

Ministerstvo financí České republiky

Č.j. 181 -84 698 /1997

V Praze dne 6.ledna 1998

Vyřizuje: Ing. Paikert 1.2290

### **Pokyn D-163**

#### **o uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě**

Pro uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě a stavebnictví se vychází z jednotlivých ustanovení zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákona"). V tomto metodickém pokynu jsou vymezeny pouze otázky vyplývající ze specifického postavení výstavby a stavebnictví, které se odrážejí i v systému uplatňování daně z přidané hodnoty.

Předmětem daně je podle zákona také dodání staveb, nedokončených staveb, stavebních objektů - stavebních děl, stavebních prací a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření. Nemovitostmi jsou podle §119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Převod pozemků není přitom považován za zdanitelné plnění a není tedy ani předmětem této daně.

Zdaňován je pouze převod staveb nebo nedokončených staveb nebo částí staveb uskutečněných do dvou let po kolaudaci nebo nabytí ve smyslu §30 zákona. Za nedokončenou stavbu je v případě nadzemních staveb považována teprve taková stavba, kdy je zřejmá stavební dispozice z 1. nadzemního podlaží stavby. Převod ostatních staveb je osvobozen od daňové povinnosti. Stejným způsobem se postupuje i u staveb, které nejsou spojeny se zemí pevným základem.

**Stavba** zahrnuje podle stavebního zákona a předpisů, kterými se tento zákon provádí (vyhláška č. 85/1976 Sb. o podrobnější úpravě územního řízení a stavebního řádu ...), část stavební ( stavební objekty - stavební díla) a část technologickou (provozní soubory).

Převažující hmotný rozsah stavební části tvoří stavební díla, převažující část technologické části tvoří provozní celky a soubory. Pro realizaci stavebního díla je zapotřebí stavebních prací a montážních prací včetně materiálů, konstrukcí, výrobků, strojů a zařízení, které se těmito pracemi do stavby jako jejich součást zabudují nebo zamontují.

**Součástí staveb** (stavebních děl a provozních souborů) nejsou předměty vnitřního vybavení, které nevyžadují zabudování nebo montáž (např. obrazy, stroje a zařízení nevyžadující montáž, mobilní provozní a technické vybavení včetně ledniček, praček, myček nádobí a pod., pokud nejsou konstrukčně určeny k zabudování tzn., že jejich povrchová úprava nedává předpoklad jejich umístění ve volném prostoru).

Třídění stavebních prací a stavebních děl je dáno oddíly 45 a 46 Standardní klasifikace produkce (dále jen SKP), podle Opatření ČSÚ č.j. 1174/1993-3010 k zavedení SKP.

Předmětem klasifikování v oddílu 45 SKP jsou dodávané stavební práce, tj. stavební práce, resp. soubor stavebních prací, popř. konstrukcí, které jsou prováděny při výstavbě nových stavebních děl (budov, inženýrských děl), při jejich rozšíření, rekonstrukcích nebo modernizacích, tj. stavebních úpravách, opravách a údržbě.

Stavební práce jsou zpravidla předmětem dodávky realizované na základě smluvního vztahu mezi dodavatelem stavebních prací a odběratelem (investorem), popř. mezi subdodavatelem (specializovaným stavebním podnikem) a hlavní dodavatelem stavebních prací.

Předmětem klasifikace oddílu 46 SKP jsou prostorově ucelená stavební díla s takovým vybavením, aby mohla samostatně plnit funkce, ke kterým jsou určena. Stavební díla mají charakter finálních produktů odvětví stavební výroby a po svém předání do užívání představují hmotný nemovitý majetek (s výjimkou některých stavebních děl např. důlních a vodních, která představují hmotný investiční majetek).

**Sazby daně** u staveb včetně stavebních objektů, stavebních prací a montážních prací jsou stanoveny §16 odst. 5 zákona. Dodávky stavebních děl, jejich stavebních a technologických částí stavebních prací a montážních prací se zdaňují sníženou sazbou, pokud není dále uvedeno jinak.

