

Ministerstvo financí

České republiky

Č.j. 181 - 19 480/93

Vyřizuje: Ing. Benda

Pokyn č. D - 16

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 (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 stavebních objektů, 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 předmětem daně. Zdaňován je tedy pouze převod staveb za podmínek stanovených § 30 zákona. Zdaňován je pouze převod nedokončených staveb a staveb do dvou let po kolaudaci. Převod ostatních staveb je osvobozen od daňové povinnosti.

Stavba zahrnuje podle stavebního zákona a předpisů, kterými se tento zákon provádí, část stavební a část technologickou, které zahrnují stavební objekty a provozní soubory. Pro realizaci stavby je zapotřebí stavebních a montážních prací včetně materiálů, konstrukcí, výrobků, strojů a zařízení, které se těmito pracemi do stavebního objektu nebo provozního souboru jako jejich součást zabudují nebo zamontují.

Součástí stavebního objektu nebo provozního souboru nejsou předměty vnitřního vybavení, které nevyžadují zabudování nebo montáž (např. obrazy, ledničky, pračky, nábytek, stroje a zařízení nevyžadující montáž, mobilní provozní a technické vybavení).

Třídění stavebních prací a stavebních objektů je dáno Jednotnou klasifikací stavebních objektů, která je upravena vyhláškou č. 124/1980 Sb., o jednotné klasifikaci stavebních objektů a stavebních prací výrobní povahy, ve znění pozdějších předpisů. Stavebním objektem se podle této vyhlášky rozumí výsledek stavební výroby mající charakter základního prostředku a tvořící prostorově ucelenou nebo alespoň technicky samostatnou část stavby. Stavební prací se podle této vyhlášky rozumí samostatná dodávka výsledku stavební výroby, směřující k výrobě stavebního objektu, popřípadě technologického zařízení jako plnění hospodářského závazku v investiční výstavbě.

Třídění montážních prací je dáno oborem 547 Jednotné klasifikace průmyslových prací výrobní povahy, která je upravena vyhláškou č. 117/1981 Sb., o zavedení a využívání jednotné klasifikaci průmyslových prací výrobní povahy, ve znění pozdějších předpisů. Stavební práce se v určitém rozsahu vyskytují i při realizaci provozních souborů a naopak montážní práce při realizaci stavebních objektů.

Sazby daně u nemovitostí tj. i staveb včetně stavebních objektů a stavebních prací jsou stanoveny § 16 odst. 4 zákona. Dodávky staveb, jejich stavebních a technologických částí, stavebních objektů a provozních souborů se zdaňují sazbou 5 %. Sazba 5 % se uplatňuje i na stavební práce a montážní práce zařazené v oboru 547 montáž technologických zařízení (bez montáží opravárenského charakteru, které patří do oboru JKV 927 - montáže při opravách strojů a zařízení a nejsou uvedeny v příloze č. 2 zákona).

Opravy a údržba staveb (obor 928 JKV) nejsou zařazeny v příloze č. 2, a proto se u nich uplatňuje také sazba daně ve výši 5 %. Materiály dodávané s opravou, pokud jsou součástí stavby, se zdaňují stejnou sazbou jako oprava, tedy 5 %. Opravy zařazené jako výkony v oborech JKV 911 až 926, které jsou uvedeny v příloze č. 2 zákona se zdaňují sazbou 23 %. také vyzdívky kotlů a pecí (obor 911, 912, 913, 914 a 916) realizované v rámci oprav a údržby jsou zdaňovány sazbou daně ve výši 23 %, zatímco u nové výstavby sazbou 5 %. Opravy výrobků dřevozpracujícího průmyslu prováděné dílensky (obor 923) se zdaňují sazbou 23 %, zatímco stavebně truhlářské realizované na stavbách zařazené v oboru 928 se zdaňují sazbou 5 %.

Ostatní činnosti nezbytné k přípravě a realizaci staveb a zajištění přípravné fáze výstavby jako jsou průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické a kartografické práce včetně inženýrských prací zařazených v oboru 973, nejsou uvedeny v příloze č. 2, a proto se zdaňují sazbou 5 %.

Stavební práce jsou bez ohledu na účel, pro který jsou prováděny, včetně materiálů, výrobků, prefabrikátů a konstrukcí, které jsou jejich součástí a jsou jejich prostřednictvím pevně zabudovány do stavebních objektů zdaňovány sazbou 5 %. Montážní práce (obor 547) se včetně strojů a zařízení jejich pomocí pevně zabudovaných do provozních souborů nebo stavebních objektů zdaňují sazbou 5 %. Opravy a údržba staveb a jejich demolice se zdaňují sazbou 5 %.

Předměty vnitřního vybavení, které jsou dodávány společně se stavebními objekty nebo provozními soubory a nejsou jejich neoddělitelnou součástí a stroje a zařízení nevyžadující montáž, ale jen instalaci jsou zdaňovány sazbou platnou pro zboží. Tedy většinou sazbou ve výši 23 %. 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 objektu nebo provozního souboru. V tomto případě se také uplatní sazba platná pro zboží, tedy

většinou ve výši 23 %. Opravy předmětů vnitřního vybavení zařazené v oborech JKV 911 až 926 se zdaňují sazbou 23 %.

Při vymezení uskutečnění zdanitelného plnění se bude ve většině případů vycházet z ustanovení § 9 odst. 3 zákona, který vymezuje přístup k uskutečnění zdanitelného plnění v případě smluv o dílo (§ 542 odst. 2 obchodního zákoníka), podle nichž se investiční výstavba uskutečňuje. U dílčích plnění realizovaných v souladu s podmínkami uvedenými v příslušné smlouvě o dílo se každé dílčí plnění považuje za samostatné zdanitelné plnění a za den jeho uskutečnění se považuje den uvedený ve smlouvě nebo den zaplacení dílčího plnění. Rozhodující je přitom den, který nastane dříve. Finanční záloha, která nemá vazbu na věcné plnění, není považována za zdanitelné plnění.

Při převodu nemovitostí se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona dnem nabytí vlastnictví nebo převodu práva hospodaření. Určující je v tomto případě pravomocné rozhodnutí o vkladu do katastru nemovitostí, i když právní účinky vkladu vznikají na základě tohoto pravomocného rozhodnutí ke dni, kdy byl nárok na vklad doručen katastrálnímu úřadu (viz § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem).

Pro vymezení vzniku daňové povinnosti 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 § 22 a § 23 zákona.

Předmětem daně není poskytování stavebních prací ze zahraničí. Zahraniční subjekt, pokud není registrován u rejstříkového soudu není osobou podléhající dani a tedy ani plátcem daně a jím prováděné stavební práce nejsou zdaňovány. Zároveň nemá tento subjekt nárok na odpočet daně na vstupu, jak

při nákupu v tuzemsku, tak i při dovozu zboží. Pokud 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 zákona č. 35/1993 Sb., 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 a stavební práce, které se podle principů stanovených v § 8 zákona, realizují v zahraničí nejsou předmětem daně. Vývoz materiálů potřebných pro realizaci stavby prováděný plátcem daně je, pokud jsou splněny podmínky podle § 45 zákona osvobozen od daňové povinnosti. Vývozce má přitom nárok na odpočet daně na vstupu a 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 daňové povinnosti s nárokem na odpočet daně je podle § 46 osvobozeno i poskytování služeb v tuzemsku, které se vztahují vyhradně k nemovitému majetku v zahraničí např. projekční a inženýrské práce, pokud je poskytuje plátce daně.

V Praze dne 30. března 1993



I. náměstek ministra financí

Ing. Jan Klak v.r.

Za správnost:



