

ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

FAKULTA STAVEBNÍ

Katedra ekonomiky a řízení ve stavebnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2017

Bc. Martin Krejčí



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení: Krejčí Jméno: Martin Osobní číslo: 399079

Zadávací katedra: Katedra ekonomiky a řízení ve stavebnictví

Studijní program: (N3607) Stavební inženýrství

Studijní obor: (3607T033) Projektový management a inženýring

II. ÚDAJE K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Název diplomové práce: Ekonomické sledování stavební zakázky v oboru dopravních staveb

Název diplomové práce anglicky: Economical performance of construction projects in the transportation construction

Pokyny pro vypracování:

Popsání vztahu s dodavateli, investory a partnery s ohledem na ekonomické fungování stavební zakázky. Popsání legislativy týkající se ekonomického sledování zakázky. Popsání způsobu ekonomického fungování společnosti podnikající v oboru dopravního stavitelství.

Seznam doporučené literatury:

Základní účetnictví - Dana Dvoříková

Zákon č. 89/2012 Sb.

Zákon č. 90/2012 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb.

Jméno vedoucího diplomové práce: doc. Ing. Aleš Tomek, CSc.

Datum zadání diplomové práce: 5.10.2016

Termín odevzdání diplomové práce: 8.1.2017

Údaj uveďte v souladu s datem v časovém plánu příslušného ak. roku

Podpis vedoucího práce

Podpis vedoucího katedry

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

Beru na vědomí, že jsem povinen vypracovat diplomovou práci samostatně, bez cizí pomoci, s výjimkou poskytnutých konzultací. Seznam použité literatury, jiných pramenů a jmen konzultantů je nutné uvést v diplomové práci a při citování postupovat v souladu s metodickou příručkou ČVUT „Jak psát vysokoškolské závěrečné práce“ a metodickým pokynem ČVUT „O dodržování etických principů při přípravě vysokoškolských závěrečných prací“.

Datum převzetí zadání

Podpis studenta(ky)

Poděkování

Chtěl bych poděkovat svému vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Aleši Tomkovi, CSc., za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této práce.

**Ekonomické sledování stavební zakázky
v oboru dopravních staveb**

**Economical performance of construction projects in the
transportation construction**

Anotace

Tato práce se zabývá systémem ekonomického sledování zakázek v oboru dopravního stavitelství. V první části jsou popsány jednotlivé činnosti týkající se spravování této agendy, jedná se především o účtování o stavebních pracích, fakturaci ve stavebnictví, daň z přidané hodnoty a její vliv na stavební práce, role bankovních záruk, fungování společnosti bez právní subjektivity, smluvní vztahy mezi objednatelem a dodavatelem a manažerské účetnictví ve stavební firmě. V druhé části práce je popsán manuál a sestaven checklist, který slouží jako návod pro ekonomické řízení stavebních zakázek v praxi. Tento checklist je rozdělený podle činností, které jsou prováděny v průběhu stavební zakázky, mezi které patří hlavně fakturace provedených prací, kontrola nákladových faktur, placení, řešení pohledávek apod.

Annotation

This thesis focuses on economical performance of construction projects in the transportation construction. The first part covers activities that need to be carried out while managing this agenda which mostly consists of book keeping, construction billing, Value Added Tax and its impact on construction works, bank guarantees, joint venture, contractual relationship between customer and general contractor and managerial accounting in construction business. The second part contains a manual and a checklist, which should help to manage the economics of construction projects. This checklist contains each activity that is carried out while construction project is being processed. It mostly consists of billing, costs approving, subcontractor payments, receivables handling etc.

Klíčová slova

Ekonomické sledování stavební zakázky, náklady, výnosy, fakturace, účtování, daň z přidané hodnoty, bankovní záruka, společnost bez právní subjektivity, placení

Key words

Economical performance of construction projects, Costs, Revenues, Billing, Bookkeeping, Value Added Tax, Bank guarantee, Joint Venture, Payments

Obsah

DIPLOMOVÁ PRÁCE.....	9
1. Úvod.....	9
1.1 Cíle práce.....	10
1.2 Hypotézy	11
1.3 Ekonomika a průběh zakázky v dopravním stavitelství.....	11
1.4 Specifika dopravního stavitelství.....	12
2. Účtování o stavebních pracích v podnicích dopravního stavitelství	17
2.1 Náklady a výnosy ve stavební firmě.....	17
2.2 Účetní závěrka a účetní uzávěrka.....	19
2.3 Inventarizace majetku	21
2.4 Závazky dlužníka a jejich zánik.....	22
2.5 Použití mezinárodních účetních standardů ve stavebnictví	26
2.6 Audit ve stavebnictví	28
2.7 Účetních a daňové rezervy ve stavebnictví.....	29
3. Fakturace prací v dopravním stavitelství.....	31
3.1 Oběh účetních dokladů	33
3.2 Penalizační faktury	34
3.3 Zálohové faktury	35
3.4 Opravné daňové doklady	36
3.5 Pozastávky	37
3.6 Přefakturace	38
4. Daň z přidané hodnoty u stavebních prací	40
4.1 Plátce DPH dle zákona	41
4.2 Předmět DPH.....	41
4.3 Zdaňovací období	42
4.4 Den uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP).....	42
4.5 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge).....	43
4.6 Institut nespolehlivého plátce DPH	46
5. Využití bankovních záruk ve stavitelství.....	50
5.1 Bankovní záruky v dopravním stavebnictví.....	51
6. Společnost/sdružení stavebních firem	53
7. Smluvní vztahy ve stavebnictví	56

7.1 Smlouva o dílo	56
7.2 Kupní smlouva	57
7.3 Smlouva mandátní	57
7.4 Mezinárodní smluvní standardy obchodních podmínek.....	58
8. Dopad zákona o zadávání veřejných zakázek na dopravní stavby	60
9. Manažerské účetnictví ve stavebních firmách.....	62
9.1 Hospodářská střediska	62
9.2 Vnitropodnikové ceny/účetnictví	63
9.3 Vytýkací řízení	64
9.5 Metody vykazování výnosů	64
10. Ekonomické řízení zakázky v oboru dopravního stavitelství v praxi - checklist	67
10.1 Výnosová faktury - fakturace provedených prací	67
10.2 Nákladové faktury a jejich kontrola	70
10.3 Placení závazků.....	74
10.4 Zaúčtování výnosů a nákladů	75
10.5 Správa pohledávek	76
10.6 Uvolňování pozastávek.....	77
10.7 Obecné	79
11. Závěr.....	81
12. Seznam použitých zkratk a symbolů	83
13. Seznam obrázků a tabulek.....	84
14. Seznam použitých zdrojů	85

DIPLOMOVÁ PRÁCE

1. Úvod

Tato diplomová práce se zabývá ekonomickým sledováním stavebních zakázek v oboru dopravního stavitelství. Dopravní stavby se odlišují od ostatních stavebních děl nejen svojí rozsáhlostí, náročností ale i vyššími náklady a požadavky na jejich realizaci, a proto je zapotřebí přistupovat specificky i k jejich ekonomickému řízení. Ceny silničních a dálničních staveb dosahují miliardových částek, jsou mediálně známé, jsou předmětem politických sporů a dotýkají se široké veřejnosti. Další odlišností je pozice zadavatele zakázek v dopravním stavitelství. Vzhledem ke skutečnosti, že u dopravních staveb je investorem v naprosté většině případů veřejný zadavatel, upravuje výběr zhotovitele a realizaci díla zákon o veřejných zakázkách (s platností od 1. 10. 2016 zákon o zadávání veřejných zakázek). Z těchto důvodů je zapotřebí maximálně omezit rizika výstavby a přispět k hladkému průběhu realizace zakázky ve všech jejích fázích, aby bylo dílo úspěšně dodáno zadavateli a zhotovitel realizoval na dané zakázce předpokládaný hospodářský výsledek.

Tato diplomová práce je rozdělena do kapitol podle činností, které jsou spojené s ekonomickou agendou při přípravě, realizaci a závěrečné fázi zakázek v dopravním stavitelství. Tuto agendu zpravidla vykonávají ekonomové staveb nebo středisek, popř. stavbyvedoucí či jiní vedoucí pracovníci stavebních firem, kteří řeší ekonomickou stránku staveb. V první části této práce je popsána problematika účtování o stavebních pracích. Tato kapitola řeší okrajově problematiku finančního účetnictví jako takového, ale hlavně je zaměřena na aplikaci účetnictví při realizaci stavebních zakázek. Ve třetí kapitole je řešena fakturace stavebních prací. 4. kapitola se zabývá daní z přidané hodnoty (DPH) a jejím vlivem na fakturování stavebních prací a daňovým řízením stavebních zakázek. V 5. kapitole je řešena bankovní záruka a její dopad na stavební zakázky. U větších a časově i technicky náročnějších děl v dopravním stavitelství dochází běžně ke spolčení dvou nebo více firem dohromady, které se společně ucházejí o danou zakázku a v případě podání úspěšné nabídky zakázku realizují

společnými silami. Tyto firmy se často spolčují do společností bez právní subjektivity, které tato práce řeší v 6. kapitole. 7. kapitola se zabývá smluvními vztahy jednotlivých stran se zaměřením na ekonomické aspekty stavebních zakázek. V 8. kapitole jsou popsány změny, které přinesl zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek (ZZVZ) a jejich dopad na ekonomické řízení zakázek. Předposlední kapitola řeší problematiku manažerského účetnictví. V kapitole 10. je vypracován manuál a checklist vycházející z předešlých kapitol, který slouží jako návod, jak vést ekonomickou agendu dopravních staveb v praxi.

1.1 Cíle práce

Prvotním zaměřením této práce je popsat jednotlivé činnosti související s vedením agendy ekonomického řízení stavebních zakázek v dopravním stavitelství vždy s ohledem na praktické využití a následně sepsání manuálu a sestavení checklistu, který by pověřeným osobám usnadňoval a zpřehlednil provádění této agendy. Vzhledem ke skutečnosti, že vedení takové agendy u velikých staveb může být značně obsáhlé a často spočívá v provádění několika činností najednou je hlavním cílem této práce právě sestavit checklistu, který by obsahoval všechny činnosti a úkony, které je nutné provádět během realizace stavební zakázky tak, aby se na jejím konci jednalo o zakázku úspěšnou. Důvodem sestavení checklistu je hlavně omezený časový prostor stavbyvedoucích, kteří se převážně věnují technickým a smluvním problémům výstavby a díky tomuto checklistu se mohou snadno přesvědčit, že jsou dodržovány hlavní zásady úspěšného ekonomického řízení stavebních zakázek. Checklist, který je přiložený v Kapitole 10, je nápomocen také ekonomům a fakturantům hospodářských středisek nebo stavebních firem.

1.2 Hypotézy

V souvislosti s touto diplomovou prací bylo na začátku jejího vypracování formulováno několik hypotéz:

H1: Ekonomika stavební zakázky v dopravním stavitelství je značně rozsáhlá a zasahuje do mnoha oblastí, proto je vhodné sestavit interní postupy, které by ekonomické řízení těchto zakázek zjednodušily.

H2: Ekonomické sledování a řízení větších zakázek v dopravním stavitelství je značně rozsáhlé, a vyžaduje odborné provádění specializovaných řídicích činností v oblasti nákladů a cashflow projektu.

H3: Nejasně upravená oblast týkající se stavební výroby v českém účetnictví v porovnání s mezinárodním účetnictvím a výkaznictvím vedeným podle IAS a IFRS, vede ke zkreslení finančního výkaznictví a komplikuje tak možnost rozhodování.

1.3 Ekonomika a průběh zakázky v dopravním stavitelství

Na ekonomickou agendu zakázek vypisovaných veřejným zadavatelem lze pohlížet s ohledem na fáze, ve kterých se stavba právě nachází. Prvním krokem je definování druhu veřejné zakázky a výběr zadávacího řízení (otevřené řízení, užší řízení, jednacím řízení atd.) zadavatelem. Formu výběrového řízení ovlivňuje především předmět zakázky a její předpokládaná výše ceny. Poté, co zadavatel vybere druh zadávacího řízení, následuje podání výzvy k nabídkám. V této době uchazeči podávají nabídky stanoveným způsobem a prokazují kvalifikační předpoklady. Zadavatel pak hodnotí podané nabídky buďto na základě nejnižší nabídkové ceny nebo na základě ekonomické výhodnosti nabídky a vybere nejvhodnější nabídku. Vybraný uchazeč poté podepíše smlouvu o dílo, ve smluveném termínu začne dílo realizovat, a nakonec dílo předá zhotoviteli k datu předání stavby uvedeném ve smlouvě. Během realizace díla je nutné plnit podmínky uvedené ve smlouvě o dílo a všeobecné smluvní podmínky.

Z pohledu zhotovitele díla a ekonomického řízení staveb se jedná především o činnosti, mezi které patří zajištění bankovních záruk za řádné provedení díla, za záruční opravy a za nabídku do veřejné soutěže tak, jak je uvedeno ve smluvních podmínkách. Obstarání stavebně montážního pojištění a jeho udržení v platnosti

po celou dobu realizace díla, vystavování výnosových faktur na základě odsouhlasených zjišťovacích protokolů správcem stavby a investorem v souladu se smlouvou o dílo a legislativou platnou v ČR, zaúčtování výnosů a nákladů v průběhu zakázky, placení závazků a uvolňování pozastávek poddodavatelům, podávání informací o vývoji zakázky nadřízeným pracovníkům a především neustálá a průběžná kontrola všech operací spojených s ekonomickým řízením stavebních zakázek. Každá z výše uvedených činností a některé další jsou popsány v jednotlivých kapitolách této práce níže.

1.4 Specifika dopravního stavitelství

Dopravní stavby je možné rozdělit do dvou kategorií, a to na železniční stavby a stavby silnic a dálnic a k nim příslušné stavby. Zatímco železniční síť se v České republice již nerozšiřuje a jakékoliv stavební práce na železnicích se týkají spíše modernizací a rekonstrukcí, na výstavbu nových silničních a dálničních úseků ministerstvo dopravy uvolňuje v době psaní této práce rekordní množství peněz. Každé z těchto dvou odvětví má svá specifika a podle nich je zapotřebí přistupovat i k jednotlivým zakázkám. Mezi hlavní specifika dopravních staveb obecně patří:

- vysoké náklady na realizaci staveb
- přesah realizace do dvou a více období
- jedinečnost každého díla
- existence rozsáhlé nedokončené výroby
- rozsáhlost a velikost díla s dopady na širokou veřejnost
- relativně malé množství položek v porovnání s cenou díla a ostatními typy staveb
- velká vzdálenost mezi stavbami a sídlem zhotovitele
- jedná se o strategické a důležité stavby často celostátního významu
- zadavateli zakázek jsou především veřejní zadavatelé: státní organizace (SŽDC), státní příspěvková organizace (ŘSD), kraje a města (viz podkapitola 1.4.1 a 1.4.2)
- výběr zhotovitelů upravuje zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (od 1. 10. 2016 zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek)

- jako smluvní podmínky se často používají mezinárodní vzorové smlouvy (FIDIC apod.)
- stavby se často realizují za plného nebo omezeného provozu a nesou s sebou zvýšená rizika
- financování staveb je závislé na aktuální politice státu, státním rozpočtu a evropských fondech

Největší odlišností dopravních staveb od staveb ostatních z ekonomického hlediska je právě jejich závislost na financování ze státního rozpočtu a fondů Evropské Unie, zdlouhavý a komplikovaný proces plánování staveb a zadávání veřejných zakázek. V České republice působí desítky velkých stavebních firem, které se zaměřují na realizaci dopravních staveb. Mezi největší patří společnost Metrostav a.s. a její 4. a 5. divize, které se zaměřují na dopravní stavby. Dalšími společnostmi jejichž oborem je silniční a železniční stavitelství jsou Skanska a.s., Strabag a.s. Strabag Rail a.s., Swietelsky stavební s.r.o., Eurovia CS a.s., Hochtief CZ a.s., OHL ŽS, a.s. a další. Rozsáhlost a komplikovanost dopravních staveb je patrná z obrázků 1 – 3. Tyto fotografie byly pořízené během výstavby estakády na silnici R35 poblíž Opatovic, kterou realizovalo sdružení společností Skanska a Metrostav.



Obrázek 1 - Celkový pohled na estakádu na silnici R35

zdroj: <http://www.silnice-zeleznice.cz/clanek/r35-muk-opatovice-dostavba-estakady/> [20.12.2016]



Obrázek 2 - Posuvná skruž Skanska

zdroj: <http://www.silnice-zeleznice.cz/clanek/r35-muk-opatovice-dostavba-estakady/> [20.12.2016]



Obrázek 3 - Pokládka asfaltových vrstev

zdroj: <http://www.silnice-zeleznice.cz/clanek/r35-muk-opatovice-dostavba-estakady/> [20.12.2016]

1.4.1 Ředitelství silnic a dálnic ČR (ŘSD)

„Ředitelství silnic a dálnic je státní příspěvková organizace zřízená Ministerstvem dopravy ČR. Základním předmětem činnosti organizace ŘSD je výkon vlastnických práv státu k nemovitostem tvořícím dálnice a silnice I. třídy, zabezpečení správy, údržby a oprav dálnic a silnic I. třídy a zabezpečení výstavby a modernizace dálnic a silnic I. třídy.“¹ Logo této organizace je patrné z obrázku 4.



Obrázek 4 - Logo Ředitelství silnic a dálnic ČR

zdroj: <https://www.rsd.cz/wps/portal/> [10.10.2016]

Sídlo organizace je na adrese Na Pankráci 546/56 v Praze a generálním ředitelem k 8.1.2017 je Ing. Jan Kroupa. ŘSD se skládá z 13 provozních úseků (Praha, Brno, České Budějovice, Plzeň, Karlovy Vary, Chomutov, Liberec, Hradec Králové, Pardubice, Jihlava, Olomouc, Zlín a Ostrava). ŘSD ČR je důležitým zadavatelem zakázek v oboru silniční a dálniční výstavby.

1.4.2 Správa železniční dopravní cesty (SŽDC)

Správa železniční dopravní cesty je významným zadavatelem stavebních zakázek v oboru železničních dopravních staveb. SŽDC je právní formou státní organizace a její grafická značka je znázorněna na obrázku 5.

