě si upravit výši podílů na majetku získaném společnou činností a také výši podílů na nákladech a výnosech.

Při výkonu společné činnosti mají účastníci vedle příjmů z podnikání podle § 7 ZDP také příjmy ve formě úroků z peněz na běžném účtu a další finanční příjmy. ZDP tento druh příjmů podřazuje pod příjmy z kapitálového majetku podle § 8. Zmiňuji se zde o tom z toho důvodu, že lze nalézt k dělení přijatých úroků značné množství názorů, přičemž autoři se rozdělili do dvou protichůdných názorových skupin. Jedna skupina zastává právní názor, že mezi účastníky sdružení se dělí pouze příjmy podle § 12 ZDP, tzn. příjmy dosažené při společném podnikání podle § 7, což však příjmy z kapitálového majetku nejsou. Nelze je proto mezi účastníky dělit, a např. úroky z běžného účtu tedy patří účastníku, který uzavřel smlouvu o zřízení a vedení bankovního účtu. Za všechny např. stanovisko M. Korába.³⁵

Osobně se zásadně přikláním k názoru, že příjmy ve formě úroků z peněžních prostředků na bankovním účtu, který je používán k financování společné činnosti účastníků a na němž, jsou uloženy „společné“ peníze všech účastníků, vstupují do podílového spoluvlastnictví a dělí se mezi účastníky. Oporu v rozdělení přírůstku majetku nalezneme v § 11 ZDP, který upravuje výpočet příjmu spoluvlastníka. Rozhodným proto není, kým byl založen bankovní účet, ale koho je majetek (peníze) na účtu.

Názor opřený o stejnou argumentaci je vyjádřen také v knize V. Hochmanna: „Prakticky každé sdružení inkasuje vedle příjmů spadajících do § 7 ZDP alespoň jeden

³⁵ KORÁB, Miroslav. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – sdružení bez právní subjektivity. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. II, s. 56.

z příjmů z kapitálového majetku (podle § 8 ZDP). Jedná se o úroky podnikatelského běžného účtu, případně i úroky z poskytnutých půjček (úvěrů) a příjmy ze sankčních úroků z prodlení, které nepodléhají srážkové dani. Majetek získaný při společné činnosti se stává spoluvlastnictvím všech účastníků (§ 834 občanského zákoníku). To platí i v uvedených poměrně častých případech společných příjmů z kapitálového majetku.

Smlouvu o podnikatelském účtu uzavírá s bankou, příp. jiným k tomu oprávněným peněžním ústavem zpravidla jedna osoba, která je majitelem daného účtu. U bankovních účtů určených pro činnost sdružení jsou pak zbývající účastníci sdružení (kteří nejsou majiteli účtu) obvykle v postavení disponentů neboli osob oprávněných k nakládání s peněžními prostředky na společném účtu. Plynou-li nezdaněné úroky ze „společného“ běžného účtu, jedná se tedy příjem patřící do jejich spoluvlastnictví, jak plyne z výše uvedeného ustanovení občanského zákoníku. V tomto případě je třeba příslušné úroky mezi jednotlivé účastníky sdružení rozdělit podle spoluvlastnických podílů.“³⁶

5.2.2. Změna uplatňování poměru příjmů a výdajů

Podíly na příjmech a výdajích sjednané ve smlouvě ke dni vzniku sdružení nejsou neměnné. Účastníci mohou kdykoli, dohodnou-li se, výši podílů změnit. Vzhledem k tomu, že zdaňovací období se ve většině případů kryje s kalendářním rokem, je nejpraktičtější změnit výši podílů k 1. lednu. Nenacházím žádný právní argument, proč by k této změně nemohlo dojít i k jinému libovolnému datu. Znamenalo by to však, protože je vedena jedna účetní evidence za činnost sdružení, že účastník pověřený vedením účetní evidence by musel zpracovat a předat všem účastníkům v tomto případě dvě popř. více vyúčtování, která by si účastníci zahrnuli do svých účetních evidencí a daňových přiznání.

Určitě lze měnit výši podílů do budoucna. Domnívám se, že projeví-li účastníci sdružení svoji vůli, lze tyto změny dělat i zpětně. A to jak v průběhu kalendářního roku, tak po jeho ukončení. Mají-li pro to účastníci svoje racionální důvody, není-li jedinou pohnutkou pouze „optimalizování“ jejich daňových povinností a dohodli se tak, lze takovouto dohodu v soukromoprávních vztazích akceptovat. Podle některých pojednání v odborné literatuře a stanovisek ministerstva financí podíly zpětně měnit nelze. Např. M. Jaškovská uvádí: „Na jednotlivé roky lze poměr rozdělení příjmů a výdajů změnit, a to již před začátkem

³⁶ HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 131.

zdaňovacího období nebo na jeho začátku. Během zdaňovacího období lze tuto změnu provést na základě změny smlouvy o sdružení např. při změně počtu účastníků sdružení.“³⁷ K druhé větě ve druhé citaci bych učinil poznámku, že při změně počtu účastníků sdružení nikoli že lze provést změnu poměru podílů, ale že ke změně poměru podílů dojde z povahy věci vždy.

V této záležitosti bych udělal závěr, že stanovení poměru výše příjmů a výdajů připadající na jednotlivé účastníky a změna poměru jejich výše, stejně tak jako okamžik její provedení, jsou zcela v dispozici účastníků, a dopadá na ně soukromoprávní úprava (kodex občanského práva), přičemž jedna z metod soukromoprávní regulace zní: vše je dovoleno, co není výslovně zakázáno. Veřejnoprávní předpis (ZDP), který obsahuje pravidla za jaké období, jakou sazbou daně apod., pouze podrobuje dani příjmy v takové výši, jakou si účastníci dohodli. Odhlížím samozřejmě od takových případů jednání, kterým by se daňoví poplatníci dopustili např. zneužití práva.

Dohodnou-li se účastníci na změně podílů na příjmech a výdajích bez dalšího, znamená to, že ode dne účinnosti dohody obdržené příjmy a vynaložené výdaje, v daňové evidenci v zásadě platby, se dělí mezi účastníky ve změněném poměru. Uvedu však následující příklad: činnost ročního úsilí účastníků sdružení bude završena dokončením díla ke konci jednoho zdaňovacího období, přičemž po předání díla bude na objednatele vystavena faktura se splatností např. 30 dnů. Faktura bude uhrazena v následujícím zdaňovacím období, ve zdaňovacím období, ve kterém jsou již podíly na příjmech a výdajích jiné než v předchozím zdaňovacím období (např. z důvodu, že se jeden z účastníků podílí na činnosti v podstatně menším časovém rozsahu). V tomto konkrétním případě, by bylo spravedlivé, aby smlouva obsahovala ustanovení, že změna podílů na příjmech a výdajích se bude týkat až nově zahájených zakázek, a že příjmy z pohledávek ale i výdaje ze závazků vzniklých v předchozím období, se budou dělit v původním poměru. Jsem toho názoru, že z povahy věci, nelze ani tuto záležitost řešit jiným způsobem, a je třeba lišit příjmy z úhrad za pohledávky vzniklé před datem a po datu úpravy podílů tak, aby byly příjmy přiřazeny účastníkům ve správné výši.

Při vedení účetnictví tento problém nenastane, neboť při vystavení faktury za vykonanou činnost, je účtováno o výnosech do zdaňovacího období, ve kterém byla zakázka zrealizována, a tudíž jsou výnosy rozděleny mezi účastníky ještě v původním poměru. Výsledek rozdělení výnosů při vedení účetnictví potvrzuje analogicky správnost výše

³⁷ JAŠKOVSKÁ, Marta. Výklad k dani z příjmů – sdružení bez právní subjektivity. *Daně a právo v praxi*, 1999, č. 3, s. 10.

učiněného závěru v případě vedení daňové evidence.

5.2.3. Jednotlivé druhy výdajů

Tuto problematiku shledávám jako jednu z nejnáročnějších a nejrizikovějších oblastí ve fungování sdružení.

Oblast odečitatelných výdajů, která má vedle příjmů rozhodující vliv na výši daňové povinnosti poplatníků a naplňování příjmů státní pokladny, je více než jiné oblasti podrobována podrobnému zkoumání.

Při posuzování jednotlivých druhů výdajů budeme pro účely této subkapitoly předpokládat, že účastníci sdružení vykonávají činnost výhradně pro účel sdružení a nevyvíjejí žádné samostatné podnikatelské nebo jiné aktivity. Kdyby tomu tak nebylo, podstatně by se ztížilo už tak dost komplikované a nejednoznačné posouzení předmětné záležitosti. Současně, pro určité zjednodušení, které nebude na překážku řešeného téma, budeme předpokládat, že bude pojednáváno výlučně o odečitatelných výdajích s vlivem na základ daně, které jsou považovány podle § 24 ZDP za daňově účinné.

Ustanovení § 12 ZDP stanoví: „Příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak.“

Společné příjmy účastníků sdružení ze společného podnikání (příjmy podle § 7 ZDP) jsou vymezeny sjednaným účelem sdružení a předmětem podnikání jednotlivých účastníků.

Od společných příjmů lze odečíst společné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů účastníků sdružení zejména ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1, § 7 odst. 3 a § 23 odst. 1 ZDP.

Při rozhodování a odůvodňování kam přiřadit ten který výdaj, zda ke společným výdajům náležejícím všem účastníkům sdružení nebo k výdajům konkrétního účastníka sdružení, se v plné míře projeví problematičnost využívání sdružení pro soustavnou a dlouhodobou podnikatelskou činnost. Účelem permanentního zkoumání vynakládaných výdajů je posoudit, zda upřednostnit obecnou zásadu vázanosti vynaloženého výdaje k dosahovaným společným příjmům, nebo dát přednost speciální právní úpravě obsažené v ZDP a ve zvláštních právních předpisech a vztáhnout vynaložený výdaj pouze ke konkrétnímu účastníkovi, který je v postavení např. zaměstnavatele, poplatníka pojistného do

sociálních fondů či poplatníka silniční daně nebo vlastníka, kterého stíhá povinnost při správě a údržbě majetku.

Zásadní otázka zní: „Komu přisoudit jednotlivé vynaložené výdaje? Přisoudit je ‚sružení‘ nebo pouze konkrétnímu účastníku sružení?“

Na výše položenou otázku navazuje další otázka: „V jakém poměru mají být rozděleny společné výdaje patřící do ‚sružení‘ mezi jeho jednotlivé účastníky?“ Tato „doplňující“ otázka vyvstane zejména v situaci, kdy účastníci mají sjednány odlišné podíly na příjmech a výdajích od podílů na majetku získaném při výkon společné činnosti. Vyvstane také v případech, kdy opakovaně dochází ke změnám ve výši podílů na příjmech a výdajích, ať už na začátku zdaňovacího období, nebo v jeho průběhu.

Pakliže by došlo k přiřazení výdajů jednotlivým účastníkům v nesprávné výši, hrozilo by při případné daňové kontrole, při které by nebyly uznány uplatněné výdaje, doměření daně z příjmů u kontrolovaného účastníka. Při dodatečném „přeskupení“ výdajů mezi účastníky navzájem by stíhal nepříznivý následek také ostatní účastníky. A další nepříznivé dopady by se skrývaly v podobě doplatků na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění včetně příslušenství.

Protože existuje nepřehledné množství různých výdajů, provedu z metodických důvodů rozdělení výdajů do skupin. Ve většině případů pravděpodobně nebude pochyb, které výdaje lze považovat za společné a které nikoli.

Výdaje můžeme při určité míře zjednodušení v zásadě rozdělit na hmotně zachytitelné (věci) a hmotně nezachytitelné (služby). Mezi hmotně zachytitelné výdaje můžeme zařadit materiál (výrobní materiál a materiál na správu, potažmo přímý a nepřímý materiál) a zboží. Mezi hmotně nezachytitelné výdaje lze zařadit např. služby nakupované od třetích osob jako subdodávky výrobní povahy, nájemné za najaté výrobní a kancelářské prostory nebo movité věci, přepravné, spoje, propagaci, poradenské služby, výdaje na údržbu a opravy majetku jak poskytnutého pro účely sružení, tak získaného při výkonu společné činnosti sružení. Do další skupiny výdajů můžeme zahrnout odpisy hmotného majetku, výdaje na zaměstnance (výdaje na mzdy, pojistné, pracovní a ochranné pomůcky, prohlubování kvalifikace), výdaje na poskytnutí cestovních náhrad zaměstnancům, výdaje na pracovní cesty účastníků sružení a jiné.

Zboží, výdaje související s pořízením zboží: jednoznačně budou společnými výdaji výdaje na pořízení zboží a výdaje s pořízením zboží související (výdaje na dopravu,

skladování, clo, pojištění, obalový materiál, atesty apod.), které bude prodáno při činnosti sdružení.

Přímý výrobní materiál: výrobní, spojovací, pomocný a další materiál vstupující do výrobku či stávající se součástí díla, jež účastníci sdružení společnou činností vyrábějí či zhotovují a z jejichž prodeje jim následně plynou společné příjmy.

Nepřímý (režijní) výrobní materiál: všechen ostatní materiál, který je spotřebováván při výrobním nebo montážním procesu, např. mazivo a chladicí kapalina do výrobního zařízení, obalový materiál.

Režijní správní materiál: výdaje na různé kancelářské a administrativní potřeby počínaje papírem a konče kancelářským nábytkem.

Odpisy hmotného majetku: při uplatňování odpisů se příliš otazníků neskryvá. Ustanovení § 28 odst. 1 ve vazbě na ustanovení § 29 odst. 5 ZDP stanoví, že odpisuje vlastník. Je-li vlastníků více, každý ze svého spoluvlastnického podílu. V tomto smyslu pojednává také např. rozsudek Městského soudu v Praze: „... celkové odpisy se uznávají ve výši spoluvlastnických podílů jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů... Za daňově účinný výdaj však nemůžou být uznány u žalobkyně, vzhledem k neexistenci jejího vlastnického práva k věci.“³⁸

Údržba a opravy věcí:

Údržba a opravy věcí jednotlivě určených poskytnutých pro účely sdružení: tyto věci jsou ve výlučném vlastnictví účastníka. Nabízejí se dvě možná řešení otázky, kdo má nést výdaje na údržbu a opravy u jednotlivě určené věci. Na výdajích se budou podílet všichni účastníci sdružení a to v poměru, v jakém si rozdělují ostatní výdaje. Nebo výdaje ponese výlučně účastník-vlastník věci.

Podle mého názoru uplatnění výdajů všemi účastníky sdružení brání ustanovení § 25 písm. u) ZDP: „Výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), který poplatník uvedený v § 2 nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4.“ Přikláním se k variantě, že výdaje na údržbu a opravy věcí jednotlivě určených poskytnutých pro účely sdružení jsou odečitatelnými výdaji toliko vlastníka věci.

Údržba a opravy věcí druhově určených poskytnutých pro účely sdružení: věci jsou v podílovém spoluvlastnictví účastníků, byť nemusí být ve spoluvlastnictví všech.

Jsou-li věci v podílovém spoluvlastnictví všech účastníků, jedná se o společné výdaje.

³⁸ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2003, sp. zn. 38 Ca 108/2002.

Byly-li by věci v podílovém spoluvlastnictví pouze některých účastníků (např. kdyby poskytli pro účely „tříčlenného sdružení“ věci pouze dva účastníci, třetí by neposkytl nic, byly by poskytnuté věci v podílovém spoluvlastnictví pouze dvou účastníků), jednalo by se s přihlédnutím k ustanovení § 25 písm. u) ZDP o společné výdaje pouze těchto dvou účastníků. Avšak následně při činnosti sdružení sledovat a lišit, která konkrétní věc je opravována, a zejména kterým účastníkům a v jakém poměru mají být výdaje přiřazeny, je téměř neproveditelné.

Údržba a opravy věcí jednotlivě určených získaných při výkonu společné činnosti: nabývají se do podílového spoluvlastnictví. Bude se jednat o výdaje společné.

Údržba a opravy věcí druhově určených získaných při výkonu společné činnosti: nabývají se do podílového spoluvlastnictví. Bude se jednat o výdaje společné.

Věci náležející do shora uvedených třech skupin se nacházejí v podílovém spoluvlastnictví. Výdaje na údržbu a opravy proto budou společnými výdaji ve sdružení. Otázkou může být opět poměr uplatňovaných výdajů na každého z účastníků. Nabízejí se dvě alternativy: uplatnit poměr ve výši jak je smluven u výdajů obecně nebo uplatnit poměr podle výše spoluvlastnických podílů. Určitě nalezneme důvody pro obě možnosti. Osobně se spíše přikláním k rozdělování výdajů mezi účastníky sdružení podle výše jejich spoluvlastnických podílů na majetku.

Rezerva na opravy hmotného majetku vytvářená podle zákona o rezervách (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů)

Rezerva na opravy věcí jednotlivě určených poskytnutých pro účely sdružení: tyto věci jsou ve výlučném vlastnictví účastníka. Výdaje související s tvorbou rezervy může uplatnit pouze tento účastník-vlastník.

Rezerva na opravy věcí jednotlivě určených získaných při výkonu společné činnosti: u tohoto typového případu začnu citacemi z odborné literatury. Názor B. Jindrové je následující: „Výdaje související s tvorbou rezervy na opravu hmotného majetku mohou u majetku ve spoluvlastnictví uplatňovat všichni účastníci sdružení ve výši svého spoluvlastnického podílu (nebo ve výši podílu na nákladech).“³⁹

V. Hochmann k uplatňování rezervy na opravy hmotného majetku uvádí: „Tvorba, resp. čerpání a zrušení rezervy je opět svázáno s vlastnictvím, resp. spoluvlastnictvím daného hmotného majetku, takže obecně nepatří mezi společné výdaje, ale rozděluje se pro daňové

³⁹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 93.

účely do daňových výdajů, resp. příjmů, v závislosti na (spolu)vlastnických podílech.“⁴⁰

B. Jindrová staví sobě na roveň dvě kritéria, jež určují výši tvorby rezervy na opravy u každého z účastníků sdružení. Prvním kritériem je výše jejich spoluvlastnických podílů na majetku, druhým kritériem může být výše podílů na výdajích dohodnutých účastníky ve smlouvě o sdružení.

Tento postup, který dává na výběr, se nabízel také při posuzování uplatňování výdajů na údržbu a opravy, přičemž jsem učinil závěr, že přednost má kritérium vlastnictví, resp. že výdaje se rozdělují mezi účastníky v poměru, v jakém se podílejí na vlastnictví předmětného majetku. Stejně tak si konkurovala obě kritéria při stanovení poměru výše odpisů hmotného majetku mezi jednotlivými účastníky. Co se týká odpisů, byl přijat jednoznačný závěr, že přednost má pravidlo obsažené v ustanovení § 28 odst. 1 ZDP (dále § 24 odst. 2 písm. a) a § 29 odst. 5) před dohodou účastníků, pakliže by se odchylovala od právní úpravy.

Vyjdeme-li z dikce právních předpisů, tak v případě uplatňování odpisů upravuje § 28 odst. 1 v návaznosti na § 29 odst. 5 ZDP výši vstupní ceny podílového spoluvlastníka, ze které může uplatňovat odpisy. Při tvorbě zákonných rezerv zákon o rezervách ve svém § 7 odst. 1 písm. a) uvádí, že rezervy můžou vytvářet poplatníci, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo. Zákon o rezervách se sice nezmiňuje *stricto sensu* o podílovém spoluvlastnictví, avšak vyjdeme-li mimo jiné z názvu zákona upravujícího tvorbu rezerv, který se odvolává na ZDP a dále z názvu marginální rubriky § 7 - Rezerva na opravy hmotného majetku, přičemž pojem hmotný majetek je definován v § 26 odst. 2 ZDP, potom v kontextu § 28 odst. 1 a § 29 odst. 5 ZDP nemůžeme dojít k jinému výkladu, než že každý z účastníků sdružení může ve smyslu § 7 zákona o rezervách tvořit rezervu pouze ve výši svého spoluvlastnického podílu na hmotném majetku.

Podle mého názoru v případě, že se účastníci domluví, že provedou v určitém budoucím zdaňovacím období opravu, předmět opravy specifikují a dospějí k rozpočtu opravy, např. ve formě nabídky od budoucího zhotovitele, nemusí tvořit rezervu všichni účastníci, ale pouze některý či někteří, a ti co netvořili, uplatní hodnotu opravy v roce její provedení do odečitatelných výdajů.

Technické zhodnocení majetku: technické zhodnocení (§ 33 ZDP) je prováděno na věci, stává se součástí této věci, sleduje její osud. Doporučuji v případě výdajů na technické zhodnocení uplatňovat stejné zásady jako u odpisů.

⁴⁰ HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 161.

Posouzení technického zhodnocení nebude problémem u jednotlivě určených věcí získaných při výkonu společné činnosti. Tyto věci byly nabyty do podílového spoluvlastnictví a při uskutečnění technického zhodnocení věci a jeho uhrazení ze společných finančních prostředků, zvýší hodnotu spoluvlastnického podílu a vstupní cenu pro uplatňování odpisů u každého z účastníků v dohodnutém poměru.

Problematickým se jeví technické zhodnocení provedené na věci, kterou poskytnul účastník pro účely sdružení, která je tudíž v jeho výlučném vlastnictví a financování by bylo provedeno z prostředků účastníků sdružení. Lze doporučit buď od technického zhodnocení realizovaného účastníky ustoupit, nebo dodatkem ke smlouvě věc vyjmout ze „sféry sdružení“ a věc si mimo rámec sdružení navzájem pronajmout. A následně by mohl být uplatněn režim odpisování technického zhodnocení provedeného na najatém majetku podle § 28 odst. 3 ZDP s dalšími návaznostmi, včetně vypořádání při ukončení nájemního vztahu.

Finanční pronájem: jedním ze způsobů pořízení hmotného majetku do vlastnictví, popř. do spoluvlastnictví je finanční pronájem (finanční leasing), tj. způsob, kdy vlastní koupí věci časově předchází její nájem. Je-li dán úmysl účastníků sdružení pořídit určitou věc do společného vlastnictví formou finančního pronájmu a tato věc je využívána účastníky k dosažení účelu sdružení, jsou považovány vynaložené výdaje za výdaje společné. O společné výdaje se bude jednat také v případě, kdy na smlouvě na finanční pronájem bude uveden jako smluvní strana pouze jeden z účastníků sdružení po udělení předchozího souhlasu ostatními účastníky. Leasingové společnosti z důvodu možných komplikací při případném porušení podmínek smlouvy ze strany nájemce a adresnosti uplatňování svých nároků, trvají na tom, aby na straně nájemce vystupoval toliko jeden subjekt, jenž je nadán právní subjektivitou. Také např. v osvědčení o registraci motorového vozidla je uváděn pouze jeden subjekt, a to nájemce z leasingové smlouvy. Stejně tak při odkoupení vozidla po ukončení nájmu je uveden na faktuře-daňovém dokladu jeden kupující, předchozí nájemce. Přes tento formální stav podle mého názoru jsou de iure všichni účastníci sdružení v pozici nájemců a následně se stanou podílovými spoluvlastníky předmětu leasingu. Tento názor je také podložen argumentem, že jak průběžná úhrada splátek nájemného, tak úhrada kupní ceny byly provedeny ze společných finančních prostředků prostřednictvím bankovního účtu zřízeného a používaného pro potřeby sdružení. Také stanovisko B. Jindrové⁴¹ odpovídá výše uvedenému závěru.

