

# Daňová a účetní specifika ve stavebnictví

Daniela Kůdelíková

---

Bakalářská práce  
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2017/2018

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Daniela Kúdelíková**  
Osobní číslo: **M14484**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Daňová a účetní specifika ve stavebnictví**

Zásady pro vypracování:

**Úvod**

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

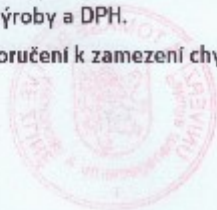
### I. Teoretická část

- Na základě prosludované literatury zpracujte teoretické poznatky týkající se daňových a účetních specifik ve stavebnictví.

### II. Praktická část

- Charakterizujte příslušnou stavební společnost KKS, spol. s r. o.
- Analyzujte účetní výkazy, zaměřte se zejména na současný stav nedokončené výroby a DPH.
- Navrhněte doporučení k zamezení chybovosti u nedokončené výroby a DPH.

**Závěr**



Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**EDWARDS, James Don a Roger H. HERMANSON. Accounting Principles: A Business Perspective, Financial Accounting. 1st edition. Global Text Project, 2014, 817 s. ISBN 1461088186.**

**HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro podnikatele 2016. Praha: Grada, 2016, 224 s. ISBN 978-80-247-5802-2.**

**KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. XX. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2012, 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.**

**KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.**

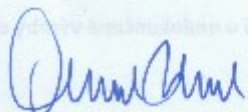
**MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017. 26. vydání. Praha: Grada, 2017, 288 s. ISBN 978-80-271-0451-2.**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva Kramná, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví

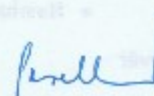
Datum zadání bakalářské práce: **15. prosince 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **14. května 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
ředitelka ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

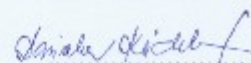
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípuštění-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného příměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9.5. 2018

Jméno a příjmení: JARMIELA KUŠELIČOVÁ



podpis diplomanta

## ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá daňovými a účetními specifiky v oboru stavebnictví. V úvodu teoretické části práce je pozornost věnována pojmům, které se pojí s danou problematikou, zejména je zde rozebírána nedokončená výroba, možnosti financování ve stavebnictví a zádržné u pohledávek a závazků. Následující část práce je zaměřena na daň z přidané hodnoty a její dopady na stavební výrobu, jsou zde popsány hlavní důvody pro zavedení reverse charge, v závěru teoretické části je popsán problém s nespolehlivým plátcem a potažmo dopady z těchto obchodů na daňový subjekt. Praktická část se věnuje účetním a daňovým specifickým ve vybrané společnosti.

Klíčová slova: nedokončená výroba, finanční leasing, daňový systém, daň z přidané hodnoty, režim přenesení daňové povinnosti

## ABSTRACT

This bachelor thesis is focused on tax and accounting specifics in the field of building industry. At the beginning of the theoretical part of the thesis the attention is paid to the terms connected with the chosen issue, there are especially analysed terms as unfinished production, the possibilities of financing in the building industry and the claims and the obligations from the contracts with the possibility of the retention. The following part of the thesis focuses on value-added tax and its impacts on construction production, the main reasons for the implementation of reverse charge are therefore described. At the end of the theoretical part, the problem with the unreliable payer is described and thus the impact of these transactions on the tax entity. Practical part deals with tax and accounting specifics in selected company.

Keywords: Unfinished Production, Financial Leasing, Tax System, Value Added Tax (VAT), Process of Transferring Tax Liability

Chtěla bych tímto poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Evě Kramné, Ph.D. za odborné vedení při psaní této práce, za vstřícnost a cenné rady při realizování tohoto úkolu.

Dále bych chtěl poděkovat společnosti KKS, spol. s r. o. za poskytnutí materiálů nutných pro praktickou část práce.

Největší dík však patří mé rodině za podporu při studiu a především mému manželovi, který mi vytvořil výborné podmínky nezbytné pro náročné studium.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ</b> .....	<b>13</b>
1.1 VYMEZENÍ POJMŮ VE STAVEBNICTVÍ.....	13
1.1.1 Subjekty působící ve stavebnictví.....	13
1.1.2 Objekty ve stavebnictví.....	14
1.2 REALIZACE ZAKÁZKY ÚČELOVĚ ZALOŽENOU SPOLEČNOSTÍ .....	14
1.3 NEDOKONČENÁ VÝROBA.....	15
1.4 HMOTNÉ MOVITÉ VĚCI A JEJICH SOUBORY.....	16
1.5 SMLUVNÍ ZÁDRŽNÉ U POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ .....	17
<b>2 DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ</b> .....	<b>18</b>
2.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY .....	18
2.1.1 Přímé daně.....	18
2.1.2 Nepřímé daně .....	19
2.2 VÝZNAM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	20
2.3 DPH VE STAVEBNICTVÍ .....	21
2.3.1 Předmět daně .....	21
2.3.1.1 Dodání zboží .....	22
2.3.1.2 Poskytnutí služby .....	22
2.3.2 Místo plnění při dodání nemovité věci.....	22
2.3.3 Sazby daně z přidané hodnoty.....	22
2.3.4 Dodání nemovité věci .....	23
2.3.4.1 Dodání nemovité věci s první sníženou sazbou daně 15%.....	23
2.3.4.2 Dodání nemovité věci se základní sazbou daně.....	24
2.3.4.3 Dodání pozemku .....	24
2.3.4.4 Dodání vybrané nemovité věci .....	25
2.3.4.5 Možnost volby uplatnit daň .....	25
2.4 REŽIM PŘENESENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	25
2.4.1 Zboží a služby podléhající režimu reverse charge .....	26
2.4.1.1 Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti .....	26
2.4.1.2 Mechanismus rychlé reakce.....	26
2.4.2 Důvody pro zavedení reverse charge .....	26
2.4.3 Klasifikace produkce.....	27
2.4.4 Dodání nemovité věci .....	28
2.4.5 Poskytnutí zprostředkovatelské služby .....	28
2.4.6 Subjekty podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.....	28
2.4.7 Přenesení daňové povinnosti u dodavatele .....	29
2.4.8 Přenesení daňové povinnosti u odběratele .....	30
2.4.8.1 Nárok na odpočet daně .....	30
2.4.9 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti .....	31
2.4.10 Nespolehlivý plátců a ručení za nezaplacenou daň .....	31
2.4.10.1 Obrana proti nespolehlivým plátcům .....	32
2.4.10.2 Ručení za neodvedenou daň.....	33

2.4.10.3	Jak se nestát účastníkem podvodu na DPH.....	33
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>35</b>
<b>3</b>	<b>CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI .....</b>	<b>36</b>
3.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....	36
3.1.1	Zařazení dle NACE .....	37
3.1.2	Zaměstnanost.....	37
3.2	VYBRANÉ EKONOMICKÉ UKAZATELE .....	37
3.2.1	Majetková struktura společnosti .....	39
3.2.2	Další ekonomické ukazatele.....	41
3.3	CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ VÝROBY .....	42
<b>4</b>	<b>ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNÍ VÝROBĚ.....</b>	<b>44</b>
4.1	VZNIK KONTRAKTU .....	44
4.1.1	Výběrové řízení .....	44
4.1.2	Uzavření kontraktu.....	45
4.2	FAKTURACE .....	45
4.2.1	Cena za dílo.....	45
4.2.2	Podklady pro fakturaci .....	46
4.2.3	Pozastávky.....	46
4.2.3.1	Dlouhodobé zádržné .....	47
4.2.4	Vícepráce, méněpráce .....	47
4.3	SEZÓNNOST .....	49
4.4	NEDOKONČENÁ VÝROBA .....	49
4.4.1	Vznik nedokončené výroby.....	50
4.4.2	Oceňování nedokončené výroby .....	51
4.4.3	Účtování nedokončené výroby.....	51
4.4.4	Doporučení pro sféru nedokončené výroby .....	53
<b>5</b>	<b>DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ.....</b>	<b>54</b>
5.1	URČENÍ SAZBY DPH.....	54
5.2	PŘENESENÁ DAŇOVÁ POVINNOST .....	54
5.2.1	Základní pravidla .....	54
5.2.2	DPH u veřejných zakázek .....	56
5.2.3	Přijaté zálohy.....	56
5.3	PRAKTICKÉ DOPADY ZAVEDENÍ REŽIMU REVERSE CHARGE .....	56
5.3.1	Správné posouzení poskytnutého plnění.....	56
5.3.2	Srovnání celkové daňové povinnosti společnosti KKS, spol. s r. o. před a po zavedení reverse charge .....	58
5.3.3	Zatřídění do klasifikace produkce CZ-CPA .....	61
5.3.4	Zvýšení nákladů na administrativu .....	61
5.4	ÚČTOVÁNÍ SPOLEČNOSTI .....	61
5.4.1	DPH u společností.....	62
5.5	DOPORUČENÍ PRO OMEZENÍ CHYBOVOSTI PŘI ÚČTOVÁNÍ DPH.....	62
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>65</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>66</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>69</b>



<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>70</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>71</b>

## ÚVOD

Stavebnictví patří k velmi důležitým odvětvím národního hospodářství a významně ovlivňuje další obory. Tento sektor se vyznačuje řadou specifíků, ke kterým se řadí např. sezónnost, délka a nepravidelnost výrobního cyklu (zpravidla přesahuje jeden rok, s čímž souvisí vázanost peněžního kapitálu v různých formách a značná investiční náročnost odvětví) nebo vysoká variabilita činností v souvislosti se zvyšováním požadavků na komplexní provedení a dodávku stavebních prací v odpovídající kvalitě.

Stavební výroba si v minulých letech prošla a stále prochází v souvislosti s nástupem finanční krize fází výrazného zpomalení, hlavním důvodem současného propadu stavební výroby o 11 procent je třetinové snížení počtu veřejných zakázek. Veřejné zakázky tvoří pro český stavební trh přibližně 40 procent tržeb, což činí stavební firmy závislé na státu. I když v současné době se objevují náznaky svědčící o tom, že recese tuzemského stavebnictví pomalu končí, v roce 2017 po dvou letech mírného nárůstu stavební trh opět klesl, a to i navzdory příznivému vývoji celé ekonomiky. Na trhu nadále panuje vysoce konkurenční prostředí a nadprůměrně dlouhé doby splatnosti faktur. Tvrdý boj o každou zakázku tlačí ceny dolů, přičemž podstatně hůře jsou na tom menší hráči, kteří působí v roli subdodavatelů. Z trhu zmizelo velké množství malých a středních firem, hospodaření některých je nestabilní, mnohé jsou na pokraji krachu. Velké stavební společnosti sice mají více zakázek, ale v menší hodnotě. Roste také počet firem, které jsou ochotny vzít zakázku s nulovou či zápornou marží, jen aby pokryly náklady a udržely zaměstnanost.

V roce 2018 jsou stavební firmy optimističtější, očekávají příliv veřejných zakázek a to, že jejich obor poroste až o 3,1 %. Údaje inženýrské společnosti ÚRS Praha za 1. čtvrtletí letošního roku jejich prognóze dávají za pravdu, veřejní investoři v Česku za toto období zadali stavebním firmám 1201 zakázek za 41,6 mld. korun. Jejich hodnota meziročně vzrostla o 76%, počet se zvýší o 13%. Letošní březen byl se zadanými 18,1 mld. korun nejúspěšnějším měsíc od počátku roku 2016. Hodnota nově zveřejněných zakázek podle ÚRS Praha meziročně vzrostla o 39% na 29,6 mld. korun. Stavební práce si v uplynulých dvou letech držely stále stejnou cenovou hladinu, řešením na minimální marže by bylo mírné zdražení stavebních prací. (Hospodářské noviny, 16. 4. 2018)

Cílem mé bakalářské práce je objasnit a popsat účetní a daňová specifika v oboru stavebnictví, budu klást důraz na ta podstatná a svým významem důležitá v oblasti daní, účetnictví a finančního řízení pro společnosti podnikající v tomto sektoru.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Bakalářská práce zpracovává účetní a daňová specifika ve stavebnictví.

Prioritním cílem bakalářské práce jsou návrhy opatření, která povedou k eliminaci chyb v oblasti účetních a daňových operací při vykazování a účtování nedokončené výroby a daně z přidané hodnoty v konkrétní společnosti KKS, spol. s r. o.

Teoretická část bude zpracována metodou literární rešerše na základě poznatků z dostupných zdrojů zabývajících se danou problematikou. Budou vysvětleny některé pojmy související se stavební výrobou, blíže budou popsána účetní a daňová specifika charakteristická pro tento sektor.

V praktické části budou vyhodnoceny některé ekonomické ukazatele společnosti KKS, spol. s r. o., k jejichž vyčíslení budou využity poměrové ukazatele finanční analýzy. Pro konkrétní případy dané společnosti budou doporučena obecná řešení získaná na základě informací z teoretické části práce spolu s navrženými postupy, které jsou zpracované pomocí syntézy získané z jednotlivých analýz.

Poté budou vypracována doporučení, která by měla ve sporných oblastech snížit nebo úplně odstranit možná rizika spojená účetní a daňovou legislativou.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ

## 1.1 Vymezení pojmů ve stavebnictví

Pro následující část práce je nutné objasnit několik odborných pojmů. Ty jsou definovány především Zákonem č. 183/2006 Sb. O územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) a Stavebními standardy.(Stavební zákon a související předpisy 2018)

### 1.1.1 Subjekty působící ve stavebnictví

Stavební trh je značně odlišný od trhu klasických komerčních výrobků. Zatímco klasický komerční produkt je vyráběn pro anonymního zákazníka, převážná většina stavebních zakázek je přímo směřována na konkrétního koncového uživatele, jehož požadavky a nároky jsou předem známy. Z tohoto úhlu pohledu můžeme definovat na stavebním trhu působení těchto subjektů:

- investoři,
- dodavatelé staveb,
- developeři,
- poddodavatelé.

Investor (objednatel) – právnická nebo fyzická osoba, soukromá osoba (domácnost) nebo státní instituce (obec, kraj, orgány státní správy), které se dodavatel stavby (zhotovitel) na základě smluvního ujednání zavázal provést dohodnuté stavební práce, za něž je povinna investorovi poskytnout dohodnutou finanční odměnu.(RTS a.s., České účetní standardy on-line)

Dodavatel stavby (zhotovitel) - je právnická nebo fyzická osoba oprávněná k provádění staveb jako předmětu své činnosti. Vystupuje jako smluvní strana ve smlouvě o dílo, jejímž předmětem plnění je stavba. Stavební činnosti smí provozovat na základě sjednané vázané živnosti „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“, nutností je taktéž odborná způsobilost.(RTS a.s., České stavební standardy on-line)

Developer – fyzická nebo právnická osoba, která investuje do nemovitostí (obytné domy, nebytové prostory, výrobní haly) za účelem jejich dalšího prodeje koncovým zákazníkům nebo k pronájmu. Zajišťuje realizaci projektu ve všech fázích - od výkupu pozemků, přes projektovou dokumentaci až po vlastní realizaci výstavby. Tento proces probíhá

prostřednictvím nasmlouvaných dodavatelských stavebních firem. V této oblasti obvykle developer poskytuje i poradenské služby.

Poddodavatel – subjekt realizující konkrétně vymezenou část předmětu díla na základě pověření zhotovitele, za poddodavatele může být považován pouze subjekt, jehož pověření zhotovitelem realizovat část předmětu díla bylo akceptováno objednatelem. (Smlouva o dílo, KKS, spol. s r. o.)

### 1.1.2 Objekty ve stavebnictví

Podle stavebního a katastrálního zákona rozlišujeme ve stavební sféře tyto objekty:

- stavba,
- stavební pozemek,
- budova.

Stavba – všechna stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez ohledu na jejich stavebně technické provedení, použitý materiál, na účel využití a dobu trvání.

Stavební pozemek - pozemek nebo jeho část, popř. soubor pozemků, vymezený a určený k umístění stavby územním rozhodnutím nebo regulačním plánem. Parcela je pozemek, který je geometricky a polohově určen a je evidován v katastru nemovitostí. Parcely jsou zakresleny v katastrálních mapách a označeny parcelním číslem. (Zákon č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon), 2018, § 2, s. 179)

Budova - nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí, disponuje jedním nebo více ohraničenými užitkovými prostory. (Zákon č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon), 2018, § 2, s. 179)

## 1.2 Realizace zakázky účelově založenou společností

V informačním systému o veřejných zakázkách se mnohdy objeví zajímavý stavební projekt, na který však samotná stavební firma nedosáhne vzhledem k náročným požadavkům v zadávací dokumentaci. Chybějící parametry se nejčastěji vyskytují v:

- technické kvalifikaci – firmě chybí v portfoliu referentská stavba, reference platí podle zákona o veřejných zakázkách pouze 5 let,

- profesní kvalifikaci – vedoucí pracovníci stavby nemají požadovanou autorizaci a profesní způsobilost,
- ekonomické kvalifikaci – společnost nedosahuje předepsaného obrátu.

