

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Pronájem nemovitostí

Autor diplomové práce: Denisa Majáková
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Pronájem nemovitostí“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 5. ledna 2019

.....
Denisa Majáková

Poděkování:

Ráda bych poděkovala vedoucí práce, paní prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. za odbornou podporu. Ráda bych také poděkovala své rodině za jejich podporu při psaní diplomové práce.

Abstrakt

Diplomová práce na téma „Pronájem nemovitostí“ má za cíl představit komerční pronájem nemovitostí, a to se zaměřením na některá účetní a daňová specifika spojená s tímto druhem podnikání. V první části je práce zaměřena na představení realitního trhu a řešení financování pořízení pronajímané nemovitosti. Další část práce je navázána na nájemní vztah, tedy nájemné, kauce, pobídky v nájemních vztazích a řešení provozních služeb. Poslední část se týká technického zhodnocení se zaměřením na technické zhodnocení vyplývající z nájemního vztahu. Jedná se o technické zhodnocení provedené nájemcem na najaté věci.

Klíčová slova: Pronájem nemovitostí, komerční pronájem, nájemné, kauce, pobídky v nájemních vztazích, přefakturace, vyúčtování provozních služeb, technické zhodnocení provedené nájemcem, zádržné

Abstract

The diploma thesis on topic „Rental of real estate“ has a goal to present commercial rental of real estate with focus on certain accounting and tax specifics connected to this type of business activity. In the first part, the thesis is focused on presentation of real estate market and financing of real estate purchase. The second part of the thesis is connected to the lease contract, therefore rent, deposit, incentives in rental relationships and solving of service charges. Last part is connected to technical improvement focusing on technical improvement connected to lease agreement. This means technical improvement made by tenant on leased real estate.

Key words: Rental of real estate, commercial rental, rent, deposit, incentives in rental relationships, re invoicing, reconciliation of service charges, technical improvement made by tenant, retention

Obsah

Úvod	9
1. Představení realitního trhu	11
1.1. Financování nákupu nemovitosti	12
1.1.1. Daňová uznatelnost úroků	14
1.2. Praktická část	15
2. Nájemní vztah.....	16
2.1. Nájemné	16
2.2. Praktická část.....	17
2.3. Indexace.....	18
2.4. Praktická část.....	18
2.5. Kauce	19
2.6. Praktická část.....	19
3. Pobídky v nájemních vztazích.....	21
3.1. Formy pobídek v nájemních vztazích poskytovaných pronajímatelem	22
3.1.1. Příspěvek na úpravy prostor nájemcem	22
3.1.2. Snížené nájemné	22
3.1.3. Příspěvek na přestěhování nájemce	23
3.2. Účetní řešení pobídek z nájemních vztahů.....	23
3.2.1. Časové rozlišení pobídek z nájemních vztahů.....	24
3.2.2. Období časového rozlišení	24
3.3. Praktická část.....	25
3.3.1. Podklady pro linearizaci nájemného Nájemce A.....	25
3.3.2. Výpočet linearizace nájemného Nájemce A	27
3.3.3. Podklady pro linearizace nájemného Nájemce B.....	28
3.3.4. Výpočet linearizace nájemného Nájemce B.....	29

3.3.5.	Volba kurzu účtování linearizace nájemného	30
4.	Zprostředkování nájmu	30
4.1.	Účetní řešení zprostředkování nájmu	30
4.2.	Praktická část.....	31
5.	Režim DPH u nájemného a provozních služeb	32
5.1.	Základní pojmy pro DPH	32
5.1.1.	Daňový subjekt.....	32
5.1.2.	Ekonomická činnost.....	33
5.1.3.	Podmínky pro registraci osoby povinné k dani za plátce DPH.....	33
5.1.4.	Nárok na odpočet.....	34
5.2.	Nájem z pohledu DPH	34
5.3.	Nárok na odpočet daně	35
5.3.1.	Nárok na odpočet při poskytování zdaňovaného i osvobozeného nájemného	36
5.3.2.	Krátící koeficient.....	37
5.4.	Neuplatněný nárok na odpočet.....	38
5.4.1.	Účetní řešení	38
5.4.2.	Zjednodušené účetní řešení kráceného nároku na odpočet	39
5.4.3.	Daňové řešení.....	40
5.5.	Praktická část.....	40
5.6.	Vedlejší služby k nájmu.....	42
5.6.1.	Přímá přefakturace.....	42
5.6.2.	Vyúčtování (rekoncilie)	42
5.6.3.	Pravidelné poplatky za služby, které se nevyúčtovávají	42
5.6.4.	Daňové řešení.....	42
5.6.5.	Účetní řešení	44
5.7.	Praktická část.....	47

5.7.1.	Přefakturace médií	48
5.7.2.	Náklady spadající do vyúčtování	50
5.7.3.	Řešení z pohledu DPH	54
6.	Technické zhodnocení	55
6.1.	Oprava	56
6.2.	Technické zhodnocení	56
6.3.	Vztah oprava – technické zhodnocení.....	57
6.3.1.	Judikát 1 AFS 29/2006-87.....	58
6.4.	Účetní odepisování technického zhodnocení.....	59
6.4.1.	Časové odpisy.....	59
6.4.2.	Výkonové odpisy	60
6.4.3.	Komponentní odpisy	60
6.5.	Daňové odepisování technického zhodnocení.....	60
6.5.1.	Důležitost volby metody daňového odepisování.....	61
6.6.	Uplatnění nároku na odpočet u technického zhodnocení	63
6.6.1.	Úprava nároku na odpočet u TZ.....	63
6.6.2.	Majetek vytvořený vlastní činností	64
6.7.	Praktická část.....	65
6.7.1.	Účetní odpisový plán	65
6.7.2.	Daňový odpisový plán	66
6.7.3.	Vstupní cena majetku.....	67
6.8.	Technické zhodnocení provedené nájemcem.....	68
6.8.1.	Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem.....	68
6.8.2.	Formy řešení TZ provedeného nájemce před ukončením nájemního vztahu ...	71
6.8.3.	Formy řešení TZ provedeného nájemcem při ukončení nájemního vztahu	74
6.9.	Praktická část.....	77

6.9.1.	Definice TZ provedeného nájemcem ve smlouvě s Nájemcem A.....	77
6.9.2.	Zanechání TZ nájemcem.....	78
6.9.3.	Kontribuce poskytnutá pronajímatelem	79
7.	Zádržné.....	80
7.1.	Praktická část.....	80
	Závěr.....	83
	Seznam použité literatury	85
	Seznam příloh.....	90
	Seznam zkratk	100
	Seznam tabulek	101
	Seznam obrázků	103
	Seznam příloh.....	104

Úvod

V dnešní době existuje velké množství firem. Nové vznikají závratnou rychlostí a stávající se v rámci konjunktury hospodářského cyklu rozrůstají. Avšak pro růst je potřeba větší prostor pro fungování společnosti a jejích aktivit. Ne všechny společnosti si však mohou dovolit pořídit si vlastní nemovitost či nebytový prostor pro své podnikání na vlastní náklady. Z ekonomického pohledu není vlastnictví nemovitosti vždy nejlepší varianta pro společnost a z pohledu finančních toků se jedná o finančně náročnou transakci, která zatíží společnost na řadu let, a v případě budoucí krize může společnosti uškodit.

Vhodnou variantou je pronájem, kdy riziko nese pronajímatel. Pronajímatel musí řešit využití kapacit pronajímané nemovitosti, zajištění oprav a udržování nemovitosti, její správu a další činnosti spojené s vlastnictvím nemovitosti. Pro určité společnosti či jejich skupiny je pronájem nemovitostí vhodným způsobem podnikání, který vyžaduje na začátku velkou investici, avšak nese stabilní výnosy.

Pronájem nemovitostí má svá specifika jak z pohledu účetnictví, tak i z pohledu daní, hlavně DPH.

Cílem diplomové práce bude představit významná specifika spojená s komerčním pronájmem prostor a jejich demonstrování na příkladu společnosti Pronajímatel, která je vystavěna po vzoru reálné společnosti podnikající v pronájmu kancelářských prostor. Hlavní specifikací práce tedy bude pronájem komerčních prostor podnikatelským subjektům, který se do určité míry odlišuje od pronájmu bytových prostor nepodnikatelským subjektům.

V první části práce bude představen trh pronájmu nemovitostí.

Dále bude zmíněna otázka nákupu pronajímané nemovitosti a různé varianty financování, které lze pro nákup použít.

Další část práce je spojená s nájemní smlouvou, která představuje nejpodstatnější právní vztah v rámci pronájmu nemovitosti a obsahuje důležité informace pro vedení účetnictví pronajímatele.

Hlavní zaměření bude na nájemné a s ním spojené pobídky v nájemních vztazích jako určitá forma výhody od pronajímatele ve vztahu k nájemci.

Nájemné je důležitou oblastí i z pohledu zákona o DPH, který umožňuje zdaňování i osvobození nájemného. Volba zdanění se však dále promítá i na přijatá plnění a jejich daňový režim.

Kromě nájemného je však u pronájmu nemovitostí typické platit i poplatky za služby, které mohou být dle smlouvy řešeny variantně, a tedy i variantně účtovány.

Poslední částí práce je technické zhodnocení, kterého se nelze na nemovitém majetku vyvarovat a je dennodenně řešenou otázkou jak z pohledu daní, tak i způsobem účtování. I v rámci této části však podstatnou část tvoří konsekvence nájemní smlouvy, které často umožňující nájemci upravit prostor dle potřeb svého podnikání. Nájemci však upravují cizí majetek, nikoliv svůj vlastní. Nastává tedy otázka účetního a daňového řešení této situace a případné dopady na pronajímatele, jehož majetek je zhodnocován.

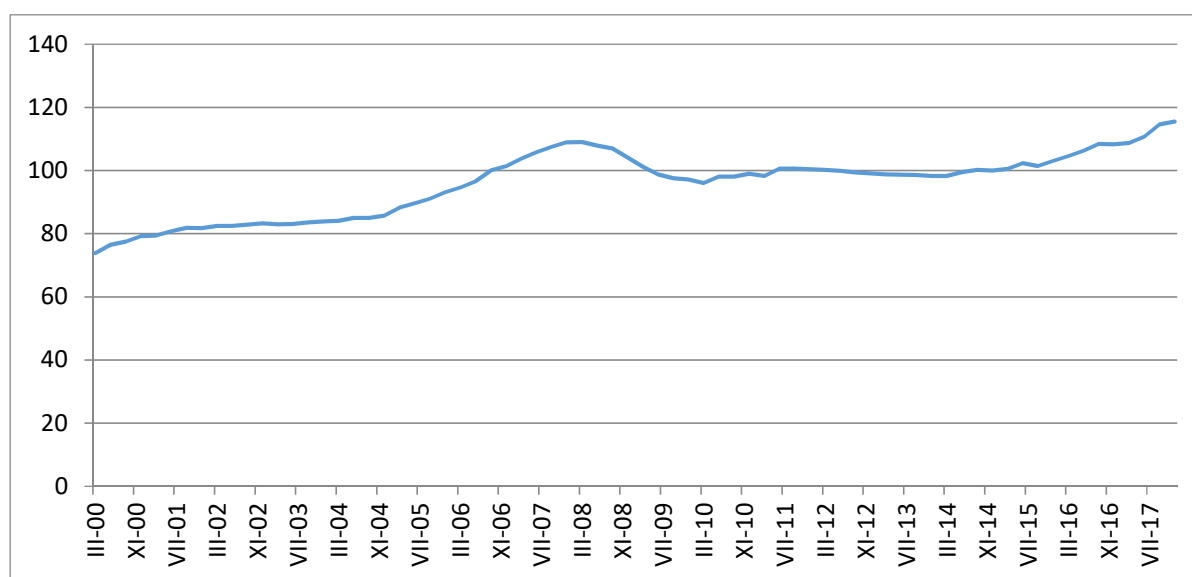
1. Představení realitního trhu

Realitní trh lze rozdělit na trh rezidenčních nemovitostí a trh komerčních nemovitostí. Předmětem této diplomové práce bude pronájem komerčních nemovitostí (kancelářské prostory, maloobchodní prostory a další), vzhledem k tomu, že praktická část se orientuje na společnost pronajímající kancelářské prostory v Praze.

Avšak oba trhy mají do určité míry podobný vývoj a charakteristické rysy. Trhy s nemovitostmi jsou ovlivněny hospodářským cyklem, tedy růstem či poklesem v ekonomice. S růstem ekonomiky dochází k rozvoji existujících firem a vzniku nových společností a společně s tímto vývojem se zvyšuje poptávka po komerčních prostorech pro rozšiřující se podnikání či pro nově vznikající podnikání. Obdobně při růstu ekonomiky roste zaměstnanost, případně dochází také k růstu mezd, což způsobuje vyšší možnost soukromých investorů pořídit si bytový prostor pro svoji potřebu či pro investiční pronájem.

Pro ilustraci vývoje cen komerčních nemovitostí je použit index CPPI (Commercial property price indicator) zjišťovaný Evropskou centrální bankou porovnáním cen komerčních nemovitostí zjištěných dle transakčních cen či prostřednictvím ocenění z 19 zemí EU (včetně ČR). Výchozím rokem je rok 2011 a data nejsou očištěna o sezonnost. Popis metodiky viz European Central Bank (2018a).

Obrázek 1: Ukazatel ceny komerčních nemovitostí



Zdroj: European Central Bank (2018b)

Na obrázku č. 1 je patrný částečný propad v době krize v roce 2008. Po krizi následuje pozvolný vzestup indexu cen komerčních nemovitostí. Strmější nárůst lze pozorovat v posledních letech, kdy dochází k hospodářskému růstu (ARNT, 2018a).

Hospodářský růst však není jediným ovlivňujícím faktorem realitního trhu. Vliv má i vývoj počtu pronajímatelných prostor, ať už pro bydlení, nebo pro komerční aktivity. Nedostatečné množství vhodných prostor ke koupi či pronájmu může vyústit k růstu cen nemovitostí či k růstu cen nájmu. Toto je velký problém v případě České republiky, především Prahy. Z důvodu problematického stavebního řízení v rámci českého hlavního města je omezené množství prostor určených ke koupi či pronájmu. Nabídka na realitním trhu je v krátkodobém horizontu omezena. Není možné v krátké době rapidně zvyšovat množství komerčních i bytových nemovitostí. (ARTN, 2018b)

Výše zmíněné ovlivňuje jak prodej nemovitostí, tak i pronájem nemovitostí.

V případě hlavního města, Prahy, v němž operuje společnost Pronajímatel, lze vzrůstající trend poptávky a omezené nabídky komerčních prostor demonstrovat na některých ukazatelích. Příkladem je pokles neobsazenosti u kancelářských nemovitostí v Praze z 10,55 % na 7,45 % (ARTN, 2018b). Dalším příkladem je rozloha dokončené výstavby kancelářských prostor v Praze v roce 2017 ve výši 136 000 m² (celková výše komerčních prostor dosahovala v roce 2017 3 342 100 m²), z čehož podíl budov se zajištěnými nájemci dosahoval 42 %. Pro rok 2018 se očekává dokončení 203 400 m² kancelářských prostor, s předem sjednaným pronájmem dosahujícím skoro 45 %. Všechna data ohledně trhu kancelářských prostor vycházejí z Trend report 2018. (ARTN, 2018b)

1.1. Financování nákupu nemovitosti

Nákup nemovitosti určené ke komerčnímu pronájmu je často finančně náročná záležitost. V závislosti na pronajímané ploše, poloze a např. dopravní dostupnosti, se cena nájmu může odlišovat (ARTN, 2018b). Příkladem mohou být významné prodeje, které proběhly v několika předchozích letech. Koupěn byl např. v roce 2016 obchodní dům Kotva společností Pražská správa nemovitostí za cenu přesahující 80 mil. EUR (Mafra, 2016). Dalším příkladem prodeje komerční nemovitosti je prodej budovy Florentina postaveného společností Penta u pražského Masarykova nádraží s cenou přes 280 mil. EUR (Kubátová, 2016). Posledním

příkladem z roku 2017 je prodej Paláce Anděl na pražském Smíchově za cenu 57,8 mil. EUR (MAFRA, 2017).

Výše zmíněné cenové hladiny budov pro komerční pronájmy, ať už obchodní centra či kancelářské budovy, dosahují vysokých částek, na něž většina společností nemá kapitál. Často si společnosti musí půjčit peníze na pořízení komerční nemovitosti buď od bankovních institucí, nebo v rámci své skupiny.

Pražská správa nemovitostí ve své účetní závěrce uvádí dluhy vůči bankovním Institucím ve výši 255 477 000 Kč, které jsou zajištěny drženou nemovitostí. Navíc společnost eviduje závazky ve skupině ve výši 1 067 396 000 Kč. Vzhledem k tomu, že podnikání společnosti se orientuje na nákup a prodej nemovitostí a jejich pronájem, lze odvodit, že vysoké závazky vznikly ve spojitosti s nákupem nemovitostí. (Veřejný rejstřík, 2017).

Nákup Paláce Anděl je spojen se skupinou LaSalle, která zastřešuje různorodé nemovitostní fondy pro jednotlivé investory. (LaSalle Investment Management, 2018). Z pohledu investorů jsou nemovitosti méně rizikovým aktivem pro investování (Home Institute, 2014). Pokud se navíc jedná o nemovitostní fond, dochází k diverzifikaci rizika mezi odlišné regiony Evropy či světa. Nemovitostní fond má také dostatek příležitostí pro získání kapitálu na nákup finančně náročných investic v lukrativních lokalitách s pravděpodobným výnosem po určitou dobu (přechod nájemních smluv z původního pronajímatele či nákup celé společnosti a jejich smluvních vztahů) a s očekávaným zájmem o danou službu (pronájem).

Z výše zmíněného vyplývá, že pokud se jedná o pronájem komerčních nemovitostí jako celku, je financování náročné a je k tomu třeba dostatek finančních zdrojů. Kupující a následně pronajímatelé jsou často součástí větších skupin, které jsou schopny zajistit financování nemovitostí v rámci své reže (mezi skupinově), či mají dostatečnou bonitu pro získání bankovního úvěru od bankovní instituce nebo úvěry od více bankovních institucí. Případně je možné emitovat dluhopisy na získání financí pro investiční záměr, avšak výsledky emise záleží na důvěře ve společnost a její schopnost splatit cenné papíry. (ARTN, 2018c)

S přijatými prostředky se následně váže placení úroku dle úvěrové smlouvy či dle podmínek emise a případné zastavení nemovitostí vůči věřiteli jako způsob jeho ochrany.

1.1.1. Daňová uznatelnost úroků

Z pohledu příjemce úvěru může být problematická daňová uznatelnost, hlavně pokud se jedná o úvěry v rámci skupiny, kdy věřitelem je spojená osoba.

Nejprve je potřeba pro určení daňové uznatelnosti nákladů zkontrolovat, zda se nejedná o náklady dle § 25, odst. 1, písm. zl ZDP, tedy o úvěry a zápůjčky s výplatou úroků navázaných z části či úplně na výkonost dlužníka (zisk). V tomto případě lze vidět podobu s investováním do vlastního kapitálu, nikoliv s klasickým úvěrem či zápůjčkou, kde je vždy povinnost platit úroky bez ohledu na výši zisku. Daný typ smlouvy tedy zastírá skutečný charakter smlouvy. Náklady tedy nejsou daňově uznatelné.

Dále je v případě úvěrů v rámci skupiny potřeba pro zjištění daňové uznatelnosti finančních nákladů použít test nízké kapitalizace spojený se zákonem o dani z příjmu (ZDP), § 25 odst. 1 písm. w a zl.¹

Postup výpočtu testu nízké kapitalizace je dle (Kout a Líbal, 2017) následující:

$$\frac{4 * VK}{stav\ úvěrů\ a\ zápůjček\ od\ spojených\ osob}$$

Kde:

VK je stav vlastního kapitálu k 1. dni období, za nějž se podává daňové přiznání. Pokud v průběhu zdaňovacího období dochází ke změnám v části VK jiným způsobem než převodem zisku, je třeba VK upravit jako vážený průměr dle počtu dní sledovaného období.

Stav úvěrů a zápůjček od spojených osob je stanoven jako průměrný denní stav, kdy se zohledňují změny v průběhu období s přesností na dny. Tedy výpočet je stejný jako pro VK.

Pokud výsledkem výpočtu testu nízké kapitalizace je číslo vyšší než 1, celá výše úroků od spojených osob je daňově neuznatelným nákladem.

Pokud však výsledkem je hodnota nižší než 1, představuje číslo procento daňově uznatelných úroků od spojených osob. (Kout-Líbal, 2017)

¹ Podmínky testu nízké kapitalizace budou změněny implementací směrnice Evropské unie proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD). Směrnice zatím nebyla implementována do české legislativy. (Pytelková- Svobodová, Berglová, Darebná; 2018)

V součtu tedy představují neuznatelné náklady.

Následně je potřeba po provedení testu nízké kapitalizace provést test na tržní výši úroků dle § 23, odst. 7 ZDP, které byly v testu nízké kapitalizace posouzeny jako daňové. V případě úroků vyšších než tržních, by měl být o rozdíl navýšen základ daně. (Kout-Líbal, 2017)

Posledním problematickým bodem u úvěru by mohlo být přijetí úvěru od osoby nevedoucí účetnictví, což je vzhledem k objemu finančních prostředků potřebných ke koupi nemovitosti nepravděpodobné. V daném případě je možné u dlužníka uplatnit úroky daňově až po jejich zaplacení, nikoliv při vzniku závazku z předpisu úroku. (ZDP, § 24, odst. 2, písm. zi)

1.2. Praktická část

Společnost Pronajímatel přijala na nákup nemovitosti úvěr od banky ve výši 25 300 000 EUR s roční úrokovou sazbou 3,2 %. Úvěr byl přijat 15. 3. 2015. Součástí smlouvy o úvěru byl i platební kalendář, viz příloha č. 1. V rámci úvěru je stanovena čtvrtletní splatnost úroků.

Společnost Pronajímatel zjistila, že čtvrtletní úrok uvedený v platebním kalendáři odpovídá poměrné části úroků z úvěru za dané čtvrtletí.

Pronajímatel účtuje o úrocích čtvrtletně, dle platebního kalendáře, vždy k poslednímu dni daného čtvrtletí s použitím aktuálního kurzu ČNB jak představuje Tabulka 1.

Tabulka 1: Účtování úvěru Pronajímatele

Datum	Případ	Částka měny	Měna	Kurz	Částka v Kč	MD	DAL
15.03.2015	Čerpání úvěru	25 300 000	EUR	27,31	690 943 000	221	461
31.03.2015	Předpis úroků	101 200	EUR	27,53	2 786 036	562	461
31.03.2015	Úhrada úroků	101 200	EUR	27,53	2 786 036	461	221

Zdroje: Úvěrová smlouva Pronajímatele + vlastní výpočty

Společnost využívá pro účtování předpisu úroků účet 461 – Dlouhodobé úvěry. Důvodem tohoto účtování je evidence úvěru a k němu příslušejících úroků na jednom syntetickém účtu. Z pohledu účetního tato evidence není optimální, úroky mají splatnost do 1 roku, měly by být tedy evidovány v rozvaze v oddílu krátkodobých závazků.

Pronajímatel však platí úroky čtvrtletně, vždy v rámci splatnosti, úroky jsou tedy ke každému čtvrtletí vyrovnány v cizí měně a účtuje se o případném kurzovém rozdílu.