⁴¹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 88.

Operativní pronájem: nájemní vztah, kdy se předmět nájmu po jeho ukončení vrací zpět pronajímateli. Nájemné je společným výdajem a dělí se mezi účastníky v takovém poměru, v jakém se podle smlouvy o sdružení dělí příjmy a výdaje. Co se týká formální stránky např. uzavření nájemní smlouvy – vizte odstavec finanční pronájem.

Smlouva o úvěru na pořízení hmotného majetku: prodloužením minimální doby nájmu u smluv o finančním pronájmu (§ 24 odst. 4 ZDP) přestal být finanční pronájem daňově zajímavým a také s ohledem na nepříznivé majetkové dopady na nájemce v případě poškození nebo odcizení předmětu finančního pronájmu, bývá hmotný majetek včetně automobilů pořizován podnikateli na úvěr na základě Smlouvy o úvěru na úhradu kupní ceny podle § 497 a násl. obchodního zákoníku. Součástí smlouvy o úvěru, resp. v souvislosti s ní bývá současně uzavírána smlouva o zajištění závazku převodem práva (někdy s odkládací podmínkou) a smlouva o výpůjčce. Výdaje plynoucí z uzavřené úvěrové smlouvy jsou: úroky a dále pojistné hrazené věřiteli za pojištění financovaného předmětu. Dalšími standardními výdaji jsou odpisy a výdaje na pohonné hmoty a na údržbu a opravy. Výdaje budou uplatněny u účastníků, tak jak je uvedeno u jednotlivých druhů výdajů v této subkapitole a to podle kritéria výše spoluvlastnických podílů na majetku.

Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účastníků: jedná se o samostatný výdaj jednotlivých účastníků sdružení.

Pracovní cesty účastníků: oblast cestovních náhrad je upravena v § 156 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“). Jaké výdaje na pracovní cesty a v jaké výši jsou odečitatelnými výdaji je upraveno v § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. Jedná se o výdaje za ubytování, za dopravu hromadnými dopravními prostředky, za pohonné hmoty spotřebované vozidlem zahrnutým v obchodním majetku, za dopravu vlastním vozidlem nezahrnutým v obchodním majetku, stravné.

Ubytování, doprava hromadnými dopravními prostředky, stravné: společné výdaje.

Pohonné hmoty a další výdaje za vozidlo: opět si můžeme položit otázku, zda se jedná o výdaje účastníka, který cestu uskutečnil a/nebo vlastníka vozidla, který jej poskytl pro pracovní cestu, nebo se jedná o společné výdaje účastníků sdružení. B. Jindrová ve své knize vyčerpávajícím způsobem rozebírá řadu variant, které mohou nastat a na které také pamatuje ZDP.⁴²

Vozidlo je jako věc jednotlivě určená poskytnuta pro účely sdružení a účastník má

⁴² JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 89.

vozidlo zahrnuto do obchodního majetku: podle B. Jindrové výdaje za pohonné hmoty a výdaje za opravy a udržování může uplatnit pouze vlastník a popř. může přefakturovat na ostatní účastníky. Tento případ upravuje § 24 odst. 2 písm. k) bod 4 ZDP, ve kterém je uvedeno: „... vozidlem zahrnutým do obchodního majetku **poplatníka**...“ Lze proto souhlasit s názorem B. Jindrové, že výdaje za pohonné hmoty může uplatnit toliko poplatník-účastník sdružení, který má vozidlo zahrnuto ve svém obchodním majetku. A stejný postup bude uplatňován s odkazem na § 25 písm. u) ZDP u výdajů za opravy a údržbu.

Vozidlo je jako věc jednotlivě určená poskytnuta pro účely sdružení a účastník vozidlo nemá zahrnuto v obchodním majetku: podle výše uvedené autorky je základní náhrada ve výši 3,70 Kč a náhrada za spotřebované pohonné hmoty je příjmem vlastníka, a současně se jedná o společné výdaje účastníků. Tento případ upravuje § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 ZDP, ve kterém je uvedeno: „... **vlastním** vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka...“ V tomto případě se domnívám, že z důvodu, že podmínku vlastnictví splňuje pouze účastník-poskytovatel vozidla, může výdaje, tj. základní náhradu a náhradu za spotřebované pohonné hmoty uplatnit jen tento účastník sdružení.

Vozidlo jako věc jednotlivě určená získaná při výkonu společné činnosti: výdaje za pohonné hmoty a výdaje za opravy a údržbu jsou společnými výdaji účastníků.

Vozidlo ve finančním nebo operativním pronájmu: výdaje za pohonné hmoty a výdaje za opravy a údržbu jsou společnými výdaji účastníků.

Pojistné (pojištění majetku): podstata pojištění spočívá v tom, že při zmenšení hodnoty majetku smlouvou předvídanou skutečností poskytne pojišťovna (pojistitel) náhradu v penězích vlastníku majetku (pojištěnému). Také v případě že je pojištěný osobou odlišnou od osoby, která uzavřela pojistnou smlouvu (pojistník), pojistné plnění případně pojištěnému, nebyl-li dán pojištěným souhlas, aby bylo pojistné plnění vyplaceno pojistníkovi. Podle mého názoru není rozhodné, zda pojistnou smlouvu uzavřela a pojistné hradí osoba odlišná od vlastníka majetku (pojištěného). Tato osoba (pojistník) musí mít způsobilý titul, jímž může být např. užívací právo na základě nájemní smlouvy a ve smlouvě stanovenou povinnost uzavřít pojistnou smlouvu a hradit pojistné. Za těchto podmínek výdaj vynaložený na pojistné je výdajem pojistníka, přestože případné pojistné plnění poplyne pojištěnému (vlastníkovi). Z tohoto pohledu je irelevantní, zda se jedná o vnesený majetek či majetek získaný společnou činností, nebo o jednotlivě či druhově určený majetek; bude se jednat o společné výdaje těch účastníků, kteří budou na základě vzájemné dohody povinni uzavřít nájemní smlouvu. V některých případech můžou vystupovat jako osoby pojištěné a v některých jako pojistníci.

Osobní výdaje vztahující se k zaměstnancům: mzda, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, pojištění odpovědnosti za zaměstnance, pracovní a ochranné pomůcky, cestovní náhrady, prohlubování kvalifikace a další.

O problematice zaměstnávání osob pro vykonávání práce k dosažení účelu sdružení je komplexně pojednáno v kapitole VII včetně uplatňování výdajů vynaložených v souvislosti se zaměstnáváním osob a odpovědností účastníků plynoucí z pracovněprávního vztahu.

Zákonné opravné položky k pohledávkám (při vedení účetnictví): ve smyslu § 2, § 3 a § 8a, popř. § 8 zákona o rezervách opravné položky při splnění zákonných podmínek stanovené tímto zákonem tvoří poplatník. V případě sdružení jsou poplatníky jednotliví účastníci, přičemž každý z účastníků může tvořit zákonné opravné položky ke svému spoluvlastnickému podílu na jednotlivých pohledávkách. Rozvahovou hodnotou pohledávky se rozumí jmenovitá hodnota pohledávky za uskutečněné plnění sdružení, nikoli pouze hodnota podílů na pohledávce připadající na jednotlivé účastníky. Podle mého názoru je rozhodným kritériem pro stanovení výše podílů na pohledávce sjednaný poměr, v jakém nabývají účastníci majetek (včetně pohledávek) do podílového spoluvlastnictví; nikoli tedy poměr, v jakém si rozdělují náklady a výnosy. Lze doporučit, aby zákonné opravné položky uplatňovali (tvořili a rušili) jednotliví účastníci sdružení samostatně.

Úroky z úvěru, popř. půjčky: při uzavření smlouvy o úvěru na financování společné činnosti účastníků sdružení se jedná o společný výdaj. Optimální bude situace, kdy na straně dlužníka budou vystupovat ve smlouvě všichni účastníci sdružení. Na překážku není ani formální stránka, jestliže ve smlouvě o úvěru by byl uveden jako dlužník toliko jeden účastník. Lze doporučit vhodným způsobem ošetřit ve smlouvě o úvěru, že finanční prostředky jsou čerpány pro účel společné činnosti účastníků sdružení s uvedením identifikace všech účastníků. Za závazek z titulu přijatého úvěru budou společně a nerozdílně zavázáni všichni účastníci sdružení.

Bankovní poplatky: z bankovního účtu, který je veden na jednoho z účastníků sdružení, a který je uveden ve smlouvě o sdružení jako účet, který bude užíván pro financování účelu sdružení. Jedná se o společné výdaje.

Účastníci jako poplatníci daní a jiných poplatků: v úvodu této práce byla zdůrazněna skutečnost, že sdružení uzavřené podle občanského zákoníku nemá právní subjektivitu, nemá způsobilost k právům a povinnostem, ani nemá způsobilost k právnímu jednání. Tuto způsobilost mají toliko jednotliví účastníci sdružení. Sdružení proto nemůže být poplatníkem, plátcem, účastníkem správního, daňového či jiného řízení. Nemůžou mu být ukládány žádné povinnosti, ani přiznávána žádná práva.

Daň silniční: vizte subkapitola 8.1.

Daň z nemovitostí: vizte subkapitola 8.2.

Správní poplatek za vydání živnostenského oprávnění (a další poplatky a výdaje nezbytné ke splnění podmínek na jeho získání): účastníkem správního řízení je konkrétní účastník. Získání živnostenského oprávnění k činnosti, kterou se bude podílet na dosažení společného účelu stanoveného ve smlouvě o sdružení, je „privátní“ povinností každého z účastníků. Výdaj za správní poplatek a další související výdaje jsou výlučnými výdaji účastníka správního řízení.

5.2.4. Procesně-právní povinnosti účastníků – daňové přiznání

Sdružení nemá právní subjektivitu, není daňovým subjektem, z hlediska daně z příjmů poplatníkem. Poplatníky jsou jednotliví účastníci sdružení. Účastníci jsou adresáti všech práv a povinností dopadajících na ně z právní úpravy ZDP a subsidiárně daňového řádu. Práva a povinnosti jsou obdobná jako u individuálně podnikajících poplatníků. Podíl na příjmech a výdajích (nákladech a výnosech), který jednotliví účastníci obdrželi ve formě účetního dokladu od účastníka pověřeného vedením účetní evidence, si každý z účastníků zahrne do svého daňového přiznání, které pod vlastní odpovědností zpracuje a v zákonné lhůtě podá svému místně příslušnému správci daně a ve stejné lhůtě svoji daňovou povinnost uhradí.

Ve stejném duchu posoudil daňové povinnosti, které stíhají každého z účastníků sdružení, Nejvyšší správní soud v jednom ze svých rozsudků: „Oprávněnou také není námitka stěžovatele o tom, že by řízení před správním orgánem bylo stíženo vadou s vlivem na zákonnost, když se tohoto neúčastnil druhý z členů sdružení P. – A. P. jako osoba zúčastněná na řízení z titulu, že tento byl smlouvou o sdružení bez právní subjektivity zavázán vést jeho účetnictví. Sdružení P. nemělo právní subjektivitu, přičemž jak stěžovatel, tak i A. P. byli ve smyslu ustanovení § 6 zákona o správě daní a poplatků zcela samostatnými osobami. Kdo je v průběhu daňového řízení osobou zúčastněnou, je stanoveno v § 7 zákona o správě daní a poplatků (normou veřejného práva), nezávisle na jakémkoliv soukromoprávním závazku stěžovatele jako daňového subjektu. Řízení před správním orgánem proto nebyla stížena namítanou vadou a rozhodnutí krajského soudu je tak v souladu se zákonem.“⁴³ Pro úplnost uvádím, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl derogován zákonem

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2006, sp. zn. 1 Afs 128/2004-88.

č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. Obdobná právní úprava je obsažena v části druhé hlavě první dílu druhém s marginální rubrikou Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení, přičemž daňový řád liší osoby zúčastněné na správě daní na daňové subjekty (§ 20) a třetí osoby (§ 22).

Co se týká zpracování daňového přiznání, je třeba věnovat zvýšenou pozornost uplatňování nezdanitelných částí základu daně podle § 15 ZDP u fyzických osob, popř. podle § 20 u právnických osob, a uplatňování slev na dani u fyzických osob zejména podle § 35ba a § 35c ZDP.

Nezdanitelné části základu daně mohou uplatnit samostatně jednotliví účastníci jako poplatníci, a neměly by proto být hrazeny ze společných prostředků účastníků. Jedná se zejména o zaplacené soukromé životní pojištění, penzijní připojištění nebo hypoteční úroky.

V případě poskytnutí daru, byl-li poskytnut společně, podává výstižný výklad M. Aimová: „Dar poskytnutý jednotlivými účastníky sdružení (sdružení nemá právní subjektivitu a nemůže tedy svým jménem jednat, ani poskytovat dary) na zákonem stanovené účely je třeba mezi účastníky sdružení rozdělit v poměru, v jakém na tento dar jednotliví účastníci sdružení skutečně přispěli. Podmínky pro odpočet daru musí splnit každý účastník sdružení samostatně.“⁴⁴ Ustanovení § 15 ZDP kromě jiných podmínek stanoví, že úhrnná hodnota darů musí přesáhnout 2 % ze základu daně, alespoň 1.000 Kč (spodní hranice), avšak odečíst lze nejvýše 10 % ze základu daně (horní hranice). Odhlédneme-li od výše základu daně a procentuálního vyjádření limitních hodnot, poskytnuli-li by účastníci tříčlenného sdružení, jejichž podíly na majetku, a na příjmech a výdajích jsou stejné, dary uhrazené ze společných finančních prostředků v celkové výši 2.000 Kč, potom by ve smyslu výše uvedeného výkladu nesplnil žádný z účastníků podmínku, že poskytnul dary ve výši alespoň 1.000 Kč.

Při uplatňování slev na dani platí stejný postup, který byl popsán výše. Jednotlivé položky uplatnitelných slev si uplatňují a prokazují jednotliví účastníci samostatně.

5.3. Vystoupení nebo vyloučení účastníka

Při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení musí být v první řadě provedeno vypořádání, resp. rozdělení příjmů a výdajů za dobu účasti vystupujícího nebo vyloučeného

⁴⁴ AIMOVÁ, Marcela. Dar a daň z příjmů fyzických osob – odpočet daru poskytnutého účastníky sdružení. *Poradce*, 2000, č. 12-13, s. 429.

účastníka ve sdružení v daném zdaňovacím období. Účastník pověřený vedením daňové evidence (účetnictví) rozdělí ke dni vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení příjmy a výdaje (náklady a výnosy) připadající na jednotlivé účastníky v poměru určeném ve smlouvě o sdružení, a vystaví jim účetní doklady. Podíl na příjmech a výdajích si zahrne vystoupivší nebo vyloučený účastník do svého daňového přiznání, k jeho případným dalším příjmům a výdajům. Účastníci, kteří setrvávají ve sdružení i nadále, obdrží za zdaňovací období, ve kterém došlo k odchodu jednoho z účastníků, jedno vyúčtování příjmů a výdajů za období od počátku zdaňovacího období do dne odchodu účastníka a jedno za období od následujícího dne po odchodu účastníka do konce zdaňovacího období. Důvodem je změna podílů na příjmech a výdajích v důsledku změny počtu účastníků – vizte subkapitola 4.4.

Dále bude provedeno majetkové vypořádání ve dvou krocích:

1. účastníku se vrátí věci vnesené do sdružení
 - a. věci jednotlivě určené (není přetržena kontinuita výlučného vlastnictví)
 - b. věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení (identické, které vnesl, nebo stejný druh, nebo náhrada v penězích)
2. vyplatí se mu v penězích podíl na majetku získaném při výkonu společné činnosti podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení.

Ad 1a) Žádné daňové dopady.

Ad 1b) Domnívám se, že vznikne obdobný problém, pouze zrcadlově obrácený, jež byl řešen v subkapitole 5.1. při poskytnutí věcí druhově určených pro účely sdružení. Při poskytnutí věcí (např. zásob) účastník-poskytovatel snížil o poměrnou část svoje výdaje vynaložené na jejich pořízení. Při vrácení věcí (zásob), by účastník navýšil výdaje (upravil základ daně) o hodnotu, o kterou je v minulosti ponížil.

Ad 2) Při řešení této problematiky můžeme opět nahlédnout do dvou hlavních literárních pramenů, které mně slouží trochu jako oponentura pro moje vlastní závěry.

Z. Pražák se omezil toliko na následující konstatování: „Z hlediska daní z příjmů je nutno podíl na majetku vyplacený v penězích chápat jako zdanitelný příjem.“⁴⁵ Myslím si, že tento právní názor Z. Pražáka je jedním z typických příkladů, kdy ve své knize dochází k zavádějícím závěrům. Jedná se o závěr velmi zjednodušující.

⁴⁵ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 187.

Naproti tomu B. Jindrová v publikovaném příkladu postupuje ve své úvaze jiným způsobem, se kterým se lze ztotožnit. Říká, že sice účastník obdrží určitý příjem v penězích, ale velmi důležité je „za co“. ⁴⁶ Jinými slovy podstatná je struktura majetku (o jaké položky majetku se jedná) a hodnota těchto jednotlivých položek. Zásadní je také další okolnost: na první pohled je patrná pouze konečná částka, avšak příjem ve skutečnosti může být vyšší. Proč? Protože vyčíslená konečná částka (vyplacená ihned nebo vyplácená ve splátkách) může být částkou po kompenzaci. Hodnota podílu na majetku připadajícího na účastníka může být ponížena o hodnotu podílu na závazcích, za které sice odpovídá i vystupující (nebo vyloučený) účastník, ale které dle dohody uhradí zbývající účastníci. A stejně tak celková hodnota závazků může obsahovat velmi nesourodé položky. Může se jednat např. o závazky dodavatelům za pořízení zboží (výdaje odečitatelné) nebo závazek vůči bance za přijatý úvěr (splátky úvěru jsou daňově neuznatelné).

V mezidobí mezi vydáním dvou shora citovaných knih a napsáním této práce byl novelizován ZDP zákonem č. 261/2007 Sb. (bod 1 čl. I část první). Účinnost nové právní úpravy nastala dne 1. 1. 2008. Novelizovaná právní úprava obsažená v § 3 odst. 4 písm. g) ZDP zní: „**Předmětem daně z příjmů není příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů**^{1d)}...“ Poznámka pod čarou odkazuje na § 141 a § 142 občanského zákoníku.

Nabízí se zásadní otázka, zda tato přijatá právní úprava dopadá také na případ vypořádání účastníka sdružení, který vystoupil nebo byl vyloučen (§ 838 a 839 občanského zákoníku), a zda by byl při její aplikaci příjem vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka sdružení předmětem daně či nikoli.

Abychom na tuto otázku našli odpověď, musí jí předcházet zodpovězení dvou následujících dílčích otázek:

1. Dochází vůbec při vystoupení nebo vyloučení účastníka ke zrušení a k vypořádání podílového spoluvlastnictví v kontextu § 141 a § 839 občanského zákoníku?
2. Dochází při vystoupení nebo vyloučení účastníka za a) k rozdělení majetku a za b) podle velikosti jejich podílů ve smyslu § 3 odst. 4 písm. g) ZDP?

⁴⁶ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 184.

Prameny, ve kterých lze nalézt řešení:

- A. § 3 odst. 4 písm. g) ZDP předmětem daně není: „Příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů...“
- B. § 839 občanského zákoníku: „Účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se vrátí věci vnesené do sdružení. Podíl majetku podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení se mu vyplatí v penězích.“
- C. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 32 Odo 995/2004, ve kterém soud provedl výklad § 838 a § 839 občanského zákoníku:

Právní věta: „Při vystoupení účastníka ze sdružení (§ 838 odst. 1 obč. zák.), které nadále trvá, zaniká spoluvlastnické právo tohoto účastníka k majetku získanému společnou činností účastníků sdružení ke dni účinnosti jeho vystoupení ze sdružení.“

V rozsudku se konstatuje: „Podle ustanovení § 839 obč. zák. účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se vrátí věci vnesené do sdružení. Podíl majetku podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení se mu vyplatí v penězích.“ A dále se pokračuje: „**I když to ustanovení § 839 obč. zák. výslovně neuvádí, je z jeho věty druhé třeba nepochybně dovodit, že vystoupením účastníka sdružení, kdy nedochází k jeho rozpuštění, zaniká ze zákona - ke dni vystoupení - vlastnické právo vystoupivšího účastníka ke spoluvlastnickému podílu na majetku získaném společnou činností účastníků sdružení.** Opačný závěr by vedl ke zcela neudržitelné situaci, kdy (po vystoupení ze sdružení) by měl vystoupivší účastník jednak nadále vlastnické právo ke spoluvlastnickému podílu na majetku získaném společnou činností sdružení a současně by měl i právo na vypořádací podíl majetku v penězích podle stavu v den vystoupení (§ 839 věta druhá obč. zák.). **Při vystoupení účastníka ze sdružení, které nadále trvá, totiž nedochází k vypořádání účastníků (včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví) mezi sebou jako při rozpuštění sdružení, nýbrž vystoupivšímu účastníku pouze vznikne právo na výplatu jeho podílu na majetku sdružení.**“⁴⁷

- D. Článek M. Skály, ve kterém provedl výklad § 3 odst. 4 písm. g) ZDP, konkrétně slovního spojení „**rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů**“, a ve kterém dovozuje toto: dva podíloví spoluvlastníci vlastní dům, který je věcí v právním smyslu, a v němž se nacházejí dva byty. Jejich podíly na domě činily 50 % / 50 %. Prohlášením vlastníků byly vymezeny dvě bytové jednotky. Dům jako věc v právním smyslu zanikl. Každý z podílových spoluvlastníků se stane výlučným vlastníkem jedné bytové jednotky,

⁴⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 32 Odo 995/2004.

přičemž 1. bytová jednotka činí 60 % původního podílu na domu a druhá činí 40 %. Vlastník 1. bytové jednotky získal 60 %, ale vlastnil 50 %, čili získal hodnotu o 10 procent vyšší, proto částka vyjádřená v penězích rovnající se 10 % původní hodnoty budovy bude předmětem daně z příjmů.⁴⁸

Ad 1) Odpověď na první dílčí otázku, zda při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení dochází ke zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, dal Nejvyšší soud ve svém rozsudku, ve kterém uvedl, že nedochází k vypořádání podílového spoluvlastnictví, nýbrž vystoupivšímu účastníku zanikne ze zákona vlastnické právo ke spoluvlastnickému podílu na majetku získaném společnou činností a vznikne mu pouze právo na výplatu jeho podílu na majetku sdružení.

