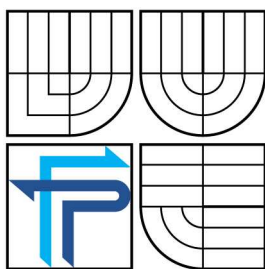


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ (ÚF)

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

APLIKACE ZÁKONA O DPH VE STAVEBNICTVÍ

VAT APPLICATION IN BUILDING INDUSTRIES

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

LUCIE ZICHOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. PAVEL SVIRÁK, Dr.

BRNO 2008

Anotace

Tato bakalářská práce se zabývá aplikací zákona o dani z přidané hodnoty ve stavebnictví po novele účinné od 1. 1. 2008, výkladem pojmů z této oblasti a rozboru stanoviska Ministerstva financí České republiky vztahujících se k této oblasti. Výsledkem práce jsou návrhy na změny posuzování některých věcí, změny stanovisek Ministerstva financí České republiky i samotného zákona o dani z přidané hodnoty v oblasti stavebnictví.

Anotation

This bachelor's thesis is engaged in application of the VAT law in building industry since 1. 1. 2008, in explanation of concepts from this sphere and analyse point of view of Finance Office of the Czech republic related to this sphere. The result of this thesis are proposals for changes in view of some things, for changes in points of view of Finance Office of the Czech republic and in the VAT law in sphere of building industry as well.

Klíčová slova

Byt, bytový dům, daň z přidané hodnoty, příslušenství věci, rodinný dům, snížená sazba DPH, stavby pro sociální bydlení, změna dokončené stavby.

Keywords

Flat, apartment house, value added tax, accessories of thing, family house, VAT reduced rate, constructions for social living, change of complete construction.

Bibliografická citace práce

ZICHOVÁ, L. *Aplikace zákona o DPH ve stavebnictví* . Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 56 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Pavel Svirák, Dr.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Kutné Hoře dne 25. května 2008

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Pavlu Svirákovi, Dr. za jeho cenné rady, které usměrnily mé myšlenky ke konečnému cíli a přispěly tak k realizaci této bakalářské práce.

Obsah

1. Úvod	9
2. Systém daní České republiky a zařazení DPH do tohoto systému	10
2.1. Daň z přidané hodnoty a jeho právní úprava v ČR.....	11
3. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	13
3.1. Předmět daně.....	13
3.2. Daňové subjekty	14
3.3. Základ daně.....	17
3.4. Sazby daně	19
3.5. Registrace k DPH.....	19
3.6. Místo plnění	20
3.6.1. Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti	20
3.6.2. Místo plnění při pořízení zboží z EU	21
3.6.3. Místo plnění u poskytnutí služby.....	21
3.7. Zdanitelná plnění	22
3.8. Uskutečnění zdanitelného plnění	23
3.8.1. DUZP u dodání zboží	24
3.8.2. DUZP u poskytnutí služby.....	24
3.8.3. DUZP u převodu nemovitostí	24
3.8.4. DUZP u speciálních případů.....	24
3.9. Nárok na odpočet	26
3.9.1. Krácení odpočtu daně	28
3.9.2. Odpočet při změně režimu	28
3.10. Plnění osvobozená	29
3.10.1. Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	29
3.10.2. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet	29
4. Uplatňování zákona o DPH ve stavebnictví	31
4.1. Uplatňování ZDPH ve stavebnictví po 1.1.2008 v ČR.....	33
4.2. Snížená sazba DPH ve stavebnictví.....	34

4.2.1.	Snížená sazba DPH u oprav, rekonstrukcí a modernizací	34
4.2.2.	Byt, bytový a rodinný dům dle ZDPH	37
4.2.3.	Snížená sazba u stavebních prací na nebytových prostorech	39
4.2.4.	Použití snížené sazby DPH u příslušenství stavby	40
4.3.	Stavby pro sociální bydlení.....	44
4.3.1.	Byt pro sociální bydlení.....	44
4.3.2.	Rodinný dům pro sociální bydlení.....	46
4.3.3.	Bytový dům pro sociální bydlení.....	48
4.3.4.	Ostatní stavby pro sociální bydlení.....	49
4.4.	Zálohové platby	50
5.	Návrhy na změny	51
6.	Závěr	52
	Seznam použitých zdrojů	53
	Seznam použitých zkratek	54
	Seznam příloh.....	55
	Přílohy	56

1. Úvod

Ve své bakalářské práci jsem se rozhodla věnovat problematice zákona o dani z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.) a to ve stavebnictví, kde je mnoho nejasností. Zákon o dani z přidané hodnoty prošel větší novelou, která od 1. 1. 2008 zavedla do zákona nové pojmy a nové možnosti používání snížené sazby daně, než jak tomu bylo před tímto datem. Tato problematika byla velmi diskutovanou ještě před tím, než se vláda rozhodla zákon novelizovat. Přesto je dle mého názoru v některých oblastech zákon pro mnohé subjekty nesrozumitelný.

Za účelem menších diskusí o tom, jak zákon správně vykládat, vydává Ministerstvo financí České republiky stejně jako jiná ministerstva svoje stanoviska a sdělení, které je možno získat na internetových stránkách ministerstev, pro oblast daní především portál www.mfcr.cz, resp. České daňové správy (<http://cds.mfcr.cz>). Tato stanoviska však nejsou pro subjekty závazná, ale pouze informativní („jak to zákonodárce myslel“). Přesto některá vyjádření uvedená v těchto stanoviscích přesně nevyplývají ze zákona a mohou být tedy nesprávná (resp. omezovat možnosti dané zákonem).

V praktické části práce jsem se tedy zaměřila jak na novou úpravu zákona o DPH po novelizaci, vysvětlení nejdůležitějších pojmů a postupů, tak na stanovisko, které ministerstvo financí zveřejnilo na svých internetových stránkách k uplatňování zákona o DPH u výstavby. Z daného stanoviska a samotného ZDPH jsem si utvořila vlastní názor na uplatňování novelizovaného zákona, stejně jako na stanovisko ministerstva financí a navrhla jsem některé oblasti v zákoně, které by se mohly změnit pro větší logičnost a srozumitelnost zákona, stejně jako některá vyjádření ve stanovisku ministerstva financí.

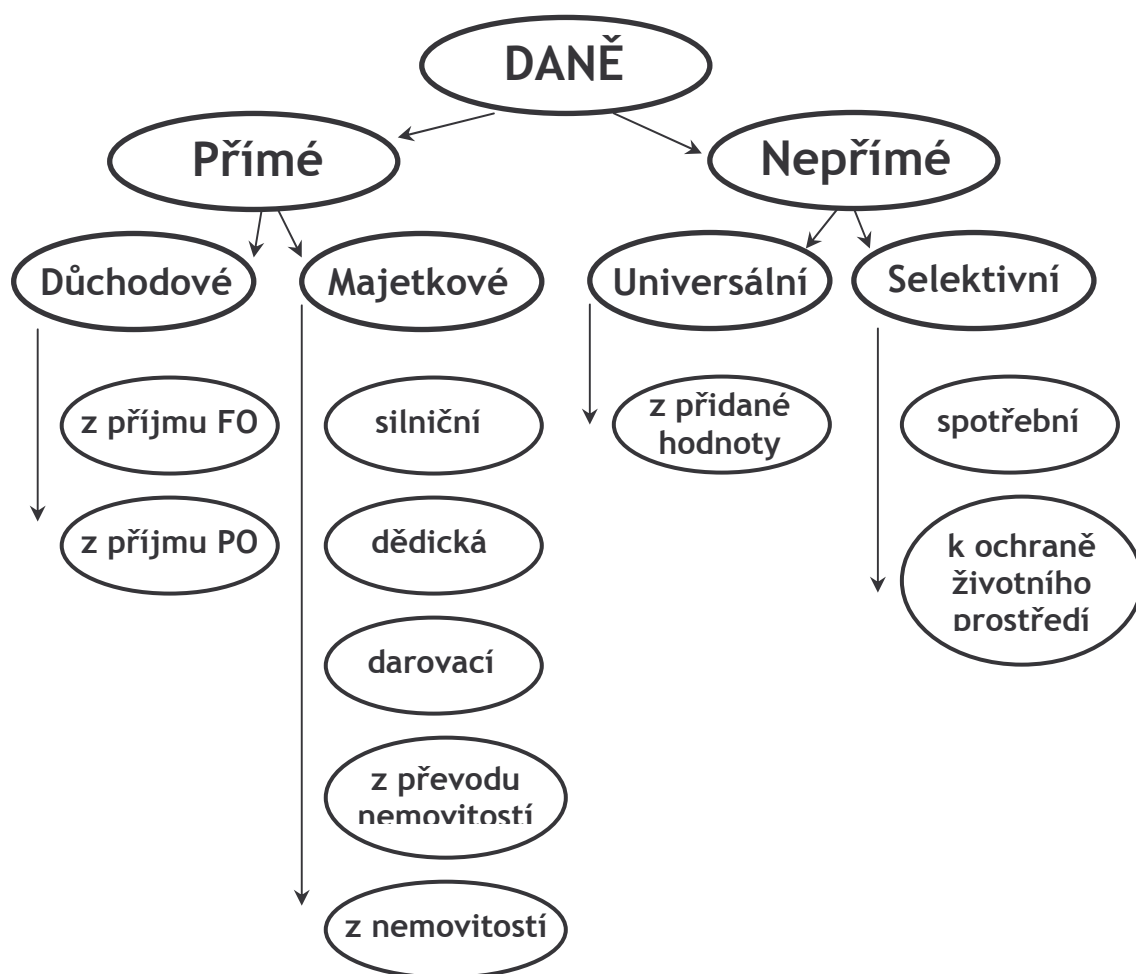
2. Systém daní České republiky a zařazení DPH do tohoto systému

V ČR (stejně jako v drtivé většině států světa) jsou na základě platných zákonů a nařízení vybírány daně, které slouží jako příjem do státního rozpočtu, ze kterého jsou formou výdajů placeny nutné výlohy na provoz státu, jeho orgánů a pracovišť, stejně tak jako na sociální pomoc občanům, zabezpečování nejdůležitějších služeb apod. Pro státní rozpočet jsou příjmy z daní jednoznačně největším příjmem, ze všech daní jsou to potom příjmy z daně z příjmů (FO i PO dohromady). Hned na druhém místě mezi nejvýznamnějšími položkami příjmů z vybíraných daní jsou to právě příjmy z daně z přidané hodnoty. V následující tabulce je vyjádřen podíl daňových příjmů na příjmech státního rozpočtu v posledních třech letech (údaje jsou v milionech Kč).

Typ příjmu	2004	2005	2006
Příjmy celkem (v mil. Kč)	769 207	866 460	923 060
Daňové příjmy z toho:	717 998	771 616	802 895
- daň z příjmu fyzických osob	95 209	94 773	91 591
- daň z příjmu právnických osob	85 499	100 275	95 470
- daň z přidané hodnoty	140 383	146 823	153 516

tabulka 1: Vybrané příjmy státního rozpočtu během let 2004-2006

Daně dělíme do dvou velkých skupin podle toho, zda jsou daně placené přímo z daného příjmu (majetku), nebo zda jsou placené v cenách nakoupených komodit (zboží či služeb). Tedy na daně přímé a nepřímé. Ty dále dělíme na daně důchodové a majetkové, resp. daně universální a selektivní. Nejlépe si rozdělení daní představíme na následujícím grafu. Od 1. 1. 2008 navíc mezi nepřímé selektivní daně musíme zařadit nové „ekologické“ daně, tedy daň z elektřiny, zemního plynu a pevných paliv.



obrázek 1: Rozdělení daní v ČR

2.1. Daň z přidané hodnoty a jeho právní úprava v ČR

Daň z přidané hodnoty je typickou nepřímou daní (tzv. všeobecnou), jejímž hlavním znakem je, že samotné daňové zatížení nese konečný spotřebitel (podniky v rámci výroby si mohou uplatnit odpočty při nákupech surovin a služeb, spotřebitel tento nárok nemá). Proto se této dani mnohdy říká daň ze spotřeby.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – zákon, který je účinný od 1. 5. 2004 (vstup České republiky do Evropské unie) a který byl koncipován v souladu

s právními předpisy Evropské unie, které jsou nadřazené českým zákonům. Na počátku však nebyl úplně v souladu s evropskými předpisy, proto prošel mnoha novelami, které upravovali nesrovnalosti, na které se narazilo během uplatňování tohoto zákona.

Působnost zákona – velmi významnou změnu zaznamenal ZDPH po vstupu do Evropské unie v oblasti působnosti zákona, kde se změnilo chápání některých pojmů. ZDPH tedy dnes působí nejen na české subjekty, ale i na subjekty z EU a nově jsou chápány ostatní země, ty jsou definovány jako třetí země (státy mimo území Evropského společenství). Důležité je uvědomit si, že ZDPH se zabývá těmi aktivitami, které jsou důležité pro Českou republiku, tedy dle tohoto zákona lze vybírat a požadovat pouze českou daň (tedy daň obsaženou a definovanou v tomto zákoně), proto je velmi důležitým pojmem místo plnění.

3. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

3.1. Předmět daně

V § 2 ZDPH (zákona o dani z přidané hodnoty) jsou přesně definované činnosti, které z pohledu českého zákona podléhají dani z přidané hodnoty. Jsou to:

- dodání zboží, převod (přechod) nemovitostí
- poskytnutí služby
- pořízení zboží z EU a
- dovoz zboží (ze třetích zemí – mimo území EU – které vstupuje do celního režimu v České republice, kromě režimu transit)

Dle této definice by však tomuto zákonu (tedy uplatňování ZDPH) podléhaly prakticky všechny činnosti všech subjektů. Proto se důležité, že u všech těchto činností je upřesněno, že se musí jednat vždy jen o činnosti, které jsou uskutečňovány za úplatu (viz § 4), v rámci uskutečňování ekonomické činnosti (dle § 5 odst. 2) s místem plnění v tuzemsku. Důležité je u předmětu daně rozlišovat pořízení zboží z EU (musíme pořídit od osoby registrované k dani v tomto jiném členském státě EU) a dovoz zboží (ze třetích zemí), neboť pro ně platí odlišná pravidla od vstupu České republiky do Evropské unie.

 **Úplata** – Pro potřeby ZDPH je v § 4 tohoto zákona upřesněno, co se myslí slovem za úplatu (v § 4 najdeme výčet všech pojmů). Dle tohoto paragrafu (odst. 1 písm. a) je „úplatou zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění“. V praxi to znamená, že se může jednat i o nepeněžité plnění („zaplacení“ zbožím či službou), což může být i plnění, za které žádnou úplatu příjemce plnění neposkytne.

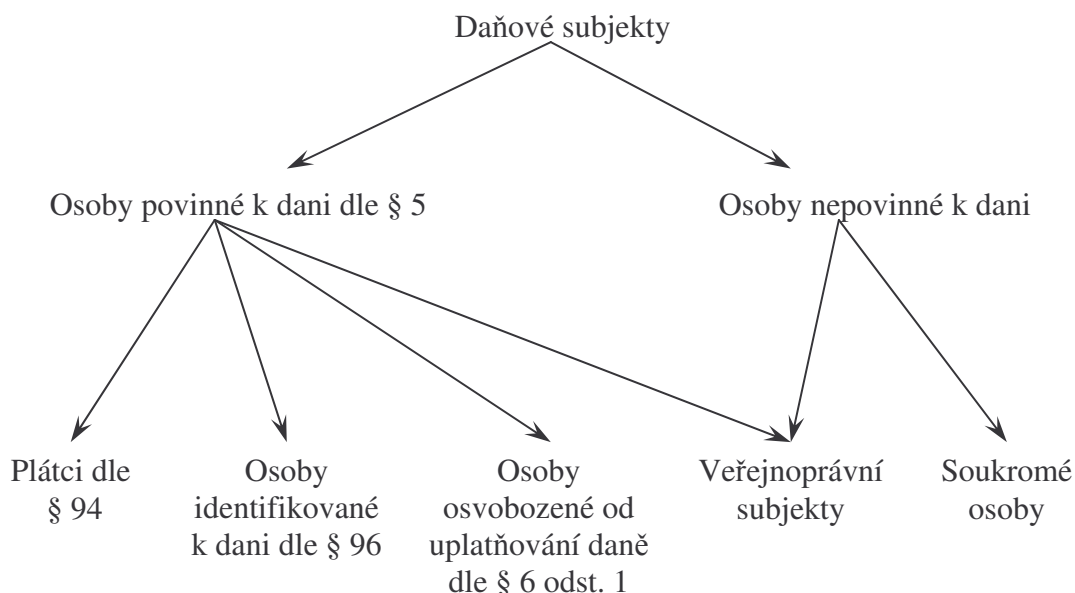
 **Ekonomická činnost** – ekonomická činnost je vysvětlena v § 5 odst. 2. Ekonomickou činností se rozumí „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby,...“. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.“ V pokračování § 5 se dozvídáme, že ekonomickou

činností se nemyslí činnost zaměstnanců. Z uvedeného vyplývá, že ZDPH je účinný na plnění, která jsou prováděná v rámci podnikatelské činnosti fyzických a právnických osob.

 **Místo plnění** – Pro účely tohoto zákona je definován pojem místo plnění. Prakticky se jedná o místo (především stát), podle jehož zákonů se bude dané plnění řídit. Aby se plnění řídilo a uplatňovalo dle českého ZDPH, musí být místo plnění v České republice, což je řečeno v § 2 odst. 1 (místo plnění musí být v tuzemsku, tedy v ČR dle § 3 odst. 1 písm. a). ZDPH se této problematice věnuje hned v několika paragrafech (§ 7 - § 12).

3.2. Daňové subjekty

Pro uplatňování ZDPH jsou definovány různé okruhy subjektů, které mají ve vztahu k tomuto zákonu různé povinnosti a který se jich různou měrou týká. Jedná se hlavně o osoby, které se musí a které se nemusí tímto zákonem řídit, dále se jedná o veřejnoprávní subjekty, rozdělení osob mezi povinné a nepovinné, plátce apod. Správné zařazení osoby do jedné z níže uvedených kategorií je nezbytně nutné pro bezchybné uplatňování tohoto zákona.



obrázek 2: Rozdělení daňových subjektů



Osoby povinné k dani – Tyto osoby definuje ZDPH v § 5 odst. 1. Jedná se o fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti (vysvětleno výše v kapitole 3.1). Jedná se tedy o všechny podnikající subjekty, které byly založeny za účelem dosahování zisku. Pro účely tohoto zákona je OPD také právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti (zde se jedná o neziskové organizace, které nad rámec činností neziskového charakteru provozují i činnosti ryze podnikatelské, tedy ty činnosti, které nejsou v zakládacím či zřizovacím dokumentu označeny za hlavní činnost). V dalších odstavcích zákon definuje, že i veřejnoprávní subjekt (subjekty územních samosprávných celků jako jsou obce či kraje) se v některých přesně definovaných případech považuje za osobu povinnou k dani (činnosti definované v příloze č. 3 ZDPH nebo poruší-li v rámci vykonávání působnosti veřejné správy pravidla hospodářské soutěže, o čemž musí rozhodnout příslušný orgán). Speciálně řečeno je v odstavci 4, že OPD je i hlavní město Praha, stejně jako všechny jeho městské části. V odst. 5 jsou definovány ještě další OPD (např. odborové organizace).



Osoby „nepovinné“ k dani – Jak vyplývá z předchozího výčtu, osobami nepovinnými k dani (ZDPH tyto osoby nijak nevymezuje, proto ani s tímto označením se zde nesetkáme, zákon vždy mluví jen o osobách, které nejsou povinné k dani) jsou všechny ostatní subjekty, včetně zaměstnanců, kteří pro účely tohoto zákona nevykonávají ekonomickou činnost. Jedná se tedy i o výše uvedené subjekty, které nesplňují zákonem stanovené výjimky (tedy neziskové organizace, pokud provozují pouze svou hlavní neziskovou činnost, dále orgány státních samosprávných celků, zaměstnanci, či náhodné podnikatelské činnosti, které nemají charakter soustavné činnosti).



Osoby osvobozené od uplatňování daně – ZDPH v § 6 specifikuje, které osoby, jež jsou osobami povinnými k dani, nemusejí dle tohoto zákona postupovat, tedy osoby osvobozené od této daně. Osvobozené jsou tedy „osoby povinné k dani, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, pokud

jejich obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč“. V praxi to znamená, že osvobozené od uplatňování daně jsou menší ekonomické subjekty, které nemají vysoký obrat. Co vše se zahrnuje, příp. nezahrnuje do pojmu obrat definuje ZDPH ve druhém odstavci tohoto paragrafu.

- ✓ **Obratem** jsou výnosy (či příjmy u osob vedoucích pouze daňovou evidenci) za uskutečněná plnění (vyjma plnění osvobozených s a bez nároku na odpočet). Zákon definuje i některé činnosti, které se do obratu započítávají, přestože jsou plněními osvobozenými, které nejsou provozovány příležitostně. Velmi důležitou součástí tohoto paragrafu je i upřesnění, že do obratu se nezapočítávají výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (pro účely zákona je to pouze jednorázová činnost, nesplňuje tedy podmínku soustavné činnosti) a to i přesto, že se bude jednat o majetek, který je zahrnut v obchodním majetku subjektu. Má-li zahraniční osoba provozovnu v tuzemsku, stává se osobou povinnou k dani v ČR, ale do jejího obratu se započítávají pouze výnosy nebo příjmy z této provozovny, která je umístěna v ČR.

Osoby povinné k dani, které nejsou dle ZDPH osvobozeny od uplatňování daně, jsou buď plátcí, nebo osoby identifikované k dani.

 **Plátce daně** – Plátcem daně je osoba, která je definována v § 94 ZDPH, tedy ta, která přesáhne za nejbližších 12 předcházejících kalendářních měsíců částku stanovenou v § 6, tedy 1 mil. Kč. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž překročila stanovený obrat. Pokud nepodá přihlášku k registraci, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. Plátcem se tedy stávají osoby, které mají sídlo, místo podnikání či provozovnu v České republice a byly založeny za účelem dosahování zisku.

 **Osoba identifikovaná k dani** – Dle § 96 je osobou identifikovanou k dani pouze právnická osoba a to taková, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání (včetně veřejnoprávních subjektů) a neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku nebo osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění

osvobozená od daně bez nároku na odpočet (dle § 51 ZDPH), pokud pořizují zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v kalendářním roce přesáhne částku 326.000 Kč. Nezapočítává se hodnota zboží nakoupeného od ORD v jiném členském státě EU a je přesunuto do tuzemska.

3.3. Základ daně

U všech daní, které jsou vybírány, musíme znát částku, ze které budeme daň vypočítávat. Tato částka se nazývá základ daně, se kterým se může ještě dále pracovat (nejvíce se se základem daně pracuje především u daně z příjmu, kde se základ daně snižuje či zvyšuje o určité položky apod.). V zákoně o DPH se základu daně věnuje především § 36 a následující (jedná se o díl 6 ZDPH).

Základem daně dle § 36 je „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění“. Základem daně je tedy úplata, kterou subjekt obdržel v případě, kdy nejprve nastalo zdanitelné plnění a poté proběhla platba za toto plnění a to i v případě, že zaplacená částka bude vyšší než jaká je cena plnění (např. zaplatí více, pak se za úplatu považuje částka, kterou subjekt obdržel). Výpočtu daně přímo ze základu daně se říká výpočet zdola a provede se jednoduše součinem sazby daně a základu daně, přičemž toto číslo podělíme stem (nebo procentní sazbu daně převedeme do desetinného tvaru tak, že ji vydělíme stem).

Příklad: Plátce daně prodal zboží na fakturu, kde cena bez daně je stanovena dle ceníku zboží na 3500 Kč. Daň při vystavování faktury vypočte jako součin ceny z ceníku zboží a desetinného čísla příslušné sazby (předpokládejme, že se jedná o zboží podléhající základní, tedy 19 % sazbě daně) takto: $3500 \times 0,19 = 665$ Kč.

Druhou variantou je to, že nejprve nastala platba a zdanitelné plnění se uskutečnilo až později, tedy byla přijata platba na budoucí zdanitelné plnění. V tomto případě je základem daně částka přijaté platby snižená o daň. Jedná se o částku celkem včetně daně, ze které tzv. koeficientem shora vypočteme příslušnou daň (výpočtu daně z výše uvedených částek se zabývá zákon v § 37 odst. 1 a 2). Koeficient je číslo, které vypočteme dle vzorce:

Sazba daně

Sazba daně + 100 a toto číslo zaokrouhlíme matematicky na čtyři desetinná místa. Pro aktuální sazby daně jsou koeficienty tato čísla:

19 %	0,1597
9 %	0,0826
(5 %	0,0476).

Příklad: Plátce daně poskytl službu neplátcí daně. Celková částka za toto plnění, na které se dohodli, byla 20 000 Kč. Neplátce zaplatil tuto částku v hotovosti plátcí v den uskutečnění zdanitelného plnění. V tomto případě je konečnou částkou, kterou plátce obdržel, částka 20 000 Kč, obsahuje tedy i daň. Samotnou daň tedy vypočteme koeficientem shora (předpokládejme, že se jednalo o službu se sazbou daně 19 %) takto: $20000 \times 0,1597 = 3194$ Kč. Základ daně dopočteme jako rozdíl celkové částky a vypočtené daně: $20000 - 3194 = 16806$. Stává se, že pokud bychom zpětně zkusili přepočíst daň tak, že použijeme postup zdola, nevyjde nám stejná částka daně: $16806 \times 0,19 = 3193,14$. Proto je nutné vědět, kdy se plnění považuje za plnění včetně daně a kdy se bude jednat pouze o základ daně bez příslušné daně.

Základ daně a daň lze zaokrouhlit buď na desetihaléře, popřípadě na padesátihaléře nebo se uvede v haléřích (to vše umožňuje ZDPH v § 37).

V následujících odstavcích § 36 ZDPH zákonodárce specifikuje, co všechno se započítává do základu daně. Samozřejmě je to hodnota samotného zboží či služby, ale také se sem zahrnuje clo, dávky a jiné poplatky, spotřební daň, různé dotace k ceně, tzv. vedlejší výdaje (např. na dopravu, balení, pojištění apod.), u poskytnutých služeb i materiál, který byl použit a přímo spotřebován a u staveb i konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby napevno zabudují jako jejich součást (např. vestavěná kuchyňská linka, okna apod.). Dle novely zákona platné od 1. 1. 2008 se do základu daně započítávají i nové tzv. „ekologické“ daně, tedy daň z elektřiny, zemního plynu a pevných paliv.