Z pohledu účetního, pokud by nastal problém v úhradě předpisu úroků, Pronajímatel by překlasifikoval neuhrazený úrokový předpis do oddílu krátkodobých závazků. Z praktického pohledu by se nemělo stát, že by neuhrazený úrok zůstal v dlouhodobých závazcích, protože jednou z kontrol při přípravě účetní závěrky je i kontrola zaúčtování kurzových rozdílů na analytickém účtu úroků.

2. Nájemní vztah

2.1. Nájemné

Základem vztahu pronajímatele a nájemce je nájemné, náhrada za přenechání prostor nájemci k užívání. Nájemné, obdobně jako nájemní vztah, je upraveno novým občanským zákoníkem č. 89/2012 Sb. v § 2217 a 2218. Plnění nájemného je na domluvě stran, ale v případě, že se strany nedomluví, je nájemné stanoveno v obvyklé výši v daném místě a čase. V případě nepeněžní úhrady je důležitá hodnota plnění stanovená v penězích (NOZ, §2217 a § 2218).

Paragraf 2219 NOZ uvádí: „*Nájemné se platí měsíčně pozadu.*“ (NOZ § 2219). Toto ustanovení se použije v případě nedefinování splatnosti nájemného přímo v nájemní smlouvě. Reálně může být nájemné placeno měsíčně, čtvrtletně, ročně či jinak dle domluvy mezi smluvními stranami, a to jak pozadu, tak i dopředu.

Z pohledu ekonomického a účetního může mít stanovení nájemného významný dopad.

V praxi se lze setkat s nastavením nájemného v EUR, a to převážně u společností vlastněných ze zahraničí či mající úvěr v cizí měně.

V případě evidence nájemného v cizí měně, v níž se splácí úvěr či jiný závazek, nebo naopak se v dané měně vyplácí podíl na zisku, dochází k omezení kurzového rizika. Na jedné straně vznikají rozdíly při odtoku finančních prostředků, na druhé straně vznikají rozdíly při přítoku finančních prostředků.

Společnosti odpadá řešení zajištění cizí měny pro splácení úvěru či jiných závazků, případně se potřeba zajištění snižuje. Společnosti devizy pravidelně přicházejí prostřednictvím placení nájmu.

2.2. Praktická část

Společnost má nastaveno v nájemních smlouvách u většiny nájemců nájemné v EUR. Jak již bylo zmíněno v přechodí kapitole, společnost eviduje přijatý úvěr v EUR, u nějž čtvrtletně splácí úroky. Z tohoto důvodu vznikají kurzové rozdíly při úhradě úroku, případně na konci roku při přecenění úvěru.

Oproti tomu společnost snižuje dopad úvěru vedeného v EUR prostřednictvím fakturace nájemného v EUR. Fakturace je z části měsíční, z části čtvrtletní. Ilustrace pohybů v průběhu roku ukazuje Tabulka 2. Jedná se o zjednodušení účetních případů Pronajímatele (nájemci hradí v odlišných časech, většina před splatností, někteří po splatnosti).

Tabulka 2: Kurzové rozdíly vznikající v rámci účetnictví Pronajímatele

Datum	Účetní případ	Cizí měna	Kurz	Zůstatek v Kč	MD	DAL
30.09.2018	Předpis úroku	202 400,00	25,72	5 204 716,00	562	461
01.10.2018	Úhrada úroku	202 400,00	25,77	5 214 836,00	461	221
01.10.2018	Kurzový rozdíl	x	x	10 120,00	563	461
01.10.2018	Předpis nájemného	308 389,11	25,77	7 945 645,00	311	602
15.10.2018	Úhrada nájemného	246 711,29	25,80	6 365 151,00	221	311
15.10.2018	Kurzový rozdíl	x	x	8 635,00	311	663

Zdroje: Vlastní výpočty

V tomto případě se kurzové rozdíly „vyrovnávají“. V případě pohledávky a závazku v cizí měně a stejném vývoji kurzu při jejich úhradě či přecenění dochází ke kompenzaci kurzové ztráty z úhrady úroků a kurzového zisku z úhrady nájemného.

V případě, že by nájemné bylo fakturováno a hrazeno v Kč, nevznikal by při úhradě faktur žádný kurzový rozdíl. Existoval by pouze kurzový rozdíl z úhrady úroku.

Z uvedeného příkladu je tedy jasné, že výsledný kurzový rozdíl, ať již výnosový či nákladový, je nižší v případě, kdy dochází ke kompenzaci kurzového zisku z pohledávky a kurzové ztráty ze závazku než v případě fakturace v Kč, a tedy při existenci pouze kurzové ztráty z úhrady úroků.

Kurzové rozdíly se tedy v případě pohledávky i závazku v cizí měně do určité míry kompenzují, a proto kurzové rozdíly mají v jednotlivých letech nižší výkyvy.

Naopak v případě evidování pouze pohledávky či pouze závazku v cizí měně nedochází ke kompenzaci při stejném vývoji kurzu, a tedy výkyvy v kurzových rozdílech mohou být mnohem výraznější. Vývoj kurzového rozdílu je ovlivněn silně vývojem kurzu.

V případě evidování závazku (úvěr) v cizí měně může společnost snížit své kurzové riziko (nejistota z výkyvu kurzu) získáním pohledávky v cizí měně (nájemné), která při stejném vývoji kurzu při úhradě či přecenění do určité míry vyrovnává kurzový rozdíl z úhrady závazku či z jeho přecenění. Výsledné kurzové riziko (výkyv) je nižší a společnost je tedy méně z pohledu zisku ovlivněna výkyvy vývoje kurzu.

2.3. Indexace

Nájemní smlouvy jsou sjednávány na delší časové období, v němž zákonitě dochází k inflaci, a tedy k znehodnocení přijímaného nájemného u pronajímatele. Z pohledu pronajímatele by bylo nevýhodné uzavírat nájemní smlouvu na delší časové období při zachování stejné výše nájmu po celou dobu trvání nájemní smlouvy. V průběhu času by náklady se správnou nemovitostí rostly, avšak výnosy by zůstávaly ve stejné výši.

Pronajímatelé si mohou sjednat v rámci smlouvy pravidelné navýšování nájemného, zpravidla v ročním intervalu, kdy se výše nájemného upravuje o některý z makroekonomických ukazatelů růstu cen. Pronajímateli zůstává zachován reálný výnos z nájmu.

2.4. Praktická část

Nájemce A má uvedeno v nájemní smlouvě oprávnění Pronajímatele navýšovat k 1. lednu roku nájemné o míru inflace vyjádřenou v procentech přírůstkem průměrného ročního indexu spotřebitelských cen vyhlášeným Českým statistickým úřadem. Výše základního měsíčního nájemného se upraví o přírůstek indexu a zaokrouhlí na celé eura nahoru, poprvé však nejdříve v roce 2018. (Nájemní smlouva A)

Pronajímatel musí změnu nájemného oznámit Nájemci A do 15. 4. daného roku, a to vystavením dokladu ve výši zvýšeného základního nájemného. Za předcházející měsíce roku pronajímatel vystaví souhrnný doklad s vyúčtováním navýšení základního měsíčního nájemného. (Nájemní smlouva A)

Dle českého statistického úřadu je výše průměrného ročního indexu spotřebitelských cen ve výši 2,5 % (Český statistický úřad, 2018)

V roce 2018 Pronajímatel navýšil cenu základního měsíčního nájemného dle výše zmíněného indexu, viz výpočet v Tabulce č. 3.

Tabulka 3: Indexace nájemného

Období	Nájemné	Navýšení	Nové nájemné
do 31. 5. 2018	5 035	126	5 161
od 1. 6. 2018	7 420	186	7 606

Zdroj: Nájemní smlouva A + vlastní výpočty

První navýšené nájemné bylo fakturováno za 03/2018 z důvodu zjištění výše indexu. Pronajímatel tedy zaslal Nájemci A fakturu v nové výši s informací o výši průměrného ročního indexu spotřebitelských cen. Následně Pronajímatel vystavil opravný daňový doklad za období 01-02/2018, kdy Pronajímatel ještě neměl informaci o aktuálním indexu. Opravným daňovým dokladem dochází k dofakturaci nájemného za dané měsíce roku, Pronajímatel zvyšuje svou daňovou povinnost na výstupu a je povinen odvést z opravného daňového dokladu DPH za období 03/2018.

Pronajímatel uvádí daňový doklad do řádného přiznání z DPH, protože nedochází k opravě DPH z důvodu chyby (ZDPH, § 43), avšak z důvodu změny dodavatelsko-odběratelských vztahů dle ZDPH, § 42 (hodnota indexu byla zjištěna až po poskytnutí dílčích plnění za 01-02/2018).

Z pohledu účetního dochází pouze k navýšení nájemného.

2.5. Kauce

V rámci nájemní smlouvy má pronajímatel právo žádat od nájemce kauci (jistotu), která nesmí převýšit šestinásobek měsíčního nájemného. Kauci může následně při ukončení nájemního vztahu pronajímatel započíst vůči nezaplacenému nájemnému nájemce. (NOZ, § 2254)

Pokud se jedná o disponování s kaucí ze strany pronajímatele, od změny občanského zákoníku v roce 2014 nemusí pronajímatel evidovat kauci na odděleném bankovním účtu, avšak oproti předchozí úpravě občanského zákoníku má nájemce právo na úroky z jistiny. Výše úroku z kauce může být stanovena ve smlouvě nebo v případě nestanovení se jedná o cenu obvyklou v případě výpůjčky finančních prostředků. (Brychta, 2017)

2.6. Praktická část

Nájemce A je dle nájemní smlouvy povinen uhradit částku jistiny na bankovní účet Pronajímatele (EUR účet), a to do 30 dnů od uzavření smlouvy. Smlouva byla uzavřena 23. 11. 2015.

Výše jistoty je stanovena na trojnásobek měsíčního nájemného (základní měsíční nájemné od 1. 6. 2018) a poplatku za služby navýšené o příslušné DPH (21 %). Jistota bude složena v EUR. Pro přepočet části záruky, která je v rámci smlouvy vyjádřena v CZK bude použit kurz dne podpisu smlouvy. (Nájemní smlouva A)

V případě, že nájemce nebude plnit své závazky ve lhůtách splatnosti, může Pronajímatel využít jistiny pro úhradu neuhrazených závazků. V případě takového čerpání je Nájemce A povinen doplnit výši jistoty do smlouvou stanovené výše. V případě neplnění složení jistoty či jejího doplňování bude toto považováno za závažné porušení nájemní smlouvy.

V případě ukončení nájmu bude po započtení jistoty vůči pohledávkám Pronajímatele vrácena částka jistoty Nájemci A do 30 dnů následujících po měsíci, kdy byly předány nájemní prostory Pronajímateli. (Nájemní smlouva A)

Výše nájemného od 1. 6. 2018 je stanoveno ve výši 7 420 EUR. Výše poplatku za služby je stanovena na 17 225 Kč. Kurz ke dni podpisu smlouvy je 27,025 Kč. Výpočet celkové jistiny je proveden v Tabulce 4. (Nájemní smlouva A)

Tabulka 4: Výpočet jistiny Nájemce A

Složka jistiny	Částka v Kč	Částka v EUR bez DPH	Výše jistiny
Nájemné	x	7 420,00	8 978,20
Poplatek za služby	17 225,00	637,37	771,22
Celkem	x	8 057,37	9 749,42

Zdroj: Nájemní smlouva Nájemce A + vlastní výpočty

Pronajímatel přijal jistotu 14. 12. 2015, viz Tabulka 5.

Tabulka 5: Účtování přijetí jistiny Nájemce A

Datum	Případ	Částka měny	Měna	Kurz	Částka v Kč	MD	DAL
14.12.2015	Složení jistiny	9 749,42	EUR	27,020	263 429,33	221	475
31.12.2015	Přecenění jistiny k účetní závěrce	x	x	27,025	48,75	563	475

Zdroj: Účetnictví Pronajímatel + vlastní výpočty

V případě ukončování nájmu může docházet k dohodě o započtení nájemného oproti kauci (jistině) mezi Pronajímatelem a jeho nájemci. Jedná se většinou o ukončení nájmu ze strany Pronajímatele z důvodu problematických vztahů s nájemcem (neplacení nájemného či

neplnění jiných závazků). Zápočty jsou účtovány kurzem dne započtení (potvrzení nájemcem). Avšak i v případě ukončování nájmu při konci platnosti nájemní smlouvy může docházet k dohodě o započtení pohledávek, a to za nájemné za poslední měsíc. Výsledný rozdíl je následně proplacen nájemci.

Tabulka 6 představuje modelaci ukončení smlouvy a započtení posledního měsíčního nájmu. Data a kurzy jsou náhodně zvoleny.

Tabulka 6: Možné účtování při ukončení smlouvy

Datum	Případ	Částka měny	Měna	Kurz	Částka v Kč	MD	DAL
01.01.2021	Výše jistiny	7 420,00	EUR	27,025	200 525,50		475
01.06.2021	Dohoda o započtení	7 420,00	EUR	26,500	196 630,00	475	311
01.06.2021	Dílčí kurzový rozdíl	x	x	26,500	3 895,50	475	663
1.1.202021	Výše jistiny	2 329,42	EUR	27,025	62 952,58		475
30.06.2021	Výplata zůstatku jistiny	2 329,42	EUR	26,020	60 611,51	475	221
30.06.2021	Kurzový rozdíl k výplatě	x	x	26,020	2 341,07	475	663

Zdroje: Vlastní výpočty

3. Pobídky v nájemních vztazích

Důležitou oblastí při pronájmu nemovitostí je získání nájemce, tedy zákazníka ochotného platit za poskytované prostory. Z pohledu pronájmu komerčních prostor je tento trh rizikovější oproti trhu pronájmu residenčních prostor (Home Institute; 2014). Problémem zde může být doba mezi ukončením nájmu původního nájemce a začátkem nájmu nového nájemce, kdy pronajímatel postrádá příjmy z pronajímaného prostoru, musí však platit náklady s ním spojené. Proto obsazování prostor je pro pronajímatele klíčové a vzhledem k menšímu počtu nájemců oproti residenčnímu trhu je potřeba vyjít vstříc nájemci v rámci navrhovaných podmínek nájemní smlouvy.

S tímto se pojí určité slevy, zvýhodnění pro nájemce, který uzavře nájemní smlouvu. Pro ilustraci pronajímatel může mimo jiné poskytovat např.:

- příspěvek na úpravy prostor nájemcem,
- snížené nájemné,
- příspěvek na přestěhování nájemce,
- příspěvek na marketing apod.

3.1. Formy pobídek v nájemních vztazích poskytovaných pronajímatelem

3.1.1. Příspěvek na úpravy prostor nájemcem

Nájemce v nových prostorech provádí úpravy pronajatého prostoru, aby odpovídal nárokům jeho činnosti. Zmiňované stavební úpravy ve většině případů zasahují do předmětné stavby a dle účetního a daňového hlediska dochází k technickému zhodnocení nemovitosti.

Z pohledu zvýhodnění poskytnutého pronajímatelem, nájemce část výdajů spojených s danou úpravou prostor převede na pronajímatele. Dojde tedy k „vyfakturování“ těchto prací pronajímateli a převedení části technického zhodnocení.

K převodu dochází dle stanovené nájemní smlouvy. Pronajímatel a nájemce se mohou dohodnout na převodu v rámci průběhu nájemní smlouvy. Tedy kontribuce na úpravu prostor bude přiznána postupně či jednorázově v rámci či po skončení stavebních prací prováděných nájemcem, a část majetku (technické zhodnocení) se přenáší na pronajímatele.

Druhou možností převodu je převedení technického zhodnocení na pronajímatele až ke skončení nájemní smlouvy.

Z účetního hlediska se ve většině případů bude jednat o technické zhodnocení majetku, které pronajímatel zařadí do svého účetnictví a bude časově rozlišovat v rámci jednotlivých období prostřednictvím odpisů daného technického zhodnocení.

Bližší informace pro účetní a daňové řešení a komplikace spojené s technickým zhodnocením prováděným nájemcem a kontribucemi bude zmíněno v kapitole zabývající se technickým zhodnocením.

3.1.2. Snížené nájemné

Další variantou pobídky v nájemních vztazích je snížené nájemné. Myslí se jím předem sjednané období po dobu nájmu, kdy cena nájmu je výrazně nižší než základní měsíční nájemné definované v nájemní smlouvě. Časově může být redukován nájem různorodý. Možnými variantami je bezplatné nájemné na začátku smlouvy (např. při předání a po dobu několika měsíců po předání, kdy probíhají úpravy prostor prováděných nájemcem), snížené nájemné po několik měsíců v průběhu prvních let nájmu a následná fakturace základního

měsíčního nájemného. Další variantou může být snížený nájem každý určený měsíc jednotlivých let doby trvání nájemní smlouvy.

V rámci nájemních smluv pronajímatel často umožňuje nájemcům prodloužení smlouvy. Prodloužení bývá stanoveno na určitý počet let a maximální počet opakovaného prodloužení dané nájemní smlouvy. Nájemce je povinen informovat pronajímatele o této skutečnosti v termínu daném nájemní smlouvou.

Při prodloužení nájemní smlouvy zůstává v platnosti původní smlouva, dochází však k úpravě její části týkající se doby nájmu. Pokud si nájemník nevyjedná dodatečné snížení nájmu i v rámci prodloužení smlouvy, je důležité ujednání o snížení nájmu z původní smlouvy.

Pokud je tedy pobídka definována jako určité období každého roku nájemní smlouvy, toto ujednání se vztahuje i na prodloužení nájemní smlouvy prostřednictvím dodatku. Pobídka je tedy poskytována i v rámci prodloužené smlouvy.

Pokud však nájemní smlouva definuje pobídku jako určité období na začátku nájemní smlouvy či snížené nájemné v období prvních roků nájemní smlouvy, při prodloužení smlouvy nedochází již k těmto výhodám.

Výše zmíněné snížení nájmu má za následek nerovnoměrnost nájemného v rámci nájemní smlouvy. Fakturované nájemné a následně i inkaso peněžních prostředků z nájemních vztahů je nerovné v rámci doby poskytovaného nájmu.

3.1.3. Příspěvek na přestěhování nájemce

Další možnou pobídkou pro nájemníka k uzavření nájemní smlouvy může být částečná úhrada nákladů spojených s přestěhováním nájemce do nových prostor ze strany pronajímatele, příspěvek na marketing (logo umístěné na budově) a jiné. Pronajímatel má tedy dodatečné náklady spojené s uzavřením smlouvy ve formě příspěvků. (NÚR, I-17)

3.2. Účetní řešení pobídek z nájemních vztahů

Pobídky z nájemních vztahů jsou určitým typem snížení hodnoty příjmů z nájemného. Může se jednat o formu odpisů (příspěvek na stavební úpravy), dodatečných nákladů (příspěvek na přestěhování) či snížení výnosů (snížené nájemné). Důležitá je zde příslušnost zmíněného snížení hodnoty do určitého účetního období – zda má pobídka náležet do období jeho vynaložení, či zda má pobídka ovlivňovat více období.

Jak totiž uvádí Zákon o účetnictví:

„Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“ (ZOÚ, § 4 odst. 8)

3.2.1. Časové rozlišení pobídek z nájemních vztahů

Řešení této problematiky obsahuje interpretace Národní účetní rady č. 17 z roku 2010, která se zabývala otázkou, zda pobídky časově rozlišovat a případně na jaké období.

Dle interpretace č. 17 by se obě strany měly řídit věcnou stránkou poskytnutí pobídky, tedy jaký cíl se poskytnutím pobídky sledoval. Pokud byla pobídka poskytnuta výhradně z důvodu získání nájemce a uzavření nájemní smlouvy či jejího prodloužení, taková pobídka by se měla časově rozlišit, a to po dobu trvání smlouvy. Pokud by však výhoda pro nájemce byla poskytnuta z jiného důvodu – např. nevyhovující stav najatých prostor a jednalo by se tedy o kompenzaci z důvodu nemožnosti plného využívání najatého majetku, o pobídku v nájemních vztazích by se v tomto případě nejednalo, a tedy snížení výnosů z nájmu by se časově nerozlišovalo. (NÚR, I-17)

3.2.2. Období časového rozlišení

Důležitým bodem řešeným v interpretaci je „*doba trvání smlouvy*“, tedy doba, po kterou je pobídka časově rozlišována a do kterých účetních období se promítá.

„Dobou trvání smlouvy“ se pro účely této interpretace má na mysli období, po které bude poskytován sjednaný nájem, aniž by bylo možné takový smluvní vztah ukončit nebo ukončení smluvního vztahu by bylo pro nájemce tak nevýhodné, že je vysoce nepravděpodobné, že by k němu mohlo dojít.“ (NÚR, I-17)

Při promítnutí této podmínky do reálných nájemních vztahů, nevýhodnou pro nájemce lze nazvat sankce za předčasné ukončení nájmu, které jsou stanoveny jako několikanásobek základního měsíčního nájmu, nebo nepřiznání kontribuce na přebudování prostor, pokud již nájemník vynaložil značné finanční prostředky na přestavbu nájemních prostor. Pokud se

jedná o nájemní smlouvy uzavřené na dobu určitou spojené s poměrně vysokými sankcemi za předčasné ukončení smlouvy, doba trvání smlouvy se u většiny příkladů shoduje s dobou, na níž byla uzavřena nájemní smlouva.

Při prodloužení smlouvy o určité období a zároveň poskytnutí dodatečných pobídek v nájemních vztazích, dochází k časovému rozlišení na dodatečnou dobu smlouvy, tedy na dobu prodloužení nájmu. Pokud však při prodloužení doby nájemní smlouvy nedochází k dodatečnému poskytnutí pobídek oproti pobídkám poskytnutým, k úpravám již poskytnutých pobídek nedochází, protože tyto pobídky se týkaly pouze prvotně poskytnuté doby nájmu, nikoliv doby prodloužení nájemní smlouvy.

Kromě smluv na dobu určitou existují i smlouvy na dobu neurčitou. Zde se interpretace přiklání k časovému rozlišení pobídky na nejkratší možnou dobu, po níž je možné podat výpověď. Argumentem je racionální chování nájemníka – tedy ukončit smlouvu co nejdříve a požadovat další pobídky. Pokud se nájemce rozhodne zůstat déle, je to z jiných důvodů než z důvodu poskytnutí pobídky. (NÚR, I-17)

3.3. Praktická část

3.3.1. Podklady pro linearizaci nájemného Nájemce A

Poskytování pobídek v nájemních vztazích bude demonstrováno na nájemci společnosti Kanceláře, dále nazývaného Nájemce A.

Pro prezentaci pobídek a jejich linearizace² v průběhu nájemního vztahu jsou podstatné informace uvedené v nájemní smlouvě, která určuje podmínky nájemního vztahu.

Dle výše uvedeného textu je potřeba primárně definovat pobídku.

Dle nájemní smlouvy s Nájemcem A je nájemné určeno takto:

Nájemce je povinen hradit Pronajímateli nájemné za užívání prostor a to:

Za dobu ode dne 1. 3. 2016 do 30. 5. 2016 bude nájemné činit 10 EUR za pronajaté prostory bez DPH.

² Linearizací se rozumí časové rozlišení pobídek v nájemních vztazích (snížené nájemné) dle interpretace NUR I-17.

Za období ode dne 1. 6. 2016 do 31. 5. 2018 bude nájemné činit měsíčně 19 EUR za 1 m² Prostor plus příslušné DPH, celkem 5 035 EUR měsíčně plus DPH. Tato částka bude podléhat indexaci.

Za období ode dne 1. 6. 2018 do konce sjednané doby nájmu bude nájemné činit měsíčně 28 EUR za 1 m² Prostor plus příslušné DPH, celkem 7 420 EUR měsíčně plus DPH. Tato částka bude podléhat indexaci. (Nájemní smlouva A)

Nájemní smlouva definuje pojem Prostor jako nebytové prostory o výměře podlahové plochy 265 m².

