

Dopady aktuálních změn daňových předpisů na stavební firmu

Lukáš Vrána

Bakalářská práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická

akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lukáš VRÁNA**

Osobní číslo: **M110360**

Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Téma práce: **Dopady aktuálních změn daňových předpisů na
stavební firmu**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Prostudujte dostupné informační zdroje k danému tématu.

II. Praktická část

- Uvedte základní informace o akciové společnosti, která je předmětem zkoumání.
- Analyzujte aktuální změny daňových a souvisejících předpisů.
- Popište dopad změn do činnosti akciové společnosti podnikající v oblasti stavebnictví.
- U podstatných změn navrhněte opatření pro optimalizaci daní a snížení rizika plynoucího z nesprávného postupu společnosti.

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

BAKEŠ, Milan a kol., 2009. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-801-6.

KUNEŠ, Zdeněk, 2010. DPH u nemovitostí a ve výstavbě. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-592-4.

MARKOVÁ, Hana, 2012. Daňové zákony 2012: úplná znění platná k 1.1.2012. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4254-0.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA, 2011. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4. 2011. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-676-1.

SKÁLA, Milan, 1999. Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí. 1. vydání. Ostrava: Sagit. ISBN 80-7208-121-7.

Vedoucí bakalářské práce:

Mgr. Aleš Vymětalík
EXT.


Datum zadání bakalářské práce:

16. března 2012


Termín odevzdání bakalářské práce:

27. dubna 2012

Ve Zlíně dne 6. dubna 2012


PaedDr. Josef Rydlo
zast. děkanka




Ing. Eva Heczková, Ph.D.
zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním 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 obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému;
- na mou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

25.4.2012

Lukáš Vrana

⁴ 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá aktuálními změnami daňových a souvisejících právních předpisů, které mají dopad do činnosti společnosti podnikající v oblasti stavebnictví. Teoretická část práce popisuje jednotlivé druhy daní dopadající na společnost podnikající v tomto odvětví. Praktická část pak rozebírá konkrétní změny předpisů, analyzuje jejich podstatu a navrhuje možná opatření. Práce pojednává především o novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty, nové úpravě takzvaného souběhu funkcí a o změnách v oblasti daně z nemovitosti a daně z příjmů.

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty, reverse charge, daň z nemovitosti, souběh funkcí, daň z příjmů právnických osob.

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with current changes of tax and tax related legislation which have an impact on activities of a company which does its business in a construction industry. The theoretical part of this thesis describes different types of taxes imposed on a company which does its business in this field. The practical part subsequently discusses specific changes of legislation, analyses their nature and proposes possible measures. The thesis deals particularly with an amendment of the Value Added Tax Act, with a new regulation of a concurrence of functions and with changes in real estate tax and corporate tax.

Keywords: Value added tax, reverse charge, real estate tax, concurrence of functions, corporate tax.

PODĚKOVÁNÍ

Mé poděkování patří společnosti Pozemní stavitelství Zlín a.s. za součinnost poskytnutou při psaní této práce a mé rodině za podporu, kterou mi v průběhu celého studia poskytla.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 DANĚ V OBECNÉ ROVINĚ	13
1.1 POJEM DAŇ.....	13
1.2 DAŇOVÉ PRÁVO.....	14
1.3 ČLENĚNÍ DANÍ	16
1.4 FUNKCE DANÍ	19
1.5 PRAMENY DAŇOVÉHO PRÁVA.....	20
1.5.1 Ústavní zákony.....	20
1.5.2 Mezinárodní smlouvy.....	20
1.5.3 Právní předpisy Evropské unie	20
1.5.4 Zákony	21
1.5.5 Podzákonné právní předpisy.....	21
1.5.6 Interní normativní instrukce	21
1.5.7 Judikatura.....	22
2 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH DANÍ	23
2.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	23
2.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	24
2.3 DAŇ Z NEMOVITOSTÍ.....	26
2.3.1 Daň z pozemků	26
2.3.2 Daň ze staveb	26
2.3.3 Společně k dani z pozemků a dani ze staveb.....	27
2.4 PŘEVODOVÉ DANĚ	27
II PRAKTICKÁ ČÁST	29
3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	30
3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE	30
3.2 CHARAKTERISTIKA ČINNOSTI	30
4 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI VE STAVEBNICTVÍ	32
4.1 PODSTATA ZMĚNY	32
4.2 DŮVODY ÚPRAVY	32
4.3 FUNGOVÁNÍ REVERSE CHARGE	33
4.4 VYPLÝVAJÍCÍ ZÁKONNÉ POVINNOSTI	35
4.4.1 Povinnosti dodavatele.....	35
4.4.2 Povinnosti odběratele	35
4.5 PROBLÉMY A DOPORUČENÍ.....	36
5 SAZBOVÁ ZMĚNA DPH	39
5.1 PODSTATA ÚPRAVY.....	39
5.2 PRAKTICKÉ DOPADY A DOPORUČENÍ.....	41
5.3 ZVAŽOVANÉ ZMĚNY	45
6 ZMĚNY DANĚ Z NEMOVITOSTÍ	46
6.1 DOSAVADNÍ PRÁVNÍ STAV.....	46

6.2	NOVÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA	46
6.3	DOPORUČENÍ A OPATŘENÍ	48
7	NOVÁ ÚPRAVA SOUBĚHU FUNKCÍ	51
7.1	PODSTATA A VÝVOJ SOUBĚHU FUNKCÍ	51
7.2	LEGISLATIVNÍ ŘEŠENÍ	53
7.3	PRAKTICKÝ DOPAD NA SPOLEČNOST	55
8	ZMĚNY V OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	57
8.1	JEDNOTLIVÉ ZMĚNY V OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMŮ	57
8.2	ZMĚNA PODMÍNEK ODPISU POHLEDÁVEK	60
9	TRESTNÍ ODPOVĚDNOST PRÁVNICKÝCH OSOB	62
	ZÁVĚR	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	66
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK	73
	SEZNAM PŘÍLOH	74

ÚVOD

Bakalářská práce se zabývá aktuálními změnami daňových a souvisejících zákonů a jejich dopady na společnost podnikající v oblasti stavebnictví. Cílem práce tedy není rozbor veškerých změn daňových předpisů, ale jen těch, které mají, respektive mohou mít, vliv na tento poměrně specifický subjekt.

Daňová oblast je předmětem častých novelizací. Faktorů, které mají vliv na změny v daňových předpisech, je několik. Výše daní bývá pravidelně předmětem předvolebního boje politických stran, které následně, po vyhraných volbách, zasahují do daňové oblasti, aby tak naplnily své programové prohlášení. Jedná se tedy o politicky motivované změny. Dalším důležitým faktorem je členství České republiky v Evropské Unii. Evropská legislativa, nejčastěji ve formě směrnic, je pro Českou republiku závazná. Je zde právní povinnost evropské směrnice transponovat, neboli upravit vnitrostátní právní předpisy tak, aby byly se zněním směrnice v souladu a naplňovaly jeho účel. Daně je dále nutno vnímat především jako příjem státního rozpočtu. V době, kdy tento příjem poklesne, je třeba přijmout takové opatření, která danému poklesu zabrání, nebo jej vyrovná. Tento případ bude často řešen takzvanou sazbovou změnou daňového zákona. Některé novelizace bývají také reakcí na posun v judikatuře, ať už ústavního soudu či ve správním soudnictví.

Na tomto místě je dále třeba učinit několik metodologických poznámek. Daňovým předpisem se pro účelu této práce rozumí především předpisy upravující primárně daňovou oblast. Typickým příkladem bude zákon o dani z přidané hodnoty nebo zákon o dani z nemovitostí. Souvisejícím předpisem, tedy předpisem souvisejícím s daňovou oblastí, bude takový předpis, který oblast daní sám o sobě neupravuje, ale daňové zákony s úpravou v něm obsaženou počítají a navazují na ni. Jako příklady lze uvést pojmy nemovitost a stavba. Přestože zákon o dani z nemovitostí tyto pojmy používá, jejich úprava v něm obsažena není. Legislativní vymezení zmíněných termínů nalezneme v občanském zákoníku a stavebním zákoně, které naopak vůbec neřeší jejich případné zdanění. Pro správné určení výše daňové povinnosti je tedy potřeba zkombinovat předpis daňový s předpisem souvisejícím a změny v obou skupinách těchto předpisů jsou pro účely této práce relevantní.

Další spíše terminologickou poznámkou je užívání pojmu „firma“ v této práci. Tento termín je používán tak, jak jej užívá ekonomická teorie – tedy jako synonymum pro obchodní společnost. Použití pojmu firma v jeho právním významu, tedy obchodní firma,

jež je upravena v obchodním zákoníku, je pro účely této práce už s ohledem na její zaměření nevhodné.

Změnou přepisu se pro účely tohoto zákona rozumí nejen změna formálně právní, tedy novelizace zákona či jiného právního předpisu, ale i změna jeho výkladu. Nejčastěji to bude způsobeno změnou v judikatuře. Vzhledem k tomu, že praktické dopady jsou v obou zmíněných případech shodné, není důvod opomíjet druhou skupinu pouze z formálních důvodů.

Primárním cílem této bakalářské práce je praktický rozbor dopadů změn daňových a souvisejících předpisů a u podstatných změn dále navrhnoutí opatření pro optimalizaci daní a snížení rizika plynoucího z nesprávného postupu společnosti.

Sekundárním cílem je přiblížení podstaty a principu relevantních daní a popis jejich aktuálních změn. Dále je pro umožnění orientace v tom, které předpisy jsou nebo nejsou relevantní, cílem práce také podat základní informace o společnosti Pozemní stavitelství Zlín a.s., v níž je bakalářská práce zpracovávána.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 DANĚ V OBECNÉ ROVINĚ

Následující kapitola se zabývá nejobecnějšími otázkami ohledně daní. Jedná se především a samotnou definici daně, funkce daní a dále pak nastiňuje možná členění a systematizaci daní.

1.1 Pojem daň

Nejdříve je třeba zodpovědět si otázku, co vlastně daň je. Tento pojem je velmi starý a jeho význam se historicky poněkud měnil, proto je níže uvedeno několik v současné době používaných definic daní.

Vančurová (2010, s. 9) říká, že daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.

Kotáb vymezuje daň při popisu příjmů státu její komparací s poplatkem takto: „Jak daně, tak i poplatky jsou nástrojem redistribuce hrubého domácího produktu, resp. jedním ze základních rozpočtových příjmů. Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky vybírány většinou jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod.“ (Bakeš, 2009, s. 90)

Karfíková uvádí následující: „Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.“ (Bakeš, 2009, s. 154)

Podle Urbana (2006, s. 402) daně tvoří rozhodující část státních rozpočtových příjmů a jsou nevratnými a neúčelovými platbami do státního (veřejného) rozpočtu.

Konečně Široký (2008, s. 9) definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.

Všechny výše uvedené definice jsou si navzájem poměrně podobné a minimálně v základních znacích se shodují. Takto definovanou daň však můžeme také nazvat daní stricto sensu, tedy v úzkém smyslu. Významně širší pojetí představuje § 3 daňového řádu (Česko, 2009). „Daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho

správě postupuje podle tohoto zákona, peněžité plnění v rámci dělené správy. Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“ Toto vymezení daně largo sensu je však pouhou legislativní zkratkou pouze pro účely daňového řádu. Není-li v práci dále uvedeno jinak, je daní myšlena daň v užším smyslu slova.

1.2 Daňové právo

Oblast daní je ve všech vyspělých státech světa upravena právem. Soubor právních norem zabývajících se právě otázkami daní, případně, v širším pojetí, příjmy státního rozpočtu, bývá označovaná jako daňové právo. V teoretické rovině se vedou spory o to, zda je daňové právo samostatným právním odvětvím, nebo zda se jedná pouze o součást většího celku – práva finančního. V současné době zřejmě stále převládá názor, že jde jen o součást finančního práva. Například Bakeš (2009, s. 13) považuje oblast daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek za nejrozsáhlejší oblast zvláštní části finančního práva. Tato otázka však nemá, minimálně z hlediska této práce, významnější praktický dopad. Ať už jako svébytné právní odvětví či jako pouhé – i když specifické – „pododvětví“, je možné nalézt některé jeho charakteristické znaky. (Boháč, 2011)

Oblast daní a finanční právo celkově má nejbližší k právu správnímu. Jde tedy bezpochyby o oblast práva veřejného. Pro veřejnoprávní metodu úpravy jsou typické kogentní (kategorické) právní normy, malý prostor ponechaný pro smluvní volnost subjektů, nadřazenost orgánů veřejné moci, jež se projevuje tím, že právní vztahy vznikají, mění se či zanikají právním aktem orgánů veřejné moci (ať už přímo ze zákona – ex lege, nebo z individuálního právního aktu) a právní účinky těchto aktů nastávají nezávisle na vůli (tedy i proti vůli) adresátů. Veřejná subjektivní práva vznikají bezplatně, nebo nezávisle na principu ekvivalence, což odpovídá definicím daně uvedeným v podkapitole 1.1. Pro akty orgánů veřejné moci je dále typická presumpce jejich správnosti, jsou tedy považovány za správné, dokud není prokázán opak. (Boguszak, 2004, s. 102-104)

Tyto obecně formulované znaky shrnuje a rozšiřuje Skála (1999, s. 17-18) při charakteristice oblasti daní. Správci daně, jakožto nadřízenému subjektu, je podřízen daňový subjekt. V souladu s ústavní zásadou enumerativnosti veřejných pretenzí dále uvádí, že při výkladu veřejnoprávních předpisů bude obvykle vyloučeno použití analogie,

neboť by tak došlo k nepřipustnému rozšíření povinností daňového subjektu. Pravidlem je, že povinnosti vyplývající pro daňový subjekt z daňových předpisů jsou odrazem jejich soukromoprávní majetkové úpravy. To platí ovšem jen za předpokladu, že daňový předpis nestanoví jinak, což se poměrně často děje.

S výše uvedeným souvisí použití a výklad pojmů, které mají v nedaňovém předpise svou legální definici. Obecně se bude takový pojem vykládat v souladu s jeho legální definicí i při jeho použití v daňovém zákoně. Tímto se legální definice odlišuje od legislativní zkratky. Ta také definuje určitý pojem, nikoli však pro celý právní řád, ale právě jen pro účely toho předpisu, v němž je legislativní zkratka obsažena. Typicky bude uvedena v závorce za slovy „dále jen“. Zákonodárce musí pak pojem, jež má v jiném zákoně svou legislativní zkratku, znovu definovat, a to i tehdy, když jej hodlá užít ve stejném významu. Jako příklad může posloužit pojem správní orgán, jež má svou legislativní zkratku jak ve správním řádu, tak v daňovém řádu, přestože je v obou předpisech jeho význam stejný.

Vztahu daňového práva a jiných právních odvětví, zejména z oblasti práva soukromého, se dotkl i Nejvyšší správní soud České republiky. Bylo to konkrétně v rozsudku 7 Afs 130/2009 – 200. K soukromoprávním důsledkům (absolutní neplatnosti) právních úkonů jsou povinny všechny orgány veřejné moci přihlídnout. Tedy pouze přihlídnout, ne se jimi za každých okolností řídit. Pokud však daňové právo provádí svou vlastní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání, která vychází z jejich ekonomické podstaty, mohou nastat případy, kdy soukromoprávně absolutně neplatný právní úkon bude plnohodnotným z hlediska daňového. (Nejvyšší správní soud, 2010)

Pokud se jedná o terminologii používanou daňovými předpisy, je nezbytné připomenout, že oblast daní je částečně harmonizována předpisy Evropské Unie (zejména úprava daně z přidané hodnoty je ovlivněna mnoha směrnici). Podstatným důsledkem této skutečnosti je nutnost vykládat pojmy obsažené v harmonizačních předpisech v tom smyslu, v jakém jsou použity v evropské směrnici. Tento smysl může být jednak odlišný od obecného smyslu, který je výrazu přiřazován v běžné hovorové řeči, ale může být odlišný i od významu, který konkrétnímu pojmu přiřazuje náš vnitrostátní právní řád.

Oblast daní je v České republice specifická i tím, že přestože se ve své podstatě jedná o obor práva, z velké části jej nepraktikují právníci. To je rozdíl oproti mnoha západoevropským zemím či Severní Americe. Značná část daňových poradců v České republice jsou vzdělání ekonomové. Je to dáno jednak historicky a jednak i systémem

vzdělávání na vysokých školách. Daňové právo tvoří jen část předmětu finanční právo, jež je vyučován na právnických fakultách. Naopak, na ekonomických fakultách vysokých škol existují studijní obory zaměřené primárně na oblast zdanění.

