

Uplatňování DPH ve výstavbě

20.9.2004, Zdroj: Ministerstvo financí

Ministerstvo financí zveřejnilo pokyn k uplatňování DPH ve výstavbě.

Do 30. dubna 2004 platila pro uplatňování daně z přidané hodnoty na stavební práce snížená sazba daně. Od 1. května 2004 se vychází z jednotlivých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen "zákon"), a uplatňuje se v souladu se 6. směrnicí EU základní sazba daně. Pouze pro bytovou výstavbu je v České republice umožněno na základě výjimky, která byla České republice udělena na přechodné období do 31. prosince 2007, uplatnění snížené sazby daně.

A. Základní pojmy

1. Stavba = veškerá stavební díla jako výsledek stavební činnosti tvořící prostorově ucelenou nebo alespoň technicky samostatnou část stavby spolu s jejími součástmi. Patří sem zařízení a předměty pevně spojené se stavebním dílem včetně bytů a nebytových prostor.

2. Nedokončená stavba = stavba, na kterou nebylo doposud vydáno kolaudační rozhodnutí, a stavba, na které byly provedeny změny vyžadující stavební povolení podle § 54 a § 55 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění zákona č. 83/1998 Sb., a k těmto změnám dosud nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí. Za nedokončenou stavbu se nepovažují zařízení a stavby, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení podle § 56 stavebního zákona. Tyto stavby a zařízení jsou vždy považovány za stavbu.

3. Nemovitost = pozemky vždy a dále stavby, pokud jsou spojeny se zemí pevným základem.

4. Nebytový prostor (převoditelný) = místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení.

5. Rodinný dům je stavba pro bydlení, v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena pro bydlení. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví.

6. Bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení včetně podílu na společných částech domu podle § 2 písm. b) zákona č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů, dále jen "ZoVB".

7. Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejich místností a prostorů připadá víc než polovina na byty.

Mezi bytové domy a rodinné domy **nepatří** budovy, které jsou zapsány v katastru nemovitostí jako stavby pro individuální rekreaci. Dále mezi bytové domy a rodinné domy **nepatří** stavby, které jsou v katastru nemovitostí zapsány jako stavby určené ke shromažďování většího počtu osob. Jsou to ubytovací zařízení pro různá společenství (komunity), ubytovací zařízení pro studenty a pro ostatní sociální skupiny, např. ubytovny pracujících, studentské koleje, ubytovny, které jsou samostatnými budovami internátních škol, různé útluky, např. pro bezdomovce apod.

U **ubytovacích zařízení a domů se službami sociální péče pro staré nebo postižené osoby a domovů důchodců** lze uplatnit sníženou sazbu daně, pokud tyto stavby odpovídají definici bytové výstavby podle § 48 zákona o DPH.

8. Stavebními a montážními pracemi se rozumí práce při výstavbě nových budov a inženýrských děl a také práce při rekonstrukcích, modernizacích, rozšíření, stavebních úpravách, opravách a údržbě těchto budov a inženýrských děl. **Součástí stavebních a montážních prací jsou** konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do staveb (budov a inženýrských děl) jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. **Součástí staveb a stavebně montážních prací nejsou** předměty vnitřního vybavení, stroje a zařízení, které nevyžadují zabudování nebo montáž (např. obrazy, stroje a zařízení nevyžadující montáž, mobilní provozní a technické vybavení včetně ledniček, praček, myček nádobí apod., pokud nejsou konstrukčně určeny k zabudování, to znamená, že jejich povrchová úprava nedává předpoklad jejich umístění ve volném prostoru).

Stavební práce jsou podrobněji popsány ve Standardní klasifikaci produkce v sekci F oddílu 45 – Stavební práce. Montážní práce jsou klasifikovány jako průmyslové služby v oddílech Standardní klasifikace produkce, kde je klasifikováno příslušné zařízení nebo stroj.

B. Podlahová plocha, výpočet podlahové plochy

Pro určení bytového nebo rodinného domu je podstatné vymezení podlahové plochy připadající na byty nebo pro bydlení.

Podlahovou plochou místností a prostorů se rozumí jejich vnitřní náslapná plocha mezi lícními konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.

Do úhrnu podlahových ploch se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů určených k bydlení, nebytových prostorů, plocha hal, chodeb, schodišť, sklepů, balkonů, teras, prádelen, sušáren, kočárkáren, podloubí, průjezdů, pasáží apod.

Do úhrnu podlahových ploch se nezapočítává plocha těch místností či prostorů, které nejsou běžně přístupné užitelům domu a obvykle slouží jako technologické zázemí (transformovny, kotelny, místnosti a prostory pro vzduchotechniku, dílny pro údržbu). Dále se do úhrnu podlahové plochy nezapočítávají šachty výtahů.

Podlahovou plochou bytu se rozumí součet podlahových ploch všech místností a prostorů, včetně těch tvořících příslušenství bytu ve smyslu ustanovení § 2 písm. g) ZoVB, a to i v případě, že příslušenství je umístěno mimo byt.

