

celn 25
J. Rybářová

Ministerstvo financí

České republiky

Č. j. 181 - 12 249/96

V Praze dne 21. února 1996

Vyřizuje: Ing. Paikert 1.2290

Pokyn D-138

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 "zákon"). 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 daně. Zdaňován je tedy 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 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, 5 %, 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 dodané 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 i stávají pevnou součástí stavby, ale svým zařazením patří do přílohy č. 3 zákona (§ 14, odst. 18 zákona).

Z hlediska modernizace a rekonstrukce technologických zařízení, kdy dochází ke změně jejich technických parametrů, je uplatňování DPH obdobné.

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.

Stroje pro povrchovou těžbu jako rypadla, zakladače ap. jsou považovány za hmotný investiční majetek, u kterého bude při do-
dávce a to i včetně smontování na místě uplatněna základní sazba
daně.

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 saz-
bou, 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/ zák-
ladní 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 vyzdívky 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 zasklívaní, opravy zámků, opravy vestavěného
nábytku, přitom nezáleží, bude-li oprava provedena na stavebním
díle nebo dílensky, bude klasifikována v SKP v oddílu 45 a uplat-
ní 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 ulatněna
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. zapojení kuchyňského robotu, který není připevněn kotevními šrouby k podlaze vidlicí do zásuvky je instalace, ale zapojení stejného robotu přes svorkovnici (rozvaděč) je již 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, při které je získávána sekundární surovina (např. šrot) kód SKP 35.11.93, se klasifikuje stejně jako oprava. U těchto prací zařazených v příloze č.2 zákona se uplatní základní sazba daně.

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), 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 regulace a měření 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 zabudování 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, svís-

lé interiérové 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 dále všechny železné nebo ocelové části výše uvedených spotřebičů.

Do této položky nepatří:

Kotle ústředního topení včetně dílů těchto kotlů, topná tělesa (radiátory) ústředního vytápění, ohříváče 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 a. st. stroje a zařízení jakož i jiná laboratorní zařízení; elektrotepelná zařízení.

8516

- Elektrické průtokové nebo zásobníkové ohříváče vody a ponorné ohříváče; 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 ohříváčů, ve kterých je voda ohřívána buď elektricky nebo připojením k systému jiného ohřívání, elektrodové ohříváče, 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, příjmové 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.

- 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).

Ustanovení § 9, odst. 1, písm. f, platí 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. To znamená, že pokud nebude dílčí plnění předáno a převzato, může být toto dílčí plnění považováno za zdanitelné plnění jedině tehdy, dojde-li k jeho zaplacení.

Důležité upozornění:

Ve smyslu zákona č. 133/1995 Sb., (novela zákona o DPH platná od 1.1.1996) se nemůže zdanitelné plnění u dílčích plnění podle smlouvy o dílo považovat za uskutečněné podle dne uvedeného ve smlouvě o dílo, pokud také k tomuto dni nedošlo k zaplacení nebo předání a převzetí dílčího plnění.

Tato změna znamená, že faktura vystavená dodavatelem ke dni dílčího zdanitelného plnění podle data uvedeného ve smlouvě o dílo, pokud nebylo dílčí plnění předáno a převzato, nemůže plnit funkci daňového dokladu, protože je vystavena před datem uskutečnění zdanitelného plnění. Zdanitelné plnění se uskuteční teprve zaplacením (dnem např. připsáním platby na účet dodavatele nebo dnem jiným smluvně dohodnutým) - viz § 12, odst. 1 zákona, a dodavatel je povinen vůči plátcí vystavit od tohoto dne do 15 dnů daňový doklad.

Zaplacení zálohy se nepovažuje ve smyslu § 9 odstavce 5 zákona za uskutečnění zdanitelného plnění. Odsouhlasení zjišťovacího protokolu (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 převzetím a předáním provedené práce a doloženo předávacím protokolem.

(POZOR ! Zjišťovací protokol není předávacím protokolem, pokud neobsahuje příslušná ustanovení vyplývající z obchodního zákoníku).

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 v § 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 osvobozeno i poskytování služeb v tuzemsku, pokud nejsou určeny pro spotřebu nebo použití v tuzemsku (např. projekční a inženýrské práce, pokud je poskytuje plátcem 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

Účinnost: od 1.1.1996

Vydáním tohoto pokynu pozbývá platnost pokyn č. D-106 vydaný pod č.j. 181-1154/1995.

Inq. Jan Klak v.r.

I. náměstek ministra financí