1.3 Členění daní

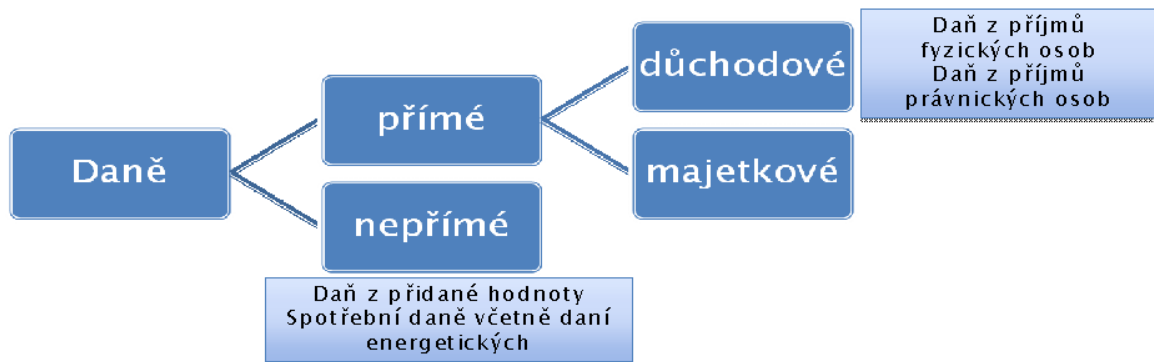
V odborné literatuře je možno nalézt celou řadu možných hledisek členění daní. Například Široký (2008, s. 48-60) ve své publikaci uvádí čtyři hlavní skupiny hledisek třídění daní (základní členění, třídění daní používaná k analýzám jejich dopadu, třídění daní pro praktické účely a institucionální třídění), které dohromady obsahují patnáct různých hledisek, podle nichž je možno daně rozdělit do skupin. Je zřejmé, že některá hlediska třídění mají spíše teoretický význam a většina z nich s předmětem této práce nesouvisí. Nadále se tato kapitola tedy omezí jen na ta členění, jež jsou relevantní pro orientaci v praktické části této bakalářské práce.

Nejvíce prakticky zaměřeným je členění daní podle toho, jak jsou obsaženy v právním řádu České republiky. Spíše než o členění tak jde o přehled. Soustavu daní v České republice tvoří:

1. daň z přidané hodnoty
2. daně spotřební
3. daně z příjmů
 - a) daň z příjmů fyzických osob
 - b) daň z příjmů právnických osob
4. daň z nemovitostí
5. daň silniční
6. daň dědická a darovací
7. daň z převodu nemovitostí
8. daně k ochraně životního prostředí (někdy označovány také jako ekologické či energetické daně).

(Skála, 1999, s. 13-14)

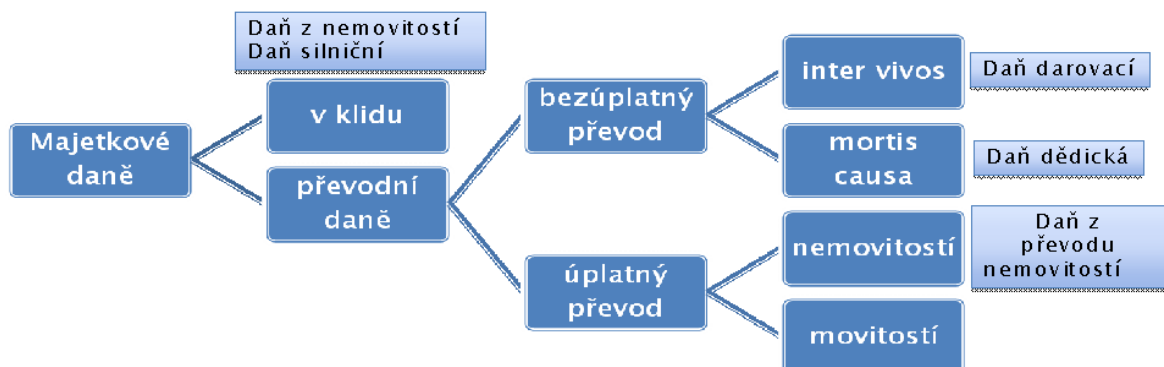
Postupnou aplikací několika kritérií lze demonstrovat, jak nastane posun od pojmu daň, jež je všem výše uvedeným druhům sémanticky nadřazen, až právě k současné daňové soustavě České republiky.



Zdroj: Boháč, 2011

Obr. 1 Třídění daní I

Přičemž v třídění lze dále pokračovat tak, jak to ukazuje následující schéma.



Zdroj: Boháč, 2011

Obr. 2 Třídění daní II

Jak je patrné ze schématu, za základní a nejdůležitější členění daní můžeme považovat jejich rozdělení na přímé a nepřímé. Toto třídění je zároveň nejběžnější a historicky užívané, daně byly tímto způsobem tříděny již v době feudalismu, přičemž toto kritérium by bylo možno použít i na většinu historických předchůdců toho, co dnes označujeme jako daň.

Přímé daně jsou některými autory ztotožňovány s daněmi důchodovými. (Urban, 2006, s. 403). V takovém pojetí jsou plátcem přímých daní jednotlivci, domácnosti nebo podniky a samotná daň slouží ke zdanění mezd, příjmů z podnikatelské činnosti, dividend a zisků firem. S tímto pojetím však nelze souhlasit, neboť je neúplné. Při současném vymezení daní nepřímých, jež je uvedeno níže, zůstává kategorie daní, které nelze zařadit ani do jedné ze skupin. Jedná se o daně, které postihují majetek. Je tedy nutno přiklonit se k pojetí přímých daní, které zastává Široký (2008, s. 49). Přímé daně jsou podle něj bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu (potud se shoduje s Urbanem) nebo majetku a předpokládá se, že jejich výše jde na úkor důchodu té osoby, jíž jsou předepsány. Osoba, které jsou předepsány, se jim nemůže vyhnout a to ani přenesením jejich části na jiné subjekty. Na druhou stranu daně řazené do této skupiny zohledňují důchodové či majetkové poměry osoby. Z daní tvořících daňovou soustavu v České republice sem řadíme daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob (což jsou souhrnně daně důchodové, popř. příjmové) a dále i všechny majetkové daně.

Nepřímé daně jsou ty daně, které zdaňují spotřebu. Daň je placena již v ceně nakupovaného zboží, služeb, převodů a pronájmů. Obecně lze říci, že daň následně odvádí do veřejného rozpočtu prodávající, přičemž toto pravidlo není bez výjimky. Takto konstruovaná daň nebere v potaz příjmové ani majetkové poměry osob, protože stejnou výši daně zaplatí při nákupu určitého zboží jak osoba s vysokými příjmy, tak osoba s výrazně podprůměrnými příjmy. Záleží tedy na nakupovaném statku, nikoliv na osobě. Pro nepřímé daně je typické oddělení plátce daně (tedy osoby, která daň vybere a odvede do veřejného rozpočtu) a poplatníka daně (osoba, která sama nese daňové břemeno). Všeobecnou nepřímou daní je v zemích Evropské Unie daň z přidané hodnoty. Kromě ní existuje v jiných zemích, například v USA, obratová či prodejní daň. Ta zatěžuje daní každý maloobchodní prodej. Všeobecné nepřímé daně se vztahují na velké skupiny výrobků a služeb. Druhou kategorií nepřímých daní jsou takzvané akcízy (z anglického pojmu excise duties), neboli spotřební daně. Ty bývají uvalovány jen na specifické produkty, zejména na takové, jež jsou společností považovány za škodlivé (alkohol, cigarety, pohonné hmoty atd.). (Urban, 2006, s. 404; Široký, 2008, s. 49; Holman, 2002, s. 633)

Nepřímé daně poskytují omezenější možnosti daňových úniků a jsou proto efektivnější. Navíc nepřímé daně nesnižují tak závažným způsobem motivaci a obyvatel k práci a jsou méně nápadné než zdanění důchodů. Je tedy jednodušší politicky prosadit zvýšení

nepřímých daní než daní přímých. To vše vede ke skutečnosti, že se ve vyspělých státech zvyšuje podíl nepřímých daní na celkových příjmech veřejných rozpočtů na úkor daní přímých. (Urban, 2006, s. 404) Druhou stranou téže mince, tedy snazší politické průchodnosti nepřímých daní, je neustálá snaha politiků je zvyšovat, protože „tolik neboli“. Neumožňují tedy lidem doopravdy vidět, jak vysoké daně platí, což je nutno hodnotit jako jejich negativum. (Holman, 2002, s. 635)

1.4 Funkce daní

Vrátíme-li se zpět do o něco abstraktnější roviny, můžeme naleznout následující funkce, které daně plní ve společnosti.

Fiskální funkce daní znamená, že daně jsou velmi významnou položkou na straně příjmů státního rozpočtu, tedy státní rozpočet takřikajíc naplňují. V souladu se zásadou primárně fiskálního účelu zdanění (Šimek, 2011) by naplnění státního rozpočtu mělo být prvotním cílem daní. Výjimkou mohou být tzv. ekologické daně, u nichž zřejmě převládá snaha odradit od provozování určitých činností právě prostřednictvím jejich zdanění.

Alokační funkce se projevuje možností státu ovlivňovat chování osob pomocí daní. Tím, že je některá daň vyšší nebo nižší než jiné, poskytuje stát pozitivní či negativní motivace pro určité činnosti, což vede k alokaci prostředků v ekonomice.

Přesuny a přerozdělování důchodů ve společnosti v nezanedbatelné míře zajišťuje **redistribuční funkce** daní. Od bohatých se vybírá více, aby se takto vybrané prostředky mohly prostřednictvím transferů poskytnout chudším.

Stimulační funkce daní předpokládá snahu subjektů omezit svou daňovou povinnost. Může se projevovat jak ve formě pozitivní, tak ve formě negativní. Příkladem pozitivní stimulace budou tzv. daňové prázdniny, tedy možnost neplatit po určitou dobu daně, při splnění určitých podmínek, například provedení investic v určitém objemu. Negativní stimulací je vysoká daň uvalená na tabákové výrobky, jež má odradit od jejich spotřeby.

Vhodně zvolený daňový systém může vést ke zmírnění cyklického vývoje ekonomiky. Toto je označováno jako **stabilizační funkce**. Progresivní zdanění vede k většímu výběru daní v době konjunktury a s příchodem hospodářské krize lidem poklesnou výdělky, čímž se často vrátí do oblasti nižší daňové sazby, která je méně zdaněna. Hovoří se někdy v této souvislosti také o automatickém stabilizátoru. (Vančurová, 2010, s. 11-12)

1.5 Prameny daňového práva

Boháč (2011) vymezuje určitou strukturu pramenů daňového práva v České republice. Podle jejich právní síly je rozděluje do níže uvedených kategorií.

1.5.1 Ústavní zákony

Oblast daní je (nejenom) v českém právním řádu považována za natolik důležitou, že je upravena již na ústavní úrovni. V obecné formě můžeme za úpravu daňové oblasti považovat Čl. 4 odstavec 1 Listiny základních práv a svobod, tedy ústavního zákona č. 2/1993 Sb. Ten říká, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona, v mezích zákona a zároveň jen tak, aby došlo k zachování základních práv a svobod. O poznání konkrétnější úpravu pak nabízí Čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jež se týká vlastnického práva. Výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Není tedy nezbytně nutné uložit je přímo zákonem. Předpis se silou zákona však musí být základem pro jejich stanovení. Ústavně konformním tedy je i metoda zákonodárcem zvolená u místních poplatků. Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích ve svém § 1 stanoví, jaké poplatky obce mohou vybírat. Jaké konkrétní poplatky opravdu vybírat budou, pak stanoví jednotlivé obce obecně závaznou vyhláškou. (Československo, 1990; Československo, 1993)

1.5.2 Mezinárodní smlouvy

V případě mezinárodních smluv týkajících se daní se jedná především o ty, jež upravují administrativní spolupráci mezi státy, a především pak smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Česká republika měla k 1. 1. 2012 uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku se 76 státy. (Ministerstvo financí, 2012)

1.5.3 Právní předpisy Evropské unie

Předpisy Evropské unie jsou velmi důležité především v oblasti cel. Pro celou EU platí přímo závazné nařízení, kterým se vydává celní kodex Společenství. Důležité jsou ale i některé předpisy v oblasti daňové, zejména směrnice harmonizující daň z přidané hodnoty, které však vyžadují transpozici do národního zákona.

1.5.4 Zákony

Jak již plyne z výše uvedeného ústavního vymezení, těžiště vlastní úpravy daňové problematiky je právě v zákonech. Marková (2011, s. 3) uvádí daňový řád, jakožto zákon týkající se daňového práva procesního, a zákony o daních z příjmů, o dani z nemovitostí, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, o dani silniční, o dani z přidané hodnoty, o spotřebních daních, o stabilizaci veřejných rozpočtů (v částech 45.-47., jež se týkají ekologických či energetických daní), jakožto zákony daňového práva hmotného.

1.5.5 Podzákoné právní předpisy

V souladu s požadavky na přísnější omezení možnosti zasahovat do ústavně zaručeného vlastnického práva prostřednictvím daní není stanovení daně podzákoným právním předpisem postačující a vyžaduje úpravu zákonnou. Nicméně existují oblasti, kde zákonodárce ponechal úpravu některých dílčích, daňově významných otázek (tedy nikoliv samotné uložení daně) předpisu nižší právní síly. Tak je tomu například v případě daně z nemovitostí. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (Československo, 1992) ve svém § 12 umožňuje, aby obecně závazná vyhláška obce stanovila koeficient, kterým se vynásobí daň vypočtená podle zákona, což značně ovlivní výši výsledně daňové povinnosti. Takový postup však rozhodně není v oblasti daní obvyklý.

1.5.6 Interní normativní instrukce

Interní normativní instrukce nelze považovat za prameny práva ve formálním smyslu. Nepochybně je však lze považovat za prameny poznání práva. V České republice mají podobu takzvaných D-pokynů. Ty vydává Generální finanční ředitelství (dříve byly vydávány Ministerstvem financí) a jsou pouze interně závazné, tedy závazné pouze pro podřízené subjekty uvnitř hierarchie státní správy. Na druhou stranu umožňují předvídat postup správce daně, a proto je jejich obsah významný i pro daňové subjekty, tedy subjekty, jež se nenacházejí vůči jejich původci v hierarchicky podřízeném postavení. V rámci snahy o sjednocení výkladu jednotlivých předpisů a očekávatelnosti postupu správců daně zveřejňuje česká daňová správa tyto D-pokyny na svých internetových stránkách http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/pokyny_D.html.

1.5.7 Judikatura

Soudní rozhodnutí nelze v kontinentálním systému práva, na rozdíl od systému angloamerického, jež je postaven na precedentech, považovat za formální prameny práva. (Výjimkou jsou některá rozhodnutí Ústavního soudu.) Opakovaně se však soudní rozhodnutí Ústavního či Nejvyššího správního soudu ukázala jako naprosto klíčová pro budoucí výklad a aplikaci zákonů. K odchýlení se od výkladu zákona, jenž je podpořen konstantní judikaturou, dochází jen výjimečně. Význam judikatury tedy nelze v žádném případě přehlížet. Není totiž ve výsledku až tolik podstatný samotný text předpisu, nýbrž to, jak je daný předpis použit v praxi. Judikatura soudů již v minulosti způsobila změnu postupu správců daně, často i ve prospěch daňových subjektů. Naopak případů, kdy finanční úřady judikaturu ve své praxi nerespektovaly, není mnoho, což jen dokládá její významnost. Je tedy přímo v zájmu daňového subjektu vývoj relevantní judikatury průběžně sledovat

2 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH DANÍ

V následujících podkapitolách je stručně sumarizována charakteristika daní, jež mají nejdůležitější dopad na společnost podnikající ve stavebnictví. Pochopitelně se zároveň jedná i o daně, jež jsou nejdůležitější s ohledem na praktickou část této práce. Cílem této kapitoly v žádném případě není komplexní rozbor jednotlivých daní, nýbrž pouze základní popis zejména těch aspektů, které je charakterizují, nebo mají úzkou spojitost s praktickou částí práce. Pozornost je věnována především obecným pravidlům pro uplatňování příslušné daně, neboť rozsah práce neumožňuje podrobnější rozbor výjimek z těchto pravidel, přestože mohou být časté či významné.

2.1 Daň z příjmů

Problematiku daní z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. (Československo, 1992a) Hned ve svém úvodním ustanovení rozděluje úpravu v něm obsaženou na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Tomuto rozdělení odpovídá i legislativně technické členění předpisu na jednotlivé části. Částí je celkem šest, první část je však možno pro účely této práce v zásadě pominout, neboť obsahuje právě jen úpravu daně z příjmů fyzických osob.

Samotná úprava daně z příjmů právnických osob začíná od § 17, tedy od části druhé výše uvedeného zákona. Ustanovení zbylých částí jsou obvykle společná jak pro fyzické, tak i pro právnické osoby. Jedná se o historicky poměrně mladou daň, která je univerzální důchodovou daní, jíž podléhají všechny právnické osoby. Její označení jako daň z příjmů by mohlo evokovat, že daně bude důchod celý, tedy hrubý, nicméně postižen je jen důchod disponibilní.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou takzvaní daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti. Daňovým rezidentem je právnická osoba, která má sídlo nebo místo vedení na území České republiky. U takových osob se uplatňuje neomezená daňová povinnost, tedy dani podléhají její celosvětové příjmy. Osoby, které nejsou daňovými rezidenty, jsou daňovými nerezidenty. U nich je dani podroben pouze příjem dosažený v České republice a to i prostřednictvím jejich stále provozovny na našem území.

Princip tedy spočívá ve snížení zdaňovaných příjmů o výdaje na jejich dosažení, popřípadě udržení a zajištění. Tímto postupem se dobereme základu daně. V praxi se při stanovení

základu daně vychází z výsledku hospodaření zachyceného v účetnictví. Ten je následně upraven.