V takovém případě může stavební firma za účelem získání veřejné zakázky založit společnost, do které vstoupí s další nebo i více společnostmi. Účastníci společnosti mezi sebou uzavřou podle § 2716 až § 2746 a následně zákona č. 89/2012 Sb. Občanského zákoníku Smlouvu o společnosti, zvolí si leadera společnosti, který tuto smlouvu přikládá jako součást nabídky. Pokud uspějí ve výběrovém řízení, smlouva o dílo je již adresována na vedoucího společníka a ostatní společníky.

### 1.3 Nedokončená výroba

Nedokončená výroba definuje stav, kdy na produkt či službu již byly vynaloženy náklady, ale realizace prodeje zatím není možná, výrobek či služba není finálně hotov, nachází se ve fázi „rozpracovanosti“. (Kovanicová, 2012, s. 252) nám definuje nedokončenou výrobu a polotovary takto:

- *„nedokončená výroba – tj. zhotovované výrobky, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou tedy již materiálem, ale také ještě ne hotovým výrobkem. Může jít také o nedokončené činnosti, tj. výkony jiných, nevýrobních činností, při nichž nevznikají žádné hmotné produkty (např. práce na poskytované službě)“*,
- *„polotovary – jsou nedokončené výrobky (produkty), od předchozích se liší tím, že jsou výsledkem relativně uzavřeného jednoho výrobního stupně (popř. více stupňů) a jsou určeny nejen k dohotovení v dalším výrobním procesu do podoby hotových výrobků, ale obvykle se mohou též samostatně prodávat (např. vyrobené součásti a díly při montáži automobilů mohou být použity do vyráběných aut, ale mohou být rovněž prodány)“*.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů se dočteme, že nedokončenou výrobu můžeme oceňovat těmito způsoby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem výrobu pouze přímými materiálovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,

- přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje období dvanácti měsíců výjimečně i správní režii.

Ve stavební výrobě se o nedokončené výrobě účtuje tehdy, když o začátku stavebních, projektových či obdobných stavebních činností je účtováno v jednom zdaňovacím období a dokončení probíhá v následujícím zdaňovacím období. V převážné většině smluv o dílo mezi investorem a zhotovitelem jsou nastaveny fakturační podmínky tak, že dílčí fakturace probíhají měsíčně na základě skutečně provedených stavebních prací. Některé smlouvy však mají fakturační cyklus např. jednou za tři měsíce, v tomto případě je nutné účtovat o nedokončené výrobě.

#### 1.4 Hmotné movité věci a jejich soubory

Stavební výroba potřebuje pro svoji výrobní činnost stavební a manipulační techniku. Jedná se především o stroje pro terénní práce a úpravy, nákladní vozidla, elektrocentrály, vibrační techniku a v neposlední řadě i osobní automobily. Jedná se o samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok, interním předpisem si účetní jednotka stanoví cenovou hranici pro zatřídění majetku do DHM.

Pořizovací cena těchto strojů je vysoká, a pokud společnost nemá k dispozici dostatek hotovosti, musí použít alternativní zdroje financování - nejčastěji využívá finanční leasing nebo úvěr.

- leasing operativní – jedná se o dlouhodobý pronájem dané věci, po skončení nájmu předmět zůstává v majetku pronajímatele,
- leasing finanční – předmět je po celou dobu majetkem leasingové společnosti, po skončení splácení předmětu dané věci musí být převedeno vlastnické právo na nájemce,
- úvěr – předmět je od počátku ve vlastnictví nového majitele, ten ho úvěrové společnosti pouze splácí.

Značný rozdíl mezi finančním leasingem a úvěrem je i v případě nároku daně z přidané hodnoty. Při finančním leasingu si plátce daně uplatňuje DPH postupně z jednotlivých splátek, zatímco při financování úvěrem si plátce nárokuje daň z přidané hodnoty ihned při převzetí majetku do užívání a to z celé hodnoty pořizované investice.



Pokud se společnost rozhodne pro finanční leasing, neviduje předmět tohoto leasingu na majetkových účtech, majetek není zachycen tedy ani v rozvaze. Do nákladů účtuje každý měsíc přes účty časového rozlišení poměrnou část celkové pořizovací ceny podle doby, na kterou byl leasing sjednán. O leasingu by měla účtovat v podrozvahové evidenci a informace také uvést v příloze k účetní závěrce.

### **1.5 Smluvní zádržné u pohledávek a závazků**

Zádržné neboli pozastávka je jedním z alternativních způsobů zajištění splnění povinností z kontraktu ze strany dodavatele a odběratel či investor jej uplatňuje zejména u dodávek stavebních celků. Pokud stavební firma dodává kompletně celou stavbu „na klíč“, požaduje obvykle i ona stejné zádržné u subdodavatelů jednotlivých částí stavby. Investor je zde oprávněn zadržet určité procento plateb jako garanci k zajištění odstranění případných vad a nedodělků. Zpravidla se jedná o zádržné ve výši 10% z ceny díla bez daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), to znamená, že investor a dodavatel stavby se smluvně dohodnou, že úhrada dílčích daňových dokladů bude prováděna do výše 90% ceny díla bez DPH. Zádržné nemá žádný vliv na výpočet a odvod daně z přidané hodnoty. 5% z této částky se zaplatí až po úspěšném protokolárním předání a převzetí stavby, zbývajících 5% bývá obvykle drženo po celou záruční dobu, což u státních zakázek je i 5 a více let.

Zádržné je z pohledu řízení peněžních toků pro dodavatele velkou ekonomickou zátěží, proto se dodavatel mnohdy rozhodne pro vystavení bankovní záruky v částce vyčísleného zádržného. K uvolnění zádržného dojde na základě předložení bankovní záruky za zádržné. Obvykle je záruka za zádržné vystavována s podmínkou odkladu účinnosti do okamžiku obdržení platby zádržného na bankovní účet příkazce.

## 2 DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ

*„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)“.* (Kubátová, 2015, s. 15)

### **Daňový systém České republiky**

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z přímých a nepřímých daní. <http://www.financnisprava.cz/> V České republice se setkáváme se dvěma druhy daní – přímými a nepřímými.

### **Přímé daně**

U těchto daní lze přesně specifikovat daňový subjekt, který bude daň platit. Daň se obvykle odvádí z jeho příjmu nebo majetku.

### **Daně důchodové**

#### **Daň z příjmů fyzických osob**

Tuto daň upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, poplatníky daně jsou fyzické osoby.

#### **Daň z příjmu právnických osob**

Je upravena stejným zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu, poplatníky jsou právnické osoby, organizační složky státu a fondy dle Zákona o daních z příjmu, §. 17, odst. c – h. Daňové zatížení u této daně klesalo z 42% až na nynějších 19%, výpočet daně vychází z hospodářského výsledku upraveného o odečitatelné a připočitatelné položky. (Marková, 2018, s. 22 - 23)

### **Daně majetkové**

#### **Daň z nemovitých věcí**

Daň z nemovitých věcí, kterou tvoří daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek, upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Poplatníkem daně se stává vlastník těchto pozemků, staveb nebo jednotek. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, sazba daně se odvíjí od typu stavby, pozemku a lokality, ve které se nemovitost nachází.

### **Daň z nabytí nemovitých věcí**

Do roku 2014 jako daň z převodu nemovitostí, upravuje ji Zákonné opatření senátu č. 340/2013 o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění zákona č. 254/2016 Sb. Poplatníkem daně je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Sazba daně činí 4% z nabývací hodnoty snížené o uznatelný výdaj.

### **Silniční daň**

Je upravena Zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně jsou silniční vozidla v majetku firmy nebo fyzické osoby, která vozidlo používá k podnikání. Sazba daně vychází z fixní roční částky, u osobních automobilů se výše daně odvíjí od zdvihového objemu motoru, u nákladních automobilů závisí výše daně na celkové hmotnosti a počtu náprav. Poplatníkem daně se stává také zaměstnavatel, který vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu na služební cestě.

Do konce roku 2013 patřila mezi přímé daně také daň dědická a darovací. Od 1. 1. 2014 došlo ke zrušení těchto samostatných daní. Příjmy z dědictví jsou od daně osvobozeny a bezúplatná plnění (dary) nyní spadají pod daň z příjmů.

### **Nepřímé daně**

U nepřímých daní nelze dopředu jednoznačně určit daňového poplatníka (osobu), která bude v závěrečné fázi daň platit. Můžeme pouze definovat osobu, která konkrétní nepřímou daň odvede státu, tzn. plátce daně. Nepřímou daň můžeme specifikovat jako daň ze spotřeby, zahrnutou jako přírážku v ceně zboží nebo služeb. Zaplatí ji spotřebitel v rámci úhrady své spotřeby, státu daň odvede příslušný obchodník.

### **Spotřební daň (selektivní)**

Je upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů, tabákových výrobků a surového tabáku. Daň je stanovena pevnou sazbou pro jednotlivé výrobky. Správu spotřební daně vykonává Celní správa ČR, Clo podléhá regulaci celního kodexu EU, sazby jsou nastaveny společným celním sazebníkem.

### **Ekologická daň**

Energetická daň zahrnuje daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv, je upravena Vybraným ustanovením zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. Správu

daně vykonávají orgány Celní správy ČR, v zákoně jsou zapracovány příslušné předpisy Evropské unie. Plátcí daně jsou jednotliví dodavatelé těchto komodit. Patří sem rovněž poplatky za znečištění vzduchu, vody a také poplatky za odpad.

### **Daň z přidané hodnoty**

Je upravena v souladu s předpisy Evropské unie v Zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Předmětem daně je dodání zboží či služby za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelnými plněními naopak nejsou podle zákona o DPH plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet - patří sem poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, dodání a nájem nemovitých věcí za specifických podmínek. Dále pak nejsou zdanitelnými plněními plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet – jedná se zejména o dovoz a vývoz zboží a služeb do zahraničí.

## **2.1 Význam daně z přidané hodnoty**

DPH je státem nařízenou přírůžkou v ceně a má jednu velkou přednost – podíl daně v konečných spotřebitelských cenách je stejný ve všech službách a výrobcích se stejnou sazbou. Daň z přidané hodnoty je zavedena ve většině zemí s vyspělou tržní ekonomikou, komise Evropské unie dokonce stanovila tuto daň jako jednu z podmínek členství v unii, což ovlivňuje státy usilující o vstup do unie a posiluje zastánce této daně v ostatních zemích. Mezi největší výhody DPH patří zejména:

- Neutralita – daň je neutrální vzhledem k volbě spotřebitelů i výrobců, systém daně navíc umožňuje, aby konečný podíl daně v ceně zboží nebo služby odpovídal jednotné sazbě daně určenou zákonem. Sazba daně tudíž nikterak nediskriminuje komodity s vyšším počtem cyklů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na konečné ceně výrobku či služby.
- Zdanění služeb - daň z přidané hodnoty ve velké míře zvyšuje úspěšnost zdanění služeb, u nichž všeobecně hrozí větší možnost daňových úniků. U daně z přidané hodnoty je cena stejná pro plátce i pro neplátce, nemusí se tudíž rozlišovat, zda se jedná o konečnou spotřebu či výrobní službu.
- Výhodnost pro mezinárodní obchod – s rostoucí intenzitou mezinárodního obchodu tento systém daně umožňuje vývoz bez daně, což vede ke značnému omezení daňových úniků.

To je i jeden z důvodů nutnosti zavést DPH v zemích obchodujících se zeměmi s touto daní.

- Odolnost proti daňovým únikům – daň z přidané hodnoty poskytuje lepší ochranu před hrozbou daňových úniků. Systém vrácení daně na základě evidence o poskytnutém plnění, z něhož byla odvedena daň, snižuje daňové úniky, neboť staví plátce daně do řetězu, v němž má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží nebo služby. Navíc o všech poskytnutých a přijatých plněních existují informace, k nimž má přístup finanční úřad. (Kubátová, 2015, s. 227 – 229)

## 2.2 DPH ve stavebnictví

Zákon o dani z přidané hodnoty tvoří v oblasti stavebnictví velice podstatnou část legislativy. V tomto zákoně najdeme přesné definice důležitých informací a pojmů nezbytných pro podnikání ve stavebním oboru, vývoj sazeb DPH zásadně ovlivňuje poptávku po bytové výstavbě, neboť tyto sazby se přímo promítají do cen bytů, pozemků a nemovitostí. Další velmi důležitou oblastí, kterou tento zákon upravuje je režim přenesené daňové povinnosti neboli reverse charge.

### 2.2.1 Předmět daně

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nám říká, že předmětem daně je:

- dodání zboží 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 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,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Stavebnictví se týká především 1. a 2. odstavce - dodání zboží a poskytnutí služby.

### **2.2.1.1 Dodání zboží**

Pro účely daně z přidané hodnoty je nemovitá věc považována za zboží. Zboží představuje hmotnou věc, s výjimkou peněz a cenných papírů. „Hmotná věc“ představuje koncept jednak pro věci movité, ale také pro nemovité. Právě z toho důvodu se v zákonu o DPH při prodeji nemovité věci není nikde použit výraz „převod nemovitosti“, nýbrž „dodání nemovité věci. Pokud tedy plátce prodává nemovitou věc, dodává zboží. (Kuneš, 2018, s. 32)

Zbožím je dále právo stavby. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jedná se o „ekonomické vlastnictví“ – tento pojem vyjadřuje širší aspekt než právní pojetí vlastnictví, protože kupující i když není právním vlastníkem tohoto zboží, může s ním jako vlastník nakládat. Nemovitá věc může být také plátcem dodána podle § 13 odst. 3 písmeno d) Zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Jedná se o přenechání zboží k užívání na základě smluvního ujednání, ze kterého vyplývá, že vlastnické právo bude převedeno na jeho uživatele. (Marková, 2018, s. 130)

### **2.2.1.2 Poskytnutí služby**

Podle navazujícího § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny takové činnosti, které nejsou dodáním zboží a rovněž přenechání zboží k užití jinému. Z toho vyplývá, že např. nájem nemovitosti je nutné chápat jako přenechání zboží k užití jinému, tzn. poskytnutí služby. (Marková, 2018, s. 131)

## **2.2.2 Místo plnění při dodání nemovité věci**

Místem plnění při dodání nemovité věci je místo, kde se nemovitost nachází. Pokud je nemovitá věc v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, neřeší se její dodání v tuzemsku coby předmět daně. Podobným způsobem se postupuje i při právu stavby. Při dodání práva stavby se stává místem plnění místo, na kterém je pozemek zatížený právem stavby. (Kuneš, 2018, s. 32)

## **2.2.3 Sazby daně z přidané hodnoty**

Od roku 2015, kdy přibyla zcela nová snížená sazba daně, se nyní uplatňují tyto sazby daně z přidané hodnoty:

- základní sazba daně ve výši 21%,
- první snížená sazba daně ve výši 15%,
- druhá snížená sazba daně ve výši 10%.

První snížená sazba daně se aplikuje v případě poskytnutí stavebních nebo montážních prací na dokončených stavbách pro bydlení nebo pro sociální bydlení. Druhá snížená sazba se ve stavebnictví neuplatňuje. (Zákon č. 235/2004 Sb. o DPH, § 47 a 48, s. 199 - 200)

#### **2.2.4 Dodání nemovité věci**

Dodání nemovité věci (zboží) představuje převod hmotného majetku jednou osobou (prodávající), která opravňuje druhou osobu (kupující) s tímto hmotným majetkem nakládat dle vlastního uvážení.

##### **2.2.4.1 Dodání nemovité věci s první sníženou sazbou daně 15%**

Plátce uplatní první sníženou sazbu daně 15% u dodání stavby pro sociální bydlení, pozemku, jehož součástí není jiná stavba než pro sociální bydlení, nebo jednotky, která neškýtá jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení.

- Stavba pro bydlení je taková stavba, která slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu. Je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou rodinného nebo bytového domu. Je to také obytný prostor (byt) a místnost, užívaná spolu s obytným prostorem a nacházející se ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. V dřívější terminologii se jedná prakticky o tzv. příslušenství bytového či rodinného domu. Jsou to např. garáže, zahradní altány, kůlny, studny, bazény, přístupové chodníky, zpevněné plochy pro parkování. U bytů jsou to sklepy, komory, sušárny za podmínky, že nejsou mimo objekt, v němž se nachází obytný prostor.
- Stavbou pro sociální bydlení se rozumí:
  - stavba bytového domu, v němž podlahová plocha obytného prostoru nepřesahuje 120 m<sup>2</sup>,
  - stavba rodinného domu s rozlohou podlahové plochy maximálně do 350 m<sup>2</sup>,
  - obytný prostor pro sociální bydlení (plocha do 120 m<sup>2</sup>),
  - ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů nebo státních zaměstnanců,
  - ostatní stavby pro sociální bydlení - domovy pro seniory (podle zákona o sociálních službách), školská zařízení pro výkon ústavní nebo ochranné výchovy, internáty škol

pro žáky se zdravotním postižením, dětské domovy pro děti do 3 let věku, zařízení pro výkon péstounské péče, speciální lůžková zařízení – hospice, domovy péče o válečné veterány, tedy stavby, které poskytují ubytování dlouhodobé (Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, § 48, s. 200). Současně patří ke stavbám pro sociální bydlení také například ubytovny pro bezdomovce, které poskytují ubytování na jednu noc.