¹ *Organizace ŘSD* [online]. [cit. 2016-11-21]. Dostupné z: <https://www.rsd.cz/wps/portal/web/rsd/Reditelstvi-silnic-a-dalnic>



Obrázek 5 – Logo Správy železniční dopravní cesty

zdroj: <http://www.szdc.cz/index.html> [10.10.2016]

SŽDC bylo založeno 1. 1. 2003 a sídlí na adrese Dlážděná 1003/7, Praha 1. „Předmětem činnosti této organizace je hospodaření s majetkem vymezeným v § 20 zákona č. 77/2002 Sb. Jmenovitě:“²

- zajišťování provozování železniční dopravní cesty a její provozuschopnosti
- zajišťování údržby a opravy železniční dopravní cesty
- zajišťování rozvoje a modernizace železniční dopravní cesty
- hospodaření s vymezenými závazky a pohledávkami Českých drah, s.r.o., existující ke dni vzniku České dráhy, a.s.
- příprava podkladů pro sjednávání závazků veřejné služby
- kontrola užívání železniční dopravní cesty, provozu a provozuschopnosti dráhy

² SŽDC základní údaje [online]. [cit. 2016-11-21]. Dostupné z: <http://www.szdc.cz/o-nas/zakladni-udaje.html>

2. Účtování o stavebních pracích v podnicích dopravního stavitelství

Účetnictví lze definovat jako písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniků v peněžních jednotkách a zaznamenává stav a pohyb aktiv a pasiv a náklady, výnosy a hospodářský výsledek v podniku. Účetnictví je v České republice upravováno především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcími vyhláškami Ministerstva financí ČR a všechny účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví v souladu s těmito předpisy. Účetnictví se rozděluje na finanční účetnictví a manažerské účetnictví a tato práce se zabývá oběma typy účetnictví ve spojitosti se stavební výrobou.

2.1 Náklady a výnosy ve stavební firmě

Náklady tvoří v účetnictví jednu stranu hospodářského výsledku a výnosy tvoří stranu druhou. Náklady i výnosy představují tzv. výsledkové účty a řadí se do 5. a 6. účtové třídy. Náklady reprezentují peněžní vyjádření spotřeby, zatímco výnosy jsou peněžním vyjádřením výkonů účetní jednotky. Náklady vznikají okamžikem skutečné spotřeby a výkony vznikají provedením daného výkonu.

Náklady se podle zákona o daních z příjmů dělí na náklady daňově uznatelné a na náklady daňově neuznatelné. Uznatelné daňové náklady jsou definovány v § 24 zákona o daních z příjmů, tyto náklady mají tu vlastnost, že snižují základ daně. Neuznatelné daňové náklady jsou definovány v § 25 téhož zákona a tyto náklady ovlivňují pouze účetní hospodářský výsledek, nesnižují ovšem základ pro výpočet daně. Nedaňovými náklady, které se vyskytují ve stavební výrobě, jsou především náklady na reprezentaci (pohoštění a občerstvení), dary, ostatní pokuty a penále, tvorba a zaúčtování ostatních rezerv, nevyhovujícím podmínkám uvedeným v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a tvorba a zaúčtování opravných položek, které také nesplňují podmínky zákona č. 593/1992 Sb.

Jednotlivé účetní případy jsou evidovány na účtové třídy a skupiny podle zákona o účetnictví, a i když se touto problematikou zabývají především účetní, je dobré znát alespoň základní účtové třídy a skupiny týkající se stavební výroby.

Během spravování ekonomické agendy při realizování dopravních staveb z pozice generálního dodavatele se ekonom stavby (popř. stavbyvedoucí) bude nejčastěji setkávat se zaúčtováním došlých faktur za provedené práce od podzhotovitelů, za nákup stavebního materiálu, zaúčtováním rezerv na záruční opravy a rezerv na dokončení stavby, zaúčtováním nákladů na správní režii, stavebně montážní pojištění, bankovní záruku, půjčovné, mzdy a prémie zaměstnanců, zařízení staveniště a zaúčtováním výnosů ze stavební (popř. i nestavební) činnosti. K těmto účelům slouží:

- účtové třídy
 - 5 – Externí náklady
 - 6 – Externí výnosy
 - 8 – Vnitropodnikové náklady
 - 9 – Vnitropodnikové výnosy

- a účtové skupiny
 - 501 – Spotřeba materiálu
 - 503 – Externí subdodávky
 - 518 – Externí služby
 - 801 – Vnitropodnikové náklady – spotřeba materiálu
 - 818 – Vnitropodnikové náklady – služby
 - 821 – Mzdové náklady na zaměstnance

 - 601 – Výnosy ze stavební činnosti
 - 602 – Ostatní výnosy
 - 901 – Vnitropodnikové výnosy ze stavební činnosti
 - 902 – Vnitropodnikové ostatní výnosy

Náklady stavební zakázky se standardně ještě zařazují na tzv. „cost cody“. Cost coding je metoda, která zařazuje jednotlivé náklady podle jejich vlastností, funkce nebo jiné logické návaznosti. Ve stavebnictví je typickým cost codem stavební objekt, zařízení staveniště, mzdové náklady, pronájem strojů apod. Tato metoda usnadňuje sledování nákladů v průběhu realizace a na jejím základě lze snáze předpokládat celkové náklady na konci stavby.

Účtování o stavební výrobě je odlišné od účtování v ostatních odvětvích zejména v souvislosti s existencí rozsáhlé nedokončené výroby. Produkce, která je v ostatních průmyslových podnicích evidovaná na skladě a k jejímu prodeji ještě nedošlo je řešena pomocí účtování o zásobách, které odráží skutečný stav. Ve stavebnictví se ovšem o nedokončené výrobě neúčtuje, protože to není technicky možné. V ČR neexistuje úprava, která řeší účtování o nedokončené výrobě ve stavebnictví. České účetní standardy řeší pouze metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností a podle nich se nedokončená výroba oceňuje náklady podle výrobní kalkulace, tudíž bez rozpoznání zisku.

2.2 Účetní závěrka a účetní uzávěrka

Sestavením účetní závěrky dochází k zavření účetních operací v daném účetním období. Účetní jednotky mají povinnost uzavřít účetní knihy a sestavit účetní závěrku k poslednímu dni účetního období. Pojmy účetní závěrka a účetní uzávěrka bývají často zaměňovány, přitom se jedná o rozdílné činnosti. Účetní uzávěrka představuje uzavření účtů (účetních knih), doúčtování všech účetních případů, výpočet a zaúčtování hospodářského výsledku. Účetní uzávěrka končí sestavením účetní závěrky.

Hlavními činnostmi účetní uzávěrky je inventarizace majetku a závazků, závěrečné operace u zásob, kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování dohadných položek, tvorba a zaúčtování rezerv, zaúčtování kurzových rozdílů, odpis pohledávek a opravné položky k pohledávkám, výpočet a zaúčtování splatné daně z příjmů a výpočet a zaúčtování odložené daně z příjmů. Předmětem účetní uzávěrky je i zjištění hospodářského výsledku. Poté se může provést konečné uzavření účetních knih. Nákladové a výnosové účty se převádějí na účet 710 (účet zisku a ztrát) a rozvahové účty se převádějí na účet 702 (konečný účet rozvážený), kterým se převádějí do nových účetních období.

Účetní závěrka je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a její součástí je rozvaha (balance), výkaz zisku a ztrát a její přílohy. „Podstatou účetní závěrky je vykázat k poslednímu dni účetního období (rozvahovému dni) stavy jednotlivých druhů majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů, vyčíslit výsledek hospodaření účetní jednotky, popř. i zachytit tok peněžních prostředků a

změny v jejím vlastním kapitálu. To vše při dodržení všech účetních zásad, zejména zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví.³ Podle situace, kdy se závěrka sestavuje jsou rozlišovány 3 druhy účetních závěrek:

- řádná účetní závěrka (sestavuje se k poslednímu dni účetního období)
- mimořádná účetní závěrka (sestavuje se v mimořádných případech, jako je např. zrušení účetní jednotky nebo její likvidace)
- mezitímní účetní závěrka (sestavuje se během účetního období ve zvláštních případech)

Účetní závěrka každé akciové společnosti musí být podle zákona o účetnictví zkontrolována auditorem, pokud akciová společnost splní alespoň jednu z níže uvedených podmínek:

- aktiva společnosti dosáhly ke konci rozvahového dne účetního období výše 40 000 000 Kč anebo vyšší
- Roční úhrn čistého obratu činí více než 80 000 000 Kč
- průměrný stav zaměstnanců v průběhu účetního období je více jak 50

Jiné, než akciové společnosti musí nechat přezkontrolovat účetní závěrku auditorem, pokud splňují alespoň dvě z výše uvedených podmínek. Auditorský výrok k účetní závěrce má 4 stupně: bez výhrad, s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku.

Účetní jednotky mají povinnost odevzdat účetní závěrku společně s přiznáním k dani finančnímu úřadu standardně do 31. března následujícího roku po uplynutí zdaňovacího období. Účetní jednotky, které mají podle zákona o účetnictví povinnost nechat zkontrolovat účetní závěrku auditorem, mají posunutý termín odevzdání do 30. června. Účetní období trvá z pravidla 12 po sobě následujících kalendářních měsíců a začíná 1. ledna daného roku končí 31. prosince.

Většina firem ovšem sestavuje ještě tzv. měsíční účetní závěrky, které mají čistě interní charakter a slouží pro potřeby vedení společnosti. Měsíční účetní závěrka slouží jako dobrý zdroj informací o fungování společnosti a pokud se

³ ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2014.* 7., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2014, s. 132. ISBN 978-80-87237-68-7.

sestavuje pravidelně každý měsíc, tak odráží aktuální vývoj společnosti, na který mohou vedoucí pracovníci reagovat. Pro ještě větší přehled sestavují některé společnosti dokonce účetní závěrky týdenní, díky kterým si mohou manažeři udělat ještě lepší přehled o hospodaření.

2.3 Inventarizace majetku

Podle zákona o účetnictví musejí všechny účetní jednotky inventarizovat majetek a své závazky. Prováděním inventarizace (konkrétně doložením inventurních soupisů) každá účetní jednotka dokazuje, že je její účetnictví věrohodné a průkazné. „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.“⁴ „Termín inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.“⁵ „Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.“⁶

Inventura se provádí fyzicky u položek, u kterých je to možné (položky hmotné povahy). Tyto položky se spočítají, popř. zváží nebo přeměří. Položky vylučující fyzickou inventuru se dokladují dle bankovních výpisů, výplatních listin, daňových přiznání, smluv apod. Postup při provádění inventarizace je následující:

- 1) zjištění skutečného stavu majetku a závazků pomocí inventurních soupisů k danému datu inventurní komisí
- 2) zjištění konkrétních rozdílů mezi skutečným stavem a stavem účetním
- 3) zjištění příčin rozdílů mezi skutečným a účetním stavem
- 4) vypořádání inventarizačních rozdílů

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 29 odst. 1

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 29 odst. 2

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 29 odst. 3

2.4 Závazky dlužníka a jejich zánik

Závazek jednoho subjektu vůči subjektu jinému je vztah, kdy první subjekt (dlužník) má povinnost většinou zaplatit nebo něco vykonat (případně nekonat) pro subjekt druhý (věřitele). Věřiteli naopak vzniká právo na splnění závazku a v případě jeho neplnění jej může vymáhat. Pojem závazek, lze také nahradit slovem obligace.

Nový občanský zákoník účinný od 1. 1. 2014 (NOZ) definuje vznik závazku a závazek samotný takto: „Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.“⁷ „Plnění, které je předmětem závazku, musí být majetkové povahy a odpovídat zájmu věřitele, i když tento zájem není jen majetkový.“⁸ „Závazek vzniká ze smlouvy, z protiprávního činu, nebo z jiné právní skutečnosti, která je k tomu podle právního řádu způsobilá.“⁹

Závazek podle NOZ ideálně zaniká splněním dluhu. Dlužník při tom musí dluh splnit na svůj náklad a nebezpečí a včas. Další způsoby zániku závazku podle NOZ jsou:

- dohoda
- započtení
- odstupné
- splnutí
- prominutí dluhu
- výpověď
- odstoupení od smlouvy
- následná nemožnost plnění
- smrt dlužníka nebo věřitele

Obecně lze zánik závazků rozdělit do dvou skupin. V první skupině závazky zanikají uspokojením pohledávky věřitele a patří sem splnění dluhu (solutio), náhradní plnění (surogát), započtení dluhu, odstupné, splnutí a dohoda. Druhou

⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1721 odst. 1

⁸ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1722 odst. 1

⁹ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1723 odst. 1

skupinu zániku závazků tvoří takové zániky, které neuspokojují pohledávky věřitele. Např.: prominutí dluhu, následná nemožnost plnění, odstoupení od smlouvy, výpověď, uplynutí doby, smrt dlužníka nebo věřitele a další netypické případy. Nejčastější zániky dluhů v dopravním stavitelství jsou popsány v následujících podkapitolách.

2.4.1 Zániky závazku splnění dluhu

Splnění dluhu je základní zánik dluhu. V případě, že si dva subjekty dluží navzájem, může splnění dluhu požadovat jen ten subjekt, který již dluh splnil, popř. je ochoten a schopen plnit s protistranou zároveň. NOZ dále v § 1912 uvádí, že „subjekt, který má plnit napřed, může s plněním počkat do chvíle, dokud mu nebude plnění zajištěno protistranou. To ovšem pouze v případech, je-li plnění druhé strany ohroženo okolnostmi, které u ní nastaly, které mu nebyly a neměly být známy, když smlouvu uzavřel.“¹⁰

Pokud dlužník neplní řádně, má věřitel podle § 1912 (NOZ) právo domáhat se buďto opravy (popř. doplnění chybějících částí) anebo přiměřené slevy z ceny díla. „Lze-li dluh splnit několika způsoby, pak se má za to, že volba způsobu plnění náleží dlužníku.“¹¹ Je-li věřitel neznámý nebo odmítl plnění přijmout bez udání důvodu, může dlužník plnění složit do soudní úschovy. Náklady vynaložené na úschovu je věřitel povinen zaplatit.

Plní-li dlužník svůj dluh převodem dlužné částky na účet věřitele (např. prostřednictvím platebních služeb bankovních domů), pak je dluh splněn až v momentě připsání dlužné částky na účet věřitele. V případě, že se subjekty dohodli na čase plnění nebo je čas plnění stanoven jinak, je dlužník povinen plnit i bez vyzvání věřitele.

Pokud je dlužníkem veřejnoprávní korporace a smluvními stranami nebyla stanovena splatnost faktur, pak je splatnost dle NOZ právě 30 dní. Kratší splatnost faktur je možné sjednat po souhlasu obou stran, delší splatnost, než je 60 dní

¹⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1912 odst. 1

¹¹ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1926 odst. 1

sjednat nelze. Delší splatnost než 30 dní je možné sjednat pouze ve výjimečných případech, kdy situaci odpovídá povaha zakázky.

Pokud dlužníkem není veřejnoprávní korporace, pak platí obdobné podmínky jako v případě, že dlužníkem je veřejnoprávní korporace, jen s tím rozdílem, že je možné sjednat splatnost delší než 60 dní, pokud takové ujednání není vůči věřiteli hrubě nespravedlivé a splatnost do 60 dnů si strany mohou sjednat bez omezení. Lhůta začíná standardně dnem, kdy byla faktura doručena dlužníkovi nebo předáním zboží/ provedení služby. Pro začátek lhůty se počítá den, který nastal později.

Pokud dlužník nesplní svůj dluh včas je v prodlení. U dlužníka, který je v prodlení se splacením peněžitého dluhu může věřitel požadovat společně se splněním dluhu také zaplacení úroku z prodlení. Výši úroku z prodlení si budto stanoví strany samy (např. ve SoD) nebo jsou stanoveny vládním nařízením. Dále platí že: „věřitel má právo na náhradu škody vzniklé nesplněním peněžitého dluhu jen tehdy, není-li kryta úroky z prodlení.“¹²

2.4.2 Zánik závazku dohodou

Strany se mohou dohodnout na zániku závazku, aniž by tím vznikl nový závazek a zbavují se tím práva a povinností plynoucí ze závazku.

2.4.3 Zánik závazku započtením pohledávek

Jeden ze způsobu zániku závazku podle NOZ je započtení pohledávek. Tento způsob je často využíván u společností, které pro sebe navzájem provádějí práce pravidelně. V tomto případě pak nedochází k finančnímu vyrovnání, ale započtení pohledávek, a tedy k jejich zániku. Podmínky započtení jsou definovány v § 1982 a násl. Započtení pohledávek lze v daných případech provést budto jednostranným právním úkonem nebo dohodou obou stran. Započtení pohledávek je možné učinit pouze v případě, že obě strany evidují existující pohledávku.

¹² Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník § 1971 odst. 1

Jednostranně pak lze započíst pouze pohledávky, jejichž plnění je stejného druhu (většinou se jedná o peněžní plnění). V případě, že se obě strany dohodnou, lze započítávat i pohledávky druhově rozdílné. Další podmínkou pro jednostranné započtení pohledávek je, že straně, která započtení pohledávky požaduje, vzniklo právo požadovat uspokojení vlastní pohledávky (není tedy možné započítávat nesplatnou pohledávku, vůči pohledávce po splatnosti). „V obchodních závazkových vztazích lze započíst i pohledávku promlčenou, pokud byla započitatelná v době před svým promlčením a pohledávku nesplatnou, jde-li o pohledávku vůči dlužníku, který není schopen plnit své peněžité závazky.“¹³

Zákon nedefinuje, jakým způsobem se strany mají dohodnout nebo jakou formou má jeden subjekt vyrozumět protistranu o jednostranném zápočtu. Strany tak mohou učinit písemnou, ale i ústní formou. Důležité je, aby byl úkon učiněn zcela jasně a srozumitelně. Účinnost tohoto úkonu nabývá v platnosti v momentě, kdy byl projev vůle doručen adresátovi. Nepřípustné je jednostranně započítávat pohledávky promlčené.