V rámci úpravy hospodářského výsledku je nutné odečíst příjmy vyňaté z předmětu daně (např. příjmy z majetku nabytého dědictvím a darováním), příjmy osvobozené od daně z příjmů (např. z provozování některých ekologických zařízení a úroky z přeplatku na dani) a dále také příjmy nezahrnované do základu daně (zejména příjmy zdaňované srážkovou daní či již jednou zdaněné u téhož poplatníka). Ostatní příjmy se daní z příjmů zdaňují.

Dalším krokem je úprava nákladů tak, aby byly zahrnuty jen ty takzvané daňově uznatelné. Zahrnuty budou tedy jen náklady, které souvisí se zdanitelnými příjmy (tedy zejména nikoliv ty související s příjmy vyňatými, osvobozenými příjmy). Náklady musí být zároveň nutné k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a poplatník musí být schopen je prokázat (typicky účetními doklady, smlouvami apod.). Konečně se nesmí jednat o náklady, které jsou § 25 vyloučeny.

Důležitým principem je postupné přenášení výdajů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku do základu daně prostřednictvím odpisů. Tento princip se neuplatní u dlouhodobého majetku, jenž je vyloučen z odepisování, jako jsou umělecká díla či pozemky. Odepisovaný majetek je rozřazen do odpisových skupin s dobou odepisování 3 až 50 let. Odepisování lze zvolit buď rovnoměrné či zrychlené, na celkovou délku odepisování to však nemá vliv.

Výše uvedeným způsobem získaný základ daně je třeba ještě dále upravit o odčitatelné položky. Od základu se odečte daňová ztráta (tu lze rozpouštět maximálně po dobu pěti let), náklady na výzkum a vývoj a v omezené míře i poskytnuté dary. Takto upravený a zaokrouhlený základ daně se vynásobí sazbou, která v současnosti činí 19 %. Tak je vypočtena daň. Zaměstnavatelé osob se zdravotní postihem si mohou ještě uplatnit slevu na dani. Takto se tedy zjistí daňová povinnost subjektu. (Vančurová, 2010, s. 83-135; Skála, 1999, s. 100-123; Československo, 1992a)

2.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je univerzální daní ze spotřeby. Její úprava je obsažena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Česko, 2004), který však transponuje množství přepisů Evropské unie. Jedná se tedy o značně evropsky harmonizovanou právní úpravu.

Princip fungování daně z přidané hodnoty spočívá ve vybírání daně na každém stupni zpracování. Daň však není vybírána z celého obratu, nýbrž, jak již název daně napovídá, pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno – z přidané hodnoty. Ve výsledku pak konečný spotřebitel zaplatí daň, která odpovídá výši ceny bez daně vynásobené příslušnou sazbou.

Daň zaplacená v ceně nákupů pro produkci, tedy vstupů, je daní na vstupu. Daň vybraná z prodejů se nazývá daň na výstupu. Výslednou daňovou povinnost získáme, když od daně na výstupu odečteme daňový odpočet (uplatnitelnou výši daně na vstupu). Výsledná daňová povinnost může mít podobu vlastní daňové povinnosti – když je rozdíl kladný, tedy když má subjekt povinnost státu zaplatit určitou sumu, nebo nadměrného odpočtu – u záporného rozdílu, subjekt má tedy pohledávku vůči státu.

Plnění mezi dvěma subjekty lze z hlediska daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) rozdělit na ta, jež jsou předmětem daně, ta, která jím nejsou. Předmětem daně je dodání zboží (za které se pro účelu DPH považuje např. i teplo a chlad), převod nemovitostí, pořízení zboží z Evropské unie, poskytování služeb a dovoz zboží z třetích zemí (tedy v zásadě zemí mimo Evropskou unii).

V současné době existují dvě sazby daně – základní (20 %) a snížená (14 %). Pro obě je evropským právem stanovena jejich minimální výše. Do snížené sazby patří jen taxativně vypočtená zdanitelná plnění, například potraviny, léky, dodání stavby pro sociální bydlení či pravidelná hromadná přeprava cestujících. Základem daně je vše, co plátce obdržel nebo obdržet má jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění.

V rámci plnění, jež jsou předmětem DPH lze rozlišovat plnění zdanitelná a plnění osvobozená, která mohou být navíc dále členěna na ta s nárokem na odpočet a ta bez nároku na odpočet (například poštovní služby, pojišťovací a finanční činnost, vzdělávání).

Pro správné uplatnění DPH je třeba rozlišovat tři zóny: tuzemsko (území České republiky), území Evropského společenství (v podstatě se jedná o území Evropské unie, jedná se o takzvaná intrakomunitární plnění) a třetí země (oblasti nepatřící do žádné z předchozích kategorií). U plnění v rámci České republiky se logicky daň vybere právě zde. U intrakomunitárních plnění se uplatňuje jednak princip země původu (daň se vybere ve státě, ze kterého se zboží dodává nebo služba poskytuje) a princip země spotřeby (místo plnění je tam, kam plnění směřuje, kde je spotřebováno a tam se také případně vybere daň). Problematika místa plnění je velmi komplexní a závisí na mnoha proměnných a obsahuje

množství výjimek. S ohledem na téma této práce je významné zejména pravidlo týkající se nemovitostí. To říká, místo plnění je tam, kde se nemovitost leží. Cílem tedy bude zjistit, který subjekt daň odvede, a ve které zemi se tak stane. (Vančurová, 2010, s. 257-309)

2.3 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí, jež je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (Československo, 1992), se dělí na dvě relativně samostatné části: daň z pozemků a daň ze staveb.

2.3.1 Daň z pozemků

Poplatníkem této daně je obecně vlastník pozemku, v zákonem stanovených případech jím však může být i jeho nájemce či uživatel. Předmětem této daně jsou pozemky ležící na území České republiky, jež jsou evidovány v katastru nemovitostí. Pro určení základu daně je podstatné rozdělení pozemků na takzvané zemědělské pozemky, pozemky hospodářských lesů a rybníků a na pozemky ostatní. U prvních dvou druhů pozemků je základem daně jejich cena, tedy určitá peněžní částka (základ daně hodnotový). Sazbou daně je pak určité procento (0,75 % u zemědělských pozemků a 0,25 % u hospodářských lesů a rybníků). Naproti tomu základem daně u ostatních pozemků je jejich skutečná výměra (základ daně ve fyzických jednotkách) a sazbou daně pak určitá peněžní částka za každý 1 m², která závisí na druhu a způsobu využití pozemku.

2.3.2 Daň ze staveb

Dani ze staveb podléhají, a tedy jejím předmětem jsou stavby podléhající kolaudaci, kolaudačnímu souhlasu nebo oznámení stavebnímu úřadu, byty a samostatné nebytové prostory, jež jsou evidovány v katastru nemovitostí. Poplatníky daně ze staveb jsou jejich vlastníci, nebo, za určitých podmínek, jejich nájemci či jiné osoby. Základem daně je u staveb jejich zastavěná plocha (výměra půdorysu nadzemní části stavby) a u bytů a nebytových prostor je jím jejich upravená podlahová plocha (tedy vlastní podlahová plocha vynásobená pevně stanoveným koeficientem 1,20, aby byl zohledněn i podíl vlastníka na společných částech budovy). Sazba daně je následně stanovena v Kč za každý 1 m² zastavěné nebo upravené podlahové plochy, podle toho, o jakou stavbu, popřípadě byt či nebytový prostor, se jedná.

2.3.3 Společně k dani z pozemků a dani ze staveb

Základní sazba daně, jejíž zjištění je popsáno výše, se dále násobí koeficientem. Výše koeficientu závisí na velikosti obce a dosahuje hodnot od 1,0 v nejmenších obcích po 4,5 v Praze. Vedle uvedeného koeficientu zákon uvádí ještě možnost stanovení místního koeficientu. K jeho stanovení je oprávněna obec, jež tak může učinit obecně závaznou vyhláškou. Koeficient může být ve výši 2, 3, 4 nebo 5 a násobí se jím daň poplatníka za jednotlivé druhy předmětů daně z nemovitostí (výjimkou je daň ze zemědělských pozemků, jež tomuto zvýšení nepodléhá). Z § 2 odst. zmíněného zákona plyne, že každá plocha může být předmětem daně z pozemků, nebo daně ze staveb (jako půdorys stavby), ale ne obou těchto daní současně.

Daň z nemovitostí je historicky velmi stará. V celé Evropské unii, Českou republiku nevyjímaje, je daň z nemovitostí daňovým příjmem rozpočtů obcí. Důvodem je jednak tradice a jednak legislativní vyjádření principu prospěchu. (Vančurová, 2010, s. 311-331; Skála, 1999, s. 269-270; Československo, 1992)

2.4 Převodové daně

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (Československo, 1992b) bývá v praxi často nazýván zkráceně jako zákon o trojdani. Předmětem úpravy v něm obsažené jsou tři takzvané převodové daně, jež jsou uvedeny v jeho názvu. Předmětem všech těchto daní je převod nebo přechod majetkových hodnot. Pro účely této práce je z nich nejvýznamnější daň z převodu nemovitostí, nicméně následující text se stručně zabývá všemi třemi daněmi.

Předmětem dědické daně je bezúplatné nabytí majetku děděním, tedy nabytí ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto důvodů. Poplatníkem této daně je samotný dědic a dnem nabytí dědictví je den smrti zůstavitele. Základem daně je cena majetku, který dědic nabyl, snížená zejména o dluhy váznoucí na dědictví a výdaje na pohřeb zůstavitele.

Pokud dojde k bezúplatnému nabytí majetku jiným způsobem, než smrtí zůstavitele, stává se takové nabytí majetku předmětem daně darovací. Majetkem se pro tyto účely rozumí movitý a nemovitý majetek a jiný získaný majetkový prospěch. Základem daně je cena nabytého majetku upravená podle zákona (zejména snížená o dluhy). Poplatníkem je nabyvatel. Sazby daně dědické a darovací jsou stejné, sazba daně dědické se však následně násobí koeficientem 0,5 – výsledná sazba je tedy oproti darování poloviční.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je zásadně úplatný převod či přechod vlastnictví k nemovitosti. Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody pro účely této daně za převod jediný. Poplatníkem daně je obvykle převodce a nabyvatel je ručitelem. V jiných zákonem vyjmenovaných případech je poplatníkem nabyvatel nemovitosti. Základem daně je obvykle cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákona o oceňování majetku). Sazba této daně je jednotná a činí 3 %.

Typické pro převodové daně je rozdělení osob do tří skupin, podle toho, jak úzký vztah je mezi původním a novým vlastníkem majetku. Význam toto rozdělení má především u daně dědické a darovací, u nichž jsou pro různé skupiny stanoveny různě vysoké sazby daně. (Vančurová, 2010, s. 332-342; Skála, 1999, s. 305-306; Československo, 1992b)

II PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost Pozemní stavitelství Zlín a.s. (dále také jen „společnost“ či „Pozemní stavitelství“) podniká především v oblasti stavebnictví. Sídlí ve zlínském regionu, nicméně její aktivity jsou celorepublikové. Následující podkapitoly poskytují stručný přehled nejdůležitějších údajů.

3.1 Základní informace

Obchodní firma:	Pozemní stavitelství Zlín a.s.
Sídlo:	Zlín, Kúty 3967
Identifikační číslo:	469 00 918
Právní forma:	Akciová společnost
Datum zápisu:	30. dubna 1992
Základní kapitál:	101 647 500,- Kč
	Splaceno: 100 %

Statutárním orgánem společnosti je pětičlenné představenstvo skládající se z předsedy, místopředsedy a tří dalších členů. Dozorčím orgánem společnosti je tříčlenná dozorčí rada. Předseda dozorčí rady je současně generálním ředitelem společnosti.

3.2 Charakteristika činnosti

Základem činnosti společnosti je hlavní stavební výroba, resp. stavební činnost tohoto závodu. Ta představuje především bytovou výstavbu, realizaci objektů občanské vybavenosti, rekonstrukce a adaptace objektů či výstavbu výrobních provozů. Dále sem patří i výstavba průmyslových hal, účelová výstavba a výstavba rodinných domů. Za tuto činnost obdržela společnost i ocenění v soutěži Stavba roku Zlínského kraje. Společnost dále provedla některé developerské projekty a vlastní výstavbou se tak stala vlastníkem bytových domů. Byty v těchto domech prodává a pronajímá.

S touto hlavní činností úzce souvisí aktivity dalšího závodu společnosti – závodu pomocná stavební výroba. Ten se skládá z pěti samostatných středisek. Střediska závodu PSV zajišťují činnosti v oblasti elektro, vodo-topo, sádrokartonových konstrukcí,

podlahářských, truhlářských a dokončovacích prací na stavbách, zateplování budov, opravy fasád a to i historických. Poněkud volnější souvislost s ostatní činností má i provoz pily U Svaté Anny.

K efektivnějšímu provozu podniku realizuje společnost i celou řadu obslužných činností, jež jsou souhrnně organizovány v závodě dopravy, mechanizace a služeb. Škála aktivit tohoto závodu je velmi široká, zahrnuje mimo jiné ubytovací služby, zásobování, provoz osobní dopravy, se kterou úzce souvisí opravy osobních automobilů, půjčovnu mechanizace. Pro jiné subjekty provozuje půjčovny lešení a bednění. Panelárny vlastněné společností (panelárna Malenovice a panelárna Ostrožská Nová Ves) vyrábějí betonové zboží a prefabrikáty, betonové skelety pro výrobní haly a provádí zámečnické práce.

Je tedy zřejmé, že činnost společnosti je velmi různorodá, o čemž svědčí i dvanáct různých živnostenských oprávnění (mezi nimiž je i ohlašovací živnost volná výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, u které je dále zapsáno několik oborů této živnosti). Společnost se navíc nepodílí na všech projektech pouze samostatně. Na některých stavbách zadává část prací subdodavatelům, což ji ovšem nezbavuje odpovědnosti za plnění díla. Naopak některých projektů se sama společnost účastní v pozici subdodavatele. Dále je důležité uvést, že společnost poskytuje svá plnění nejen podnikatelským subjektům, jež jsou zpravidla plátcí daně, ale i nepodnikatelům, což má poměrně závažné daňové důsledky.

Pro úplnost je třeba zmínit majetkové podíly společnosti v jiných obchodních společnostech. Společnost je majoritním, popřípadě jediným akcionářem (resp. společníkem) těchto stavebních i nestavebních společností: MORAVASTAV Kroměříž, spol. s r.o., VS - Invest a.s., ADDEX-PS Zlín s.r.o. a DHV Invest, s.r.o. (*Výroční zpráva*, 2010; *Pozemní stavitelství Zlín*, 2012)

4 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI VE STAVEBNICTVÍ

První důležitou změnou v úpravě daně z přidané hodnoty je uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti (v odborné literatuře je tento režim často označován jako reverse charge) ve stavebnictví. Tato změna se dotkne především zdanitelných plnění, u nichž je druhou smluvní stranou plátce DPH.

4.1 Podstata změny

Uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti je ve své podstatě výjimkou z pravidla, jakým je DPH obvykle uplatňováno. V běžném režimu dodavatel, plátce DPH, uvede na daňovém dokladu cenu bez DPH, výši DPH a cenu celkem. Tuto cenu celkem je povinen odběratel zaplatit dodavateli. Dodavatel pak DPH odvede jakožto daň na výstupu a naopak odběratel si může uplatnit odpočet DPH (v případě, že se též jedná o plátce DPH, jež využije plnění pro svou ekonomickou činnost) jako daně na vstupu. V režimu reverse charge, jak již samotný název napovídá, je situace obrácená. Daň je povinen vypočítat a přiznat příjemce plnění a nikoliv dodavatel. Dodavatel tedy na daňovém dokladu výši DPH neuvádí (uvede pouze příslušnou sazbu) a ani ji od odběratele nepožaduje. Odběratel pak výši daně sám vypočítá, přizná a zároveň ji uplatní jako odpočet daně na vstupu.

4.2 Důvody úpravy

Uplatňování „běžného“ systému však vede, zejména v některých oblastech, k daňovým podvodům – typicky uplatňováním odpočtu DPH za plnění, které ve skutečnosti neproběhlo a nebylo ani zapláceno. Prokazování takových úniků je náročné pro správce daně a podobně je náročné i prokazování daňových subjektů, že se o daňový podvod nejedná. Na tuto skutečnost zareagovala směrnice 2006/112/ES, která umožňuje státům dočasně uplatňovat reverse charge u plnění s rizikem podvodů.

Samotná směrnice novinkou není (vždyť je již z roku 2006) a dokonce ani uplatňování reverse charge není v České republice nové. Pravdou však je, že až donedávna se s tímto režimem nemohl běžný podnikatel, natožpak nepodnikatel, téměř setkat. Do 31. března 2011 se tento mechanismus uplatňoval výhradně na dodání zlata, tedy záležitost vyhrazenou velmi úzkému okruhu subjektů. Od 1. dubna 2011 pak došlo zákonem č. 47/2011 Sb. (Česko, 2011) novelizujícím zákonem o dani z přidané hodnoty k rozšíření tohoto režimu na několik dalších, v praxi častěji využitelných, případů. Kromě již uvedeného dodání zlata se uplatní i na dodání šrotu a dalších odpadových materiálů a

dodání emisních povolenek. Již zmíněnou novelou, avšak s účinností až od 1. ledna 2012, byl režim rozšířen i na z pohledu této práce daleko nejvýznamnější dodání stavebních a montážních prací. (Pšenčík, 2011, s. 15-19) Česká republika se navíc pokusila vyjednat výjimku i pro možnost uplatnění reverse charge i pro dodání benzinu a nafty v množství přesahujícím 1500 l, což je také oblast častých daňových podvodů, tato výjimka však nebyla Evropskou unií udělena a podvodům bude nutno předcházet jiným způsobem, např. ručením za nezaplacenou daň. (Benda, 2011, s. 4)

4.3 Fungování reverse charge

Podle Pšenčíka (2011, s. 15-19) nejde o režim volitelný. Lépe řečeno je na volbě státu, zda jej ve své legislativě upraví nebo ne, avšak promítnutí do zákona už žádnou možnost volby nedává a uplatňovat reverse charge musí při naplnění zákonných kritérií všichni plátcí. V praxi může stavební firma, v případě Pozemního Stavitelství se jedná o plátce daně, vystupovat jako dodavatel nebo jako odběratel stavebních a montážních prací. Druhou smluvní stranou může být jak plátce DPH, tak neplátce. Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze mezi dvěma plátcí, a to bez ohledu na to, zda vystupují jako dodavatel nebo odběratel. V případě plnění neplátce se uplatní standardní režim DPH, u plnění přijatého od neplátce logicky žádný odpočet DPH nepřichází v úvahu.

