

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA**

RIGORÓZNÍ PRÁCE

2013

Mgr. Ing. Jan Škopek, MBA

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY

Aplikace DPH ve stavebnictví
se zaměřením na přenos daňové povinnosti

Application of VAT (value added tax) in construction industry
focused on tax obligation transfer

Rigorózní práce

Vypracoval: Mgr. Ing. Jan Škopek, MBA

Konzultant: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Akademický rok: 2013/2014

Praha, listopad 2013

Motto:

*„Kdo nezná přístav, do kterého se chce plavit,
tomu není žádný vítr příznivý.“*

(Lucius Annaeus Seneca)

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených, které byly řádně citovány. Dále prohlašuji, že jsem tuto práci nevyužil k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 25. listopadu 2013

Mgr. Ing. Jan Škopek, MBA

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za odborné vedení této práce, za čas a cenné rady, které mi věnoval.

Mgr. Ing. Jan Škopek, MBA

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CHARAKTERISTIKA DPH	11
2.1	Pojem DPH	11
2.2	Právní úprava DPH	12
2.2.1	Historický vývoj právní úpravy DPH.....	12
2.2.2	Aktuální unijní právní úprava	14
2.2.3	Aktuální česká právní úprava	20
2.3	Principy DPH v České republice	24
2.3.1	Daňový subjekt.....	24
2.3.2	Předmět daně	33
2.3.3	Místo plnění.....	35
2.3.4	Uskutečnění zdanitelného plnění	40
2.3.5	Odpočet DPH	41
2.3.6	Režim přenesení daňové povinnosti.....	43
3	STAVEBNICTVÍ V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU	47
3.1	Česká právní úprava	48
3.2	Subjekty výstavbového procesu	49
3.3	Nejčastější smluvní typy ve stavebnictví.....	53
3.3.1	Smlouva o dílo	53
3.3.2	Smlouva o výstavbě	60
3.3.3	Kupní smlouva	63
3.3.4	Nájemní smlouva.....	65
4	APLIKACE DPH VE STAVEBNICTVÍ.....	66
4.1	DPH a převod nemovitostí	66
4.1.1	DPH a převod staveb, bytů a nebytových prostor	69

4.1.2	DPH a převod pozemků	73
4.2	DPH a nájem nemovitostí.....	80
4.3	DPH a výstavba	84
4.3.1	Služby ve smyslu zákona o DPH	84
4.3.2	Služby vztahující se k nemovitosti a místo plnění	85
4.3.3	Stavební a montážní práce obecně	87
4.3.4	Sazby daně.....	88
4.3.5	Základ daně	96
5	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI K DPH VE STAVEBNICTVÍ.....	99
5.1	Subjekty podléhající režimu dle § 92e zákona o DPH	99
5.2	Povinnosti poskytovatele plnění	102
5.3	Povinnosti příjemce plnění	104
5.4	Porušení režimu přenesení daňové povinnosti	106
5.5	Vymezené stavební a montážní práce	106
5.6	Hlavní a vedlejší plnění	109
6	ZMĚNY V APLIKACI DPH VE STAVEBNICTVÍ PO 1. LEDNU 2014.....	111
6.1	Stavba jako součást pozemku	111
6.1.1	Související změny zákona o DPH	115
6.1.2	Nájem a pacht	118
6.1.3	Související změny zákona o DPH	121
7	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD.....	123
7.1	Popis fiktivní společnosti a plnění.....	123
7.2	Seznam plnění v říjnu 2013	123
7.3	Plnění a nárok na odpočet DPH.....	127
7.4	Výpis z evidence pro daňové účely	130
7.5	Daňové přiznání.....	134

8 ZÁVĚR.....	136
SUMMARY	138
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	140
Judikatura	145
Právní předpisy.....	149
Abstrakt	152
Abstract	152
Klíčová slova.....	153
Key words	153
PŘÍLOHA Č. 1	154

1 ÚVOD

Svoji rigorózní práci se autor rozhodl věnovat problematice daně z přidané hodnoty (dále také jako „DPH“) v oblasti nemovitostí, konkrétněji pak v oblasti výstavby. Uvedené téma si autor zvolil s ohledem na svou činnost v praxi, kde se právě dané problematice ve velké míře věnuje.

Cílem této práce tak bude nejprve seznámit čtenáře s obecnými principy daně z přidané hodnoty v České republice a stručně také se zakotvením stavebnictví v českém právním řádu, resp. se smluvními typy nejčastěji v dané oblasti využívanými. Posléze bude možné splnit primární cíl této rigorózní práce, tedy věnovat se problematice DPH u nemovitostí, zejména pak DPH ve stavebnictví, se zaměřením na režim přenesení daňové povinnosti k DPH, a tuto v souvislosti s aktuálně účinnými právními předpisy analyzovat.

První část práce, jak bylo již uvedeno, seznámí čtenáře s institutem DPH jako takovým, jeho zakotvením v právním řádu České republiky, ale také s jeho zakotvením v právních předpisech na úrovni Evropské unie. Čtenáři však bude nejprve představen samotný pojem daně z přidané hodnoty, až poté se práce bude zabývat právní úpravou DPH. Stěžejní pak v této části práce bude podkapitola pojednávající o principech DPH v České republice.

Další část práce se bude věnovat stavebnictví – v první řadě bude opět čtenáři stručně představen samotný obor stavebnictví, načež se autor bude věnovat otázkám české právní úpravy daně v dané oblasti a charakteristice subjektů výstavbového procesu. Konečně se autor bude věnovat několika nejdůležitějším smluvním typům vyskytujícím se v oblasti stavebnictví a jejich charakteristice.

Druhá polovina předkládané práce se již bude podrobněji zabývat danými tématy s předpokladem, že již není třeba čtenáři vysvětlovat některé obecné pojmy, které byly definovány a charakterizovány již dříve. Kapitola s názvem „Aplikace DPH ve stavebnictví“ bude jednou z nejdůležitějších v této práci – bude se v rámci jednotlivých podkapitol zabývat otázkami uplatňování daně z přidané hodnoty v souvislosti s převodem nemovitostí, v souvislosti s nájmem nemovitostí a v souvislosti s výstavbou, přičemž posledně jmenované téma bude rozebráno v podrobnostech tak, jak si žádá název celé této práce. Šestá kapitola předkládané rigorózní práce nese název „Režim přenesení daňové povinnosti k DPH

ve stavebnictví“ a autor se zde podrobně věnuje uvedenému institutu, jenž byl již v obecnostech představen v první části této práce. V poslední teoreticky pojaté kapitole se autor práce bude zabývat změnami právní úpravy aplikace DPH ve stavebnictví souvisejícími s rekodifikací českého soukromého práva, která vejde v účinnost 1. ledna 2014. Poslední kapitolou pak bude praktický příklad uvedený na fiktivní stavební společnosti – čtenáři zde mj. budou představena vyplněná podání tak, jak je třeba je předkládat správci daně.

Co se týká pramenů této práce, autor bude čerpat ze samotných právních předpisů, z komentářů k právním předpisům a dalších odborných monografií a článků, nicméně z důvodu, že se v případě režimu přenesení daňové povinnosti k DPH jedná o institut v českém právním řádu teprve nedávno zakotvený, je potřeba čerpat také z pramenů vydaných Generálním finančním ředitelstvím, resp. Ministerstvem financí. Z uvedeného důvodu také v kapitolách této práce, které se tomuto institutu věnují, nebude možno příliš čerpat z judikatury českých soudů. Naopak v ostatních kapitolách se autor této práce bude snažit související judikaturu českých vyšších soudů, ale také judikaturu Soudního dvora Evropské unie¹ čtenáři představit.

¹ Autor bude pro lepší přehlednost v průběhu celého textu práce používat název „Soudní dvůr Evropské unie“, ač si je vědom, že se tato instituce v minulosti mohla nazývat jinak.

2 CHARAKTERISTIKA DPH

2.1 Pojem DPH

Daň z přidané hodnoty je daní, která postihuje v podstatě každého z nás v každodenním životě, jelikož je součástí naprosté většiny výrobků a služeb. Samotný pojem přidané hodnoty si můžeme představit tak, že jako plátce daně můžeme částku, kterou jsme zaplatili na vstupu svým dodavatelům, odpočítat od své daňové povinnosti, čímž nám vznikne právě tato přidaná hodnota jako částka, jež byla ze strany tohoto plátce daně „přidána“ k nákupní ceně v procesu stanovování prodejní ceny.² Jedná se právě a zároveň jediné o tuto částku, která je pak předmětem daně z přidané hodnoty. Zásadním poplatníkem v případě daně z přidané hodnoty je poslední odběratel zboží či služby, a to z toho důvodu, že tento již nemá právo na odpočet daně na vstupu. Daň z přidané hodnoty tedy sice odvádí dodavatel zboží či služby, nicméně tento institut zatěžuje právě konečného spotřebitele. Co se týká dovozu zboží, i toto podléhá dani z přidané hodnoty za předpokladu, že jeho množství či cena překročí právním řádem stanovené limity.³

Z hlediska finančně-právní teorie se v případě daně z přidané hodnoty může hovořit také o dani nepřímé, čímž se rozumí skutečnost, že subjekt, který je daňovým břemenem zatížen, neplní daňovou povinnost vůči státu přímo, ale děje se tak prostřednictvím registrovaných plátců daně z přidané hodnoty, jež jsou na základě zákonné právní úpravy povinni daň vybrat a následně odvést státu. Kromě toho je daň z přidané hodnoty také daní neutrální – míra zdanění je stejná pro všechny plátce daně bez rozdílu, ale také v tomto ohledu nelze nalézt rozdíl mezi zdaněním tuzemské výroby či dovozu zboží. V tomto smyslu lze hovořit o neutralitě ke konkurenci vnitrostátní i neutralitě k zahraničnímu obchodu.⁴ Do třetice můžeme daň z přidané hodnoty zařadit mezi daně univerzální, čímž je myšleno, že se tato vztahuje na veškeré podnikatelské aktivity, nejsou-li zákonem vymezeny jako

² Europäische Kommission. *Steuern und Zollunion. Wie die MwSt funktioniert* [online]. [citováno 10. 9. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_de.htm

³ BAKEŠ M., KARFÍKOVÁ M., KOTÁB P., MARKOVÁ H. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6. S. 225.

⁴ GRŮŇ L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-745-4. S. 157.

osvobozené činnosti, a zároveň na veškeré podnikatelské subjekty, jež dosáhly zákonem požadované výše obratu a jsou tedy povinny k registraci jako plátcí daně.⁵

2.2 Právní úprava DPH

2.2.1 Historický vývoj právní úpravy DPH

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejmladší druhy daní vůbec. Jako první s konceptem této daně přišel francouzský ekonom Roland Laudré⁶, nicméně jako první byla daň z přidané hodnoty zavedena ve Spojených státech amerických, konkrétně ve státě Michigan v roce 1953. ve Francii však k jejímu zakotvení do tamějšího právního řádu došlo záhy – v roce 1954. V šedesátých letech dvacátého století pak – na základě úspěšného zavedení daně ve Francii – rozhodlo Evropské společenství o tom, že daň z přidané hodnoty bude zavedena ve všech členských státech a došlo tak k rozšíření tohoto institutu do dalších evropských právních řádů, zejména co se zemí západní a severní Evropy týká.⁷ V současné době je uvedená daň regulována právními řády většiny vyspělých států světa s výjimkou Spojených států amerických, kde místo tohoto institutu lze zaznamenat tzv. „sales tax“.

Co se týká právních předpisů Evropské unie v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty, bylo prvním krokem k zavedení harmonizované daně z přidané hodnoty přijetí První a Druhé směrnice⁸, které zavedly daň z přidané hodnoty ve všech členských státech Evropského společenství, ale ve skutečnosti se jednalo o samostatné národní systémy daně z přidané hodnoty. Ty se lišily např. v podmínkách pro osvobození od daně, v pravidlech pro zdaňování zemědělství a služeb či v možnostech vrácení daně při dovozu. Tím, že byly jednotlivé národní právní úpravy poměrně nesourodé, docházelo ke vzniku problémů, jakými

⁵ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa, Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2008. ISBN 1081-341-2008. S. 381.

⁶ ŠIROKÝ J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 978-80-7400-005-8. S. 178.

⁷ BAKEŠ M., KARFÍKOVÁ M., KOTÁB P., MARKOVÁ H. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6. S. 225.

⁸ První směrnice Rady č. 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a Druhá směrnice Rady č. 67/228/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

byly např. dvojí zdanění nebo naopak v některých případech nezdanění zboží nebo služeb.⁹ Předchůdkyní dnes aktuální Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice o DPH“), byla Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“).¹⁰ Ta zavedla již konkrétní pravidla v oblasti daně z přidané hodnoty, čímž byly omezeny možnosti členských států pro vlastní právní úpravu odlišnou od právních úprav ostatních členských států tehdejšího Evropského společenství. Dalším cílem při zavedení této Šesté směrnice bylo také zajištění financování Evropského společenství prostřednictvím zdrojů, které by vycházely z výnosů z daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských zemích. Šestá směrnice je významná také z důvodu sjednocení interpretace některých důležitých pojmů v dané právní oblasti, jimiž jsou např. předmět daně, zdanitelné plnění, osoba povinná k dani či místo zdanitelného plnění.¹¹ Jelikož v následujících letech byla Šestá směrnice mnohokrát novelizována a tím došlo ke vzniku značné nepřehlednosti předpisu, bylo rozhodnuto o jejím přepracování a nahrazení novým právním předpisem, již výše zmíněnou Směrnicí o DPH. V roce 2010 pak došlo k výraznějším změnám účinné Směrnice Rady č. 2006/112/ES, a to prostřednictvím Směrnice Rady č. 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace.

V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena podstatně dříve, než došlo k jejímu vstupu do Evropské unie. Došlo k tomu na základě přijetí zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, čímž byl od roku 1993 nahrazen doposud aplikovaný systém daně z obratu a dovozní daně. Od 1. května 2004, tedy ode dne vstupu naší země do Evropské unie, přirozeně pro Českou republiku začala platit pravidla vytvářená na poli Evropské unie a tato tedy mj. začala být vázána jak unijními předpisy, tak rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie. Vzhledem ke skutečnosti, že se Evropská unie dlouhodobě snaží o co největší harmonizaci uvedené daňové oblasti v právních rádech

⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. S. 141.

¹⁰ SEELY, A. *VAT on Construction* [online]. Vydáno 3. 7. 2012 [citováno 10. 9. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legal_framework/index_de.htm

¹¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. S. 141.

členských států, je 1. květen 2004 zároveň také dnem, kdy vešel v účinnost nový zákon regulující daň z přidané hodnoty – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Od té doby do dnešních dnů byl tento zákon mnohokrát novelizován.

2.2.2 Aktuální unijní právní úprava

Při výkladu českého právního řádu je potřeba se vždy zabývat také otázkou, zda daná interpretace českého zákonodárce je v souladu s právem Evropské unie – v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty se obecně jedná zásadně o unijní právní předpisy ve formě směrnic. V rámci evropského práva rozlišuje tzv. přímý a nepřímý účinek směrnic a v případě dopadu do oblasti DPH nás bude zajímat zejména v situaci, kdy se implementace jednotlivých směrnic do českého právního řádu ne zcela zdařila. Přímý účinek směrnice má za následek, že ustanovení směrnice mohou být použita vždy pouze ve prospěch plátce DPH. Pokud tedy směrnice nebyla správně implementována v ČR do zákona o DPH, ačkoli znění této směrnice je přesné, jasné a bezpodmínečné a nevyžaduje další opatření, pak se v situaci, kdy se plátce domnívá, že český právní předpis není zcela v souladu se zněním směrnice, může plátce DPH přímo dovolávat postupu, který zakotvuje směrnice. Oproti tomu nepřímý účinek směrnice se může obrátit i proti plátcům DPH. Pokud se tedy implementace směrnice nezdařila a český zákon umožňuje více výkladů, z nichž alespoň jeden je v souladu s danou směrnicí, pak může správce daně využít možnosti použít nepřímého účinku směrnice proti plátcům DPH.¹²

Unijní právní úprava v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty vychází v současné době zejména ze Směrnice o DPH, o níž bylo již stručně pojednáno v předchozí podkapitole. Nyní považuje autor práce za vhodné se tímto právním předpisem zabývat blíže, co se jeho obsahu, účelu, resp. účinnosti týká.

Účel a oblast působnosti reguluje hlava první Směrnice o DPH. Mj. zde lze nalézt důležité informace ohledně zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v členských státech Evropské unie, principy fungování tohoto systému a dále definice, které jsou v dané

¹² RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOkE4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

oblasti stěžejní a které tato směrnice pro členské státy sjednocuje – jedná se např. o otázku, co je považováno za předmět daně a co se za něj naopak nepovažuje. Členské státy se od uvedených definic nesmějí ve svých právních úpravách odchýlit.

Druhá hlava Směrnice o DPH vymezuje **územní pojmy** jako důležitý základ pro možnost následného správného určení daně z přidané hodnoty – lze zde nalézt pojmy jako např. Společenství a území Společenství, členský stát a území členského státu nebo třetí území. Směrnice sama o sobě v následujícím textu uvedené termíny velice často užívá, proto je jejich vymezení nutností. Ani v tomto případě se logicky právní úpravy členských států musí terminologie držet a není jim dána možnost se od unijní regulace odchýlit.

Hlava třetí Směrnice o DPH se věnuje otázce **osob povinných k dani** z přidané hodnoty. Jsou jimi všechny osoby, které na jakémkoli místě vykonávají samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Dále je zde specifikován pojem „ekonomická činnost“ jako jakákoli činnost výrobců, obchodníků nebo osob poskytujících služby; za ekonomickou činnost se naopak podle směrnice nepovažuje využívání hmotného i nehmotného majetku s cílem získat z něj pravidelný příjem. Kategorii osob povinných k dani z přidané hodnoty doplňují také osoby, které příležitostně dodávají nové dopravní prostředky za unijní právní úpravou regulovaných podmínek. Hlava třetí dále stanovuje možnosti pro členské státy Evropské unie, jakým způsobem vymežit osoby povinné k dani, s čímž souvisejí některé pojmy, jež jsou v uvedené části směrnice také definovány. Uvedená část právního předpisu dále uvádí, že státy, kraje, obce a ostatní veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani z přidané hodnoty v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při kterých tyto vystupují jako orgány veřejné moci, a to ani v situaci, kdy vybírají v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky a podobné platby. Směrnice dále uvádí, v jakých situacích tyto povinné k dani jsou. Evropský zákonodárce v hlavě třetí Směrnice o DPH povoluje členským státům možnost odchýlit se od unijní právní úpravy v konkrétně vymezených otázkách týkajících se osob povinných k dani.

Hlava čtvrtá se zabývá problematikou **zdanitelného plnění** a dělí se na čtyři kapitoly. Každá z nich se pak věnuje zdanitelnému plnění v určité oblasti – jedná se o oblast dodání zboží, pořízení zboží uvnitř Evropské unie, poskytnutí služby a dovozu zboží. Všechny tyto termíny jsou ve směrnici v příslušných kapitolách dané hlavy také přesně definovány, není zde tedy členským státům ponechán velký prostor pro odlišnou regulaci problematiky.

Pátá hlava Směrnice o DPH obsahuje také čtyři kapitoly, ale je o něco rozsáhlejší než předchozí hlavy, čili tyto kapitoly se dělí ještě na oddíly a příp. i pododdíly. Obecně se hlava pátá zabývá **místem zdanitelného plnění**, každá z kapitol se pak zabývá jedním z typů zdanitelného plnění v souvislosti s místem jeho poskytnutí. Kapitola první tak má název „Místo dodání zboží“ a její čtyři oddíly se týkají vždy jednoho konkrétního typu dodání zboží – jedná se o dodání bez přepravy, s přepravou, na palubě lodi či letadla nebo ve vlaku, prostřednictvím distribučních soustav. Druhá kapitola stanoví přesná pravidla pro místo pořízení zboží uvnitř Evropské unie. Kapitola třetí reguluje místo poskytnutí služby a je kapitolou, která je nejvíce dále členěna. Jednotlivé oddíly a pododdíly pak regulují různé druhy služeb a až na výjimky jsou tyto otázky zcela harmonizovány. Konečně kapitola čtvrtá hlavy páté Směrnice o DPH stanovuje přesná pravidla pro místo dovozu zboží.

Šestá hlava se dělí na čtyři kapitoly, které se obecně všechny zabývají otázkou **uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti**. Konkrétně se jednotlivé kapitoly v pořadí po sobě věnují následujícím tématům: obecná ustanovení, dodání zboží a poskytnutí služby, pořízení zboží uvnitř Evropské unie a dovoz zboží. První kapitola definuje uskutečnění zdanitelného plnění jako situaci, kdy jsou naplněny právní podmínky vzniku daňové povinnosti. Druhá, třetí a čtvrtá kapitola se v podrobnostech zabývají uskutečněním zdanitelného plnění a vznikem daňové povinnosti pro konkrétní výše uvedené oblasti. i zde platí, že členské státy Evropské unie se od ustanovení směrnice mohou odchýlit jen v případech, kdy je to zde výslovně uvedeno.

Sedmá hlava směrnice se věnuje problematice **základu daně z přidané hodnoty** a skládá se z pěti kapitol. První z nich definuje obvyklou cenu, druhá pak reguluje otázku základu daně v případě dodání zboží a poskytnutí služby. V několika ustanoveních zde evropský zákonodárce dává možnost národním zákonodárcům, aby byla právní úprava v jednotlivých členských státech odlišná od právní úpravy unijní – to ovšem lze pouze ve směrnici konkrétně vymezených případech. Kapitola třetí se věnuje pořízení zboží uvnitř Evropské unie, kapitola čtvrtá dovozu zboží (základ daně zde tvoří celní hodnota určená na základě platných právních předpisů Evropské unie). V těchto dvou kapitolách není dán prostor pro odchylnou národní úpravu v členských státech. Poslední kapitola pak upravuje různá ustanovení, z nichž můžeme jmenovat např. situaci vypovězení zaplacení kupní ceny nebo otázku určování směnného kurzu.

Osmá hlava se zabývá otázkou **sazeb daně** z přidané hodnoty a rozkládá se do pěti kapitol. V jejím úvodu se říká, že u zdanitelného plnění se používá sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Jsou zde však konkretizovány výjimky, kdy se použije sazba platná teprve v okamžiku, kdy vznikla daňová povinnost. Pokud dojde v členském státu ke změně sazeb daně od okamžiku zdanitelného plnění do okamžiku vzniku daňové povinnosti, umožňuje Směrnice o DPH národním zákonodárcům přijmout právní úpravu odlišnou od uvedené unijní s cílem zohlednit sazbu platnou v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby. Druhá kapitola této hlavy se věnuje problematice struktury a výše sazeb – v jednotlivých oddílech se zde regulují základní sazba daně a snížená sazba daně, třetí oddíl obsahuje zvláštní ustanovení. Pro oba typy sazeb je společné, že se stanovují jako procentní podíl ze základu daně. Základní sazba daně je podle směrnice stejná, ať se jedná o dodání zboží či o poskytnutí služby. Snížená sazba může být členskými státy uplatněna, a to v jedné nebo ve dvou rovinách. Sníženou sazbu daně lze uplatnit pouze na kategorie, které Směrnice o DPH uvádí ve své třetí příloze. Snížená sazba daně nesmí být nižší než pětiprocentní. Poslední tři kapitoly pak upravují různá dočasná, přechodná a zvláštní ustanovení, co se sazeb daně z přidané hodnoty týká.

Hlava devátá se zabývá **osvobozením od daně** a je hlavou velmi rozsáhlou – skládá se z šestařiceti článků, které se člení do deseti kapitol; z nich jsou některé ještě dále děleny na oddíly. Kapitola první stanovuje, že osvobození od daně podle následujících kapitol se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Evropské unie, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. V následujících kapitolách jsou jmenována konkrétní plnění, která mají být členskými státy osvobozena od daně – jedná se o činnosti osvobozené od daně ve veřejném zájmu (např. poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby; dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka), ostatní případy osvobození od daně (např. pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty; poskytnutí a sjednání úvěrů a správa úvěrů osobou, která je poskytla apod.). Čtvrtá kapitola upravuje osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Evropské unie, přičemž v jednotlivých oddílech se pak věnuje regulaci osvobození od daně v případě dodání zboží, osvobození od daně v případě pořízení zboží uvnitř Evropské unie a osvobození od daně v případě některých přepravních služeb. Kapitoly pátá a šestá řeší osvobození od daně

z přidané hodnoty při dovozu, resp. při vývozu. Sedmá kapitola se zaměřuje na osvobození daně vztahující se na mezinárodní přepravu, osmá obsahuje regulaci osvobození od daně vztahujících se na některá plnění považovaná za vývoz. Kapitola číslo devět reguluje osvobození od daně vztahující se na služby poskytnuté zprostředkovatelem. Poslední desátá kapitola této hlavy se zabývá osvobozením od daně vztahujícím se na plnění související s mezinárodním obchodem – jsou zde regulovány otázky související s celními sklady, jinými než celními sklady a s podobnými režimy. V celé desáté kapitole se setkáváme s vymezenými možnostmi členských států upravit si danou oblast dle vlastních potřeb. Evropský zákonodárce zde dává národním zákonodárcům možnost výběru z několika možností, popř. jim stanovuje určité meze, v nichž je jim dána volnost pro národní úpravu.

Hlava desátá má název „**Odpočít daně**“. Sestává z pěti kapitol, z nichž první vymezuje otázku vzniku a rozsahu nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně tak vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Pokud jsou zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba podle článku 168 Směrnice o DPH nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle zvláštního ustanovení; c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Evropské unie podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Evropské unie podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu. Následující části desáté hlavy Směrnice o DPH se zabývají oblastí odpočtu DPH konkrétněji. Druhá kapitola reguluje institut poměrného odpočtu daně, jenž je zde definován tak, že v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170 Směrnice o DPH, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Odpočitatelný podíl se pak stanoví v souladu s články 174 a 175 Směrnice o DPH pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani. Dva posledně uvedené články pak určují přesný postup výpočtu odpočitatelného podílu. Členské státy se však i zde mohou v určitém směru ve své právní úpravě odchýlit. Kapitola třetí reguluje omezení nároku na odpočet daně. Je zde v článku 176 zakotvena jedna z pravomocí Rady: „Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě

nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.“ Kapitola čtvrtá obsahuje pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jsou zde stanoveny podmínky, které musí být splněny osobou povinnou k dani, pokud tato osoba chce uplatnit nárok na odpočet daně. V tomto ohledu evropský zákonodárce opět připouští v některých ustanoveních rozdílnou právní úpravu v různých členských státech. Poslední, pátá kapitola se zabývá otázkou oprav odpočtů daně a i zde je dána značná volnost národním zákonodárcům.

Hlava jedenáctá Směrnice o DPH se nazývá „**Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani**“ a rozkládá se do osmi kapitol. Jedná se o hlavu poměrně rozsáhlou. První kapitola se zabývá platební povinností, je zde regulováno, které osoby jsou povinné odvést daň správci daně, možné způsoby platby, problematika přidělování osobního identifikačního čísla osobám povinným k dani, otázky fakturace osobami povinnými k dani, účetnictví, přiznání k dani z přidané hodnoty, institut tzv. souhrnného hlášení a další otázky související s daným tématem. Jelikož se jedná o hlavu velmi rozsáhlou a členitou, nepovažuje autor této práce za nutné se jí na tomto místě blíže zabývat. Lze shrnout, že kapitoly a oddíly jedenácté hlavy Směrnice o DPH obsahují částečně sjednocená ustanovení, která platí striktně pro členské státy Evropské unie, a částečně je zde dána volnost pro národní zákonodárce či zde evropský zákonodárce národnímu zákonodárci poskytuje výběr z několika možností právní úpravy.

Hlava dvanáctá se zabývá tzv. **zvláštními režimy** – jedná se v podstatě o výjimky, které jsou členským státům za splnění určitých podmínek umožněny v oblastech vyměřování a výběru daně. Tato hlava se dělí do šesti kapitol, které jsou dále členěny do oddílů, příp. i pododdílů, a zabývají se následujícími tématy: zvláštní režim pro malé podniky, společný režim daňového paušálu pro zemědělce, zvláštní režim pro cestovní kanceláře, zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, zvláštní režim pro investiční zlato a zvláštní režim pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani – poslední uvedené bylo předmětem šesté kapitoly, která byla účinná pouze do konce roku 2006. Obecně zde evropský zákonodárce opět nechává národním zákonodárcům prostor pro odlišnou národní právní úpravu, např. co se kapitoly první týká, je zde stanoveno, že členské státy zvláštního režimu pro malé podniky mohou, ale nemusí využít. Oproti tomu např. kapitola třetí regulující zvláštní režim pro cestovní kanceláře je zcela harmonizována a není zde dán prostor pro odlišnou regulaci na národní úrovni.

Trináctá hlava Směrnice o DPH s názvem „**Odchyly**“ se člení na dvě kapitoly s tím, že první z nich se zabývá odchytkami použitelnými jen do zavedení konečného režimu, druhá potom odchytkami na základě povolení. Účelem této kapitoly tedy, jak je patrné již z jejího názvu, není harmonizace některé z oblastí DPH, ale možnosti odchylek v právní úpravě členských států.

Čtrnáctá hlava obsahuje **různá ustanovení** – v první kapitole je řečeno, že Rada je oprávněna na návrh Komise jednomyslně přijímat opatření nezbytná k provedení této směrnice. Kapitola druhá zřizuje svým ustanovením Výbor pro daň z přidané hodnoty – v některých situacích upravovaných Směrnicí o DPH jsou povinné konzultace u tohoto výboru, kromě těchto otázek pak projednává Výbor pro DPH záležitosti, které mu přednese předseda z vlastního podnětu nebo na žádost zástupce některého členského státu a které se týkají uplatňování předpisů Evropské unie o dani z přidané hodnoty. Kapitola třetí se zabývá problematikou přepočítacích koeficientů eura k národním měnám. Čtvrtá kapitola pak v článku 401 členským státům umožňuje vedle daně z přidané hodnoty zachovat nebo zavést daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.

Hlava patnáctá je hlavou poslední, proto má typický název „**Závěrečná ustanovení**“ a jsou zde upraveny některé důležité údaje – např., které aktuální instituty se budou v budoucnu omezovat či rušit a nahrazovat jinými instituty, nebo situace, kdy budou k Evropské unii přistupovat další státy. Od ustanovení této hlavy se nesmí odchytil žádný členský stát ve své právní úpravě.

2.2.3 Aktuální česká právní úprava

Aktuálně nejdůležitějším právním předpisem v rámci české národní právní úpravy je již výše zmíněný zákon o DPH. Ten zapracovává příslušné předpisy Evropské unie (jedná se zde především o Směrnici o DPH, nicméně unijních předpisů zapracovaných v tomto zákoně je více¹³) a upravuje daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty podle tohoto zákona se

¹³ Kromě Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, se dále jedná o tyto předpisy:

uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek jím stanovených. Zákon o DPH sestává ze sto třinácti paragrafů dělených do dvou částí, z nichž první je dále dělena do čtyř kapitol, a nabyl účinnosti dnem vstupu České republiky do Evropské unie.¹⁴

Hlava první první části zákona o DPH má název **obecná ustanovení** a věnuje se otázkám jako předmět úpravy, předmět daně, resp. vynětí z předmětu daně, volba, zda pořízení je předmětem daně, územní působnost, definování základních pojmů a obrat. Jedná se o ustanovení § 1 až § 4a zákona o DPH.

Hlava druhá první části zákona o DPH se věnuje problematice **uplatňování daně** z přidané hodnoty a rozkládá se v § 5 až § 87 zákona, tedy jde o stěžejní část tohoto právního předpisu, a dělí se do jedenácti dílů.

První díl se zabývá **daňovými subjekty**, ať se jedná o osoby povinné k dani, skupiny, definuje zde pojem plátce daně a také identifikované osoby.

-
- Směrnice Rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006, o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní.
 - Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.
 - Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.
 - Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.
 - Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.
 - Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty.
 - Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.
 - Směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.
 - Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.
 - Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
 - Směrnice Rady 2010/66/EU ze dne 14. října 2010, kterou se mění směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.
 - Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace.

¹⁴ § 113 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Díl druhý se zabývá **místem plnění** při dodání zboží a převodu nemovitosti, při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu, při zasílání zboží, při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, při poskytnutí přepravy osob, při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy, při poskytnutí stravovací služby, při poskytnutí nájmu dopravního prostředku, při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani, při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani, při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani, při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani, při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani, při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi, při pořízení zboží z jiného členského státu a konečně při dovozu zboží.

Díl třetí charakterizuje **vymezení plnění** v případech obdobných těm, které byly regulovány v dílu druhém této hlavy věnujícím se místu plnění. Lze zde tak např. nalézt definici dodání zboží, poskytnutí služby apod.

Čtvrtý díl hlavy druhé první části zákona o DPH pak reguluje **uskutečnění plnění a daňovou povinnost** opět v různých situacích – např. při dodání zboží a převodu nemovitosti, při poskytnutí služby, při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie nebo naopak při dovozu zboží apod.

Díl pátý upravuje otázky související s **daňovými doklady**. Je zde definován pojem daňový doklad, dále zde lze nalézt pravidla pro vystavování daňových dokladů, náležitosti daňových dokladů, možnosti vystavení zjednodušeného daňového dokladu a jeho náležitosti a část zabývající se zvláštními daňovými doklady jako splátkový či platební kalendář. Pátý díl druhé hlavy také upravuje uchovávání daňových dokladů, resp. elektronické uchovávání daňových dokladů.

Díl šestý reguluje **základ daně** v jednotlivých situacích (viz předchozí díly) a **výpočet daně**, možnosti **opravy základu daně a opravy výše daně a opravný daňový doklad**.

Díl sedmý reguluje **sazby daně a opravu sazby daně** a případy, kdy se použije snížená sazba daně.

Osmý díl se zabývá otázkou **osvobození od daně bez nároku na odpočet daně** a činnostmi, které jsou od daně osvobozeny. Tyto činnosti jsou v této části zákona také definovány (např. rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní či pojišťovací činnosti aj.).

Díl devátý se věnuje také otázkám **osvobození od daně**, ovšem **s nárokem na odpočet daně** v různých případech.

Desátý díl upravuje problematiku **odpočtu daně**, tedy nárok na odpočet daně, podmínky pro uplatnění tohoto nároku, opravu odpočtu daně, způsob výpočtu odpočtu daně v plné či v krácené výši.

