

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní
Odbor nepřímých daní

V Praze 31. 8. 2012

Č.j.: 29 726/12-3210-010311

Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ k některým otázkám zařídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH

Pro potřeby veřejnosti GFŘ vydalo v oblasti režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví již celou řadu informací, stanovisek odpovědí na nejčastější dotazy atd., které uveřejňuje na webu České daňové správy:

http://cds.mfer.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_15152.html?year=0 .□

Tato předkládaná Informace doplňuje dosavadní materiály GFŘ na základě získaných zkušeností v předmětné oblasti a reaguje na vývojové posuny v konkrétních případech.

Podle praktických zkušeností vyplývajících z dotazů k režimu přenesení daňové povinnosti se z pohledu zařídování jako jedny z nejvíce problémových ukazují případy prací, které se svým charakterem mohou vázat jak na oddíl 43, tak na oddíl 33 klasifikace CZ-CPA. Jde o práce typu instalace, opravy či údržby různých zařízení pevně spojených s budovou. Tento dokument obsahuje závěry v podobě obecných zásad k dotčeným otázkám tak, jak byly¹ projednány GFŘ a ČSÚ.

Dále jsou připomenuty základní zásady pro vymezení plnění z pohledu DPH a závěrem jsou uvedena stanovená řešení popř. dovysvětlení k některým konkrétním položkám dotazovaných prací.

1. Instalace, opravy a údržba zařízení pevně připojeného k budově

- Obecné zásady pro zařídění do klasifikace CZ-CPA z pohledu režimu přenesení daňové povinnosti na DPH

- Instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury a zároveň zajišťují funkčnost dané budovy či podobné struktury, jsou zařazeny do některého z oddílů 41 až 43 CZ-CPA, jestliže nejsou z těchto oddílů explicitně vyloučeny.
- Instalace zařízení, která jsou připevněna k budově nebo podobné struktuře, jsou zařazeny do některého z oddílů 41 až 43 CZ-CPA, jestliže se nejedná o instalaci zařízení (resp. strojů) explicitně uvedených v oddílu 33 CZ-CPA. (Instalace ostatních všestranně použitelných strojů a zařízení j. n. (33.20.29) zahrnuje instalace takových strojů a zařízení, které jsou vymezeny jako zboží kódem 28.2 CZ-CPA).

¹ Mj. též s využitím uzavřeného příspěvku KV KDP č. 366/4.4.2012 - Vymezení stavebních a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojeného k budově.

- Všechny příslušné opravy a údržba zařízení, které je nedílnou součástí budovy či podobné struktury (pevné připojení ke stavbě), představují svým charakterem stavební a montážní práce (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci „správcovské“ činnosti či komplexního úklidu - kódy 81.10.10 a 81.21.10) uvedené jako takové v oddílech 41 až 43. Považují se za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 92e zákona o DPH, pokud daná oprava či údržba není explicitně uvedena v jiných kódech CZ-CPA, zejména v některé ze tříd 33.11 až 33.14, 33.19 a 95.22. (Opravy a údržba ostatních všestranně použitelných strojů a zařízení jinde neuvedených (33.12.19) jsou vymezeny jako zboží kódem 28.29).
- Pokud je oprava nebo údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě zaříděna do některého z kódů mimo oddíly 41 až 43 (zejména v 33.11 až 33.14, 33.19, 81.10.10, 81.21.10 nebo 95.22), nedochází při jejich poskytnutí k přenesení povinnosti přiznat daň na příjemce, i když se jeví zařízení jako součást stavby.

Závěry výše uvedené podpůrně vychází mj. ze srovnání klasifikací CZ-CPA a CZ-NACE. Klasifikace CZ-NACE, používaná pro zařídění jednotlivých ekonomických činností, má až po úroveň tříd stejná kritéria pro zařídění a tomu odpovídající kódy jako klasifikace CZ-CPA.