Ostatní stavby pro sociální bydlení bývají posuzovány podle svého určení. V případě, že jsou jejich součástí nebytové prostory sloužící jako kancelář pro personál, ordinace lékaře, rehabilitační a jiné prostory, nepočítá se žádný poměr podlahových ploch. Tyto prostory jsou v zákoně definovány jako „příslušenství“ stavby pro sociální bydlení. (Kuneš, 2018, s. 33).

#### ***2.2.4.2 Dodání nemovité věci se základní sazbou daně***

Je nutné podotknout, že pokud jsou stavební práce provedeny na objektu určeném pro rodinnou rekreaci (chata) nebo na stavbě ubytovacího zařízení (pension), nejedná se v žádném případě o stavby, které odpovídají požadavkům na trvalé rodinné bydlení, tudíž nemohou být uplatněny podmínky pro první sníženou sazbu. Pokud je tedy plátcem dodána nemovitá věc, která nesplňuje kritéria stavby pro sociální bydlení, musí být uplatňována vždy základní sazba daně.

#### ***2.2.4.3 Dodání pozemku***

Dodání nemovitých věcí, ve stavebnictví se to týká především pozemků, je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně za podmínek uzákoněných v § 56 ZDPH. Tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2016 novelizován a tato definice podmínek pro osvobození je podstatně širší, než byla do konce roku 2015. (Marková, 2018, s. 142)

Po novele zákona je osvobozen od daně pozemek, který není zastavěn a nesplňuje definici stavebního pozemku. To znamená, že na něm nejsou prováděny práce, které vedou ke zhotovení budoucí stavby na tomto pozemku (např. příprava staveniště, inženýrské sítě) a není ani předmětem správních úkonů za účelem zhotovení stavby (např. změna územního plánu). Znamená to tedy, že dodání stavebního pozemku je zdanitelným plněním, které podléhá vždy základní sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21% a při prodeji nepřichází v úvahu snížená 15% sazba, ani kdyby na tomto pozemku byla prováděna realizace stavby pro sociální bydlení. (Benda, 2016, s. 288 - 289)



#### **2.2.4.4 Dodání vybrané nemovité věci**

Vybraná nemovitá věc je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně po uplynutí pětileté lhůty, která je počítána od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí. Na nemovité věci, pořízené do konce roku 2012, je při dodání aplikován tříletý test. U staveb, u kterých nebyl nutný kolaudační souhlas, se počátek tříleté lhůty posuzuje od chvíle, kdy bylo započato první užívání stavby. (Kuneš, 2018, s. 34)

#### **2.2.4.5 Možnost volby uplatnit daň**

Plátce se může rozhodnout, zda uplatní či neuplatní daň, i když uplynula časová lhůta (tříletá i pětiletá) pro osvobozené plnění. Pro uplatnění daně se může plátce také rozhodnout v případě dodání pozemku osvobozeného od daně, tzn. nezastavěného pozemku, který není stavebním pozemkem. V tomto případě se žádná lhůta neposuzuje. Plátce při možnosti uplatnění daně nemusí brát ohled na to, kdo je kupující. Může se tak rozhodnout při prodeji nemovité věci občanovi nebo podnikateli plátcí či neplátcí. Alternativa uplatnění daně je pro plátce velmi důležitá, protože pokud například při rekonstrukci nemovitosti uplatňoval nároky na odpočet daně, tak u osvobozeného dodání by byly nároky na odpočet daně uplatněny neoprávněně, byl by povinen provést úpravu odpočtu daně. V případě, že se kupujícím nevíte věci stává plátce, může se dodavatel pro uplatnění daně rozhodnout pouze v případě souhlasu kupujícího. V tomto případě je plátce povinen podle § 92d ZDPH použít režim přenesení daňové povinnosti.

### **2.3 Režim přenesené daňové povinnosti**

Princip režimu přenesení daňové povinnosti (neboli reverse charge) na příjemce zdanitelného plnění, který je obecně upraven v § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, spočívá v přenesení daňové povinnosti na plátce daně, který je příjemcem plnění. V praxi to znamená, že plátce, který uskuteční zdanitelné plnění ve zvláštním režimu pro jiného plátce s místem plnění v tuzemsku, má povinnost toto zdanitelné plnění účtovat bez DPH. Příjemce plnění musí přiznat daň a uvést ji ve svém daňovém přiznání, zároveň si nárokuje i odpočet daně. Odvedená daň i nárok na její odpočet je tedy kumulována u jednoho plátce. Pokud však plátce daně poskytne uvedené plnění osobě, která není přihlášená k DPH, pak k přenesení daňové povinnosti nedojde a plátce je povinen toto zdanitelné plnění standardně účtovat včetně DPH. (Benda, 2016, s. 198 - 199).

### 2.3.1 Zboží a služby podléhající režimu reverse charge

V České republice byl tento režim zaveden s účinností od 1. 4. 2011, novelou ZDPH od roku 2015 zákonem č. 360/2014 Sb. bylo uplatnění tohoto režimu postupně rozšířeno na další okruhy dodání zboží a poskytnutí služby, u některých zboží a služeb trvale a některých dočasně.

#### 2.3.1.1 Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti

Zdanitelná plnění, u nichž se uplatní režim přenesení daňové povinnosti v rámci jeho trvalého použití, jsou od 1. 1. 2016 vymezena v § 92b až § 92e ZDPH. Podle § 92e zmiňovaného zákona uplatňujeme tento režim u poskytnutých stavebních a montážních prací. Dále do tohoto režimu spadá:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedené v příloze 5 k zákonu č. 235/2004 Sb. (dodání kovového šrotu a dalších odpadových materiálů),
- dodání nemovité věci podle § 56 odst. 5 Zákona o DPH.

#### 2.3.1.2 Mechanismus rychlé reakce

Druhým dočasným režimem je nadále tzv. mechanismus rychlé reakce v návaznosti na směrnici Rady 2013/42/EU, použití tohoto mechanismu je odůvodňováno možností rychlé reakce na daňové podvody v rámci celé EU. Podle § 92g ZDPH použije plátce při dodání zboží nebo poskytnutí služby režim přenesení daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením, které musí být projednáno s Evropskou komisí. Ta musí potvrdit, že proti použití režimu přenesení daňové povinnosti nemá námitky, přičemž tento mechanismus může být použit maximálně po dobu 9 měsíců. (Benda, 2016, s. 201 – 204)

### 2.3.2 Důvody pro zavedení reverse charge

Režim přenesení daňové povinnosti na určené komodity a služby se Česká republika rozhodla zavést v rámci bariéry proti daňovým únikům, které se hlavně v letech 2012 – 2013 staly poměrně značným problémem. Výhodou reverse charge je, že nedochází k situaci, kdy jeden plátce daň přizná a druhý si ji od státu nárokuje. Nenastane ani situace, že by došlo k nezaplacení daně, protože systém nevyžaduje vložení peněžních prostředků.

V praxi totiž mnohdy dochází k tomu, že dodavatel se přizná k dani, na jejíž zaplacení má několik měsíců. Odběratel si daň uhrazenou dodavatelem nechá od státu vrátit, a když začne finanční úřad pátrat, zda byla daň dodavatelem skutečně zaplacená, zjistí, že ten mezitím zkrachoval nebo záhadně zmizel. V nepřehledných řetězcích firem, které si mezi sebou předávají fiktivní doklady, zpravidla zanikne ta, která má daňovou povinnost. V sektoru stavebnictví tak často dochází k situacím, kdy se jednotlivé stavební firmy dostávají do insolvenčních řízení, v důsledku toho zmizí celé články řetězce.

Tomu chtěla naše legislativa zabránit, a proto zavedla tento specifický systém zdanění, který neustále rozšiřuje, poslední rozšíření proběhlo v říjnu 2016 o telekomunikační služby. To hlavní, obchodování s pohonnými hmotami však stále zůstává nevyřešeno. Podvody s touto komoditou v Česku dosahují podle odhadů částek v řádu miliard ročně. U pohonných hmot náš stát v rámci EU žádal výjimku, ale Evropská komise ji neschválila. Zamítla ji z obavy, aby se podvody nepřesunuly do jiných členských zemí.

### 2.3.3 Klasifikace produkce

Zákon č. 235/2004 Sb. o DPH § 92e nám říká, že tomuto specifickému režimu podléhají stavební a montážní práce zařazené do číselného kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. 1. 2008 bez ohledu na to, zda jde z hlediska vymezení daně ZDPH o službu nebo dodání zboží s montáží. (Marková, 2018, s. 157)

Klasifikace produkce (CZ-CPA) dostupná ze stránek Českého statistického úřadu

- Kód CZ-CPA 41 – zahrnuje budovy a jejich výstavbu, nebytové, průmyslové atd.

Patří sem také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.

- Kód CZ-CPA 42 – inženýrské stavby a jejich výstavba

Zároveň do tohoto oddílu patří služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství.

- Kód CZ-CPA 43 – specializované stavební práce

Sem patří práce demoliční, průzkumné, instalatérské, elektroinstalační, topenářské, plynářské, pokrývačské, betonářské, zednické, obkladačské, sklenářské, malířské...

a dále mj. montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, instalace topení, výtahů, klimatizačních a chladících zařízení, stavba a demontáž pracovních plošin atd. (Česká daňová správa: Informace GFŘ a MF k režimu přenesené daňové povinnosti, 2011)

Pro určení daňového režimu zdanitelného plnění je primárně vždy nutné správné vymezení tohoto plnění. Je proto třeba správně vymezit plnění z pohledu hlavního a vedlejšího v rámci jednoho plnění.

Je-li např. služba hlavní stavební prací zaříděnou v kódu 41 až 43 CZ-CPA, režim přenesení daňové povinnosti se uplatní na plnění jako celek, tj. i na služby, které by nebyly součástí tohoto režimu, pokud by byly poskytovány samostatně (např. projektové práce v rámci stavební činnosti).

Naopak, pokud je poskytnuto plnění, kde hlavní služba nespadá do kódu 41 – 43 CZ-CPA, neuplatní se tento režim ani na žádnou ze souvisejících poskytnutých služeb. (Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ, 2012).

#### **2.3.4 Dodání nemovité věci**

S účinností od 1. 1. 2016 se režim přenesení daňové povinnosti použije v případě, že se plátce rozhodne využít možnosti podle § 56 odst. 4 ZDPH a při prodeji nemovitosti, které by bylo osvobozeno od daně, jinému plátcovi uplatní daň.

#### **2.3.5 Poskytnutí zprostředkovatelské služby**

Novelou zákona s účinností od 1. 7. 2017 se rozšířilo uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti mimo jiné také na poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce jinému plátcovi. Pokud si např. stavební společnost najme agenturní pracovníky na provádění stavebních či montážních prací od agentury, která je plátcem DPH, bude se jednat o poskytnutí služby v režimu přenesené daňové povinnosti (Benda, 2017, s. 174).

#### **2.3.6 Subjekty podléhající režimu přenesení daňové povinnosti**

Jak jsem již zmínila na str. 21, obecně platí, že režim přenesení daňové povinnosti nastává pouze mezi plátcem DPH a to při poskytnutí plnění na území ČR. Reverse charge je tedy povinen použít plátce, který poskytne vymezené stavební či montážní práce jinému plátcovi pro jeho ekonomickou činnost. Logicky tedy platí, že v takovém případě má povinnosti použít daný režim i příjemce plnění. Tento režim nelze použít, pokud dodavatel nebo příjemce nejsou plátcem DPH.

Pokud jde o podmínku plnění mezi plátcí, je nutno dodat, že předpokladem pro povinnosti použít tento specifický režim je skutečnost, že tyto subjekty při uskutečnění daného plnění vystupují jako osoby povinné k dani, tj. v rámci své ekonomické činnosti. Jestliže příjemce plnění pořizuje plnění výlučně pro svoji osobní potřebu nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, není v postavení osoby povinné k dani, nelze použít režim přenesení daňové povinnosti. Dodavatel stavebních prací použije standardní postup – uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí.

Obdobně se neuplatní režim reverse charge v případě stavebních prací pro veřejnoprávní či neziskové subjekty (obec, město apod.), pokud toto plnění pořizují výhradně pro činnost související s výkonem veřejné správy, při níž se nepovažují za osobu povinnou k dani (např. rekonstrukce školy, komunikace II. a III. třídy, parky pro veřejnost). Pokud je plnění třeba i jen z části použito na ekonomickou činnost a část pro výkon veřejné správy, půjde o plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti (např. rekonstrukce domova mládeže, v němž studenti přispívají na ubytování, rekonstrukce veřejného prostoru zahrnující i plochu parkoviště pro vozidla, jejichž majitelé budou platit parkovné). Tento postup je vždy nutné ošetřit smluvně v podmínkách fakturace. (Finanční správa – informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti online)

### 2.3.7 Přenesení daňové povinnosti u dodavatele

Poskytovatel stavebních a montážních prací má v rámci režimu přenesení daňové povinnosti na DPH povinnost:

- Vystavit daňový doklad – a to do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění (§ 26 ZDPH) se všemi náležitostmi běžného daňového dokladu podle § 28 odst. 2 ZDPH (včetně sazby daně) ovšem s výjimkou výše daně. Na místo toho na vystaveném daňovém dokladu musí uvést sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.
- Vykázat poskytnutí těchto plnění v daňovém přiznání na řádku 25 (Česká daňová správa: Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti online).
- Plnění poskytnutá v režimu přenesení daňové povinnosti evidovat v kontrolním hlášení v oddíle A.1 nebo A.5 (uskutečněná plnění do 10 tis. Kč). U plnění v režimu reverse charge je nutné uvádět kódy jednotlivých druhů plnění – u stavební a montážní činnosti je to kód 4. (Kontrolní hlášení DPH a další novinky roku 2016 online)

### 2.3.8 Přenesení daňové povinnosti u odběratele

Plátce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá službu stavebních a montážních prací spadajících do kódu CZ-CPA 41 až 43 má povinnosti:

- Přiznat a zaplatit daň
  - příjemce plnění je povinen přiznat a zaplatit daň z přijatého plnění a to ke dni uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění,
  - při poskytnutí stavebních prací se jedná o poskytnutí služby. Podle § 21 odst. 5 ZDPH je služba uskutečněna dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve,
  - příjemce přiznává daň v daňovém přiznání (řádek 10 nebo 11) za příslušné zdaňovací období.
- Doplnit daňový doklad
  - příjemce plnění je povinen doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně. Příjemce odpovídá za správnost uvedené daně. V praxi to znamená, že bez ohledu na to, jakou sazbu daně uvedl na dokladu poskytovatel plnění, musí příjemce při výpočtu a doplnění výše daně vycházet ze správné zákonu odpovídající sazby.
- Přijatá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti vykazovat v kontrolním hlášení v oddíle B.1.

#### 2.3.8.1 Nárok na odpočet daně

Příjemce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění v podobě stavebních a montážních prací zařazených v klasifikaci produkce CZ-CPA 41 až 43, má na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění, na straně druhé mu však vzniká nárok k odpočtu daně na vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Tento nárok se řídí obecnými podmínkami pro nárok na odpočet daně tak, jak jsou uvedeny v § 72 a následujících v ZDPH. (Marková, 2018, s. 146)

Příjemci plnění vzniká nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Vzhledem k tomu, že má příjemce plnění povinnosti přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, vzniká mu k tomuto dni také nárok na odpočet daně, který může v případě naplnění podmínek § 72 a násl. v ZDPH uplatnit.

Samozřejmě platí, že pokud příjemce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely (např. pro soukromou potřebu, pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet aj.) uplatní nárok na odpočet daně v částečné výši. Shodně platí i navazující pravidla pro krácení či úpravy odpočtu. (Česká daňová správa: Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti online)

### **2.3.9 Porušení režimu přenesení daňové povinnosti**

Může nastat i situace, že poskytovatel plnění nepostupuje podle daného režimu přenesení daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní daň na výstupu a uvede vyšší daně na daňovém dokladu. V tom případě příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně uvedené na daňovém dokladu, protože je podle § 72 ZDPH oprávněn k odpočtu daně, kterou se rozumí daň, která je stanovena podle ZDPH, tedy pouze té daně, kterou sám přizná.