Díl jedenáctý reguluje otázku **vrácení daně** v různých případech a dále **prodej zboží za ceny bez daně**.

Hlava třetí první části zákona o DPH upravuje tzv. **zvláštní režimy** pro různé situace. Na základě příslušných ustanovení Směrnice o DPH, jak bylo stručně uvedeno výše, tak český zákonodárce v této části právního předpisu konkretizuje úpravu zvláštních režimů v České republice.

Hlava čtvrtá první části má název „**Správa daně v tuzemsku**“ a již podle tohoto nadpisu je zřejmé, že zde bude určena pravomoc a příslušnost jednotlivých správních orgánů. Zákonodárce zde hovoří o celních úřadech a o místní příslušnosti správce daně. Dále je zde řešena otázka povinné, resp. dobrovolné registrace plátce daně, otázka délky zdaňovacího období, otázky evidence pro účely daně z přidané hodnoty, daňového přiznání a splatnosti daně. Zákonodárce zde také uvádí institut nespolehlivého plátce a dále se věnuje také problematice zrušení registrace plátce v různých situacích.

Konečně druhá část zákona o DPH obsahuje **přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení** a sestává z § 111 až § 113.

K zákonu dále náleží pět příloh, které obsahují seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani, seznam služeb podléhajících snížené sazbě, seznam zboží podléhajícího snížené sazbě, seznam předmětů a jejich souborů, které lze považovat za umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti a seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti.

Principům zakotveným v České právní úpravě v souvislosti s unijní právní úpravou se autor práce bude podrobněji zabývat v následující kapitole.

2.3 Principy DPH v České republice

Zákon o DPH definuje některé základní pojmy, které jsou tímto předpisem dále používány. Na tyto pojmy ve spojení se systémem DPH zakotveným v českém právním řádu bude v této kapitole v obecné rovině autorem poukázáno. Specifickou oblastí stavebnictví ve spojení s DPH se pak budou zabývat další části této práce.

2.3.1 Daňový subjekt

Daňovými subjekty jsou pro účely této práce myšleny osoby, které se za předpokladu určitých podmínek mohou stát plátcí daně z přidané hodnoty.¹⁵ Zákon o DPH zná několik kategorií daňových subjektů lišících se podle jejich práv a povinností. Rozlišujeme tak mezi pojmy jako např. osoba povinná k dani (viz § 5 odst. 1 zákona o DPH), plátce daně (viz § 6 až § 6f zákona o DPH), identifikovaná osoba (viz § 6g až § 6i zákona o DPH), osoba povinná přiznat daň (viz § 108 zákona o DPH) a dalšími. V následujících oddílech této práce se autor bude jednotlivým uvedeným pojmům věnovat podrobněji.

2.3.1.1 Osoba povinná k dani

Osobou povinnou k dani rozumí zákon o DPH fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v ustanovení § 5a¹⁶ jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.¹⁷

V případě osob povinných k dani jde obecně o širokou škálu osob, které jsou důležité z hlediska samotného případného výběru daně proto, že vykonávají soustavnou ekonomickou činnost, jež je již sama o sobě zásadně spojená s kladným ekonomickým výsledkem – ten se tak stává potenciálním cílem správce daně za účelem jeho zdanění. V případě daně z přidané hodnoty to tak však nemusí být v každém případě – plátcí daně z přidané hodnoty se povinně stávají teprve ty osoby, které splňují zákonem dané požadavky; jedná se především

¹⁵ LEDVINKOVÁ I. *DPH v příkladech*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9. S. 25.

¹⁶ § 5a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, reguluje institut skupiny spojených osob – viz dále v textu této práce.

¹⁷ § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

o stanovený limit obratu za posledních dvanáct měsíců¹⁸ (institutu plátce daně bude podrobněji věnován jeden z následujících oddílů této podkapitoly).

Co se týká ekonomické činnosti, kterou musí osoba povinná k dani vykonávat, rozumí jí zákon o DPH soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost ve smyslu názvosloví zákona o DPH dále považujeme využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností naopak není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.¹⁹ Ekonomickou činností tedy může být podnikání, ale také další samostatně výdělečné činnosti – osobou povinnou k dani tak mohou být i právnické osoby, které nebyly založeny za účelem podnikání, pokud provádějí ekonomickou činnost. Vždy je další podmínkou soustavnost této činnosti.²⁰ Právě otázka, zda se v případě vykonávané činnosti jedná o činnost soustavnou či nikoli, je jednou z otázek klíčových. Za soustavnou činnost tak můžeme považovat i činnost, která je vykonávána např. pouze po část kalendářního roku, sezóny, kdy v jiných obdobích roku tato činnost uskutečňována není. Pro lepší představu čtenáře si zde autor dovoluje poukázat např. na prodej vánočních stromků či provozování letních koupališť apod.²¹ Ekonomickou činností pak dále může být také dlouhodobé využívání hmotného či nehmotného majetku za účelem zisku.²²

¹⁸ § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ HAVEL, T. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-997-5. S. 16.

²¹ PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-812-3. S. 40.

²² HAVEL, T. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-997-5. S. 16.

K interpretaci pojmu „využívání hmotného majetku“ se vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí Renate Enkler²³. Nájem hmotného majetku je podle Soudního dvora Evropské unie využíváním tohoto majetku, které lze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu Směrnice o DPH, resp. zákona o DPH, je-li tento nájem sjednán za účelem získání pravidelného příjmu. Skutečnost, že je majetek vhodný pouze pro účely ekonomického využití, je dostatečná pro posouzení, zda ho vlastník využívá pro účely ekonomické činnosti a následně za účelem získání pravidelného příjmu. Pokud je tento majetek využitelný i pro soukromé účely, všechny podmínky, za kterých je v konkrétní situaci tento majetek využíván, musí být uváženy, aby bylo možné následně určit, zda je skutečně využíván za účelem získání pravidelného příjmu.

Ekonomické činnosti ve smyslu unijní, resp. české právní úpravy daně z přidané hodnoty ovšem podle názoru Soudního dvora Evropské unie neodpovídá nákup a prodej cenných papírů charitativním fondem v rámci jeho správcovské činnosti. V případě Welcome Trust²⁴ rozhodl Soudní dvůr Evropské unie, že transakce související s cennými papíry mohou být předmětem daně z přidané hodnoty především v případě, kdy jsou prováděny jako součást komerčního obchodování nebo s cílem zajištění přímého či nepřímého vlivu na vedení obchodních společností, jejichž podíly jsou vlastněny. V případě charitativního fondu obchodujícího s cennými papíry v rámci správcovské činnosti je potřeba na danou situaci pohlížet v souvislosti s příslušnou právní úpravou, která charitativním fondům obecně nepovoluje aktivní účast na řízení obchodních společností, jejichž podíly vlastní. Na takovou činnost tak nelze pohlížet jako na ekonomickou činnost ve smyslu unijních právních předpisů, resp. českého zákona o DPH, nýbrž jako na činnost soukromého investora spravujícího vlastní investiční portfolio.²⁵

Ekonomickými činnostmi také nejsou činnosti uskutečňované veřejnoprávními subjekty v rámci výkonu veřejné správy, tedy činnosti státu, krajů, obcí, organizačních složek

²³ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 10. 1996 ve věci Renate Enkler v. Finanzamt Homburg, sp. zn. C-230/94.

²⁴ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 6. 1996 ve věci Wellcome Trust Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, sp. zn. C-155/94.

²⁵ Otázkou, co vše může být považováno za ekonomickou činnost, se Soudní dvůr Evropské unie zabýval i v dalších případech - viz např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 2. 1985 ve věci D. A. Rompelman a E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, sp. zn. C-268/83; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 2. 1996 ve věci Intercommunale voor zeewaterontziltling v. Belgie, sp. zn. C-110/94; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 2005 ve věci I/S Fini H v. Skatteministeriet, sp. zn. C-32/03.

státu, krajů, obcí či dalších subjektů, které vyjmenovává ustanovení § 5 odst. 3 zákona o DPH²⁶, při výkonu působnosti veřejné správy, a to i v případě, pokud za ně vybírají úplatu. Zde můžeme uvést příklad činností obce, za něž tato vybírá poplatky, jako např. evidence změny místa bydliště, vyhotovení opisu listin apod. nebo činnosti, za které obec vybírá místní poplatky, např. poplatek ze psů, lázeňský a rekreační poplatek apod.²⁷ Z rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie je zřejmé, že výkony v oblasti veřejné správy mohou být pouze činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty, při nichž tyto zároveň jednají jako orgány veřejné moci – obě tyto podmínky tedy musí být splněny současně.²⁸

Jak lze dovodit z výše uvedeného, může být za osobu povinnou k dani pro účely zákona o DPH považována nejen tuzemská osoba, nýbrž i osoba pocházející z členského státu Evropské unie či z třetí země, přičemž v tomto smyslu je bezvýznamné, zda tato má sídlo, místo podnikání (popř. místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje) v České republice, v členském státě Evropské unie či ve státě mimo Evropskou unii.²⁹

Za samostatnou osobu povinnou k dani považuje zákon o DPH tzv. **skupinu spojených osob** se sídlem, místem podnikání či provozovnou na území České republiky, která je registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Plnění, která proběhnou mezi členy této skupiny, tak nejsou předmětem DPH. Zdaňují se tak pouze výstupy ze skupiny a nárok na odpočet daně vzniká pouze na vstupu do skupiny. Jelikož s účastenstvím ve skupině dochází k „osvobození“ od odvádění daně z přidané hodnoty v určitých případech, je pochopitelné, že dle zákona o DPH může každá osoba být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení podle ustanovení § 829 a následujících občanského zákoníku nebo jiné obdobné smlouvy. Členové

²⁶ Kromě již uvedených veřejnoprávních subjektů dále zákonodárce v předmětném ustanovení uvádí dobrovolné svazky obcí, hlavní město Prahu a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštních právních předpisů (např. lze uvést zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů).

²⁷ BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-435-0. S. 52.

²⁸ Viz např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 3. 1987 ve věci Komise v. Nizozemské království, sp. zn. C-235/85; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 7. 1991 ve věci Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y sekunda; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 9. 2008 ve věci Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v. Isle of Wight Council and Others, sp. zn. C-288/07.

²⁹ PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-812-3. S. 40.

skupiny musí mít, jak již bylo řečeno, sídlo, místo podnikání či alespoň provozovnu v tuzemsku a musí být osobami spojenými (tzn. kapitálově nebo jinak spojené osoby³⁰).³¹

2.3.1.2 Plátce daně

Plátcem daně se může stát pouze osoba povinná k dani, a to buď povinně tím, že splní zákonem stanovené podmínky, nebo dobrovolně.

Povinnost registrovat se jako plátce může vzniknout osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku z několika důvodů:

- dojde k překročení limitu obratu za uskutečněná plnění dle § 6 zákona o DPH;
- osoba podniká ve sdružení s osobou, která je plátcem dle § 6a zákona o DPH;
- osoba nabude majetek od plátce daně pro účely ekonomické činnosti ve vybraných zvláštních případech (např. při prodeji podniku) dle § 6b zákona o DPH;
- osoba uskutečňuje plnění v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v zahraničí dle § 6c zákona o DPH;
- osoba jako člen skupiny registrované v České republice uskuteční v tuzemsku plnění prostřednictvím své části umístěné mimo Českou republiku dle § 6d zákona o DPH;
- osoba pokračuje v ekonomické činnosti po zemřelém plátcem dle § 6e zákona o DPH.

Osobě povinné k dani, která má sídlo mimo území České republiky, může vzniknout povinnost registrace jako plátce DPH v tuzemsku z těchto důvodů:

- osoba uskuteční zdanitelná plnění v tuzemsku, z nichž nevzniká povinnost přiznat daň příjemci služby dle § 6c zákona o DPH;
- osoba podniká ve sdružení s osobou, která je plátcem DPH dle § 6a zákona o DPH;
- osoba dodá zboží z tuzemska do jiného členského státu Evropské unie osobě, pro niž je pořízení zboží v tomto státě předmětem daně dle § 6c zákona o DPH;

³⁰ Kapitálově spojenými osobami jsou podle ustanovení § 5a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob.

Jinak spojenými osobami jsou podle ustanovení § 5a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

³¹ § 5a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

- osoba má provozovnu, která je členem skupiny v tuzemsku, a současně tato osoba uskuteční v tuzemsku plnění prostřednictvím své části umístěné mimo Českou republiku dle § 6d zákona o DPH;
- osoba pokračuje v podnikání po zemřelém plátcí dle § 6e zákona o DPH;
- osoba zasílá zboží z jiného členského státu Evropské unie do České republiky osobě, které při pořízení nevzniká povinnost přiznat daň a hodnota zaslaného zboží přesáhne za kalendářní rok limit stanovený českým právním řádem, nebo pokud je zasíláno zboží, které je v České republice předmětem spotřební daně dle § 6c zákona o DPH.³²

Ze zákona se stane plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000,- Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tato osoba povinná k dani se stane plátcem prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.³³

Nastal zde tedy rozdíl oproti dosavadní právní úpravě, kdy se osoba povinná k dani stane za uvedených podmínek plátcem ke stanovenému datu přímo ze zákona, a to bez ohledu na skutečnost, zda byla či nebyla podána přihláška k registraci plátce DPH. Pokud nebude přihláška plátce podána a správce daně následně zjistí, že byl překročen zákonem stanovený limit obratu, bude tato osoba povinná k dani registrována jako plátce zpětně k datu, kdy se jí ze zákona stala. Pokud tedy např. osoba povinná k dani stanoveného obratu dosáhla v průběhu března 2013, plátcem DPH je od 1. května 2013.³⁴

Vzhledem k výše uvedeným změnám stanovil zákonodárce v rámci přechodných ustanovení k novele zákona o DPH postup pro registraci osob povinných k dani, jimž vznikla po překročení stanoveného limitu obratu povinnost podat přihlášku k registraci před vstupem novely v účinnost, tedy před 1. lednem 2013, ale tuto přihlášku nepodaly, a dále postup pro registraci osob povinných k dani, jimž povinnost registrace vznikla na přelomu roku 2012 a 2013.

³² BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-435-0. S. 59-60.

³³ § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³⁴ RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOke4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

Osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat na základě dosažení stanoveného limitu obrátu dle zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2012, se stává plátcem DPH od 1. ledna 2013 a je povinna podat přihlášku k registraci do 15 následujících dnů.³⁵ Osoba povinná k dani, která splnila povinnost se registrovat jako plátce DPH podle zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2012 s tím, že podala přihlášku k registraci do 15. prosince 2012, se stává plátcem DPH od 1. února 2013.³⁶

Jak již bylo řečeno výše, plátcem daně z přidané hodnoty se může osoba povinná k dani stát také na základě dobrovolného rozhodnutí, tedy i za předpokladu, že nesplní zákonem stanovené podmínky pro vznik plátcovství ze zákona. Může se přitom jednat jednak o osoby se sídlem v tuzemsku, jednak o osoby se sídlem mimo Českou republiku. Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku se může dobrovolně registrovat jako plátce DPH, pokud uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Plátcem se pak stane ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.³⁷ Zákonodárce zde tedy výslovně umožňuje dobrovolnou registraci i osobám povinným k dani, které ještě neuskutečňují, ale teprve budou uskutečňovat činnosti s nárokem na odpočet DPH – jedná se např. o situaci začínajících podnikatelů či osoby poskytující osvobozený nájem nemovitosti, který se rozhodnou později zdaňovat atd.³⁸ Osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, se může v České republice dobrovolně registrovat jako plátce DPH. Plátcem se pak stane ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.³⁹

2.3.1.3 Identifikovaná osoba

Identifikovaná osoba je dalším institutem, který byl od začátku roku 2013 v české právní úpravě novelizován. Podle stávající právní úpravy jsou osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovanými osobami, pokud

³⁵ Čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³⁶ Čl. II odst. 5 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³⁷ § 6f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-435-0. S. 62.

³⁹ § 6f odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, a to ode dne prvního pořízení tohoto zboží.⁴⁰ Zatímco se tak do konce loňského roku mohla osobou identifikovanou k dani⁴¹ stát pouze právnická osoba nepovinná k dani, která pořídila zboží z jiného členského státu nad limitní hodnotu 326.000,- Kč, od začátku roku 2013 je možné nalézt identifikované osoby i mezi fyzickými a právnickými osobami povinnými k dani.⁴²

2.3.1.4 Osoba povinná přiznat daň

Osobami povinnými přiznat daň jsou především plátcí daně, ale i další zákonem stanovené osoby, které jsou povinny za stanovených podmínek přiznat a odvést daň správci daně.

Podle zákona o DPH jsou povinny přiznat daň tyto subjekty:

- plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží, poskytnutí služby nebo převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována;
- plátce nebo identifikovaná osoba, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu,
- plátce nebo identifikovaná osoba, kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o:
 1. poskytnutí služby podle § 9 až 10d a § 10k zákona o DPH,
 2. dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
 3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi;
- kupující, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, kterému je dodáváno zboží zjednodušeným postupem uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu;

⁴⁰ § 6g zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹ Od roku 2013 došlo k drobné změně v názvosloví – místo pojmu „osoba identifikovaná k dani“ nyní používá zákon pojem ve zkrácené podobě – „identifikovaná osoba“.

⁴² DRÁBOVÁ, M. Změny zákona o DPH od 1. ledna 2013 – 1. část. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2012, č. 4, s. 30. ISSN 1211-9946.

- plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) a § 23 odst. 5 zákona o DPH;
- zahraniční osoba povinná k dani, která poskytuje elektronické služby podle zvláštního režimu a zvolila si tuzemsko jako stát identifikace;
- plátce, kterému je poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti;
- osoba, která pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu podle § 19 odst. 6 zákona o DPH;
- osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.⁴³

Zákon o DPH zároveň vyjmenovává osoby, které jsou povinny zaplatit daň z přidané hodnoty. Jsou jimi:

- osoba, která není plátcem, na jejíž účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) a § 23 odst. 6 zákona o DPH;
- osoba, u které vzniká daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. d) až h) zákona o DPH;
- osoba, na jejíž účet je zboží vráceno ze svobodného pásma nebo svobodného skladu zpět do tuzemska podle § 20 zákona o DPH.⁴⁴

Výše bylo stručně uvedeno, v kterých konkrétních případech má osoba povinnost přiznat a zaplatit daň. Autor práce na tomto místě považuje za důležité čtenáře upozornit, že tato právní úprava se týká pouze plnění, u nichž je místem plnění Česká republika. Nachází-li se místo plnění v jiném státě – tedy buď v členském státě Evropské unie, nebo ve třetí zemi – nelze ustanovení § 108 zákona o DPH aplikovat. V takovém případě je na místě vycházet z unijní právní úpravy, pokud jsou její konkrétní ustanovení kogentního charakteru.

Novela zákona o DPH s účinností od začátku roku 2013 přinesla rozlišení případů, kdy je osoba povinná přiznat daň a kdy je povinná tuto daň přiznat a zaplatit. Přestože např. plátcí

⁴³ § 108 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ § 108 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

vznikla povinnost přiznat daň, může nastat reálná situace, kdy tato daň není správci daně „fyzicky“ zaplacená, jelikož si tento plátcem může zároveň ve stejné výši uplatnit nárok na odpočet daně nebo je hodnota přiznané daně rovna či nižší než hodnota nároku na odpočet daně uplatněného plátcem daně z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období.⁴⁵ Právě uvedenému však nelze rozumět tak, že osoby povinné k přiznání daně z přidané hodnoty nemají povinnost tuto daň i zaplatit.⁴⁶ Tato povinnost jim vyplývá z ustanovení § 101 zákona o DPH, podle něhož je plátcem povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a vlastní daňová povinnost, kdy daň na výstupu přiznaná za celé zdaňovací období převyšuje odpočet daně uplatněný také za celé zdaňovací období, je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Daňový subjekt má tak povinnost tvrzení daně a povinnost jejího zaplacení správci daně, přičemž je zde dána pro obě tyto povinnosti stejná lhůta.⁴⁷

2.3.2 Předmět daně

Zákon o DPH uvádí taxativní výčet plnění, která jsou v České republice považována za předmět daně z přidané hodnoty za předpokladu splnění dalších zákonem uvedených podmínek.

Předmětem daně tedy dle českého právního řádu je:

- dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení:

⁴⁵ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 782.

⁴⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

⁴⁷ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 782.

1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.⁴⁸

Aby se uvedený druh plnění stal předmětem daně, je jedním ze základních předpokladů obecně podmínka, že plnění uskutečňuje osoba povinná k dani (existuje zde výjimka u případu dovozu zboží). Další podmínkou je, že se všechna uvedená plnění musí uskutečnit v rámci České republiky, a to včetně dovozu zboží. Plněno musí být dále za úplatu, a to jak v podobě peněžních prostředků, resp. platebních prostředků nahrazujících peníze, tak příp. i v podobě nepeněžního plnění. Předmětem daně jsou plnění, která jsou uskutečněna ze strany osoby povinné k dani v rámci její ekonomické činnosti (viz výše).⁴⁹

I za předpokladu splnění uvedených podmínek jsou z okruhu předmětů plnění některá plnění zákonem o DPH výslovně vyňata. Předmětem daně tak není pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, jestliže dodání tohoto zboží by v tuzemsku podle příslušných ustanovení zákona o DPH bylo osvobozeno od daně, nebo je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi; s použitím přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo s použitím zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou. Předmětem daně z přidané hodnoty dále není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud jeho celková hodnota bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326.000,- Kč a pořízení zboží je zároveň uskutečněno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem; nebo osvobozenou osobou, která není plátcem; nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

⁴⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁹ PITNER, L., BENDA, V. *Dañ z přidané hodnoty s komentářem k l. 5. 2013.* 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-812-3. S. 18.

daně; nebo osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce; nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.⁵⁰

K otázce plnění ve spojitosti s jeho označením za předmět daně se mnohokrát vyslovoval také Soudní dvůr Evropské unie. Např. bylo v jednom z jeho rozhodnutí uvedeno, že v případě, že za poskytnuté služby neobdrží poskytující osoba jednoznačnou jednostrannou úplatu, která je přímo spojena s danou poskytovanou službou, nemůže být takovéto plnění plněním za úplatu, tedy není splněna jedna ze základních podmínek k tomu, aby toto plnění mohlo být považováno za předmět daně a jako takové podléhalo DPH.⁵¹ V jiném, o několik let mladším rozhodnutí konstatovat Soudní dvůr Evropské unie obdobně, že pro posouzení poskytování služeb, které jsou předmětem daně, je nutná existence přímé vazby mezi poskytnutou službou a obdrženou platbou.⁵²

Konečně je důležité v souvislosti s vymezením předmětu daně také upozornit, že při rozhodování o tom, zda je konkrétní obchod předmětem daně či nikoli, je potřeba na tuto transakci pohlížet z ryze objektivního hlediska – tedy z pohledu skutečnosti, že zboží bylo fyzicky dodáno, resp. že služba byla poskytnuta. Není tedy žádoucí ohlížet se v tomto případě na výsledek či účel daného obchodu nebo dokonce na úmysl zúčastněných stran. Předmětem daně jsou tedy ve výsledku i takové obchody, které byly uskutečněny např. bez potřebné licence či povolení, obchody, které byly uskutečněny přes nesoulad s právními řády ostatních členských států, obchody s pašovaným zbožím apod.⁵³

2.3.3 Místo plnění

S vymezením předmětu daně úzce souvisí otázka místa plnění, jelikož pouze u plnění s místem plnění v tuzemsku se postupuje podle ustanovení zákona o DPH, tedy pouze pro tato plnění vzniká osobě povinné k dani povinnost zaplatit a přiznat daň, příp. osvobození od daně s nárokem či bez nároku na odpočet DPH dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Pokud je

⁵⁰ § 2a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 2. 1981 ve věci *Staatssecretaris van Financiën v. Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA"*, sp. zn. C-154/80.

⁵² Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 3. 1988 ve věci *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*, sp. zn. C-102/86.

⁵³ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 4.

místo plnění mimo tuzemsko⁵⁴, pak je nutné pro účely uplatnění daně postupovat v souladu s českým právním řádem. Pokud je místo plnění mimo Českou republiku, bude se v případě uplatňování daně postupovat podle účinných právních předpisů v zemi, kde se místo plnění nachází.

Problematicke místa plnění je věnována rozsáhlá část zákona o DPH (viz výše). Autor této práce se domnívá, že otázku místa plnění není nezbytně nutné v rámci této práce rozebírat v podrobnostech, proto se v následující části práce bude věnovat pouze některým případům, které jsou dle názoru autora práce buď typické, nebo je vhodné je zde uvést s ohledem na specifické téma této práce.

Pokud se jedná o situaci **dodání zboží** bez odeslání nebo přepravy, pak je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. Při dodání zboží s instalací nebo montáží se ovšem za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.⁵⁵

Místem plnění při **převodu nemovitosti** je místo, kde se nemovitost nachází.⁵⁶ K samotnému pojmu „nemovitost“ se v několika případech vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie. V souvislosti s tématem této práce považuje autor za vhodné některé z nich v krátkosti připomenout. Jedním z podstatných znaků nemovitosti je dle Soudního dvora Evropské unie skutečnost, že se tato váže k určité části zemského povrchu.⁵⁷ Konkrétně se pak v jiném případě Soudní dvůr Evropské unie zabýval mj. otázkou, zda úseky řeky, na které se vztahují

⁵⁴ Pokud autor v rámci této práce užívá termín „tuzemsko“, pak jím rozumí území České republiky, k němuž náleží také svobodná pásma a svobodné sklady. Obdobně také pod termíny „území České republiky“ apod. jsou pro účely této práce mj. zahrnována také svobodná pásma a svobodné sklady.

⁵⁵ § 7 odst. 1 až 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ § 7 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁷ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 9. 2006 ve věci Heger Rudi GmbH v. Finanzamt Graz-Stadt, sp. zn. C-166/05.

povolení k chytání ryb, mají být považovány za nemovitost pro účely stanovení místa plnění. Soudní dvůr Evropské unie v dané věci, kde byl řešen primárně spor dvou stran o otázku, zda převod práv k rybolovu v daném úseku vodního toku má být považován za poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti, rozhodl, že takovéto úseky vodního toku musí být v dané situaci skutečně považovány za nemovitost. Pokud se jedná o území trvalým způsobem vymezené, pak toto může být kvalifikováno jako nemovitost i v případě, kdy je zcela nebo zčásti zatopeno. i takový nemovitý majetek může být např. předmětem nájmu apod.⁵⁸

Vzhledem ke specifickému charakteru plynu a elektřiny, který neumožňuje sledovat jejich fyzický tok, jsou tyto pro účely zákona o DPH považovány za zboží, u něhož je specificky vymezeno místo plnění. Novela zákona o DPH účinná od začátku roku 2011 implementovala Směrnici Rady č. 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení Směrnice o DPH⁵⁹ – právě ta má na svědomí rozšíření specifického pravidla pro místo plnění v případě dodání plynu, elektřiny, ale také dodání tepla a chladu sítěmi.⁶⁰ Při **dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu** se místo plnění odvíjí od otázky, zda je dodáváno obchodníkovi, tedy osobě povinné k dani, za účelem dalšího prodeje, či zda je dodáváno jiné osobě. Pokud je zboží soustavami nebo sítěmi dodáváno obchodníkovi, pak je místem dodání místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno. Místem plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi jiné osobě než obchodníkovi je místo, kde osoba, které je zboží dodáno, toto zboží spotřebuje. Pokud osoba, které je takto zboží dodáno, nespotřebuje všechno dodané zboží, považuje se za místo plnění pro nespotřebované zboží místo, kde má tato osoba sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno.⁶¹

Pokud jde o zasílání zboží, je obecně v takovémto případě místem plnění místo, kde končí přeprava zboží. Z tohoto pravidla však existuje výjimka – pokud zasílané zboží není předmětem spotřební daně a zároveň celková hodnota zboží, které osoba povinná k dani

⁵⁸ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 2005 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbådehavn v. Skatteministeriet*, sp. zn. C-428/02.

⁵⁹ Konkrétně se jedná o ustanovení čl. 38 a čl. 39 uvedené směrnice.

⁶⁰ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 108.

⁶¹ § 7a odst. 1 až 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

zaslala do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 1.140.000,- Kč, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do České republiky, nebo částku stanovenou jiným členským státem, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do tohoto členského státu Evropské unie, je místem plnění při zasílání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná.⁶²

Pokud jde o místo plnění při poskytování služeb, rozlišuje český právní řád dvě situace, a to podle toho, zda je plněno osobě povinné k dani či osobě nepovinné k dani. Na základě tohoto rozlišení pak zákon o DPH stanovuje dvě základní pravidla pro určení místa plnění. Při poskytnutí služby osobě povinné k dani je za místo plnění považováno místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. V případě poskytování služby osobě nepovinné k dani je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, přičemž pokud je tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Tato dvě základní pravidla se použijí na situace poskytování služeb vždy, pokud není zákonem o DPH stanoveno pro specifické případy jinak.⁶³

Jedním ze speciálních typů provozování služeb, které jsou zákonem o DPH speciálně upraveny, co se určování místa plnění týká, je poskytování služeb vztahujících se k nemovitostem. Místem plnění v těchto případech je místo, kde se nemovitost, k níž se poskytovaná služba vztahuje, nachází. Službami vztahujícími se k nemovitostem rozumíme např. služby znalců, odhadců, realitních kanceláří, služby ubytovací, udělení práv k užívání nemovitostí, služby při přípravě a koordinaci stavebních prací (služby architekta, služby stavebního dozoru),⁶⁴ dále také služby pronájmu, správy budov nebo právní služby týkající se konkrétní nemovitosti (např. příprava nájemní smlouvy). Do této kategorie služeb lze řadit

⁶² § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁶³ § 9 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁴ § 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

také skladovací služby, pokud jsou poskytovány samy o sobě, tedy nejsou poskytovány jako součást komplexnějších služeb.⁶⁵

Otázkou služeb souvisejících s nemovitostí se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v případě⁶⁶, kdy řešil dotaz, zda některé služby jsou z hlediska určení DPH službami souvisejícími s nemovitostí – těmito službami byly: zprostředkování výměny práv na rekreační užívání náležejících jednomu členovi systému provozovaného osobou povinnou k dani za práva na rekreační užívání jiného člena takového systému, a poskytnutí práv k užívání nemovitosti zakoupených osobou povinnou k dani od třetích osob povinných k dani za účelem doplnění fondu ubytování dostupného členům takového systému. Další související otázkou bylo, zda je určující nemovitostí nemovitost vkládaná do fondu nebo nemovitost, která je požadována výměnou za vkládanou nemovitost, nebo jsou jimi obě tyto nemovitosti. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že v tomto případě dochází ke spotřebě služeb v místě, kde se nachází nemovitost, k níž se váže právo dočasného užívání, které je předmětem výměnné služby. Pokud se tedy jedná o vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatek za výměnu, jsou úplatou za služby související s nemovitostí, ke které má dotýčný člen systému práva k dočasnému užívání, tedy kterou „vkládá“ do systému. Co se týká poskytnutí práv k dočasnému užívání nemovitosti získaných od třetích osob povinných k dani za účelem doplnění výměnného systému ubytování, společnost provozující tento systém vybírá vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu od svých členů pouze za práva k dočasnému užívání, která každý člen vyměňuje. V takovém případě tedy není od třetích osob vybírána žádná částka. Soudní dvůr Evropské unie tedy rozhodl, že provozovatel systému není povinen při těchto transakcích odvádět DPH z práva poskytnutého jejím členům třetími osobami.⁶⁷

Další specifické případy a způsob určování místa plnění upravuje zákon o DPH v ustanoveních § 10a až § 12. Pro účely této práce autor nepovažuje za nutné se jimi na tomto místě zabývat.

⁶⁵ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 122.

⁶⁶ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2009 ve věci RCI Europe v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, sp. zn. C-37/08.

⁶⁷ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 123.

2.3.4 Uskutečnění zdanitelného plnění

Kromě identifikace plnění a určení místa plnění musí plátce DPH být schopen stanovit den, k němuž bude daň přiznávat. Jedná se o datum uskutečnění zdanitelného plnění. Zákon o DPH tuto problematiku řeší prostřednictvím ustanovení § 21 až § 25.

Pokud se jedná o **dodání zboží mezi podnikatelskými subjekty** (na základě kupní smlouvy podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „obchodní zákoník“), pak se za datum uskutečnění zdanitelného plnění považuje den dodání zboží, tedy den, kdy je převedeno právo nakládat se zbožím na nového vlastníka. Je-li prodej zboží realizován mimo rámec kupní smlouvy podle obchodního zákoníku, tedy typicky pokud je **dodáváno zboží osobě – nepodnikateli** podle příslušných ustanovení zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné dnem převzetí zboží.⁶⁸

Co se týká **převodu nemovitosti**, zde platí zásada, že se za datum uskutečnění zdanitelného plnění považuje den předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nebo den doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, nebo den zápisu změny vlastnického práva – podle toho, který den nastane dříve.⁶⁹

Pokud jde o **poskytování služeb**, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem jejich poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve. Den uskutečnění zdanitelného plnění se u poskytování služeb váže na den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití – pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty.⁷⁰

Dále je opět zákonem o DPH určeno několik případů, kdy se uskutečnění zdanitelného plnění stanovuje specificky. Autor na tomto místě uvádí ty, která mohou souviset s tématem předkládané práce. Jde-li o **smlouvu o dílo**, pak se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Při **dodávání tepla, elektřiny, plynu**,

⁶⁸ § 21 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁹ § 21 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁰ § 21 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

vody, poskytování telekomunikačních služeb a při přepravě a distribuci elektřiny a plynu je zdanitelné plnění uskutečněno dnem odečtu z měřicího zařízení, popř. dnem zjištění skutečné spotřeby při dodání tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody, odstranění odpadních vod a telekomunikační služby, při přepravě a distribuci plynu nebo při přenosu a distribuci elektřiny.⁷¹

2.3.5 Odpočet DPH

Odpočtem daně z přidané hodnoty se obecně rozumí uplatněná daň na vstupu, tedy daň zaplacená v cenách zboží a služeb, kterou je plátce oprávněn si uplatnit, pokud toto zboží či služby použije dále v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění vymezených níže v této podkapitole.⁷² Zákon o DPH vymezuje pravidla, za kterých nárok na odpočet daně vzniká, a dále stanovuje pravidla, za nichž může být vzniklý nárok na odpočet daně uplatněn.

Daní na vstupu rozumí zákon o DPH u přijatého zdanitelného plnění daň uplatněnou podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nemovitost, která mu byla nebo má být převedena, anebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta; dále na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b)^{73, 74}.