Základ daně se dále snižuje o slevu z ceny, tedy poskytnutá sleva se nezapočítává do základu daně. Základem daně může být také tzv. cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Povinnost použít tuto cenu jako základ daně „se týká zejména takových plnění, u kterých úplata není vyjádřena v penězích nebo se jedná o použití

majetku vytvořeného vlastní činností, přestavby motorových vozidel, u kterých není nárok na odpočet daně, vydání vypořádacího podílu, bezúplatné přenechání majetku apod.“ (3, str. 97)

Případy, kdy je plnění včetně daně, jsou především přijaté zálohy na budoucí zdanitelné plnění, cena na zjednodušeném daňovém dokladu apod. V ceně bez DPH, tedy pouze základem daně je vždy plnění při pořízení zboží z jiného členského státu EU stejně tak u dodání zboží do jiného členského státu EU.

3.4. Sazby daně

Dle českého zákona o DPH se v ČR uplatňují dva typy sazeb daně z přidané hodnoty (najdeme v § 47 ZDPH). Jedná se o tzv. základní sazbu, která činí 19 %, a tzv. sníženou sazbu daně, která od 1.1.2008 vzrostla z předchozích 5 % na 9 %. ***Zákon přesně definuje činnosti a případy, kdy se použije snížená sazba daně.*** V praxi se dá tedy říct, že pokud plnění ZDPH vyloženě nedefinuje a nespecifikuje jako plnění, kde se použije snížená sazba daně, používáme sazbu základní. Základní sazba daně se tedy uplatňuje u všeho zboží, služeb i u převodu nemovitostí. Výjimkou je (jsou):

-  zboží, které je uvedené v příloze č.1 (Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě), dále teplo a chlad,
-  služby uvedené v příloze č.2 (Seznam služeb podléhajících snížené sazbě), kde se uplatňuje snížená sazba daně,
-  převod pozemků, které jsou osvobozené dle § 51 odst. 1 písm. e), výjimka se však nevztahuje na stavební pozemky.

3.5. Registrace k DPH

ZDPH rozděluje registraci k DPH na registraci povinnou (definovanou přesně v ZDPH) a dobrovolnou. U povinné registrace zákon rozlišuje i různé případy pro zaregistrování, obecně platí, že registrovat se musí česká OPD (která uskutečňuje ekonomické činnosti dle § 5), překročí-li za předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrat 1 milion Kč. Takováto osoba má povinnost registrovat se do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž byl překročen stanovený obrat. Další specifické osoby a skutečnosti,

při kterých je povinnost se registrovat jsou přesně definovány v ZDPH (§ 94 a § 96 – např. při privatizaci, smlouvě o sdružení, po zemřelém plátcí apod.).

Zrušení registrace – obecně platí, že plátcí DPH (dle § 94) mohou požádat o zrušení registrace nejdříve 12 měsíců po zaregistrování a musí splnit podmínku, že za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřekročí stanovený limit pro registraci (tedy 1 milion Kč). V případě rušení registrace k DPH je nutno provést tzv. vypořádání DPH z majetku evidovaného v obchodním majetku k datu zrušení registrace a u něhož subjekt uplatnil odpočet DPH (zde se vychází z hodnot majetku, které jsou uvedeny v účetnictví nebo z cen, za které byl majetek pořízen – vše viz § 74 odst. 5).

3.6. Místo plnění

Místem plnění můžeme nazvat místo (tedy stát), podle jehož daňového zákona se bude dané plnění řídit. Je-li místo plnění v České republice, pak se toto plnění řídí českým zákonem o DPH. Je tedy jasné, že určení místa plnění je velmi důležité pro to, aby subjekt věděl, jak má u daného plnění postupovat, především podle zákona kterého státu se bude jeho plnění řídit. ***Český zákon o DPH je tedy účinný pouze pro plnění, která mají místo plnění v tuzemsku.*** Plnění si můžeme rozdělit do několika oblastí na dodání zboží a převod nemovitosti a poskytnutí služby.

3.6.1. Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti

Místo plnění při dodání zboží vykládá ZDPH v § 7 a § 8. Pro tuto práci jsou asi nejdůležitější následující typy dodání zboží:

-  **dodání zboží bez přepravy či odeslání** (§ 7 odst. 1) – zákon tímto ustanovením má na mysli hlavně běžný prodej výrobků, můžeme říci, že se jedná o „pultový prodej“, kdy není nutná žádná identifikace kupujícího. V tomto případě se za MP považuje místo, ***kde se dané zboží prodává*** (místo v ČR).
-  **dodání zboží spojené s přepravou** (§ 7 odst. 2) – přeprava může být v tomto případě realizována prodávajícím, kupujícím příp. zmocněnou třetí osobou. Zde platí, že místem plnění je místo, ***kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo***

přeprava začíná. Toto ustanovení je významné hlavně z hlediska dodání zboží do jiného členského státu EU, kde místo plnění určuje, jakým zákonem (které země) se toto dodání zboží bude řídit (kdo daň a v jaké výši odvede).

 **dodání včetně montáže nebo instalace** (§ 7 odst. 3) – zde je místem plnění vždy *místo montáže*, případně instalace a to i v případě, že je zboží s instalací dodáno české osobě do její provozovny v jiném státě. Montáž může provádět buď sám dodavatel, nebo zmocněná třetí osoba.

 **převod nemovitosti** (§ 7 odst. 6) – zde je situace naprosto jasná, místem plnění je *místo, kde se nemovitost nachází*.

3.6.2. Místo plnění při pořízení zboží z EU

Zde se rozumí pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. Dle § 11 se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje *místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy* pořizovateli. V odstavci 2 tohoto paragrafu je zmíněna výjimka v případě poskytnutí jiného DIČ pořizovatelem, než DIČ státu, kam se zboží odesílá (pak je místem plnění stát, který toto DIČ vydal).

3.6.3. Místo plnění u poskytnutí služby

Obecně se u služeb za *místo plnění považuje sídlo, místo podnikání, bydliště* apod. osoby poskytující tyto služby. Obecné pravidlo je upraveno v § 9, při určování místa plnění u služeb se však nejprve podíváme do § 10, kde jsou upraveny všechny výjimky z tohoto obecného pravidla. Výjimkou jsou např.:

 **služby vztahující se k nemovitosti** (§ 10 odst. 1) – místo plnění je *místo, kde se nemovitost nachází*. Zákon zde přesně nespecifikuje, které činnosti má na mysli, pouze upřesňuje, že sem patří i služby realitní kanceláře, odhadce, služby architekta či stavebního dozoru.

 **poskytnutí služby ORD nebo zahraniční osobě, které nemají sídlo, místo podnikání apod. v ČR** (§ 10 odst. 6) – zde je místem plnění *místo, kde má osoba,*

kteřé je služba poskytnuta, sídlo, místo podnikání apod. V § 10 odst. 6 jsou přesně definovány služby, které se tímto pravidlem řídí (např. služby reklamní, právní, účetní, poradenskou, bankovní, nájem movité věci apod.).

 **poskytnutí služby od ORD nebo zahraniční osoby** (§10 odst. 7) – obrácený postup než v předcházejícím případě. Zde je český subjekt příjemcem služby vyjmenované v § 10 odst. 6. *Místem plnění je v tomto případě ČR* a český subjekt je povinen odvést v ČR českou daň.

3.7. Zdanitelná plnění

Jsou to všechna uskutečňovaná plnění, u nichž je povinnost daň přiznat. V ZDPH je najdeme v § 13 - § 20. Ve většině případů se tedy jedná o veškerá plnění, která uskutečňuje subjekt provozující ekonomickou činnost, za něž dostává úplatu. ZDPH v těchto ustanoveních také specifikuje, které činnosti se za zdanitelná plnění považují a která nikoli v návaznosti na specifikaci činností v § 2 jako předmětných plnění.

 **Zboží** – zde je důležité, aby kupující získal právo s nakoupeným zbožím nakládat jako vlastník. Z tohoto vyjádření je jasné, že za zdanitelné plnění se nepovažuje např. velmi rozšířený finanční pronájem (leasing), či pouze převod práva nakládat s věcí na prodejce tohoto zboží, který není jeho faktickým vlastníkem.

 **Převod nemovitostí** – zde se jedná o stejnou podmínku jako u zboží, což je možno zjistit (a nabytí vlastnického práva je tím podmíněno) z platného výpisu z katastru nemovitostí, kde je vlastník přesně specifikován, nebo je zde uvedeno právo užívání jinou osobou. U nemovitostí, které se do katastru nemovitostí nezapisují (drobné stavby jako kůlny apod.) jsou pro účely ZDPH považovány za zboží, spadají tedy do kategorie dodání zboží.

 **Poskytnutí služby** – zde jsou zdanitelným plněním všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží či převodem nemovitosti.

Pro účely ZDPH se mohou za zdanitelná plnění považovat i zdánlivě nezdanitelná plnění. Jedná se zde především o to, že za zdanitelná plnění se považuje i zboží pro osobní spotřebu, příp. pro potřeby zaměstnanců, bezúplatné poskytnutí (v rámci ekonomické činnosti, např. dar), nepeněžité vklady do podnikání, byl-li při jejich vkladu uplatněn odpočet apod. Velmi důležité je, že za zdanitelné plnění se nepovažují reklamní předměty, které jsou poskytnuty bez úplaty, jsou označeny obchodní firmou, nejsou předmětem spotřební daně (netýká se tichého vína) a jestliže jednotková cena reklamního předmětu nepřesáhne 500 Kč.

Příklad: Firma ABC poskytuje svým odběratelům reklamní předměty se svým logem. Jedná se za a) o kalendáře, jejichž hodnota je např. 200 Kč, pak tyto kalendáře nejsou zdanitelným plněním, b) luxusní kalendáře za 650 Kč za kus, pak se stávají zdanitelným plněním i přesto, že jsou poskytovány bezúplatně, c) láhve tichého vína v hodnotě 450 Kč, pak nejsou tyto láhve předmětem daně, d) láhve irské whisky v hodnotě 450 Kč, pak tyto láhve jsou zdanitelným plněním i přesto, že jejich jednotková hodnota nepřesáhla 500 Kč, neboť whisky je předmětem spotřební daně.

3.8. Uskutečnění zdanitelného plnění

Je to den, kdy vzniká povinnost přiznat daň (případně osvobození). Obecné pravidlo říká, že zdanitelné plnění **musí být přiznáno ke dni, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo kdy byla přijata platba a to k tomu dni, který nastal dříve**. Obecné pravidlo platí pouze tehdy, pokud není v zákoně pro daný případ definován jiný den (§ 21 – 25). Určení DUZP (příp. uvědomění si, že i předcházející platba určuje den, kdy jsme povinni daň na výstupu přiznat) je velmi důležité z hlediska principu DPH, neboť daň musí být nejprve přiznána jako daň na výstupu (platba státu), teprve po tomto datu může pořizovatel zboží či služby uplatnit odpočet daně na toto plnění, tedy teprve poté může být uplatněna daň na vstupu („platba od státu“). Z výše uvedeného také vyplývá, že pro přiznání daně na výstupu není rozhodující pouze den, kdy se toto plnění skutečně uskutečnilo (bylo dodáno zboží, poskytnuta služba), ale také den, kdy byla přijata platba, byla-li přijata před samotným dnem dodání zboží či poskytnutí služby. Pro subjekt, který je povinen daň na výstupu přiznat, to znamená, že musí sledovat platby, které mu přicházejí před datem uskutečnění zdanitelného plnění, případně musí jako

zdanitelné plnění uvést i přijaté platby na budoucí zdanitelná plnění (platí u subjektů, které vedou podvojný účetnictví). V následujících odstavcích budeme zjišťovat, jak určíme den uskutečnění zdanitelného plnění v daných případech, na mysli však musíme mít, že ***pokud před DUZP proběhla platba za tato plnění, pak máme povinnost daň na výstupu přiznat k datu platby*** (neplatí u osob vedoucích daňovou evidenci, ti jsou povinni daň přiznat vždy jen k DUZP – viz § 21 odst. 3).

3.8.1. DUZP u dodání zboží

Zde se řídíme především smlouvou (podle obchodního zákoníku - § 409 a dále), která byla uzavřena mezi prodejcem a kupujícím, ve které si obě strany dohodnou den dodání. Tento den se pak pro účely ZDPH považuje za DUZP. Pokud mezi kupujícím a prodávajícím nebyla uzavřena písemná ani ústní smlouva, pak se za DUZP považuje datum převzetí kupujícím (jedná se hlavně o „pultové nákupy“, kdy nedochází k upřesňování podmínek mezi oběma stranami).

3.8.2. DUZP u poskytnutí služby

Zde se opět řídíme smlouvou, pokud byla uzavřena. Nebyla-li takováto smlouva uzavřena, pak se za DUZP považuje den, kdy byla služba poskytnuta (v případě většího množství souvisejících či navazujících služeb se jedná o den poskytnutí poslední takové služby), nebo kdy byl vystaven daňový doklad.

3.8.3. DUZP u převodu nemovitostí

Dnem uskutečnění zdanitelného plnění u převodu nemovitostí je den doručení listiny, v níž je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí (jedná se tedy o nemovitosti, které se do katastru nemovitostí zapisují).

3.8.4. DUZP u speciálních případů



opakovaná plnění – jedná se o pravidelně se konající plnění (především služby).