Poskytovatel plnění postupuje v takovém případě podle obecné zásady pro opravu výše daně podle § 43 ZDPH – neprodleně zhotoví dodatečné daňové přiznání a následné kontrolní hlášení, obojí zašle elektronicky na finanční úřad. (Marková, 2018, s. 138 – 139)

### **2.3.10 Nespolehlivý plátce a ručení za nezaplacenou daň**

Správu a výběr DPH v ČR charakterizují v současné době tři základní problémy:

1. část daně je ukradena v rámci karuselových podvodů,
2. finanční správa vynakládá významné lidské a materiální zdroje v boji proti těmto daňovým únikům,
3. plátce této daně je vystaven značné zátěži ve formě základních nákladů na výpočet a správné odvedení daně až po daň doměřenou plátcům, kteří se bez vlastního přičinění stali součástí kolotočového podvodu.

Judikatura Soudního dvora Evropské unie pod pojmem daňový podvod označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň, další si ji však odečte, i když uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Při posuzování nároku na odpočet daně je povinností správce daně, aby k vykázané daňové transakci přistupoval s co největší objektivitou. Dosavadní praxe podpořená judikaturou Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že nárok na odpočet daně nemůže být zatížen tím, že v řetězci jiná následná nebo předchozí transakce s sebou nese skutečnost, o které plátce

neví nebo nemůže vědět, přičemž zásada daňové neutrality obecně brání diferenciaci mezi legálními a nelegálními (protiprávními) plněními.

Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je povinností správních orgánů, aby objektivně zvážily všechny okolnosti uskutečněné daňové transakce. V dosavadní praxi je běžný postup, že nárok na odpočet daně může být odmítnut bez tohoto jednoznačného prokázání, že se konkrétní subjekt aktivně zapojil do daňového podvodu a v čem přesně mělo toto podvodné jednání spočívat. Úplně stačí, že si tento subjekt mohl být podvodného jednání vědom. Důkazní břemeno v této situaci tedy leží na bedrech daňového subjektu, který musí prokázat, že o podvodu nic nevěděl, toto plnění získal v dobré víře, aniž by cokoliv tušil o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců. Navíc finanční správa není povinna plátce daně na podezření z daňových podvodů informovat ani v základních věcech, na které by si subjekty měly dát pozor.

### ***2.3.10.1 Obrana proti nespolehlivým plátcům***

Jako obranu proti podvodům s DPH je nutné u firmy v rámci vnitřní organizační struktury vytvořit a nastavit interní kontrolní mechanismy. Ty vedou k tomu, aby se předešlo případné účasti plátce daně na podvodech jiných subjektů, a současně s tím si plátce daně zodpovídá za výběr svých obchodních partnerů. Jedná se například o úpravu účetního softwaru, který je propojen s databází nespolehlivých plátců a včas nás upozorní na to, že daný subjekt figuruje na „černé listině“, popř. že má neveřejný účet. Vzhledem k množství dokladů se však tyto informace ověřují většinou jen u obchodního partnera, se kterým dochází k prvnímu kontaktu. Proto je důležité dodržovat některá další opatření, popř. se zaměřit na určité nesrovnalosti, např.:

- uzavřít písemnou smlouvu o obchodu,
- určitou míru pochybnosti může vzbudit odlišný podpis obchodního partnera na daňovém dokladu od podpisu v obchodním rejstříku,
- pokud jsou splátky na dluh předávány výhradně v hotovosti,
- dohodnutá částka kontraktu je placena v několika splátkách apod.

Tato opatření mají velký význam v případě, kdy pořízené zboží nebo služba je zasažené podvodem a finanční správa rozhoduje o vrácení odpočtu. V případě, že dojde k závěru, že plátce nevyvinul dostatečné kontrolní mechanismy, odpočet zamítne a subjekt nemá nárok na vrácení DPH. (Taranda, 2017, s. 351 a násl.)



### **2.3.10.2 Ručení za neodvedenou daň**

Zákon č. 235/2004 Sb. o DPH, § 109 nám vymezuje, v jakých případech plátce, který přijme zdanitelné plnění, ručí za nezaplacenou daň. V souladu s ustanovením § 109 odst. 1 se odběratel stává ručitelem za předpokladu, že mu bude finančním úřadem prokázáno, že v době přijetí zdanitelného plnění věděl nebo mohl vědět, že:

1. daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
2. dodavatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal či dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
3. dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

S účinností od 1. ledna 2015 došlo k rozšíření za nezaplacenou daň i na poskytnuté zálohy k přijatému plnění. Rozšíření se týká v případě nespolehlivého plátce a u dodání pohonných hmot neregistrovanému distributorovi podle zákona upravujícího obchodování s pohonnými hmotami.

Ve všech těchto případech nejenže nemá plátce nárok na vrácení daně, ale naopak bude muset neodvedenou daň zaplatit finančnímu úřadu coby věřiteli. (Marková, 2018, s. 161). Na základě vydaného zajišťovacího příkazu musí firma okamžitě uhradit částku, kterou jí finanční správa určí a to ještě před vyměřením samotné daně. Daňovému subjektu je obstarán účet, to většinou vede k jeho likvidaci. (Ekonom č. 13, týdeník vydavatelství *Economia*, 30. 3. 2017)

### **2.3.10.3 Jak se nestát účastníkem podvodu na DPH**

Bohužel, v tomto ohledu žádný univerzální návod neexistuje. Lze jen klást důraz na zásadu opatrnosti a obezřetnosti v obchodním styku. Je vždy nutné vědět, co je můj obchodní partner zač, zda je dlouholetý zkušený podnikatel anebo nováček v oboru. Protože žijeme a podnikáme v zemi a v době, kdy podezírá jeden druhého, bude pro podnikající subjekty typické i to, že budou stále více nuceny nahlížet nejen do obchodního rejstříku, ale také do ARESu, insolvenčního rejstříku, centrální evidence exekucí, registru nespolehlivého plátce nebo katastru nemovitostí. Všechny uváděné údaje, které jsou nezbytné pro uzavření kontraktu, budou firmy neustále prověřovat s údaji obsaženými ve veřejných registrech.

Zásadní částí této strategie bude rovněž posuzování obchodních zvyklostí partnerů, prověření obchodních transakcí z hlediska obvyklosti a logičnosti. Aby při nich – není-li to nutně nezbytné, nedocházelo k neustálým změnám dodavatelů a subdodavatelů a aby plátce minimálně znal nebo měl základní povědomost o podstatě ekonomické aktivity jeho obchodních partnerů. Ani tato opatření však nebudou stoprocentním návodem k tomu, jak se v dnešním složitém světě ochránit před různými nepoctivci, včetně daňových podvodníků. (Taranda, 2017, s. 358 – 359).

Odlišný postoj k tomuto stále ožehavějšímu problému by měla zaujmout také finanční správa. Namísto represí a vydávání „zajišťovacích příkazů“ (v roce 2016 bylo vydáno celkem na všechny daně 1561 příkazů na částku 3,3 miliardy korun) by měla plátcům daní poskytovat osvětu a informace, na co si dát pozor. Inspirovat se může kupříkladu ve Velké Británii. *„Tam je normální, že finanční správa s podnikateli úzce spolupracuje. Mohou si u ní nechat své obchodní partnery rámcově prověřit, což odfiltruje nejkřiklavější podvody. Je-li zjištěn problémový obchod, finanční správa okamžitě kontaktuje podnikatele a vyzve jej, aby napříště věnoval pozornost zjištěným indiciím.“* (Ondřej Lichnovský, advokát a předseda Unie daňových poplatníků ČR, Ekonom č. 13, týdeník vydavatelství Economia, 30. 3. 2017).

Součástí tamní prevence je i podrobný manuál s radami, jak mají podnikatelé postupovat při lustrování svých obchodních partnerů. Příručka je průběžně aktualizovaná a poukazuje na okolnosti, které je dobré prověřit, uvádí i konkrétní typy daňových podvodů. Při stejném postupu zdejší finanční správy by úředníci sice už tak snadno nemohli přesouvat dopady podvodů na podnikatele, podvodných transakcí by však zcela jistě ubylo, jelikož většina subjektů se jich dnes účastní nevědomě z neznalosti daných problémů. (Ekonom č. 13, týdeník vydavatelství Economia, 30. 3. 2017)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

### 3 CHARAKTERISTIKA STAVEBNÍ SPOLEČNOSTI

Společnost s ručením omezeným KKS, spol. s r. o. vznikla v roce 1991. V počátku své působnosti se firma specializovala na provádění zemních prací, hlubinného zakládání staveb, realizací spodních staveb budov a protlaků. Během svého více jak pětadvacetiletého působení na stavebním trhu došlo postupně k rozšíření výrobního programu firmy na provádění výstavby průmyslových hal, budov pro bydlení, staveb občanské vybavenosti, mostů a pozemních komunikací, vodohospodářských staveb a na rekonstrukce, opravy a demolice staveb.

#### 3.1 Základní údaje

Obchodní firma:	KKS, spol. s r. o.
Sídlo:	Zlín, Příluky 386, PSČ 760 01
Identifikační číslo:	423 40 802
Datum zápisu:	17. prosince 1991
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	30 000 000,- Kč
	Splaceno 100%
Statutární orgán:	Ing. Radomír Kocman, jednatel

V roce 2010 došlo k projektu rozdělení společnosti odštěpením části společnosti na firmu KKS reality, spol. s r. o., se sídlem Zlín, Příluky. Na tuto novou společnost převedla firma KKS, spol. s r. o. veškeré své nemovitosti. Rozdělení společnosti proběhlo v době absolutního útlumu stavební činnosti na českém trhu, mnoho firem v tomto odvětví vlivem nedostatku zakázek a nízkých konkurenčních cen bylo nuceno své působení na trhu přehodnotit a skončit. Proto se majitel rozhodl převést svá stabilní a perspektivní aktiva v podobě nemovitého majetku na novou společnost. Společnost KKS reality se zabývá pronájmem těchto nemovitostí.

Společnost disponuje zavedeným integrovaným systémem managementu kvality, ochrany životního prostředí a bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, dle požadavků mezinárodních

norem standardů ISO 9001:2009, ISO 14001:2004 a OHSAS 18001:2007 a jejich českých ekvivalentů ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN ISO 14001:2005 a ČSN OHSAS 18001:2008.

### 3.1.1 Zařazení dle NACE

Stavebnictví je v číselníku ekonomických činností zařazeno v sekci F, inženýrské stavitelství je pod kódem 42, firmy KKS se týká především **výstavba silnic a dálnic – kód 42.11.** a **výstavba mostů – kód 42.13.** Firma realizuje také stavby nebytových budov – kód 41.20.

### 3.1.2 Zaměstnanost

V současné době ve společnosti KKS, spol. s r. o. pracuje 89 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr, z toho 30 je THP, zbytek jsou stavební dělníci. Přestože počet zaměstnaných osob ve stavebnictví má klesající tendenci, společnosti KKS se v roce 2015 podařilo zaměstnanost skokově navýšit z důvodu otevření zámečnické dílny produkující kovovýrobky. I přes vysokou sezónnost stavebních prací se firmě daří naplnit výrobní program celoročně, i v zimních měsících, díky tomu je společnost schopna 100% udržet zaměstnanost i v těchto složitých podmínkách.

Tabulka 1: Počet zaměstnanců

Rok	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Počet zaměstnanců	71	72	67	79	88	89

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o., vlastní úprava

## 3.2 Vybrané ekonomické ukazatele

Výkony ve společnosti KKS tvoří z převážné většiny obrát ze stavební výroby, doplňkovou část tvoří tržby za zámečnické výrobky. Jak můžeme vyčíst z následující tabulky (Tabulka č. 5), v roce 2011 dosáhla společnost historicky nejvyšších výkonů a potažmo i přidané hodnoty. V dalších dvou letech mají výkony klesající tendenci, od roku 2014 opět dochází k nárůstu. Rok 2014 byl zatím pro firmu, co se týká hospodářského výsledku nejhorším obdobím za posledních mnoho let, i když výkony dosahovaly relativně vysokých čísel, nízká marže na zakázkách způsobila velký propad hospodářského výsledku. V roce 2015 tržby společnosti vzrostly oproti roku 2014 téměř o 22%, zisk firmy se zvýšil více jak

pětkrát, je však nutno bohužel konstatovat, že v porovnání s následujícím rokem 2016 to byl rok výjimečný, na takové výborné výsledky firma v budoucnu již zřejmě nedosáhne.

Na vině je především obrovská konkurence v odvětví, toto konkurenční prostředí nedovoluje pracovat za ceny, které by umožňovaly vytváření zisku, nutného k rozvoji společnosti. Firmy, aby získaly zakázku, jsou ochotné státu slíbit výstavbu i za polovinu odhadní ceny. Tento trend může v brzké době způsobit bankrot některých stavebních společností, podobně jako před několika lety v Polsku. Vzhledem k tomu, že nejlevnější nabídka je stále hlavním kritériem, které rozhoduje o vítězi kontraktu, nemají v podstatě stavební společnosti na výběr než jít s cenou co nejnižší. (Hospodářské noviny, 6. 10. 2017)

Tabulka 2: Vybrané ekonomické ukazatele v letech 2011 - 2016 v tis. Kč

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Výkony	254 906	186 415	177 290	212 405	251 508	220 331
Výkonová spotřeba	184 896	146 103	126 882	172 554	193 496	179 519
Přidaná hodnota	70 010	40 312	50 408	39 851	58 012	39 462
Osobní náklady	28 002	27 847	27 073	31 495	34 195	35 670
HV za účetní období	34 001	6 647	16 439	3 407	18 030	4 383
HV před zdaněním	41 982	8 244	20 147	4 190	22 268	5 392

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o, vlastní úprava

Stavebnictví se potýká se zásadním problémem a to tlakem na příliš nízkou cenu. Výběrová řízení jsou spíše loteriem, v nichž vítězí ten nejdovaznější.

Tabulka 3: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2011 - 2016 v tis. Kč

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Provozní VH	42 747	8 975	21 163	5 409	23 229	6 018
Finanční VH	-765	-731	-1 016	-1 219	-961	-626
VH před zdaněním	41 982	8 244	20 147	4 190	22 268	5 392
Daň z příjmu	7 981	1 597	3 708	783	4 238	1 009
<b>VH za účetní období</b>	<b>34 001</b>	<b>6 647</b>	<b>16 439</b>	<b>3 407</b>	<b>18 030</b>	<b>4 383</b>
nákladové úroky	0	0	0	0	0	39
VH před zdaněním a úroky	41 982	8 244	20 147	4 190	22 268	5 431

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o, vlastní úprava

Není to pouze jenom nedostatek veřejných zakázek a nejnižší cena coby hlavní kritérium, která komplikuje práci stavebním firmám a nutí je k úsporám. Stavební společnosti jsou nuceny zvyšovat mzdy zaměstnancům, kterých je teď v době nízké nezaměstnanosti nedostatek, současně se potýkají s růstem cen stavebních materiálů. Dle předpokladů stavebních firem porostou ceny materiálů i v následujících dvou letech. Náklady se zvyšují i vinou zdoluhavých povolovacích procesů. Společnosti stále více platí projektantům a právním expertům, to vše na úkor stavebních techniků.

Z následujícího grafu č. 1 je zřejmé, jak rostou platy zaměstnanců ve firmách s 50 a více zaměstnanci ve stavebních společnostech.



Obrázek 1: Průměrná hrubá měsíční nominální mzda ve stavebnictví. Zdroj: Hospodářské noviny, 6. 10. 2017, vlastní zpracování

### 3.2.1 Majetková struktura společnosti

Účetní období koresponduje s kalendářním rokem a trvá od 1. 1. do 31. 12. Účetnictví společnosti je vedeno a účetní závěrka je sestavována v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a českými účetními standardy pro podnikatele. Účetnictví společnosti respektuje obecné účetní zásady, zejména pak zásadu o oceňování majetku historickými cenami. Odpisový plán pro dlouhodobý majetek je sestaven na základě stanovené doby používání, která je uvedena v analytické evidenci majetku.

Jako dlouhodobý hmotný majetek je evidován majetek v hodnotě nad 40 tis. Kč bez DPH a při odepisování je použita metoda zrychlených odpisů. Převážnou většinu tohoto hmotného majetku tvoří převážně nákladní automobily, bagry, nakladače, osobní automobily a různé stavební mechanismy, tento majetek je již z větší části odepsán. Majetek s hodnotou do 40 tis. Kč je evidován jako drobný hmotný majetek a je účtován přímo do spotřeby. Nehmotný majetek je odepisován v hodnotě nad 60 tis. Kč, jedná se především o stavební software Build.

