



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR04291223
ESS

Odbor nepřímých daní
Oddělení daně z přidané hodnoty

Č. j.: 42586/23/7100-30116-050485

Vyřizuje: Oddělení daně z přidané hodnoty
Tel: (+ 420) 296 852 222
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwi4f

Radovan Cejpek
e-mail: foi+request-9553-56225e2e@infoprovsechny.cz

Dotaz k fakturaci a nároku na odpočet daně

Vážený pane,

k Vašemu dotazu, který došel na Generální finanční ředitelství (GFR) dne 12. 6. 2023 a byl zaevidován pod č. j.: 40531/23, sdělujeme následující. Váš dotaz je vyvolán nejasnostmi týkajícími se výkladu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

Váš dotaz byl původně GFR doručen jako dotaz dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“), který byl vyhodnocen jakožto dotaz obecný, o čemž jste byl vyrozuměn písemností zaevidovanou pod č. j.: 41592/23/7700-50127-202098.

Ve Vašem dotaze žádáte GFR o posouzení práva na použití sazby daně z přidané hodnoty a vzniku práva na odpočet daně z přidané hodnoty v situaci, kdy:

1. Osoba povinná k dani (plátce DPH) uzavřela smlouvu o technické správě nemovitostí s vlastníkem nemovitosti (plátce DPH), podle níž je náplní její činnosti správa předmětné nemovitosti.
2. Vedle toho osoba povinná k dani (plátce DPH) uzavřela k téže nemovitosti smlouvu nájemní. V dané nemovitosti se nacházejí jednotky v katastru nemovitostí zapsané jako „jiný nebytový prostor“. Jednotky jsou následně žadatelem dány do podnájmu různým subjektům, a to jak plátcům DPH pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností, tak neplátcům DPH. K podnájmu jsou poskytovány dodatečné služby jako např. parkování v garáži.
3. Osoba povinná k dani (plátce DPH) nakoupí zboží, konkrétně stavební materiál určený k rekonstrukci nemovitosti.
4. Tento stavební materiál při splnění všech dalších podmínek následně osoba povinná k dani (plátce DPH) prodá a vyfakturuje vlastníkovu nemovitosti. Rekonstrukce bude realizována.

Za této situace osoba povinná k dani (plátce DPH) považuje za zákonný postup:

1. Prodej stavebního materiálu vlastníkovu nemovitosti bude podléhat stejné sazbě daně jako nákup téhož zboží od dodavatele, tedy sazbě základní, a to s ohledem a principu neutrality DPH.
2. Osoba povinná k dani (plátce DPH) je oprávněn uplatnit za toto plnění odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to bez ohledu na to, zda a komu jsou jednotky dány do podnájmu.

Stanovisko GFŘ

Úvodem pouze předesíláme, že GFŘ nemá povědomí o konkrétních okolnostech Vašeho případu, a proto bude odpovídat pouze na základě Vámi nastíněných podmínek v obecné rovině. Vámi nezmíněné okolnosti mohou mít vliv na relevantnost odpovědi GFŘ.

Předně je nutné připomenout, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy hodnotí v jejich souvislosti [srov. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu).

Také je nutné uvést, že GFŘ vychází ve své odpovědi z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, které zřetelně stanoví, že je to právě daňový subjekt, který prokazuje veškeré skutečnosti, jež je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. GFŘ tak není oprávněn stanovit, jaké důkazní prostředky je povinen daňový subjekt předložit, aby unesl své důkazní břemeno zejména ohledně prokázání správnosti výpočtu odpočtu daně v částečné výši ve smyslu § 75 a 76 zákona o DPH. To stejné platí i pro otázku rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení mezi daňovým subjektem a správcem daně. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (v tomto smyslu srov. rozsudek ze dne 15. 11. 2017, č. j.: 2 Afs 72/2017-43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem, než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (v tomto smyslu srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j.: 2 Afs 24/2007-119, ze dne č. j.: 8 Afs 252/2019 22. 10. 2008, č. j.: 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j.: 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j.: 9 Afs 152/2013-49). Neunese-li osoba povinná k dani (plátce DPH) důkazní břemeno zejména v tom smyslu, že byl předmětný majetek použit zejména pro zdanitelná plnění na výstupu, pak by nebyla oprávněna k uplatnění žádného nároku na odpočet daně. Pokud by byla přijatá zdanitelná plnění použita částečně pro plnění s nárokem na odpočet daně (zejména pro zdanitelná plnění na výstupu, osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 63 a násl. zákona o DPH) a pro plnění bez nároku na odpočet daně (pro plnění mimo ekonomickou činnost plátce či pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 a násl. zákona o DPH), pak by byla povinna postupovat ve smyslu § 72 odst. 6 zákona o DPH, tj. v zásadě uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši. Výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši je uveden v § 75 a § 76 zákona o DPH.