Plátce je k odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu oprávněn u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku; plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku; plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok

⁷¹ § 21 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷² HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8. S. 1.

⁷³ § 13 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů: „Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplaty se také považuje uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6.“

⁷⁴ § 72 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku a na další plnění výslovně uvedená v § 72 odst. 1 písm. d) a e).⁷⁵

Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit některé podmínky:

- při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad;
- při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem;
- při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 3 až 5, daň přiznat a mít daňový doklad;
- při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 3 až 5, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad;
- nebo při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.⁷⁶

Plátce je přitom oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny uvedené podmínky. Nárok na odpočet daně však nelze uplatnit po uplynutí tříleté lhůty. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Po uplynutí této lhůty je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud mu vznikla povinnost tuto daň přiznat, nebo toto zdanitelné plnění použije pro účely plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).⁷⁷

V případě, že plátce DPH použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely s nárokem na odpočet daně na vstupu, tak pro účely, kdy nárok na odpočet daně na vstupu nemá, je oprávněn si uplatnit nárok na odpočet daně u takovýchto přijatých zdanitelných plnění pouze v částečné výši. Přitom jsou zákonem o DPH rozeznávány dva typy uplatnění nároku na odpočet daně v částečné výši – nárok na odpočet daně v poměrné výši a nárok na odpočet

⁷⁵ § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁶ § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁷ § 73 odst. 2 a 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

daně v krácené výši (pro účely této práce se jejich rozdíly nebude autor dále zabývat – podrobněji viz ustanovení § 75 a § 76 zákona o DPH).

2.3.6 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti, který bývá také označován anglickým „reverse charge“, spočívá v přenesení povinnosti odvedení a zaplacení daně z přidané hodnoty z poskytovatele plnění na příjemce plnění. Jde o opačný postup než u ostatních plnění. Dodavatel zboží si tedy ke svému plnění nepřipočte a nevyčíslí daň z přidané hodnoty, ale tato povinnost je přenesena na příjemce zboží. Jedná se o princip, který měl původně usnadnit výběr daně z přidané hodnoty a především zabránit daňovým únikům.

Počátky tohoto principu na území České republiky spatřujeme již v roce 2004, kdy se začal režim přenesení daňové povinnosti uplatňovat mezi členskými státy Evropské unie. Podle zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, pokud je dodáváno osobě registrované k dani v jiném členském státě (s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně).⁷⁸ Současně však musí být naplněno ustanovení § 13 odst. 1 a 3, které říká, že dodání zboží je pouze za předpokladu, že dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem a současně zboží musí být skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. V případě poskytování služeb se nemůže jednat o reverse charge z důvodu, že místem plnění zde v případě poskytování služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání (viz výše).

Přenesení daňové povinnosti na tuzemské úrovni (změna představuje tzv. „tuzemský reverse charge“ – uplatní se stejný princip jako při dodání zboží a poskytnutí služeb mezi osobami z různých členských států⁷⁹) se do českého právního řádu dostalo až k 1. dubnu 2011, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. S účinností od 1. dubna 2011 tak zákon o DPH stanoví, že v režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen

⁷⁸ § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁹ GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 8. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4046-1. S. 240.

přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Přitom plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.⁸⁰ Tento režim musí být na základě uvedené novely uplatněn v případech, že se jedná o některé typy obchodů – konkrétně, pokud jde o:

- dodání zlata plátci s výjimkou České národní banky⁸¹;
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH, včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů plátci⁸²;
- převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů na plátce⁸³.

Na základě další novely – zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, vstoupilo dne 1. ledna 2012 v účinnost ustanovení § 92e zákona o DPH: *„Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátci použije plátce režim přenesení daňové povinnosti. Pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.“*

Cílem zákonodárce bylo především zamezení vzniku daňových úniků a umožnění správcům daně efektivně doměřit daň u konkrétního plnění. V praxi se totiž ukázalo, že je potřeba přijmout u některých komodit v rámci stavebních a montážních prací taková opatření, aby nemohl být ze strany plátce daně uplatněn nárok na odpočet daně dříve, než je samotná

⁸⁰ § 92a odst. 1a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ § 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸² § 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ § 92d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

daň přiznána.⁸⁴ Za standardního režimu tedy, pokud prodejce – plátce DPH prodává produkt, který má cenu 100,- Kč, navýší cenu o daň z přidané hodnoty ve výši 21 % - tedy o 21,- Kč. Celková cena produktu je tak 121,- Kč. Tuto částku prodejce od kupujícího přijme a odvede z ní správci daně daň z přidané hodnoty ve výši 21,- Kč. V případě režimu přenesené daňové povinnosti je rozdíl v tom, že prodávající na vystaveném daňovém dokladu nevyčísluje DPH, ale uvede, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce daně, pro něhož bylo plnění uskutečněno.⁸⁵

Jak již bylo naznačeno výše, režim tuzemského revers charge se uplatní pouze mezi plátcí DPH při obchodování v rámci České republiky. Režim přenesení daňové povinnosti je tedy povinen použít český poskytovatel plnění, který je plátcem a který poskytuje vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku pro ekonomickou činnost příjemce a tento příjemce plnění, který je také plátcem. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci plnění, který není plátcem DPH a také v situaci, kdy neplátce poskytuje takové práce plátcí. Pro použití přenesení daňové povinnosti mezi plátcí je nutné, aby tyto osoby při uskutečnění daňového plnění vystupovaly jako osoby povinné k dani, tj. v rámci své ekonomické činnosti.

U stavebních prací je obzvláště důležité, aby osoba, která přijímá zdanitelné plnění, v daném vztahu vystupovala jako osoba povinná k dani. Jestliže tedy příjemce plnění, který je v rámci své ekonomické činnosti plátcem DPH, ovšem konkrétní zdanitelné plnění přijímá výlučně pro soukromé potřeby nebo výlučně jako jiné plnění, které není předmětem daně, pak není v postavení osoby povinné k dani a v takovémto případě se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti. Znamená to tedy, že plátce, který byl poskytovatelem zdanitelného plnění, daň přizná a zaplatí dle běžného systému daného zákonem o DPH.

V praxi může dojít k porušení režimu tak, že poskytovatel zdanitelného plnění nebude postupovat podle režimu přenesení daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění bude uplatňovat daň na výstupu, tedy výši daně uvede běžně na daňovém dokladu. Příjemce plnění, který je plátcem DPH, v takové situaci nebude mít nárok na odpočet daně uvedené

⁸⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ RŮŽIČKOVÁ, E. D. *Problematika daně z přidané hodnoty po roce 2012 a 2013* [online]. Vydáno 20. 8. 2013 [citováno 19. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/problematika-dane-z-pridane-hodnoty-po-roce-2012-a-2013-92093.html>

na daňovém dokladu, jelikož je podle příslušných ustanovení zákona o DPH oprávněn pouze k odpočtu takové daně, kterou sám přizná. Poskytovatel plnění je však v takovém případě povinen postupovat podle obecné zásady pro opravu výše daně podle § 43 zákona o DPH.⁸⁶

Co se týká odpočtu DPH v praxi, je tento institut dle názoru autora práce jedním z nejnepříjemnějších pro plátce DPH – ten často musí čekat i několik měsíců na vrácení financí ze strany správce daně, přičemž tento často vyzývá plátce k odstranění „pochybností“, které často pochybnostmi nejsou, a prodlužuje tak dobu čekání plátce na vratku. Ze zkušenosti autora trvá v ideálním případě dva až tři měsíce, než je správce daně schopen plátcí DPH finance vrátit.

⁸⁶ RŮŽIČKOVÁ, E. D. *Problematika daně z přidané hodnoty po roce 2012 a 2013* [online]. Vydáno 20. 8. 2013 [citováno 19. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/problematika-dane-z-pridane-hodnoty-po-roce-2012-a-2013-92093.html>

3 STAVEBNICTVÍ V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU

Stavebnictví je průmyslovým odvětvím, jehož hranice nejsou zcela jasně vymezeny. V jeho rámci dochází k jednoduchým i komplexním dodávkám materiálů (např. kamenivo, cement, ocelová výztuž, balené směsi apod.), technologických zařízení a služeb, úpravě vodních toků, rekultivacím, výstavbě domů, nákupních center, kanceláří, továren, hotelů, zdravotnických zařízení, ale také velkých infrastrukturních projektů jako např. mostů, tunelů nebo dálnic. Součástí stavebnictví jsou pak také náročné výstavby v podobě čističek, jaderných elektráren a staveb v oblasti energetiky obecně, výrobních hal, těžebních stanic nebo výzkumných center. Co se týká konkrétních činností, nemusí se samozřejmě jednat pouze o stavbu, nýbrž také o opravu, přístavbu, rekonstrukci, demolici apod. Velká škála činností a projektů, kterou stavebnictví zahrnuje, vede k nutné specializaci profesí v rámci stavebnictví. Konkrétní výstavbový projekt pak zahrnuje i velké množství dalších procesů, jako jsou služby a dodávky, které nespádají do oblasti stavebnictví – jmenujme např. pojištění, financování, technologické dodávky, hlídací služby apod.

Co se týká samotného **výstavbového projektu**, můžeme říci, že se jedná o specifický proces, resp. spíše souhrn procesů, kdy v každém konkrétním případě má tento souhrn procesů individuální podobu, vždy záleží na mnoha okolnostech, které daný výstavbový projekt provázejí – důležité jsou pozice jeho účastníků, jejich úlohy a vztahy, vnější podmínky jako ekonomická situace, podmínky staveniště, počasí apod., otázky související s mírou rizik a nebezpečí, která s sebou projekt obecně přináší, velmi důležitý je pak způsob organizace řízení a organizace samotného projektu, způsob zadání projektu apod. Cílem účastníků výstavbového projektu by mělo být přiblížit se ideálu výrobní linky, kterou lze předem naprogramovat a bez jakýchkoli problémů v přesně definovaném čase a kvalitě, za předem přesně určenou cenu převzít hotový výrobek. Tedy účastníci projektu by se vždy měli snažit ovládat a účelně řídit problémy, změny, nebezpečí a rizika, která jsou s výstavbou spojena.⁸⁷

Co se týká oboru stavebnictví v souvislosti se sdružováním, je vhodné zde zmínit Svaz podnikatelů ve stavebnictví v ČR, který vznikl podobně jako ostatní sdružení, spolky apod.

⁸⁷ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 2.

za účelem sdružování – v tomto konkrétním případě českých podnikatelů ve stavebnictví. Svaz vznikl již za první republiky, nicméně v současné době čítá již na třináct set členů, jimiž jsou dodavatelé staveb, výrobci stavebních hmot a výrobků pro stavby, projekční, inženýrské a poradenské organizace a řada dalších výrobních a obchodních firem, které se podílejí na investiční výstavbě. Posláním svazu je hájit zájmy členů a odvětví, zlepšovat podmínky pro podnikání a ekonomické prostředí, rozšiřovat stavební trh, zlepšovat legislativu, zjednodušovat přípravu staveb a zejména poskytovat včasné informace o směrech dalšího vývoje v investování, aby na něj mohly členské firmy včas reagovat ve svých podnikatelských záměrech. Svaz podnikatelů ve stavebnictví v ČR je vrcholným představitelem českého stavebnictví, který garantuje zastupování oboru na nejvyšší úrovni. Jeho význam je o to větší, že v České republice není v současné době žádný státní centrální orgán pro resort stavebnictví. Části oboru spadají pod správu pěti ministerstev: průmyslu a obchodu, dopravy, pro místní rozvoj, zemědělství a ministerstvo životního prostředí. Svaz podnikatelů ve stavebnictví v ČR je občanským sdružením právnických a fyzických osob, přičemž členství ve svazu je dobrovolné.⁸⁸

3.1 Česká právní úprava

Stěžejním právním předpisem v rámci právního řádu České republiky, který se zabývá problematikou stavebnictví v souvislosti s právem, je zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“). Jedná se o předpis čítající sto devadesát osm paragrafů, které jsou rozděleny do sedmi částí.

Část první upravuje typicky úvodní ustanovení, jako jsou předmět úpravy či definici základních pojmů, které jsou dále v uvedeném právním předpisu užívány. Část druhá se věnuje otázkám výkonu veřejné správy na úseku stavebnictví a působnosti jednotlivých správních orgánů v konkrétních případech – zákonodárce zde vymezuje pravomoci orgánů obcí, krajů, ministerstva. Část třetí reguluje územní plánování, jeho cíle, úkoly, postupy v rámci územního plánování, územní plán, regulační plán, územní řízení, územní rozhodnutí a další. Část čtvrtá se nazývá „Stavební řád“ a konečně se věnuje stavbám, terénním úpravám,

⁸⁸ Svaz podnikatelů ve stavebnictví v ČR. *O nás* [online]. [citováno 5. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.sps.cz/RDS/_deail_new.asp?id=3679&type=onas-u

zařízením a udržovacím pracím. Jsou zde upraveny instituty stavebního povolení a ohlášení a související řízení. Další úprava se pak zabývá kolaudačním souhlasem, otázkami užívání stavby, odstraňování staveb, terénních úprav a zařízení. V další části se hlava čtvrtá stavebního zákona věnuje otázkám stavebního dozoru a zvláštních pravomocí stavebních úřadů. V neposlední řadě zde také lze nalézt regulaci institutu autorizovaného inspektora. Zákonodárce neopominul následující část právního předpisu věnovat otázkám povinností a odpovědnosti osob při přípravě, provádění a užívání staveb. V závěrečné části zákona jsou uvedeny správní delikty spolu se sankcemi. Následují společná, přechodná a závěrečná ustanovení.⁸⁹

Dalším důležitým právním předpisem, který se stavebnictvím úzce souvisí, je obchodní zákoník, jímž se řídí naprostá většina právních vztahů, které ve stavebnictví vznikají. Nejčastějšími smluvními typy ve stavebnictví se autor bude věnovat v jedné z následujících částí této práce.

3.2 Subjekty výstavbového procesu

Právní teorie v oblasti stavebnictví vymezuje pět základních kategorií subjektů, které jsou přímými účastníky výstavbových projektů, nebo mají v rámci výstavbového procesu jiný důležitý vliv či funkci. Jedná se o stavební podnikatele, projektanty, regulátory, zákazníky a uživatele.⁹⁰ Autor této práce mezi subjekty výstavbového procesu zařadil dále pojmy stavebník a investor.

Stavebním podnikatelem rozumí stavební zákon osobu oprávněnou k provádění stavebních nebo montážních prací jako předmětu své činnosti podle zvláštních právních předpisů⁹¹ – takovým zvláštním právním předpisem může být např. zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů, nebo také obchodní zákoník. Stavební zákon také dává stavebnímu podnikateli logické privilegium - provádět stavbu může jako

⁸⁹ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁰ MURDOCH, J., HUGHES, W. *Construction Contracts: Law and Management*. 4. vyd. New York: Taylor and Francis, 2008. ISBN 0-203-96574-4. S. 1 [online]. [citováno 15. 10. 2013]. Dostupné z: <http://196.29.172.66:8080/jspui/bitstream/123456789/466/1/4.pdf>

⁹¹ § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

zhotovitel jen stavební podnikatel, který při její realizaci zabezpečí odborné vedení provádění stavby stavbyvedoucím, a dále je povinen zabezpečit, aby práce na stavbě, k jejichž provádění je právním řádem požadováno zvláštní oprávnění, vykonávaly jen osoby, které jsou držiteli takového oprávnění.⁹²

Stavebním podnikatelem je nejčastěji globální či místní stavební společnost. Ta může mít různou velikost a různé zaměření, může se jednat o malého dodavatele specifických činností, ale také o velký nadnárodní komplex mající mj. také určitou politickou sílu. Pokud se jedná o výstavbu velkých projektů, v praxi se často stavební podnikatelé spojují ve sdružení, v nichž spolupracují, a vytvářejí dodavatelské řetězce často i o mnoha stupních. Pak zde existuje další terminologie – tzv. generální dodavatel uzavírá další právní vztahy s tzv. subdodavateli, kteří předávají části svých závazků dále jednotlivým specializovaným stavebním podnikatelům apod.⁹³

Projektant je podle stavebního zákona fyzickou osobou oprávněnou podle zákona č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů, k projektové činnosti ve výstavbě.⁹⁴

Hlavní úlohou projektanta ve výstavbovém projektu je poskytnutí vize, výkresů a specifikace pro zákazníka. Často je ale projektant také tou osobou, která přebírá i funkce v oblasti řízení a dozoru. Projektant může působit jako jednatel nebo jako součást projektové kanceláře – v dnešní době převažuje druhá uvedená varianta, jelikož se z projektování stává činnost čím dál náročnější a není v silách jednotlivce ji samostatně zvládnout.⁹⁵

Každá stavba má vliv na každého jedince, který s ní přijde do kontaktu. Jelikož se vznikem nové stavby může současně dojít např. k ohrožení svobody, soukromí, bezpečnosti, zdraví či dalších práv jednotlivců, stejně jako k nenávratným zásahům do přírody a krajiny, nemůže být svoboda v oblasti stavebnictví, ať už se jedná o umístění stavby, o její provedení

⁹² § 160 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁹³ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 3-4.

⁹⁴ § 22 odst. 4 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ TICHÝ, M. *Projekty a zakázky ve výstavbě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-009-6. S. 44.

apod. neomezená. V rámci českého právního řádu tak existuje legislativa, která reguluje činnosti v rámci stavebnictví, co se týká např. vzhledu staveb, jejich bezpečnosti, hygienických předpisů apod.⁹⁶ V rámci stavebnictví se tak uplatňují tzv. **regulátoři**, a to především v těchto oblastech: územní plánování a územní řízení, stavební řízení, bezpečnost, ochrana a zdraví přírody, zajištění jakosti, zajištění řádné hospodářské soutěže a zajištění řádného hospodaření s veřejnými zdroji.⁹⁷ Samotný pojem „regulátor“ stavební zákon nezná, jedná se o pojem vytvořený a užívaný právní teorií.

Stavba je stavebním podnikatelem v rámci jeho ekonomické činnosti realizována jako služba **zákazníkovi**. Zákazník může být osoba, která si pořizuje stavbu pro soukromé účely – např. jako fyzická osoba, která si nechá postavit dům pro vlastní rodinu, ale může jím být také developer financující výstavbu nákupního centra a má v úmyslu jej posléze dále prodat provozovatelům. Zákazníkem ale může být také daňový poplatník, který financuje projekty veřejného zájmu, jimiž rozumíme např. výstavby dálnic, železnic, zdravotnických zařízení apod. Důležité tedy v této souvislosti je, zda jsou zdroje, kterými zákazník disponuje, zdroji veřejnými či soukromými.⁹⁸

Každý z nás je v podstatě **uživatel** stavby, která vzešla z výstavby. Pokud „uživatel stavby“ je stavebním zákonem používán, není jím však definován. Uživatelé staveb mají na základě stavebního zákona určitá práva a povinnosti. Uživatel obydlí je např. povinen umožnit oprávněné úřední osobě vstup do obydlí, pokud je to nezbytné pro ochranu života, zdraví nebo bezpečnosti osob.⁹⁹

Důležitým pojmem, který je stavebním zákonem definován a také hojně používán, je termín „**stavebník**“. Pro účely stavebního zákona se stavebníkem rozumí osoba, která pro sebe žádá vydání stavebního povolení nebo ohlašuje provedení stavby, terénní úpravy nebo zařízení, jakož i její právní nástupce, a dále osoba, která stavbu, terénní úpravu nebo zařízení

⁹⁶ MURDOCH, J., HUGHES, W. *Construction Contracts: Law and Management*. 4. vyd. New York: Taylor and Francis, 2008. ISBN 0-203-96574-4. S. 4 [online]. [citováno 15. 10. 2013]. Dostupné z: <http://196.29.172.66:8080/jspui/bitstream/123456789/466/1/4.pdf>

⁹⁷ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 4.

⁹⁸ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 5.

⁹⁹ § 172 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

provádí, pokud nejde o stavebního podnikatele realizujícího stavbu v rámci své podnikatelské činnosti; stavebníkem se rozumí též investor a objednatel stavby.¹⁰⁰

Stavebníkem je tedy nejen osoba, která pro sebe buď žádá vydání stavebního povolení, nebo již již toto povolení bylo vydáno, ale také osoba, která sama o sobě o stavební povolení nežádala a již ani nemohlo být z tohoto důvodu vydáno, ale která je zároveň právním nástupcem původního, popř. předchozího stavebníka. Jde tak obvykle o osobu, která se stala stavebníkem až v průběhu realizace stavby, avšak k této změně může samozřejmě dojít již před zahájením stavby, pokud dojde k přechodu vlastnického práva k nezastavěnému pozemku ještě předtím, než je stavba zahájena. Za stavebníka považujeme kromě osoby, pro niž je stavba prováděna, také osobu, která stavbu provádí svépomocí, sama pro sebe, tedy nejedná-li se o stavebního podnikatele, jehož v tomto smyslu nenazýváme stavebníkem, nýbrž zhotovitelem.¹⁰¹

Termín „investor“ se ve výstavbě používal a doposud dále neformálně používá pro označení té osoby, pro niž se výstavba provádí (resp. připravuje a provádí), popř. pro označení osoby, která stavbu připravuje a provádí.¹⁰² Tento pojem byl dříve používán i českou legislativou – právní předpisy regulující dokumentaci staveb definovaly investora jako „organizaci, která stavbu připravuje a zajišťuje“¹⁰³, předpisy regulující projektovou přípravu staveb kladly důraz na to, že jde o „organizaci, z jejíchž prostředků se stavba financuje a která zpravidla zabezpečuje její přípravu a realizaci“¹⁰⁴.

¹⁰⁰ § 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰¹ MALÝ, S. *Nový stavební zákon s komentářem. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-249-5. S. 8.

¹⁰² MALÝ, S. *Nový stavební zákon s komentářem. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-249-5. S. 8.

¹⁰³ § 3 odst. 2 vyhlášky č. 5/1987 Sb., o dokumentaci staveb (již neúčinná).

¹⁰⁴ § 2 odst. 1 vyhlášky č. 43/1990 Sb., o projektové přípravě staveb (již neúčinná), která nahradila vyhlášku č. 5/1987 Sb., o dokumentaci staveb.

3.3 Nejčastější smluvní typy ve stavebnictví

V následujících oddílech této podkapitoly uvede autor práce charakteristiku nejčastějších smluvních typů uzavíraných v oblasti stavebnictví. Bude se jednat po řadě o smlouvu o dílo, smlouvu o výstavbě a o kupní smlouvu.

3.3.1 Smlouva o dílo

Smlouva o dílo je jedním z nejčastějších smluvních typů, které jsou v rámci stavebnictví uzavírány. Právní úpravu tohoto smluvního typu lze nalézt jak na úrovni občanskoprávní v občanském zákoníku, tak na úrovni obchodněprávní v obchodním zákoníku. V předkládané práci se autor bude věnovat úpravě obchodněprávní, a to z důvodu, že regulace obsažená v obchodním zákoníku se použije na závazkové vztahy mezi podnikateli, je-li při vzniku smlouvy o dílo s přihlédnutím ke všem okolnostem zřejmé, že se týká podnikatelské činnosti obou těchto subjektů.¹⁰⁵ Pro použití té které právní úpravy smlouvy o dílo tak není rozhodující, zda podnikatel hodlá předmět díla využít ke své podnikatelské činnosti, ale zda z okolností, za nichž byla smlouva o dílo uzavírána, bylo zřejmé, že tomu tak je. Obchodněprávní regulace se dále použije i na některé další právní vztahy, jimiž jsou např. závazkové vztahy mezi státem nebo samosprávnou územní jednotkou a podnikateli při jejich podnikatelské činnosti, jestliže se týkají zabezpečování veřejných potřeb (k tomuto účelu se za stát považují i státní organizace, jež nejsou podnikateli, při uzavírání smluv, z jejichž obsahu vyplývá, že jejich obsahem je uspokojování veřejných potřeb)¹⁰⁶. Smluvní strany si mohou písemně dohodnout, že jejich závazkový vztah se bude řídit obchodním zákoníkem, i v případě, že pro to nejsou dány zákonné předpoklady. Jestliže by však taková dohoda směřovala ke zhoršení právního postavení účastníka smlouvy, který není podnikatelem, byla by neplatná.¹⁰⁷ Smlouva o dílo ve stavebnictví bývá nejčastěji smlouvou mezi dvěma podnikateli, proto se ze zákona použije úprava obsažená v obchodním zákoníku. Samozřejmě může nastat i situace, kdy bude tato smlouva uzavírána dle občanského zákoníku, tu však vzhledem k tématu této práce nebude brát autor v potaz.

¹⁰⁵ § 261 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁶ § 261 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁷ § 262 odst. 1 a 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Smlouvou o dílo se podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku zavazuje zhotovitel k provedení určitého díla a objednatel se zavazuje k zaplacení ceny za jeho provedení. Přitom je důležité charakterizovat, co může být považováno za dílo - dílem se tedy rozumí zhotovení určité věci, pokud nespadá pod kupní smlouvu, montáž určité věci, její údržba, provedení dohodnuté opravy nebo úpravy určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. Dílem se rozumí vždy zhotovení, montáž, údržba, oprava nebo úprava stavby nebo její části.¹⁰⁸

Na tomto místě se nabízí otázka, jakým způsobem rozpoznat, kdy se jedná o smlouvu o dílo a kdy o smlouvu kupní, jelikož z právě uvedeného vyplývá, že ze způsobilých předmětů plnění ze smlouvy o dílo jsou některé činnosti vyňaty ve prospěch smlouvy kupní. Odpověď na otázku lze nalézt v ustanovení § 410 odst. 1 a 2 obchodního zákoníku, která říkají, že „*smlouva o dodání zboží, které má být teprve vyrobeno, se považuje za kupní smlouvu, ledaže strana, které má být zboží dodáno, se zavázala předat druhé straně podstatnou část věcí, jichž je zapotřebí k výrobě zboží,*“ a „*za kupní smlouvu se nepovažuje smlouva, podle níž převážná část závazku strany, která má zboží dodat, spočívá ve vykonání činnosti nebo závazek této strany zahrnuje montáž zboží*“. Tedy, výroba věcí z materiálu osoby, která výrobu či zhotovení objednává, se řídí tradičně ustanoveními o smlouvě o dílo. Smlouvou o dílo je vždy i smlouva, u níž převažuje hodnota práce vykonané při zhotovení věci nad hodnotou dodaného materiálu. Kupní smlouvou nemůže být ani smlouva, která mj. zahrnuje závazek k montáži¹⁰⁹ dodávaného zboží.¹¹⁰ Kromě tzv. hlediska materiálu a tzv. hlediska poměru hmoty a práce vložené do konečného díla stanovuje obchodní zákoník ještě třetí hledisko určení, že se jedná o smlouvu o dílo – to obsahuje již samotná úprava smlouvy o dílo. Jde o hledisko, které respektuje specifický charakter předmětu plnění – dílem se vždy rozumí zhotovení, montáž, údržba, oprava nebo úprava stavby nebo její části (viz výše). Toto hledisko tak úplně odhlíží od poměru hmoty a práce, neboť při realizaci stavby je prvořadou

¹⁰⁸ § 536 odst. 1 a 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ Pojem „montáž“ není v našem právním řádu definován. V praxi se ale ustálo výklad vycházející z negativního vymezení tohoto termínu – tedy za montáž nelze považovat pouhou instalaci věci (vybalení, umístění, popř. vyvážení a vyzkoušení věci), ale musí se jednat o činnost vyžadující určitou kvalifikaci osoby, která ji provádí. Za montáž zpravidla nebude považováno sesazení věci z typových částí sestavovaných na místě (např. nábytek), existuje-li jediný možný způsob, jak tuto věc sestavit. Za montáž se naproti tomu v praxi považuje smontování vzduchotechnického zařízení v již postavené budově z jednotlivých dílů, a to i typových. (ŠTENGLOVÁ, I. *Smlouva o dílo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-311-0. S. 24)

¹¹⁰ ŠTENGLOVÁ, I. *Smlouva o dílo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-311-0. S. 22-23.

právě činnost zhotovitele jak z hlediska kvality a odbornosti, tak z hlediska nutnosti umožnit objednateli proces vytváření kontrolovat.¹¹¹

Co se týká provedení díla, upravuje obchodní zákoník **práva a povinnosti zhotovitele a objednatele**. Zhotovitel má povinnost provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí ve sjednané době, jinak v době přiměřené s přihlédnutím k povaze díla. Nevyplývá-li ze smlouvy nebo z povahy díla něco jiného, může zhotovitel provést dílo ještě před sjednanou dobou. Objednatel je pak povinen provedené dílo převzít. Při provádění díla postupuje zhotovitel samostatně a není při určení způsobu provedení díla vázán pokyny objednatele, ledaže by se k jejich plnění výslovně zavázal.¹¹²

Zákonodárce zde na několika místech hovoří o **termínu plnění**. Ujednání o době plnění není z hlediska obchodněprávní úpravy smlouvy o dílo považováno za podstatnou část smlouvy, nicméně lze jeho přítomnost ve smlouvě velmi doporučit. Termín plnění totiž může být určujícím faktorem pro vznik a stanovení dalších práv a povinností smluvních stran, a to zejména v souvislosti s prodlením některé z nich, povinností náhrady škody či úhrady smluvní pokuty apod. Pro případ, že by smlouva o dílo neobsahovala dohodu o termínu zhotovení díla, stanovuje obchodní zákoník, jak již bylo výše řečeno, že zhotovitel je povinen dílo zhotovit v době přiměřené s přihlédnutím k jeho povaze.¹¹³

Co se týká **ceny za dílo**, ta musí být ve smlouvě dohodnuta nebo v ní musí být alespoň stanoven způsob jejího určení, ledaže z jednání o uzavření smlouvy vyplývá vůle stran uzavřít smlouvu i bez tohoto určení.¹¹⁴ Nejvyšší soud České republiky v jednom z řešených případů rozhodl, že provedení díla na základě objednávky bez určení ceny neznamena, že by strany smlouvy projevy vůle uzavřít smlouvu o dílo ve smyslu § 536 odst. 3 obchodního zákoníku bez ujednání o ceně. Pokud tedy objednatel odešle zhotoviteli objednávku bez uvedení ceny a zhotovitel takovouto objednávku akceptuje, nelze z tohoto dovozovat výslovný úmysl smluvních stran směřující k uzavření smlouvy bez dohody o ceně. Projev vůle, že smlouva má být uzavřena bez ujednání o ceně či způsobu jejího určení, by musel být obsažen v návrhu

¹¹¹ KOBLIHA, I. Smlouva o dílo. In: *Meritum Obchodní právo*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-577-9. Část III, hlava II, díl IX, s. 894-895.

¹¹² § 537 odst. 1 až 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹³ KOBLIHA, I. Smlouva o dílo. In: *Meritum Obchodní právo*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-577-9. Část III, hlava II, díl IX, s. 892.

¹¹⁴ § 536 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

smlouvy, tedy v písemné objednávce objednatele.¹¹⁵ Smlouvu o dílo bez uzavření dohody o ceně, resp. o způsobu jejího stanovení, budou smluvní strany uzavírat pravděpodobně nejčastěji v případech, kdy půjde o díla nepatrného rozsahu. Obchodní zákoník však na tyto situace pamatuje a není-li součástí smlouvy o dílo ujednání o ceně díla, pak je objednatel povinen zaplatit zhotoviteli cenu, která se obvykle platí za srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy za obdobných obchodních podmínek.¹¹⁶

Pokud jsme hovořili o sjednání ceny za dílo, můžeme obecně z hlediska obsahu a způsobu stanovení ceny rozlišovat mezi cenou paušální, položkovou a nákladovou. Při použití ceny paušální se neprovádí měření skutečně provedených prací, ale práce jsou hrazeny na základě platebního kalendáře, nejčastěji po dokončení jejich předem stanovených částí nebo až po úplném dokončení díla. i při použití paušální ceny ovšem může dojít k situaci, kdy bude tato cena upravena prostřednictvím změn a v důsledku uplatnění nároků na dodatečné platby a prodlužování lhůt. Pokud bude použita položková cena, pak se měří skutečně provedené práce jednotlivých jednotkových cen a položkových cen. Aby nehrozily spory mezi smluvními stranami, je třeba, aby každá jednotlivá jednotková nebo položková cena byla řádně popsána. Konečně nákladová cena znamená, že zhotovitel obdrží od objednatele zaplacenou nejen cenu dodávky v úrovni ceny podzhotovitele, ale i předem stanovený „bonus“ za náklady a zisk – jedná se o účtování podle skutečných přímých nákladů s obvykle pevnou, konstantní procentní nebo klouzavou procentní přírážkou.¹¹⁷

Bude-li cena za dílo stanovena ve smlouvě o dílo určitou konkrétní částkou, jedná se o cenu pevně danou dohodou stran, která je jednostranně nezměnitelná, tedy její změna je možná opět pouze na základě dohody těchto smluvních stran. Pokud tedy bude ve smlouvě o dílo stanoveno, že „dílo bude provedeno podle rozpočtu (odkaz na rozpočet) za cenu 1.234.567,- Kč, nemohou se domnívat, že byl dohodnut způsob určení ceny na základě rozpočtu (a tedy, že může dojít k jednostranné změně ceny – viz dále), cena byla přece stanovena pevnou částkou ve smlouvě o dílo. Pokud by se tedy smluvní strany chtěly dohodnout na ceně rozpočtové, popř. na ceně, která vyplyne z rozpočtu změněného v průběhu provádění díla, musí se na tomto výslovně dohodnout – ve smlouvě tedy nebude uvedena

¹¹⁵ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 13. 11. 2006, sp. zn. 32 Odo 972/2005.