Do podlahové plochy bytu se započítává plocha vybavení bytu sloužící užiteli bytu (nábytek, vestavěné skříně a kuchyňské linky, otopná tělesa apod.).

Vzhledem k tomu, že se pro stanovení, zda jde o bytovou výstavbu, bere též v úvahu poměrná část společné podlahové plochy (např. chodby) využívaná společně pro bytové a nebytové účely, doporučujeme pro výpočet následující postup:

- u **bytového domu** se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro byty i nebytové prostory a správný poměr se určí jako procentuální podíl podlahových ploch bytů k nebytovým prostorům,
- u **rodinného domu** se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro bydlení i pro nebytové účely a správný poměr se určí jako procentuální podíl místností a prostorů určených pro bydlení k nebytovým prostorům.

Úhrn podlahových ploch v uvedeném vymezení se zjistí z projektové dokumentace stavby schválené stavebním úřadem. Pokud tato dokumentace neodpovídá skutečnému stavu, podlahová plocha se zjistí jiným způsobem.

C. Uplatnění DPH a osvobození od daně u převodu nemovitosti

Podle ustanovení § 47 odst. 4 zákona se u převodu nemovitosti uplatňuje základní sazba daně s výjimkou převodu bytového domu, rodinného domu a bytu, kdy se uplatní snížená sazba daně, pokud nejde o osvobozené plnění podle § 56 zákona.

Převodem se rozumí:

- převod nemovitosti (včetně převodu příslušenství hlavní nemovitosti),
- přechod nemovitosti v dražbě.

Vždy jde o případ, kdy vlastnické právo nabyvatele se odvíjí od vlastnického práva předchozího vlastníka. **Při převodu stavby sleduje příslušenství stavby právní režim věci hlavní**, a to jak v případě sazby daně, tak i v případě osvobození od daně podle § 56 zákona. **Příslušenstvím stavby** mohou být například drobné a jednoduché stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní (§ 139b zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon) a ostatní stavby, například:

- stavby s jedním nadzemním podlažím, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a výška 4,5 m (zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům),

- podzemní stavby, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a hloubka 3 m (např. jámy, jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu),
- oplocení,
- přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace,
- připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu),
- studny, septiky.

Snížená sazba daně se uplatňuje při převodu bytu jako jednotky spolu se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu, který je vymezen prohlášením vlastníka budovy (např. garážové stání, které je společnou částí domu).

Pokud jsou však **současně převáděny byty jako jednotky a nebytové prostory jako dvě zdanitelná plnění**, je nezbytné uplatnit pro každé zdanitelné plnění **samostatně příslušnou sazbu daně** (garážové stání jako samostatné jednotky nebytového prostoru).

Při převodu nebytového prostoru jako jednotky spolu se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu, který je vymezen prohlášením vlastníka budovy, se uplatní **základní sazba daně**.

Při prodeji staveb, které se **nezapisují do katastru nemovitostí**, se uplatní **základní sazba daně** jako u dodání zboží.

Osvobození při převodu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56 zákona)

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí 3 let od nabytí nebo kolaudace. U fyzické osoby se za nabytí pozemků a staveb považuje den jejich převedení do jejího obchodního majetku.

Finanční pronájem (§ 56 odst. 2 zákona)

Od daně je osvobozen **finanční pronájem** staveb, bytů a nebytových prostor s výjimkou uzavření smlouvy o finančním pronájmu do **5 let** po nabytí nebo kolaudaci stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby.

Převod pozemků (§ 56 odst. 3 zákona)

Převod pozemků včetně finančního pronájmu je osvobozen od daně s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.

Pokud na tomto pozemku (sumě parcel) je stavba jako věc, pak stavební pozemek přestává být stavebním pozemkem jako celek.

Stavební pozemek musí být převoditelný a musí být nutně věcí, tj. minimálně jednou parcelou (viz § 118 a § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, dále jen "OZ"). Při tom je nepodstatné, na které z parcel stavba jako věc vznikla, nebo na které parcele byla umístěna.

D. Uplatnění DPH při dodání stavby

Podle ustanovení § 47 odst. 5 zákona se uplatňuje u **dodání stavby včetně nedokončené stavby, stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, základní sazba daně**, pokud zákon nestanoví jinak.

Výjimky jsou uvedeny v ustanovení § 48 odst. 2 zákona, kdy se uplatní **snížená sazba daně u dodání** bytového domu, rodinného domu a bytu jako součástí těchto domů, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako **jejich součást** (§ 120 OZ) montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Dodáním stavby se rozumí:

- **Vznik bytového domu, rodinného domu nebo bytu výstavbou. Objednatel je prvním vlastníkem nové věci.** Nejde o případy, kdy stavební firma provede stavbu ve svém vlastnictví a převádí ji na objednatele. Rovněž nejde o pojem dodání ve smyslu "dodání zboží" podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona.
- **Rekonstrukce, modernizace a opravy bytového domu, rodinného domu a bytu**, obvykle na základě smlouvy o dílo; nevzniká nová věc, jde o stavební zásahy na majetku. Jde o takové práce, ke kterým se v zákoně o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) vážou tyto právní kategorie:
 - technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP,
 - výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP,
 - opravy a údržbu ve smyslu účetních předpisů.