Ad 2) Odpověď na druhou dílčí otázku, zda dochází při vystoupení nebo vyloučení účastníka **k rozdělení majetku podle velikosti jejich podílů** ve smyslu § 3 odst. 4 písm. g) ZDP, lze opět s odkazem na zmíněný rozsudek postavit na jisto, že k rozdělení majetku nedochází, neboť vystoupivší nebo vyloučený účastník neobdrží část majetku získaného při výkonu společné činnosti (ve výši jeho spoluvlastnického podílu), nýbrž mu toliko vznikne právo na výplatu jeho podílu na majetku v penězích. Dále je již nadbytečné zkoumat interpretaci podmínky „podle velikosti jejich podílů“, kterou učinil M. Skála.

V návaznosti na shora uvedené můžeme učinit jednoznačný závěr, že současná úprava § 3 odst. 4 písm. g) ZDP, účinná od 1. 1. 2008, nedopadá na případ vypořádání účastníka sdružení, který vystoupil nebo byl vyloučen ze sdružení.

Ustanovení § 3 odst. 4 písm. g) ZDP odkazuje na ustanovení § 141 a § 142 občanského zákoníku, která upravují zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví. § 3 odst. 4 písm. g) ZDP dopadá obecně na příjmy plynoucí ze zrušení a vypořádání podílového vlastnictví. (Netýká se pouze vypořádání účastníků sdružení, naopak vypořádání účastníků sdružení se jeví spíše okrajovým případem.)

Soukromoprávní úprava (§ 141 občanského zákoníku) umožňuje řadu možných způsobů vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky – vizte subkapitola 2.2.7. Veřejnoprávní úprava v ZDP však svými omezujícími podmínkami značně zužuje počet případů, ve kterých příjem plynoucí z vypořádání podílového spoluvlastnictví není předmětem daně.

⁴⁸ SKÁLA, Milan. Prodej nemovitostí, bytů a nebytových prostor osvobozený od daně z příjmů – pokračování. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 8, s. 9.

Jedná se zejména o text: „... příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů...“ Slovní spojení „rozdělením majetku“ vylučuje množinu případů, kdy se spoluvlastníci vypořádají tak, že věc připadne (ať už za náhradu nebo bez náhrady) pouze jednomu nebo více spoluvlastníkům, avšak aniž by každý ze spoluvlastníků vlastnil alespoň část majetku in fine.

Lze doporučit vypustit slovní spojení „rozdělením majetku“, čímž by dopadla předmětná právní úprava na podstatně více případů, což bylo, jak se lze domnívat, původním záměrem zákonodárce (v důvodové zprávě však není k tomuto bodu novely nic uvedeno). Případnému přelévání majetku mezi různými subjekty, aniž by tyto pohyby byly podrobeny dani, je ošetřeno textem „v poměru k jejich výši“.

Vystoupivší nebo vyloučený účastník obdrží za svůj podíl na majetku získaném při výkonu společné činnosti náhradu v penězích. Jak již bylo uvedeno, důležité je náhradou za co, za jaký majetek peníze obdržel.

Dlouhodobý hmotný majetek: lze si vypomoci analogií příjmu při prodeji. Příjem u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka je ve výši daňové zůstatkové ceny, přičemž účastník uplatní proti příjmu daňovou zůstatkovou cenu svého bývalého podílu (daňová evidence nezná kategorie účetní a daňové odpisy, resp. účetní a daňová zůstatková cena), základ daně je u něho nulový; u zbývajících účastníků jde o pořízení podílů na dlouhodobém majetku, nejedná se o odečitatelný výdaj, ale o tuto částku zvýší vstupní cenu a z této změněné vstupní ceny budou pokračovat v odpisování. Výše uvedené se vztahuje, vedou-li účastníci daňovou evidenci.

Při vedení účetnictví lišíme u dlouhodobého majetku účetní a daňové odpisy, a účetní a daňovou zůstatkovou cenu. Pro potřeby ocenění při vypořádání vycházíme z účetní ceny. Příjem (výnos) u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka je ve výši účetní zůstatkové ceny. Proti příjmu (výnosu) si uplatní daňovou zůstatkovou cenu.

Příklad č. 1: podíl na pořizovací ceně činí 100, uplatněny ÚO = 60 a DO = 20, ÚZC = 40 a DZC = 80, zdanitelný výnos = 40, daňový náklad = 80, daňová ztráta = 40.

Příklad č. 2: podíl na pořizovací ceně činí 100, uplatněny ÚO = 60 a DO = 80, ÚZC = 40 a DZC = 20, zdanitelný výnos = 40, daňový náklad = 20, základ daně = 40.

U zbývajících účastníků bude postup zrcadlově obrácený, připočtou (změní) pořizovací cenu svých podílů o podíl na účetní zůstatkové ceně.

Zásoby: jedná se o dosud nespotřebované zásoby jsoucí na skladě, a které buď byly uhrazeny, anebo jsou vykázány jako neuhrazené závazky. Lze si pomoci analogií příjmu při prodeji.

Při vedení daňové evidence u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka je příjem zdanitelným příjmem. Výdaj je odečitatelným výdajem zbývajících účastníků sdružení.

Při vedení účetnictví jsou zásoby evidovány např. na účtu zboží na skladě. Při pořízení nebyly uplatněny na vrub nákladů. Při vypořádání je příjem (výnos) u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka zdanitelným příjmem, přičemž účastník uplatní proti příjmu (výnosu) pořizovací cenu svého bývalého podílu, základ daně bude nulový.

U zbývajících účastníků bude postup zrcadlově obrácený, jejich podíly na pořizovacích cenách zásob se zvýší. V okamžiku vypořádání vystoupení nebo vyloučení účastníka, resp. při úhradě se u nich nebude jednat o daňové náklady; do nákladů uplatní pořizovací cenu až při následném prodeji zásob.

Peníze: vypořádání peněz (v pokladně a na bankovním účtu) není předmětem daně.

Pohledávky: rozumíme pohledávky za odběrateli z realizovaných výstupů sdružení. Pohledávky nebyly v daňové evidenci zdaněny, předmětem daně je až příjem peněz. Vystoupivší nebo vyloučený účastník, vede-li daňovou evidenci, dostane zapláceno za podíl na pohledávkách, jedná se tudíž o jeho zdanitelný příjem. U zbývajících účastníků sdružení se jedná o odečitatelné výdaje.

Na rozdíl od B. Jindrové⁴⁹ se domnívám, že u zbývajících účastníků nebude výdaj za podíl na pohledávkách jejich odečitatelným výdajem okamžikem úhrady vystupujícímu účastníku, ale odečitatelným výdajem až v okamžiku inkasa jednotlivých pohledávek a to do výše příjmů. Stejný názor zastává také L. Janoušek: „Postoupená pohledávka u postupníka: pokud je postupníkem fyzická osoba, která účtuje v soustavě jednoduchého účetnictví, nákup pohledávky (výdaj za pořízení pohledávky) je při jejím uhrazení výdajem nedaňovým. Podle § 24 odst. 2 písm. o) ZDP je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví cena pořízení u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů plynoucích z jejich úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení.“⁵⁰ Avšak z právního hlediska se v tomto případě nejedná o postoupení pohledávky na základě právního úkonu uzavření smlouvy

⁴⁹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 185.

⁵⁰ JANOUŠEK, Lubomír a kol. *Daňové výdaje 2005-2006*. Praha: ASPI, 2005, s. 72.

o postoupení pohledávky, tzn. o převod práva, ale nýbrž o přechod práva ze zákona (§ 839 občanského zákoníku). Je poněkud sporné, zda lze postupovat obdobně jako při postoupení pohledávky a aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. o) ZDP.

Při vedení účetnictví byla pohledávka u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka zahrnuta do zdanitelných výnosů, proto její úhrada sice ne od odběratele, ale od ostatních účastníků sdružení, nebude podrobena dani. Zbývající účastníci obdrží inkaso za celou pohledávku včetně bývalého podílu vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka. Toto inkaso pohledávky nebude podrobena dani. Předmětem daně byly tržby za poskytnuté plnění zaúčtované ve prospěch výnosů. Proto ani „převedení“ inkasa části pohledávky není u zbývajících účastníků předmětem daně.

Závazky: o hodnotu podílu na závazcích (o kterou byla snížena hodnota podílu na majetku, a jež v úhrnu činily hodnotu vypořádání), jedná-li se o závazky na pořízení odečitatelných položek, např. na kancelářské potřeby, jsou u vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka odečitatelným výdajem; u zbývajících účastníků se jedná o zdanitelný příjem. U závazků daňově neuznatelných, např. závazek ke splacení přijatého bankovního úvěru, nebude mít vliv na základ daně ani u vystupujícího nebo vyloučeného účastníka, ani u zbývajících účastníků.

V případě vedení účetnictví úhrada závazku není nákladem. Nákladem ať již daňovým nebo nedaňovým se stal předpis závazku k okamžiku poskytnutí plnění dodavatelem, anebo v případě přijetí půjčky či úvěru se závazek souvztažně promítl nikoli na vrub výsledkového účtu, ale na vrub rozvahového účtu (bankovní účty, pokladna), a tudíž neovlivnil hospodářský výsledek.

V souvislosti s tématem, o kterém je pojednáno v této kapitole, se nelze nezmínit o obsahu poměrně obsáhlé odpovědi E. Sedlákové na dotaz žádající podrobnější informaci o rozpuštění sdružení fyzických osob bez právní subjektivity z hlediska zdaňování, která byla uveřejněna v odborném periodiku Finanční, daňový a účetní bulletin. Autorka podstatnou část odpovědi věnovala také otázce daňových dopadů při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení.

V textu jsou vyjmenovány nejčastější složky majetku získaného při výkonu společné činnosti sdružení a postupně je popisován postup při jeho vypořádání:

„Ukončí-li např. podnikatel společnou činnost ve sdružení s tím, že obdržel poměrnou část **zásob** nakoupených společně účastníky sdružení a tyto zásoby použije pro svoji samostatnou podnikatelskou činnost...“

„Ukončil-li např. podnikatel společnou činnost ve sdružení s tím, že došlo k vypořádání spoluvlastnických podílů na **odpisovaném hmotném majetku** tím způsobem, že účastník sdružení prodal svůj spoluvlastnický podíl jednomu nebo několika účastníkům sdružení...“

„Ukončí-li např. podnikatel společnou činnost ve sdružení s tím, že prodal ostatním účastníkům sdružení svůj spoluvlastnický podíl na **pohledávkách**, musí postupovat podle § 23 odst. 13 zákona...“⁵¹

Dovolím si nesouhlasit s názorem zastávaným autorkou, a to z důvodu, že nepřihlíží k právní úpravě, která je obsažena v § 839 občanského zákoníku, jehož výklad provedl Nejvyšší soud ve svých rozhodnutích.

Výše uváděné situace nemohou z povahy věci nastat, neboť žádná z položek majetku se nedostane do vlastnické sféry vystoupivšího nebo vyloučeného účastníka. Naopak tento účastník pozbude k majetku spoluvlastnické právo.

Aby se mohla naplnit situace ohledně zásob, a to, aby se účastník stal výlučným vlastníkem části zásob, musel by je pořídit na základě kupní smlouvy od zbývajících účastníků sdružení.

Jestliže in fine mají vlastnit odpisovaný hmotný majetek a pohledávky účastníci, kteří jsou i nadále účastníky sdružení, není třeba činit vůbec nic, neboť dnem vystoupení nebo vyloučení jednoho z účastníků přešel jeho spoluvlastnický podíl na majetku na ostatní účastníky, jejich podíly se zvýšily.

Naopak, chtěl-li by vystoupivší nebo vyloučený účastník některé položky majetku nadále užívat při svém samostatném podnikání, potom by za podmínky souhlasu zbývajících účastníků-vlastníků sdružení, mohli uzavřít kupní smlouvu, event. na hmotný movitý a nemovitý majetek nájemní smlouvu, a na jejím základě konzumovat užívací právo.

5.4. Zánik sdružení

Při zániku sdružení musí být v první řadě provedeno rozdělení příjmů a výdajů. Účastník pověřený vedením daňové evidence (účetnictví) rozdělí ke dni zániku sdružení příjmy a výdaje (náklady a výnosy) připadající na jednotlivé účastníky v poměru určeném ve smlouvě o sdružení, a vystaví jim účetní doklady. Podíl na příjmech a výdajích si zahrnou

⁵¹ SEDLÁKOVÁ, Eva. Rozpuštění sdružení fyzických osob bez právní subjektivity a vystoupení nebo vyloučení účastníka z hlediska zdaňování. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2011, č. II, s. 59.

účastníci do svých daňových přiznání, k jejich případným dalším příjmům.

Majetkové vypořádání při zániku sdružení, tak jako v případě vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení, sestává v zásadě ze dvou kroků:

1. účastníci mají nárok na vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení
 - a. věci jednotlivě určené (není přetržena kontinuita výlučného vlastnictví)
 - b. věci druhově určené poskytnuté pro účely sdružení (identické, které vnesl, nebo stejný druh, nebo náhrada v penězích)
2. vypořádají se mezi sebou o majetek získaný výkonem společné činnosti způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem.

Ad 1a) Žádné daňové dopady.

Ad 1b) Domnívám se, že vznikne obdobný problém, pouze zrcadlově obrácený, jež byl řešen v subkapitole 5.1. při poskytnutí věcí druhově určených pro účely sdružení. Při poskytnutí věcí (např. zásob) účastník-poskytovatel snížil o poměrnou část svoje výdaje vynaložené na jejich pořízení. Při vrácení věcí (zásob), by účastník navýšil výdaje (upravil základ daně) o hodnotu, o kterou je v minulosti ponížil.

Ad 2) Zánikem sdružení nezaniká podílové spoluvlastnictví jeho účastníků k věcem uvedeným v § 833 a § 834, jak již bylo uvedeno v kapitole II. Jinak řečeno pouho pouhý zánik sdružení nemá žádné dopady na daň z příjmů. Daňové následky bude mít až vypořádání majetku, při kterém dojde ke změně vlastnictví např. ke změně výše spoluvlastnických podílů nebo k přeměně podílového spoluvlastnictví na vlastnictví výlučné.

Vypořádání při zániku sdružení je zcela ponecháno na vůli účastníků. Na rozdíl od zániku účastníka ve sdružení vystoupením nebo vyloučením, kdy lze ve smyslu kogentní právní úpravy udělat poměrně jednoduché metodické schéma dopadů u jednotlivých účastníků při jejich vypořádání. V případě zániku sdružení a následného vypořádání existuje značné množství variant vypořádání majetku. Také ocenění zákonná úprava přímo neřeší, a tak můžou účastníci při vypořádání vycházet jak z účetních cen obsažených v účetní evidenci, tak z cen jiných (reprodukčních, tržních).

Principiálně na podkladě právní úpravy může být zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví uskutečněno **dvěma způsoby** (vizte – subkapitola 2.2.7.).

První způsob: účastníci se dohodnou na zrušení spoluvlastnictví a vzájemném vypořádání podle § 141 občanského zákoníku:

- a) rozdělí si věci, podíly na celkové hodnotě zůstanou zachovány, bez finančního vyrovnání (optimální varianta)
- b) rozdělí si věci, podíly na celkové hodnotě nezůstanou zachovány (obdrží odlišné hodnoty, dojde k přeskupení majetku), bez finančního vyrovnání
- c) rozdělí si věci, a rozdíly v hodnotách si finančně vyrovnají (pořád se jedná o institut vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 141 OZ a nikoli o úplatný převod podle kupní smlouvy)

Na způsob zdanění příjmů plynoucích z vypořádání podílového spoluvlastnictví dopadá bod 1 čl. I část první zákona č. 261/2007 Sb., kterou byl novelizován ZDP. S účinností od 1. 1. 2008 úprava obsažená v § 3 odst. 4 písm. g) ZDP zní: „Předmětem daně z příjmů není příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů^{1d)}...“ Poznámka pod čarou odkazuje na § 141 a § 142 občanského zákoníku. Ve světle této právní úpravy provedu stručný rozbor třech výše uvedených typových variant.

Ad a) Účastník A a účastník B s podíly 50 % / 50 % si vypořádají majetek získaný výkonem společné činnosti, který bude pro zjednodušení obnášet pouze hmotný majetek (2 automobily shodné hodnoty á 60) a zásoby (100 cihel a 100 cementu). Účastníci A i B si ponechají každý 50 ze 100 cihel a 50 ze 100 cementu a každý 1 automobil. Podle mého názoru není rozhodné, zda by zásoby vypořádali jiným způsobem, a to tak, že si účastník A ponechá 100 cihel (plus automobil) a účastník B si ponechá 100 cementu (plus automobil). Na oba případy bude dopadat § 3 odst. 4 písm. g) ZDP a příjem obdržенý ve formě podílu na movitém majetku nebude předmětem daně.

Ad b) V této variantě by mohlo vypořádání proběhnout takto: účastník A si ponechá veškeré zásoby v hodnotě 200 a účastník B si ponechá oba automobily v hodnotě 120. V tomto případě není splněna jedna z podmínek „podle velikosti jejich podílů“. Otázkou je, zda předmětem daně bude veškerý příjem plynoucí z vypořádání, nebo pouze hodnota, o kterou bude překročena hodnota původního vlastnického podílu, původně $160 / 320 = 0,50$, po vypořádání $200 / 320 = 0,625$, tj. účastník A získal o 12,5 % vyšší hodnotu. V důvodové zprávě není tato záležitost řešena. V odborné literatuře Daně a právo v praxi podrobuje zkoumání tento problém, byť poněkud v odlišné situaci, M. Skála, a přiklání se k názoru, že

bude předmětem daně pouze nově nabytý rozdíl.⁵²

Ad c) A poslední varianta vypořádání by mohla vypadat následovně: účastník A si ponechá jak zásoby, tak oba automobily a účastníku B vyplatí náhradu v penězích ve výši hodnoty jeho podílu, tj. 160. Pořád se pohybujeme v rámci zrušení a vypořádání spoluvlastnictví podle § 141 občanského zákoníku, nejedná se o prodej podle kupní smlouvy. Jsem toho názoru, přestože je postupováno podle § 141 občanského zákoníku, na který odkazuje § 3 odst. 4 písm. g) ZDP, že ustanovení v ZDP je koncipováno podstatně úžeji a na tuto variantu vypořádání nedopadá; tato varianta vypořádání bude předmětem daně.

Druhý způsob: účastníci uzavřou komplex jednotlivých smluv, např. kupních smluv a smluv o postoupení pohledávek, kterými si jednotlivé majetky, resp. podíly na nich vzájemně prodají nebo postoupí.

Dlouhodobý hmotný majetek

Účastníci si ponechají svoje spoluvlastnické podíly: dochází k tomu zejména u nemovitostí z důvodu záměru pronajímat je třetím osobám. Předmětem daně z příjmů bude příjem z pronájmu. Anebo bude majetek užívat při svém podnikání jeden z účastníků. Protože je majetek v (ideálním) podílovém spoluvlastnictví a uzavření nájemní smlouvy mezi podílovými spoluvlastníky je z povahy věci vyloučeno, příjem „neužívajících“ spoluvlastníků bude činit náhrada za právo užívání, popř. náhrada za ušlý příjem z pronájmu, a jednalo by se o ostatní příjem podle § 10 ZDP.

Účastníci prodají svoje podíly na majetku: při prodeji podílu na majetku jednomu z účastníků bude příjmem u prodávajících účastníků dohodnutá kupní cena a jejich výdaji daňová zůstatková cena podílu. U kupujícího účastníka se bude jednat o pořízení podílů na dlouhodobém majetku, nejedná se o odečitatelný výdaj, ale o tuto částku zvýší vstupní cenu a z této změněné vstupní ceny bude pokračovat v odpisování. Nedomnívám se na rozdíl od E. Sedlákové⁵³, že kupující účastník, který nabude další podíl na majetku, bude pokračovat v odpisování ze zvýšené vstupní ceny. Ze zvýšené vstupní ceny by odpisoval po provedení technického zhodnocení. On však přikoupil další část věci a tím zvýšil spoluvlastnický podíl na věci nebo ji získal plně do svého vlastnictví. Pokračuje proto dál v započatém odpisování ze změněné nikoli zvýšené vstupní ceny.

⁵² SKÁLA, Milan. Prodej nemovitostí, bytů a nebytových prostor osvobozený od daně z příjmů – pokračování. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 8, s. 9.

⁵³ SEDLÁKOVÁ, Eva. Výklad k ukončení sdružení dvou osob. *Daňový tip*, 1998, č. 15, s. 5.

Podíly na majetku můžou účastníci prodat také třetí osobě. Příjmem účastníků bude sjednaná kupní cena, výdajem daňová zůstatková cena.

Zásoby: jedná se o dosud nespotřebované zásoby, které jsou podle výsledků inventarizace evidovány na skladě. Příklad: dva účastníci A a B, podíl 50 % / 50 %, cihly 200 a cement 100. Účastník A prodá kupní smlouvou účastníku B svůj podíl cihel a naopak koupí od něho jeho podíl cementu, bude mít příjem ve výši 100 a výdej ve výši 50; účastník B výdej ve výši 100 a příjem ve výši 50. Ve výsledku bude vlastnit účastník A 100 cementu a účastník B 200 cihel. Vedou-li daňovou evidenci, bude se jednat o výdaje odečitatelné.

Nebo může veškeré podíly na zásobách odkoupit od ostatních jeden účastník. Potom by se u něho jednalo o odečitatelný výdaj, u ostatních účastníků o zdanitelný příjem.

Při vedení účetnictví by účastník, který by prodal, měl zdanitelné výnosy a zároveň daňové náklady. Rovnala-li by se kupní cena pořizovací ceně, dosáhl by základu daně 0. Účastníku, který by zásoby pořídil, by nevznikl žádný náklad, neboť by pořízení zásob účtoval na vrub bilančního účtu zásob (při účtování způsobem A).

Peníze: vypořádání peněz (v pokladně a na bankovním účtu) není předmětem daně.