¹¹⁶ § 546 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁷ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 76.

konkrétní částka ceny za dílo, ale pouze způsob jejího určení a dále, kdo a za jakých podmínek je oprávněn rozpočet měnit apod. ve smlouvě tak může být uvedeno, že smluvní strany nezaručují úplnost rozpočtu – v tom případě může zhotovitel požadovat přiměřené zvýšení ceny za dílo, pokud se objeví při jeho provádění potřeba dalších činností (tedy takových prací, které v době uzavírání smlouvy o dílo nebylo možné předpokládat), které nebyly do rozpočtu v době uzavírání smlouvy o dílo zahrnuty. Pokud je ve smlouvě uvedeno, že se rozpočet považuje za nezávazný, může zhotovitel od objednatele požadovat úhradu i dalších nákladů do rozpočtu původně nezahrnutých – musí se ovšem jednat o náklady účelně vynaložené. Dojde-li k takové situaci, je zhotovitel povinen neprodleně informovat objednatele o navýšení rozpočtované částky, jinak může dojít ke ztrátě jeho nároku na úhradu zvýšené ceny. Nebude-li objednatel v tomto případě s navýšením ceny souhlasit, je nutné, aby se zhotovitel obrátil na soud, který určí, zda tento má či nemá nárok na úhradu zvýšené ceny ze strany objednatele. Pokud by se zhotovitel na soud v takovém případě neobrátil, ztratí nárok na úhradu navýšení ceny.¹¹⁸ To se přirozeně týká pouze situací, kdy dochází ke změně ceny za původně sjednané dílo – pokud dochází ke změně ceny v souvislosti se změnou předmětu díla, pak není možné jednostranné navýšení ceny.¹¹⁹ Byla-li cena stanovena na základě rozpočtu, může objednatel bez zbytečného odkladu odstoupit od smlouvy, požaduje-li zhotovitel zvýšení ceny o částku, jež přesahuje o více než 10 % cenu stanovenou na základě rozpočtu. V tomto případě je objednatel povinen nahradit zhotoviteli část ceny odpovídající rozsahu částečného provedení díla podle rozpočtu.¹²⁰

Obchodní zákoník umožňuje nahradit určitou část smlouvy odkazem na všeobecné nebo jiné obchodní podmínky.¹²¹ Z tohoto důvodu vznikly **Všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby**, které vydala počátkem roku 2007 S. I. A. ČR – Rada výstavby ve spolupráci s Ministerstvem průmyslu a obchodu, Ministerstvem pro místní rozvoj a Hospodářskou komorou ČR. Tyto všeobecné obchodní podmínky dle své preambule standardizují základní obchodní a navazující právní, organizační a ekonomické vztahy účastníků výstavby v České republice a jsou určeny pro stavební, případně související montážní práce, jejichž projektovou dokumentaci zabezpečuje objednatel. Jsou vyjádřením

¹¹⁸ PRAŽÁK, Z. *Smlouva o dílo podle obchodního zákoníku. Praktická příručka*. 3. vyd. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-61-5. S. 90-92.

¹¹⁹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 5. 1999, sp. zn. 29 Cdo 2206/98.

¹²⁰ § 547 odst. 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹²¹ Viz § 273 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

obchodních zvyklostí v oblasti přípravy a realizace staveb ve smyslu § 264 obchodního zákoníku s přihlédnutím k vyváženému postavení objednatelů a příslušných zhotovitelů a tedy zachycují vztahy, jež mezi nimi mají být realizovány v rámci zásad poctivého obchodního styku ve smyslu § 265 obchodního zákoníku. Jejich použití je doporučováno nejen pro vztahy investorů a jejich vyšších dodavatelů, ale i pro vztahy mezi těmito vyššími dodavateli a jejich zhotoviteli, případně mezi zhotoviteli a jejich podzhotoviteli, přičemž na nižších úrovních se vždy využijí ta ustanovení a takové jejich aplikace, jež příslušné nižší úrovni odpovídají. Pokud některé ustanovení všeobecných obchodních podmínek nepřichází věcně pro konkrétní vztah v úvahu, nebude pro tento vztah aplikováno. Odkaz na tyto všeobecné obchodní podmínky je vhodné použít zejména v zadávacích řízeních podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, v rámci obchodních podmínek, které jsou součástí zadávací dokumentace a to tak, že se zadavatel na jejich využití v budoucí zamýšlené smlouvě odvolá. V případě potřeby může být zadání doplněno o specifika, jež mají být v konkrétní stavbě řešena, případně o požadované odchylky od textu veřejných obchodních podmínek. Účelem aplikace těchto všeobecných obchodních podmínek u veřejných i ostatních zakázek na stavební práce je usnadnit smluvní jednání mezi účastníky uzavíraného závazkového vztahu, sjednotit smluvní podmínky pro různé typy soutěží a zjednodušit obsah smlouvy tím, že účastníci ve smlouvě o dílo na tyto veřejné obchodní podmínky pouze odkážou. Konkrétní ustanovení všeobecných obchodních podmínek mohou být upravena výslovnou odchýlnou dohodou ve smlouvě o dílo.¹²² Pokud se smluvní strany dohodnou pro použití Všeobecných obchodních podmínek pro zhotovení stavby, tyto se stávají součástí uzavírané smlouvy o dílo na základě odkazu na ně, a tedy nemusí být ke smlouvě přikládány – zákon předpokládá, že jsou oběma smluvním stranám známé a dostupné.¹²³

V těchto souvislostech je na místě zmínit také Mezinárodní federaci konzultačních inženýrů – **FIDIC** založenou v roce 1913 ve Francii a sídlící v Lausanne. Jedná se v dnešní době o významnou nevládní organizaci, která má členy z celého světa a je podporována

¹²² Všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby [online]. Vydáno 30. 4. 2007 [citováno 3. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.stavebnistandardy.cz/default.asp?Typ=1&ID=3&Pop=1&IDm=3249691&Menu=V%9Aeobecn%E9%20obchodn%ED%20podm%EDnky%20pro%20zhotoven%ED%20stavby>

¹²³ Čl. 1 odst. 2 Všeobecných obchodních podmínek pro zhotovení stavby.

ze strany celé řady významných mezinárodních organizací.¹²⁴ Pro dodávku stavebních prací, jimž se ve velké části bude věnovat také předkládaná rigorózní práce, se dnes nejčastěji používají právě tři základní vzory smluvních podmínek FIDIC. FIDIC kromě toho dále vydává další doporučení, stanoviska, postupy a další dokumenty potřebné ve sféře stavebnictví. Mezi obchodní podmínky smluv na stavební práce a dodávky patří „Short Form of Contract“ (tzv. Green Book), které jsou vhodné zejména pro projekty s nízkou předpokládanou hodnotou. Variantou vhodnou pro projekty, kde se předpokládá mj. provozování díla zhotovitelem, jsou vzorové smluvní podmínky „Deesign, Build and Operate Projects“ (tzv. DBO). Dalším podstatným vzorovým dokumentem FIDIC je vzor podzhotovitelské smlouvy „Conditions of Subcontract for Construction“ (tzv. Construction Subcontract).¹²⁵ Nejvýznamnějšími modelovými smlouvami FIDIC jsou:

- **Červená kniha:** „Obchodní podmínky staveb, jejichž projektovou dokumentaci zajišťuje objednatel“ známá pod anglickým názvem „Red Book“ (vydání z roku 1999);
- **Bílá kniha:** „Vzorová smlouva mezi klientem a konzultantem na poskytnutí služeb“ známá pod anglickým názvem „White Book“ (vydání z roku 1998, novější vydání z roku 2006);
- **Zelená kniha:** „Obchodní podmínky pro stavební a inženýrské práce jednoduchých staveb“ známá pod anglickým názvem „Green Book“ (vydání z roku 1999);
- **Žlutá kniha:** „Obchodní podmínky pro zakázky ‚dodej a vyprojektuj-postav‘ pro elektrická a strojní vybavení a inženýrské práce staveb, jejichž projektovou dokumentaci zajišťuje zhotovitel“ známou pod anglickým názvem „Yellow Book“ (vydání z roku 1999);
- **Stříbrná kniha:** „Obchodní podmínky stavby EPC/na klíč pro zakázky ‚vyprojektuj-zadej-postav‘“ známou pod anglickým názvem „Silver Book“ (vydání z roku 1999);

¹²⁴ International Federation of Consulting Engineers. *FIDIC History* [online]. [citováno 3. 10. 2013]. Dostupné z: <http://fidic.org/about-fidic/fidic-history>

¹²⁵ KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1. S. 38-39.

- **Zlatá kniha:** „Obchodní podmínky pro zakázky „vyprojektuj, postav a provozuj“ známou pod anglickým názvem Gold Book DBO (vydání z roku 2008).^{126,127}

3.3.2 Smlouva o výstavbě

Pokud je výstavbovým projektem dům s jednotkami (těmi myslíme byty nebo nebytové prostory nebo rozestavěné byty nebo rozestavěné nebytové prostory jako vymezené části domu podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o vlastnictví bytů“), vymezují si stavebníci vzájemná práva a povinnosti při výstavbě ve smlouvě o výstavbě, která musí mít ze zákona písemnou formu.¹²⁸ Smlouva o výstavbě je tak zvláštním druhem smlouvy upraveným zákonem o vlastnictví bytů. Název „smlouva o výstavbě“ může vést k zaměňování tohoto institutu se zcela jinými typy smluv, kterými jsou např. smlouvy v investiční výstavbě, které upravují vztahy mezi dodavateli a odběrateli ve výstavbě (většinou půjde o smlouvu o dílo – viz výše). Smlouva o výstavbě je institutem občanského práva, který je jmenovitě upraven zákonem o vlastnictví bytů. Uzavírá se pouze na základě ustanovení zmíněného zákona, a pokud zákon o vlastnictví bytů nestanoví něco jiného, použijí se na daný právní vztah ustanovení občanského zákoníku – jedná se tedy o princip obecné a zvláštní právní úpravy.

Smlouva o výstavbě, jak již bylo řečeno výše, tedy není smlouvou, kterou by byly upravovány vztahy při samotné přípravě či zhotovování díla mezi objednatelem a zhotovitelem. Jejím účelem je sjednat mezi účastníky, které zákon o vlastnictví bytů označuje jako „stavebníky“ (je nutné odlišovat „stavebníka“ jako účastníka smlouvy o výstavbě podle zákona o vlastnictví bytů od pojmu „stavebník“ ve smyslu stavebního zákona), kteří se na základě této smlouvy sdružují k provedení výstavby nového domu s jednotkami nebo na základě změny již dokončené stavby, zejména za účelem pořizování

¹²⁶ DOVOLIL, P. *Smluvní vzory Mezinárodní federace konzultčních inženýrů (FIDIC)* [online]. Vydáno 1. 12. 2011 [citováno 12. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.vzdelavanimkekvalite.cz/PDFs/Smluvni_vzory_FIDIC.pdf

¹²⁷ Další informace k uváděné organizaci a jí vydávaným dokumentům lze nalézt na www.fidic.org.

¹²⁸ § 17 odst. 1 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

nových jednotek v nové stavbě nebo změnou stavby ve stávající budově či v domě, a určují si podmínky, vzájemná práva a povinnosti při této výstavbě. Jedná se tedy o případy pořizování nových jednotek nebo změn dosavadních jednotek v režimu zákona o vlastnictví bytů.¹²⁹

Způsoby výstavby na základě smlouvy o výstavbě lze členit do dvou kategorií:

- jde o výstavbu nového domu s jednotkami ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů, v němž se účastníci smlouvy stanou vlastníky jednotek – výsledkem je tedy pořízení nové stavby s jednotkami;
- jde o výstavbu nové jednotky či více nových jednotek v existující budově, která dosud nebyla rozdělena na dům s jednotkami ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů, nebo o výstavbu nové jednotky či více nových jednotek v existující budově rozdělené na jednotky ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů, popř. jde o změnu jedné či více dosavadních existujících jednotek na úkor jiné dosavadní jednotky nebo na úkor jiných dosavadních společných částí domu.

V obou případech se jedná, z hlediska stavebního zákona, o výstavbu formou změny dokončené stavby¹³⁰ za podmínek stanovených ve vztahu mezi smluvními stranami (stavebníky) smlouvou o výstavbě podle zákona o vlastnictví bytů.¹³¹

Složení účastníků smlouvy o výstavbě závisí od formy výstavby, obecně však lze konstatovat, že účastníky této smlouvy budou:

¹²⁹ ČÁP, J., SCHÖDELBAUEROVÁ, P. *Zákon o vlastnictví bytů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-475-8. S. 232-233.

¹³⁰ Podle § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, se „stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.

Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.“

Podle § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, se **změnou dokončené stavby** rozumí „a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje; b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou; c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.“

¹³¹ ČÁP, J., SCHÖDELBAUEROVÁ, P. *Zákon o vlastnictví bytů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-475-8. S. 233-234.

- v případě výstavby nového domu s jednotkami budoucí vlastníci jednotek;
- půjde-li o výstavbu formou změny dokončené stavby, jíž je dům již rozdělený na jednotky, všichni dosavadní vlastníci jednotek v domě a stavebník nově pořizované jednotky či stavebník či více stavebníků více pořizovaných jednotek;
- půjde-li o výstavbu v budově dosud nerozdělené na jednotky, vlastník této budovy a stavebník nově pořizované jednotky či stavebník či více stavebníků více pořizovaných jednotek.¹³²

Právní úprava smlouvy o výstavbě představuje jeden z významných institutů v právní úpravě vlastnictví bytů a také nebytových prostorů, z čehož pak vyplývá návaznost vlastní právní úpravy smlouvy o výstavbě na celou právní úpravu vlastnictví jednotek v zákoně o vlastnictví bytů. Na základě vztahů plynoucích z této smlouvy dochází k výsledkům věcně-právní povahy, tedy ke vzniku vlastnictví jednotky či jednotek v režimu zákona o vlastnictví bytů, jakmile je výstavba dokončena nebo jakmile jsou jednotky ve fázi rozestavěnosti v návaznosti na § 2 písm. e), jde-li o rozestavěný byt¹³³, a § 2 písm. f), jde-li o rozestavěný nebytový prostor.¹³⁴

Smlouva o výstavbě musí podle příslušného ustanovení zákona o vlastnictví bytů obsahovat zejména:

- název katastrálního území, parcelní číslo pozemku, na kterém bude stavba prováděna, podle údajů katastru nemovitostí a úpravu práv k němu;
- číslo jednotky včetně jejího pojmenování a umístění v domě, určení rozsahu podlahové plochy jednotky, jejího příslušenství a vybavení a určení, který ze stavebníků bude vlastníkem příslušné jednotky;

¹³² ČÁP, J., SCHÖDELBAUEROVÁ, P. *Zákon o vlastnictví bytů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-475-8. S. 236.

¹³³ Podle § 2 písm. e) zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, je **rozestavěným bytem** „*místnost nebo soubor místností, určených v souladu se stavebním povolením k bydlení, pokud je rozestavěn v domě, který je alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí*“; a podle § 2 písm. f) citovaného zákona je **rozestavěným nebytovým prostorem** „*místnost nebo soubor místností, určených v souladu se stavebním povolením k jiným účelům než k bydlení, pokud je rozestavěn v domě, který je alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí*“.

¹³⁴ ČÁP, J., SCHÖDELBAUEROVÁ, P. *Zákon o vlastnictví bytů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-475-8. S. 235.

- určení společných částí domu, které budou společné vlastníkům všech jednotek, a určení společných částí domu, které budou společné vlastníkům jen některých jednotek;
- stanovení spoluvlastnického podílu na společných částech domu, přičemž velikost spoluvlastnického podílu se řídí vzájemným poměrem velikosti podlahové plochy jednotek k celkové ploše všech jednotek v domě;
- způsob správy domu a pozemku, zejména určení, které záležitosti budou vyhrazeny společnému rozhodování, kdo spoluvlastníky domu zastupuje navenek, jakým způsobem se zástupce ustanovuje a na jakou dobu;
- způsob financování stavebních nákladů, výše a splatnost příspěvků, popřípadě rozsah a způsob ocenění vlastní práce stavebníků;
- pravidla pro přispívání spoluvlastníků domu na náklady spojené se správou, údržbou a opravami společných částí domu jako celku po dokončení výstavby.

Ke smlouvě o výstavbě se připojují půdorysy všech podlaží, popřípadě jejich schémata určující polohu jednotek a společných částí domu s údaji o podlahových plochách jednotek.¹³⁵

3.3.3 Kupní smlouva

Dalším smluvním typem hojně využívaných v oblasti stavebnictví je kupní smlouva, kdy předmětem koupě, resp. prodeje je nemovitost. Institut kupní smlouvy je opět upravován jak občanským, tak obchodním zákoníkem. Co se však týká prodeje nemovitostí, v tomto případě nemůže mít kupní smlouva charakter obchodní smlouvy – bez ohledu na postavení prodávajícího a kupujícího a bez ohledu na to, zda jsou tito podnikateli či nikoli, jsou vždy koupě a prodej nemovitosti regulovány právem občanským.¹³⁶

Obecně vzniká z kupní smlouvy prodávajícímu povinnost předmět koupě kupujícímu odevzdat a kupujícímu vzniká povinnost předmět koupě od prodávajícího převzít a zaplatit za něj dohodnutou cenu.¹³⁷ Kupní smlouva jako taková vzniká okamžikem, kdy se prodávající

¹³⁵ § 18 odst. 1 a 2 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁶ FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8. S. 462.

¹³⁷ § 588 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

a kupující dohodnou na předmětu koupě a jeho ceně. Většinou se smluvní strany dohodnou i na dalších náležitostech, jako je např. zvláštní jakost věci, doba a místo plnění, způsob dopravy věci, jejího balení apod. Podstatnou náležitostí kupní smlouvy je podle občanského zákoníku také sjednání kupní ceny. Ta musí být vyjádřena v penězích a většinou se jedná o cenu dohodnutou smluvními stranami. V některých případech však může v rámci státní regulace některých cen být cena stanovena cenovým předpisem – ten pak musí být smluvními stranami respektován.¹³⁸

Forma kupní smlouvy obecně není občanským zákoníkem předepsána, ovšem v případech, kdy se jedná o kupní smlouvu, jejímž předmětem je převod nemovitosti, je potřeba smlouvu uzavřít v písemné formě. Občanský zákoník pro tuto situaci dále stanovuje, že v případě smlouvy o převodu nemovitostí je nezbytné, aby byly podpisy smluvních stran na téže listině.¹³⁹

Je-li předmětem koupě, resp. prodeje nemovitost, která je evidována v katastru nemovitostí, pak kupující nabývá vlastnické právo k této nemovitosti rozhodnutím katastrálního úřadu o povolení vkladu práva vlastnického, a to zpětně ke dni, k němuž byl doručen návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí katastrálnímu úřadu.¹⁴⁰ Převádí-li se prostřednictvím kupní smlouvy vlastnické právo k nemovitosti, která není evidována katastrem nemovitostí, nabývá kupující vlastnictví k této nemovitosti okamžikem účinnosti této smlouvy.¹⁴¹ Existuje však i výjimka, kdy vzniká vlastnictví k nemovitosti, která je předmětem evidence v katastru nemovitostí, účinností smlouvy samé bez nutnosti vkladu do katastru nemovitostí. Jedná se o smlouvy uzavírané Fondem národního majetku v rámci velké privatizace na základě § 19 odst. 3 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 210/1993 Sb. V těchto případech se provádí zápis do katastru nemovitostí záznamem nikoliv vkladem a právo z těchto smluv vzniká dnem sjednané účinnosti smlouvy.¹⁴²

¹³⁸ FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8. S. 463.

¹³⁹ § 46 odst. 1 a 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁰ FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8. S. 463.

¹⁴¹ § 133 odst. 2 a 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² BAREŠOVÁ, E. *Kupní smlouva o nemovitosti* [online]. Vydáno 31. 8. 2005 [citováno 12. 10. 2013]. Dostupné z: <http://pravniciradce.ihned.cz/c1-16742240-kupni-smlouva-o-nemovitosti>

3.3.4 Nájemní smlouva

Nájemní smlouvu v obecném slova smyslu upravuje občanský zákoník v ustanoveních § 663 a následujících, přičemž pak v rámci tohoto právního předpisu existují zvláštní ustanovení o nájmu bytu - § 685 a následující. Pokud se jedná o nájem nemovitosti, bytu a nebytového prostoru, závisí právě určení předmětu nájmu na tom, kterým právním předpisem se daný nájemní vztah bude řídit. Pokud jde o nájem nemovitosti či nájem bytu, aplikuje se na daný právní vztah právě občanský zákoník, resp. jeho příslušná ustanovení. Co se však týká nájmu nebytových prostor, existuje v rámci českého právního řádu specifický právní předpis – zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor“).

Podle občanského zákoníku nájemní smlouvou pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užítky. Pronajímatel je povinen přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobem smluvenému užívání, nebo nebyl-li způsob užívání smluven, užívání obvyklému, a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat. Nájemce je oprávněn užívat věc způsobem stanoveným ve smlouvě; nebylo-li dohodnuto jinak, přiměřeně povaze a určení věci. Pronajímatel je oprávněn požadovat přístup k věci za účelem kontroly, zda nájemce užívá věc řádným způsobem.¹⁴³ Nájemní smlouva může být uzavřena jak na dobu určitou, tak na dobu neurčitou.

Nájem vzniká uzavřením nájemní smlouvy, u některých druhů nájmu pak zákon vyžaduje smlouvu písemnou obsahující určité náležitosti. Je tomu tak právě např. u nájemní smlouvy, jejímž předmětem je nájem bytu nebo nájem nebytového prostoru. V případě smlouvy o nájmu nebytového prostoru je podstatnou náležitostí mj. i uvedení účelu nájmu, což je rozdíl oproti nájemní smlouvě na byt.¹⁴⁴

¹⁴³ § 663, § 664 a § 665 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8. S. 479.

4 APLIKACE DPH VE STAVEBNICTVÍ

4.1 DPH a převod nemovitostí

Zákona o DPH uvádí v ustanovení § 2, co je předmětem daně (obecně viz výše v této práci), resp. za jakých okolností je převod nemovitosti předmětem daně, přičemž zde zákonodárce neopomíjí ani možnost jejího převodu na základě dražby. Převod nemovitosti tedy musí být uskutečňován za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku¹⁴⁵, aby se na něj vztahoval zákon o DPH. Nebyla-li by splněna buď jen jedna z těchto uvedených podmínek, znamenalo by to, že převod nemovitosti nebude předmětem daně z přidané hodnoty.

Podle § 13 zákona o DPH se převodem nemovitosti se pro účely tohoto zákona rozumí převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Zákon o DPH ve znění účinném do konce roku 2008 definoval převod nemovitosti ve smyslu, že jeho předmětem musela být nemovitost zapisovaná do katastru nemovitostí – pokud se jednalo o převod nemovitosti, která se do katastru nemovitostí nezapisuje, pak se ve smyslu zákona o DPH nejednalo o převod nemovitosti, nýbrž o dodání zboží. Od 1. ledna 2009 však bylo od této regulace upuštěno a v současné době tak převodem nemovitostí zákon o DPH rozumí i situace, kdy je převáděna nemovitost do katastru nemovitostí nezapisovaná.¹⁴⁶

Převodem nemovitosti je podle aktuálního znění zákona o DPH také:

- převod vlastnického práva k majetku za úplaty i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu;¹⁴⁷
- převod práva užívat najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy¹⁴⁸ - po ukončení nájmu nemovitosti je tedy nájemce ze smlouvy povinen tuto nemovitost nabýt

¹⁴⁵ § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁶ KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Ostrava: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-592-4. S. 24.

¹⁴⁷ § 13 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁸ § 13 odst. 3 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

do svého vlastnictví; tento právní vztah nazývá odborná veřejnost finančním nájmem nemovitosti; je-li ve smlouvě místo povinnosti nájemce nabyt nemovitost po skončení nájmu do svého vlastnictví dána pouze taková možnost, tedy oprávnění nájemce, nebo není ve smlouvě o převodu nemovitosti vůbec zmínka, pak se převod nemovitosti považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH;¹⁴⁹

- použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce;
- uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6 zákona o DPH;
- vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně;
- při rozpuštění sdružení bezúplatné přenechání věcí vnesených nebo bezúplatné přenechání získaného podílu majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku vytvořeného společnou činností ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví;
- při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení bezúplatné přenechání věcí vnesených ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví nebo vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen;
- vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně.¹⁵⁰

Právě uvedený seznam dalších skutečností, které jsou zákonem o DPH také považovány za převod nemovitosti, ač jím v souvislosti s českým právním řádem obecně nejsou, rozšířil prostřednictvím uvedeným specifických případů základní ustanovení zákona o DPH o předmětu daně i na některá plnění, která jsou bezúplatná.

Převodem nemovitostí ve smyslu zákona o DPH naopak není:

¹⁴⁹ KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Ostrava: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-592-4. S. 24.

¹⁵⁰ § 13 odst. 4 písm. a) až f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

- prodej podniku nebo vklad podniku, pokud se jedná o hmotný majetek;
- vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku jako náhrady nebo vypořádání podle zvláštního právního předpisu.¹⁵¹

Pokud jde o **místo plnění** v případech převodu nemovitostí, je jím podle zákona o DPH místo, kde se převáděná nemovitost nachází.¹⁵² Tedy, pokud se převáděná nemovitost nachází na území jiného státu, než je Česká republika, přičemž v tomto smyslu nezáleží na tom, zda se jedná o členský stát Evropské unie či nikoli, nebude převod takové nemovitosti předmětem daně z přidané hodnoty na základě českého zákona o DPH. Zdanění se tak bude řídit právním řádem státu, kde se předmětná nemovitost nachází.¹⁵³

V případě převodu staveb, bytů a nebytových prostor může nastat problém v řešení otázky, kdy nastává **povinnost priznat daň**. Daň na výstupu je podle zákona o DPH plátce povinen priznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.¹⁵⁴ Při převodu nemovitosti se přitom zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.¹⁵⁵ Den uskutečnění zdanitelného plnění tak nastává v jednom ze tří okamžiků, jimiž jsou předání nemovitosti nabyvateli do užívání, den doručení uvedené listiny nebo den zápisu změny vlastnického práva do katastru nemovitostí, a to podle toho, který z těchto dní nastane jako první. V praxi zpravidla nejčastěji dochází prvně k předání nemovitosti do užívání.¹⁵⁶

Podle § 47 odst. 5 zákona o DPH se u převodu nemovitosti uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak, přičemž základní sazba daně je dle § 47 odst. 1 zákona o DPH ve výši 21 %.

¹⁵¹ § 13 odst. 8 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵² § 7 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵³ VYCHOPEŇ, J. *Nemovitosti v podnikání*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. Otázky a odpovědi z praxe. ISBN 978-80-7357-400-0. S. 124.

¹⁵⁴ § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁵ § 21 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁶ HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8. S. 35.

4.1.1 DPH a převod staveb, bytů a nebytových prostor

Následující oddíl se bude věnovat nadále DPH v souvislosti s převodem nemovitostí, nyní však v konkrétnostech pro převody staveb, bytu a nebytových prostor.

Je-li převod nemovitosti předmětem daně, pak zde – stejně jako pro jiná plnění – platí, že je třeba v mezích příslušných ustanovení zákona o DPH zjistit, zda se jedná o zdanitelné plnění či zda je konkrétní plnění osvobozeno od daně. Převod nemovitostí jako **osvobozených plnění** upravuje zákon o DPH v ustanovení § 56, v případě staveb, bytů a nebytových prostor je stěžejním konkrétně ustanovení § 56 odst. 1 (viz níže).

Existuje lhůta, po jejímž uplynutí jsou převody staveb, bytů a nebytových prostor osvobozeny, přičemž začátek této lhůty se odvozuje od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od započetí prvního užívání stavby, bytu či nebytového prostoru, a to podle toho, který z těchto dnů nastane dříve. Pokud se jedná o „první kolaudační souhlas“, je v tomto smyslu potřeba zmínit existenci dvou možností interpretace tohoto pojmu:

1. Zastánci první z interpretací tvrdí, že v případě prvního kolaudačního souhlasu nezáleží na účelu užívání stavby, tedy pokud existuje stavba, která byla dříve továrnou a nyní je přestavována na hotel, tedy kdysi byl vydán kolaudační souhlas ve spojení s užíváním továrny a změna užívání stavby vyžaduje další kolaudační souhlas, je určující ten kolaudační souhlas, který byl úplně prvním bez ohledu na způsob užívání budovy.
2. Zastánci druhé interpretace tvrdí, že závisí na způsobu užívání stavby, čili pokud se bude jednat o továrnu, která byla posléze přestavována na hotel, bude-li se tento hotel posléze převádět, bude prvním kolaudačním souhlasem kolaudační souhlas s užíváním budovy jako hotelu.

Druhý uvedený výklad je zakotven také v Koordinačním výboru mezi zástupci Komory daňových poradců a daňové správy.¹⁵⁷

Jak bylo uvedeno výše, existuje lhůta pro osvobození převodů nemovitostí tohoto typu. Do konce roku 2012 byla tato lhůta tříletá, od začátku roku 2013 byla prodloužena

¹⁵⁷ RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOke4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

na pětiletou. Po uplynutí této lhůty jsou tedy převody nemovitostí od daně osvobozeny. Přejícná ustanovení novely zákona tak stanovují, že u staveb nabytých do konce roku 2012, tedy před účinností předmětné novely, se uplatní tříletá lhůta pro osvobození od daně z přidané hodnoty. Plátce se však i v tomto případě může dobrovolně rozhodnout, že bude uplatněna lhůta pětiletá, tedy že převody předmětné nemovitosti budou od daně osvobozeny až uplynutím pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od započatí prvního užívání stavby, bytu či nebytového prostoru, podle toho, který z těchto dnů nastane dříve, je-li to pro plátce daně z nějakého důvodu výhodnější. Plátce se kromě toho může také dobrovolně rozhodnout, že i po uplynutí zákonné lhůty pro osvobození od daně dan z přidané hodnoty uplatní – i tato výhoda byla do zákona o DPH zakotvena až se začátkem roku 2013.¹⁵⁸

Volba zdanění nebo osvobození od daně ve smyslu předchozího odstavce má význam nejen pro určení daně na výstupu, ale zpětně také na uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud plátce uplatnil odpočet daně u nějakého plnění souvisejícího s převodem nemovitosti, který je následně osvobozen od daně bez nároku na odpočet, pak musí dodatečně řešit uplatnění všech těchto nároků, tedy musí řešit různé způsoby vyrovnání nebo úpravy nároku na odpočet z důvodu, že plnění použil v rozporu se záměrem, který měl při jeho přijetí.¹⁵⁹

Zajímavá je otázka osvobození versus zdanění např. u převodu staveb včetně jejich vybavení (typicky zařízený byt) – zde je možné se setkat s dvěma výklady:

1. Klasická interpretace tohoto převodu zní, že se jedná se o převod bytu s příslušenstvím, tedy převáděné movité věci se zpravidla zvlášť nevymezují a jedná se v podstatě o vedlejší plnění k převodu bytu.
2. Lze se však setkat i s „opatrnější“ interpretací ve smyslu, že je potřeba samotné zařízení bytu, jímž jsou movité věci, zatížit DPH na výstupu.

¹⁵⁸ § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, srov. s § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v aktuálním znění.

¹⁵⁹ RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOke4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

Bude-li uzavřeno, že je převod nemovitosti od daně osvobozen, pak plátce nemá povinnost vystavovat daňový doklad – tato povinnost je stanovena pouze pro zdanitelná plnění a pro plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.¹⁶⁰

Jak bylo již řečeno výše, v případě převodů nemovitostí se uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, nestanoví-li zákon něco jiného – zákon tedy může stanovit, že v určitých případech převod nemovitosti podléhá **snížené sazbě daně** ve výši 15 %¹⁶¹, nebo že je v určitých případech převod nemovitosti od daně z přidané hodnoty zcela osvobozen. V rámci převodu staveb, bytů a nebytových prostor zákon určuje sníženou sazbu daně pro převod tzv. staveb pro sociální bydlení a jejich příslušenství.¹⁶² Následně je třeba charakterizovat, co zákonodárce rozumí „stavbami pro sociální bydlení“ – jsou jimi:

- byt pro sociální bydlení (tedy byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m², přičemž do celkové podlahové plochy bytu se nezapočítává podíl na společných částech domu)¹⁶³;
- rodinný dům pro sociální bydlení (rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m²)¹⁶⁴;
- bytový dům pro sociální bydlení (bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení)¹⁶⁵;
- ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů podle § 77 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, nebo pro ubytování státních zaměstnanců;
- zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů;
- školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a střediska výchovné péče, podle § 2 zákona č. 109/2002 Sb., o výkonu ústavní výchovy nebo

¹⁶⁰ RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOkE4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

¹⁶¹ § 47 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶² § 48a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶³ § 48a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁴ § 48a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁵ § 48a odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ochranné výchovy ve školských zařízeních a preventivně výchovné péči ve školských zařízeních a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů;

- internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle vyhlášky č. 108/2005 Sb., o školských výchovných a ubytovacích zařízeních a školských účelových zařízeních, ve znění pozdějších předpisů;
- dětské domovy pro děti do 3 let věku;
- zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle § 42 a 44 zákona č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů;
- speciální lůžková zařízení hospicového typu;
- domovy péče o válečné veterány.
 - vše včetně jejich příslušenství.¹⁶⁶

Směrnice o DPH umožňuje členským státům Evropské unie, aby uplatnily sníženou sazbu daně na dodávky zboží a poskytování služeb uvedených v příloze č. III této směrnice. Mezi tyto dodávky patří mj. také dodání, výstavba, renovace a přestavba v rámci sociální politiky. Toto ustanovení Směrnice o DPH bylo prostřednictvím ustanovení § 48a zákona o DPH implementováno do českého právního řádu a Česká republika tak uvedené možnosti využila.¹⁶⁷

Autor práce je toho názoru, že převod stavby pro sociální bydlení by zákonodárce měl osvobodit od daně z přidané hodnoty v případě, že k převodu dojde neprodleně po dokončení výstavby. Vzhledem k současným cenám realit a vzhledem k finanční situaci průměrného českého občana by tento krok zákonodárce byl veřejností pravděpodobně velmi vřele vítán. Další alternativou k uvedenému návrhu je stanovení takové sazby daně pro převody staveb pro sociální bydlení, která by byla výrazně nižší oproti současné sazbě daně snížené. Pak by podle autora této práce bylo na institut DPH v českých podmínkách nahlíženo jako na institut spravedlivěji zakotvený.

¹⁶⁶ § 48a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁷ Čl. 98 ve spojení s přílohou č. III Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4.1.2 DPH a převod pozemků

Dalším typem nemovitostí, které lze převádět a jejichž převody v souvislosti s DPH je nyní na místě se zaobírat, jsou pozemky. Co se týká osvobození od daně v tomto případě, zákon o DPH stanovuje, že převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků.¹⁶⁸ Převod stavebních pozemků tedy podléhá zdanění ve výši základní sazby dle zákona o DPH, tedy ve výši 21 %.

