

Účetní a daňová specifika v oboru stavebnictví

Lenka Páralová

Bakalářská práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka Páralová**
Osobní číslo: **M13467**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Účetní a daňová specifika v oboru stavebnictví**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši účetních a daňových specifík v oboru stavebnictví.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou stavební společnost.
- Analyzujte stávající postupy účtování a uplatňování DPH ve vybrané společnosti.
- Vypracujte doporučení k zamezení chybovosti.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

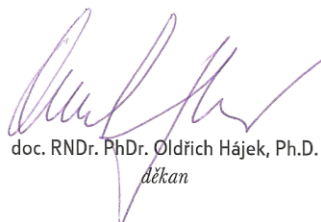
HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. DPH u nemovitostí. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2013, 159 s. ISBN 978-80-7400-500-8.

LEDVINKOVÁ, Jana. Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1.1.2014: s komentářem a příklady. 2. vyd. Praha: 1. VOX, 2014, 71 s. ISBN 978-80-87480-24-3.

SLEMROD, Joel. Tax Systems. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2014, 235 s. ISBN 978-0-262-02672-7.

Vedoucí bakalářské práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **15. února 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




doc. Ing. Miloš Král, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

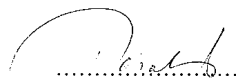
Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 18.5.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce popisuje účetní a daňová specifika v oboru stavebnictví. Teoretická část popisuje pojmy používané ve stavebnictví, dále se zaměřuje na hlavní problémy oboru, jako jsou sezónnost a nedokončená výroba. V oblasti daní zpracovává především problematiku režimu přenesení daňové povinnosti a nelegální práce. Praktická část stručně analyzuje finanční výkazy stavební společnosti, teoretické poznatky aplikuje na její praktické postupy a v případě zjištěných nedostatků navrhuje doporučení k jejich odstranění.

Klíčová slova: Sezónnost, daňový systém, daň z přidané hodnoty, režim přenesení daňové povinnosti, nelegální práce

ABSTRACT

This Bachelor thesis describes and analyses the accountancy requirements and taxes, which are specific to the construction industry. The theoretical part of the thesis describes terms used in the building & construction industry, and focuses on the main problems encountered in that field, such as the seasonality of the industry and the problems unfinished and part completed construction. In analyzing the tax situation there is a specific analysis of the issues arising from the process of transferring tax liability and the “Black Economy” i.e. the illegal jobs for which tax is not paid or declared. The practical part concisely analyses the financial report of a building company, theoretical findings are applied on the practical process's s and where defects and discrepancies are found, suggestions and recommendation are made for their resolution and removal.

Keywords: Seasonality, Tax System, Value Added Tax, Process of Transferring Tax Liability , Illegal Jobs

Ráda bych tímto poděkovala Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za odborné vedení mé bakalářské práce a za cenné rady poskytnuté v průběhu jejího zpracování. Rovněž bych ráda poděkovala své rodině a blízkým za podporu po celou dobu studia. Velký dík také patří vedení společnosti ABC s.r.o. za poskytnuté informace a souhlas s jejich zpracováním.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ	13
1.1 POJMY POUŽÍVANÉ V OBORU STAVEBNICTVÍ	13
1.1.1 Pozemky a stavby.....	13
1.1.2 Právo stavby	15
1.1.3 Technické zhodnocení.....	15
1.1.4 Smlouva o dílo	16
1.2 SEZÓNNOST	16
1.3 NEDOKONČENÁ VÝROBA	17
1.3.1 Vznik nedokončené výroby.....	17
1.3.2 Oceňování nedokončené výroby	18
1.4 POZASTÁVKY, VÍCEPRÁCE	20
1.4.1 Pozastávky.....	20
1.4.2 Vícepráce.....	20
1.5 HMOTNÉ MOVITÉ VĚCI A JEJICH SOUBORY VE STAVEBNICTVÍ	21
1.5.1 Komponentní odpisování	22
2 DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ	24
2.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR	24
2.2 DPH VE STAVEBNICTVÍ	27
2.2.1 Sazba daně.....	27
2.2.2 Režim přenesení daňové povinnosti.....	29
2.2.3 Dílčí plnění a zálohy	31
2.3 DANĚ Z PŘÍJMU VE STAVEBNICTVÍ.....	31
2.3.1 Daň z příjmu fyzických osob	32
2.3.2 Daň z příjmu právnických osob	33
2.3.3 Daň z příjmů ze závislé činnosti	33
2.3.4 Nelegální práce.....	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
3 CHARAKTRISTIKA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O.	38
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	38
3.2 STRUČNÁ FINANČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	39
3.2.1 Analýza majetkové struktury	39
3.2.2 Analýza finanční struktury	39
3.2.3 Analýza výnosů společnosti	40
3.2.4 Analýza nákladů	40
3.2.5 Analýza přidané hodnoty a výsledku hospodaření.....	41
3.2.6 Zadluženost, likvidita.....	43
4 ZHODNOCENÍ POSTUPŮ V OBLASTI ÚČETNICTVÍ	44

4.1	NEDOKONČENÁ VÝROBA	44
4.2	ÚČTOVÁNÍ NEDOKONČENÉ VÝROBY	45
4.3	POZASTÁVKY	46
4.4	VÍCEPRÁCE.....	46
4.5	HMOTNÉ MOVITÉ VĚCI	47
5	ZHODNOCENÍ POSTUPŮ V OBLASTI DPH	49
5.1	URČENÍ SAZBY DPH.....	49
5.2	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	49
5.3	ZHODNOCENÍ POSTUPŮ V OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMU ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI, NELEGÁLNÍ PRÁCE	50
6	DOPORUČENÍ K ZAMEZENÍ CHYBOVOSTI.....	52
6.1	DOPORUČENÍ V OBLASTI ÚČETNICTVÍ.....	52
6.2	DOPORUČENÍ V OBLASTI DANÍ.....	53
	ZÁVĚR	55
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	57
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	62
	SEZNAM TABULEK.....	63
	SEZNAM PŘÍLOH.....	64

ÚVOD

Stavebnictví patří mezi důležité obory českého hospodářství. V roce 2015 se podílelo na tvorbě HDP 5,1 %. Zatímco meziroční růst celkového HDP byl 5,1%, v oboru stavebnictví to bylo až 5,6 %. Jedná se o první výrazný růst HDP v tomto oboru od finanční krize v roce 2010, kdy nastal prudký pokles produkce o 7,8 %. Přestože produkce začala počínaje rokem 2014 stoupat, pokles počtu zaměstnanců v tomto oboru pokračoval i v roce 2015. Průměrná nominální mzda meziročně stoupá, v roce 2015 ve stavebnictví dosáhla 31.730,-- Kč. V národním hospodářství byla průměrná mzda 26.467,-- Kč, stavebnictví je tedy nad celostátním průměrem. (ČSÚ, 2015) Statistiky nezahrnují osoby pracující na dohody o provedení práce a o pracovní činnosti, pracující majitele podniků a spolupracující členy domácnosti, kteří nejsou v zaměstnaneckém poměru. Do údaje o evidenčním počtu zaměstnanců ve stavebnictví nejsou rovněž zahrnuti zaměstnanci agentur, kteří jsou sice v zaměstnaneckém poměru, avšak v rámci nestavebního odvětví.

V žádném jiném oboru není tak častá nelegální práce jako ve stavebnictví. Může mít formu zaměstnávání cizích státních příslušníků bez patřičného pracovního povolení, nebo skrytého pracovního poměru – tzv. „Švarc“, kdy si firma najímá na práci drobné živnostníky. Jestliže taková práce nese znaky závislé činnosti, pak hrozí společnosti finanční postih a zároveň dodanění dle §6 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Stavebnictví je specifický obor jak svou povahou, kdy například není možné vyrábět na sklad, velký vliv mají klimatické podmínky, pracoviště se mění s místem zakázky, tak i složitou legislativou zatíženou častými změnami. Například od 1. 1. 2012 je platná novela zákona č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty (dále jen DPH), která zahrnuje stavební práce do režimu přenesení daňové povinnosti. Dalším problémem v oblasti DPH je stanovení sazby DPH uplatňované u jednotlivých staveb. Na stavební práce je možno uplatnit sníženou nebo zvýšenou sazbu DPH podle účelu užití stavby. Také poslední novela zákona o DPH přinesla od 1. 1. 2016 výraznou změnu, a sice povinnost podávat kontrolní hlášení. Tato změna se týká všech plátců DPH, stavební společnosti nevyjímaje.

V oblasti účetnictví jsou specifika dána například dlouhou dobou realizace projektů. V takových případech je třeba k rozvahovému dni správně ocenit nedokončenou výrobu. V oblasti DPH je pak nutné správně rozlišit zálohy a dílčí plnění.

Stavební stroje jsou často velmi nákladné, proto firmy zvažují jejich pořízení formou leasingu, na úvěr, popřípadě formou pronájmu. U takových strojů je zároveň často vhodné

komponentní odepisování z důvodu rychlého opotřebení určitých součástí. Tento způsob odepisování je u nás sice používán velmi zřídka, ale je třeba ho v této souvislosti zmínit.

Problematika daňových a účetních specifik je velmi rozsáhlá, práce se proto zaměřuje pouze na ty nejzásadnější.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Bakalářská práce se zabývá účetními a daňovými specifiky v oboru stavebnictví.

Hlavním cílem bakalářské práce je vypracování návrhů opatření vedoucích k zamezení chyb souvisejících s účetními a daňovými specifiky stavebnictví ve společnosti ABC s.r.o.

Ke splnění hlavního cíle bakalářské práce je třeba, aby byly splněny jednotlivé dílčí cíle. V teoretické části bude použita metoda literární rešerše, kdy budou prostudovány dostupné zdroje zabývající se danou problematikou. Bude třeba objasnit některé pojmy používané ve stavebnictví a identifikovat účetní a daňová specifika v tomto oboru.

V praktické části bude zpracována stručná finanční analýza společnosti ABC s.r.o. Stávající účetní a daňové postupy ve sledované stavební společnosti budou porovnány s poznatky zjištěnými v teoretické části.

Následně budou doporučeny vhodnější postupy u problematických oblastí, které by měly vést k zamezení rizika možných dopadů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ

1.1 Pojmy používané v oboru stavebnictví

S přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen NOZ) vstoupilo v platnost několik změn týkajících se mimo jiné i oboru stavebnictví, proto je třeba vysvětlit některé používané pojmy.

1.1.1 Pozemky a stavby

Zásadní novinkou je v § 506 NOZ definice součástí pozemku „Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech“ (ČESKO, 2012). Tato úprava se vrací k zásadě, že vlastník pozemku je i vlastníkem staveb na pozemku se nacházejících. Případy staveb z minulosti, kdy vlastníci pozemku a stavby jsou odlišní, řeší NOZ v § 3055: „Stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí“ (ČESKO, 2012). Toto ustanovení odkládá právní spojení pozemku a stavby.

Jak ale vyplývá z vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška), v účetnictví a daňové problematice zůstávají pozemky a stavby nadále samostatnými objekty. § 7 odst. 1 vyhlášky o obsahovém vymezení dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze totiž říká: „Položka „B. II. 1. 1. Pozemky“ obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 9 odst. 5). Tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách „B. II. 1. 2. Stavby“, „B. II. 4. 1. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B. II. 4. 3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“. Vyhláška dále v § 56 odst. 11, písm. a) uvádí výčet majetku, který se neodpisuje. Řadí sem nadále i pozemky, tudíž pozemek zůstává mezi neodpisovanými aktivy.

Následující tabulka obsahuje několik variant, jakým způsobem jsou od roku 2014 řešeny pozemky a stavby na nich stojící podle jednotlivých právních norem. Z tabulky vyplývá, že bez ohledu na datum pořízení nemovité věci, je nutné pro účetní a daňové účely rozlišovat pozemek a stavbu. Ocenění pozemku a stavby je tedy potřebné uvádět samostatně.

V případě, že je cena za pozemek včetně stavby uváděna jednou položkou, je nutné samostatné ceny zjistit, a to na základě znaleckého posudku nebo odhadem ocenění pozemku, např. pomocí cenové mapy.

Tabulka 1. Pozemek a stavba podle NOZ, účetnictví a daňových odpisů

Možnosti	Úprava podle NOZ	Účetní úprava	Daňová úprava
Stavby pořízené před 1. 1. 2014, pozemek i stavbu vlastní jedna osoba	Stavba bude součástí pozemku. Ruší se její samostatná evidence (§ 3054 NOZ)	Stavba i pozemek, jsou evidovány a vykazovány odděleně - u vlastníka	Stavba se dále odepisuje podle ZDP, pozemek je z odepisování vyloučen
Stavby pořízené před 1. 1. 2014, pozemek vlastní jiná osoba než stavbu	Stavba i pozemek budou nadále evidovány jako samostatné nemovité věci v katastru nemovitostí, každá na jméno svého vlastníka (§ 3055 a § 3056 NOZ)	Stavba i pozemek, jsou evidovány a vykazovány odděleně. Pozemek u vlastníka pozemku, stavba u vlastníka stavby	Stavba se dále odepisuje podle ZDP u jejího vlastníka. Pozemek u jeho vlastníka je z odepisování nadále vyloučen
Stavby pořízené po 1. 1. 2014 na vlastním pozemku	Stavba bude součástí pozemku a bude tak evidována. Nebude samostatnou věcí.	Stavba i pozemek, jsou evidovány a vykazovány odděleně - u vlastníka	Stavba se odepisuje podle ZDP, pozemek je z odepisování vyloučen
Stavby pořízené po 1. 1. 2014 na cizím pozemku	Stavba je postavena na základě práva stavby a stává se jeho součástí (viz dále). Pozemek zůstává evidován samostatně, na jméno vlastníka.	Stavba i pozemek, jsou evidovány a vykazovány odděleně. Pozemek u vlastníka pozemku, stavba u vlastníka stavby	Stavba se odepisuje podle ZDP u jejího zhotovitele. Pozemek je u jeho vlastníka z odepisování vyloučen

Zdroj: (FEDOROVÁ, 2014, str. 5)

1.1.2 Právo stavby

NOZ vrací definici práva stavby do právního řádu po padesáti letech. Práve stavby je zatížen pozemek, tudíž se jedná o nemovitou věc, která může existovat, i když stavba již, nebo ještě neexistuje. Právo stavby opravňuje stavebníka mít stavbu na cizím pozemku. O právu stavby se na základě vyhlášky účtuje podle účelu jeho pořízení, a sice:

- na účtu staveb, pokud účetní jednotka nemá v úmyslu stavbu realizovat, pořizovací cena se odpisuje po dobu, na kterou bylo právo stavby sjednáno.
- na účtu staveb jako součást ocenění realizované stavby, je součástí vstupní ceny pořizované nemovité věci, odpisuje se spolu se stavbou, nebo se kvalifikuje jako technické zhodnocení u práva stavby ke stavbě užívané.
- v zásobách jako zboží, pokud účetní jednotka má záměr s právem stavby obchodovat.

Právo stavby také podléhá dani z nabytí nemovitých věcí. Základem daně je nabývací cena snižená o uznatelný výdaj.