Z vysvětlivek uvedených na začátku oddílu 43 klasifikace CZ-NACE je možno stanovit, co lze pod kód 43 CZ-CPA zařadit.

"Do tohoto oddílu se také zařídí jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby. Tyto činnosti jsou většinou prováděny na staveništi (i když některé přípravné práce lze provádět v dílně). Patří sem instalace plynu, vodovodů, odpadů, systémů vytápění, větrání a klimatizace, antén, bezpečnostních zařízení a ostatních elektrických zařízení, požárních sprinklerů, výtahů, pojízdných schodišť atd. Dále sem patří provádění izolací proti vodě, tepelné a protihlukové izolace, plechařské práce, instalace chladicích zařízení, instalace osvětlení a signalizačních zařízení pro komunikace, železnice, letiště, přístavy atd.

Dokončovací práce zahrnují činnosti potřebné pro dokončení budovy. Jsou to sklenářské práce, práce s omítkami, malířské práce, pokládání podlahových krytin (dlaždic, parket, koberců atd.) nebo obkládání stěn (kachlíky, tapetování atd.), broušení podlah, tesařské a truhlářské práce, akustické práce, vnější čištění fasády atd.

Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy."

2. K zásadám pro aplikaci § 92e ZDPH

Pro určení daňového režimu zdanitelného plnění je primárně vždy nutné správné vymezení tohoto plnění. Pro toto je rozhodující skutečný obsah závazkového vztahu resp. tomu odpovídající skutečný obsah poskytovaného plnění. Takto je třeba správně vymežit plnění zejména z pohledu jeho samostatnosti (event. více samostatných plnění) versus určení plnění, které jsou součástí jiného plnění (tedy hlavního a vedlejšího plnění v rámci jednoho plnění).

Je-li např. služba hlavní stavební prací zaříděnou v kódu 41 až 43 CZ-CPA, režim přenesení daňové povinnosti se uplatní na plnění jako celek, tj. i na služby, které jsou její součástí a které by jinak – tj. pokud by byly poskytnuty samostatně - do režimu přenesení daňové

povinnosti nespádaly, protože samy o sobě nepatří do kódů 41 až 43 CZ-CPA.

Naopak pokud je poskytnuto plnění, kde hlavní je služba, která nespadá do kódu 41 až 43 CZ-CPA a není tak v režimu přenesení daňové povinnosti, neuplatní se tento režim ani na žádnou ze souvisejících poskytnutých služeb, neboť ty sledují daňový režim služby hlavní a nezáleží na tom, jaký režim by se uplatnil, pokud by byla daná související služba poskytnuta samostatně.

Nutno ovšem upozornit, že vždy se musí jednat o skutečně vedlejší služby, které jsou součástí hlavní služby (viz dále) a samozřejmostí je, že jde o služby poskytnuté mezi týmiž subjekty.

Posouzení režimu u subdodavatele musí být aplikováno na konkrétní službu a není rozhodující režim, který bude aplikován u následného odběratele.

Pokud je uzavřen závazkový vztah na více hlavních služeb (služby spolu nesouvisí tak, aby je bylo možné kvalifikovat jako jedno plnění), pak musí být daňový režim určen pro každou hlavní službu samostatně.

Služba, která je součástí hlavní služby, tedy služba vedlejší, představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Služba hlavní je službou dominantní.

3. Ke konkrétním případům zařazení stavebních prací do klasifikace CZ-CPA pro účely DPH

A) Stavební práce výhradně zařazené do kódu CZ CPA 41 až 43

1) Pronájem lešení zahrnující jeho postavení a demontáž CZ-CPA 43

Pronájem lešení s montáží a demontáží je stavební práce sama o sobě a nezáleží, kde montáž či demontáž lešení probíhá. Kód CZ-CPA 43.99.20 obsahuje i samostatnou stavbu a demontáž lešení a pracovní plošin. Pracovní plošina zde není chápána ve smyslu mobilní pracovní plošiny na autě.