Zde se může jednat např. o vedení účetnictví, poskytování poradenství apod.

V takovýchto případech je DUZP den uvedený ve smlouvě o poskytování těchto služeb, není-li to ve smlouvě uvedeno, pak je to poslední den zdaňovacího období (poslední den měsíce nebo čtvrtletí) a to bez ohledu na to, zda byla přijata platba za toto plnění.

 **dílčí plnění** – zde se jedná hlavně o nájmy všeho druhu a smluv o dílo. Zde se za DUZP považuje den, který je uveden ve smlouvě o dílo (příp. ve smlouvě o nájmu). Dojde-li však k převzetí části díla jindy, než je uvedeno ve smlouvě, pak se za DUZP považuje tento den, předchází-li dnu převzetí uvedenému ve smlouvě.

 **dodání zboží do EU** – není-li toto plnění osvobozeno (dle § 63 resp. § 64 – viz dále), pak pro tato plnění platí analogicky na určení DUZP § 21 ZDPH, tedy pravidla pro určení DUZP pro dodání zboží. Je-li však toto plnění osvobozeno s nárokem na odpočet dle uvedených paragrafů, pak se za DUZP považuje den vystavení daňového dokladu, byl-li tento doklad vystaven do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno. Nestihne-li to dodavatel do tohoto data, pak se za DUZP považuje 15. den měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU.

 **pořízení zboží z EU** – zde platí to samé, co u dodání zboží do EU. Musíme však dávat pozor, kdy je možno uplatnit si odpočet – tedy daň musíme přiznat a tzv. reverse charge si můžeme uplatnit až když máme doklad.

 **poskytnutí služby** (s místem plnění mimo tuzemsko) – i tato plnění musí subjekt uvést do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, proto zákon definuje v § 24a uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost jeho přiznání. U takovýchto plnění je den, kdy je povinnost daň přiznat, den uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí platby, a to ten, který nastane dříve. DUZP se stanoví analogicky dle § 21, tedy jako DUZP při poskytnutí služby s MP v ČR.

 **„nákup“ služeb** – zde se jedná o případy „spotřeby“ služby poskytnuté od ORD v jiném čl. st. EU nebo osoby mimo území EU s MP v tuzemsku. V těchto případech je povinnost daň na výstupu přiznat k DUZP, který se stanoví dle § 21

(poskytnutí služby). I zde platí pravidla reverse charge, tedy je možno uplatnit proti dani na výstupu i daň na vstupu, ale pouze máme-li k tomu příslušný doklad.

3.9. Nárok na odpočet

ZDPH jako každý daňový zákon přesně definuje, co se za zdanitelné činnosti považuje, určuje tedy povinnost daň z těchto přesně definovaných činností odvést (zaplatit). Na druhé straně daňové zákony umožňují uplatnit si snížení daně, slevy na dani apod. V ZDPH je povinnost plátců zmírněna možností tzv. odpočtu DPH na vstupu. Již z názvu daně z přidané hodnoty si chce stát zdanit pouze to, co podnik danému výrobku či službě „přidá“, což v praxi znamená částku, o kterou je zboží či služba dražší než součet cen počátečních vstupů. Jednoduše bychom to mohli nazvat „ziskem z jednoho výrobku“. Pro zjištění tohoto rozdílu bychom však dost pracně vypočítávali a kalkulovali, co bylo na co použito. Proto v tomto případě jsme dle zákona o DPH povinni přiznat daň z plnění na výstupu (prodej našich výrobků a služeb) a následně si při splnění jistých podmínek můžeme odečíst daň, kterou jsme zaplatili našim dodavatelům při nákupu zboží (daň na vstupu). Tím je zajištěno, že stát rozhodně nedostane méně, než na kolik má dle zákona právo (tedy určitě dostane daň z přidané hodnoty výrobku). Proto je důležité si uvědomit, že *přiznání daně na výstupu je POVINNOST, uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu je PRÁVO plátce, které si však musí posoudit sám a které mu nebude připomínáno (příp. automaticky uplatňováno)!*

Z další věty zákony vyplývá, že „nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu,“ což znamená, že nejdříve musí být daň na výstupu z tohoto plnění přiznána u dodavatele, pak je teprve možno uplatnit si nárok na odpočet u odběratele. U plnění s nárokem na odpočet daně je proto nutné také sledovat, kdy bylo plnění uskutečněno, tedy buď DUZP nebo přijatá platba. Správně by měla být daň na výstupu k tomuto datu přiznána na straně dodavatele, pokud se tak však nestane, odběratel nemá povinnost toto zjišťovat, může si nárok uplatnit, neboť dodavatel tu povinnost měl a odběratele nemusí zajímat, že tak neučinil.

V odst. 2 § 72 ZDPH výčtem definuje plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet daně na vstupu. Jsou to taková plnění, která plátce použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost daň na výstupu přiznat (tedy všechna plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena), dále pak u plnění osvobozených s nárokem na odpočet, dále plnění s MP mimo ČR (pouze však ta, u kterých by v případě MP ČR byla u těchto plnění nárok na odpočet) a dále několik přesně specifikovaných činností (více § 72 odst. 2 písm. d) a e)). Důležité je tedy sledovat, která plnění byla použita na plnění osvobozená bez nároku na odpočet. V případě, že subjekt používá svá přijatá plnění na plnění osvobozená i neosvobozená, pak musí nárok na odpočet krátit (dle § 76 ZDPH).

Odpočet nelze použít



Pořízení osobního automobilu - i přesto, že je zařazen do majetku firmy, výjimku však tvoří pořízení osobního automobilu pro účely dalšího prodeje (tedy např. autobazary, kde jsou auta vedena jako zboží) a osobní automobily, které jsou určeny pro poskytování formou finančního leasingu (zde se jedná o společnosti zprostředkovávající finanční leasing – leasingové společnosti, u kterých je patrné, že automobily jsou zbožím, které bude po určité době prodáno nájemci za sjednanou kupní cenu).



Výdaje na reprezentaci (zde se jedná např. o pohoštění, v účetnictví vedené na účtu 513) **a reklamní předměty** - platí však výjimka a to tehdy, když splňují podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů jako daňově uznatelné výdaje (dle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů), pak u těchto reklamních předmětů můžeme uplatnit nárok na odpočet. Platí tedy opět to, že to musí být předmět opatřený obchodní firmou, jehož hodnota nepřesáhne 500 Kč a není předmětem spotřební daně (kromě tichého vína).



Plnění, která použije pro uskutečnění plnění osvobozených bez nároku na odpočet – pokud provozuje subjekt pouze činnosti osvobozené bez nároku na odpočet, pak nemá nárok ani na částečné uplatnění odpočtu. Použije-li však část na jiná plnění, pak má možnost krácení odpočtu.

3.9.1. Krácení odpočtu daně

V případě použití přijatých zdanitelných plnění zároveň na uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet a ostatních plnění (zdanitelná plnění a plnění osvobozená s nárokem na odpočet), pak musíme nárok na odpočet uplatnit pouze v krácené výši (dle § 78). Krácení se provádí pomocí koeficientu, který si plátce vypočte sám po konci kalendářního roku a který bude následující rok používat (nazýváme ho tzv. zálohový koeficient). Po konci kalendářního roku si plátce opět vypočte tento koeficient za předchozí rok, upraví svou daňovou povinnost za minulý kalendářní rok a nový koeficient bude používat další rok. Způsob výpočtu je vcelku jednoduchý: součet uskutečněných zdanitelných plnění a plnění osvobozených s nárokem na odpočet vydělíme součtem všech uskutečněných plnění (tedy čísel + osvobozená plnění bez nároku na odpočet). Do výpočtu se však nepočítá prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a dále příležitostné finanční činnosti dle § 54. Z výpočtu dostaneme desetinné číslo, které zaokrouhlíme na dvě desetinná místa. Vyjde-li koeficient od 0,95 do 1, pak se za výsledkem považuje číslo 1 (má tedy plný nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění), pokud vyjde číslo nižší než 0,95, pak se za koeficient považuje tento výsledek. Tímto koeficientem subjekt vynásobí priznanou a zaplacenou daň za předcházející kalendářní rok a zjistí, zda měl zaplatit více či méně a podle toho upraví svou daňovou povinnost v dalším zdaňovacím období. Zjištěný koeficient používá celý následující rok.

3.9.2. Odpočet při změně režimu

Při přechodu z neplátce na plátce umožňuje zákon z důvodu zmírnění těchto dopadů tzv. mimořádný odpočet při změně režimu. V těchto případech si nový plátce může uplatnit odpočet u zdanitelných plnění, která přijal ještě před svým plátcovstvím. Je tu však několik podmínek. Odpočet si může uplatnit pouze z nakoupeného majetku, který eviduje ve svém obchodním majetku ke dni předcházejícímu dni registrace (uveden na registračním osvědčení), majetek byl pořízen max. 12 měsíců před dnem registrace a byl prokazatelně (doklad) pořízen včetně DPH. U těchto plnění se daň vypočte koeficientem shora dolů a to i v případě, že na dokladu je daň vypočítána zdola nahoru! Zaokrouhlujeme opět na haléře, desetihaléře nebo padesátihaléře. U přijatých plnění na

nákup zásob vycházíme z pořizovací ceny, u nedokončené výroby z účetní pořizovací ceny, u majetku vytvořeného vlastní činností z reprodukční pořizovací ceny a u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vypočteme nárok na odpočet dle § 78 (úprava odpočtu daně).

3.10. Plnění osvobozená

ZDPH definuje některé činnosti, u nichž uplatňování zákona nevyžaduje, jedná se tedy o vůli zákonodárce tyto činnosti osvobodit. Jsou přesně definována v § 63 (s nárokem na odpočet daně) a v § 51 (bez nároku na odpočet).

3.10.1. Plnění osvobozená bez nároku na odpočet

Zde se jedná o „neuplatňování daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním“ (3, str. 125). Tato plnění jsou uvedena výčtem v § 51 a jejich bližší specifikace se nachází v paragrafech následujících (§ 52 - § 62). Jedná se např. o poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, zdravotnické služby apod. Mezi nejdůležitější tyto činnosti pro soukromé subjekty patří hlavně převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56). U převodu nemovitostí (kromě pozemků, ty jsou osvobozeny, mimo pozemky stavební) platí podmínka, že je musí subjekt vlastnit alespoň tři roky (počítá se od nabytí majetku, příp. jeho kolaudace), a u nájmu a pronájmu *se musí jednat o dlouhodobý, tedy soustavný pronájem* (co je tím myšleno zákon upřesňuje v odst. 4 § 56). Osvobození se však nevztahuje na nájem prostor a míst k parkování vozidel, bezpečnostních schránek a trvale instalovaných zařízení a strojů.

3.10.2. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet

U takovýchto plnění tedy platí, že subjekt neuplatňuje daň na výstupu, ale má možnost uplatnit daň na vstupu. Tato plnění jsou dána výčtem v § 63, vysvětlena jsou v paragrafech následujících (§ 64 - § 71). Jedná se většinou o „pohyb“ zboží či služeb mezi ČR a jinými státy (ať už státy EU nebo třetími zeměmi). Všechna tato osvobození

jsou důležitá pro subjekty obchodující se zahraničím. Tato osvobození nevytvářejí žádný aplikační problém, neboť je subjektu umožněno nárokovat si odpočet. U společností, které provozují pouze takovéto činnosti, tedy nic nebrání uplatňování odpočtu, de facto pak takováto společnost vykazuje trvale tzv. nadměrný odpočet.

4. Uplatňování zákona o DPH ve stavebnictví

Zákon o DPH se primárně vztahuje na všechna plnění, která jsou v rámci uskutečňování ekonomické činnosti prováděna (poskytována). Tím pádem z principu DPH je jasné, že náklady DPH nese až konečný spotřebitel, tedy ten kdo dané zboží či službu spotřebuje (ten, kdo stojí na konci řetězce, tedy občané). Pro účely a záměry vlády jsou proto mnohá (většinou ta „konečná“) plnění buď od daně osvobozena, nebo vláda snížením sazby u takovýchto plnění podporuje jejich větší „užívání“. A to je i případ stavebnictví a především podpory výstavby domů pro účely bydlení a tím podpory obyvatelstva (zlevněním těchto prací).

Jelikož jsme členským státem EU, platí pro nás však také pravidla a zákony unie, které povolují na přechodnou dobu po vstupu do společenství rozdílné úpravy zákonů přistupujících států (tedy i ČR). V globálním pojetí je tedy snaha harmonizovat předpisy EU a jejích členských států, aby unie navenek vystupovala jako celistvé společenství, ve kterém platí stejná pravidla a kde se dá obchodovat na společném trhu za stejných podmínek. Problematika nepřímých daní je pro zavedení společného trhu všech členských států velmi důležitá. Pro nově přistupující státy však může být obtížné a především méně výhodné přejít okamžitě na předpisy EU většinou z důvodů zvyklostí, které v dané problematice platí již po dlouhou dobu. Proto jsou na přechodnou dobu povoleny výjimky a státy mohou své právní systémy harmonizovat postupně. Co a jak mohou státy upravit rozdílně v rámci daňové problematiky, respektive DPH upravuje Směrnice rady 2006/112/ES. Tyto výjimky jsou však povolovány pouze na žádost daného státu a povolení výjimky je limitováno časovým omezením. Zatím platí, že možnost uplatnění snížené sazby DPH u oprav a renovací soukromých bytů a rodinných domů je možno pouze do konce roku 2010.