Pohledávky: vypořádávanými pohledávkami rozumíme pohledávky za odběrateli z činnosti sdružení, jež jsou v podílovém spoluvlastnictví účastníků. Pohledávky nebyly v daňové evidenci zdaněny. Předmětem daně je až příjem peněz. Zůstane-li zachováno podílové spoluvlastnictví účastníků sdružení na pohledávkách, poplynou zdanitelné příjmy bývalým účastníkům sdružení v okamžiku zaplacení jednotlivých pohledávek, a to ve výši podílů (na majetku) určených ve smlouvě.

Nebo se můžou domluvit na vypořádání pohledávek. Jednalo by se o prodej pohledávek, resp. postoupení pohledávek s tím, že postupník následně obdrží úhradu od odběratele. Účastník-postupitel dostane zaplacení za podíl na pohledávkách od účastníka-postupníka, jedná se tudíž o jeho zdanitelný příjem. U účastníka-postupníka se stane výdaj odečitatelným výdajem za pořízený podíl na každé z pohledávek až okamžikem přijetí úhrady každé jednotlivé pohledávky a to do výše příjmů (§ 24 odst. 2 písm. o) ZDP).

Jednalo-li by se o pohledávky účastníků sdružení, kteří vedou účetnictví, bude daňový dopad odlišný. Pohledávky byly již zdaněny, protože vstoupily do hospodářského výsledku, resp. do základu daně. Úhrada pohledávek od odběratelů nemá dopad na základ daně. Při postoupení pohledávky je daňovým nákladem jmenovitá hodnota pohledávky, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení (§ 24 odst. 2 písm. s) bod 1 ZDP).

Závazky: uhradí-li v režimu daňové evidence v budoucnu každý z účastníků svůj podíl na závazcích, bude se jednat podle charakteru závazku buď o odečitatelný výdaj, např.

úhrada faktury za nájem provozovny, ve které uskutečňovali svoji činnost nebo za pořízení zboží. Nebo se bude jednat o neodečitatelný výdaj např. při úhradě faktury za pohoštění obchodního partnera, či úhradě závazku účastníky-dlužníky vůči bance z titulu přijatého bankovního úvěru či přijaté půjčky od třetí osoby.

V případě vedení účetnictví úhrada závazku není nákladem, nákladem ať již daňovým nebo nedaňovým se stal předpis závazku k okamžiku poskytnutí plnění dodavatelem, anebo v případě přijetí půjčky či úvěru se závazek souvztažně promítl nikoli na vrub výsledkového účtu, ale na vrub rozvahového účtu (bankovní účty, pokladna).

VI. Daň z přidané hodnoty

6.1. Vznik sdružení

V této části můžeme navázat na subkapitulu 5.1., ve které byly popsány daňové následky při vzniku sdružení z hlediska daně z příjmů, které mohou nastat, jsou-li poskytnuty majetkové hodnoty účastníky pro účely sdružení.

Nejčastěji jsou poskytnuty peníze, dále věci druhově určené (např. zásoby) a věci jednotlivě určené (např. nemovitost).

Na oblast daně z přidané hodnoty dopadala v období od 1. 1. 1993 do 30. 4. 2004 právní úprava obsažená v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „původní ZDPH“). Co se rozumí zdanitelným plněním, upravoval v obecné rovině § 2 odst. 1 písm. a) a b) původního ZDPH: „Pro účely tohoto zákona je zdanitelným plněním dodání zboží a převod nemovitostí nebo přechod nemovitostí při veřejné dražbě (dále jen „převod nemovitostí“), při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření a dále poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.“ Co je předmětem daně obsahoval § 7 odst. 1: „Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplaty i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak.“

Poskytnutí peněz nebylo předmětem daně. **Poskytnutí věcí jednotlivě určených**, při kterém nedochází ke změně vlastnického práva, nebylo zdanitelným plněním.

Poskytnutí věcí druhově určených: podle výkladu ministerstva financí a podle závěru učiněného na koordinačním výboru, se kterými korespondovalo také stanovisko publikované L. Pitnerem⁵⁴, nenaplněvalo poskytnutí zásob definici zdanitelného plnění podle § 2 odst. 1 původního ZDPH. Další ustanovení, která by mohla na toto dopadat, již zákon neobsahoval.

Závěr: při poskytnutí peněz, věcí jednotlivě určených ani věcí druhově určených pro účely sdružení nevznikla účastníkům žádná daňová povinnost.

V důsledku uzavření Smlouvy o přistoupení ČR k Evropským společenstvím

⁵⁴ PITNER, Ladislav. Výklad k dani z přidané hodnoty – zdanitelné plnění. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. I, s. 4.

byla přijata právní úprava účinná od 1. 4. 2005, a to ZDPH (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Co se rozumí předmětem daně, upravuje v současné době v obecné rovině § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH: „Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku ...“

Poskytnutí peněz a věcí jednotlivě určených pro účely sdružení není předmětem daně.

Poskytnutí věcí druhově určených: ani v tomto případě nebude výše uvedená definice naplněna, neboť se nejedná o převod za úplatu.

Avšak nová právní úprava EU obsahuje na rozdíl od původního ZDPH další ustanovení a to § 13 odst. 1, resp. odst. 3 písm. a): „Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu...“ Tento text lze interpretovat různě, ale domnívám se, že zde zákonodárce stanovil kumulativně dvě podmínky, které musí být naplněny, aby se jednalo o dodání zboží: 1. za úplatu a za 2. převod vlastnického práva vyplývající ze zvláštního právního předpisu. Při poskytnutí majetku pro účely sdružení nebude naplněna první podmínka. Na tento výklad by nemělo mít vliv ani určité zjednodušení, které provedl zákonodárce v přijaté formulaci, ve které neučinil rozlišení mezi převodem a přechodem vlastnického práva. Můžeme učinit závěr, že ani za současné právní úpravy se při poskytnutí věcí druhově určených nejedná o zdanitelné plnění mezi jednotlivými účastníky sdružení.

Na poskytnutí věcí druhově určených může dopadat další ustanovení ZDPH, neboť při poskytnutí např. zásob, dochází k jejich vyřazení z evidence jednotlivých účastníků-poskytovatelů. Toto vyřazení z evidence, resp. obchodního majetku účastníka časově předchází vnesení věcí „do sdružení“. Na vyřazení věcí z obchodního majetku lze vztáhnout ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH: „Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“. V tomto ustanovení jsou obsaženy dvě podmínky – použití majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností a kým. Majetek je používán i nadále k uskutečňování ekonomických činností plátcem, avšak plátcem-poskytovatelem pouze zčásti. Majetek používají k uskutečňování ekonomické činnosti i jiní plátcí, nejen ten, který ho vyřadil. Bude-li se jednat o sdružení sestávající ze dvou účastníků,

kteří poskytnou stejné hodnoty, potom u ½ hodnoty vyřazeného majetku není řešení jednoznačné. Jsem však přesvědčen, že se dají najít argumenty, které podpoří stanovisko, že se ani v tomto případě nejedná o zdanitelné plnění.

Samotná „evropská“ právní úprava, obsažená ve Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, žádná ustanovení týkající se činnosti sdružení bez právní subjektivity neobsahuje.

6.2. Činnost sdružení

Při vykonávání činnosti stíhají účastníky sdružení, kteří jsou v pozici osob povinných k dani, stejné povinnosti jako jiné individuálně podnikající osoby povinné k dani. K těmto „obecným“ povinnostem přistupují některé další „zvláštní“ povinnosti, vykonávají-li osoby povinné k dani, popř. plátcí svoji činnost na základě smlouvy o sdružení.

6.2.1. Registrační povinnost

Tato oblast je v případě účastníků sdružení uspokojivým způsobem upravena v ZDPH. Zákonné podmínky, za jakých se účastníci - osoby povinné k dani, stanou plátcí, jsou uvedeny v § 94 odst. 2 ZDPH. Jedná se o tyto tři předpokládané skutečnosti: 1. překročení obratu, 2. stane-li se plátcem první ze všech účastníků, 3. uzavření smlouvy o sdružení s plátcem.

Ad 1) První případ se týká překročení obratu (buď jedním z účastníků, nebo všemi účastníky). Podle § 6 odst. 1 ZDPH, ve vazbě na speciální úpravu obsaženou v § 95 odst. 2 ZDPH, je stanovena hranice výše obratu na 1,000.000,- Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V případě účastníka sdružení se zákonným obratem rozumí obrat dosahovaný ze samostatné činnosti tohoto účastníka mimo sdružení v součtu s obratem dosahovaným společně všemi účastníky z činnosti ve sdružení.

První varianta: překročení obratu jedním účastníkem nastane, jestliže účastník překročí obrat ze své samostatné činnosti, přičemž obrat z činnosti všech účastníků ve sdružení je pod zákonnou hranicí, avšak v úhrnu je hranice obratu u tohoto účastníka překročena (obrat účastníka 1,100.000,- Kč a obrat sdružení 300.000,- Kč). Účastník je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limit. Plátcem se stává od 1. dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve

kterém byl překročen stanovený obrat. O podání své přihlášky k registraci je povinen informovat ostatní účastníky sdružení.

Druhá varianta: překročení obratu všemi účastníky nastane, jestliže účastníci překročí v úhrnu zákonný obrat ve výši 1,000.000,- Kč z činnosti ve sdružení (obrat účastníka 0,- Kč a obrat sdružení 1,200.000,- Kč). U této varianty stíhá všechny účastníky povinnost podat samostatně přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limit. Plátcí se stávají od 1. dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat.

Třetí varianta: účastník sice nepřekročí obrat ze své samostatné činnosti, ani nedojde k překročení obratu všech účastníků z činnosti ve sdružení, avšak v úhrnu ze své samostatné činnosti a z činnosti všech účastníků ve sdružení je hranice obratu u tohoto účastníka překročena (obrat účastníka 300.000,- Kč a obrat sdružení 800.000,- Kč). Účastník je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limit. Plátcem se stává od 1. dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat. O podání své přihlášky k registraci je povinen informovat ostatní účastníky sdružení.

Ad 2) Dalším případem je skutečnost, kdy se jeden z účastníků sdružení - osoba povinná k dani stal plátcem. A to nikoli z důvodu překročení obratu, ale z důvodu dobrovolné registrace, nebo např. z důvodu přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku. Ostatní účastníci - osoby povinné k dani jsou povinni podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se o registraci jiného účastníka dozvěděli; a stávají se plátcí datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci toho účastníka sdružení, který se stal plátcem jako první.

Ad 3) Třetí případ se týká vzniku sdružení (vizte subkapitola 6.1.), neboť účastníci sdružení - osoby povinné k dani se stanou plátcí, pokud uzavřou smlouvu o sdružení s plátcem, a to dnem uzavření této smlouvy; a jsou povinni předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne uzavření smlouvy. Za den uzavření smlouvy lze pravděpodobně považovat nikoli den podpisu, resp. platnosti, ale den nabytí účinnosti smlouvy, jde-li o datum pozdější. Sdružili-li se účastníci, kteří jsou všichni plátcí DPH, žádný problém s registrací nenastane.

Postup ohledně registrační povinnosti a různé příklady na výpočet obratu účastníků sdružení podrobně rozepisuje také B. Jindrová ve své knize.⁵⁵

⁵⁵ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 200.

Protože jsem v subkapitole, která se týkala dopadů na DPH při uzavření smlouvy o sdružení, zmínil také postup podle právní úpravy účinné před 1. 5. 2004, pro úplnost uvádím, že zásady právní úpravy obsažené v původním ZDPH dopadající na problematiku registrace k DPH byly, vyjma úpravy intrakomunitárních plnění, obdobné.

6.2.2. Vedení záznamní povinnosti

Povinnost a způsob vedení evidence a další povinnosti vyplývající ze ZDPH ve sdružení jsou upraveny v § 100 odst. 3 ZDPH: „Plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně podle odstavců 1 a 2 za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.“

Při srovnání s úpravou obsaženou v původním ZDPH byla tato oblast upravena obdobným způsobem v § 11 odst. 3: „Plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro daňové účely podle odstavců 1 a 2 odděleně za činnost, pro kterou se sdružili. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona.“

6.2.3. Vystavování daňových dokladů

Mají být daňové doklady za zdanitelná plnění, která jsou realizovaná při výkonu společné činnosti účastníků sdružení, vystavovány pouze jedním účastníkem nebo libovolným účastníkem? A naopak mají být daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění, která jsou použita na společnou činnost účastníků, vystavovány na libovolného účastníka nebo toliko na jednoho z nich?

Při formulaci odpovědi musíme vyjít z obecné úpravy ZDPH. Jako základní východisko nám může posloužit ustanovení § 100 odst. 3 ZDPH, ve kterém nalezneme tři pravidla pro vedení evidence pro daňové účely:

- povinnost vést evidenci odděleně za činnost, pro kterou se účastníci sdružili
- evidenci vede určený účastník
- tento účastník plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající ze zákona.

Postup při uplatňování odpočtu daně je upraven obecně v § 72 a § 73 ZDPH, se speciální úpravou pro účastníky sdružení obsaženou v § 73 odst. 7: „U plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3. Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí, a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Uskutečněná zdanitelná plnění plátcí uvádějí ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.“ Jinými slovy řečeno: přijatá a uskutečněná plnění týkající se činnosti sdružení eviduje určený účastník a zahrnuje do svého daňového přiznání. Chce-li uplatnit nárok na odpočet u přijatého plnění jiný účastník, může tento nárok uplatnit, pokud zároveň uskutečnil zdanitelné plnění, a uvede je ve své evidenci a zahrne do svého daňového přiznání. Ve shora uvedeném případě by muselo dojít pouze pro účely DPH k přefakturaci plnění mezi účastníky, aby každý z účastníků uplatňující nárok na odpočet daně na vstupu vykázal uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu. Pro oba režimy je zároveň nezbytné dodržet ustanovení § 26 a násl. ZDPH, která stanoví povinnosti při vystavování daňových dokladů, druhy daňových dokladů a jejich povinné náležitosti. K vystavování daňových dokladů na položenou otázku: „Může znít došlá faktura libovolně na jakéhokoli účastníka sdružení?“, odpovídá Z. Zouchová takto: „Pokud je dělení dohodnuto rovným dílem mezi účastníky, je pověřena jedna osoba sdružení vedením společného účetnictví a je tedy lhostejné, na jakého člena sdružení je faktura dodavatele vystavena. Pozor ale na případ, že členové sdružení jsou plátcí DPH! Daňový doklad může uplatnit pouze ten člen sdružení, na kterého je vystaven, totéž platí pro uskutečněná zdanitelná plnění. V praxi se proto osvědčuje, že dodavatelsko-odběratelské vztahy probíhají pouze přes jednoho člena sdružení, který také zúčtuje DPH, ostatní členové podávají negativní daňové přiznání k DPH, pokud jim ovšem nevznikla povinnost k DPH z jiného podnikání než jako člena sdružení.“⁵⁶

Lze doporučit následující řešení, které je přijatelné z pohledu účastníků a zároveň

⁵⁶ ZOUCHOVÁ, Zdeňka. Výklad k dělení příjmů a výdajů ve sdružení fyzických osob. *Poradce*, 1998, č. 10, s. 308.

právně konformní: vystavovat všechny daňové doklady za uskutečněná plnění účastníkem (pod jeho DIČ), který je určen k vedení evidence DPH a zároveň nechat adresovat všechny daňové doklady za přijatá plnění také na tohoto účastníka (na jeho DIČ). Zároveň tento účastník bude zpracovávat a podávat daňová přiznání a souhrnná hlášení a plnit další povinnosti, která ukládá ZDPH. A tato pravidla zpracovat do obsahu smlouvy o sdružení. Při uzavírání obchodně závazkových vztahů budou pro vystavování daňových dokladů předávány údaje výlučně tohoto účastníka.

Postup vystavování daňových dokladů různými účastníky a na různé účastníky nelze doporučit, neboť jak obsahová tak formálně-administrativní náročnost může snadno vést k pochybením a nepříznivým následkům.

Pro úplnost uvádím, že převedení (rozdělení) příjmů a výdajů, popř. výnosů a nákladů pověřeným účastníkem, který vede účetní evidenci, na ostatní účastníky není zdanitelným plněním. Doklad, kterým je provedeno vyúčtování, není daňovým dokladem. Jedná se pouze o administrativní operaci provedenou buď na konci kalendářního roku (zdaňovacího období) nebo při uskutečnění změny vnitřních poměrů ve sdružení, např. při vystoupení účastníka ze sdružení nebo při změně výše podílů na příjmech a výdajích jednotlivých účastníků.

6.2.4. Daňové přiznání

Každý z účastníků sdružení je daňovým subjektem, v tomto případě plátcem daně. Plnění povinností vůči správci daně z činnosti účastníků sdružení stíhá účastníka určeného ve smlouvě. Tento účastník má povinnost vést evidenci, podávat daňová přiznání, popř. souhrnná hlášení, odpovídá za včasné zaplacení daně a další povinnosti. Ostatní účastníci v optimálním případě splní svoji povinnost řádným a včasným podáním „negativního“ daňového přiznání za svoji osobu.

Vystaví-li za některá zdanitelná plnění daňové doklady i další účastníci, popř. na tato plnění přijmou plnění na vstupu, zahrnou tato plnění do svých daňových přiznání.

Problematiku DPH při podnikání na základě smlouvy o sdružení výstižně shrnul ve svém rozsudku Krajský soud v Ústí nad Labem v následujících právních větech:

„Jednou ze základních povinností plátce daně je vedení záznamů potřebných pro řádné vyplnění daňového přiznání. Plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení, jsou povinni vést evidenci za celé sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení.

Daňová přiznání podávají všichni účastníci sdružení a to i v případě, že u některého z nich je přiznání negativní. Pro účely odpočtu daně ze sdružení jsou uznány pouze daňové

doklady vystavené na člena sdružení, který vede daňové záznamy a evidenci, pokud přijatá zdanitelná plnění budou použita pro dosažení obratu za plnění uskutečněná sdružení.

Daň na vstupu a daň na výstupu týkající se činnosti sdružení, promítne určený člen sdružení, který vede záznamy a evidenci sdružení, do svého daňového přiznání.“⁵⁷

Ve shora uvedeném soudním řízení dotčený účastník zpochybňoval skutečnost, že pouze on byl podroben daňové kontrole a jemu byla dodatečně vyměřena daňová povinnost za činnost všech účastníků sdružení. Na tuto jeho námitku dává odpověď právě zmíněné soudní rozhodnutí.

Podle mého názoru pochybil-li v tomto případě jiný účastník sdružení např. tím, že jednal v rozporu se smlouvou o sdružení a vyvolal tímto jednáním protiprávní stav, za který byl postižen účastník odpovědný za plnění povinností ze ZDPH, může tento dotčený účastník uplatnit postih a požadovat náhradu škody podle soukromoprávní úpravy po účastníku, který prvotní povinnost porušil.

6.3. Vystoupení nebo vyloučení účastníka

Vrácení věcí (jednotlivě a druhově určených) vnesených do sdružení účastníku, který vystupuje nebo je vyloučen, není zdanitelným plněním. (A nebylo jím ani v okamžiku poskytnutí.)

Zdanitelným plněním by bylo podle § 13 odst. 4 písm. e) a § 14 odst. 3 písm. d) ZDPH bezúplatné přenechání těchto věcí ostatním účastníkům. Avšak v návaznosti na kogentní právní úpravu § 839 občanského zákoníku (vizte subkapitola 2.2.6.) nemůže tato skutečnost nastat. Jedná se proto o obsoletní právní ustanovení ZDPH.

Vyplacení podílu na majetku (získaném při výkonu společné činnosti) při vystoupení či vyloučení účastníku **v penězích** ve smyslu § 839 občanského zákoníku není zdanitelným plněním podle ZDPH.

Zdanitelným plněním podle § 13 odst. 4 písm. e) při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení by bylo vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen; a podle § 14 odst. 3 písm. d) ZDPH vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku. S odkazem na subkapitola 2.2.6. se

⁵⁷ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 12. 2002, sp. zn. 15 Ca 121/2002.

jedná o obsoletní právní úpravu.

6.4. Zánik sdružení

Vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení účastníkovi při rozpuštění sdružení není zdanitelným plněním. (A nebylo jím ani v okamžiku poskytnutí.)

Ustanovení § 841 občanského zákoníku má dispozitivní povahu a účastníci nemusí uplatnit svůj nárok na vrácení vnesených věcí, ale **můžou se dohodnout jinak**, a to jak u věcí jednotlivě určených (nezměnily vlastníka) tak u věcí druhově určených (přešly z výlučného vlastnictví do podílového spoluvlastnictví). Na případ, že vnesené věci nebudou vráceny účastníkům-poskytovatelům, ale přenechají je jiným účastníkům a naopak obdrží věci jiných účastníků, dopadá § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH, který uvádí, že při rozpuštění sdružení by bylo zdanitelným plněním bezúplatné přenechání vnesených věcí ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví. Dále by bylo zdanitelným plněním podle § 14 odst. 3 písm. c) ZDPH bezúplatné přenechání vneseného nehmotného majetku ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví.

V případě, že by si účastníci sdružení vnesené věci vypořádali za úplatu, jednalo by se o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH.

Vypořádání majetku (získaného výkonem společné činnosti) účastníků sdružení, ať už způsobem stanoveným ve smlouvě nebo rovným dílem, bude v konkrétních případech zdanitelným plněním podle ZDPH, v některých případech nebude předmětem daně.

Účastníci se mohou o majetek získaný výkonem společné činnosti vypořádat v zásadě dvěma způsoby:

1) uzavřou dohodu o zrušení spoluvlastnictví a vzájemném vypořádání podle § 141 občanského zákoníku,

nebo

2) jednotlivé majetky, resp. podíly na nich si prodají nebo postoupí na základě např. kupní smlouvy nebo smlouvy o postoupení pohledávky.

Na výše uvedené formy vypořádání dopadá zejména následující speciální právní úprava: zdanitelným plněním podle § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH při rozpuštění sdružení by

bylo bezúplatné přenechání získaného podílu majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku vytvořeného společnou činností ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví.

Dále by bylo zdanitelným plněním podle § 14 odst. 3 písm. c) ZDPH bezúplatné přenechání získaného podílu majetku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku vytvořeného společnou činností ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví. A dále na vypořádání dopadá obecná právní úprava, která stanoví, co se rozumí zdanitelným plněním při úplatném dodání zboží a úplatném poskytnutí služeb (§ 2 odst. 1 ZDPH).