**Stavební práce** jsou vždy zdaňovány sníženou sazbou daně včetně zabudovaných materiálů, výrobků a konstrukcí (zboží) tzn., že zboží se stane pevnou součástí stavebního díla, s výjimkou zboží uvedeného v příloze č. 3 zákona. Přitom není rozhodující jedná-li se o stavební práce, které se váží ke zboží dodaného dodavatelem stavební práce nebo se váží ke zboží v majetku investora (samostatná dodávka stavební práce).

Při dodávce **stavebního díla** bude uplatněna také vždy snížená sazba daně s výjimkou dodávky zařizovacích předmětů (zboží) uvedených v příloze č. 3 zákona.

U dodávek **investičních celků** bude uplatňována sazba daně podle zařízení, které je předmětem dodávky. V případech, kdy bude dodávka realizována včetně montáže nebo se investiční celek stává stavebním dílem nebo součástí stavebního díla, bude uplatňována snížená sazba DPH s výjimkou dodávek zařízení (i když jsou součástí stavebního nebo

technologického souboru), které jsou instalovány (§14, odst.15 zákona) nebo se montáží také stávají pevnou součástí stavby, ale svým zaříděním patří do přílohy č. 3 zákona (§14, odst. 18 zákona).

Např. u opravy technologického potrubí, které je součástí technologického zařízení bude uplatňována základní sazba daně, ale u opravy parovodu (např. elektrárna - město), který je považován za stavbu, bude uplatňována snížená sazba daně.

Při výměnách technologických zařízení pevně spojených se stavebním dílem za technologické zařízení s jinými nebo lepšími technickými parametry se uplatňuje snížená sazba DPH. Při rekonstrukci a modernizaci stávajícího technologického zařízení se jedná z hlediska klasifikace o opravu příslušného zařízení a uplatní se sazba daně v návaznosti na přílohu č. 2 zákona.

**Omezená mobilnost** u některých částí investičních dodávek např. digitální telefonní ústředna připojená ke stavbě pouze kabely, most a kočka mostového jeřábu, výtlačný, vodící a plnicí vůz koks-baterie ap., nezařazuje tyto části zařízení mezi mobilní provozní zařízení, u kterých je nutné uplatnit základní sazbu daně, ale u jejich dodávky včetně montáže se také uplatní snížená sazba, jako u zařízení, která jsou pevně spojena se stavbou.

**Stavební opravy a údržba** stavebních děl klasifikované podle druhů v oddílu 45 SKP nejsou zařazeny v příloze č. 2, a proto se u nich uplatňuje také snížená sazba daně. Materiály a zařízení dodávané se stavební opravou, včetně výměny, pokud jsou součástí stavby, se zdaňují stejnou sazbou jako oprava, tedy sníženou sazbou, s výjimkou zařízení (zboží) uvedeného v příloze č.3 zákona. (Např. oprava stropního zářivkového tělesa formou výměny, kde u montáže a demontáže bude použita snížená sazba daně, u tělesa / položka celního sazebníku č.940510 - příloha č.3 zákona/ základní tj. 22 % sazba daně. V případě opravy tělesa formou výměny zářivkové trubice /položka cel. sazebníku 853931 - příloze č.1 zákona/, bude uplatněna u celé opravy snížená sazba daně).

Nové žáruvzdorné vyzdívkové kotlů a pecí včetně oprav těchto vyzdívek se klasifikují v kódu SKP 45.25.61 a uplatní se u nich snížená sazba daně.

Opravy truhlářských a zámečnických výrobků pevně spojených se stavebním dílem se zahrnují podle druhů do příslušného kódu oddílu 45 SKP a zdaňují se sníženou sazbou daně. (Např. oprava dveří a oken včetně zasklívání, opravy zámků, opravy vestavěného nábytku. Není podstatné, bude-li oprava provedena na stavebním díle nebo dílensky, bude vždy klasifikována v SKP v oddílu 45 a uplatní se u ní snížená sazba daně).