Směrnice rady 2006/112/ES

Směrnice rady 2006/112/ES je zatím poslední v řadě několika předpisů EU, které se zabývají daňovou problematikou a hlavně úpravou DPH. Úplně prvním předpisem, který byl vydán v této problematice byla směrnice č.67/227/EEC. Tato směrnice především definovala daň z přidané hodnoty jako všeobecnou daň ze spotřeby, která se

stanovuje procentem z ceny zboží či služby, čímž se snažila nahradit původně v některých zemích používanou daň z obrátu. Jednorázové zavedení nové daně k 1. 1. 1970 ve všech tehdejších členských státech však nebyla možná a proto bylo dalšími směrnicemi povolovány výjimky a postupné kroky k úplnému zavedení této daně ve všech členských státech. (6)

Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty stanovuje obecné postupy, které jsou členské země povinny zakomponovat do svých zákonů. V této směrnici je řečena i výše uvedená výjimka na používání snížené sazby daně u „renovací a oprav soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“. Tato výjimka je tedy poskytována pouze na základě rozhodnutí Rady na návrh Komise a to pouze do 31. 12. 2010.

Česká republika měla tuto výjimku povolenou pouze do konce roku 2007, požádala však o její prodloužení, které jí bylo povoleno, ale nakonec ji ČR nevyužila a je povinna u bytové výstavby uplatňovat základní sazbu daně. Použít sníženou sazbu může pouze na práce, které jsou uvedené ve III. příloze Směrnice rady 2006/112/ES, kde se píše, že předmětem snížené sazby DPH *mohou být i dodání, výstavba, renovace a přestavby bytů v rámci sociální politiky* členského státu. Česká republika to vyřešila již od 1. 1. 2008, kdy se dle českého ZDPH snížená sazba může použít pouze u staveb pro sociální bydlení, které jsou v zákoně přesně definovány. Sociální politika tedy snižuje sazbu daně pro určité typy staveb a stát tím podporuje výstavbu nových a rekonstrukci starých objektů na bydlení.

Stejně jako ČR i některé jiné státy EU využívají výjimky pro podporu bytové výstavby formou snížené sazby DPH u takovýchto plnění. Některé další státy mají tuto problematiku řešenu odlišně. Některé státy „stanovují limity pro aplikaci nižší sazby prostřednictvím maximální velikosti obytné plochy“ (což platí od 1. 1. 2008 i v ČR, viz dále) „nebo maximální ceny, jiné daňovou úlevu vztahují pouze na první byt, další nemají limity stanoveny vůbec“ (5, str. 6). V následující tabulce jsou uvedeny některé státy EU, které pro bytovou výstavbu používají sníženou sazbu daně (využívají tedy výjimky povolené EU), nebo které mají bytovou výstavbu od daně na výstupu přímo osvobozenou.

Členský stát EU	Sazba DPH	Osvobozeno
Belgie	6 %	—
Česká republika	9 %	—
Francie	5,5 %	—
Itálie	4 %	—
Lotyšsko	9 %	—
Malta	—	✓
Polsko	7 %	—
Portugalsko	5 %	—
Slovinsko	8,5 %	—
Španělsko	4 %	—
Velká Británie	—	✓

**Tabulka 2: Sazby daně a osvobození od DPH
u bytové výstavby v některých členských státech EU (5)**

4.1. Uplatňování ZDPH ve stavebnictví po 1. 1. 2008 v ČR

Od 1. 1. 2008 je účinný nový zákon schválený Parlamentem České republiky na podzim roku 2007 vydaný ve Sbírce zákonů pod číslem 261/2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tento zákon upravuje velkou část do té doby platných zákonů hlavně z oblasti daní (jak přímých tak nepřímých), ale také zákony o sociálním a zdravotním pojištění a další méně významné zákony. Velmi důležitá je tato novela i pro oblast daně z přidané hodnoty a to hlavně v oblasti uplatňování DPH v oblasti sazby daně u bytové výstavby, resp. možnosti použití snížené sazby u výstavby sociálního bydlení.

Problémem však zůstávají některé oblasti, pro které si můžeme z nového zákona udělat vlastní závěry, a jinak se k dané problematice staví Ministerstvo financí České republiky, které na svých internetových stránkách (www.mfcr.cz, resp. <http://cds.mfcr.cz>) zveřejňuje stanoviska a sdělení o uplatňování novelizovaného ZDPH právě v oblasti bytové výstavby. V následujících odstavcích se budu snažit tato stanoviska porovnat se zněním ZDPH, resp. navrhnout, co by se mohlo v následujících novelách ZDPH a stanoviscích MF ČR v této oblasti změnit či vylepšit, aby se tato problematika nezdála pro většinu lidí tak nepochopitelná a hlavně aby všichni jednoznačně věděli, co mohou dle zákona použít a čeho se mají vyvarovat.

Sdělení a stanoviska Ministerstva financí ČR totiž nejsou pro subjekty závazná (stejně jako stanoviska kteréhokoli jiného ministerstva), tedy je to pouze jakési doporučení, jak postupovat, ale v případě soudního sporu se na tato sdělení a stanoviska nepohlíží jako na zákon, tedy nemusí být dle zákonů ani správná. Pro účastníka případného sporu to znamená, že pokud se bude u finančního úřadu hájit tím, že se řídil stanoviskem Ministerstva financí ČR, nebude mu to nic platné, pokud daný finanční úřad neuzná, že jeho jednání bylo v souladu s ustanoveními příslušného zákona, na druhé straně stát nemůže v případě daňového řízení argumentovat výkladem ministerstva financí, neboť není závazné. Není proto nejrozumnější bezmezně spoléhat na správné posouzení dané věci úředníky ministerstva financí, kteří tato stanoviska a sdělení připravují, neboť výklad zákona může být víceznačný a výklad ministerstva nemusí být vždy ten správný.

4.2. Snížená sazba DPH ve stavebnictví

Novelizace ZDPH přinesla do oblasti uplatňování tohoto zákona několik nových pojmů, které jsou v zákoně zároveň vysvětleny. Zákonodárci přidali do zákona nový paragraf, který se přímo zabývá sazbami daně u staveb pro sociální bydlení. Byl zařazen hned za paragraf o sazbách daně u bytové výstavby (který byl také pozměněn) patří mu tedy číslo § 48a. Nově tedy problematiku snížené sazby u stavebních prací upravují dva paragrafy § 48 a § 48a.

§ 48 ZDPH před 1. 1. 2008 určoval, kdy je možno použít sníženou sazbu DPH u bytové výstavby, definoval, co se rozumí bytovým domem, rodinným domem a bytem. Nový § 48 tyto pojmy nedefinuje, pouze je zmiňuje, jejich definice je uvedena na začátku ZDPH v § 4 v obecných pojmech.

4.2.1. Snížená sazba DPH u oprav, rekonstrukcí a modernizací

Dle § 48 je tedy možno použít sníženou sazbu DPH u stavebních a montážních prací, které jsou spojeny se změnou dokončené stavby bytových a rodinných domů a bytů, včetně příslušenství, které vymezuje jako změnu dokončené stavby stavební zákon (zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu), nebo v souvislosti

s opravou těchto staveb. Dle ZDPH i stanoviska ministerstva financí je změna stavby pojmem stavebního zákona, který definuje (v § 2 odst. 5) změnou stavby tři případy:

-  nástavbu, kterou se stavba zvyšuje,
-  přístavbu, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,
-  stavební úpravu, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.

Stanovisko MF ČR uvádí přesně tuto definici ze stavebního zákona, blíže ji nepopisuje a nespecifikuje. Vysvětluje však pojem změna dokončené stavby, tedy jsou to stavební zásahy na majetku, kterými nevzniká nový byt nebo nová věc. Dle tohoto stanoviska nelze použít sníženou sazbu DPH u stavebních prací na bytech, ze kterých po dokončení prací vzniknou např. dva nové byty.

Pro stavební a montážní práce spojené se změnou dokončené stavby dle stavebního zákona, neplatí podmínky pro sociální bydlení, které je definované v § 48a ZDPH. Jedinou podmínkou je, že se musí jednat o prostory určené k bydlení. Nemusí tedy splňovat definice nově chápaných pojmů sociálního bydlení, stačí, aby splňovaly definici ZDPH pro byt, rodinný a bytový dům (dle § 4 odst. 1 písm. za) ZDPH).

Příklad: Společnost STpro s.r.o. provádí stavební práce na rodinných domech, včetně výstavby nových rodinných domů. V roce 2008 společnost dostavěla rodinný domek, který nesplňuje podmínky pro sociální bydlení, proto u přijatého plnění uplatnila základní (tedy 19 %) sazbu daně. Za dva měsíce se však vlastník rozhodl pro menší rekonstrukci domu (změnu prostorového uspořádání uvnitř domu) a uzavřel s firmou STpro s.r.o. smlouvu na tyto práce. Jelikož se již nejedná o novou výstavbu, společnost u tohoto plnění uplatní sníženou sazbu DPH, kterou může použít na základě § 48 ZDPH i u stavebních prací na stavbách, které nesplňují podmínky pro sociální bydlení.

Stanovisko MF ČR dále uvádí pro lepší pochopení několik případů, kdy se použije snížená sazba DPH a kdy základní sazba. Asi nejdůležitější je použití základní sazby v případech poskytnutí služeb, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH. Sem můžeme

zařadit např. přípravné práce, geodetické, geografické, projektové či průzkumné práce. U nich se tedy použije dle stanoviska MF ČR základní sazba DPH v případě, kdy jsou takové práce samostatným zdanitelným plněním. Budou-li tyto práce zahrnuty v ceně jiné poskytnuté služby, neboť jsou její součástí, zdaní se stejnou sazbou jako poskytnutá služba. Tedy budeme-li např. v rámci výstavby nového rodinného domu provádět geodetický průzkum jako firma, která výstavbu provádí, zahrneme hodnotu těchto prací do konečné (či dílčí) ceny stavebních prací. Pokud by však geodetický průzkum byl prováděn nezávisle (objednal by si ho např. ten, kdo dům chce nechat postavit), použila by se u vyúčtování těchto služeb základní sazba DPH. Takto já chápu vyjádření MF.

Možná to někomu zní logicky, ale mě ne. Tedy pokud si objednám nějaké práce sám, zaplatím na DPH více, neboť musím použít sníženou sazbu DPH. Pokud však tyto práce objedná ten, kdo stavbu provádí, zaplatím méně. Dle mého názoru by se mělo MF zamyslet nad tím, co říká ZDPH. Ten v případě, že se jedná o rekonstrukce, opravy a modernizaci staveb uvádí, že snížená sazba se použije u stavebních a montážních prací, které jsou spojené se změnou dokončené stavby. Nikde se zde nemluví o tom, kdo si práce objedná. Dle mého výkladu by se i u takovýchto prací měla použít snížená sazba DPH, neboť jsou spojené s rekonstrukcí či opravami dokončené stavby. Pro toto ustanovení bychom mohli mít ještě pochopení, ale to samé MF ve svém stanovisku vyjadřuje i u uplatňování snížené sazby DPH u výstavby sociálního bydlení, kde, pokud se jedná o novou výstavbu, jsou tyto práce rozhodně potřebné a přímo souvisejí s danou výstavbou. Ať je tedy objedná kdokoli, měla by se u nich použít snížená sazba DPH, pokud se jedná o práce, u kterých to ZDPH umožňuje.

Z § 48 vyplývá snaha vlády o ponechání výhody použití snížené sazby DPH u staveb určených k bydlení, které byly postaveny již dříve, kdy se pojmy sociálního bydlení ještě v zákoně nevyskytovaly. Tím podporuje stát opravy, rekonstrukce či modernizace právě starší bytové zástavby. Ministerstvo financí však ve svém stanovisku vykládá některé oblasti dosti jednostranně a ve prospěch státu (aby vybralo více v rámci použití základní sazby DPH namísto snížené), což zbytečně komplikuje praktické posouzení věci.

4.2.2. Byt, bytový a rodinný dům dle ZDPH

Pojmy byt, bytový a rodinný dům jsou lehce odlišné od úpravy ZDPH před 1. 1. 2008.

 Byt – soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení.

Dle stanoviska MF ČR je byt vymezen stavebně technickým uspořádáním, nikoliv účelem užití. V praxi to znamená, že byt musí mít náležitosti, které ji činí bytem (včetně daného vybavení). Není tedy možné pouze část nějakého prostoru užívat k bydlení, takový prostor dle stanoviska MF ČR není bytem pro účely ZDPH, pokud tak není určen např. stavebním úřadem či správním rozhodnutím. Bytem pro účely ZDPH tedy můžeme prohlásit pouze prostor (soubor místností či samostatná místnost), které jsou některým ze státních orgánů, které mají právo o tom rozhodovat, uznány za byt, tedy splňují stavebně technické požadavky na obyvatelnost prostoru. Toto považuji za logické a souhlasím s výkladem ministerstva financí.

 Rodinným domem – je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena, a v níž jsou nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní a 1 podzemní podlaží a podkroví.