Další podmínkou pro uplatnění reverse charge je to, že plnění odpovídá číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. (Klasifikace CZ-CPA nahradila dřívější Standardní klasifikaci produkce SKP.) Jde vlastně o jakousi zákonnou definici stavebních a montážních prací. Sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) bylo uveřejněno ve Sbírce zákonů, klasifikace produkce je však dostupná i na internetových stránkách Českého statistického úřadu ([http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_\(cz_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa))). Kód CZ-CPA 41 – zahrnuje budovy a jejich výstavbu, kód CZ-CPA 42 - inženýrské stavby a jejich výstavbu, kód CZ-CPA 43 - specializované stavební práce (např. demoliční, elektroinstalační, instalatérské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, pokrývačské, izolační a další) a také montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, stavbu a demontáž lešení, instalaci topení, výtahů, klimatizačních zařízení apod. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví upozorňuje na některá plnění se stavebnictvím související, která však pod žádný z uvedených kódů produkce nepatří a reverse charge se tak u nich neuplatní. Jako příklady lze zmínit vrtné práce související s těžbou ropy a

zemního plynu, instalace, opravy a údržba průmyslových klimatizačních a chladících zařízení, montáž volně stojícího nábytku či sanace a čištění zeminy, vody, vzduchu a budov. (Generální finanční ředitelství, 2011)

Přenesení daňové povinnosti se zároveň vztahuje jen na ta zdanitelná plnění, jež mají místo plnění v tuzemsku. Určení místa plnění v případě stavebních prací, přesněji řečeno v případě nemovitostí, obvykle nečiní vážnější potíže, neboť místem plnění týkajících se nemovitostí je místo, kde se nemovitost nachází.

Poněkud spornou podmínkou pro uplatnění reverse charge je použití přijatého plnění pro ekonomickou činnost příjemce plnění. Sporný je na této podmínce fakt, že neplyne ze zákona ani z jiného právního předpisu, ale pouze z již výše uvedené Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví. Ve své podstatě se tedy pro daňové subjekty jedná o nezávaznou informaci, která však překračuje rámec zákona. Toto vybočení z rámce zákona potvrzuje i komentářová literatura, která k tomuto ustanovení zákona (§ 92a) uvádí toliko následující: „*Režim přenesení daňové působnosti se vztahuje toliko na plátce daně.*“ (Pitner, 2011, s. 307) Chápe tedy také text zákona toliko doslovně. Přes formální právní nezávaznost této informace je nanejvýš vhodné jí věnovat zvýšenou pozornost. Správci daně totiž nejspíše budou daň uplatňovat pouze v souladu s touto informací. Je otázkou, jak dopadnou případné spory o to, zda je podmínka legitimní a uplatnitelná, nebo ne. Z důvodu opatrnosti a minimalizace možných rizik však nelze než doporučit její respektování. Pokud se jedná o finanční stránku uplatnění reverse charge nebo běžného režimu, není zde v podstatě žádný rozdíl. Daňový subjekt bude tedy lhostejný k tomu, který z režimů uplatní. Problémem je zde však nejistota. Lze si představit situaci, kdy ani odběratel v době uskutečnění zdanitelného plnění nemá zcela jasnou představu o tom, zda plnění využije pro svou ekonomickou činnost nebo ne. Je potom poměrně přísným požadavkem vyžadovat tuto znalost od dodavatele zdanitelného plnění. Tento problém může nastat především u dvou druhů subjektů. Jednak fyzických osob, jež jsou plátcí daně. Stavbu, kterou si nechávají zhotovit, totiž mohou využít jak k bydlení či rekreaci, tak provozování ekonomické činnosti. Druhým okruhem subjektů je stát, obce, kraje a jejich organizační složky. Ty totiž nejsou při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty (Česko, 2004) považovány za osoby povinné k dani. Bude tedy záležet na tom, jak použijí poskytnuté plnění, nejen komu je plnění poskytnuto a o jaké plnění se jedná.

Odlišností od běžného režimu je i vztah reverse charge k poskytnutým zálohám. Obecně je pro DPH rozhodující datum uskutečnění zdanitelného plnění, nebo datum přijetí úhrady za zdanitelná plnění (zálohy) – a to dřívější z těchto událostí. Reverse charge s touto možností nepočítá a přiznat a zaplatit daň je třeba vždy ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, bez ohledu na případné přijetí zálohy.

4.4 Vyplyvající zákonné povinnosti

Novela tedy stanoví nové povinnosti pro správnou aplikaci a fungování režimu přenesení daňové povinnosti.

4.4.1 Povinnosti dodavatele

Dodavatel při uplatňování reverse charge vystaví do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění v podstatě klasický daňový doklad s veškerými náležitostmi dle § 28 odst. 2 zákona o DPH s jednou výjimkou. Neuvede částku daně z přidané hodnoty. Na dokladu tedy uvede jen příslušnou sazbu DPH a připojí sdělení, že výši DPH je povinen doplnit a přiznat plátce – tedy odběratel.

Nově je také dodavatel povinen vést evidenci všech dodání zboží a služeb v režimu přenesení daňové povinnosti. V evidenci musí uvést DIČ odběratele, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a rozsah a předmět plnění. Spolu s přiznáním k DPH (tedy ve stejném termínu) je povinen předložit tuto evidenci správci daně v elektronické podobě (administrativní náročnost tohoto opatření pro drobné živnostníky je zřejmá).

V daňovém přiznání pak dle Pšenčíka (2011, s. 16) uvede součet základů daně v režimu přenesení daňové povinnosti na řádku 25 a žádnou daň na výstupu neuvede (ostatně daňové přiznání ani neposkytuje prostor, kam případně tuto částku nesprávně uvést).

4.4.2 Povinnosti odběratele

Odběratel obdrží od dodavatele daňový doklad, na kterém bude uvedena sazba daně a základ daně. Sám tedy dopočítá a doplní výši daně. Přestože lze uskutečnění zdanitelného plnění prokazovat při absenci dokladu i jiným způsobem, uschová daňový doklad, neboť s ním je uplatnění nároku na odpočet výrazně jednodušší.

Paralelou k povinnosti dodavatele je ve své podstatě totožná povinnost odběratele vést evidenci, tentokrát přijatých, plnění v režimu přenesení daňové povinnosti pro daňové účely. Obsahové náležitosti jsou obdobné jako u evidence vedené dodavatelem.

V daňovém přiznání je příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti povinen přiznat a zaplatit daň dle příslušné sazby. Současně má však možnost uplatnit si nárok na odpočet ve stejném daňovém přiznání. Zůstane tak zachováno pravidlo, že DPH se plátců daně za normálních okolností finančně nedotkne.

4.5 Problémy a doporučení

Pokud se jedná o nové víceméně administrativní a evidenční povinnosti, neměly by pro Pozemní stavitelství představovat výraznější problém. Účetnictví a vystavování daňových dokladů je v dnešní době řešeno pomocí speciálního softwaru. Půjde tedy jen o to, zakoupit příslušné aktualizace pro novou úpravu a případně prověřit, zda jejich fungování odpovídá předpisům. Programy však pravidelně připravují odborníci a potíže jsou nepravděpodobné. Dalším krokem bude seznámení uživatelů těchto programů uvnitř společnosti s novinkami. Dodavatelé programu zpravidla za tímto účelem nabízejí školení.

Nová úprava způsobí kromě omezení daňových podvodů i některé problémy. Bude trvat zřejmě ještě dlouhou dobu, než způsob úpravy vstoupí obecněji ve známost a zejména u menších subjektů či subjektů, jež stavební a montážní práce vykonávají spíše výjimečně lze očekávat problémy. V případě, že odběratel (v našem případě Pozemní stavitelství, plátce daně) obdrží od jiného plátce daně daňový doklad, na němž bude DPH již vypočítána, přestože má být uplatněn reverse charge, vznikne dvojitý problém. Jednak bude třeba dodavateli zaplatit méně, než je uvedeno v daňovém dokladu. A navíc i v případě, že by došlo k vzájemné dohodě o nezaplacení částky daně dodavateli, nebude Pozemní stavitelství oprávněno uplatnit si nárok na odpočet. To je totiž možné jen u daně na vstupu uplatněné podle zákona o dani z přidané hodnoty (§ 72 odst. 2). Tím se zjednodušeně rozumí daň na vstupu uplatněná správně. Bude pak třeba provést opravu daňového dokladu. Aby se Pozemní stavitelství pokud možno takovým problémům vyhnulo, bude vhodné upozornit dodavatele na povinnost užít režim reverse charge již ve smlouvě, což bude mít ještě další využití (viz níže).

Ve stavebnictví je obvyklé poskytování záloh. Je to pochopitelné, neboť zhotovitel by jinak musel nést sám velké náklady, navíc by byl nucen nést velké riziko, že provede stavební dílo, za které nedostane zaplacení (například kvůli insolvenčnímu dlužníku). Stavební díla jsou natolik individuální, že je složité najít jinou protistranu ochotnou přijmout dané dílo a zaplatit za něj stejně vysokou úplatu, jako původní objednatel. To vše při pomnutí faktu, že vlastníkem stavebního díla může být již během výstavby objednatel. Režim

přenesení daňové povinnosti však se zálohami v podstatě nepočítá, lépe řečeno, nespojuje s nimi žádné důsledky. V případě, že Pozemní stavitelství poskytne dodavateli zálohy na stavební dílo, nebude mít tento dodavatel v podstatě žádnou motivaci vystavit správný daňový doklad. Vrátime-li se k příkladu z předešlého odstavce, tak dodavatel v době uskutečnění zdanitelného plnění vystaví chybný daňový doklad, na kterém bude uvedena částka včetně daně, nebo nevystaví daňový doklad žádný. Zálohy však již tento odběratel obdržel a ty mohou pokrývat celou částku. Odběratel od Pozemního stavitelství tedy již nic nepotřebuje. Naopak, Pozemní stavitelství potřebuje správný daňový doklad, aby mohlo bezproblémově uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a prokázat vynaložení nákladu z hlediska daně z příjmů. Proces získání správného daňového dokladu tedy může trvat dosti dlouho, pro dodavatele je to totiž jen další povinnost, není však finančně motivován k jejímu splnění. Motivovat dodavatele k řádnému vystavení daňového dokladu tedy bude nejlépe možno zakotvením ustanovení ve smlouvě. Dodavatel v něm prohlásí, že si je vědom uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti a v případě, že povinnosti z toho vyplývající nesplní řádně a včas, bude mu stanovena smluvní pokuta, která případně vykompenzuje náklady, které nesprávným postupem dodavatele vznikly Pozemnímu stavitelství. Návrh relevantního ustanovení smlouvy je uveden v příloze P I.

Podobný problém může Pozemnímu stavitelství vzniknout i v pozici dodavatele. Jak již bylo uvedeno výše, rizikovými odběrateli zde budou fyzické osoby – plátcí daně a veřejnoprávní subjekty (zejm. stát, obce, kraje a jejich organizační složky). U nich bude třeba rozlišit, zda je plnění v souvislosti s jejich ekonomickou činností nebo ne, případně zda se jedná či nejedná o plnění v souvislosti s výkonem veřejné moci. Řešením je opět ustanovení obsažené ve smlouvě, ve kterém odběratel prohlásí, že plnění bude využito v souvislosti s jeho ekonomickou činností, resp. že nebude využito v souvislosti s výkonem veřejné moci. Pochopitelně by takové prohlášení bylo zbytečné bez stanovení příslušné sankce při porušení, kterou bude v ideálním případě opět smluvní pokuta. Vzhledem k tomu, že vyjednávací možnosti Pozemního stavitelství jsou v pozici dodavatele výrazně slabší než v pozici odběratele, bude realističtější ve smlouvě pouze výslovně zakotvit nárok na náhradu škody. Pokus zakotvit smluvní pokutu by mohl často vést k neuzavření smlouvy a výše smluvních sankcí bývá jedno z hodnocených kritérií u veřejných zakázek, což by mohlo mít v mnoha případech diskvalifikující charakter. Návrh relevantní části smlouvy je uveden v příloze P II.

Bude pochopitelně záležet na vyjednávací pozici jednotlivých stran v konkrétních případech, zda a jakou smluvní pokutu se podaří do smlouvy prosadit. V případě, že bude pro dodavatele i odběratele stejně vysoká a strany si budou vědomy účelu pokuty a možnosti se jí snadno vyvarovat, neměl by při jejím zakotvení ve smlouvě vzniknout zásadní problém. Ostatně profitovat z ní mohou případně obě strany.

5 SAZBOVÁ ZMĚNA DPH

Od počátku roku 2012 nabyla účinnosti takzvaná sazbová novela zákona o dani z přidané hodnoty. Ta byla provedena zákonem č. 370/2011 Sb. (Česko, 2011a) Obsahuje i změny některých dalších zákonů, ty však nejsou pro potřeby tématu této práce významné. Na rozdíl od předchozí kapitoly se tato změna dotkne primárně plnění poskytovaných neplátcům DPH.

5.1 Podstata úpravy

Je obecně známou skutečností, že došlo k navýšení snížené sazby DPH z 10 % na 14 %. Zvláštější však je legislativní technika, kterou k tomu zákonodárce zvolil. Předem totiž považoval dvojici sazeb 20 % a 14 % (v pořadí základní a snížená) za jisté provizorium. Stejnou novelou tedy rovnou změnil sazby daně i pro období od 1. ledna 2013. Novela tak nejprve ruší sníženou sazbu 10 % a nahrazuje ji sazbou 14 %, aby v zápětí zrušila sama sebe, lépe řečeno svou část, a tedy sazbu 14 % a nahradila ji sazbou 17,5 %. Technicky je to pochopitelně vyřešeno pomocí rozdílných ustanovení o účinnosti jednotlivých změnových bodů. Významnost platné úpravy pro rok 2013 spočívá v zavedení jednotné daňové sazby. 17,5 % tedy bude sazbou základní a žádná snížená sazba ve znění zákona od příštího roku nefiguruje. (Pitner, 2011a, s. 4) Se zavedením jednotné sazby daně souvisí i několik spíše technických změn zákona, které upraví ustanovení, jež rozlišují mezi základní a sníženou sazbou DPH. Zrušen bude i institut závazného posouzení, do které sazby plnění patří. V tuto chvíli je již pravděpodobné, že takto schválená úprava nikdy nenabude účinnosti. Tyto případné budoucí změny však dosud nejsou legislativně podchyceny a jedná se tak spíše o více či méně pravděpodobné spekulace. O tomto problému blíže pojednává podkapitola 5.3. Ve zbytku textu je za východisko úvah brána v tuto chvíli platná úprava.

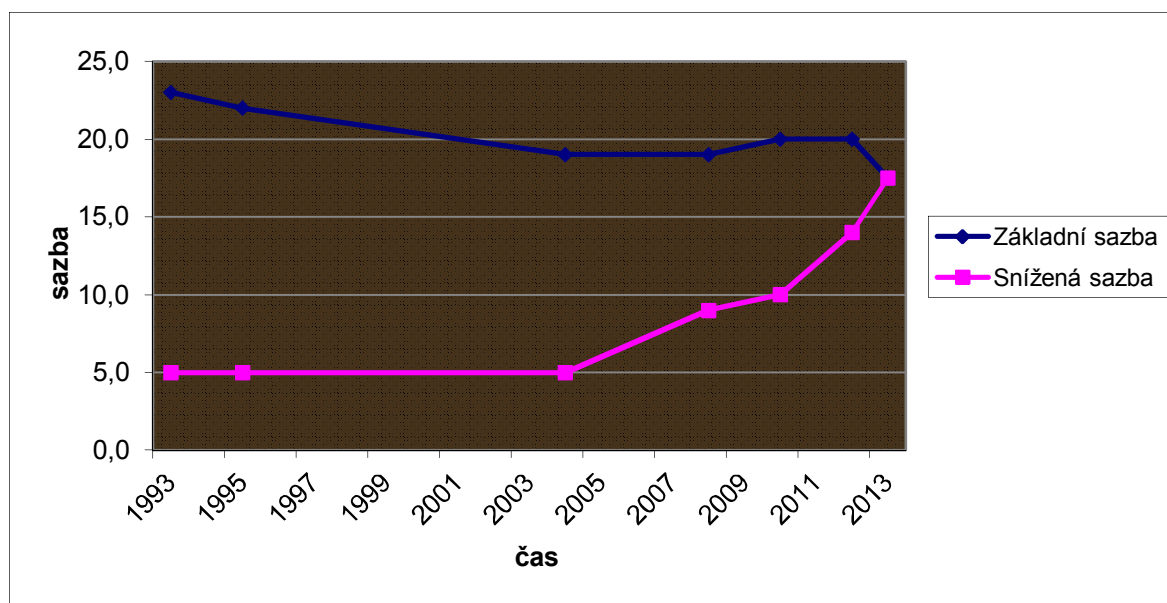
Změny v oblasti daně z přidané hodnoty nejsou ničím výjimečným, v poslední době však poněkud zvyšují svou frekvenci. Následující tabulka ukazuje, jak se měnily sazby DPH v České republice od roku 1993.