Snížená sazba daně se uplatní:

a) pro zdanění stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací, opravami a údržbou bytového domu, rodinného domu a bytu, který je součástí bytového nebo rodinného domu včetně zabudovaných materiálů, výrobků a konstrukcí (zboží), tzn. že zboží se stane pevnou součástí stavebního díla. Jde o práce prováděné uvnitř vnějšího půdorysu bytového nebo rodinného domu, tj. nadzemní stavby prostorově soustředěné a navenek převážně uzavřené obvodovými stěnami a střešní konstrukcí, součástí domu mohou být pouze ty podzemní prostory, které s domem konstrukčně a stavebně souvisí. Za součást vnějšího půdorysu domu se považují rovněž konstrukce připevněné na fasádě (okapy, dešťové svody), předložené schody umožňující vstup do budovy, rampa pro vstup tělesně postižených, zastřešení terasy náležející k domu, přístřešek nad vchodem. Snížené sazbě daně rovněž podléhají subdodávky stavebních a montážních prací provedené na stavbách pro bydlení;

b) v případě dodání bytu, který je součástí bytového nebo rodinného domu;

c) pro dodání spojené se zabudováním a pro rekonstrukci, modernizaci, opravu a údržbu stávajících strojů a zařízení zabudovaných do rodinného nebo bytového domu a tvořících jeho součást. Jde například o technologie osobního výtahu, centrálního vysavače, klimatizačního zařízení, dále o zabudované kuchyňské linky včetně vestavných spotřebičů, bojler, kotle a radiátory ústředního topení, části tepelných čerpadel pevně zabudovaných do stavby, žaluzie, rolety, markýzy, svítidla, podlahové krytiny apod. v bytovém domě, rodinném domě a bytě jako součástí těchto domů;

d) pro stavební opravy a stavební údržbu bytového nebo rodinného domu. Materiály a zařízení dodávané se stavební opravou včetně výměny, pokud jsou součástí bytového nebo rodinného domu, se zdaňují stejnou sazbou jako oprava, např. opravy truhlářských a zámečnických výrobků pevně spojených se stavebním dílem, oprava dveří oken včetně zasklívání, opravy zámků, opravy vestavěného nábytku. Sníženou sazbou daně nelze uplatnit:

- a) pro **stavební a montážní práce** prováděné při výstavbě, rekonstrukci, modernizaci, opravách a údržbě drobných a vedlejších staveb, byť tyto stavby pro **účely převodu** se považují za příslušenství stavby hlavní. Znamená to, že základní sazbě daně podléhá výstavba, rekonstrukce, modernizace, oprava a údržba staveb, které se nacházejí mimo vnější půdorys domu jako garáží, skladů, skleníků, kůlen, zahradnic altánů, oplocení, studní, septiků, přístupových cest, přípojek inženýrských sítí atd.;
- b) pro **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 (např. revize), které nejsou uvedeny v příloze č. 2 zákona a proto se zdaňují **základní sazbou** bez ohledu na druh výstavby. Takto se tyto služby zdaňují, pokud jsou samostatným zdanitelným plněním. Pokud jsou tyto služby poskytovány jako nedílná součást služby jiné, např. provedení revize v souvislosti s opravou elektroinstalace, jsou součástí ceny příslušné služby – oprava elektroinstalace a zdaňují se **stejnou sazbou jako poskytnutá služba**;

U dodání bytu (přístavbou, nástavbou, půdní vestavbou...) v domě, který **není** bytovým či rodinným domem, není splněna podmínka, že takový byt je **součástí bytového či rodinného domu**, a uplatní se základní sazba daně v souladu s ustanovením § 47 odst. 5 zákona.

E. Místo plnění

Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází (§ 7 odst. 6 zákona). Za místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti včetně služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru se považuje místo, kde se nemovitost nachází (§ 10 odst. 1 zákona).

Podle ustanovení § 15 odst. 4 zákona při poskytnutí služby vztahující se k nemovitostem zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, plátcí nebo osobě identifikované k dani, je osoba, které je služba poskytnuta povinná daň přiznat a zaplatit podle § 108 zákona, pokud je místo plnění v tuzemsku.

Podle ustanovení § 15 odst. 5 zákona při poskytnutí služby vztahující se k nemovitostem zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, je osoba, která službu poskytla povinná daň přiznat a zaplatit podle § 108 zákona, pokud je místo plnění v tuzemsku.

F. Věcná břemena

Předmětem daně je v souladu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. c) zákona vznik a zánik věcného břemene podle ustanovení § 151n a následující OZ, pokud je poskytnut za úplatu.

Předmětem daně není například zánik věcného břemene smrtí nebo zánikem oprávněné osoby, uplynutím sjednané lhůty pro věcné břemeno ani omezení věcného břemene.

G. "Zadržné"

Částka, kterou je smluvené procento z fakturované ceny, které bude zapláceno po odstranění vad a nedodělků, je platební podmínkou, která nesnižuje základ daně.