Doba nájmu je sjednaná na období od 1. 3. 2016 do 31. 5. 2018, s možností nájemce 6 měsíců před ukončením doby nájmu prodloužit dobu nájmu o 5 let (za podmínky, že nájem před tímto datem nebude ukončen z důvodů uvedených ve smlouvě).

Důvody pro ukončení smlouvy jsou jasně definovány pro obě strany kontraktu.

Z pohledu nájemce je možné využít ukončení smlouvy z důvodu neplnění závazků vyplývajících z nájemní smlouvy ze strany pronajímatele. Možnost ukončení nájmu ze strany nájemce se však dalšími odstavci omezuje, nevztahuje se např. na to, že Prostory se staly nevhodné k užívání z důvodu způsobeného Nájemcem A, jeho dodavateli, zákazníky či jinými osobami zdržujícími se v Prostorech Nájemce A.

Z pohledu pronajímatele je více důvodů pro ukončení smlouvy. Jedná se o užívání prostor v rozporu s nájemní smlouvou, neplacení nájemného či jiných částek, které je Nájemce povinen hradit dle nájemní smlouvy, nájemce nepřevzme prostory či nepodepíše předávací protokol či opakovaně neplní určitá ustanovení nájemní smlouvy. (Nájemní smlouva A)

Další důvody ukončení smlouvy ze strany pronajímatele jsou spojeny s nemožností pronajímatele poskytovat služby – tedy konkurz, úpadek či zničení objektu či úpravy objektu neumožňující nadále používat Prostory.

Smlouva nadále uvádí, že v případě ukončení nájemní smlouvy ze strany nájemce bude účtována smluvní pokuta ve výši 22 260 EUR. (Nájemní smlouva A)

Z výše uvedené je zřejmé, že možnosti Nájemce ohledně ukončení smlouvy jsou omezené a může mu být uvalena sankce. Pokud tedy nedojde mezi stranami k dohodě o ukončení nájmu, je pro nájemce nevýhodné vypovědět smlouvu.

Dle výše zmíněného lze dobu nájemní smlouvy interpretovat (NUR, I-17) jako období, na něž je třeba časově rozlišit pobídky (snížené nájemné po část smlouvy).

3.3.2. Výpočet linearizace nájemného Nájemce A

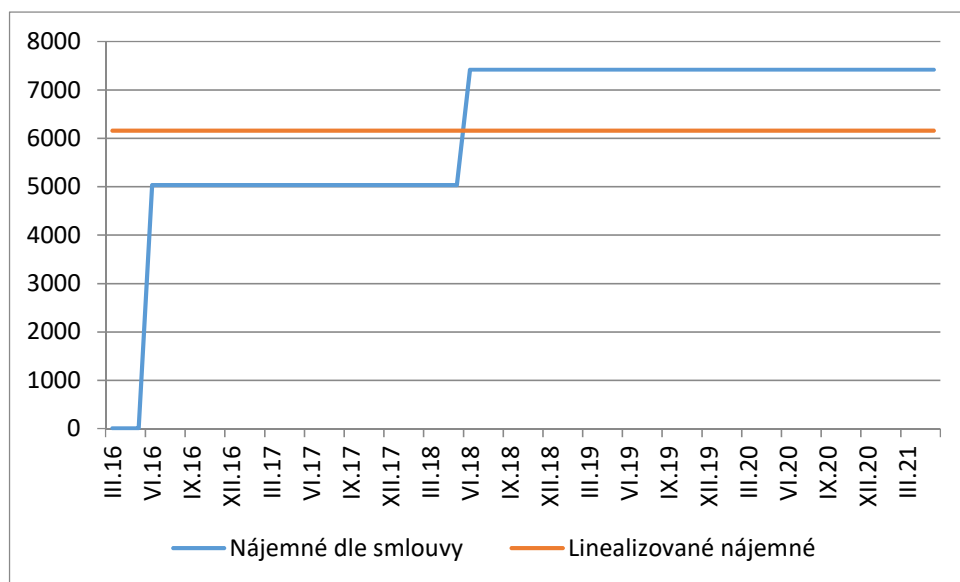
Výpočtová tabulka linearizace nájemného je uvedena v Příloze č. 2.

Dle doby nájmu je obdobím časového rozlišení 63 měsíců.

Celková výše nájemného za období nájemního vztahu je stanovena na 387 990 EUR. Částka je vypočtena jako součet jednotlivých výší nájmu za dobu nájemního vztahu. Do výpočtu není zakomponována indexace nájemného. Hodnota indexace není dopředu známá a její odhadování nezvyšuje vypovídací hodnotu časového rozlišení.

Dle výše zmíněných údajů je lineární výše nájemného měsíčně 6 158,57 EUR. Tato výše odpovídá nájemnému, které průměrně nájemník platí za měsíc smlouvy. Tuto výši nájemného by měl Pronajímatel evidovat ve výnosech za každý měsíc trvání smlouvy. Z důvodu odlišnosti mezi fakturací a „skutečnou“ výší nájemného (linearizaci nájemného). Rozdíl ve vykazování demonstruje obrázek 2, v němž je graficky znázorněn rozdíl ve výnosech pronajímatele v průběhu doby nájmu.

Obrázek 2: Srovnání linearizovaného nájemného a nájemného dle smlouvy



Zdroj: Nájemní smlouva + vlastní výpočty

Graf zobrazuje, že v případě neprovedení linearizace nájemného (nerozlišení pobídky v průběhu nájemního vztahu) dochází ke zkreslení hodnoty výnosů pronajímatele. V prvních letech, kdy je poskytována pobídka ve formě nižšího nájemného, dochází k podhodnocení

výnosů a opačně při konci nájmu dochází k nadhodnocení nájemného. V případě vícero nájemních smluv, u nichž se kryjí období sníženého nájmu, by docházelo k výrazně vyšším výkyvům.

Výkyvy však nekopírují ekonomickou podstatu, kdy pronajímatel získá za období nájmu určitou částku, u níž se však v zásadě liší pouze fakturace a splatnost.

Z výše uvedeného je nutné v účetnictví pronajímatele upravovat výnosy, a to prostřednictvím účtu časového rozlišení. Děje se tak přes účet 385 – Příjmy příštích období.

Ilustraci účetního řešení vyjadřuje Tabulka 7. Z tabulky je patrné, že v prvních letech je nájemné stanovené ve smlouvě nižší a dochází k jeho navýšení oproti účtu 385. Toto nájemné bude zaplacené až v budoucnu, jedná se však o výnos daného období. Hodnota účtu 385 tedy roste do doby, kdy dojde k překlenutí nájemného na vyšší, než je lineární hodnota. Od daného okamžiku dochází ke snižování výnosů a také účtu 385. V měsíci ukončení nájmu dochází k vyrovnání účtu 385, hodnota posledního zápisu tedy musí být upravena, aby odpovídala celkové výši nájmu.

Tímto postupem je docíleno věrného a poctivého zobrazení dané transakce v účetnictví pronajímatele.

Tabulka 7: Zaúčtování časového rozlišení sníženého nájemného

Období	Nájemné dle smlouvy	Výše zaúčtování č.r.	MD	Dal	Zůstatek účtu 345
3.16	10	6 148,57	345	602	6 148,57
4.16	10	6 148,57	345	602	12 297,14
11.17	5 035	1 123,57	345	602	38 669,97
12.17	5 035	1 123,57	345	602	39 793,54
4.21	7 420	-1 261,43	602	345	1 261,34
5.21	7 420	-1 261,34	602	345	0,00

Zdroje: Nájemní smlouva + vlastní výpočty

3.3.3. Podklady pro linearizace nájemného Nájemce B

Pro druhou demonstraci bude představena nájemní smlouva s Nájemcem B, která je stanovena na dobu neurčitou. Dle Interpretace NÚR č. 17 by časové rozlišení pobídky mělo být promítnuto na dobu do nejdříve možného data ukončení nájemního vztahu.

V případě Nájemce B jsou pronajaty prostory kanceláří o rozloze 1 850 m² a skladové prostory ve výši 100 m².

V nájemní smlouvě je dále definované nájemné, a to ve výši 23 200 EUR měsíčně bez DPH za kancelářské prostory a ve výši 800 EUR měsíčně bez DPH za skladové prostory. Nehledě na výše uvedené, nájemné za období od zahájení nájemní smlouvy do 31. 7. 2005 činí za kancelářské a skladové prostory dohromady 10 EUR měsíčně bez DPH. (Nájemní smlouva B)

Doba nájemní smlouvy je stanovena od 1. 1. 2005 na dobu neurčitou.

Smlouva dále uvádí obdobné podmínky pro ukončení smlouvy v případě neplnění stran nájemní smlouvy či porušení jejích podmínek jako nájemní smlouva Nájemce A.

Důležitou informací pro stanovení doby časového rozlišení pobídky (sníženého nájmu) je nejbližší datum pro ukončení smlouvy bez vysokých postihů.

Dle smlouvy s Nájemce B lze smlouvu bez uvedení důvodu ukončit ke dni, který nastane sedm let od data zahájení („*datum ukončení*“) doručením písemné výpovědi druhé straně nejpozději 9 měsíců před datem ukončení. Po uplynutí lhůty 7 let je výpovědní lhůta 9 měsícům, která začne běžet první den měsíce následujícího po doručení výpovědi z nájmu druhé straně.

Dle výše zmíněného je minimální dobou pro ukončení nájemního vztahu 7 let. V případě dřívějšího ukončení nájmu je možnost výpovědi omezena neplněním jedné či druhé strany či porušováním nájemní smlouvy. Zároveň při výpovědi z důvodu neplnění na straně nájemce hrozí sankce jako v předchozím případě Nájemce A. Tedy za spolehlivou dobu lze určit období 7 let. Tato hodnota je delší než obvyklá doba nájemného u Pronajímatele (obvyklá doba nájmu na dobu určitou u sledované společnosti je 5 let). (Nájemní smlouva B)

3.3.4. Výpočet linearizace nájemného Nájemce B

Lze tedy legitimně očekávat trvání nájemního vztahu v minimální době 84 měsíců.

Dle sjednané výše „základního nájemného“ a sníženého nájemného vznikne Nájemci B za minimální dobu trvání nájemního vztahu závazek vůči Pronajímateli 1 925 070 EUR. Měsíční výše nájemného, viz Příloha č. 3, činní při linearizaci nájemného 22 917,5 EUR. (Nájemní smlouva B).

Účtováno bude obdobně jako v předchozím případě.

3.3.5. Volba kurzu účtování linearizace nájemného

V účetnictví pronajímatele se linearizace nájemného účtuje měsíčně, vždy k poslednímu dni daného měsíce s využitím kurzu ČNB k tomuto dni. V případě, kdy kurz ČNB není vyhlášen, je použit poslední vyhlášený kurz před datem zaúčtování linearizace nájemného.

Přesnější verzí účtování by bylo zaúčtování k datu účtování běžného nájemného u měsíčních nájemců při použití kurzu, jímž byl nájem za dané období zobrazen v účetnictví. Problematické by mohlo být určení data zobrazení účetního záznamu v účetnictví u kvartálních či ročních plátců a rozdílné stanovení data fakturace u nájemníků (odlišené kurzy pro jednotlivé linearizované nájemné dle nájemce).

Výše zmíněné zpřesnění nemusí zvyšovat informační hodnotu zobrazených informací v účetnictví účetní jednotky (Pronajímatele). V případě fakturace 1. den měsíce je rozdíl v kurzu 1 den, tento se za obvyklých okolností výrazně nemění mezi dvěma po sobě jdoucími dny kurzu ČNB.

4. Zprostředkování nájmu

U pronájmu komerčních prostor je třeba získat stálého nájemníka. K jeho získání lze často využít zprostředkovatele, který požaduje za jím zprostředkovaný kontrakt odměnu.

Z pohledu ekonomického lze službu zprostředkování nájmu a poskytnutí pobídek pro jeho získání chápat za věcně podobná plnění. Služba a s ní spojené výnosy budou poskytovány po dobu delší než jedno účetní období. Podobně jako u pobídek v nájemních vztazích lze tedy uvažovat nad otázkou, zda i tyto činnosti by neměly podléhat časovému rozlišení. Podobnému tématu se věnoval i koordináční výbor MF, který právě u nájemních smluv zmiňuje opodstatněnost časového rozlišení z důvodu poskytování služby ve více obdobích. (Čížková– Hlaváček, 2011)

4.1. Účetní řešení zprostředkování nájmu

Z technického pohledu je možné převzít způsoby rozlišení pobídek v nájemních vztazích, protože daná plnění se vztahují k tomu stejnému nájemnímu vztahu a u obou je opodstatněné časové rozlišení po dobu smlouvy. Lze tedy pro daný účetní případ využít jako oporu interpretaci č. 17 a využít stanovení doby smlouvy jí specifikovanou i pro zprostředkování pronájmu.

Druhou variantou je nerozlišování nákladů na zprostředkování nájemní smlouvy. V porovnání s interpretací č.17 se nejedná o věrný a poctivý obraz podnikání v účetnictví účetní jednotky. Dle ČUS č. 19: „Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li:

- a) o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření“ (ČUS, č.19)

V případě pro účetní jednotku nevýznamných částek dochází pouze k nepatrnému zkreslení a dodatečné časové rozlišení nepřináší významné zpřesnění. Hodnota nevýznamnosti není ve standardu uvedena, jedná se o částku určenou účetní jednotkou. Důvodem je rozdílnost účetních jednotek, a tudíž i rozdílnost jejich míry významnosti např. v porovnání s výnosy.

4.2. Praktická část

V účetnictví pronajímatele dochází k časovému rozlišování provizí za zprostředkování nájmu, a to na dobu sjednaného nájmu.

Pro ilustraci bude předvedeno účtování provize za zprostředkování části prostor Nájemce J. Zprostředkování nájmu zajistila společnost Realitka. Za zprostředkování daného nájemce si účtovala odměnu ve výši 8 803,5 EUR. Výše odpovídá nájemnému za dané prostory sjednané v nájemní smlouvě s Nájemcem J za jeden měsíc. (Nájemní smlouva J)

Společnost přepočítala částku v cizí měně kurzem k DUZP stanoveným poskytovatelem, a to kurzem dne 7. 10. 2016 ve výši 27,02. V přepočtu se jedná o částku 237 870,57 Kč.

Doba sjednaného nájmu prostor odpovídá 5 letem a 3 měsícům (sjednaný nájem prostor je od 11/2016 do 02/2022). Měsíční částka časového rozlišení tedy odpovídá 3 775,72 CZK.

Tabulka 8 reprezentuje účtování Pronajímatele. Vzhledem k tomu, že pronajímatel využívá účetnictví k měsíčnímu reportingu dat za výnosy a náklady, je rozlišena celková částka po měsících i v rámci současného roku. Rozpouštění částek časového rozlišení následně probíhá vždy k poslednímu dni daného rozlišovacího období (u pronajímatele se jedná o měsíc z důvodu reportingu).

Tabulka 8: Proúčtování zprostředkování nájmu nájemce J

Období	Účtování	Částka	MD	DAL
07.10.2018	Přijetí faktury za zprostředkování nájmu	237 870,57	518	321

Období	Účtování	Částka	MD	DAL
		49 952,82	343	321
07.10.2018	Časové rozlišení faktury za zprostředkování nájmu na období 11/2018-02/2022	237 870,57	381	518
31.10.2018	Rozpouštění časového rozlišení	3 775,72	518	381
31.11.2018	Rozpouštění časového rozlišení	3 775,72	518	381
31.12.2018	Rozpouštění časového rozlišení	3 775,72	518	381

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele + vlastní zdroje

5. Režim DPH u nájemného a provozních služeb

Z pohledu pronájmu nemovitosti je důležitý i pohled DPH. Pronajímatelé komerčních nemovitostí často spadají pod povinnost registrovat se jako plátce DPH a toto plátcovství má i své výhody. Jako plátce má pronajímatel určitý nárok na odpočet z přijatých plnění. U nemovitostí může daný nárok na odpočet dosahovat velkých částek, protože opravy a technická zhodnocení pronajímané nemovitosti jsou finančně náročné.

5.1. Základní pojmy pro DPH

Pro osvětlení problematiky spojené s pronájmem nemovitostí z pohledu DPH je potřeba nejdříve osvětlit některé základní pojmy spojené s DPH do míry potřebné pro demonstraci problematiky z pohledu pronajímatele nemovitostí.

Daň z přidané hodnoty je daň, která je uvalována na produkci na daném území. Z dodání zboží či poskytnutí služby by dle základního principu měla být odvedena daň na výstupu. Zároveň si daňový subjekt může u plnění, která spotřeboval na dodání zboží či poskytnutí služby (např. materiál, nájem prostor apod.) nárokovat daň zaplacenou v ceně těchto dodávek. Daňový subjekt tedy odvádí daň pouze z jím přidané hodnoty danému produktu, službě. Z pohledu celého řetězce provedených úkonů se ve výsledku dle tohoto základního principu odvádí daň pouze z výsledné hodnoty produktu dodané konečnému zákazníkovi. (Vančurová– Láchová, 2018)

Tento základní princip je však rozvinut a má řadu výjimek a úprav.

5.1.1. Daňový subjekt

Daňovým subjektem, který by měl dle základního principu DPH odvádět daň ze své produkce, je osoba povinná k dani.

Tuto zákon o DPH definuje v § 5 ZDPH. Za osobu povinnou k dani se považuje osoba (nehlédě na to, zda právnická či fyzická), která vykonává ekonomickou činnost.

5.1.2. Ekonomická činnost

Ekonomickou činností se dle odst. 2 § 5 ZDPH rozumí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě, níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.*“ (ZDPH, § 5, odst. 2)

Zjednodušeně lze říci, že se jedná o činnost dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu (v peněžní i nepeněžní formě) v rámci ekonomické činnosti.

5.1.3. Podmínky pro registraci osoby povinné k dani za plátce DPH

Ne všechny osoby povinné k dani však skutečně odvádějí daň ze svých činností. Z důvodů administrativní zátěže a efektivnosti odvádí daň z přidané hodnoty plátcí, případně u některých transakcích tzv. identifikované osoby (tyto zde nebudou rozebírány). Pro to, aby se osoba povinná stala plátcem, jsou stanovena určitá pravidla.

Hlavním pravidlem pro registraci je překročení obratu 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců (ZDPH, § 6). Existují i další důvody pro registraci, jako je dobrovolné rozhodnutí, přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku a jiné.

Obrat pro DPH je definován jako přijaté úplaty, které osoba povinná k dani získá za poskytnuté služby nebo dodané zboží, s místem plnění v tuzemsku, a to za služby, které by byly dle zákona zdanitelným plněním (uvalovala by se na tato plnění sazba daně) osvobozené plnění s nárokem na odpočet a plnění osvobozená bez nároku (pokud se nejedná o doplňkovou činnost). Součástí obratu není prodej dlouhodobého majetku. (ZDPH, § 4 a)

Pokud však osoba povinná k dani poskytuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet, tak se tato osoba nesmí registrovat k DPH i při překročení obrátu. (ZDPH, § 6)

5.1.4. Nárok na odpočet

Součástí systému DPH je i nárok na odpočet, který snižuje odváděnou daň z poskytnutých plnění a umožňuje tedy zdaňovat pouze přidanou hodnotu daného plnění. U nároku na odpočet je podstatná informace, že se jedná o možnost daňového subjektu, nikoliv však povinnost. Daňový subjekt tedy nemá povinnost uplatnit nárok na odpočet. (Vančurová – Láchová, 2018)

Pro jeho uplatnění je však nutné splnění zákonem dané podmínky. Základní podmínkou je použití přijatého plnění, z něhož chce plátce uplatnit nárok na odpočet, na ekonomickou činnost (ZDPH, §72). Pokud se však přijaté plnění týká neekonomické činnosti či plnění nezakládajících nárok na odpočet (plnění osvobozená bez nároku na odpočet), je třeba nárok na odpočet krátit zákonem stanoveným způsobem.

U neekonomické činnosti se používá poměrný koeficient dle § 75 ZDPH, tento však není problematikou u pronájmu komerčních nemovitostí, protože u této činnosti není typické vykonávání neekonomické činnosti (soukromá spotřeba podnikatele, spotřeba zaměstnanců, dary).

Při souběhu plnění s nárokem i bez nároku na odpočet se používá krácený koeficient dle § 76 ZDPH, jehož výpočet a dopady budou zmiňovány v kapitole Nájemné.

Dalšími podmínkami nutnými pro uplatnění nároku na odpočet je skutečné přijetí plnění (nejedná se o fingovanou transakci), plátce je schopen prokázat nárok na odpočet (daňovým dokladem či jinými důkazními prostředky); nejednalo se o služby reprezentace či o plnění poskytnuté neplátcí (i když deklarují použití sazby daně). (ZDPH, § 72)

Existují i procesní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet (od kdy lze odpočet uplatnit a kdy nejpozději), viz § 73 ZDPH.

5.2. Nájem z pohledu DPH

Poskytnutí nájmu je dle § 14, odst. 1b ZDPH poskytnutím služby, a to „*přenechání zboží k užití jinému*“ (ZDP, § 14, odst. 1b)

Pojem nájem však není definován v ZDPH ani ve směrnici 2006/112/ES, proto definice nájmu vychází z rozhodnutí ESD.

„Základním rysem pronájmu nemovitého majetku je poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník (tj. s vyloučením takové práva pro jiné osoby).“ (Kuneš, 2017, str. 150).

Nájemné je dle § 56a ZDPH plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet (v daňovém přiznání je plnění vykázáno na ř. 50). Výjimku tvoří pronájem parkovacích míst, bezpečnostních schránek, nájem strojů a jiných upevněných zařízení a krátkodobý nájem nemovité věci, který nepřesahuje 48 hodin. (ZDPH, § 56a, odst. 1, písm. a). Tyto činnosti jsou zdanitelným plněním v základní sazbě DPH.

Osvobození bez nároku na odpočet může být v řetězci plátců problematické. Na toto plnění se neuvaluje daň, avšak nelze ani uplatnit odpočty z přijatých plnění. Přijatá plnění jsou tedy dražší pro neplátce DPH oproti plátcům. Následně poskytnuté služby (v tomto případě poskytnutí nájmu nemovité věci/nebytových prostor) musí být prodávány za vyšší cenu (obdobná cena jako poskytovaná plátcí včetně DPH). Avšak z těchto plnění nemají příjemci nárok na odpočet, tudíž za stejných okolností (finální cena nájmu) je plnění (nájem) pro plátce od neplátce oproti plátcí DPH dražší.

Avšak zákon na toto pamatuje v odstavci 3, § 56a ZDPH, kdy umožňuje pronajímateli při poskytování nájmu jiným plátcům uvalit na nájem základní sazbu daně a odvádět z poskytovaných nájmu daň na výstupu. Tímto se nájem stává zdanitelným plněním, které zakládá možnost uplatnit nárok na odpočet z přijatých plnění. Pro pronajímatele komerčních nemovitostí, kdy zákazníci jsou ve většině případů plátcí DPH, je tento režim výhodný. Uvalenou daň jsou nájemci ochotni zaplatit, protože si zaplacenou daň mohou vyžádat jako nárok na odpočet z přijatých plnění. Pronajímatel si zároveň může uplatňovat nároky z oprav, rekonstrukcí, i z režijních činností potřebných na zajištění chodu společnosti.

V případě nájemníka neplátce se však musí postupovat dle základního pravidla, plnění tedy bude osvobozeno bez nároku na odpočet.