	Základní sazba (%)	Snížená sazba (%)
1.1.1993	23,0	5,0
1.1.1995	22,0	5,0
1.5.2004	19,0	5,0
1.1.2008	19,0	9,0
1.1.2010	20,0	10,0
1.1.2012	20,0	14,0
1.1.2013	17,5	17,5

Zdroj: *Vývoj sazeb DPH v ČR, 2010*

Tab. 1 Vývoj sazeb DPH

Pro přehlednost lze údaje vyjádřit také graficky. Přestože samotná sazba není jediným důležitým kritériem pro posuzování DPH (např. rozsah plnění zahrnovaných do snížené sazby se může v čase diametrálně lišit), je rostoucí tendence u snížené sazby více než zřejmá.



Zdroj: *Vývoj sazeb DPH v ČR, 2010*

Obr. 3 Vývoj sazeb DPH graficky

Důvodová zpráva (Poslanecká sněmovna, 2011) uvádí jako důvod této změny, která zvyšuje daňové zatížení obyvatelstva, nutnost získat prostředky do státního rozpočtu pro financování takzvané důchodové reformy. Projevuje se tady v čisté podobě fiskální funkce daní, tedy to, že daně jsou důležitým příjmem státního rozpočtu. Dále je v důvodové zprávě řešen vztah k evropskému právu. Právní předpisy stanoví pouze nejnižší možnou výši základní a snížené sazby. Žádné omezení shora naopak nestanoví. Dolní limity stanovené v evropských předpisech jsou 15 % pro základní sazbu a 5 % pro sazbu

sníženou. Tyto mantinely jsou tedy dodrženy ve všech úpravách – tj. před novelou, po 1. lednu 2012 i po 1. lednu 2013.

5.2 Praktické dopady a doporučení

Přestože novela bývá někdy nazývána novelou parametrickou, její důsledky jsou hlubší. Je potřeba položit si několik otázek, jež odkryjí skutečné důsledky a naznačí vhodný způsob, jakým zareagovat.

1. Komu je plnění poskytováno a od koho je přijímáno?
2. O jaké plnění se jedná?
3. Kdy je plnění poskytnuto a kdy zaplaceno?

Ad. 1. Rozlišování plátců a neplátců má u DPH velký význam. Poskytování plnění mezi plátcí navzájem se změna sazby nedotkne. Daň zaplacenou na vstupu si plátcí uplatní jako nárok na odpočet a výše daně tak nemá vliv. Lépe řečeno vliv má ve vztahu ke cash flow, protože daň je zpravidla nejprve zaplacená a uplatněna v daňovém přiznání je až později, čímž vzniká jistý časový nesoulad. Pro plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím se jedná o období krátké a nepředstavující riziko – například ve srovnání s pohledávkou vůči odběrateli, kde jistotu získání prostředků nemáme.

Ve vztahu k předešlé kapitole je nezbytné zdůraznit, že při poskytování stavebních a montážních prací je situace ještě jednodušší. Stavební a montážní práce budou u stavební firmy tvořit naprosto zásadní část veškerých plnění, jak přijímaných, tak poskytovaných. U takových plnění se mezi plátcí navzájem uplatní reverse charge a daň bude v mnoha případech řešena pouze formálně v rámci jednoho přiznání k dani.

U záležitostí, v nichž figurují neplátcí, však bude mít vyšší DPH reálné dopady na Pozemní stavitelství. Při přijímání plnění od neplátce se sice DPH neplatí, ale také není možno uplatnit nárok na jeho odpočet. Zvýšením sazby se neplátcí reálně zvýšila cena vstupů a ten bude mít velmi pravděpodobně tendenci přenést alespoň část tohoto zvýšení dále, tady do ceny svých výstupů. V případě Pozemního stavitelství zpravidla plnění od neplátců tvoří jen marginální část celkových nákladů.

Dodání plnění neplátcům je z praktického hlediska významnější. Týká se to například prodeje bytů, které Pozemní stavitelství již dříve vystavělo a v budoucnu hodlá prodat. Ty

patří do snížené sazby (blíže k tomu u bodu Ad. 2.). Během dvou let tak dojde k nárůstu konečné ceny pro spotřebitele o 7,5 % jen díky DPH. Zvýšená cena pak odradí některé zájemce od koupě těchto bytů. Přestože příjmy z této oblasti netvoří hlavní část celkových příjmů, nelze to ponechat zcela bez povšimnutí. Následující tabulka ukazuje propočty cen s ohledem na změny v sazbě DPH pro zvolený případ bytu v ceně bez DPH 2,5 milionu Kč.

	2011	2012/1	2012/2	2013/1	2013/2
cena bez DPH (v Kč)	2 500 000,00	2 500 000,00	2 412 280,70	2 500 000,00	2 340 425,53
sazba DPH (v %)	10,00	14,00	14,00	17,50	17,50
DPH (v Kč)	250 000,00	350 000,00	337 719,30	437 500,00	409 574,47
Cena celkem (v Kč)	2 750 000,00	2 850 000,00	2 750 000,00	2 937 500,00	2 750 000,00

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 2 Dopad DPH na ceny

V úvahu se bere pro byty typičtější snížená sazba daně. Rok 2011 je uveden jako výchozí bod. Pro roky 2012 a 2013 jsou propočítány pokaždé dvě varianty. První počítá s tím, že dodavatel ponechá cenu bez DPH beze změny a celé břemeno zvýšení daně přeneše na konečného spotřebitele. Druhá varianta bere v úvahu možnost, že by dodavatel sám nesl celou tíhu zvýšení sazby a rozhodl se ponechat cenu pro konečného spotřebitele, tu s DPH, na její úrovni z roku 2011. Výsledkem bude pravděpodobně řešení někde mezi těmito dvěma extrémami a bude úkolem pro oddělení zajišťující marketing, aby našlo optimální řešení.

Ad. 2. Posouzení, o jaké plnění se jedná je rozhodné pro zařazení do příslušné sazby DPH. Snížená sazba se jakožto výjimka z pravidla uplatní jen na výslovně vyjmenované případy. Na vše ostatní se použije sazba základní. Snížená sazba se užije u těchto plnění:

- u zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (zejm. potraviny a nápoje, léky, knihy a noviny, zdravotnické prostředky)
- u tepla a chladu,
- u služeb uvedených v příloze č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty,
- u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze 4 zákona o dani z přidané hodnoty,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby nebo s její opravou a

- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení nebo s její opravou.

Pro Pozemní stavitelství jsou nejvýznamnější poslední dva body – změny a opravy dokončených staveb k bydlení (nejen sociálnímu) a stavby pro sociální bydlení včetně jejich převodů.

U základní sazby je její schválený vývoj příznivý i pro případnou možnost v budoucnu lehce snížit ceny. Plnění poskytovaná Pozemním stavitelstvím konečným spotřebitelům, tedy těm, které sazba DPH opravdu zajímá, protože na ně dopadne, jsou však většinou v sazbě snižené. A ta poroste. Než dojde k zavedení jednotné sazby DPH, může zařazení do správné sazby činit potíže. Problematická je především kategorie staveb pro sociální bydlení. Do té patří především byty pro sociální bydlení (tj. s celkovou podlahovou plochou max. 120 m²), rodinné domy pro sociální bydlení (tj. s celkovou podlahovou plochou max. 350 m²) a bytové domy pro sociální bydlení (ty obsahující jen byty pro sociální bydlení). Kromě toho se snížená sazba užije i na příslušenství výše uvedených staveb.

Právě posouzení, co vše je příslušenstvím stavby a co je naopak její součástí, případně součástí jiné věci bude pro sazbu daně klíčové. Sporné situace mohou nastat především u rodinných domů pro sociální bydlení. Nesprávné zařazení do určité sazby daně navíc může představovat pro Pozemní stavitelství riziko postihu. Skála (2000, s. 19-20) vymezuje příslušenství jako samostatnou věc, jež má s věcí hlavní společného vlastníka. Navíc zde musí být právně volní jednota, tedy vůle vlastníka spojit věci společným účelem a trvalým společným užíváním. Česká daňová správa k dané problematice vydala Informaci k uplatňování zákona o DPH u výstavby, v níž příkladmo vymezuje, co je a co není příslušenstvím stavby. Garáže, altány, kůlny, jímky, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, oplocení; přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu, studny či bazény jsou výslovně uvedeny jako příslušenství rodinného domu. Naopak vyloučeny jsou plošné stavby, pokud jsou součástí pozemku. (Blíže k této problematice v kapitole 6) Součástí jedné věci totiž nemůže současně být samostatnou věcí a tedy ani příslušenstvím. Pokud ale jsou plošné stavby samostatnou věcí, příslušenstvím být mohou. Tak tomu je v případě tenisových kurtů apod.

Ani posouzení části poskytnutého plnění v tom smyslu, že se nejedná o příslušenství stavby pro sociální bydlení, nemusí nutně znamenat použití základní sazby DPH. S ohledem na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-349/96 Card Protection Plan lze dovodit, že povrchová úprava, která není samostatnou věcí, může být považována za vedlejší plnění, jež sdílí daňový osud plnění hlavního. Evropský soudní dvůr se takto vyjádřil v obdobném případě služeb: *„Služba musí být považována za doplňkovou vůči službě hlavní, jestliže neznamena pro zákazníka cíl sama o sobě, ale znamená kvalitnější využití služby hlavní.“* (Evropský soudní dvůr, 1999)

Problém naopak vzniká při funkčním propojení („zprůchodnění“) garáže s rodinným domem. Plocha garáže se pak započítá do celkové podlahové plochy domu, což může vést k překročení zmíněných 350 m² a sazba daně by musela být jiná (základní).

Aby Pozemní stavitelství snížilo rizika postihu ze strany správce daně pro zařazení plnění do nesprávné sazby daně, doporučuje se instalovat do smluv nová ustanovení. Objednatel v nich prohlásí, že se opravdu jedná o stavbu pro sociální bydlení a že všechny ostatní objekty, jež jsou předmětem plnění dle smlouvy o dílo, považuje za příslušenství stavby. Imperfektnosti tohoto ustanovení se Pozemní stavitelství vyvaruje stanovením vhodného ustanovení o povinnosti nahradit škodu pro případ nepravdivosti takového prohlášení. Vzor navrhovaného prohlášení je v příloze P III.

Ad. 3. Analyzovaná novela zákona o dani z přidané hodnoty má důležitá přechodná ustanovení. Obecně se daň přiznává ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, podle toho, která z možností nastane dříve. (§21 zákona o dani z přidané hodnoty) Přechodná ustanovení novely stanoví, že daň přiznaná podle staré úpravy se účinností nové úpravy nemění. Lze tedy využít konec roku 2012 k přijetí větších objemů záloh. Na ty se bude vztahovat daň dle sazby pro rok 2012, tedy 14 % pokud se jedná o sníženou sazbu. Samotné zdanitelné plnění pak může být provedeno až v roce 2013, ale sazbou 17,5 % bude zdaněna je částka, o kterou přesahuje celková částka za zdanitelné plnění již poskytnutou zálohu. V případě 100% zálohy tedy již nebude potřeba platit žádnou další DPH. V případě vhodného využití může zákazník ušetřit 3,5 % z ceny a Pozemní stavitelství získá v předstihu peněžní prostředky, tedy profitovat budou obě strany. V případě, že poskytnutá záloha v prosinci 2012 bude například jen 1,5 milionu Kč a celková cena zdanitelného plnění bude 1,6 milionu Kč s datem uskutečnění v lednu 2013, bude pro rozdíl, tedy pro částku 100 000 Kč použita

již sazba 17,5 %. Ze zálohy 1 500 000 Kč bude přiznána daň 210 000 Kč (14 %) z rozdílu činícího 100 000 Kč pak daň 17 500 Kč (17,5 %).

5.3 Zvažované změny

Přestože je úprava pro rok 2013 již platnou součástí právního řádu, podle nedávných vyjádření premiéra Nečase dojde zřejmě k dalším parametrickým změnám v DPH. Aby se předešlo dalšímu zadlužování země, budou zřejmě zvýšeny letošní sazby DPH pro rok 2013 o jeden procentní bod, tedy na 15 % a 21 %. Výhody jednoduchosti jednotné sazby daně tak tedy zřejmě v dohledné době nepřijdou a opatření ke správnému rozlišování mezi sazbami (tak, jak jsou popsána výše) budou potřebná i nadále. (ČTK, 2012)

Podle serveru Aktuálně.cz byly na pořadu jednání vládní koalice i varianty se sazbou daně ve výši 20 % nebo 19 % s možností snížené sazby pro léky a knihy. Vládní strana Věci Veřejné však s touto variantou nesouhlasila a ta tedy v současné době již není aktuální. (*Zvýšení DPH*, 2012)

6 ZMĚNY DANĚ Z NEMOVITOSTÍ

Od 1. ledna 2012 nabyla účinnosti novela zákona o dani z nemovitostí vyhlášená ve sbírce zákonů pod číslem 212/2011 Sb. (Česko, 2011b) Kromě několika drobnějších změn, jež nemají ve své podstatě na společnost podnikající ve stavebnictví vliv, zavádí především takzvané zdanění zpevněných ploch.

6.1 Dosavadní právní stav

Jak již bylo nastíněno v obecné části této práce, daň z nemovitostí se platí z pozemků a ze staveb. Dosavadní úprava byla koncipována tak, že daň se neplatila z té části pozemku, na níž stojí stavba. Neboli platba daně ze stavby v zásadě vylučuje současné placení daně z pozemku. Poměrně výrazný byl (a stále je) rozdíl v sazbě daně. Zatímco sazba za 1 m² pozemku činí v typickém případě u stavební firmy 0,20 Kč, u stavby je tato sazba 10 Kč. Aby se dalo hovořit o stavbě pro účely daně z nemovitosti, muselo jít o stavbu nemovitou, která nebyla z předmětu daně vyňata a zároveň došlo k její kolaudaci (respektive jinému podobnému úkonu) stavebním úřadem. (Škoda, 2012, s. 42) Podmínkou zdanění stavby tedy bylo to, že se jedná o nemovitou věc v právním smyslu. Obecně platí ustanovení občanského zákoníku, že stavba není součástí pozemku. (Skála, 2000, s. 13) Problém však představovaly takzvané plošné stavby – například cesty, parkoviště apod. Problematické bylo především odlišení, zda jde o samostatnou stavbu, jež je spojena se zemí pevným základem, nebo zda právě pro toto neoddělitelné spojení jde jen o součást, případně příslušenství pozemku. Kvůli možnosti poměrně značné úspory na dani (sazby 0,20 Kč a 10 Kč – tedy padesátinásobný rozdíl v sazbě) daňové subjekty často „překlasifikovaly“ svou plošnou stavbu na pouhou úpravu povrchu pozemku a platily tedy jen nižší daň z pozemku. Několik takových případů se dostalo k vyšším soudům, které rozhodovaly jednak poněkud nekonzistentně a navíc daly několikrát za pravdu daňovému subjektu v tom, že daná plošná stavba není stavbou nemovitou, z níž by měla být placena daň ze staveb. (Škoda, 2012, s. 42)

6.2 Nová právní úprava

Právě tato zmíněná nejednotnost rozhodování a z toho vzniklá právní nejistota jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, byla podle důvodové zprávy (Poslanecká sněmovna, 2010) důvodem k nové úpravě. Dalším cílem tam uvedeným je zjednodušení

právní úpravy. Lze souhlasit s Běhounkem (2011, s. 7) v tom, že toto tvrzení je spíše účelové.