1.1.3 Technické zhodnocení

Definici technického zhodnocení uvádí vyhláška v § 47 odst. 4. Porovnání pojmu technického zhodnocení v účetnictví a daních je zpracováno v následující tabulce:

Tabulka 2. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

	Účetní pohled	Daňový pohled
Vymezení pojmu technické zhodnocení	Zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku včetně nástaveb, přístaveb a staveních úprav	HM: výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace.
dále upřesnění:		NM: výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nemohotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku
podmínek TZ pro	Náklady se vztahují k jednotlivým položkám DHM	Výdaje se vztahují k jednotlivým položkám DM

DHM a DM	Náklady na dokončené zásahy se sumarizují za účetní období	Sumarizace výdajů za zdaňovací období
	Pokud náklady dosáhnou ocenění stanoveného pro samostatné HMV a soubory HMV; pro stavby významné hodnoty	Pokud výdaje převýší 40 000 Kč, nebo i nižší podle § 33 odst. 1 ZDP
podmínek TZ pro DNM a NM	Náklady se vztahují k jednotlivým položkám DNM	Výdaje jsou vztaženy k jednotlivým položkám NM
	Náklady se sumarizují za účetní období	Výdaje se vztahují k ukončené akci
	Pokud náklady dosáhnou ocenění stanoveného účetní jednotkou pro DNM	Pokud výdaje převýšily 40 000 Kč nebo i nižší podle § 32a odst. 6 ZDP

Zdroj: (FEDOROVÁ, 2014, str. 10)

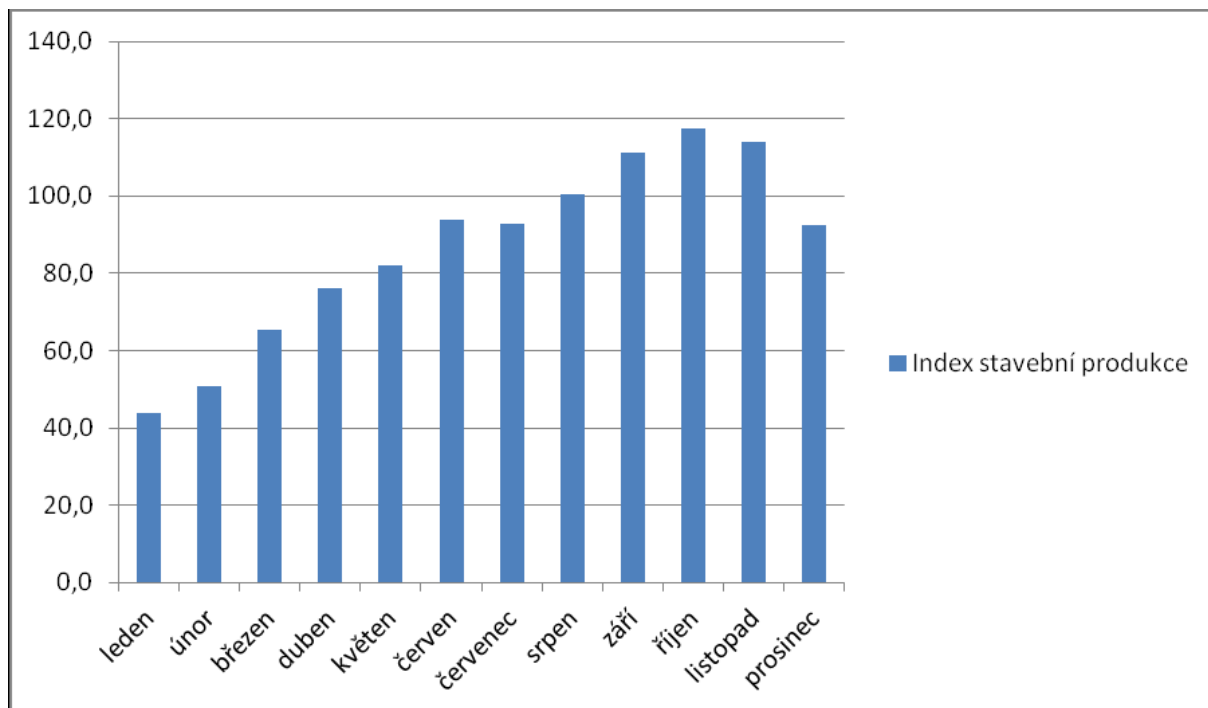
1.1.4 Smlouva o dílo

„Smlouvou o dílo se zhotovitel zavazuje na svůj náklad a nebezpečí provést pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu (§ 2586 odst. 1 NOZ).“

Dílo je provedeno, je-li dokončeno a předáno, přičemž objednatel nemá právo odmítnout převzetí díla, pokud obsahuje ojedinělé drobné vady, které nebrání řádnému užívání díla. Převzetí může proběhnout s výhradami, nebo bez výhrad. Pokud odběratel dokončené dílo nepřevzme, může zhotovitel dílo prodat. Skryté vady je možné reklamovat po dobu pěti let od převzetí díla. (ČESKO, 2012)

1.2 Sezónnost

Stavebnictví patří mezi obory, které jsou z velké míry ovlivněny klimatickými podmínkami. Česká Republika se nachází v mírném podnebném pásmu, pro které je typické střídání ročních období. Kvůli nepřízni počasí dochází především v zimních měsících k útlumu stavební produkce, jelikož většina technologických postupů je při teplotách pod bodem mrazu nerealizovatelná. Naopak v jarních a letních měsících je znatelný nárůst stavební produkce, v pozimních měsících je pak největší podíl dokončených staveb.



Obrázek 1. Index stavební produkce v roce 2014

Zdroj (BOUŠOVÁ, 2015)

Jedním z mnoha dopadů sezónnosti je ve stavebnictví především kvůli dlouhé době realizace jednotlivých zakázek existence nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku či nedokončené výroby v účetní závěrce. Správné zařazení rozpracované stavby je důležité z důvodu odlišného způsobu oceňování nedokončeného majetku a nedokončené výroby. Je odvislé od záměru účetní jednotky, jak s nemovitostí naloží. Pokud je záměrem nemovitost dokončit a prodat, pak ocení účetní jednotka stavbu jako nedokončenou výrobu, pokud je záměrem dokončit a mít příjmy z pronájmu, pak se jedná o nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

1.3 Nedokončená výroba

1.3.1 Vznik nedokončené výroby

Nejdříve je třeba si uvědomit, kdy vlastně nedokončená výroba ve stavebnictví vzniká. Obecně lze říci, že stavební práce jsou prováděny na základě uzavřené smlouvy o dílo mezi objednatelem a zhotovitelem.

Objednatelem může být buď uživatel stavby, nebo stavební firma zajišťující si tímto způsobem subdodávky. Objednatel má povinnost za provedené práce zhotoviteli zaplatit dohodnutou odměnu.

Zhotovitelem je právnická nebo fyzická osoba, která je oprávněná živnostenským zákonem k provádění staveb a má patřičnou odbornou způsobilost. V souvislosti se stavebnictvím je třeba zmínit ještě jeden subjekt, a sice developera.

Developer je podnikatelský subjekt, který plánuje a organizuje výstavbu nemovitých věcí, zajišťuje ji po investorské stránce a následně ji nabízí k prodeji nebo k pronájmu s úmyslem dosáhnout zisk. Realizuje projekt ve všech fázích.

Ve smlouvě o dílo si smluvní strany sjednají předmět díla, jeho cenu, termín zahájení a dokončení a také způsob fakturace díla, který může být v zásadě sjednán dvěma způsoby:

- **Časová fakturace** podle skutečně provedených výkonů v určitém časovém období oceněných podle stavebního rozpočtu. U takového způsobu fakturace je často uplatňováno tzv. zádržné, kdy je předem sjednané procento fakturovaných částek zadržováno a uhrazeno až po úplném dokončení, převzetí a předání díla, popř. po odstranění všech nedodělků.
- **Objektová fakturace**, která probíhá po dokončených a investorem kontrolovatelných objektech. Přitom je běžné financování díla pomocí zálohových plateb ze strany objednatele.

Při **časové fakturaci** ke vzniku nedokončené výroby u stavební firmy nedochází, protože v předem určených časových intervalech je zhotovitelem fakturována konečná částka obsahující nejen náklady výroby za dané období, ale také hospodářský výsledek v něm vytvořený. Pokud jsou takové práce prováděny pro developerskou společnost, ta již o nedokončené výrobě k rozvahovému dni účtovat musí, protože má v účetnictví zachyceny náklady v podobě faktur od subdodavatelů. K těmto nákladům je třeba zaúčtovat výnosy v podobě nedokončené výroby. Obzvláště pokud má smlouvy s více subdodavateli.

V případě **objektové fakturace** je situace opačná. Stavební společnost vynakládá průběžně náklady, ale přijímá pouze zálohové platby, které nejsou výnosem. Z důvodu dodržení aktuálního principu účetnictví je tedy třeba snížit k rozvahovému dni náklady připadající na výnosy následujícího účetního období. U developera zálohové platby nejsou nákladem, teprve po předání díla na základě konečné faktury je účtováno o zboží nebo o výrobku. Zálohové platby jsou započítány jako částečné úhrady konečné faktury.

1.3.2 Oceňování nedokončené výroby

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 9 definuje nedokončenou výrobu jako:

„a) produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty,

b) odděleně evidované produkty, to je polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.“ (ČESKO, 2002)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) v § 25 říká, že „zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady“ (ČESKO, 1991)

„Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby

a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v níž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary),

b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),

c) v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie (touto položkou jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok).“ (ČESKO, 2016)

Z definice vyplývá, že účtování o nedokončené výrobě by mělo být neziskové, resp. by mělo vytvořit ztrátu ve výši správní režie. Zisk by měl být realizován teprve v období, ve kterém dojde k dokončení, předání a převzetí díla.

U developera není ocenění nedokončené výroby nijak složité. Zahrnuje subdodávky oceněné pořizovacími cenami a vlastní přímé, popř. nepřímé náklady, tj. materiálové a mzdové. Developer by měl zvolit takový způsob účtování o nákladech, aby byl schopen oddělit od sebe přímé a nepřímé náklady. Zároveň vhodně zvolit, které z nákladů bude aktivovat do nedokončené výroby.

Složitější a administrativně náročnější bude oceňování nedokončené výroby u stavební společnosti. Jak již bylo řečeno, nedokončená výroba vzniká při objektové fakturaci. U většiny stavebních firem probíhá současně více zakázek a je třeba zvolit vhodnou vnitropodnikovou evidenci nákladů, aby bylo možné jednak oddělit od sebe náklady na jednotlivé

objekty a jednak určit, které z těchto nákladů budou aktivovány do nedokončené výroby. Nedokončenou výrobu lze ocenit od úrovně přímých nákladů, až po vlastní náklady výroby, včetně promítnutí nákladů správní režie. Pro uvedené společnosti je důležité patřičná rozhodnutí zpracovat do vnitropodnikových účetních směrnic. (ČECH, 2007)

1.4 Pozastávky, vícepráce

1.4.1 Pozastávky

Pozastávka znamená odsunutí splatnosti určité, zpravidla procentuální části faktury, na pozdější dobu. Stanovení pozastávky nemá vliv na účtování nákladů ani výnosů, pouze zůstává neuhrazená část závazku (pohledávky). Splatnost pozastávky může být stanovena buď k určitému datu – jistá forma záruční lhůty, nebo po splnění určitých smluvních podmínek, např. odstranění vad a nedodělků.

Rozeznáváme pozastávku **krátkodobou**, její splatnost bývá po předání díla. Je častá u smluv o dílo s časovou fakturací.

Dlouhodobé pozastávky většinou fungují jako garance za kvalitu provedení díla a bývají uvolněny až po skončení smluvené záruční doby.

Zádržné bývá objednatelem uvolněno na základě žádosti o uvolnění. Je tedy nutné vést operativní evidenci pozastávek, aby jejich splatnosti nebyly zbytečně prodlužovány. (CHVÁLOVÁ, 2009)

1.4.2 Vícepráce

Termín „vícepráce“ není v české legislativě definován, nicméně ve stavební i soudní praxi je často používán. Jde všeobecně o práce prováděné nad rámec díla sjednaného ve smlouvě. Nejvíce soudních sporů v oboru stavebnictví je právě v souvislosti s úhradou víceprací. Pro stavební firmy je důležité, aby měly dobře sepsanou smlouvu o dílo. Judikáty soudů, které zamítly uhrazení víceprací dodavatelům, se opíraly nejčastěji právě o formální chyby smluv. Například ustanovení smlouvy „cena díla je pevná a nemůže být překročena bez souhlasu objednatele“ v kombinaci s ustanovením, že „smlouva může být měněna nebo doplňována pouze písemnými dodatky“ vedly k zamítnutí žalob na úhradu víceprací. „Určitou výjimkou z tohoto přístupu je rozhodnutí Nejvyššího soudu Sp. zn. 23 Cdo 3798/2009, ve kterém soud připustil, že zhotovitel by mohl mít nárok na úhradu za vícepráce v případě, že by poskytnuté plnění nebylo spjato s původním plněním. Šance pro

přiznání nároku na zaplacení víceprací se tedy pro zhotovitele zvyšují, pokud prokáže, že vícepráce jsou novým stavebním prvkem zřetelně odlišným od díla popsaného ve smlouvě.“ (ČERNOHLÁVEK, 2016)

V souvislosti s případnými soudními spory by měla stavební společnost dle judikatur odhadnout možný výsledek, a pakliže je téměř jisté, že spor vyhraje, musí dodržet aktuální princip a zvážit zaúčtování výnosu v běžném roce. (HULA, 2013)

1.5 Hmotné movité věci a jejich soubory ve stavebnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 7 definuje: „B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory jako hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce „B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.“ (ČESKO, 2002)

Účetní jednotka tedy zvolí vnitřním předpisem cenovou hranici, od které bude účtovat o odpisovaném dlouhodobém hmotném majetku. Majetek s nižší cenou bude účtovat do nákladů běžného účetního období, popřípadě evidovat na skladě jako zásobu. Zákon o dani z příjmů udává hranici pro hmotné movité věci odpisované ve výši 40 000 Kč bez DPH u plátců, proto většina společností volí tuto hranici také ve svém vnitřním předpise.

Takový majetek může firma nabýt:

- **koupí v hotovosti** – oceňuje se pořizovací cenou, z pořizovací ceny se odpisuje v souladu s vnitřním předpisem
- **ve vlastní režii** – oceňuje se vlastními náklady, odpisuje se
- **bezúplatným nabytím** – oceňuje se reprodukční cenou, odpisuje se
- **převedením z osobního majetku do majetku firmy** – možné pouze u individuálního podnikatele – ocenění reprodukční cenou, odpisuje se
- **pořízením formou finančního leasingu** – k přechodu vlastnického práva dochází až v době splacení leasingu, kdy pronajímatel má možnost odkupu za zvýhodněnou cenu sjednanou v leasingové smlouvě, odpisovat začíná účetní jednotka až z odkupní ceny po skončení leasingu, a to pouze v případě, že odkupní cena překročí

cenovou hranici pro odpisovaný majetek určenou vnitřním předpisem. Pokud je odkupní cena nižší, účetní jednotka takový majetek uvede v nákladech a vede ho v operativní evidenci drobného dlouhodobého majetku. Jednotlivé leasingové splátky vstupují do nákladů v období, kdy byly uhrazeny, případná první zvýšená leasingová splátka musí být časově rozlišena na celou dobu splatnosti leasingu. Aby mohly být leasingové splátky uznány do nákladů, musí leasingová smlouva splnit podmínky dané zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále je ZDP), tj. například že minimální doba finančního leasingu je minimální doba odpisování hmotného majetku uvedená v § 30 odst. 1 ZDP, po uplynutí sjednané doby přejde vlastnické právo na pronajímatele, aj.