Pojem „**stavební pozemek**“ je jedním z mála případů, kdy je vymezení určitého termínu, na němž přímo závisí zdanění, resp. nezdanění určitého plnění, ponecháno Evropskou unií a jejími předpisy v kompetenci národních právních řádů. Soudní dvůr Evropské unie v této souvislosti v případě *Gemeente Emmen* potvrdil, že ač nejsou členské státy Evropské unie oprávněny pozměňovat výčet osvobození od daně uvedený v čl. 13 Šesté směrnice, není tomu tak v případě, kdy jim úkol vymežit určitý pojem tato směrnice výslovně ukládá.¹⁶⁹ Stavebním pozemkem se tedy podle § 56 odst. 2 zákona o DPH a pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem (podle českého soukromého práva nemovitost). Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není umístěna stavba jako věc (tedy movitá či nemovitá stavba). Tedy, pokud je na pozemku, pro který je vydáváno stavební povolení, např. plynová přípojka, která je v právním smyslu samostatnou věcí, pak nejde o stavební pozemek ve smyslu uvedeného ustanovení zákona o DPH.¹⁷⁰

K pravomoci členských států Evropské unie k definování stavebního pozemku se vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí *Woningstichting Maasdriel*. V případě byl řešen status pozemku, který se prodal jako nezastavěný, přičemž prodávající v souladu s kupní smlouvou na tento pozemek odstranil budovu, která původně na pozemku stála. Nizozemský správce daně rozhodl ve smyslu, že se jedná o nestavební pozemek, jehož převod je tedy osvobozen od daně z přidané hodnoty, nicméně Soudní dvůr Evropské unie rozhodl ve smyslu, že úmyslem obou smluvních stran byl převod pozemku, který je určen k zástavbě,

¹⁶⁸ § 56 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁹ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 3. 1996 ve věci *Gemeente Emmen v. Belastingdienst Grote Ondernemingen*, sp. zn. C-468/93.

¹⁷⁰ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 418.

čehož důkazem byla i dohoda v rámci kupní smlouvy o odstranění původní stavby stojící na pozemku ze strany prodávajícího, a proto se jedná o převod stavebního pozemku, tedy o převod, který je považován za zdanitelné plnění. V tomto případě je tedy na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie patrné omezení pravomoci členských států vyplývající z práva Evropské unie, kdy pojem „stavební pozemek“ nemůže být definován jakkoli, ač by to tak z dikce příslušné směrnice vyplývalo.¹⁷¹

Evropská unie ve Směrnici o DPH na rozdíl od českého zákonodárce rozlišuje z hlediska zdaňování ještě další dva druhy pozemků. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) mají členské státy osvobodit od zdanění plnění, které spočívá v dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a); přičemž v uvedeném ustanovení se hovoří o tom, že členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího – tedy jedná se o stavby nebo jejich části před prvním obydlím, a to včetně pozemků, na nichž stojí. Ať už je tedy pro účely vynětí z osvobození stavba před prvním obydlím definována jakkoli, pozemek, na němž tato stavba stojí, vždy sdílí její daňový režim. To mimochodem konstatoval Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí v případě Breitsohl, kde rozhodl, že ustanovení čl. 4 odst. 3 písm. a) Šesté směrnice, které zní: „*členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností (...), zejména pak některé z těchto plnění: dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím*“, nelze vykládat jinak, než že pozemek a stavba před prvním obydlím jsou pro účely vynětí u osvobození neoddelitelné.¹⁷² Vzhledem k dikci zákona o DPH, kde je z osvobození vyňat pouze převod stavebních pozemků, které už ze své podstaty nemohou být nikdy zastavěné, je v tomto ohledu český právní řád ve zřejmém rozporu s předpisy Evropské unie. Převod pozemků, které jsou pod osvobozenými stavbami a pozemků, které nejsou považovány členským státem za stavební, je dle zákona od DPH osvobozen od daně z přidané hodnoty v souladu s příslušnými ustanoveními unijních právních předpisů.

¹⁷¹ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 1. 2013 ve věci Woningstichting Maasdriel proti Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-543/11.

¹⁷² Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 6. 2000 ve věci Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl, sp. zn. C-400/98.

Dalším ze zajímavých rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v souvislosti s možností jeho aplikace ve spojení s aktuálně účinným zákonem o DPH je rozhodnutí v případě Don Bosco Onroerend Goed BV. V dané věci soud konstatoval, že osvobození od daně z přidané hodnoty v případě prodeje pozemku se nevztahuje na dodání pozemku, na kterém se doposud nachází zchátralá budova, která musí být odstraněna, aby na jejím místě mohla být posléze postavena nová stavba, přičemž demolice této zchátralé budovy byla započata již před dnem dodání plnění. Plnění spočívající v dodání a demolici tvoří podle Soudního dvora Evropské unie pro účely daně z přidané hodnoty jediné plnění, jehož celkovým předmětem není dodání stávající budovy a pozemku k ní náležícího, nýbrž dodání nezastavěného pozemku bez ohledu na to, v jakém stádiu jsou demoliční práce na původní zchátralé budově v okamžiku dodání pozemku.¹⁷³

V praxi může působit problém **odlišení prostého prodeje pozemku od prodeje pozemku a stavby**. To je zapříčiněno nejednotnou judikaturou vyšších českých soudů, která se sice přímo nedotýká DPH, nicméně vzhledem k nedostatku jiných zdrojů, které by na danou otázku poskytovaly odpověď, musí být i tato zohledňována. Jsou totiž případy, kdy jsou plošné stavby či určité komunikace považovány za samostatnou věc v právním slova smyslu a jindy za součást pozemku.¹⁷⁴ K uvedenému se autor rozhodl zde uvést některá rozhodnutí vyšších českých soudů.

Nejvyšší soud České republiky rozhodoval jako soud dovolací ve věci, kde se jednalo o vyklizení nemovitosti – přitom žalobou na vyklizení pozemku ve smyslu § 126 odst. 1 občanského zákoníku se lze domáhat pouze odstranění věcí movitých. Proto bylo otázkou, zda pozemní komunikace zbudovaná právním předchůdcem žalované na předmětných pozemcích určených k vyklizení, je věcí movitou nebo nemovitou, resp. zda je tato komunikace věcí, která lze bez jejího poškození odstranit nebo zda je věcí spojenou se zemí pevným základem nemovitostí, kterou vyklizením odstranit z pozemku nelze.

Soud prvního stupně vyšel ze zjištění vyplývajících ze znaleckého posudku, kdy znalec označil pozemní komunikaci jako stavbu spojenou se zemí pevným základem, přičemž tento názor se shodoval s posouzením této panelové komunikace ze strany odboru výstavby

¹⁷³ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 11. 2009 ve věci Don Bosco Onroerend Goed BV v. Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-461/08.

¹⁷⁴ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 419.

příslušného městského úřadu. Soud prvního stupně na základě těchto zjištění dospěl k závěru, že na pozemcích žalobkyně se movité věci žalované nenacházejí, když panelová komunikace je věcí nemovitou, a žalobu na vyklizení nemovitosti z výše uvedených důvodů zamítl.

Odvolací soud převzal skutková zjištění soudu prvního stupně a dospěl k závěru, že soud prvního stupně zjistil dostatečně skutkový stav a na základě takto zjištěného skutkového stavu správně rozhodl.

Proti rozsudku odvolacího soudu podala žalobkyně dovolání z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem soudů obou stupňů, že panelová komunikace je nemovitostí. Za účelem odstranění tvrzených nejasností vyplývajících ze znaleckého posudku proto žalobkyně navrhovala výsledek znalce, který však soudy pro nadbytečnost odmítly. Žalobkyně navrhl, aby dovolací soud rozsudky soudů obou stupňů zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení. Podle rozhodnutí dovolacího soudu je závěr odvolacího soudu, že komunikace na pozemku je jako stavba samostatnou věcí, odlišnou od tohoto pozemku, nikoli jeho součástí, není správný. Tato pozemní komunikace je totiž komunikací účelovou, která je vymezena v § 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pozemních komunikacích“), tak, že je pozemní komunikací, která slouží ke spojení jednotlivých nemovitostí pro potřeby vlastníků těchto nemovitostí nebo ke spojení nemovitostí s ostatními pozemními komunikacemi nebo k obhospodařování zemědělských a lesních pozemků. Vymezení pojmu stavba z hlediska občanskoprávního se Nejvyšší soud již zabýval v rozsudku ze dne 30. září 1998, sp. zn. 33 Cdo 111/98, v němž dovodil, že stavbou v občanskoprávním smyslu se rozumí výsledek stavební činnosti, tak, jak ji chápe stavební zákon a jeho prováděcí předpisy, pokud výsledkem této činnosti je věc v právním smyslu, tedy způsobilý předmět občanskoprávních vztahů včetně práva vlastnického (nikoliv tedy součástí jiné věci). Stavba jako věc v právním smyslu je přitom věcí nemovitou nebo movitou. Dále Nejvyšší soud uvedl v rozsudku z 26. října 1999, sp. zn. 2 Cdon 1414/97, že pod bodem 2 přílohy k vyhlášce č. 190/1996 Sb., kterou se provádí zákon č. 265/92 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů, jsou jako druhy pozemku ostatní plochy uvedeny mimo jiné ostatní komunikace, které jsou pak blíže charakterizovány jako místní a účelové komunikace. Místní a účelové komunikace představují určitou kvalitu pozemku, jsou názvy pro druh pozemku a představují určité ztvárnění či zpracování jeho povrchu. Nemohou tedy být současně pozemkem a současně stavbou ve smyslu občanskoprávním jako dvě rozdílné věci, které by mohly mít rozdílný právní režim či osud;

nelze je od pozemku oddělovat, např. samostatně (odděleně jednu od druhé) převádět. Závěr odvolacího soudu, že se na pozemku nachází panelová komunikace jako samostatná nemovitá věc, proto nemůže obstát.¹⁷⁵

V dalším rozhodnutí Nejvyšší soud České republiky bylo rozhodováno v původní věci o omezení veřejného přístupu na účelovou komunikaci na části pozemku, který je ve vlastnictví žalobce. Žalovaným byl v tomto případě Krajský úřad Ústeckého kraje, který ve svém rozhodnutí považoval stavbu účelové komunikace zřízené na pozemku ve vlastnictví žalobce za samostatnou věc. Za nesprávný tudíž považoval žalobce také názor správních orgánů, že vlastníkem této účelové komunikace je osoba odlišná od žalobce. Dle jeho názoru účelová komunikace jako zpracování povrchu pozemku není samostatnou věcí a vlastnický náležitosti tomu, komu náleží pozemek, bez ohledu na to, kdo a za jakých podmínek ji vybudoval. Pojem stavba ve smyslu (veřejného) stavebního práva jako výsledek stavební činnosti nelze zaměňovat s pojmem stavba ve smyslu občanského práva jakožto věci v právním smyslu, která jediná je způsobilá být předmětem občanskoprávních vztahů a tedy i předmětem vlastnického práva. Vlastníkem předmětného pozemku je žalobce a jemu také náleží právo žádat o omezení přístupu na dopravní cestu, která se na tomto pozemku nachází.

Podle rozhodnutí soudu prvního stupně je pojem účelové komunikace vymezen v § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích. V tomto ustanovení je také uvedeno, že příslušný silniční správní úřad může na návrh vlastníka účelové komunikace a po projednání s příslušným orgánem Policie České republiky upravit nebo omezit veřejný přístup na účelovou komunikaci, pokud je to nezbytně nutné k ochraně oprávněných zájmů tohoto vlastníka. Z tohoto hlediska považoval soud prvního stupně pro vyhodnocení daného případu za rozhodné to, kdo je vlastníkem předmětné účelové komunikace na pozemku. Bylo třeba zvážit, zda je tato komunikace samostatnou věcí v právním smyslu, nebo zda je pouze určitým zhodnocením pozemku (jeho součástí), na kterém se komunikace nachází. Soud prvního stupně zde vyšel z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. 10 Ca 284/2005. Podle tohoto rozhodnutí jsou místní a účelové komunikace samostatnými věcmi v právním smyslu, tedy stavbami spojenými se zemí pevným základem, které se nezapisují do katastru nemovitostí. Dle soudu prvního stupně jsou tedy dálnice, silnice a místní komunikace již ze své stavebně technické povahy vždy považovány za

¹⁷⁵ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 1. 2004, sp. zn. 1324/2003.

samostatnou věc. V případě účelových komunikací to tak nebude vždy, neboť takovou komunikací mohou být i cesty, jejichž povrch nebyl žádným způsobem zpevněn nebo upraven. Existují však i účelové komunikace, které jsou ze stavebně technického hlediska na vyšší úrovni než některé místní komunikace. V případě účelových komunikací je tedy třeba při posouzení otázky, zda se jedná o samostatnou věc v právním smyslu, posoudit stavebně technický charakter dané účelové komunikace. V daném případě soud prvního stupně ze stavebního povolení zjistil, že se jedná o komunikaci postavenou z několika vrstev různých materiálů, jejíž stavba proběhla plně v režimu stavebního řízení včetně stavebního povolení a následné kolaudace. Dle názoru soudu se tak jednalo o stavbu, u níž lze oddělit vlastnictví vlastníka pozemku pod stavbou a vlastnictví samotné stavby. Jelikož se dle zákona o pozemních komunikacích hovoří o vlastníku účelové komunikace, který může podat návrh na úpravu nebo omezení přístupu na tuto účelovou komunikaci, a žalobce není vlastníkem této komunikace, byl návrh podán neoprávněnou osobou a bylo tedy namíště příslušné správní řízení zastavit.

Proti rozsudku krajského soudu byla podána kasační stížnost ze strany žalobce. Stěžovatel napadl závěr krajského soudu, podle něhož se v případě dotčené účelové komunikace jedná o stavbu, u níž lze oddělit vlastnictví pozemku pod stavbou a vlastnictví samotné stavby. Stěžovatel uvádí, že účelová komunikace představuje určitou kvalitu pozemku, jde o název druhu pozemku a zároveň představuje určité ztvárnění či zpracování jeho povrchu, a že tedy nemůže být současně pozemkem a stavbou ve smyslu občanskoprávním jako dvě rozdílné věci, které by mohly mít rozdílný právní režim či osud. Podle stěžovatele je třeba občanskoprávní pojem stavby interpretovat nezávisle na předpisech veřejného stavebního práva, neboť právní povaha stavby jako věci není předmětem kolaudačního řízení a stavební úřad v kolaudačním řízení neposuzuje, zda předmětná stavba je stavbou z hlediska občanskoprávního, a ani související otázku jejího vlastnictví. O kasační stížnosti rozhodoval Nejvyšší správní soud České republiky. Podle něj je z uvedeného popisu zřejmé, že daná účelová komunikace je spojena se zemí pevným základem a lze u ní vymežit, kde končí pozemek a kde začíná stavba. Pokud doktrína dospěla při posuzování toho, zda jde u místní komunikace o stavbu či o určitým způsobem zpracovaný pozemek, který slouží jako pozemní komunikace, k závěru, že bude-li povrch místní komunikace vytvořen tak, že jeho odstranění nebude možné bez jeho zničení, resp. alespoň podstatného zhoršení sjízdnosti nebo schůdnosti, lze tuto komunikaci kvalifikovat jako samostatný předmět občanskoprávních vztahů, pak není žádný důvod k tomu, jak již bylo vysvětleno, tato kritéria neaplikovat

i na případ účelových komunikací. V daném případě je zřejmé, že odstraněním popisovaného povrchu by došlo k podstatnému zhoršení schůdnosti a sjízdnosti dané účelové komunikace, tedy byla by podstatným způsobem ztížena či po značnou část roku dokonce vyloučena možnost obecného užívání této komunikace. Zároveň lze konstatovat, že hlavním účelem uvedené komunikace je její spojovací, dopravní funkce, neboť omezením přístupu na tuto pozemní komunikaci by došlo k podstatnému omezení přístupu na pozemky, na kterých vyvíjí své ekonomické aktivity osoby zúčastněné na řízení. Předmětný pozemek však neslouží k dopravě či přepravě, nemá funkci spojnice mezi různými místy. Jeho základní účel spočívá v tom, aby byl využíván jako odkládací plocha. Přitom zpevnění předmětnou betonovou vrstvou napomáhá tuto jeho funkci optimalizovat. Mohl by ji plnit i bez této úpravy, avšak na nižší úrovni, méně kvalitně. Pozemní komunikace má obvykle dominantní význam sama o sobě, neboť plní funkci dopravní cesty. V návaznosti na to je třeba konstatovat, že v daném případě není možné předmětný pozemek považovat za hlavní věc, jejíž zpevnění by představovalo pouhou úpravu jejího povrchu, která plnění dominantní funkce pozemku pouze podporuje a vylepšuje. Nelze tedy na předmětnou účelovou komunikaci pohlížet jako na pouhou součást pozemku ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku, ale je naopak nutno ji považovat za samostatnou stavbu spojenou se zemí pevným základem, tedy za nemovitost dle § 119 odst. 2 občanského zákoníku. Stěžovatel je tedy pouze z titulu vlastnictví k předmětnému pozemku, na němž se komunikace nachází, také vlastníkem této komunikace.¹⁷⁶

Podobnou otázku řešil Nejvyšší správní soud České republiky také v dalším případě – zde se ale odlišoval skutkový stav v tom smyslu, že samotný pozemek i betonová plocha na jeho povrchu plnily odlišnou funkci, než je funkce pozemní komunikace, neboť sloužily výhradně jako odkládací a manipulační prostor pro konkrétní podnik. Hlavním účelem komunikace zde tedy nebyly její spojovací či dopravní funkce. V tomto případě tak soud došel k jinému závěru, a sice, že je možné považovat za hlavní věc samotný pozemek a betonovou úpravu jeho povrchu za jeho součást. Na druhou stranu právě v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud naznačil, že v případě posuzování účelové komunikace obdobného stavebně technického charakteru by postupoval jinak: Zpevněnou betonovou plochu naopak není možné posoudit ani jako účelovou komunikaci dle příslušných ustanovení zákona

¹⁷⁶ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 11. 9. 2009, sp. zn. 5 As 62/2008.

o pozemních komunikacích. U všech druhů komunikací je totiž rozhodující funkce spojovací a dopravní.¹⁷⁷

4.2 DPH a nájem nemovitostí

Z pohledu zákona o DPH je nájem nemovitosti považován za poskytnutí služby ve smyslu ustanovení jeho § 14. Za předpokladu, že je nájem nemovitosti poskytován za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti, a to s místem plnění v rámci České republiky, je tento právní vztah předmětem daně z přidané hodnoty.¹⁷⁸ Jak již bylo uvedeno výše, obecně platí, že každé plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty, je plněním zdanitelným, nepodléhá-li osvobození od daně na základě zákona o DPH. Nájem spadá právě mezi plnění, která jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně, a to za podmínek vymezených v ustanovení § 56 odst. 3 a 4 zákona o DPH. Podle těchto ustanovení je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. Osvobození se však nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se pak rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě. Plátce se ale může dobrovolně rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatní daň.

Z právě uvedeného vyplývá, že i v případě, kdy budou splněny podmínky pro osvobození nájmu od daně z přidané hodnoty, může se plátce rozhodnout pro uplatnění daně na výstupu. Výhodou je pak zejména zachování nároku na odpočet daně bez nutnosti krácení koeficientem dle ustanovení § 76 zákona o DPH. Pro toto dobrovolné uplatnění daně na výstupu musí být v případě nájmu nemovitosti splněny některé podmínky: nájemce musí být plátcem DPH a pronajímaná nemovitost musí sloužit pouze pro účely uskutečňování ekonomické činnosti nájemce. Nájem nemovitosti tak nelze zdaňovat osobám povinným k dani, které nejsou plátcí DPH. Stejně tak nelze zdaňovat nájem nemovitosti v případě, že předmětná nemovitost není nájemcem využívána výhradně k uskutečňování ekonomických

¹⁷⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 5 Afs 24/2008.

¹⁷⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

činností, ale např. také pro osobní potřebu. Od 1. 1. 2009 plátce nemusí oznamovat správci daně skutečnost, že se rozhodl v případě nájmu uplatnit daň na výstupu.¹⁷⁹

Zákon o DPH ani Směrnice o DPH neobsahují definici pojmu „nájem“. Podle zákona o DPH se nájmem věci rozumí i podnájem věci¹⁸⁰, tedy nájem i podnájem nemovitostí se při uplatňování daně z přidané hodnoty řídí shodnými pravidly. Co se však týká samotné definice nájmu, je potřeba v tomto směru vycházet z judikatury Soudního dvora Evropské unie.¹⁸¹

Za jedno z nejdůležitějších rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie považujeme rozhodnutí ve věci *Stichting „Goed Wonen“*, kde byla poprvé vyslovena definice nájmu ze strany Soudního dvora Evropské unie. Soud v tomto rozhodnutí mj. také upozorňuje na zásadu přednosti práva Evropské unie před právem národním, resp. přednosti unijní definice nájmu před případnými definicemi v rámci národního právního řádu. Tedy, pokud plátce hledá vymezení tohoto pojmu, není na místě použití např. předpisů soukromého národního práva, nýbrž vždy je potřeba použít Směrnici o DPH a její případnou interpretaci Soudním dvorem Evropské unie. Vraťme se ale nyní k podstatě uvedeného rozhodnutí – nájem nemovitostí je podle Soudního dvora Evropské unie činností „relativně pasivní“, což lze vykládat tak, že komplexní služba, která by zahrnovala i jiné složky než nájem, nemůže být zpravidla považována za nájem, a proto ani zpravidla nemůže být osvobozena od daně na základě předmětných ustanovení. Soud definuje nájem nemovitosti či její části jako dočasné umožnění jejího používání určité osobě za úplatu a s vyloučením poskytnutí stejného práva ostatním osobám.¹⁸²

V dalším rozhodnutí uvedl Soudní dvůr Evropské unie hranici mezi poskytnutím možnosti sportovat a nájmem nemovitosti. Provozování zařízení určeného pro sport, jež umožňuje poskytování jeho krátkodobého využití k tělovýchovným a sportovním aktivitám, je

¹⁷⁹ HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8. S. 132-133.

¹⁸⁰ § 4 odst. 3 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸¹ Finanční správa. *Informace Ministerstva financí o uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, č. j. 18/21492/2008-181* [online]. Vydáno 23. 4. 2008 [citováno 19. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>

¹⁸² Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Stichting „Goed Wonen“ v. Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-326/99.

podle názoru Soudního dvora Evropské unie širší službou než pouhým nájmem nemovitosti, ač je užívání nemovitého majetku s takovou službou velmi úzce spjata. Službami poskytovanými nad rámec nájmu může být např. umožnění použít sprchy, šatny apod.¹⁸³ Tedy, z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v případě Stockholm Lindöpark AB je zřejmé, že časté případy, kdy např. školy „pronajímají“ na jedno odpoledne v týdnu tělocvičnu, nebudou moci být ve většině případů považovány za nájem nebytového prostoru ve smyslu zákona o DPH, resp. ve smyslu Směrnice o DPH, ale bude se jednat o poskytnutí možnosti sportování neboli o sportovní službu, která je však u neziskových subjektů od daně osvobozena na základě jiného ustanovení¹⁸⁴ zákona o DPH.¹⁸⁵

O otázce, zda se v dané situaci jedná o nájem nemovitosti, resp. části nemovitosti rozhodoval Soudní dvůr Evropské unie také v případě Sinclair Collis. Hlavní otázkou zde bylo, zda je poskytnutí možnosti umístění prodejních automatů na cigarety do prostor budovy, kterou vlastní jiný subjekt, nájmem části nemovitosti ve smyslu daňového práva Evropské unie. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že se v takovém případě nebude jednat o právní vztah posuzovatelný jako nájemní v souvislosti s příslušnými ustanoveními Šesté směrnice, a to z důvodu, že „nájemní“ smlouva neobsahovala většinu základních náležitostí, které by obsahovat měla. Chyběly zde údaje o předmětu nájmu, tedy přesné vymezení části budovy, která se pronajímá, a chyběla zde také možnost volného přístupu nájemce do předmětu nájmu, když možnost přístupu byla ve smlouvě omezena otevíracími hodinami budovy. „Proti nájmu“ stála i další skutečnost, a to neomezený přístup třetích osob k předmětu nájmu, který byl z pochopitelných důvodů důležitou podmínkou uzavření smlouvy.¹⁸⁶ Uvedené rozhodnutí se v praxi pak bude aplikovat nejčastěji na situace, kdy je např. poskytováno místo na cizí nemovitosti k umístění antény, umístění billboardu, nápojových nebo hracích automatů či např. umístění telefonních přístrojů v nemocnicích. Vždy je však potřeba zkoumat podobnost všech okolností s okolnostmi v právě zmíněném případě, není tedy jisté, že na základě tohoto

¹⁸³ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 1. 2001 ve věci Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten, sp. zn. C-150/99.

¹⁸⁴ Mezi ostatní plnění osvobozená od daně je mj. podle § 61 písm. d) zákona o DPH zařazeno též „poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.“

¹⁸⁵ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 423.

¹⁸⁶ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 3. 2003 ve věci Sinclair Collis Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-275/01.

rozsudku nebude lze nikdy žádný z uvedených případů považovat za nájem nemovitosti ve smyslu příslušných ustanovení zákona o DPH, resp. Směrnice o DPH.¹⁸⁷

Jako v předchozích případech i v případě nájmu nemovitosti je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází – proto pokud se pronajímaná nemovitost nenachází v tuzemsku, znamená to, že se tento nájemní či podnájemní právní vztah nebude řídit českým zákonem o DPH.

Podle zákona o DPH je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den poskytnutí služby, kterou je ve smyslu tohoto zákona také nájem, nebo den vystavení daňového dokladu podle toho, který z okamžiků nastane dříve. Pokud se jedná o poskytnutí práva k využití nemovitosti nebo její části, váže se den uskutečnění zdanitelného plnění na den uvedený v nájemní smlouvě, k němuž dochází k využití práva. Je-li však sjednán pouze způsob, kterým bude výše úplaty později stanovena, a není tedy známa její přesná výše, stanoví se dnem uskutečnění zdanitelného plnění až ten den, kdy je úplata pronajímatelem přijata. V nájemní smlouvě mohou být sjednána dílčí plnění ve smyslu ustanovení § 21 odst. 9 zákona o DPH: „*Dílčím plněním se rozumí zdanitelné plnění, které se podle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva. Dílčí plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. (...)*“. Zdanitelné plnění se pak považuje za uskutečněné dnem uvedeným v nájemní smlouvě.¹⁸⁸ Kromě dílčích plnění zná zákon o DPH také pojem „opakovaná plnění“ – těmi mohou být v případě nájemních smluv např. plnění spočívající v opakovaném poskytování služeb stejné povahy, jako může být pravidelný úklid pronajímané nemovitosti apod. Platí, že u opakovaných plnění se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období.¹⁸⁹

¹⁸⁷ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 424.

¹⁸⁸ SKÁLA, M. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-735-7091-2. S. 67.

¹⁸⁹ § 21 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4.3 DPH a výstavba

Daň z přidané hodnoty se i ve stavebnictví uplatňuje v souvislosti s příslušnými ustanoveními zákona o DPH. V případě výstavby se jedná v podstatě o poskytování služeb dle § 14 tohoto zákona.

4.3.1 Služby ve smyslu zákona o DPH

Zákon o DPH považuje za službu obecně všechny činnosti, které nelze zahrnout pod pojmy dodání zboží či převod nemovitosti. Poskytnutím služby se podle tohoto právního předpisu rozumí také:

- převod práv;
- poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty;
- vznik a zánik věcného břemene;
- přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.¹⁹⁰

Za poskytnutí služby se považuje poskytnutí služby za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu a dále poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu. V těchto případech se považuje za samostatné poskytnutí služby ze strany komitenta nebo třetí osobou pro komisionáře a samostatné poskytnutí služby ze strany komisionáře pro třetí osobu nebo pro komitenta.¹⁹¹

Za poskytnutí služby za úplatu zákon o DPH mj. považuje:

- poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce;
- vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžité podobě v nehmotném majetku, pokud byl u majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně;
- při rozpuštění sdružení bezúplatné přenechání vneseného nehmotného majetku nebo bezúplatné přenechání získaného podílu majetku v nepeněžité podobě v nehmotném

¹⁹⁰ § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹¹ § 14 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

majetku vytvořeného společnou činností ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví;

- při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení bezúplatné přenechání vneseného nehmotného majetku nebo vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen;
- vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vkladu podniku.¹⁹²

4.3.2 Služby vztahující se k nemovitosti a místo plnění

Pro uplatnění daně v případě poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti není důležité, zda je zákazníkem osoba povinná k dani či osoba nepovinná k dani, vždy se jedná o předmět daně pouze v závislosti na místě plnění dle umístění nemovitosti.¹⁹³

V případě uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb vztahujících se k nemovitosti je důležité správné určení místa plnění – již výše v této práci bylo uvedeno, že místem plnění při poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti je místo, kde se předmětná nemovitost nachází. To platí bez ohledu na to, kdo je poskytovatelem služby vztahující se k dané nemovitosti, tedy ve kterém státě má tento poskytovatel sídlo, provozovnu, či v kterém státě je osobou povinnou k dani, resp. plátcem DPH. Pokud se bude jednat o českého poskytovatele služeb vztahujících se k nemovitostem, které se nacházejí na území jiného státu, pak se nebude daň z přidané hodnoty odvádět podle zákona o DPH v České republice, ale v některých případech to může znamenat povinnost tohoto poskytovatele k registraci jako plátce daně z přidané hodnoty ve státě, kde se konkrétní nemovitost nachází.

Pokud tedy plátce daně se sídlem v České republice poskytuje např. stavební a montážní práce na nemovitosti zákazníkovi, slovenskému plátcí DPH, přičemž nemovitost se nachází na území České republiky, je místem plnění tuzemsko a tedy se jedná o zdanitelné plnění, o předmět daně z přidané hodnoty, a poskytovatel těchto služeb uplatní daň z přidané

¹⁹² § 14 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹³ PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-812-3. S. 66.

hodnoty ve výši dle zákona o DPH. Pro slovenského zákazníka to bude znamenat výdaje zvýšené o daň z přidané hodnoty ve výši odpovídající českému zákonu o DPH a bude tedy potřeba hledat způsob, jak si nechat vrátit daň, kterou zaplatil v rámci služeb poskytovaných českou stavební společností.

Bude-li se však jednat o situaci, kdy osobou poskytující služby vztahující se k nemovitosti bude osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie, např. stavební firma se sídlem v České republice, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu na Slovensku, a která je registrovaná k dani také v České republice, bude poskytovat stavební a montážní práce zákazníkovi, který je plátcem DPH registrovaným k dani na Slovensku, na nemovitosti nacházející se na území Slovenska – místem plnění v tomto případě je tedy Slovensko. V tomto případě dojde k přenosu povinnosti přiznat daň z českého poskytovatele služby na slovenského příjemce.

V dalším případě se podíváme na situaci, kdy slovenský plátcé daně z přidané hodnoty se sídlem na Slovensku bude poskytovatelem služby související s nemovitostí pro příjemce se sídlem v Německu, který je však z nějakého důvodu registrován k dani z přidané hodnoty i v České republice. Nachází-li se nemovitost, k níž se služby vztahují, v České republice, místo plnění je bezpochyby v České republice. Dojde zde tedy k přenosu povinnosti přiznat daň na příjemce, jenž je českým plátcem DPH – český zákon o DPH dále nezkoumá, z jakého důvodu zde byl plátcé DPH se sídlem mimo tuzemsko registrován, tedy nepožaduje po plátcí DPH tzv. usazení v České republice (toho lze dosáhnout umístěním sídla či provozovny na území České republiky). Bude-li se nemovitost německého příjemce služeb vztahujících se k nemovitosti nacházet na území Slovenska, místem plnění bude opět Slovensko – slovenský poskytovatel služeb tak bude fakturovat včetně DPH ve výši dle příslušných slovenských právních předpisů a německý příjemce služeb bude řešit problém, jakým způsobem si nechat vrátit slovenskou daň uhrazenou poskytovateli služeb.

Bude-li český plátcé DPH se sídlem v České republice poskytovat službu vztahující se k nemovitosti českému plátcí se sídlem v tuzemsku, který je zároveň registrován k DPH na Slovensku, přičemž poskytované služby budou souviset s nemovitostí na Slovensku a budou poskytnuty provozovně českého plátcé na Slovensku, mohou nastat dvě situace: pokud je slovenská provozovna zaregistrována jako plátcé DPH na Slovensku, dojde – vzhledem k místu plnění, které je na Slovensku – k přenosu povinnosti přiznat daň z poskytujícího subjektu, který není na Slovensku plátcem DPH, na příjemce služby, jímž je

slovenská provozovna. Český poskytovatel tak fakturuje slovenské provozovně bez DPH a slovenská provozovna je povinna daň přiznat dle slovenských právních předpisů. Může však nastat situace, kdy slovenská provozovna sice je plátcem DPH na Slovensku, nicméně poskytovaná služba vztahující se k nemovitosti zcela nesouvisí s touto provozovnou – v tomto případě nelze povinnost přiznat daň přenést na slovenskou provozovnu jako plátce DPH na Slovensku – zde spatřujeme rozdíl slovenské právní úpravy od české, kdy slovenský právní řád požaduje mj. i usídlení plátce DPH na Slovensku, resp. přímou souvislost plnění poskytovaných služeb vztahujících se k nemovitosti s provozovnou, která je umístěna na Slovensku a je zde plátcem DPH. Z toho plyne pro českého poskytovatele služeb doporučení prověřit si, zda mu nevznikne povinnost registrovat se na Slovensku jako plátce DPH. Stejná situace by nastala také tehdy, pokud by plnění přímo souviselo se slovenskou provozovnou, nicméně tato by nebyla na Slovensku k dani z přidané hodnoty registrována.¹⁹⁴

4.3.3 Stavební a montážní práce obecně

V případě výstavby se nejčastěji hovoří o poskytnutí stavebních a montážních prací, které zákon o DPH řadí obecně mezi služby ve smyslu § 14. Z pohledu aplikace daně z přidané hodnoty nezávisí na tom, zda jsou tyto služby prováděny coby subdodávka, nebo zda jsou poskytnutím jediného dodavatele, tedy k určení daně z přidané hodnoty se v těchto případech přistupuje stejně, ať je poskytovatel služeb subdodavatelem nebo generálním dodavatelem.¹⁹⁵

V praxi se také stává, že jsou na základě smluvních ujednání dohodnuta kromě stavebních a montážních prací ještě další plnění ze strany poskytovatele služeb – např. projektové práce, revize, doprava na stavbu a další) – ta se mohou stát součástí poskytovaných stavebních prací a mít tak jejich režim i co se sazby daně týká (viz níže).

