

366/04.04.12 Vymezení stavebních a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojeného k budově

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

1. ÚČEL PŘÍSPĚVKU

Předmětem tohoto příspěvku je sjednotit postup pro vymezení některých činností pro účely aplikace § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“).

2. OPRAVY A ÚDRŽBA ZAŘÍZENÍ PEVNĚ PŘIPOJENÉHO KE STAVBĚ

Zařízením pevně připojeným ke stavbě se pro účely tohoto příspěvku rozumí jakékoli zařízení včetně strojního vybavení, které je k budově připevněno tím, že:

- bylo ke stavbě pevně přichyceno např. šrouby, nýty, zabudováním samotného zařízení do stavby apod., nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody elektrické sítě (tj. nelze ho odpojit např. pouhým vytáhnutím napájení ze zástrčky), nebo
- bylo pevně napojeno na rozvody kanalizace nebo vody, nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody plynu, nebo
- bylo pevně připojeno na rozvody vzduchotechniky

Počínaje 1. lednem 2012 se za podmínek stanovených v § 92a a §92e zákona o DPH uplatňuje režim přenesení povinnosti priznat daň na příjemce i u stavebních a montážních prací. Jak je i uvedeno v důvodové zprávě k novele č. 47/2011 zákona o DPH, tento režim byl zaveden s cílem zabránění daňových úniků.

V § 92e zákona o DPH jsou stavební a montážní práce vymezeny pomocí kódů Klasifikace produkce (CZ-CPA) (dále jen „**Klasifikace produkce**“) 41 až 43. Zatímco však zákon o DPH v § 92e používá termín „stavební a montážní práce“, kódy 41 až 43 jsou uvedeny v sekci F Klasifikace produkce, která se nazývá „*Stavby a stavební práce*“ a termín „montážní práce“ se zde neuvádí.

Předpokládáme, že důvodem pro použití termínu „stavební a montážní práce“ v § 92e zákona o DPH (předpokládám) bylo:

- najít textaci odpovídající textu ustanovení čl. 199 písm. 1 odst. a) směrnice 2006/112/ES, které umožňuje přenést povinnost priznat daň na příjemce i u vybraných tuzemských zdanitelných plnění, a zároveň
- zajistit kontinuitu v používání tohoto termínu v zákoně o DPH (§§48 a 48a), a zároveň
- naplnit účel samotného režimu přenesení daňové povinnosti, tj. zabránit daňovým únikům spočívajícím v neoprávněném uplatňování nároků na odpočet, daně širokým vymezením činností podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce.

Jak vyplývá ze stále platné informace Ministerstva financí k uplatňování DPH u výstavby č.j. **18/21492/2008-181 (dále jen „Informace“)**, **„stavebními a montážními pracemi se pro účely této informace rozumí práce při výstavbě nových staveb, bytů a nebytových prostor a práce při jejich rekonstrukcích, modernizacích, rozšířeních, stavebních úpravách a opravách. Opravou se také rozumí stavební nebo montážní údržba. Součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují“.**

Z použití stejného termínu tedy lze dovozovat, že záměrem zákonodárce tedy zřejmě bylo i pro účely § 92e zákona o DPH zahrnout do stavebních a montážních prací opravy a údržbu, jestliže svým charakterem představují stavební práce uvedené pod kód 41 až 43 Klasifikace produkce.

Co se týče samotného vymezení stavebních prací v Klasifikaci produkce, tak zatímco např. v oddílu 41 již ze samotných názvů jednotlivých kategorií vyplývá, že zde uvedené práce zahrnují i činnosti spočívající v opravách a údržbě, u dalších kódů v oddílech 42 a 43 jsou opravy a údržba zmiňovány jen u některých subkategorií. Přesto se domnívám, že do kódů 42 a 43 spadají i veškeré příslušné opravy, a to z následujících důvodů:

- Klasifikace NACE, používaná pro klasifikaci jednotlivých ekonomických činností, využívá až po úroveň tříd stejná kritéria pro zařazení a stejné kódy jako klasifikace CZ-CPA. V metodické příručce ke klasifikaci NACE je uvedeno:

"Až po čtvrtou úroveň (třídy) je CPA shodné s NACE. Obecně lze říci, že podtřídy CPC jsou opětovně uspořádány podle ekonomického původu. Vztah mezi CPA a NACE Rev. 2 je zřetelný v kódování CPA: kódování prvních čtyř míst CPA je až na několik málo výjimek shodné s NACE Rev. 2..."