5.3. Nárok na odpočet daně

Z pohledu nároku na odpočet je tedy důležité složení poskytovaných plnění na výstupu, tedy i složení nájemců pronajímané nemovitosti.

Pokud pronajímatelem pronajímaná nemovitost obsahuje pouze nájemníky se zdaňovanými nájemnými a pronajímatel nevykonává jinou osvobozenou činnost bez nároku na odpočet, má právo na uplatnění plného nároku na odpočet ze všech přijatých plnění, které se týkají jeho ekonomické činnosti.

Pokud naopak pronajímatel pronajímá neplátcům či osobám nepovinným k dani (spíše typické pro pronájem nekomerčních prostor) a neposkytuje jiné služby, poskytuje tedy pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Nemůže si tedy uplatnit nárok na odpočet a nesmí se také registrovat k DPH, jak již bylo zmíněno výše.

Pokud však pronajímatel poskytuje nájem jak zdaňovaný, tak i osvobozený od DPH, musí řešit výši nároku na odpočet.

5.3.1. Nárok na odpočet při poskytování zdaňovaného i osvobozeného nájemného

Z plnění přijatých pouze k poskytnutí osvobozeného nájmu nelze uplatnit nárok na odpočet. Naopak u plnění poskytnutých na zdaňované nájem lze uplatnit celý nárok na odpočet. Zde je potřeba určit, kterého nájmu se plnění týká. U některých služeb toto lze určit, např. u právních služeb (rozdělení plnění dle řešené problematiky a nájemníka), oprav a údržeb týkajících se pouze prostor daného nájemníka (nikoliv společných prostor nemovitosti) nebo např. příspěvků pronajímatele na úpravu prostor nájemce. (Vančurová-Láchová, 2018)

Pokud u daného plnění pronajímatel nemá nárok na odpočet (týká se osvobozeného nájmu), je třeba zacházet s tímto plněním obdobně jako u plnění přijatého neplátcem. Tedy výše DPH z přijatého plnění se stává součástí nákladů či zvyšuje cenu majetku (zásoby, dlouhodobý majetek).

Problematickými mohou být přijaté stavební služby dle § 92e, které při dodání mezi plátcem DPH podléhají přenesené daňové povinnosti. U tohoto režimu DPH neodvádí daň dodavatel (vystaví daňový doklad bez DPH), ale naopak ji vyměruje a odvádí odběratel dle přijatého daňového dokladu, zároveň si však může uplatnit nárok na odpočet. Pokud však nárok na odpočet nemá (zde u plnění spojeným pouze s osvobozeným nájmem), povinnost odvést daň za dodavatele stále trvá, bez ohledu na nárok na odpočet. Toto platí obdobně i u kráceného nároku na odpočet. (Vančurová-Láchová, 2018)

5.3.2. Krátící koeficient

U plnění, která nelze jasně rozdělit dle poskytovaného druhu plnění je třeba využít krátícího koeficientu dle poměru stanoveného ZDPH v § 76 odst. 3, kdy v čitateli je součet plnění s nárokem na odpočet dle § 72, odst. 1 a ve jmenovateli je součet jak plnění s nárokem na odpočet, tak i plnění bez nároku na odpočet. Do podílu se nezahrnuje prodej dlouhodobého majetku, zařazení majetku vytvořeného vlastní činností do užívání a dále plnění, které jsou doplňkovou činností (dodání nemovité věci, nájem, poskytování finančních služeb a další). (ZDPH, § 76)

U výpočtu koeficientu jsou důležité dva body § 76 ZDPH. První je obsažen v odstavci 3 tohoto paragrafu: „*Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.*“ (ZDP, § 76, odst. 3) – tedy neplatí zde matematická konvence a zaokrouhuje se vždy směrem nahoru. Druhým důležitý bod je uveden v odstavci 5 toho stejného paragrafu, kdy při hodnotě vypočteného koeficientu 95 % a více, je vždy tento koeficient brán jako 100 % koeficient – tedy plný nárok na odpočet. (ZDPH, § 76, odst. 5)

Dle této konvence je koeficient v hodnotě nad 94 % zaokrouhlen na 95 % a následně na plný nárok na odpočet. Toto je velmi důležitá informace při řešení pronájmu komerčních nemovitostí, kdy většina nájemců jsou plátcí DPH a jejich nájem se zdaňují. Vhodně zvolením poměrem nájemců lze i při poskytování osvobozeného nájmu dosáhnout na „plný nárok na odpočet“ (vždy však pouze u vstupů, u nichž nelze určit, na který druh plnění byly použity). I při tomto poměru je však třeba rozlišovat mezi přijatým plněním s plným nárokem na odpočet a na krácený nárok na odpočet (i když se jedná o 100 % koeficient). Důvodem je možný pokles koeficientu na hodnotu 94 % a nižší v průběhu roku a zároveň se v daňovém přiznání evidují odděleně plnění podléhající krácení.

Krátící koeficient se stanovuje buď kvalifikovaným odhadem (v prvním roce činnosti, kdy vypořádací koeficient není znám) nebo dle vypořádacího koeficientu předchozího roku. Vypořádací koeficient se stanovuje v posledním přiznání daného kalendářního roku a je vypočten z poskytnutých plnění za celý kalendářní rok. V tomto přiznání dochází k vypořádání nároku na odpočet za celý rok – dle výše koeficientu oproti zálohovému koeficientu je možné zvýšit nárok (vyšší vypořádací koeficient než zálohový koeficient) na odpočet nebo je nutné snížit nárok na odpočet (nižší vypořádací koeficient než zálohový koeficient). V posledním zdaňovacím období roku musí plátce také provést úpravu nároku na odpočet u dlouhodobého

majetku dle § 78 (bude řešeno v oddílu Technické zhodnocení) a případně vyrovnání odpočtu daně dle § 77 (u zásob, není typická problematika u pronájmu nemovitostí, tudíž nebude dále rozebráno). (Vančurová-Láchová, 2018)

5.4. Neuplatněný nárok na odpočet

Jak bylo řečeno výše, z důvodu poskytování osvobozeného nájemného či jiného osvobozeného poskytovaného plnění, není možné uplatnit vždy plný nárok na odpočet. Tento případ je třeba řešit jak z účetního, tak i z daňového hlediska.

5.4.1. Účetní řešení

Z účetního pohledu je důležité, o jaký neuplatněný nárok na odpočet se jedná.

5.4.1.1. *Není nárok na odpočet u přijatého plnění*

Pokud se jedná o nárok na odpočet, u kterého již při účtování dokladu je známo, že tento nárok na odpočet nelze uplatnit (přijatá plnění použita na osvobozená plnění či plnění mimo ekonomickou činnost), je třeba o jeho výši navýšit účet, kam půjde základ DPH. Pokud se tedy bude jednat o nákladovou položku (např. přijetí služeb), bude se celá část faktury účtovat (základ i DPH) na účet přijatých služeb (analytika 518). Pokud se bude naopak jednat o majetkový účet, navýší se cena daného majetku o neuplatněné DPH. (ČUS, 19)

5.4.1.2. *Krácený nárok na odpočet*

Druhou možností je částečný nárok na odpočet. Z pohledu nemovitostních klientů se jedná typicky o krácený nárok na odpočet. Z těchto plnění bude uplatněn nárok na odpočet dle krátícího koeficientu, jehož skutečnou hodnotu se účetní jednotka dozví až za kalendářní rok, kdy jsou známy všechny poskytnutá plnění. Tato plnění jsou evidována na účtu 343, analyticky často rozděleném na krácený nárok na odpočet v jednotlivých sazbách DPH. Informace o výši nároků na odpočet podléhající krácení je potřeba pro sestavení přiznání k DPH za jednotlivé měsíce, kde musí být tato informace vykázána. Jednotlivá daňová přiznání umožňují zjistit část neuplatněného nároku na odpočet vypočtené pomocí krátícího koeficientu. Tato výše nemusí být přesná, pokud dojde ke změně ve struktuře poskytovaných plnění, avšak poskytuje účetní jednotce pravděpodobné náklady spojené s nemožností uplatnit nárok na odpočet. Otázkou je také rozdělení neuplatněného nároku na odpočet. Dle logického úsudku by se s neuplatněným kráceným nárokem na odpočet mělo postupovat jako u odpočtu, u něhož již

na začátku nevzniká nárok. Tedy neuplatněný nárok na odpočet by měl následovat hlavní plnění v účetním řešení. (Uminský, 2011)

Toto může být problematické z několika důvodů.

Prvním z nich je neznalost konečné výše vypořádacího koeficientu. Tedy v průběhu roku lze upravovat výši nároku na odpočet pouze ve výši zálohového koeficientu, který nemusí být konečný. Na finální výši nákladů či výši majetku by musela účetní jednotka čekat až na konec období.

Dalším problémem je počet krácených vstupů. V průběhu období pro sestavení přiznání k DPH může dojít k řadě plnění podléhajícím krácení dle velikosti účetní jednotky. Z tohoto ohledu je náročné sledování jejich původu a přínos vyplývající z této činnosti je ve většině případů nevýznamný oproti dodatečným nákladům spojených s evidencí.

5.4.2. Zjednodušené účetní řešení kráceného nároku na odpočet

V praxi je využíváno určité zjednodušení, kdy neuplatněný nárok na odpočet je účtován do nákladů jednou částkou v rámci období spojených s přiznáním k DPH. V rámci přiznání k DPH za dané období je možné stanovit předběžnou výši nákladů za dané období. Tato informace je uvedena v přiznání k DPH jako rozdíl ř. 47 části krácený odpočet (plná hodnota nároku na odpočet spadající pod krácení) a ř. 52 (uvádí část DPH pokrácenou o zálohový koeficient). Výsledkem je tedy výše odpočtu, kterou si dle daného zálohového koeficientu účetní jednotka nemůže uplatnit a spadá tedy jako náklad období (548 – Ostatní provozní náklady).

V posledním zdaňovacím období daného roku dochází zjištění vypořádacího koeficientu a finální výše neuplatněného nároku na odpočet, a tedy i k poslední úpravě za daný rok. K jeho výpočtu však dochází až po konci období, ve lhůtě pro podání daného přiznání k DPH – tedy 25. dne následujícího měsíce po skončení daného zdaňovacího období (ZDPH). Účetní jednotka však může uzavřít účetnictví za dané účetní období dříve, než dojde k zjištění finální výše nároku na odpočet. Jeho výši může účetní jednotka odhadnout. Proto je v tomto případě nutné zaúčtovat dohad na výši neuplatněného nároku na odpočet. Jedná se totiž zjednodušeně o náklad spojený s předchozím účetním obdobím, a tedy by měl být v tomto období vykázan. V následujícím účetním období je následně neuplatněný nárok zúčtován vůči dohadu z předcházejícího roku, viz Tabulka 9.

Tabulka 9: Účtování neuplatněného nároku na odpočet daně

Účetní případ	MD	Dal
Účtování vydaných faktur (poskytnutá plnění)	311	6XX
	311	343.1
Účtování přijatých faktur (přijatá plnění)	5xx	321
	343.2	321
Přiznání k DPH	343.1	343.9
	343.9	343.2
Účtování měsíčního neuplatněného NO	548	343.9
Dohad na neuplatněný NO na konci roku	548	389
Přiznání k DPH za 12 měsíc předchozího roku	343.1	343.9
	343.9	343.2
Účtování NO z minulého roku	389	343.9
Zúčtování rozdílu dohadovaného a skutečného neuplatněného NO	548	389

Zdroje: vlastní výpočty

5.4.3. Daňové řešení

Z daňového pohledu je dle pokynu GFŘ č. D-6 k zákonu o dani z příjmů (dodatek k § 24, odst. 2, písmena ch) neuplatněný nárok na odpočet DPH součástí nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Daňovým nákladem však není nárok na odpočet, o který se zvyšuje ocenění zásob a dlouhodobého majetku. Tento se stává daňovým nákladem při prodeji či odepisování daného majetku. (Generální finanční ředitelství, 2011)

5.5. Praktická část

Pronajímatel eviduje v pronajímané nemovitosti 4 nájemníky s osvobozeným nájmem. Jedná se o Nájemce CH, Nájemce P, Nájemce Ř a Nájemce W. Jedná se o neplátce daně. Ostatní nájemci jsou plátcí DPH a dle dohody v nájemní smlouvě je jejich nájem zdaňován základní sazbou daně.

Společnost Pronajímatel v průběhu roku 2017 evidovala zálohový koeficient ve výši 1.

Na konci roku 2017 společnost evidovala výstupy, viz Tabulka 10.

Kromě nájemného a poplatků za služby společnost také eviduje doplňkové služby, jako např. poskytování přístupových karet, přefakturace právních služeb a jiné.

Tabulka 10: Výpočet vypořádacího koeficientu

Roční výstupy	Hodnota v Kč
Zdaňované nájemné	62 668 405,42

Roční výstupy	Hodnota v Kč
Osvobozené nájemné	3 992 984,53
Poplatky za služby	12 921 063,87
Ostatní zdanitelné výnosy	30 000,00
Součet zdaňovaných plnění	75 619 469,29
Součet všech plnění	79 612 453,81
Koeficient	0,9498

Zdroj: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

Vypořádací koeficient je 0,9498, částka koeficientu je dle zákona zaokrouhlena na 0,95. Koeficient 0,95 se posuzuje jako plný nárok na odpočet jak bylo uvedeno v teoretické části.

Vypořádací koeficient se shoduje se zálohový koeficientem. Z pohledu daně z příjmu nedochází ke změně ve výši nároku na odpočet.

Z pohledu účetnictví jsou rozdělovány nároky na odpočet na analytiku pro krácený nárok na odpočet a na analytiku pro plný nárok na odpočet. Z důvodu rovnosti koeficientu hodnotě 1 nedochází „fakticky“ ke krácení. Tedy Pronajímatel neúčtuje o neuplatněném nároku na odpočet. Avšak analyticky rozděluje plný a krácený nárok u vstupů pro případ, že by došlo k poklesu koeficientu.

Pronajímatel rozděluje několik kategorií přijatých plnění:

- vstupy spojené s poskytnutými službami – plný nárok na odpočet,
- vstupy spojené se společností jako celkem – krácený nárok na odpočet,
- úpravy a technická zhodnocení nesená majitelem – v případě souvislosti s celou budovou je použit krácený nárok na odpočet, v případě souvislosti pouze s prostory 1 nájemce je uplatněn nárok na odpočet dle režimu nájemného nájemce,
- jiné služby – pokud u nich lze dokázat přímou spojitost s nájemníkem (typicky právní služby), je použit nárok na odpočet dle nájemce, v opačném případě krácený nárok na odpočet.

Pronajímatel si také eviduje majetek, hlavně průběh technických zhodnocení na budově. U každého technického zhodnocení běží časová lhůta pro úpravu daně 10 let samostatně.

Vzhledem ke koeficientu by společnost měla preferovat pro volné prostory nájemce-plátce, aby nedošlo k poklesu koeficientu.

5.6. Vedlejší služby k nájmu

U pronájmu nemovitých věcí jsou společně s pronájmem poskytovány i další služby. Příkladem jsou energie, úklid a běžná údržba, opravy hrazené nájemcem a další. U pronájmu komerčních prostor bývá běžný plný komfort, kdy pronajímatel pro nájemce zajišťuje většinu služeb spojených s nájmem. Tyto služby pak pronajímatel dle smlouvy přenáší na nájemce.

U pronájmu komerčních nemovitostí bývají tyto služby přenášeny technicky několika způsoby.

5.6.1. Přímá přefakturace

Pronajímatel přijme službu a následně ji přímo přenesse na nájemníka. U těchto přefakturací jde o prosté přenesení na nájemníka, ve většině případů se nepřidává k hodnotě plnění přírážka. Přírážka je však možná. Toto přenesení je opakované v rámci daného účetního období. Může se jednat o hlavní způsob přenášení (např. energií), avšak často jsou takto přenášeny jednorázová plnění.

5.6.2. Vyúčtování (rekoncilace)

V tomto případě nájemník platí pronajímateli určité částky dopředu (fakturace může probíhat prostřednictvím záloh či faktur). Během daného období uvedeného ve smlouvě pronajímatel přijímá služby spadající do vyúčtování (dle smlouvy mají být přeneseny na nájemce) a zároveň získává peníze od nájemce. Na konci sjednaného období dochází k vyúčtování – tedy k zjištění zaplacených služeb pronajímatelem a zaplacených záloh nájemcem. Vzniklá výsledná hodnota (doplatek či přeplatek) se ve výsledné faktuře vyúčtuje. Poplatky/zálohy jsou obecně nastaveny ve vyšší výši než případné náklady, nejčastěji tedy pronajímatel vrací část poplatků za poskytnuté služby.

5.6.3. Pravidelné poplatky za služby, které se nevyúčtovávají

Pronajímatel platí za přijaté služby, definované ve smlouvě. Nájemník platí pravidelně poplatky za služby. Nejedná se však o zálohy, které budou vyúčtovány po konci stanoveného období, ale o finální částku poplatků za poskytnuté služby. Pronajímateli tedy může vzniknout zisk či případně ztráta dle způsobu nastavení poplatků za služby a dle nákladů spadajících pod poskytované služby.

5.6.4. Daňové řešení

Zákon o DPH umožňuje dvě varianty přefakturace nákladů.

5.6.4.1. Přefakturační mimo předmět DPH

První variantou je úprava dle odst. 11 § 36 ZDPH: „Do základu daně se nezahrnuje částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby. Podmínkou je, že přijatá částka nepřevyší uhrazené částky za jinou osobu a plátce si u plnění uhrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.“ (ZDPH, § 36, odst. 11)

Dle Informace k § 36 odst. 11 Ministerstva financí existují 3 podmínky pro jeho využití:

- 1) úplata nepřevyší hrazené částky,
- 2) neuplatní se z plnění nárok na odpočet,
- 3) přeúčtování neproběhne výsledkově, ale rozvahově. (Generální finanční ředitelství, 2008)

Z pohledu DPH je důležité, že se jedná o průběžnou položku, která tedy nespadá do základu daně. Proto o ní musí být i náležitě účtováno, tedy pouze rozvahově.

Výše zmíněný režim má za následek nezahrnutí plnění do základu daně, tedy z tohoto plnění není odvedena DPH na výstupu.

Z pohledu řetězce plátců nemusí být dané řešení ideální. V rámci přefakturace bez DPH se neuplatní nárok na odpočet. V konečném důsledku tuto ztrátu odpočtu nese konečný příjemce služby, kdy z přijatého plnění bez DPH si nemůže uplatnit nárok na odpočet. Daný nárok na odpočet si nemůže ani dle pravidel tohoto ustanovení uplatnit pronajímatel.

5.6.4.2. Přeprodej

Druhou variantou dle Informace k § 36 odst. 11 Ministerstva financí je tzv. „přeprodej“. V rámci tohoto řešení jsou částky účtovány prostřednictvím výnosových a nákladových účtů, oproti předchozímu ustanovení. Důležité však je, že se jedná o předmět daně a jako z takového je potřeba z něj odvést daň na výstupu a zároveň je umožněno využít nároku na odpočet dle podmínek stanovených v zákoně o DPH.

Oproti předchozímu ustanovení zde v řetězci plátců nezaniká nárok na odpočet. Tudíž v rámci přefakturace pronajímatel z daného plnění odvede daň na výstupu a nájemce si tuto zaplacenou daň může uplatnit na vstupu.

V porovnání těchto dvou variant je pro nájemce-plátce výhodnější tzv. „přeprodej“. Nájemce zaplatí méně z důvodu uplatnění nároku na odpočet. Za předpokladu, kdy pronajímatel „přeprodá“ danou službu za stejnou výši, tedy základ přijatého plnění a poskytnutého plnění

bude shodný, výsledný vliv v rámci jeho povinnosti DPH bude nulový. Toto platí i u plátců, kteří musí vstupy krátit koeficientem. V tomto případě se bude jednat o přijaté plnění poskytnuté v souvislosti se zdanitelným plněním, tedy poskytovatel si může uplatnit plný nárok na odpočet daně.

5.6.5. Účetní řešení

Z účetního hlediska je pro stanovení režimu přeúčtování nákladů důležitý standard ČUS č. 019, oddíl č. 3, který poskytuje postup při řešení nákladů, které nepřínáležejí dané účetní jednotce.

Postupy uvedené v standardu jsou tyto (ČUS, č.19):

5.6.5.1. Účetní jednotka zná částku, která se má přefakturovat před zaúčtováním účetního případu

V tomto případě jednotka nemůže účtovat do nákladů, ale část připadající jiné účetní jednotce nebo zaměstnancům účetní jednotky musí zaúčtovat přes účty třídy 3 – Zúčtovací vztahy. Důvodem je „protečení“ těchto prostředků účetnictvím. Účetní jednotce z této operace nevzniká zisk/ztráta. (ČUS, č. 19)

5.6.5.2. Účetní jednotka nezná při zaúčtování přesnou část nákladů, která jí nepřínáleží

Příklad se od předchozí liší v určení částky k přefakturaci, která zde při zaúčtování účetního případu není známá. Standard za daných okolností umožňuje účtovat přes účty třídy 5 – náklady. Pro přefakturaci na skutečného vlastníka nákladů se však nevyužijí účty třídy 6 – výnosy, avšak znovu účty třídy 5. Dochází tedy k „protočení“ těchto nákladů přes účty nákladů – v prvním případě jako náklad (celková výše nákladů) a v druhém případě jako snížení nákladů (přefakturační). V důsledku této činnosti tedy v nákladech v součtu zůstává pouze výše nákladů připadající na účetní jednotku.

5.6.5.3. Účetní jednotka poskytuje služby

„U účetních jednotek, které poskytují služby, se v nákladech v účtové třídě 5 zaúčtují celé částky faktur či jiných dokladů a tržby za poskytnuté služby se zaúčtují v účtové třídě 6.“ (ČUS, č.19)

Tato situace se dle (Sedlák, 2011) vztahuje na poskytování služeb ve vlastní režii, kdy účetní jednotka prodává např. „vlastní silou vyrobené teplo“ apod. Nejedná se tedy o přeprodej nakoupených služeb od dodavatelů a jejich následné přenesení na nájemce.

Avšak účtování služeb spojených k nájmu lze dle (Brychta, 2005) účtovat v rámci účtů nákladů a výnosů i za druhého předpokladu, a to při poskytování vedlejších služeb v rámci fakturace nájemného. Jedná se o poskytnutí tzv. plného komfortu, kdy nelze oddělit cenu vedlejších služeb od ceny nájmu.

Přímá přefakturace i vyúčtování (rekonciliace) mohou využít všech variant uvedených ve standardu, avšak za určitých podmínek.

Pokud pronajímatel bude znát přesný poměr přepočtu nákladů na nájemníka, je možné provést přeúčtování přes účty skupiny 3. Příkladem je vlastní odběrné zařízení nájemce či jasně daný poměr rozúčtování nákladů na prostory nájemníka.

Pokud pronajímatel nebude znát přesný poměr přepočtu nákladů na nájemce, lze využít způsobu č. 2 – tedy převést náklady přes účty skupiny 5. Ilustrací této varianty je situace, kdy se řeší s nájemníkem přesná výše nákladů, které nájemník ponese. Případně i nejasný poměr přepočtu nákladů na dané prostory např. při změně prostor nájemce v rámci měsíce.

Třetí varianta je specifická, a týká se případných služeb poskytovaných pronajímatelem ve vlastní režii, tedy ne subdodavatelsky.

5.6.5.4. Účtování vyúčtování přes výnosové i nákladové účty

V rámci svých zkušeností v rámci vedení účetnictví u společností provozujících komerční pronájem nemovitostí jsem se často setkala s přefakturací prostřednictvím účtů nákladů i výnosů.