Pro uznání stavby jako rodinný dům platí jistá omezení. Rodinný dům může mít jakkoli veliký rozměr půdorysu stavby, nesmí však přesáhnout počet podlaží řečených v ZDPH a musí odpovídat požadavkům na trvalé bydlení. Co se rozumí trvalým bydlením ZDPH ani jiný zákon neřeší. MF ČR ve svém stanovisku pouze definuje některé prostory, které se za plochy pro trvalé bydlení nepovažují. Jsou to například plochy určené pro podnikání, garáže, dílny, případně i speciálně vymezené plochy, například pro drobné zvířectvo. Ostatní místnosti a prostory jsou na individuálním posouzení splnění podmínek daných ZDPH. Definice se od znění před 1. 1. 2008 prakticky neliší, jediným rozdílem je změna struktury věty a vložení slov trvalé a rodinné bydlení. Dle mého názoru v jakémkoli prostoru určeném pro trvalé bydlení (ať už se jedná o rodinný dům či byt) může žít rodina, a proto nechápu toto „upřesnění“, je dle mého názoru zbytečné.



Bytovým domem – je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.

Z této definice by mělo vyplývat, že bytovým domem je budova, ve které jsou prostory určené pro trvalé bydlení, pro laika byty (ať už jako soubory místností, nebo samostatné místnosti). Jelikož stačí, aby polovina plochy byla určena pro trvalé bydlení, může bytovým domem být i taková stavba, kde je množství např. obchodů či jiných prostor určených pro podnikání. Bytovým domem pak může být i dům, ve kterém je pouze několik např. větších bytů a velké množství obchodů, přesto se bude jednat o bytový dům z hlediska ZDPH, pokud takovéto prostory nepřesáhnou polovinu celkové plochy podlah tohoto domu. I zde platí stanovisko MF ČR, kde se za prostory, které nejsou určeny k trvalému bydlení, považují pro podnikatelskou činnost, garáže apod.

Dle mého názoru však i garáž či jiná součást rodinného domu je určena k trvalému bydlení, je to součást domu, kterou využíváme k trvalému bydlení formou parkování aut, které k našemu trvalému bydlení patří. Dle mého názoru by se měla garáž započítávat do prostor určených k bydlení.

Stanovisko MF ČR však ještě vylučuje některé stavby, které nepovažuje za rodinný či bytový dům a byt i přesto, že splňují výše uvedené podmínky uvedené v zákoně. Jedná se o stavby pro rodinnou rekreaci a stavby ubytovacích zařízení. Co máme rozumět pod tímto pojmem, stanovisko ministerstva financí opět definuje.



Stavby pro rodinnou rekreaci – jedná se o definici dle § 2 písm. b) vyhlášky č. 501/2006 Sb., jednoduše jsou to stavby, které nejsou určeny pro trvalé ale pouze přechodné bydlení ve formě rodinné rekreace. Sem zahrneme v ČR velmi oblíbené chaty a chalupy, které nejsou určeny k trvalému pobytu (hlavně v zimních měsících se v nich nedá bydlet).



Stavby ubytovacích zařízení - stavba nebo její část, kde je poskytováno ubytování a služby s tím spojené; stavbou ubytovacího zařízení není bytový dům a rodinný dům a stavby pro rodinnou rekreaci; ubytovací zařízení se zařazují podle druhu do kategorií hotel, motel, penzion, ostatní ubytovací zařízení,

kterými jsou zejména ubytovny, koleje, svobodárny, internáty, kempy a skupiny chat nebo bungalovů, vybavené pro přechodné ubytování (§ 2 písm. c) vyhl. č. 501/2006 Sb.).

Vyjmutí těchto staveb z pojmů rodinný či bytový dům a byt ministerstvo prakticky pouze upřesňuje ZDPH, neboť tyto vyloučené stavby rozhodně nesplňují podmínku trvalého bydlení, dle ZDPH tedy dle mého názoru nemají režim sazby DPH jako byt, bytový či rodinný dům.

4.2.3. Snížená sazba u stavebních prací na nebytových prostorech

ZDPH před novelou stanovoval, že při stavebních pracích **výhradně** na nebytových prostorech není možné použít sníženou sazbu DPH. Pokud tedy byly prováděny práce jak na nebytových tak na bytových prostorech, mohla být použita snížená sazba DPH. Novelizovaný ZDPH nahlíží na věc z trochu jiného pohledu.

Snížená sazba DPH *se nepoužije* v případě, kdy jsou **prováděny práce na prostorech určených k bydlení a zároveň na nebytových prostorech ve stavbách, které nejsou bytovým či rodinným domem podle ZDPH**. Pro tyto případy se plnění musí rozdělit na hodnotu prací na prostoru určeného pro bydlení (použije se snížená sazba DPH) a na prostor nebytový, u kterého se použije základní sazba daně.

Příklad: V roce 2008 stavební firma STpro s.r.o. provádí výměnu oken v domě, kde však více jak polovina podlahové plochy není určena pro bydlení (prostory pro podnikání), tedy není to bytový dům, jak ho chápe ZDPH. Okna jsou však vyměňována jak ve dvou bytech umístěných ve vyšších patrech, tak v prostorech určených pro podnikání. Společnost je povinna rozdělit toto plnění do dvou sazeb DPH. Sníženou sazbu 9 % použije u ceny stavebních prací (včetně hodnoty oken) za výměnu oken v bytech, základní sazbu DPH 19 % použije u ceny za stavební práce (včetně hodnoty oken) u výměny oken v prostorech určených pro podnikání.

Z uvedeného vyplývá, že stát se brání proti možnému zneužití používání snížené sazby DPH i u stavebních prací, které přímo nesouvisí s prostory pro bydlení. Je ale logické,

neboť nebytové prostory ve stavbách, které nejsou z více jak poloviny určeny pro bydlení, s bydlením až tolik nesouvisejí.

Na druhé straně z novelizovaného ZDPH vyplývá, že oproti znění z roku 2007 je možno použít sníženou sazbu DPH i u nebytových prostor v bytovém či rodinném domě. Opět tyto stavby tedy musí splňovat podmínku na více jak polovinu podlahové plochy určené pro trvalé bydlení osob.

***Příklad:** STpro s.r.o. vyměňuje okna v přízemních obchodech a opravuje schodiště v bytovém domě, kde více jak polovinu podlahové plochy zabírají byty. U plnění za výměnu oken použije sníženou sazbu DPH, stejně jako u opravy schodiště. Jedná se sice o práce výhradně na nebytovém prostoru, ale nachází se v bytovém domě, u kterého ZDPH umožňuje použití snížené sazby DPH i u nebytových prostor od 1. 1. 2008.*

Toto ustanovení značně zjednodušuje uplatňování ZDPH, neboť se již nemusíme zabývat tím, zda se jedná o stavební práce na nebytových či bytových prostorech a v jakém rozsahu. Musíme si pouze hlídat, zda daná stavba splňuje podmínky na bytový či rodinný dům dle ZDPH, což je značně jednodušší. Dle mého názoru je tento krok státu velmi přínosný, nejen pro firmy ve stavebním průmyslu, ale i pro objednatele takových služeb, kteří nemusí kalkulovat, co všechno si můžou v rámci snížené sazby DPH objednat. Je to tedy vítaný krok ve prospěch konečných spotřebitelů a nabádá tedy obyvatele k většímu využívání služeb na opravy či rekonstrukce celých domů. Nejvíce je toto nové pojetí přínosné pro bytové domy (hlavně v ČR hojně se vyskytující panelové domy), ve kterých je větší množství nebytových prostor, jako jsou chodby či schody. Jediné co je nutné hlídat, je splnění podmínek stavby na rodinný a bytový dům.

4.2.4. Použití snížené sazby DPH u příslušenství stavby

Ve srovnání se zněním ZDPH před 1. 1. 2008 se dle § 48 může snížená sazba daně použít i u stavebních a montážních prací prováděných na příslušenství bytu, bytového či rodinného domu (opět musí splňovat podmínky na tyto pojmy dle ZDPH). Před novelou zákona bylo nutné rozdělovat cenu stavebních prací na práce na rodinném domě a jeho příslušenství (jako je např. mimo stojící garáž apod.). To je nyní zjednodušeno a stavební či montážní práce, které jsou prováděny na příslušenství domu, jsou podrobeny

snížené (tedy 9 %) sazbě DPH. Toto je rozhodně změna ve prospěch daňových subjektů. Musíme také upozornit na to, že sníženou sazbu DPH je možné použít nejen u oprav, rekonstrukcí a modernizací příslušenství domu. Bude-li budována nová stavba, která bude příslušenstvím stavby určené pro sociální bydlení, je možno i u výstavby tohoto příslušenství použít sníženou sazbu DPH. Naopak nebude-li stavěná nemovitost splňovat podmínky na sociální bydlení, neužije se u její výstavby ani u výstavby jejího příslušenství snížená sazba DPH.

Otázkou zůstává, co všechno můžeme považovat za příslušenství staveb. Jedno vysvětlení můžeme najít v občanském zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb.), který v § 121 říká, že příslušenstvím věci (tedy věci movité i nemovité) jsou *věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány, příslušenstvím bytu pak vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány*. Z tohoto vyjádření tedy za příslušenství věci můžeme považovat všechno, co je určeno ke společnému užívání s věcí hlavní. Pro nemovitosti je to dle mého názoru vše, co je současně s nemovitostí využíváno, souvisí s nemovitostí. Zahrnula bych sem všechny věci, které můžeme najít „kolem“ nemovitosti, nejsou její součástí, ale jsou tam právě proto, že je tam ona nemovitost, bez níž by neměli praktický význam. Za příklad mohu uvést např. garáž stojící mimo dům, kůlna na zahradnické nářadí, skleníky apod., ale také oplocení pozemku či příjezdové cesty a chodníky na pozemku, kde se nemovitost nachází.

Toto je ustanovení občanského zákoníku, které si můžeme vyložit různě a do příslušenství bytu zahrnout všechno, co dle našeho názoru je příslušenstvím nemovitosti dle této dosti vágní definice. Proto ministerstvo financí ve svém stanovisku k této věci podalo upřesnění. Dle jejich názoru jsou příslušenstvím stavby věci dle definice občanského zákoníku, což si každý může vysvětlit různě, a proto ministerstvo uvádí celkem dlouhý výčet možných staveb, které jsou dle jejich názoru příslušenstvím rodinného a bytového domu. Jedná se o stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní a ostatní stavby, jako jsou např. garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům; podzemní stavby (například jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla); oplocení; přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele

rodinného domu nebo bytového domu; připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu); studny; bazény. Tento výčet je velmi dlouhý, není však vyčerpávající, proto stanovisko ministerstva financí tyto stavby uvádí pouze jako příklad, který je možno doplnit o jiné stavby, které uznáme jako stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní (tedy rodinnému domu). Všechny tyto stavby jsou dle mého názoru příslušenstvím stavby, proto jsou správně stanoviskem MF zařazeny.

Po tomto výčtu však ještě následuje velmi významná pasáž o plošných stavbách, které se stavbou souvisejí, ale dle stanoviska ministerstva financí se ***plošné stavby nepovažují za příslušenství stavby***, a to i přesto, že dle mého názoru splňují podmínku danou občanským zákoníkem, tedy jsou určeny k užívání společně se stavbou. Proto je toto vyjádření ministerstva financí dle mého názoru v rozporu s občanským zákoníkem a plošné stavby (stejně jako ostatní stavby, které jsou užívány společně se stavbou hlavní) jsou příslušenstvím stavby a je možné u stavebních prací na nich prováděných použít sníženou sazbu DPH.

Problémem však zůstává, co pod pojem plošné stavby zahrnout. I toto stanovisko MF řeší vlastním posouzením věci. Dle jeho názoru plošné stavby, které nejsou nemovitostí podle občanského zákoníku (tedy nejsou spojeny se zemí pevným základem), jsou pouze zpevněním povrchu pozemku, tedy dle názoru ministerstva jsou tyto stavby součástí pozemku, nelze je od něj oddělit. Proto nemohou být plošné stavby součástí stavby, neboť jsou již dle názoru MF součástí pozemku. Patří sem dle výčtu v daném stanovisku zámková dlažba (rozebíratelná), dále chodníky, odstavné plochy pro vozidla, obruby a dlažby, opěrné zdi či zahradní jezírka.

Svým způsobem je tento výklad správný, podíváme-li se na to však z druhé strany, v občanském zákoníku se nehovoří v souvislosti s příslušenstvím věci ani o nemovitostech (tedy že by příslušenstvím byly pouze movité či pouze nemovité věci) a ani o plošných stavbách, což není ani pojmem stavebního zákona. Jedná se tedy pouze o novou definici dle stanoviska MF a to není dle mého názoru pro subjekty podstatné.

Ministerstvo ještě dále podrobněji vysvětluje, že nelze plošné stavby, které nejsou nemovitostí fakticky ani hospodářsky od pozemku oddělit, patří tedy nerozlučně

k pozemku a nemohou být příslušenstvím stavby. S tím je možné souhlasit, pak ale musíme vypíchnout také to, že mnoho staveb, které stanovisko MF zařadilo mezi stavby, které jsou příslušenstvím stavby, jsou také spojené s pozemkem, nelze je od pozemku oddělit, jako nejlepší příklad můžeme uvést bazény (zapuštěné v zemi) či studny. Tyto stavby se do země přímo zabudovávají a nelze je tedy od pozemku oddělit. Dle tohoto vyjádření MF by tedy i bazény, studny apod. měly být součástí pozemku, nemohly by tak být příslušenstvím stavby. V tomto bodě si stanovisko ministerstva financí značně odporuje a tím danou problematiku nijak neřeší, naopak dává důvody k další diskusi o tom, co je možné za příslušenství nemovitosti považovat.