- **pořízení koupí na úvěr** – k přechodu vlastnického práva dochází ihned, účetní jednotka majetek zařadí do příslušné odpisové skupiny a začne účetně odpisovat ze vstupní ceny. Úroky z úvěru do vstupní ceny neaktivuje.

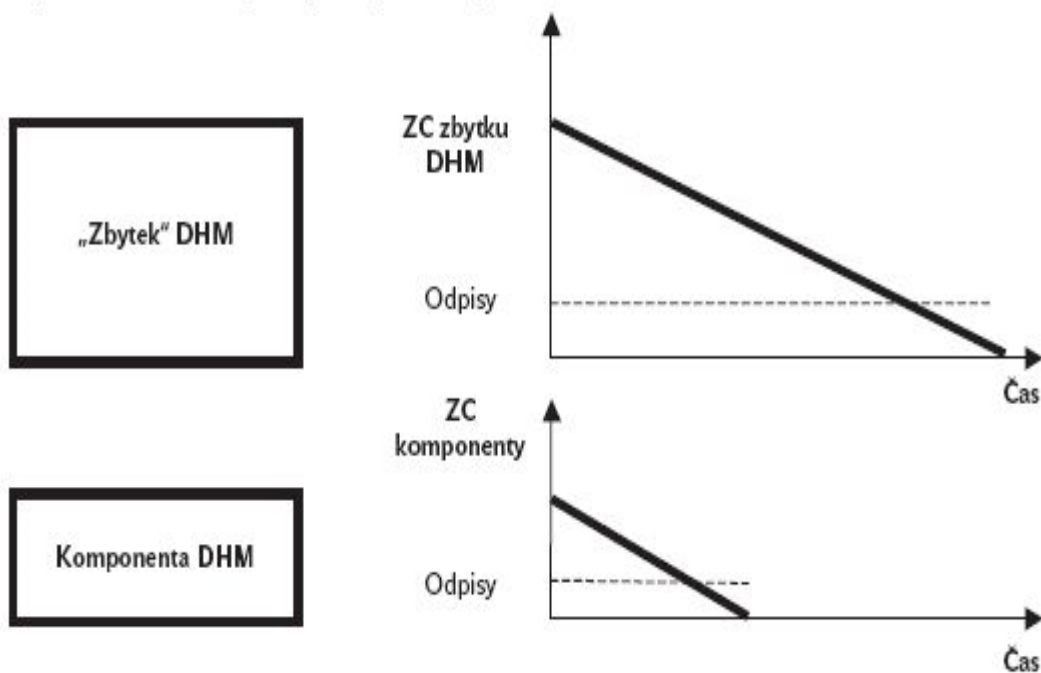
Je také na zvážení účetní jednotky, zda bude hmotný majetek pořizovat do svého vlastnictví, nebo využije služeb firmy nabízející pronájem takového majetku, popřípadě pronájem i s obsluhou. Jedná se totiž často o majetek, který je používán účetní jednotkou zřídka a jeho obsluha vyžaduje znalosti a zkušenosti, jejichž nabytí by bylo neúměrně nákladné. Jedná se například o těžkou stavební techniku.

1.5.1 Komponentní odpisování

V odpisování hmotného majetku mnoho změn v minulosti neprobíhalo. První výraznější změna nastala v roce 2009, kdy bylo umožněno odpisovat hmotný majetek do jeho předpokládané zbytkové hodnoty. Od roku 2010 bylo umožněno komponentní odpisování.

Rozdíl mezi standardním a komponentním odpisováním spočívá v tom, že z DHM se vyčlení jedna (nebo více) samostatně odpisovaných komponent s výrazně odlišnou dobou použitelnosti, než je u zbytku DHM. Zpravidla je doba použitelnosti u komponenty kratší.

Po skončení životnosti komponenty dojde k její výměně. Opatřovaná komponenta sníží ocenění DHM a nová (vyměněná) komponenta toto ocenění zase zvýší (spolu s náklady na výměnu). Nová komponenta bude opět odpisovaná zvláště po dobu její životnosti z její nové ceny pořízení. Nepůjde tedy o opravu, ale o novou investici. Při komponentním odpisování odpadá nutnost tvorby rezervy na opravu majetku, protože zdroje krytí zajistí odpisy komponenty.



Obrázek 2. Schéma komponentního odpisování

Zdroj: DĚRGEL, 2010

Metoda komponentního odpisování je do české legislativy převzata z mezinárodních standardů, konkrétně z Mezinárodního účetního standardu IAS 16.

2 DAŇOVÁ SPECIFIKA VE STAVEBNICTVÍ

2.1 Daňový systém ČR

„A tax system is a set of rules, regulations and procedures that defines what events or states of the world trigger tax liability (tax bases and rates, specifies who or what entity must remit that tax and when (remittance rules), and details procedures for ensuring compliance, including information-reporting requirements and the consequences (including penalties) of not remitting the legal liability in a timely fashion (enforcement rules).“ (SLEMROD & Gillitzer, 2014, str. 10)

Daňový režim ČR je ve svých hlavních znacích podobný daňovým režimům vyspělých států, obzvláště evropských. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z přímých a nepřímých daní. (FS, 2013)

Přímé daně

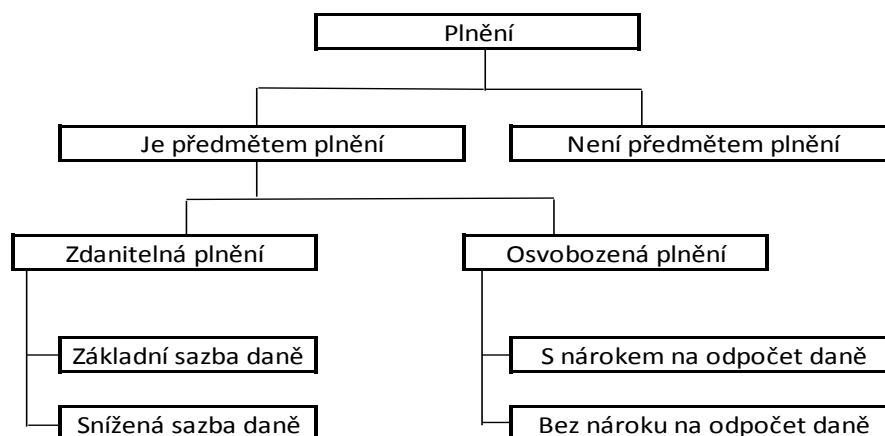
- **Daň z příjmu** fyzických i právnických osob upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Sazba daně z příjmu fyzických osob je od roku 2008 jednotná, a sice ve výši 15 % ze základu daně. Od roku 2013 bylo do zákona doplněno tzv. solidární zvýšení daně, které činí 7 % z rozdílu mezi součtem příjmů podle § 6 a § 7 ZDP a 48násobkem průměrné mzdy, ten pro rok 2015 činil 1 277 328 Kč). (LEDVINKOVÁ, 2014)
Sazba daně z příjmu právnických osob od roku 1992 (42 %) klesala až na současných 19 % z hospodářského výsledku upraveného o odčitatelné a připočitatelné položky. Postup k určení základu daně je uveden v § 20 ZDP.
- **Daň z nemovitých věcí** upravuje Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. „Daní z nemovitostí jsou zatíženy pozemky a stavby. V případě pozemků je základem daně buď výměra pozemku, nebo cena pozemku. Sazba daně závisí na kvalitě pozemku, jeho umístění a na způsobu jeho využití. V případě staveb je základem daně jejich zastavěná plocha, sazba daně závisí na druhu a způsobu využití stavby. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.“ (FS, 2013)
- **Daň z nabytí nemovitých věcí** upravuje Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které vstoupilo v platnost 1. 1. 2014 a které nahra-

dilo Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. „Základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Sazba daně z nabytí nemovitých věcí činí 4 %.“ (ČESKO, 2013)

- **Silniční daň** upravuje Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Tato daň se odvádí za vozidla v majetku firmy, nebo soukromé osoby, používaná k podnikání. Sazby daně jsou stanoveny pevnou roční částkou, u osobních automobilů závisí výše daně na jejich zdvihovém objemu válců, u nákladních automobilů na počtu náprav a celkové hmotnosti. Součástí tohoto zákona je také dálniční poplatek. Ten musí být hrazen za všechny automobily užívající dálnici, bez ohledu na účel jejich použití.

Nepřímé daně

- **Daň z přidané hodnoty** upravuje Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Postupy daně zákonem o DPH jsou harmonizovány s předpisy Evropské unie. Předmětem daně z přidané hodnoty je většina dodání zboží a služeb v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Zákon o DPH uvádí výčet činností od daně osvobozených. Mezi plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu patří poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, dodání a nájem nemovitých věcí za určitých podmínek. Další skupinou jsou osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu. Sem patří především činnosti uskutečňované ve vztahu k zahraničí, např. dodání zboží a služeb do jiných zemí EU, vývoz zboží a poskytnutí služeb do třetích zemí, přeprava osob na území jiných států atd.



Obrázek 3. Základní rozdělení plnění

Zdroj (HUŠÁKOVÁ & Matějiková, 2013, str. 15)

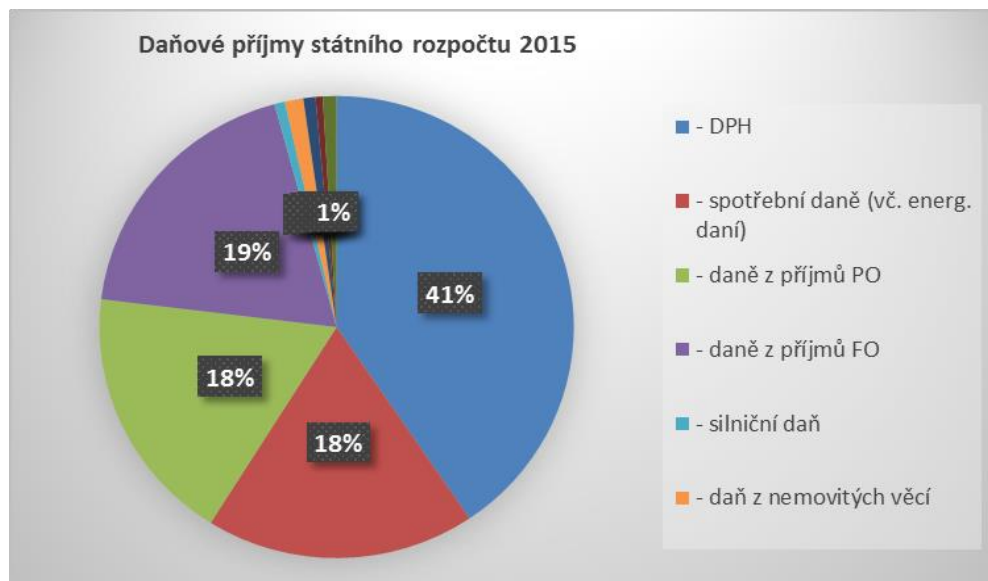
Plátcem je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, registrovaná k DPH. Povinnost registrace má osoba, jejíž obrat za posledních 12 kalendářních měsíců přesáhl 1 milion korun. Identifikovanou osobou je osoba, která není plátcem, ale je jí poskytnuto zákonem vymezené plnění osobou neusazenou v tuzemsku, popřípadě a také osoba, která poskytuje službu s místem plnění v jiném členském státě.

Zdaňovacím obdobím je měsíc nebo čtvrtletí, podle registrace poplatníka.

Zákon stanovuje tři sazby DPH – základní sazba ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %. U většiny plnění se uplatňuje základní sazba daně. Přílohy k zákonu uvádějí výčet zboží a služeb podléhajících první a druhé snížené sazbě DPH. Do první snížené sazby daně je zařazeno například dodání potravin, nealkoholických nápojů, rostlin, poskytnutí ubytovacích a pohřebních služeb, služby v osobní přepravě a podle § 48 a § 49 zákona č. 235/2004 Sb. také některé práce související s výstavbou a opravami nemovitých věcí. Principem daně z přidané hodnoty je zdanit nově přidanou hodnotu výrobku či služby na každém stupni zpracovatelsko-obchodního řetězce. Každý článek tohoto řetězce (dodavatel, výrobce, obchodník) odvede svůj díl DPH a ve finále je suma těchto částek naúčtována koncovému spotřebiteli, který ji zaplatí k ceně výrobku či služby.

- **Spotřební daně** upravuje Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Také tato daň je harmonizovaná s předpisy Evropské unie. Spotřební dani podléhají minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky a surový tabák. Zdaňovacím obdobím je měsíc, daň je stanovena pevnou sazbou pro každý druh zboží. Daň je splatná do 40. dne po skončení příslušného zdaňovacího období, pokud není stanoveno jinak. Spotřební daň z tabákových výrobků je placena prostřednictvím tabákových nálepek.
- **Clo** je regulováno celním kodexem EU, sazby jsou stanoveny společným celním sazebníkem.
- **Ostatní nepřímé daně** jako jsou poplatky za znečištění vzduchu či vody a poplatky za odpad.

Na webových stránkách ministerstva financí ČR je uveřejněn rozpis daňových příjmů státního rozpočtu v roce 2015. Obrázek č. 4 ukazuje podíl jednotlivých daní na daňových příjmech státu.



Obrázek 4. Daňové příjmy státního rozpočtu 2015

Zdroj: www.mfcr.cz (ŽUROVEC, 2016), vlastní úprava

2.2 DPH ve stavebnictví

2.2.1 Sazba daně

Sazbu daně u stavebních činností upravuje § 48 a § 49 zákona o DPH.

Podle § 48 zákona o DPH se „první snížená sazba daně uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení.“ Podle § 49 zákona o DPH zase platí, že: „První snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby, která je stavbou pro sociální bydlení.“ (ČESKO, 2004). První snížená sazba se tedy uplatní v rámci výstavy, přístavby, nástavby, přestavby a u provedených oprav takových staveb.

Co je **stavba pro bydlení** definuje zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, resp. prováděcí vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí. „Bytový dům je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomu účelu určena. Rodinný dům je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomu účelu určena, rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví.“ (KUNEŠ, 2015, str. 14)

Nový občanský zákoník dále definuje **příslušenství věci** jako věc, která náleží vlastníku věci hlavní a jsou určeny k tomu, aby byly trvale užívány s hlavní věcí. Příslušenství má ve vztahu k hlavní věci povahu věci vedlejší. Příslušenstvím rodinného domu jsou pak stavby, které leží na pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou spojenou se zemí pevným základem. Takový pozemek plní roli přilehlého pozemku a uplatní se u něho stejná sazba daně jako u stavby, se kterou tento pozemek tvoří funkční celek. Také stavby umístěné na tomto pozemku podléhají stejné sazbě DPH. Patří sem ploty, bazény, garáže, opěrné zdi, bazény, jezírka apod. (HUŠÁKOVÁ & Matějíková, 2013, str. 5)

Stavbou pro bydlení je i **obytný prostor**. Tento název je použit místo dříve používaného názvu „byt“. „Obytným prostorem se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením odpovídá požadavkům na trvalé bydlení.“ (BENDA, 2015, str. 96) Místnost užívaná spolu s tímto obytným prostorem se považuje také za stavbu pro bydlení. Podmínkou je, že se tato místnost musí nacházet ve stejné stavbě. Může jí tedy být i garáž umístěná v suterénu bytového domu.

„**Stavbami pro sociální bydlení** se pro účely zákona o DPH rozumí stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, ve kterém jsou všechny obytné prostory do 120 m², stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha je do 350 m², a obytný prostor pro sociální bydlení. Obytný prostor pro sociální bydlení zahrnuje obytný prostor s výměrou podlahové plochy do 120 m² a jakoukoliv jinou místnost, která je s tímto obytným prostorem do 120 m² užívána a nachází se ve stejné stavbě jako tento obytný prostor.“ (KUNEŠ, 2015, str. 15-16) První snížená sazba daně se uplatní i u vedlejších drobných staveb, pokud jsou umístěny na pozemku tvořícím se stavbou funkční celek. Zákon mezi stavby pro sociální bydlení dále řadí také ubytovací zařízení příslušníků bezpečnostních sborů, školská zařízení ústavní výchovy, internáty škol pro zdravotně postižené žáky, dětské domovy, lůžková zařízení hospicového typu, zařízení sociálních služeb apod.

Důležité pro určení správné sazby daně je spočítat podlahovou plochu staveb. U rodinného domu se do podlahové plochy například nezapočítává samostatně stojící garáž. U obytného prostoru je podlahová plocha ohraničena vnitřními povrchy obvodových stěn, do podlahové plochy se započítává i podlahová plochy zakrytá zabudovanými předměty, jako jsou vestavné skříně a jiné zařizovací předměty ve vnitřní ploše bytu. Oproti úpravě platné do

31. prosince 2014 se do podlahové plochy obytného prostoru nově započítává i plocha zastavěná vnitřními stěnami (BENDA, 2015, str. 99).

Při poskytnutí stavebních prací na všech ostatních dokončených stavbách se uplatní základní sazba daně z přidané hodnoty.

Podle § 49 zákona o DPH se „první snížená sazba daně uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby, která je stavbou pro sociální bydlení. První snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se stavba nebo prostor mění na stavbu pro sociální bydlení. První snížená sazba daně se uplatní u dodání staveb pro sociální bydlení, pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení, práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení, nebo jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení.“ (BENDA, 2015, str. 99) Pokud například developerská společnost prodá obytný prostor pro sociální bydlení, na který se nevztahuje osvobození podle § 56 zákona o DPH (stavební pozemek, nemovitost dodaná do 5 let od vydání kolaudačního povolení...), uplatní první sníženou sazbu daně. U výstavby všech jiných staveb, než pro sociální bydlení, se uplatní základní sazba daně.

2.2.2 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden s účinností od 1. 4. 2011, u stavebních prací potom od 1. 1. 2012, a spočívá v přenesení daňové povinnosti u vyjmenovaných zdanitelných plnění v tuzemsku na příjemce plnění, který je plátcem daně. Tento režim umožňuje aplikovat členským státům směrnice o DPH v rámci boje proti daňovým únikům. Prakticky to znamená, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku v tomto režimu pro jiného plátce, je povinen toto plnění účtovat bez daně a daň na principu revers-charge přizná plátce – příjemce plnění. Poskytovatel plnění vykáže v řádku 25 daňového přiznání za období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Příjemce plnění přizná daň v řádku 10 nebo 11 daňového přiznání za období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Nárok na odpočet uplatní ve stejném zdaňovacím období v řádcích 43 nebo 44 daňového přiznání. V tomto režimu nepřiznává zhotovitel daň z plateb poskytnutých před datem uskutečnění zdanitelného plnění, ale až v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Jak poskytovatel, tak příjemce tedy uvedou plnění v daňovém přiznání za stejné zdanitelné období.

Do konce roku 2015 vyplývala pro plátce povinnost vést zvláštní evidenci o uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, která povinně obsahovala DIČ plátce, který uskutečnil, nebo pro kterého bylo uskutečněno, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah daně a kód předmětu plnění. Výpis z této evidenci byli plátci povinni podat správci daně elektronicky ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Novelou zákona o DPH byla tato povinnost od 1. 1. 2016 zrušena a nahrazena povinností podat elektronicky kontrolního hlášení. V části A. 1 musí plátce – poskytovatel a v části B. 1 plátce – příjemce uvést tyto údaje:

- DIČ odběratele (dodavatele)
- Evidenční číslo daňového dokladu
- Datum uskutečnění zdanitelného plnění
- Základ daně (příjemce i daň v členění po jednotlivých sazbách)
- Předmět plnění označený příslušným kódem plnění

Oproti dosavadní evidenci se v kontrolním hlášení již neudává rozsah plnění v měrných jednotkách.

Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92e zákona o DPH uplatní u poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41-43. Stavební práce zařazené do kódů 41-43 jsou:

- Kód CZ-CPA 41- zahrnuje budovy a jejich výstavbu (bytové, nebytové, průmyslové, pro zemědělství apod.);
- Kód CZ-CPA 42 - inženýrské stavby a jejich výstavba (silnice, železnice, mosty, tunely apod.);
- Kód CZ-CPA 43 - práce demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické, montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných konstrukcí apod. (ČSÚ, 2015)

Příklady produkce související se stavebnictvím, které nepatří do číselného kódu 41 až 43 a nevztahuje se na ně tedy režim přenesení daňové povinnosti:

- vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu
- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách
- instalace, opravy a údržba průmyslových klimatizačních a chladicích zařízení

- čištění komínů
- půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy
- sanace a čištění zeminy, vody, vzduchu a budov (UVÍROVÁ, 2012)

V případě nejasností u některých zejména montážních prací, by měl být tento režim upřednostněn (BENDA, 2016, str. 198-203).

2.2.3 Dílčí plnění a zálohy

Dalším ze specifíků stavebnictví je dlouhá doba realizace jednotlivých zakázek. Většina stavebních společností si nemůže z finančního hlediska dovolit poskytovat obchodní úvěr odběratelům, proto řeší postupné platby za provedené práce.

Jednou z možností je přijímat zálohové platby. Taková platba je definovaná v zákoně o DPH jako „úplata přijatá před uskutečněním zdanitelného plnění“ a podléhá zdanění. Sazba daně se určí podle dodaného zboží nebo služby. U stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti však k přijaté záloze není plátce DPH povinen vystavit daňový doklad, v daňovém přiznání uvede až celou částku plnění, a to dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud jsou stavební práce provedeny mimo režim přenesení daňové povinnosti, musí příjemce ze zálohy odvést DPH, a to v sazbě, která bude uplatněna u celého plnění.

Druhou možností je ve smlouvě o dílo určit dílčí fakturace. Dílčí plnění je považováno podle zákona o DPH za samostatné plnění a při předání dílčího plnění je poskytovatel stavební a montážní práce (zhotovitel) povinen vystavit daňový doklad a odvést daň dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH. Při provádění stavebních prací v režimu přenesení daňové povinnosti musí splnit všechny povinnosti popsané v bodu 2.2.2. této práce. Ustanovení o dílčím plnění musí být součástí smlouvy o dílo a zároveň musí být uvedeno, zda dílčí fakturace bude probíhat v předem stanovených termínech, nebo po provedení určitých dílčích celků.

2.3 Daně z příjmu ve stavebnictví

Daň z příjmu je daní přímou, upravuje ji zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. U každé z těchto daní určuje poplatníka daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně a zdaňovací období. Zároveň uvádí výčet činností od daně osvobozených. Poslední část zákona obsahuje společná ustanovení platná pro obě

daně z příjmu. Jsou to například odpisy hmotného a nehmotného majetku, položky upravující základ daně, použitelné výdaje pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, a jiné. V oboru stavebnictví podnikají jak fyzické, tak právnické osoby.

2.3.1 Daň z příjmu fyzických osob

Fyzické osoby nabízejí provádění prací v rámci svého živnostenského oprávnění soukromým osobám i jiným podnikatelům. Základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji v daném roce. Od roku 2005 se může osoba samostatně výdělečně činná rozhodnout, zda použije pro výpočet základu daně výdaje prokazatelně vynaložené, nebo tzv. výdajový paušál.

§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP říká: „Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši:

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,
- b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,
- c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč
- d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.“
(ČESKO, 1992)

Ve stavebnictví tedy živnostníci s živnostenským oprávněním na zednictví, tesařství aj. řemeslné živnosti, mohou uplatnit výdajový paušál ve výši 80 % z příjmů. V případě že provádějí pouze pomocné práce ve stavebnictví, vztahuje se na ně paušál ve výši 60 % z příjmů. Ve výdajích procentem z příjmů jsou obsaženy veškeré výdaje na podnikání, například i případné odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Pokud podnikatel takový majetek vlastní, na kartě hmotného majetku eviduje odpisy i v letech, kdy uplatnil paušální výdaje. V těchto letech nelze odepisování přerušit. Při uplatnění výdajů procentem dále nemůže podnikatel uplatnit daňové zvýhodnění na dítě a slevu na manželku či manžela podle § 35 ba ZDP.

Sazba daně z příjmu fyzických osob je 15 % ze základu daně, zdaňovacím obdobím je jeden rok.

2.3.2 Daň z příjmu právnických osob

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou všechny právnické osoby vyjmenované v § 17 odst. 1 ZDP, a to rezidenti i nerezidenti. Daňovým rezidentem je právnická osoba, která má sídlo nebo místo vedení v ČR. Jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost plynoucí pouze z příjmů ze zdrojů na území ČR. Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Zákon taxativně vyjmenovává, které příjmy jsou od daně osvobozené. „Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“ (ČESKO, 1992) Úprava spočívá ve vyloučení nákladů, které nebyly použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Mezi takové náklady patří například náklady na reprezentaci nebo poskytnutá bezúplatná plnění. Poplatník musí výsledek hospodaření dále upravit o pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je povinen platit za své zaměstnance, a které nebylo uhrazeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Přesný výčet povinných a dobrovolných úprav je vyjmenován v § 23 ZDP. Sazba daně je od roku 2010 ve výši 19 %. ZDP uvádí další sazbu daně 5 % u základního investičního fondu a 0 % u fondu penzijní společnosti nebo u instituce penzijního pojištění. Tyto sazby ale v oboru stavebnictví nejsou používány.

2.3.3 Daň z příjmů ze závislé činnosti

Daň z příjmů ze závislé činnosti je upravena v § 6 ZDP: „Příjmy ze závislé činnosti jsou

- a) plnění v podobě
 1. příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,
 2. z funkčních požitků,
- b) příjmy za práci
 1. člena družstva,
 2. společníka společnosti s ručením omezeným,

3. komanditisty komanditní společnosti,
- c) odměny
 1. člena orgánu právnické osoby,
 2. likvidátora,
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c) bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.“ (ČESKO, 1992)

Dani z příjmu podléhají také nepeněžní příjmy, například poskytnutí vozidla zaměstnanci pro soukromé účely, základem daně je v tomto případě 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Naopak zdanitelným příjmem nejsou například cestovní náhrady, příspěvky na pojištění z titulu spoření na stáří a ochranné pracovní prostředky.

2.3.4 Nelegální práce

Kontrolování a postihování nelegální práce je dlouhodobou prioritou Ministerstva práce a sociálních věcí. Nelegální práci definuje zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti jako výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah.

Definice závislé práce je obsažena v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník práce a říká: „Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.“ (ČESKO, 2006)

Závislá práce je vykonávána za mzdu, plat, nebo odměnu za práci, na náklady zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, případně na jiném dohodnutém místě. Zákoník dále uvádí, že závislá práce může být vykonávána pouze v pracovněprávním vztahu, což je pracovní nebo mimopracovní poměr. Pracovní poměr vzniká na základě pracovní smlouvy, mimopracovní poměr dohodou o provedení práce nebo dohodou o pracovní činnosti.

Z uvedených definicí je zřejmé, že nelegální prací je práce bez pracovní smlouvy nebo dohody, která naplňuje znaky závislé práce. Těmi jsou:

- soustavná činnost

- osobní práce
- práce prováděná dle pokynů a kontroly zaměstnavatele
- práce prováděná jménem zaměstnavatele
- práce prováděná ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti.

Závislou práci od ostatních povolených aktivit, například od samostatné výdělečné činnosti, odlišuje osobní nebo hospodářská závislost zaměstnance na podnikateli.

O zastřený pracovní vztah nejde v případech, kdy dodavatel prací používá své vlastní pracovní prostředky (náradí, dopravní prostředek, kancelář, výpočetní techniku apod.) a nepodléhá pokynům objednatele práce ohledně pracovních postupů a pracovní doby, nebo zakázek poskytovaných tímto způsobem více firmám, apod. (například práce daňového poradce, externí účetní, různé obory poradenství). Taková práce nenaplnuje znaky závislé práce a je možno ji vykonávat i v obchodněprávním nebo občanskoprávním smluvním vztahu.

V oboru stavebnictví se objevuje nelegální práce velmi často, a to v několika formách. První je zaměstnávání cizích státních příslušníků bez potřebného pracovního povolení a tudíž bez pracovní smlouvy. Druhou je provádění zednických prací drobnými živnostníky, kdy stavební firma poskytne všechny potřebné prostředky k práci a kdy živnostník koná dle pokynu „zaměstnavatele“. Častým případem je také práce, kdy je občan někde zaměstnán tzv. „na černo“, přestože je vedený v evidenci uchazečů o zaměstnání.

Na první pohled se jeví nelegální práce výhodnou pro obě strany. Pracující má zaručen vyšší příjem než při pracovněprávním vztahu, jelikož nemusí ze mzdy odvádět sociální a zdravotní pojištění a také daň. I pro firmu je výhodné z hrubé mzdy neodvádět sociální a zdravotní pojištění.

Při podrobnějším zkoumání je zřejmé, že obzvláště pro zaměstnance z takového vztahu plynou mnohé nevýhody. V případě pracovní neschopnosti při neplacení nemocenského pojištění nemá nárok na výplatu nemocenských dávek. Pokud o práci přijde, nemá nárok na podporu v nezaměstnanosti, popřípadě na minimální částku u vztahu na živnostenský list, nemá nárok na ochranné pracovní pomůcky atd. (VYBÍRALOVÁ, 2013)

V případě prokázání nelegální práce je stíhán jak „zaměstnavatel“, tak „zaměstnanec“. Prvně jmenovaným hrozí pokuty ve výši od 250 000 Kč do až 10 000 000 Kč, fyzickým osobám, které měly tuto práci vykonávat, pak hrozí pokuta „jen“ do výše 100 000 Kč. (KŠB, 2014)

Pokuta stanovená podle zákona o zaměstnanosti však není jediný postih zaměstnavatele. Musí počítat s dodaněním částek vyplacených za prokázanou nelegální práci, jakoby šlo o závislou činnost. Dodatečně bude muset odvést sociální a zdravotní pojišťování a daň ze závislé činnosti. Z doměřených částek odvodů a daně budou vypočítány úroky z prodlení. Nelegální práce se tak může podnikateli velmi prodražit.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTRISTIKA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O.

3.1 Představení společnosti

ABC s.r.o. je společnost s ručením omezeným zabývající se stavebnictvím, můžeme ji zařadit podle klasifikace CZ-NACE do oblasti 41 – Výstavba budov. Společnost vznikla v roce 2005. Provádí výstavbu nových a opravy stávajících rodinných domů a průmyslových objektů.

Prioritním zákazníkem společnosti je velký průmyslový podnik v Bojkovicích, který disponuje velkým počtem budov, jejichž stav vyžaduje postupnou rekonstrukci.

Pro specializované stavební činnosti, jako jsou klempířské práce, vodo-topo, aj. si najímá externí firmy.

V letech 2012 a 2013 byl zřetelný pokles tržeb v důsledku krize ve stavebnictví, ale v letech 2014 a 2015 se do tržeb společnosti odrazilo oživení stavebnictví v rámci celé ekonomiky. Z analýzy vývoje ekonomiky v roce 2014 zpracované MPO vyplývá, že stavební produkce v roce 2014 po pěti letech poklesu meziročně reálně vzrostla v průměru o 4,3 % (v s. c.). Významnější podíl na tom má segment inženýrského stavitelství, s růstem o 6,4 %, kdežto produkce pozemního stavitelství se zvýšila o 3,4 %. Celorepublikově pozemní stavitelství, ovlivněné příznivými povětrnostními podmínkami, si dobře vedlo v prvním a druhém čtvrtletí 2015, kdy meziročně vzrostlo o 16,9 %, resp. o 5,1 %. Třetí a čtvrté čtvrtletí 2015 pokračovalo v sestupném trendu a vrátilo se opět k meziročnímu poklesu o 0,6 %, resp. o 0,8 %. Z analýzy dále vyplývá, že v odvětví pokračuje pokles počtu zaměstnanců, je však pravděpodobné, že údaje o počtech pracovníků jsou ovlivněny i výrazným podílem OSVČ, zejména přeměnou dřívějších zaměstnanců stavebních firem na drobné podnikatele. Také společnost ABC s.r.o. si najímá osoby samostatně výdělečně činné formou smluv o dílo místo zaměstnávání stálých zaměstnanců. Pouze v roce 2012 zkusila uzavřít s dodavatelem práci pracovní právní vztah, ale vzhledem k sezónnosti prací a tudíž nerovnoměrné vytíženosti zaměstnanců se vrátila k dříve zavedenému systému.

3.2 Stručná finanční analýza společnosti

3.2.1 Analýza majetkové struktury

Z majetkové struktury společnosti lze vyčíst, že aktiva jsou tvořena převážně oběžným majetkem. Společnost netvoří zásoby materiálu, podíl zásob na celkových aktivech je zanedbatelný – 6 %. Větší podíl na aktivech mají pohledávky, a sice 33%. Z přílohy k účetní závěrce vyplývá, že se jedná o krátkodobé pohledávky z obchodního styku, z nichž většina je po splatnosti do 30-ti dnů.

Z dlouhodobého majetku vlastní společnost pouze dlouhodobý hmotný majetek a jeho podíl na celkových aktivech není nijak významný. Ze struktury dlouhodobého majetku vidíme, že sestává z pozemku a samostatných movitých věcí, které jsou již ze sedmdesátí procent odepsány. Proto se dá očekávat v nejbližších letech investice do jeho obnovy.

Tabulka 3. Analýza majetkové struktury ABC s.r.o

%	2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA	100%	100%	100%	100%	100%
Dlouhodobý majetek	40%	31%	48%	42%	25%
DNM	40%	31%	48%	42%	100%
DHM	0%	0%	0%	0%	0%
DFM	0%	0%	0%	0%	0%
Oběžná aktiva	59%	68%	51%	58%	74%
Zásoby	5%	3%	5%	3%	0%
Pohledávky	24%	60%	33%	26%	53%
v tom dlouh. Pohl.	0%	0%	0%	0%	0%
KFM	30%	5%	13%	29%	21%
Časové rozlišení aktiv	1%	1%	1%	0%	1%

Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava

3.2.2 Analýza finanční struktury

Z analýzy finanční struktury společnosti vyplývá, že při neměnné výši základního kapitálu v posledních třech letech vlastní kapitál rostl, což znamená, že společnost je zisková ve všech letech. Výjimkou je rok 2013, kdy došlo k poklesu tržeb a zisku v důsledku celorepublikové krize ve stavebnictví. V roce 2014 již ale opět došlo k růstu vlastního kapitálu. Společnost nevyplácela podíly na zisku, hospodářský výsledek nechává pro další rozvoj.

Stejně jako v celém odvětví mají na pasivech vyšší podíl cizí zdroje než vlastní kapitál. V dlouhodobých závazcích figuruje půjčka od společníka, která byla v roce 2014 téměř

splacena. Z hlediska struktury cizích zdrojů zaujímají nejvyšší podíl krátkodobé závazky, z nichž závazky z obchodních vztahů činily v roce 2014 27 %, z přílohy k účetní závěrce je patrné, že závazky společnost evidovala pouze do 30-ti dnů po splatnosti a to ve výši 272 000 Kč. Větší podíl, 71 %, tvořily závazky z titulu přijatých záloh. Proti tomu byly v aktivech téměř ve stejné výši dohadné položky aktivní.

Tabulka 4. Analýza finanční struktury společnosti ABC s.r.o.

v tis. Kč	2011	2012	2013	2014	2015
PASIVA	100%	100%	100%	100%	100%
vlastní kapitál	28%	48%	33%	29%	68%
Základní kapitál	5%	8%	6%	5%	9%
kapitálové fondy	0%	0%	0%	0%	0%
rezervní fondy	1%	1%	1%	0%	1%
VH minulých let	20%	36%	28%	21%	46%
VH úč. Období	2%	3%	-1%	3%	13%
cizí zdroje	72%	52%	67%	71%	32%
rezervy	0%	0%	0%	0%	0%
dlouhodobé závazky	39%	34%	15%	0%	1%
krátkodobé závazky	23%	7%	38%	62%	18%
bankovní úvěry	9%	11%	14%	9%	13%
v tom dlouhodobé	0%	0%	0%	0%	0%
v tom krátkodobé	9%	11%	14%	9%	13%
časové rozlišení pasiv	0%	0%	0%	0%	0%

Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava

3.2.3 Analýza výnosů společnosti

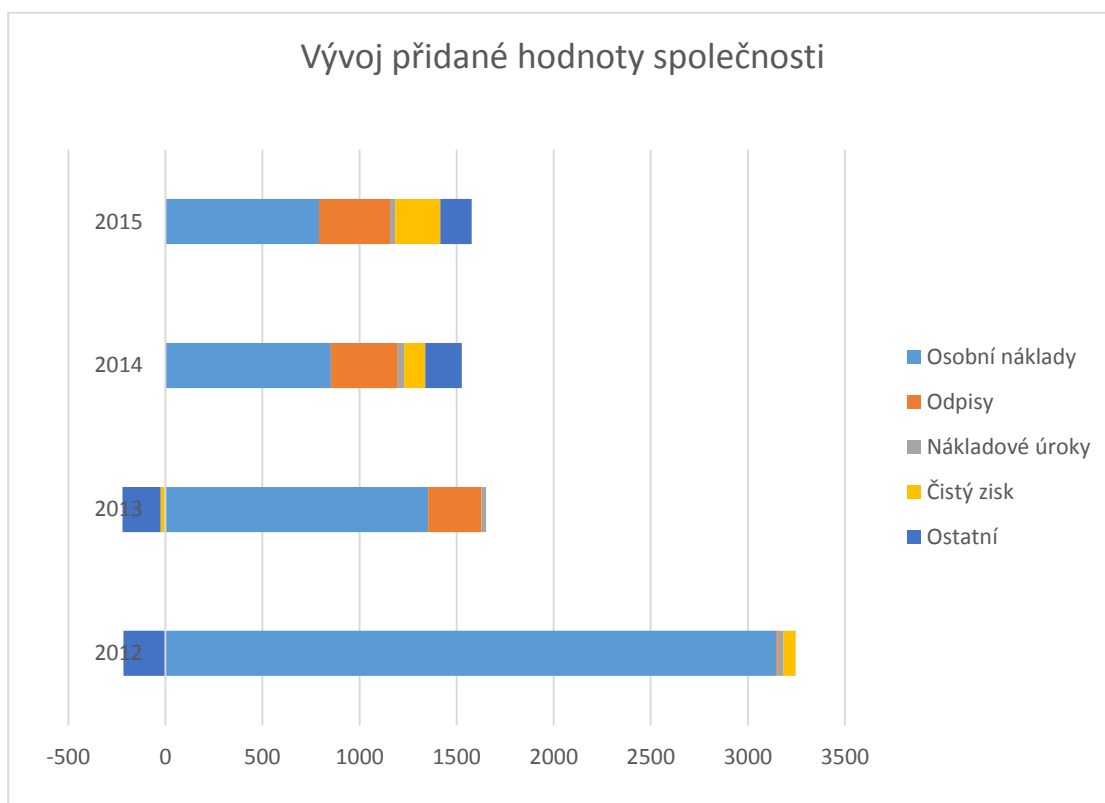
Z analýzy výnosů vyplývá, že společnost má tržby z prodeje služeb. Prodej zboží se na tržbách podílí pouze 1 % až 2 %, také tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu jsou zanedbatelné. V letech 2012 a 2013 tržby oproti roku 2011 (výkony v r. 2011 byly 1 337 000 Kč) klesaly, přestože v roce 2013 proti roku 2012 již byl mírný nárůst. V tom je vidět, jak se odrazil stav ekonomiky do výsledků firmy.

3.2.4 Analýza nákladů

Vývoj nákladů společnosti víceméně kopíruje vývoj výnosů v uvedených letech. Nejvyšší podíl na nákladech společnosti má výkonová spotřeba, což je pro podniky ve stavebnictví typické. Druhou významnější položkou jsou osobní náklady, obzvláště v roce 2012, kdy bylo u společnosti zaměstnáno 12 osob. V ostatních letech společnost preferovala dodávky prací v podobě spotřeby služeb od živnostníků formou smlouvy o dílo.

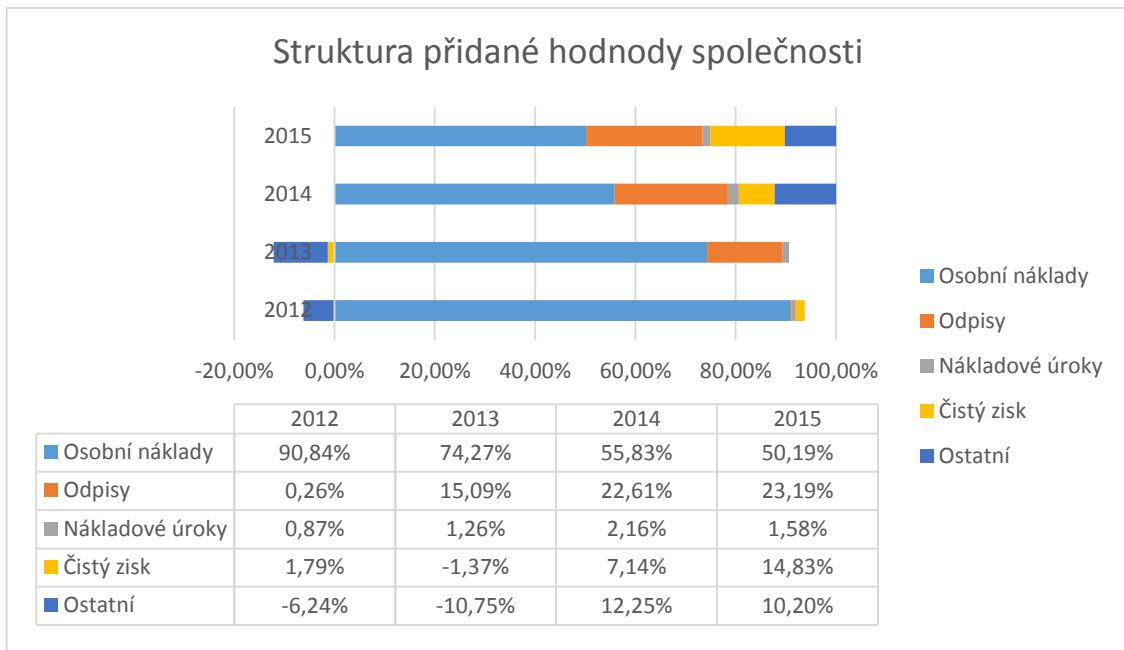
3.2.5 Analýza přidané hodnoty a výsledku hospodaření

Přidaná hodnota společnosti v letech 2013 a 2014 viditelně klesla oproti roku 2012. Bylo to ale způsobeno přesunem nákladové položky osobní náklady do výkonové spotřeby. Jak jsem již uvedla, společnost v roce 2012 zaměstnávala 12 zaměstnanců, zatímco v letech 2013 až 2015 byly práce zajišťovány pomocí OSVČ na základě smluv o dílo. Je to patrné i ze struktury přidané hodnoty – v roce 2012 byl podíl osobních nákladů na přidané hodnotě téměř 91 %. V Dalších letech podíl klesl, přesto je nejvýraznější položkou (v roce 2015 byl 50,19 %). Nákladové úroky tvoří pouze 1,5 %, odpisy 23 %.



Obrázek 5. Vývoj přidané hodnoty společnosti ABC s.r.o.

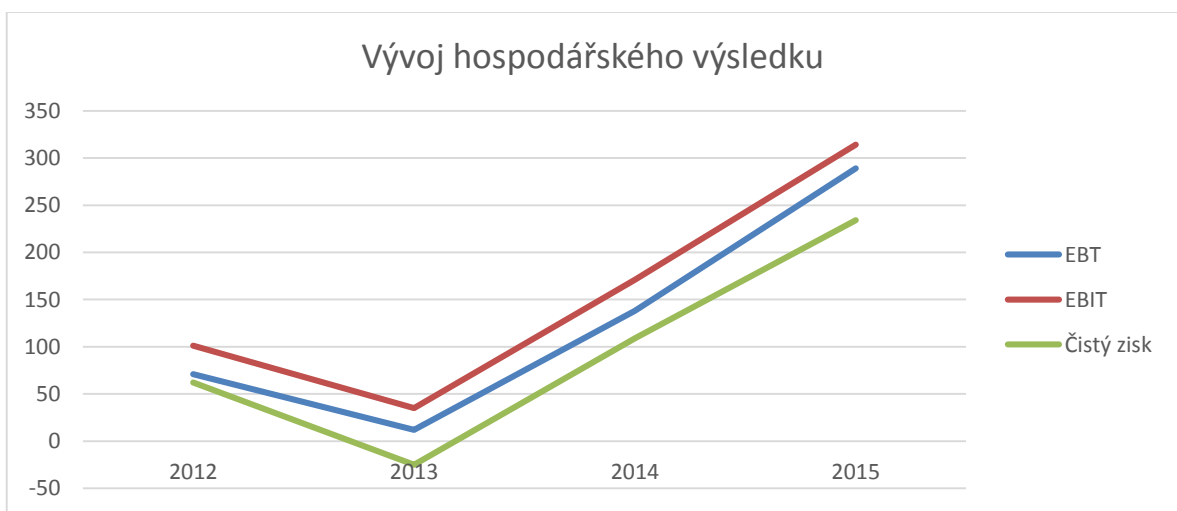
Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava



Obrázek 6. Struktura přidané hodnoty společnosti ABC s.r.o.

Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava

Vývoj hospodářského výsledku má do roku 2013 klesající tendenci, která byla způsobena celkovým útlumem v odvětví. V roce 2014 se projevil oživení ekonomiky a hospodářský výsledek začal stoupat. Velký rozdíl mezi čistým ziskem a ziskem před zdaněním v roce 2013 byl způsobený doměřením daně z příjmu kontrolou finančního úřadu za roky 2011 a 2012.



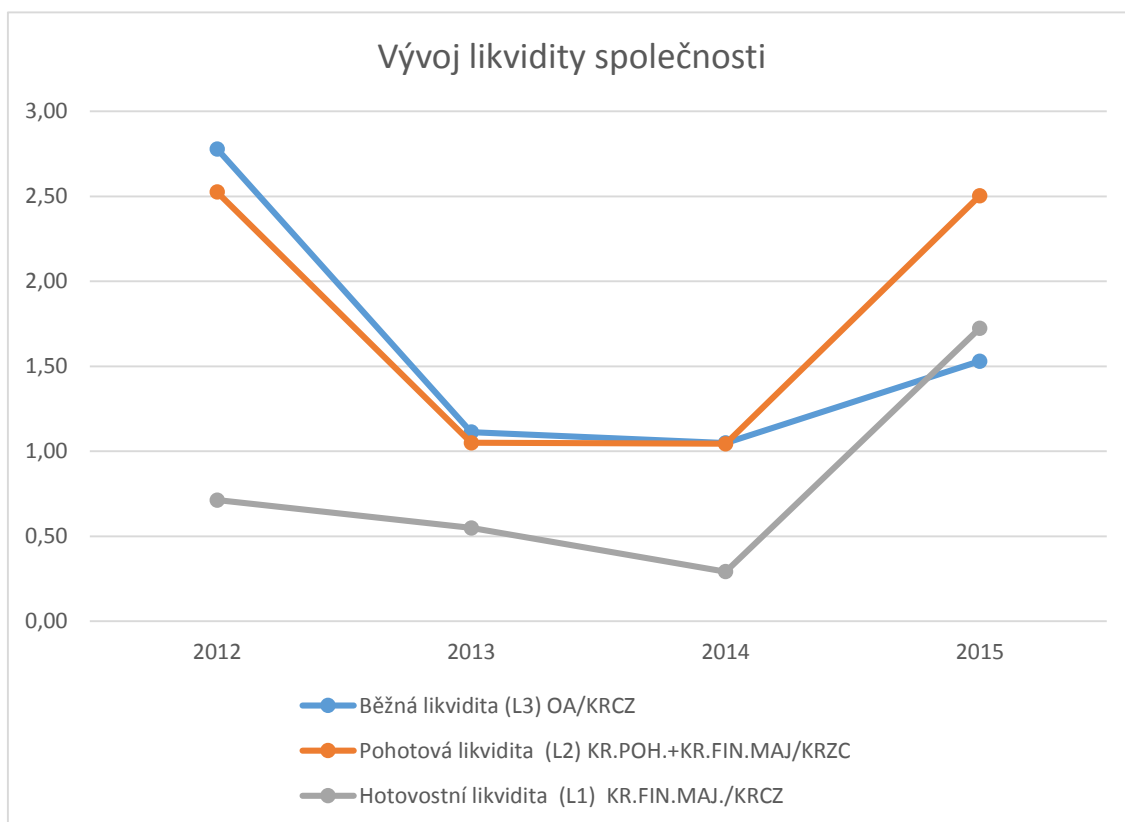
Obrázek 7. Vývoj hospodářského výsledku společnosti ABC s.r.o.

Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava

3.2.6 Zadluženost, likvidita

Celková zadluženost společnosti v roce 2015 byla 31,9 %, míra zadluženosti byla 0,46. Ideální celková zadluženost je do 60%, míra zadluženosti by měla být menší než 1. Společnost je tedy schopna bez problémů splácet úroky z dluhů.

Ukazatele likvidity společnosti ve sledovaných letech ukazují, že podnik je schopen platit své krátkodobé závazky. V roce 2012 byla likvidita zbytečně vysoká, což znamená, že společnost využívala oběžný majetek neefektivně. Vzhledem k absenci nedobytných pohledávek můžeme konstatovat, že společnost je ve všech letech likvidní, ale neumí efektivně využívat oběžný majetek, když ho má přebytek.

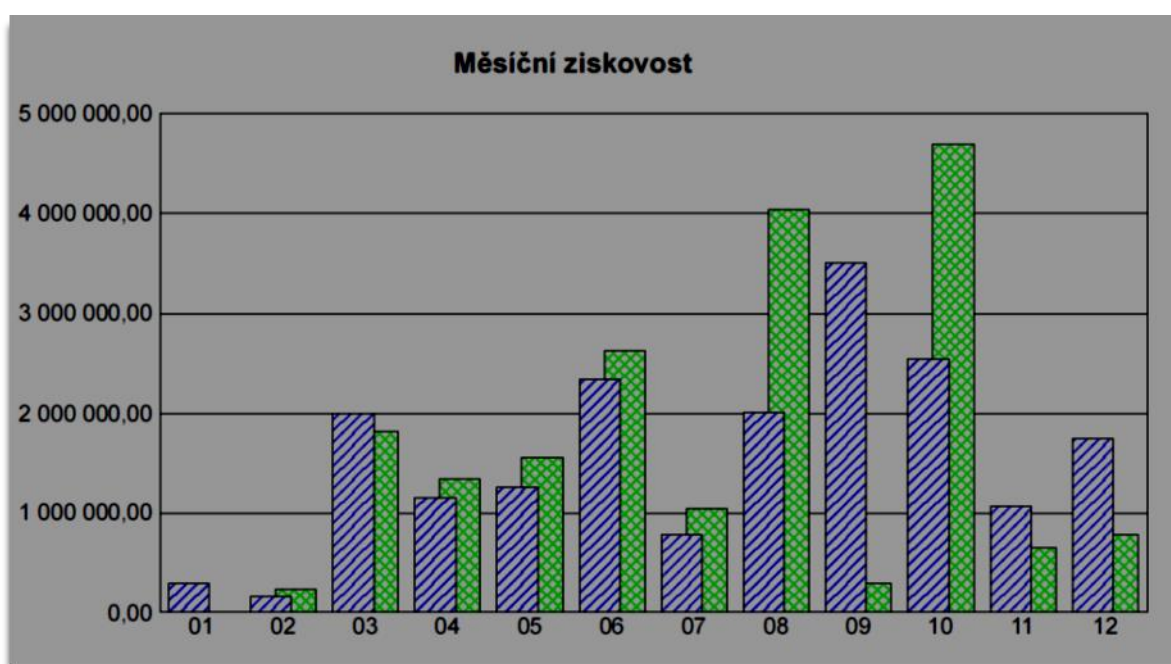


Obrázek 8. Vývoj likvidity společnosti ABC s.r.o.

Zdroj: účetní výkazy společnosti, vlastní úprava

4 ZHODNOCENÍ POSTUPŮ V OBLASTI ÚČETNICTVÍ

Stejně jako v celém odvětví je i u společnosti ABC s.r.o. zřetelný vliv sezónnosti. Obrázek č. 11 ukazuje vývoj nákladů a výnosů v jednotlivých měsících roku 2015. V lednu společnost nevykázala žádný výnos, pouze režijní náklady. První výnosy jsou vykazovány teprve s nástupem jarních měsíců. Z vývoje je patrné, že zakázky dle smluv o dílo uzavřených v průběhu března a dubna byly dokončeny a fakturovány v měsíci červnu. V červenci nastal pokles nákladů i výnosů, další vyšší výnosy jsou vykázány v srpnu a říjnu. Z toho by se dalo usuzovat, že průměrná doba realizace zakázek je dva měsíce.



Obrázek 9. Vývoj nákladů a výnosů společnosti ABC s.r.o. v roce 2015

Zdroj: účetnictví společnosti – program POHODA

4.1 Nedokončená výroba

Společnost ABC s.r.o. se nezabývá developerskou činností, provádí práce spojené s výstavbou a opravami nemovitých věcí. Jejími zákazníky jsou fyzické i právnické osoby. Společnost objednateli předloží cenovou nabídku vytvořenou pomocí programového vybavení RTS stavitel. Po dohodnutí se na ceně uzavře se zákazníkem smlouvu o dílo, ve které sjednává předmět díla, datum zahájení a ukončení díla, cenu díla a způsob fakturace.

Pokud je předpoklad, že doba realizace díla bude do 2 měsíců, sjednává s objednatelem zpravidla objektovou fakturaci. Vzhledem k dohodnuté době splatnosti faktur u hlavních dodavatelů v délce až 60 dnů si může takovou praxi dovolit.

U zakázek vyžadujících delší dobu realizace, jako je například výstavba rodinného domu, nebo výrobní haly, sjednává ve smlouvách o dílo fakturaci pomocí dílčích plnění buď v předem stanovených časových intervalech, nebo po dokončení jednotlivých fází výstavby. Například u výstavby rodinného domu fakturuje po dokončení základů a základové desky, další fakturace je po dokončení výstavby prvního nadzemního podlaží, atd. Takovým způsobem fakturace u společnosti nevzniká povinnost účtovat o nedokončené výrobě k rozvahovému dni. Společnost totiž při dílčím plnění fakturuje na základě částečných předávacích protokolů vytvořených programem RTS stavitel, které obsahují i poměrnou část hospodářského výsledku. Společnost je schopna tyto práce naplánovat tak, aby k rozvahovému dni byla vždy dokončena a vyfakturována určitá dokončená fáze.

Jiná situace je u zakázek pro hlavního zákazníka společnosti – výrobního podniku v Bojkovicích. V jejím areálu společnost realizovala řadu prací, jejichž doba realizace zasahovala do dvou účetních období, například zakázku na tepelné úpravy výrobní haly. U takových zakázek jsou sjednávány zálohové platby a konečná cena díla je fakturována až po dokončení, předání a převzetí díla. Pokud se realizace takové zakázky přesune do dalšího kalendářního roku, je třeba ocenit a k rozvahovému dni zaúčtovat nedokončenou výrobu. Společnost v těchto případech v programu RTS rozdělí rozpočet poměrnou částí. Tento postup ale není v souladu se zákonem, protože součástí takto rozděleného rozpočtu je i část hospodářského výsledku, a nedokončená výroba má být oceněna v přímých nákladech.

4.2 Účtování nedokončené výroby

Do konce roku 2015 se přírůstek nedokončené výroby účtoval na stranu DAL účtu 611 – změna stavu nedokončené výroby, její úbytek na stranu MD téhož účtu. Takové účtování uměle zvyšovalo obrat účetní jednotky.

Od 1. 1. 2016 došlo ke změně v účtování nedokončené výroby. Přírůstek nedokončené výroby se nově účtuje na stranu DAL účtové skupiny 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti aktivace. Vzhledem k tomu, že v případě nedokončené výroby nejde o výnos, ale o úpravu nákladů, poskytuje takové účtování věrnější obraz.

Tabulka 5. Účtování nedokončené výroby, vlastní úprava

Okamžik účtování	Účetní případ	MD	DAL
K rozvahovému dni – vnitřní účetní doklad	Zaúčtování nedokončené výroby	121 – Zásoby vlastní činnosti	581 – Změna stavu zásob vlastní činnosti
Ke dni předání díla – vnitřní účetní doklad	Zrušení nedokončené výroby	581 – Změna stavu zásob vlastní činnosti	12 – Zásoby vlastní činnosti
Ke dni předání díla - faktura	Faktura za provedené práce	311 - Pohledávky	602 – Tržby za vlastní výkony a zboží

vlastní úprava

4.3 Pozastávky

Společnost ABC s.r.o. pozastávky u smluvních vztahů nepoužívá, jelikož to odběratelé nepožadují. V případě požadavku ze strany objednatele je ale společnost připravena přistoupit k ujednání o pozastávce maximálně ve výši 10 % z fakturované částky bez DPH.

Tabulka 6. Účtování pozastávek

Okamžik účtování	Účetní případ	MD	DAL
Ke dni předání díla - faktura	Cena bez DPH	311 - Pohledávky	602 – Tržby za vlastní výkony
Ke dni předání díla - faktura	DPH	311 - Pohledávky	343 – Zúčtování DPH
K datu úhrady	Úhrada 90 % z částky faktury	241 – Bankovní účet	311 - Pohledávky

vlastní úprava

Jak je patrné z účtování, pozastávky nemají vliv na zaúčtování nákladů a výnosů, zůstávají pouze jako neuhrazené pohledávky.

4.4 Vícepráce

Společnost ABC s.r.o. stejně jako většina stavebních firem musí problematiku víceprací řešit poměrně často. Soudní spory v této oblasti se však společnosti doposud vyhýbaly. Manažeři a tvůrci rozpočtů se snaží vícepracím vyhýbat tím, že než zhotoví cenovou nabídku, důkladně prostudují projektovou dokumentaci i místo konkrétní stavby. Zkušený rozpočtář rozpozná, jaké mohou nastat nenadálé situace a tyto zohlednit v cenové nabídce.

Na každou takovou situaci při předávání cenové nabídky odběratele upozorní a zdůvodní jednotlivé položky a postupy. U novostaveb většinou k žádným nepříjemným překvapením nedochází. U rekonstrukcí starších staveb však nějaká nepředvídaná situace nastat může. V takovém případě vždy manažer přizve objednatele k jednání na místě, vysvětlí situaci, odhadne cenu víceprací a buď sepiše dodatek ke smlouvě, nebo nechá souhlas s jejich provedením podepsat objednatelem ve stavebním deníku.

Pokud k vícepracím dojde objednáním ze strany zákazníka – například k novostavbě rodinného domu bude chtít postavit hospodářskou budovu, sjedná společnost se zákazníkem novou smlouvu o dílo a nejedná se potom o vícepráce.

Vícepráce jsou nešvarem mnohých stavebních firem soutěžících ve veřejných zakázkách. Často cenovou nabídku podhodnotí a následně fakturují velké množství víceprací. Společnost ABC s.r.o. však tyto praktiky nepoužívá, proto také zřídka dosáhne svou cenou na veřejnou zakázku. Ta sice často po započtení víceprací přesáhne cenu nabízenou společností ABC s.r.o., ale podmínky veřejné soutěže byly naplněny – zakázku vyhrála nejnižší cenová nabídka.

4.5 Hmotné movité věci

Společnost zařazuje hmotné movité věci mezi odpisované v souladu se zákonem o dani z příjmu, tj. věci s pořizovací cenou nad Kč 40.000,-- bez DPH.

Společnost má v majetku firmy jeden nákladní automobil, dva osobní automobily používané manažery společnosti, 5 dodávkových automobilů, z nichž 3 jsou již zcela odepsané a lešení, které je také zcela odepsané. Osobní automobily byly uhrazeny úvěrem, který je měsíčně splácen. Byly zařazeny do majetku v pořizovací ceně bez DPH a z této ceny jsou odpisovány. Součástí pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů.

Čtyři dodávkové automobily jsou k dispozici živnostníkům, kteří pro firmu na základě smluv o dílo provádějí subdodávky stavebních prací. Ostatní automobily používají zaměstnanci společnosti.

Těžké pracovní stroje společnost nepožizuje. Pro zemní práce najímá osvědčené subdodavatele, kteří takové stroje mají ve svém majetku a poskytnou společnosti i kvalifikovanou pracovní sílu.

Tabulka 7. Porovnání nákladů při použití vlastního a najatého pracovního stroje

cena pásového rypadla - r.v. 2007	1 799 000 Kč
cena strojního průkazu pro zaměstnance	5 800 Kč
roční mzda zaměstnance včetně odvodů	400 000 Kč
roční odpis při lineárním odepisování na 10 let	179 900 Kč
roční náklady celkem při pořízení vlastního rypadla	585 700 Kč
částka uhrazena firmou za zemní práce rypadlem v roce 2015	200 000 Kč
úspora nákladů	385 700 Kč

vlastní úprava

Drobný hmotný dlouhodobý majetek s oceněním do 40 000 Kč společnost pravidelně obnovuje, patří sem například bourací kladiva, vrtačky a jiné ruční elektrické nářadí, kontejnery na nákladní automobil aj. Takový majetek nenakupuje na sklad, ihned ho používá a účtuje o něm na vrub účtu 501 300 - drobný dlouhodobý hmotný majetek.

5 ZHODNOCENÍ POSTUPŮ V OBLASTI DPH

5.1 Určení sazby DPH

Při určení sazby DPH u stavebních prací je nejdůležitější správně určit, k jakému účelu je předmětná stavba určena. Společnost například v roce 2015 prováděla rekonstrukci domu zapsaného v katastru nemovitostí jako rodinný dům. K tomuto účelu také doposud sloužil. Rodinný dům však koupila OSVČ provozující cukrárnu a maloobchodní prodejnu s dárkovým zbožím. Rozhodla se přestěhovat provozovnu do přízemí předmětného domu a v podkroví vybudovat obytný prostor. OSVČ nebyla v době rekonstrukce plátcem DPH, provedené práce tedy nepodléhaly režimu přenesení daňové povinnosti. Společnost získala zakázku na kompletní rekonstrukci – podnikatelské i obytné části. Po poradě s daňovým poradcem bylo rozhodnuto, že na všechny práce uplatní sníženou sazbu DPH, jelikož práce byly provedeny v nemovité věci, která odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.

Jiná situace by nastala, kdyby OSVČ před rekonstrukcí provedla změnu užívání stavby. V takovém případě by stavební práce související s vybudováním podnikatelských prostor cukrárny a prodejny podléhaly základní sazbě DPH. Na vybudování bytu v podkroví by mohla společnost uplatnit sníženou sazbu DPH, jelikož obytným prostorem je podle zákona o DPH soubor místností, který svým technickým uspořádáním odpovídá požadavkům na trvalé bydlení, bez ohledu na kolaudační rozhodnutí.

5.2 Režim přenesení daňové povinnosti

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění přinesl jistou administrativní zátěž pro plátce. Společnost ABC s.r.o. vystupuje v roli poskytovatele i příjemce takových zdanitelných plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti. Jeho zavedení pro stavební práce v roce 2012 společnost přivítala, neboť má pozitivní vliv na peněžní toky firmy.

Do roku 2012 musela společnost z každé vystavené faktury odvést finančnímu úřadu DPH nejpozději 25. den měsíce následujícího po dnu uskutečnění zdanitelného plnění. Často tak vznikala časový nesoulad mezi okamžikem úhrady faktur odběratelem, který bývá ovlivněn dohodnutou dlouhou splatností nebo špatnou platební morálkou odběratelů, a okamžikem odvodu DPH. Od zavedení režimu přenesení daňové povinnosti tento nesoulad v peněžních tocích alespoň u dotčených uskutečněných zdanitelných plnění pominul, neboť společnost

uskutečněná plnění fakturuje v cenách bez DPH. Od 1. 1. 2013 dokonce není povinností dodavatele uvádět na daňových dokladech ani sazbu DPH, odpadá tedy také problém s určením správné sazby. Nutno ještě zdůraznit, že režim přenesení daňové povinnosti se použije pouze v případech, kdy plnění uskutečňuje plátcce DPH pro jiného plátcce DPH a v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Problém občas nastával u stavebních prací prováděných pro obec Bojkovice, kdy obec sice je plátcem DPH, ale pouze ze své ekonomické činnosti. Před vystavením faktury pro obec musela vždy proběhnout komunikace ohledně uplatnění nebo neuplatnění režimu přenesení. Od roku 2013 přibylo do zákona o DPH ustanovení, které umožňuje plátcům v dobré víře použít režim přenesení daňové povinnosti, i když by nebylo nutné ho použít.

Společnost u přijatých plnění v režimu přenesení interním dokladem provede samovyměření DPH, tj. vyměří DPH na výstupu a zároveň si uplatní DPH na vstupu. Tady ovšem musí určit správně sazbu DPH. Bývá to problém u přijatých faktur bez řádného popisu místa plnění. Společnost mívá více rozpracovaných zakázek, a pokud dodavatel nepopíše zakázku, ke které se mají přiřadit provedené práce, může nastat problém s určením sazby DPH.

5.3 Zhodnocení postupů v oblasti daně z příjmu ze závislé činnosti, nelegální práce

Společnost ABC s.r.o. trvale zaměstnává 3 zaměstnance, jako subdodavatele stavebních prací si najímá 11 podnikatelů v oboru zednictví, 2 podnikatele v oboru vodo-topo, dále například elektrikáře, tesaře, malíře apod.

Podle zákona o zaměstnanosti má fyzická a právnická osoba povinnost zabezpečovat plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti prostřednictvím svých zaměstnanců, se kterými má uzavřen pracovněprávní vztah. Smyslem tohoto ustanovení je zabezpečit fyzickým osobám právo na zaměstnání. Zákon o zaměstnanosti ale nemůže vylučovat možnost uskutečňovat dílčí dodávky právnickými nebo fyzickými osobami podnikatelským způsobem. Právnická nebo fyzická osoba, která z různých důvodů, např. proto, že se jedná o specializované činnosti, nebo z důvodů kapacitních, nemůže realizovat celou svou zakázku vlastními zaměstnanci, má možnost uzavřít obchodně závazkový vztah s jinou fyzickou nebo právnickou osobou, jehož obsahem je dílčí dodávka. Ta může být realizována jak zaměstnanci této právnické nebo fyzické osoby, tak i společníky nebo členy právnické osoby nebo i osobou samostatně výdělečně činnou.

Nesmí jít ale o zastřený pracovně právní vztah. Do obchodně závazkového vztahu právnická nebo fyzická osoba vnáší nejen svou práci, ale také jiné hodnoty, například používá své vlastní nářadí, stroje apod. Musí práci provádět vlastním jménem, samostatně, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku.

Společnost ABC s.r.o. všem svým subdodavatelům nabídla uzavření pracovně právního vztahu, dokonce s některými takový vztah v roce 2012 uzavřela. Po roce trvání se však na žádost subdodavatelů vrátili k původnímu modelu obchodně závazkových vztahů. Jako důvod k takovému rozhodnutí uváděli subdodavatelé finanční hledisko, kdy čistá mzda byla značně nižší než odměny na základě obchodně závazkového vztahu. Druhým důležitým důvodem bylo omezení jisté volnosti. Jako zaměstnanci byli vázáni pracovní dobou, museli konat práci podle pokynů zaměstnavatele. Nemohli v případě potřeby práci přerušit a vykonat smluvené práce pro jinou firmu nebo fyzickou osobu. Pro společnost ABC s.r.o. byl důvodem k navrácení původního modelu pokles pracovní morálky zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že zaměstnanci byli odměňováni v hodinové sazbě, začala se postupně prodlužovat doba realizace jednotlivých zakázek.

Prakticky obchodně závazkové vztahy se subdodavateli probíhají tak, že společnost před uzavřením smlouvy o dílo s objednatelem prostuduje projektovou dokumentaci a osloví subdodavatele s nabídkou práce. Na základě jejich cenových nabídek zpracuje celkovou cenovou nabídku pro objednatele. Pokud dojde k dohodě, uzavře s objednatelem smlouvu o dílo a následně také smlouvy s podnikateli. Společnost pro ně zajišťuje potřebný materiál a jedná s objednatelem, provedení prací a jejich organizace je však již na jednotlivých subdodavatelích. Jelikož má společnost v majetku dodávkové automobily, poskytuje je podnikatelům formou úplatného pronájmu. Pracovní nářadí používají subdodavatelé své vlastní. Pokud o nějaké nářadí požádají společnost ABC s.r.o., poskytne jim je formou bezúplatné výpůjčky. Společnost organizuje pravidelně školení BOZP, ke kterému jsou přizváni i subdodavatelé. Ke každé zakázce vystaví společnost stavební deník, do kterého subdodavatelé vnášejí pravidelně zápisy. Společnost má právo kdykoliv do stavebního deníku nahlížet a vykonávat na stavbě dozor.

6 DOPORUČENÍ K ZAMEZENÍ CHYBOVOSTI

6.1 Doporučení v oblasti účetnictví

Společnost v souladu s občanským zákoníkem uzavírá na provádění stavebních prací smlouvy o dílo, jejichž obsahem jsou všechny povinné údaje. Způsob fakturace probíhá vždy v souladu s ustanoveními sjednanými ve smlouvě. Společnost však nesprávně oceňuje nedokončenou výrobu, neboť do ocenění zahrnuje i část hospodářského výsledku, který by měl být vykázán až v následujícím účetním období. Při účtování nedokončené výroby totiž nejde o zaúčtování výnosů souvisejících s běžným účetním obdobím, ale naopak o vyloučení nákladů, které souvisí s výnosy následujícího účetního období. Vyplývá to i ze způsobu účtování nedokončené výroby přes účet skupiny 58, tudíž přes nákladový účet.

Doporučuji společnosti zpracovat pečlivě kalkulační systém včetně kalkulačního vzorce, ve kterém si určí kalkulační jednici (zakázku) a zároveň stanoví, které přímé a nepřímé náklady souvisí s jejím vznikem. Následně doporučuji zavést operativní evidenci skutečných nákladů souvisejících s jednotlivými zakázkami, aby bylo možné k rozvahovému dni spolehlivě určit sumu nákladů souvisejících se zakázkou. Pokud společnost nechce investovat do programového vybavení, je možné takovou evidenci zpracovávat v jakémkoliv tabulkovém procesoru. Jde v podstatě o to, aby operativní evidence stavby zachycovala skutečné hodnoty objemů spotřebovaného materiálu, skutečné ceny a skutečné přímé náklady, popřípadě i fixní náklady zakázky. Jestliže bude taková evidence svědomitě vedena, nebude problém nedokončenou výrobu ocenit v souladu se zákonem.

Tabulka 8. Návrh operativní evidence stavební zakázky

KARTA ZÁKAZNÍKA									
Náklady mzdové				náklady materiálové				nakoupené služby	
datum	počet odpracovaných hodin zaměstnancem	sazba za hodinu	celkem za odprac. Hod.	datum	množství	cena za jednotku	cena celkem bez DPH	datum	cena bez DPH
suma				suma				suma	

vlastní úprava

6.2 Doporučení v oblasti daní

V režimu přenesení daňové povinnosti společnost postupuje v souladu s předpisy. Správně rozlišuje plnění, která podléhají tomuto režimu. Z činností nepodléhajících režimu přenesení daňové povinnosti společnost například provádí přepravní služby nákladním automobilem, často také poskytuje lešení včetně jeho stavby pro použití uvnitř výrobních hal k opravám velkých strojů. Tyto práce fakturuje vždy s daní z přidané hodnoty, i když jsou provedeny pro plátce DPH a pro jeho ekonomickou činnost.

U přijatých zdanitelných plnění v režimu PDP je nutné určit správnou sazbu. Mým doporučením v souvislosti s určením správné sazby DPH u přijatých zdanitelných plnění je zavést systém číslovaných objednávek na všechny provedené práce. Na každé objednávce bude uvedena zakázka, které se objednávka týká. Zároveň je třeba požadovat po subdodavatelích, aby na daňových dokladech čísla objednávek uváděli. Takto zavedený systém zároveň usnadní vedení výše popsané operativní evidence. Stejně lze totiž používat číslované objednávky i pro dodávky materiálu.

K zamezení sankcí z důvodu nelegálního zaměstnávání bych doporučila společnosti vypracování vzorové smlouvy o dílo se subdodavatelem za využití právních služeb, jelikož zákonné normy upravující tuto problematiku jsou značně obsáhlé a složité. Společnost sice neposkytuje subdodavatelům výrobní prostředky, práce neprobíhají na stálém pracovišti zaměstnavatele, vztah nadřízenosti a podřízenosti také nelze prokázat, neurčuje subdodavatelům pracovní dobu, přesto by případná kontrola z inspektorátu práce mohla nějaké znaky závislé práce nalézt.

Například je subdodavatelům bezplatně poskytován svrchní pracovní oděv označený logem firmy. Zdá se to být logické, když společnost celou zakázku zastřešuje a také za ni před objednatelem ručí. Náklady na toto oblečení však jdou na vrub společnosti a nikoliv jednotlivých subdodavatelů. Vhodnějším způsobem by bylo pracovní oděvy subdodavatelům přefakturovat, a tím zajistit, aby dotčené náklady nesli sami.

Jako další znak závislé práce by mohla případná kontrola označit možnost používat automobily evidované v majetku společnosti ABC s.r.o. subdodavatelům ke své činnosti. Náklady na pohonné hmoty sice v podnikovém účetnictví evidovány nejsou, přesto doporučuji čtyři dodávkové automobily pronajmout za úplaty subdodavatelům. V nájemní smlouvě je třeba kromě úplaty stanovit, kdo ponese náklady na údržbu vozů, zda bude mít nájemce povinnost uhradit pronajímateli výdaje na silniční daň a pojistné.

Jak již bylo uvedeno, společnost ABC s.r.o. organizuje pro své zaměstnance školení BOZP. K tomuto školení jsou každoročně přizváni i subdodavatelé. Daňový doklad za provedené školení všech zúčastněných osob je vystaven na společnost ABC s.r.o. Doporučuji také část nákladů na školení BOZP přefakturovat jednotlivým zúčastněným subdodavatelům, aby byl zachycen věrný obraz účetnictví.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce je zaměřena na oblasti, které jsou v problematice účetnictví a daní stavebních společností specifické. Obor stavebnictví je závislý na stavu ekonomiky země, což v minulých letech stavební společnosti negativně pocítily.

Hlavním cílem této práce bylo nalézt chybné postupy v oblasti účetnictví a daní ve stavební společnosti ABC s.r.o.. Následně navrhnout nové postupy, které by zamezily vzniku chyb a potažmo sankcí jimi způsobených.

V teoretické části práce byla vytyčena specifika účetnictví a daní, tato specifika byla následně rozebrána z hlediska legislativy. Byly objasněny základní pojmy používané v tomto oboru, jako jsou například objednatel, zhotovitel, stavba pro sociální bydlení, atd. V souvislosti se sezónností jsou popsány různé způsoby fakturací, a sice objektová a časová. V případě, že fakturace probíhá podle smlouvy o dílo v určitých časových intervalech, nebo po dokončení určitých částí (objektů), nedochází ke vzniku nedokončené výroby. Podle zákona o DPH nastává zdanitelné plnění a společnost ve fakturované částce vykáže část hospodářského výsledku. U způsobu fakturace, kdy probíhají zálohové platby a ke zdanitelnému plnění dojde až předáním kompletního díla, vzniká k rozvahovému dni povinnost účtovat a ocenit nedokončenou výrobu. Pokud je dílo v režimu přenesení daňové povinnosti, nedochází ke zdanitelnému plnění při přijetí plateb, ale až po předání kompletního díla. Pokud plnění režimu přenesení daňové povinnosti nepodléhá, je třeba odvést DPH již z úplat před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Okrajově je zmíněn dlouhodobý hmotný majetek, způsob jeho pořízení a také možnost komponentního odpisování.

V další kapitole se práce věnuje daním, stručně je popsán daňový systém České Republiky. Podrobněji je popsán systém DPH, konkrétně režim přenesení daňové povinnosti. Důležitou daní v oboru stavebnictví je i daň z příjmu, a sice všechny její formy – daň z příjmu právnických osob i daň z příjmu fyzických osob (§ 6 i § 7 ZDP). S daní ze závislé činnosti podle § 6 ZDP souvisí nelegální zaměstnávání, které se v tomto oboru vyskytuje velmi často. Buď jako zaměstnávání cizinců bez patřičných povolení nebo zaměstnávání osob vedených v evidenci úřadu práce jako nezaměstnaných a v neposlední řadě zastřené pracovní vztah drobných podnikatelů.

V praktické části je zpracována stručná finanční analýza stavební firmy ABC s.r.o. a následně jsou analyzovány její účetní a daňové postupy. K analýze jsou použity poznatky získané v teoretické části. Nelze než konstatovat, že společnost používá postupy v souladu se zákonem i dobrými mravy. Přesto je možné doporučit několik náhradních postupů, které buď ulehčí závěrkové operace prováděné k rozvahovému dni, nebo pomohou zamezit možným nepříjemným sankcím.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BENDA, Václav. 2016. Přenesení daňové povinnosti v roce 2016. *PORADCE*. 2016, 9.

BENDA, Václav. 2015. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem. *PORADCE*. 2015, 7.

BOUŠOVÁ, Michaela. 2015. Účetní a daňová specifika v oboru stavebnictví a rozbor účetních výkazů společnosti Metrostav a.s. *Bakalářská práce*. Praha : VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE, 2015.

CARDOVÁ, Zdenka. 2016. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s komentářem. *PORADCE*. 2016, 7-8.

ČECH, Vlastimil. 2007. Jak účtovat a oceňovat nedokončenou výrobu. *Stavební fórum*. [Online] 30. 11. 2007. [Citace: 1. 5. 2016.] <http://www.stavebni-forum.cz/cs/article/10054/jak-uctovat-a-ocenovat-nedokoncenu-vyrobu/>. ISSN 1213-9785.

ČERNOHLÁVEK, Josef. 2016. Co je nového v právní úpravě víceprací (I). *Stavební fórum*. [Online] 16. 3. 2016. [Citace: 1. 5. 2016.] <http://www.stavebni-forum.cz/cs/article/24492/co-je-noveho-v-pravni-uprave-vicepraci-i/>. ISSN: 1213-9785.

ČESKO. 2016. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Ministerstvo financí České republiky*. [Online] 2016. [Citace: 1. květen 2016.] <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262>.

ČESKO. 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví. *Sbírka zákonů*. 2002. částka 174, stránky 9690-9721.

ČESKO. 2004. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. *Sbírka zákonů*. 2004. částka 78, stránky 4946-5010.

ČESKO. 2006. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. *Sbírka zákonů*. 2006. částka 84, stránky 3146-3242.

ČESKO. 1991. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Sbírka zákonů*. 1991. částka 107, stránky 2802-2810.

ČESKO. 1992. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. *Sbírka zákonů*. 1992. částka 117, stránky 3473-3491.

ČESKO. 1992. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. 5. květen 1992.

ČESKO. 2012. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. *Sbírka zákonů*. 2012. částka 33.

ČESKO. 2013. Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. *Sbírka zákonů*. 2013. částka 132, stránky 5982-5993.

ČSÚ. 2015. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce (CZ-CPA)*. [Online] 8. duben 2015. [Citace: 13. duben 2016.] <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->

DĚRGEL, Martin. 2010. Komponentní odpisování. *účetní kavárna*. [Online] © 2016 Wolters Kluwer ČR, a. s., 2. duben 2010. [Citace: 6. květen 2016.] <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/>.

FEDOROVÁ, Anna. 2014. Novinky v účetnictví podnikatelských subjektů k 1.1.2014 - II. část. *PORADCE*. 2014, 5.

FS. 2013. Finanční správa. *Daně a pojistné*. [Online] Copyright © 2013 - 2016, Finanční správa, 1. leden 2013. [Citace: 8. duben 2016.] <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>.

HULA, Jiří. 2013. Specifika účetní závěrky a jejího auditu u stavebních společností. *ÚČETNÍ KAVÁRNA*. [Online] © 2016 Wolters Kluwer ČR, a. s., 2. 10 2013. [Citace: 29. 4 2016.] http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43152v54331-specifika-ucetni-zaverky-a-jejeho-audit-u-stavebnich-spolecno/?search_query=%24index%3D29&order_by=source&order_dir=asc&type=&search_results_page=1.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina , MATĚJKOVÁ. 2013. *DPH u nemovitosti*. Vyd. 1. Praha : C.H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-500-8.

CHVÁLOVÁ, Olga. 2009. Pozastávky nebo-li zádržné. *účetní kavárna*. [Online] © 2016 Wolters Kluwer ČR, a. s., 6. 9 2009. [Citace: 1. 5 2016.] <http://www.ucetnikavarna.cz/blog/detail-prispevku/articleid-224-pozastavky-nebo-li-zadrzne/>.

KŠB. 2014. Nelegální práce a její znaky. *PATRIA ONLINE*. [Online] Patria Online, a.s. © 1997 - 2016, 24. 7 2014. [Citace: 13. 4 2016.] <http://www.patria.cz/pravo/2687137/nelegalni-prace-a-jeji-znaky.html>.

KUNEŠ, Zdeněk. 2015. NOVELA ZÁKONA O DPH ÚČINNÁ OD 1.1.2015. *ÚČETNÍ A DANĚ*. LEDEN, 2015, 1.

LEDVINKOVÁ, Jana. 2014. *Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1.1.2014 : s komentářem a příklady*. 2. vyd. Praha : 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-24-3.

MLČOCHOVÁ, Eva. Copyright © Eva Mlčochová 2009 - 2016.. Smlouva o dílo a Nový občanský zákoník 2014. [Online] Copyright © Eva Mlčochová 2009 - 2016. [Citace: 3. 5 2016.] <http://www.bezplatnapravnioporadna.cz/online-zdarma/novy-obcansky-zakonik-2014/smlouvy-smluvni-vztahy/16791-smlouva-o-dilo-a-novy-obcansky-zakonik-2014.html>.

MPSV. 2012. Integrovaný portál MPSV. *Stanovisko k nové definici nelegální práce*. [Online] 28. 3 2012. [Citace: 17. 4 2016.] http://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/svarcssystem.

SEDLÁKOVÁ, Eva a Drahomíra, MARTINCOVÁ. 2015. Zákon o daních z příjmů s komentářem. *PORADCE*. 2015, 8-9/2015.

SLEMROD, Joel a Christian, GILLITZER. 2014. *Tax Systems*. Massachusetts : Mit Press, 2014. ISBN 978-0-262-02672-7.

SOBOTKOVÁ, Michaela. 2013. Solidární zvýšení daně. *portál.POHODA*. [Online] Copyright © 2012 STORMWARE s.r.o., 21. 2 2013. [Citace: 8. 4 2016.] <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/solidarni-zvyseni-dane/>.

UVÍROVÁ, Lenka. 2012. Portál.POHODA. *Jak na problémový reverse charge?* [Online] copyright © 2012 STORMWARE s.r.o., 5. 11 2012. [Citace: 13. 4 2016.] <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpovedi-na-nejcastejsi-otazky-ohledne-reverse-cha/>.

VYBÍRALOVÁ, Alžběta. 2013. Práce načerno - Vyplatí se pracovat nelegálně? *Flek.cz*. [Online] 12. 8 2013. [Citace: 17. 4 2016.] <http://flek.cz/clanky/zakonik-prace/nelegalni-prace-nacerno>.

ŽUROVEC, Michal. 2016. Ministerstvo financí České Republiky. *Schodek státního rozpočtu za rok 2015 je o 37 mld. nižší než plánovaný*. [Online] Copyright © 2005-2013, 5. leden 2016. [Citace: 13. duben 2016.] <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocetu-za-rok-2015-je-23541>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

aj.	A jiné.
atd.	A tak dále.
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci.
ČR	Česká Republika.
ČSÚ	Český statistický ústav.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DM	Drobný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
EU	Evropská unie.
HDP	Hrubý domácí produkt
HM	Hmotný majetek.
HMV	Hmotná movitá věc.
IAS	International Accounting Standards.
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu.
NOZ	Nový občanský zákoník.
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná.
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
Sb.	Sbírka.
tj.	To je.
tzv.	Tak zvaný.
ZDP	Zákon o dani z příjmu.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1. Index stavební produkce v roce 2014.....	17
Obrázek 2. Schéma komponentního odpisování.....	23
Obrázek 3. Základní rozdělení plnění.....	25
Obrázek 4. Daňové příjmy státního rozpočtu 2015	27
Obrázek 5. Vývoj přidané hodnoty společnosti ABC s.r.o.....	41
Obrázek 6. Struktura přidané hodnoty společnosti ABC s.r.o.....	42
Obrázek 7. Vývoj hospodářského výsledku společnosti ABC s.r.o.	42
Obrázek 8. Vývoj likvidity společnosti ABC s.r.o.	43
Obrázek 9. Vývoj nákladů a výnosů společnosti ABC s.r.o. v roce 2015	44

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1. Pozemek a stavba podle NOZ, účetnictví a daňových odpisů.....	14
Tabulka 2. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	15
Tabulka 3. Analýza majetkové struktury ABC s.r.o.....	39
Tabulka 4. Analýza finanční struktury společnosti ABC s.r.o.	40
Tabulka 5. Účtování nedokončené výroby, vlastní úprava.....	46
Tabulka 6. Účtování pozastávek	46
Tabulka 7. Porovnání nákladů při použití vlastního a najatého pracovního stroje..	48
Tabulka 8. Návrh operativní evidence stavební zakázky	52

SEZNAM PŘÍLOH

- I. Rozvaha společnosti ABC s.r.o. 2015
- II. Výkaz zisků a ztrát společnosti ABC s.r.o. 2015
- III. Rozvaha společnosti ABC s.r.o. 2013
- IV. Výkaz zisků a ztrát společnosti ABC s.r.o. 2013

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O. 2015

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC s.r.o.

ve zjednodušeném rozsahu

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů
1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ke dni 31.12.2015
(v celých tisících Kč)

Palackého 210
Bojkovice
687 71

Rok	Měsíc	IČ
2015		9999999

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	3 899	-1 642	2 257	4 334
A.	Pohledávky za upsany základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	2 703	-1 642	1 061	1 091
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	5	2 703	-1 642	1 061	1 091
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	6				
C.	Oběžná aktiva	7	1 159		1 159	3 216
C. I.	Zásoby	8				15
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	9				1 970
C. III.	Krátkodobé pohledávky	10	361		361	336
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	11	798		798	895
D. I.	Časové rozlišení	12	37		37	27

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM	13	2 257	4 334
A.	Vlastní kapitál	14	1 482	1 249
A. I.	Základní kapitál	15	200	200
A. II.	Kapitálové fondy	16		
A. III.	Fondy ze zisku	17	20	20
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	18	1 028	920
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	19	234	109
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku +/-	26		
B.	Cizí zdroje	20	775	3 085
B. I.	Rezervy	21		
B. II.	Dlouhodobé závazky	22	22	20
B. III.	Krátkodobé závazky	23	463	2 672
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	24	290	393
C. I.	Časové rozlišení	25		

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ABC S.R.O.

2015

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

ABC s.r.o.

ve zjednodušeném rozsahu

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu

ke dni 31.12.2015
(v celých tisících Kč)

Palackého 210
Bojkovice
687 71

Rok	Měsíc	IČ
2015		9999999

Označení	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	1	6	480
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	173	7
+	Obchodní marže	3	-167	473
II.	Výkony	4	19 062	16 437
B.	Výkonová spotřeba	5	17 317	15 384
+	Přidaná hodnota	6	1 578	1 526
C.	Osobní náklady	7	792	852
D.	Daně a poplatky	8	28	26
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	366	345
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	26	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14	89	115
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření	17	329	188

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27	25	33
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29	15	17
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32	-40	-50
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	55	29
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	234	109
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	38		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	40	234	109
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	289	138

PŘÍLOHA P III: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ABC S.R.O. 2013

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC, s.r.o.

ve zjednodušeném rozsahu

ke dni **31.12.2013**
(v celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Palackého 210
Bojkovice
687 71

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů
1 x příslušnému finančnímu
úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2013		9999999

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	4 415	-981	3 434	2 442
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	2 416	-981	1 435	1 189
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	5	2 416	-981	1 435	1 189
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	6				
C.	Oběžná aktiva	7	1 990		1 990	1 239
C. I.	Zásoby	8	113		113	113
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	9				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	10	895		895	808
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	11	982		982	318
D. I.	Časové rozlišení	12	9		9	14

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
			5	6
	PASIVA CELKEM	13	3 434	2 442
A.	Vlastní kapitál	14	1 140	1 165
A. I.	Základní kapitál	15	200	200
A. II.	Kapitálové fondy	16		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	17	20	20
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	18	945	883
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	19	-25	62
B.	Cizí zdroje	20	2 294	1 277
B. I.	Rezervy	21		
B. II.	Dlouhodobé závazky	22	506	831
B. III.	Krátkodobé závazky	23	1 300	174
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	24	488	272
C. I.	Časové rozlišení	25		

PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ABC

S.R.O. 2013

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

ABC , s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Palackého 210
Bojkovice
687 71

Rok	Měsíc	IČ
2013		9999999

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	77	98
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	4	4
+	Obchodní marže I. - A.	3	73	94
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	9 568	8 534
II.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	9 568	8 534
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	7 818	5 166
B.	1. Spotřeba materiálu a energie	9	4 506	3 706
2.	Služby	10	3 312	1 460
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	1 823	3 462
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	1 354	3 145
C.	1. Mzdové náklady	13	969	2 321
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	385	824
4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17	91	27
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	275	9
III.	Tržby z prodeje dlouhodobě Součet III.1. až III.2.	19	165	6
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	165	6
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného materiálu Součet F.1. až F.2.	22	58	
F.	1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	58	
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	20	
H.	Ostatní provozní náklady	27	172	156
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodař rozdíl výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.	30	58	131

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého fina Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	23	30
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	23	30
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodař Rozdíl výnosů a nákladů řádků VI. až písmeno P.	48	-46	-60
Q.	Daň z příjmů za běžnou činn Součet Q.1. až Q.2.	49	37	9
Q. 1.	-splatná	50	37	9
2.	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-25	62
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné č Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospoc XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření výsledek hospodaření za běžnou činnost + za účetní období (+/-) mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	-25	62
****	Výsledek hospodaření před : provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	12	71