Pro obhajobu tohoto přístupu se lze postavit proti tvrzení, že náklady nejsou součástí nákladů pronajímatele. V případě, kdy se pronajímatel zavazuje v nájemní smlouvě poskytnout služby definované ve smlouvě za poplatek placený nájemcem, jedná se o jeho závazek, který musí splnit. Musí zajistit všechny služby, které v případě komerčního nájmu znamenají velmi rozsáhlé množství služeb, demonstrace se nachází v praktické části. Část nákladů lze považovat za náklady, které by pronajímatel musel vynaložit i v případě nedodávání služeb nájemcům, např. správa budovy. Nájemce tedy platí veškeré potřeby spojené s danými prostory a činnostmi, které by měl on sám provádět včetně nákladů, které by v případě neposkytnutí všech služeb nesl pronajímatel (pojištění budovy, správa budovy).

Specificky při využití vyúčtování prostřednictvím výsledkových účtů lze následně variantně přistupovat i k účtování výnosů vyplývajících z předchozího bodu. Rozdílem v daných

variantách je konec sledovaného období a vypovídací schopnost účetnictví v průběhu roku pro vlastníky.

- Zálohové platby

První variantou je nastavení zálohových plateb od nájemce (účtovaných přes účet 324), kdy tyto zálohy budou použity jako úhrada vyúčtování (finální částky připadajících do výnosů). V průběhu roku účetní jednotka eviduje náklady spadající k daným službám, výnosy však zaeviduje až na konci roku, a to často prostřednictvím dohadu. Výše dohadu je stanovena dle očekávaných finálních nákladů spadajících do vyúčtování. Výnosy za dané období jsou tedy zaúčtovány ke konci období. Obdobně by bylo možné upravit ke konci roku náklady v případě účtování přefakturace prostřednictvím účtů nákladů.

- Dílčí plnění

Druhou variantou je vystavování faktur za dané služby (nikoliv záloh) – účtování přes účet výnosů za poskytnuté služby (602). V tomto případě v průběhu roku mohou vlastníci dohledat výnosy a náklady na poskytnuté služby. Následně na konci období je třeba upravit výši výnosů. Vystavené faktury za poskytnuté služby budou po skončení daného účetního období podléhat vyúčtování, tedy část výnosů je často nadhodnocena (částky fakturace jsou stanoveny v takové výši, aby pokryly více než očekávané náklady). Je tedy třeba vytvořit dohad na rozdíl očekávaných a skutečných nákladů spojených s poskytováním vedlejších služeb k nájmu. Při vytváření dohadu je však nutné zohlednit výši výnosů již zahrnutých ve výnosech účetní jednotky za dané účetní období.

Při předpokladu vyšších částek placených nájemcem oproti očekávaným skutečným nákladům spojených s nájemními prostory, je následně dohad ve formě snížení výnosů.

5.6.5.5. Přefakturace bez vyúčtování

Pro přefakturaci bez vyúčtování není vhodné použít odst. 3 standardu č. 019. V tomto případě se nejedná o náklady nepatřící do účetnictví účetní jednotky. V tomto případě společnost poskytuje určité zprostředkování služeb, za něž dostává zaplacení, z něhož může dosáhnout zisk nebo ztrátu. Společnost tedy nese náklady spojené s doplňkovými náklady spojenými s nájmem a oproti tomuto dosahuje výnosy, které by měly s rezervou pokrýt poskytnuté služby. Vzhledem k tomu, že pronajímatel stanovuje částky za poskytnuté služby zpravidla vyšší než očekávané skutečné výdaje, lze očekávat, že účetní jednotka z dané činnosti bude

vykazovat zisk. Naopak pokud dojde k vyšším než očekávaným nákladům spadající pod dané platby za vedlejší služby, může společnost utřít ztrátu. Jedná se tedy o výsledkovou operaci – výnosy z poskytování služeb a s tím spojené náklady.

5.7. Praktická část

Společnost Pronajímatel dle nájemních smluv svých nájemců získává v pravidelném intervalu (měsíčně) příspěvek na provozní služby.

Vzhledem k tomu, že jednotlivé nájemní smlouvy jsou do jisté míry obdobné co do stanovení podmínek nájmu, stanovení příspěvku na provozní služby bude demonstrováno na základě smlouvy s Nájemcem A.

Smlouva s nájemcem A: „Nájemce je povinen ode dne převzetí platit Pronajímateli poplatek za služby viz Přehled zahrnutých služeb níže). Poplatek za služby bude hrazen ve výši 65 Kč za m², tedy 17 225 Kč měsíčně plus DPH. V rámci poplatku za energie nebude zahrnuta elektřina, kterou nájemce bude platit dle vyúčtování spotřeby elektrické energie, která bude zjišťována v návaznosti spotřeby elektrické energie.

Nájemce je povinen platit poplatky za služby měsíčně, a to do 10. dne následujícího měsíce po měsíci, za něž je poplatek za služby účtován. Toto ustanovení se nevztahuje na úhradu poplatku za spotřebu elektrické energie, která bude hrazena samostatnou fakturou se čtrnáctidenní splatností. Faktura za elektřinu nemá žádný vliv na povinnost platit poplatky za služby dle této smlouvy. Datum uskutečnění zdanitelného plnění u poplatků za energie je stanoveno jako den vystavení faktury.“ (Nájemní smlouva A)

Přehled služeb zahrnutých do poplatku za služby:

- Přívod studené a teplé vody včetně odvodu odpadních vod
- Elektřinu
- Vytápění
- Úklid a péči o společné prostory
- Používání výtahů
- Odvádění srážkových vod
- Ostrahu budovy
- Péči o řádný provoz a správu budovy
- Oprávnění využívat recepce

- Odvoz komunálního odpadu mimo nebezpečného odpadu
- jiné (Nájemní smlouva A).

Dále je ve smlouvě ujednáno vyúčtování provozních nákladů spadajících dle přehledu služeb do vyúčtování, a to nejpozději do šesti měsíců od konce kalendářního roku, v němž tyto náklady vznikly. V případě nedoplatku ze strany nájemce je stanovena povinnost uhradit nedoplatek do 30 dnů od zjištění této skutečnosti. V opačném případě, kdy poplatky za provozní služby přesáhly částku skutečných provozních nákladů za dané období, je Pronajímatel povinen vrátit přeplatek do 30 dnů od zjištění této události. (Nájemní smlouva A)

Dle výše zmíněné smlouvy lze vyvodit 2 kategorie přenesených služeb:

5.7.1. Přefakturace médií

Elektřina je přenášena na nájemce měsíčně dle spotřebované energie, viz tabulka č.11 s uvedením spotřeby elektřiny za některé měsíce roku.

Tabulka 11: Podíl nájemce A na nákladu na elektřinu

Měsíc	Celková výše nákladu za elektřinu	Výše připadající na nájemce A	Procento nájemce A na nákladu za elektřinu
Leden	345 271,48	17 878,58	5,18%
Duben	315 487,30	12 333,40	3,91%
Červenec	316 709,11	8 614,63	2,72%
Září	293 906,86	11 057,18	3,76%
Prosinec	333 534,52	11 687,44	3,50%

Zdroj: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

Pronajímatel získává v tomto případě informaci o elektřině z důvodu měsíční fakturace sjednané s dodavatelem elektřiny s DUZP dodání elektřiny k poslednímu dni měsíce, za nějž byla poskytnuta služba.

Výše ceny za spotřebu energie za daný měsíc je rozpočtena dle spotřeby na jednotlivé nájemníky, s datem vystavení desátého dne měsíce po měsíci dodání elektřiny. Dodání zboží, v tomto případě elektřiny (ZDPH, par. 4, odst. 2e), je podrobena na výstupu odvodu DPH v základní sazbě.

Z pohledu DPH je umožněno podrobit přefakturaci odvedení DPH viz teoretická část a zároveň uplatnit nárok na odpočet z přijatého plnění od dodavatele. Jedná se o poskytování dílčího

plnění. Vzhledem k tomu, že přefakturační je provedena jako zdanitelné plnění, nárok je umožněn dle ZDPH v plné výši.

Z účetního pohledu Pronajímatel účtuje o přijetí dodávky elektřiny na nákladový účet 502 (Spotřeba energií). Po přijetí dodávky elektřiny je tato přenesena na jednotlivé nájemce prostřednictvím vystavených faktur. Pronajímatel o této činnosti účtuje na výnosový účet 602 (Tržby za prodej služeb).

Tabulka 12 demonstruje zaúčtování nákladu za elektřinu za měsíc září a prosinec a její přefakturaci na nájemce A. Z Představené tabulky je zřejmé účtování přes účty nákladů a výnosů. Tímto je ovlivněn i konec období 2018, kdy je potřeba vytvořit dohad na výnosy i náklady za období 12/2018, která je získána až po konci období 2018. Pro zjednodušení je odhadovaná částka shodná s reálnou částkou.

Z pohledu DPH je při plné přefakturaci výsledná transakce nulová. Pronajímatel uplatní stejnou část na odpočtu DPH a stejnou část odvede na DPH. V rámci stanové fakturace dodavatelem a odběratelem je DPH odvedeno o měsíc dříve (v období poskytnutí elektřiny) oproti nároku na odpočet (faktura od dodavatele je vystavena s pozdějším datem, než je DUZP a doručena je tedy v měsíci následujícím po DUZP). Nárok na odpočet pro pronajímatele tedy vzniká o měsíc později než povinnost odvést DPH.

Tabulka 12: Účtování přefakturace elektřiny

Období	Účtování	Částka	MD	DAL
05.10.2018	Přijetí faktury za elektřinu včetně DPH	293 906,86	502	321
		61 720,44	343	321
10.10.2018	Přefakturační na nájemce A včetně DPH	11 057,18	311	602
		2 322,01	311	343
31.12.2018	Nákladový dohad na elektřinu 12/2018	333 354,52	502	389
31.12.2018	Výnosový dohad na elektřinu 12/2018 nájemce A	11 687,44	388	602
05.01.2019	Přijetí faktury za elektřinu včetně DPH	333 354,52	389	321
		70 004,45	343	321

Období	Účtování	Částka	MD	DAL
10.10.2018	Přefakturace na nájemce A včetně DPH	11 687,44	311	388
		2 454,36	311	343

Zdroj: Účetnictví Pronajímatele

V účetnictví Pronajímatele dochází k určitému zkreslení výnosů a nákladů. Stejný režim výsledkového účtování je následně uplatněn i v případě nákladů spadajících do vyúčtování.

5.7.2. Náklady spadající do vyúčtování

Pronajímatel dále poskytuje další služby dle smlouvy, na něž přijímá poplatek za provozní služby. Náklady za dané služby jsou evidovány s příznakem, že se jedná o náklady spadající do vyúčtování vůči nájemníkům. Služby za celý rok přijímá pronajímatel oproti příspěvkům na provozní služby. Po skončení kalendářního období musí do šesti měsíců provést vyúčtování dle nájemní smlouvy. Dochází tedy k porovnání výnosů z poplatku za provozní služby a nákladů na provozní služby vůči jednotlivým nájemníkům.

Většina nákladů na provozní služby se netýkají jednotlivých nájemců, avšak nájemníků všech. Tyto náklady je tedy třeba rozdělit mezi nájemce rovnoměrně. V případě Pronajímatele je výpočet založen na rozloze obývané plochy a časovému období pronájmu prostor ve vyúčtovacím období.

Náklady pro vyúčtování představuje Tabulka 13.

Tabulka 13: Náklady spadající do vyúčtování

Náklad vyúčtování	Částka
Vodné a stočné	2 490 373,34
Plyn	1 503 907,44
Ochranka	1 865 050,00
Úklid	402 839,20
Údržba zeleně	66 000,00
Odpad	158 279,39
Správa budovy	1 560 000,00
Revize	1 161 339,67
Údržba výtahů	25 015,56
Opravy	1 144 220,30
Materiál na údržbu	102 953,56
Daň z nemovitosti	64 591,00

Náklad vyúčtování	Částka
Pojištění budovy	290 408,00
Pojištění průmyslových rizik	112 068,00
Náklady vyúčtování celkem	10 947 045,46

Zdroj: Účetnictví Pronajímatele

Výše uvedené náklady Pronajímatel rozděluje na 2 kategorie nákladů, a to náklady týkající se všech prostor a náklady týkající se jen obsazených prostor. Náklady týkající se pouze obsazených prostor obsahují vodné a stočné, plyn, služby ochranky a odvoz odpadu. Důvodem jejich nepřičítání k volným prostorům je vztah jejich výše k využívání pronajatých prostor. V případě ochranky lze vztah demonstrovat v tom smyslu, že Pronajímatel by v zásadě nepotřeboval v uzavřené budově ochranku.

Rozdělení nákladů má vztah k sestavení vyúčtování.

V rámci vyúčtování je třeba rozpočítat poměr nájemníka pro náklady pro obsazené jednotky a zároveň také poměr pro všechny jednotky.

Poměr pro výpočet je u pronajímatele vypočítáván jako součin plochy pronajatých prostor ku počtu dnů pronájmu daných prostor v daném vyúčtovacím období. Tímto se stanoví podíl v % v rámci nákladů na všechny jednotky a podílu připadajícímu na obsazené jednotky (v rámci výpočtu podílu nejsou neobsazené/volné jednotky zahrnuty do výpočtu). Celkový propočet podílu nákladů a nákladů jako celku lze nalézt v Příloze č. 4.

Pro ilustraci Tabulka 14 představuje výřez z vyúčtování s propočtem nákladů na některé nájemníky.

Tabulka 14: Přepočet podílů nákladů z vyúčtování připadající na nájemce

Nájemce	Rozloha v m2	Přepočet na počet dní x rozloha	Podíl na nákladech všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na nákladech obsazených jednotek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce A	265,00	96 725,00	1,939 %	95 562,56	2,000 %	120 407,03
Nájemce I	1 372,70	501 035,50	10,042 %	495 014,04	10,365 %	623 708,43
Nájemce Q	14,50	5 292,50	0,106 %	5 228,89	0,110 %	6 588,31
Nájemce V	1 995,60	728 394,00	14,599 %	719 640,14	15,068 %	906 733,12

Nájemce	Rozloha v m2	Přepočet na počet dní x rozloha	Podíl na nákladech všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na nákladech obsazených jednotek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce W	22,80	8 322,00	0,167 %	8 221,99	0,172 %	10 359,55
Volné	159,60	58 254,00	1,168 %	57 553,90	x	x
Volné	159,60	58 254,00	1,168 %	57 553,90	x	x
Součty	13 674,60	4 989 397,99	100,000 %	4 929 435,29	100,000 %	6 017 610,17

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

Po zjištění nákladů spadajících do vyúčtování je potřeba porovnat náklady oproti výnosům za poplatky za provozní služby. Rozdíl mezi těmito položkami tvoří nedoplatek/přeplatek, viz Tabulka 15 (Plná verze je v Příloze č. 5). Nedoplatek musí nájemce dle smlouvy uhradit, v případě přeplatku může dojít k dohodě mezi pronajímatelem a nájemcem k vrácení přeplatku nebo zápočtu na jiný neuhrazený závazek.

Tabulka 15: Výsledek vyúčtování nájemců

Nájemce	Celkové náklady	Výnosy za služby	Vyúčtování
Nájemce A	215 969,59	206 700,00	9 269,59
Nájemce I	1 118 722,48	1 070 706,00	48 016,48
Nájemce Q	11 817,20	21 228,00	-9 410,80
Nájemce V	1 626 373,26	1 915 776,00	-289 402,74
Nájemce W	18 581,53	34 200,00	-15 618,47
Volné	57 553,90	x	x
Volné	57 553,90	x	X
Součty	10 947 045,46	12 921 063,87	-2 127 501,70

Zdroj: Účetnictví pronajímatele

Z účetního hlediska dochází u pronajímatele v rámci roku k účtování nákladů spadajících do vyúčtování na speciální analytiku syntetických účtů, aby v rámci účetnictví bylo možné oddělit tyto náklady od nákladů majitele.

Zároveň v průběhu roku Pronajímatel účtuje o výnosech za poplatky za provozní služby na akruálním principu.

Tabulka 16: Účtování o vyúčtování v roce 2017

Účtování	Částka	MD	DAL
Přejí faktur spadajících do vyúčtování	10 509 305,46	502	321
	12 716 259,61	343	321
Vystavené faktury na provozní poplatky	14 645 000,00	311	602
	17 720 450,00	311	343
Úhrada faktur přijatých	23 225 565,07	321	221
Úhrady vystavených faktur	32 365 450,00	221	311
Dohad na očekávané faktury spadající do vyúčtování za rok 2017	450 000,00	5xx	389
Časové rozlišení výnosů za poplatky týkající se příštího roku	1 723 936,13	602	384
Dohad na vyúčtování 2017	1 961 758,41	388	602

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele

5.7.2.1. Předběžné vyúčtování

V rámci konce roku je třeba provést pro účely účetnictví „předběžné vyúčtování“. Při sestavování účetní závěrky ještě nejsou známy všechny náklady na provozní služby. Pro účetnictví je nutné tedy dle odhadu Pronajímatele (např. dle objednávek daných služeb, dle pravidelné měsíční fakturace služeb či dle jiného odborného odhadu pronajímatele) stanovit dohady na náklady spojených s vyúčtováním.

U poplatků za provozní služby jsou účetní dopady závislé na nájemní smlouvě. U nájemce A je provozní poplatek dle nájemní smlouvy fakturován pravidelně, po skončení období, za něž se poplatek fakturuje. (odkaz na nájem. Smlouvu) Z tohoto důvodu Pronajímatel tvoří příjem příštího období na tento poplatek. U větší části nájemníků, typicky kvartálních nájemců, je dle smlouvy fakturován poplatek za provozní služby před začátkem období, v němž vzniká nárok. Tedy v rámci konce účetního období nastává opačný případ. Výnosy Pronajímatele obsahují výnosy i příštího účetního období. Z tohoto důvodu Pronajímatel účtuje o výnosech příštích období.

Po provedení stanovených operací je možné stanovit „předběžné vyúčtování“ v rámci kumulativních hodnot. Nedochází k přepočtu podílu nákladů na jednotlivé nájemce, avšak za všechny nájemce jako celek. Pronajímatel zjistí celkové náklady spadající do vyúčtování, poté určí podíl připadající na pronajímatele. Tento podíl znamená část nákladů, proti nimž nejsou výnosy z poplatků za provozní služby. Jedná se o přímý náklad majitele. Rozdíl celkových

nákladů spadajících do vyúčtování a podílu nákladů připadající na Pronajímatele, představuje výši nákladů, které jsou přeneseny na nájemce.

Poplatek za provozní služby je stanoven na vyšší částku než očekávané náklady spadající do vyúčtování. Tento podíl je tedy u Pronajímatele nižší než výnosy spojené s výnosy za provozní služby. Pronajímatel tedy musí snížit výnosy z provozních služeb. Snížení se nazývá dohad na vyúčtování. Výsledný dopad přenesení služeb na nájemce je z pohledu účetního zisku nulový. Z hlediska účetní zásady věrného a poctivého zobrazení účetnictví by však bylo vhodnější účtování pouze přes nákladové analytiky. Nedocházelo by k navýšení jak výnosů, tak i nákladů v rámci výkazu zisku a ztráty účetní jednotky. Z pohledu vedení účetní jednotky však může být evidování poplatků za provozní služby na výnosech účetní jednotky vhodnější při určitém zkreslení. Z dlouhodobého pohledu však dochází k nižšímu zkreslení z důvodu kontinuity použití účetní metody Pronajímatelem.

5.7.2.2. Finální vyúčtování

V roce 2018 po obdržení přijatých faktur za náklady spadající do vyúčtování je možné sestavit finální vyúčtování. Dochází tedy k vystavování opravných daňových dokladů k rozdílu mezi zaplacenými poplatky nájemníky a skutečnými náklady připadajícími na nájemníky.

Zaúčtování uvádí Tabulka 17.

Tabulka 17: Účtování vyúčtování v roce 2018

Účtování	Částka	MD	DAL
Přijetí faktur za náklady v roce 2018	437 740,00	389	321
	529 665,40	343	321
Zúčtování dohadu do nákladů	12 260,00	389	5xx
Rozpuštění výnosů za 2018	1 723 936,13	384	602
Vyúčtování 2017	-1 974 018,41	388	311
	-2 388 562,28	343	311
Zúčtování dohadu na vyúčtování za 2017	12 260,00	388	602

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele

5.7.3. Řešení z pohledu DPH

Pro přenesení nákladů na nájemce je důležitý i pohled daně z přidané hodnoty.

Pronajímatel přijímá vstupy od dodavatelů služeb spadajících do vyúčtování. U plnění si uplatňuje plný nárok na odpočet z důvodu přenesení nákladů na nájemce. Zároveň Pronajímatel fakturuje na výstupu dle nájemcích smluv poskytnutí služby. Po provedení

finálního vyúčtování Pronajímatel vystavuje opravné daňové doklady na částku poskytnuté služby. Pronajímatel tyto doklady přiznává v rámci svého měsíčního přiznání k DPH. U opravných daňových dokladů snižujících daňovou povinnost Pronajímatele pronajímatel dle zákona o DPH uvádí daňové doklady do přiznání k DPH až za měsíc, kdy má k dispozici potvrzení od protistrany o přijetí opravného daňového dokladu. Případným potvrzením přijetí opravného daňového dokladu je i potvrzený zápočet daného dokladu vůči jinému závazku nájemce. (Vančurová-Láchová,2018)

Z pohledu kráceného nároku na odpočet DPH lze vyzdvihnout náklady spadající do vyúčtování, které však připadají na volné jednotky. Část vstupů nemá přesné odpovídající výstupy (nájemce platící poplatky za služby) a navozuje to debatu, zda část přijatých vstupů nemá být z pohledu nároku na odpočet krácena kráceným koeficientem v podílu na volné prostory Pronajímatele. Pronajímatel u části nákladů z vyúčtování připadající na volné jednotky uplatňuje také plný nárok na odpočet. Nárok spojuje s plněním na výstupu – poplatkem na provozní služby, které jsou standardně přeneseny na nájemce jako výstup Pronajímatele. V případě, že by Pronajímatel byl schopen zajistit plnou obsazenost, všechny náklady z vyúčtování by byly přeneseny na nájemce. Avšak vzhledem k tomu, že plná obsazenost pronajímané budovy je spíše méně pravděpodobná, musí část nákladů za služby nést sám z důvodu nutnosti jejich poskytování nájemcům obsazených prostor. Vstupy tedy vynakládá celé z důvodu jejich přenesení na nájemce (zdanitelný výstup Pronajímatele) při poskytování vedlejších služeb k nájmu, k nimž se zavázal ke smlouvě. V případě, že by neposkytoval vedlejší služby k nájmu, neuplatňoval by ani náklady s nimi související. Z tohoto důvodu Pronajímatel uplatňuje plný nárok u nákladů spadajících do vyúčtování.

6. Technické zhodnocení

Pronájem nemovitostí je specifický také operacemi s nemovitostmi. Primárně je nutné vlastnit nemovitost či nebytové prostory, které lze pronajímat. S těmito prostory jsou však spojeny náklady na udržení daného majetku v provozuschopném stavu a na případné opravy či stavební a jiné úpravy, aby byl majetek na trhu žádaný.

Tyto činnosti však vedou k problematické části z pohledu daňového a účetního. Jedná se o rozlišení opravy a technického zhodnocení a jejich následný vztah k nájemní smlouvě.

6.1. Oprava

Oprava je definována ve Vyhlášce č. 500/2002, Sb. Pro podnikatele, kde je uvedeno: „*opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.*“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., §47, odst. 2, písm. a)

Z pohledu daně z příjmu však tato definice chybí, avšak lze ji do určité míry převzít z účetního předpisu pro stanovení rozdílu oproti technickému zhodnocení.