2) Pronájem bednění, pažicích boxů - bude-li poskytnut včetně montáže CZ-CPA 43

3) Pokládání optických kabelů CZ-CPA 42, 43

4) Uvedení kotle do provozu nebo vyřazení z provozu v rámci instalace topení CZ-CPA 43

Jedná se o službu spuštění nebo vyřazení kotle z provozu poskytnuté v rámci instalace topení, tedy jedná se o službu, která je součástí služby instalace topení a sleduje tak daňový režim této /hlavní/ služby.

5) Dodání a montáž okenních žaluzií CZ-CPA 43

Při samostatné výměně plátů vertikálních žaluzií (CZ-CPA 95) nejde o stavební práci v režimu přenesení daňové povinnosti.

6) Dodání hasicího přístroje s montáží CZ-CPA 43

V režimu přenesení daňové povinnosti je dodání hasicího přístroje s montáží, kde je montáž chápána tak, že je pevně k budově přidělán držák na hasicí přístroj. Pouhá výměna hasicího přístroje bez instalace držáku k budově v režimu přenesení daňové povinnosti není.

7) Instalace/oprava vodovodní baterie v budově CZ-CPA 43

8) Instalace plynových nebo el. domácích spotřebičů **CZ-CPA 43**

Je tím chápána např. instalace karmy, která je v režimu přenesení daňové povinnosti. V režimu přenesení daňové povinnosti není instalace plynového sporáku (volně stojícího), lze sem zařadit pouze vestavěné spotřebiče v kuchyňské lince.

9) Oprava automatických dveří obchodních domů, výrobních hal, skladů apod. (součástí opravy je výměna dveřních motorů) **CZ-CPA 43**

V kódu 43 jsou opravy jako takové (platí i pro závory). Samostatná oprava elektromotoru (tj. pohonu dveří) není stavební prací.

10) Výstavba exteriérů při filmování **CZ-CPA 43**

11) Instalace/ opravy plynových zářičů pro vytápění průmyslových objektů

CZ-CPA 43

Jako nedílná součást stavby pro vytápění objektu

12) Instalace integrovaných regálů ve skladu **CZ-CPA 43**

Musí být zajištěná dostatečná integrita regálu se stavbou - pouhé přišroubování ke zdi z důvodu zabezpečení regálu proti pádu, není dostačující pro učinění závěru, že jde o integrované regály.

13) Instalace mobilní buňky **CZ-CPA 43**

B) Plnění, které mohou být podle charakteru stavební práce zařazené v kódu CZ-CPA 41 až 43 nebo se o stavební práce nejedná

1) Průmyslová klimatizace, průmyslové kotle atd.

Sub-kategorie 43.22.12 CZ-CPA Instalace topení, ventilace a klimatizace zahrnuje mj. instalace klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení pro obydlí, počítačová centra, kanceláře a obchody, včetně souvisejících trubních rozvodů a klempířských prací.

Nezahrnuje naopak instalace, opravy a údržbu průmyslových klimatizačních a chladících zařízení. Tyto spadají do subkategorií 33.12.18 (Opravy a údržba průmyslových chladících a klimatizačních zařízení) nebo 33.20.29 (Instalace ostatních všestranně použitelných strojů a zařízení j. n.).

Kritériem pro posouzení, zda na instalaci klimatizace dopadá režim přenesení daňové povinnosti, je účel jejího použití či využití. Pokud je klimatizace instalována pro obydlí, počítačová centra, kanceláře a obchody, bude zdaňována odběratelem v režimu přenesení daňové povinnosti, protože je to výslovně uvedeno ve vysvětlivkách k sub-kategorii 43.22.12, a to bez ohledu na její technické parametry.

Kromě těchto konkrétně vyjmenovaných účelů použití podléhají režimu přenesení daňové povinnosti také jiné klimatizace, které nelze označit za klimatizace průmyslové, např. klimatizace zdravotně hygienické (komfortní), vytvářející optimální stav **mikroklimatu pro pobyt lidí**.