Tabulka 4: Přehled přírůstků dlouhodobého majetku v letech 2013 - 2016 v tis. Kč

Přírůstky dle hlavních skupin nákup (v tis. Kč)				
	2013	2014	2015	2016
dlouhodobý nehmotný maj.	0	0	90	14
stavby	0	0	0	0
stroje, přístroje, zařízení	495	3293	1118	925
dopravní prostředky	110	2241	5234	703
inventář	0	0	0	0
ostatní dlouhodobý majetek	0	0	0	0

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o, vlastní úprava

Tabulka 5: Rozpis účtů hmotného majetku v tis. Kč

skupiny	rok 2013		2014		2015		2016	
	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky
stroje, přístroje a zařízení	18664	16663	21957	19641	24035	20736	41644	35350
dopravní prostředky	12113	10368	11838	7647	15981	10467		
inventář	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o, vlastní úprava

Tabulka 6: Rozpis nehmotného investičního majetku v tis. Kč

skupiny	rok 2013		2014		2015		2016	
	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky	poř.cena	oprávky
software	237	111	237	161	327	224	341	292
ocenitelná práva	341	341	341	341	341	341	341	341
ost.nehm.majetek	200	178	200	200	200	200	200	200

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o, vlastní úprava



Jak jsem již uvedla v teoretické části, pro stavebnictví je vzhledem k vysoké pořizovací ceně mechanismů typické pořizovat tato aktiva formou finančního leasingu. Firma KKS dlouhodobě spolupracuje se společností CAC leasing. Leasingové splátky jsou účtovány rovnoměrně do nákladů po celou dobu trvání leasingu, leasing není zachycen v rozvaze, je evidován na podrozvahových účtech.

Bilanční suma aktiv má od roku 2012 do roku 2015 rostoucí tendenci. Na konci roku 2015 firma KKS, spol. s r. o. na základě projektu přeměny odštěpení sloučením převedla částku 15 mil. Kč na firmu KKS reality, proto v roce 2016 zaznamenáváme pokles aktiv. Největší položku tvoří oběžná aktiva, hotovost na bankovních účtech činí téměř 83% z celkového podílu. Pohledávky představují 12% z celkových aktiv a to především z důvodů smluvního zádržného po dobu záruky, která je u státních zakázek většinou pět let. Mnohdy je toto zádržné nahrazeno bankovní zárukou, firma dostane pohledávku uhrazenou celou avšak za cenu rostoucích nákladů za bankovní poplatky. Cizí zdroje tvoří převážně závazky z obchodních vztahů, minimum dlouhodobých závazků tvoří zádržné subdodavatelům po dobu záruky za dílo. Krátkodobé přijaté zálohy jsou zálohy od investorů na realizaci stavby.

Tabulka 7: Majetková struktura v letech 2011 - 2016 v tis. Kč

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Aktiva celkem	121 445	63 179	81 702	91 911	85 979	86 443
Dlouhodobý majetek	6 265	5 216	3 894	6 583	9 168	6 343
Oběžná aktiva	114 831	57 526	77 556	83 489	75 225	78 740
Základní jmění	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000
Vlastní kapitál	88 847	40 765	53 836	54 751	54 345	50 255
Cizí zdroje	32 598	21 739	27 735	37 158	31 184	35 552

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o., vlastní úprava

### 3.2.2 Další ekonomické ukazatele

Ukazatelé rentability výnosů, aktiv, celkového i vlastního kapitálu hovoří o ziskovosti firmy. Schopnost dosahovat výnosů na základě vložených prostředky je poměrně vysoká, největší propad ve výsledku hospodaření nastal v roce 2014 právě z důvodu velké konkurence, rok 2016 lehce kopíruje rok 2014.

Tabulka 8: Rentabilita celkového kapitálu v letech 2012 - 2016 v procentech

v %	2012	2013	2014	2015	2016
<b>ROA (rentabilita celk.kapitálu)</b>	<b>10,52</b>	<b>20,12</b>	<b>3,75</b>	<b>17,86</b>	<b>5,07</b>
Zisk ( v tis. Kč)	6 647	16 439	3 407	18 030	4 383
Aktiva ( v tis. Kč)	63 179	81 702	91 911	100 979	86 443

Zdroj: Výroční zpráva společnosti KKS, spol. s r. o., vlastní úprava

Tabulka 9: Rentabilita vlastního kapitálu v letech 2012 - 2016 v procentech

v%	2012	2013	2014	2015	2016
<b>ROE (rentabilita vl.kapitálu)</b>	<b>16,31</b>	<b>30,54</b>	<b>6,22</b>	<b>26,00</b>	<b>8,72</b>
Zisk (v tis. Kč)	6 647	16 439	3 407	18 030	4 383
Vlastní kapitál (v tis. Kč)	40 765	53 836	54 751	69 345	50 255

Zdroj: Výroční zpráva společnosti KKS, spol. s r. o., vlastní úprava

Tržby ze stavební činnosti tvoří téměř 100% všech tržeb. Tržby mají rostoucí charakter, vzhledem k velké konkurenci a nízké ziskovosti nastal v roce 2014 pokles ukazatele ROS i přesto, že se objem tržeb oproti roku 2013 zvýšil o 18%. Je to dáno i tím, že velcí hráči na stavebním trhu (např. Eurovia, Skanska) jdou do malých a středních zakázek, které pro ně dříve nebyly zajímavé, často nabídnou při soutěži téměř dumpingovou cenu.

Tabulka 10: Rentabilita tržeb v letech 2012 - 2016 v procentech

v %	2012	2013	2014	2015	2016
<b>ROS (rentabilita tržeb)</b>	<b>3,57</b>	<b>9,27</b>	<b>1,60</b>	<b>7,17</b>	<b>1,99</b>
Zisk ( v tis. Kč)	6 647	16 439	3 407	18 030	4 383
Tržby celkem( v tis. Kč)	186 415	177 290	212 405	251 508	220 331

Zdroj: Výroční zprávy společnosti KKS, spol. s r. o., vlastní úprava

### 3.3 Charakteristika stavební výroby

Stavebnictví patří mezi významná odvětví ekonomiky, přičemž stavební produkce je považována za indikátor jejího vývoje. Vzestup stavební produkce je závislý na politických rozhodnutích vlády a parlamentu, a to jak v oblasti veřejných zakázek financovaných ze státního rozpočtu, tak v oblasti daní, legislativy, sociální politiky apod. Stavebnictví (a s ním spojená investiční výstavba) v dlouhodobém horizontu přispívá k rozvoji území včetně

vlivů na životní prostředí (např. napojení na dopravní infrastrukturu, zvýšení ekonomického rozvoje regionů) a také vytváří podmínky pro podnikání v dalších sektorech a odvětvích (růstu tržeb a pracovních příležitostí jak po dobu výstavby, tak i užíváním stavebního díla během jeho životnosti).

Stavební výroba zahrnuje v produkční fázi širokou vazbu na straně vstupů, kde přejímá produkty řady dalších výrobních odvětví, mezi které patří dodavatelé potřebných surovin, výrobků, energií, dopravy a služeb, ale i na straně výstupů, neboť je dodavatelem stavebních děl a prací pro výrobní i nevýrobní sféru, občany, instituce a další uživatele. Podle rozsahu těchto vazeb, tj. konkrétní poptávky po specializovaných činnostech vzniká růst produkce subdodavatelů a s tím i nárůst uzavřených smluvních vztahů.

Významným specifikem stavebnictví je značný (zhruba 50%) podíl investic z veřejných prostředků. S ohledem na to, že nenabízí produkty krátkodobé a přímo zcela nezbytné spotřeby pro obyvatelstvo, je závislé na poptávce po dlouhodobějších investicích. Veřejné stavební zakázky představují významný okruh poptávky po produkci stavebnictví, zejména v oblasti inženýrského a pozemního stavitelství. Pro firmu KKS, spol. s r. o. jsou veřejné zakázky stěžejním výrobním programem, tvoří až 90% obratu ze stavební činnosti. Společnost soutěží o veřejné zakázky jako samostatný zhotovitel nebo jako člen sdružení dvou a více zhotovitelů. Příliv investic do veřejných zakázek ve Zlínském kraji je ve srovnání s ostatními kraji menší, panuje zde velká rivalita mezi stavebními firmami. (Stavebnictví v kostce, 2017)

## 4 ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNÍ VÝROBĚ

*„The accounting process provides financial data for a broad range of individuals whose objectives in studying the data vary widely. Bank officials, for example, may study a company's financial statements to evaluate the company's ability to repay a loan. Prospective investors may compare accounting data from several companies to decide which company represents the best investment. Accounting also supplies management with significant financial data useful for decision making.“ (Edwards, Hermanson, 2014, s. 20)*

Pro stavebnictví jsou typické aspekty, přičemž některé z hlediska jejich unikátnosti nenajdeme v jiných odvětvích národního hospodářství. Patří sem zejména:

- značná náročnost na kapitál a jeho pomalý obrat,
- komplikovanost a specifičnost smlouvy mezi investorem a dodavatelem (smlouva o dílo),
- mimořádná rozmanitost požadavků dle typů staveb (stavebních oborů),
- specifický způsob zadávání zakázek (smluvní ceny, výběrová řízení, druhy kontraktů apod.),
- sezónnost, nedokončená výroba.

### 4.1 Vznik kontraktu

Hlavní podmínkou pro úspěch všech zúčastněných stran ve stavebním procesu (investorů, dodavatelů, zákazníků, odběratelů) je zajistit ziskovost všech operací.

#### 4.1.1 Výběrové řízení

V České republice je zřízen informační systém o veřejných zakázkách, jehož provozovatelem a správcem je Ministerstvo pro místní rozvoj. Věstník veřejných zakázek tvoří část tohoto informačního systému. Slouží k transparentnímu a dostupnému uveřejňování informací o zadávacích řízeních a veřejných zakázkách na celostátní úrovni.

Z tohoto Věstníku si firma vybere veřejnou zakázku na stavební práce, a pokud splňuje ekonomickou a technickou kvalifikaci, popř. profesní způsobilost zadanou v podmínkách této veřejné zakázky, zhotoví cenovou nabídku. Vodítkem jí může být předpokládaná hodnota veřejné zakázky stanovená zadavatelem, u zakázek malého rozsahu hodnota kontraktu vyčíslena není.

Pokud účastník zadávacího řízení splní stanovené zadávací podmínky, je zařazen do výběrového řízení. Ve většině případů zadavatel v dokumentaci požaduje složení peněžní jistoty, která se pohybuje obvykle ve výši 2% – 5% předpokládané hodnoty veřejné zakázky, tento požadavek se řeší bankovní zárukou. Z toho je zřejmé, že soutěžit o takové zakázky mohou jen firmy s dostatečnými peněžními prostředky.

Vyhodnocení nabídek probíhá ve většině případů veřejně nebo elektronicky, u zakázek malého rozsahu může být otvírání neveřejné. Pro letošní rok 2018 je avizován přechod k plné elektronizaci vyhodnocování těchto nabídek. Pokud není v zadávacích podmínkách stanoveno jinak, vítězí většinou nejnižší nabídková cena. (Zákon o zadávání veřejných zakázek. č. 134/2016 Sb.)

#### **4.1.2 Uzavření kontraktu**

Veřejný zadavatel vybere nejvýhodnější nabídku a se stavební firmou uzavře Smlouvu o dílo. Předmětem smlouvy je konkrétní stavební zakázka, součástí smlouvy je výzva k podání nabídky a k prokázání splnění kvalifikace, nabídka zhotovitele a oceněný výkaz výměr. Tímto výkazem výměr je pevně dán rozsah prací, kvalita, druh dodávek a materiálu vč. cen. Součástí smlouvy je také rozsah díla, podklady, účel, cena, platební podmínky, doba a místo plnění aj.

Zhotovitel je také povinen ke dni uzavření Smlouvy o dílo předložit objednateli seznam poddodavatelů, včetně jejich identifikačních údajů (obchodní název, sídlo, IČ, DIČ, statutární orgán), druh stavebních prací, dodávek a služeb, které budou provádět. Rovněž musí předložit i splnění kvalifikačních předpoklady tohoto poddodavatele. Objednatel může požadovat, aby zhotovitel vyhledal jiného poddodavatele, pokud se ukáže, že ten původní není schopen dostát svým závazkům. (Smlouva o dílo, KKS, spol. s r. o.)

## **4.2 Fakturace**

Zhotovitel se zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu. (Smlouva o dílo, KKS, spol. s r. o.)

### **4.2.1 Cena za dílo**

Cena za dílo je stanovena dohodou smluvních stran jako víceméně pevná a bez možnosti navyšování. Zhotovitel je vázán touto cenou za kompletní dílo právě na základě výkazu výměr, tato cena obsahuje veškeré náklady zhotovitele nutné k úplné realizaci díla,

obsahuje i předpokládaný vývoj cen ve stavebnictví a vývoj kurzů české koruny k zahraničním měnám až do konce její platnosti.

#### 4.2.2 Podklady pro fakturaci

Při fakturaci se plně postupuje podle Smlouvy o dílo. V platebních podmínkách je uvedeno, jakým způsobem bude fakturace probíhat, zda se bude jednat o fakturaci měsíční nebo až po zhotovení určitého stavebního objektu. Také je zde specifikováno, zda budou daňové doklady vystavovány s DPH či v režimu přenesené daňové povinnosti, platební podmínky apod.

Fakturace ve většině případů probíhá ve většině případů 1x měsíčně dílčími daňovými doklady, podkladem jsou písemně odsouhlasené skutečně provedené práce. Odsouhlasení připravuje kompetentní zástupce ve věcech technických – stavbyvedoucí na příslušné stavbě, musí odpovídat jednotlivým částem nabídkových rozpočtů. Dnem dílčího zdanitelného plnění je den odsouhlasení prací a dodávek provedených v měsíci, za který se fakturuje. Obvyklá splatnost daňových dokladů je 30 dní, objevují se však i splatnosti delší, např. 60 i 90 dní. (Smlouva o dílo, KKS, spol. s r. o.)

#### 4.2.3 Pozastávky

Úhrada jednotlivých faktur je u veřejných zakázek téměř vždy prováděna jen do 90% - 95% celkové ceny díla. Nárok na uhrazení zbývajících 10% zhotoviteli vzniká až po splnění následujících podmínek:

- dokončení a předání kompletního díla,
- odstranění vad a nedodělků bránícím užívání díla,
- odstranění případných škod třetím osobám vzniklých v souvislosti s realizací díla.

O pozastávce jako takové se neúčtuje, na účtu pohledávek (v analýze konkrétního odběratele) zůstane částka ve výši 10% fakturované částky neuhrazená pohledávka.

Tabulka 11: Účtování o tržbách ze stavební činnosti

Účetní případ	MD	D	částka
Tržba za stavební práce	311	602	1 000 000,00 Kč
DPH na výstupu	311	343	210 000,00 Kč
Úhrada faktury do výše 90%	221	311	1 089 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud je dodavatel stavby limitován ze strany investora požadovaným zádržným, snaží se tento závazek přenést i na další subdodavatele stavebních prací na konkrétní zakázce. V tomto případě je kladen důraz na správnou evidenci daňového dokladu, 10% zádržné se eviduje ve zvláštní řadě došlých faktur. O pozastávce se taktéž neúčtuje, zůstává jako závazek u konkrétního dodavatele.

#### 4.2.3.1 Dlouhodobé zádržné

U některých veřejných zakázek je ve smluvních podmínkách vyžadována garance za kvalitu provedení díla po celou dobu záruční doby, ta je obvykle nastavena na 60 měsíců. Takto dlouhodobá pozastávka je nahrazena bankovní zárukou, účtuje se o ní na podrozvahových účtech.