Ad 1)

- a) Účastníci si rozdělí věci, přičemž podíly na celkové hodnotě zůstanou zachovány, bez finančního vyrovnání – nepovažuje se za dodání zboží, popř. služeb, tzn. není předmětem daně (§ 13 odst. 4 písm. d) ZDPH věta druhá, § 14 odst. 3 písm. c) ZDPH věta druhá).
- b) Účastníci si rozdělí věci, podíly na celkové hodnotě nezůstanou zachovány (obdrží odlišné hodnoty, dojde k přeskupení majetku), bez finančního vyrovnání – rozdíl (hodnota získaná navíc) bude zdanitelným plněním podle § 13 a § 14 ZDPH.
- c) Účastníci si rozdělí věci a rozdíly v hodnotách si finančně vyrovnají (pořád se jedná o institut vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 141 občanského zákoníku a nikoli o úplatný převod dle kupní smlouvy) – hodnota finančního vyrovnání bude zdanitelným plněním podle § 2 ZDPH.

Ad 2) V podstatě se bude jednat o jednotlivá zdanitelná plnění za jednotlivé položky majetku poskytnuté za úplatu na základě právního úkonu, může se jednat i o směnu.

- a) Kupní smlouva – úplatný převod, zdanitelné plnění ve smyslu ZDPH.
- b) Smlouva o postoupení pohledávek – postoupení vlastní pohledávky se nepovažuje za poskytnutí služby (§ 14 odst. 5 písm. c) ZDPH).

VII. Pracovněprávní vztahy, daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, odpovědnost za závazky

Činnost ve sdružení mohou vykonávat sami účastníci sdružení jako OSVČ, popř. za spolupráce osob žijících v domácnosti s účastníkem (např. druhý z manželů nebo děti). Je-li však rozsah činnosti větší a nelze ji zabezpečit vlastní prací účastníků, je třeba zaměstnat další osoby.

V souvislosti s případným zaměstnáváním osob v pracovním poměru nebo na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr podle zákoníku práce dopadá na účastníky sdružení řada povinností.

Oblast zaměstnávání osob pro vykonávání práce k dosažení účelu sdružení se jeví jako jedna z nejnáročnějších agend z hlediska právního, evidenčního a koneckonců také sociálního. Jelikož sdružení jako takové nemůže být zaměstnavatelem a účastníkem pracovněprávních ani dalších právních vztahů, je na dohodě účastníků, který z nich (popř. kteří z nich) bude určen a bude tyto vztahy uzavírat, měnit je a rušit, a bude plnit povinnosti s nimi spojené a uplatňovat práva z nich plynoucí.

V této oblasti se nejedná pouze o to, jaké výdaje a který z účastníků je oprávněn je uplatnit, ale také kdo je odpovědný za plnění povinností plynoucích z pracovněprávního vztahu k zaměstnancům na straně jedné a kdo je odpovědný za povinnosti plynoucí ze zaměstnávání osob k orgánům veřejné správy na straně druhé.

Nedomnívám se, že je zásadní rozdíl mezi situací, kdy se subjekt stane účastníkem sdružení a poté přijme zaměstnance do pracovního poměru k realizaci účelu sdružení a situací, kdy subjekt, který již zaměstnává osoby v rámci své vlastní podnikatelské činnosti, se stane účastníkem sdružení a „jeho“ zaměstnanci nebo někteří z nich, budou vykonávat práci pro účel sdružení. Nesmí však dojít k porušení podmínek již uzavřené pracovní smlouvy, zejména ohledně druhu práce a místa výkonu práce. Mělo-li by dojít ke změně obsahu pracovní smlouvy, pak dohodou o změně pracovní smlouvy, podmínkou je souhlas zaměstnance. Pakliže by se činnost sdružení, resp. druh vykonávané práce nelišil a nedošlo by ani ke změně místa, kde by byla práce nadále vykonávána, ani ke změně jiných např. ve vnitřním předpisu zaměstnavatele stanovených podmínek, pracoval by zaměstnanec i nadále podle původní pracovní smlouvy. Stojí za zvážení, zda skutečnost, že se zaměstnavatel stal účastníkem sdružení, doplnit po dohodě se zaměstnancem do pracovní smlouvy, nebo zapracovat do vnitropodnikového předpisu.

Na pracovněprávní vztahy bude mít také vliv případné vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení, jenž je zaměstnavatelem (uzavřel svým jménem pracovní smlouvy se zaměstnanci pracujícími pro účely sdružení). Aby mohli tito zaměstnanci i nadále pokračovat ve vykonávání práce pro sdružení, musely by být ukončeny pracovní poměry dohodou s dosavadním zaměstnavatelem (vystoupivším účastníkem) a uzavřeny nové. Pakliže by s tímto postupem zaměstnanci nesouhlasili, muselo by být postupováno zřejmě podle § 52 písm. c) zákoníku práce.

V odborné literatuře bývají většinou všechny atributy zaměstnávání osob účastníkem (účastníky) sdružení spojovány dohromady s akcentem na řešení otázky, zda se jedná o výdaje toliko účastníka, který uzavřel pracovněprávní vztah nebo o společné výdaje všech účastníků. Na problematiku zaměstnávání osob účastníky sdružení se proto zaměřím v širším kontextu.

7.1. Povinnosti účastníků z uzavřeného pracovněprávního vztahu

V praxi uzavírá pracovní smlouvy se zaměstnanci zpravidla účastník sdružení, který byl pověřen vedením účetní evidence za sdružení jako celek a současně byl určen vést evidenci pro daňové účely (záznamní povinnost) za činnost celého sdružení pro účely daně z přidané hodnoty.

Jednoznačně lze doporučit ve smlouvě o sdružení podrobně uvést podmínky (práva a povinnosti účastníků) pro případ zaměstnávání osob. Stejně tak lze doporučit uvést v pracovní smlouvě, že zaměstnavatel je účastník sdružení a zaměstnanec bude vykonávat práci k dosažení účelu sdružení. Současně je vhodné v pracovní smlouvě uvést identifikační údaje všech účastníků sdružení.

Účastník sdružení, který uzavřel pracovní smlouvu (pod svým IČ), je povinen přihlásit se do registru zaměstnavatelů podle zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“), a dále oznámit příslušné správě sociálního zabezpečení nástup zaměstnance do zaměstnání a všechny budoucí změny. Stejně tak ho stíhá např. povinnost podávat měsíčně přehledy o výši pojistného a platit odvody podle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“).

Dále podle zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“) je povinen oznámit nástup zaměstnance do zaměstnání a všechny následné změny. Dále podávat měsíčně přehledy o platbě pojistného a platit

pojistné podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen „zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění“).

V neposlední řadě se podle daňového řádu musí zaregistrovat u příslušného finančního úřadu jako plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, vést mzdovou agendu, srážet a odvádět daň, provádět roční zúčtování daně, vypracovávat vyúčtování daně a další.

Účastník sdružení-zaměstnavatel je odpovědný za dodržování shora uvedených zákonných povinností a dalších povinností vůči orgánům veřejné správy vyplývajících z veřejnoprávních předpisů.

Účastník sdružení-zaměstnavatel je také povinen zabezpečit dodržování povinností vůči zaměstnancům, které mu ukládá zákoník práce: bezpečnost a ochrana zdraví při práci, péče o zaměstnance, provádění prevence apod.

7.2. Odpovědnost účastníků z pracovněprávního vztahu

Jak je to s odpovědností účastníků sdružení v pracovněprávních a na ně navazujících vztazích?

Ustanovení § 835 odst. 2 občanského zákoníku uvádí: „Ze závazků vůči třetím osobám jsou účastníci zavázáni společně a nerozdílně.“

Dále je v § 10 odst. 2 obchodního zákoníku uvedeno: „Podniká-li více osob pod společným jménem bez založení právnické osoby, jsou tyto osoby povinny splnit závazky vzniklé při tomto podnikání společně a nerozdílně. Společné jméno není firmou.“

Z. Pražák ve své publikaci k této problematice uvádí: „Sdružení ovšem, jak již bylo mnohokrát zdůrazněno, nemá vlastní právní subjektivitu, nemůže tedy být zaměstnavatelem, nemůže zaměstnávat pracovníky v pracovním poměru. Účastníci sdružení se mohou dohodnout (ve smlouvě nebo později, což je vlastně totéž) o dosahování sjednaného účelu formou práce zaměstnance v pracovním poměru tak, že cíle sdružení budou mimo jiné dosahovány i prací zaměstnanců v pracovním poměru. Takže ve smlouvě o sdružení tedy bude s určitými účastníky dohodnuto, že budou zaměstnávat v pracovním poměru i zaměstnance, kteří budou pracovat pro dosahování účelu sjednaného ve smlouvě o sdružení.

Takový účastník pak bude svým jménem plnit povinnosti zaměstnavatelů stanovené právními předpisy. On je odpovědný za plnění povinností zaměstnavatelů (předpisy o zaměstnanosti, předpisy pracovněprávní, předpisy daňové, předpisy pojištění, předpisy o bezpečnosti práce). Čili takový účastník bude vyvíjet (pracovní) činnost ve prospěch

sdužení spočívající mimo jiné i v řízení pracovněprávního vztahu k zaměstnancům. Z toho vyplývá, že tuto svou činnost (spočívající v řízení pracovněprávního vztahu k zaměstnancům) vykonává k dosažení sjednaného účelu sdužení a způsobem stanoveným ve smlouvě o sdužení. Není snad třeba dokazovat, že zaměstnavateli vznikají běžně (a trvale) závazky vůči třetím osobám, třetím osobám z hlediska sdužení. Vznikají závazky vůči zaměstnancům, zdravotním pojišťovnám, správě sociálního zabezpečení, správci daně, inspektorátu bezpečnosti práce, pracovnímu úřadu, pojišťovně Kooperativa z titulu povinného pojištění odpovědnosti za škodu při pracovním úrazu a nemoci z povolání a další. Jedná se o závazky vůči třetím osobám, které vyplývají z činnosti (spočívající v řízení pracovněprávního vztahu k zaměstnancům) vykonávané k dosažení sjednaného účelu sdužení způsobem stanoveným ve smlouvě. A podle ust. § 835 občanského zákoníku pak ze závazků vůči třetím osobám jsou zavázáni všichni účastníci smlouvy o sdužení společně a nerozdílně, tedy solidárně – viz předchozí kapitola XVI. Odpovědnost účastníků sdužení.“⁵⁸

Takto široce pojatý výklad odpovědnosti provedený Z. Pražákem je pro mě obtížně akceptovatelný. Nemá dopadat regulace obsažená v kodexech soukromého práva na následky vzniklé z právních vztahů toliko v oblasti soukromého práva, tj. mezi soukromoprávními subjekty? Neupravují a nedefinují veřejnoprávní předpisy nositele povinností a jejich povinnosti vůči orgánům veřejné správy autonomně, nezávisle na soukromoprávních dohodách?

Podle § 7 zákoníku práce se zaměstnavatelem pro účely tohoto zákona rozumí právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu. Zaměstnavatel vystupuje v pracovněprávních vztazích svým jménem a má odpovědnost vyplývající z těchto vztahů.

Podle § 20 daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

Podle § 38c ZDP se plátcem daně rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, která podle tohoto zákona odvádí správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům sraženy, nebo úhradu na zajištění daně. Plátce je daňovým subjektem, kterému vzniká povinnost registrovat se k dani (daním) a stíhá ho celá řada povinností, včetně nepříznivých následků při nesplnění některé z těchto

⁵⁸ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdužení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005, s. 163.

povinností.

Podle § 3 zákona o nemocenském pojištění je zaměstnavatelem právnická osoba nebo fyzická osoba, které zaměstnávají alespoň jednoho zaměstnance.

Podle § 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění se zaměstnavatelem pro účely zdravotního pojištění rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu (§ 6 ZDP), zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt na území ČR.

Podle mého názoru je po právu, byť je v kupní smlouvě, nájemní smlouvě, leasingové smlouvě, pojistné smlouvě či úvěrové smlouvě uvedena jako jedna smluvní strana toliko jeden z účastníků sdružení, ale ze smlouvy vyplývá anebo druhé straně obligačního vztahu je známo, že byla uzavřena touto osobou jako účastníkem sdružení, že práva plynoucí ze smlouvy může konzumovat nejenom účastník vystupující ve smlouvě, ale také ostatní účastníci; stejně tak se může druhá smluvní strana dovolávat splnění povinností sdružení u jakéhokoli z jeho účastníků. V tomto smyslu rozhodl také Nejvyšší soud v jednom ze svých rozhodnutí ve věci pojistné smlouvy uzavřené jen jedním z členů sdružení, vytvořeného za účelem podnikání: „Jestliže smlouvu o pojištění uzavřel jako pojistitel svým jménem toliko žalobce a), aniž by z textu této smlouvy vyplývalo, že byla uzavřena touto osobou jako členem sdružení fyzických osob, tato smlouva je uzavřena s pojistníkem v písemné formě a z tohoto dvoustranného právního úkonu nevyplývá, že by v ní byly dohodnuty společné závazky či společná práva, pak plnění z tohoto právního úkonu (z pojistné smlouvy) se může domáhat pouze žalobce a).“⁵⁹

Avšak nabízí se otázka, zda lze přenést solidární odpovědnost, která vznikla podle civilního kodexu z titulu uzavření smlouvy o sdružení, na plnění závazků plynoucích z veřejnoprávní regulace, jež striktně upravuje a vymezuje odpovědné osoby?

Nevnímám jako jednoznačné, že z uzavřené pracovní smlouvy s uvedením názvu zaměstnavatele např. Josef Novák – klempíř, IČ 123 45 678, sdružení podnikatelů, při plnění povinností vůči zaměstnanci samotnému na straně jedné a povinností vůči orgánům veřejné správy na straně druhé, budou dotčenými osobami také ostatní účastníci sdružení a to na základě uzavřeného občansko-závazkového vztahu smlouvy o sdružení.

Zastávám názor, jak shora uvedeno, že jak příslušné veřejnoprávní předpisy, tak zákoník práce, jednoznačným způsobem stanoví, kdo (jaký subjekt) se rozumí zaměstnavatelem, kdo nese odpovědnost. Nedomnívám se, že lze solidární odpovědnost

⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 32 Odo 1181/2004.

aplikovanou v soukromoprávních vztazích uplatňovat ve vztazích vůči státu a tímto způsobem přenášet povinnosti zaměstnavatele na jiné subjekty. Podle mého názoru neobstojí konstrukce vytvořená Z. Pražákem, že sdružení je množinou subjektů, tato množina subjektů se stala zaměstnavatelem, a potažmo plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti a plátcem pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění; a jakýkoli účastník sdružení se proto stal nositelem práv a povinností podle veřejnoprávní úpravy.

7.3. Daňové výdaje vynaložené v souvislosti se zaměstnáváním osob

V této subkapitole se zaměřím na konkrétní daňové záležitosti, zejména na výdaje na mzdy a pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, a na další výdaje - na pracovní cesty, pracovní a ochranné pomůcky, prohlubování kvalifikace, výdaje vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z vnitřního předpisu zaměstnavatele.

V. Hochmann ve své publikaci uvádí: „U zaměstnanců účastníků sdružení je názor správců daně následující. Výdaje na mzdy, sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců jsou daňovým výdajem zaměstnavatele, tedy podnikatele, který má se zaměstnanci uzavřen pracovněprávní vztah v souladu se ZP a který je povinen mzdu a pojistné platit. Bude-li se jednat o práci zabezpečované zaměstnanci některého účastníka sdružení ve prospěch všech účastníků sdružení, je možno, aby zaměstnavatel ostatním účastníkům sdružení část těchto výdajů přefakturoval, či aby z toho důvodu měl větší podíl na společných příjmech. Toto je i správný postup z hlediska platných předpisů. V současné době však správci daně nepozastávají ani postup, kdy mzdy zaměstnanců a příslušné pojistné jsou rozdělovány mezi všechny účastníky sdružení, tedy uplatňovány jako společný výdaj.“⁶⁰

B. Jindrová ke stejné problematice píše: „Při společné činnosti ve sdružení je někdy nezbytné, aby účastníci sdružení zaměstnávali další osoby, protože sami účastníci již nejsou schopni zabezpečit veškerou činnost, ke které se sdružili. Výdaje (náklady) na mzdy, pojistné na sociální a zdravotní pojištění jsou daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele, tj. podnikatele, který uzavřel smlouvu se zaměstnancem a který mzdu a pojistné platí. Kdo uzavírá pracovní smlouvy se zaměstnanci, když sdružení není samostatným právním subjektem? Obvykle uzavírá pracovní smlouvy za sdružení ten účastník sdružení, který vede celou evidenci za sdružení (účetnictví nebo daňovou evidenci). Tento účastník musí splnit

⁶⁰ HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 155.

všechny povinnosti, které má zaměstnavatel, tj. minimálně přihlásit zaměstnance k sociálnímu a zdravotnímu pojištění a současně za zaměstnance odvádět příslušné pojistné a daň z příjmů ze závislé činnosti. Všechny náklady spojené se zaměstnanci (minimálně mzdy a příslušné pojistné) se obvykle zahrnují do běžných provozních nákladů celého sdružení a rozdělují se na účastníky sdružení v poměru určeném ve smlouvě jako všechny ostatní společné výdaje (náklady). Prakticky je možný i případ, kdy jeden z účastníků sdružení bude zaměstnavatelem a jeho zaměstnanci budou zabezpečovat práce ve prospěch všech účastníků a současně i pro jeho samostatné podnikatelské aktivity. Pak je nejsprávnější, aby náklady spojené se zaměstnanci za práci pro sdružení byly do sdružení přefakturovány.⁶¹ Na tomto místě bych vyjádřil nesouhlas s názorem, zejména co se týká přefakturace výdajů vynaložených zaměstnavatelem-účastníkem sdružení do sdružení, jehož je sám účastníkem. Jednalo by se o fakturaci (plnění) mimo jiné sám sobě, což je z povahy věci vyloučeno.

V. Hochmann ve své knize dále uvádí: „Pokud si pozorně pročteme § 12 ZDP o rozdělování společných výdajů za sdružení, dozvíme se, že: , ... vynaložené na dosažení, zajištění a udržení (společných) příjmů se rozdělují mezi poplatníky...´ Mezi takovéto daňové výdaje nepochybně patří i mzda zaměstnanců jednotlivých účastníků sdružení pracujících v zájmu celého sdružení. Tyto mzdy by tedy měly být standardně součástí společných výdajů, protože v této věci již nestanovuje žádné speciální ustanovení ZDP jinak, jako např. činí u odpisů nebo u daně silniční apod.“⁶²

V zásadě souhlasím se způsobem výše vedené argumentace, avšak nikoli s jejím závěrem. Lze souhlasit s tím, že ZDP např. u odpisů (§ 28 odst. 2 ZDP) a u silniční daně (§ 24 odst. 2 písm. u) ZDP) obsahuje speciální ustanovení. Avšak považuji za sporné odůvodnění, podle kterého má na výdaje na mzdy dopadat ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Podle mého názoru lze tento výdaj podřadit pod § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, neboť se jedná o výdaj, ke kterému je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. (Příklad: způsobí-li poplatník škodu např. na najatém majetku, je povinen buď podle občanského, nebo obchodního zákoníku škodu nahradit. Jedná se v tomto případě o daňový výdaj, přestože podle právní úpravy upravující nájemní vztahy a podle nájemní smlouvy by byl povinen opravu provést pronajímatel na svůj účet. Avšak povinnost nahradit škodu vyplývá ze zvláštního právního předpisu.) Ve věci mezd ukládá zaměstnavateli za povinnost vyplácet mzdu za vykonanou

⁶¹ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 87.

⁶² HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 155.

práci zákoník práce, a dolní hranici výše mzdy stanoví nařízení vlády o minimální mzdě. Čili také v otázce mezd lze dojít k závěru, že v ZDP je obsaženo speciální ustanovení, a to § 24 odst. 2 písm. p).

Jak jsem již konstatoval, otázka u koho mají být uplatněny výdaje vynaložené na zaměstnance, patří k řadě otázek, jež nejsou přímo upraveny právními předpisy a na něž se odpovědi různí. Pokusím se proto provést právní rozbor a následně shrnutí ve věci výdajů na mzdy za práci pro účel sdružení.

Odečitatelné výdaje upravuje ustanovení § 24 ZDP (pozitivní vymezení) a ustanovení § 25 ZDP (negativní vymezení).

Nejvyšší správní soud se zabýval ustanovením § 24 ZDP v jednom ze svých rozsudků. Právní věta:

„Rozdíl mezi ustanovením § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, spočívá v tom, že v případě výdajů podle odstavce druhého se nevyhledává věcná souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2001 proto mohl poplatník zahrnout do výdajů také zaplacené soudní poplatky za předpokladu, že existovala příčinná souvislost s činnostmi, z nichž příjmy podléhají dani.“

Soud provedl právní rozbor ustanovení § 24, přičemž kromě jiného uvedl:

„Smyslem a účelem této právní úpravy je vymežit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. Právní podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první:

1. musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů,
2. tyto příjmy musí být zdanitelné,
3. jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno,
4. výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy,
5. tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

Věta druhá tyto podmínky nadále zpřesňuje u kompenzovaných účetních operací.

Rozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy spočívá v tom, že v případě výdajů podle ustanovení odstavce druhého nestanoví pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka.

Ustanovení § 25 vymezuje uplatnění výdajů negativně a to tak, že příkladmo uvádí, které výdaje za daňově uznatelné uznat nelze.“

„Vztah daňově účinných výdajů podle ust. § 24 odst. 2 k činnosti a příjmům z ní plynoucí vztahuje daňová teorie a filozofie výdajů vždy.

Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.“⁶³

Lze konstatovat (při určitém zjednodušení, které však nemá vliv na posuzovanou záležitost), že § 24 odst. 1 obsahuje generální klauzuli „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“. Pakliže se jedná o výdaje s vazbou na zdanitelné příjmy a současně se nejedná o výdaje vyjmenované v § 25, jedná se v zásadě o odečitatelné výdaje. Ustanovení § 24 odst. 2 můžeme považovat za speciální ustanovení k § 24 odst. 1, které taxativním způsobem vyjmenovává výdaje, které jsou považovány za odečitatelné, splňují-li podmínku vazby na vykonávání činnosti poplatníka (nikoli vazbu na dosahování příjmů).

Výdaje vztahující se k zaměstnancům:

Mzda: tento druh výdaje není uveden *expressis verbis* v § 24 odst. 2, ale dopadá na něj § 24 odst. 2 písm. p) ZDP. Zvláštním zákonem se rozumí zákoník práce (a prováděcí předpis nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě a o nejnižších úrovních zaručené mzdy). Poplatníkem, který je osobou povinnou, je zaměstnavatel, účastník pracovněprávního vztahu.

Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (hrazené zaměstnavatelem): dopadá § 24 odst. 2 písm. f) ZDP.