- Pro posouzení, zda se jedná o klimatizaci průmyslovou, která je dle vysvětlivek ze sub-kategorie 43.22.12 vyloučena a nepodléhá tedy režimu přenesení daňové povinnosti, je rozhodující, zda se jedná o klimatizaci nezbytnou pro provoz zařízení (zejména průmyslového, ale nemusí jít výslovně o průmyslový provoz, většinou je součástí technologického zařízení, má vliv na kvalitu výroby, snižování výrobních

nákladů nebo přímo podmiňuje funkci zařízení). „Průmyslový“ je zde tedy rozuměno pro výrobní účely, nikoli primárně pro budovu jako takovou a pobyt lidí v ní.

Stejná kritéria jako při určování druhu klimatizace je pak nutno použít i pro určování průmyslových kotlů atp., tedy rozhodujícím kritériem musí být účel **využití**. Kotle zajišťující vytápění pro potřeby lidí, jejich obydlí a jiných odpovídajících stavebních objektů (školy, nemocnice, administrativní budovy atd.), nelze tedy pokládat za kotle průmyslové.

2) Pronájem plošiny s obsluhou pro činnosti uvedené v sekci F CZ-CPA 43

Pronájem plošiny s obsluhou je v režimu přenesení daňové povinnosti pouze tehdy, pokud se služba vztahuje ke stavební práci uvedené v sekci F CZ-CPA. O stavební práci nepůjde při pronájmu plošiny např. pro zábavní akci. Samostatný pronájem bez obsluhy není také v režimu přenesení daňové povinnosti (CZ-CPA 77).

3) Výměna čidla bezpečnostního systému stavby CZ-CPA 80/43

Je-li provedena výměna čidla, která spočívá ve vyjmutí čidla a zaklapnutí nového čidla do patky, nejedná se o stavební práci a režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní. Pokud půjde o výměnu čidla, kdy je nutno provést demontáž a následnou montáž předmětného zařízení (chápano jako instalační zákrok do rozvodného systému), pak se jedná o stavební práci v režimu přenesení daňové povinnosti.

4) Oprava FTV panelu CZ-CPA 26/43

Pokud se jedná o tzv. „generální opravu“ patří tato činnost do kategorie výroby zboží. Je-li předmětem závazkového vztahu oprava FTV panelu výměnným způsobem (reinstalace panelu), pak se o režim přenesení daňové povinnosti jedná.

5) Montáž pojezdových kolejnic na záclony CZ-CPA 43/95

Jedná-li se o přišroubování pojezdových kolejnic do stropu, půjde o stavební práci. Jedná-li se o nasazení pojezdové kolejnice na garnyže, jedná se o drobnou práci zařazenou v oddílu 95 CZ-CPA.

C) plnění, která nejsou stavební prací zařazenou v kódu CZ CPA 41 až 43

1) Výměna žárovky na nemovitosti CZ-CPA 81

Samotná výměna žárovky, výbojky i světla elektrického osvětlení není v režimu přenesení daňové povinnosti, a to jak v místnosti, v obchodě, na hale nebo u pouličního osvětlení.

2) Pronájem bednění, pažících boxů bez montáže CZ CPA 77

3) Pravidelná údržba silnic - posyp štěrkem, solí CZ CPA 81

Pravidelná údržba silnic (posyp štěrkem, solí) - nejedná se o stavební práci, neboť hlavním smyslem této údržby je udržení sjízdnosti silnice, nikoliv údržba samotné stavby (silnice) pro účely prodloužení její životnosti apod. Vysvětlivku u kódu CZ-CPA 42.11.20 „údržba a opravy silnic“ je třeba chápat jako údržbu a opravy stavby, nikoliv úklidovou službu.

4) Servis - prohlídka, odzkoušení funkčnosti kotlů, uvedení do provozu nebo z provozu CZ-CPA 71

Jedná se o samostatnou službu ověření funkčnosti kotle a jeho spuštění (uvedení) do provozu.

5) Údržba bezpečnostních systémů CZ-CPA 80

6) Servis a údržba dveřních zavíračů v rámci stavebního objektu **CZ-CPA 81**

Jedná se o servis a údržbu dveřních zavíračů, která je vykonávána v rámci správcovské údržby,

7) Oprava dveřního zavírače (jako takového) u dveří zabudovaných ve stavbě **CZ-CPA 95**

Jde o změnu v položce 34 v tabulce GFŘ uvedené na webu GFŘ.

Zařazení uvedené opravy do oddílu CZ-CPA 95 představuje výkladový posun, dosavadní postupy podle předchozího výkladu nebudou v tomto ohledu zpochybňovány.

8) Oprava zámku u dveří (výměna vložky FAB) **CZ-CPA 95**

Samotná výměna vložky FAB je zámečnická práce, která není v režimu přenesení daňové povinnosti.

9) Vymezení třídy 81.10 - je-li na ni odkaz v jiné třídě, ale pokud jde jen o jednu pomocnou službu

Pokud je samostatně poskytována služba drobných oprav a údržby, nelze ji zařadit do kódu 81.10.10, ale je možno zařadit do kódu 81.21.10.

10) Oprava turbíny **CZ-CPA 33**

11) Opravy domácích plynových spotřebičů a elektrospotřebičů **CZ-CPA 95**

Samostatné opravy plynových spotřebičů a elektrospotřebičů nejsou v režimu přenesení daňové povinnosti za předpokladu, že není oprava spotřebiče prováděna výměnným způsobem.

12) Instalace potrubní pošty, v bankách, nákupních centrech atd. **CZ-CPA 33**

Z pohledu zařídění do CZ CPA a návazně posouzení režimu přenesení daňové povinnosti na DPH je potrubní pošta zařazena v kódu CZ CPA 28.22.17 a její instalace je zařazena v kódu CZ CPA 33.20.29

Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní ani při instalaci a ani při případných opravách. Jde o výkladový posun.

13) Dodávka díla- chladících a mrazících „boxů“ (izolovaných místností včetně technologie) **CZ-CPA 33**

Zařazení uvedených mrazících boxů včetně technologie do oddílu 33 CZ-CPA představuje výkladový posun, dosavadní postupy podle předchozích výkladů nebudou v tomto ohledu zpochybňovány.

14) Instalace náhradních zdrojů elektrické energie (dieselagregátů) **CZ-CPA 33**

15) Lepení reklam na stěny **CZ-CPA 73**

Instalace firemních štítů (pružných materiálů) nade dveře, tedy i na výlohy (43.33.29) je v režimu přenesení daňové povinnosti. Rovněž umístování reklamních ploch na budovy - nebo na stavbě je stavební prací.

Instalace nejrůznějších konstrukcí, panelů pro potřeby reklamy patří do CZ-CPA 43, ale vlastní polepování různých ploch (výkladní skříně, plakátovací stěny, billboardy atd.) reklamou, pokud je poskytováno samostatně patří do CZ-CPA 73.11. a proto se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní.

16) Stavba prodejních stánků (farmářské trhy, na Velikonoce, na Vánoce atd.)

CZ-CPA 82

Jako jiné podpůrné služby pro podnikání (CZ-CPA 82.99.19).

Nebo **CZ-CPA 77** Pronájem a leasing jiných strojů, zařízení a výrobků j.n. (CZ CPA 77.39.19).

Pokud plátcí doposud postupovali v dobré víře a následně se ukáže, že jejich postup není v souladu s výše uvedenými shodnutými závěry, nebude již uplatněný režim ze strany daňové správy zpochybňován resp. není nutné provádět opravy. Konstatované však platí samozřejmě pouze za podmínky, že takto postupoval jak dodavatel, tak příjemce plnění a nedošlo tak ke zkrácení státního rozpočtu.

Ing. Otakar Sladkovský v. r.
ředitel sekce