„Započtení pohledávek, někdy také nazýváno jako „kompenzace“, se řadí mezi jeden ze způsobů zániku závazku, jehož podstata spočívá v tom, že mají-li strany vůči sobě vzájemné pohledávky s plněním stejného druhu, může každá z nich učinit vůči té druhé projev vůle směřující právě k započtení. Započítávané pohledávky pak zaniknou v rozsahu, v jakém se vzájemně kryjí.“¹⁴

2.4.4 Faktoring

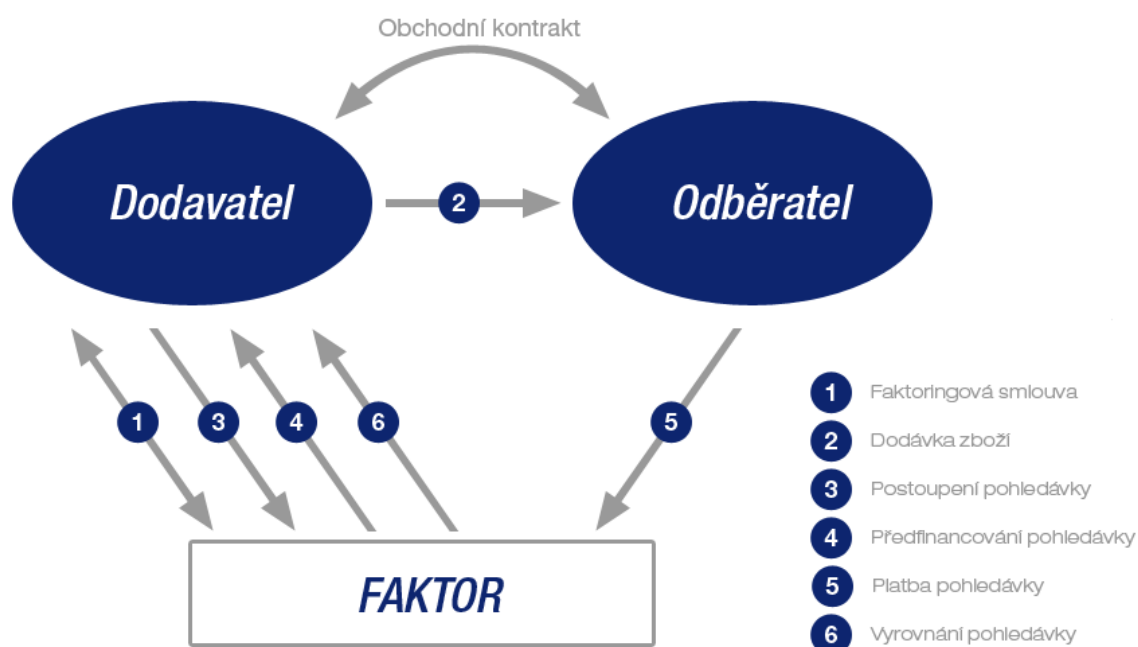
Vzhledem k tomu, že se při realizaci dopravních staveb dostává generální zhotovitel do velkého množství obchodních vztahů, je pravděpodobné, že některý z jeho partnerů využije tzv. „faktoringu“. Faktoring je způsob financování krátkodobých pohledávek, které věřiteli (dodavateli) vznikly z plnění, bez bankovního zajištění. Principem faktoringu je postoupení věřitelových pohledávek faktorovi (bance, popř. faktoringové společnosti). Tímto krokem se banka (obecně

¹³ *Započtení pohledávek v rámci insolvenčního řízení* [online]. 2008 [cit. 2016-11-18]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/zapocetni-pohledavek-v-ramci-insolvenčního-řízení-53517.html>

¹⁴ *Podmínky započtení pohledávek dle Nového občanského zákoníku* [online]. 2014 [cit. 2016-11-18]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/podminky-zapocetni-pohledavek-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku-95745.html>

třetí strana) stane věřitelem postoupených pohledávek, která zajišťuje i jejich úhradu.

Pokud některý z dodavatelů využije služeb faktoringových společností a postoupí svoje pohledávky vůči generálnímu zhotoviteli třetí osobě, tak potom generální zhotovitel ztrácí nad takovou pohledávkou kontrolu a třetí strana s ní může nakládat podle svého uvážení, např. ji započíst. Takovému kroku se dá předejít, pokud je ve smlouvě mezi zhotovitelem a poddodavatelem anebo v objednávce uvedeno, že zhotovitel nesouhlasí s podstoupením pohledávek třetí stranám bez písemného souhlasu. Průběh faktoringu je přehledně znázorněn na obrázku 6.



Obrázek 6 – Diagram faktoringu

zdroj: <http://www.genfin.cz/factoring.php> [18.12.2016]

2.5 Použití mezinárodních účetních standardů ve stavebnictví

„Celosvětový trend ve vývoji národních ekonomik směřuje k jejich vzájemnému porovnávání, která překračují hranice jednotlivých států. Současně

s tím dochází ke vstupu řady firem na mezinárodní kapitálové trhy.¹⁵ Z těchto důvodů je zapotřebí porovnávat firmy vzájemně z různých zemí světa. Jako hlavním prostředkem pro porovnávání společností slouží účetní závěrky společností, které jsou ale zpracovávány podle legislativy země, ve které je společnost založena. Skutečnost, že všechny státy nekladou stejné podmínky pro vedení účetnictví, a tedy i sestavení účetních závěrek, vedla k harmonizaci účetní závěrky v mezinárodním měřítku. Nejznámějším systémem mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví a účetnictví jsou International Financial Reporting Standards (IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) a International Accounting Standards (IAS – Mezinárodní účetní standardy). Cílem mezinárodního výkaznictví je především stanovit takové standardy, jejichž dodržování povede k podávání srovnatelných informací o výkonnosti podniků. „Tak jako v ostatních zemích EU platí i v České republice povinnost sestavovat účetní závěrky podle IFRS pro všechny účetní jednotky, které jsou eminentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů.“¹⁶ Společnosti, jejichž akcie jsou obchodovatelné na regulovaném trhu musejí účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávu podle standardů IFRS. Pro daňové účely musejí všechny společnosti vycházet z účetní legislativy země, ve které podnikají (výsledek hospodaření dané firmy se proto může lišit při postupování podle IFRS a podle účetních předpisů).

V České republice je povinné použití IFRS i pro samotné účetní závěrky obchodovaných účetních jednotek. Zároveň mohou IFRS dobrovolně použít i jiné účetní jednotky v souladu s § 19a odstavce (7) a (8) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví. Akcie stavebních firem nejsou obvykle obchodovatelné na trhu s cennými papíry, ale vzhledem k tomu, že dopravní stavby realizují především velké mezinárodní společnosti, které se vzájemně srovnávají, je u některých z nich vhodné používat také IFRS, aby bylo možné jejich výsledky vzájemně porovnávat.

¹⁵ ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost*. 15., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2014, s. 159. ISBN 978-80-87237-69-4.

¹⁶ ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost*. 15., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2014, s. 159. ISBN 978-80-87237-69-4.

2.6 Audit ve stavebnictví

Slovo audit pochází z latinského slova *auditus*, které je do češtiny překládáno jako slyšení. Auditem se rozumí přezkoumání a zhodnocení dokumentů a výkazů společnosti nezávislou osobou. Cílem každého auditu je zjistit, zda vykazované údaje odpovídají skutečnosti a zároveň hodnotí kvalitu vnitřní kontroly společnosti. Auditorská firma může provádět různé druhy auditu, nejčastější bývá audit finanční (účetní závěrky), kterým se bude zabývat i tato kapitola, neobvyklé nejsou ale ani audity technické, bezpečnosti pracovních procesů, dopadů na životní prostředí audit kvality apod. Mezi největší a nejznámější auditorské firmy patří PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young, KPMG a Deloitte. Tyto čtyři firmy jsou známé pod slovním spojením „velká čtyřka“ nebo „big four“. Známa je také firma Arthur Andersen, která prováděla audit pro společnost Enron Corp. Enron byla před svým bankrotem v roce 2002 uváděna jako vzor moderní a silné společnosti, časopis *Fortune* ji dokonce šestkrát za sebou jmenoval nejinnovativnější společností Ameriky. Ve skutečnosti vedení Enronu falšovalo účetnictví, které vedlo k samotnému pádu tohoto gigantu. Jak se později ukázalo, toto podvodné chování dlouhodobě přehlížela auditorská firma Arthur Andersen, což vedlo k otázkám, jak moc nezávislý a objektivní audit skutečně je.

„Audit účetní závěrky ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).“¹⁷ Povinnost vykonávat audit účetní závěrky vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrku musí podle tohoto zákona nechat zkontrolovat auditorem každá akciová společnost, která splní alespoň jednu z níže uvedených podmínek:

- aktiva společnosti dosáhly ke konci rozvahového dne účetního období výše 40 000 000 Kč anebo vyšší
- Roční úhrn čistého obratu činí více než 80 000 000 Kč
- průměrný stav zaměstnanců v průběhu účetního období je více jak 50

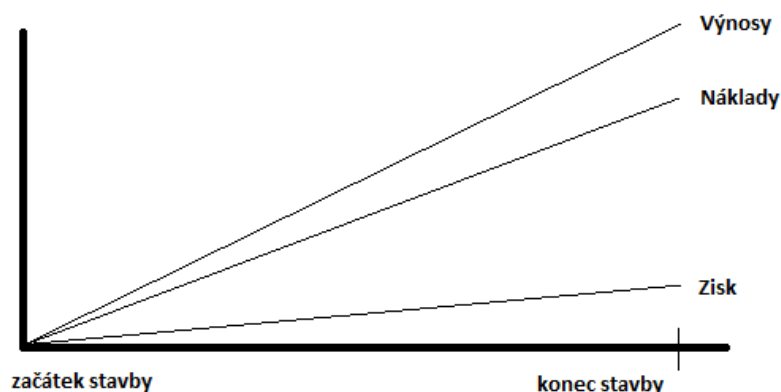
¹⁷ *Poslání a smysl auditu* [online]. 2015 [cit. 2016-11-6]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>

U jiných, než akciových společností je zapotřebí splnit alespoň dvě z výše uvedených podmínek. V případě, že společnost audit neprovede nebo provede, ale nezveřejní účetní závěrku společně se zprávou auditora, i když jí to zákon příkazuje, hrozí společnosti pokuta ve výši 3% z aktiv, minimálně však 1 200 000 Kč a penále za každý rok, kdy společnost měla auditem projít a neprošla.

2.7 Účetních a daňové rezervy ve stavebnictví

„Rezervy představují existující dluhy, u nichž však podnik neví, v jaké výši dluh má a případně ani kdy ho bude muset zaplatit. Někdy není předem známo, ani vůči komu tento závazek vznikl. Je znám jejich účel, jejich výše, ale období se jen odhaduje. Jde o cizí zdroje podniku, jejichž účtování je spojeno se zanesením souvisejícího nákladu do účetnictví s daňovým či nedaňovým dopadem.“¹⁸ Podle zásady opatrnosti se rezervy vytváří v případech, když existuje riziko nebo podezření, že v budoucnu nastanou výdaje, které lze nyní předpokládat. Hlavním účelem vytváření rezerv je zadržení hospodářského výsledku na výdaje, které v budoucnu nastanou. Aby došlo ke snížení zisku, tak se musí navýšit daná rezerva, se kterou se navýší i náklady, na které se rezerva vytváří. Vytváření rezerv má ve stavebnictví ještě jeden účel, a to vyrovnané vykazování zisku zakázky s postupem času. Ve stavební praxi dochází k „přefakturaci“ (overbillingu) a „nedofakturaci“ (underbillingu) a běžně dochází i k doručení nákladových faktur se značným časovým zpožděním. Z těchto důvodů se při měsíčních účetních závěrkách účtují tzv. rezervy na dokončení projekty, které způsobí, že zisk každé zakázky se v měsíci tvoří podle finálního zisku na konci stavby, tak jak je to vidět na obrázku 7 a tím dochází k vykazování zisku podle skutečně zaúčtovaných nákladů. Zisk z přefakturace, popř. zisk k nezaúčtovaným nákladům je pak „schován“ ve formě rezervy. V České republice je problematika rezerv upravována zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁸ *Tvorba a rozpouštění rezerv* [online]. 2013 [cit. 2016-12-6]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43253v54434-tvorba-a-rozpousteni-rezerv/>

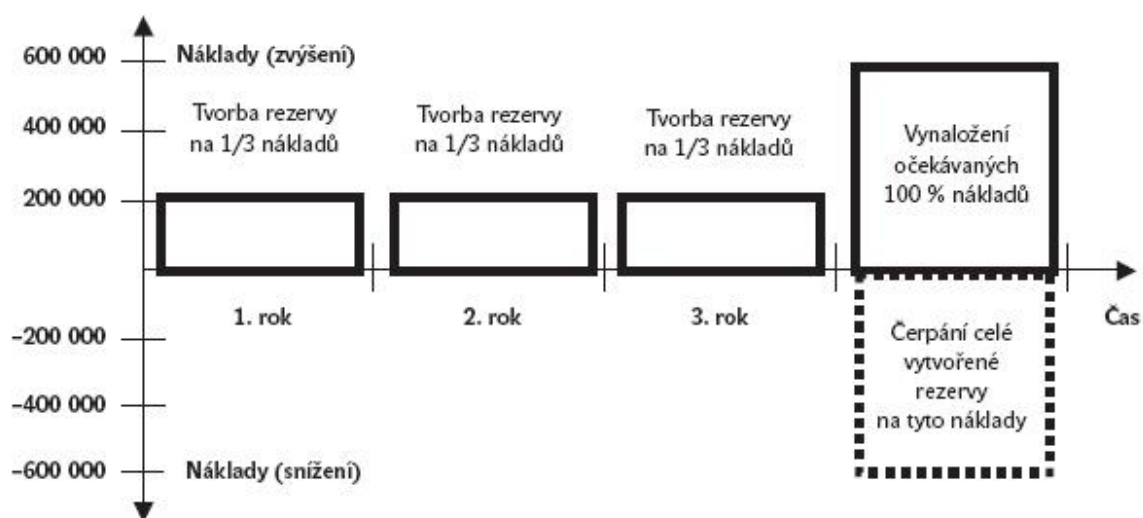


Obrázek 7 – Nárůst zisku v průběhu zakázky se zaúčtováním rezerv na dokončení projektu

zdroj: vlastní tvorba

Při vytváření účetních rezerv vznikají tzv. daňově neuznatelné náklady, které nesnižují daňový základ. Naopak při tvorbě daňových rezerv dochází ke snížení daňového základu. Daňové rezervy jsou řešeny v zákoně o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, konkrétně v § 2 až 4 a § 7.

Ve stavebnictví se obecně tvoří dva typy rezerv, a to rezervy na dokončení stavebního díla, které se na konci stavby rozpustí a vytvoří zisk, pokud nejsou do konce stavby vyčerpány a rezervy na záruční práce, které jsou rozpuštěny po uplynutí záruční doby nebo čerpány proti nákladům na záruční opravy. Příklad tvorby rezerv a následně jejich čerpání je přehledně znázorněno na obrázku 8.



Obrázek 8 - Tvorba a čerpání rezerv

zdroj: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34890v44510-ucetni-versus-danove-rezervy/?search_query=\[18.12.2016\]](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34890v44510-ucetni-versus-danove-rezervy/?search_query=[18.12.2016])

3. Fakturace prací v dopravním stavitelství

Skutečnost, že se stavební zakázky vyznačují dlouhou dobou realizace a vysokou cenou (u dopravních staveb je běžná doba výstavby několik let a cena v řádu miliard korun) prakticky vylučuje hrazení díla jednorázově. Z tohoto důvodu se stavební práce hradí formou postupných dílčích faktur, které investor platí podle smluvených platebních podmínek. Způsob, jakým budou provedené práce fakturovány a následně hrazeny jsou uvedeny ve smlouvě o dílo (popř. objednávce). Vzhledem k tomu, že fakturace a placení má zásadní vliv na finanční stránku příjemce i poskytovatele plnění, je dobré věnovat veliký důraz na sjednání férových podmínek z pohledu obou smluvních stran, aby nedocházelo k narušení obchodních vztahů. Hlavním podkladem pro fakturaci ve stavebnictví je rozpočet stavby. Postupným prováděním prací v čase dochází k čerpání rozpočtu a tyto provedené práce je potřeba v pravidelných intervalech vyfakturovat. V praxi to znamená, že provedené práce jsou zkontrolovány technickým dozorem stavby (popř. i správcem stavby), který potvrdí správnost a skutečnost provedení v zjišťovacím protokolu (soupisu provedených prací). Odsouhlasené práce v zjišťovacím protokolu slouží jako podklad k dílčí fakturaci. Po převzetí kompletního díla objednatel je vystavena konečná faktura, která zahrnuje všechny položky z dílčích faktur, a navíc obsahuje případné vícepráce (popř. méněpráce) a pozastávky.

Ve stavebnictví se může uplatňovat i věcný způsob fakturace, tedy fakturace již dokončených objektů nebo dohodnutých částí stavby (např. fakturace dokončených základů, dokončení hrubé stavby apod.) Tento způsob se ale používá spíše u malých a středních staveb, v dopravním stavitelství je proto neobvyklý.

Předmětem fakturace je vystavení a zaslání faktury poskytovatelem plnění příjemci plnění. Fakturou se obvykle rozumí účetní doklad, který dodavatel vystavuje za provedené práce (eventuálně za dodané zboží) a ve kterém si nárokuje peněžní částku po odběrateli. Faktury je možné dělit na faktury vydané (faktury vystavené předmětnou firmou) a faktury přijaté (faktury přijaté od dodavatelů). Termín faktura není zákonem definován a někdy je chybně zaměňován s daňovým dokladem, který již je definován v zákoně č. 235/2004 Sb.,

o DPH. „Daňový doklad je písemnost, které splňuje podmínky stanovené právě v tomto zákoně.“¹⁹ „Daňový doklad může mít buď listinnou nebo elektronickou podobu“²⁰ (s použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit obě dvě strany, tedy i strana, pro kterou se plnění uskutečňuje). „Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy strana, která plnění uskutečňuje.“²¹ Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění nebo do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Daňový doklad musí podle § 29 zákona o DPH obsahovat následující náležitosti:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění (dodavatel/ zhotovitel)
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění (DIČ)
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje (odběratel/ investor)
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje (DIČ)
- evidenční číslo daňového dokladu
- rozsah a předmět plnění
- den vystavení daňového dokladu
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně
- základ daně
- sazbu daně
- výši daně; tato daň se uvádí v české měně

Standardně bývá na daňovém dokladu uveden i kontakt na poskytovatele plnění, odkaz na zápis ve veřejném rejstříku, číslo objednávky, variabilní a konstantní symbol, číslo bankovního účtu, způsob platby, způsob dopravy, tabulka s daňovou rekapitulací, razítko a podpis osoby, která doklad vystavila a logo

¹⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty § 26 odst. 1

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty § 26 odst. 2

²¹ Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty § 26 odst. 4

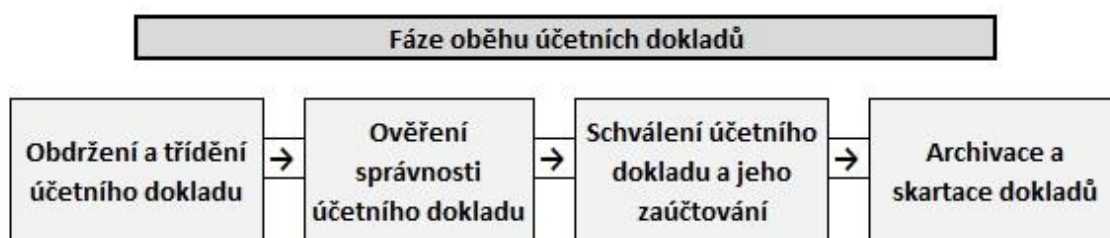
poskytovatele plnění. Tyto informace jsou doplňující a zákon o DPH neukládá povinnost vystavovateli dokladu je uvádět, i tak je vhodné tyto další informace na dokladech zaznamenávat.