Novelizovaný text pro účely práce relevantního ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitosti nově zní: „Sazba daně u ostatních pozemků činí za každý 1 m² u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost 5,00 Kč.“ Odstavec 5 téhož paragrafu vymezuje, co se rozumí zpevněnou plochou: „Zpevněnou plochou pozemku se v tomto zákoně rozumí pozemek nebo jeho část v m² evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce.“ (Československo, 1992)

Jinými slovy, zákonodárce vlastně říká, že přestože na pozemku (určitého druhu) stojí stavba (určitého druhu- v odborné literatuře označována jako plošná stavba), daň se nebude platit jako obvykle, tedy ze stavby, nýbrž ze samotného pozemku. Z částí pozemku, na nichž nestojí ani stavba ani plošná stavba (čili stavba bez svislé nosné konstrukce), se bude platit daň z pozemku ve výši jako před novelou. Navíc nastal posun v tom, co je třeba vnímat jako stavbu. Stavba pro účely tohoto ustanovení nemusí být stavbou nemovitou podle občanského zákoníku, ale stavbou podle stavebního zákona (zákon č. 183/2006 Sb.). Bude jí tedy jakékoliv stavební dílo vznikající stavební či montážní činností. (Česko, 2006)

Jako každá nová právní úprava, přinesla by i tato zajisté mnoho výkladových problémů, zejména v oblasti toho, co je stavební či montážní činnost a co je v důsledku toho nově stavbou. Generální finanční ředitelství proto vydalo informaci k této novele nazvanou Zpevněné plochy pozemků jako předmět daně z pozemků. Poněkud překvapivě zde s odkazem na vyhlášku o technických požadavcích na stavby výslovně uvádí, že za zpevněnou plochu pozemku ve smyslu ustanovení § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitostí rozhodně nelze považovat plochu zpevněnou snadno rozebíratelným povrchem bez nutnosti použití speciálních technologií (např. dlažba nebo panely uložené bez podloží nebo v podloží z písku), či zpevnění povrchu pozemku pouhým rozprostřením materiálu (škváry, drtě) na povrchu pozemku včetně jeho případného zhutnění. Logičtěji už zní výslovné vyloučení volně položených panelů. (Generální finanční ředitelství, 2011a)

Rozkovec (2012, s. 38-41) s výkladem zde uvedeným polemizuje, neboť jeho aplikací lze vyloučit mnoho ploch, o kterých by za jiných okolností bylo poměrně zřejmé, že stavbami

jsou. Říká, že téměř jakákoliv dlažba je relativně snadno rozebíratelná a přitom by bylo přirozené je za plošné stavby považovat.

Ačkoliv důvodová zpráva k zákonu uvádí, že novela je ve své podstatě snížením daňové zátěže, neboť dřívější sazba pro daň ze staveb (10 Kč za m²) bude nahrazena nižší sazbou pro zpevněné plochy pozemků (5 Kč za m²), praxe bude mnohdy právě opačná. Zpevněné plochy byly totiž mnohdy daněny (a to v souladu s některými soudními rozhodnutími) jako pozemky, a to sazbou 0,20 Kč za m². Pro daňové subjekty pak může dojít k až dvaceti pěti násobnému zvýšení základní sazby (před použitím koeficientů)

6.3 Doporučení a opatření

Postup společnosti by měl být ideálně následovný. Dle údajů v katastru nemovitostí ověří, které z pozemků jsou evidovány s druhem pozemku „ostatní plocha“ a „zastavěná plocha a nádvoří“. Ostatní plochy s jinými druhy pozemku zůstávají novelou nedotčeny a není tedy potřeba na dosavadních způsobech určení daně nic měnit. Toto zjištění nebude příliš náročné, neboť je zřejmé právě z údajů z katastru nemovitostí, jež jsou přístupné i elektronicky.

Dalším krokem bude určení staveb na těchto pozemcích, přičemž jsou v tomto případě myšleny jiné než plošné stavby, stavby se svislou nosnou konstrukcí. U těch se opět beze změny uplatní sazba a koeficienty jako v předcházejících zdaňovacích obdobích.

Velmi jednoduchým a z hlediska rizika sankcí i velmi bezpečným postupem by bylo zdanění zbytku vybraných ploch, rozuměj části vzniklé odečtením ploch, na nichž stojí stavby, sazbou daně pro zpevněné plochy. Toto opatření by bylo možno uskutečnit i takříkajíc přímo „od stolu“ bez zkoumání stavu v terénu. V praxi by byl však tento postup pro společnost zbytečně nákladný (úspora nákladů jednoduchostí tohoto řešení by byla v nepoměru k daňovým přeplatkům, jež by takto vnikly).

Ve skutečnosti bude totiž vlastní zpevněná plocha zabírat jen část pozemku, nikoliv jeho celou plochu. Nebude tedy jinak, než provést měření v reálných podmínkách. Takzvané plošné stavby totiž předmětem evidence v katastru nemovitostí nejsou. Vyměření a výpočet jen z údajů uvedených v katastru tak možný není. Samotné měření přinese určité náklady, zejména v případě, kdy společnost vlastní větší množství pozemků. Úspora na dani by však měl takto vynaložené náklady kompenzovat. Na základě výsledků měření se vypočítá plocha, jež je skutečně zpevněna plošnou stavbou. Jen z takové plochy bude

zaplacená daň za použití nově stanovené sazby pro zpevněné plochy. Až ze zbytku parcely, po odečtení ploch, na nichž stojí stavba a zpevněných ploch, bude placena „klasická“ daň z pozemku se sazbou 0,20 Kč za m².

S ohledem na informaci Generálního finančního ředitelství je vhodné u zpevněných ploch poznamenat i způsob, jakým jsou zpevněny. Do budoucna je totiž možnost, že například i zámková dlažba usazená v písku nebude soudní či správní praxí považována za zpevněnou plochu. Názorem autora však je, že i taková plocha by měla být dle textace zákona považována za zpevněnou plochu. V danou chvíli je tedy bezpečným řešením považovat všechny takové plochy za plochy zpevněné, velmi vhodné však bude sledovat vývoj judikatury a rozhodování správců daně v této oblasti, neboť je zde možnost jisté úspory na daních.

Na příkladu zlínských pozemků Pozemního stavitelství lze demonstrovat daňový dopad výše zmíněné a popsané novely. Pro názornost jsou data uvedena v tabulce (Tab. 3).

Sloupec „Výměra parcely“ ukazuje hodnoty celkové rozlohy jednotlivých parcel. Jde o údaje zjistitelné i z údajů v katastru nemovitostí. Sloupec „Zpevněná plocha“ je důležitým až pro rok 2012. Ukazuje, jaká část celkové výměry parcely je zastavěna plošnou stavbou a bude se tedy namísto standardní daně z pozemků platit daň ze zpevněných ploch.

Další dva sloupce uvádějí výši daně placenou ze zpevněné plochy podle úpravy z roku 2011 („Původní daň“) a z roku 2012 („Nová daň“). Poslední sloupec je pak rozdílem ve výši daně placené v jednotlivých letech.

Název	Parcela č.	Výměra parcely (m ²)	Zpevněná plocha (m ²)	Původní daň (Kč)	Nová daň (Kč)	Rozdíl (Kč)
Areál 1	4 980	1 013	293	59,0	1 465,0	1 406,0
	3 013	1 733	680	136,0	3 400,0	3 264,0
Areál 2	1 084	152	-	-	-	-
	2 251	100	-	-	-	-
	1185/12	6 683	-	-	-	-
	1185/26	2 219	200	40,0	1 000,0	960,0
	1 083	1 791	-	-	-	-
Areál 3	947/4	4 253	4 053	810,6	20 265,0	19 454,4
	937/10	308	70	14,0	350,0	336,0
	947/3	4 351	104	20,8	520,0	499,2
	947/5	477	-	-	-	-
	970/70	124	-	-	-	-
Areál 4	761/19	1 635	-	-	-	-
	819	7 921	5 346	1 069,2	26 730,0	25 660,8
	775	1 430	-	-	-	-
Areál 5	1376/16	777	-	-	-	-
	100/2	3 264	1 527	305,4	7 635,0	7 329,6
	1376/3	289	-	-	-	-
Areál 6	2 331	140	-	-	-	-
	981/41	425	-	-	-	-
Areál 7	7 146	411	-	-	-	-
Celkem	-	39 496	12 273	2 455,0	61 365,0	58 910,0

Zdroj: Pozemní stavitelství, 2012

Tab. 3 Finanční dopad daně ze zpevněných ploch

Z uvedené tabulky je patrné, že daňové zatížení zpevněných ploch poměrně zásadně vzrostlo. Jen u zlínských pozemků Pozemního stavitelství činí rozdíl téměř 60 000 Kč.

7 NOVÁ ÚPRAVA SOUBĚHU FUNKCÍ

7.1 Podstata a vývoj souběhu funkcí

Jako souběh funkcí bývá v odborné literatuře označována situace, kdy statutární orgán společnosti nebo jeho člen je zároveň zaměstnancem této společnosti. Navíc musí v pracovním poměru vykonávat některou z činností, která náleží do pravomoci statutárního orgánu. Typicky se jedná o případ, kdy je člen či předseda představenstva akciové společnosti současně generálním ředitelem. Z tohoto pohledu je souběh funkcí problémem soukromoprávním. Střetává se zde totiž pracovní právo s právem obchodním.

Jako čistě soukromoprávní problém byl souběh funkcí také donedávna vnímán i v rozhodovací praxi soudů. Existuje zde totiž zásadní rozdíl v odpovědnosti statutárního orgánu a zaměstnance. Zatímco u statutárního orgánu je předepsána péče řádného hospodáře a její porušení je spojeno s neomezenou solidární odpovědností těch statutárů (členů představenstva u akciové společnosti, jednatelů u společnosti s ručením omezeným), kteří předepsanou péči nedodrželi, pracovní právo je značně benevolentnější. Zaměstnanec, například tedy i ředitel společnosti, odpovídá jen v omezené výši – pouze do 4,5 násobku své mzdy. Statutární orgán navíc, kromě samotné odpovědnosti vůči společnosti, dále ručí za závazky společnosti. Je v zájmu společnosti, ale i jejích věřitelů, aby byla uplatňována přísná odpovědnost u statutárního orgánu. Proto je v obchodním zákoníku (č. 513/1991 Sb.) obsaženo ustanovení § 194 odst. 5, podle kterého jsou neplatné veškeré smlouvy, jež omezují odpovědnost statutárního orgánu. (Československo, 1991)

Rozhodovací praxe soudů dlouhodobě považuje za smlouvy omezující odpovědnost statutárního orgánu i smlouvy pracovní. Pracovní poměr ředitele společnosti, který je zároveň členem statutárního orgánu, byl tedy před novelou založen neplatným právním úkonem a proto neplatný. To je potvrzeno poměrně rozsáhlou judikaturou, např. Běhounek (2011a, s. 7) uvádí rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 963/2002, 21 Cdo 737/2004, 21 Cdo 894/2004 a další. Přestože neplatnost takových pracovních smluv byla vcelku zřejmá, zdaleka nešlo o výjimečnou situaci. I největší české společnosti, jako například ČEZ a.s., měly členy představenstva zaměstnány jako své ředitele. Částečně to jistě bylo dáno neznalostí problematiky, částečně tím, že s ohledem na masovou rozšířenost daný stav nikdo nepovažoval za problém. Kde není žalobce, není ani soudce, a proto v praxi významnější problémy nevznikaly.

Počátkem roku 2011 však přišlo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 119/2010-58. Rozhodnutí ve své podstatě jen navázalo na dřívější judikaturu Nejvyššího soudu a rozhodlo, že i v řešeném případě je pracovní poměr statutárního orgánu neplatný. Přelomovým však byl přesah tohoto rozhodnutí do veřejnoprávní oblasti, konkrétně do nemocenského pojištění. Přestože bylo na základě údajného pracovního poměru placeno nemocenské pojištění, soud dovodil, že vzhledem k neplatnosti pracovního poměru není statutární orgán nemocensky pojištěn a nemá tudíž nárok na dávky. Tomuto rozhodnutí byla v médiích věnována značná pozornost, zejména vydání Hospodářských novin z 10. února 2011 se problematikou obsáhle zabývalo. (Nekovář, 2011, s. 36)

Tím vznikla značná nejistota. Členové statutárních orgánů se strachovali o své pojištění a společnosti se obávaly možnosti, že důsledkem neplatnosti pracovní smlouvy by mohla být i daňová neuznatelnost odměn vyplacených členům představenstva z titulu (neplatného) pracovního poměru. Na rozdíl od výdajů na mzdy zaměstnanců byla před 1. lednem 2012 odměna vyplácená členům statutárních orgánů takzvaně daňově neuznatelná. Tím vzniklo riziko citelných daňových nedoplatků a souvisejících sankčních důsledků. Již v březnovém vydání Časopisu daně a právo v praxi varoval Lichnovský (2011, s. 62) před některými unáhlenými řešeními. Například antidatovaný dodatek k pracovní smlouvě, jež mění druh práce, by teoreticky mohl potíže vyřešit. Toto jednání by však mělo mít trestněprávní důsledky a navíc by ve většině případů bylo prokazatelné, že druh práce uvedený v takovém dodatku neodpovídá skutečně vykonávané práci. Potíží by pak vzniklo mnohem více, než před takovým unáhleným krokem.

Přitom panika, kterou výše uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyvolalo, pravděpodobně ani nebyla na místě. Za prvé, současné pracovní právo vůbec nezná absolutní neplatnost právních úkonů. Neplatnosti úkonu je tedy třeba se dovolat. A právo dovolat se relativní neplatnosti nemá správce daně. Za druhé, dle judikatury Nejvyššího správního soudu, například 7 Afs 130/2009, může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, zejména pokud jde o skutečně vynaložený náklad zahrnutelný do generální klausule. Půjde o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rozhodnutí 3 Ads 119/2010-58 bylo rozhodnutím v konkrétní věci, která má svá specifika a nelze z něj bez dalšího dovozovat obecné závěry. (Nekovář, 2011, s. 36)

7.2 Legislativní řešení

Při analýze problému bylo poukazováno na několik nesrovnalostí týkající se úpravy souběhu funkcí. Předně zde existoval poměrně nelogický rozdíl mezi daňovými důsledky odměny za výkon funkce člena představenstva v akciové společnosti a za výkon funkce jednatele. Přestože jde fakticky o velmi podobnou činnost s velmi podobnou odpovědností, daňově uznatelným nákladem společnosti byla jen odměna jednatele, která spadala do generální klauzule v § 24 zákona o dani z příjmů. Naopak daňová uznatelnost odměn členů představenstev byla tímto zákonem výslovně vyloučena v § 25 odst. 1 písm. d). (Československo, 1992a) Stejný byl i rozdíl v účasti na důchodovém pojištění. Naopak odměna jednatelů i členů představenstev podléhala odvodu pojistného na zdravotní pojištění.

Tím vznikaly neodůvodněné rozdíly v postavení statutárů různých obchodních společností. Ministerstvo financí odmítlo odstranění těchto odlišností pouhým výkladem zákona, neboť by bylo nutné použít výklad jdoucí přímo proti textu předpisu, což by bylo jen stěží obhajitelné. Bylo tedy rozhodnuto o vyřešení problému novelou příslušných zákonů. Hlavní myšlenky novely byly následující. Odměny statutárů budou daňově uznatelným nákladem, ale ti budou muset být účastni na sociálním a zdravotním pojištění. (Běhounek, 2011a, s. 7)

V oblasti obchodního práva se změna projevila zařazením nového § 66d do obchodního zákoníku. K tomuto ustanovení není důvodová zpráva, neboť byl zařazen jako pozměňovací návrh do již projednávané komplexnější novely obchodního zákoníku. § 66d výslovně umožňuje pověřit obchodním vedením i zaměstnance společnosti, jež je současně statutárním orgánem nebo jeho členem. Touto delegací obchodního vedení se však členové představenstva (případně jednatelé u společnosti s ručením omezeným) nezbuývají své povinnosti péče řádného hospodáře a také jejich odpovědnost zůstává nedotčena. Odpovědnost se tedy bude nadále řídit obchodním zákoníkem a ne zákoníkem práce. Také odměna takto pověřeného zaměstnance, tedy mzda, se bude řídit obchodním zákoníkem a její výše bude schvalována stejně jako odměna člena statutárního orgánu zpravidla valnou hromadou společnosti. Novela tedy umožňuje uzavření platného pracovněprávního vztahu, který však bude mít řadu odchylek daných obchodním právem.

Pověření zaměstnance je limitováno pouze na záležitosti obchodního vedení, a to ještě ne na všechny. Čtvrtý odstavec tohoto nového ustanovení vyjmenovává oblasti, v nichž

pověření není možné. Příkladem je účast na zasedání statutárního orgánu, kam budou mít nadále přístup zásadně jen jeho členové. Obchodní vedení je činnost uvnitř společnosti. Nezahrnuje tedy ani zastupování společnosti navenek, jež je novelou nedotčeno a nadále náleží zásadně členům statutárního orgánu. Podle Čecha (2011) dopadá novela jen na pracovní poměry uzavřené až po datu její účinnosti, naopak dříve vniklé vztahy budou i nadále stiženy nejistotou.

Dále byl přijat zákon č. 470/2011 Sb. Jedná se o novelu zákona o nemocenském pojištění a některých dalších zákonů. Mezi těmito dalšími zákony je i zákon o dani z příjmů a zákon o důchodovém pojištění.

Podstata uvedené novely v oblasti pojištění spočívá v rozšíření okruhu „zaměstnanců“ pro účely nemocenského a potažmo i důchodového pojištění. Podle § 8 zákona o důchodovém pojištění (č. 155/1995 Sb.) je totiž podmínkou účasti na pojištění důchodovém účast na nemocenském pojištění. (Česko, 1995) S ohledem na akciovou společnost je nevýznamnější nově zařazený bod 18, podle kterého se pro účely tohoto předpisu považují za zaměstnance i členové kolektivních orgánů právnické osoby, kteří jsou za činnost v těchto orgánech odměňováni, pokud se jejich příjem za činnost v těchto orgánech považuje za příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitky podle zákona o daních z příjmů. Odměna z pracovního poměru člena statutárního orgánu tedy nově zakládá, při překročení rozhodného příjmu, který činí 1/10 průměrné mzdy – pro rok 2012 je to 2500 Kč, účast na nemocenském a v návaznosti na něj i na důchodovém pojištění. Být takto pojištěn je jistě výhoda a určitá sociální jistota. Na druhou stranu to však znamená povinnost odvádět příslušné dávky pojistného, které finančně zatíží jak zaměstnance, tak i zaměstnavatele. Pro úplnost je třeba doplnit, že od roku 2008 podléhá jak odměna člena představenstva, tak odměna jednatele odvodu na zdravotní pojištění. (Běhounek, 2012, s. 11)

Jestliže část novely rozšiřující okruh osob účastných na pojistném je pro zaměstnavatele dodatečným finančním zatížením, pak ustanovení měnící zákon o daních z příjmů je naopak ve své podstatě úsporou. V § 25 odst. 1 písm. d) se vypouští takzvaná daňová neuznatelnost odměn vyplácených členům statutárních a dalších orgánů právnických osob. Jedná se o logický krok. Co jiného, než odměna osobě, jež rozhoduje o činnosti společnosti a nese za to odpovědnost, by už mělo být výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Společnost bude tedy muset následkem této novely několika zákonů platit sociální pojištění za své statutární orgány, o jejich odměnu si však bude moci snížit základ daně.