Tabulka 12: Účtování o bankovních zárukách

Účetní případ	MD	D
Bankovní záruka	761	799

Zdroj: Vlastní zpracování

##### 4.2.3.1.1 Podrozvahové účty

Podrozvahové účty poskytují doplňující informace k rozvaze, zachycují důležité skutečnosti, o kterých se neúčtuje ve finančním účetnictví a jejichž znalost je důležitá pro posouzení majetkoprávní situace společnosti a jejích finančních zdrojů. Tyto účty evidují zejména využívaný cizí majetek, různá práva, pohledávky a závazky (včetně záruk a zástav) nespĺňující kritéria pro to, aby mohly být účtovány a vykazovány v rozvaze. (Kovanicová, 2012)

#### 4.2.4 Vícepráce, méněpráce

Jak jsem již uvedla v předešlém textu, cena za dílo je víceméně pevně stanovena ve Smlouvě o dílo. Mnohdy však nastane případ, že v průběhu realizace stavebních prací vystane potřeba provádění změn oproti původním zadávacím podmínkám. Zhotoví se Dodatek ke Smlouvě o dílo, ve kterém je v příložené cenové nabídce specifikováno provedení dodatečných prací a dodávek, které nebyly obsaženy v zadávací dokumentaci veřejné zakázky na dodavatele stavby. V dodatku se smluvní strany dohodnou, že cena stanovena Smlouvou o dílo se zvyšuje/snižuje z důvodu změny předmětu díla dle cenové

nabídky. V tomto konkrétním případě byly provedeny dodatečné úpravy světelného signalizačního zařízení na křižovatkách (vícepráce) a přesunutí některých realizovaných ploch cyklostezky do jiné investiční akce (méněpráce). Úprava v dodatku ke smlouvě poté vypadá následovně:

## **II. Předmět dodatku**

1. Předmětem dodatku č. 1 smlouvy o dílo je:
  - změna článku I. Předmět smlouvy,
  - změna článku V. Cena za dílo
2. Článek I. Předmět smlouvy se rozšiřuje o dodatečné stavební práce a snižuje o neprovedené práce, jejichž soupis je obsažen v příloze č. 1 tohoto dodatku
3. Článek V. Cena za dílo se mění následovně:
  - Původní cena díla dle smlouvy o dílo v celkové výši 15 548 366,65 Kč bez DPH se dodatkem č. 1 zvyšuje o cenu dodatečných stavebních prací ve výši 80 004,90 Kč bez DPH a snižuje o cenu neprovedených prací ve výši 168 134,65 Kč bez DPH

### **Rekapitulace ceny za dílo:**

Cena za dílo dle SOD:	15 548 366,65 Kč bez DPH
Dodatek č. 1 – vícepráce:	80 004,90Kč bez DPH
méněpráce:	- 168 134,65 Kč bez DPH

**Cena za dílo ve znění dodatku č. 1: 15 460 236,90 Kč bez DPH**

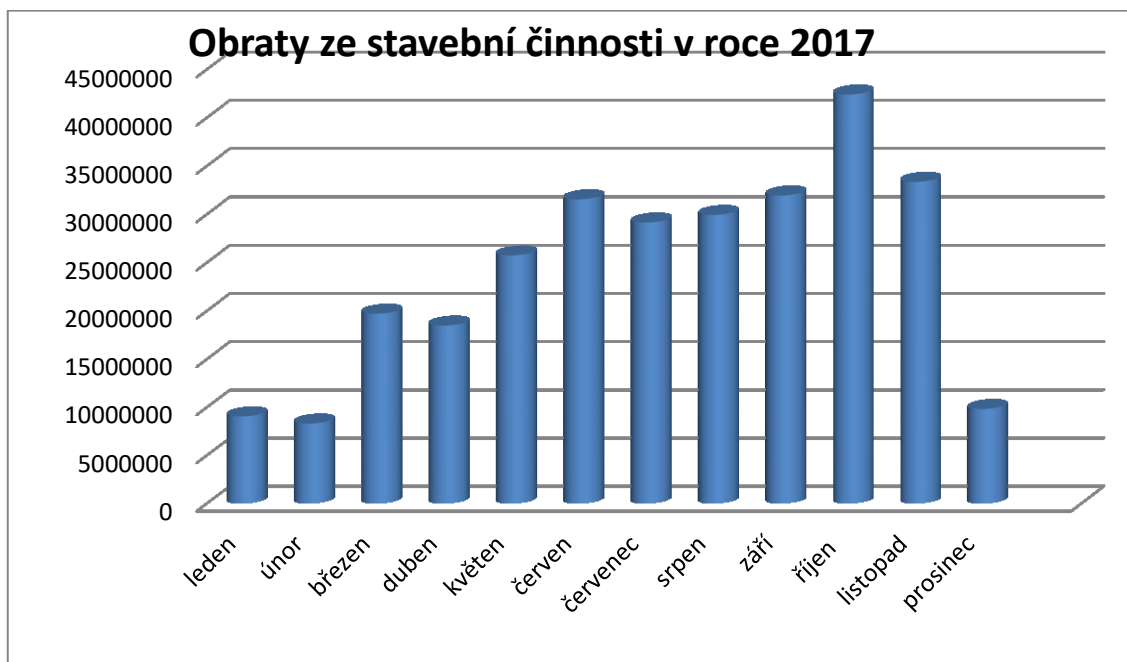
*(Dodatek č. 1 ke Smlouvě o dílo č. 440017006 „Stezka pro pěší a cyklisty podél třídy T. Bati, ul. Lorencova – ul. Podvesná XVII“)*

Ne vždy bývá řešení víceprací tak jednoduché, že se smluvní strany ihned dohodnou na Dodatku ke smlouvě. Všeobecně panuje v regionu na stavebním trhu nedostatek státních zakázek, velký problém vedle nízkých cen jsou také nekvalitní projektové dokumentace. Snaha investorů v těchto případech vede k tomu, že po dodavatelské firmě požaduje, aby v rámci svých nákladů odstraňovala vady a nedostatky v projektech, které nemohla způsobit.



### 4.3 Sezónnost

Činnost stavebních firem z velké části ovlivňují klimatické podmínky. Pro Českou republiku ležící v mírném pásmu je typické střídání chladných a teplých měsíců. V zimním období kvůli přetrvávajícím nízkým teplotám a technologickým překážkám je realizováno méně staveb, naopak v jarních a letních měsících je zřetelný nárůst, ke konci roku se finišuje s dokončováním zakázek. Stavební společnosti musí z důvodu sezónnosti lépe plánovat svůj výrobní program a na zimu vysoutěžít např. zakázky, kde se počítá s prací v interiérech. Některé firmy to řeší fondem pracovní doby, kdy zaměstnanci v letních měsících si práci přesčas ukládají do fondu, v zimě, kdy práce není, využívají toto volno k fyzickému odpočinku a regeneraci po náročném letním a podzimním období.



Obrázek 2: Objem stavební výroby firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2017. (vlastní zpracování)

### 4.4 Nedokončená výroba

Pro sektor stavebnictví je specifická existence poměrně rozsáhlé nedokončené výroby, vyplývající z dlouhodobého charakteru stavební výroby. Je proto velmi důležité nedokončenou výrobu správně ocenit a zaúčtovat z důvodu následného objektivního posouzení hospodářského výsledku stavební společnosti.

#### 4.4.1 Vznik nedokončené výroby

Problém vzniku a evidence nedokončené výroby nastává u dlouhodobých zakázek, přesahujících jedno zdaňovací období. O nedokončené výrobě se účtuje vždy, když je dlouhodobá zakázka ve stavu rozpracovanosti a není vystavena konečná faktura na celou zakázku. V relaci mezi stavební společností a objednatelem je tato skutečnost odražena v jejich vzájemných obchodních vztazích.

Ve smlouvě o dílo je jednou ze smluvních podmínek mezi investorem a zhotovitelem mimo jiné také způsob fakturace a placení díla, který může být sjednán v zásadě dvěma způsoby:

- Časová fakturace ve výši skutečně provedených výkonů v určitém časovém období oceněných cenou dle stavebního rozpočtu. Jedná se zpravidla o měsíční fakturace a na tyto práce je uplatňováno zádržné, které je zapláceno až po finálním ukončení, předání a převzetí díla, popř. po úplném odstranění vad a nedodělků. Tento způsob fakturace je i z důvodu plynulého cash flow mezi stavebními firmami preferován.
- Objektová fakturace, tzn. fakturace po dokončených, ze strany investora kontrolovatelných objektech, kdy ceny za jednotlivé objekty jsou sjednány ve Smlouvě o dílo. Většinou je běžné financování díla ze strany zadavatele na základě zálohových plateb, není však výjimkou i „samofinancování“ dodavatele stavby a zaplacení investorem až po dokončení části objektu. Z toho je zřejmé, že kapitálově slabá společnost by takovou zakázku nebyla schopna realizovat.

Stavební společnost, pokud dle smlouvy fakturuje pravidelné dílčí měsíční plnění – nemá nedokončenou výrobu, neboť veškeré vynaložené náklady na stavbu (zachycené v účetnictví v nákladových položkách), jsou jí plně kompenzovány v cenách fakturace dle rozpočtu. Společnost na základě rozpočtovaných cen vykazuje tak průběžně i svůj hospodářský výsledek.

V případě objektové fakturace je situace opačná. Zhotovitel vynakládá na výstavbu průběžně náklady, které budou vyfakturovány, až bude dokončena, předána a převzata jednoznačně určená část díla (dílní objekt nebo stavba). Do té doby jsou vystavovány pouze zálohové faktury, které společnosti nevcházejí do výnosů.

Výnosy adekvátní rozestavenosti je tedy nutno zachytit v účetnictví formou zásoby nedokončené výroby. Teprve po předání a převzetí objektu a jeho fakturace za cenu

sjednanou ve Smlouvě o dílo bude znamenat převedení nedokončené výroby na výrobek a jeho prodej. (<http://www.stavebni-forum.cz/sk/>)

#### 4.4.2 Oceňování nedokončené výroby

Z účetního hlediska patří nedokončená výroba do účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní činnosti. Jde o položky, které obsahují produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem. Zahrnuje také nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. (Hruška, 2016, s. 49 a násl.)

Oceňování zásob nedokončené výroby vychází z § 25 Zákona o účetnictví, který říká, že zásoby s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností se oceňují pořizovacími cenami (§ 25, odst. 1, písmeno d). Zásoby vytvořené vlastní činností oceňujeme vlastními náklady ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. (Hruška, 2018, s. 150)

Z uvedeného vyplývá, že účtování o nedokončené výrobě by mělo probíhat jen na základě přímých nákladů, tudíž by mělo být neziskové. Na konkrétní zakázce (kalkulační jednici), by měla vzniknout ztráta ve výši správní režie. Zisk by měl být realizován až v období, kdy dojde k předání a převzetí díla.

#### 4.4.3 Účtování nedokončené výroby

Do konce roku 2015 se o nedokončené výrobě účtovalo prostřednictvím výnosového účtu 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Rovněž pro aktivace, kterými se zvyšoval majetek vlastní činností, byla používána účtová skupina 62 – Aktivace.

S účinností od 1. 1. 2016 a v souladu se směrnicí EU došlo ke změně metody o účtování změny stavu zásob vlastní činnosti. O přírůstcích nebo úbytcích zásob není účtováno jako o výnosech, ale je o nich účtování prostřednictvím příslušného nákladového účtu. O přírůstků zásob je účtováno ve prospěch účtu nákladů účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, o úbytku je účtováno na vrub tohoto účtu. Obdobně je i změna účtování o aktivaci zásob a dlouhodobého majetku vlastní činností. O aktivaci není účtováno jako o výnosech, aktivace se účtuje jako snížení nákladů ve prospěch stejné účtové skupiny 58 a příslušného účtu. (Cardová, 2017, s. 109)

Tabulka 13: Základní souvztažnosti účtování o nedokončené výrobě, polotovarech a výrobcích - periodický způsob účtování B

a) Účetní případy při uzavírání účetních knih:	MD	D
Převod počátečního stavu:		
nedokončené výroby	581	121
polotovarů	582	122
výrobků	583	123
b) Stav zásob podle inventarizace:		
nedokončené výroby	121	581
polotovarů	122	582
výrobků	123	583

Zdroj: Cardová, 2017, s. 109

Při aplikaci periodického způsobu evidence zásob vlastní výroby – způsobu B se o přírůstcích a úbytcích stavu zásob během roku na syntetických účtech neúčtuje. Účtování proběhne až podle výsledků inventarizace na konci účetního období.

Tabulka 14: Účtování nedokončené výroby ve stavební firmě KKS, spol. s r. o.

Účetní případ	MD	D	částka
Přírůstek nedokončené výroby	121	581	přímé náklady
Úbytek nedokončené výroby	581	121	přímé náklady
Tržba za provedené práce	311	602	rozpočtové náklady

Zdroj: Vlastní zpracování

Podíl nedokončené výroby na celkovém obratu ze stavební činnosti je ve společnosti KKS, spol. s r. o. zanedbatelný – v roce 2015 byl nulový, v roce 2016 činil 0,26% a v roce 2017 činí podíl nedokončené výroby 0,15%.

Tabulka 15: Základní souvztažnosti účtování o nedokončené výrobě, polotovarech a výrobcích - průběžný způsob účtování A

Účetní případ	MD	D
Zvýšení stavu nedokončené výroby	121	581
Zvýšení stavu polotovarů	122	582
Zvýšení stavu výrobků	123	583
Snížení stavu nedokončené výroby	581	121
Snížení stavu polotovarů	582	122
Snížení stavu výrobků	583	123
Manko nebo škody na výrobcích	549	123

Zdroj: Cardová, 2017, s. 112

#### 4.4.4 Doporučení pro sféru nedokončené výroby

Nedokončenou výrobu ve stavebnictví představují rozpracované projekty. Při plánování procesů související s realizací stavební zakázky je nutné zohlednit vzájemné vazby – na jedné straně nárůst a na druhé straně snižování rozpracované výroby. Změna stavu nedokončené výroby je jednou z nejsledovanějších položek Výkazu zisků a ztrát. Především u dlouhodobějších výrobních procesů, čímž stavebnictví bezesporu je, slouží k věrnému zobrazení vytvářeného výsledku hospodaření a podílí se také na rychlejších a rovnoměrnějších odvedech daně z příjmu. Nárůst nedokončené výroby zvyšuje hospodářský výsledek, snížení nedokončené výroby naopak vede ke snížení hospodářského výsledku. Z důvodu eliminace chybných účetních postupů, které mají mnohdy za následek zkreslení výsledku hospodaření u stavebních společnostech, navrhuji tato opatření:

1. Zásoby nedokončené výroby co nejvíce minimalizovat, nastavit smluvní podmínky tak, aby fakturace probíhala na základě dílčích plnění k poslednímu dni v měsíci.
2. Provádět řádnou inventarizaci - je nutno zmapovat veškeré skutečně vynaložené náklady, subdodávky, mzdové náklady, výrobní režie. Tento proces je poměrně složitý, je proto vhodné předem zvážit praktičnost fyzické inventury. Mnohdy pak přichází ke slovu inventura dokladová.
3. Pokud ze smlouvy o dílo vyplývá nutnost držet zásoby nedokončené výroby po určitou dobu, je důležité tuto zásobu věcně a správně ocenit, nejlépe nezávislým odborníkem. Tím může být technický dozor investora, popř. jiný znalec v oboru, který odsouhlasí správnost výše skutečně provedených stavebních prací se soupisem prací a smluvním položkovým rozpočtem.
4. Přejít od kalendářního roku k hospodářskému roku – např. určení účetního období pro hospodářský rok od 1. 4. – 31. 3. Účetní závěrka bude sestavována v období s nižší výrobní aktivitou a v důsledku toho i s nižším počtem nedokončených projektů.

## 5 DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ

„Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje jejich podíl na celkových příjmech, který v ČR dosahuje více než 90%“ (Kubátová, 2015, s. 19)

Daň z přidané hodnoty je z hlediska přínosu pro státní pokladnu nejdůležitější nepřímou daní našeho daňového systému.

### 5.1 Určení sazby DPH

Sazba DPH je důležitou veličinou bezprostředně ovlivňující podnikání každého plátce této daně. Firmy podnikající ve stavební výrobě mají občas problém se stanovením správné sazby daně z přidané hodnoty za své služby. Při určení správné sazby DPH u stavebních prací je nutné přihlížet k obecnému pravidlu, které uvádí § 47 odst. 4 ZDPH. V § 47 se dočteme, že pokud není zákonem jinak stanoveno – používá se u služeb základní sazba daně 21%. První snížená sazba daně tzn. 15% se má uplatnění pro služby evidované v příloze č. 2 ZDPH, v jejich výčtu však stavební práce nejsou. Pro ty platí úprava speciálním ustanovením § 48 a § 49 ZDPH - pro první sníženou sazbu se ve stavebnictví uvažuje pouze v souvislosti se sociálním bydlením. (Marková, 2017, s. 137)

### 5.2 Přenesená daňová povinnost

Revolucí pro stavební firmy v oblasti daně z přidané hodnoty bylo bezesporu rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) na stavební a montážní práce v roce 2012. Tento režim se týká všech stavebních činností, 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. 1. 2008.

#### 5.2.1 Základní pravidla

- Plátce poskytující tuzemské zdanitelné plnění jinému plátcí, neuplatní daň na výstupu a vystaví daňový doklad se všemi náležitostmi kromě výše daně. Na dokladu uvede, že výši daně je povinen a doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno „*Daň odvede zákazník*“. Součet všech těchto plnění vykazuje na řádku 25 daňového přiznání.