Pojištění odpovědnosti za zaměstnance: dopadá § 24 odst. 2 písm. p) ZDP; jedná se o výdaje, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních právních předpisů. Zvláštním zákonem se rozumí zákoník práce (a prováděcí předpis vyhláška ministerstva financí č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění

⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, sp. zn. 5 Afs 158/2005-227.

odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.

Ochranné pracovní prostředky: dopadá § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ZDP v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy.

Vzdělávání zaměstnanců: dopadá § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP v návaznosti na ustanovení zákoníku práce.

Výdaje na uspokojení dalších práv zaměstnanců: dopadá § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP podle kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní či jiné smlouvy.

Náhrady cestovních výdajů: dopadá § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, tj. zákoníkem práce.

Paušální částky hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci podle § 6 odst. 8 ZDP: dopadá § 24 odst. 2 písm. x) ZDP.

Odvod do státního rozpočtu z titulu plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením podle zvláštního právního předpisu: dopadá § 24 odst. 2 písm. zm) ZDP.

Rozhodné druhy výdajů, které se vážou k zaměstnávání osob, jsou upraveny v § 24 odst. 2 ZDP. To znamená, dopadá na ně speciální úprava obsažená v § 24 odst. 2, nikoli obecná úprava obsažená v § 24 odst. 1. Kromě jiného lze výše uvedené druhy výdajů podřadit pod výdaje vyjmenované v odst. 2. Aby byly tyto výdaje uznatelné jako odečitatelné, musí mít vazbu na vykonávanou činnost poplatníkem-zaměstnavatelem. Nemusí být vynaloženy na dosažení, zajištění a dosažení příjmů. Na tomto místě lze učinit **1. dílčí závěr**, že výdaje související se zaměstnáváním osob může uplatnit toliko poplatník, tj. účastník sdružení-zaměstnavatel, za podmínky, že výdaje vynaloží, a jedná se o výdaje, které se vztahují k jím vykonávané činnosti. A contrario ostatní účastníci nejsou zaměstnavateli, nejsou tudíž ve smyslu § 24 odst. 2 poplatníky, kteří můžou výdaje uplatnit.

Kromě vyložení vztahu odst. 1 a odst. 2 § 24 ZDP, se nabízí provést výklad vztahu mezi § 12 a § 24 ZDP. Na tento vztah ostatně poukazuje, jak zmíněno výše, také V. Hochmann. Ustanovení § 12 je obsaženo v části první Daň z příjmů fyzických osob, která dopadá výlučně na fyzické osoby. Ustanovení § 24 ZDP je obsaženo v části třetí Společná ustanovení, která dopadá na všechny poplatníky, tj. jak fyzické osoby, tak právnické osoby. Ze systematického uspořádání ZDP se může jevit, že § 12 je speciální ustanovení vůči § 24, a účastníci sdružení se při rozdělování příjmů a výdajů přednostně řídí ustanovením § 12. To znamená, že veškeré výdaje se dělí mezi účastníky. Toto však podle mého názoru neplatí

obecně. Domnívám se, že takto lze postupovat toliko u výdajů, které nelze podřadit pod § 24 odst. 2, ale pouze pod „generální“ klauzuli obsaženou v § 24 odst. 1, na kterou odkazuje § 12, tj. u „výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. U výdajů podřaditelných pod § 24 odst. 2 ZDP, zákon vymezuje další podmínky: vlastník při odpisování majetku, držitel vozidla zapsaný v technickém průkazu (s výjimkou druhého z manželů) u daně silniční, pojistné hrazené zaměstnavatelem apod. **2. dílčí závěr:** § 12 má přednost před § 24 odst. 1, resp. výdaje vynaložené podle § 24 odst. 1 lze rozdělit ve smyslu § 12 mezi poplatníky-účastníky sdružení.

Avšak přečteme-li si pozorně ustanovení § 12 ZDP, zjistíme, že toto ustanovení neříká nic o rozdělování příjmů a výdajů, resp. o poměru, jakým si účastníci sdružení rozdělí výdaje (vymezené v § 24). Ustanovení § 12 pojednává toliko o rozdělování příjmů a výdajů rovným dílem, tj. o způsobu rozdělování, nikoli o výši poměru či výši podílů v jakém si rozdělují účastníci výdaje. A v souvislosti se způsobem rozdělování příjmů a výdajů (rovným dílem), zakazuje toto ustanovení a contrario uplatnění výdajů paušální částkou. **3. dílčí závěr:** § 12 vůbec neřeší dělení výdajů mezi účastníky, ale způsob přiřazování výdajů a příjmů jednotlivým účastníkům (rovným dílem); a zákaz uplatnění výdajů paušální částkou, nejsou-li děleny (přiřazovány) příjmy a výdaje mezi účastníky rovným dílem. Jak již bylo uvedeno, rovným dílem znamená stejné procento na příjmech a výdajích, tzn. vazba mezi procentem výdajů a procentem příjmů; nikoli vazba mezi výší výdajů jednotlivých účastníků k celkovým výdajům.

Závěr: na otázku, zda se ohledně výdajů, které se vztahují k zaměstnancům, jedná o výdaje účastníka-zaměstnavatele nebo o společné výdaje, dává odpověď ustanovení § 24 odst. 1 a odst. 2 ZDP. Výdaje související se zaměstnáváním osob jsou výdaji účastníka-zaměstnavatele. Mělo-li by z tohoto důvodu dojít k narušení relací při uplatňování výdajů mezi jednotlivými účastníky, lze toto zhojit dohodou o změně podílů na výdajích, popř. příjmech.

7.4. Slevy na dani podle § 35 ZDP v souvislosti se zaměstnáváním osob

Při uplatňování slev na dani platí stejný přístup, který byl podán výše, tzn. jednotlivé uplatnitelné slevy na dani, si uplatní účastník-zaměstnavatel samostatně.

VIII. Jiné daňové povinnosti

8.1. Daň silniční

Povinnosti spojené s daní silniční upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „zákon o dani silniční“). Podle § 4 zákona o dani silniční je poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu. Poplatníkem daně je rovněž zaměstnavatel, který vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci (§ 6 odst. 2 ZDP) za použití osobního automobilu.

Poskytnutí vozidla (jako věci jednotlivě určené) pro účely sdružení: jedná-li se o osobní nebo nákladní vozidlo poskytnuté účastníkem pro účely sdružení, je vozidlo ve výlučném vlastnictví účastníka-poskytovatele, tento účastník je zapsán v technickém průkazu vozidla, je poplatníkem daně silniční a silniční daň je odečitatelným výdajem pouze tohoto účastníka sdružení.

Získání vozidla (jako věci jednotlivě určené) při výkonu společné činnosti: jiná situace nastane u vozidla získaného při výkonu společné činnosti. V tomto případě je vozidlo nabyto do podílového spoluvlastnictví účastníků sdružení. V ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je uvedeno, že poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v ČR a je zapsána v technickém průkazu. Dále je v ustanovení § 4 odst. 3 uvedeno, že je-li u téhož vozidla poplatníků více, platí daň společně a nerozdílně. Domnívám se, že textem „více poplatníků“ měl zákonodárce na mysli více poplatníků současně, a to vyjmenovaných v § 4 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 2 písm. a) až c) zákona o dani silniční. Poplatníkem daně silniční je jeden z účastníků sdružení, který je zapsán v technickém průkazu. Tento účastník je povinen podávat daňová přiznání a platit daň.

Zákon o dani silniční neklade vlastnictví předmětu daně jako podmínku pro určení osoby, kterou stíhá daňová povinnost; jako dotčenou osobu osvědčuje provozovatele vozidla, který je zapsán v technickém průkazu. Typickým příkladem je finanční pronájem silničního motorového vozidla, kdy leasingová společnost je vlastníkem vozidla, ale provozovatelem zapsaným v technickém průkazu a tudíž také poplatníkem daně silniční je nájemce.

Jestliže zákon o dani silniční neklade vlastnictví jako kritérium pro určení osoby poplatníka, jsem toho názoru, že pro uplatnění daně silniční jako odečitatelného výdaje není rozhodné, zda se jedná o vozidlo poskytnuté pro účely sdružení, které je ve výlučném

vlastnictví účastníka-poskytovatele, anebo se jedná o vozidlo získané při výkonu společné činností do podílového spoluvlastnictví všech účastníků. V obou uvedených případech je poplatníkem daně silniční účastník sdružení zapsaný v technickém průkazu. Přikláním se k názoru, že rozhodující pro zodpovězení otázky, kam zahrnout výdaje za daň silniční (a v případě provozování nákladní silniční dopravy se nemusí zdaleka jednat o zanedbatelné částky), je právní úprava obsažená v zákoně o dani silniční. Toliko subjekt, kterého stíhají povinnosti podle tohoto zákona, a mimo jiné byl povinen daň silniční uhradit, tj. vynaložil výdaje podle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, je oprávněn uplatnit daň silniční jako odečitatelný výdaj. Že se řešení tohoto problému nenalézá snadno, dokládá následující dvojice názorů.

Cituji z knihy V. Hochmanna: „Co se týče uplatnění silniční daně do daňových výdajů, pak silniční daň je výdajem, a to na straně toho poplatníka, který je zapsán v technickém průkazu vozidla jako držitel – provozovatel – vozidla. Jiný podnikatel, účastník sdružení, si tedy poměrnou část silniční daně do svých daňových výdajů uplatnit nemůže. Silniční daň za vozidlo ve spoluvlastnictví všech účastníků sdružení tak není pro speciální daňovou úpravu možno považovat za společný výdaj v rámci sdružení. ... Toto pochopitelně ještě výrazněji platí i v případech, kdy se jedná o vozidla vnesená (vnesená) jedním z účastníků pro potřeby sdružení. Vlastníkem zůstává onen dobrodinec, který bude i poplatníkem daně silniční a v důsledku toho také jedinou možnou osobou, která může tuto daň uplatnit jako daňový výdaj.“⁶⁴

B. Jindrová pojímá uplatnění daně silniční u vozidel získaných při výkonu společné činnosti následovně: „Účastníci sdružení mohou být poplatníky silniční daně v případě vozidla pořízeného při společné činnosti, i když v technickém průkazu je jako provozovatel zapsán jen jeden z účastníků. Smlouvou musí být ošetřeny spoluvlastnické podíly na vozidle a doplněno, že jako provozovatel vozidla je zapsán v technickém průkazu jen jeden účastník. ... Silniční daň je součástí běžných provozních výdajů (nákladů) celého sdružení, které se rozdělují na účastníky sdružení v poměru určeném ve smlouvě jako všechny ostatní společné výdaje (náklady). Najdeme i názor, že silniční daň si může uplatnit jen ten účastník sdružení, který je jako provozovatel zapsán v technickém průkazu a ostatní účastníci si nemohou uplatnit ani poměrnou část (s takovým názorem nesouhlasím).“⁶⁵

⁶⁴ HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007, s. 153.

⁶⁵ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006, s. 93.

Pakliže je k výkonu činnosti sdružení používáno vozidlo zaměstnance některého z účastníků, je poplatníkem účastník-zaměstnavatel ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční, kterého stíhají veškeré zákonné povinnosti.

8.2. Daň z nemovitostí

Podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“) je poplatníkem daně z pozemků a ze staveb vlastník.

Nachází-li se nemovitost v podílovém spoluvlastnictví, vymezuje osobu poplatníka, resp. upravuje povinnosti těchto poplatníků-spoluvlastníků ustanovení § 3 odst. 1 a 5, § 8 odst. 1 a 5 a § 13a odst. 4 a 5 zákona o dani z nemovitostí.

U pozemků a staveb má-li vlastnické právo více subjektů, jsou povinny tyto subjekty platit daň společně a nerozdílně.

Ve smyslu § 13a odst. 4 zákona o dani z nemovitostí podá-li daňové přiznání jeden ze spoluvlastníků za celou nemovitost, je tato povinnost splněna, přičemž spoluvlastníci platí daň společně a nerozdílně.

Podle § 13a odst. 5 zákona o dani z nemovitostí lze postupovat také jiným způsobem. Podá-li daňové přiznání alespoň jeden ze spoluvlastníků za svůj spoluvlastnický podíl, jsou povinni takto učinit každý ze spoluvlastníků za svůj podíl na pozemcích a na stavbách samostatně. Každý platí daň za svůj spoluvlastnický podíl.

Při poskytnutí nemovitosti účastníkem pro účely sdružení nenastávají žádné následky. Poplatníkem zůstává účastník-vlastník, kterého stíhají zákonné povinnosti. Zaplacená daň z nemovitostí je odečitatelným výdajem u tohoto účastníka.

Při získání nemovitosti při výkonu společné činnosti je nemovitost nabyta do podílového spoluvlastnictví ze zákona (§ 834 občanského zákoníku). U nemovitosti získané do podílového spoluvlastnictví lze aplikovat dva výše uvedené režimy podání přiznání a placení daně.

Při získání nemovitosti zapisované do katastru nemovitostí se nemovitost nabývá do podílového spoluvlastnictví ze zákona. Ani absence zápisu všech účastníků-podílových spoluvlastníků do katastru nemovitostí není na překážku, aby všichni účastníci byli de iure vlastníky nemovitosti. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci

Králové a na pojednání v subkapitole 2.2.5.⁶⁶

Při výkonu činnosti v jednotlivých kalendářních letech mají účastníci zákonné povinnosti stejné jako ostatní poplatníci. Stejně tak, došlo-li by k prodeji nemovitosti během činnosti sdružení.

Zaplacená daň z nemovitostí je společným výdajem účastníků sdružení a to v poměru jejich spoluvlastnických podílů na nemovitosti.

Při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení zaniká ze zákona jeho podílové spoluvlastnictví k nemovitosti (§ 839 občanského zákoníku), přestane být poplatníkem, přičemž ke změně, která nastane v průběhu kalendářního roku, se nepřihlíží. Za rozhodný stav se považuje stav k 1. 1. následujícího kalendářního roku, ve kterém je do 31. 1. povinnost podat dílčí daňové přiznání.

Zánik sdružení nemá žádný bezprostřední následek na zákonné povinnosti. Daňové dopady bude mít až vzájemné vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitosti získané při výkonu společné činnosti. Účastníky, kteří převedli své podíly, bude stíhat povinnost podat dílčí daňové přiznání na snížení daňové povinnosti; účastníky, kteří nabyli podíly povinnost podat dílčí daňové přiznání na zvýšení daňové povinnosti, a to podle stavu k 1. 1. následujícího kalendářního roku.

8.3. Daň z převodu nemovitostí

Podle § 8 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“) je poplatníkem převodce (prodávající). V případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu.

Předmětem daně je podle § 9 zákona o dani z převodu nemovitostí kromě jiného úplatný převod (např. prodej) a předmětem daně je také zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem.

Poskytnutí nemovitosti účastníkem pro účely sdružení nemá žádné daňové následky.

Při získání nemovitosti při výkonu společné činnosti se nabývá nemovitost do podílového spoluvlastnictví ze zákona (§ 834 občanského zákoníku), a její nabytí do

⁶⁶ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 1998, sp. zn. 31 Ca 19/98-24, 31 Ca 20/98-19 a 31 Ca 21/98.

podílového spoluvlastnictví nemá žádné daňové následky.

Prodej nemovitosti získané při výkonu společné činnosti za trvání sdružení: každý z účastníků je převodcem a tudíž poplatníkem, a podává daňové přiznání a platí daň za svůj podíl.

Při vystoupení nebo vyloučení účastníka (ze zákona dochází ke zrušení podílového spoluvlastnictví): vystupující nebo vyloučený účastník je poplatníkem daně za podíl, který přešel ke dni účinnosti dohody o ukončení jeho činnosti ve sdružení nebo ke dni vyloučení na ostatní účastníky sdružení.

Zánik sdružení nemá žádný daňový následek. Daňové dopady bude mít až vzájemné vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitosti získané při výkonu společné činnosti. Účastníci, kteří převedli své podíly, jsou poplatníky daně, předmětem daně jsou převedené podíly. U účastníků, kteří nabyli podíly na majetku, nenastanou žádné daňové následky.

Ukončením činnosti sdružení a vypořádáním spoluvlastnictví k nemovitosti se zabýval také ve svém rozsudku Krajský soud v Brně.

Právní věta: „Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví, a dále bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním.“

Soud ve svém rozhodnutí mimo jiné uvedl: „Také není sporu o tom, že dne 31. 5. 2001 uzavřeli tito jmenovaní Smlouvu o ukončení činnosti tohoto sdružení a jeho vypořádání. V této smlouvě bylo nepochybně dohodnuto, že nemovitý majetek, kterého jsou jmenovaní ideálními spoluvlastníky, bude vypořádán tak, že budou vyhotoveny smlouvy o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k těmto nemovitostem. Na základě uvedené Smlouvy o ukončení činnosti sdružení a jeho vypořádání uzavřeli žalobkyně a L. Ř. 31. 5. 2001 Smlouvu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví ohledně nemovitostí zapsaných na LV č. 233 pro obec V. a k.ú. M.. Tato smlouva byla vložena do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu k 11. 6. 2001. Je tedy nepochybné, že mezi jmenovanými došlo ke zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k předmětným nemovitostem na základě citované smlouvy a tudíž takovéto vypořádání podílového spoluvlastnictví podléhá dani z převodu nemovitostí dle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., v platném znění. Ve Smlouvě o ukončení činnosti sdružení a vypořádání se smluvní strany výslovně dohodly, že budou uzavřeny dvě smlouvy o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k předmětným nemovitostem. Je tedy patrné, že teprve obě tyto

smlouvy o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví přesně stanoví způsob vypořádání. Ve Smlouvě o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví ze dne 31. 5. 2001 bylo toto smluvně provedeno, samostatně konečným způsobem vyřešeno vypořádání právě a jen touto smlouvou zrušeného spoluvlastnictví, tj. pouze v rámci předmětné smlouvy. Navíc je třeba poukázat na to, že vklad do katastru nemovitostí ohledně předmětných nemovitostí nebyl proveden na základě smlouvy o ukončení činnosti sdružení a jeho vypořádání, ale na základě smlouvy o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.“⁶⁷

⁶⁷ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2002, sp. zn. 29 Ca 295/2002.

IX. Právní úprava v Německu

9.1. Soukromoprávní úprava - společnost občanského práva

Provést srovnání právní úpravy daňových povinností sdružení podnikatelů v ČR s právní úpravou v okolních státech, je snad kromě Slovenské republiky, která má prakticky identickou právní úpravu, poněkud obtížné. Jak historicky spřízněné Rakousko, se kterým sdílely české země společnou právní regulaci (např. Obecný zákoník občanský z roku 1811), jež ve značné míře přetrvala ještě za existence samostatného Československa, tak Německo, s nímž pojí ČR v současné době pravděpodobně nejtěsnější hospodářská spolupráce, mají odlišnou právní úpravu, jak v oblasti občanskoprávní úpravy vlastního sdružování se k podnikatelským účelům, tak co se týká vlastního daňového systému (druhy daní, vedení účetní evidence, zjišťování zisku/daňového základu apod.). Další odlišnosti jsou také např. v pojetí právní úpravy vlastnického práva.

Pro srovnání jsem si vybral právní úpravu Německa, jako významného obchodního partnera ČR a současně státu, v němž je uplatňován, tak jako v ČR a ve většině evropských států, kontinentální právní systém. V německém právu má k českému sdružení bez právní subjektivity svojí povahou nejbližší společnost občanského práva (*Gesellschaft des bürgerlichen Rechts*), zkráceně GbR (dále jen „společnost“). Soukromoprávní úprava společnosti je obsažena v § 705 a násl. občanského zákoníku (*Bürgerliches Gesetzbuch*). Společnost představuje trvalé spojení dvou a více osob, jež je založena k uskutečňování určitého společného účelu. Účastníci, v tomto případě nazývaní společníci, jsou povinni naplňovat sjednaný účel, a jestliže se zavázali k poskytnutí příspěvku, poskytnout dohodnutý příspěvek vnesením vkladu. Účel, ke kterému může být společnost založena, není jakkoli omezen. Společnost může být založena ke všem dovoleným účelům; k výdělečné hospodářské činnosti nebo činnosti pomyslné povahy. V praxi bývá využívána např. k provozování živnostenské činnosti, k výkonu nezávislého povolání advokátů či lékařů, nebo pro účely bydlení. Společníky mohou být jak fyzické osoby, tak osoby právnické.⁶⁸

Společnost nemá, resp. po dlouhé období neměla právní subjektivitu. Tento její status změnil Spolkový soudní dvůr (*Bundesgerichtshof*), který provedl v rámci své jurisdikce změnu výkladu práva a ve svém rozsudku II ZR 331/00 ze dne 29. 1. 2001 přijal právní závěr,

⁶⁸ LANG, Fritz, MULANSKY, Katja, MULANSKY, Thomas. *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2010, s. 49.

že tato společnost je způsobilá k právům a povinnostem.⁶⁹ Tento právní výklad byl naposledy potvrzen v rozsudku Spolkového pracovního soudu (Bundesarbeitsgericht) 5 AZR 597/03 ze dne 1. 12. 2004.⁷⁰

Společnost je způsobilá být účastníkem závazkových vztahů, a tudíž být v postavení dlužníka a věřitele. V civilním procesním řízení má společnost aktivní a pasivní legitimaci.

9.1.1. Založení společnosti; práva a povinnosti společníků

Společnost lze založit neformální společenskou smlouvou, dostačuje ústní dohoda. Toto neplatí, je-li požadován formální převod příspěvku společníka. Zvláštní postup vyžaduje, jsou-li do společnosti vneseny nemovitosti. V tomto případě musí být smlouva vyhotovena notářem ve smyslu § 311b, § 873 a § 925 občanského zákoníku.⁷¹

Společníky mohou být fyzické i právnické osoby. Co se týká právnických osob, společníky mohou být pouze osobní společnosti (Personengesellschaften). Jsou-li společníky pouze právnické osoby, musí být společníky nejméně dvě společnosti.

Společnost se nezapíše do obchodního rejstříku. Z tohoto důvodu společnost nemá obchodní jméno podle § 17 a násl. obchodního zákoníku (Handelsgesetzbuch), pod kterým společnosti jednají. Avšak společnost může být vedena pod obchodním názvem, přičemž dodatek „GbR“ není povinný, ale může být v názvu uváděn.

Pokud je v rámci společnosti provozována živnost ve smyslu § 2 odst. 1 zákon o dani ze živnostenského podnikání (Gewerbsteuergesetz), musí jednotliví společníci oznámit vykonávání živnosti příslušnému živnostenskému úřadu. Všichni společníci musí mít vlastní živnostenské oprávnění.

Společníci se mohou mezi sebou dohodnout na vzájemných právech a povinnostech, jinak platí zákonná úprava ve smyslu občanského zákoníku.