Co se týká charakteristiky stavebních a montážních prací, obecně jsou jimi myšleny zpravidla takové práce, které jsou spojené s výstavbou nové stavby, a v případě dokončených staveb pak práce spojené s jejich rekonstrukcí, modernizací, rozšířením, a dále práce

¹⁹⁴ RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOke4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

¹⁹⁵ HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8. S. 115.

spočívající v jejich dalších stavebních úpravách. V neposlední řadě jsou stavebními a montážními pracemi myšleny také opravy staveb.¹⁹⁶

4.3.4 Sazby daně

Stavební a montážní práce jsou z hlediska zákona o DPH, jak již bylo poznamenáno výše, považovány za služby v obecném slova smyslu. Tak jsou posléze také zdaňovány, čili jedná-li se o zdanitelné plnění, pak se uplatní základní sazba DPH. Podle zákona o DPH se však v některých případech poskytnutí stavebních a montážních prací uplatní **snížená sazba daně**. Jmenovitě se jedná v prvním případě o poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení.¹⁹⁷

Pokud zákon stanovuje uplatnění snížené sazby daně v případě poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, je potřeba na tomto místě jednotlivé vyjmenované druhy staveb přesněji charakterizovat. Podle zákona o DPH se tak **bytovým domem** rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, **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 tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví, a **bytem** je chápán soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení.¹⁹⁸

Z výše uvedené definice rodinného domu v rámci zákona o DPH plyne, že aby mohlo jít o rodinný dům ve smyslu zákona o DPH, je třeba, aby byla mj. splněna tato podmínka: musí se jednat o stavbu pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá

¹⁹⁶ HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8. S. 115.

¹⁹⁷ § 48 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹⁸ § 48 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena. Podle rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích jsou k trvalému bydlení určeny i jiné plochy než pouze plochy obytných místností – při hodnocení této otázky je třeba uvažovat o aktivitách, které jsou spojeny s bydlením v rodinném domě, proto je tedy k bydlení určen nejen samotný prostor bytu, ale také garáž, pro uspokojování potřeb bydlení také slouží krytá terasa, s provozem rodinného domu souvisí i skladování různých předmětů a pokud je v domácnosti např. pes, i ten by měl v rámci rodinného domu mít vyhrazené své místo. Při stanovování rozsahu podlahové plochy určené k bydlení je tak uvažováno nejen s místnostmi, ale i s dalšími prostory. Jiným účelovým určením místností se pak rozumí např. obchod, kancelář, dílna, ordinace, ubytovací zařízení apod.¹⁹⁹

Je na místě zde poznamenat, že uvedená ustanovení zákona o DPH nejsou zcela v souladu s příslušnými ustanoveními Směrnice o DPH – ta umožňuje uplatnit sníženou sazbu daně pouze u stavebních prací nebo materiálů, které tvoří významnou část hodnoty služby. Jelikož je však směrnice jako sekundární právní předpis Evropské unie určena v tomto smyslu členským státům a není způsobilá určovat práva a povinnosti jednotlivcům, mohou čeští plátcí DPH z tohoto pochybení českého zákonodárce beze strachu čerpat.²⁰⁰

Směrnice o DPH umožňovala členským státům Evropské unie uplatňovat do konce roku 2010 sníženou sazbu daně v případě dvou kategorií služeb, které byly vymezeny v příloze č. IV k této směrnici. Jednou z těchto kategorií byly renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů (jiných než sociálních) s výjimkou materiálů tvořících podstatnou část hodnoty poskytnuté služby. Toto snížení sazby bylo českých zákonodárcem do českého právního řádu implementováno prostřednictvím ustanovení § 48 zákona o DPH. Směrnice o DPH však byla následně v roce 2009 novelizována Směrnicí Rady č. 2009/47/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Tato novela přinesla změnu spočívající v tom, že z důvodů posílení zaměstnanosti byla zrušena některá omezení pro uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce, a tyto služby tedy byly přesunuty ze seznamu tvořícího přílohu č. IV Směrnice o DPH do seznamu tvořícího přílohu č. III této směrnice – uplatňování snížené sazby u služeb uvedených v této příloze není pro členské státy nijak omezeno. Příloha č. IV Směrnice o DPH

¹⁹⁹ Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 3. 2002, sp. zn. 10 Ca 21/2002.

²⁰⁰ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 362.

byla následně zrušena. Jelikož mezi takto přesunutými službami náležely služby uvedené v § 48 zákona o DPH, český zákonodárce byl nucen zrušit omezení platnosti snížení sazeb daně u těchto služeb do konce roku 2010 – změna byla provedena zákonem č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Dalším ustanovením Směrnice o DPH, které je třeba na tomto místě zmínit, je ustanovení, které umožňovalo českému zákonodárci mimo jiné také uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty při poskytování stavebních prací týkajících se staveb pro bydlení mimo rámec sociální výstavby (s výjimkou stavebních materiálů) pouze do konce roku 2007. Toto ustanovení směrnice bylo novelizováno až 20. prosince 2007 – na základě změny bylo České republice umožněno sníženou sazbu daně v uvedených případech uplatňovat až do konce roku 2010. Z pochopitelných důvodů nebyl český zákonodárce schopen předmětné ustanovení s účinností od 1. ledna 2008 změnit a tato změna tak zůstala ze strany České republiky nevyužita.²⁰¹

Ustanovení § 48 zákona o DPH v aktuálně účinném znění tak není časově omezeno a vztahuje se pouze na opravy bytu bytového domu, rodinného domu a změny těchto staveb, pokud jsou dokončené. Uvedené ustanovení se již nevztahuje na převody uvedených staveb ani na novou výstavbu. Co se týká pojmu „**změna stavby**“, není v rámci zákona o DPH definován, nicméně zákonodárce zde odkazuje na příslušné ustanovení stavebního zákona²⁰². Změna stavby bude v mnoha případech představovat technické zhodnocení ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) – „*technickým zhodnocením se dle tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu (...) počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40.000,- Kč.*“²⁰³ Je však na místě poznamenat, že všechna plnění v rámci změny stavby se nebudou rovnat plněním spadajícím pod pojem „technické zhodnocení“ ve smyslu zákona

²⁰¹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 360.

²⁰² Viz pozn. pod čarou č. 121.

²⁰³ § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

o daních z příjmů – dá se totiž předpokládat, že ne všechna technická zhodnocení budou patřit do kategorie změny stavby vymezené stavebním zákonem.²⁰⁴

Drobnou výkladovou nejasností by se mohl zdát pojem „oprava“ užitý taktéž v ustanovení § 48 odst. 1 zákona o DPH – otázkou je, zda se pod tento pojem dá zahrnout také údržba stavby, neboť mezi těmito dvěma pojmy existuje znatelný rozdíl. Plátce však může uplatnit sníženou sazbu daně i u stavebních a montážních prací, které zajišťují údržbu bytu, bytového a rodinného domu, příp. jejich příslušenství, neboť podle Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH ze dne 16. listopadu 2007 se opravou ve smyslu příslušného ustanovení zákona o DPH myslí také údržba.²⁰⁵

Další důležitou interpretační otázkou pro plátce daně z přidané hodnoty může být, co je „příslušenství“ – snížená sazba daně se přeci uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb.²⁰⁶ Není tedy jednoznačné, zda se snížená sazba daně uplatní také na opravy příslušenství těchto staveb či nikoli, resp. pokud by byl použit jazykový výklad, pravděpodobně by odpověď zněla, že nikoli. Taková interpretace by však pravděpodobně postrádala na logice. Tedy lze předpokládat, že se v budoucnu ustálí výklad tohoto nešťastně formulovaného ustanovení ve prospěch plátce DPH, tedy že se na opravy příslušenství běžně bude moci uplatňovat snížená sazba daně.²⁰⁷

S pojmem „příslušenství“ však souvisí ještě další interpretační otázka, a to otázka samotného obsahu uvedeného pojmu. Může se jednat o příslušenství ve smyslu § 121 odst. 1, resp. odst. 2 občanského zákoníku, podle nichž jsou příslušenstvím věci ty věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány, přičemž

²⁰⁴ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 361.

²⁰⁵ Finanční správa. *Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u bytové výstavby* [online]. Vydáno 16. 11. 2007 [citováno 21. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-dph-u-bytove-1645>

²⁰⁶ § 48 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰⁷ To nepřímo vyplývá z interpretace obsažené v Informaci Ministerstva financí k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 – viz Finanční správa. *Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u bytové výstavby po 1. 1. 2008* [online]. Vydáno 23. 4. 2008 [citováno 22. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>

příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány. Může se však jednat také o obsah pojmu ve smyslu Směrnice o DPH – ta sice o příslušenství jako takovém nehovoří, nicméně zná koncept tzv. **vedlejšího plnění**, který lze v některých případech s pojmem příslušenství zaměnit, v jiných však nikoli.²⁰⁸

Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie, že vedlejší plnění sdílejí daňový režim plnění hlavního. Mohou tedy být poskytnuta dvě nebo více plnění, kdy jedno z nich je hlavní a ostatní jsou z hlediska zákona o DPH považována za plnění vedlejší. Vedlejší plnění je tedy plněním doplňkovým k plnění hlavnímu a sdílí jeho daňový režim, tedy sazbu daně, osvobození od daně, místo plnění apod.²⁰⁹ Soudní dvůr Evropské unie ve své judikatuře stanovil dvě kritéria, která mají napomoci s určením, zda se v konkrétním případě jedná o plnění vedlejší k plnění hlavnímu, nebo zda se jedná o dvě samostatná plnění, u nichž se také samostatně rozhoduje o daňovém režimu:

1. vedlejší plnění není cílem samo o sobě;
2. vedlejší plnění má za cíl pouze vylepšit využití plnění hlavního.²¹⁰

Vraťme se však k původním úvahám ohledně obsahu pojmu příslušenství. Je dáno, že určitá základní výkladová pravidla musí být zachována i tehdy, pokud se členský stát Evropské unie rozhodne pro uplatnění tzv. may provision – tedy ustanovení, které členské státy mohou a nemusí do národního právního řádu implementovat (většinou se jedná o výjimky z obecného pravidla, jejichž použití v národních právních řádech je dobrovolné). Není tedy přípustné, aby pojmy, které jsou jasně definovány na unijní úrovni, byly v rámci may provision členskými státy definovány zcela odlišným způsobem. Tedy, je potřeba se přesvědčit v právních pramenech Evropské unie, zda není např. pojem „příslušenství“ definován již na této úrovni, nebo zda ho nelze interpretovat prostřednictvím na této úrovni použitého obdobného termínu. Bude-li tomu tak, pak je na místě použít výkladu v souladu s výkladem obsaženým v rámci práva Evropské unie, tedy tento výklad bude použit např. na úkor výkladu obsaženého v českém občanském zákoníku, pokud spolu budou v daném

²⁰⁸ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 361.

²⁰⁹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 281.

²¹⁰ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 1. 1999 ve věci Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-349/96.

konkrétním případě v rozporu. Tážeme se nyní, zda český zákonodárce měl pod pojmem „příslušenství“ na mysli příslušenství tak, jak jej definuje české občanské právo hmotné, nebo zdali měl na mysli příslušenství ve smyslu unijního „vedlejšího plnění“.²¹¹ V tomto případě se autor přiklání spíše k první variantě, a to z důvodu, že pokud by zákonodárce měl na mysli variantu druhou, nemusel by v rámci zákona o DPH v tomto smyslu o příslušenství vůbec hovořit – pravidlo vedlejšího plnění totiž platí zpravidla obecně při výkladu celého zákona o DPH. Ke stejnému závěru dospělo také Ministerstvo financí ve své Informaci k uplatňování DPH u bytové výstavby po 1. 1. 2008 ze dne 23. dubna 2008.²¹²

V souvislosti s touto problematikou autor s odkazem na výše uváděnou judikaturu českých vyšších soudů připomíná, že příslušenstvím věci dle příslušných ustanovení občanského zákoníku mohou být pouze věci v právním slova smyslu. Příslušenství rodinného domu tak např. může být drobná hospodářská stavba, která je určena k tomu, aby se spolu s domem užívala, naopak takovým příslušenstvím nemůže být z povahy věci např. přístupová cesta či chodník, které budou často považovány za součást pozemku, tedy nebudou věcí samostatnou, která by byla způsobilá tvořit příslušenství věci hlavní. V případě úvahy o stavebních a montážních pracích je však i v těchto případech možné uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty – ač např. chodník příslušenstvím rodinného domu nebude, pokud na něm budou prováděny práce, které jsou způsobilé být v daném případě považovány za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, bude také možné uplatnit sníženou sazbu daně, jelikož plnění vedlejší bude sdílet daňový režim plnění hlavního. Pokud by se stavební a montážní práce prováděné na chodníku, jenž není příslušenstvím rodinného domu, nedaly v konkrétním případě považovat za plnění vedlejší, pak by se musela uplatňovat na tyto služby základní sazba daně.²¹³

Dalším případem, kdy se uplatní na stavební a montážní práce snížená sazba daně, je případ uvedený v § 48a odst. 1 zákona o DPH. Ten říká, že při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou **stavby pro sociální bydlení**, včetně jejího

²¹¹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 361.

²¹² Finanční správa. *Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u bytové výstavby po 1. 1. 2008* [online]. Vydáno 23. 4. 2008 [citováno 22. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>

²¹³ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 362.

příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení.

Jak bylo řečeno, kromě převodu staveb pro sociální bydlení a jejich příslušenství, o němž bylo pojednáno výše v této práci, se uplatní snížená sazba daně ve spojení se sociálním bydlením také tehdy, pokud jsou poskytovány stavební a montážní práce spojené právě s výstavbou staveb pro sociální bydlení. Snížená sazba se v tomto případě použije tedy při změně staveb pro sociální bydlení, při opravách těchto staveb a při nové výstavbě těchto staveb. Co se týká oprav staveb pro sociální bydlení, domnívá se autor této práce, že k nim lze říci obdobně, co již bylo uvedeno pro případ uplatňování snížené sazby daně z přidané hodnoty vymezený v ustanovení § 48 odst. 1 zákona o DPH, tedy že opravou bude rozuměna mj. také údržba staveb pro sociální bydlení. Ohledně pojmu „stavby pro sociální bydlení“ a případné otázky, které stavby pod tento pojem spadají, odkazuje autor práce na oddíl 6.1.1 této práce, kde byla tato problematika rozebírána v souvislosti s uplatněním snížené sazby daně z přidané hodnoty v případě převodu staveb pro sociální bydlení.

Nyní bude autorova pozornost směřována k citovanému ustanovení § 48a odst. 1 zákona o DPH, podle něhož se použije snížená sazba daně mj. i v případě, kdy dochází ke změnám bytového či rodinného domu, bytu nebo nebytového prostoru v tom smyslu, že jejich výsledkem je vznik stavby pro sociální bydlení. Podle zákona o DPH tedy není jasné, zda se snížená sazba daně uplatní i v případech, kdy bude na stavbu pro sociální bydlení měněn jiný typ stavby, který není výslovně uveden ve větě poslední předmětného ustanovení zákona o DPH. Pokud tedy bude např. cílem výstavbového projektu přestavba továrny na sociální byty, je otázkou, jakou sazbu daně v tomto případě uplatnit. Z důvodové zprávy k předmětnému ustanovení zákona o DPH lze soudit, že záměrem zákonodárce zde nebylo odlišně zacházet s přestavbou nebytových prostor a s přestavbou celých staveb, které nemusejí nutně být bytovým či rodinným domem. Na základě toho se tedy můžeme domnívat, že by bylo možné uplatnit sníženou sazbu daně i na popsany případ přestavované továrny.²¹⁴

²¹⁴ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 369.

Zákon o DPH dále vůbec neřeší situaci, kdy budou stavební a montážní práce poskytovány v rámci výstavby tzv. smíšených staveb – jedna stavba samozřejmě může být a často také bude používána k více účelům, proto může být stavbou pro sociální bydlení pouze částečně. V tomto smyslu je na místě plátcům daně doporučit, aby požádali o závazné posouzení sazby daně²¹⁵ a navrhli např. zdanění dle převažujícího účelu užití stavby nebo uplatnění snížené sazby daně podle poměrné části ceny, která se vztahuje ke stavbě pro sociální bydlení. Na tomto místě je třeba poznamenat, že zákon o DPH neumožňuje zdaňování jednoho plnění dvěma odlišnými sazbami DPH, nicméně tato technika nemůže být zcela vyloučena s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.²¹⁶ Ten v jednom ze svých rozhodnutí např. uvedl, že skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak věc hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně, a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z působnosti uvedeného osvobození, nebrání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdaňoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou daně z přidané hodnoty. Ačkoliv z judikatury týkající se zdanění jediného dodání vyplývá, že takové dodání v zásadě podléhá jediné sazbě daně z přidané hodnoty, nebrání tato judikatura oddělenému zdaňování některých prvků tohoto dodání, pokud jedině takové zdanění splňuje podmínky, jejichž splněním příslušná ustanovení Šesté směrnice podmiňují osvobození od daně s vrácením odvedené daně. Neexistuje tedy absolutní pravidlo ohledně určení rozsahu plnění z hlediska DPH, a při určování rozsahu plnění je potřeba zohledňovat veškeré okolnosti včetně konkrétního právního kontextu.²¹⁷

Autor se v souvislosti s problematikou zakotvených sazeb daně pro různá plnění ve výstavbě v rámci zákona o DPH domnívá, že v tomto ohledu má český zákonodárce mnohé rezervy, pokud má být daň z přidané hodnoty objektivně daní spravedlivou, resp. spravedlivě vybíranou. Zákonodárce by tak mohl stanovit např. osvobození od daně z přidané hodnoty v případech živelných katastrof, nebo pro tyto případy alespoň zavést zvláštní nízkou sazbu daně – nižší nežli je současná snížená sazba.

²¹⁵ Viz § 47a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů: „*Kterákoliv osoba může požádat Generální finanční ředitelství o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně (...)*.“

²¹⁶ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 368.

²¹⁷ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006 ve věci Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-251/05.

Oproti právě uvedenému by např. mohla být zákonem definována „luxusní stavba“ s ohledem na velikost obestavěného prostoru, eventuelně s ohledem na celkovou cenu této stavby – pro luxusní stavbu by pak zákonodárce (na rozdíl od oprav v oblasti katastrof) mohl stanovit vyšší sazbu DPH, nežli je sazba základní.

4.3.5 Základ daně

Zákon o DPH stanovuje prostřednictvím ustanovení § 36, co se považuje za základ daně, přičemž zde kromě obecného ustanovení lze nalézt také mnoho dalších ustanovení vztahujících se na specifické případy. Obecně tedy můžeme říci, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.²¹⁸

K otázce obecného základu daně se vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v mnoha případech, autor práce se rozhodl v této souvislosti zmínit jeden z nich. Jednalo se o družstvo, které podnikalo v oblasti maloobchodní činnosti a prodávalo jako potravinářské, tak nepotravinářské zboží. Družstvo v rámci prodeje přijímalo od zákazníků slevové kupóny, které bylo možné si vystříhnout z novin nebo časopisů – kdo předložil takový kupón, měl nárok na slevu a za stejné zboží zaplatil poměrně nižší částku než zákazník, který slevový kupón neměl. Rozdíl v cenách pak za zákazníky, kteří předložili slevové kupóny, dopláceli družstvu jako maloobchodníkovi výrobci. Soudní dvůr Evropské unie jednoznačně konstatoval, že obdrží-li maloobchodník část ceny zboží od konečného zákazníka a část ceny od výrobce, je povinen do základu daně zahrnout obě tyto položky.²¹⁹

Pro oblast poskytování stavebních a montážních prací obsahuje uvedené ustanovení zákona o DPH specifické ustanovení, podle něhož při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, zahrnuje základ daně také konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.²²⁰ Toto ustanovení tak

²¹⁸ § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²¹⁹ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 1. 2003 ve věci Yorkshire Co-operatives Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-398/99.

²²⁰ § 36 odst. 3 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

má důležitý význam např. v souvislosti s uplatnění snížené sazby daně u bytové výstavby a u staveb pro sociální bydlení, ale také při přenesení daňové povinnosti k DPH na příjemce podle ustanovení § 92e zákona o DPH, o němž bude podrobněji pojednáno v následující kapitole této práce.

Ustanovení § 36 odst. 3 písm. g) zákona o DPH se může zdát nadbytečným, podíváme-li se do stejného paragrafu, stejného odstavce, předchozího písmene, kde zákon říká, že při poskytnutí služby zahrnuje základ daně také materiál přímo související s poskytovanou službou – pokud je zde obecně řečeno pro všechny služby toto, vyplývá z uvedeného, že se ustanovení bude vztahovat i na stavební a montážní práce, které zákon o DPH považuje také za službu. Podle Drábové, Holubové a Tomíčka však je toto ustanovení vítáno z důvodu právní jistoty, neboť je zaručeno, že bude platit i tehdy, kdy by podle Směrnice o DPH měla být u materiálu použita sazba základní.²²¹

Výkladovým problémem však může být otázka, zda se v tom kterém konkrétním případě jedná o poskytování služby či dodávání zboží – materiál a konstrukce totiž lze v souvislosti s příslušnými ustanoveními zákona o DPH zahrnovat do základu daně pouze za předpokladu, že je poskytována služba ve formě stavebních a montážních prací, nikoli pokud je dodáváno zboží. V praxi může nastat situace, kdy pro jedno z těchto plnění bude podle českého právního řádu náležet nižší sazba než pro plnění druhé, proto bude tato otázka často velmi aktuální.²²²

V této souvislosti je na místě poukázat na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, který v podobných záležitostech rozhodoval již mnohokrát. Obecně řečeno, k tomu, aby plnění jako celek bylo považováno za poskytování služeb, nestačí, že služby poskytnuté v rámci dotčeného plnění jsou pro kupujícího zboží nezbytné nebo pouze užitečné. Je potřeba, aby tyto služby měly v rámci plnění rozhodující význam. Kvalifikovat dotčené plnění tedy znamená provést srovnání důležitosti dodání zboží a důležitosti poskytování služeb v rámci

²²¹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 277.

²²² DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 277.

tohoto plnění. Konkrétní plnění může být kvalifikováno jako poskytování služeb pouze tehdy, mají-li poskytované služby v tomto smyslu rozhodující význam.²²³

²²³ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 3. 2007 ve věci Aktiebolaget NN v. Skatteverket, sp. zn. C-111/05.

5 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI K DPH VE STAVEBNICTVÍ

Další problematikou, kterou by se autor této práce rád podrobněji zabýval, je režim přenesení daňové povinnosti k DPH ve stavebnictví. Obecně o institutu režimu přenesení daňové povinnosti k DPH bylo pojednáno v první části této práce, která se věnovala principům daně z přidané hodnoty v České republice. Na tomto místě tedy autor bude věnovat pozornost dané problematice především ve specifickém případě, který je zakotven v ustanovení § 92e zákona o DPH.

Právě zmíněné ustanovení zákona o DPH konkrétně říká, že: „Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti. Pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.“²²⁴

Stejně jako v případech režimu přenesení daňové povinnosti zavedených od 1. dubna 2011 v případě dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH a v případě obchodu s povolenkami na emise skleníkových plynů, se i v případě aplikace tohoto režimu při poskytování stavebních prací od 1. ledna 2012 uplatňují obecná pravidla vymezená pro režim přenesení daňové povinnosti v rámci zákona o DPH v ustanovení § 92a – viz výše v této práci.

5.1 Subjekty podléhající režimu dle § 92e zákona o DPH

V případě otázky, na koho se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje, bude čtenáři této práce odpověď již pravděpodobně jasná – režim přenesení daňové povinnosti se i ve stavebnictví uplatní pouze v situaci, kdy je poskytovatelem i příjemcem plnění plátce

²²⁴ § 92e odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

DPH., a to jen v tom případě, že je plnění poskytováno v tuzemsku, jinými slovy, že místo plnění je v České republice. Jak bylo v této práci již několikrát vzpomínáno, je-li místo plnění v zahraničí, nebude se jednat o předmět plnění dle českého zákona o DPH. Pokud tedy český plátce DPH poskytne plnění spočívající ve vymezených stavebních nebo montážních pracích s místem plnění v tuzemsku jinému českému plátcí DPH pro jeho ekonomickou činnost, pak nastane situace, kdy je poskytovatel plnění dle zákona o DPH povinen aplikovat režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Tato povinnost samozřejmě současně platí také pro českého plátce DPH, který je příjemcem tohoto plnění.

Naopak, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud plátce poskytuje vymezené stavební či montážní práce příjemci plnění, jenž není českým plátcem DPH, a samozřejmě i naopak, pokud poskytovatelem plnění je neplátce DPH a příjemcem je plátce DPH. Důležité je si také uvědomit, že i v případě, pokud jsou obě strany plátcí DPH, může nastat situace, kdy k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce ze zákona nedojde – je to v případě, kdy alespoň jedna ze stran při uskutečňování plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani, tedy v rámci své ekonomické činnosti. V případě stavebních a montážních prací jde pak ve většině případů o otázku, zda jako osoba povinná k dani vystupuje příjemce tohoto zdanitelného plnění či nikoli. Pokud si plátce DPH pořizuje přijímané zdanitelné plnění výhradně pro soukromé potřeby či výlučně pro jiné plnění, které není dle zákona o DPH předmětem daně, pak není v postavení osoby povinné k dani, a tedy není možné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v tomto případě. Znamená to tedy jediné, že plátce DPH, který dané plnění poskytoval, uplatní daň na výstupu, kterou přizná a zaplatí správci daně podle běžného mechanismu v souladu se zákonem o DPH. Režim přenesení daňové povinnosti se tak neuplatní ani např. v situaci, kdy obec bude pořizovat plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, jelikož dle příslušného ustanovení zákona o DPH²²⁵ se v tomto případě obec nepovažuje za osobu povinnou k dani.²²⁶

²²⁵ § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²²⁶ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

Pokud tedy shrneme právě uvedené, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud:

- neplátce DPH bude plnění poskytovat neplátcí DPH;
- neplátce DPH bude plnění poskytovat plátcí DPH;
- plátce DPH bude plnění poskytovat plátcí DPH, který přijímané zdanitelné plnění pořizuje výhradně pro soukromé potřeby nebo výhradně pro plnění, která nejsou předmětem daně z přidané hodnoty.²²⁷

Posledně uvedená situace, kdy příjemcem poskytovaných stavebních a montážních prací je plátce DPH, který ovšem v dané situaci vystupuje v postavení občana, je především v případě stavebně montážních prací poměrně častá. Stejně tak časté jsou případy, kdy příjemcem plnění spočívajícího ve stavebních a montážních pracích jsou obce a jiné veřejnoprávní subjekty, které v tomto případě také nejsou osobami povinnými k dani, pokud jsou příjemcem plnění v souvislosti s výkonem veřejné správy, nikoli v rámci ekonomické činnosti. V těchto souvislostech je problémem, že ustanovení § 92e nerozlišuje mezi případem, kdy odběratel jedná v postavení osoby povinné k dani, a případem, kdy je odběratel v postavení osoby k dani nepovinné. Podle Drábové, Holubové a Tomíčka tak neudělají plátcí DPH chybu, pokud uplatní režim přenesení daňové povinnosti k DPH vždy, když odběratelem bude plátce DPH, a to bez ohledu na to, v jakém postavení se tento zrovna nachází. Uvedený postup bude v praxi mnohem jednodušší, jelikož osoby zúčastněné na transakci nebudou mnohdy schopny správně vyhodnotit status odběratele v té které konkrétní situaci. To může být ostatně složité i pro samotného daňového poradce.²²⁸

Aby měl poskytovatel plnění jistotu, že se v tom kterém případě skutečně jedná či nejedná o předmět daně, resp. že příjemce plnění v tom kterém případě vystupuje či nevystupuje jako osoba povinná k dani, doporučuje Generální finanční ředitelství

²²⁷ BRYCHTA, I. *Režim přenesení daňové povinnosti k DPH u stavebně montážních prací DPH* [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.videocampus.cz/download/attachments/307680/Rezim%20prenesene%20danove%20povinnosti%20ve%20stavebnictvi.pdf>

²²⁸ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 713.

a Ministerstvo financí, aby příjemce plnění směrem k poskytovateli uvedené skutečnosti písemně prohlásil.²²⁹

Může nastat situace, kdy je poskytované plnění (třeba i jen z části) přijímáno pro více účelů, tedy např. pro soukromé potřeby příjemce a zároveň pro jeho ekonomickou činnost, nebo pro smíšené účely veřejnoprávních a neziskových subjektů, kdy část je zamýšlena pro účely, kdy příjemce vystupuje jako osoba povinná k dani podle zákona o DPH, a část pro účely, kdy příjemce osobou povinnou k dani není – v takových případech půjde o plnění, které bude režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění podléhat celkově.²³⁰

5.2 Povinnosti poskytovatele plnění

Poskytovatel stavebních a montážních prací v režimu přenesení daňové povinnosti k DPH má povinnost **vystavit** do patnácti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění **daňový doklad**. Tím zákon o DPH myslí písemnost, která může mít listinnou nebo elektronickou podobu, přičemž s použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje; uvedená písemnou musí mít náležitosti, které stanovuje zákon o DPH:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění;
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění;
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje;
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje;
- evidenční číslo daňového dokladu;
- rozsah a předmět plnění;
- den vystavení daňového dokladu;

²²⁹ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

²³⁰ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu;
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně;
- základ daně;
- sazbu daně;
- výši daně; tato daň se uvádí v české měně²³¹), ovšem v daném případě daňový doklad neobsahuje údaj o výši daně. Na místo tohoto údaje je poskytovatel plnění podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti k DPH povinen na vystaveném daňovém dokladu uvést, že „daň odvede zákazník“.²³²

Další povinností poskytovatele předmětných plnění je **vedení evidence** o plněních poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti pro daňové účely. Poskytovatel předmětného plnění je povinen vést v této evidenci za každé zdaňovací období daňové identifikační číslo plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění.²³³ Poskytovatel plnění je dále povinen **výpis z této evidence předložit správci daně**. Tento výpis se podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.^{234,235}

Poslední z povinností poskytovatele plnění v této souvislosti je **vykázat poskytnutí plnění** podléhajícího režimu podle § 92e zákona o DPH v **daňovém přiznání**.²³⁶

²³¹ § 29 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³² § 29 odst. 2 a 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³³ § 92a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁴ § 92a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁵ Formát a strukturu výpisu z evidence uvádí Ministerstvo financí na adrese http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHEVD [citováno 26. 10. 2013].

²³⁶ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

5.3 Povinnosti příjemce plnění

Český plátcе daně z přidané hodnoty, který je v dané situaci příjemcem plnění podléhajícího režimu § 92e zákona o DPH, má především **povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty** z přijatého plnění, a to ke dni uskutečnění předmětného zdanitelného plnění.

V případě stavebních a montážních prací se, jak již bylo uváděno výše v této práci, jedná z pohledu zákona o DPH o poskytnutí služby v obecném slova smyslu, alespoň co se dne uskutečnění jejího poskytnutí týká. Podle uvedeného právního předpisu se tak při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve.²³⁷ Jak vyplývá z předchozích kapitol této práce, stavební práce jsou často poskytovány na základě smlouvy o dílo uzavřené mezi příjemcem a poskytovatelem služby. Zákon o DPH v těchto případech považuje předmětné zdanitelné plnění za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.²³⁸ Konečně mohou být stavební nebo montážní práce poskytovány jako dílčí plnění – v tom případě se plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ovšem u dílčích plnění uskutečněných podle smlouvy o dílo se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné i dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části – rozhodující je zde, který z těchto dnů nastane dříve.²³⁹ V každém případě příjemce plnění podléhajícího režimu dle § 92e zákona o DPH přiznává tuto daň v rámci daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

Další povinností příjemce předmětného plnění je **doplnění daňového dokladu**. Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole pojednávající o povinnostech poskytovatele plnění, tento na daňový doklad nevyplňuje výši daně. To je právě povinností příjemce plnění, na daňovém dokladu od poskytovatele vymezených stavebních a montážních prací dle § 92e zákona o DPH doplnit příslušnou výši daně. Za správnost tohoto údaje tak z pochopitelných důvodů také odpovídá příjemce plnění.²⁴⁰ V praxi to znamená, že i kdyby poskytovatel plnění

²³⁷ § 21 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁸ § 21 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁹ § 21 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁰ § 92a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

na daňovém dokladu výši daně uvedl, musí příjemce při výpočtu a doplňování výše daně vycházet ze správné, příslušným ustanovením zákona o DPH odpovídající sazby.²⁴¹

Poslední důležitou povinností příjemce plnění, podobně jako tomu bylo u povinností poskytovatele plnění, je **vedení evidence** o plnění přijatých v rámci režimu přenesení daňové povinnosti k DPH. Příjemce je povinen vést v evidenci za každé zdaňovací období daňové identifikační číslo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění.²⁴² Příjemce plnění je také povinen **výpis z této evidence předložit správci daně**. Výpis se podává ve lhůtě a formě stejné, jak tomu bylo u poskytovatele plnění.²⁴³

Pokud má příjemce plnění podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň z předmětného plnění, je na druhé straně současně oprávněn k **odpočtu daně na** vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Nárok na odpočet daně se i v tomto případě řídí obecnými pravidly pro uplatnění odpočtu daně stanovenými v příslušných ustanoveních zákona o DPH.²⁴⁴ Nárok na odpočet daně vzniká plátcí, v našem případě tedy příjemci plnění podléhajícího režimu dle § 92e zákona o DPH, okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.²⁴⁵ Jak již bylo uvedeno, příjemce má povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a proto mu k tomuto dni vzniká také nárok na odpočet daně, který může uplatnit za splnění dalších podmínek vymezených příslušnými ustanoveními zákona o DPH. i zde platí pravidlo, že pokud by plnění bylo ze strany příjemce přijato jak pro účely zakládající nárok na odpočet DPH, tak pro jiné účely, uplatnil by se nárok na odpočet daně v částečné výši.²⁴⁶

²⁴¹ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

²⁴² § 92a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴³ § 92a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁴ Viz § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁵ § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁶ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

5.4 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

Pokud by se stalo, že poskytovatel plnění nebude postupovat podle režimu přenesení daňové povinnosti v situaci, kdy podle něho dle zákona o DPH postupovat má, a při uskutečnění zdanitelného plnění by uplatnil daň na výstupu a vyšší daň by uvedl na daňovém dokladu, neměl by příjemce plnění nárok na odpočet daně uvedené na daňovém dokladu, protože podle ustanovení § 72 zákona o DPH ten je oprávněn k odpočtu daně, kterou se rozumí daň, která je stanovena podle zákona o DPH, tedy pouze té daně, kterou sám přizná.