V tomto ohledu je také nutné doplnit, že dle § 76 odst. 1 ZDPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. Dojde-li k souběhu

nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76 ZDPH a nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 ZDPH, použije se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši namísto částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená postupem podle § 75 ZDPH. Koeficient podle § 76 odst. 2 věty první ZDPH se vypočte jako procentní podíl, v jehož **a)** čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, **b)** jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Dlužno dodat, že do součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru. Do výpočtu koeficientu se nezapočítávají **a)** dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro svou ekonomickou činnost; to neplatí, je-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti plátce, **b)** poskytnutí finančních služeb, dodání nemovité věci a nájem nemovité věci, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně, **c)** plnění podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH.

Na Vámi položený dotaz je také nutné sdělit, že Vámi uvedený postup je za určitých okolností možný, nicméně ve Vašem případě má GFŘ za to, že by takto býti postupováno nemělo.

Uzavře-li společnost s vlastníkem nemovité věci smlouvu o správě nemovité věci a současně s tím i nájemní smlouvu nemovité věci, která obsahuje i nebytovou jednotku, včetně možnosti jejího podnájmu jiným plátcům, přičemž společnost uskutečňuje rekonstrukci nemovité věci včetně nákupu materiálu, pak se může jevit, že Vámi naznačené právní jednání neodpovídá ekonomické a obchodní realitě, která je základní okolností při uplatňování DPH. Z Vámi popsaných okolností spíše plyne, že společnost uskutečňuje rekonstrukci nemovité věci, jejíž je současně správcem i pronajímatelem. GFŘ tak má za to, že skutečným příjemcem stavebních prací a nakoupeného materiálu je pouze společnost a nikoli vlastník nemovité věci. Vlastník nemovité věci za těchto okolností nemůže stavební práce včetně zabudovaného stavebního materiálu spojené s rekonstrukcí nemovité věci nebo samotný stavební materiál v zásadě žádným způsobem využívat ke své ekonomické činnosti po dobu existence spravování nemovité věci včetně pronajímání společností, neboť skutečným uživatelem je právě společnost, jež nemovitou věc dále pronajímá podnajímcům.

Ve vztahu k fakturaci stavebního materiálu je nutné připomenout, že aby se jednalo o dodání zboží, musí být ke zboží převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH, což v případě rekonstrukce stavby nebývá splněno. V tomto ohledu je nutné připomenout, že stavební materiál bude zpravidla vedlejším plněním k poskytnutým stavebním pracím spočívajících v rekonstrukci stavby, jelikož s přihlédnutím k § 36 odst. 3 písm. d) zákona o DPH základ daně u stavebních prací zahrnuje stavební materiál zabudovaný do stavby, a tudíž jejich samostatné dodání nebude možné. Vámi uvedený postup by tak rozdělil jedno plnění, jehož hlavním plněním jsou stavební a montážní práce v rámci rekonstrukce stavby, na několik samostatných plnění, což neodpovídá pojetí zákona o DPH.

Co se týče nároku na odpočet daně, pak je nutné upozornit na skutečnost, že bude-li společnost pronajímat stavbu nebo její část, která bude splňovat podmínky § 56a odst. 3 písm. a) až d) zákona o DPH, pak takovýto pronájem bude povinně osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, čímž nebude možné u souvisejících přijatých zdanitelných plnění uplatnit nárok na odpočet daně. Nicméně budou-li stavební a montážní práce poskytnuty ve společné části nemovité věci a pouze část stavby bude pronajímána osvobozeně od daně bez nároku na odpočet daně, pak by mělo být postupováno v souladu

s § 76 zákona o DPH. Budou-li stavební a montážní práce uskutečněny ve stavbě, která je pronajímána jako zdanitelné plnění, pak bude společnost oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně.

Dovolujeme si upozornit na skutečnost, že Generální finanční ředitelství není až na výjimky oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž ani k poskytnutí právního, daňového a jiného poradenství v individuálních záležitostech. Posouzení konkrétní věci v daňovém řízení je plně v kompetenci příslušného správce daně. Proto doporučujeme obrátit se na certifikovaného daňového poradce, který Vaše případy posoudí s náležitou péčí a odborností.

S pozdravem

Ing. Zdeněk Červený
vedoucí oddělení a zástupce ředitelky odboru