**Montážní práce** jsou považovány pro účely zákona o DPH za práce výrobní povahy.

Z hlediska uplatnění správné sazby daně je nutné montážní práce rozdělit do tří skupin:

a) **montáže včetně dodávek** provozních celků a souborů (strojů a zařízení), které se **montáží stávají nedílnou součástí** stavby (jsou se stavbou pevně spojeny), u kterých bude vždy uplatněna snížená sazba daně (oddíl 45 a 46 SKP) mimo montáží uvedených pod písm.b)

b) **samostatně dodávané montáže** výrobních,provozně technologických a účelových zařízení ( bez dodání zařízení, které se stane montáží pevnou součástí stavby), u kterých bude uplatněna sazba daně podle zařazení montáže v jednotlivých oddílech SKP ve smyslu přílohy č. 2 zákona, tedy snížená nebo základní.

c) **montáže včetně dodávek** výrobních, provozně technologických a účelových zařízení, které se **montáží nestávají nedílnou součástí**, u kterých bude uplatněna sazba daně podle zařazení montáže v jednotlivých oddílech SKP ve smyslu přílohy č. 2 zákona, tedy snížená nebo základní.

**Předměty vnitřního vybavení**, které jsou dodávány společně se stavbou a nejsou s ní pevně spojeny a stroje a zařízení nevyžadující montáž, ale jen instalaci jsou zdaňovány sazbou platnou pro zboží, tedy většinou základní sazbou. Plátce daně, který dodává zboží společně s jeho instalací je povinen rozdělit základ daně zvlášť pro zboží a zvlášť pro poskytnutou službu - instalaci. U poskytnuté služby bude uplatněna sazba daně podle zařazení instalace v jednotlivých oddílech SKP ve smyslu přílohy č. 2 zákona tedy základní nebo snížená. U zboží je plátce povinen stanovit základ daně minimálně v úrovni ceny obvyklé, v daném případě minimálně v úrovni ceny pořízení. Instalací se přitom rozumí zapojení zboží na rozvodné sítě nebo uvedení do provozu jiným způsobem, přičemž se nejedná o pevné zabudování zboží jako součástí stavebního díla. (Např. kuchyňský robot, který není připevněn kotevními šrouby k podlaze je instalován, pokud je zapojen vidlicí do zásuvky, ale zapojení stejného robotu přes svorkovnici ( rozvaděč) je již považováno za montáž).

Stejná povinnost, rozdělit základ daně zvlášť na zboží a zvlášť na jeho montáž, vyplývá pro plátce při dodání zboží včetně montáže uvedeného v příloze č. 3 zákona, i když se zboží stavební prací stává nedílnou součástí stavebního díla.

Jako dodání zboží jsou posuzovány i samostatné dodávky stavebních materiálů, prefabrikátů, ocelových a jiných dílů strojů a zařízení bez jejich zabudování nebo zamontování do stavebního díla. V tomto případě se také uplatní sazba platná pro zboží, tedy většinou základní.

**Demontážní práce** spojené s následnou opravou demontovaného stroje nebo zařízení se považují za součást opravy tohoto stroje nebo zařízení. Demontáž za účelem získání sekundární suroviny se klasifikuje v oddílu SKP 37 (37.10.10) a uplatní se u ní snížená sazba daně, protože tento oddíl SKP není uveden v příloze č. 2 zákona.

U demontáže zařízení pevně spojeného se stavbou, které bude použito bez opravy k další montáži nebo instalaci, bude použita snížená sazba daně. (Např. demontáž mostového jeřábu z jedné výrobní haly a jeho montáž v jiné výrobní hale).

U oprav výrobních, provozně technologických a účelových zařízení zabudovaných - pevně spojených se stavbou ( nedochází ke změně technických parametrů, nebo k nim i dojde viz. kapitola modernizace a rekonstrukce tohoto pokynu), a to i formou výměny bude použita sazba daně podle zařazení těchto oprav v jednotlivých oddílech SKP ve smyslu přílohy č. 2 zákona. (Např. samostatná oprava kotle ústředního topení - celní sazebník 8403 se klasifikuje v kódu SKP 28.22.90 a uplatní se u ní základní sazba daně. Oprava ústředního vytápění včetně regulačních armatur, které jsou součástí topného systému se klasifikuje v kódu SKP 45.33.11 a uplatní se u ní snížená sazba daně).