Tabulka 16: Účtování při fakturaci v režimu přenesené daňové povinnosti

Účetní případ	MD	D	částka
Faktura vydaná za stavební práce	311	602	100 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

- Plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, je povinen přiznat (řádek 10/11) přiznání a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Na daňový doklad doplní výši daně, nárok na odpočet (řádek 43/44 přiznání) se řídí § 73 odst. 1. Daň se vypočte ze základu daně stanoveného podle § 36 ZDPH jako součin částky za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který je u základní sazby daně 0,21 a u první snížené sazby daně 0,15. Pokud nemá daňový doklad, prokazuje nárok na odpočet daně jiným způsobem, např. smlouvou. (Kuneš, 2016, s. 237)

Tabulka 17: Účtování při fakturaci s 21% DPH

Účetní případ	MD	D	částka
Faktura přijatá za stavební práce	518	321	100 000,00 Kč
DPH na vstupu (21%)	343	349	21 000,00 Kč
Přenos DPH z dod. na odběratele	349	343	21 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

- Dodavatel i odběratel vedou evidenci dle § 92a obsahující DIČ druhé strany, DUZP, základ daně, rozsah a předmět plnění. Evidence se promítne do kontrolního hlášení a předkládá se elektronicky ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Jsou-li splněny předpoklady pro použití tohoto režimu podle ZDPH, musí být uplatněn povinně. Nejsou-li předpoklady splněny, nelze jej použít dobrovolně. Pokud poskytovatel plnění nepostupuje podle daného režimu přenesení daňové povinnosti, výši daně uvede na dokladu a uplatní daň na výstupu, nemá příjemce plnění nárok na odpočet této daně. (Kuneš, 2016, s. 237)

Stavební společnost poskytující zdanitelné plnění v režimu reverse charge neodvádí DPH na výstupu. U přijatých zdanitelných plnění použitých pro svoji stavební činnost (např. nákup materiálu, energií) má však nárok na odpočet daně. Pokud společnost poskytuje většinu plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, běžně se dostává do situace nadměrného odpočtu a daň jí vrací finanční úřad.

### 5.2.2 DPH u veřejných zakázek

Odlišná je situace v oblasti veřejných zakázek. Pokud obec, město či jiná státní instituce pořizuje plnění pro potřeby týkající se výlučně její činnosti výkonu veřejné správy, není zde uplatněn režim přenesené daňové povinnosti. V praxi to může být např. zakázka na revitalizaci školy, jejímž zřizovatelem je orgán státní správy, jedná se o plnění nesouvisející s ekonomickou činností. Stavební společnost vystaví běžný daňový doklad, který obsahuje základ daně, sazbu daně a výši daně. V případě, že veřejná zakázka obsahuje kromě stavebních úprav na škole také rekonstrukci domova mládeže, na kterém žáci platí za ubytování, budou všechny práce podléhat režimu přenesené daňové povinnosti. Vše je upraveno ve Smlouvě o dílo.

### 5.2.3 Přijaté zálohy

V souladu s § 20a odst. 2 Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká plátcí povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty a do 15 dnů vystavit daňový doklad podle § 28 odst. 4 ZDPH. V reálu to znamená vystavení tří dokladů pro odběratele (zálohová faktura, daňový doklad k přijaté platbě, konečná faktura). Pokud jde však o plnění zdaňovaném v režimu přenesené daňové povinnosti, není třeba u přijaté úplaty přiznávat daň na výstupu ke dni přijetí zálohy. Daň u tohoto plnění přiznává příjemce, a to až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tzn. při konečné fakturaci. (Bulla, 2018, s. 39)

## 5.3 Praktické dopady zavedení režimu reverse charge

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti do praxe zpočátku provázelo spoustu obtíží, které se podařilo v průběhu let minimalizovat zejména úpravou zákona o DPH. Nyní po letech je mnohem provázanější legislativní úprava s praktickým dopadem použití tohoto režimu.

### 5.3.1 Správné posouzení poskytnutého plnění

Pro bezchybné vystavení daňového dokladu je nutno určit, v jakém postavení je příjemce zdanitelného plnění. Aby mohl být použit režim reverse charge, musí mít příjemce status osoby povinné k dani. Výjimku tvoří právě neziskové či veřejnoprávní organizace, které vystupují jako osoby povinné k dani jen v určitých případech.



Při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti mohou nastat následující varianty:

1. Plátce poskytuje zdanitelné plnění plátcovi v tuzemsku, jedná se o plnění poskytnuté či přijaté v rámci ekonomické činnosti, oba použijí režim přenesení daňové povinnosti (viz tabulka 18 varianta č. 1).
2. Plnění je přijímáno jako víceúčelové, např. pro soukromou plátcovu potřebu a zčásti pro ekonomickou činnost, do této kategorie spadají veřejné a státní subjekty, které mohou částečně vystupovat jako osoby povinné k dani a zčásti plnění použijí pro výkon veřejné správy, i zde se použije režim přenesení daňové povinnosti (tabulka 18 varianta č. 2).
3. Orgán veřejné správy nebo nezisková organizace zde vystupuje jako osoba nepovinná k dani. Jedná se o plnění, které výhradně použije pro výkon veřejné správy, v tomto případě se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní, (viz tabulka 18 varianta č. 3).
4. V situaci, kdy plátce DPH přijme plnění, které není předmětem daně nebo slouží výlučně pro jeho soukromou potřebu, se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti, přičemž příjemce nemá nárok na uplatnění odpočtu. (tabulka 18 varianta č. 4).
5. Poskytnuté plnění je pro soukromou osobu či fyzickou osobu, která není plátcem daně (tabulka 18 varianta č. 5).

Tabulka 18: Varianty uplatnění režimu reverse charge v praxi

Varianta	Poskytovatel	Odběratel	Použití plnění	Uplatnění reverse charge
1)	PLÁTCE	PLÁTCE	Pouze pro ekonomickou činnost	ANO
2)	PLÁTCE	PLÁTCE	Ekonomická čin. i soukromá spotřeba	ANO
3)	PLÁTCE	NEPLÁTCE	Výkon veřejné správy	NE
4)	PLÁTCE	PLÁTCE	Pouze pro soukromou spotřebu	NE
5)	PLÁTCE	FYZICKÁ OSOBA	XX	NE

Zdroj: Skořepová, vlastní zpracování

### 5.3.2 Srovnání celkové daňové povinnosti společnosti KKS, spol. s r. o. před a po zavedení reverse charge

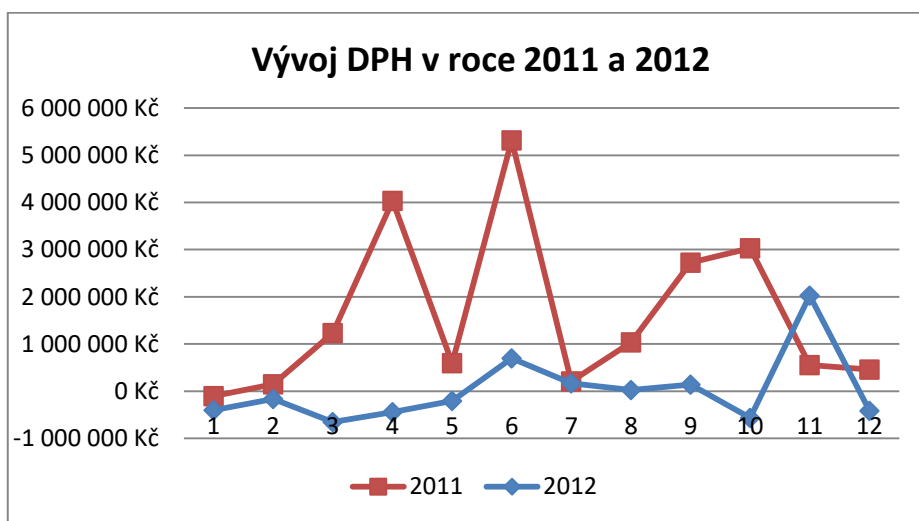
V souvislosti s přechodem na režim přenesené daňové povinnosti nastaly pro firmu KKS, spol. s r. o. zřetelné změny v daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty. Zatímco v roce 2011 (před zavedením reverse charge) odváděla ze všech svých plnění na výstupu téměř vždy plnou daň, v roce 2012 tato daňová povinnost prudce klesla z důvodu kumulace daně na vstupu i výstupu v jednom zdaňovacím období.

Následující tabulka č. 19 a graf č. 3 ukazují na rozdílný vývoj daňové povinnosti firmy KKS, spol. s r. o. po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti v legislativě ČR. Z uvedených dat je zřejmé, na kolik kleslo daňové zatížení společnosti, patrné je to hlavně v začátku roku, kdy firma přešla z vlastní daně na nadměrný odpočet. I v konečném součtu je celková výše odvedené DPH nesrovnatelně nižší než v předešlém roce.

Tabulka 19: Srovnání daňové povinnosti firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2011 a 2012

Měsíc	DPH	Rok 2011 Částka	DPH	Rok 2012 Částka
Leden	nadm.odpočet	-105 062 Kč	nadm.odpočet	-404 135 Kč
Únor	vlastní daň	147 869 Kč	nadm.odpočet	-166 676 Kč
Březen	vlastní daň	1 229 794 Kč	nadm.odpočet	-654 700 Kč
Duben	vlastní daň	4 033 951 Kč	nadm.odpočet	-443 926 Kč
Květen	vlastní daň	593 199 Kč	nadm.odpočet	-206 073 Kč
Červen	vlastní daň	5 316 552 Kč	vlastní daň	694 620 Kč
Červenec	vlastní daň	209 151 Kč	vlastní daň	169 946 Kč
Srpen	vlastní daň	1 032 419 Kč	vlastní daň	22 228 Kč
Září	vlastní daň	2 728 081 Kč	vlastní daň	140 340 Kč
Říjen	vlastní daň	3 026 898 Kč	nadm.odpočet	-565 826 Kč
Listopad	vlastní daň	556 678 Kč	vlastní daň	2 028 664 Kč
Prosinec	vlastní daň	457 097 Kč	nadm.odpočet	-416 465 Kč
<b>Celkem daňová povinnost</b>		<b>19 226 627 Kč</b>		<b>197 997 Kč</b>

Zdroj: Skořepová, vlastní zpracování. Platná sazba 20% pro rok 2011 i rok 2012



Obrázek 3: Vývoj DPH ve společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2011 a 2012 (vlastní zpracování)

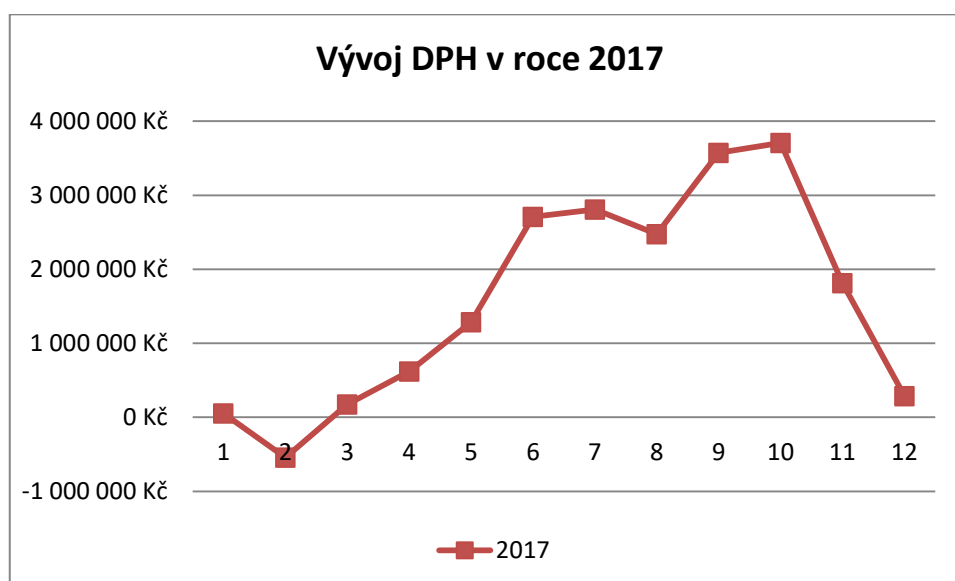
V následující tabulce č. 20 a grafu č. 4 můžeme sledovat daňové zatížení daní z přidané hodnoty v roce 2017. Hodnoty jsou téměř totožné s rokem 2011 před zavedením reverse charge, je to dáno především tím, že společnost téměř výlučně realizovala zakázky pro veřejný sektor. Ten zde vystupoval jako osoba nepovinná k dani a plnění bylo použito výhradně pro výkon veřejné správy. Velká většina a zejména specializované stavební práce

z důvodu nedostatku vlastních stavebních pracovníků bylo pořízeno formou subdodavatelského plnění, stavební práce byly fakturovány dodavatelem v režimu přenesení daňové povinnosti. Firma KKS tedy neměla možnost si na vstupu nárokovat odpočet daně, veškerá její plnění však byla zdaněna 21% sazbou DPH.

Tabulka 20: Daňová povinnost firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2017

Měsíc	DPH	Rok 2017 Částka
Leden	vlastní daň	52 900 Kč
Únor	nadměrný odpočet	-542 790 Kč
Březen	vlastní daň	172 620 Kč
Duben	vlastní daň	620 001 Kč
Květen	vlastní daň	1 286 577 Kč
Červen	vlastní daň	2 706 912 Kč
Červenec	vlastní daň	2 810 385 Kč
Srpen	vlastní daň	2 475 172 Kč
Září	vlastní daň	3 573 111 Kč
Říjen	vlastní daň	3 708 036 Kč
Listopad	vlastní daň	1 813 075 Kč
Prosinec	vlastní daň	286 390 Kč
<b>Celkem daňová povinnost</b>		<b>18 962 389 Kč</b>

Zdroj: Vlastní vypracování. Platná sazba DPH 21% pro rok 2017



Obrázek 4: Vývoj DPH ve společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2017 (vlastní zpracování)

### 5.3.3 Zatřídění do klasifikace produkce CZ-CPA

Patří sem stavební a montážní práce, které podle sdělení ČSÚ odpovídají číselným kódům klasifikace produkce CZ-CPA (viz teoretická část bakalářské práce s. 26). Zvláště počáteční období po nabytí účinnosti § 92e ZDPH v praxi bylo vnímáno jako velmi chaotické s řadou potíží. Obzvláště malé firmy a drobní živnostníci (plátcí DPH) měli problémy se zařazením své činnosti do klasifikace CZ-CPA, která neobsahovala všechny varianty možných kategorií. Celá řada odběratelů i dodavatelů netušila, zda jejich plnění spadá do režimu přenesené daňové povinnosti.

Po počátečních nesnázích se nedávno pohled na celou záležitost trochu zjednodušil, již by nemělo docházet k sporným případům, zda má být či nemá být u některých zejména montážních pracích aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Má se za to, že pokud plátce i příjemce postupují shodně a použijí systém reverse charge, toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá. (Benda, 2017, s. 174)

### 5.3.4 Zvýšení nákladů na administrativu

Zavedení systému reverse charge přinesl firmě zvýšené náklady jednak díky nutné úpravě účetního softwaru, ale hlavně časovou náročnost s operacemi spojenými s tímto režimem. Zvláště drobní živnostníci vystavovali (a někteří stále vystavují) chybné daňové doklady, přičemž nechápali podstatu tohoto plnění. Zaměstnankyně na pozici účetní, chtějí mít doklady v pořádku, strávila spoustu času telefonováním a vysvětlováním. Se zavedením tohoto režimu přišla také změna v podávání dodatečných daňových přiznání. Před rokem 2012 při pozdním dodání dokladu bylo možno nárokovat vrácení DPH ze stavebních prací kdykoliv průběhu následujících tří let, nyní je nutno se pokaždé vrátit do období, kdy byl doklad v režimu přenesené daňové povinnosti vystaven. Nárůst těchto dodatečných daňových přiznání a následných kontrolních hlášení je několikanásobný, což zabere podstatně více času na administrativu.

## 5.4 Účtování společnosti

Vzhledem k tomu, že se jedná o společnost bez právní subjektivity, není třeba se zabývat daňovou identifikací, vše probíhá pod záštitou vedoucího společnosti. Ve Stanovách společnosti je určeno, jakým způsobem bude probíhat financování a hospodaření, je zřízen samostatný bankovní účet. Do 30. 6. 2017 vedoucí účastník vystavoval a přijímal daňové doklady, byl pověřen vedením účetnictví společnosti a evidencí pro daňové účely.

Prováděl taktéž účetní závěrku s měsíčním vyúčtováním podílu docílené obchodní marže, měsíčním vyúčtováním zisku či ztráty účastníkům společnosti, vše po schválení ostatních účastníků. Podle nové právní úpravy s účinností od 1. 7. 2017 bude každý společník společnosti postupovat individuálně sám za sebe podle obecných ustanovení ZDPH. (Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ, 2017).

Pro účely odděleného vedení účetnictví společnosti je nutná úprava účetního softwaru.