Příslušenství věci (resp. stavby) řešil i stavební zákon platný před 1. 1. 2007, tedy zákon č. 50/1976 Sb. Ten definoval příslušenstvím stavby například drobné a jednoduché stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní, což do svého stanoviska převzalo i ministerstvo financí. Tento výrok opět odpovídá ustanovení občanského zákoníku, tedy věci, které úzce souvisejí se stavbou. Od 1. 1. 2007 však platí nový stavební zákon, který už příslušenství stavby nezmiňuje.

Dle ministerstva financí si tedy můžeme postavit dům, na který uplatníme sníženou sazbu DPH, postavíme si garáž u tohoto domu, bazén, studnu, plot a u všeho použijeme sníženou sazbu. Jak se ale rozhodneme nechodit přes pozemek ke dveřím domu po blátivé cestě a necháme si postavit chodník, pro hezčí zahradu i zahradní jezírko či dlažbu kolem bazénu, musíme použít základní sazbu DPH, což se mi jeví jako naprosto nelogické z praktického hlediska.

Jelikož však v ZDPH je uvedeno pouze, že snížená sazba DPH se použije i u příslušenství stavby (u výstavby příslušenství stavby pro sociální bydlení, u oprav a rekonstrukcí u příslušenství bytu, bytového a rodinného domu), a v občanském zákoníku je uvedeno, že příslušenstvím věci jsou věci určené ke společnému užívání s věcí hlavní, je stanovisko v souvislosti s definicí plošných staveb jako nepřislúšenství věci v rozporu s platnými zákony. Navíc z logického hlediska si na pozemku, kde se nachází dům, budu s určitostí stavět nějaké chodníky, vydlážděné plochy či odstavné plochy pro vozidla (nemám-li garáž). Proto dle mého názoru souvisí se stavbou a měla by se u nich uplatňovat snížená sazba DPH.

4.3. Stavby pro sociální bydlení

Nový paragraf ZDPH číslo 48a upravuje používání snížené sazby daně u tzv. sociální výstavby, kterou je možno používat dle platných zákonů Evropské unie (dle Směrnice č. 2006/112/ES). Jelikož v této směrnici není jasně definované, co je myšleno sociální politikou členského státu, může si každý stát upravit tento pojem dle své potřeby, neboť v každém členském státě unie jsou jiné zvyklosti a odlišná sociální politika.

Česká republika pojem sociální politiky a v její návaznosti i sociálního bydlení ohraničila pojmy byt, rodinný a bytový dům pro sociální bydlení (plus další objekty, které se považují za veřejně prospěšné a slouží k trvalému bydlení) většinou formou definování jejich největších možných ploch. Definice nových pojmů najdeme právě v § 48a (odst. 5 a dále), který byl do ZDPH doplněn pro sociální bydlení.

4.3.1. Byt pro sociální bydlení



Byt pro sociální bydlení – je to byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m².

Pod pojmem celkové podlahové plochy rozumíme součet podlahových ploch všech místností (nebo celkovou plochu místnosti, pokud se byt sestává pouze z jedné místnosti) bytu a to včetně místností, které tvoří příslušenství bytu.

Slovo *místnost* ZDPH také přesně definuje a to jako *místně a prostorově uzavřenou část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami*.

Příslušenstvím bytu může být např. garáž, která k bytu patří a není možné ji odprodat jako samostatnou jednotku, příp. jiné prostory či místnosti, které jsou součástí bytu. Dle stanoviska MF jsou místnostmi, které se do podlahové plochy bytu započítávají všechny pokoje, kuchyně, sociální zařízení, chodba (je-li součástí bytu, tedy např. chodba spojující pokoje, vstupní chodba apod.), či sklep, je-li místností (ten můžeme považovat za příslušenství bytu, neboť k němu patří a není samostatnou jednotkou, kterou můžeme bez bytu prodat). U bytu pro sociální bydlení je dle stanoviska MF důležité, že do podlahové plochy bytu se započítávají i plochy, kde se nachází nábytek, což v praxi

znamená, že se nepočítá pouze „volná podlahová plocha“, ale i plocha, na které stojí nábytek a jiná zařízení. Toto „upřesnění“ ze strany ministerstva se může zdát jako zbytečné (mě se na první pohled takové zdálo), ale v praxi se můžeme setkat např. i s vestavěnou skříní, která by mohla svádět k tomu, že se nejedná o plochu nutnou k započítání do plochy dané místnosti. Uvedme si příklad.

***Příklad:** V bytovém domě je stavěn byt pro sociální bydlení, který má tedy odpovídat požadavkům dle ZDPH. V celém bytovém domě jsou vestavěné kuchyně, včetně několika spotřebičů. Podlahová plocha bytu je po zabudování vestavěné kuchyně 119 m² a splňuje tedy podmínku pro definici bytu pro sociální bydlení dle ZDPH. Podlahová plocha bytu však nebyla stanovena dle stavebních výkresů, tedy není do celkové plochy započítána plocha pod vestavěnou kuchyní, což je navíc 4 m². Tento byt tedy nesplňuje podmínku dle ZDPH a není možné použít u jeho výstavby sníženou 9 % sazbu daně.*

Dle mého názoru toto vyplývá přímo ze ZDPH, i když to není vyjádřeno přímo. Hlavně je nutné uvědomit si, že pod pojmem celková podlahová plocha je nejlepší si uvědomit plošnou velikost bytu, kterou nejsnáze zjistíme z půdorysu bytu po odečtení ploch, které zabírají stěny místností. Dále je také velmi důležité, že se vždy musí jednat o místnosti, tedy prostor ohraničený stěnami. Bude-li tedy např. ***sklep ohraničen pouze železnou mříží, nejedná se dle mého názoru o podlahovou plochu, která se započítává do celkové podlahové plochy bytu!*** Ve svém stanovisku MF ČR uvádí jako příklad prostor, které nejsou místnosti, např. lodžie, balkóny, terasy. Z hlediska srozumitelnosti ZDPH bych ale doporučila nějak přesněji vymezit pojem místnost, nebo přímo definovat, že se ty a ty plochy (např. sklep) do podlahové plochy nezapočítává nebo započítává bez ohledu na to, zda je či není myšlen jako místnost.

***Příklad:** Byt, který je stavěn v novém bytovém domě, má splňovat podmínky pro uplatnění snížené sazby daně. Celková podlahová plocha bytu je navržena na 118 m² (v této ploše není započtena lodžie, která má zabírat plochu 5 m²). Jelikož se nejedná o místnost, nezapočítává se do celkové podlahové plochy a byt tak splňuje podmínky ZDPH a je možno u jeho výstavby použít sníženou sazbu daně a to i v případě, že bude předmětem stavebních prací právě zmíněná lodžie.*

Je-li byt součástí bytového domu, pak pro stanovení jeho celkové podlahové plochy nepočítáme podíl na společných částech domu, neboť opět se nejedná o místnost, ale pouze o část nějaké plochy. To ZDPH definuje naprosto přesně, proto bych navrhla toto ustanovení ponechat a neměnit, neboť se nejedná o plochu k bydlení, která patří pouze majiteli jednoho z bytů, která by tak byla součástí pouze jednoho bytu.

4.3.2. Rodinný dům pro sociální bydlení

Dalším pojmem nového § 48a ZDPH je rodinný dům pro sociální bydlení. I ten je vymezen podlahovou plochou.



Rodinný dům pro sociální bydlení – rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m².

Celkovou podlahovou plochu spočteme opět jakou součet podlahových ploch všech jeho místností (i zde platí vymezení místnosti dle ZDPH). Tedy opět všechny prostory, které se nedají považovat za místnosti, se do podlahové plochy nezapočítávají. Jedná se opět o balkóny, lodžie, terasy apod. Jinak všechny ostatní místnosti se započítávají a to i v případě, kdy se jedná o místnosti, které nejsou určeny k trvalému bydlení, tedy např. garáž, prostory pro podnikání apod., jsou-li součástí domu. Jelikož do pojmu rodinný dům nezahrnujeme i jeho „příslušenství“, nezapočítáváme do podlahové plochy domu např. garáž volně stojící mimo dům. Na druhé straně je jasné, že do podlahové plochy započítáváme všechny místnosti, tedy všechny podlahové plochy domu ve všech patrech domu. Dle stanoviska MF ČR se do této plochy nezapočítává půda, zřejmě z důvodu, že se nejedná o místnost, a to i přesto, že je to ohraničený prostor. Není však účelově určený, proto se zřejmě nejedná dle tohoto stanoviska o místnost. Na druhé straně by se však půda započítávala do podlahové plochy rodinného domu, kdyby se již nejednalo o neúčelový půdní prostor, ale např. o obyvatelné podlaží, které má několik oddělených místností, tedy je určena k bydlení. Pak už se takový prostor pro účely ZDPH nepovažuje samozřejmě za půdu, ale za podkroví určené k bydlení a je třeba podlahové plochy všech místností v podkroví započítat do celkové podlahové plochy rodinného domu pro určení, zda se jedná o sociální bydlení či nikoli. Důležité tedy může být určení, zda se jedná o půdu či obytné patro. Dle mého názoru půda ať je

jakákoli slouží účelu bydlení (většinou jako plocha na odložení některých věcí), ale jelikož ji nemůžeme považovat za místnost, do celkové podlahové plochy rodinného domu ji dle ZDPH započítat nemusíme. Stanovisko MF ČR tedy v tomto bodě vysvětluje něco, co je celkem jednoznačné.

Jelikož ZDPH přesněji nedefinuje, které místnosti se považují v rodinném domě za místnosti započítávané do celkové podlahové plochy rodinného domu, snažilo se MF ČR ve svém stanovisku v této problematice upřesnit nejasnosti. Dle tohoto stanoviska se do celkové podlahové plochy rodinného domu nezapočítává nejen půda (jako prostor, který není místností), ale také prostory, které jsou místností definovanou ZDPH, ale jsou příslušenstvím domu. Zde se jedná především o garáže, které jsou umístěné mimo dům (nemají s ním společnou zeď). Toto stanovisko pouze upřesňuje údaje uvedené v ZDPH, není s ním v rozporu, přesto si myslím, že je postaveno značně nelogicky. Postavíme-li si tedy garáž mimo rodinný dům (nebude se jednat o garáž „přilepenou“ k rodinnému domu či jeho část) nebude se její podlahová plocha započítávat do celkové podlahové plochy domu, naproti tomu bude-li se jednat o místnost (případně celé přízemní) v rodinném domě, bude se její plocha započítávat. To samozřejmě nabádá všechny, kteří stavějí rodinný dům k tomu, aby si garáž postavili mimo rodinný dům a tím mohli prostory svého domku ještě o něco zvětšit a přesto se vejít do 350 m², které určují možnost užití snížené sazby DPH při této výstavbě. Jelikož se možnost uplatnění snížené sazby DPH vztahuje následně i na výstavbu příslušenství staveb pro sociální bydlení, použije se i u výstavby této oddělené garáže snížená sazba DPH. Proto je výhodnější postavit garáž mimo dům, než kdybychom měli platit základní sazbu DPH u výstavby celého rodinného domu, který by kvůli garáži nesplnil podmínku sociálního bydlení. Možná zákonodárci chtějí donutit subjekty u nově stavěných domů, aby si garáž stavěli nezávisle na rodinném domě, i když nechápu, z jakého důvodu by to dělali. V tomto bodě bych proto doporučila garáž buď považovat za místnost (tedy i když nebude přímou součástí domu) a započítávat její plochu do celkové podlahové plochy rodinného domu, nebo na druhé straně garáž vyloučit z celkové podlahové plochy bez ohledu na to, že je místností v rodinném domě. Sama bych se přikláněla k variantě druhé, výhodnější pro daňové subjekty, což by se mělo zakomponovat přímo do zákona, neboť se jedná o velmi frekventovaný případ.

4.3.3. Bytový dům pro sociální bydlení

Posledním pojmem v souvislosti s možností uplatnění snížené sazby DPH je pojem bytový dům pro sociální bydlení definovaný v § 48 odst. 7 takto:



Bytovým domem pro sociální bydlení se rozumí bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení.

Tedy takový bytový dům, ve kterém najdeme pouze byty s celkovou podlahovou plochou do 120 m². Na tomto místě je nutné zdůraznit, že do celkové podlahové plochy bytového domu se nezapočítává podíl na společných částech domu, jako mohou být chodby či schody. Tento fakt je zakotven v ZDPH v § 48a odst. 5, kde se hovoří právě o bytech pro sociální bydlení. I u bytového domu pro sociální bydlení však musí být splněna podmínka, že takový dům musí mít více jak polovinu podlahových ploch určenou pro bydlení (viz výše). Problematicke stanovení, zda se jedná o bytový dům pro sociální bydlení či nikoli, se stanovisko ministerstva financí nevyjadřuje, řeší však co se rozumí pod pojmem společné části domu, jejichž podíl se do podlahové plochy bytu nezapočítává. Jedná se o části domu, které jsou určeny pro společné užívání, zejména základy, střecha, hlavní svislé a vodorovné konstrukce, vchody, schodiště, chodby, balkóny, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, komíny, výměníky tepla, společné rozvody tepla, společné rozvody teplé a studené vody, kanalizace, plynu, elektřiny a vzduchotechniky, dále výtahy, hromosvody, společné antény, a to i když jsou umístěné mimo dům apod. Z tohoto velmi dlouhého výčtu možných prostor a věcí, které jsou společnými částmi domu je jasné, že je to každý prostor, který není určen pouze jednomu z bytů v bytovém domě, ale prostory, které využívají všichni obyvatelé tohoto domu. Podíl na těchto prostorech, který náleží každému z bytů, se tedy nezapočítává do podlahové plochy bytů v bytovém domě.