**Činnosti nezbytné k přípravě a realizaci stavebních děl a zajištění přípravné fáze** výstavby jako jsou průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické a kartografické práce včetně inženýrských prací zařazených v kódu SKP 74.2, nejsou uvedeny v příloze č. 2, a proto se zdaňují sníženou sazbou.

**Seznam zboží, u něhož musí být rozdělen při zabudován do stavby základ daně**

#### Číselný kód - Název zboží

**6303** - Záclony, závěsy (včetně draperií), rolety; krátké záclonové nebo postelové draperie

Do této položky celního sazebníku **patří**:

Záclony, závěsy a opony, které se používají uvnitř oken nebo k uzavírání výklenků, divadelních scén, interierové rolety, svislé interierové žaluzie z textilu , krátké záclonové draperie, materiál v délce zpracovaný po tkaní tak, že je zjevně vhodný po malé úpravě k proměně na hotový výrobek (např. záclonovina), zhotovené z textilních nebo syntetických vláken.

Do této položky **nepatří**:

Venkovní rolety (markýzy), žaluzie zhotovené z jiného materiálu než textilu.

**7321** - Kamna, kotle s ohništěm, sporáky, krby (též s pomocnými kotlíky k ústřednímu topení), rožně, koksové koše, plynové vařiče, ohříváče talířů a podobné neelektrické výrobky používané v domácnostech a jejich části a součásti ze železa nebo oceli

Do této položky **patří**:

Skupina spotřebičů, které jsou konstruovány pro výrobu a využití tepla pro prostorové vytápění, vaření a převařování, používají tuhá, kapalná nebo plynná paliva a nesmí být schopny provozu na úrovni přesahující požadavky domácnosti.

Jedná se o kamna, trouby, ocelové krby, plynové a olejové radiátory, kuchyňská kamna, sporáky, pece s vlastním topným zdrojem pro pečení, grilování a rožnění, výrobu cukrářských výrobků a pečení chleba, kotle na praní, kamna s pomocnými kotli pro ústřední vytápění a díle všechny železné nebo ocelové části výše uvedených spotřebičů.

Do této položky **nepatří**:

Kotle ústředního topení včetně dílů těchto kotlů, topná tělesa (radiátory) ústředního vytápění, ohřivače vzduchu a rozvaděče horkého vzduchu včetně jejich částí; dále pece, kamna, trouby a kotle nezpůsobilé k doplnění topnými zdroji, hořáky do pecí, průmyslové a laboratorní pece a pícky, topné, varné, pražící, destilační aj. stroje a zařízení jakož i jiná laboratorní zařízení; elektrotepelná zařízení.

**8516** - Elektrické průtokové nebo zásobníkové ohřivače vody a ponorné ohřivače; elektrické přístroje pro vytápění místností, půdy a podobné účely; elektrotepelné přístroje pro péči o vlasy (např. vysoušeče vlasů, vlasové kulmy, přístroje na trvalou ondulaci) a vysoušeče rukou; žehličky; ostatní elektrotepelné přístroje používané v domácnostech; elektrické topné odpory jiné než čísla 8545

Do této položky **patří**:

Mimo výše uvedené zařízení také dvojitá soustava ohřivačů, ve kterých je voda ohřívána buď elektricky nebo připojením k systému jiného ohřívání, elektrodové ohřivače, elektrické akumulární tepelné přístroje, elektrické krby, elektrické radiátory, radiátory se vzduchovou cirkulací (konvenční systém), topné desky vestavěné do stropu a stěn, myčky jiného než mechanického typu, mikrovlnné trouby.

Do této položky **nepatří**:

Žehlící kalandry a stroje na žehlení šatstva, vestavěný nábytek s elektricky vytápěným zařízením (vytápěné skříně).