Z definice vyplývají důležité znaky opravy:

- uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu,
- i za použití jiných než původních materiálů,
- pokud nedojde k technickému zhodnocení

(Vyhláška č. 500/2002 Sb., §47, odst. 2, písm. a).

6.2. Technické zhodnocení

Technickým zhodnocení se dle Vyhlášky pro podnikatele 500/2002: „*se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.*“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 4)

Technické zhodnocení je definováno i v rámci Zákona o dani z příjmu č. 586/1992. V paragrafu §33 ZODP se uvádí, že za technické zhodnocení se považují výdaje na dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace. (ZDP, § 33). Tyto výdaje musí přesahovat u jednoho majetku hodnotu 40 000 Kč za rok. Tedy výše všech technických zhodnocení na jednom majetku se za daňové období načítá. Pokud se však poplatník rozhodne technické zhodnocení evidovat již od nižší hodnoty výdajů, tak se následně i s touto položkou nakládá jako s technickým zhodnocení dle ZDP (ZDP, § 33, odst. 1).

Zákon o dani z příjmu také definuje termín rekonstrukce a modernizace v následujících odstavcích § 33 ZDP.

Jedná se o změnu účelu nebo technických parametrů (rekonstrukce) a rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti (modernizace) (ZDP, § 33, odst. 2 a 3).

Při porovnání obou definic lze říci, že si dané definice odpovídají.

Rozdílem obou definic je stanovení peněžní hodnoty, od níž se s technickým zhodnocením zachází jako s opravou či naopak. Zákon o dani z příjmu má definovanou hranici, od které již výdaje jsou technickým zhodnocením, a tedy nemohou být uplatněny jako náklady daného daňového období, avšak daňovými náklady se stávají až prostřednictvím daňového odepisování. V případě nižší hodnoty stanovené účetní jednotkou, zákon o dani z příjmu respektuje nižší hranici stanovenou účetní jednotkou, v opačném směru však již musí účetní jednotka pro přiznání k dani z příjmu respektovat hranici 40 000 Kč. (Vančurová- Láchová, 2018)

Důležitými body obou definic jsou tedy:

- majetek zařazený do užívání,
- změna účelu použití nebo technických parametrů,
- rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti,
- ocenění stanovené jednotkou (ZDP; Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

6.3. Vztah oprava – technické zhodnocení

Z výše zmíněného lze vyvodit problematické body, které mohou vzbuzovat účetní a daňovou nejistotu daňových subjektů.

Hlavním problémem je definice určující technické zhodnocení jako „lepší opravy“. Účetní jednotka musí vždy jako první zkoumat, zda provedená práce nespadá pod definici technického zhodnocení. V případě, že nesplní parametry dle definice, může být práce klasifikována jako oprava. Nezáleží tedy na účelu provedené práce – vrácení majetku do původního, provozuschopného stavu. Hlavním je zde fyzický výsledek činnosti.

S tímto je spojen další problematický bod. A to změna technických parametrů u technického zhodnocení a v kontrastu použití jiných než původních materiálů u oprav. Zde může nastávat kolize a záleží často na technické stránce věci. U oprav je možné použít jiný druh materiálu

(např. místo dřeva lze použít plast a naopak) pokud nedojde k vylepšení vlastností či změně parametrů stavby.

Za určitých okolností lze však použít i materiál o lepších vlastnostech, aniž by došlo k technickému zhodnocení. Důvodem pro použití lepšího materiálu je nemožnost použití původního materiálu. Materiály se v průběhu doby životnosti stavby mění a nelze zaručit dostupnost původních součástí po celou dobu užívání stavby, dochází totiž k technologickému pokroku. V daném případě lze nahradit původní materiál nejbližším současně dostupným druhem materiálu. (Prudký-Lošťák, 2017)

Změna účelu, technických parametrů a zlepšení vybavenosti a použitelnosti mohou být vykládány různě, obdobně tak u oprav vrácení do provozuschopného či původního stavu.

6.3.1. Judikát 1 AFS 29/2006-87

Příkladem je judikát 1 AFS 29/2006-87, který řešil rozpor týkající se použití metody elektroosmózy pro odstranění vlhkosti z předmětné stavby. Daňový poplatník danou činnost klasifikoval jako opravu nemovitosti – jednalo se o vrácení do původního stavu, kdy původně byla budova suchá a následkem zatopení sklepů došlo k problémům s vlhkostí v předmětné nemovitosti. (1 AFS 29/2006-87)

S tímto postupem nesouhlasil správce daně. Důvodem byl způsob provedení metody. Metoda elektroosmózy byla založena na zabudování elektrod do zdiva předmětné nemovitosti. Správce daně zde tvrdil, že došlo k rekonstrukci dle zákona o dani z příjmu. Zabudování elektrod (nové prvky stavby) změnilo parametry budovy. Budova před provedením činnosti neobsahovala předmětné elektrody a provedením činnosti také získala lepší vlastnosti – zabraňovat vztlínání vody ve zdivu. S tímto závěrem se ztotožnil i Nejvyšší správní soud. (1 AFS/2006-87)

Pro klasifikaci činnosti musí dojít k porovnání stavu před a po provedení klasifikované činnosti. Důraz je kladen na technický stav a případné změny způsobené činností a jejich charakter.

Judikát pouze demonstroval, že klasifikace je náročná a často může dojít k rozporu v posouzení správce daně a daňového subjektu, který musí řešit soud. Návazně judikáty zlepšují povědomí a snižují právní nejistotu daňových subjektů. Avšak pro správné účetní a daňové řešení je potřeba znát technické parametry prováděných úprav a jejich faktický dopad, což může být pro laiky problematické.

Technické zhodnocení se týká pouze zařazeného majetku účetní jednotky. Nelze tedy zhodnotit pořizovaný dlouhodobý majetek. V případě nezařazeného majetku vstupují úpravy do vstupní ceny majetku do doby jeho zařazení do užívání (Vančurová-Láchová, 2018).

6.4. Účetní odepisování technického zhodnocení

Z účetního pohledu je nutné u dlouhodobého majetku reflektovat úbytek jeho užité hodnoty. (Valouch, 2012)

Způsobů odepisování je několik:

6.4.1. Časové odpisy

Časové odpisy se odvíjí od doby používání majetku, kterou musí stanovit účetní jednotka dle očekávané doby použitelnosti majetku. Rozložení odpisů v jednotlivých letech se může lišit dle zvolené metody časového odepisování.

První variantou je **lineární odepisování**. Odepisování v jednotlivých letech je za jinak stejných okolností stejné. Pro pronájem prostor lze v řadě případů zvolit lineární odepisování jako ideální vzhledem k očekávanému stejnému využití budovy po celou dobu životnosti. (Valouch, 2012)

Druhou variantou je **progresivní odepisování**. Není zde přesně stanoven vzorec, účelem je však rychlejší odepisování v prvních letech odepisování a nižší odpisy v pozdějších letech odepisování. Metoda je tedy vhodná pro majetek, který rychle ztrácí svou funkci. Např. výpočetní technika, která se v krátkých časových intervalech vylepšuje a mění, je tedy potřeba tento typ majetku rychleji obnovovat. (Valouch, 2012)

Protipólem progresivního odepisování je **regresivní odepisování**, kdy naopak v prvních letech odepisování jsou odpisy nižší než v pozdějších letech odepisování. U majetku tedy účetní jednotka očekává nižší ztráty v prvních letech a až v pozdějších letech očekává významné ztráty hodnoty. Příkladem může být např. výrobní stroj, u něhož nyní očekáváme po několik let nižší výrobu, spíše doplňkovou, a v budoucích letech očekáváme využití maximální kapacity, tedy očekáváme rychlejší úbytek hodnoty po nasazení velkého objemu výroby potencionálně „ničící“ majetek. (Valouch, 2012)

6.4.2. Výkonové odpisy

Další metodou odepisování je metoda výkonová, navázaná na určitou veličinu výstupu. Příkladem může být forma, která je použitelná jen pro určité množství výlisků.

6.4.3. Komponentní odpisy

Poslední metodou je metoda komponentního odepisování. Komponentní odepisování je možné použít u části dlouhodobého majetku, která splňuje určité parametry. Jedná se o ocenění, které je relativně významné vzhledem k hodnotě daného majetku jako celku a zároveň zde dochází k významnému časovému rozdílu mezi dobou využitelnosti dané části (komponenty) a daného majetku jako celku. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56)

V případě komponentního odepisování tedy dochází k oddělenému odepisování dané komponenty po dobu její životnosti. Po konci její životnosti a její výměně dochází k vyřazení původní komponenty z ocenění dlouhodobého majetku a zařazení nové náhradní komponenty a jejímu následnému odepisování. Dochází tedy k lepšímu zobrazení účetní skutečnosti, kdy určitá součást majetku je potřeba obnovit několikrát za dobu životnosti daného majetku.

V případě technického zhodnocení provedeném na majetku zařazené do užívání, je nutné navýšit cenu majetku o technické zhodnocení dosahujícího limitu určeného účetní jednotkou pro vykazování technického zhodnocení v oddílu majetku rozvahy. Výjimku tvoří nemovité kulturní památky, u nichž každé technické zhodnocení představuje samostatný majetek. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 4 a 5).

U většiny technických zhodnocení tedy z důvodu navýšení ceny, z níž se odepisuje, musí dojít k úpravě odpisového plánu. Očekávané odpisy v budoucích letech se upraví dle metody odepisování majetku s přihlédnutím ke zvýšené ceně majetku.

6.5. Daňové odepisování technického zhodnocení

V případě daňového odepisování nebude zmíněno technické zhodnocení nehmotného majetku, vzhledem k tomu, že u pronájmu nemovitostí je hlavním středem pozornosti nemovitost (pronajímané prostory) a tedy dlouhodobý hmotný majetek.

Technické zhodnocení z daňového pohledu zvyšuje vstupní cenu majetku nebo v případě nedosažení hranice 40 000 Kč (ZDP, § 33, odst. 1), toto technické zhodnocení je daňově uznatelným nákladem daného daňového období.

Technické zhodnocení přebírá způsob daňového odepisování zhodnocovaného majetku, k přepočtu daňových odpisů dochází v roce zařazení technického zhodnocení do užívání, vzhledem k tomu, že daňové odpisy jsou v základu koncipované jako roční (rovnoměrné či zrychlené).

Výjimku k tomuto tvoří technické zhodnocení nemovité kulturní památky, u níž nedochází k navýšení vstupní ceny majetku. Takovéto technické zhodnocení je odepisováno samostatně po dobu 15 let. (ZDP, § 29, odst. 3 a ZDP, § 30, odst. 6)

6.5.1. Důležitost volby metody daňového odepisování

Při volbě metody daňového odepisování u dlouhodobého hmotného majetku je třeba brát v úvahu očekávané technické zhodnocení prováděné za doby odepisování majetku.

V případě majetku, u něhož je velká pravděpodobnost provedení opakovaných technických zhodnocení, je vhodné zvolit rovnoměrný způsob odepisování. Příkladem často zhodnocovaného aktiva jsou stavby, při jejichž pouhé „opravě“ může v případě splnění požadavků zákona dojít k zhodnocení. Nemluvě o případných potřebách úprav nemovitosti z důvodu nových požadavků na uspořádání prostor či jejich parametry.

6.5.1.1. Rovnoměrné odepisování

Rovnoměrné odepisování je upraveno v § 31 Zákona č. 586/1992 o dani z příjmu. Roční odpis je stanoven jako procento ze vstupní ceny majetku. Sazby se liší dle druhu majetku a jeho přiřazení do odpisových skupin. Dále sazba pro 1. rok je stanovena odlišně od ostatních let odepisování majetku. V případě vyřazení má navíc daňový poplatník nárok pouze na polovinu daňového odpisu. Výhodou ročních daňových odpisů je možnost zastavení jejich odepisování a tím např. nevytvářet v daném období ztrátu. Z pohledu pronájmu nemovitosti můžou odpisy představovat velkou položku nákladů a v případě např. neobsazenosti všech prostor budovy či jejich částečné rekonstrukci, je možné se pouze prostřednictvím odpisů dostat z daňového zisku do daňové ztráty. (ZDP, § 31)

Po provedení technického zhodnocení dochází k navýšení vstupní ceny majetku (zvýšená vstupní cena), z níž je následně odepisováno. Pro rovnoměrné odepisování je stanovena dle

odpisových skupin speciální sazba pro zvýšenou vstupní cenu (po provedení technického zhodnocení), která je následně používána do úplného odepsání majetku.

Tabulka 18: Odpisy dlouhodobého hmotného majetku při využití rovnoměrné metody

odpisová skupina	dobu odepisování	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3 roky	20	40	33,3
2	5 let	11	22,25	20
3	10 let	5,5	10,5	10
4	20 let	2,15	5,15	5,0
5	30 let	1,4	3,4	3,4
6	50 let	1,02	2,02	2

Zdroj: ZDP, § 31, odst. 1, písm. a

6.5.1.2. Zrychlené odepisování

Naopak zrychlené odepisování je založené na odlišném principu. V prvních letech jsou odpisy vyšší a v pozdějších letech jsou odpisy nižší. Výpočet se zde liší v prvním roce a v dalších letech.

V prvním roce se odpis vypočítá jako vstupní cena dělená koeficientem pro první rok. (ZDP, § 32, odst. 2, písm. a)

Tabulka 19: Odpisy dlouhodobého hmotného majetku při využití zrychlené metody

odpisová skupina	koeficient pro zrychlené odepisování			
	Doba odepisování	v prvním roce odepisování	v dalších letech odepisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3 roky	3	4	3
2	5 let	5	6	5
3	10 let	10	11	10
4	20 let	20	21	20
5	30 let	30	31	30
6	50 let	50	51	50

Zdroj: ZDP, § 32, odst. 1

V dalších letech se odpis vypočítá jako dvojnásobek zůstatkové ceny dělený rozdílem koeficientu pro další roky snížené o počet let odepisování. (ZDP, § 32, odst. 2, písm. b)

$$\text{odpis} = 2 * \frac{\text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{počet let odepisování}}$$

Po provedení TZ dochází k navýšení zůstatkové ceny dlouhodobého majetku (zvýšená zůstatková cena majetku) a využití koeficientů pro zvýšenou zůstatkovou cenu majetku (ZDP, § 32, odst. 3).

$$\text{odpis po TZ} = 2 * \frac{\text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{počet let odepisování po technickém zhodnocení}}$$

Vzhledem ke koncipování výpočtu dochází ve většině případů k prodloužení doby odpisování majetku. Po každém technickém zhodnocení se odepisuje po dobu odpisování majetku stanovenou zákonem sniženu o 1 rok. Tedy při opakovaném technickém zhodnocení dochází k opakovanému prodloužení doby daňového odepisování. Metoda tedy není příliš vhodná např. pro stavby, kdy po dobu daňového odpisování majetku často dochází k opakovaným technickým zhodnocením po celou dobu odpisování.

Naopak u rovnoměrného odpisování také může docházet k prodloužení doby odpisování, avšak výše odpisu se stanovuje vzhledem k výši vstupní ceny majetku. Výše odpisů tedy s technickým zhodnocením roste bez ohledu na již odepsanou část majetku.

6.6. Uplatnění nároku na odpočet u technického zhodnocení

V případě pronájmu komerčních nemovitostí může pronajímatel mít povinnost krátit nárok na odpočet u přijatých plnění, jak již bylo zmíněno.

Problematika se dotýká i pořízení majetku a jeho následujícího technického zhodnocení. V případě pronájmu komerčních prostor jak zdaňovaným nájemcům, tak osvobozeným nájemcům, je třeba jak náklady spojené s prostorem jako celkem, tak i náklady spojené s jeho pořízením či technickým zhodnocením pronajímaného majetku krátit koeficientem.

V případě, že lze vstup přiřadit přesně jednomu druhu plnění (osvobozené/zdanitelné), typicky u úpravách provedených pronajímatel pro nájemce sjednaných v nájemní smlouvě (tzv. fit- out), lze uplatnit nárok na odpočet dle režimu plnění na výstupu, tedy neuplatnění nároku na odpočet u osvobozeného plnění, a naopak uplatnění plného nároku na odpočet u zdanitelného plnění.

6.6.1. Úprava nároku na odpočet u TZ

U majetku se však nejedná pouze o jednorázovou záležitost, avšak je potřeba sledovat změnu využití v rámci předem stanovené doby, u staveb, jednotek a jejich TZ se jedná o dobu 10 let. (ZDPH, § 78, odst. 5) Přitom technická zhodnocení se musí evidovat zvlášť, protože u nich běží čas od jejich data zařazení do užívání.

V rámci sledovaného období je v případě změny využívání majetku ve prospěch osvobozených plnění (změna v uplatnění o 10 procentních bodů) potřeba snížit nárok na odpočet. Plátce daně tedy musí „vrátit“ nárok na odpočet za poměrnou část období (nárok na odpočet/10 let v případě staveb, jednotek a jejich technických zhodnocení).

Naopak při zvýšení nároku na odpočet o více než 10 procentních bodů lze nárokovat větší část nároku na odpočet z majetku (z podílu nároku na odpočet/10 let) za dané období lhůty. Pro pronajímatele se jedná o další z povinností spojených se správou daní. Na konci kalendářního roku tedy musí zkontrolovat, jestli nedošlo ke změně nároku na odpočet a v případě, že ano, je potřeba se dle toho zachovat.

6.6.2. Majetek vytvořený vlastní činností

Poslední problematickou částí spojenou s majetkem u pronájmu nemovitostí je pořízení majetku vlastní činností. Problematika je spojená s daňovými poplatníky s částečným nárokem na odpočet.

„Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní (dále jen MVČ) činností se rozumí dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností“ (ZDPH, § 4, odst. 4, písm. e).

MVČ musí splňovat určitá kritéria, v případě TZ, je důležitá informace, že *„výsledný vytvořený majetek vykazuje jiné podstatné charakteristické znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření. Jde tedy o dílčí subdodávky, kdy jednotlivé subdodávky vykazují jiné charakteristické znaky než výsledný dlouhodobý majetek.“* (Kuneš, 2017, str. 17)

Dle výše zmíněného tedy MVČ nastává, když je více různých subdodávek, dodávka tedy není dodána pouze jedním generálním dodavatelem prací. Za subdodavatele se však považují dodavatelé realizačních prací, nikoliv designové práce a studie pro výstavbu. Tyto služby by společnost pořizovala, i kdyby byl stanoven pouze 1 dodavatel realizačních prací.

Pokud tedy poplatník identifikuje MVČ v rámci jeho činností, měl by v případě zařazení majetku odvést DPH na výstupu dle § 13, odst. 4, b, který identifikuje zařazení MVČ do užívání za dodání zboží. Výše základu daně je upravena dle § 36, odst. 6a, který definuje základ daně: *„cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni*

uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění,“ (ZDPH, § 36, odst. 6a).

U TZ lze pouze obtížně určit cenu obvyklou, nejedná se o samostatný majetek, ale pouze jeho část. Proto u MVC týkající se TZ je nejpravděpodobnější určit cenu na základě přijatých plnění bez DPH. Z této výše následně k datu zařazení TZ do užívání bude odvedena daň.

V rámci průběhu pořizování MVC poplatník může uplatňovat nárok na odpočet v plné výši. Po ukončení pořizování MVC dochází k „vynulování“ odvedené DPH a dříve nárokované DPH. V rámci zařazení si následně může poplatník uplatnit nárok na odpočet ve výši, kterou poplatník může u daného majetku uplatnit v daném zdaňovacím období dle požadavků ZDPH.

6.7. Praktická část

Pronajímatel vlastní administrativní budovu, kterou pořídil za cenu včetně vedlejších pořizovacích nákladů za 1 245 040 350 Kč. Budova byla zařazena do používání dne 15. 9. 2015.

V následujících letech byla budova zhodnocena jak ukazuje Tabulka 20.

Tabulka 20: Průběh TZ budovy

Rok	Cena TZ
14.02.2016	560 000
26.10.2016	942 560
15.03.2017	1 540 000
31.03.2018	1 320 500

Zdroj: Účetnictví pronajímatele + vlastní výpočty

6.7.1. Účetní odpisový plán

Pro účetní odpisování je budova odpisována po dobu 600 měsíců (50 let). Odpisy jsou účtovány měsíčně, začátek odpisování je měsíc následující po datu zařazení majetku do užívání (případně po provedení TZ). Odpisová metoda je zvolena lineární. (Účetnictví Pronajímatele)

Prezentaci průběhu zařazování a odpisování majetku prezentuje Tabulka 21. Pro názornost není v tabulce rozlišování účtování odpisů po měsících, ale po částech před a po TZ.

Tabulka 21: Účetní odpisový plán budovy

Rok	Případ	Výpočet	Částka	MD	Dal	ZC majetku
2015	Zařazení majetku do užívání		1 245 040 350	021	042	1 245 040 350

Rok	Případ	Výpočet	Částka	MD	Dal	ZC majetku
2015	Zaúčtování odpisů	(1245040350 Kč/600 M) * 3 M	6 225 202	551	081	1 238 815 148
2016	Zaúčtování odpisů před TZ	(1245040350 Kč/600 M) * 2 M	4 150 135	551	081	1 234 665 014
2016	Zařazení TZ do užívání		560 000	021	042	1 235 225 014
2016	Zaúčtování odpisů před TZ č. 2	(1235224014/ (600-5 M)) * 8 M	16 608 067	551	081	1 218 616 946
2016	Zařazení TZ č. 2 do užívání		942 560	021	042	1 219 559 506
2016	Zaúčtování odpisů po TZ č. 2	(1219559506/ (600-13 M)) * 2 M	4 155 228	551	081	1 215 404 278
2017	Zaúčtování odpisů před TZ	(1219559506/ (600-13 M)) * 3 M	6 232 842	551	081	1 209 171 436
2017	Zařazení TZ do užívání		1 540 000	021	042	1 210 711 436
2017	Zaúčtování odpisů po TZ	(1210711436/ (600-18 M)) * 9 M	18 722 342	551	081	1 191 989 094
2018	Zaúčtování odpisů před TZ	(1210711436/ (600-18 M)) * 3 M	6 240 781	551	081	1 185 748 313
2018	Zařazení TZ do užívání		1 320 500	021	042	1 187 068 813
2018	Zaúčtování odpisů po TZ	(1187068813/ (600-30 M)) * 9 M	18 743 192	551	081	1 168 325 621
2019	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 143 334 699
2020	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 118 343 777
2021	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 093 352 854
2022	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 068 361 932
2023	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 043 371 009
2024	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	1 018 380 087
2025	Zaúčtování odpisů		24 990 922	551	081	993 389 165

Zdroje: Účetnictví pronajímatele + vlastní výpočty

Tabulka představuje průběh odpisů majetku v průběhu několika let. V rámci roku může docházet k více technickým zhodnocením. Odpisový plán se tedy mění i v rámci roku. Vhodná evidence majetku je tedy vhodná pro předejití případným problémům v budoucnu, vzhledem k době životnosti majetku.

6.7.2. Daňový odpisový plán

Z daňového pohledu se vstupní cena majetku ani technických zhodnocení pro daňové účely neliší od cen účetních. Budova je administrativní budovou, zařazenou v 6. odpisové skupině, která se odepisuje 50 let. Odpisování probíhá rovnoměrnou metodou. Plán daňových odpisů viz Tabulka 22.