#### 5.4.1 DPH u společností

Novelou zákona o DPH se od 1. 7. 2017 mění uplatnění DPH u společností („sdržení“). Ruší se specifická úprava registrace a postupů při správě DPH u společností – nově se postupuje podle obecných principů DPH. Společníci společnosti budou pro účely zákona o DPH vystupovat samostatně, každý sám za sebe. Plnění vůči třetí osobě i mezi společníky budou navzájem podléhat stejnému daňovému režimu. Pokud budou odběrateli poskytnuty stavební práce včetně projektové dokumentace, bude každým se společníků aplikován režim přenesené daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, byť některý ze společníků žádné práce fakticky neprovedl, podílel se např. pouze na zpracování projektové dokumentace nebo dojednáním realizace díla a koordinaci projektu. Účastí ve společnosti se ale na jejich komplexním poskytnutí odběrateli podílel, a to v souladu se společenskou smlouvou. Pro přechod na běžný systém uplatnění DPH je navržena lhůta do konce roku 2018. (Informace GFŘ k uplatňování DPH společníků společnosti od 1. 7. 2017)

### 5.5 Doporučení pro omezení chybovosti při účtování DPH

1) Nebezpečí uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti především spočívá v:

- Poskytovatel použije režim přenesení daňové povinnosti i na případy, kdy nemá být použit. Hrozí mu doměření daně na výstupu finančním úřadem.
- Poskytovatel režim přenesení daňové povinnosti nepoužije, i když byly splněny podmínky pro jeho uplatnění – odběratel je bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Doporučení:

Pokud je odběratel příjemcem plnění, u kterého má být režim přenesení daňové povinnosti uplatněn, je to doklad s vypočtenou daní a dodavatel trvá na uplatnění standardního režimu, doporučuji tento daňový doklad zanést do evidence bez daně a uhradit jej pouze v úrovni bez DPH.

Ve sporných případech doporučuji zařadit konkrétní činnost dle klasifikace CZ-CPA. Nejvhodnější varianta by byla zařazení Českým statistickým úřadem, což je zřejmě těžko proveditelné, proto doporučuji zařazení na těchto komerčních adresách:

<https://cinnosti.urspraha.cz/zakladni-cinnosti-spolecnosti/klasifikace-a-trideni/>

<http://www.siakzlin.cz/>

2) Kromě administrativních nákladů se společnost po zavedení režimu reverse charge potýkala a stále potýká s praktickým dopadem nesrovnalostí při vystavování a doručování daňových dokladů. Pokud je datum uskutečnění zdanitelného plnění například poslední den v měsíci, má dodavatel tak jako v běžném režimu povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od poskytnutého zdanitelného plnění. Často doklad vystaví opravdu až 15. následujícího měsíce, mnohdy i později (datum vystavení antidatuje), pošle doklad poštou a odběratelská firma jako příjemce uskutečněného plnění ho musí zařadit do daňového přiznání, které podává 25. dne v měsíci. Stává se, že doklad přijde až po tomto termínu a společnost musí vystavovat dodatečná daňová přiznání, což s sebou přináší zvýšené náklady na administrativu.

Doporučení:

Apelovat formou interního sdělení na vedoucí pracovníky jednotlivých zakázek, aby si kontrolovali provedená plnění v měsíci na přidělených zakázkách a zajistili všechny potřebné doklady. Rovněž je nutné, aby podklady k fakturaci odevzdávali v časovém termínu.

3) Od 1. ledna 2016 jsou povinny subjekty přihlášené k dani z přidané hodnoty spolu s přiznáním k DPH také zpracovávat a podávat kontrolní hlášení. Uvedená povinnost s sebou přináší spoustu chyb a nesrovnalostí, na které musí firmy reagovat na základě výzev ze strany finančního úřadu. Mezi nejčastější nedostatky patří:

- chybné číslo dokladu – často je zaměněn variabilní symbol dokladu (nutný při platební evidenci) s číslem dokladu, které je nutno uvádět do kontrolního hlášení. Faktura tak kvůli rozdílným údajům není „spárována“, následuje výzva k odstranění chyby,
- datum uskutečnitelného zdanitelného plnění - tento datum bývá zaměňován s datem zaúčtování nebo s datem přijetí dokladu,
- DIČ – na daňovém dokladu je mnohdy neplatné DIČ nebo DIČ úplně chybí.

**Doporučení:**

Všechny uvedené chyby mají převážně administrativní charakter, odstranit by se mohly pomocí konceptu QR Faktura. Tento koncept byl navržen Komorou daňových poradců ČR, vychází z QR kódu tištěného na daňové doklady. QR kód by obsahoval veškeré základní údaje z faktury, tzn. číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, datum vystavení, splatnosti apod. Odběratel jakožto příjemce dokladu by QR kód čtečkou načetl přímo do svého účetního programu. Tím by se téměř eliminovala chybovost doprovázející ruční evidenci dokladů, údaje nutné do kontrolního hlášení by byly shodné u odběratele i dodavatele, omezil by se značným způsobem počet zasílaných výzev. Nezanedbatelná je rovněž úspora času na tyto administrativní úkony.



## ZÁVĚR

Tato bakalářská práce nám nastíní orientaci v oblastech, které jsou určitým způsobem specifické pro stavební sektor. Jedná se o sféru daňovou a účetní u stavebních firem.

Stavebnictví nezažívá dobré časy, stavební práce zvláště na veřejných zakázkách jsou výrazně podhodnoceny a také legislativa týkající se investiční výstavby je jednou z příčin poklesu stavební výroby. Loňská novela stavebního zákona sice částečně zjednodušila administrativu, a to zejména pro drobné stavebníky, ale i tak máme v ČR jedny z nejdelších lhůt pro povolování staveb, do budoucna bude nutná kompletní rekodifikace stavební legislativy.

Primárním cílem této práce bylo objevení chybných postupů v daňové a účetní oblasti ve stavební společnosti KKS, spol. s r. o. Sekundárním cílem bylo najít vhodná doporučení k odstranění chyb v těchto oblastech a tím se vyhnout sankcím, které by mohly způsobit.

V teoretické části byly specifikovány účetní a daňové pojmy v oboru stavebnictví a jejich legislativní vymezení. Blíže zde byly charakterizovány subjekty působící v tomto sektoru – investor, dodavatel, developer, poddodavatel, pojmenovány byly také objekty – stavba, stavební pozemek, nemovitost. Je zde popsáno, za jakých podmínek se zakládají společnosti bez právní subjektivity, část teorie je věnována i dlouhodobému hmotnému majetku, možnostem jeho financování a nedokončené výrobě. Daňová oblast byla zaměřena především na daň z přidané hodnoty, zejména na DPH ve stavební oblasti. Obecně zde byl popsán daňový systém ČR, podrobněji se tato část teoretické práce zabývá různými sazbami daně při dodání nemovité věci. Samostatnou kapitolou je pak zvláštní režim přenesení daňové povinnosti coby nástroj sloužící k zamezení daňových úniků.

V praktické části práce je popsána stavební společnost KKS, spol. s r. o. a jsou tu vyčísleny některé její ekonomické ukazatele. Největší objem produkce zmíněné společnosti tvoří veřejné zakázky, je zde nastíněn celý proces od získání veřejné zakázky v soutěži až po realizaci kontraktu. Na základě poznatků z teoretické části jsou analyzovány účetní a daňové postupy této stavební firmy. I přes nelehkou situaci panující na stavebním trhu společnost KKS, spol. s r. o. dosahuje zisku, doposud se jí dařilo vysoutěžit zakázky i na zimní období a tím držet plnou zaměstnanost. Přesto bych ráda doporučila několik alternativních řešení zejména pro oblast nedokončené výroby a evidence DPH, které by zjednodušily účetní postupy, snížily administrativní zatížení a tím i eliminovaly chybné procesy v dané společnosti.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BENDA, Václav, 2016. *DPH u nájmu a dodání nemovité věci. Poradce č. 9, 2016.* Český Těšín: Poradce, 272 s. ISSN 1211-2437.

BENDA, Václav, 2017. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Poradce č. 14, 2017.* Český Těšín: Poradce, 248 s. ISSN 1211-2437.

BULLA, Miroslav, 2005. *Jak porozumět účetním informacím – základní pojmy. Účetní kavárna* [online] 1. 9. 2015 [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1736v1712-jak-porozumet-ucetnim-informacim-zakladni-pojmy/>.

ČECH, Vlastimil, 2007. *Jak účtovat a oceňovat nedokončenou výrobu. Stavební fórum* [online] © 2007 [cit. 2018-04-10]. Dostupné z: <http://www.stavebni-forum.cz/sk/article/10054/jak-uctovat-a-ocenovat-nedokoncenou-vyrobu/>.

Daň z přidané hodnoty, 2015. Směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka. Ostrava: Sagit, ÚZ, 239 s. ISBN 978-80-7488-085-8.

EDWARDS, James Don a Roger H. HERMANSON, 2014. *Accounting Principles: A Business Perspective, Financial Accounting. 1st edition.* Global Text Project, 817 s. ISBN 1461088186.

FS, 2013. Finanční správa. *Daně a pojistné.* [online] © 2013 - 2016, Finanční správa. 1. leden 2013 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-apojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>.

GLAZAR, František a Václav MATYÁŠ, 2017. *Stavebnictví v kostce 2017.* Svaz podnikatelů ve stavebnictví a ÚRS PRAHA, a. s., 74 s. ISBN 978-80-7369-737-2.

HEJNÁ, Veronika, 2015. *Praktické otázky využití bankovních záruk ve výstavbových projektech. Právní prostor* [online] [pravniprostor.cz](http://www.pravniprostor.cz). 23. 9. 2015 [cit. 2017-03-18]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/clanky/obcanske-pravo/prakticke-otazky-vyuziti-bankovnich-zaruk-ve-vystavbovych-projektech>.

HRUŠKA, Vladimír, 2016. *Účetní případy pro podnikatele 2016.* Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada), 224 s. ISBN 978-80-247-5802-2.

HRUŠKA, Vladimír, 2018. *Výkazy v účetní závěrce 2017. Poradce č. 3, 2018.* Český Těšín: Poradce, 232 s. ISSN 1211-2437.

IHNED.cz, 2018. *Hodnota veřejných zakázek letos prudce roste.* [online] 16. 4. 2018 [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://archiv.hned.cz/c1-66110970-kratke-zpravy-z-domova-ze-sveta-a-z-byznysu>.

JANDA, Karel, 2017. 1000 řešení: *stavební zákon – kontrolní hlášení - daně z příjmů - DPH – ZP – veřejná správa: tisíc příkladů na rok: čtvrtletník.* Český Těšín: Poradce, 10/2017, 120 s. ISSN 1212-4710.

JINDRÁK, Jaroslav, 2016. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s rozsáhlejšími opravami pro rok 2016: příručka pro účetní a jiné ekonomické pracovníky.* Olomouc: ANAG, Účetnictví (ANAG), 294 s. ISBN 978-80-904256-7-5.

KADLEC, Michal, 2015. *Finanční leasing a úvěr.* [online] 3. 7. 2015 [cit. 2018-04-19]. Dostupné z: <http://www.stavebnihttps://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/financni-leasing-a-uver/>.

KOCH, Jiří, 2016. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2016* Český Těšín: Poradce, 272 s. ISBN 978-80-7365-378-1.

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého.* XX. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRÁLOVÁ, Táňa, 2017. *Co vše mají firmy prověřovat, aby se nezapletly do podvodů? Berňák neřekne. Pak si k nim chodí pro peníze.* [online] 30. 3. 2017 [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-65677230-co-vse-maji-firmy-proverovat-bernak-nerекne-a-jde-si-rovnou-pro-penize>.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika.* 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

KUNEŠ, Zdeněk, 2018. *Dodání nemovité věci z pohledu DPH.* Účetnictví bez chyb, pokut a penále: měsíčník pro účetní, auditory, daňové odborníky a mzdové účetní č. 5/2018. Praha: Poradce podnikatele, 79 s. ISSN 1213-6298.

LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK, 2016 *Abeceda DPH.* Olomouc: ANAG. Daně (ANAG), 359 s. ISBN 978-80-7554-024-9.

MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

MARKOVÁ, Hana, 2018. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: Grada, 287 s. ISBN 978-80-271-0766-7.

PÁRALOVÁ, Lenka, 2016. *Účetní a daňová specifika ve stavebnictví (Bakalářská práce)* Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

SKOŘEPOVÁ, Eliška, 2014. *Mechanismus reverse-charge při tuzemských plnění. (Bakalářská práce)* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.

SMLOUVA O DÍLO, 2017. „*Stezka pro pěší a cyklisty podél třídy T. Bati, ul. Lorencova - ul. Podvesná XVII*“ uzavřená dne 10. 1. 2017 mezi Statutárním městem Zlín a KKS, spol. s r. o.

TARANDA, Petr, 2017. *Daňové podvody na DPH. Poradce č. 1 – 2, 2017*. Český Těšín: Poradce, 416 s. ISSN 1211-2437.

VÁCHAL, Adam, 2017. *Stavaře ničí jejich vlastní slevy*. IHNEP.cz. [online] 6. 10. 2017 [cit. 2018-04-20]. Dostupné z <https://archiv.ihned.cz/c1-65905160-stavare-nici-jejich-vlastni-slevy>.

VRÁNA, Tomáš, 2014. *Účetní a daňová specifika ve stavebnictví (Bakalářská práce)* Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

Zákony IV/2017, 2017. *Sborník úplných znění zákonů a souvisejících předpisů z oblasti stavebního řízení katastru nemovitostí, bydlení a požární bezpečnosti k..* Český Těšín: Poradce, 470 s. ISSN 1802-8292.

Zákony IV/2018, 2018. *Zákon o zadávání veřejných zakázek*. Český Těšín: Poradce, 472 s. ISSN 1802-8292.

ZRALÝ, Zdeněk, 2016. *Sazby daně z přidané hodnoty u stavebních prací*. [online] 30. 6. 2016 [cit. 2018-04-18]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/sazby-dane-z-pridane-hodnoty-u-stavebnich-praci/>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

Celk.	Celkový
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ČSÚ	Český statistický úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IČ	Identifikační číslo
Mld.	Miliarda
MF	Ministerstvo financí
Nadm.	Nadměrný
Násl.	Následující
Odst.	Odstavec
Sb.	Sbírka
S r.o.	S ručením omezeným
THP	Technicko hospodářský pracovník
Tis.	Tisíc
VH	Výsledek hospodaření
VI.	vlastní
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1: Průměrná hrubá měsíční nominální mzda ve stavebnictví.....	39
Obrázek 2: Objem stavební výroby firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2017 .....	49
Obrázek 3: Vývoj DPH ve společnosti KKS, spol. s r. o. v letech 2011 a 2012 .....	59
Obrázek 4: Vývoj DPH ve společnosti KKS, spol. s r. o. v roce 2017.....	60

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1: Počet zaměstnanců.....	37
Tabulka 2: Vybrané ekonomické ukazatele v letech 2011 - 2016 v tis. Kč .....	38
Tabulka 3: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2011 - 2016 v tis. Kč .....	38
Tabulka 4: Přehled přírůstků dlouhodobého majetku v letech 2013 - 2016 v tis. Kč .....	40
Tabulka 5: Rozpis účtů hmotného majetku v tis. Kč.....	40
Tabulka 6: Rozpis nehmotného investičního majetku v tis. Kč .....	40
Tabulka 7: Majetková struktura v letech 2011 - 2016 v tis. Kč.....	41
Tabulka 8: Rentabilita celkového kapitálu v letech 2012 - 2016 v procentech.....	42
Tabulka 9: Rentabilita vlastního kapitálu v letech 2012 - 2016 v procentech.....	42
Tabulka 10: Rentabilita tržeb v letech 2012 - 2016 v procentech .....	42
Tabulka 11: Účtování o tržbách ze stavební činnosti .....	46
Tabulka 12: Účtování o bankovních zárukách .....	47
Tabulka 13: Základní souvztažnosti účtování o nedokončené výrobě, polotovarech a výrobciích - periodický způsob účtování B.....	52
Tabulka 14: Účtování nedokončené výroby ve stavební firmě KKS, spol. s r. o.....	52
Tabulka 15: Základní souvztažnosti účtování o nedokončené výrobě, polotovarech a výrobciích - průběžný způsob účtování A.....	52
Tabulka 16: Účtování při fakturaci v režimu přenesené daňové povinnosti .....	55
Tabulka 17: Účtování při fakturaci s 21% DPH .....	55
Tabulka 18: Varianty uplatnění režimu reverse charge v praxi.....	58
Tabulka 19: Srovnání daňové povinnosti firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2011 a 2012 .....	59
Tabulka 20: Daňová povinnost firmy KKS, spol. s r. o. v roce 2017.....	60