Z výše uvedeného dle mého názoru vyplývá, že (s výjimkami, které se však vůbec netýkají oddílů 41 až 43) po úroveň tříd by měly být stavební a montážní činnosti zařazeny do stejných kódů jak v klasifikaci NACE, tak v Klasifikaci produkce.

- Ve vysvětlivkách klasifikace NACE na začátku oddílu 43 je uvedeno:

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

Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy.

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

Oddíl rovněž zahrnuje příslušné opravy."

Z vysvětlivek ke klasifikaci NACE je tedy zcela zřejmé, že do oddílu 43 se zahrnují i příslušné opravy. A jelikož by tyto opravy měly být až po úroveň třídy zařazovány do stejných kódů klasifikace NACE a Klasifikace produkce, je nutno na základě výše uvedeného dojít k závěru, že oddíl 43 zahrnuje i všechny odpovídající opravy. Tento závěr lze dále podpořit i vymezením oprav a údržby v metodické příručce ke klasifikaci NACE, ve kterém je uvedeno (bod 90 a 91), že „Jednotky, které provádí opravy nebo údržby, jsou klasifikovány do následujících kategorií v závislosti na druhu opravovaného zboží:

- skupina 33.1 „Opravy kovodělných výrobků, strojů a zařízení“;
- oddíl 43 „Specializované stavební činnosti“;
- skupina 45.2 „Opravy a údržba motorových vozidel, kromě motocyklů“;
- oddíl 95 „Opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost“.

91. Jednotky, které provádějí generální opravy letadel, lokomotiv a lodí jsou klasifikovány ve stejných třídách jako jednotky, které je vyrábějí."

Opět je zde tedy zcela jasně počítáno s tím, že oddíl 43 obsahuje i odpovídající opravy a údržbu.

Samozřejmě to neznamena, že veškeré opravy vztahující se nějakým způsobem ke stavbě, resp. především k zařízení pevně připojenému ke stavbě, musí být zatříděno do kódu 43.

Údržbu a opravy zařízení pevně připojeného ke stavbě lze zatřídít pod kód 43 pouze v případě, že opravu konkrétního zařízení nelze zařadit do oddílu 33 nebo do oddílu 95.

V oddílu 33 se konkrétně může jednat o třídy 33.11 až 33.14 a 33.19.

33.11 Oprava a údržba kovodělných výrobků

33.12 Opravy a údržba strojů

33.13 Opravy a údržba elektronických a optických zařízení

33.14 Oprava a údržba elektrických zařízení

33.19 Opravy a údržba ostatních zařízení

„Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení j.n.“ zmíněné pod kódem 33.12.19, u kterých by mohly vzniknout určité pochybnosti o jejich vymezení, jsou dle mého názoru vymezeny ve třídě 28.29. K tomuto závěru lze dle mého názoru dojít porovnáním struktury kódů třídy 33.12 a skupin 28.1 a 28.2.

Z oddílu 95 přichází prakticky do úvahy jen třída 95.22 Opravy přístrojů a zařízení převážně pro domácnost, dům a zahradu, která zahrnuje i opravy elektrospotřebičů pro domácnost, např. ledniček a mrazniček, myček nádobí, praček a sušiček pro domácnost, domácích elektrických spotřebičů na vaření a vytápění, vysavačů a jiných malých domácích spotřebičů.

Drobné opravy a údržba staveb jsou rovněž uvedeny pod následujícími kódy. Podmínkou pro zařazení do těchto kódů je, že opravy a údržba jsou poskytovány v rámci komplexních správcovských nebo úklidových služeb.

81.10.10 Kombinované pomocné služby, které zahrnují, mimo jiné:

- provádění kombinace pomocných služeb pro provoz budov (kombinované služby, např. všeobecný úklid interiéru, údržba a drobné opravy, likvidace odpadků, hlídání, ochrana a zajištění bezpečnosti budov, rozdělování pošty, recepce, činnost prádelny atd.