7.3 Praktický dopad na společnost

Lze souhlasit s výše uvedeným názorem doktora Čecha o aplikovatelnosti nové obchodněprávní úpravy souběhu funkcí pouze na nově uzavřené pracovní poměry. Novela k § 66d neobsahuje žádné přechodné ustanovení a proto je použitelné zřejmě opravdu jen na poměry vzniklé v době jeho účinnosti. Vhodným opatření pro minimalizaci budoucích problémů tedy bude znovuzavření pracovních smluv se členy představenstva.

Následující tabulka ukazuje finanční dopady novel na společnost. Údaj o odměnách vyplácených členům představenstva je z pochopitelných důvodů dostupný jen jako agregovaná částka vyplacená všem členům představenstva dohromady. Při výpočtech se vychází z posledních dostupných údajů, tedy z údajů dle výroční zprávy za rok 2010. Tabulka ukazuje finanční dopad změn daní a pojistného za předpokladu, že ostatní skutečnosti zůstanou nezměněny.

		Rok	
		2011	2012
Odměna členům orgánu		302 000 Kč	302 000 Kč
Nemocenské pojištění	2,3%	-	6 946 Kč
Důchodové pojištění	21,5%	-	64 930 Kč
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	1,2%	-	3 624 Kč
zdravotní pojištění	9,0%	27 180 Kč	27 180 Kč
Daň (zvýšení daně)	19,0%	57 380 Kč	-
Celkem		386 560 Kč	404 680 Kč

Zdroj: *Výroční zpráva, 2010*

Tab. 4 Finanční dopad nové úpravy souběhu funkcí

V roce 2011 odměny členů orgánů společnosti nepodléhaly odvodům na sociální pojištění, odvodům na zdravotní pojištění však ano. Zároveň však tyto odměny nebyly daňově uznatelným nákladem. Pro účely daní bylo tedy nezbytné odměny přičíst k hospodářskému výsledku zjištěnému z účetnictví. Tím se zvýšil základ daně a potažmo i daň samotná.

Naopak v roce 2012 odměny členů orgánů společnosti podléhají jak sociálnímu, tak i zdravotnímu pojištění. Vše je ale daňově uznatelným nákladem a proto není třeba k hospodářskému výsledku z účetnictví již dále nic přičítat a výsledná daň se nezvýší.

Přestože se tedy jedná o poměrně komplexní změnu přístupu k zacházení s odměnami členů orgánů společnosti, výsledný finanční dopad není nijak dramatický. Konkrétně se jedná o částku 18 120 Kč. Uvedený příklad je pochopitelně poněkud hypotetický, neboť lze očekávat změnu výše vyplácených odměn. Zohlednění tohoto faktu by však bylo jednak pouze spekulativní a dále by neumožnilo názorné porovnání dopadů legislativních změn.

8 ZMĚNY V OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Během roku 2011 proběhlo několik změn v oblasti daní z příjmů. Práce se dále s ohledem na své zaměření zabývá pouze změnami, jež se týkají právnických osob. Vesměs se jedná o novely poměrně specifických oblastí, bez zásadnějšího obecného dopadu. Pokud není dále v této kapitole uvedeno jinak, novely mění nebo doplňují zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (Československo, 1992a)

8.1 Jednotlivé změny v oblasti daně z příjmů

Novela provedená zákonem č. 188/2011 Sb. (Česko, 2011c)

Účinnost většiny ustanovení tohoto zákona je stanovena tak, že k použití jeho ustanovení dojde poprvé u účetních období započatých v roce 2011.

Nově je upraveno zdanění podílových a investičních fondů. Podílový fond, který na rozdíl od investičního fondu nemá právní subjektivitu, je výslovně označen za poplatníka této daně. Další změny se dotýkají sazby daně, daňové ztráty a jiných oblastí, jež souvisí se zdaněním v oblasti kolektivního investování.

V § 36 odst. 3 je výslovně stanoveno, že daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Tato změna má jednak jen minimální finanční dopad. Navíc jde jen o legislativní potvrzení dosavadního stavu, neboť praxe již tímto způsobem postupovala i před novelou, nedostatek výslovné legislativní úpravy však byl nahrazen institutem prominutí daně.

U srážkové daně, tedy například u daně z dividend, má správce daně možnost plátce zprostit povinnosti podat daňové hlášení. Lze tak však učinit pouze na žádost plátce a jen v odůvodněných případech. Tato změna § 38 odst. 3 je procesního charakteru bez přímého finančního dopadu na společnost.

Novela provedená zákonem č. 355/2011 Sb. (Česko, 2011d)

Tento zákon je primárně novelou zákona o přeměnách obchodních společností, provádí však zároveň i změny souvisejících zákonů. Mezi jiným tedy obsahuje i některé změny s dopadem na daň z příjmů. Tím, že jde o novelu primárně nedaňového předpisu je účinnost stanovena na 1. 1. 2012 – tedy bez ohledu na to, kdy započalo účetní období.

Změnou zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) se rozšířil okruh případů, kdy může být účetní období delší než 12 měsíců. Jde o situace, kdy začátek nebo konec účetního období

nastane 3 měsíce před nebo po konci kalendářního roku a výsledné účetní období se tak může „protáhnout“ až o tyto 3 měsíce.

Mění se podmínky změny účetního období. Jednak takovou změnu lze provést v rámci běžného účetního období pouze jednou. Dále musí být taková změna oznámena 3 měsíce před koncem běžného účetního období, pokud ten nastane dříve než termín plánované změny účetního období – tedy 3 měsíce před dřívějším z těchto dvou termínů.

Zákon obsahuje několik dalších změn, které upravují zdanění společnosti, u níž došlo k přeměně dle zákona o přeměnách obchodních společností a družstev. Vzhledem k tomu, že v případě Pozemního stavitelství není žádná přeměna plánována, není předmětem této práce se těmto změnám podrobněji věnovat.

Došlo ke změně úpravy podmínek odpisu pohledávek. S ohledem na významnost tohoto bodu je mu věnována samostatná podkapitola níže.

Novela provedená zákonem č. 73/2011 Sb. (Česko, 2011e)

V souvislosti se vznikem Úřadu práce České republiky bylo potřeba provést odpovídající legislativní změny v navazujících zákonech. Proto byl § 381 změněn tak, že namísto „úřadu práce“ nyní hovoří o „Úřadu práce České republiky“. Jedná se jen o technickou a terminologickou změnu bez zásadních dopadů do činnosti Pozemního stavitelství.

Novela provedená zákonem č. 420/2011 Sb. (Česko, 2011f)

V návaznosti na zavedení trestní odpovědnosti právnických osob (bližší viz kapitola 9 této práce) bylo nezbytné upravit velké množství souvisejících předpisů, mimo jiné i zákon o daních z příjmů. Trest uveřejnění rozsudku s sebou přináší jisté náklady, jejichž daňová uznatelnost či neuznatelnost z legislativy neplynula. V souladu se sankční povahou trestu bylo zákonem určeno, že takové náklady budou daňově neuznatelné a byly tedy zahrnuty do § 25 odst. 1 písm. f). Dopad této změny nastane pouze v případě pravomocného rozsudku v trestní věci v neprospěch společnosti, tedy o výjimečné případy, navíc bez rozhodujícího faktického finančního dopadu (zejména ve srovnání se samotným uloženým trestem).

Novela provedená zákonem č. 428/2011 Sb. (Česko, 2011g)

Dalším takzvaným změnovým zákonem zákonodárce reagoval na nově přijaté zákony o důchodovém spoření a o doplňkovém penzijním spoření. V něm je obsažena celá řada dílčích změn zákona o daních z příjmů. Jejich dopad se však týká zejména penzijních

fondů a penzijních společností, jejichž úprava je přiblížena úpravě podílových fondů a investičních společností. Tato změna nemá přímý vliv na Pozemní stavitelství.

Novela provedená zákonem č. 458/2011 Sb. (Česko, 2011h)

Tento zákon má primárně umožnit zavedení jednoho inkasního místa, které má však nastat až od roku 2015. Již od 1. 1. 2012 však mění některá ustanovení zákona o daních z příjmů. Svým rozsahem se jedná o poměrně citelnou změnu, která se však týká zdanění loterií a loterijních společností. Pozemní stavitelství (ani výhledově) v této oblasti žádnou činnost nevyvíjí a proto bude touto úpravou nedotčeno.

Novela provedená zákonem č. 470/2011 Sb. (Česko, 2011i)

Jde o zákon, jenž legislativně provádí změny v oblasti výše podrobně popsaného souběhu funkcí (viz kapitola 7 této práce). Změny v § 22 a § 25 zákona o daních z příjmů zajišťují daňovou uznatelnost odměn členů orgánů právnických osob, jež byla dle dřívější úpravy výslovně vyloučena.

Ačkoliv se nejedná přímo o legislativní změnu, je nový **pokyn GFŘ č. D-6** velmi významný především z hlediska praktického uplatňování daně z příjmů. Tento dokument vydalo Generální finanční ředitelství pod č. j. 32320/11-31. Pokyn reaguje na změny v legislativě provedené za posledních několik let a nahrazuje tak dřívější pokyn D-300, jenž byl později ještě několikrát upraven. Namísto další dílčí opravy předchozího pokynu byla v zájmu přehlednosti a srozumitelnosti zvolena varianta vydání nového komplexního pokynu. Jedná se o poměrně rozsáhlý dokument (celkem 64 stran), který podrobněji vysvětluje výklad a praktické uplatňování vybraných zákonných ustanovení. (Generální finanční ředitelství, 2011b)

Jak již bylo řečeno v teoretické části této práce, takzvané D pokyny, tedy ani nový D-6, nejsou právně závazné pro daňové subjekty. Mají však interní závaznost pro správce daně, kteří podle nich budou postupovat. Daňové subjekty tedy nemají přímo povinnost se tímto pokynem řídit, nicméně v jejich vlastním zájmu je vhodné znát jeho obsah a mít tak možnost odhadnout budoucí postup správce daně. Po věcné stránce pokyn D-6 žádné nové povinnosti nestanoví (z podstaty věci ani stanovit nemůže), je však významný z hlediska interpretačního. Navíc lze předpokládat, že na základě tohoto pokynu se ustálí jistá správní praxe, kterou je dle judikatury správce daně vázán. Tento pokyn se poprvé použije pro zdaňovací období, jež započala v roce 2011.

8.2 Změna podmínek odpisu pohledávek

Pro rok 2011 došlo ke značné liberalizaci možnosti daňově účinného odpisu pohledávek. To, že je pohledávka daňově odepsána znamená, že je daňově uznatelným nákladem společnosti. Zákon umožňuje dvě varianty, jak toho dosáhnou. § 24 odst. 2 písm. i) umožňuje postupné odepsání pohledávky tak, že jsou k ní vytvářeny opravné položky dle zákona o rezervách. Ten přesně stanoví, kolik procent pohledávky lze po jak dlouhé době odepsat. Druhou možností je uplatnění celé pohledávky za dlužníkem, který je insolventní nebo právně zanikl, jako daňového nákladu dle § 24 odst. 2 písm. y). Právě druhá varianta byla novelou opakovaně měněna. Pro rok 2011 byl vypuštěn odkaz na zákon o rezervách, čímž se otevřela poměrně široká možnost odpisu pohledávek. To bylo pro rok 2012 opět zpřísněno a byly stanoveny další podmínky, jež je třeba k odpisu pohledávky naplnit. Níže uvedená tabulka srovnává tyto podmínky v letech 2011 a 2012.

2011	2012
Daňově uznatelným nákladem je jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky, pokud splňuje následující podmínky:	
- o pohledávce bylo při jejím vzniku účtováno do výnosů	
- takto vniklý výnos nebyl od daně osvobozen	
- dlužník spadá do jedné z kategorií v bodech 1. – 6.	
- nejedná se o pohledávku nabytou bezúplatně	- k pohledávce lze uplatňovat opravné položky nebo
- nejedná se o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami	- opravné položky nelze tvořit pouze proto, že dosud neuplynulo 6 měsíců od splatnosti pohledávky nebo
	- opravné položky nelze tvořit pouze proto, že u pohledávky přesahující 200 000 Kč nebylo zahájeno soudní či rozhodčí řízení

Zdroj: Československo, 1992a

Tab. 5 Podmínky odpisu pohledávek

Z tabulky je tedy zřejmé, že pohledávka, která by měla být v roce 2012 odepsána, nemusí splňovat podmínky dle zákona o rezervách jen v taxativně stanovených případech. Naopak

podle dřívější úpravy zde vazba na zákon o rezervách nebyla. V roce 2012 tedy nebude nově možno daňově uznatelně odepsat například pohledávky, které:

- vznikly z titulu smluvních pokut,
- vznikly z titulu úroků či poplatků z prodlení,
- vznikly z titulu penále,
- již byly promlčeny.

Důležité je, že účinnost této změny nastává k 1. 1. 2012. Tedy není zohledněn případný hospodářský rok a subjekty, u kterých začíná zdaňovací období k jinému datu než k 1. 1. 2012 jsou nuceny zohlednit změny odepisování pohledávek v průběhu účetního období.

Společnosti lze doporučit provedení kontroly pohledávek, která již byly nebo mají být odepsány. V případě Pozemního stavitelství došlo ke zmíněné změně právě v průběhu zdaňovacího období. Proto je nutné zajistit, aby pohledávky, které již nelze daňově odepsat (například sankční nebo promlčené), nadále takto odepisovány nebyly.

9 TRESTNÍ ODPOVĚDNOST PRÁVNICKÝCH OSOB

Zákonem 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim byla do českého práva zavedena odpovědnost právnických osob za trestné činy. Podle Trubače (2012, s. 98) jde o průlom v českém trestním právu, které až doposud vycházelo ze zásady individuální trestní odpovědnosti fyzických osob. Přijetí tohoto zákona se očekávalo, neboť Česká republika byla posledním státem Evropské unie, která trestní odpovědnost právnických osob neměla. (Výjimkou je Německo, které však řeší tuto problematiku propracovaným systémem správního trestání.)

Trestný čin je spáchán právnickou osobou, pokud je spáchán jejím jménem, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti některou z následujících osob:

- statutárním orgánem, jeho členem, popř. jinou osobou oprávněnou jednat za právnickou osobu
- osobou vykonávající řídicí nebo kontrolní funkci
- takzvaným faktickým vedoucím (osobou, jež má rozhodující vliv ve společnosti, přestože formálně není žádnou z výše uvedených osob)
- zaměstnancem, pokud jednal na základě rozhodnutí, schválení či pokynu orgánu právnické osoby nebo pokud orgány právnické osoby přiměřená opatření, která by takovému jednání zabránila.

Zákon obsahuje ve svém § 15 i výčet trestů, které lze právnické osobě uložit, pokud spáchala trestný čin. Konkrétně se jedná o následující tresty:

- a) zrušení právnické osoby,
- b) propadnutí majetku,
- c) peněžitý trest,
- d) propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty,
- e) zákaz činnosti,
- f) zákaz plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži,
- g) zákaz přijímání dotací a subvencí,
- h) uveřejnění rozsudku.

(Česko, 2011j)

Zákon 418/2011 Sb. obsahuje taxativní výčet trestných činů, jichž se může dopustit právnická osoba. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu se jedná o ty trestné činy, u nichž to vyžadují mezinárodní závazky a také daňové trestné činy, které jsou pro účely této práce obzvlášť významné. (Poslanecká sněmovna, 2011a) Z daňového pohledu je důležitý především trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (pachatel zde úmyslně jedná tak, že příslušný orgán vyměří povinnou platbu nižší nebo žádnou), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (pachatel nesplní svou povinnost odvést za zaměstnance, případně jiné osoby, daň) či nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. S daněmi úzce souvisí i trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Podle tohoto ustanovení lze postihnout i toho, kdo jiného ohrozí na právech tím, že bez zbytečného odkladu neuloží listinu do sbírky listin. Takovou listinou může být i účetní závěrka. Povinnost zveřejnit účetní závěrku je dána i v jiných předpisech, nyní však za porušení hrozí trestní sankce. (Vantuch, 2011)

Tento zákon upravuje i poměrně širokou možnost takzvané účinné lítosti. Pokud v souladu se zákonem právnická osoba svůj protiprávní čin odčiní, navrátí se do legality a její trestní odpovědnost zanikne.