Tabulka 22: Daňové odepisování budovy Pronajímatele

Rok	Vstupní cena	Zvýšená vstupní cena	Sazba	Odpis	Daňová zůstatková cena
2015	1 245 040 350	0	1,02	12 699 412	1 232 340 938
2016		1 246 542 910	2	24 930 858	1 208 912 640
2017		1 248 082 910	2	24 961 658	1 185 490 982
2018		1 249 403 410	2	24 988 068	1 161 823 414
2019		1 249 403 410	2	24 988 068	1 136 835 346
2020		1 249 403 410	2	24 988 068	1 111 847 277
2021		1 249 403 410	2	24 988 068	1 086 859 209
2022		1 249 403 410	2	24 988 068	1 061 871 141
2023		1 249 403 410	2	24 988 068	1 036 883 073
2024		1 249 403 410	2	24 988 068	1 011 895 005
2025		1 249 403 410	2	24 988 068	986 906 936

Zdroje: Vlastní výpočty

V rámci tabulky je zřejmé, že pouze v prvním roce je použita sazba pro odpisování majetku. Od dalšího roku, kdy na budově již bylo provedeno technické zhodnocení, je používána sazba pro zvýšenou vstupní cenu majetku.

6.7.3. Vstupní cena majetku

Z pohledu DPH společnost eviduje „Vstupní cenu majetku“ pro účely DPH, v nichž je uvedena informace o uplatněném nároku na odpočet, koeficientu roku zařazení majetku do užívání (tento koeficient je poměřován po dobu 10 let s koeficienty jednotlivých let), období pro úpravu NO.

Tabulka 23: Vstupní cena majetku pro DPH

Rok zařazení	Nárok na odpočet	Výše koeficientu roku zařazení	Období pro úpravu NO	Koeficient roku 2019	Úprava NO ve 2019	Účtování vrácení NO
2016	677 600,00	1,00	2016-2025	0,89	-6 160,00	548/343
2016	1 140 497,60	1,00	2016-2025	0,89	-10 368,16	548/343
2017	1 863 400,00	1,00	2017-2026	0,89	-16 940,00	548/343
2018	1 597 805,00	1,00	2018-2027	0,89	-14 525,50	548/343

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

V případě, že by došlo k povinnosti úpravy NO (pro ilustraci zobrazeno v tabulce 23), je třeba dříve uplatněný nárok na odpočet v tomto případě vrátit. Pronajímatel tedy musel tuto

skutečnost promítnout i ve svém účetnictví, a to buď navýšením ceny majetku, nebo naopak zaúčtováním upraveného nároku na odpočet do nákladů.

V této praktické části jsou zmíněny pro přehlednost pouze 4 technická zhodnocení, avšak ve většině případů dochází k několika technickým zhodnocením v rámci účetního/daňového období, a to opakovaně v průběhu let. Výše technických zhodnocení tedy dosahuje vysokých hodnot, podobně jako nároky na odpočty spojené s těmito technickými zhodnoceními. V případě rekonstrukcí či výraznějších oprav jsou hodnotové částky mnohonásobně vyšší.

Pronajímatelé komerčních nemovitostí tedy mají silnou motivaci udržovat koeficient na hodnotě vyšší, než je koeficient pro úpravu NO u dlouhodobého majetku, hlavně po velkých rekonstrukcích či opravách. Přínos nezdaňovaného nájemného by pro společnost mohl znamenat ztrátu o mnoho vyššího nároku na odpočet.

6.8. Technické zhodnocení provedené nájemcem

V případě pronájmu části prostor nemovitosti třetí straně se pronajímatel může setkat s přáním nájemce upravit pronajímané prostory pro jeho druh podnikání. Z pohledu nájemce je potřeba upravit vzhled prostor a uspořádání pronajatých prostor svému druhu podnikání a svému image. Pro pronajímatele však často úpravy nájemce nemají co do využitelnosti nemovitosti význam, nemá tedy zájem o placení úprav.

Úpravy prováděné nájemcem mohou často splňovat charakter technického zhodnocení dle ZDP, avšak nájemce není vlastníkem pronajímané věci, provádí tedy technické zhodnocení cizí věci. Z pohledu účetního a daňového může být technické zhodnocení provedené nájemcem na najaté věci problematické ve dvou rozměrech, a to kdo bude technické zhodnocení odepisovat a co se stane s technickým zhodnocením po skončení nájemního vztahu.

6.8.1. Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem

K odpisování technického zhodnocení má primárně právo vlastník nemovitosti, které se technické zhodnocení týká. Z pohledu soukromoprávního práva kategorie technického zhodnocení neexistuje, technické zhodnocení je součástí budovy vlastněné vlastníkem. Neznamená to však, že by nájemce neměl žádná práva vzhledem k technickému zhodnocení, jak bude zmíněno níže. (Kout-Líbal, 2018)

Technické zhodnocení je kategorie účetní a daňová, a proto je pro řešení otázky odpisování důležité nahlédnout do daných předpisů upravujících danou oblast.

6.8.1.1. Účetní řešení

Pro účetní řešení je důležitá Vyhláška pro podnikatele 500/2002 Sb., která říká:

*„Technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je **oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku**, se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení. Odpisování technického zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud je uživatel oprávněn účtovat a odpisovat technické zhodnocení, se zahájí uvedením technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání.“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56, odst. 9)

*„**Ocenění** jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku **se zvyšuje o technické zhodnocení**, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka. V případě nemovité kulturní památky a církevní stavby, která je oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, se ocenění nezvyšuje o technické zhodnocení; toto technické zhodnocení je odpisováno samostatně.“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47, odst. 5)

Primárně účetně odepisuje vlastník majetku. Pro účetní odpisování majetku však musí „získat“ technické zhodnocení od nájemce a následně o něj navýšit ocenění dlouhodobého majetku, k němuž TZ patří.

Nájemce lze identifikovat jako jinou účetní jednotku než vlastníka majetku. Nájemce tedy může odepisovat technické zhodnocení na pronajatých prostorech po dobu užívání technického zhodnocení, v případě pronájmu tedy obvykle po dobu od zařazení technického zhodnocení do užívání do konce nájemního vztahu, avšak technické zhodnocení může být používáno i po kratší dobu (a tedy takto odepisováno). V případě smlouvy na dobu neurčitou pak musí účetní jednotka sama odhadnout, jak dlouho bude technické zhodnocení používat. (Kout-Líbal, 2017)

Oproti odpisování TZ vlastníkem však nastává u nájemce problém, neneviduje totiž původní majetek. Proto z pohledu vykazovacího musí evidovat TZ samostatně, a to na položce Jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Skála-Skállová, 2000)

Důležitým bodem je však část citace, že se musí jednat o „oprávněnou osobu“, tedy nájemce musí získat oprávnění, a to od vlastníka nemovitosti. Bez souhlasu vlastníka tedy nemůže nájemce účetně odepisovat TZ.

6.8.1.2. Daňové řešení

Z pohledu daňového je otázka odepisování podobná účetnímu odpisování.

Dle odstavce 1, § 28 ZDP: „*Hmotný majetek odpisuje odpisovatel. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník. Odpisovatelem je:*

- a) **poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo,***
- b) organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,*
- c) státní příspěvková organizace, státní podnik nebo jiná státní organizace příslušná hospodařit nebo s právem hospodařit s majetkem státu,*
- d) příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření,*
- e) dobrovolný svazek obcí u hmotného majetku vloženého členskou obcí,*
- f) podílový fond, jehož součástí je hmotný majetek,*
- g) svěřenecký fond, jehož součástí je hmotný majetek,*
- h) nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně (ZDP, § 28, odst. 1)*

Výše zmíněná definice, obdobně jako v účetnictví, určuje za odpisovatele mimo jiné případy, vlastníka. Avšak zákon v jiném svém ustanovení odkazuje na případ TZ provedeného na najaté věci: „*Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li **hrazené nájemcem** nebo **uživatel**, může na základě **písemné smlouvy** odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud **není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje**; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a **zatřídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing.***“ (ZDP, § 28, odst. 3)

Definice tedy určuje, že nájemce má možnost odepisovat TZ za určitých podmínek, které jsou zvýrazněné v textu výše. Podmínky v zásadě odpovídají účetnímu řešení.

Co daňový zákon zdůrazňuje je nenavýšení ceny majetku u vlastníka, tedy TZ je odepisováno nejvýše jednou.

Na rozdíl od účetního řešení se liší daňový způsob odepisování TZ praveného nájemcem. Nájemce je povinen odepisovat TZ v daňové odpisové skupině, která odpovídá majetku, k němuž se TZ vztahuje. Výjimku tvoří odepisování TZ provedeného na nemovité kulturní památce, kde je doba odepisování stanovena standardně ve výši 15 let (Kout-Líbal, 2017)

V případně srovnání účetní doby odepisování (část doby nájemního vztahu) a daňové doby odepisování (počet let dle odpisové skupiny podkladového majetku) je zřejmé, že doby se od sebe diametrálně liší. Rozdíl je následně třeba z pohledu daně z příjmu řešit při ukončení nájemního vztahu. Tato otázka bude dále rozebrána níže.

6.8.2. Formy řešení TZ provedeného nájemce před ukončením nájemního vztahu

V případě nájemního vztahu mezi pronajímatelem a nájemce zůstává otázka, co se stane s TZ provedeným nájemcem. Odpověď se liší dle dohody obou stran na řešení/neřešení nastalé situace a časovém okamžiku řešení. Vzhledem k odlišnosti řešení budou jednotlivé varianty dále rozebrány samostatně.

6.8.2.1. Kontribuce

Kontribuce je pobídkou od pronajímatele nájemci, kdy pronajímatel se zavazuje uhradit technické zhodnocení prováděné nájemcem, či se zavazuje provést úpravy na své náklady v prostorech pronajatých nájemci. Nájemce tedy přenesl výdaje spojené s technickým zhodnocením na pronajímatele prostřednictvím fakturace.

Ve většině případů je kontribuce poskytnuta po uvedení TZ do užívání a náklady na TZ u nájemce odpovídají výnosů za předání TZ pronajímateli.

U nájemce tedy dochází k účtování nákladů spojených s pořízením TZ a po jeho provedení jsou celkové náklady přeneseny na pronajímatele. Výsledek operací je pro nájemce „nulový“.

Tabulka 24: Účtování kontribuce u nájemce

Účetní případ	MD	Dal
Pořízení TZ nájemcem subdodavatelsky	5xx	321
Fakturace TZ na pronajímatele	311	641/648

Zdroj: Skála-Skálová (2000)

Pronajímatel zaplatí nájemci kontribuci a navýší vstupní cenu majetku (nemovitosti) o TZ provedené nájemcem a technické zhodnocení odepisuje v rámci svého majetku.

Tabulka 25: Účtování kontribuce u pronajímatele

Účetní případ	MD	Dal
Přijetí TZ od nájemce	021	321
Odpisování majetku po zvýšení o TZ	551	081

Zdroj: Skála-Skálová (2000)

6.8.2.2. Pronajímatel dodává technické zhodnocení provedené nájemcem

Pronajímatel může také provést technické zhodnocení, které ponese k tíži nájemce, tedy dodavatelem technického zhodnocení nájemci je pronajímatel. Pronajímatel tedy zajistí provedení prací a následně dle dojednání v nájemní smlouvě či dodatku v nájemní smlouvě přenesení výdaje spojené s provedením technického zhodnocení na nájemce v rámci zvýšení běžné výše nájemného či jednorázově.

V případě jednorázového přenesení nákladů na nájemce je účtování u pronajímatel obdobné jako v případě účtování nájemce při poskytnutí kontribuce pronajímatelem viz Tabulka 25.

Pronajímatel však může technické zhodnocení přenést na nájemce prostřednictvím zvýšeného nájemného ve výši ceny TZ rozložené. Obdobně jako v předchozí variantě má pronajímatel náklady s poskytnutím technického zhodnocení, které mu zajišťuje výnosy ze zvýšeného nájemného a následně získává výnosy z pohledu zvýšeného nájemného po určitou dobu nájemního vztahu. Z tohoto důvodu by náklady spojené s provedením TZ pro nájemce měly být rozloženy na stejné období jako výnosy, jimiž nájemce hradí získané TZ.

Tabulka 26: Pořízení technického zhodnocení pro nájemce pronajímatelem

Účetní případ	MD	Dal
pořízení TZ pronajímatel pro nájemce	381	321
časové rozlišení nákladů na TZ	5xx	381
fakturace zvýšeného nájemného	311	602

Zdroje: Skála-Skálová (2000)

6.8.2.3. Úhrada nájemného

Další variantou řešení TZ provedených nájemcem na najaté věci je přenesení výdajů spojených s provedením TZ na pronajímatele formou úhrady řádného nájmu. Nájemce tedy uhradí závazek z nájemného provedení TZ. Na jedné straně tedy pronajímatel získává technické zhodnocení, na druhé zároveň přijímá úhradu nájmu dopředu. Z účetního pohledu se tedy jedná o dvě operace. Pořízení TZ a úhrada nájmu dopředu na stanovenou dobu nájmu.

Tabulka 27: Úhrada nájemného TZ provedeným nájemcem

Účetní případ	MD	Dal
Přijetí faktury za TZ	021	321
Fakturace nájemného na určitou dobu nájmu	311	384
Zápočet závazku a pohledávky vůči nájemci	321	311
Rozpouštění výnosů z nájmu	384	602
Účetní odepisování TZ	551	081

Zdroje: Skála-Skálová (2000)

Druhou účetní možností by bylo vystavení zálohové faktury uhrazené provedených TZ s následnou fakturací nájemného v rámci stanovených období dle smlouvy. Vůči fakturovanému nájmu by byla následně vztažena zaplacená záloha.

Tabulka 28: Úhrada zálohy na nájemné TZ

Účetní případ	MD	Dal
Přijetí faktury za TZ	021	321
Záloha na nájemné	324.1	324.2
Zápočet závazku a pohledávky vůči nájemci	321	324.1
Účetní odepisování TZ	551	081
Fakturace nájemného	311	384
Rozpouštění výnosů z nájmu	384	602
Zúčtování zálohy vůči fakturovanému nájemnému	324.2	311

Zdroje: Skála-Skálová (2000)

Z pohledu daně z příjmu i DPH jsou si výše uvedené případy rovny. Pro daň z příjmu dochází k časovému rozlišení výnosů a nákladů (daňových odpisů) do období, k nimž přináležejí.

Z pohledu DPH dochází k odvedení DPH při poskytnutí plnění. V obou variantách pronajímatel přijímá službu od nájemce, dodání zhotovení technického zhodnocení. Pokud tedy přijímá plnění od plátce, bude na plnění uvalena daň a pronajímatel si za splnění podmínek daných zákonem může nárokovat odpočet daně (plný/krácený/ v případě pouze osvobozených plnění na výstupu žádný nárok na odpočet), protože se jedná o plnění přijaté v rámci jeho ekonomické činnosti.

Na opačné straně bude docházet k fakturaci nájemného v obdobích dle smlouvy (jednorázově či postupně). V prvním případě je nájemné hrazeno jednorázově, a tedy DPH je odvedena ke dni vystavení daňového dokladu (ZDPH, § 21, odst. 3).

V druhém případě je DPH odvedeno ke dni přijetí úplaty (viz ZDPH, §21, odst. 3), tedy dnem započtení pohledávky a závazku. V případě následné fakturace je odvedené DPH kompenzováno zúčtováním daňového dokladu k přijetí úplaty (započtení částek). Tedy výsledný efekt je u zdaňovaných nájmů stejný jako v případě prvním. Obdobně se postupuje i u osvobozeného nájmu.

6.8.3. Formy řešení TZ provedeného nájemcem při ukončení nájemního vztahu

Po ukončení nájemního vztahu je problematické řešení TZ provedeného nájemcem. Technické zhodnocení neexistuje jako samostatný majetek, ale právně se jedná o majetek pronajímatele, jak již bylo výše zmíněno. Při ukončení smlouvy tedy nastává situace, kdy TZ provedl nájemce, který si však tento majetek nemůže „odnést“, protože je reálně součástí stavby pronajímatele.

Z pohledu právního tedy nájemce nemůže prodat TZ, ale pouze přeúčtovat na pronajímatele a požadovat za ně náhradu, pokud se tak nájemce a pronajímatel dohodli dle § 2220 NOZ. (Kout-Líbal, 2017)

Dle výše zmíněného může dojít k vyrovnání nájemce a pronajímatele, avšak také nemusí, pokud se takto nedohodli. Může tedy nastat několik variant v případě ukončení nájmu.

6.8.3.1. Peněžní vyrovnání

První variantou je vyrovnání na konci nájmu v penězích. Nájemce tedy přeúčtuje TZ na pronajímatele za stanovenou hodnotu dle smlouvy. Přeúčtování může nastat za několika variant:

- 1) přeúčtování TZ za vyšší cenu, než je zůstatková cena TZ odpisovaného nájemcem,
- 2) přeúčtování TZ ve výši zůstatkové ceny TZ při rovnoměrném odpisování.

Ve výše zmíněných případech pronajímatel „koupil“ technické zhodnocení od nájemce za cenu min. ve výši TZ při rovnoměrném odpisování. Stanovení ceny TZ odpovídá definici v § 23, odst. 6 ZDP, která odkazuje na vznik nepeněžního příjmu u pronajímatele v případě nevyrovnání mezi pronajímatelem a nájemcem.

V případě přeúčtování v této výši pronajímateli nevzniká nepeněžní příjem a dochází k navýšení vstupní ceny majetku o přeúčtovanou cenu TZ. (Kout-Líbal, 2017)

- 3) přeúčtování TZ za cenu nižší než zůstatková cena TZ při rovnoměrném odpisování

V případě přeúčtování za cenu nižší nastává problém s rozdílem přeúčtované ceny a ceny TZ provedeného nájemcem. Dle Skála-Skálová (2000) rozdíl představuje nepeněžní příjem dle ZDP, § 23, odst. 6 a tudíž by pronajímatel měl o rozdíl navýšit vstupní cenu majetku, k němuž náleží TZ a zároveň vykázat nepeněžní příjem ve výši rozdílu hrazené ceny a zůstatkové ceny TZ. (ZDP, § 23, odst. 6)

Tabulka 29: Peněžní úhrada TZ provedeného nájemcem

Účetní případ	MD	Dal
Zvýšení ceny majetku o přeúčtované TZ	021	321
Úhrada ceny přeúčtovaného TZ nájemci	321	221
Zvýšení ceny o nepeněžní příjem	021	321
Odpis	551	081

Zdroj: Skála-Skálová (2000)

6.8.3.2. Úhrada nájemného technickým zhodnocením na konci nájemního vztahu

Další variantou vypořádání TZ provedeného nájemcem je dohoda o úhradě nájemného, jak již bylo zmíněno výše, avšak až po skončení nájemního vztahu. Nájemce v průběhu nájmu TZ může uplatňovat odpisy TZ, přijímá fakturaci za nájemní vztah, avšak nehradí je dle domluvy. Pronajímatel naopak vykazuje výnosy z nájmu, avšak nepřijímá úhradu nájmu v penězích, očekává splacení až po ukončení nájemního vztahu.

Tabulka 30: Peněžní úhrada TZ provedeného nájemcem na konci nájemního vztahu

Účetní případ	MD	Dal
Fakturace nájemného	385	602
Splatné nájemné	311	385
Zvýšení VC majetku při ukončení nájemního vztahu	021	311
Zbývajíc část TZ	021	321
Úhrada zbývajíc části TZ	321	221

Zdroj: Skála-Skálová (2000)

Vzhledem k úhradě prostřednictvím TZ lze očekávat, že částka úhrady nebude odpovídat přesně zůstatkové ceně odpisovaného TZ nájemcem. Případné rozdíly je třeba vyrovnat.

Pokud by byla zůstatková cena TZ vyšší než úhrada nájemného, avšak nedošlo by k vyrovnání zůstatku ceny, nastává obdobná situace jako při peněžní úhradě za nižší cenu, než je zůstatková cena technického zhodnocení. Pronajímatel vzniká nepeněžní příjem dle § 23, odst. 6 ZDP.

6.8.3.3. Odstranění TZ nájemcem na vlastní náklady

Častým ujednáním je povinnost nájemce odstranit jím provedená TZ na majetku pronajímatele. Pronajímatel v případě odstranění TZ nájemcem nemusí řešit vyrovnání s nájemcem či nepeněžní příjem dle § 23, odst. 6 ZDP. Z účetního pohledu tato varianta nemá žádný odraz v účetnictví pronajímatele.

Avšak i při této variantě může dojít k situaci, kdy nájemce nesplní své závazky a opustí TZ a nastává tedy situace popsaná níže. Z tohoto důvodu je v případě ujednání odstranění TZ nájemce na vlastní náklady přidat ve smlouvě ujednání o náhradě škody spojené za případné nesplnění odstranění TZ nájemcem a specifikovat případnou škodu, kterou bude v daném případě muset nájemce uhradit.

6.8.3.4. Zanechání technického zhodnocení

Další variantou je nevyrovnání TZ provedeného nájemcem. Pokud nájemce zanechá technické zhodnocení na pronajímané nemovitosti po skončení nájemního vztahu, z daňového pohledu pronajímatel získal nepeněžité plnění viz § 23, odst. 6 ZDP.

Výše zmíněný paragraf deklaruje jako nepeněžní příjem technické zhodnocení odpisované nájemce při ukončení nájemního vztahu či zrušení souhlasu s odpisováním.

Výše nepeněžního příjmu je definována:

„Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,“
(ZDP, § 23, odst. 6, písm. a2)

Obdobně ZDP nutí pronajímatele navýšit základ daně o nepeněžní příjem v případě TZ praveného nájemcem se souhlasem pronajímatele při ukončení nájmu, pokud ani jedna strana neodepisovala TZ. (ZDP, § 23, odst. 6, písm. a1).

Obdobně se vyjadřuje ZDP § 29, odst. 6, který se zabývá vstupní cenou majetku v případě výše zmíněných odpovídajících § 23, odst. 6, písm. a1 a a2 téhož zákona. Pronajímatel ve výše zmíněných případech musí navýšit vstupní cenu majetku a z této dále odpisovat.

Z pohledu účetního dochází také k navýšení vstupní ceny majetku, vzhledem k tomu, že došlo fakticky k jeho TZ převzatého od nájemce bez finanční úplaty.

Tabulka 31: Navýšení vstupní ceny majetku o nepeněžní příjem

Účetní případ	MD	Dal
Navýšení vstupní ceny majetku	021	648

Zdroj: Skála-Skálová (2000)

Výše uvedené je však problematické v případě, že pronajímatel o TZ provedené nájemcem nestojí, naopak musí jej místo nájemce odstranit.

6.9. Praktická část

6.9.1. Definice TZ provedeného nájemcem ve smlouvě s Nájemcem A

Pro ilustraci nastavení smlouvy s nájemcem z pohledu jím provedeným TZ lze demonstrovat části smlouvy s Nájemcem A.

Nájemní smlouva obsahuje oddíl týkající se úprav prováděných nájemcem.

Nájemce nesmí provádět úpravy nájemních prostor po datu sjednaném smlouvou pro dokončení úprav prostor nájemcem z důvodu přizpůsobení prostor svým potřebám, pro jejichž provedení by bylo potřeba vydání stavebního povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu nebo úpravy, které by měly za následek změny parametrů či rozšíření zařízení či částí stavby související s pronajatými prostory, případně by způsobovaly potíže v užívání budovy jinými zainteresovanými osobami. (Nájemní smlouva A)

Před provedením jakýchkoliv úprav musí Nájemce předat informace o plánovaných úpravách ke schválení pronajímatele s projektovou dokumentací ke schválení.