**852910** - Antény a parabolické antény všech druhů; části a součásti vhodné k použití s nimi

Do této položky **patří**:

Antény všech typů, přijímové i vysílací, otočné systémy (rotátory), anténové filtry a separátory, schránky a skříně pro uložení přístrojů kódů 85.25 až 85.28 a rámy.

Do této položky **nepatří**:

Podstavce a stožáry pro antény, vysokonapěťové generátory, morseovy klíče, části a součásti vhodné pro použití s výrobky kódů 8517 nebo 8525 až 8528, katodové trubice, anténové zesilovače a vysokofrekvenční oscilátory.

**940510** - Lustry a ostatní stropní nebo nástěnná svítidla vyjma venkovní svítidla pro veřejné osvětlení".

Do této položky **nepatří**:

Zahradní a parková svítidla, svítidla se speciálním použitím např. lampy do černých komor, lampy ke strojům (dodávané odděleně), lampy na umělé osvětlení fotografických nebo filmařských studií, žárovky, výbojky a zářivky (8539).

Ve většině případů bude stavební dílo dodáváno podle smlouvy o dílo (§ 536 a násl. § 542 odst. 2 obchodního zákoníku), kdy je zdanitelné plnění považované za uskutečněné dnem zaplacení nebo dnem převzetí a předání díla a to tím dnem, který nastane dříve (§ 9 odst. 1 písm.f) zákona) a v případě dílčích plnění podle smlouvy o dílo od 1. ledna 1998 také dnem dodání dílčího plnění uvedeným ve smlouvě o dílo.

Ustanovení §9 odst.1 písm.f), lze ovšem využít i v případech dílčích plnění realizovaných v souladu s podmínkami uvedenými v příslušné smlouvě o dílo, kdy se každé dílčí plnění považuje za samostatné zdanitelné plnění ve smyslu §9 odst.3 zákona za podmínky, že ve smlouvě o dílo nejsou uvedeny konkrétní termíny dodání jednotlivých dílčích plnění.

Změna ustanovení § 9 odst. 3 zákona o DPH, které se týká dílčích plnění podle smlouvy o dílo znamená, že pokud se ve smlouvě o dílo dohodne dodavatel s investorem na konkrétních dnech dodání dílčích plnění, definují také tyto dny uskutečnění zdanitelného plnění bez ohledu na skutečnost, zda dílčí plnění bylo či nebylo předáno nebo zaplaceno a na straně dodavatele vzniká k tomuto dni také povinnost uplatnění daně na výstupu a vystavení daňového dokladu do zákonem stanovené lhůty.

Toto ustanovení nelze vyložit tak, že pokud nebyl splněn konkrétní termín dodání dílčího plnění uvedený ve smlouvě o dílo, že se zdanitelné plnění uskuteční teprve ve smyslu § 9 odst.1 písm. f) zákona o DPH, tedy zaplacením nebo předáním a převzetím podle toho, který den nastane dříve.

Odsouhlasení zjišťovacího protokolu, resp. soupisu provedených prací (popř.dříve používaného splátkového listu) nebo jiných dokladů o provedení práce, které slouží ke zjištění rozsahu provedených stavebních prací a k uvolnění a **poskytnutí zálohy** není považováno za uskutečnění zdanitelného plnění, pokud není spojeno s prokazatelným převzetím a předáním provedené práce (např. předávacím protokolem).

Obchodní zákoník neupravuje způsob předání ani povinnost stran sepsat o předání díla zápis. Paragraf 537 a § 554 obchodního zákoníku mají dispozitivní charakter, což znamená, že strany mohou dohodou upravit své vztahy jiným způsobem. Obchodní zákoník rovněž neupravuje obsah předávacího resp. převjímacího protokolu, ani skutečnosti, které by z něho pro případ předání díla nebo jeho části měly taxativně vyplývat.

I zjišťovací protokol, ze kterého bude zřejmé, že dodavatel předal a investor převzal protokolem zjištěné "práce", může plnit funkci předání a převzetí a tedy definovat datum uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1, písm. f) zákona o DPH.