V souvislosti s přijetím tohoto zákona byl doplněn zákon o daních z příjmů. Jak je již uvedeno v kapitole týkající se změn daně z příjmů, zákon nyní výslovně stanovuje, že náklady na uveřejnění rozsudku, jež bylo právnické osobě uloženo jako trest, nejsou daňově uznatelné.

Vhodným opatřením k minimalizaci rizik pro společnost je zavedení vnitřního postupu, který zajistí kontrolu zveřejňování účetní závěrky. Finanční úsek, do jehož kompetence zveřejňování účetní závěrky náleží, by měl mít povinnost oznámit uložení listin do sbírky listin například dozorčí radě. U daňových trestných činů (zkrácení, neodvedení daně) je zavedení vhodných opatření složité, neboť jde o úmyslné trestné činy. Bude tedy třeba zavést vhodná opatření k zabránění zaměstnancům společnosti a dalším osobám páchat jménem společnosti takové trestné činy. Takovým opatřením by mohlo být přezkoumávání daňových dokumentů dozorčí radou. Toto opatření by mělo být považováno za opatření, jež lze po společnosti spravedlivě požadovat a případné trestné jednání zaměstnance společnosti pak nepůjde právnické osobě vůbec přičítat. Samotná společnost by se takto měla vyhnout případně hrozícím trestněprávním sankcím.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se zabývá aktuálními změnami daňových a souvisejících předpisů. Z velkého množství takových změn se zaměřuje na ty, jež mají dopad na činnost společnosti podnikající v oblasti stavebnictví. Cílem práce je analyzovat tyto změny a jejich dopady a dále navrhnout vhodná opatření, která povedou k minimalizaci hrozby sankcí a optimalizaci daní.

Vhodným opatřením v reakci na uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví je úprava znění smluv, jež budou v budoucnu uzavírány. Konkrétně je navrhováno zakotvení ustanovení o smluvní pokutě a o povinnosti k náhradě škody pro případ porušení povinností vyplývajících z nové právní úpravy a také pro případ nedodržení smluvně stanovených termínů. Takové opatření by mělo druhou smluvní stranu dostatečně motivovat k řádnému plnění povinností.

S ohledem na další změny v zákoně o dani z přidané hodnoty je navrhováno více opatření. Jednak bude nutné na základě předložené analýzy finančního dopadu sazbových změn vyhodnotit možnost změny prodejních cen. Dále pak bude vhodné v budoucnu požadovat prohlášení objednatele stavby o tom, že předmětem smlouvy je či není stavba pro sociální bydlení. To umožní správné zařazení plnění do příslušné sazby DPH, resp. odstranění pochybností. V případě nepravdivého prohlášení pak bude mít společnost možnost snadněji vymoci škodu, která jí v důsledku takového prohlášení vznikla.

V oblasti daně z nemovitostí práce předkládá vhodný postup pro zajištění souladu s novou právní úpravou – zdaněním zpevněných ploch. Přestože změna zákona nutně přinese zvýšení daňové zátěže společnosti, navrhované řešení se snaží o jeho minimalizaci. Tímto řešením je vyměření reálné rozlohy zpevněných ploch přímo v terénu. To umožní v souladu se zákonem zaplatit vyšší daň jen z těch ploch, u kterých to zákon vyžaduje.

V kapitole týkající se souběhu funkcí členů statutárních orgánů s pracovním poměrem ve společnosti je nejprve demonstrován finanční dopad této nové úpravy. Dále je pak doporučeno uzavřít nové pracovní smlouvy s osobami, jichž se souběh funkcí týká. Toto opatření zajistí nepochybný soulad faktického stavu ve společnosti se zákonnými požadavky.

Kapitola zabývající se daní z příjmů právnických osob nejdříve vyhodnocuje relevanci jednotlivých novelizací tohoto zákona. U relevantních novel přibližuje jejich dopad.

Podrobněji pak rozebírá možnosti odpisu pohledávek. V rámci zachování souladu se zákonem již společnost nesmí od 1. ledna 2012 v žádném případě daňově odepsat promlčené a sankční pohledávky, což je významná změna proti předchozí úpravě.

Nový zákon o trestní odpovědnosti právnických osob práce přibližuje proto, že porušení daňových předpisů může mít nově i trestněprávní důsledky, a to i přímo pro společnost, nejen pro konkrétní jednající osoby. Vhodným opatřením k minimalizaci rizika v této oblasti je zavedení mechanismů interního schvalování určitých jednání zaměstnanců a povinné informování o plnění relevantních daňových a účetních povinností. Takové opatření vyloučí možnost, aby neschválené jednání zaměstnanců bylo přičítáno společnosti, čímž bude vyloučena trestní odpovědnost společnosti za jednání svých zaměstnanců.

Ve svém souhrnu poskytuje tato bakalářská práce analýzy a doporučení z jiného, pro stavební firmu praktičtějšího, pohledu, než komentářová literatura a příspěvky v odborných časopisech. Je tomu tak proto, že se nezabývá jen jednou oblastí, ale naopak se zaměřuje na vícero daňově relevantních oblastí, jež jsou pro stavební firmu významné, a právě u nich navrhuje možná opatření, kterými lze nejhodněji zareagovat na legislativní změny.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. AKTUÁLNĚ.CZ, 2012. *Zvýšení DPH, sazba daně z přidané hodnoty*. [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://wiki.aktualne.centrum.cz/finance/zvyseni-dph-sazba-dan-z-pridane-hodnoty/>.
2. BAKEŠ, Milan, 2009. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. Praha: C.H. Beck. 548 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.
3. BĚHOUNEK, Pavel, 2011. Přehled připravovaných legislativních změn včetně daňové reformy 2013. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. č. 3/2011, s. 5-10. ISSN 1211-9946.
4. BĚHOUNEK, Pavel, 2011a. K problematice souběhu funkcí jednatelů a členů představenstev. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, roč. 16, č. 5/2011, s. 2-7. ISSN 1211-7293.
5. BĚHOUNEK, Pavel, 2012. Souběh funkcí. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. č. 1/2012, s. 8-13. ISSN 1211-9946.
6. BENDA, Václav, 2011. K dani z přidané hodnoty: přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Ing. Jan Polák, roč. 19, č. III/11, s. 2-10. ISSN 1210-5570.
7. BERNĚ.CZ, 2010. *Vývoj sazeb DPH v ČR*. [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>.
8. BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH, 2004. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI. 347 s. ISBN 80-735-7030-0.
9. BOHÁČ, Radim, 2011. *Obecná část daňového práva procesního*. [online]. [cit. 2012-03-23]. Dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/zs-2011/prednasky-danove-pravo-procesni>.
10. ČECH, Petr, 2011. *Parlament legalizoval tzv. souběhy funkcí*. [online]. [cit. 2012-04-11]. Dostupné z: <http://www.glatzova.com/pdfdownload.php?id=24>.
11. ČESKO, 30. červen 1995. Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
12. ČESKO, 1. duben 2004. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
13. ČESKO, 11. květen 2006. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

14. ČESKO, 22. červenec 2009. Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
15. ČESKO, 9. únor 2011. Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
16. ČESKO, 6. listopad 2011a. Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
17. ČESKO, 21. červen 2011b. Zákon č. 212/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
18. ČESKO, 9. červen 2011c. Zákon č. 188/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
19. ČESKO, 27. října 2011d. Zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
20. ČESKO, 9. únor 2011e. Zákon č. 73/2011 Sb., o Úřadu práce České republiky a o změně souvisejících zákonů.
21. ČESKO, 27. říjen 2011f. Zákon č. 420/2011 Sb., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.
22. ČESKO, 6. listopad 2011g. Zákon č. 428/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření.
23. ČESKO, 20. prosinec 2011h. Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.
24. ČESKO, 9. prosinec 2011i. Zákon č. 470/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
25. ČESKO, 27. říjen 2011j. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.
26. ČESKOSLOVENSKO, 13. prosinec 1990. Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

27. ČESKOSLOVENSKO, 5. listopad 1991. Zákon č. 513/1991 Sb. Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
28. ČESKOSLOVENSKO, 14. květen 1992. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
29. ČESKOSLOVENSKO, 20. listopad 1992a. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
30. ČESKOSLOVENSKO, 5. května 1992b. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
31. ČESKOSLOVENSKO, 16. prosinec 1992. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.
32. ČTK, 2012. *Nečas: DPH zůstane v roce 2013 nejspíš ve dvou sazbách, proti letošku vzrostou o procento*. [online]. [cit. 2012-03-27]. Dostupné z: <http://www.patria.cz/zpravodajstvi/2029416/necas-dph-zustane-v-roce-2013-nejspis-ve-dvou-sazbach-proti-letosku-vzrostou-o-procento.html>.
33. EVROPSKÝ SOUDNÍ DVŮR, 1999. *C-349/96 Card Protection Plan*. [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0349:EN:HTML>.
34. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2011. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [online]. [cit. 2012-03-24]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html.
35. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2011a. *Zpevněné plochy pozemků jako předmět daně z pozemků*. [online]. [cit. 2012-04-17]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14391.html?year=0.
36. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2011b. *Pokyn GFŘ č. D-6k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.* [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbc/cds/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf.
37. HOLMAN, Robert, 2002. *Ekonomie*. 3. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck. 714 s. ISBN 80-717-9681-6.
38. LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2011. Souběh funkce statutárního orgánu a zaměstnance. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, roč. 16, č. 3/2011, s. 62. ISSN 1211-7293.

39. MARKOVÁ, Hana, 2011. *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1.4.2011*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3944-1.
40. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2012. *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html.
41. NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2010. *7 Afs 30/2009*. [online]. [cit. 2012-04-12]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0130_7Afs_090_20110120021348_prevedeno.pdf.
42. NEKOVÁŘ, Jiří a Jiří NESROVNAL, 2011. Konstruktivně k problematice souběhu. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, roč. 16, č. 5/2011, s. 36-39. ISSN 1211-7293.
43. PITNER, Ladislav, 2011a. Změny sazeb daně od 1. 1. 2012 a od 1. 1. 2013. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, roč. 16, č. 12/2011, s. 15-19. ISSN 1211-7293.
44. PITNER, Ladislav a Václav BENDA, 2011. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.4.2011*. 6., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. 479 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-676-1.
45. POSLANECKÁ SNĚMOVNA, 2010. *Sněmovní tisk 119*. [online]. [cit. 2012-03-22]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=119>.
46. POSLANECKÁ SNĚMOVNA, 2011. *Sněmovní tisk 377*. [online]. [cit. 2012-04-12]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=377>.
47. POSLANECKÁ SNĚMOVNA, 2011a. *Sněmovní tisk 285*. [online]. [cit. 2012-04-15]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=285>.
48. POZEMNÍ STAVITELSTVÍ ZLÍN, 2012. [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://www.pstzlin.cz/>.
49. PŠENČÍK, Jiří, 2011. Přenesení daňové povinnosti. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, roč. 16, č. 4/2011, s. 15-19. ISSN 1211-7293.
50. ROZKOVEC, Jiří, 2012. Novela zákona o dani z nemovitostí očima stavebního inženýra. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. č. 1/2012, s. 38-41. ISSN 1211-9946.
51. SKÁLA, Milan, 1999. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava: Sagit. 406 s. Daně a účetnictví (Sagit). ISBN 80-720-8121-7.
52. SKÁLA, Milan, 2000. *Věc, součást věci a příslušenství věci v daňovém řízení*. 1. vyd. Ostrava: Sagit. 56 s. Daně a účetnictví. ISBN 80-720-8204-3.

53. ŠIMEK, Karel, 2011. *Charakter a zásady daňového řízení*. [online]. [cit. 2012-03-23]. Dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/zs-2011/prednasky-danove-pravo-procesni>.
54. ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
55. ŠKODA, Eduard, 2012. Nový způsob zdaňování zpevněných ploch. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. č. 1/2012, s. 42-48. ISSN 1801-2779.
56. TRUBAČ, Ondřej, 2012. Trestní odpovědnost právnických osob. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. č. 1/2012, s. 98-99. ISSN 1211-9946.
57. URBAN, Jan, 2006. *Teorie národního hospodářství*. 2., dopl. a rozš. vyd. Praha: ASPI. 515 s. ISBN 80-735-7188-9.
58. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ, 2010. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-86324-86-9.
59. VANTUCH, Pavel, 2011. *Trestní zákoník s komentářem: komentář k zákonu č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů : informace z judikatury : k 1.8.2011*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 1367 s. ISBN 978-80-7263-677-8.
60. *Výroční zpráva Pozemní stavitelství Zlín a.s. 2010*, 2010. [online]. [cit. 2012-04-14]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a177449&slCis=700632547&klic=hVXY3QR4%2bUr5Ir%2bhAvh%2fUw%3d%3d>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č. j.	číslo jednací
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí České republiky
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
PSV	pomocná stavební výroba
resp.	respektive
sp. zn.	spisová značka
tj.	to je
tzv.	takzvaný
USA	Spojené státy americké
zejm.	zejména

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Třídění daní I.....	17
Obr. 2 Třídění daní II.....	17
Obr. 3 Vývoj sazeb DPH graficky	40

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vývoj sazeb DPH.....	40
Tab. 2 Dopad DPH na ceny	42
Tab. 3 Finanční dopad daně ze zpevněných ploch.....	50
Tab. 4 Finanční dopad nové úpravy souběhu funkcí	55
Tab. 5 Podmínky odpisu pohledávek	60

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Prohlášení dodavatele pro reverse charge
- P II Prohlášení odběratele pro reverse charge
- P III Prohlášení odběratele - stavba pro sociální bydlení

PŘÍLOHA P I: PROHLÁŠENÍ DODAVATELE PRO REVERSE CHARGE

Čl. X – Prohlášení dodavatele a smluvní pokuta

(1) Dodavatel tímto výslovně prohlašuje, že:

- a) je plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o dani z přidané hodnoty**“);
- b) v případě, že přestane být plátcem dle písmene a), neprodleně o takové změně vyrozumí odběratele;
- c) si je vědom, že předmět plnění v této smlouvě je poskytnutím stavebních nebo montážních prací ve smyslu § 92e zákona o dani z přidané hodnoty a uplatní na něj režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty se všemi důsledky, které s ním zákon spojuje;
- d) odešle nebo doručí daňový doklad s náležitostmi dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty do 10 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění.

(2) V případě, že dodavatel poskytl nepravdivé prohlášení nebo některé z prohlášení v budoucnu poruší, je povinen zaplatit smluvní pokutu ve výši 20 % z ceny díla.

(3) Uplatnění nároku na smluvní pokutu dle odstavce 2 nevylučuje možnost uplatnit současně nárok na náhradu škody způsobené porušením povinnosti, na kterou se vztahuje smluvní pokuta.

PŘÍLOHA P II: PROHLÁŠENÍ ODBĚRATELE PRO REVERSE CHARGE

Čl. X – Prohlášení odběratele a náhrada škody

(1) Odběratel tímto výslovně prohlašuje, že:

- a) je plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o dani z přidané hodnoty**“);
- b) v případě, že přestane být plátcem dle písmene a), neprodleně o takové změně vyrozumí odběratele;
- c) použije předmět plnění pro svou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odstavec 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty;
- d) si je vědom, že předmět plnění v této smlouvě je poskytnutím stavebních nebo montážních prací ve smyslu § 92e zákona o dani z přidané hodnoty a uplatní na něj režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty se všemi důsledky, které s ním zákon spojuje.

(2) V případě, že odběratel poskytl nepravdivé prohlášení nebo některé z prohlášení v budoucnu poruší, je povinen nahradit veškerou škodu, která v souvislosti s tím dodavateli vznikne.

PŘÍLOHA P III: PROHLÁŠENÍ ODBĚRATELE - STAVBA PRO SOCIÁLNÍ BYDLENÍ

Čl. X – Prohlášení odběratele a náhrada škody

(1) Odběratel tímto výslovně prohlašuje, že:

- a) Dílo je stavbou pro sociální bydlení ve smyslu § 48a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o dani z přidané hodnoty**“), přičemž stavbou pro sociální bydlení se dle tohoto ustanovení rozumí:
1. byt pro sociální bydlení,
 2. rodinný dům pro sociální bydlení,
 3. bytový dům pro sociální bydlení,
 4. ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů podle zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů nebo pro ubytování státních zaměstnanců,
 5. zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách,
 6. školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči, jakož i střediska výchovné péče, podle zákona upravujícího výkon této výchovy,
 7. internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle školského zákona,
 8. zvláštní dětská zařízení, kterými jsou podle zákona upravujícího péči o zdraví kojenecké ústavy a dětské domovy pro děti do 3 let věku,
 9. zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle zákona o sociálně-právní ochraně dětí,
 10. speciální lůžková zařízení hospicového typu a
 11. domovy péče o válečné veterány,
 12. a to včetně jejich příslušenství;
- b) výsledky veškerých dalších stavebních prací prováděných Dodavatelem dle této smlouvy jsou příslušenstvím Díla ve smyslu § 48a odst. 1 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty a § 121 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve

znění pozdějších předpisů, budou náležet Objednateli a Objednatel je určuje k tomu, aby byly s Dílem trvale užívány.

(2) V případě, že Odběratel učinil nepravdivé prohlášení, je povinen nahradit veškerou škodu, která v souvislosti s tím Dodavateli vznikne. Odběratel je zejména, nikoliv však výlučně, povinen nahradit výdaje Dodavatele na úrok z prodlení a penále zaplacené dle zákona 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu použití nesprávné sazby daně na základě informací poskytnutých Dodavateli v tomto prohlášení.