Poskytovatel plnění tedy v takovém případě bude postupovat podle obecných pravidel pro opravu výše daně dle ustanovení § 43 zákona o DPH, podle něhož v případě, kdy plátce uplatnil a přiznal daň jinak, než stanoví zákon o DPH, a tím zvýšil daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněn provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění, nebo byla přijata úplata.²⁴⁷

5.5 Vymezené stavební a montážní práce

Stavební a montážní práce, u nichž dochází k přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty z poskytovatele na příjemce zdanitelného tuzemského plnění, jsou v zákoně o DPH vymezeny prostřednictvím odkazu na Klasifikaci produkce (CZ-CPA), která k lednu 2008 nahradila Standardní klasifikaci produkce (SKP).²⁴⁸

Konkrétně se pak jedná o stavební a montážní práce uvedené pod následujícími kódy CZ-CPA:

- Kód 41 zahrnuje budovy a jejich výstavbu. Patří sem také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.
- Kód 42 zahrnuje inženýrské stavby a jejich výstavbu. Zároveň tento oddíl zahrnuje služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství.
- Kód 43 zahrnuje specializované stavební práce, tj. demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské,

²⁴⁷ § 43 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴⁸ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 712.

obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické práce apod. a dále mj. montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, stavbu a demontáž lešení a pracovních plošin a také instalaci topení, výtahů, klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení apod.

Generální finanční ředitelství spolu s Ministerstvem financí ve své zprávě uvádějí dále některé příklady produkce související se stavebnictvím, které nepatří do číselného kódu 41 až 43 a nevztahuje se na ně tedy režim přenesení daňové povinnosti. Autor této práce považuje za vhodné tyto uvést. Jsou jimi např.:

- vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu;
- zkušební vrty během důlní činnosti;
- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách;
- údržba a opravy průmyslových kotlů;
- instalace, opravy a údržba průmyslových klimatizačních a chladících zařízení;
- čištění komínů;
- montáž volně stojícího nábytku;
- pronájem lešení nezahrnující jeho postavení a demontáž;
- prefabrikované stavební dílce z betonu;
- beton připravený k lití;
- půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy;
- instalace průmyslových strojů a zařízení;
- instalace parních kotlů (kromě kotlů pro ústřední topení);
- instalace potrubních systémů v průmyslových závodech;
- instalace kancelářských a účetnických strojů;
- sanace a čištění zeminy, vody, vzduchu a budov;
- architektonické a inženýrské služby; technické zkoušky a analýzy;
- služby související s úpravou krajiny aj.²⁴⁹

²⁴⁹ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesen-dan-613>

V praxi se často vyskytuje problém se zatříděním těch kterých konkrétních prací pod správný kód klasifikace, což s sebou může jako druhotný problém pak přinést nesprávné určení, zda se jedná či nejedná o práce, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Především se v této souvislosti může jednat o instalace, opravy, údržbu různých pevně přichycených zařízení, která se nacházejí na stavbách nebo jsou umístěna na jejich povrchu. V závislosti na typu zařízení pak mohou být uvedené činnosti zařazeny pod kód 43 klasifikace, tedy specializované stavební práce, ale také např. pod kód 33 klasifikace, což jsou opravy, údržba a instalace strojů a zařízení.²⁵⁰

K uvedené problematice vydalo Generální finanční ředitelství ve spolupráci s Českým statistickým úřadem Informaci, z které vyplývá, že:

- instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury a zároveň zajišťují funkčnost dané budovy či podobné struktury, jsou zařazeny do některého z oddílů 41 až 43 CZ-CPA, jestliže nejsou z těchto oddílů explicitně vyloučeny;
- instalace zařízení, která jsou připevněna k budově nebo podobné struktuře, jsou zařazeny do některého z oddílů 41 až 43 CZ-CPA, jestliže se nejedná o instalaci zařízení (resp. strojů) explicitně uvedených v oddílu 33 CZ-CPA;
- všechny příslušné opravy a údržba zařízení, které je nedílnou součástí budovy či podobné struktury (pevné připojení ke stavbě), představují svým charakterem stavební a montážní práce (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci „správcovské“ činnosti či komplexního úklidu - kódy 81.10.10 a 81.21.10) uvedené jako takové v oddílech 41 až 43. Považují se za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 92e zákona o DPH, pokud daná oprava či údržba není explicitně uvedena v jiných kódech CZ-CPA;
- pokud je oprava nebo údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě zatříděna do některého z kódů mimo oddíly 41 až 43, nedochází při jejich poskytnutí k přenesení povinnosti přiznat daň na příjemce, i když se jeví zařízení jako součást stavby;
- pod kód 43 klasifikace se také zatřídí jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby; tyto činnosti jsou většinou prováděny na staveništi (i když

²⁵⁰ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7. S. 714.

některé přípravné práce lze provádět v dílně). Patří sem instalace plynu, vodovodů, odpadů, systémů vytápění, větrání a klimatizace, antén, bezpečnostních zařízení a ostatních elektrických zařízení, požárních sprinklerů, výtahů, pojízdných schodišť atd. Dále sem patří provádění izolací proti vodě, tepelné a protihlukové izolace, plechařské práce, instalace chladicích zařízení, instalace osvětlení a signalizačních zařízení pro komunikace, železnice, letiště, přístavy atd. Dokončovací práce zahrnují činnosti potřebné pro dokončení budovy. Jsou to sklenářské práce, práce s omítkami, malířské práce, pokládání podlahových krytin (dlaždic, parket, kobereců atd.) nebo obkládání stěn (kachlíky, tapetování atd.), broušení podlah, tesařské a truhlářské práce, akustické práce, vnější čištění fasády atd. Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy.²⁵¹

V příloze č. 1 této práce čtenář nalezne příklady stavebních a montážních prací, která jsou výhradně plněními spadajícími pod kódy 41 až 43 klasifikace, plnění, která podle svého charakteru mohou a nemusejí spadat pod kódy 41 až 43 klasifikace a plnění, která nejsou stavebními a montážními pracemi ve smyslu kódů 41 až 43 klasifikace dle uvedené Informace Generálního finančního ředitelství ve spolupráci s Českým statistickým úřadem.

5.6 Hlavní a vedlejší plnění

Jak již bylo v této práci vzpomínáno, pro určení daňového režimu zdanitelného plnění je vždy nutné správné vymezení plnění. Pro toto je rozhodující skutečný obsah závazkového vztahu resp. tomu odpovídající skutečný obsah poskytovaného plnění. Takto je třeba správně vymežit plnění zejména z pohledu jeho samostatnosti (resp. může jít o více samostatných plnění) versus určení plnění, která jsou součástí jiného plnění (tedy hlavního a vedlejšího plnění v rámci jednoho plnění).

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

²⁵¹ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství vydaná ve spolupráci s Českým statistickým úřadem k některým otázkám zařídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH* [online]. Vydáno 31. 8. 2012 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf

daňové povinnosti nespádaly, protože samy o sobě nepatří do kódů 41 až 43 klasifikace. Naopak pokud je poskytnuto plnění, kde hlavní je služba, která nespádá do kódu 41 až 43 klasifikace a není tak v režimu přenesení daňové povinnosti, neuplatní se tento režim ani na žádnou ze souvisejících poskytnutých služeb, neboť ty sledují daňový režim služby hlavní a nezáleží na tom, jaký režim by se uplatnil, pokud by byla daná související služba poskytnuta samostatně. Samozřejmě je nutné upozornit na fakt, že se vždy musí jednat o skutečně vedlejší služby, které jsou součástí hlavní služby (nemusíme tedy ani připomínat, že půjde o služby poskytnuté mezi týmiž subjekty). Posouzení režimu u subdodavatele musí být aplikováno na konkrétní službu a není rozhodující režim, který bude aplikován u následného odběratele. Služba, která je součástí hlavní služby, tedy služba vedlejší, představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Služba hlavní je službou dominantní (viz výše v této práci).

Bude-li uzavřen závazkový vztah na více hlavních služeb (služby spolu nesouvisí tak, aby je bylo možné kvalifikovat jako jedno plnění), pak musí být daňový režim určen pro každou z těchto služeb samostatně.²⁵²

²⁵² Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství vydaná ve spolupráci s Českým statistickým úřadem k některým otázkám zatřídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH* [online]. Vydáno 31. 8. 2012 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf

6 ZMĚNY V APLIKACI DPH VE STAVEBNICTVÍ PO 1. LEDNU 2014

Zákon o DPH byl od data své účinnosti, tedy od 1. května 2004, již více než třicetkrát novelizován. V současné době je připravována jeho novelizace v souvislosti s novým občanským zákoníkem s účinností od 1. ledna 2014. Návrh novely zákona o DPH byl zařazen jako pátá část zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Tento zákon byl sice schválen Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky, ale po jejím rozpuštění byl zamítnut Senátem. Bylo tak potřeba, aby změny v daňových zákonech, které jsou nutné vzhledem k tomu, že již od ledna 2014 vstoupí v účinnost nové soukromoprávní předpisy, s kterými by dosavadní právní úprava DPH nebyla zcela v souladu, projednal Senát ve formě zákonného opatření²⁵³, které následně musí schválit po svém ustavení ještě nová Poslanecká sněmovna. Uvedená novela zákona o DPH nepřináší povětšinou věcné změny, ale jedná se především legislativně-technické změny ve vazbě na nový občanský zákoník.²⁵⁴

Autor práce se v uváděné kapitole bude v souvislosti s aplikací DPH ve stavebnictví věnovat dvěma zásadnějším změnám v rámci nového občanského zákoníku, načež budou v jednotlivých podkapitolách představeny také související změny zákona o DPH. Konkrétně se bude jednat v první řadě o změnu v pojetí stavby, v druhé řadě pak o změny v nájemních vztazích.

6.1 Stavba jako součást pozemku

Jednou z nejvýraznějších změn, které přináší nový občanský zákoník v oblasti nemovitostí, je pojetí stavby jako součásti pozemku, na kterém tato stojí. Podle současného právního stavu jsou za nemovitosti považovány pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Nově má být po 1. lednu 2014 pojem nemovitosti nahrazen pojmem nemovité věci. Nemovitými věcmi nový občanský zákoník rozumí:

²⁵³ Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

²⁵⁴ BENDA, V. *Změny zákona o DPH k 1. 1. 2014* [online]. Vydáno 19. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/zmeny-zakona-o-dph-k-1-1-2014-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsM52Y2PmDhlfza-ZrWIZ7A/?query=zm%ECny+DPH+2014&serp=1>

- pozemky;
- podzemní stavby se samostatným účelovým určením;
- věcná práva k uvedeným pozemkům a podzemním stavbám, popř. práva prohlášená za nemovité věci zákonem;
- věci, které nejsou podle jiného právního předpisu součástí pozemku, a nelze je přenést z místa na místo bez porušení podstaty.²⁵⁵

Zcela novým druhem nemovité věci je pak věcné právo stavebníka (osoba odlišná od vlastníka pozemku), zřídit a mít na tomto pozemku stavbu.

Nově má být tedy stavba součástí pozemku, na němž stojí – podle nového občanského zákoníku má být „*součástí pozemku prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.*“²⁵⁶ Výjimkou z tohoto konceptu mohou být:

- dočasné stavby;
- podzemní samostatné stavby;
- inženýrské sítě;
- stroje a jiná zařízení samostatně zapsaná v katastru nemovitostí;
- ložiska nerostů;
- povrchové a podzemní vody.²⁵⁷

Otázkou je, co vedlo zákonodárce k uvedenému novému pojetí stavby. Jedním z významných argumentů pravděpodobně bude, že se jedná o klasickou a v převážné většině zahraničních právních řádů respektovanou zásadu, podle níž stavby a další konstrukce pevně spjaté s pozemkem nejsou samostatnými věcmi, nýbrž tvoří součást pozemku jako věci hlavní. Náš právní řád tuto zásadu v minulosti také zakotvoval, nicméně tato byla v československém právu v roce 1950 nahrazena zásadou právě opačnou. Podle ní pozemek

²⁵⁵ § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁵⁶ § 506 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁵⁷ Verlag Dashöfer. *Nemovitosti od roku 2014* [online]. Vydáno 15. 10. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/nemovitosti-od-roku-2014-uniqueidgOke4NvrWuNAcUiL-fcBUVnSyX1JQ7Md/?reltype=2&uri_view_type=12

a budova na něm umístěná jsou dvěma samostatnými věcmi v právním smyslu. V důsledku uvedeného přístupu je v době vzniku této rigorózní práce stále ještě možné, aby vlastník stavby zároveň nebyl vlastníkem pozemku, na němž se stavba nachází, což s sebou přináší celou řadu těžkostí. Praxe musí zejména řešit vzájemné vztahy mezi vlastníkem pozemku a stavby na něm umístěné (např. tehdy, pokud vlastník pozemku brání vlastníkově stavby v přístupu k ní). Podle nového občanského zákoníku již nebude možné, aby vlastník prodal pouze stavbu a pozemek si ponechal.²⁵⁸

Zákonodárce v důvodové zprávě k novému občanskému zákoníku uvádí, že je pro právo významné dělení věcí na movité a nemovité. Podobně jako zákonodárce volí v nové právní úpravě při třídění věcí hmotných a nehmotných metodu ostrého vymezení především jednoho druhu těchto věcí, totiž věcí hmotných, je i při třídění nemovitých a movitých věcí zvolen důraz na pojmové vymezení nemovitých věcí. Pojetí nemovité věci se oproti dosavadnímu stavu mění dvojnásobným způsobem. Jednak se pojem nemovité věci rozšiřuje i na některá práva (tak se např. za nemovitou věc prohlašuje i právo stavby). Především se však pojetí nemovité věci vrací k zásadě *superficies solo cedit*, v důsledku čehož se stavba, nejedná-li o stavbu jen dočasnou, prohlašuje za součást pozemku.

Co se týká podzemních staveb, rozlišuje zákonodárce mezi samostatnými stavbami se zvláštním, autonomním hospodářským určením (např. metro, vinný sklep pod cizím pozemkem atp.), které se zamýšlí prohlásit za samostatné nemovité věci, jednak podzemní stavby zřízené jako součást určitého pozemku, které jsou jeho součástí celé, byť zasahují pod cizí pozemek. Z podzemních útvarů nový občanský zákoník pomíjí úpravu speciálního právního režimu pro důlní díla a důlní stavby pod povrchem, a to jak vzhledem k tomu, že z hlediska soukromoprávního postačí i zde obecné vymezení, tak s přihlédnutím k zvláštní úpravě ve speciálním právním předpisu, jehož koncepci nelze vzhledem k jeho (ve výrazné části) veřejnoprávnímu rázu, předpisem soukromého práva měnit. Zvláště není v novém občanském zákoníku řešena ani otázka tzv. starých důlních děl, tedy opuštěných důlních děl jakoby „bez vlastníka“, neboť i tu pro soukromoprávní úpravu postačí § 506 nového občanského zákoníku (viz výše).

²⁵⁸ Ministerstvo spravedlnosti. *Stavba jako součást pozemku* [online]. Vydáno 6. 9. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?cid=319988>

Otázku staveb na stavbách také nový občanský zákoník neřeší speciálně, tedy nezavádí v tomto směru speciální právní režim. V daném ohledu totiž vychází z předpokladu, že plně postačí úprava obecná v kombinaci s některými dalšími právními instituty (zejména úpravy spoluvlastnictví, věcných břemen a práva stavby).

Konečně nový občanský zákoník svým textem nemíní zasahovat do speciálních úprav ve zvláštních zákonech. Pokud tyto zákony stanoví, že určité objekty mají status nemovité věci (např. letiště, pozemní komunikace), platí toto jejich určení i nadále. Také u vodovodů a kanalizací se nic nemění proti stávající úpravě – jedná se o nemovité věci, které se zapisují do majetkové evidence podle příslušného právního předpisu, nikoli do katastru nemovitostí.²⁵⁹

Pro v den účinnosti nového občanského zákoníku existující stavby se uplatní příslušná přechodná ustanovení nového občanského zákoníku. Dnem účinnosti nového občanského zákoníku se stanou součástí pozemků všechny stavby, které nejsou podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž jsou zřízeny. Tyto stavby tedy přestanou být samostatnou věcí a stanou se součástí pozemku, to vše za předpokladu, že v den nabytí účinnosti nového občanského zákoníku měla vlastnické právo ke stavbě i vlastnické právo k pozemku táž osoba.²⁶⁰

Pokud jde o situaci, kdy stavba spojená se zemí pevným základem není dosud podle stávajícího právního řádu součástí pozemku, na kterém je zřízena, a zároveň ke dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku je ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, nestává se tato součástí pozemku dnem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku a je nemovitou věcí. Totéž platí o stavbě, která je ve spoluvlastnictví, je-li některý ze spoluvlastníků i vlastníkem pozemku nebo jsou-li jen někteří spoluvlastníci stavby spoluvlastníky pozemku., jakož i pro stavbu, která má být zřízena na pozemku jiného vlastníka na základě věcného práva vzniklého stavebníku před 1. lednem 2014 nebo na základě smlouvy uzavřené před tímto dnem.²⁶¹ Z textu nového občanského zákoníku však vyplývá, že vlastník pozemku, na němž je zřízena stavba, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku a nestala se součástí pozemku k 1. lednu 2014, má ke stavbě předkupní právo a vlastník stavby má předkupní právo k pozemku. Předkupní právo vlastníka pozemku se vztahuje i na podzemní stavbu na stejném pozemku, která je

²⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku.

²⁶⁰ § 3054 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁶¹ § 3055 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

příslušenstvím nadzemní stavby. Uvedené ustanovení je kogentní, a tedy k ujednáním vylučujícím nebo omezujícím toto předkupní právo se nepřihlíží.²⁶² Pokud však lze v daném případě část pozemku se stavbou oddělit, aniž to podstatně ztíží jejich užívání a požívání, vztahuje se předkupní právo jen na část pozemku nezbytnou pro výkon vlastnického práva ke stavbě.²⁶³ Uvedená ustanovení budou v praxi znamenat, že bude-li chtít kterýkoli z vlastníků disponovat svojí věcí (stavbou či pozemkem), bude mít povinnost nabídnout ji nejprve druhému vlastníkovi k odkoupení. Nebude-li předkupní právo oprávněným subjektem využito, zůstane zachováno a bude zatěžovat věc i nadále (bude tedy působit i vůči nabyvateli převáděného pozemku či stavby). Pokud však bude předkupní právo využito (vlastník pozemku koupí stavbu na něm umístěnou či vlastník stavby koupí pozemek, na němž stavba stojí), stane se stavba součástí pozemku.²⁶⁴

V závislosti na uvedených změnách v oblasti soukromoprávní bylo třeba změnit i předpisy vztahující se k daním a účetnictví. Z toho důvodu byl změněn např. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V případě pozemků, jejichž součástí je stavba, bude zachován rozdílný přístup k odpisování jeho součástí.²⁶⁵ Přestože stavba bude de iure součástí pozemku a bude odpisována v souladu s účetní metodou stanovenou prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví, pozemek jako část zemského povrchu či půda nebude nadále účetně odpisován.²⁶⁶

6.1.1 Související změny zákona o DPH

Z obdobných důvodů pak dojde také ke změnám v zákoně o DPH účinným od ledna roku 2014. Podle nově vzniklého ustanovení se zbožím pro účely zákona o DPH rozumí:

- hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů;
- právo stavby;
- živé zvíře;

²⁶² § 3056 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁶³ § 3056 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁶⁴ Ministerstvo spravedlnosti. *Stavba jako součást pozemku* [online]. Vydáno 6. 9. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?cid=319988>

²⁶⁵ § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

²⁶⁶ Ministerstvo spravedlnosti. *Stavba jako součást pozemku* [online]. Vydáno 6. 9. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?cid=319988>

- lidské tělo a část lidského těla;
- plyn, elektřina, teplo a chlad.²⁶⁷

Tato změna souvisí s rekonfigurací soukromého práva, konkrétně s novým vymezením věci, které obsahuje nový občanský zákoník – jedná se o dělení věcí na hmotné a nehmotné.²⁶⁸

S ohledem na to, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, bude pojem „zboží“ obsahovat i nemovitou věc. Za zboží se výslovně prohlašuje i nemovitá nehmotná věc, kterou je právo

stavby. Postavení zvířete ve vztahu k věcem upravuje nový občanský zákoník následovně:

*„Živé zvíře má zvláštní význam a hodnotu již jako smysly nadaný živý tvor. Živé zvíře není věcí a ustanovení o věcech se na živé zvíře použijí obdobně jen v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze.“*²⁶⁹ Nový občanský zákoník také stanovuje, že *„lidské tělo ani jeho části, třebaže byly od těla odděleny, nejsou věcí.“*²⁷⁰ Část lidského těla musí být zahrnuta pod pojmem zboží z důvodu povinné implementace stanovené Směrnicí o DPH.²⁷¹ Lidské tělo musí být zahrnuto pod pojem zboží v souvislosti s jeho přepravou (pohřební služby).²⁷²

Další změnu zákona o DPH lze nalézt v § 7 odst. 6, kde podle dosavadní právní úpravy stálo, že místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. Z výše uvedených důvodů zde muselo dojít ke změně v terminologii – nově je tedy *„místem plnění při dodání nemovité věci místo, kde se nemovitá věc nachází; v případě práva stavby je tímto místem místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.“*²⁷³ Vzhledem k tomu, že nový občanský zákoník přinesl terminologickou změnu, kdy se nemovitost nahrazuje nemovitou věcí (viz výše), muselo toto být promítnuto do zákona o dani z přidané hodnoty. Dále nový občanský zákoník zavedl nový institut práva stavby²⁷⁴, který bude také

²⁶⁷ § 4 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

²⁶⁸ § 496 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁶⁹ § 494 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁷⁰ § 493 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁷¹ Konkrétně se jedná o ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. d) uvedené směrnice.

²⁷² Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonfigurací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekonfigurace-soukro-15111>

²⁷³ § 7 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

²⁷⁴ Podrobněji viz ustanovení § 1240 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

inkorporován do zákona o dani z přidané hodnoty.²⁷⁵ Pojem „nemovitost“ bude v rámci celého zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2014 (dojde-li ke schválení ze strany nové Poslanecké sněmovny) nahrazen termínem „nemovitá věc“.

Co se týká osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, v závislosti na textu nového občanského zákoníku bylo do výčtu osvobozených plnění doplněno „*dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56)*“²⁷⁶. Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty bude od 1. 1. 2014 pravděpodobně rozumět dodání:

- pozemku;
- práva stavby;
- stavby;
- podzemní stavby se samostatným účelovým určením;
- inženýrské sítě;
- nebo jednotky.

Přitom od daně bude osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba. Dodání vybrané nemovité věci jiné než právě uvedené je osvobozeno od daně po uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce se opět bude moci rozhodnout, že i po uplynutí této lhůty uplatní daň.²⁷⁷

Uvedené změny také souvisí s rekodifikací soukromého práva, která nově vymezuje nemovité věci (nemovitou věcí je nově mj. také právo stavby). Uplatnění DPH při převodu nemovitých věcí zůstává beze změny. Převod pozemku, který je nezastavěný a není stavebním pozemkem, je osvobozen od daně (pole, louka). Převod stavebního pozemku je

²⁷⁵ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

²⁷⁶ § 51 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

²⁷⁷ § 56 odst. 1 až 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

zdanitelným plněním. Převod ostatních uvedených nemovitých věcí je osvobozen od daně po uplynutí zákonné lhůty.²⁷⁸

6.1.2 Nájem a pacht

Nájemní vztahy jsou další ze vztahů souvisejících s aplikací DPH ve stavebnictví, kde dojde s účinností nového občanského zákoníku k některým podstatnějším změnám. Autor této práce je přesvědčen, že je vhodné na tomto místě čtenáře na předmětné změny upozornit.

Podle nového občanského zákoníku se nájemní smlouvou pronajímatel zavazuje nájemci přenechat věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.²⁷⁹ Pronajmout přitom lze věc nemovitou i nezuživatelnou věc movitou, v případě nemovitých věcí i jejich pouhou část.²⁸⁰ Předmětem teoretických a zčásti i praktických pochybností byla doposud možnost pronajmout věc budoucí, proto se zákonodárce rozhodl těmto pochybnostem zamezit²⁸¹ – podle nového občanského zákoníku lze pronajmout i věc, která v budoucnu teprve vznikne, je-li ji možné dostatečně přesně určit při uzavření nájemní smlouvy.²⁸² Pokud je pronajatá věc zapsána do veřejného seznamu, může vlastník věci (nebo s jeho souhlasem nájemce) navrhnout zápis nájemního práva do veřejného seznamu.²⁸³ Podle zákonodárce má pro obchod s realitami význam vědomost zájemce o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, zda je věc pronajata či nikoli, nebo alespoň možnost zájemce takovou možnost zjistit. Proto bylo nově zakotveno (s odkazem na některé zahraniční úpravy) v zájmu ochrany dobré víry vlastníku pronajaté věci nebo i nájemci právo dát do veřejného seznamu zapsat nájemní právo. Toto řešení má být praktické zejména ve vztahu k nezastavěným pozemkům, u nichž se zpravidla z pozorovatelných znaků buď vůbec, nebo v období vegetačního klidu nepozná, zda jsou pronajaty či nikoli.²⁸⁴

²⁷⁸ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

²⁷⁹ § 2201 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸⁰ § 2202 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku.

²⁸² § 2202 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸³ § 2203 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku.

Na rozdíl od současného stavu nemá strana smluvního vztahu právo vypovědět nájem jen proto, že se změnil vlastník věci. Při opačném ujednání ovšem má pronajímatel právo nájem vypovědět do tří měsíců poté, co se dozvěděl nebo musel dozvědět, kdo je nájemcem, a nájemce do tří měsíců poté, co se o změně vlastníka dozvěděl.²⁸⁵ Smluvní strana má dále možnost využít výjimečné opatření v případě, že druhá strana porušuje zvláště závažným způsobem své povinnosti, a tím působí značnou újmu druhé straně – za těchto okolností má dotčená strana právo vypovědět nájem bez výpovědní doby.²⁸⁶

Nejvyšší soud zaujal v jednom ze svých rozhodnutí²⁸⁷ z nedávné doby stanovisko, že nájem ujednaný na dobu přesahující dobu průměrného lidského života (v posuzovaném případě šlo o nájem ujednaný na sto let k podnikatelským účelům provozovaným individuálními podnikateli), platí za nájem ujednaný na dobu neurčitou. Tímto rozhodnutím Nejvyšší soud zasáhl do základní zásady smluvního práva, a to autonomie vůle stran. Ve snaze vyloučit do budoucna podobnou rozhodovací praxi nový občanský zákoník stanoví, že nájem ujednaný na dobu delší než padesát let byl ve skutečnosti ujednaný na dobu neurčitou, avšak s tím, že možnost vypovězení takového nájmu je v prvních padesáti letech omezena, jakoby šlo o nájem ujednaný na dobu určitou.²⁸⁸

Speciálně je upraveno uzavírání smluv o nájmu bytu a nájmu domu, kdy je i novým občanským zákoníkem vyžadovaná písemná forma. Neplatnosti ústně uzavřené smlouvy se může ovšem dovolávat pouze nájemce.²⁸⁹ Jedná se tedy o posílení postavení nájemce. Rovněž bude platit, že pokud nájemce užívá byt po dobu tří let v dobré víře, že nájem je po právu, nájemní smlouva se bude považovat za řádně uzavřenou.²⁹⁰

Nový občanský zákoník obsahuje dále speciální ustanovení pro nájem prostor sloužících k podnikání. Nová úprava tedy nahrazuje rovněž současný zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nová právní úprava opouští současnou právní konstrukci, podle které o tom, zda se jedná o byt či o nebytový prostor, rozhoduje obsah kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí vydaného stavebním úřadem. Dle nového občanského zákoníku bude rozhodující účel užívání nemovitosti. Pokud bude nájem dojednaný za účelem

²⁸⁵ § 2222 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸⁶ § 2232 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸⁷ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. března 2007, sp. zn. 28 Cdo 2747/2004.

²⁸⁸ § 2204 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁸⁹ § 2237 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹⁰ § 2238 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

bydlení, bude se jednat o nájem bytu, ačkoliv dle kolaudačního rozhodnutí prostor nemusí být kolaudovaný jako byt. Stejně tak bude platit, že v případě, že prostory budou pronajaty za účelem provozování podnikatelské činnosti, je třeba aplikovat pravidla o nájmu prostor k podnikání, ačkoliv dle kolaudačního rozhodnutí se nebude jednat o prostory k provozování podnikatelské činnosti. Toto rozlišení má význam z hlediska práva a povinností nájemce a pronajímatele a zejména ukončování nájemních vztahů.²⁹¹

Nájem se bude řídit příslušnými ustanoveními nového občanského zákoníku ode dne nabytí jeho účinnosti, i když ke vzniku nájmu došlo před tímto dnem. Vznik nájmu, jakož i práva a povinnosti vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto právního předpisu se však budou posuzovat nadále podle dosavadních právních předpisů. To neplatí pro nájem movité věci ani pro pacht.²⁹²

Na rozdíl od nájmu nový občanský zákoník u institutu **pachtu** předpokládá, že pachtýř bude vlastním přičiněním věc obhospodařovat tak, aby přinášela výnos.²⁹³ Propachtovatel se pak zaváže přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání a pachtýř se zaváže platit za to propachtovateli pachtovné nebo mu poskytnout poměrnou část výnosu z věci.²⁹⁴

Předmětem pachtu může být tedy jen věc plodivá, plodonosná, přinášející výnos, ať již jsou výnosem plody naturální nebo civilní. Pravidelným rysem pachtu je pachtýřovo vlastní přičinění – pachtýř vlastní prací nebo jinou činností obhospodařuje věc tak, aby přinášela plody nebo užitky (výnos) a pachtýř si tento výnos přivlastňuje. Výnos může být řádný (běžně předpokládaný) i mimořádný. Účelem pachtu však není drancování propachtované věci, proto se navrhuje spojit pachtýřovo právo na výnos s obhospodařováním věci podle zásad řádného hospodaření. Ovšemže i při řádném hospodaření může z různých příčin (vyvolaných např. přírodními nebo ekonomickými vlivy) dojít k výkyvům ve výnosech. To je však především riziko pachtýře, které může být kryto např. pojištěním; možné je samozřejmě i ujednání, že výše pachtovného bude v závislosti na objemu výnosu pohyblivá apod.²⁹⁵

²⁹¹ ŠIMŠOVÁ, L. *Nájemní smlouva dle nového občanského zákoníku* [online]. Vydáno 26. 5. 2013 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.aksikola.cz/novinky/legislativa/najemni-smlouva-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku>

²⁹² § 3074 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹³ Ministerstvo spravedlnosti. *Nový občanský zákoník – nájem a pacht DPH* [online]. [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/smluvni-pravo/konkretni-zmeny-ve-zvlastni-casti/najem-a-pacht/>

²⁹⁴ § 2332 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku.

Pacht ujednaný na dobu neurčitou lze vypovědět v šestiměsíční výpovědní době tak, aby skončil koncem pachtovního roku. Byla-li smlouva uzavřena v písemné formě, vyžaduje i výpověď písemnou formu.²⁹⁶ Pokud pachtýř propachtuje věc jinému bez propachtovatelova předchozího souhlasu, může propachtovatel vypovědět pacht bez výpovědní doby.²⁹⁷ Vlastník propachtované věci (nebo pachtýř se souhlasem vlastníka) může navrhnout, aby bylo pachtovní právo zapsáno do veřejného seznamu (je-li zapsána propachtovaná věc do veřejného seznamu).²⁹⁸

Rozdíl mezi nájmem a pachtěm setřela československá zákonná úprava při rekodifikaci v roce 1950 – nejen v odlišení od rakouské kodifikace, ale i četných dalších zákoníků západní Evropy vůbec. Naproti tomu např. maďarský občanský zákoník z roku 1959 nebo polský občanský zákoník z roku 1964 úpravu pachtu zachovaly s vědomím jeho zvláštností i hospodářského významu. Také nový ruský občanský zákoník úpravu pachtu po sedmdesáti letech její absence opět obnovil. V současném českém právním řádu si zvláštní rysy pachtu, byť nejsou jako pacht označovány (obchodního závodu, resp. podniku, honitby nebo rybolovu) již dříve vynutily úpravu ve zvláštních zákonech.²⁹⁹

6.1.3 Související změny zákona o DPH

V souvislosti se změnami soukromého práva v oblasti nájemních vztahů došlo také ke změně zákona o DPH. Do výčtu osvobozených plnění byl kromě dodání vybraných nemovitých věcí (viz výše) doplněn „*nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a)*“.³⁰⁰ Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva ve spojitosti s nově vymezenými nemovitými věcmi (viz výše).

Co se rozumí nájmem vybrané nemovité věci, je upraveno v novém ustanovení § 56a – nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou:

- krátkodobého nájmu nemovité věci;

²⁹⁶ § 2339 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹⁷ § 2334 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹⁸ § 2333 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

²⁹⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku.

³⁰⁰ § 51 odst. 1 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

- nájmu prostor a míst k parkování vozidel;
- nájmu bezpečnostních schránek;
- nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se přitom rozumí nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, popřípadě i nájem vnitřního movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin. Plátce se však může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.³⁰¹

Zákon o DPH v ustanovení § 4 odst. 4 písm. g) nově vymezuje, že nájmem se rozumí také podnájem, pacht a podpacht – změna je evidentně reakcí na rekonstrukci soukromého práva – vzhledem k tomu, že soukromé právo bude nově rozlišovat mezi nájmem a pachtem, je zapotřebí zakotvit, že i pacht bude mít stejný režim jako nájem, a tedy stejný režim jako nyní. K této změně bylo přistoupeno proto, aby se stávající věcné řešení nezměnilo. Tato změna však nikterak nemění skutečnost, že pojem nájem je nutné vykládat eurokonformně.³⁰²

Další změny zákona o DPH související s nájmem jsou v podstatě legislativně-technického rázu a dějí se za účelem shodné terminologie s novým občanským zákoníkem.³⁰³

³⁰¹ § 56a odst. 1 až 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2014.