Dle mého názoru se správně společné části bytového domu nezapočítávají poměrně do podlahových ploch každého bytu, neboť není vlastnictvím pouze některého z bytů, tedy nemůže být „obýván“ pouze vlastníkem jednoho z bytů a tedy prakticky není součástí bytu v praktické souvislosti jeho použitelnosti pro účely vlastníka bytu.

4.3.4. Ostatní stavby pro sociální bydlení

Již před novelou, která platí od 1. 1. 2008, byl v ZDPH obsažen a popsán pojem stavby pro sociální bydlení, tedy stavby využívané k ubytování zvláštních skupin obyvatel. U těchto staveb bylo možné uplatnit sníženou sazbu daně, neboť byly definovány v příloze č. 2, tedy možnost užít sníženou sazbu DPH u stavebních a montážních prací spojených jak s výstavbou tak rekonstrukcí, opravami či modernizací takovýchto staveb. Novela tento postup zachovala a stavební a montážní práce na stavbách pro sociální bydlení jsou podrobeny snížené, tedy 9 % sazbě daně. Co ZDPH rozumí dnes pod pojmem stavby pro sociální bydlení, se dočteme v novém § 48a odst. 4. Jsou to už výše uvedené rodinné a bytové domy pro sociální bydlení či byt pro sociální bydlení.

Navíc se však jedná o ubytovací zařízení příslušníků bezpečnostních sborů, zařízení sociálních služeb, školská zařízení pro výkon ústavní výchovy a podobná zařízení, dále kojenecké ústavy či dětské domovy, hospice a domovy péče o válečné veterány. Jsou to tedy stavby, které z různých důvodů ubytovávají specifické skupiny obyvatel, a dá se říci, že jsou obecně prospěšné a slouží sociálním účelům. Všechna tato zařízení jsou přesně definována v jiných zvláštních předpisech, jako je školský zákon, zákon o sociálních službách apod. Nesplňují-li tato zařízení definice dle daného zákona, který je posuzuje, není možné u stavebních a montážních pracích na těchto stavbách použít sníženou sazbu DPH i v případě, kdy by se skutečně jednalo o zařízení poskytující služby a ubytování výše uvedeným skupinám obyvatel.

Tato zařízení jsou zákony zvýhodňována právě z důvodu jejich sociální potřeby a tak i ZDPH umožňuje u takovýchto staveb užít sníženou sazbu DPH na stavební práce, které se na nich provádějí. Tím stát podporuje opravy těchto zařízení i jejich nové výstavby. Proto jsou správně pod pojem sociální politiky státu zařazena i takováto zařízení. Použití snížené sazby není ani v rozporu s již zmíněnou Šestou směrnicí EU o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť i tyto stavby jsou předmětem státní sociální politiky. Dle mého názoru právě tyto stavby naplňují pojem sociální politiky.

4.4. Zálohové platby

Nakonec bych se chtěla věnovat ještě jedné velmi diskutované oblasti, která je ve stavebnictví hodně využívána a kterou mnoho subjektů nechápe. Jde o přijaté zálohové platby a o to, zda subjekt musí či nemusí u takovýchto plateb přiznávat daň na výstupu.

Dle obecného pravidla ZDPH vyplývá, že plnění je uskutečněno buď dnem uskutečnění zdanitelného plnění, nebo přijetím platby a to ten den, který nastane dříve. Toto pravidlo však neplatí pro subjekty, které vedou daňovou evidenci, ti jsou povinni daň na výstupu přiznat až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (který se stanoví dle § 21 a dále ZDPH) i když přijmou platbu před DUZP. Jednoduše to znamená, že zálohy, které se v rámci stavebnictví velmi hojně vyskytují, ***musí být zdaněny u subjektů, které vedou podvojný účetnictví ke dni přijetí zálohy*** (tedy její skutečné zaplacení). Pro subjekty, které vedou daňovou evidenci, z hlediska DPH záloha není podstatná, nemusí u ní tedy vyčíslovat a přiznávat daň na výstupu. Dle ZDPH je vystavení daňového dokladu na přijatou zálohu u subjektů vedoucích daňovou evidenci navíc striktně zakázáno, proto subjekt, který vede daňovou evidenci, **NESMÍ** vystavit daňový doklad (dle § 26 odst. 1 za středníkem) na platbu, která byla přijata před dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Dle mého názoru je toto ustanovení velmi problematické a to hlavně pro subjekty, které většinou netuší, zda musí zálohy přiznávat do DPH nebo až na konečném vyúčtování na „klasické“ faktuře a kdy je musí přiznat (někteří mají za to, že se daň ze zálohy vyčísluje již na samotné zálohové faktuře apod.). Proto bych ZDPH upravila tak, že buď všechny subjekty (ať vedou daňovou evidenci nebo podvojný účetnictví) budou přiznávat DPH z přijaté platby, nebo žádný subjekt nebude mít povinnost přiznávat daň již při přijetí zálohy. Třetí možností by pak bylo uznat zálohovou fakturu za klasické plnění, u kterého by se daň vyčíslovala již na zálohové faktuře, což je ovšem trochu proti pravidlům DPH. Dle mého názoru by bylo nejlepší (a to hlavně pro stát), aby z přijatých plateb na budoucí zdanitelná plnění (zálohy) odváděli všechny subjekty daň na výstupu a stát si tak zajistil daň z budoucího plnění. Ve stávajícím znění je toto ustanovení trochu nelogické, neboť nevím, proč by se na jeden subjekt mělo pohlížet jinak než na druhý jen proto, že každý vede jinou formu účetnictví.

5. Návrhy na změny

Navrhovala bych v ZDPH vypustit úplně odst. 3 § 21. Zde se hovoří o tom, že subjekty, které vedou pouze daňovou evidenci, nemají povinnost přiznat daň na výstupu u přijaté platby, pokud nastane před samotným DUZP. Vypuštěním tohoto odstavce by tak pro všechny subjekty platila povinnost přiznat ze zálohových plateb daň na výstupu při jejich zaplacení odběratelem, což by bylo jednoznačné pro všechny subjekty.

Dále bych navrhovala do ZDPH zakomponovat informaci o tom, že do podlahové plochy rodinného domu pro stanovení, zda se jedná o stavbu pro sociální bydlení či nikoli, se nezapočítává garáž a to i v případě, kdy je místností v rodinném domě. Vytvořila bych tedy výjimku, aby byl prostor pro parkování vozidel (garáž mimo dům i součást domu) posuzovány bez rozdílu, neboť se jedná o stejnou plochu bez rozdílu jejího umístění.

Velmi nejasnou oblastí je potom posouzení, co se dá považovat za příslušenství stavby, u jehož výstavby můžeme použít případně sníženou sazbu DPH. Pokud by zákonodárci souhlasili s výkladem úředníků ministerstva financí, měli by výjimku ohledně plošných staveb zakomponovat přímo do ZDPH nebo vytvořit samostatnou vyhlášku. To platí celkově o stanovisku, které ministerstvo vydalo. Aby totiž všechny subjekty věci posuzovali stejně, musela by být tato vyjádření závazná. Pak by se nestávalo, že jeden finanční úřad posoudí věc jinak než jiné finanční úřady. Pokud se tak nestane, bude i nadále posouzení této oblasti pouze v kompetenci každého člověka, kteří si budou moci vysvětlovat věci různě.

Pokud by se tedy stalo, že ministerstvo financí vydá své pokyny jako vyhlášku, případně některé části svého stanoviska zahrne do ZDPH, navrhovala bych změnu právě posuzování příslušenství stavby, kde z logického hlediska by bylo nejlepší úplně vypustit pasáž o plošných stavbách, neboť jednoznačně souvisí se stavbou a jsou dle mého názoru příslušenstvím stavby.

Stejně tak bych z praktického hlediska používala sníženou sazbu i u přípravných prací pro stavby, které ve svém výsledku budou splňovat podmínky pro sociální bydlení, které definuje ZDPH, neboť opět souvisí přímo s výstavbou takovéto stavby.

6. Závěr

Na závěr bych ráda shrnula mnou zjištěné poznatky a postřehy. Předně bych upozornila na to, že obecně platnými předpisy ČR jsou pouze zákony a vyhlášky a dle nich se musíme chovat. Na druhé straně stanoviska a sdělení ministerstev či jiných orgánů jsou pouhými doporučeními, nemohou nám nic nařizovat. Z logiky věci je jasné, že tato stanoviska většinou „nahrávají“ státu, pracují v jeho prospěch a vykládají zákony dle vlastního uvážení (dle mého názoru někdy v rozporu s obecně závaznými předpisy). Každý finanční úřad či daňový subjekt se tak může nebo nemusí takovýmto stanoviskem řídit, z čehož vyplývá různé posouzení stejné věci. Navrhla bych proto přímo postoj ministerstva financí zahrnout do ZDPH, nebo vytvořit speciálně pro tuto oblast vyhlášku, která by tak byla obecně platná pro všechny.

Uplatňování ZDPH v oblasti stavebnictví a především stavebních prací a možností používání snížené sazby DPH je velmi komplikované. Zákonodárci se snažili ZDPH zřejmě postavit tak, aby z velmi používaných stavebních prací vybrali dost peněz na dani z přidané hodnoty, resp. aby zabránili zbytečnému zlevňování těchto prací pro některé subjekty. Trochu se do toho možná ale zamotali a výsledkem jsou pouze nejasnosti ve výkladu ZDPH.

Abych ale pouze nekritizovala ZDPH a přístup ministerstva financí, musím zákonodárce za něco také pochválit. Novelizovaný ZDPH přinesl některé pozitivní kroky ve prospěch obou stran subjektů, tedy jak objednavatelů služeb, tak jejich poskytovatelů. Velmi kladně hodnotím možnost použití snížené sazby i u oprav a rekonstrukcí nebytových prostor ve stavbách, které ZDPH definuje jako byt, bytový či rodinný dům. S tím souvisí i další krok novely a to použití snížené sazby DPH u oprav a rekonstrukcí příslušenství staveb určených k bydlení, stejně jako použití snížené sazby DPH u jejich samotné výstavby (platí však pouze pro případ, že se jedná o příslušenství stavby pro sociální bydlení, jak ji definuje ZDPH).

Seznam použitých zdrojů

1. AMBROŽ, Jan. *Daň z přidané hodnoty*. Praha: Koršach, 2006. 276 s. ISBN 80-86296-11-3.
2. FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v tuzemsku*. Brno: Computer Press, a.s., 2006. 187s. ISBN 80-251-1050-8.
3. GALOČÍK, S. a PAIKERT, O. *DPH 2008: výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008. 240 s. ISBN 978-80-247-2398-3.
4. KUNEŠ, Zdeněk. DPH a opravy, modernizace, rekonstrukce, technické zhodnocení rodinných a bytových domů a bytů po 1. 1. 2008. *Daňová a hospodářská kartotéka*, listopad 2007, č. 21, s. 1 - 4.
5. KUNEŠ, Zdeněk. DPH a výstavba rodinných domů, bytů a bytových domů. *Daňová a hospodářská kartotéka*, prosinec 2007, č. 22, s. 6 – 10.
6. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.
7. Ministerstvo financí České republiky: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1.1.2008* [online].2008.Dostupné z http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-A183AD9F/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html
8. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (recast 6. směrnice).
9. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
10. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)
11. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
12. <http://cds.mfcr.cz>
13. www.mfcr.cz

Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
DUZP	den uskutečnění zdanitelného plnění
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
MP	místo plnění
OID	osoba identifikovaná k dani dle zákona o DPH v České republice
OPD	osoba povinná k dani dle zákona o DPH v České republice
ORD	osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie
PO	právnícká osoba
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Sazby daně z přidané hodnoty v Evropské unii k 31. 12. 2007

Přílohy

Příloha č. 1 – Sazby daně z přidané hodnoty v Evropské unii k 31. 12. 2007. (6, str. 79)

Členský stát Evropské unie	Sazby daně (v %)			
	Počet sazeb	Super snížená	Snížená	Základní
Belgie	3	-	6 a 12	21
Bulharsko	2	-	7	20
Česká republika	2	-	5	19
Dánsko	1	-	-	25
Estonsko	2	-	5	18
Finsko	3	-	8 a 17	22
Francie	3	2,1	5,5	19,6
Irsko	3	4,8	13,5	21
Itálie	3	4	10	20
Kypr	3	-	5 a 8	15
Litva	3	-	5 a 9	18
Lotyšsko	2	-	5	18
Lucembursko	4	3	6 a 12	15
Maďarsko	2	-	5	20
Malta	2	-	5	18
Německo	2	-	7	16
Nizozemí	2	-	6	19
Polsko	3	3	7	22
Portugalsko	3	-	5 a 12	21
Rakousko	2	-	10	20
Rumunsko	2	-	9	19
Řecko	3	4,5	9	19
Slovensko	1	-	-	19
Slovinsko	2	-	8,5	20
Španělsko	3	4	7	16
Švédsko	3	-	6 a 12	25
Velká Británie	2	-	5	17,5