Funkci daňového dokladu plní dokument, který má náležitosti podle § 12 zákona o DPH, tedy např. i faktura. Zdanitelné plnění (a jak vyplývá z výše uvedeného od 1.1.1998 i dílčí zdanitelné plnění podle smlouvy o dílo je-li plněno podle § 9 odst.1 písm.f)), pokud není předáno a převzato, se uskuteční zaplacením. To znamená, že „fakturace“ probíhá ve dvou krocích:

1) Vystavena faktura (účetní doklad) cena včetně DPH za provedené např. zjišťovacím protokolem odsouhlasené práce a teprve po zaplacení této faktury,

2) zaslání daňového dokladu s rozdělením ceny na základ a DPH.

Pokud definuje den uskutečnění zdanitelného plnění **den zaplacení** (tzn., že dílo resp. jeho část nebylo dosud předáno a převzato a u dílčího plnění nebyl dohodnut konkrétní termín dodání ve smlouvě o dílo), jedná se až o den, kdy je zaplacena celá sjednaná částka díla nebo dílčího plnění. Přijetí částečné platby, která je nižší, než fakturovaná částka, je považováno pouze za přijetí platby (částečné úhrady - nikoli zaplacení) a nedefinuje uskutečnění zdanitelného plnění.

**Tzv. "zádržné"**, smluvené procento z fakturované ceny, které bude zaplaceno po odstranění případných vad a nedodělků, je pouze platební podmínka smlouvy o dílo a nemá vliv na základ daně a povinnost uplatnit daň na výstupu z celé fakturované ceny.

Při převodu nemovitostí (rozumí se staveb částí staveb atd.) se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle §9 odst. 1 písm. d) zákona dnem doručení rozhodnutí o právních účincích vkladu do katastru nemovitostí, i když z hlediska nabytí vlastnictví a práva hospodaření je rozhodující den právního účinku vkladu do katastru nemovitostí, který bývá ve většině případů shodný se dnem podání žádosti o vklad do katastru. (viz §2



odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem).

Pro vymezení vzniku povinnosti uplatnit daň na výstupu a vystavování daňových dokladů platí běžná pravidla uvedená v §10 a §12 zákona.

Při uplatňování odpočtu daně a případného uplatňování nároku na vrácení nadměrného odpočtu platí i pro stavebnictví bez výjimky pravidla a lhůty stanovené v §19 a § 37a zákona.

Pokud nelze stavební práce a montážní práce dodávané zahraničními subjekty posoudit jako činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že jsou prováděny zahraničním subjektem, který není registrován u rejstříkového soudu, nemohou být předmětem daně.

Pokud činnost vykazuje znaky podnikání a tento zahraniční subjekt nesplní povinnost zápisu do obchodního rejstříku podle ustanovení §21 obchodního zákoníka, platí ustanovení §2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení, či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Stavby, které se podle principů stanovených v § 8 zákona, realizují v zahraničí nejsou předmětem daně. Vývoz materiálů potřebných pro realizaci stavebního díla prováděný plátcem daně je, pokud jsou splněny podmínky podle §45 zákona, osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet. Nezáleží přitom na tom, zda odběratelem zboží v zahraničí je zahraniční subjekt nebo tuzemská firma provádějící výstavbu, rozhodující je potvrzení celního úřadu na celní deklaraci, z něhož vyplývá, že zboží bylo skutečně vyvezeno. Od povinnosti uplatnit daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet daně je podle § 46 zákona osvobozeno i poskytování služeb v tuzemsku, pokud nejsou určeny pro spotřebu nebo použití nebo využití v tuzemsku ( např. projekční a inženýrské práce, pokud je poskytuje plátce daně), resp. i poskytování služeb vyjmenovaných v § 46 (pokud se taková služba váže ke stavebnictví) osobám, které nemají sídlo nebo bydliště na území České republiky

Tento pokyn nahrazuje od 1.ledna 1998 pokyn č. D- 138 vydaný pod č.j. 181-22249/1996.

Michal Frankl v. r.

náměstek ministra