Daňový doklad musí dále obsahovat odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně. Dále daňový doklad musí obsahovat frázi „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.“²² Pokud celková fakturovaná částka nepřesahuje 10 000 Kč je možné podle tohoto zákona vystavit zjednodušený daňový doklad. Vzhledem k tomu, že se ve stavebnictví fakturují částky menší než 10 000 Kč spíše výjimečně, zjednodušený daňový doklad se často nepoužívá.

Daňové doklady musí být uchovávány po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ke kterému byl daňový doklad vystaven. „U daňového dokladu musí být po celou předepsanou dobu archivace zajištěna věrohodnost původu, neporušenost a jeho čitelnost.“²³

3.1 Oběh účetních dokladů

Účetní doklady musí být nejen správně vystavovány, ale zákon ukládá také povinnost účetním jednotkám přijaté doklady archivovat. Jednotlivé fáze, kterými prochází přijatý účetní doklad jsou patrné z obr. 9



Obrázek 9 - Fáze oběhu účetních dokladů

zdroj: vlastní tvorba

²² Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty § 29 odst. 2

²³ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 122. ISBN 978-80-905622-0-2.

Přijaté doklady je nejdříve nutné rozdělit podle typu, uspořádat je podle data přijetí a opatřit je pořadovým číslem. K těmto důvodům slouží tzv. košilka, která je k přijatým dokladům přiložena a jsou na ní uvedeny informace k zaúčtování a podpis odpovědných osob. Poté je nutné ověřit věcnou a formální správnost daného dokladu. Věcná správnost spočívá v překontrolování přijatého dokladu, že byl vystaven podle objednávky (popř. smlouvy) a že zboží a kvalita zboží odpovídá požadavkům a souhlasí cena na dokladu. Zda je doklad vystaven podle platných zákonů a obsahuje všechny předepsané náležitosti spadá pod kontrolu formální správnosti. Věcnou kontrolu provádí zpravidla ekonom stavby, popř. stavbyvedoucí nebo mistr. Formální kontrola je většinou prováděna v účtárně. Po zkontrolování formální a věcné správnosti je doklad schválen odpovědným pracovníkem (zpravidla ekonomem stavby nebo stavbyvedoucím) a zaúčtován. Poté jsou doklady archivovány podle platných zákonů. V době psaní této práce musejí být daňové doklady, účetní závěrky a výroční zprávy archivovány po dobu 10 let. Mzdové listy musejí být archivovány 30 let a ostatní doklady 5 let. Po uplynutí stanovených lhůt mohou být skartovány.

3.2 Penalizační faktury

Penále a pokuty se staly běžnou součástí smluvních dohod mezi investorem a zhotovitelem a mezi generálním zhotovitelem a jeho poddodavatelem nejen ve stavebním odvětví, a proto je nutné rozumět i fakturám vystavených z důvodů udělení pokuty nebo penále. Smluvní pokuty se používají jako motivace ke splnění smluvních podmínek protistrany. V případě, že protistrana podmínky nesplní dojde k uvalení smluvních pokut. Další sankcí jsou úroky z prodlení, které jsou uplatňovány v případě nedodržení termínu splatnosti. „Sankce za neplnění povinností nejsou předmětem DPH, a proto penalizační faktury sazbu ani výši daně neobsahují. Nejčastěji se penalizační faktury vystavují na sankce za pozdní platby nebo jako předpis smluvních pokut. Aby fakturace byla efektivní a nefakturovali se nízké částky, je možné nastavit limity pro minimální výši sankcí.

Z hlediska daně z příjmů podléhají smluvní pokuty a úroky z prodlení zdanění v okamžiku, kdy jsou uhrazeny²⁴

3.3 Zálohové faktury

Poskytnutí zálohy ve stavebnictví ze strany investora je v dnešní době spíše výjimečné, naopak stavební firmy musí často dokládat bankovními zárukami, popř. jistotou, že jsou schopny dílo podle smluvních podmínek dodat. I tak se může v některých případech stát, že investor zálohu poskytne. Dochází k tomu například v případech, kdy je zhotovitel nucen nakoupit nestandardní materiál nebo stavební díl dostatečně včas před zahájením prací a nechce nést riziko, že investor odstoupí od smlouvy a zhotovitel daný materiál investorovi neprodá. Pokud se jedná o materiál, který není běžný nebo stavební díl vyrobený na zakázku, tak se zvyšuje riziko, že zhotovitel bude trtit celou výši ceny, protože takové zboží je dále neprodejné a vynucení si zálohy je zcela logické.

„Zálohová faktura je doklad, který vyhotovuje dodavatel za účelem získání zálohy na dodávku zboží či poskytnutí služby. Tato faktura má charakter výzvy k zaplacení a není daňovým dokladem.“²⁵ Pokud zákazník poskytuje zálohu na stavební nebo montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti, tak tyto zálohy nepodléhají odvodu daně z přidané hodnoty a není proto potřeba ani na takové zálohy vystavovat daňový doklad.

Existuje ještě tzv. proforma faktura, která se používá v podobných případech jako zálohová faktura, jen s tím rozdílem, že proforma faktura se vystavuje na výši celého plnění a zálohová faktura pouze na její část.

²⁴ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 155. ISBN 978-80-905622-0-2.

²⁵ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 125. ISBN 978-80-905622-0-2.

3.4 Opravné daňové doklady

Opravné daňové doklady mohou být vystavovány z několika důvodů, nejčastěji to ovšem bývá z důvodu vystavení daňového dokladu s chybným základem daně a zákonitě i výší daně (např. reklamace prací). Dalším důvodem pak může být uvedení nesprávné výše DPH a podobně. „Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění.“²⁶

Opravné daňové doklady musí stejně jako daňové doklady obsahovat předepsané náležitosti, mezi které patří:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění (zhotovitel)
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění (DIČ)
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje (odběratel/ investor)
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje (DIČ)
- evidenční číslo původního daňového dokladu
- evidenční číslo opravného daňového dokladu
- důvod opravy
- rozdíl mezi opraveným a původním základem daně
- rozdíl mezi opravenou a původní daní
- rozdíl mezi opravenou a původní částkou za uskutečněné plnění celkem

Pokud je opravný daňový doklad vystavován z důvodu chybného uvedení základu daně a výše daně, tak plátce DPH nevystavuje dodatečné daňové přiznání. Opravný daňový doklad musí být, ale vystaven do 15 dnů od zjištění důvodu opravy. Je povinností každého plátce po zjištění chyby opravu provést a oprava je považována za samostatné zdanitelné plnění. V případě, že dochází opravou daňového dokladu ke zvýšení daně (vrubopisu), daň odvede zhotovitel (plátce daně) k tomu zdaňovacímu období, ke kterému zjistil důvod opravy. V případě, že dochází opravou daňového dokladu ke snížení daně (dobropisu), si zhotovitel (plátce daně) sníží daň na výstupu v období, ve kterém doručil opravný daňový doklad zákazníkovi (investorovi).

²⁶ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 157. ISBN 978-80-905622-0-2.

„Pokud zhotovitel uvedl špatnou výši daně na daňovém dokladu a přiznal tím DPH vyšší, než měl, tak má právo (nikoliv povinnost) provést opravu prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Takové přiznání se podává za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění nebo kdy byla přijata úplata.“²⁷ Pokud ovšem zhotovitel uvedl v daňovém dokladu nižší sazbu daně než měl, tak má povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Dodatečné daňové přiznání musí zhotovitel podat do konce měsíce po měsíci, ve kterém se o důvodu opravy dozvěděl.

3.5 Pozastávky

Pozastávky byly poprvé definovány v československé judikatuře v roce 1983 ve vyhlášce č. 37/1983 Sb., o fakturování a placení dodávek pro investiční výstavbu a dodávek geologických prací. Po přijetí této vyhlášky museli zadavatelé zakázek zadržovat 10 % z fakturované částky díla, a to buď z každé měsíční faktury nebo z konečné faktury. Tyto 10 % pozastávky umožňovaly zhotovitelům lepší vymahatelnost nápravy v případě zjištění špatného provedení díla během realizace nebo vad v průběhu záruční doby.

„Povaha pozastávky jako taková je v praxi především vnímána jako dílčí část ceny za dílo, sloužící k záruce zadavatele ze strany zhotovitele, pro zajištění nápravy chybných plnění (vad a nedodělků), které se vyskytnou v záruční době. V případě, že by zhotovitel odmítl tato chybná plnění (vady a nedodělky) v záruční době odstranit, vzniká objednateli možnost využít zádržné v podobě pozastávek a oslovit třetí subjekt pro zajištění nápravy u chybných plnění.“²⁸ Po skončení záruční lhůty je pak zhotoviteli vyplacena pozastávka snížená o cenu za provedené práce, které zhotovitel měl provést, ale neučinil tak. Pokud zhotovitel opraví vzniklé vady, které se projeví během záruční lhůty nebo takové vady nevzniknou, má zhotovitel nárok na vrácení celé zadržované pozastávky.

²⁷ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 159. ISBN 978-80-905622-0-2.

²⁸ *Ekonomická zátěž v podobě bankovních záruk a pozastávek* [online]. [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.filipbusina.cz/dokumenty/clanky/bankovni-zaruky.pdf>

Ve stavební praxi se běžně používají dva typy pozastávek, a to pozastávky za řádné provedení díla a pozastávky za záruční opravy. Standardně je každá z pozastávek ve výši 5 % a tato částka se zadržuje pravidelně z každé faktury (výjimečně z koncové faktury). Pozastávky za řádné provedení díla se zhotoviteli zaplatí po předání řádně provedeného díla zadavateli (bez vad a nedodělků) většinou na základě písemné výzvy zhotovitele (záleží na podmínkách ve smlouvě o dílo). Pozastávky za záruční práce jsou zhotoviteli navráceny po skončení záruční lhůty. Vzhledem k tomu, že záruční lhůty u dopravních staveb trvají i 5 let (v některých případech i více) a cena staveb dosahuje několika miliard korun, je ekonomicky výhodné vystavit bankovní záruku za záruční opravy nebo bankovní záruku za zádržné, pokud to smluvní podmínky umožňují. Náklady spojené s vystavením bankovní záruky jsou nižší v porovnání se ztrátami ze zadržovaných pozastávek. Důležité je podotknout, že nízké náklady za bankovní záruky platí pouze u velkých a zdravých podniků. Malé a střední stavební firmy buďto nemají možnost získat bankovní záruku vůbec nebo za nevýhodných podmínek.

Zvýše uvedeného vyplývá, že záruční lhůta má dopad na náklady spojené s bankovní zárukou a finanční tok zhotovitele v případě nenahrazení zádržného bankovní zárukou. I přesto česká legislativa nemá jednoznačná zákonná pravidla pro určení záruční lhůty stavebních děl.

Pozastávka je standardně řešena ve smlouvě o dílo ve čtvrtém článku – cena díla a platební podmínky, kde se uvádí, jaká procentuální část základu daně je zaplácena po doručení faktury a jakou část základu daně tvoří předmětné pozastávky. V tomto článku by měl být popsán i způsob, jakým se má poskytovatel plnění přihlásit o své pozastávky a měla by zde být uvedena lhůty, kdy dojde k jejich proplacení.

3.6 Přefakturace

Ve stavebnictví dochází někdy k situacím, kdy jedna firma objednává plnění, které v té samé hodnotě přeúčtovává na firmu druhou. Klasickým příkladem takové situace je přefakturace nákladů nebo výnosů v rámci společnosti (dříve sdružení). Samotná přefakturace je předmětem daně z přidané hodnoty a

DUZP se stanovuje jako by danou službu poskytovala sama firma, která plnění přefakturovává.

4. Daň z přidané hodnoty u stavebních prací

Daň z přidané hodnoty, známá také pod zkratkou DPH, je jedním z hlavních příjmů státního rozpočtu. Tuto daň upravuje předpis č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (zákon o DPH), který obsahuje i příslušné předpisy Evropské unie. V ČR bylo DPH zavedeno 1.1.1993 a od té doby prošlo několika změnami. K datu vydání této práce jsou v České republice platné tři sazby DPH. Od 1.1.2013 činí základní sazba DPH 21%, sazba první snížené daně je od stejného data 15% a nově od 1.1.2015 přibyla druhá snížená sazba ve výši 10%. Druhá snížená sazba platí pouze pro zboží uvedené v příloze zákona o DPH a jedná se především o léky, knihy a kojeneckou stravu (stavební výroby se druhá snížená sazba netýká). První snížená sazba daně (15%) se ve stavebnictví uplatňuje při stavbě sociálního bydlení a na provádění stavebních a montážních prací na dokončené stavbě, a to v případech, kdy se jedná o stavbu pro bydlení. Sociálním bydlením se dle zákona o DPH rozumí bytový dům, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m² a rodinný dům jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m². Vzhledem k tomu, že tato práce se zabývá problematikou dopravních staveb, kterých se 15% daň také netýká, nebude první snížená sazba v této práci více řešena. Z výše uvedeného vyplývá, že na práce v dopravním stavitelství se uplatňuje základní sazba daně, a to ve výši 21%.

Od 1. 1. 2012 vešla v platnost úprava režimu přenesení daňové povinnosti na DPH pro oblast provádění stavebních a montážních prací (tzv. „reverse charge“). Tato úprava se týká prací uvedených v klasifikaci produkce CZ-CPA 41 až 43 od Českého statistického úřadu, která je přiložena na konci této práce jako příloha A. Principem přenesení daňové povinnosti je, že daň z přidané hodnoty neodvede poskytovatel plnění, jak tomu je běžně, ale daň má povinnost odvést příjemce plnění (tedy objednatel v případě stavebních prací). Tento režim se dotýká velkého množství plátců DPH a při provádění stavebních prací dochází často k jeho aplikaci.

Vzhledem k tomu, že stavební práce dosahují nemalých finančních objemů, je zapotřebí rozumět problematice DPH, aby nedocházelo k nesprávnému odvádění DPH. V případě že plátce odvede nižší daň, než měl dle zákona odvést,

vystavuje se riziku uplatnění penále ze strany finančního úřadu. V opačném případě odvádí daní více než by měl a chová se tak nevhodně.

4.1 Plátce DPH dle zákona

Plátcem DPH se podle platných zákonů musí stát každá účetní jednotka, která za nejvýše 12 po sobě jdoucích měsíců přesáhne obrat 1 000 000 Kč nebo která se do systému placení daně z přidané hodnoty přihlásí dobrovolně. Výjimkou jsou subjekty, které uskutečňují plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty. Pokud je účetní jednotka plátcem DPH musí podle zákona o DPH uplatňovat tuto daň na všechna svá uskutečněná zdanitelná plnění a vystavovat na ně daňové doklady. Dále musí vést evidenci pro účely DPH a tuto evidenci archivovat po dobu 10 let. Plátů DPH se týká také ručení za DPH za nespolehlivé dodavatele a vzniká jim nárok na odpočet daně.

4.2 Předmět DPH

„Předmětem daně z přidané hodnoty je podle zákona o DPH“²⁹:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení:
 - 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 - 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku

²⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty § 2 odst. 1

4.3 Zdaňovací období

Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Pokud měl plátc DPH v minulém kalendářním roce obrat 10 000 000 Kč nebo nižší, může si zvolit zdaňovací období delší – tříměsíční. Čtvrtletní zdaňovací období není umožněno nespolehlivým plátcům DPH. Daňové přiznání musí plátci DPH podat vždy do 25 dne po konci zdaňovacího období, a to i v případě, když plátci nevznikla daňová povinnost. Od 1. 1. 2014 vstoupila v platnost novela, podle které se daňové přiznání musí podávat elektronicky. Do 25 dnů po konci zdaňovacího období je plátc povinen i daň správci daně zaplatit. Přeplatek na DPH vrací správce daně bez vyzvání do 30 dnů od vyměření. „Pokud plátc zahrne daň do jiného zdaňovacího období, než do kterého přísluší, finanční úřad daň dodatečně nevyměří. Při snížení daně se ale uplatní úrok z prodlení za každý den krácení státního rozpočtu“³⁰

4.4 Den uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP)

Den uskutečnění zdanitelného plnění je povinnou náležitostí každého daňového dokladu vystaveného podle § 29 zákona o DPH. Tento den stanovuje, ke kterému zdaňovacímu období je plátc povinen daň odvést. „Povinnost přiznat daň na výstupu vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.“³¹ Plnění typu stavebních prací se považuje za poskytování služby (což jsou všechny ostatní plnění, která nemají charakter dodání zboží) a u služeb se dnem uskutečnění zdanitelného plnění rozumí:

- den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu (den, který nastane dříve)
- den uvedený ve smlouvě, v který zákazník dílo přebírá
- den přijetí úplaty

³⁰ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 85. ISBN 978-80-905622-0-2.

³¹ HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 95. ISBN 978-80-905622-0-2.

Zákon definuje i tzv. dílčí plnění, které je specifické právě pro stavební práce. Dílčím plněním je „zdanitelné plnění, které se podle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva.“³² Při dílčí měsíční fakturaci provedených prací se proto jako DUZP považuje poslední den zdaňovacího období (tedy poslední den v měsíci).

4.5 Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)

Pro stavební práce vešel v platnost režim přenesené daňové povinnosti (RPDP) 1. 1. 2012. Hlavním důvodem zavedení tohoto systému je, že dodavatelům vznikala vysoká daňová povinnost a odběratelům pak nárok na veliký odpočet daně. Toho některé firmy zneužívaly a uměle zvyšovaly odpočet daně. Stát na těchto transakcích pak tratil, protože dodavatelé daň nemuseli odvést, ale odběratelé si uplatnili nárok na odpočet daně.