81.21.10 Všeobecný úklid budov, který zahrnuje, mimo jiné:

- úklid a údržbu bytových prostor nebo komerčních, administrativních a průmyslových budov včetně jiné správcovské údržby včetně drobných oprav

2.1 Dílčí závěr

Veškeré příslušné opravy a údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě, představující 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 kódech 41 až 43, musí být považovány za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 93e zákona o DPH, jestliže daná oprava či údržba není explicitně uvedena v některé ze tříd 33.11 až 33.14, 33.19 a 95.22. Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení jinde neuvedené, zmíněné pod kódem 33.12.19, jsou vymezeny ve třídě 28.29.

Jestliže je oprava nebo údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě zatříděna pod některý z kódů 33.11 až 33.14, 33.19, 81.10.10, 81.21.10 nebo 95.22, nedochází při jejich poskytnutí k přenesení povinnosti přiznat daň na příjemce, i když dané zařízení představuje nedílnou součást stavby.

3. INSTALACE ZAŘÍZENÍ

V praxi rovněž vznikají problémy s tím, zda montážní (instalační) práce svým charakterem spadají do oddílu 33 nebo do oddílu 43. Týká se to především dodání různých zařízení včetně jejich montáže, tj. „přípevněním“ ke stavbě.

Částečnou odpověď lze opět nalézt ve vysvětlivkách k oddílu 33 klasifikace NACE, kde je uvedeno, že „*Tento oddíl dále zahrnuje odbornou instalaci strojů. Instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury, např. instalace elektrického vedení, instalace eskalátorů nebo instalace klimatizačního systému, je klasifikována ve stavebnictví.*“

Ve vysvětlivkách k třídě 33.20 Instalace průmyslových strojů a zařízení je ještě dále upřesněno, že „*Tato třída zahrnuje odborné instalace strojů. Instalace zařízení, která tvoří pevnou součást budovy nebo podobné struktury, např. instalace eskalátorů, elektrického vedení, systémů alarmů nebo klimatizačního zařízení, je zařazena ve stavebnictví.*“

Ve vysvětlivkách k oddílu 43 klasifikace NACE je uvedeno, že „*Do tohoto oddílu se také zařídují jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby.*“

3.1 Dílčí závěry

Z výše uvedeného lze dle mého názoru vyvodit následující závěry:

- Instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy nebo podobné struktury a zároveň podmiňují funkčnost dané budovy či podobné struktury, je zařazena do některého z oddílů 41 až 43 Klasifikace produkce, jestliže nejsou z těchto oddílů explicitně vyloučeny.
- Instalace zařízení, které je přípevněno k budově nebo podobné struktuře je zařazena do některého z oddílů 41 až 43 Klasifikace produkce, jestliže se nejedná o instalaci zařízení (resp. strojů) explicitně uvedeného ve třídě 33.20 Klasifikace produkce. Ostatní všestranně použitelné stroje a zařízení jinde neuvedené, zmíněné pod kódem 33.20.29, jsou vymezeny ve skupině 28.2.

4. ZÁVĚR

Doporučuji odsouhlasit postupy uvedené výše pod body 2.1 a 3.1.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Dílčí závěr 2.1. : S navrženým závěrem lze souhlasit s tím upřesněním, že zmíněné jiné explicitní vymezení oprav a údržby může být i v jiných než uvedených kódech. Přesněji by tedy dílčí závěr bodu 2.1. měl znít „*Veškeré příslušné opravy a údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě, představující svým charakterem stavební a montážní práce (s výjimkou drobných oprav a údržby prováděných v rámci „správcovské“ činnosti či komplexního úklidu pod kódem 81), uvedené jako takové v kódech 41 až 43, musí být považovány za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 92e zákona o DPH, jestliže daná oprava či údržba není explicitně uvedena v jiných kódech CZ CPA např. v kódech 28, 33, 95.*“

Dílčí závěr 3.1.: Souhlas s navrženým závěrem.