Na společníky mimo jiné dopadají následující povinnosti a mají následující práva:

- poskytnout příspěvek (peněžní prostředky, zařízení, materiál, služby, prostor pro výkon činnosti), je-li to dohodnuto
- zachovávat věrnost vůči společnosti
- podílet se na společném obchodním vedení

⁶⁹ <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/>

⁷⁰ <http://juris.bundesarbeitsgericht.de/cgi-bin/rechtsprechung/>

⁷¹ LANG, Fritz, MULANSKY, Katja, MULANSKY, Thomas. *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2010, s. 43.

- hlasovací právo při přijímání rozhodnutí
- vykonávat kontrolu nad účetními knihami, korespondence a smluv
- podílet se na zisku a ztrátě.

9.1.2. Výhody a nevýhody společnosti

Výhody společnosti jsou tyto:

- žádné formální úkony při založení (dostačuje ústní smlouva, není potřeba žádná registrace)
- není předepsán žádný minimální kapitál
- široké pole působnosti pro společníky při podnikání
- tato forma společnosti se těší dobré pověsti u třetích osob
- úvěrová způsobilost.

Nevýhody:

- osobní ručení obchodním a osobním majetkem společníků.⁷²

9.1.3. Majetek, vlastnictví, spoluvlastnictví

Majetek společnosti je majetkem všech společníků ve smyslu § 718 odst. 1 občanského zákoníku. Majetek tvoří příspěvek společníků (vnesené věci) a dosažený zisk při činnosti společnosti, resp. věci nabyté při výkonu činnosti. Majetek náleží všem společníkům společně. Žádný ze společníků nemůže nakládat samostatně ani se svým podílem na majetku společnosti, ani s podílem na jednotlivých věcech; s majetkem mohou nakládat pouze všichni společníci společně (gesamthänderische Bindung).

Pro případ, kdy vlastnictví náleží více osobám, používá německé právo termín Gesamthandseigentum.⁷³ Tato forma spoluvlastnictví znamená, že každá osoba je vlastníkem celé věci (každému patří vše), není tedy vlastníkem ideálního podílu. Tím se odlišuje tato forma spoluvlastnictví, aplikovaná na vlastnické vztahy ve společnosti, od podílového spoluvlastnictví, pro které se používá termín Miteigentum nach Bruchteilen.⁷⁴

⁷² *Bildungsweb Media GmbH* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.gewerbe-anmelden.info/>

⁷³ LANG, Fritz, MULANSKY, Katja, MULANSKY, Thomas. *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2010, s. 59.

⁷⁴ *Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.jura.uni-duesseldorf.de/>

9.1.4. Podílení se společníků na zisku a ztrátě

Nesjednali-li si společníci ve smlouvě něco jiného, podíly na zisku nebo ztrátě jsou stejné, a to bez ohledu na výši a druh příspěvků. Společníci mohou požadovat provedení vypořádání a rozdělení zisku a ztráty ve smyslu § 721 odst. 1 občanského zákoníku až po zrušení společnosti. Není-li společnost založena na omezenou dobu v rámci kalendářního roku na pořádání krátkodobého podniku, jehož uspořádáním je naplněn účel vzniku společnosti, je rozdělení zisku vázáno na ukončení kalendářního roku a zpracování účetní závěrky, jak stanoví § 721 odst. 2 občanského zákoníku.

9.1.5. Vystoupení společníka; zrušení a likvidace společnosti

Vystoupení (výpověď, vyloučení, dohoda) společníka má za následek zrušení společnosti, není-li ve smlouvě uvedeno jinak.

Pokračuje-li společnost v činnosti po vystoupení společníka, vystupující společník má na místo svého podílu na společnosti nárok na odstupné, přičemž výše odstupného odpovídá částce, kterou by vystoupivší společník obdržel, byla-li by společnost zrušena.

Při zrušení společnosti ze zákonných důvodů nebo z důvodů uvedených ve smlouvě se provede majetkové vypořádání ve smyslu § 730 až 734 občanského zákoníku, přičemž postup je následující:

1. ukončí se rozpracované případy a splatí závazky
2. vrátí se vnesené věci nebo se za ně poskytne náhrada
3. nakonec je rozdělen zůstatek na majetku mezi společníky v poměru podle sjednaných podílů na zisku.

9.1.6. Veřejná obchodní společnost

Vedle společnosti občanského práva se blíží svou povahou sdružení bez právní subjektivity veřejná obchodní společnost (Offene Handelsgesellschaft).

Společnost občanského práva je však vymezena odlišně vůči veřejné obchodní společnosti, neboť obě společnosti podléhají jiné právní úpravě. Právní úprava veřejné obchodní společnosti je obsažena v obchodním zákoníku (Handelsgesetzbuch) a dopadá na ni přísnější regulace. Veřejná obchodní společnost také náleží mezi osobní společnosti, avšak

účelem jejího založení může být toliko provozování výdělečné hospodářské činnosti. Ve smyslu § 1 obchodního zákoníku vykonává veřejná obchodní společnost podnikatelskou činnost pod společným obchodním jménem.

Společníky mohou být fyzické osoby, jiná veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost. Společnost občanského práva byla v minulosti odmítána jako společník. Později byla výkladem, přijatým soudem, připuštěna možnost, aby společníkem veřejné obchodní společnosti byla také společnost občanského práva.

Veřejná obchodní společnost má způsobilost k právům a povinnostem. Není však právnickou osobou.

Ručení veřejné obchodní společnosti za závazky společnosti, resp. ručení jejich společníků je neomezené.

Veřejná obchodní společnost může vykonávat činnost ve všech živnostenských oborech, ale nepřísluší jí uskutečňovat činnosti nezávislých podnikatelů (Freiberufler), kteří vykonávají svobodná povolání.⁷⁵

9.2. Účetní a daňová právní úprava - společnost občanského práva

9.2.1. Účetní evidence; zjištění zisku

Německá právní úprava, popř. správní praxe nedává na výběr, tak jako je tomu v ČR, co se týká možnosti volby vést účetní evidenci buď dohromady za celé sdružení, nebo odděleně jednotlivými účastníky, neboť společnost stíhá povinnost vést jednu účetní evidenci.

Malé a střední podniky mohou vést obdobu české daňové evidence. Při vedení daňové evidence zisk nebo ztrátu tvoří rozdíl mezi obdržnými příjmy z podnikání (princip přírůstku) a skutečně uhrazenými daňově uznatelnými výdaji (princip úbytku). Německé daňové právo používá pro tento způsob vedení evidence termín Einnahmenüberschussrechnung, zkráceně EÜR, což znamená na základě vedené evidence příjmů a výdajů zjištěný zisk nebo ztráta.^{76, 77}

Na doplnění pro pochopení pojmu Einnahmenüberschussrechnung u systému vedení daňové evidence v Německu, v sousedním Rakousku se používá termín Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, zkráceně E/A-Rechnung. Také v případě Rakouska se jedná o zjednodušenou

⁷⁵ *Recht-Portal mit Anwaltssuche* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.juraforum.de/>

⁷⁶ *Industrie- und Handelskammer für München und Oberbayern* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.muenchen.ihk.de/>

⁷⁷ <http://de.wikipedia.org/wiki/Einnahmen%C3%BCberschussrechnung>

metodu zjištění zisku (Gewinnermittlungsmethode). Z porovnání jak jazykového, tak obsahového lze dojít k závěru, že se jedná o období vedení české daňové evidence na základě sledování cash principu, o kterém můžeme obecně hovořit jako o vedení „jednoduchého účetnictví“.

Společnost může použít metodu vedení daňové evidence, pokud zákonný předpis nestanoví povinnost vést účetní knihy, resp. vést účetnictví a zpracovávat pravidelně účetní závěrky. Které subjekty jsou oprávněny vést daňovou evidenci, upravuje § 4 odst. 3 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz).

Tento účetní postup je určen pro zjištění zisku u živnostníků, kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku, a to za podmínky, že ve smyslu § 141 odst. 1 zákona o správě daní (Abgabenordnung):

- roční obrat činí méně než 500.000 EUR
- roční zisk nedosáhne 50.000 EUR a
- účetnictví nebylo vedeno dobrovolně.

Kromě drobných živnostníků patří k subjektům, které mohou vést daňovou evidenci zejména subjekty vykonávající svobodná povolání, a to jak osoby fyzické tak právnické. Tyto subjekty vedou daňovou evidenci nezávisle na výši svého obratu nebo zisku.

Systém daňové evidence spočívá na principu přírůstku a úbytku peněz (Zufluss- und Abflussprinzip).⁷⁸ Zvláštností této metody stanovení daně je přírůstkový a úbytkový princip, tzn. jsou zohledněny pouze příjmy, které byly přijaty a výdaje, které byly uhrazeny v daném zdaňovacím období. Při stanovení zisku nebo ztráty se nepřihlíží ke změně stavu zásob (Bestandsveränderungen). Systém vedení daňové evidence (Einnahmenüberschussrechnung) představuje nejjednodušší způsob stanovení zisku.

V případě aplikace systému vedení účetnictví se při stanovení zisku (Gewinnermittlung) vychází z aktuálního principu, tj. účtování předpisem o nákladech a výnosech (Betriebsvermögensvergleich, Bestandsvergleich, Bilanzierung)^{79, 80}, kdy se zisk nebo ztráta stanoví jako rozdíl mezi hodnotou jmění podniku za předchozí období a za aktuální období. Zjištění zisku porovnáním hodnot jmění podniku stanoví s odvoláním na další právní předpisy § 4 odst. 1 a § 5 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

⁷⁸ *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>

⁷⁹ *Das Portal für Wirtschaftsingenieurwesen und Wirtschaftsinformatik* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.der-wirtschaftsingenieur.de>

⁸⁰ <http://de.wikipedia.org/wiki/Betriebsverm%C3%B6gensvergleich>

Rozdíl mezi hodnotou podnikového jmění předpokládá zjištění zisku na základě vedeného účetnictví (bilance, výkaz zisku a ztráty, pokladní kniha, inventury). Zisk je vykázan následujícím způsobem: podnikové jmění na konci předmětného účetního období mínus podnikové jmění na konci předchozího období = změna obchodního jmění, tj. přírůstek nebo úbytek (Betriebsvermögensänderung). Nebo se stanoví takto: zisk plus osobní výběry za účetní období (hospodářský rok) mínus osobní vklady za účetní období = zisk nebo ztráta. Normativní daňový postup pro tento způsob stanovení zisku je označován jako teorie čistého přírůstku jmění (Reinvermögenszugangstheorie) a spočívá ve zmnožení majetku během určitého časového období, zatímco teorie zdrojů (Quellentheorie) bere za základ přebytek příjmů (§ 2 odst. 1 zákona o dani z příjmů).

Při stanovení zisku nebo ztráty, tj. při porovnání meziroční hodnoty podnikového jmění se podle daňového práva vychází z vedeného účetnictví, a to buď účetnictví vedeného v plném rozsahu, nebo účetnictví vedeného ve zjednodušeném rozsahu.

Živnostníci, kteří jsou povinni vést účetnictví, zjišťují svůj zisk podle § 5 zákona o dani z příjmů z meziročního srovnání podnikového jmění na podkladě účetnictví vedeného v plném rozsahu.

Podle § 4 odst. 1 zákona o dani z příjmů, který stanoví provést meziroční srovnání podnikového jmění na základě účetnictví vedeného ve zjednodušeném rozsahu, zjišťují svůj zisk:

- podnikatelé v zemědělství a lesnictví, kteří jsou povinni vést účetnictví, nebo nejsou povinni, ale požádají o to podle § 13a odst. 2 zákona o dani z příjmů
- dále OSVČ, které vedou dobrovolně účetnictví
- stejně tak jako živnostníci, kteří nejsou povinni vést účetnictví a ani nevedou účetnictví dobrovolně, ale kvůli chybějícím záznamům (evidenci) jim byl správcem daně odhadnut zisk podle § 4 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

9.2.2. Správa daní

Zákon o správě daní (Abgabenordnung) je základním zákonem německého daňového práva. S ohledem na skutečnost, že se v něm nachází zásadní a pro všechny druhy daní platná pravidla daňového řízení, je označován jako základní zákon daní. Jako v tzv. univerzálním zákoně daňového práva, popř. procesního daňového práva je v něm upraven postup, jakým způsobem má být stanoven základ daně, a stanovena a vybrána daň, popř. daň vymožena.

Vedle těchto postupů obsahuje správa daní ustanovení o mimosoudních opravných prostředcích, a dále ustanovení daňového trestního a přestupkového práva.

Zatímco jednotlivé daňové zákony např. zákon o dani z příjmů nebo zákon o dani z přidané hodnoty jako hmotně právní předpisy daňového práva obsahují ustanovení pro konkrétní výpočet a zjištění předmětné daně, obsahuje zákon o správě daní zásadní úpravu, jak stanovit daň, postup při priznání daně a postup při placení daní.

Již při založení a následně při činnosti společnosti je třeba dbát na rozličné daňové právní zvláštnosti, které na společnost dopadají. Společnost je povinna se registrovat na příslušném finančním úřadu, přičemž k registraci musí poskytnout tyto dokumenty:

- občanské průkazy všech společníků
- podepsaný Dotazník k daňové evidenci pro osobní společnosti
- v případě, že byla uzavřena písemná smlouva, kopie smlouvy.⁸¹

Současně jsou povinni vyplnit společníci Dotazník pro daňovou evidenci pro účely registrace.

Společnost obdrží od finančního úřadu daňové číslo (Steuernummer). Toto daňové číslo slouží pro potřebu identifikace společnosti na území Německa. Nejedná se o daňové identifikační číslo (USt-ID - Nr.), které užívají plátcí daně z přidané hodnoty při obchodování se subjekty z ostatních členských států ES.

Společnost je povinna po uplynutí kalendářního roku předložit na předepsaném formuláři svému příslušnému finančnímu úřadu daňové priznání, ve kterém uvede procentuální rozdělení podílení se na zisku a ztrátě jednotlivými společníky. Současně musí být přiložen přehled příjmů a výdajů nebo účetní závěrka. Rozdělní zisku se řídí podle smlouvy, jinak rovným dílem ve smyslu zákonné úpravy. Podíly na zisku musí společníci následně zahrnout do svých individuálních daňových priznání, která předkládají místně příslušnému finančnímu úřadu podle svého bydliště. Termín pro předložení daňových priznání je do 31. května.

9.2.3. Daň z příjmů

Společnost není poplatníkem daně z příjmů, v Německu daně z příjmů právnických osob, resp. korporátní daně (Körperschaftsteuer). Naopak dani z příjmů podléhají společníci

⁸¹ *Industrie- und Handelskammer Rhein-Neckar – Mannheim* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.rhein-neckar.ihk24.de/>

společnosti, a to podle své právní formy buď dani z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer) v případě fyzických osob nebo dani z příjmů právnických osob - korporátní dani v případě právnických osob. Jednotliví společníci přiznávají daň samostatně ze zisku (daňového základu) ve výši jim příslušejícího podílu.

Je-li na základě vedené daňové evidence zjištěn zisk (daňový základ), a činí-li příjmy více než 17.500 EUR, přikládá se k přiznání k dani z příjmů jako příloha formulář EÜR. Nedosáhl-li poplatník příjmů 17.500 EUR, dostčuje namísto přílohy EÜR doložit v neformální podobě (není požadováno na formuláři) příjmy a výdaje, a jejich rozdíl. Současně je povinnost po celý kalendářní rok shromažďovat a následně uschovat jednotlivé účtenky (doklady).⁸²

Všichni podnikatelé vyplňují základní formulář přiznání k dani z příjmů (Einkommensteuererklärung), ve kterém uvedou svoje osobní údaje a zvláštní údaje např. výdaje vynaložené na péči o děti, výdaje na soukromé pojištění nebo údaje o placení církevní daně.

Podnikatelé vykonávající nezávislé (svobodné) povolání vedle formuláře přiznání k dani z příjmů předkládají další formuláře:

- přílohu S – evidenci příjmů jako podnikatelů vykonávajících nezávislé povolání
- přílohu EÜR při příjmech nad 17.500 EUR
- další přílohy: Dítě, Příjmy z kapitálového majetku atd.⁸³

9.2.4. Živnostenská daň

Společnost je ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o živnostenské dani (Gewerbsteuergesetz) poplatníkem živnostenské daně, za podmínky, že provozuje živnost. Výnos ze živnosti se před zdaněním krátí o 24.500 EUR ve smyslu § 11 odst. 1 zákona o živnostenské dani. Toto je odlišné oproti dani z příjmů a korporátní daně. Nezaměřuje-li se společnost na vykonávání živnostenské činnosti, ale např. pouze na „holou“ správu majetku, nepodléhá tato činnost živnostenské dani.⁸⁴

Daňovým základem u živnostenské daně je zisk (Gewerbebetrag), dosažený ze živnostenské činnosti, a následně upravený o odčitatelné a připočitatelné položky. Při vlastním výpočtu živnostenské daně se vychází z výpočtového základu (Steuermessbetrag), ze

⁸² *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>

⁸³ http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/E/004__Einkommensteuer.html

⁸⁴ *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>

kterého se stanoví skutečná daň (Realsteuer). Živnostenská daň je příjmem obecních rozpočtů.⁸⁵

U společnosti se výpočtový základ ze živnosti snižuje, jak již bylo uvedeno výše, o částku 24.500 EUR. Daňová sazba, která je stanovena v procentech, je v každé obci různá. Např. v Berlíně činí „Hebesatz“ 410 (1,05 %), v Hamburku 470 (3,15 %), v Mnichově 490 (3,85 %).⁸⁶

Společníci, pokud jsou fyzickými osobami, mohou započítat na kompenzaci v rámci svého zdanění daní z příjmů fyzických osob, živnostenskou daň poměrnou částí na daň z příjmů o započitatelný koeficient 3,8 podle § 35 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Sazba daně z příjmů se snižuje u příjmů ze živnostenského podnikání u osob, které jsou spolu-podnikateli ve smyslu § 15 odst. 1 zákona o dani z příjmů o 3,8násobek zjištěného poměrného výpočtového základu živnostenské daně za příslušné zdaňovací období.

9.2.5. Daň z přidané hodnoty

Společnost je, co se týká daně z přidané hodnoty, osobou povinnou k dani za podmínky, že je podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz). To znamená, že společnost je povinna odvádět daň ve výši 19 % ze svých plnění, která uskuteční za úplatu v tuzemsku v rámci svého podnikání. U některých plnění se uplatňuje podle § 12 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty snížená sazba daně ve výši 7 %, jako např. u potravin nebo knih. Některá plnění, zejména dodávky v rámci států ES, mohou být ve smyslu § 4 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, osvobozeny od daně.⁸⁷

Ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty umožňuje při dosahovaných malých obratech použít zákonnou úpravu pro malé podnikatele. Pokud tedy u podnikatelů nepřesáhne jejich předpokládaný obrat v roce založení 17.500 EUR, daň se nevybírání. Společnost nesmí uvádět svoje daňové číslo na fakturách a nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých faktur vystavených plátcí, a neodvádí DPH finančnímu úřadu. Pokud byla společnost založena v polovině roku a později, přepočítává se hodnota 17.500 EUR poměrně

⁸⁵ http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_94/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/G/003_Gewerbesteuer.html

⁸⁶ *Informationen zu Steuern mit Steuerrechner* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.steuernformen.de>

⁸⁷ *Das Informationsportal zum Thema Umsatzsteuer* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.die-mehrwertsteuer.de>

na měsíce, po které v roce založení vykonávala činnost.

Obdobně to platí pro kalendářní roky po založení, pokud obrat za předešlý kalendářní rok nečinil více než 17.500 EUR a v aktuálním kalendářním roce očekávaný obrat nepřekročí hodnotu 50.000 EUR. Obrat se počítá z úhrnu přijatých úplat.⁸⁸

9.3. Rozdíly v právní úpravě Německa a ČR - shrnutí

Občanskoprávní úprava

Pojmové znaky: společnost občanského práva a sdružení bez právní subjektivity mají v zásadě shodné pojmové znaky. Jedná se o sdružení se několika osob k naplnění sjednaného účelu a povinnost přičinit se určitým způsobem o jeho dosažení. Účel je velmi široce vymezen. Může se jednat jak o podnikatelskou činnost, tak o činnost nevýdělečné povahy.

Právní status: status společnosti a sdružení je zcela odlišný. Společnost má právní subjektivitu, je subjektem právních vztahů. Za své závazky odpovídá jak samotná společnost, tak její společníci a to svým veškerým majetkem. Sdružení je „volnějš“ formou společenství. Sdružení nemá právní subjektivitu. Subjektem právních vztahů jsou výlučně účastníci, kteří mají solidární odpovědnost za závazky vzniklé z činnosti sdružení.

Majetek, vlastnické vztahy: majetek (příspěvek), který poskytnou společníci do společnosti, nevstupuje do podílového spoluvlastnictví společníků, tak jako je tomu u sdružení. Společníci jsou vlastníky celé věci, současně jsou však omezeni v právu disponovat s těmito věcmi každý samostatně. V případě sdružení náleží věci do (ideálního) podílového spoluvlastnictví účastníků, přičemž každý účastník vlastní podíl stanovený ve smlouvě na věcech poskytnutých pro účely sdružení a získaných při výkonu společné činnosti.

Účetní evidence

Způsob vedení účetní evidence: ve způsobu vedení účetní evidence existuje zásadní rozdíl mezi společnostmi a sdružením. Společnost stíhá povinnost vedení účetní evidence za činnost společnosti jako takové. Účetní evidence zahrnuje celkové příjmy a celkové výdaje

⁸⁸ LANG, Fritz, MULANSKY, Katja, MULANSKY, Thomas. *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2010, s. 107.

z její činnosti. U sdružení má prvotně povinnost vést účetní evidenci každý účastník samostatně o svém podílu na příjmech a výdajích. Sekundárně je dovozeno a správní praxí nepozastavováno vedení účetní evidence za sdružení jako celek.

Druhy účetní evidence: princip u společnosti je obdobný jako u sdružení. Společnost, jež je považována za drobného podnikatele, vede obdobu daňové evidence (rozdíl mezi příjmy a výdaji), ostatní vedou nebo můžou vést účetnictví založené na akruálním principu. Také vedení účetnictví v Německu, tak jako v ČR, má dvě varianty, vedení účetnictví v plném rozsahu a ve zjednodušeném rozsahu.

Správa daní

Registrace, evidence placení daní: společnost je daňovým subjektem. Má za povinnost registrovat se na finančním úřadu, je jí přiděleno daňové číslo, podává daňová přiznání. Na sdružení nedopadá žádná z těchto povinností, neboť není subjektem práva. V ČR stíhají veškeré daňové povinnosti toliko jednotlivé účastníky.

Daň z příjmů

Společnost není poplatníkem daně z příjmů, resp. neplatí korporátní daň. Oproti sdružení však podává přiznání ke korporátní dani, ve kterém uvádí výši podílů na zisku jednotlivých společníků. K daňovému přiznání přikládá účetní závěrku. Poplatníky daně z příjmů jsou jednotliví společníci, kteří podle svého statusu předkládají daňová přiznání, a současně je stíhá povinnost platit daň z příjmů. Také v oblasti daně z příjmů (fyzických nebo právnických osob) dopadá právní úprava v ČR výlučně na účastníky sdružení.

Živnostenská daň

Živnostenská daň není součástí daňového systému v ČR. Poplatníky v Německu jsou jak fyzické tak právnické osoby, pokud mají příjmy ze živnosti. Tato daň náleží do rozpočtů obcí. Na rozdíl od daně z příjmů je poplatníkem živnostenské daně také společnost.

Daň z přidané hodnoty

Společnost je osobou povinnou k dani a při splnění zákonných podmínek plátcem daně. Jako plátce vede záznamní povinnost, podává daňové přiznání a platí daň z plnění uskutečněných společností. U sdružení vede záznamní povinnost za činnost celého sdružení určený účastník, plnění jsou uskutečňována a přijímána na DIČ určeného účastníka. Tento účastník plní také všechny povinnosti stanovené zákonem.

X. Závěr

Při psaní této rigorózní práce jsem uplatnil svoje zkušenosti získané při vykonávání dlouholeté daňově-poradenské praxe, při které jsem se setkal mimo jiné také s kauzami klientů - účastníků sdružení bez právní subjektivity. V prostoru vymezeném tématem práce jsem se zaměřil na provedení rozboru platné právní úpravy dopadající na institut sdružení bez právní subjektivity a pokusil jsem se o provedení její interpretace ve světle rozhodovací praxe soudů, s důrazem na dopady do daňové oblasti, resp. daňových povinností účastníků sdružení. V předmětné záležitosti se zásadní měrou do přijatých daňových závěrů promítl výklad právních norem občanského zákoníku regulujících institut sdružení.

Téma sdružení, přestože text občanskoprávní úpravy smlouvy o sdružení je poměrně strohý (§ 829 až § 841), je značně obsáhlé. Široké využití typové smlouvy o sdružení je způsobeno zejména obecně formulovaným účelem, ke kterému se můžou osoby sdružit, a také různorodým statusem potenciálních účastníků. V souladu s názvem této práce jsem zúžil jak účel sdružení se, tak povahu účastníků, a zabýval jsem se sdružením podnikatelů při výkonu jejich podnikatelské činnosti. Také při činnosti podnikatelů v rámci sdružení může docházet k nepřehlednému množství situací, k různým právním skutečnostem ve fázi vzniku sdružení, výkonu činnosti nebo zániku sdružení, které vyžadují individuální řešení. Zaměřil jsem se na posouzení konkrétních typových případů, u kterých je vysoká míra pravděpodobnosti, že se s nimi účastníci sdružení setkají.

Při studování různých materiálů a při tvorbě této práce jsem dospěl k závěru, že vykonávat dlouhodobě podnikatelskou činnost formou sdružení bez právní subjektivity není optimálním rozhodnutím.

Postupovat při činnosti sdružení správně a konformně s veřejnoprávní úpravou, účetními a daňovými předpisy, je nadmíru obtížný úkol. Tento stav umocňuje velmi abstraktní soukromoprávní úprava zakotvená v občanském zákoníku, na jejíž pochopení a výklad je nezbytné aplikovat závěry přijaté v rozsudcích Nejvyššího soudu.

Při realizaci podnikatelské činnosti na základě smlouvy o sdružení chybí v mnoha případech právní úprava v oblasti veřejnoprávní regulace, nebo se právní úprava dostává do vzájemné kolize. Z tohoto neuspokojivého stavu plyne nebezpečí (přes veškerou snahu) špatného daňového řešení a tedy značné riziko daňových doměrků.

Je třeba akceptovat skutečnost, že některé typové případy nemají jednoznačná řešení, lze dospět k více závěrům, které lze pomocí relevantních argumentů odůvodnit. Právě zde účastníci sdružení podstupují značné riziko, neboť nemají právní jistotu, jaký výklad považuje

konkrétní správce daně za konformní se zákonem a jaký již nikoli. Správci daně ne vždy při svém rozhodování postupují podle právní zásady *in dubio mitius*.

Tuto formu podnikání lze doporučit jen pro činnosti, jež nekladou větší nároky na materiální vybavení, zejména na podnikání službového charakteru jako je např. činnost advokátů, auditorů, daňových a finančních poradců. Naopak u činností, jejichž realizace předpokládá nakládání se značnými majetkovými hodnotami (výrobní zařízení, skladové zásoby apod.), se nabízí použití jiné právní formy podnikání; např. založení vhodného typu obchodní společnosti, která bude svými parametry nejvíce vyhovovat podnikatelskému záměru zakladatelů.

Domnívám se, že moje rigorózní práce splnila přinejmenším jeden zásadní cíl, který jsem sledoval - na řadě skutečností, které při podnikání ve sdružení nastávají - ukázat a odůvodnit, že sdružení podnikatelů bez právní subjektivity je velmi komplikovaná, ve složitějších případech až kontraproduktivní forma podnikání.

Snažil jsem se mimo jiné poukázat na některé neřešené (nebo jen okrajově řešené) záležitosti a v případech, ve kterých přetrvávají odlišné výklady, tyto výkladové rozpory překonat a přijaté závěry odůvodnit.

Na podkladě soudní judikatury Nejvyššího soudu, a s využitím v pramenech citovaných rigorózních prací, které se zabývaly právní problematikou sdružení bez právní subjektivity z hlediska občanského práva, jsem provedl komplexní rozbor právní úpravy se zaměřením se na majetkové vztahy mezi účastníky sdružení a návazně zformuloval daňové závěry při vzniku sdružení, při výkonu společné činnosti, vystoupení (vyloučení) účastníka a zániku sdružení.

Jedná se např. o závěry při nabývání a pozbývání vlastnického práva k nemovitostem zapisovaných do katastru nemovitostí, resp. při nabývání nemovitostí do podílového spoluvlastnictví při výkonu společné činnosti účastníků sdružení. V tomto případě se vlastnické právo nenabývá vkladem do katastru nemovitostí, ale nabývá se ze zákona. Obdobně dochází k pozbytí spoluvlastnického práva při vystoupení nebo vyloučení účastníka. Od této rozhodné skutečnosti se odvíjejí také právní následky z hlediska daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitostí, a daně převodu nemovitostí.

V případě vystoupení nebo vyloučení účastníka sdružení zanikne podílové spoluvlastnictví tohoto účastníka ze zákona ke dni účinnosti jeho vystoupení (vyloučení). Z této skutečnosti plyne objektivní nemožnost úplatného převodu podílu na majetku získaném

při výkonu společné činnosti tímto účastníkem na ostatní účastníky či na třetí osobu, nebo nemožnost dočasného převodu práva užívání (uzavření nájemní smlouvy) mezi bývalým účastníkem a ostatními účastníky.

Po přijaté změně ZDP zákonem č. 261/2007 Sb. dojde-li k zániku sdružení, a dojde-li ke zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, není příjem, který plyne účastníkům z vypořádání při splnění podmínek stanovených v § 3 odst. 4 písm. g) ZDP, předmětem daně.

Poukázal jsem na praktické problémy, které nastanou, uzavřou-li smlouvu o sdružení účastníci, kteří jsou manžely. Nejvyšší správní soud považuje uzavírání závazkových vztahů mezi manžely-podnikateli, kteří nemají upraven rozsah SJM, za možné a platné. Naproti tomu podle doktrinálního výkladu zejména odborníků na občanské právo není uzavření závazkového vztahu mezi manžely možné a je z povahy věci vyloučeno. Osobně se domnívám, že předmětná záležitost není ještě definitivně uzavřena a je třeba vyčkat rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci budoucích soukromoprávních sporů, popř. rozhodnutí Ústavního soudu.

Provedl jsem také analýzu pracovněprávních vztahů, resp. povinností, které stíhají účastníky-zaměstnavatele při zaměstnávání zaměstnanců, jež pro sdružení (účastníky sdružení) vykonávají práci. A v návaznosti jsem se zabýval jednotlivými druhy výdajů, které vznikají v souvislosti se zaměstnáváním osob, a možností jejich uplatnění jako odečitatelných výdajů u jednotlivých účastníků sdružení.

Dalším cílem bylo ukázat na některých případech, že nelze učinit jediný nezpochybnitelný závěr (alespoň já jsem to nedokázal) a že lze dovodit různé postupy, které nejsou v přímém rozporu s veřejnoprávní úpravou. Záměrem bylo upozornit na některá „kritická“ místa a z důvodu zásady opatrnosti a zásady prevence uplatnit takový způsob řešení, který by předešel případným nepříznivým následkům. Zejména se jedná o záležitost poskytnutí majetkových hodnot pro účely sdružení, jež je sice plně konformní s občanskoprávní úpravou, avšak v případě poskytnutí druhově určených věcí např. zásob, je velmi problematické učinit právní závěr intra legem z hlediska ZDP na straně jedné a přijmout optimální řešení z hlediska daňového zatížení u daňových subjektů na straně druhé.

Největší problém podnikání na základě smlouvy o sdružení spatřuji v tom, že pro běžné podnikatele se sdružení jeví z řady důvodů jako lákavá forma pro společné podnikání. Avšak rozčarování z počátečního nadšení často nastává už při první daňové kontrole. A vůbec největší problémy pak vyvstávají při neshodách účastníků sdružení a následném majetkovém

vypořádání při ukončení účasti jednotlivých účastníků ve sdružení nebo při ukončení činnosti celého sdružení.

Během své téměř dvacetileté praxe daňového poradce tuto problematiku průběžně sleduji - vývoj legislativní úpravy zejména daní z příjmů, daně z přidané hodnoty a účetní evidence, související judikaturu a výkladovou praxi odborné veřejnosti. A mnohdy se mi zdá, že postupem času stále obtížněji docházím k závěrům při řešení jednotlivých kauz.

Na základě těchto svých zkušeností, ke kterým přispělo také sepsání této práce, si dovoluji upozornit, ba dokonce varovat, před vykonáváním společné podnikatelské činnosti zdánlivě výhodnou a lákavou formou sdružení bez právní subjektivity.

XI. Resumé

The topic I have chosen for my rigorosum thesis is the matter of tax-related legal regulations applicable to entrepreneurs conducting their business activities under a Partnership Agreement. I have chosen this matter in particular because it includes issues I encounter in my practice of a tax advisor and because elaboration of opinions in cases of taxpayers - partnership members is often relatively difficult and professionally demanding, but also very interesting.

The ambition of this thesis is not comprehensively to encompass the phenomenon of a partnership. This thesis is focused, as far as the partners are concerned, on entrepreneurs - individuals and, subsequently, as far as the purpose for which they have associated with each other is concerned, on the partnerships established for consistent performance of a business activity.

The thesis is organised in sections according to the subject matter of the legal regulation, including the civil-law regulation of a partnership and the legal regulation of specific types of taxes and records that shall be kept for income tax declaration, while the relevant sections thoroughly deal with the life of a partnership, from its foundation up to its dissolution.

In introduction, I deal with the issue what a partnership without legal personality is, and with the issue why the legal form of a partnership is so frequently used by self-employed persons wishing to do business collectively. I deal with positives and negatives of this form of business and, at the same time, I briefly outline the historical profile of the legal regulation of a partnership. Execution of a Partnership Agreement does not give rise to a new legal entity. The partnership has no legal personality, has neither rights nor duties, it has no capacity to legal acts. In other words, it can't be subject to contractual relationships or to tax, administrative or judicial proceedings. Parties subject to contractual relationships and proceedings are exclusively the individual partners - partnership members. Besides undisputable advantages of doing business in the form of a partnership, this fact gives rise to a wide range of pitfalls, potential misunderstandings and mistakes. Moreover, this condition is sharpened by conflicts with private-law regulation, governing the relations between the parties to each other and the relations to third parties, subject to private law, and the public-law regulation, which, on the basis of overriding mandatory legal norms, governs the duties of individual partners against the state administration authorities.

In Section Two, I pay a lot of attention the legal regulation of a Partnership Agreement included in the Civil Code and its construction, made by the Supreme Court in its judgements. What is important, are especially impacts of execution, amendments and termination of a Partnership Agreement on ownership relations. The conclusions concerning the civil-law regulation of a partnership, as drawn in this Section, essentially influence the tax solutions outlined in the subsequent Sections.

In the next part, I deal with the types of partnership members that may exist. I thoroughly analyse the contractual relationships between spouses as partnership members, established by execution of a Partnership Agreement between spouses.

In the part dealing with record keeping for income tax declaration I concentrate especially on the legal regulation and application practice of possible methods of how to keep records for income tax declaration concerning the activity of a partnership, i.e. whether to keep a single system of the records for the partnership as a whole or to keep several systems of particular records by each of the partners separately, and I reach the conclusion in favour of the former alternative. Then I deal with specific procedures applied to the partners - small entrepreneurs subject to the duty to keep the records for income tax declaration, and to the partners doing business in a larger scale and achieving higher turnovers, which makes them to be subject to the duty of proper accounting.

The Section dealing with the tax income of individuals is one of the crucial Sections, with respect to the importance of this type of tax. This Section covers the taxation of incomes and application of tax deduction for particular types of expenses by individual partners according to their participation in incomes and expenses and their claiming the expenses according to the size of their co-ownership shares in the assets. What is important is also the passage about the breakdown of the expenses into collective expenses of the partnership and the individual expenses incurred by the partners in connection with the activity of the partnership. Furthermore, I deal with the tax consequences of the conflict of the partners' assets earmarked for the partnership activity and the assets generated by the collective activity, which arise if a partner leaves the partnership or if the partnership becomes dissolved and in the event of the subsequent settlement of assets.

An important and relatively problematic issue accompanying the business activity within the framework of a partnership is also the issue of the value-added tax, especially as far as keeping records for income tax declaration (keeping records for VAT) are concerned, and filling in all the legally required data in the tax declarations. The value-added tax is analysed in Section Six.

In Section Seven, I deal with labour-law relations accompanying the activity of a partnership. If the activity of a partnership cannot be performed only by partners themselves, then additional persons have to be hired. Labour-law relations have essential impacts on the life of a partnership. These impacts concern a. o. the tax deduction for the expenses on salaries and social security and health insurance contributions and other expenses on satisfaction of needs of employees resulting from labour-law relations. The expenses incurred in connection with employment of persons are one of the most disputable types of expenses considered according to the "allocation" criterion, namely by whom the tax deduction for these expenses should be claimed, whether these are the collective expenses of the partnership or the individual expenses of a particular partner.

In conclusion, I take note of the pitfalls of the business activity within the framework of a partnership without legal personality. I recommend to consider all pros and contras thoroughly before the parties decide to prefer a partnership to a business company. And if they chose the partnership, they should pay proper attention to the contents of the Partnership Agreement, especially with respect to potential present and future tax consequences.

XII. Seznam použité literatury

Knihy

- HURDÍK, Jan, FIALA, Josef, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Úvod do soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2002.
- FIALA, Jan a kol. *Občanské právo hmotné*. 3. opravené a doplněné vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2002.
- FIALA, Josef, HURDÍK, Jan, KORECKÁ, Věra. *Občanský zákoník. Komentář*. Praha: ASPI, 1999.
- PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2005.
- JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku*. Praha: Linde, 2006.
- HOCHMANN, Václav, DĚRGEL, Martin, BENDA, Václav, MACHÁČEK, Ivan. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. Praha: ASPI, 2007.
- JANOUSEK, Lubomír a kol. *Daňové výdaje 2005-2006*. Praha: ASPI, 2005.
- LANG, Fritz, MULANSKY, Katja, MULANSKY, Thomas. *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2010.

Články

- ZOUCHOVÁ, Zdeňka. Výklad k dělení příjmů a výdajů ve sdružení fyzických osob. *Poradce*, 1998, č. 10, s. 308.
- HLADKÝ, Josef, SEDLÁKOVÁ, Eva. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – smlouva o sdružení. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1999, č. III, s. 54.
- KORÁB, Miroslav. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – rozdělení příjmů ve smlouvě o sdružení. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. I, s. 63.
- KORÁB, Miroslav. Výklad k dani z příjmů fyzických osob – sdružení bez právní subjektivity. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. II, s. 56.
- JAŠKOVSKÁ, Marta. Výklad k dani z příjmů – sdružení bez právní subjektivity. *Daně a právo v praxi*, 1999, č. 3, s. 10.

- AIMOVÁ, Marcela. Dar a daň z příjmů fyzických osob – odpočet daru poskytnutého účastníky sdružení. *Poradce*, 2000, č. 12-13, s. 429.
- SKÁLA, Milan. Prodej nemovitostí, bytů a nebytových prostor osvobozený od daně z příjmů – pokračování. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 8, s. 9.
- SEDLÁKOVÁ, Eva. Rozpuštění sdružení fyzických osob bez právní subjektivity a vystoupení nebo vyloučení účastníka z hlediska zdaňování. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2011, č. II, s. 59.
- SEDLÁKOVÁ, Eva. Výklad k ukončení sdružení dvou osob. *Daňový tip*, 1998, č. 15, s. 5.
- PITNAR, Ladislav. Výklad k dani z přidané hodnoty – zdanitelné plnění. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 1998, č. I, s. 4.

Judikatura

- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 12. 2001, sp.zn. 29 Odo 93/2001.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 33 Odo 139/2002.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 32 Odo 995/2004.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 32 Odo 1181/2004.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 33 Odo 311/2005.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 6. 2009, sp. zn. 28 Cdo 3457/2008.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003-66.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 7 Afs 106/2004-83.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 172/2004-62.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2006, sp. zn. 1 Afs 128/2004-88.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, sp. zn. 5 Afs 158/2005-227.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 64/2005-66.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 113/2006-70.
- Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 1998, sp. zn. 31 Ca 19/98-24, 31 Ca 20/98-19 a 31 Ca 21/98.
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2002, sp. zn. 29 Ca 295/2002 a 29 Ca 296/2002.

- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 12. 2002, sp. zn. 15 Ca 119/2002, 15 Ca 120/2002, 15 Ca 121/2002, 15 Ca 122/2002, 15 Ca 123/2002 a 15 Ca 124/2002.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2003, sp. zn. 38 Ca 108/2002.

Elektronické odkazy

- <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/>
- <http://juris.bundesarbeitsgericht.de/cgi-bin/rechtsprechung/>
- <http://de.wikipedia.org/wiki/Einnahmen%C3%BCberschussrechnung>.
- <http://de.wikipedia.org/wiki/Betriebsverm%C3%B6gensvergleich>.
- http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/E/004__Einkommensteuer.html.
- http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_94/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/G/003_Gewerbsteuer.html.
- *Bildungsweb Media GmbH* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.gewerbe-anmelden.info/>
- *Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.jura.uni-duesseldorf.de/>
- *Recht-Portal mit Anwaltssuche* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.juraforum.de/>
- *Industrie- und Handelskammer für München und Oberbayern* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.muenchen.ihk.de/>
- *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>
- *Das Portal für Wirtschaftsingenieurwesen und Wirtschaftsinformatik* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.der-wirtschaftsingenieur.de/>
- *Industrie- und Handelskammer Rhein-Neckar – Mannheim* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.rhein-neckar.ihk24.de/>
- *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>
- *Handelskammer Hamburg* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hk24.de/>
- *Informationen zu Steuern mit Steuerrechner* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.steuerformen.de/>

- *Das Informationsportal zum Thema Umsatzsteuer* [online]. [Cit. 28. 12. 2011]. Dostupné z: <http://www.die-mehrwertsteuer.de/>

Rigorózní práce

- HOCHMANN, Václav. *Právní problematika sdružení bez právní subjektivity*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2006.
- SALVET, Radomír. *Sdružení podle občanského zákoníku*: rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2007.
- WOLTERS KLUWER ČR, a. s. Informační právní systém ASPI. *Občanský zákoník – komentář*.

Abstrakt

Sdružování se podnikatelů k výkonu společné činnosti na základě smlouvy o sdružení, uzavřené podle občanského zákoníku, je relativně rozšířeným jevem. Tuto právní formu, při které nedochází ke vzniku nového subjektu, využívají zejména podnikatelé-fyzické osoby pro svoji trvalou výdělečnou činnost. Na účastníky sdružení dopadá soukromoprávní úprava obsažená v občanském zákoníku. Smlouva o sdružení, jež představuje jeden z typů občanskoprávních závazkových vztahů, je vhodná ke sdružení se k realizaci dočasné činnosti, k provedení jednorázového projektu. Současně dopadá na účastníky sdružení vykonávající podnikatelskou činnost také veřejnoprávní úprava, kromě jiného v oblasti daní. Daňově právní regulace je pro účely vykonávání trvalé podnikatelské činnosti formou sdružení nedostatečná. Řada skutečností je z tohoto důvodu řešena pouze výkladově, což vytváří značnou právní nejistotu účastníků sdružení-daňových subjektů.

V rigorózní práci je proveden rozbor právní úpravy, která dopadá na účastníky sdružení, a s využitím výkladu provedeného v soudní judikatuře, a na podkladě právních názorů obsažených v odborné literatuře, je učiněn pokus o přijetí sjednocujícího závěru ve sporných daňových záležitostech, včetně podání příslušného odůvodnění, ve fázi vzniku, činnosti a zániku sdružení.

Abstract

Association of entrepreneurs for performance of their collective activity on the basis of a Partnership Agreement, concluded according to Civil Code, is a relatively frequent phenomenon. This legal form, which does not give rise to a new legal entity, is used especially by entrepreneurs - individuals for their consistent gainful activity. Partnership members - partners - are subject to the private-law regulation contained in the Civil Code. A Partnership Agreement, which is one of the types of civil-law contractual relations, is suitable for association of parties intending to carry out a collective one-shot activity, for performance of a one-shot project. At the same time, partnership members conducting a business activity are also subject to public-law regulation, a. o. in term of taxes. The legal regulation of taxes is insufficient for the purpose of performance of permanent business activity in the form of a partnership - a lot of facts are not explicitly laid down, but have to be construed only, which means high legal uncertainty for the partnership members as taxpayers.

The rigorosum thesis includes an analysis of the legal regulation applicable to the partnership members and, using the construction recorded in case law and on the basis of the legal opinions contained in professional literature, it attempts to reach a unifying and substantiated conclusion about the disputable tax matters at the stage of the foundation, activity and dissolution of a partnership.

Klíčová slova

Daně, sdružení podnikatelů.

Taxes, Business Associations.