Standardní je, že daň z přidané hodnoty přiznává a také platí poskytovatel plnění – tedy dodavatel. V případě režimu přenesení daňové povinnosti ale daň odvádí zákazník. Zjednodušeně platí, že pokud je stavební firma plátcem DPH a fakturuje stavební práce také plátcem DPH, tak mu fakturuje tyto stavební práce bez výše daně a povinnost odvést daň je přenesena na zákazníka. Tento režim musí použít dodavatel, který provede práce uvedené v klasifikaci produkce CZ-CPA 41 až 43 (viz příloha A) a je podle zákona plátcem DPH. Výjimku tvoří dodavatelé, kteří nejsou plátcem DPH. Režim přenesené daňové povinnosti se neuplatní ani v případě, že dodavatel jakožto plátcem DPH, provede stavební práce pro zákazníka, který plátcem DPH není. Z výše uvedeného vyplývá, že režim přenesené daňové povinnosti se uplatňuje pouze mezi plátcem DPH. Dále platí, že místo plnění musí být v České republice a práce jsou prováděny pro ekonomickou činnost zákazníka (nejedná se tedy o soukromou činnost). Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije v případech, kdy zadavatel zakázky použije plnění

³² HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady: faktura - daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, opravný daňový doklad, prodejka, paragon*. Brno: Aprofitail Czech Republic, 2014, s. 100. ISBN 978-80-905622-0-2.

výhradně pro potřeby související výlučně s jeho činností při výkonu veřejné správy (toto se týká např. obcí, měst, krajů, ŘSD, SŽDC apod.).

Dodavatel, který provedl práce, které podle Českého statistického úřadu odpovídají číselnému kódu produkce klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, vystaví zákazníkovi doklad, kde neuvede výši DPH, ale uvede sdělení: „daň odvede zákazník“ (výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo zdanění uskutečněno). Dodavatel je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů od DUZP se všemi náležitostmi daňového dokladu podle § 28 odst. 2 zákona o DPH, včetně sazby DPH, ovšem s výjimkou výše daně, ale doplněno o patřičné sdělení uvedené výše, tak jak je znázorněno na obrázku 10. Dodavatelé, kteří plní v tomto režimu jsou dále povinni vést evidenci plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a vykázat poskytnutí těchto plnění v daňovém přiznání.

SPORT a.s. (demo podvojný účetnictví, sklady A)

Merhautova 128
61300 Brno-Černá Pole
Česká republika

IČ: 12345678
DIČ: CZ12345678

mobili: www.demosport.cz
e-mail: info@demosport.cz

tel: 545589263
fax: 545589264



Faktura - daňový doklad

1016009



Platba: převodem
Doprava:



QR platba

Objednávka:
Odběratel

LÁTKY s.r.o

Krásná Jarmila
Tkalcovská 214
53821 Prostějov
Česká republika

Datum
vystavení: 22.01.2016
splatnosti: 05.02.2016
zd. plnění: 22.01.2016

Symbol
konstantní: 0008
variabilní: 1016009
specifický:

Konečný příjemce IČ: 545689222
DIČ: CZ545689222

LÁTKY s.r.o
Krásná Jarmila
Tkalcovská 214
53821 Prostějov
Česká republika

Bankovní účet
7098760359

KOMB
0100

Označení dodávky	Katalog	Počet m. j.	Cena za m. j.	Sazba	Základ	DPH	Celkem
Stavební a montážní práce		1,00	50 000,00	15 %	50 000,00	0,00	50 000,00

	Sazba	Základ	DPH	Celkem
Zaokrouhlení	10 %	0,00	0,00	0,00
	15 %	0,00	0,00	0,00
	21 %	0,00	0,00	0,00
	0 %	0,00	0,00	0,00
snížená	10 %	0,00	0,00	0,00
snížená	15 %	50 000,00	0,00	50 000,00
základní	21 %	0,00	0,00	0,00
CELKEM		50 000,00	0,00	50 000,00

Sleva v %: 0,00
Celkem k úhradě: 50 000,00 Kč
 Uhrazeno zálohou: 0,00
Zbývá uhradit: 50 000,00

Pozn.: Částky obsahují zaokrouhlení.

Daň odvede zákazník.

Pro režim Přenesení daň. povinnosti v první snížené sazbě DPH činí základ: 50 000,00 Kč



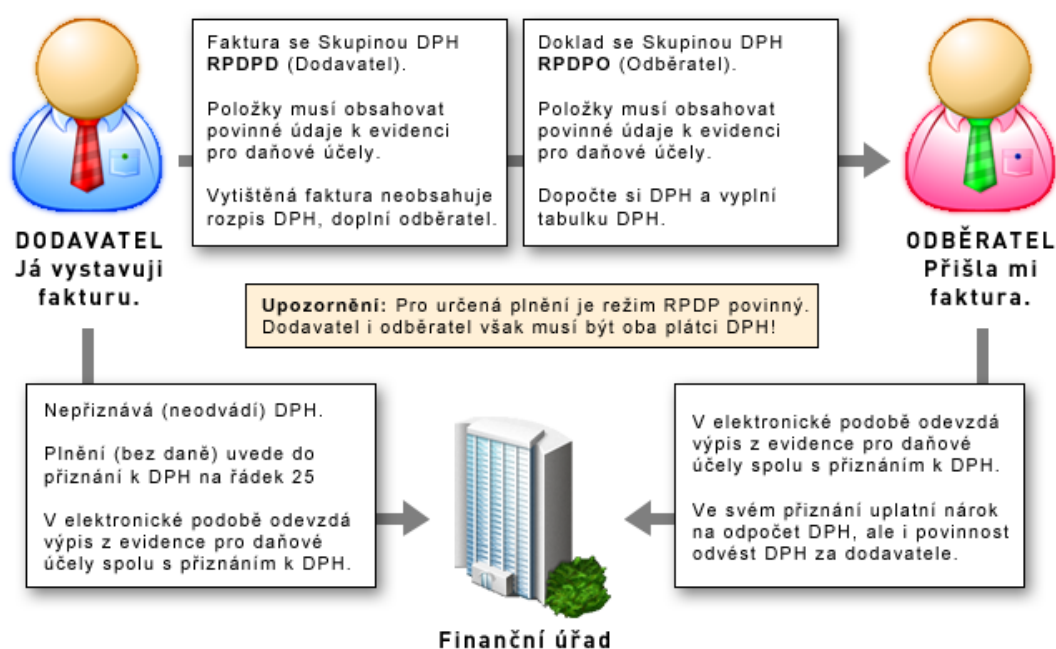
Razítko a podpis

Obrázek 10 - Faktura vystavená v RPDP

zdroj: <http://www.money.cz/havod/stavebni-prace/> [19.12.2016]

Příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je povinen daň přiznat a zaplatit, doplnit výši daně na daňovém dokladě a vést evidenci plnění v tomto režimu. Příjemce plnění má naopak právo na odpočet daně, pokud se jedná o ekonomickou činnost. Příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně v případě, že dodavatel u prací uvedených v CZ-CPA 41 - 43 uvede na daňovém dokladě výši DPH a nebude postupovat podle zákona o DPH.

Pokud si dodavatel není jistý, zda má použít režim přenesení daňové povinnosti, může požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení. To rozhodne, zda se při poskytnutí daného plnění použije režim přenesení daňové povinnosti či nikoliv. Toto posouzení je ovšem v době psaní této práce zpoplatněné částkou 10 000 Kč. Další možností je, že se zhotovitel (poskytovatel plnění) domluví se zákazníkem (příjemcem plnění) a bude postupovat v režimu přenesení daňové povinnosti. Důležité je, aby obě strany postupovali stejně a vykázali toto plnění (na kterém se shodli, že bude v režimu přenesení daňové povinnosti) ve své evidenci pro účely DPH. Průběh faktur v režimu přenesené daňové povinnosti je znázorněn na obrázku 11.



Obrázek 11 - Režim přenesené daňové povinnosti

zdroj: <https://www.jezeksw.cz/aktuality/2012/04/24/souhrnne-informace-k-rpdp/> [18.12.2016]

4.6 Institut nespolehlivého plátce DPH

Novelou zákona č. 502/2012 Sb., který nabyl účinnosti k 1. 1. 2013 vešel v platnost nový institut - nespolehlivý plátc. Tato změna zjednodušila státním orgánům výběr daně z přidané hodnoty a převedla tím část svých povinností na soukromý sektor. Institut nespolehlivého plátce je popsán v novele zákona č. 502/2012 Sb., § 106a: „Poruší-li plátcé závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátcé je

nespolehlivým plátcem.“³³ Tímto má správce daně možnost penalizovat plátce daně, kteří neplní své povinnosti podle zákona o DPH. Aby mohl být plátce daně prohlášen za nespolehlivého, musí závažným způsobem porušit své povinnosti vyplývající ze zákona o DPH a musí se jednat o tuzemského plátce DPH (závažné porušení povinností plátce není v zákoně nijak definováno). Pokud takové okolnosti nastanou, správce daně musí rozhodnout o prohlášení plátce daně za nespolehlivého a takové rozhodnutí musí nabýt právní moci. Správce daně je povinen zveřejnit, zda plátce daně je nebo není nespolehlivým plátcem. Ministerstvo financí provozuje systém ARES (Administrativní registr ekonomických subjektů), jehož součástí je rejstřík nespolehlivých plátců a zde jsou dostupné informace o ekonomických subjektech, zda jsou nebo nejsou nespolehlivými plátcí.

V praxi tato novela zákona znamená, že pokud je příjemce zdanitelného plnění (např. objednatel stavebního díla) plátce DPH a odebere zboží nebo službu od nespolehlivého plátce, pak takový příjemce ručí za DPH z tohoto plnění, které má odvést poskytovatel plnění správci daně. Příjemce ručí za nezaplacenou daň všech poskytovatelů plnění, kteří byli v době uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění evidovány v registru plátců DPH jako nespolehlivý plátcí. Proto je v zájmu všech plátců daně pravidelně sledovat rejstřík plátců DPH a informovat se, zda se některý z jejich obchodních partnerů nestal nespolehlivým plátcem. Na obrázku 12 je uveden příklad z kterého je patrné, že společnost Metrostav Development a.s. není evidována jako nespolehlivý plátce.

³³ Zákon č. 502/2012 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů § 106 odst. 1

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ28440412 Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	Metrostav Development a.s.
Sídlo:	Koželužská 2450/4 PRAHA 8 - LIBEŇ 180 00 PRAHA 8

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 8, Trojská 13a, PRAHA 8, tel.: 266 013 111
Údaje zobrazeny dne 18.12.2016

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátcé:	NE
----------------------	-----------

Bankovní účty určené ke zveřejnění

43-2702020267/0100	Datum zveřejnění 01.04.2013
--------------------	--------------------------------

Historie účtů

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace Plátcé	Registrace platná od: 04.11.2008	Registrace platná do:
--------------------------	-------------------------------------	-----------------------

Obrázek 12 údaje o nespolehlivém plátcí DPH z administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) provozovaným ministerstvem financí

zdroj: http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz [18.12.2016]

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň nejen v případech, kdy jsou jeho obchodní partneři nespolehlivými plátcí, ale i v případě, že „úplata za zdanitelné plnění je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup“³⁴. Povinnost ručit za odvedení DPH správci daně vzniká příjemci plnění při úhradě fakturované částky přesahující 540 000 Kč. Čísla bankovních účtů plátců DPH jsou konkrétně zveřejněna v aplikaci ARES.

Plátcé DPH ručí za odvod daně všech poskytovatelů plnění, kteří mají bankovní účet vedený v zahraničí, bez ohledu na to, zde je bankovní účet uvedený v registru plátců či nikoliv. Podle zákona o dani z přidané hodnoty ručí příjemce

³⁴ Informace GFŘ [online]. Praha, 2013 [cit. 2016-09-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_ruceni.pdf

plnění za nezaplacenou daň i v případě, že nakupuje zboží nebo služby za ceny, které jsou bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylné od obvyklé ceny.

Aby se příjemce plnění vyhnul ručení a možnému placení DPH dvakrát (poprvé poskytovateli plnění, který daň neodvedl správci daně a podruhé správci daně za nespolehlivého plátce), může příjemce plnění využít způsob zajištění daně podle § 109a zákona o DPH a odvést předmětnou daň místo poskytovateli plnění přímo na účet správce daně. K takovému úkonu je ale zapotřebí mít souhlas poskytovatele plnění (ideálně písemný), aby poskytovatel nemohl vymáhat nezaplacenou daň jako dluh.

5. Využití bankovních záruk ve stavitelství

Bankovní záruka je definovaná zákonem č. 513/1991 Sb. (obchodním zákoníkem) v § 313 až § 322 a bankovní záruka (nebo také bankovní garance) vzniká „písemným prohlášením banky v záruční listině, že uspokojí věřitele do výše určité peněžní částky podle obsahu záruční listiny, jestliže určitá třetí osoba (dlužník) nesplní určitý závazek nebo budou splněny jiné podmínky stanovené v záruční listině.“³⁵ Bankovní záruka slouží jako nástroj pro zmírnění obchodních rizik věřitelů a je specifickým jednostranným závazkem ručící banky vůči věřiteli - banka musí poskytnout plnění vždy na výzvu věřitele. Podle obchodního zákoníku musí mít vždy bankovní záruka písemnou formu (zákon povoluje využití i moderních prostředků SWIFT, dálkopisů a pod.) Bankovní záruka může zajišťovat platební i neplatební závazky. Z předchozího vyplývá, že bankovní záruka může být vystavena např. i na zhotovení stavebního díla v určité kvalitě (např. podle ČSN). Pokud dílo nebude dodáno zhotovitelem v požadované kvalitě, musí ručící banka zaplatit věřiteli (investorovi) částku uvedenou v bankovní záruce.

Bankovní záruky má zpravidla tři subjekty: příkazce, ručící banku a beneficianta. Příkazce zajišťuje svůj závazek, dává příkaz k vystavení bankovní záruky a hradí náklady spojené s vydáním bankovní záruky. Ručící banka vystavuje bankovní záruku a přebírá předmětný závazek. Beneficiant je subjekt, v jehož prospěch je záruka vystavena. Účastníky bankovní záruky ve stavebním odvětví jsou zpravidla generální dodavatel v roli příkazce a investor (zákazník dodavatele, zadavatel zakázky) v roli beneficianta. Bankovní záruka je vystavena na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi mandátem (příkazcem) a mandatářem (ručící bankou).

Bankovní záruky lze rozdělit na platební a neplatební

- **platební bankovní záruky** jsou záruky, které zajišťují splnění platební povinnosti příkazce. Tímto typem záruky si lze například pojistit, že investor zaplatí za správně provedené stavební dílo. Pokud tak neučiní, zaplatí cenu

³⁵ *Bankovní záruka* [online]. [cit. 2016-11-11]. Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=1577

zhotoviteli ručící banka (tento příklad je pouze teoretický a v praxi se využívá spíše ojediněle).

- **neplatební záruky** slouží k zajištění jiné než platební povinnosti dlužníka. Ve stavební praxi se hojně využívají při realizaci veřejných i neveřejných zakázek (bankovní záruka za nabídku do veřejné soutěže, provedení díla, záruční opravy, záruka za zádržné apod.)

5.1 Bankovní záruky v dopravním stavebnictví

Zakázky v oboru dopravních staveb dosahují hodnot i několik miliard korun a pro zhotovitele by bylo neúnosné, kdyby mu bylo zádržné (pozastávky) zapláceno až po předání stavby nebo až po konci záruční lhůty. Jak je uvedeno v podkapitole 3.5 Pozastávky, výše pozastávek na dokončení díla je standardně 5% a výše pozastávek během záruční doby je dalších 5%. Z tohoto důvodu je výhodné využít služeb bankovních domů a na zadržované peníze vystavit bankovní záruku, kterou banka ručí, že zhotovitel dostojí svým závazkům plynoucím ze smlouvy o dílo (pokud smluvní podmínky umožňují pozastávky bankovní zárukou nahradit). Už samotná skutečnost, že bankovní dům převezme závazky stavební firmy a vystaví mu bankovní záruku je dobrým signálem pro partnery takové stavební firmy. Banky si před vystavením záruky firmu prověří, zda je schopna dílo skutečně dokončit, dostávat svým závazkům plynoucím z obchodního styku apod. Bankovní záruka má i psychologický dopad na zhotovitele. Goodwill zhotovitele se zásadně zhorší v případě, že nedokončí dílo podle předpokladu a banka bude muset převzít jeho závazky.

Ve stavebnictví se běžně používají následující bankovní záruky:

- bankovní záruka za řádné provedení díla (performance bond) – zadavatel má záruku, že zhotovitel dokončí dílo podle smlouvy, v opačném případě mu nevznikne finanční ztráta spojená s odstoupením zhotovitele od smlouvy
- bankovní záruka za záruční opravy (maintenance bond) – zadavatel má záruku, že zhotovitele odstraní vzniklé vady v průběhu záruční lhůty
- bankovní záruka za zádržné (retention bond) – tento typ záruky opravňuje zhotovitele (popř. podzhotovitele) získat peníze zadržované investorem

(popř. generálním zhotovitelem). Zadržné je z pohledu řízení cash flow pro zhotovitele větší ekonomická zátěž než vystavená bankovní záruka.

- bankovní záruka za nabídku do veřejné soutěže (bid bond) - zadavatel zakázky má záruku, že uchazeč, který se stane vítězem soutěže podepíše smlouvu o dílo a splní ostatní podmínky vyplývající z podání nabídky (mimo jiné vystavení bankovní záruky za řádné provedení díla)

Bankovní záruka zaniká jednak marným uplynutím lhůty platnosti záruky nebo vyplacením částky na základě uplatnění bankovní záruky. Vzhledem k tomu, že na bankovní záruce nemusí být uvedena lhůta platnosti, záruka zaniká také navrácením listiny zpět bankovnímu domu, který záruku vystavil. Samotné banky trvají na tom, aby jim byla bankovní záruka vrácena.

6. Společnost/sdružení stavebních firem

V dopravním stavitelství je běžné, že se dvě nebo více stavebních společností domluví a ucházejí se o zakázku společnými silami. Takové rozhodnutí často firmy dělají právě proto, aby buďto splnili kvalifikační předpoklady veřejných zakázek, které by bez spolčení nesplnili nebo aby zefektivnili a zlevnili práce tím, že každá z firem poskytne svoje know-how a technické vybavení v jiné oblasti. Příkladem významné zakázky, která byla realizována sdružením společností Metrostav a.s. a Subterra a.s. je ražba tunelu v Ejpovicích (viz obrázek 13). Při spolčení tak jedna firma doplní nedostatky firmy druhé a jako celek nabízejí konkurenční výhodu. Spojení dvou více firem může buďto proběhnout založením nové obchodní korporace (společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti...) anebo založením společnosti podle NOZ (dříve sdružení bez právní subjektivity). Vznik společnosti je v NOZ definován podle § 2716 zavázáním se smlouvou několika osob se sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci. Smlouva nemusí mít písemnou formu, pokud společníci nebudou do nové společnosti vkládat žádný majetek. Společníkům je podle zákona umožněno přispět do společnosti pouze činnostmi, bez vkládání majetku. V takovém případě se pak společník dělí pouze o zisk (případně ztrátu), která ve společnosti vznikne. Ve smlouvě je důležité stanovit jakým způsobem si společníci rozdělí stavební práce a zisk. Společnost zaniká dohodou společníků.

Ve stavební praxi se nabízejí dvě možnosti jak práce a zisk rozdělit. Jedním způsobem je, že se členové domluví na rozdělení stavebních objektů a každý člen provádí dohodnuté práce, které také fakturuje a následně mu připadá i zisk z plnění, které vyfakturuje. Druhým způsobem je rozdělení prací i zisku podle podílů členů ve společnosti. NOZ upravuje mimo jiné i konkurenční jednání členů společnosti. V zásadě platí, že společníci nesmí bez souhlasu zbylých společníků dělat nic, co by mělo konkurenční povahu ke společnému účelu založení společnosti.

Spravování založené společnosti je na dohodě společníků a společnost lze spravovat vícero způsoby. Správou může být pověřen jeden ze společníků, více společníků anebo třetí strana (externí firma). „Správce musí vést řádně účty a přehled o majetkových poměrech společnosti. Společníci, kteří

nevykonávají správu společnosti, nesmějí nakládat se společným majetkem, ale mohou kontrolovat hospodářský stav společnosti, přezkoumávat účetní záznamy a musí být informováni o společných záležitostech. Tento zájem o stav hospodaření společnosti je žádoucí, protože případné dluhy se rozdělí mezi společníky podílem stanoveným smlouvou o sdružení společnosti. Při společném rozhodování o běžných záležitostech rozhoduje většina všech hlasů (každý společník má jeden hlas).³⁶ Název společnosti není nikterak omezen, pouze nesmí být matoucí (např. nesmí se použít název jiné existující firmy apod.)



Obrázek 13 - Stavba tunely Ejpvovice realizovaná sdružením společností Metrostav a.s. a Subterra a.s.

zdroj: http://www.metrostav.cz/cz/projekt_ejpvovice/fotogalerie [26.12.2016]

Společnost založená podle NOZ nemá právní subjektivitu a z tohoto důvodu nemůže být poplatníkem daně z příjmu. Poplatníky jsou ale společníci, kteří i daň z příjmu odvádějí. „Vedením daňové evidence je v rámci společnosti pověřený správce, který následně rozdělí příjmy a výdaje mezi společníky dohodnutým způsobem vyplývajícím z jejich smlouvy o sdružení. Společníci si poté příjmy a

³⁶ <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/spolecnost-drive-sdruzeni-bez-pravni-subjektivit/>

výdaje zahrnou do své vlastní daňové evidence a samostatně si stanoví svůj základ daně. Každý účastník smlouvy o sdružení si na základě vyúčtování vystaveného správcem sdružení zaúčtuje převedené náklady (výnosy) ze sdružení do svých vlastních nákladů (výnosů). Na základě zaúčtování svého podílu na nákladech a výnosech si každý společník zvlášť zjišťuje vlastní výsledek hospodaření a z něj i svůj základ daně z příjmů fyzických osob.³⁷

Podobně jako společnost není poplatníkem daně z příjmu, není ani plátcem daně z přidané hodnoty. Správce společnosti odvádí DPH za celou společnost finančnímu úřadu a vede evidenci pro účely DPH.

³⁷ <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/spolecnost-drive-sdruzeni-bez-pravni-subjektivit/>

7. Smluvní vztahy ve stavebnictví

Stavební společnosti realizující dopravní stavby patří z pravidla k větším firmám, a proto disponují právním oddělením nebo alespoň zaměstnávají či najímají právníka, který smlouvy připravuje, připomínkuje a kontroluje. Vzhledem k tomu, že cena díla, platební podmínky a jiné finanční záležitosti stavby jsou řešeny právě ve smlouvách, je zapotřebí rozumět problematice smluv i z pohledu ekonomického řízení stavebních zakázek. Nejčastěji používanou smlouvou v obchodních vztazích je smlouva kupní a po ní smlouva o dílo. Ve stavebnictví se dále také používají smlouvy mandátní.

7.1 Smlouva o dílo

Smlouva o dílo je druhým nejčastěji používaným smluvním typem v obchodních závazkových vztazích (nejčastěji používaným typem je smlouva kupní), nicméně ve stavební praxi je stěžejní rozumět smlouvě o dílo. Smlouvě kupní se věnuje samostatná podkapitola 7.2 Kupní smlouva. Hlavním rozdílem mezi smlouvou kupní a smlouvou o dílo je ten, že v době uzavírání smlouvy o dílo předmět plnění většinou ještě neexistuje.

Smlouvu o dílo nově upravuje NOZ v § 2586. „Smlouvou o dílo se zhotovitel zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu. Cena díla je ujednána dostatečně určitě, je-li dohodnut alespoň způsob jejího určení, anebo je-li určena alespoň odhadem.“³⁸ Podle této úpravy vzniká právo na zaplacení ceny za dílo provedením díla a je-li dílo přejímáno po částech, tak vzniká právo zaplacení ceny za každou část při jejím provedení. Zákon umožňuje cenu díla určit pevnou cenou, rozpočtem ale i odhadem. V případě, že je cena určena jako pevná nebo rozpočtem, tak zhotoviteli o objednateli zaniká právo změny ceny z důvodu vyšších nebo nižších nákladů apod.

Teorie rozlišuje několik způsobů, jak stanovit cenu díla ve stavebnictví. Nejčastější způsoby jsou:

³⁸ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 2586 odst. 1

- pevná cena (fixed price): tento způsob se uplatňuje u stavebních zakázek, které jsou dobře specifikované a jejich náklady lze snadno předpokládat. Cena uvedená ve smlouvě je brána jako pevná a neměnná a za tuto cenu se zhotovitel zavazuje dílo dodat.
- skladebná cena: základ ceny tvoří množství skutečně odvedených prací vynásobené jednotkovými cenami uvedenými ve smlouvě. Celková cena stavby je objednateli známa až v momentě, kdy jsou veškeré práce hotovy. Tento typ stanovení ceny je používán v případech, kdy není možné stanovit celkové množství prací, a proto jsou jednotlivé položky oceněny jednotkovými cenami. Takový způsob stanovení ceny je také znám pod pojmem „měřený kontrakt“.

7.2 Kupní smlouva

Kupní smlouva je stejně jako smlouva o dílo upravována zákonem 89/2012 Sb., Novým občanským zákoníkem v oddílu 2 Koupě. Podle NOZ je písemná forma kupní smlouvy nutná pouze v případě koupě nemovité věci, v ostatních případech postačí ústní forma, i přesto je vhodné kupní smlouvu uzavírat v písemné podobě. „Kupní smlouvou se prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabýt vlastnické právo k ní, a kupující se zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu.“³⁹ Kupní cena ovšem nemusí být ve smlouvě sjednána konkrétně, postačí opět pouze způsob jejího určení.

7.3 Smlouva mandátní

Definice mandátní smlouvy zní: „mandátní smlouvou se zavazuje mandatář, že pro mandanta na jeho účet zařídí za úplatu určitou obchodní záležitost uskutečněním právních úkonů jménem mandanta nebo uskutečněním jiné činnosti, a mandant se zavazuje zaplatit mu za to úplatu.“ O mandátní smlouvě dále platí, že musí být oboustranně obchodní. Z toho vyplývá, že je učena pro podnikatele a jejich ekonomickou činnost. V zákoně není specifikována žádná

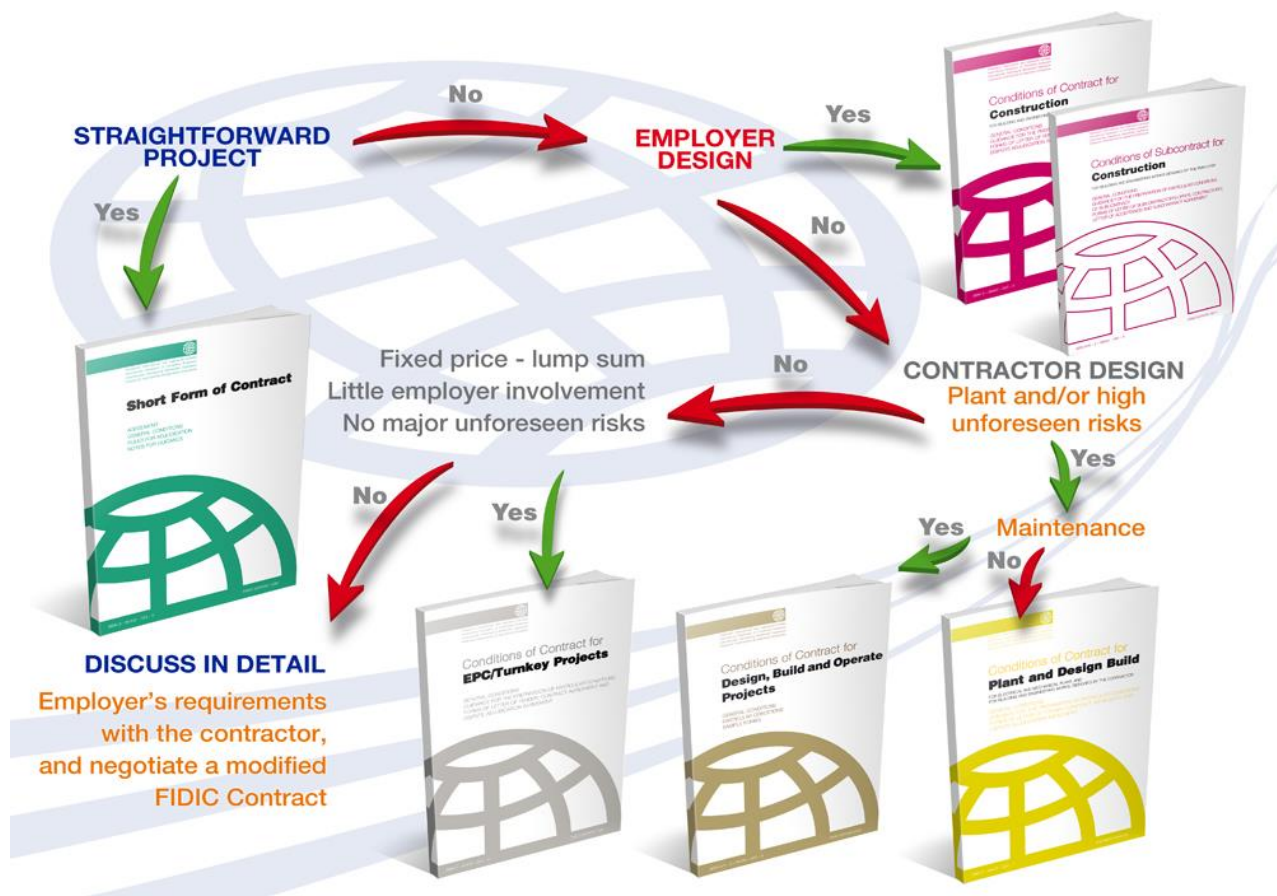
³⁹ <http://www.bulletin-advokacie.cz/smlouva-kupni?browser=mobi>

konkrétní forma, kterou musí mandátní smlouva splňovat. Může být tedy uzavřena ústně i písemně (popř. konkludentním úkonem). Mandátní smlouva musí být uzavřena písemně pouze tehdy, pokud předmět smlouvy spočívá v právních úkonech, pro které zákon nařizuje písemnou formu. Náležitostmi mandátní smlouvy je přesné označení smluvních stran, přesná definice závazku mandatáře (co má obstarat) a závazek mandanta poskytnout úplatu (úplata nemusí být podle zákona v mandátní smlouvě sjednaná). O mandátní smlouvu se nejedná, pokud by mandatář poskytl plnění zdarma (nikoliv za úplatu). Ve stavební praxi se mandátní smlouva uzavírá např. při vystavování bankovní záruky mezi bankou a zhotovitelem stavebního díla (viz kapitola 5 Bankovní záruka), zajištění služeb stavebního dozoru apod.

7.4 Mezinárodní smluvní standardy obchodních podmínek

Sestavovat smlouvy o dílo individuálně pro každou stavbu by bylo finančně i časově velmi náročné a neefektivní. Z tohoto důvodu zadavatelé zakázek využívají již zpracované obchodní podmínky, které pouze upraví, aby se daly použít na konkrétní případy. „Vzory smluv v zahraničí jsou dlouhodobě odladěny, systematicky redigovány na základě zkušeností ze soudních sporů a jejich použití vyžadují zahraniční zákazníci jako záruku právní spolehlivosti.“⁴⁰ Standardní obchodní podmínky mají tu výhodu, že jsou „prověřené praxí“ a neměli by proto být šikanózní ani k jedné ze smluvních stran. Nejrozšířenějšími standardizovanými obchodními podmínkami v České republice jsou obchodní podmínky federace FIDIC (Fédération Internationale des Ingénieurs-Conseils). FIDIC je Mezinárodní federace inženýrů konzultantů, která vydává všeobecné obchodní podmínky podle typů výstavby. V dopravním stavitelství se využívají především obchodní podmínky Conditions of Contract for Construction, v některých případech může být vhodnější použít Conditions of Contract for Plant & Design-Build nebo Conditions of Contract for EPC/Turnkey projects. Typy smluvních podmínek FIDIC jsou patrné z obrázku 14.

⁴⁰ TOMÁNKOVÁ, Jaroslava a Dana ČÁPOVÁ. *Management staveb*. Praha: FinEco, 2013, s. 63. ISBN 978-80-86590-12-7.



Obrázek 14- Typy FIDIC kontraktů

zdroj: <http://fidic.org/bookshop/> [1.11.2016]

8. Dopad zákona o zadávání veřejných zakázek na dopravní stavby

Dne 1. 10. 2016 vstoupil v platnost zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek (ZZVZ), který nahradil zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. „Primárním účelem přijetí tohoto zákona je transpozice evropských směrnic. Účelem nových směrnic je zjednodušení a zefektivnění celého zadávacího procesu, zejména snížení administrativní zátěže, a to jak pro zadavatele, tak dodavatele. Nový zákon si dal za cíl rovněž zvýšit flexibilitu zadavatele postupovat v zadávacím řízení tak, aby bylo docíleno hlavního účelu zadávání veřejných zakázek, tj. ekonomicky smysluplné investice při dodržení potřebné transparentnosti.“⁴¹ Díky novému zákonu by tak nemělo být ohroženo čerpání dotací z Evropské unie v nadcházejících obdobích, které je pro výstavbu rychlostních silnic a dálnic stěžejní. Zastavení čerpání dotací a nerealizování těchto staveb by mělo vážné následky na stavební firmy, které podnikají v oboru dopravního stavitelství.

Zákon č. 134/2016 Sb. umožňuje zadavatelům oproti předešlému zákonu mnohem větší flexibilitu a neřeší některé postupy tolik do detailu, což může na začátku účinnosti tohoto zákona způsobovat problémy. Podle tohoto zákona ale musí zadavatelé přejít k 1. 10. 2018 k plné elektronizaci zadávacího procesu. ZZVZ nově umožňuje také ústní komunikaci mezi zadavatelem a zhotovitelem (taková komunikace však musí být zdokumentována, např. nahrávkou nebo zápisem). Nově zadavatelé nebudou muset vymezovat zadávací lhůtu (dobu, po kterou jsou uchazeči vázáni svou nabídkou). Zadávací lhůtu musí ale stanovit v případech, kdy je po uchazečích vyžadována jistota. Z ekonomického pohledu je podstatná ještě změna, která dopadá na uchazeče, kteří podnikají formou akciové společnosti a podnikají na území České republiky: české akciové společnosti musí mít vydány výlučně zaknihované akcie a tyto akcie musí být zaknihované u Centrálního depozitáře, jinak se uchazeč nemůže soutěže účastnit. Podle ZZVZ bude možné vyloučit uchazeče, který předchozí veřejnou zakázku nedokončil vůbec nebo dokončil v rozporu se smluvními podmínkami a hlásí se do další

⁴¹ *Nový zákon o zadávání veřejných zakázek* [online]. 2016 [cit. 2016-09-18]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/novy-zakon-o-zadavani-verejnych-zakazek>

soutěže. Zadavatel musí prokázat, že se uchazeč dopustil pochybení, která nejsou starší více než 3 roky. Důvodem k vyloučení je i předložení nabídky s mimořádně nízkou cenou, kterou uchazeč neodůvodní. Další změnou je, že vítězný uchazeč nemusí být nutně vyloučen ze soutěže kvůli chybějícím dokladům nebo chyby ve výkazu výměr. „Poskytnutí dodatečných dodávek, služeb či stavebních prací od dodavatele původní veřejné zakázky se nepovažuje za podstatnou změnu smlouvy za podmínky, že jsou nezbytné a z ekonomických či technických důvodů není možné změnit dodavatele, případně by změna dodavatele znamenala značné obtíže nebo výrazně zvýšené náklady, a pokud hodnota dodatečných dodávek, služeb nebo stavebních prací nepřekročí 50% původní hodnoty závazku. V případě, že bude provedeno více takových dodatečných dodávek, služeb nebo stavebních prací, je rozhodný součet všech.“⁴²

Zadavatel je podle ZZVZ vázán vedle zásad rovného zacházení, nediskriminace a transparentnosti, také zásadou přiměřenosti. „Podle zásady přiměřenosti musí zadavatel nastavit parametry zadávacího řízení tak, aby byly přiměřené charakteru a předmětu veřejné zakázky.“⁴³ Nadlimitní veřejné zakázky musí být podle nového zákona posuzovány dle ekonomické výhodnosti (ne podle nabídkové ceny za dílo). „Ekonomicky nejvýhodnější je taková nabídka, jejíž poměr nejvhodněji kombinuje nabídkovou cenu a kvalitu. Zadavatel však může v zadávací dokumentaci stanovit, že ekonomickou výhodnost bude hodnotit podle nákladů životního cyklu nabídky.“⁴⁴ Zákon také umožňuje stanovit pevnou výši ceny za dílo a nabídky hodnotit podle kvality provedení.