³⁰² Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

³⁰³ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

7 PRAKTICKÝ PŘÍKLAD

7.1 Popis fiktivní společnosti a plnění

Na závěr předkládané práce se autor rozhodl uvést praktický příklad smyšlené stavební společnosti ABCD s.r.o., sídlem Nová 3, Praha 1, IČ: 12345678, DIČ: CZ12345678. Jednatel v této fiktivní společnosti je pan Petr Adam, společníky jsou pak Petr Adam a Jan Novák, přičemž každý z nich disponuje 50% obchodním podílem. Stavební společnost vlastní nebytový dům, který pronajímá jak neplátcům, tak plátcům DPH k jejich ekonomické činnosti. Dále ABCD s.r.o. staví rodinné domy pro své klienty, kde koncovým klientem jsou neplátcí DPH. Stavební společnost provádí i subdodávky pro jiné stavební společnosti, plátce i neplátce DPH. Zálohový koeficient je 90 %.

Autor v rámci této kapitoly seznámí čtenáře se seznamem přijatých a uskutečněných plnění společnosti ABCD s.r.o. za měsíc říjen 2013, načež bude v následující podkapitole v tabulkách uveden údaj o plném, resp. kráceném nároku na odpočet DPH náležející k tomu kterému plnění a pro větší přehlednost také příslušná čísla řádků daňového přiznání. Poslední dvě podkapitoly této kapitoly pak přinesou ukázkou výpisů z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o DPH, přičemž prvně bude stavební společnost vystupovat jako příjemce plnění, následně jako poskytovatel plnění. Nakonec autor vypracuje daňové přiznání k dani z přidané hodnoty společnosti ABCD s.r.o. za měsíc říjen 2013.

7.2 Seznam plnění v říjnu 2013

DPH na vstupu:

- Přijatá faktura (dále jen „PF“) na stavební materiál od českého plátce DPH
 - základ daně: 1.500.000,- Kč
 - DPH 21%: 31.500,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 2. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF na stavební práce od českého plátce, DIČ CZ 55555555
 - základ daně: 422.300,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21 ZDPH – 2. 10. 2013
- PF na revizi elektřiny ve stavěných rodinných domech

- základ daně: 21.000,- Kč
- DPH 21%: 4.410,- Kč
- zákon o DPH dle § 73: 10. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF na stavební práce (subdodávka) od neplátce DPH
 - 55.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 11. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF na úklidové služby v nebytovém domě od českého plátce DPH
 - základ daně: 5.000,- Kč
 - DPH 21%: 1.050,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 15. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF na elektřinu v nájemním domě od českého plátce
 - základ daně: 44.800,- Kč
 - DPH 21 %: 9.408,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 15. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF na plyn v nájemním domě od českého plátce
 - základ daně: 30.000,- Kč
 - DPH 15%: 6.300,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 15. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF stavební materiál od osoby registrované k dani v Rakousku, ATU 22334455
 - základ daně: 47.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 20. 10. 2013
- PF za projekt na stavěné rodinné domy od českého plátce
 - základ daně: 305.000,- Kč
 - DPH 21%: 64.050,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 25. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF elektrikářské práce – výměna žárovek v nájemním domě
 - základ daně: 2.500,- Kč
 - DPH 21%: 525,- Kč
 - zákon o DPH dle § 73: 30. 10. 2013 (přijetí faktury)
- PF instalatérské práce v nájemním domě od českého plátce DPH, DIČ CZ 45454545
 - základ daně: 67.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 30. 10. 2013

DPH na výstupu

- Vydaná faktura (dále jen „VF“) za dílčí plnění za rodinné domy
 - základ daně: 3.000.000,- Kč
 - DPH 15%: 450.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 1. 10. 2013
- VF za nájem pro neplátce DPH
 - základ daně: 50.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 1. 10. 2013
- VF za nájem pro plátce DPH
 - základ daně: 300.000,- Kč
 - DPH 21%: 63.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 2: 1. 10. 2013
- VF za služby související s nájmem nebytových prostor
 - základ daně: 49.800,- Kč
 - DPH 21%: 10.458,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 15. 10. 2013
- VF za topení související s nájmem nebytových prostor
 - základ daně: 35.900,- Kč
 - DPH 15%: 5.385,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 15. 10. 2013
- VF (subdodávka) stavebních prací pro plátce DPH, DIČ CZ 11223344
 - základ daně: 400.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 20. 10. 2013
- VF (subdodávka) stavební práce na nebytovém domě pro neplátce DPH
 - základ daně: 15.000,- Kč
 - DPH 21%: 3.150,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 20. 10. 2013
- VF za instalaci zabezpečovacího systému pro jiného plátce DPH, DIČ CZ 99887766
 - základ daně: 25.000,- Kč
 - zákon o DPH dle § 21: 25. 10. 2013

- VF za školení odbornosti ve stavebnictví (bez akreditace)
základ daně: 40.000,- Kč
DPH 21%: 8.400,- Kč
zákon o DPH dle § 21: 25. 10. 2013
- VF za šrot prodaný českému plátcí DPH, DIČ CZ 666666666
základ daně: 6.000,- Kč
zákon o DPH dle § 21: 30. 10. 2013

7.3 Plnění a nárok na odpočet DPH

- DPH na vstupu:

	řádek DP	plný nárok	krácený nárok
1. PF na stavební materiál od českého plátce	40	ANO	NE
základ daně 1.500.000,-Kč			
DPH 21% 31.500,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 2. 10. 2013			
2. PF na stavební práce od českého plátce	10 + 43	ANO	NE
základ daně 422.300,- Kč			
zákon o DPH dle § 21 2. 10. 2013			
3. PF na revizi elektřiny ve stavěných rodinných domech	40	ANO	NE
základ daně 21.000,- Kč			
DPH 21% 4.410,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 10.10.2013 (přijetí faktury)			
4. PF na stavební práce (subdodávka) od neplátce DPH	NIKAM	NE	NE
55.000,- Kč			
5. PF na úklidové služby v nebytovém domě od českého plátce DPH	40	ANO	NE
základ daně 5.000,- Kč			
DPH 21% 1.050,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 15. 10. 2013 (přijetí faktury)			
6. PF na elektřinu v nájemném domě	40	ANO	ANO
základ daně 44.800,- Kč			
DPH 21 % 9.408,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 15. 10. 2013 (přijetí faktury)			
7. PF na plyn v nájemném domě	40	ANO	ANO
základ daně 30.000,- Kč			
15% 6.300,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 15. 10. 2013 (přijetí faktury)			
8. PF materiál od rakouského plátce DPH, ATU 22334455	3+43	NE	ANO
základ daně 47.000,- Kč			
zákon o DPH 20. 10. 2013			
9. PF za projekt na stavěné rodinné domy od českého plátce	40	ANO	NE
základ daně 305.000,- Kč			
DPH 21% 64.050,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 25.10.2013 (přijetí faktury)			
10. PF elektrikářské práce – výměna žárovek v nájemném domě	40	NE	ANO

základ daně 2.500,- Kč			
DPH 21% 525,- Kč			
zákon o DPH dle § 73 30. 10. 2013 (přijetí faktury)			
11. PF instalatérské práce v nájemném domě	10+43	ANO	NE
základ daně 67.000,- Kč			
zákon o DPH dle § 21 30. 10. 2013			

- **DPH na výstupu:**

	řádek DP
1. VF za dílčí plnění za rodinné domy	2
základ daně 3.000.000,- Kč	
15% 450.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 1. 10. 2013	
2. VF za nájem pro neplátce DPH	50
základ daně 50.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 1. 10. 2013	
3. VF za nájem pro plátce DPH	1
základ daně 300.000,- Kč	
21% 63.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 1. 10. 2013	
4. VF za služby související s nájmem nebytových prostor	1
základ daně 49.800,- Kč	
21% 10.458	
zákon o DPH dle § 21 15. 10. 2013	
5. VF za topení související s nájmem nebytových prostor	2
základ daně 35.900,- Kč	
15% 5.385,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 15.10.2013	
6. VF (subdodávka) stavebních prací pro plátce DPH, DIČ CZ 11223344	25
základ daně 400.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 20. 10. 2013	
7. VF (subdodávka) stavební práce na nebytovém domě pro neplátce DPH	1
základ daně 15.000,- Kč	
21% 3.150,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 20. 10. 2013	
8. VF za instalaci zabezpečovacího systému pro jiného plátce DPH CZ 99887766	25

základ daně 25.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 25. 10. 2013	
9. VF za školení odbornosti ve stavebnictví (bez akreditace)	1
základ daně 40.000,- Kč	
21% 8.400,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 25. 10. 2013	
10. VF za šrot prodaný českému plátcí DPH CZ 66666666	25
základ daně 6.000,- Kč	
zákon o DPH dle § 21 30. 10. 2013	

7.4 Výpis z evidence pro daňové účely

- ABCD s.r.o. jako příjemce plnění

KONTROLNÍ OPIS			
A. ODDÍL			
Finančnímu úřadu v, ve, pro			
<input type="text" value="hlavní město Praha"/>			
Daňové identifikační číslo			
<input type="text" value="CZ123456789"/>			
<input type="checkbox"/>	dodavatel	<input type="checkbox"/>	odběratel
			<input checked="" type="checkbox"/>
VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY			
vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty			
za zdaňovací období: měsíc	<input type="text" value="10"/>	čtvrtletí	<input type="text"/>
		rok	<input type="text" value="2013"/>
za období	<input type="text"/>	do	<input type="text"/>
Celková částka základů daně	<input type="text" value="489 300"/>		
Právnícká osoba : Název právnické osoby			
<input type="text" value="ABCD s.r.o."/>			
<input type="text"/>			
<input type="text"/>			
Fyzická osoba: Příjmení	Jméno	Titul	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:			
a) obec	b) PSČ	c) telefon	
<input type="text" value="PRAHA 1"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
d) ulice (nebo část obce)		e) číslo popisné/evidenční	
<input type="text" value="Nová"/>		<input type="text" value="3"/>	
f) e-mail		g) stát	
<input type="text"/>		<input type="text" value="ČESKÁ REPUBLIKA"/>	
B. ODDÍL			
Údaje o zástupci :		Kód zástupce:	
		<input type="text"/>	
Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby			
<input type="text"/>			
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby			
<input type="text"/>			
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)			
Jméno (-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě			
<input type="text" value="Petr Adam jednatel"/>			
<input type="text"/>			
Datum			
<input type="text" value="24.11.2013"/>			
<input type="text"/>			
Sestavil <input type="text" value="Ing. Miroslav Bohatý"/>		Telefon <input type="text" value="777888999"/>	

Poradové číslo strany / Celkový počet stran

2	2
---	---

Číslo	DIC dodavatele /	Kód předmětu	Datum usk. zd.	Základ daně	Rozsah plnění
1	55555555	4	2.10.2013	422 300	
2	45454545	4	30.10.2013	67 000	

- ABCD s.r.o. jako poskytovatel plnění

KONTROLNÍ OPIS			
A. ODDÍL			
Finančnímu úřadu v. ve. pro			
hlavní město Prahu			
Daňové identifikační číslo			
CZ123456789			
dodavatel	<input checked="" type="checkbox"/>	odběratel	<input type="checkbox"/>
VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY			
vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty			
za zdaňovací období: měsíc	10	čtvrtletí	rook 2013
za období	do		
Celková částka základů daně	431 000		
Právníká osoba : Název právnické osoby			
ABCD s.r.o.			
Fyzická osoba: Příjmení		Jméno	Titul
Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:			
a) obec	b) PSČ	c) telefon	
PRAHA 1			
d) ulice (nebo část obce)		e) číslo popisné/evidenční	
Nová		3	
f) e-mail		g) stát	
		ČESKÁ REPUBLIKA	
B. ODDÍL			
Údaje o zástupci :		Kód zástupce:	
Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby			
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby			
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)			
Jméno (-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě			
Petr Adam jednatel			
Datum			
24.11.2013			
Sestavil		Telefon	
Ing. Miroslav Bohatý		777888999	

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran					
2 2					
Číslo řádku	DIČ dodavatele / odběratele	Kód předmětu plnění	Datum usk. zd. plnění	Základ daně	Rozsah plnění
1	11223344	4	20.10.2013	400 000	
2	99887766	4	25.10.2013	25 000	

7.5 Daňové přiznání

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Udaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu v, ve, pro / Specializovanému finančnímu úřadu

hlavní město Prahu
Územní pracoviště v, ve, pro
Prahu 1
Daňové identifikační číslo
CZ12345678
Rodné číslo/IC
12345678

řádné dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet listů / příloh

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období : měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Plátce daně § 6 až §6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="text"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="text"/>
Skupina § 5a	<input type="text"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="text"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	<input type="text"/>

Právnícká osoba : Název právnické osoby
ABCD s.r.o.

Fyzická osoba : Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické/fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby :

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) stát

Hlavní ekonomická činnost
SPECIALIZOVANÉ STAVEBNÍ ČINNOSTI

B. ODDÍL
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNĚ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci : Kód zástupce :

Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IC právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
Petr Adam jednatel

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
<input type="text" value="24.11.2013"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Přiznání sestavil Telefon

25 5401 Mfin 5401 vzor č.18

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty					
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	404 800	85 008	
	snížená	2	3 035 900	455 385	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§16; §17 odst.6 písm e); §19 odst. 3)	základní	3	47 000	9 870	
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 - 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	489 300	102 753	
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2				21	
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)				24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb				25 431 000	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)				26	
III. Doplňující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71 g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	1 908 300	400 218	525
	snížená	41	0	0	0
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42	0	0	0
Ze zdanitelných plnění vykázanych na řádcích 3 až 13	základní	43	536 300	98 553	14 070
	snížená	44	0	0	0
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79 až § 79c		45		0	0
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		498 771	14 595
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47	0	0	0
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	50 000		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient (%) 90%	Odpočet	13 136
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací ko	Změna odpo	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 - 61) + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)				62 653 016	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63 511 907	
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)				64 141 109	
Nadměrný odpočet (63 - 62)				65 0	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)				66 0	

8 ZÁVĚR

Předkládaná rigorózní práce se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty ve stavebnictví s důrazem na institut přenesení daňové povinnosti k DPH podle relativně nového ustanovení § 92e zákona o DPH. Práce sestává z osmi kapitol, z nichž první kapitolu tvoří úvod a poslední kapitolu závěr práce – samotná problematika tématu práce se tak rozkládá do šesti rozsáhlejších kapitol.

Po úvodu jako první kapitole následuje kapitola věnující se obecně institutu daně z přidané hodnoty v České republice, resp. v Evropské unii. Autor na začátek zařadil část věnující se pojmu DPH, načež přistoupil k popisu a rozboru historické a současné právní úpravy DPH jak z pohledu unijní právní úpravy, tak z pohledu českého národního práva. Jsou zde uvedeny nejdůležitější právní předpisy s podrobnějším popisem témat, jimž se věnují. O něco rozsáhlejší je pak podkapitola zabývající se principy DPH v podmínkách českého právního řádu, kdy jsou autorem podrobněji rozebrány nejdůležitější pojmy a instituty přímo související s touto daní v České republice tak, jak ji upravuje především zákon o DPH. Konkrétně se v této podkapitole autor věnuje oblastem, jako jsou daňový subjekt, předmět daně, místo plnění, uskutečnění zdanitelného plnění, odpočet daně a režim přenesení daňové povinnosti k DPH.

Následující poměrně kratší část práce se věnuje otázkám stavebnictví v České republice ve spojení s českým právním řádem. Kromě pojmu stavebnictví se zde autor věnuje jeho české právní úpravě, dále uvádí jednotlivé subjekty výstavbového procesu a jejich charakteristiky a v neposlední řadě čtenáře seznamuje s několika nejčastějšími smluvními typy ve stavebnictví, jimiž jsou především smlouva o dílo, smlouva o výstavbě, kupní smlouva a nájemní smlouva.

Stěžejní část práce je pak věnována tématu aplikace DPH ve stavebnictví. Autor v jednotlivých podkapitolách podrobněji rozebírá problematiku DPH v souvislosti s převodem nemovitostí, tedy s převodem staveb, bytů a nebytových prostor, jakož i s převodem pozemků, dále v souvislosti s nájmem nemovitostí a především pak v souvislosti s výstavbou. Šestá kapitola je pak věnována institutu přenesení daňové povinnosti k DPH ve stavebnictví podle příslušných ustanovení zákona o DPH. Autor se zde podrobněji věnuje otázkám souvisejícím se subjekty podléhajícími režimu přenesení povinnosti k DPH ve stavebnictví, povinnostem poskytovatele a příjemce plnění v této souvislosti, dále případu, kdy by byl

režim přenesení daňové povinnosti porušen, resp. nedodržen ze strany poskytovatele plnění. Autor v rámci této kapitoly také vymezuje okruhy a příklady stavebních a montážních prací, které musejí být poskytovány, aby se mohlo jednat o případ spadající pod § 92e zákona o DPH. Poslední podkapitola této kapitoly se zabývá hlavním a vedlejším plněním v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti. Sedmou kapitolu věnoval autor práce změnám právní úpravy aplikace DPH ve stavebnictví souvisejícím s rekodifikací českého soukromého práva. Poslední kapitolou pak byl praktický příklad uvedený na fiktivní stavební společnosti.

Prvním cílem této práce bylo seznámit čtenáře s obecnými principy daně z přidané hodnoty v České republice a stručně také se zakotvením stavebnictví v českém právním řádu, resp. se smluvními typy nejčastěji v dané oblasti využívanými. Následujícím, z pohledu tématu této práce důležitějším cílem pak bylo věnovat se problematice DPH u nemovitostí, zejména pak DPH ve stavebnictví, se zaměřením na režim přenesení daňové povinnosti k DPH, a tuto v souvislosti s aktuálně účinnými právními předpisy analyzovat. Vzhledem k blízkosti se účinnosti nových soukromoprávních předpisů bylo na místě věnovat jednu celou kapitolu také otázkám změn v aplikaci DPH ve stavebnictví, které jsou s rekodifikací úzce spjaty. Poslední kapitola pak byla pojata prakticky a autor zde uvedl čtenáře do praxe, zejména co se vykazování DPH ve stavebnictví vůči správci daně a otázek souvisejících týká.

Autor práce se domnívá, že cíle, které si v úvodu této práce stanovil, byly v rámci jejího přiměřeného rozsahu dobře splněny, když je předkládána rigorózní práce, která tvoří ucelený přehled dané problematiky.

SUMMARY

This rigorosum thesis deals with issues of VAT in construction industry with emphasis on tax obligation transfer to VAT according to relatively new provision § 92e Act No. 235/2004 Coll., about VAT, as amended by later regulations. The rigorosum thesis consists of eight chapters, where the first chapter is introduction and the last is conclusion. The individual issues of this topic are dealt with in four chapters.

After the introduction there is a chapter devoted generally to the institutes of VAT in the Czech republic, btw. European Union. The author integrated into the beginning the first part devoted to the term VAT, then in detail described and analysed the historical and current legal adjustment of VAT from two points of view: legal adjustment of European Union and Czech national law. There are mentioned the most important legal adjustments with detailed description of the topics that are devoted to. More extensive is the chapter dealing with principles of VAT in conditions of Czech legal code, where the author analyses minutely the most important terms and institutes directly related to this tax in the Czech republic in that way how they are treated particularly in Act No.235/2004 Coll. about VAT as amended in later regulations. Specifically, the author deals in the fourth chapter with fields as tax subject, tax topic, place of fulfillment, accomplishment of taxable fulfillment, tax deduction and mode of tax obligation transfer to VAT.

The following shorter part of the thesis is devoted to issues about construction industry in the Czech republic in relation to Czech legal code. Apart from the term construction industry the author deals also with its Czech legal adjustment, then states individual subjects of the building process and its characteristics which are works contract, building contract, sale of contract and lease contract.

The principal part of the thesis deals with the issues of VAT application in construction industry. The author analyses in depth in individual subchapters the problematics of VAT related to real estates transfer, btw. transfer of buildings, flats and non-residential space, also with land transfer, then in relation to hiring of the real estates and above all in relation to the building. The sixth chapter is devoted to the institute of the tax obligation transfer to VAT in construction industry according to corresponding regulations Act No. 235/2004 Coll. of value added tax as amended in later regulations. Following chapter deals with the most important changes that come into force after the 1 January 2014 and are

related to application of VAT in construction industry. At this time Act No.89/2012 Coll., Civil code, and also other private regulations come into force, and it comes to recodification of czech private law.

The last chapter is then the practical example - demonstration of VAT application in construction industry, that was theoretically explained in the rest of the thesis.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BAKEŠ M., KARFÍKOVÁ M., KOTÁB P., MARKOVÁ H. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.

BAREŠOVÁ, E. *Kupní smlouva o nemovitosti* [online]. Vydáno 31. 8. 2005 [citováno 12. 10. 2013]. Dostupné z: <http://pravniciradce.ihned.cz/c1-16742240-kupni-smlouva-o-nemovitosti>

BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-435-0.

BENDA, V. *Změny zákona o DPH k 1. 1. 2014* [online]. Vydáno 19. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/zmeny-zakona-o-dph-k-1-1-2014-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsM52Y2PmDhIfza-ZrWIZ7A/?query=zm%ECny+DPH+2014&serp=1>

BRYCHTA, I. *Režim přenesení daňové povinnosti k DPH u stavebně montážních prací DPH* [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.videocampus.cz/download/attachments/307680/Rezim%20prenesene%20danove%20povinnosti%20ve%20stavebnictvi.pdf>

ČÁP, J., SCHÖDELBAUEROVÁ, P. *Zákon o vlastnictví bytů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-475-8.

DOVOLIL, P. *Smluvní vzory Mezinárodní federace konzultačních inženýrů (FIDIC)* [online]. Vydáno 1. 12. 2011 [citováno 12. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.vzdelavanimkekvalite.cz/PDFs/Smluvni_vzory_FIDIC.pdf

DRÁBOVÁ, M. Změny zákona o DPH od 1. ledna 2013 – 1. část. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2012, č. 4, s. 30. ISSN 1211-9946.

DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 11. 9. 2013].

Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 9. 2013].

Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanskému zákoníku. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 20. 11. 2013].

Europäische Kommission. *Steuern und Zollunion. Wie die MwSt funktioniert* [online]. [citováno 10. 9. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_de.htm

FIALA, J., KINDL, M. a kol. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8.

Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. Vydáno 9. 11. 2011 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesenidanove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesenida-613>

Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství vydaná ve spolupráci s Českým statistickým úřadem k některým otázkám zatřídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH* [online]. Vydáno 31. 8. 2012 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf

Finanční správa. *Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u bytové výstavby* [online]. Vydáno 16. 11. 2007 [citováno 21. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-dph-u-bytove-1645>

Finanční správa. *Informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u bytové výstavby po 1. 1. 2008* [online]. Vydáno 23. 4. 2008 [citováno 22. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>

Finanční správa. *Informace Ministerstva financí o uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, č. j. 18/21492/2008-181* [online]. Vydáno 23. 4. 2008 [citováno 19. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-u-sc-pri-prvodu-a-naj-ne-a-byt-druz/informace-k-uplatnovani-zakona-o-dph-1646>

GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 8. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

GRUŇ L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-745-4.

HAVEL, T. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-997-5.

HUŠÁKOVÁ, Z., MATĚJKOVÁ, M. *DPH u nemovitostí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8.

International Federation of Consulting Engineers. *FIDIC History* [online]. [citováno 3. 10. 2013]. Dostupné z: <http://fidic.org/about-fidic/fidic-history>

KLEE, L. *Smluvní vztahy výstavbových projektů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-953-1.

KOBLIHA, I. Smlouva o dílo. In: *Meritum Obchodní právo*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-577-9. Část III, hlava II, díl IX, s. 891-935.

KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Ostrava: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-592-4.

LEDVINKOVÁ I. *DPH v příkladech*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

MALÝ, S. *Nový stavební zákon s komentářem. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-249-5.

Ministerstvo spravedlnosti. *Nový občanský zákoník – nájem a pacht DPH* [online]. [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/smluvni-pravo/konkretni-zmeny-ve-zvlastni-casti/najem-a-pacht/>

Ministerstvo spravedlnosti. *Stavba jako součást pozemku* [online]. Vydáno 6. 9. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.du.cz/?cid=319988>

MURDOCH, J., HUGHES, W. *Construction Contracts: Law and Management*. 4. vyd. New York: Taylor and Francis, 2008. ISBN 0-203-96574-4. S. 1 [online]. [citováno 15. 10. 2013]. Dostupné z: <http://196.29.172.66:8080/jspui/bitstream/123456789/466/1/4.pdf>

PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-812-3.

PRAŽÁK, Z. *Smlouva o dílo podle obchodního zákoníku. Praktická příručka*. 3. vyd. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-61-5.

RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa, Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2008. ISBN 1081-341-2008.

RŮŽIČKOVÁ, E. D. *Problematika daně z přidané hodnoty po roce 2012 a 2013* [online]. Vydáno 20. 8. 2013 [citováno 19. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/problematika-dane-z-pridane-hodnoty-po-roce-2012-a-2013-92093.html>

RYBÁKOVÁ, J. *DPH ve stavebnictví*. (přednáška). [online]. Vydáno 14. 3. 2013 [citováno 10. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.videocampus.cz/33/dph-ve-stavebnictvi-uniqueidgOkE4NvrWuN0RV3HM0_E0RraGSBRvQShnZAGfpGfOwo/?serp=1

SEELY, A. *VAT on Construction* [online]. Vydáno 3. 7. 2012 [citováno 10. 9. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legal_framework/index_de.htm

SKÁLA, M. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-735-7091-2.

Svaz podnikatelů ve stavebnictví v ČR. *O nás* [online]. [citováno 5. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.sps.cz/RDS/_deail_new.asp?id=3679&type=onas-u

ŠIMŠOVÁ, L. *Nájemní smlouva dle nového občanského zákoníku* [online]. Vydáno 26. 5. 2013 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.aksikola.cz/novinky/legislativa/najemni-smlouva-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku>

ŠIROKÝ J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

ŠTENGLOVÁ, I. *Smlouva o dílo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-311-0.

TICHÝ, M. *Projekty a zakázky ve výstavbě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-009-6.

Verlag Dashöfer. *Nemovitosti od roku 2014* [online]. Vydáno 15. 10. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: http://www.du.cz/33/nemovitosti-od-roku-2014-uniqueidgOkE4NvrWuNACUiL-fcBUVnSyX1JQ7Md/?reltype=2&uri_view_type=12

Všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby [online]. Vydáno 30. 4. 2007 [citováno 3. 10. 2013]. Dostupné z: <http://www.stavebnistandardy.cz/default.asp?Typ=1&ID=3&Pop=1&IDm=3249691&Menu=V%9Aeobecn%E9%20obchodn%ED%20podm%EDnky%20pro%20zhotoven%ED%20stavby>

VYCHOPEŇ, J. *Nemovitosti v podnikání*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. Otázky a odpovědi z praxe. ISBN 978-80-7357-400-0.

Judikatura

Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 3. 2002, sp. zn. 10 Ca 21/2002.

Rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. 10 Ca 284/2005. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 13. 11. 2006, sp. zn. 32 Odo 972/2005. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 14. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 26. října 1999, sp. zn. 2 Cdon 1414/97. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 1. 2004, sp. zn. 1324/2003. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 26. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 30. září 1998, sp. zn. 33 Cdo 111/98. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 5. 1999, sp. zn. 29 Cdo 2206/98. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 14. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 28 Cdo 2747/2004. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 20. 11. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 11. 9. 2009, sp. zn. 5 As 62/2008. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 26. 9. 2013].

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 5 Afs 24/2008. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 26. 9. 2013].

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 3. 2003 ve věci Sinclair Collis Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-275/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 2. 1985 ve věci D. A. Rompelman a E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, sp. zn. C-268/83. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 1. 2003 ve věci Yorkshire Co-operatives Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-398/99. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 9. 2008 ve věci Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v. Isle of Wight Council and Others, sp. zn. C-288/07. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 1. 2013 ve věci Woningstichting Maasdriel proti Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-543/11. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 1. 2001 ve věci Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten, sp. zn. C-150/99. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 11. 2009 ve věci Don Bosco Onroerend Goed BV v. Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-461/08. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 6. 1996 ve věci Wellcome Trust Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, sp. zn. C-155/94. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 7. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 1. 1999 ve věci Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-349/96. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 7. 1991 ve věci Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y sekunda, sp. zn. C-202/90. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 10. 1996 ve věci Renate Enkler v. Finanzamt Homburg, sp. zn. C-230/94. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 7. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 3. 1987 ve věci Komise v. Nizozemské království, sp. zn. C-235/85. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 3. 1996 ve věci Gemeente Emmen v. Belastingdienst Grote Ondernemingen, sp. zn. C-468/93. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 2. 1996 ve věci Intercommunale voor zeewaterontzilting v. Belgie, sp. zn. C-110/94. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 7. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 3. 2007 ve věci Aktiebolaget NN v. Skatteverket, sp. zn. C-111/05. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 2005 ve věci I/S Fini H v. Skatteministeriet, sp. zn. C-32/03. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 7. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 2005 ve věci *Fonden Marselisborg Lydstbådehavn v. Skatteministeriet*, sp. zn. C-428/02. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2009 ve věci *RCI Europe v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, sp. zn. C-37/08. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Stichting „Goed Wonen“ v. Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-326/99. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. 2. 1981 ve věci *Staatssecretaris van Financiën v. Association coopérative „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA“*, sp. zn. C-154/80. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006 ve věci *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-251/05. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 9. 2006 ve věci *Heger Rudi GmbH v. Finanzamt Graz-Stadt*, sp. zn. C-166/05. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 3. 1988 ve věci *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*, sp. zn. C-102/86. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 12. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 6. 2000 ve věci *Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl*, sp. zn. C-400/98. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [citováno 28. 9. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex-europa.eu>

Právní předpisy

Druhá směrnice Rady č. 67/228/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 9. 2013].

První směrnice Rady č. 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 9. 2013].

Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 9. 2013].

Směrnice Rady č. 2009/47/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Směrnice Rady č. 2010/45/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 9. 2013].

Směrnice Rady č. 2009/162/EU, kterou se mění některá ustanovení Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 14. 9. 2013].

Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 9. 2013].

Vyhláška č. 43/1990 Sb., o projektové přípravě staveb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Vyhláška č. 5/1987 Sb., o dokumentaci staveb. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 9. 2013].

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 9. 2013].

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 10. 9. 2013].

Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 11. 9. 2013].

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 2. 10. 2013].

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 10. 9. 2013].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 26. 9. 2013].

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 9. 2013].

Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 15. 9. 2013].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. Vydáno 8. 11. 2013 [citováno 20. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>

Abstrakt

Předkládaná rigorózní práce se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty ve stavebnictví s důrazem na institut přenesení daňové povinnosti k DPH. V první části práce se autor věnuje obecně pojmu DPH, historické a současné právní úpravě této daně v Evropské unii a v České republice a principům DPH podle českého právního řádu. Druhá část práce se pak zabývá stavebnictvím a jeho právní úpravou v rámci České republiky. Stěžejní část práce se pak věnuje aplikaci DPH ve stavebnictví, autor se zde věnuje zásadním otázkám aktuálně účinného právního řádu a uvádí důležitou judikaturu národních soudů, ale také judikaturu Soudního dvora Evropské unie. V neposlední řadě autor podrobně rozebírá institut přenesení daňové povinnosti k DPH v oblasti stavebnictví. Autor se také věnuje nejdůležitějším změnám v souvislosti s aplikací DPH ve stavebnictví, které vejdou v účinnost po 1. lednu 2014. Poslední kapitola práce je praktickým příkladem - ukázkou aplikace DPH ve stavebnictví.

Abstract

This rigorosum thesis deals with issues of VAT (value added tax) in construction industry with emphasis on tax obligation transfer to VAT. In the first part of the thesis the author generally devotes to the term VAT, to the historical and current legal adjustments of this tax within European Union and the Czech republic, then to the principles of VAT according to the Czech legal code. The second part of the thesis deals with construction industry and its legal adjustment in the Czech republic. The main part of the thesis is devoted to the application of VAT in construction industry; the author deals in this part with basic questions about current legal code in force and states important judicature of national courts and also judicature of European court of justice. Last but not least the author analyses minutely tax obligation transfer to VAT in field of construction industry. Author deals with the most important changes that come into force after the 1 January 2014 and are related to application of VAT in construction industry, too. The last chapter is then the practical example - demonstration of VAT application in construction industry.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, stavebnictví, přenesení daňové povinnosti k DPH

Key words

VAT – value added tax, construction industry, tax obligation transfer to VAT

PŘÍLOHA Č. 1

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

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

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

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

3) Pokládání optických kabelů CZ-CPA 42, 43

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

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

5) Dodání a montáž okenních žaluzií CZ-CPA 43

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

6) Dodání hasicího přístroje s montáží CZ-CPA 43

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

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

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

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

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

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

10) Výstavba exteriérů při filmování CZ-CPA 43

11) Instalace/ opravy plynových zářičů pro vytápění průmyslových objektů CZ-CPA 43

Jako nedílná součást stavby pro vytápění objektu

12) Instalace integrovaných regálů ve skladu CZ-CPA 43

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

13) Instalace mobilní buňky CZ-CPA 43

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

1) Průmyslová klimatizace, průmyslové kotle atd.

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

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

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

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

- Pro posouzení, zda se jedná o klimatizaci průmyslovou, která je dle vysvětlivek ze sub-kategorie 43.22.12 vyloučena a nepodléhá tedy režimu přenesení daňové povinnosti, je rozhodující, zda se jedná o klimatizaci nezbytnou pro provoz zařízení (zejména průmyslového, ale nemusí jít výslovně o průmyslový provoz, většinou je součástí technologického zařízení, má vliv na kvalitu výroby, snižování výrobních nákladů nebo přímo podmiňuje funkci zařízení). „Průmyslový“ je zde tedy rozuměno pro výrobní účely, nikoli primárně pro budovu jako takovou a pobyt lidí v ní.

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

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

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

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

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

4) Oprava FTV panelu CZ-CPA 26/43

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

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

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

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

1) Výměna žárovky na nemovitosti CZ-CPA 81

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

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

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

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

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

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

5) Údržba bezpečnostních systémů CZ-CPA 80

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10) Oprava turbíny CZ-CPA 33

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

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

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

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

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

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

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

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

15) Lepení reklam na stěny CZ-CPA 73

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

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

16) Stavba prodejních stánků (farmářské trhy, na Velikonoce, na Vánoce atd.) CZ-CPA 82

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

Nebo **CZ-CPA 77** Pronájem a leasing jiných strojů, zařízení a výrobků j.n. (CZ-CPA 77.39.19).³⁰⁴

³⁰⁴ Finanční správa. *Informace Generálního finančního ředitelství vydaná ve spolupráci s Českým statistickým úřadem k některým otázkám zatřídění stavebních prací dle oddílů 41 až 43 klasifikace CZ-CPA ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví na DPH* [online]. Vydáno 31. 8. 2012 [citováno 26. 10. 2013]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf