

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA

B A K A L Á Ř S K Á P R Á C E

2011

Kolářová

Ilona

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DPH ve stavebnictví v ČR a Rakousku

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.

Autor

Ilona Kolářová

2011

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury, uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě, ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

České Budějovice, 25. 4. 2011

Ilona Kolářová

Děkuji panu Ing. Jiřímu Pšenčíkovi, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a metodické vedení při zpracování bakalářské práce.

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ilona KOLÁŘOVÁ**
Osobní číslo: **E08672**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **DPH ve stavebnictví v ČR a v Rakousku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analýza systému daně z přidané hodnoty ve stavebnictví v České republice a v Rakousku a definice předností obou systémů.

Osnova:

1. Systém daně z přidané hodnoty v tuzemsku.
2. DPH ve stavebnictví v tuzemsku.
3. Problémy při prokazování rozsahu skutečně poskytnutých stavebních prací.
4. Systém daně z přidané hodnoty v Rakousku a "reverse charge" systém ve stavebnictví s ohledem na krácení daně v oblasti stavebnictví.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V., Holmes, A., Lexikon daňové pojmy. Ostrava : Sagit, ISBN: 80-7208-265-5.

Holubová, O., DPH výklad vybraných pojmů. Praha : ASPI, a.s., 2007. ISBN: 978-80-7357-233-4.

Straková, I., Kuneš, Z. Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1.1.2009. Praha : Balance, 2008. ISBN-978-8086371-51-1.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Bundesgesetz uber die Besteuerung der Umsatze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. března 2010**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2011**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (I)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Obsah:

1. Úvod	8
2. Systém daně z přidané hodnoty v tuzemsku	10
2.1. Literární rešerše	10
2.2. Legislativní rámec	11
2.1.1. Důsledky harmonizace právních předpisů EU a ČR	12
2.1.2. Klasifikace DPH	14
2.1.3. Inkaso DPH	16
2.1.4. Vymezení daňových pojmů	17
3. Metodika	25
4. DPH ve stavebnictví v tuzemsku	26
4.1. Statistický pohled na stavebnictví	26
4.2. Daňový pohled na stavebnictví	27
4.3. Uplatňování a vykazování DPH v praxi	32
5. Problémy při prokazování rozsahu skutečně poskytnutých stavebních prací	34
5.1. Boj s daňovými úniky	35
5.2. EU a problematika daňových podvodů	37
5.3. Reverse charge v ČR	38
5.4. Základní princip uplatňování reverse charge	39
6. Systém daně z přidané hodnoty v Rakousku a „reverse charge“ systém ve stavebnictví s ohledem na krácení daně v oblasti stavebnictví	45
6.1. Obecné vymezení stavebních prací	45
6.2. Vyloučení služeb ze stavebních prací	45
6.3. Rozdíly reverse charge v Rakousku a	46
7. Závěr	50
8. Summary	52
9. Seznam použitých zdrojů	53
Seznam tabulek	55
Seznam příloh	55

1. Úvod

Daňový systém v České republice prochází neustálými změnami a je ovlivňován vzájemným prolínáním několika aspektů. Na zvyšování či pokles daní má vliv vývoj v ekonomice, změny struktury vlády a prosazování volebních programů jednotlivých stran, ale také harmonizace daňových systémů v rámci Evropské unie. Daň z přidané hodnoty svou výší tvoří významnou položku státního rozpočtu. Je bezpochyby nejvíce propracovanou daní, čímž je ovlivněna její strukturovanost a členitost. Daň z přidané hodnoty patří k nejsložitěji koncipovaným daním a orientace v zákoně je pro plátce velmi náročná. Ačkoliv je daň z přidané hodnoty obecně pokládána za spíše odolnou vůči daňovým podvodům, v poslední době je častým cílem útoků, jejichž důvodem je zejména možnost čerpání nadměrných odpočtů (na rozdíl od daní z příjmů).

Bakalářská práce se proto zaměřuje na analýzu nově zavedeného systému zdanění stavebních prací formou přenosu daňové povinnosti, jeho srovnání se stávajícím standardním systémem a dále se systémem zavedeným v Rakousku. Zkušenosti z používaného systému daně z přidané hodnoty v Rakousku, které už v roce 2002 zavedlo mechanismus přenesení daňové povinnosti na odběratele, tzv. tuzemský reverse charge, je pro Českou republiku a tuzemský systém daně z přidané hodnoty velkou inspirací.

Doposud v tuzemsku používaný standardní systém daně z přidané hodnoty byl v průběhu zpracování této bakalářské práce novelou zákona o DPH (novela uveřejněna ve sbírce zákonů pod č. 47/2011) o tento mechanismus přenesení daňové povinnosti v oboru stavebnictví rozšířen, a to s účinností od 1. 1. 2012. Uvedené zkušenosti z používání tohoto mechanismu reverse charge v Rakousku by mohly být přínosem pro tuzemský systém DPH a jeho uvedení do ostré praxe.

Zavedení režimu reverse charge do zákona o DPH má své velké opodstatnění. Právě stavebnictví je jednou z oblastí, kde ve zvýšené míře dochází ke krácení daně a nárůstů daňových úniků, přičemž odpovědí na takové nelegální krácení daňové povinnosti je právě režim přenosu daňové povinnosti.

Bakalářská práce se zaměřuje nejen na analýzu systému přenosu daňové povinnosti v oboru stavebnictví, ale taktéž na další specifika oboru stavebnictví z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty, se kterými se mohou plátcí ve své ekonomické činnosti setkat, jako např. bytová výstavba či stavba pro sociální bydlení. Stavebnictví je oborem s velkým podílem lidské práce, a jako takový umožňuje na určitá daňová plnění uplatnit sníženou sazbu daně.

2. Systém daně z přidané hodnoty v tuzemsku

2.1. Literární rešerše

Dominantní úlohu v daňovém systému připisují Vančurová a Láchová (2010) především dani ze všeobecné spotřeby. Tuto úlohu v druhé polovině dvacátého století naplnila právě daň z přidané hodnoty. V členských státech Evropské unie je daň z přidané hodnoty povinnou daní.

Dále Kubátová (2006) uvádí daň z přidané hodnoty jako daň spotřební všeobecnou, vícefázovou, která způsobuje, že se vstupy podruhé už nezdaňují a dani podléhá pouze hodnota přidaná zpracováním u daného plátce. DPH je stanovena nepřímou rozdílovou metodou a je neutrální. Kubátová dále uvádí, že za důležitou pozitivní vlastnost daně z přidané hodnoty je považováno poskytování lepší ochrany před daňovými úniky. Zároveň však uvádí, že tento argument, zamezování daňových úniků, je méně respektován v zemích s obecně malými daňovými úniky, jako příklad uvádí odhad úniků u daně z přidané hodnoty dle Taita ve Velké Británii ve výši 2 - 4% výnosu této daně, zatímco v Itálii jde až o 40 % výnosů.

Dle nařízení Evropské komise ze září 2009 byly důvodem k zavedení režimu přenosu daňové povinnosti právě daňové podvody v některých segmentech národních ekonomik, přičemž jedním z nich je i stavebnictví.

Vzhledem k tomu, že bakalářská práce uvádí vysoce aktuální téma (novela zákona o DPH, která zavádí režim přenosu daňové povinnosti s účinností od 1. 4. 2011, přičemž její část, týkající se tohoto režimu ve stavebnictví bude účinná od 1. 1. 2012), lze v tuzemsku čerpat zejména z legislativních zdrojů. Tím je především zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a dále pak i důvodová zpráva k novele tohoto zákona, obsahující ustanovení o přenosu daňové povinnosti ve stavebnictví, která byla uveřejněna ve sbírce zákonů pod č. 47/2011.

Důvodová zpráva Ministerstva financí ČR ze dne 15. června 2010 poukazuje na vyšší administrativní zátěž, ale zároveň zdůrazňuje pozitivní efekty pro trh formou podpory plátců, kteří podnikají v souladu ve smyslu zákona o DPH. Důvodová zpráva dále

uvádí odhad ročních úspor pro veřejné rozpočty ve výši 2,7 mld. a to ve všech segmentech, v nichž je postupně zaváděn mechanismus tuzemského reverse-charge, a to pro každý z následujících tří let 2011 až 2013. Z důvodu opatrnosti kalkulace počítá se zamezením daňových úniků, které budou mít dopad na státní rozpočet, a to pouze v poloviční výši.

Komise Evropských společenství projednala v září 2009 návrh Rady EU, kterým se doplnila směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud šlo o volitelné používání systému přenesení daňové povinnosti v souvislosti s vysokým rizikem podvodů v oblasti dodávání určitého zboží a služeb. Vývoj daňových podvodů v oblasti DPH se stal závažnou hrozbou fungování vnitřního trhu EU a ohrozil i daňové příjmy jednotlivých členských zemí.

V § 19 rakouského zákona o DPH - Bundesgesetz uber die Besteuerung der Umsatze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994) je uveden legislativní rámec uplatňování systému tuzemského reverse-charge. V oficiální úrovni je doplněn výkladem rakouského ministerstva financí (Erlass zum Übergang der Umsatzsteuerschuld in der Bauwirtschaft) ze dne 11. 10. 2002.

2.2 Legislativní rámec

V souvislosti se vstupem České republiky (ČR) do Evropské unie (EU) 1. 5. 2004 začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve vazbě na příslušné směrnice Evropského společenství, které upravují oblast DPH. Zákon o DPH musí být v rámci EU plně harmonizován. Příležitostí při vzniku zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se stala směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – jednotný základ daně (pracovně nazývána Šestá směrnice). [13]

Tato směrnice byla nahrazena tzv. Recastem – směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, s účinností od 1. ledna 2007. Význam této směrnice je důležitý pro plátce v případech, kde její znění je

pro plátce výhodnější oproti znění zákona o DPH. Současně je Česká republika povinná akceptovat příslušné evropské směrnice a rozhodnutí Evropského soudu (případy řešených sporů mezi poplatníky a státem). [7]

Zákon o DPH č. 235/2004 Sb. od zahájení svého uplatňování zaznamenal již 25 novel. K posledním změnám zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011, které byly vyvolány přijetím řady nových evropských směrnic, patří mimo jiného i změna korekčních mechanismů v případě uplatněných nároků na odpočet, opravy daně, či právě změny za účelem boje proti daňovým únikům, jako na příklad zajištění daně, ručení za daň nebo právě zavedení režimu přenosu daňové povinnosti ve vybraných oborech, mezi nimi i ve stavebnictví.

2.1.1. Důsledky harmonizace právních předpisů EU a ČR

Daň z přidané hodnoty lze označit jako daň ze všeobecné spotřeby. V rámci harmonizace daňových systémů patří v zemích EU k nejvíce propracovaným daním. Výběr této daně se promítá v cenách služeb, zboží a do zvýšeného obchodu v prostoru EU s pohybem přes hranice států. V případě rozdílné úrovně sazeb daně by mohlo nastat zvýhodňování některých států. Záměrem Evropské unie je, co možná nejvíce sjednotit tyto nepřímé daně, stanovit limity pro základní a snížené sazby daně, vymezit plnění, u nichž lze uplatňovat snížené sazby daně, stanovit limit pro obrat, kdy se subjekt povinně stává plátcem.

Směrnice Evropské unie stanovuje pouze minimální sazby: základní 15% a sníženou 5%, státy si ale mohou uplatnit i sazbu vyšší. Některé státy si dokázaly vyjednat trvalou výjimku na sníženou sazbu daně. Ve směrnici EU je vyjmenován seznam plnění, která mohou být zařazeny do snížené sazby. Záleží na každém jednotlivém státě, do jaké míry tento seznam využije. Základní sazba daně České republiky se pohybuje kolem průměru, snížená sazba daně je mírně nadprůměrná. [9]

Tabulka 1: Sazby DPH v EU pro rok 2011 (v %)

Země	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
Dánsko	25	-
Maďarsko	25	5
Švédsko	25	12 a 6
Rumunsko	24	9
Finsko	23	13 a 9
Řecko	23	13 a 6,5
Polsko	23	7, 3
Portugalsko	23	13 a 6
Lotyšsko	22	12
Belgie	21	12 a 6
Irsko	21	13,5 a 4,8
Litva	21	9 a 5
Rakousko	20	12 a 10
Bulharsko	20	7
Česko	20	10
Estonsko	20	9
Itálie	20	10 a 4
Slovinsko	20	8,5
Velká Británie	20	5
Francie	19,6	5,5 a 2,1
Německo	19	7
Nizozemí	19	6
Slovensko	19	10
Malta	18	8
Španělsko	18	8 a 4
Kypr	15	5
Lucembursko	15	12, 9, 6 a 3

Zdroj: European Commission, Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Community and The World Wide Tax and Tax Source 2011

S ohledem na současný stav veřejných financí v České republice se předpokládá změna obou sazeb daně. V době zpracování bakalářské práce se předpokládá zvýšení snížené sazby daně z 10 % na 14 % od 1. 1. 2012 a dále sjednocení obou sazeb daně v úrovni 17,5 % od 1. 1. 2013.

Snížená sazba daně je uplatňována i v případě stavebnictví, a to v rozsahu vymezeném v § 48 (v případě sazby daně u bytové výstavby) a § 48a (v případě staveb pro sociální bydlení) zákona o DPH. [11]

V rámci Evropské unie dochází mezi členskými zeměmi k výměně informací o DPH prostřednictvím elektronického systému „VIES“ (VAT Information Exchange System). Pro fungování systému musí každá členská země evidovat informace o registračních záznamech plátců DPH, jejich změnách a vést databázi údajů o dodávkách do členských států EU. Systém slouží k ověření platnosti daňového identifikačního čísla (DIČ), přiděleného pro účely DPH v některém z členských států EU. Umožňuje tak správcům daně všech členských zemí EU zkontrolovat tato intrakomunitární plnění, což znamená ověřit, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění a naopak v zemi určení prověřit, zda bylo pořizovatelem zboží řádně přiznáno a zdaněno. Tento systém slouží pro přesnější kontrolu a je nástrojem v omezování daňových úniků.

Pro plátce, který uskutečnil intrakomunitární dodání, platí, že musí měsíčně či ve výjimečných případech čtvrtletně podávat tzv. souhrnné hlášení, ve kterém uvede celkovou sumu dodání pro jednotlivé odběratele. Do jednotného vnitřního trhu Evropské unie, který je spojen s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, se Česká republika zapojila po svém vstupu do EU. [13]

2.1.2. Klasifikace DPH

Daň z přidané hodnoty v České republice v podobě, jak ji známe dnes, se vymežila daňovou reformou, provedenou k 1. lednu 1993. Po roce 1989, kdy bylo zcela zřejmé, že dosud platná legislativa je zcela nevyhovující, protože se opírala o centrálně plánovaného hospodářství, bylo nutností zreformovat daňový systém. Takový systém,

jehož právní rámec by zcela vycházel z požadavků tržní ekonomiky. Stávající daňový systém bránil rozvoji podnikatelských aktivit a přirozenému vývoji ekonomických vztahů v rámci tržní ekonomiky.

Jakých cílů měl nový daňový systém dosáhnout? Jaké požadavky byly na nový daňový systém kladeny? Po roce 1989 a v následujících letech bylo zřejmé, že pokud se česká ekonomika chce stát rovnocenným partnerem vyspělých evropských ekonomik, musí vytvořit daňový systém, který bude kompatibilní zejména s daňovými systémy států, které jsou členy Evropské unie. Úkolem bylo vytvoření takového daňového systému, jehož struktura a velikost daňové zátěže bude měřitelná s daňovými systémy členských států Evropské unie a umožní rovnocenné podmínky pro pohyb zboží, služeb a kapitálu.

Každá jednotlivá daň má své specifické vlastnosti, které mají jiný dopad do aktivit ekonomických subjektů. Daň lze podle těchto rozdílů klasifikovat z několika různých hledisek. I daň z přidané hodnoty lze zatřídit dle jednotlivých hledisek a charakterizovat jako daň:

- ***nepřímou*** (*přesun daně na jiný subjekt*)

Daň je placená a vybíraná v ceně služeb a zboží. Subjekt, který daň odvádí, je označován jako plátce daně a zodpovídá za správný výpočet, výběr a odvedení daně. Tuto daň neplatí ze svého důchodu, výše daně nemá vliv na jeho příjmy. Daň je přenesena zvýšením ceny na jiný subjekt – poplatníka, který je konečným spotřebitelem a dopadá na něho v okamžiku nákupu zboží či služby.

- ***podle objektu daně***

Daňovým objektem je veličina, ze které se daň vybírá. Objekt daně vyjadřuje obecně platební kapacitu, tj. schopnost daňového subjektu nést daň. Daň z přidané hodnoty je univerzální daní ze spotřeby.

- ***in rem*** (*adresnost daně*)

Platí se bez ohledu na platební schopnost poplatníka (z latinského slova „in rem“ znamená „na věc“).

- ***běžnou*** (*podle vztahu ke zdaňovacímu období a charakteru základu daně*)

Objektem daně je veličina toková, která se zjišťuje za časový úsek.

- ***ad valorem*** (*vztah mezi velikostí daně a velikostí daňového základu*)

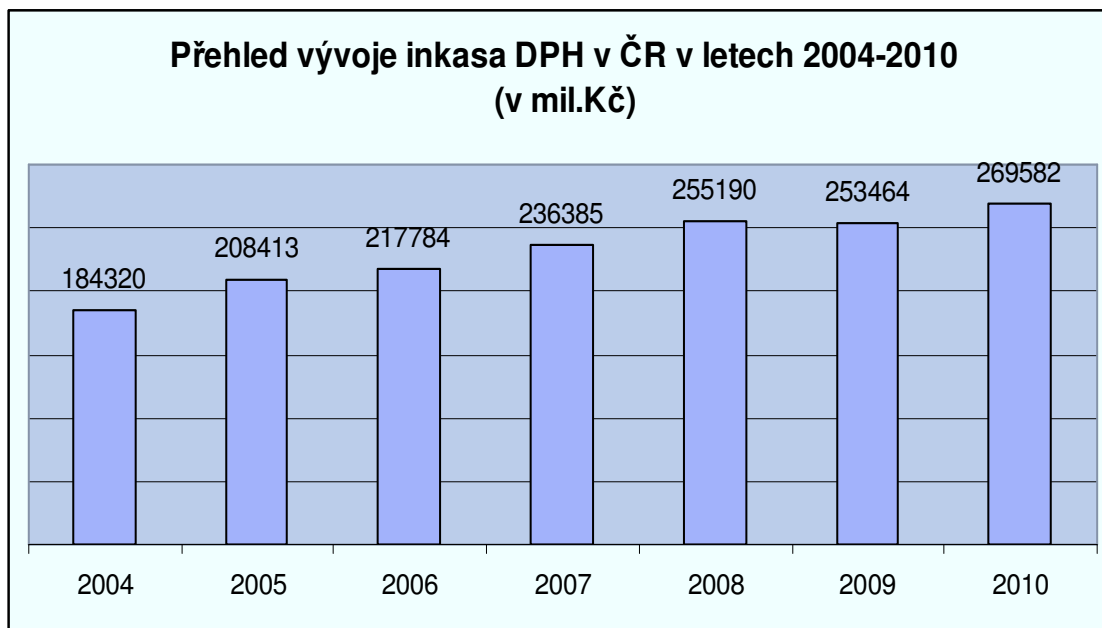
Typickým znakem daně ad valorem je, že sazba je procentní. Daň se určuje podle ceny zdaňovaného základu (z latinského slova „ad valorem“ znamená „k hodnotě“). Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná se dvěma úrovněmi. [4]

2.1.3. Inkaso DPH

Daň z přidané hodnoty z hlediska zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní lze začlenit mezi *daně sdílené*, které částečně plynou do státního rozpočtu a částečně do municipálních rozpočtů – rozpočty krajů, obcí a hlavního města Prahy.

Správcem daně z přidané hodnoty jsou zejména finanční úřady. Ministerstvo financí zasílá finančním úřadům informaci o stavu inkasa vybraných daní dvakrát měsíčně, zpravidla dle stavu k 1. a 15. dni měsíce. Finanční úřady tyto údaje zpracují a předají ČNB převodní příkazy, na jejichž základě jsou jednotlivým krajům následně (cca 5. a 20. dne každého měsíce) zasílány podíly na celostátním inkasu vybraných daní (pokud přesáhnou částku 500 Kč). [13]

Tabulka 2



Zdroj: česká daňová správa

2.1.4. Vymezení daňových pojmů [11]

Princip daně z přidané hodnoty je založen na výběru daně na každém jednotlivém stupni zpracování, ale pouze z té části obratu, která byla na daném stupni zpracování přidána.

Zákon o dani z přidané hodnoty podobně jako ostatní daňové zákony přesně vymezuje základní kritéria, podle kterých ekonomické subjekty mohou určit, zda jsou v pozici poplatníka či plátce daně, z čeho je daň vyměřena – tzv. vlastní předmět daně, jaké velikosti daň nabývá – podle jakého algoritmu se daň vypočítá, jakým způsobem a do kdy má daň uhradit. Také zákon o dani z přidané hodnoty přesně definuje jednotlivé daňové pojmy:

- ***předmět úpravy (§1)***

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů s účinností od 1. 1. 2010 má ve své verzi zapracovány příslušné předpisy Evropského společenství, čímž jednoznačně vyjadřuje, že tuzemské právo musí být v souladu

s právem komunitárním a pokud je s ním v rozporu, *má právo evropské přednost před právem tuzemským.*

- ***předmět daně (§2)***

Předmětem daně je zjednodušeně dodání *zboží, převod nemovitosti nebo její přechod v dražbě a poskytnutí služby* v tuzemsku za úplatu, dále pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku v rámci ekonomické činnosti

- ***osoby povinné k dani (§5)***

Okruh osob povinných k dani není zeměpisně omezen, podstatnou podmínkou je soustavné *vykonávání ekonomické činnosti*, která je definována dále v § 5a zákona o DPH. Osobou povinnou k dani však je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud však uskutečňuje ekonomické činnosti. Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje také *skupina* spojených osob (spojené kapitálově či jinak), která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a je registrována jako plátce daně (tzv. skupinová registrace podle §95a).

- ***osoba osvobozená od uplatňování daně (§6)***

Osoba se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku je osvobozena od uplatňování daně, pokud její *obrat za nejvýše 12 měsíců po sobě jdoucích nepřesáhne 1 000 000 Kč.* *Obrat* je souhrnem úplat bez daně, které osobě náleží za uskutečněná plnění, včetně dotace k ceně, tj. dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby *s místem plnění v tuzemsku.*

- ***místo plnění při poskytnutí služby***

Podle Směrnice Rady 2006/112/ES platí jednotná pravidla pro stanovení místa plnění u služeb, vyjmenované touto směrnici, pro všechny členské státy EU. Její novelizace - Směrnice Rady č. 2008/8/ES ukládá všem členským státům implementovat tuto směrnici do svých právních předpisů o DPH. V důsledku této novely nastaly od 1. ledna 2010 změny ve stanovení místa plnění u služeb. S tím souvisí i nová oznamovací povinnost - podávat souhrnné hlášení v případě poskytnutí služby do jiného členského

státu osobě, která je povinna přiznat daň na výstupu ze služby s místem plnění ve státě, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání, pokud jde o stanovení místa podle systému reverse charge (přenesení daňové povinnosti).

Došlo ke změně základního principu zdanění. V předchozí úpravě bylo pro stanovení místa plnění u služeb zásadním kritériem místo původu, tzn. stát, ve kterém bylo sídlo nebo místo podnikání poskytovatele služby. Od 1. ledna 2010 se tento princip změnil. Základním pravidlem je země určení.

Od 1. 1. 2010 je nutné identifikovat osobu příjemce služby a o jakou službu se jedná.
Na základě vyhodnocení těchto podmínek mohou nastat 2 možnosti:

B2B („Business-to-Business“) – služby jsou poskytovány mezi osobami povinnými k dani. Díky principu reverse charge přiznává daň příjemce služby a poskytovatel se tak nemusí v jednotlivých státech registrovat, nemusí podávat daňové přiznání. Tím lze získat snížení administrativní zátěže subjektů, ale i státní správy jednotlivých členských zemí.

B2C („Business-to-Customer“) - poskytování služeb osobám nepovinným k dani budou zdaňovány podle sídla poskytovatele.

Z těchto skutečností vyplývá, jak je důležité pro určení místa plnění správně identifikovat osobu příjemce služby a teprve ve druhém kroku rozlišit, o jakou konkrétní službu se jedná.

Tato obecná pravidla vyjádřená v § 9 odst. 1 zákona o DPH (pravidlo B2B) a v § 9 odst. 2 zákona o DPH (pravidlo B2C) se však v případě stavebních prací nepoužijí, neboť před tímto základním vymezením pro stanovení místa plnění mají přednost výjimky uvedené v zákoně o DPH. K uvedeným odchylkám patří také **poskytnutí služby, vztahující se k nemovitosti dle §10.**

Místo plnění v případě služeb, vztahujících se k nemovitosti, je *ve státě, kde se uvedená nemovitost nachází*, bez ohledu, kde se nachází osoba příjemce, kterému je služba poskytnuta.

Mezi tyto služby patří veškeré stavební a montážní práce, příprava a koordinace těchto prací, služby odhadců, architektů a realitních kanceláří. Dále se za služby, vztahující se k nemovitosti, považují ubytovací služby (s výjimkou této služby pro cestovní ruch). [7]

- **zdanitelné plnění – poskytnutí služby (§14)**

Za služby jsou považovány všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, přičemž poskytnutím služby je také:

- **převod práv**

Př. Plátce – majitel nemovitosti, ve které sám vykonává ekonomickou činnost, pronajal prvnímu plátcí část dílen a dalšímu plátcí skladovací prostor. Předmětem zdanitelného plnění je převod práv podléhající základní sazbě. V uvedeném případě se nejedná o nájem nemovitosti (nájem není zákonem o DPH definován). Nebyl dodržen základní rys pronájmu: osoba, která za smluvní poplatek a na smluvní dobu užívá nemovitost, podobně jako vlastník, za předpokladu vyloučení stejných práv třetí osoby.

- **poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty**

Př. Společnost pronajímá budovy a na budově je provedeno technické zhodnocení nájemcem, který si u přijatých zdanitelných plnění uplatňuje nárok na odpočet. Po roce je nájemní smlouva ukončena dohodou a to tak, že pronajímatel uhradí nájemci zůstatkovou cenu technického zhodnocení.

- **vznik a zánik věcného břemene**

Př. Plátce na vlastním pozemku zřizuje věcné břemeno pro jinou osobu, např. přejezd pozemku. Jedná se o poskytnutí služby za úplatu, která je předmětem daně.

- **přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci**

Př. Plátce A ve vlastním obchodě prodává boty (pánské, dámské, dětské). Na stejné ulici plátce B staví obchod. Mezi plátcí dojde k dohodě, že plátce A zaplatí plátcí B za to, že ve svém obchodě nebude prodávat sortiment obuv, pouze kožené zboží. Plátce B na základě smluvního ujednání přijal úplatu, že se zdrží jednání, tj. prodeje obuvi. [6]

- **uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň (§ 21)**

V § 21 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH je uvedeno, kdy vzniká povinnost přiznat daň (tj. uvést ji v přiznání k dani z přidané hodnoty). Pokud plátce vede účetnictví, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty (tj. nejen k úhradě v penězích, ale i formou nepeněžního plnění), a to k tomu dni, který nastane dříve. Pokud však plátce účetnictví nevede, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Stavební práce se poskytují zpravidla vždy na základě smlouvy o dílo či jiné obdobné smlouvy. V tomto případě tedy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné, při předání a převzetí díla (§ 21 odst. 6 zákona o DPH). K prokázání okamžiku převzetí a předání díla slouží zpravidla protokoly o předání a převzetí díla.

Pokud plátce, který vede účetnictví, přijme zálohu na stavební práce, je povinen již z této zálohy odvést daň z přidané hodnoty, a zbývajících část odvádí ke dni převzetí a předání stavebních prací.

- **vystavování daňových dokladů (§26)**

Plátce je povinen vystavit daňový doklad **do 15 dnů vždy ode dne uskutečnění zdanitelného plnění** nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet pro osobu povinnou k dani nebo pro právnickou osobu, která není založena za účelem podnikání, nebo v případě **přijetí úplaty**, pokud vzniká z této přijaté úplaty plátcí povinnost přiznat daň.

Pokud plátce daně, který nevede účetnictví, přijme úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění, není povinen odvést z této úplaty daň. Daň přiznává až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě, že plátce přijatou úplatu přizná uvedením v daňovém přiznání, stává se osobou, které vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a vzniká mu povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od data přijetí úplaty.

Plátce může vystavit **souhrnný doklad** na několik samostatných zdanitelných plnění pro jednu a tutéž osobu.

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě **odpovídá plátce**. Pokud jsou na daňovém dokladu plnění s různými sazbami daně, musí být na dokladu uvedena odděleně podle stanovených sazeb. Plátce je povinen **uchovávat všechny daňové doklady** rozhodné pro stanovení daně po dobu **10 let od konce zdaňovacího období**.

V této souvislosti je však třeba upozornit, že za správnost údajů odpovídá nejen osoba, která uskutečnila zdanitelné plnění a vystavila daňový doklad, ale také plátce, který si uplatňuje nárok na odpočet. Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH se daní na vstupu rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona. To v souvislosti se zněním § 72 odst. 1 a například také podle § 73 odst. 6 téhož zákona znamená, že plátce, který přijal zdanitelné plnění, je povinen uplatnit daň správně. Novelizované znění zákona o DPH tak výslovně rozděluje *povinnost správného vystavení dokladu a správného uplatnění nároku na odpočet mezi obě strany*.

- ***náležitosti daňového dokladu (§28)***

Zákon o DPH v §28 uvádí výčet dokladů: běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový doklad, daňový doklad podle §46 (daňový doklad při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení) nebo doklad podle §92a (režim přenesené daňové povinnosti), které jsou považovány za daňové doklady. Daňový doklad je důležitým dokumentem jak pro plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, tak i pro plátce, který uskutečněné plnění přijal a na základě tohoto daňového dokladu může uplatnit nárok na odpočet daně.

Běžný daňový doklad musí obsahovat:

- obchodní firmu nebo jméno a příjmení, sídlo nebo místo podnikání, daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění
- obchodní firmu nebo jméno a příjmení, sídlo nebo místo podnikání, daňové identifikační číslo plátce, pro kterou se uskutečňuje
- evidenční číslo dokladu
- rozsah a předmět plnění
- datum vystavení daňového dokladu
- datum uskutečnění plnění nebo přijetí úhrady, a to ten den, který nastane dříve
- jednotkovou cenu bez daně a dále slevu, pokud není v jednotkové ceně obsažena
- základ daně
- základní nebo sníženou sazbu daně, nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně s odkazem na příslušné ustanovení zákona o DPH
- výši daně (zaokrouhlení může být na celé koruny)

- ***základ daně (§36)***

Plátce musí správně zhodnotit a stanovit základ daně. Základem daně je vše, co obdržel nebo má obdržet jako úplatu od osoby, pro niž uskutečnil zdanitelné plnění. Základ daně nezahrnuje daň z přidané hodnoty. Pokud plátce přijme úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně částka snížená o daň.

Pokud se jedná o stanovení základu daně specificky v oboru stavebnictví, §36 odst.3g) zákona o DPH, zahrnuje se do základu daně také poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součásti zabudují nebo zamontují.

- ***sazby daně u stavebních prací (§ 48 a § 48a)***

V případě stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatňuje snížená sazba daně (§ 48).

Při výstavbě staveb pro sociální bydlení, změně či opravě těchto staveb se také uplatňuje snížená sazba daně (§ 48a). Stavbami pro sociální bydlení se rozumí zejména byt, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 metrů čtverečních, rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 metrů čtverečních a bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení (tzn. do 120 metrů čtverečních podlahové plochy).

Pokud však dojde k výstavbě, změnám či opravám jiných staveb než těch, které jsou uvedeny v § 48 a § 48a zákona o DPH, uplatní se již základní sazba daně.

Taktéž stavební práce, které se v jakékoliv fázi výstavby, změny či opravy na těchto objektech vykonávají, podléhají snížené sazbě daně.

- ***režim přenesení daňové povinnosti (§ 92 a, § 92 e)***

V těchto ustanoveních je uveden systém tuzemského reverse charge systému, který je předmětem dalších částí bakalářské práce.

- ***osoby povinné přiznat a zaplatit daň (§108)***

Podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je povinen přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění podle § 92a. Tímto plněním budou však od 1. 1. 2012 právě stavební práce. V době zpracování bakalářské práce má proto povinnost přiznat a zaplatit daň dodavatel stavebních prací, od 1. 1. 2012 však již nebude vystavovat daňový doklad s vyčíslenou daní a nebude již mít povinnost přiznat a zaplatit daň. Tato povinnost přejde ve smyslu ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH na plátce, kterému je poskytnuto plnění podle § 92a – právě ve srovnání těchto dvou ustanovení - § 108 odst. 1 písm. a) a § 108 odst. 1 písm. i) – je podstatou systému tuzemského reverse charge, neboť zde je vyjádřen přenos daňové povinnosti z dodavatele na odběratele.

3. Metodika

Cílem této práce je analýza tuzemského systému daně z přidané hodnoty ve stavebnictví, analýza rakouského systému daně z přidané hodnoty ve stavebnictví a jejich vzájemné srovnání. Tato práce však ve zcela novém kontextu cílí také na jednu z prvních analýz systému přenosu daňové povinnosti v oblasti stavebnictví.

Prvotním a výchozím krokem v bakalářské práci je vymezení základních daňových pojmů, podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které mají všeobecnou povahu, jsou platné pro všechny osoby podléhající dani v tuzemsku a měly by sloužit plátcům jako základní vodítko pro orientaci v zákoně. Vzhledem k zaměření bakalářské práce na jeden vybraný okruh činnosti, a to stavebnictví, je dalším segmentem bakalářské práce přiblížení tohoto oboru z pohledu daně z přidané hodnoty, s důrazem na zvláštnosti daného oboru a možnosti uplatňování snížené sazby daně v bytové výstavbě nebo ve výstavbě pro sociální bydlení.

Dále bakalářská práce definuje podstatné části zákona o DPH, které v kontextu řeší nový systém přenosu daňové povinnosti z dodavatele na odběratele a provádí analýzu těchto nových ustanovení. Výsledkem této analýzy je vytvoření návodu daňového postupu pro všechny osoby poskytující a přijímající stavební práce. Pro přiblížení a uplatňování tohoto návodu, nově zaváděného režimu, jsou v bakalářské práci uvedeny názorné příklady.

Vzhledem k tomu, že v České republice je s účinností od 1. 1. 2012 legislativně zaveden systém tuzemského reverse-charge, obdobným způsobem jako je tomu v Rakousku, soustředí se v poslední části bakalářská práce na analýzu rakouského modelu a současnou komparaci obou systémů, zjištění rozdílů mezi nimi a jejich objasnění.

4. DPH ve stavebnictví v tuzemsku

Co všechno by mělo zajímat osobu, která se rozhodne podnikat v oboru stavebnictví? Co by měla vědět, než začne poskytovat nebo přijímat plnění, a s čím se bude setkávat při své ekonomické činnosti?

Na stavebnictví v tuzemsku lze nahlížet z několika úhlů pohledu:

statistického (klasifikace produkce CZ-CPA, vymezení základních pojmů a směrů v oboru stavebnictví),

daňového (především uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty).

4.1. Statistický pohled na stavebnictví [17]

Jednotlivá odvětví v hospodářství jsou vymezena, definována a zaříděna podle svých charakteristických znaků do tzv. Klasifikace ekonomických činností. Český statistický úřad zavedl podle zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, Klasifikaci produkcí (dále jen CZ-CPA) od 1. ledna 2008, a navázal tak na nařízení Evropského parlamentu Rady (ES) č. 451/2008. Nová Klasifikace produkce zohledňuje technologický vývoj a strukturální změny v hospodářství a nahrazuje Standardní klasifikace produkce (SKP). Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty skončilo užívání SKP k datu 31. 3. 2011.

Změnil se koncept sekce F „Stavebnictví“. Oproti jednomu oddílu (45 „Stavebnictví“), jehož struktura byla založena na procesu výstavby, jsou nyní tři (41 „Výstavba budov“, 42 „Inženýrské stavitelství“, 43 „Specializované stavební činnosti“), jež se váží spíše k účelu a typu stavby. Hlavní změnou oproti OKEČ je zařazení developerské činnosti do Stavebnictví. Ze sekce průmyslu přešli nově do stavebnictví ti výrobci dřevěných, plastových a kovových výrobků pro stavební účely, kteří své výrobky zároveň instalují. Také opravy a údržba výtahů a eskalátorů patří nově do

stavebnictví. Naopak ze sekce Stavebnictví byly vyřazeny instalace bezpečnostních systémů, jako jsou poplašná zařízení proti vloupání a požáru.

Zaměření výstavby

bytové budovy – do této kategorie patří bytové domy (domy převážně určené k bydlení);
nebytové budovy nevýrobní - všechny nebytové nevýrobní budovy, tj. budovy léčebné, školské, administrativní (vč. administrativních budov pro výrobní, zemědělské, obchodní a jiné podniky), kulturní, hotely atp.;

nebytové budovy výrobní - všechny nebytové výrobní budovy (pro zemědělství, průmysl, obchod, dopravu a spoje ap.);

inženýrské stavby - např. mosty, komunikace, dráhy, podzemní stavby, vedení trubní a elektrická;

vodohospodářské stavby - patří sem hydromeliorace, hráze a nádrže na tocích, úpravy toků a kanály.

4.2. Daňový pohled na stavebnictví [11]

Podle zákona o DPH (§36, odst. 1) je **základem daně** vše, co plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravou staveb se při dodání stavby zahrnují také do základu daně, podobně jako pevné zabudování a zamontování konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které jsou pevně spojené se stavbou (§36, odst.3/g). (zák. o DPH).

Při **výpočtu daně** (§37) rozlišujeme, zda daň počítáme z peněžní částky za zdanitelné plnění bez daně, tzv. **daň zdola**. Výpočet se provede jako součin částky za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který je u **základní sazby 0,20** a u **sazby snížené 0,10**.

Pokud provádíme výpočet z ceny včetně daně, zvolíme druhý možný způsob stanovení daně, tzv. **daň shora**. Výpočet daně je součinem celkové částky včetně daně a přepočítacího koeficientu, který je pro základní sazbu 0,1667 a pro sazbu sníženou 0,0909. [9]

Novela zákona o DPH platná od 1. 1. 2011 už nedefinuje pojmy jako daňový dobropis a vrubopis. **Oprava základu daně a oprava výše daně** (§42) bude prováděn **opravným daňovým dokladem**, který je plátce povinen vystavit po zjištění skutečností, které jsou rozhodné pro provedení takové opravy (při zrušení nebo vrácení zdanitelného plnění, při snížení nebo zvýšení základu daně, apod.). Novela zavádí povinnost vystavit opravný daňový doklad i v případě snížení daňové povinnosti. Oprava základu daně bude provedena v řádném daňovém přiznání.

Pokud plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví zákon, a tím zvýšila svoji daňovou povinnost nebo daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění (§43).

Plátci DPH mohou **opravit výši daně** a snížit tak daňovou povinnost, ale pouze u těch pohledávek **za dlužníky**, kteří jsou **v insolvenčním řízení** (§44) a tyto pohledávky vznikly nejpozději půl roku před rozhodnutím soudu o úpadku a byly řádně přihlášeny a uznány soudem. Vyloučeny jsou pohledávky za spřízněnými osobami. Podmínkou pro opravu a nárok na vrácení daně je doručení zvláštního opravného daňového dokladu dlužníkovi (§46). Kopie těchto dokladů je nutné doložit k daňovému přiznání.

Rozlišujeme **2 sazby daně** pro zdanitelná plnění: základní sazbu ve výši **20%** a sazbu sníženou ve výši **10 %** (§47).

Česká republika na základě výjimky, která byla ČR udělena na základě Přístupové smlouvy v souvislosti se vstupem do EU, uplatňuje sníženou sazbu daně, a to na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce.

Snížená sazba daně se uplatňuje při poskytnutí stavebních a montážních prací u bytové výstavby (§48) a u staveb pro sociální bydlení (§48a):

- **bytová výstavba** (již dokončená) - sníženou sazbu daně lze uplatnit pouze v případě, že stavební a montážní práce souvisejí **se změnou dokončené stavby** bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství nebo v souvislosti s jejich opravou. Snížená sazba daně se uplatní jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určené pro bydlení (§48, odst. 1).

Novela zákona o DPH definuje pojmy (§48, odst. 2) :

- **bytový dům** jako stavbu pro bydlení, u níž více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení,
- **rodinný dům** jako stavbu, v níž více než polovina podlahové plochy stavby odpovídá požadavkům pro trvalé bydlení a jsou v ní nejvýše 3 samostatné byty,
- **byt** jako místnost či soubor místností, které stavebně technickým uspořádáním splňují požadavky na bydlení.

Uplatnění snížené sazby daně v praxi – příklady:

Půdní vestavby – pokud jsou prováděny se změnou dokončené stavby bytového domu či rodinného domu a nevznikne nový byt, vymezený jako jednotka s celkovou plochou nad 120 m², uplatní plátce sníženou sazbu daně. Snížená sazba daně se uplatní i v případě poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou bytu, pokud se tento prostor nemění na nebytový prostor, vymezený jako jednotka.

Stavební a montážní práce na společných částech domu – spoluvlastnický podíl na společných částech domu sleduje právní režim bytu nebo prostoru, který není určen pro trvalé bydlení (např. výměna oken a dveří na schodišti, výměna střešní krytiny a nátěr bytového domu).

Příslušenství rodinného domu a bytu – je definováno §121 občanského zákoníku. Příslušenství věci náleží vlastníku věci hlavní a je určeno k tomu, aby bylo s věcí hlavní trvale užíváno (např. garáž, zahradní altán, skladové prostory pro dům, oplocené, čističky odpadních vod, jímky, studny, bazény apod.).

Příslušenství bytu – je vymezeno odlišně od příslušenství rodinného nebo bytového domu. Podle vymezení §121 občanského zákoníku jsou příslušenstvím bytu vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány (např. komora, sklep, kolna, dřevník a apod.).

Stavební a montážní práce prováděné výhradně v nebytových prostorech rodinného nebo bytového domu - nerozlišuje se, zda jde o nebytovou část domu nebo prostor k bydlení. Rozhodné je, že jde o rodinný či bytový dům, nebo byt.

Plošné stavby - splňující znaky nemovitosti, které jsou spojeny se zemí pevným základem, jsou ve vlastnictví stejného vlastníka jako bytový nebo rodinný dům a tvoří s ním jeden funkční celek (např. přístupové chodníky k domu, parkovací plocha u domu – nesmí jít o veřejné parkoviště).

Kdy nelze uplatnit sníženou sazbu daně – příklady:

- Provádění oprav, rekonstrukce a modernizace v domě, který nesplňuje vymezení bytového domu, rodinného domu či bytu.
 - Při provádění služeb jako příprava a realizace stavebního díla, průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické a inženýrské práce, pokud jsou samostatným zdanitelným plněním – nejedná se o stavební a montážní práce.
 - Provádění oprav, rekonstrukce a modernizace staveb, které jsou určeny k rekreaci, a to i v případě, že jsou využívány k trvalému bydlení [6]
-
- **stavba pro sociální bydlení** – sníženou sazbu daně lze uplatnit u stavebních a montážních prací, které jsou spojené s **výstavbou**, včetně příslušenství stavby, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení nebo v souvislosti s její

opravou. Sníženou sazbu daně je možné uplatnit i v případě, že se bytový dům, rodinný dům nebo byt, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení.

- **Bytem pro sociální bydlení** se rozumí byt, jehož podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Podlahovou plochu tvoří součet podlahových ploch všech místností, včetně místností tvořící příslušenství bytu. Do podlahové plochy se nezapočítává podíl na společných částech domu.
- **Rodinným domem pro sociální bydlení** se rozumí rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m².
- **Bytový dům pro sociální bydlení** je bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení.

Stavbami pro sociální bydlení se rozumí: byt, rodinný dům, bytový dům pro sociální bydlení, ubytovací zařízení pro příslušníky bezpečnostních sborů, zařízení sociálních služeb, školská zařízení, zvláštní dětská zařízení pro děti do 3 let (kojenecké ústavy a dětské domovy), zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, speciální lůžková zařízení (hospice), domovy pro válečné veterány.

Osvobození od daně vymezuje §56 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- **Převod staveb, bytů a nebytových prostor** je osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.
Praxe může přinést i komplikovanější situace. Na běh tříleté lhůty by neměl mít vliv následný kolaudační souhlas na další technické zhodnocení (změna stavby), jejímž provedením nevznikne nová stavba, určená pro jiný účel.
Pokud plátce provede na starší budově nástavbu a vznikne tak nová jednotka, na kterou se vydává kolaudační souhlas, pak běží tříletá lhůta od vydání kolaudačního souhlasu pro tuto nově vzniklou jednotku.

- **Převod pozemků** je osvobozen od daně, s výjimkou stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek (pro účely zákona o DPH), na kterém může být provedena stavba spojená se zemí pevným základem podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu o provedení ohlášené stavby. Za zastavěný pozemek je považován i ten pozemek, na kterém jsou vybudovány inženýrské sítě, podzemní garáže, vodní díla, a převod tohoto pozemku je osvobozen od daně.

- **Nájem pozemků, staveb a bytů a nebytových prostor** je osvobozen od daně. Na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor (včetně vnitřního movitého vybavení či dodání energií) nejdéle na 48 hodin nepřetržitě se osvobození od daně nevztahuje. Vymezení pojmu „**nájem nemovitosti**“ - základním rysem je poskytnout právo obývat nemovitý majetek na dobu určitou za úplatu osobě, jako kdyby byla vlastníkem, a vyloučit tak všechny další osoby z tohoto práva. Vymezení pojmu nájem má především základní cíl, zamezit zneužití osvobození u plnění služeb obdobných, kdy užívání nemovitosti není hlavním cílem poskytované služby. Osvobození od daně nelze uplatnit, kdy předmětem smluvního vztahu je poskytnutí práva na umístění věci na nemovitosti jiné osoby (reklama, antény, nápojové automaty ve veřejně přístupných prostorách, apod.). [7]

4.3. Uplatňování a vykazování DPH v praxi

Princip uplatňování daňové povinnosti a nároku na odpočet daně vychází ze základní a zcela jednoduché myšlenky fungování daně z přidané hodnoty. Dani nepodléhá celý obrát, ale pouze ta část, která byla ke statku na daném stupni přidána. Zdaňuje se tedy pouze **přidaná hodnota**. Je na daňovém subjektu, aby stanovil výši přidané hodnoty na své úrovni produkce. Daňová povinnost je stanovena nepřímou. Daňový subjekt je povinen své **prodeje = výstupy** zdanit, ale odvody daňové povinnosti si může snížit o své **nákupy = vstupy** na vlastní produkci.

Daňový subjekt neodvádí ani nepožaduje zaplacenou daň po každém jednotlivém nákupu. Daň z přidané hodnoty se vybírá za určitý **časový úsek = zdaňovací období**. Za toto zdaňovací období vzniká daňová povinnost, kdy daňový subjekt je povinen evidovat daň na vstupu a daň na výstupu. Daňová povinnost je rozdílem daně na výstupu a odpočtu daně (daň na vstupu), přičemž může nabývat kladné hodnoty = **vlastní daňová povinnost**, nebo záporné hodnoty = **nadměrný odpočet**. [9]

Výši daňové povinnosti přiznává daňový subjekt v daňovém přiznání, které je povinen podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. V případě, že daňovému subjektu vzniká vlastní daňová povinnost, musí provést úhradu do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Pokud vznikne daňovému subjektu nárok na vratitelný přeplatek po podání daňového přiznání s nadměrným odpočtem daně, vrátí jej správce daně do 30 dnů od vyměření daně.

5. Problémy při prokazování rozsahu skutečně poskytnutých stavebních prací

Tento základní princip pro uplatňování nároku na odpočet daně není ve svém konečném důsledku dostatečně imunní proti podvodným praktikám daňových subjektů. V oblasti stavebnictví dochází v posledních letech k nárůstu podvodů, které negativně ovlivňují příjmy státního rozpočtu. K odhalování a zamezení těchto podvodných praktik slouží daňová řízení, která jsou však časově, administrativně a finančně náročná. Podobně jsou zatíženi daňovým řízením i plátcí daně, kteří musí prokázat, že poskytl zdanitelná plnění odběrateli a jejich poskytnuté plnění bylo řádně přijato, přičemž se na podvodných praktikách přímo nepodíleli, pouze v rámci své ekonomické činnosti poskytl zdanitelná plnění plátcům, o nichž nevěděli, že organizovali transakce vedoucí k daňovým únikům.

Daňová řízení prováděná s plátcí, kteří poskytují svou ekonomickou činnost v oboru stavebnictví, se potýkají s těmito nejčastěji používanými podvodnými praktikami:

❖ Fiktivní doklady

Daňový subjekt, který nárokuje odpočet daně na základě daňového přiznání, dokáže prokázat pouze formální nárok, který splnil předložením příslušných daňových dokladů, ale již neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo, tak jak bylo uvedeno v daňových dokladech (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.3.2007, sp.zn. 2 Afs 148/2006).

❖ Úmyslné navyšování ceny

Problematické řetězení odpočtů daně při složitě provázaných vztazích mezi subdodavateli, kteří i opakovaně nárokuje odpočet daně v rámci jedné komplexní zakázky (aniž by přijali zdanitelné plnění) s tím, že razantně a účelově zvyšují cenu dodávky, aby si prostřednictvím koncových společností nárokovali nadměrný odpočet. Tito subdodavatelé jsou vždy místně příslušní k jinému finančnímu úřadu,

což velice ztěžuje a časově prodlužuje prokazování nároku na odpočet daně. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.1.2011., sp.zn. 2 Afrs 64/2010).

❖ **Nesprávná sazba daně**

Složitě a obtížně prokazování v rámci daňového řízení, zda daňový subjekt oprávněně uplatnil sníženou sazbu daně pro objekt, ve kterém prováděl stavební a montážní práce a zda v rozhodném okamžiku zdanitelného plnění tento objekt splňoval parametry bytového nebo rodinného domu. Daňový subjekt si dostatečně neprověří veškeré podklady (stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, nájemní smlouvy, apod.), na jejichž základě vyhodnocuje správnou sazbu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2009, sp.zn. 8 Afrs 51/2008).

❖ **Likvidace malých firem**

Zadavatel zakázky (odběratel) od menších firem (dodavatelé) přijímá subdodávky na stavebním díle. Dodavatelé po uskutečnění zdanitelných plnění fakturují a přiznávají daň na výstupu, kterou finančnímu úřadu neodvedou, neboť faktura pro odběratele má dlouhou dobu splatnosti. Odběratel však po obdržení faktury do daňového přiznání uvádí nárok na odpočet daně, kterou mu finanční úřad vrátí. Následně tato firma zaniká, změní sídlo nebo má nové společníky, většinou příslušníky z jiných států, kteří jsou nekontaktní. Malé firmy, které nikdy neobdržely úhradu za svá zdanitelná plnění, se dostávají do ekonomických potíží a daň z přidané hodnoty nikdy neodvedou.

5.1. Boj s daňovými úniky [13]

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR schválila dne 9. 2. 2011 novelu zákona č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. dubna 2011, kterou se mění zákon č.235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Tato novela přináší celou řadu významných změn.

Novela částečně reagovala na změnu evropských směrnic, které upravují problematiku DPH a vstupují v účinnost od 1. ledna 2011 nebo v průběhu roku 2011. Tyto nové

směrnice reagují na daňové úniky spojené s dovozem zboží či s místem plnění při poskytování služeb a současně čerpají z některých ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. technická novela).

Novela ale také využila již platná ustanovení evropských směrnic a nařízení Rady EU, která umožňují členským státům činit opatření proti daňovým únikům, především režim přenesení daňové povinnosti, ručení za daň a možnost opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

Důvodová zpráva Ministerstva financí ČR ze dne 15. června 2010 poukazuje, že novela zákona o DPH bude jistě pro plátce větší administrativní zátěží, ale kompenzací pro všechny bude zlepšení podmínek na trhu. Cílem novely je na straně jedné především podpora poctivých poplatníků, kteří svědomitě a v souladu se zákonem plní své povinnosti. Na straně druhé účelem novely je vytvořit takový mechanismus, který minimalizuje podmínky pro krácení daně. Novela by měla posílit nástroje pro správce daně v boji s daňovými úniky, aby bylo možné zamezit pro nepoctivé podnikatelé získávat konkurenční výhodu a narušovat tržní podmínky.

Podle ministra financí Ing. Miroslava Kalouska je přínos novely zákona o DPH především ve dvou velkých a pozitivních změnách. „Ručení“ vůči odběrateli je prvním nástrojem, kterým lze bojovat s podvody v oblasti daně z přidané hodnoty a daňovými úniky. Ručení za daň pro odběratele znamená zásadní změnu v jeho ekonomickém chování, kdy při odběru zboží musí správně vyhodnotit podmínky nákupu, především u nezvykle nízkých nákupních cen, že se jedná o zboží zatížené podvody u daně z přidané hodnoty. Daňové subjekty by s větší pečlivostí měly prověřovat své obchodní partnery. Ministr financí Kalousek vyvrací obavy daňových subjektů, které se obávají doměňování daně z titulu ručení za daň, neboť podle zákona č. 280/2009 S., daňový řád, leží důkazní břemeno na straně státu, nikoliv plátce.

Za druhou zásadní změnu novely zákona o DPH považuje ministr financí Kalousek aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti na příjemce plnění – konečného spotřebitele v některých komoditách, kde byly prokázány největší koncentrace podvodů, zejména v řetězových předprodejích zboží a služeb. Šestá směrnice EU umožnila do

zákona č. 47/2011 Sb., o dani z přidané hodnoty, aplikovat přenesení daňové povinnosti na zlato, šrot, emise skleníkových plynů, pro stavební a montážní práce s platností od 1. 1. 2012.

Vrchní ředitel Generálního finančního ředitelství Ing. Jan Knížek v rozhovoru pro idnes uvedl, že konzervativní odhady ministerstva financí, o kolik si státní rozpočet s novelou zákona o dani z přidané hodnoty polepší v boji s daňovými úniky v rámci všech komodit, se pohybují okolo 1,5 miliardy.

5.2. EU a problematika daňových podvodů

Komise Evropských společenství projednala v září 2009 návrh Rady EU, kterým se doplnila směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud šlo o volitelné používání systému přenesení daňové povinnosti v souvislosti s vysokým rizikem podvodů v oblasti dodávání určitého zboží a služeb. Vývoj daňových podvodů v oblasti DPH se stal závažnou hrozbou fungování vnitřního trhu EU a ohrozil i daňové příjmy jednotlivých členských zemí.

Nejběžnější formou daňových úniků v intrakomunitárních obchodech bylo vystavení faktury bez DPH na zboží dodavatelem (registrovaným jako plátce daně), ale zákazníkovi (též osobě povinné k dani) byla faktura vystavena s daní a možností požádat o odpočet daně, v některých případech byla faktura vystavena i neexistujícím subjektem. Ze státního rozpočtu tak byl vyplacen nadměrný odpočet odběrateli, který uplatnil daň na vstupu. V systému DPH byly tvůrci podvodů objeveny další možnosti, jak ze státního rozpočtu odčerpat peníze: poskytovatel zboží si uplatnil daň na vstupu, přičemž jeho dodávky byly poskytnuty osobě v jiném členském státě, kde byly osvobozené od daně. Tento typ podvodů byl organizován převážně u zboží, které mohlo mezi členskými státy obíhat i několikrát, tzv. kolotočové podvody.

K nejvíce ohroženým položkám ze seznamu zboží a služeb, které byly označeny jako rizikové a náchylné k podvodům, patří povolenky na emise skleníkových plynů, mobilní telefony, zařízení s integrovanými obvody, parfémy, drahé kovy, stavební a montážní práce, nakládání s odpady.

Pro jednotlivé členské země je proces implementace reverse charge náročným úkolem, který spočívá i ve vytváření kontrolních opatření pro sledování všech forem podvodů. Jde především o sledování, jestli se nerozvíjí nové formy podvodů, zda se nepřesouvají na jiné služby a dodání zboží v rámci maloobchodu nebo do jiných členských států. Podle směrnice Rady EU v případě zavedení reverse charge na vybrané služby a zboží musí jednotlivé členské země EU provést podrobné posouzení dopadů a účinnost zavedeného mechanismu přenesení daňové povinnosti, vyhodnotit míru podvodů před a po zavedení mechanismu reverse charge, identifikovat náklady pro daňové poplatníky a státní rozpočet.

Podle článku 199a Směrnice Rady 2006/112/ES mohou členské státy zavést a uplatňovat mechanismus reverse charge po dobu dvou let, tj. do 31. 12. 2014. Členské státy si mohou vybrat maximálně tři kategorie (ze seznamu přílohy směrnice), přičemž pouze dvě mohou být z kategorie dodání zboží. [18]

5.3. Reverse charge v ČR

Na základě Směrnice Rady 2006/112/ES využila Česká republika volitelného a dočasného použití mechanismu reverse charge = přenesení daňové povinnosti na odběratele u některých druhů plnění, který je zakotven v novele zákona č. 47/2011 Sb. (s účinností od 1. 4. 2011), kterým se změnil zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V ČR režim přenesení daňové povinnosti není novým pojmem, dosud však tento režim platil pouze pro obchod se zlatem. [13]

Novela zákona od 1. 4. 2011 rozšířila segmenty tuzemského trhu, na které se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje, uvedené v § 92b až 92e zákona o DPH:

- **dodání zlata** § 92b
- dodání zboží dle přílohy č. 5 **dodání šrotu a odpadového materiálu** (odpad z plastů, kovů, papíru, textilu a skla) § 92c
- **dodání emisních povolenek** § 92d

- **poskytnutí stavebních a montážních prací § 92e** (aplikace do praxe u stavebních a montážních prací je s účinností od 1. 1. 2012) [11]

5.4. Základní princip uplatňování reverse charge [12]

Mechanismus přenesení daňové povinnosti na odběratele, obecně znám jako reverse charge, lze uplatnit pouze mezi osobami povinnými k DPH. Principem mechanismu je, že dodavatel na daňový doklad k částce za své plnění neuvádí výši daně. Tato povinnost přechází na odběratele, který je povinen výši částky DPH ze základu na daňový doklad doplnit a odvést do státního rozpočtu.

Tento režim přenosu daňové povinnosti se použije v případě, že odběratelem = příjemcem plnění je plátce daně a předmětem daně jsou položky vyjmenované v zákoně o DPH, a to v §92b až §92e (viz výše).

Přenesení daňové povinnosti u dodavatele

▪ **daňový doklad**

Poskytovatel = dodavatel uplatní plnění za úplatu bez daně a je povinen do 15 dnů ode dne zdanitelného plnění vystavit daňový doklad, který má všechny náležitosti běžného daňového dokladu až na výjimku – na dokladu bude vyčíslen pouze základ daně a uvedená sazba daně vyjádřená v procentech. Doklad **nebude obsahovat částku daně, ale pouze sdělení, že výši daně je povinen vypočítat, doplnit a přiznat příjemce plnění.** Poskytovatel uplatní plnění za úplatu bez daně.

▪ **přiznání k dani z přidané hodnoty**

V případě používání mechanismu přenesení daňové povinnosti **vyplní** dodavatel – plátce stejný formulář **přiznání k DPH jako ostatní plátcí daně**, ale **provede součet všech základů daně** z plnění uskutečněných dodáním zboží nebo poskytnutím služby za období (tzn. měsíční, pokud je měsíčním plátcem, nebo čtvrtletní, je-li plátcem čtvrtletním), která uskutečnil **v režimu reverse charge**. Tuto souhrnnou částku **uvede**

na řádek 25 tiskopisu daňového přiznání (řádek 25 je dle § 92a určen pro dodavatele zboží a poskytovatele služeb).

Dodavatel-plátce je povinen podat daňové přiznání i v tom případě, že poskytuje pouze plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tzn. jeho poskytnuté služby či dodání zboží nejsou zdaněny.

- **nárok na odpočet daně**

Dodavatel má nárok na odpočet daně **podle § 72 zákona o DPH** a následujících, u všech přijatých zdanitelných plnění (daň na vstupu), která použije u všech svých uskutečněných zdanitelných plnění (daň na výstupu) v režimu přenesení daňové povinnosti.

Přenesení daňové povinnosti u odběratele

- **daňový doklad**

Příjemce plnění – odběratel je povinen na obdrženém dokladu od dodavatele, který na doklad vyčíslí základ daně, za zdanitelná plnění **doplnit výši daně** a je zodpovědný za **správnou výši vypočtené daně**, což předpokládá i **správné stanovení sazby daně**. Pro uplatnění odpočtu daně, dle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, si odběratel daňový doklad uschová.

- **přiznání k dani z přidané hodnoty**

Odběratel – příjemce, který přijímá zdanitelná plnění v rámci režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92 a), je podle § 108 odst. 1 písm. i) osobou, která je povinna přiznat a zaplatit daň. **Souhrn daně z přijatých zdanitelných plnění**, které sám vypočítá ze základu daně a doplní na přijaté daňové doklady, **uvede na řádek 10 nebo 11 daňového přiznání** podle příslušné sazby daně.

Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění je příjemce plnění povinen přiznat a zaplatit daň. V případě stavebních prací se jedná zpravidla o poskytnutí služby na základě smlouvy o dílo. Podle § 21 odst. 6 zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění v tomto případě dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. V této

souvislosti je nutné poukázat také na to, že v případě režimu přenesení daňové povinnosti je okamžik vzniku povinnosti přiznat daň upraven specificky v § 92a zákona o DPH a z tohoto důvodu není možné postupovat dle obecného pravidla uvedeného v § 21 odst. 1 zákona o DPH, který odvozuje povinnost přiznat daň ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo ode dne přijetí úplaty a to od toho dne, který nastane dříve. Den přijetí úplaty se tedy proto v režimu přenosu daňové povinnosti nesleduje, neboť nemá žádné daňové důsledky.

- **nárok na odpočet daně**

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je odběratel oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V případě přijatých stavebních prací, ze kterých plátce přiznal daň v režimu přenosu daňové povinnosti, lze **nárok na odpočet** uplatnit **v řádku 43 nebo 44** daňového přiznání dle příslušné sazby daně.

Vedení evidence pro daňové účely

Pro poskytovatele plnění (dodavatel) i příjemce plnění (odběratel) v režimu přenesené daňové povinnosti platí povinnost vést evidenci pro daňové účely za zdanitelné období. Veškerá tato plnění v režimu reverse charge je třeba odlišit od ostatních přijetí služeb a dodání zboží.

Poskytovatel plnění je povinen v této evidenci vést: DIČ odběratele, datum uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah poskytnutých služeb či dodání zboží, základ daně.

Příjemce plnění je ve své evidenci povinen uvést: daňové identifikační číslo dodavatele, který uskutečnil zdanitelné plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, předmět a rozsah plnění.

Předložení evidence pro daňové účely

Výpis z evidence pro daňové účely je povinen předložit správci daně současně s daňovým přiznáním jak poskytovatel, tak i příjemce plnění.

Praktická aplikace přenosu daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH

Plátce A je právnická osoba (společnost s ručením omezeným, dále jen s.r.o.) a provádí zemní práce pro plátce B (s.r.o.). Odběratel B provádí výstavbu domu s 12 byty, ve kterém budou malometrážní byty s kuchyňským koutem a sociálním zařízením (jedná se o stavbu pro sociální bydlení). Po ukončení stavby domu plátce B dodává, dle smlouvy o dílo, zadavateli stavby plátcí C (developer). Plátce C jednotlivé byty v bytovém domě prodává fyzickým osobám.

Plátce A dodal zemní práce 10. června 2012 plátcí B v základu daně 1.500.000,- Kč, za práci dostal zapláceno 15. července 2012.

Plátce B obdržel zálohu od zadavatele zakázky dne 30. července 2012 v základu daně 5.000.000,- Kč, druhou zálohu obdržel dne 30. srpna 2012 v základu daně 2.000.000,- Kč. Dokončený dům dle smlouvy o dílo předal plátce B plátcí C dne 5. října 2012 v základu daně 10.000.000,- Kč, doplatek částky za stavbu domu byl uhrazen 10. listopadu 2012.

Plátce C jednotlivé byty v bytovém domě prodává fyzickým osobám – nepodnikatelům v základu daně 1.000.000,-Kč/ za byt. Za každý jednotlivý byt obdržel plátce D zálohu v základu daně 600.000,- Kč 30. října 2012. K převzetí bytů a ke konečné úhradě došlo 31. 12. 2012.

Řešení plátce A:

Plátce vystaví daňový doklad pro plátce B, základ daně bude 1.500.000,- Kč, datum uskutečnění zdanitelného plnění 10. června 2012, dle předávacího protokolu o převzetí a předání prací odběrateli. V daňovém dokladu uvede základ daně 1.500.000,- Kč a % sazbu daně, bez uvedené částky daně. Na doklad je plátce A povinen uvést, že odběratel má povinnost doplnit a přiznat daň podle § 92a zákona o DPH.

Plátce A (je čtvrtletním plátcem) vykáže plnění v základu daně 1.500.000,- Kč na řádku č. 25 v daňovém přiznání za 2. čtvrtletí 2012, podaném nejpozději do 25. července 2012, vykáže plnění v základu daně 1.500.000,- Kč. Současně s podaným daňovým

přiznáním odevzdá místně příslušnému správci daně přehled o tomto dodání (režim přenesení daňové povinnosti) s uvedením DIČ odběratele do 25. července 2012.

Řešení plátce B:

Do přijatého daňového dokladu od plátce A doplní plátce B daň (předpokládáme zdaňování stavebních prací v r. 2012 sníženou sazbou daně ve výši 14 %) $1.500.000 \times 14\% = 210.000,-$ Kč. Do daňového přiznání za červen 2012 (zdanitelné plnění od plátce A) vyplní na řádek 10 daňovou povinnost 210.000,- Kč a zároveň v řádku č. 43 si uplatní nárok na odpočet daně ve výši 210.000,- Kč.

Plátce B poskytl plátcí C stavební práce na výstavbě bytového domu, k předání došlo 5. října 2012, mezitím proběhly 2 částečné úplaty za zdanitelná plnění (poskytnuty zálohy k 30. 7. 2012 ve výši 5 mil. Kč a k 30. 8. 2012 ve výši 2 mil. Kč). V tomto případě nebude uplatňováno obecné pravidlo podle § 21 odst. 1 zákona o DPH, tzn. povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či ke dni úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Zde se uplatní speciální ustanovení § 92a odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátce, pro něhož bylo plnění uskutečněno (zde plátce C), povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění – okamžik předání a převzetí díla, což byl 5. říjen 2012.

Plátce B tak vystaví doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. října 2012, uvede základ daně 10.000.000,- Kč a na doklad uvede sníženou sazbu a poznámku, že odběratel je povinen dopočítat a přiznat daň. Plátce B podá daňové přiznání za říjen 2012, nejpozději do 25. 11. 2012 společně s přehledem o dodání, DIČ odběratele svému místně příslušnému správci daně.

Plátce B v rámci výstavby bytového domu přijal i jiná zdanitelná plnění, která ale nebyla stavebními pracemi (např. vysokozdvižný vozík, zapůjčení lešení, stavební materiál). V tomto případě jde o standardní režim a plátce B má nárok na odpočet, který však proběhne mimo režim přenesení daňové povinnosti. Dodavatelé zboží pak vystavují daňový doklad s uvedením základu daně, ale také částky výše daně. Plátce B si uplatní nárok na odpočet na řádku 40 nebo 41, dle sazby daně, na daňovém přiznání.

Řešení plátce C:

Plátce C pořídil od plátce B stavební dílo, bytový dům – stavební práce. Stejně jako plátce B, který uvedl dodání v režimu přenesení daňové povinnosti ve zdaňovacím období říjen 2012, do daňového přiznání přijetí na řádek 10 a na řádku 43 uplatní nárok na odpočet. Plátce C na daňový doklad dopočítá daň ve snížené sazbě ze základu daně $10.000.000 \times 14\% = 1.400.000,-$ Kč.

Plátce C zároveň dodává byty fyzickým osobám – nepodnikatelům, tedy neplátcům. Toto dodání už není v režimu přenesení daňové povinnosti, ale ve standardním režimu, neboť odběratelem zdanitelného plnění už není plátce. Plátce C musí podle § 21 odst. 1 zákona o DPH přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Zde došlo k přijetí částečných úplat dne 30. října 2012. V přiznání za zdaňovací období říjen 2012 uvede plátce C ze zálohy v základu daně 7.200.000,- Kč daň ve výši 1.008.000,- Kč ($600.000 \times 12 \text{ bytů} \times 14\% = 1.008.000,-$ Kč), a to na řádek 1.

Po předání bytů a uhrazení zbývajících cen ve výši 400.000,- Kč/byt uvede plátce C v daňovém přiznání za prosinec 2012 opět na řádek 1 základ daně v částce 4.800.000,- Kč a daň ve výši 672.000,- Kč. Ve standardním režimu DPH není plátce C povinen sdělovat správci, pro koho bylo zdanitelné plnění uskutečněno.

6. Systém daně z přidané hodnoty v Rakousku a „reverse charge“ systém ve stavebnictví s ohledem na krácení daně v oblasti stavebnictví.

Obdobným způsobem, jakým je v České republice řešen přenos daňové povinnosti v § 92a zákona o DPH, je tento režim řešen v § 19 rakouského zákona o DPH. Rozsah stavebních prací zdaňovaných ve zvláštním režimu se odvozuje v obdobném rozsahu jako v České republice.

6.1. Obecné vymezení stavebních prací

Rakouský zákon o DPH vymezuje rozsah stavebních služeb (Bauleistungen) jako veškeré služby, výroba, opravy, údržba, pozměňování a demolice. Pojem stavba zahrnuje nejen budovy, ale také veškeré ostatní stavby spojené se zemí, včetně tunelů, ulic, pozemních a inženýrských staveb, stavební soubory souvislých zařízení jako jsou elektrárny a sila. Mezi stavební práce jsou zahrnovány zařizovací předměty, které jsou pevně spojeny s budovou, jako okna, dveře, podlahy, topení, nábytek (vestavěné kuchyně, zařízení restaurací, zařízení obchodů). Z porovnání rozsahu zdanitelných plnění, který je předmětem režimu přenosu daňové povinnosti ve stavebnictví v tuzemsku, nebyly zjištěny významné rozdíly oproti rozsahu zdanitelných plnění, na něž je režim přenosu daňové povinnosti uvalen v Rakousku. [16]

6.2. Vyloučení služeb ze stavebních prací

V rámci přenosu daňové povinnosti v Rakousku jsou některé služby posuzovány samostatně a nejsou považovány za stavební služby, jedná se především o služby stavebních inženýrů, zahradních architektů, návrhů interiérů, zaměření staveb. Podobně i dopravní služby, jako jsou nakládání a vykládání, odvoz stavebního odpadu, nejsou stavebními pracemi. Podobně jsou ze stavebních služeb vyloučeny opravy na budovách,

jde-li pouze o údržbu, vzhledem k tomu, že nedošlo k opravování či výměně jednotlivých částí. Pokud dodavatel pouze dodává stavební materiál (např. cihly, beton, okna) na stavbu a neprovádí žádnou instalaci, či zabudování do stavby, opět se nejedná o stavební službu.

Rozhodujícím činitelem, zda se jedná o stavební službu či nikoliv, je rozsah prováděné práce v rámci komplexu několika prováděných činností. Př. na stavbu bude zapůjčen stavební stroj, který ke spuštění potřebuje připojení do sítě. Montáž zásuvky je stavební službou, ale svým rozsahem je nepodstatná oproti dodání stroje a představuje tak vedlejší službu. Komplex činností zde představuje dodání služeb, které nejsou stavebními pracemi. [16]

6.3. Rozdíly reverse charge v Rakousku a ČR

Jakkoliv má režim přenosu daňové povinnosti v České republice (od 1. 1. 2012) a v Rakousku stejný cíl, a prakticky stejný rozsah zdanitelných plnění, liší se v některých nastavených parametrech:

1. Podstata služby a osoba povinná k přenosu daňové povinnosti

- ❖ V České republice se režim přenosu daňové povinnosti uplatňuje v případě poskytnutí stavebních prací mezi jakýmikoliv plátcí daně. Rozhodující je tedy podstata služby a nikoliv osoby, které je uskutečňují či přijímají.
- ❖ Naproti tomu v Rakousku platí systém přenosu daňové povinnosti mezi dvěma podnikateli, kteří poskytují stavební práce. V případě dodání stavebních prací první osobě, která nesplňuje podmínku ekonomické činnosti ve stavebnictví, postup spočívající v přenosu daňové povinnosti se přerušuje.

Příklad: Plátce A je výrobním podnikem a vyrábí jízdní kola. Od plátce B, stavební firmy, si nechal postavit výrobní halu pro produkci jízdních kol. Plátce B přijal některé

dílčí dodávky stavebních prací od svého subdodavatele, plátce C (např. elektromontáže v hale).

Řešení Česká republika:

Plátce C poskytnul stavební práce na objektu haly plátcí B, proto vystaví daňový doklad bez daně a přenesl daňovou povinnost na plátce B. Plátce B daň v přiznání k dani z přidané hodnoty přizná, zároveň však uplatní nárok na odpočet. Plátce B dále dodává stavební práce plátcí A, proto vystaví daňový doklad bez daně a přenesl daňovou povinnost na plátce A. Plátce A, ačkoliv sám není stavebníkem, ale výrobcem, který výsledek stavebních prací bude používat ke své produkci jízdních kol, daň z přidané hodnoty na doklad uvede, přizná daň a má nárok na odpočet daně. U plátce A tedy režim přenosu daňové povinnosti končí, neboť tento plátce již dále stavební práce nikomu poskytovat nebude a využije jejich výsledek pro svou ekonomickou činnost v jiném oboru.

Řešení Rakousko:

Plátce C poskytnul stavební práce plátcí B a uplatní režim přenosu daňové povinnosti a daň na dokladu nevykáže. Důvodem je, že jak plátce C, tak plátce B jsou podnikateli, jejichž ekonomickou činností je poskytování stavebních prací. Plátce B přizná daň ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty a dále může uplatnit nárok na odpočet. Plátce B dále poskytuje stavební práce plátcí A. V tomto případě, však plátce A není osobou, jejíž ekonomickou činností je poskytování stavebních prací, a proto se na poskytnutí stavebních prací mezi těmito dvěma osobami již režim přenosu daňové povinnosti aplikovat nebude. Dojde tedy ke zcela standardnímu uskutečnění zdanitelného plnění ze strany plátce B, který je již povinen přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty při tomto uskutečnění zdanitelného plnění (obdobně tuzemskému § 108 odst. 1 písm. a) a k přijetí zdanitelného plnění plátcem C, který může uplatnit nárok na odpočet ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Ze srovnání obou forem režimu přenosu daňové povinnosti tedy vyplývá, že rakouský model je ukončen vždy o jeden stupeň dříve než český. Tato struktura vyplývá z dlouhodobě jiného vývoje vnímání nelegálních praktik v obou zemích:

- ❖ Rakouská daňová správa dlouhodobě zdůrazňuje boj s nelegálními pracovníky (zejména cizinci) na stavbách a pokusy o zavedení tzv. švarcsystému, který je v Rakousku na rozdíl od České republiky nelegální. V Rakousku je poskytování služeb v tomto rámci všeobecně přijímáno jako nemorální. Proto zde bylo jako problematické vyhodnoceno dodávání stavebních prací mezi generálním dodavatelem a subdodavateli.
- ❖ V České republice naproti tomu došlo k uvolnění v oblasti poskytování stavebních prací formou závislé činnosti, která sice zdražuje cenu práce, avšak nastoluje pro zaměstnance výrazně vyšší míru lidského komfortu, ve prospěch přijímání služeb od osob se živnostenským oprávněním. V poslední době se také objevily pokusy o krácení daně prostřednictvím generálního dodavatele, který nelogicky navýší cenu za zdanitelné plnění, vytvoří tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet u svého odběratele, daňovou povinnost však neodvede. Tyto pokusy jsou kvalifikovány jako zneužití práva. Česká republika tedy přistoupila k tomu, že do režimu přenosu daňové povinnosti byl zařazen celý segment stavebních prací.

2. Povinnost informace o přenosu daňové povinnosti na odběratele

Podle § 19 odst. 1a, první pododstavec rakouského zákona o DPH je stejně, jako v tuzemsku, dodavatel stavebních prací v režimu přenosu daňové povinnosti povinen upozornit odběratele na to, že daňová povinnost je na něj přenesena. To je však možné provést jakýmkoliv písemným způsobem a nikoliv tedy pouze formou daňového dokladu, který obsahuje předepsané náležitosti. Podstatné tedy je, aby se odběratel o své povinnosti evidentně dozvěděl a to například i ve formě upozornění o přenosu daňové povinnosti na potvrzení objednávky pro objednatele.

Pokud však dodavatel stavebních prací svou povinnost opomene, je povinen podle § 19 odst. 1a, šestý pododstavec rakouského zákona o DPH, tuto daň přiznat a zaplatit. Odběratel stavebních prací však nemá v tomto případě nárok na odpočet. [10]

Ze shora uvedených skutečností vyplývá, že jakkoliv jsou režimy přenosu daňové povinnosti v České republice a v Rakousku podobné, je pro českého podnikatele náročné poskytovat stavební práce v Rakousku.

Podle § 10 zákona o DPH je místem plnění v případě poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti místo, kde se nemovitost nachází. Bude-li český plátce poskytovat stavební práce na nemovitosti, která se bude nacházet na území Rakouska, bude místo plnění v Rakousku a to i v tom případě, že majitelem této nemovitosti a příjemcem těchto služeb bude jiná česká osoba.

V úvahu přichází tyto varianty:

- a) český plátce poskytuje stavební práce na rakouské nemovitosti pro osobu registrovanou k dani v Rakousku (rakouského plátce DPH), který není stavební firmou – český plátce se bude muset registrovat k dani v Rakousku (Finanzamt Graz) a bude muset přiznat a zaplatit daň v Rakousku,
- b) český plátce bude poskytovat stavební práce pro osobu registrovanou k dani v Rakousku, která je stavební firmou – český plátce se bude muset registrovat k dani v Rakousku a bude muset provést poskytnutí služby v režimu přenosu daňové povinnosti,
- c) český plátce bude poskytovat stavební práce na rakouské nemovitosti osobě nepodléhající dani – bude se muset registrovat k dani v Rakousku a přiznat a zaplatit daň z poskytnutí stavebních prací s místem plnění v Rakousku.

7. Závěr

Česká republika není jedinou zemí Evropské Unie, která se dlouhodobě potýká s narůstajícími daňovými úniky v problematických částech trhu, k nimž patří také stavebnictví. Myšlenka, že daňové úniky lze zcela potlačit, je utopií, ale určitě je reálné je zredukovat. Česká republika využila možnosti zavést na některé služby a zboží mechanismus, který by mohl být účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům, a do stávajícího systému daně z přidané hodnoty implementovala nově od 1. 1. 2012 přenos daňové povinnosti na odběratele, tzv. reverse charge, také pro oblast stavebnictví.

Odlišnost dosud uplatňovaného systému daně z přidané hodnoty v tuzemsku a nově zaváděného mechanismu přenosu daňové povinnosti bakalářská práce porovnává se systémem DPH v Rakousku, kde je princip reverse charge na odběratele používán už od roku 2002.

Jaká každá nová myšlenka, tak i zavedení principu přenosu daňové povinnosti na odběratele do tuzemského systému DPH má své kladné, ale i záporné stránky. Největší nevýhodou systému je to, že dosud nebyl v tuzemsku prakticky používán. Zatím se s principem přenosu daňové povinnosti setkávali pouze plátcí při dodávání zlata, což je pouze nepatrná část plátců. Plátcí daně, jak odběratelé, tak i dodavatelé, ponesou větší odpovědnost za vystavení dokladů. Z počátku se jistě budou potýkat se správným vystavením daňových dokladů, uvedením výše daně, přehlednou a úplnou evidencí o uskutečněných plněních v rámci přenosu daňové povinnosti. Aby plátcé nemusel krátit nárok na odpočet daně, bude muset pečlivě dbát na správnou výši daně.

Princip reverse charge by mohl znamenat velký přínos pro rozvoj malého a středního podnikání. Pro subdodavatele bude režim přenosu daňové povinnosti znamenat snížení administrativní náročnosti. Nebudou již tak zatěžováni, s ohledem na omezený rozsah jejich činnosti, náročností a složitostí standardů, které jsou dané zákonem o DPH. Čas, který ušetří prověřováním dodavatelů, tak mohou věnovat

zvýšené kvalitě prováděných prací. Zavedení principu reverse charge může být mimořádným nákladem v rámci softwaru, avšak pouze jednorázovým.

Zavedení principu přenosu daňové povinnosti bude ale také velkým přínosem pro stát, kdy dojde k významnému snížení nejen administrativních nákladů, které jsou spojené s prokazováním skutečně provedených zdanitelných plnění, neboť významná část formálních nástrojů k prokazování přechází do rukou odběratelů. Vzroste i úspěšnost kontrolní činnosti správců daně, která byla dosud ohrožována neočekávaným chováním a nekontaktností dodavatelů daňových subjektů. Daňové kontroly a postupy povedou k rychlejšímu vyřešení problémových případů a zrychlené výplatě nadměrných odpočtů daně.

8. Summary

This bachelor thesis deals with a specific approach to combating VAT-fraud in connection with construction sector in the Czech Republic and in Austria when subcontractors are involved with the intention of tax fraud. With effect from 1.1.2012 will be adopted reverse-charge system in construction sector which transfers tax liability from supplier to customer in order to reduce the possibility of tax deduction when tax liability stays unpaid. This thesis analyses and compares present (i.e. standard) and future system of taxing construction sector with VAT in the Czech Republic and shows practical use of the new one.

It also compares legislative framework of reverse-charge system in the Czech Republic and in Austria and declares the differences between them.

The reverse-charge system is effective tool for restriction of tax frauds in construction sector as results from Austria can show. It helps to get rid of noncompliance behavior in construction sector and supports achieving of higher standards.

Keywords: VAT – value added tax, reverse-charge, construction sector, tax fraud

9. Seznam použitých zdrojů:

- [1] BONĚK, Václav, et al. *Lexikon daňové pojmy*. 1. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty : Praktický komentář*. Praha 1 : 1.VOX a.s., únor 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- [3] HOLUBOVÁ, Olga. *DPH-výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 140 s. ISBN 978-80-7357-233-4.
- [4] JÍLEK, Milan. *Veřejné finance*. 2. V Českých Budějovicích: Jihočeská univerzita, 2002. 234 s. ISBN 80-7040-533-3.
- [5] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [6] KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. aktualizované. [s.l.] : ANAG, 1. března 2010. 165 s. ISBN 978-80-7263-592-4.
- [7] LEDVINKOVÁ, Jana. *Novela zákona o DPH 2010 : s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 4. vydání. [s.l.] : 1.VOX a. s., únor 2010. 238 s. ISBN 978-80-86324-84-5.
- [8] STRAKOVÁ, Hana; KUNEŠ, Zdeněk. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2009*. 1. vydání. Vlkova 20, 130 00 Praha 3 : Bilance, spol. s r. o., 2008. 349 s. ISBN 978-80-86371-51-1.
- [9] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované. Praha: 1.VOX a. s., březen 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákony v platných zněních:

- [10] Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994)
- [11] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Článek:

- [12] PŠENČÍK, Jiří. Přenesení daňové povinnosti. *Daně a právo v praxi*. 7.4.2011, 4/2011, s. 15-19.

Internetové zdroje:

- [13] www.mfcr.cz (stránky Ministerstva financí ČR)
- [14] <http://www.nssoud.cz/>
- [15] <http://business.center.cz>.
- [16] <http://www.bmf.gv.at/>
- [17] <http://www.czso.cz/>
- [18] <http://e15.cz/>

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby DPH v EU pro rok 2011(%)	13
Tabulka 2: Přehled vývoje inkasa DPH v ČR v letech 2004-2010 (v mil.Kč)	17

Seznam příloh

Příloha 1: Klasifikace ekonomických činností

Příloha: **Klasifikace ekonomických činností**

F	STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE
41	Budovy a jejich výstavba
41.0	Budovy a jejich výstavba
41.00	Budovy a jejich výstavba
41.00.1	Bytové budovy
41.00.10	Bytové budovy
41.00.2	Nebytové budovy
41.00.20	Nebytové budovy
41.00.3	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.30	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.4	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.40	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
42	Inženýrské stavby a jejich výstavba
42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
42.11.1	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.10	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.2	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.11.20	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
42.12.1	Železnice a podzemní dráhy
42.12.10	Železnice a podzemní dráhy
42.12.2	Výstavba železnic a podzemních drah
42.12.20	Výstavba železnic a podzemních drah
42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba
42.13.1	Mosty a tunely
42.13.10	Mosty a tunely
42.13.2	Výstavba mostů a tunelů
42.13.20	Výstavba mostů a tunelů
42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
42.21.1	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
42.21.11	Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.12	Místní potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13	Zavlažovací systémy (kanály); vodovod.řady a potrubí; úpravný vod, čistírný odp.vod a přečerpávací stanice
42.21.2	Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
42.21.21	Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.22	Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
42.21.23	Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovod.řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic
42.21.24	Vrtání studní a výstavba septiků
42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
42.22.1	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
42.22.11	Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.22.12	Místní elektrické a komunikační sítě
42.22.13	Elektrárny
42.22.2	Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace

42.22.21	Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
42.22.22	Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
42.22.23	Výstavba elektráren
42.9	Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
42.91	Vodní díla a jejich výstavba
42.91.1	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.10	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.2	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.91.20	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.99	Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
42.99.1	Ostatní inženýrské stavby j. n.
42.99.11	Důlní a výrobní stavby
42.99.12	Stavby pro sport a rekreaci
42.99.19	Další inženýrské stavby j. n.
42.99.2	Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
42.99.21	Výstavba důlních a výrobních staveb
42.99.22	Výstavba staveb pro sport a rekreaci
42.99.29	Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.
43	Specializované stavební práce
43.1	Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
43.11	Demoliční práce
43.11.1	Demoliční práce
43.11.10	Demoliční práce
43.12	Příprava staveniště
43.12.1	Příprava staveniště
43.12.11	Příprava půdy a pozemku; asanační práce
43.12.12	Výkopové zemní práce a přesun zeminy
43.13	Průzkumné vrtné práce
43.13.1	Průzkumné vrtné práce
43.13.10	Průzkumné vrtné práce
43.2	Elektroinstalační, instalátérské a ostatní stavebně instalační práce
43.21	Elektroinstalační práce
43.21.1	Elektroinstalační práce
43.21.10	Elektroinstalační práce
43.22	Instalatérské, topenářské a plynářské práce
43.22.1	Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace
43.22.11	Instalace rozvodů vody a kanalizace
43.22.12	Instalace topení, ventilace a klimatizace
43.22.2	Instalace rozvodů plynu
43.22.20	Instalace rozvodů plynu
43.29	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.1	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.11	Izolační práce
43.29.12	Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží
43.29.19	Ostatní instalační práce j. n.
43.3	Kompletační a dokončovací práce
43.31	Omítkářské práce
43.31.1	Omítkářské práce
43.31.10	Omítkářské práce
43.32	Truhlářské práce

43.32.1	Truhlářské práce
43.32.10	Truhlářské práce
43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.1	Obkladačské práce
43.33.10	Obkladačské práce
43.33.2	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.21	Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí
43.33.29	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.
43.34	Maliřské, natěračské a sklenářské práce
43.34.1	Maliřské a natěračské práce
43.34.10	Maliřské a natěračské práce
43.34.2	Sklenářské práce
43.34.20	Sklenářské práce
43.39	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.1	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.11	Ozdobné práce
43.39.19	Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.
43.9	Ostatní specializované stavební práce
43.91	Pokrývačské práce
43.91.1	Pokrývačské práce
43.91.11	Práce na střešních konstrukcích
43.91.19	Ostatní pokrývačské práce
43.99	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.1	Izolační práce proti vodě
43.99.10	Izolační práce proti vodě
43.99.2	Lešenářské práce
43.99.20	Lešenářské práce
43.99.3	Beranění pilot; základové práce
43.99.30	Beranění pilot; základové práce
43.99.4	Betonářské práce
43.99.40	Betonářské práce
43.99.5	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.50	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.6	Zednické práce
43.99.60	Zednické práce
43.99.7	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.70	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.9	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.90	Ostatní specializované stavební práce j. n.

Zdroj: www.czso.cz