⁴² <http://law.vozab.com/czech-cs/168-novy-zakon-c-134-2016-sb-o-zadavani-verejnych-zakazek>

⁴³ *Zadavatel je výslovně vázán zásadou přiměřenosti* [online]. 2016 [cit. 2016-09-18]. Dostupné z: <http://frankbold.org/poradna/kategorie/obce-a-kraje/rada/co-prinese-novy-zakon-o-zadavani-verejnych-zakazek>

⁴⁴ *Důraz na kritérium kvality při hodnocení nabídek* [online]. 2016 [cit. 2016-09-18]. Dostupné z: <http://frankbold.org/poradna/kategorie/obce-a-kraje/rada/co-prinese-novy-zakon-o-zadavani-verejnych-zakazek>

9. Manažerské účetnictví ve stavebních firmách

Manažerské účetnictví se od finančního odlišuje především tím, že poskytuje informace o hospodaření uvnitř podniku, slouží pro interní potřeby uživatelů a není regulováno celostátně platnými právními předpisy. Mimo jiné poskytuje údaje pro finanční účetnictví, o nákladech a výnosech vnitropodnikových útvarů (tzv. hospodářských středisek) a o výši nákladů na vnitropodnikové výkony. Nejdůležitějšími složkami manažerského účetnictví je rozpočetnictví, kalkulace, vnitropodnikové účetnictví a operativní evidence.

9.1 Hospodářská střediska

Vzhledem k tomu, že stavební firmy specializující se na dopravní stavitelství patří k větším společnostem a bylo by obtížné sledovat náklady a výkony za celou společnost dohromady, je evidence těchto podniků často rozdělena na jednotlivé útvary, které se nazývají hospodářská střediska. „Hospodářské středisko je relativně samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který sleduje své náklady, výnosy a zjišťuje výsledek hospodaření.“⁴⁵ Hospodářská střediska mohou být vícero druhů. Nejběžnějšími druhy jsou výrobní, zásobovací, správní a odbytová hospodářská střediska. Hospodářským střediskem ve stavební firmě zabývající se dopravními stavbami můžou být buďto jednotlivé projektové teamy nebo jednotlivé stavby, provozy apod. Příkladem samostatného hospodářského střediska může být i mobilní betonárna, u které jsou sledovány její náklady, výnosy a hospodářský výsledek. Mobilní betonárnou SBM z obrázku 15 disponuje také největší česká stavební firma Metrostav a.s. Při uplatňování hospodářských středisek by měli být dodržovány zásady jediného odpovědného vedoucího, přesné měření vstupů a výstupů a určení vnitropodnikových cen.

⁴⁵ ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost*. 15., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2014, s. 15. ISBN 978-80-87237-69-4.



Obrázek 15 - Mobilní betonárna SBM

zdroj: <http://www.betonsserver.sk/alpam> [22.12.2016]

9.2 Vnitropodnikové ceny/účetnictví

Z pohledu finančního účetnictví je hospodaření účetní jednotky sledováno jako celku. To je ale zejména u větších jednotek pro některé účely nedostatečné a neposkytuje vedoucím pracovníkům dostatečné informace. Z tohoto důvodu je zapotřebí zavést ještě další evidenci, která bude sledovat hospodaření celého podniku ještě podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů. A právě tuto roli plní vnitropodnikové účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví se také někdy nazývá účetnictvím nákladovým, toto účetnictví sleduje zejména náklady a výnosy v jednotlivých hospodářských střediscích.

Hlavními úkoly vnitropodnikového účetnictví je zajistit podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. Dále zajišťuje kontrolu hospodaření daných středisek. Tato kontrola většinou probíhá častěji, než je účetní období, zpravidla každý kalendářní měsíc nebo týdně. Zajišťuje kontrolu nákladů hospodářských středisek (porovnává výsledné

kalkulace s kalkulacemi předběžnými a porovnává skutečné náklady a s náklady rozpočtovanými). A podává informace pro vnitropodnikové řízení a rozhodování.

9.3 Vytýkací řízení

Vytýkacích řízení ve stavební společnosti může probíhat vícero typů. Obvykle se jedná o vytýkací řízení mezi stavbyvedoucími a výrobními řediteli, popř. v menších firmách mezi stavbyvedoucími a jednateli firmy. Ve větších společnostech nebo ve firmách, které realizují rozsáhlé projekty, je ale zapotřebí seznamovat vedení firmy (popř. divize, složky, oblasti atd.) nejen s postupem stavební výroby, ale i ekonomickým vývojem jednotlivých středisek nebo zakázek. Z tohoto důvodu probíhá ve větších společnostech i vytýkací řízení mezi ekonomy staveb (popř. hospodářských středisek) a finančními řediteli nebo jinými vedoucími pracovníky. Takové řízení se koná zpravidla jednou měsíčně a ekonom na něm prezentuje skutečné náklady a výnosy za aktuální měsíc a plánované náklady a výnosy do měsíců budoucích. Díky vytýkacímu řízení si vedoucí pracovníci stavebních firem udržují přehled o vývoji ziskovosti stavebních zakázek.

9.5 Metody vykazování výnosů

Vzhledem ke skutečnosti, že fakturace prací ve stavebnictví neodráží vždy skutečně provedené výkony, není ani vhodné stanovovat výnosy na základě vyfakturovaných prací. Takové stanovování výnosů může být zkresleno předfakturací nebo naopak podfakturací. Metoda stanovení výnosů na základě fakturace je sice vhodná pro daňové účely, ale pro finanční výkaznictví je ve stavebnictví zcela nevhodná. Pro finanční výkaznictví je vhodné zisk přiznávat buďto v závislosti na postupu staveních prací nebo až po kompletním dokončení stavby, tedy po předání díla investorovi a navrácení zádržného.

Výnosy z dlouhodobých zakázek a služeb, které nejsou poskytovány jednorázově řeší detailně International Accounting Standards (IAS), konkrétně IAS 11 (Construction Contracts). „IAS 11 definuje dlouhodobou zakázku (smlouvu o zhotovení) jako smlouvu, která je sjednána speciálně za účelem konstrukce aktiva nebo souboru aktiv, které jsou úzce propojeny či spolu úzce souvisejí co do

designu, technologie, funkce, účelu nebo užívání. Pojem dlouhodobost neznamena, že zakázka musí trvat déle než jedno účetní období. Pro nutnost aplikace požadavků IAS 11 postačuje situace, kdy zakázka (která splňuje definici podle IAS 11) začíná v jednom a končí v dalším účetním období.⁴⁶ Tento standard řeší jakým způsobem se mají určit celkové výnosy ze zakázky, jakým způsobem se výnosy mají rozdělit do jednotlivých účetních období a jak ocenit nedokončenou výrobu.

IAS 11 představuje dvě metody, které vykazují výnosy podle skutečně provedených výkonů a ne podle částek, které jsou fakturovány. Jedná se o:

- metodu procenta dokončení
- metodu nulového zisku

9.5.1 Metoda procenta dokončení (Percentage of Completion Method – PoC)

Metoda procenta dokončení je založena na předpokladech, že celkové výnosy ze zakázky se dají odhadnout (např. na základě pevné částky ve SOD), celkové náklady na dokončení zakázky se dají odhadnout a lze jednoznačně určit skutečně vynaložené náklady. Procento dokončení se nejčastěji stanovuje způsobem „cost-to-cost“, neboli podílem doposud vynaložených nákladů k nákladům celé zakázky. Procento dokončení je tedy rovno skutečně vynaloženým nákladům od zahájení stavby do data výpočtu / celkové náklady na stavbu. Důležité je zmínit, že IAS 11 definuje jaké náklady se vztahují k zakázce a které nikoliv, aby nedocházelo k vykazování neoprávněně vysokého procenta dokončení. Metodu procenta dokončení je možné aplikovat pouze na ziskové zakázky). Díky této metodě je možné přiřadit zisk k nákladům ve všech obdobích trvání zakázky.

⁴⁶ *Vykazování výnosů (tržeb) podle IAS 11 a IAS 18 (2. část)* [online]. 2011 [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34630v44248-vynosy-podle-ifs-praktikum/>

9.5.2 Metoda nulového zisku (Zero-Profit Method)

Metoda nulového zisku se používá u zakázek, u kterých není možné zcela jasně určit celkové náklady a/nebo výnosy zakázky. Jedná se o zakázky, které jsou na samém začátku realizace, o zakázky jejichž cena se mění v průběhu realizace, anebo o zakázky, které nemají pevně stanovenou cenu ve smlouvě (např. rámcová smlouva). Tato metoda vykazuje výnosy ve stejné výši, v jaké jsou vynaloženy náklady na zakázku.

10. Ekonomické řízení zakázky v oboru dopravního stavitelství v praxi - checklist

Každá z předešlých kapitol popisuje jednu z oblastí týkající se spravování ekonomické agendy při realizaci staveb v oboru dopravního stavitelství. Cílem této práce je mimo jiné sestavit checklist, který by sloužil jako vodítko, jak postupovat při spravování této agendy v praxi, aby bylo zajištěno její správné vykonávání. Tento checklist je přiložen a popsán v následujících podkapitolách. Checklist by měl být vyplněn následujícím způsobem:

- odpověď ANO (A) – každá kladná odpověď by měla být vždy podložena reálnými daty
- odpověď NE (N) – záporná odpověď znamená, že daná činnost nebyla provedena. Je důležité každou zápornou zdůvodnit a ujistit se, že nemá negativní dopad na ekonomické řízení zakázky
- odpověď NENÍ K DISPOZICI (N/D) – tato odpověď se použije v případech, kdy na otázku z checklistu není v dané situaci možné odpovědět

10.1 Výnosová faktury - fakturace provedených prací

Cílem každé účetní jednotky je vyfakturovat veškeré výkony, které byly provedeny a které má nárok fakturovat. Fakturace obecně probíhá podle smluvních podmínek, standardně popsanych v článku 4, kde je mimo jiné uvedena výše ceny díla, skutečnost, jestli je plnění předmětem přenesení daňové povinnosti, podklad na jejímž základě se fakturace provádí, způsob platby a splatnost, ujednání o pozastávkách, jejich výše a podmínky uvolnění pozastávek a informace o zálohových platbách. V tomto článku jsou většinou popsány i náležitosti, které budou kromě náležitostí vyplývajících ze zákona na faktuře uvedeny (např. číslo smlouvy objednatele, interní číslo zakázky, název akce apod.).

Samotná fakturace probíhá na základě odsouhlaseného měsíčního soupisu provedených prací a objednatel má právo ve smlouvě uvést, jaké náležitosti a přílohy bude faktura obsahovat, proto je nutné platební podmínky před samotnou fakturací nastudovat a znát smluvní podmínky každého odběratele, kterému jsou

práce fakturovány a podle nich postupovat. V dopravním stavitelství často zadavatel požaduje, aby faktura – daňový doklad byl vystaven pomocí softwaru Aspe a zhotovitel by měl být na to připraven. Při vystavování faktury je nutné dodržovat nejen smluvní podmínky, ale i podmínky zákonné, které jsou popsány v kapitole 3 – Fakturace prací v dopravním stavitelství.

Před fakturací stavebních prací je nejdříve zapotřebí zjistit jaké položky z rozpočtu byly v daném období čerpány a na základě čerpání sestavit soupis provedených prací. Tento soupis je standardně podepisován hlavním stavbyvedoucím (popř. zástupcem zhotovitele), správcem stavby (technickým dozorem stavby) a zástupcem investora. Po odsouhlasení soupisu prací je možné vystavit fakturu. Pokud je faktura zároveň daňovým dokladem musí obsahovat všechny náležitosti podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH a smluvních podmínek. Faktura – daňový doklad musí být vystavena nejpozději do 15 dnů od dne vzniku povinnosti přiznat uskutečnění plnění (DUZP). U stavebních prací, které jsou fakturovány měsíčně, se jako DUZP uvádí poslední den v měsíci, ke kterému jsou práce fakturovány a daňový doklad tedy musí být vystaven do 15 dne následujícího měsíce. Vystavená faktura je poté předána investorovi k odsouhlasení a zaúčtování. Podmínky splatnosti faktur nejsou stanoveny v žádném zákoně a záleží tedy na domluvě mezi zhotovitelem a investorem. Většinou se datum splatnosti počítá ode dne obdržení faktury odběratelem nebo ode dne vystavení faktury. Poskytovatel plnění (zhotovitel) má zákonnou povinnost archivovat daňové doklady po dobu 10 let a proto je nutné vystavené doklady uschovat.

Výnosová faktura nemusí být vystavována pouze na provedené stavební práce, ale v dopravním stavitelství poměrně často generální dodavatel fakturuje na své poddodavatele poměrnou část nákladů na stavebně montážní pojištění nebo za zpracování dokumentace skutečného provedení apod. Pokud jsou ve smlouvě s poddodavatelem uvedeny takové podmínky, je nutné i tyto náklady vyfakturovat.

Zaměstnanci, kteří fakturují provedené práce, ať se již jedná o ekonomy, stavbyvedoucí nebo jiné pracovníky, musejí informovat o budoucích výnosech vedoucí pracovníky firmy nebo divize. Vedoucí pracovníci jednak potřebují o výnosech udržovat přehled a vyhodnocovat, zda splní plánované cíle pro aktuální

rok a z výnosů jednotlivých staveb (popř. středisek) jsou odváděny správní režie divizi nebo celé firmě.

<u>Checklist A - Fakturace provedených prací</u>	A	N	N/D
1. Je na začátku každého sledovaného období správně stanoven odhad budoucích výnosů pro dané období?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Byly za daný měsíc provedeny práce nebo služby, které je potřeba také vyfakturovat?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Je fakturace v souladu s rozpočtem stavby?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Je faktura vystavena do 15 dne od DUZP?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Je na dokladu uvedeno správné DUZP?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Je na dokladu uveden správný datum splatnosti?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Jsou na dokladu uvedeny správné fakturované částky?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Je na dokladu uvedeno správné evidenční číslo?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Jsou na dokladu uvedeny správné informace o příjemci a poskytovateli plnění?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Jsou k faktuře přiloženy všechny podklady podle SOD?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Je faktura vystavena v souladu se všemi podmínkami smlouvy?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Je faktura – daňový doklad vystavena v souladu s platnými zákony?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 13. Je na daňovém dokladu uvedena správná sazba a výše DPH? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 14. Je plnění předmětem režimu přenesené daňové povinnosti? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 15. Obsahuje doklad všechny přílohy podle (smluvních) dohod? (soupis provedených prací, rekapitulace apod.) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 16. Byla faktura doručena poskytovateli plnění? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 17. Byla výnosová faktura skutečně zaúčtována? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 18. Je vystavená faktura archivována podle zákona? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

10.2 Nákladové faktury a jejich kontrola

Subdodávky tvoří ve stavebnictví významnou část zakázky, a proto kontrola nákladů a plnění subdodavatelů patří k základní činnosti spojené s vedením ekonomické agendy ve stavebnictví obecně. Je důležité udržovat přehled o nákladech, které budou v jednotlivých měsících na stavbu (popř. hospodářské středisko) účtovány. Vzhledem k tomu, že vystavení a zaslání faktury poddodavatelem předchází odsouhlasení soupisu provedených prací zástupcem objednatele, zpravidla stavbyvedoucím nebo mistrem, je snadné odhadnout, které faktury a kdy dorazí ke schválení. O fakturách, jejichž součástí není soupis prací nebo jiný dokument, který je potvrzován objednatelem před zasláním faktury, je nutné udržovat přehled např. pomocí excelu. Takovým typickým nákladem jsou např. náklady spojené s bankovní zárukou, pojištěním stavby, pronájmu ubytování zaměstnanců apod.

Po obdržení každé nákladové faktury je nutné zkontrolovat především její věcnou správnost, formální správnost zpravidla kontrolují účetní při zaúčtování

každého dokladu. Kontrolou věcné správnosti je dohlíženo na to, aby přijaté doklady souhlasily podmínkami uvedenými ve smlouvě o dílo nebo v objednávce. Mělo by být hlavně zkontrolováno, aby množství a cena fakturovaných prací seděla se skutečně provedenými pracemi a dále aby kvalita odpovídala smluvním podmínkám. Pokud přijatá faktura nesplňuje výše uvedené, tak následuje vrácení dokladu poskytovateli plnění, který musí doklad opravit a doručit znova.

Především u pravidelné měsíční fakturace je zapotřebí kontrolovat fakturované sumy s celkovou výší smluvní ceny, aby nedocházelo k fakturaci vyššího objemu finančních prostředků, než je uvedeno ve smlouvě. Dále je nutné kontrolovat, aby nedocházelo k zaúčtování plnění, které již bylo zaúčtováno dříve, ať už z důvodu zaslání jedné faktury dvakrát po sobě omylem nebo úmyslně s nadějí, že poskytovatel plnění vyfakturuje vícekrát.

Nutností je také kontrola statusu nespolehlivého plátce u svých odběratelů, kteří jsou plátcí DPH a kontrola bankovních účtů uvedených na fakturách. Platba by vždy měla probíhat pouze na bankovní účet uvedený ve smlouvě (popř. objednávce) a účet na přijatém dokladu by se s ním měl shodovat. Pokud odběratel vyžaduje, aby platba proběhla na jiný bankovní účet, než je uvedený ve smlouvě nebo objednávce, je vhodné tuto změnu stanovit v dodatku ke smlouvě. Pokud by odběratel plnil ve prospěch jiného bankovního účtu, než je uvedený ve smlouvě, bere se za to, že odběratel neplnil ve sjednaném místě, porušil tím smluvní podmínky a neplnil řádně. Nejvyšší soud ale vydal rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že „pokud věřitel bez zbytečného odkladu poté, kdy mohl při řádném chodu věci zjistit, že dlužník poukázal peněžité plnění na jeho účet (odlišný od účtu, na který měl dle dohody původně plnit), tyto peníze dlužníkovi nevrátí, lze zásadně uzavřít, že dlužníkovo plnění na jiný účet akceptoval. V takovém případě zanikne dlužníkům závazek dnem připsání poukázané částky na účet věřitele.“⁴⁷ V případě plnění na jiný účet než je uvedený ve smlouvě se odběratel i tak vystavuje riziku, že bude plnit na účet, který není vlastněn věřitelem a plnění nebude řádné.

Ve stavebnictví je většina firem evidována jako plátcí DPH a z této skutečnosti plynou rizika spojená s ručením příjemce plnění za nezaplacenou daň

⁴⁷ <http://www.epravo.cz/top/clanky/lze-dosahnout-splneni-zavazku-zaplacenim-dluzne-castky-na-jiny-nez-sjednany-ucet-90306.html>

z přidané hodnoty svých dodavatelů materiálu a služeb. Jako příjemce plnění je potřeba znát situaci svých dodavatelů, kteří jsou evidováni jako plátcí DPH. Pokud je dodavatel v době uskutečnění plnění veden správcem daně jako nespolehlivý plátcem, ručí za zaplacení DPH příjemce plnění a správce daně pak bude vymáhat nezaplacenou daň po něm (viz podkapitola 4.6 Institut nespolehlivého plátce DPH). Nespolehlivost placení daně všech ekonomických subjektů je možná kontrolovat on-line na http://wwwinfo.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz. Další situací, kdy se příjemce plnění může dostat do role ručitele za neodvedenou daň je případ, kdy převede peníze na bankovní účet, který není určený ke zveřejnění. Příjemce plnění by měl vždy platit dodavateli na účet zveřejněný v registru plátců DPH. Zveřejněné bankovní účty jsou uvedeny u každého ekonomického subjektu na http://wwwinfo.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz. Příklad účtu ke zveřejnění společnosti Metrostav Development a.s. je znázorněn na obrázku 16.

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ28440412 Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	Metrostav Development a.s.
Sídlo:	Koželužská 2450/4 PRAHA 8 - LIBEŇ 180 00 PRAHA 8

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 8, Trojská 13a, PRAHA 8, tel.: 266 013 111
Údaje zobrazeny dne 18.12.2016

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátcem:	NE
-----------------------	----

Bankovní účty určené ke zveřejnění

43-2702020267/0100	Datum zveřejnění 01.04.2013
<input type="button" value="Historie účtů"/>	

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace Plátcem	Registrace platná od: 04.11.2008	Registrace platná do:
---------------------------	-------------------------------------	-----------------------

Obrázek 16 - bankovní účty určené k zveřejnění z administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) provozovaným ministerstvem financí

zdroj: http://wwwinfo.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz [18.12.2016]

<u>Checklist B - Kontrola nákladových faktur</u>	A	N	N/D
19. Je na začátku každého sledovaného období správně stanoven odhad budoucích nákladů pro dané období?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20. Je došlá faktura správně po věcné stránce?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21. Je došlá faktura správně po formální stránce?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. Odpovídá DUŽP skutečně datu spotřeby nebo provedení výkonu?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. Obsahuje faktura všechny požadované přílohy?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24. Odpovídají přílohy skutečnosti?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25. Nepřevyšuje cena všech došlých faktur cenu ze smlouvy?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26. Nebyla předmětná faktura již zaúčtována?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27. Je poskytovatel plnění spolehlivým plátcem DPH?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28. Je bankovní účet uvedený na faktuře zveřejněný v registru plátců DPH?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29. Je bankovní účet uvedený na faktuře shodný s bankovním účtem uvedeným ve smlouvě?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30. Byla došlá faktura schválena a zaúčtována do účetní knihy?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
31. Došli všechny plánované náklady pro dané období? (pokud ne, je potřeba s těmito náklady nadále počítat)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

32. Byla proti došlé faktuře za záruční opravy snížena rezerva na záruční opravy?

33. Je na došlých fakturách které, spadají do RPDP uvedeno sdělení "daň odvede zákazník" a je na nich nevedena výše DPH?

10.3 Placení závazků

Placení probíhá podle smluvních podmínek uzavřených mezi příjemcem a poskytovatelem plnění a podle platných zákonů ČR. Podmínky splatnosti faktur jsou závislé na dohodě smluvních stran, standardně se datum splatnosti počítá ode dne doručení faktury na podatelnu (popř. sídla firmy) nebo jak je uvedeno ve smlouvě. Placení závazků vůči svým dodavatelům probíhá zpravidla ke konci doby jejich splatnosti, z důvodu zlepšování cash flow a stavu finančních prostředků na účtu dlužníka. Ve stavební praxi dochází běžně k situaci, kdy dlužník žádá věřitele o skonto z platby v případě, kdy věřitel požaduje platbu provést před koncem doby splatnosti. Platební morálka některých firem je ovšem nízká, a tak často dochází ke placení závazků po splatnosti i v případech, kdy poskytovatel plnění splnil všechny podmínky. Pokud má poskytovatel plnění ve smluvních podmínkách uvedeno zádržné na část fakturované sumy (standardní je výše zádržného 5 % na dokončení díla a 5 % na záruční opravy), tak placení probíhá bez předmětných pozastávek, i když nákladem se stává celá fakturovaná suma v době zaúčtování.

Placení by vždy mělo probíhat podle smluvních podmínek, aby plnění bylo považováno za řádné. Tak jak je uvedeno v podkapitole 10.2 Nákladové faktury a jejich kontrola, je vždy nutné plnit na účet uvedený ve smlouvě.

Checklist C - Placení

34. Je na bankovním účtu dostatek finančních prostředků? **A** **N** **N/D**

35. Jsou závazky placeny ke konci doby splatnosti?

36. Je placená částka snížena o pozastávky?

- | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 37. Byly naplněny všechny předpoklady, aby mohlo být poskytovateli plnění zapláceno (např. neobjevili se vady?) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 38. Je možné závazek s poskytovatelem započíst? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 39. Je placeno na bankovní účet uvedený ve smlouvě? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 40. Je placeno na bankovní účet zveřejněný v registru plátců? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 41. Pokud je věřitel vedený v seznamu nespolehlivých plátců daně, je DPH placeno na účet správce daně? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

10.4 Zaúčtování výnosů a nákladů

Veškeré příchozí a odchozí doklady musí být zaúčtovány do účetních knih podniku a to do správného období.

<u>Checklist D - Zaúčtování výnosů a nákladů</u>	A	N	N/D
42. Jsou průběžně kontrolovány knihy nákladů a výnosů?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
43. Jsou zaúčtovány všechny výnosové faktury v daném období před účetní závěrkou?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
44. Jsou zaúčtovány všechny nákladové faktury v daném období před účetní závěrkou?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
45. Jsou náklady a výnosy zaúčtovány správně?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
46. Došli ke všem výnosovým fakturám i faktury nákladové?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
47. Proběhla kontrola všech účetních operací před účetní závěrkou?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

48. Byly správně zaúčtovány správní režie?
49. Byly správně zaúčtovány rezervy na dokončení stavby?
50. Byly správně zaúčtovány rezervy na záruční opravy?
51. Proběhla kontrola správnosti uzavřeného období po konci závěrky?

10.5 Správa pohledávek

Je důležité udržovat přehled o splatnostech vystavených faktur a kontrolovat, aby dlužník pohledávky hradil ve smluvených splatnostech. Pokud dlužník pohledávku neuhradil před koncem splatnosti, je nutné dlužníka kontaktovat a urgovat zaplacení pohledávky.

V případech, kdy si společnosti plní vzájemně je vhodné závazky ukončit tzv. započtením pohledávek. Započtením pohledávek nedochází k finančnímu vyrovnání ale k jejich zániku ve stejné výši. V takovém případě pak obě strany uzavřou dohodu o započtení pohledávek, kde je popsáno, které pohledávky se započítávají a v jaké výši.

Důležité je také kontrolovat splatnost zádržného svými odběrateli. Pokud odběratelé zadržují část plateb formou pozastávek za řádné provedení díla, je nutné je požádat o uvolnění těchto pozastávek co nejdříve po řádném předání díla objednateli. V případě, že objednatel požaduje zádržné i na záruční opravy a smluvní podmínky umožňují nahrazení tohoto zádržného bankovní zárukou, je vhodné co nejdříve vystavit bankovní záruku, doručit ji objednateli a požádat jej o uvolnění pozastávek. Vzhledem ke skutečnosti, že záruční lhůty na dopravní stavby trvají běžně 60 měsíců, je i přes náklady spojené s vystavením bankovní záruky výhodné bankovní záruku vystavit a pozastávky si nechat uvolnit.

Checklist E - Správa pohledávek

	A	N	N/D
52. Je vedena a aktualizována evidence pohledávek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
53. Je veden seznam pohledávek s uvedením splatností?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
54. Jsou všechny pohledávky po splatnosti uhrazené?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
55. Je možné pohledávky s dlužníkem započíst?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
56. Byly pohledávky uhrazeny včas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

10.6 Uvolňování pozastávek

Ve stavebnictví jsou pozastávky uplatňovány poměrně často, a proto je důležité udržovat přehled o pozastávkách, které jsou zadržovány odběrateli i o pozastávkách, které jsou zadržovány dodavatelům. Ve smlouvě jsou popsány podmínky uplatnění pozastávek i podmínky jejich uvolnění. Obecně platí, že zádržné za řádné provedení díla a splnění ostatních závazků uložených smlouvou je uvolňováno po předání díla objednateli, tedy po podepsání předávacího protokolu všemi zúčastněnými stranami. Strana, která si nárokuje zaplacení předmětných pozastávek je povinna zastlat písemnou výzvu zhotovitele na adresu pro doručování objednatel a dát tím na vědomí, že žádá o uvolnění pozastávek. Objednatel má pak povinnost ve stanoveném lhůtě pozastávky uvolnit nebo vyrozumět zhotovitele, proč pozastávky neuvolní.

Před uvolněním pozastávek na dokončení díla je zapotřebí zkontrolovat, zda došlo k převzetí díla od dodavatele, byl podepsán předávací protokol a zhotovitel splnil veškeré podmínky uvedené ve smlouvě. Poté mu mohou být pozastávky uvolněny.

Zádržné, které slouží k zajištění odpovědnosti zhotovitele za vady díla po dobu trvání záruky, je uvolňováno po konci záruční doby, popř. je nahrazováno bankovní zárukou po předání díla objednateli. Pokud dodavatel žádá o uvolnění pozastávek na záruční opravy hned po předání díla je nutné, aby nejprve doručil platnou bankovní záruku objednateli a až poté mu byly pozastávky uvolněny.

<u>Checklist F - Uvolňování pozastávek</u>	A	N	N/D
57. Je vedena a aktualizována evidence pozastávek zadržovaných odběratelem?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
58. Jsou známy podmínky uvolnění pozastávek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
59. Jsou naplněny všechny předpoklady pro uvolnění pozastávek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
60. Je žádáno o uvolnění pozastávek podle (smluvních) podmínek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
61. Je možné nahradit pozastávky na záruční opravy bankovní zárukou?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
62. Byly připsány finanční prostředky na účet ve správné výši?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
63. Je vedena a aktualizována evidence pozastávek zadržovaných dodavatelům?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
64. Zažádali si dodavatelé o uvolnění pozastávek podle (smluvních) podmínek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
65. Jsou naplněny všechny předpoklady pro uvolnění pozastávek dodavatelům?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
66. Nebyly shledány vady, které by bránily uvolnění pozastávek?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
67. Byly pozastávky sníženy o náklady spojené s provedením oprav?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

10.7 Obecné

<u>Checklist G - Obecné</u>	A	N	N/D
68. Byl stanoven termín inventarizace majetku?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
69. Byla inventarizace majetku provedena alespoň jednou za účetní období?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
70. Je ke všem plněním uzavřená smlouva nebo objednávka?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
71. Jsou přijaté všechny opatření, aby nedocházelo k postupování vlastních pohledávek třetím osobám?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
72. Je porozuměno všem bodům smluvních dohod v souvislosti s ekonomickým řízením zakázky?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
73. Jsou známy všechny možné pokuty a sankce z neplnění smluvních dohod?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
74. Jsou přijaty všechna opatření, aby nedocházelo k uvalování pokut a sankcí?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
75. Jsou uvedeny pozastávky ve SOD u prací, na které se vztahuje záruka?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
76. Jsou přefakturovány všechny náklady na členy sdružení? (v případě realizace díla ve sdružení)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
77. je vedena evidence plnění v režimu přenesení daňové povinnosti?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
78. Je požadována bankovní záruka za řádné provedení díla?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

79. Byla bankovní záruka za řádní provedení díla včas předána beneficiantovi?
80. Je bankovní záruka za řádné provedení díla udržována v platnosti dle SOD?
81. Byla bankovní záruka za řádné provedení díla vrácena příkazci?
82. Je požadována bankovní záruka za záruční opravy?
83. Byla bankovní záruka za záruční opravy předána beneficiantovi?
84. Je bankovní záruka za záruční opravy udržována v platnosti dle SOD?
85. Byla bankovní záruka za záruční opravy vrácena příkazci?

11. Závěr

Cílem této práce bylo popsat agendu ekonomického řízení stavební zakázky v dopravním stavitelství a navrhnout manuál a checklist činností, který by pomohl ekonomům a stavbyvedoucím s vedením této agendy. Jednotlivé činnosti související s ekonomickým řízením zakázek jsou popsány v kapitolách 2 až 9. Každá z těchto kapitol popisuje jeden vybraný problém s přihlédnutím k praktickému využití, kterému je nutné rozumět při ekonomickém řízení stavebních zakázek. V kapitole 10 je sestaven manuál a checklist, pomocí kterého by ekonomové staveb a stavbyvedoucí měli postupovat, aby bylo zajištěno správné ekonomického řízení stavebních zakázek.

Na základě kapitol 1 – 9 je prokázáno, že ekonomické řízení stavebních zakázek zasahuje do mnoha odlišných oblastí a pro úspěšné vedení stavebních zakázek z ekonomického hlediska je nutné problematice dobře rozumět. Ziskovost každé stavební zakázky záleží nejen na správné kalkulaci a nabídkové ceně, správném technickém provedení díla bez vad a za co možná nejnižších nákladů, ale také na vyfakturování všech plnění, na které má zhotovitel nárok, omezení rizika uplatňování sankcí ze smluvních dohod na minimum, znalosti všech smluvních podmínek a zákonů, placení dodavatelům a udržování tak dobrého jména firmy, zajištění placení pohledávek odběratelů, udržování přehledu o nákladech a výnosech, které se zakázkou souvisí apod. Vzhledem k tomu, že je důležité tyto činnosti skutečně provádět ve správném časovém horizontu, je vhodné sestavit checklist, který obsahuje všechny stěžejní činnosti a díky kterému by nebyla žádná činnost opomenuta. Z předešlého tvrzení vyplývá, že sestavení interních postupů (např. ve formě checklistu) by opravdu zjednodušilo a zpřehlednilo vedení této agendy, a proto se hypotéza H1 potvrzuje a lze ji považovat za pravdivou.

Hypotéza H2 navazuje na hypotézu H1, a tak jak je v této práci několikrát zmíněno, dopravní stavby dosahují miliardových nákladů, generální dodavatel vstupuje do smluvních vztahů s několika desítkami poddodavatelů a není žádoucí, aby hlavní stavbyvedoucí věnoval příliš úsilí spravování ekonomické agendy, když samotné technické a technologické aspekty dopravních staveb vyžadují velké množství námahy. Z těchto důvodů je možné považovat hypotézu H2 také za

pravdivou, i když je podstatné dodat, že toto tvrzení je platné především u skutečně velikých a náročných staveb. Stavby menšího rozsahu by měl hlavní stavbyvedoucí zvládnout vést i po ekonomické stránce sám.

V kapitolách 2 a 9.5 je prokázáno, že české účetnictví skutečně neřeší do hloubky metodiku účtování vykazování stavebních prací, tak jako je tomu v případě výkaznictví podle IAS a IFRS. IAS a IFRS jasně stanovují jakým způsobem se vykazuje ziskovost zakázek přesahujících do více účetních období a napomáhá tak lépe rozpoznat náklady, výnosy a zisk během trvání zakázky. Postupování podle IFRS tak vede k získání nezkresleného obrazu o vývoji nejen stavebních zakázek a zlepšuje tak situaci pro rozhodování a plánování, a proto se i hypotéza H3 potvrzuje a je možné ji považovat za pravdivou.

Závěrem je důležité konstatovat, že základem každé stavební firmy je dosažení minimálního počtu ztrátových zakázek, které snižují ekonomickou výkonnost podniku. Z tohoto důvodu si stavební společnosti často stanovují cíl zero loss project, který má vést k tomu, že všechny zakázky budou ziskové. Ekonomika každé zakázky je důležitá ať už se jedná o zakázku ve stavebnictví nebo mimo něj, proto je přínosné seznamovat všechny pracovníky, kteří se účastní realizace stavby s jejími vlivy a dopady.

12. Seznam použitých zkratk a symbolů

ARES – administrativní registr ekonomických subjektů

ČR – Česká republika

ČSN – Československá norma

DIČ – daňové identifikační číslo

DPH – daň z přidané hodnoty

DUZP – datum uskutečnění zdanitelného plnění

EPC – engineering, procurement and construction

FIDIC - Fédération Internationale Des Ingénieurs-Conseils

IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

NOZ – nový občanský zákoník

PoC - Percentage of Completion Method (metoda procenta dokončení)

RPDP – Režim přenesené daňové povinnosti

ŘSD – Ředitelství silnic a dálnic ČR

SOD – smlouva o dílo

SŽDC – Správa železniční a dopravní cesty

ZZVZ – zákon o zadávání veřejných zakázek

13. Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1 - Celkový pohled na estakádu na silnici R35	13
Obrázek 2 - Posuvná skruž Skanska	14
Obrázek 3 - Pokládka asfaltových vrstev	14
Obrázek 4 - Logo Ředitelství silnic a dálnic ČR.....	15
Obrázek 5 – Logo Správy železniční dopravní cesty.....	16
Obrázek 6 – Diagram faktoringu.....	26
Obrázek 7 – Nárůst zisku v průběhu zakázky se zaúčtováním rezerv na dokončení projektu	30
Obrázek 8 - Tvorba a čerpání rezerv.....	30
Obrázek 9 - Fáze oběhu účetních dokladů.....	33
Obrázek 10 - Faktura vystavená v RPDP.....	45
Obrázek 11 - Režim přenesené daňové povinnosti.....	46
Obrázek 12 údaje o nespolehlivém plátcí DPH z administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) provozovaným ministerstvem financí	48
Obrázek 13 - Stavba tunely Ejpovice realizovaná sdružením společností Metrostav a.s. a Subterra a.s.	54
Obrázek 14- Typy FIDIC kontraktů.....	59
Obrázek 15 - Mobilní betonárna SBM	63
Obrázek 16 - bankovní účty určené k zveřejnění z administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) provozovaným ministerstvem financí	72

14. Seznam použitých zdrojů

1. *Nový občanský zákoník: zákon č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012.* Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-01-8.
2. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (ZDPH).* Praha: Dashöfer, c2005-2012. AZ (Dashöfer).
3. PEŠTUKA, Jaroslav. *Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.* Praha: Eurounion, 2009. ISBN 978-80-7317-078-3.
4. HALABRINOVÁ, Dagmar. *Praktický průvodce fakturací, aneb, Jak správně vystavovat faktury a další doklady.* Brno: Aprofitail 2014 ISBN 978-80-905622-0-2
5. TOMÁNKOVÁ, Jaroslava a Dana ČÁPOVÁ. *Management staveb.* Praha: FinEco, 2013. ISBN 978-80-86590-12-7.
6. ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace.* 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2015. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.
7. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2014: pro střední školy a pro veřejnost.* 15., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2014. ISBN 978-80-87237-78-6.