Dále nájemní smlouva uděluje souhlas s odepisováním TZ nájemci u všech písemně schválených projektů a zároveň se Pronajímatel zavazuje nenavýšovat vstupní cenu svého majetku o toto technické zhodnocení. Nájemce se zavazuje informovat o úpravách prostor ve formě technického zhodnocení jednou ročně, a to do 31. 1. roku následujícího po provedení úprav. Nájemce je povinen sdělit informace o celkové výši nákladů na toto TZ a informace o odpisové skupině TZ. (Nájemní smlouva A)

Nájemní smlouva také obsahuje důležité ustanovení, a to povinnost nájemce odstranit úpravy a jiné technické zhodnocení na své náklady, a to nejpozději do dne ukončení nájemní smlouvy. (Nájemní smlouva A)

Dle výše zmíněného je jasně zmíněno, že pokud nájemce provede TZ se svolením pronajímatele, má možnost toto technického zhodnocení odepisovat (podmínky pro daňové odpisování jsou splněny – nájemce platí TZ, pronajímatel nenavýšuje cenu majetku o TZ a nájemce má souhlas majitele předmětu TZ).

Z pohledu účetního a daňového tato verze nemá v případě splnění podmínek žádný vliv na účetnictví pronajímatele ani jeho daňové přiznání.

Avšak v případě, že by v budoucnu nájemce nesplnil podmínky smlouvy a zanechal by TZ provedené na majetku pronajímatele, nastává pro pronajímatele problematická situace.

Ačkoliv mu případné technické zhodnocení nemusí z jeho pohledu přinášet žádný užitek, jedná se pro něj o nepeněžní příjem dle § 23, odst. 6. Musí hodnotu TZ zobrazit v přiznání k DPPO a navýšit o ni zůstatkovou cenu majetku.

6.9.2. Zanechání TZ nájemcem

Pro demonstraci účetního řešení lze uvést hypotetickou situaci, kdy by Nájemce A po skončení nájemního vztahu zanechal TZ v majetku pronajímatele a odmítl mu sdělit hodnotu TZ. Pronajímatel by musel řešit neznámost hodnoty TZ prostřednictvím znaleckého posudku, který by technické zhodnocení ocenil v hodnotě 800 000 Kč. Za znalecký posudek pronajímatel zaplatil 40 000 Kč. Účetní řešení představuje Tabulka 32.

Tabulka 32: Účtování při zanechání TZ nájemcem na konci nájemního vztahu

Účetní případ	Částka	MD	Dal
Zanechané TZ oceněné znalcem	800 000	021	648
Znalecké ocenění	40 000	021	321
Úhrada znaleckého ocenění	40 000	321	221
Odpisování ze zvýšené ceny majetku	x	551	081

Zdroj: vlastní výpočty

V případě majetku došlo k navýšení reprodukční ceny technického zhodnocení o znalecký posudek určující cenu majetku. Jedná se o obdobnou situaci, jako při úplatném pořízení majetku, kdy znalecký posudek navyšuje vstupní cenu majetku v účetnictví. (Blatný, 2006)

Určení hodnoty technického zhodnocení majetku, v tomto případě budovy, může být pro znalce problematické. Technické zhodnocení není samostatný majetek, ale je to část stavby.

Otázkou zanechání může být také vymáhání případných nákladů spojených se zanechaným technickým zhodnocením. Pronajímatel totiž o nové technické zhodnocení nemusí vůbec stát a musí případné technické zhodnocení odstranit a vymáhat na nájemci náhradu škody za zanechání technického zhodnocení.

6.9.3. Kontribuce poskytnutá pronajímatelem

V rámci nájemní smlouvy s Nájemce A je také ujednáno, že Pronajímatel se zavazuje uhradit určitou část prací dle přesné specifikace. Jedná se o změnu povrchové úpravy stropu se zabudování led světel, změna dispozice WC a zabudování skleněných příček. Ve smlouvě je nadále stanoveno, že práce hradí Pronajímatel jen do výše nepřesahující 2 mil. Kč. V případě překročení částky bude nést náklady nájemce.

Pronajímatel přijal faktury od 3 dodavatelů za prováděné práce (jedním z nich je i Nájemce A). U všech faktur uplatnil plný nárok na odpočet z důvodu fit-outu v prostorech zdaňovaného Nájemce A. Nepovažuje tedy plnění za majetek vlastní činnosti, vzhledem k tomu, že je jasné stanoveno, že se jedná o nájemce se zdaňovaným nájmem. V případě, že by pronajímatel dělal fit-out pro nájemce s osvobozeným nájmem, neuplatnil by žádný nárok na odpočet.

Demonstraci zaúčtování účetních případů představuje Tabulka 33.

Tabulka 33: Kontribuce pronajímatele poskytnutá nájemci za TZ

Účetní případ	Částka	MD	Dal
Přijatá faktura od Dodavatele 1	350000	042	321
DPH v základním režimu	73500	343	321
Přijatá faktura od Dodavatele 2	145000	042	321
DPH v režimu PDP	30450	343	343
Přijatá faktura od Nájemce A	1045000	042	321
DPH v režimu PDP	219450	343	343
Úhrada Dodavateli 1	423500	321	221
Úhrada Dodavateli 2	145000	321	221
Úhrada Nájemci A	1045000	321	221
Zařazení majetku do užívání na základě kolaudačního souhlasu	1540000	021	042

Zdroje: účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

V případě, že by částka prací přesáhla částku 2 mil. Kč, převyšující část TZ by byla přenesena na nájemce, část TZ by bylo TZ pronajímatele a část TZ provedené nájemcem. V případě ukončení smlouvy by v tomto případě nemělo být dohodnuto odstranění technického

zhodnocení, avšak naopak požadovat vyrovnání vztahů. V tomto případě by nebylo možné jasně definovat část TZ pronajímatel a část TZ nájemce, protože se jedná o stejné práce, které jsou jen v určitém podílu rozděleny mezi tyto dvě strany. Nájemce by neměl jak „odstranit“ svou část TZ, vzhledem že je to celek s TZ pronajímatele. TZ by se muselo v tomto případě odstranit jako celek nebo zanechat jako celek.

7. Zádržné

Častým a významným jevem spojeným s úpravami nemovitosti a jejími opravami je zádržné. Zádržné je druh platební podmínky, která se používá u smluv o dílo.

Odběratel zadrží část platby za dílo, obvykle se jedná o 10 % (Valach, 2010). Zádržné tedy znamená určitý druh záruky oproti dodavateli díla. Ceny děl mohou dosahovat vysokých hodnot a zadržením části platby lze dodavatele motivovat k činnosti v případě vad a nedodělků vzniklých na daném díle. V případě dodavateli nečinnosti snižuje zádržné ztrátu způsobenou nekvalitně provedeným dílem.

Zádržné je ve většině případů z části krátkodobé a z části dlouhodobé. Krátkodobá část se vztahuje k předání díla. V případě vad či nedodělků při přebírání díla lze zádržné uvolnit až po odstranění nedodělků ze strany dodavatele. Dlouhodobá část se následně uvolňuje po určité době provozu díla a lze ji uvolnit po stanovené lhůtě, kdy se neprojeví skryté vady díla.

Z pohledu odběratele je vhodné tyto částky evidovat jako krátkodobý/dlouhodobý závazek mimo běžných dodavatelsko-odběratelských vztahů, a to z důvodů kontroly stárnutí závazků a zároveň k zabránění náhodné úhradě závazku z důvodu zaměnění zádržného s fakturou.

7.1. Praktická část

Pro ilustraci zádržného lze uvést fakturu za prováděné stavební práce v objektu Pronajímatele. Výše provedených prací byla Dodavatelem A vyčíslena na 1 458 000 Kč, z pohledu DPH je faktura vyčíslena bez DPH v režimu přenesené daňové povinnosti (daň na výstupu odvede Pronajímatel a zároveň si může nárokovat nárok na odpočet v jemu umožněné výši dle zákona).

Dále faktura obsahuje informaci o výši zádržného, a to 5 % po dobu odstranění vad a nedodělků a 5 % po dobu záruky, tedy 60 měsíců. (Smlouva o dílu mezi Pronajímatel a Dodavatelem A)

Odložená splatnost části faktury vyplývá ze smlouvy o dílo uzavřené mezi Dodavatelem A a Pronajímatelem.

V Smlouvě o dílo je uvedeno následující:

„Daňové doklady oprávněně vystavené zhotovitelem uhradí objednatel až do výše 95 % fakturované ceny díla bez DPH, nebylo-li smluvními stranami v objednávce sjednáno jinak. Zbývajících 5 % této částky ceny díla bez DPH tvoří pozastávku. Právo na úhradu pozastávky vznikne zhotoviteli při splnění podmínek sjednaných v objednávce nebo v těchto obchodních podmínkách pro zhotovitele prací.“ (Smlouva o dílu mezi Pronajímatel a Dodavatelem A)

Další článek smlouvy se odvolává na právo na uvolnění pozastávky. Jedná se o předání předmětu díla bez vad. V případě vad a nedodělků je možné uvolnit pozastávku (zádržné) po jejich odstranění, a to prostřednictvím písemné výzvy doručené objednateli. Po potvrzení odběratele o odstranění všech vad a nedodělků musí dojít ze strany odběratele k uvolnění pozastávky, a to v době stanovené v protokolu o převzetí díla, jinak do 40 kalendářních dnů ode dne doručení výzvy obsahující potřebné dokumenty. (Smlouva o dílu mezi Pronajímatel a Dodavatelem A)

V objednávce sjednaného díla je však uvedena bližší specifikace pozastávky, a to ve výši 5 % z ceny díla do odstranění vad a nedodělků a druhá část 5% z ceny díla po dobu platné záruční doby (dle objednávky 60 měsíců).

V případě odběratele (Pronajímatel) nebyly při předání díla shledány žádné vady a nedodělky. Z tohoto důvodu výše zádržného 5% spojená s vadami nebyla zadržena (nevznikl nárok z důvodu převzetí díla bez vad a nedodělků). Zadržena byla druhá část, 5 % pozastávka, jejíž splatnost je spjata se záruční dobou díla (60 měsíců).

V účetnictví Pronajímatele je o zádržném účtováno přes speciální analytiku účtů 379 (Jiné závazky) a 479 (Jiné dlouhodobé závazky). Tímto je oddělena splatnost jednotlivých částí fakturované částky. Část faktury je splatná dle sjednané doby splatnosti, část po odstranění vad a nedodělků a část po skončení záruční doby. Pro informační potřebu společnosti je účelné oddělit jednotlivé částky od sebe. Tímto se zachovává informační přínosnost účtu 321 (Dodavatelé) s jasně danou splatností závazku, obvykle 30 dnů. Oddělují se dlouhodobé závazky, které budou v účetnictví Pronajímatele evidovány v řádu let, než nastane jejich smluvní splatnost. Obdobně u pozastávky na odstranění vad a nedodělků (lze ve většině

případů uvažovat za krátkodobé zádržné) umožňuje odlišit část platby, která má splatnost podmíněnou provedením úkonu dodavatele (odstranění vad a nedodělků).

Tabulka 34: Účtování zádržného u Pronajímatele

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
Přijatá faktura od dodavatele	1 458 000	042	321
Odvedení 21 % DPH v režimu PDP	306 180	343	343
Dlouhodobá pozastávka	72 900	321	479

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele

Výše pozastávek je u pronájmu často významnou položkou vzhledem k častým opravám/technickým zhodnocením budovy, které dosahují vysokých částek. Pro demonstraci lze využít Tabulky 35, která zobrazuje zůstatky účtů zádržného k 31. 12. 2017.

Tabulka 35: Zůstatek účtů zádržného k 31. 12. 2017

Účet	Název analytiky účtu	Částka
379	Krátkodobé zádržné	312 696
479	Dlouhodobé zádržné	1 948 519

Zdroj: Účetnictví Pronajímatele

Lze identifikovat, že částka krátkodobého zádržného je výrazně nižší než výše dlouhodobého zádržného. Krátkodobé zádržné se skládá ze zádržného na odstranění vad a nedodělků a části zádržného po dobu záruční lhůty, které bylo ke konci roku překlasifikováno na krátkodobé (splatnost do 1 roku).

Závěr

Diplomová práce představila problematiku podnikání v oblasti pronájmu komerčních nemovitostí. Většina problematiky se v praktickém řešení odkazuje na nájemní smlouvy, o něž by se mělo opřít účetní a daňové řešení. Pro pronájem nemovitostí je tedy potřeba dobře sepsaná nájemní smlouva, která reflektuje potencionální rizika, problémy či komplikace, které mohou v rámci nájemního vztahu nastat a dopředu řeší jejich dopady jak z pohledu právního, tak i z pohledu účetního a daňového.

Nejdůležitější body spojené s pronájmem nemovitostí lze rozdělit do několika oddílů.

První část charakteristik je spojena s nájemní smlouvou, tedy stanovení nájemného, jeho měny, období sníženého nájmu, indexace, kauce a její úročení.

Z pohledu specifík spojených s nájemní smlouvou představují primární část pobídky v nájemních vztazích, tedy nerovnoměrnost placeného nájemného v různých letech z důvodu poskytnutí pobídky (slevy), která může být během let koncipována různě. Je tedy důležité pro věrný a poctivý obraz účetnictví a obdobně i pro správné stanovení daňového základu přiřadit období, kterému skutečně výnosy z nájmu přináležejí bez ohledu na právní formu stanovenou v nájemní smlouvě. Důležitá je ekonomická podstata transakce.

Z pohledu DPH představuje primární problémy poskytování jak zdanitelného, tak osvobozeného nájemného v rámci pronájmu nemovitostí. Fakturace v obou režimech znamená krácení nároků na odpočet a pozorné sledování souvislosti nároku na odpočet u přijatých plnění na vstupu s poskytovanými plněními na výstupu. Konsekventně změna koeficientu krácení může ovlivnit nárok na odpočet u dlouhodobého majetku, který se sleduje přes více období. S krácením nároku na odpočet je spojen i pojem majetku vytvořeného vlastní činnostmi a jeho odlišný režim DPH.

Posledním podstatným bodem práce je technické zhodnocení, a to primárně technické zhodnocení prováděné nájemcem na najaté věci. Nájemce upravuje majetek pronajímatel, k němuž však nemá vlastnické právo. Z pohledu právního se jedná o problematickou kategorii, protože technické zhodnocení na pronajaté věci je součástí pronajaté věci, a tedy majetkem pronajímatele. Následné řešení z pohledu účetního a daňového může mít mnoho konsekvencí dle varianty řešení/neřešení této problematiky s nájemcem v průběhu či na konci nájemního vztahu.

Kromě podstatných bodů byly zmíněny i doplňkové zajímavosti z pohledu účetnictví a daní u pronájmu nemovitostí jako je např. zádržné, časové rozlišení provizí za zprostředkování nájmu či financování pořízení stavby.

Pronájem nemovitostí je však spojen i s dalšími, již ne tak specifickými oblastmi, jako jsou opravné položky, náhrady škody za předčasné ukončení nájmu, náhrady škody na majetku, odpisy nedobytných pohledávek, odložená daň a další, které již nebyly v práci zmíněny, ale doplňují účetní a daňovou agendu pronájmu nemovitostí.

Pronájem nemovitostí je komplexní agenda, kdy se specifika podnikání z účetního a daňového hlediska prolínají a tvoří kompaktní celek s technickým fungováním podnikání a jeho zajištěním. Prostřednictvím specifik v práci zmíněných si lze barvitěji představit reálné fungování tohoto způsobu podnikání, které se projevuje v účetním a daňovém řešení a jeho komplexnost z pohledu účetnictví a daní.

Seznam použité literatury

Písemné zdroje:

HNÁTEK, Miroslav a ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady*. 1. vyd. Praha: ESAP, 2017. 232 stran. ISBN 978-80-905899-4-0.

KOUT, Petr. *Daně a nemovitosti: (koupě a prodej)*. 11. aktualizované vyd. Praha: Asociace realitních kanceláří České republiky, 2017. 38 stran. ISBN: 978-80-905736-2-8.

KOUT, Petr a LÍBAL, Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vyd. Praha: VOX, 2017. 360 stran. Účetnictví a daně. ISBN 978- 80- 87480-55-7.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH v tuzemsku: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2017, 295 stran. Daně. ISBN 978-80-7554-096-6.

PRUDKÝ, Pavel a LOŠTÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 350 stran. ISBN 978- 80- 7554- 063- 8.

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 161 STRAN. ISBN 978- 80-7552-832-2.

SKÁLA, Milan a SKÁLOVÁ, Jana. *Technické zhodnocení a opravy pronajatého majetku*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2000. 80 stran. ISBN 80-7208-194-2.

VALACH, Josef. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 3. přepracované a rozšířené vyd. Praha: Ekopress, 2010, 513 s. ISBN 978-80-86929-71-2.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 142 stran. ISBN 978-80-247-4114-7.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR*. 2018. 14. vyd. Praha: VOX, 2018. 404 stran. ISBN: 978-80-87480-63-2.

VYCHOPEŇ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 2. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 213 stran. ISBN 978-80-7478-634-1.

KOMORA AUDITORŮ ČR: *Auditor*. Praha: Komora auditorů ČR, 2009, 2009(8). ISSN 1210-9096.

Právní předpisy:

Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

České účetní standardy pro podnikatele

Judikát 1 AFS 29/2006-87

Neveřejné zdroje:

Zdroje založené na upravených a pozměňovaných datech nejmenované společnosti podnikající v pronájmu nemovitostí.

Účetnictví Pronajímatele

Nájemní smlouva A

Nájemní smlouva B

Nájemní smlouva J

Smlouva o dílu mezi Pronajímatel a Dodavatelem A

Elektronické zdroje:

ARTN 2018a: ARTN: *Makroekonomický vývoj*. ARTN [online]. Praha: Asociace pro rozvoj trhu nemovitostí, 2018 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: http://artn.cz/wp-content/uploads/2018/04/cz_02-makro_tr2018_web.pdf

ARTN 2018b: ARTN: *Trh s kancelářskými prostory*. ARTN [online]. Praha: Asociace pro rozvoj trhu nemovitostí, 2018 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: http://artn.cz/wp-content/uploads/2018/04/cz_04-kancelarsky_trh_tr2018_web.pdf

ARTN 2018c: ARTN: *Financování nemovitostí*. ARTN [online]. Praha: Asociace pro rozvoj trhu nemovitostí, 2018 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: http://artn.cz/wp-content/uploads/2018/04/cz_09-financovani_tr2018_web.pdf

BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. *Technické zhodnocení na pronajaté nemovitosti*. Portál Pohoda [online]. Praha: STORMWARE, 2016 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-na-pronajate-nemovitosti-z-po/>

BLÁHOVÁ, Renata. *Technické zhodnocení od roku 2014*. Portál Pohoda [online]. Praha: STORMWARE, 2014 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-od-roku-2014/>

BLATNÝ, Milan. *Náklady související s pořízením pozemku*. Mzdová praxe [online]. Praha: Walters Kluwer, 2006 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d51v27-naklady-souvisejici-s-porizenim-pozemku/>

BRYCHTA, Ivan. *Účtování nájemného a služeb spojených s nájmem*. Mzdová praxe [online]. Praha: Walters Kluwer ČR, 2005 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1782v1758-uctovani-najemneho-a-sluzeb-spojenych-s-najmem/>

BRYCHTA, Tomáš. *Jak dobře pronajmout byt: Z kauce se platí nájemníkům úroky*. Peníze.CZ [online]. Praha: Partners media, 2017 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/pronajem-bytu/327570-jak-dobre-pronajmout-byt-z-kauce-se-plati-najemnikum-uroky>

BURDA, Zdeněk. *Judikatura k technickému zhodnocení*. Mzdová praxe [online]. Praha: Walters Kluwer ČR, 2013 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d41592v52534-judikatura-k-technickemu-zhodnoceni/>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Průměrná roční míra inflace v roce 2017 byla 2,5 %*. Český statistický úřad [online]. Praha: Český statistický úřad, 2018 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/xe/prumerna-rocni-mira-inflace-v-roce-2017-byla-25->

ČÍŽKOVÁ, Jana a HLAVÁČEK, Tomáš. *Časová a věcná souvislost nákladů na poplatek za zprostředkování*. Účetní portál [online]. Bohuňovice: Účetní portál, 2011 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/casova-a-vecna-souvislost-nakladu-na-poplatek-za-zprostredkovani-408-v.html>

DĚRGEL, Martin. *Komponentní odpisování*. Mzdová praxe [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/>

European Central Bank 2018a: EUROPEAN CENTRAL BANK: *CPP - Commercial Property Price Statistics*. Statistical Data Warehouse [online]. Frankfurt nad Mohanem: European central bank, 2018 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: https://sdw.ecb.europa.eu/browseExplanation.do?node=qview&SERIES_KEY=348.CPP.Q.I8.N.TH.TVAL.TP.3.INX

European Central Bank 2018b: EUROPEAN CENTRAL BANK: *Quick View - Commercial property price indicator*. Statistical Data Warehouse [online]. Frankfurt nad Mohanem: European Central Bank, 2018 [cit. 2018-12-05]. Dostupné z: https://sdw.ecb.europa.eu/quickview.do;jsessionid=2C2891CF4A09B88DFC4C305E2741328D?SERIES_KEY=348.CPP.Q.I8.N.TH.TVAL.TP.3.INX

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. „*Přefakturace*“ zboží a služeb v roce 2010 v účetních a daňových souvislostech. Mzdová praxe [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26436v34805-prefakturace-zbozi-a-sluzeb-v-roce-2010-v-ucetnich-a-d/?search_query

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: *Informace k § 36 odst. 11*. Finanční správa [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2008 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/zaklad-dane/informace-k-36-odst-11-677>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFR k aplikaci ustanovení § 20a zákona o DPH*. Finanční správa [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace_GFR_k_20a.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: *Pokyn GFR č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*. Finanční správa [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2011 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf

CHLADA, Jaromír. *Technické zhodnocení majetku provedené nájemcem*. Portál Pohoda [online]. Praha: STORMWARE, 2014 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-majetku-provedene-najemcem/>

KONĚTOPSKÝ, Filip. *Správné zachycení přefakturace nákladů*. 22 hlav [online]. Ústí nad Labem: 22HLAV, 2017 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.22hlav.cz/spravne-zachyceni-prefakturace-nakladu>

KUBÁTOVÁ, Zuzana. *Pražské Florentinum mění majitele. Obří realitní transakce nahrává Číňanům*. IDnes [online]. Praha: MAFRA, 2016 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/ceft-a-prodej-penta-florentina-praha-db9-/ekonomika.aspx?c=A161027_124641_ekonomika_rts

LASALLE INVESTMENT MANAGEMENT. *Investment Opportunities*. LaSalle [online]. Chicago: LaSalle Investment Management, 2018 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.lasalle.com/investment-opportunities#real-estate-securities>

MAFRA. *Obchodní dům Kotva koupil od Irů za dvě miliardy podnikatel Skala*. IDnes [online]. Praha: MAFRA, 2016 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/kotva-prodej-za-2-miliardy-0yb-/ekonomika.aspx?c=A160208_061207_domaci_ale

MAFRA. *Palác Anděl na Smíchově koupila za téměř 1,5 miliardy korun společnost LaSalle*. Lidovky [online]. Praha: MAFRA, 2017 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: https://www.lidovky.cz/byznys/firmy-a-trhy/palac-andel-na-smichove-koupila-za-temer-1-5-miliardy-korun-spolecnost-lasalle.A171123_124934_firmy-trhy_ELE

MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Technické zhodnocení nemovitosti*. Portál Pohoda [online]. Praha: STORMWARE, 2013 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-nemovitosti/>

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA: *Interpretace I-17 – Pobídky v nájemních vztazích*. Národní účetní rada [online]. Praha: Národní účetní rada, 2010 [cit. 2018-07-08]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-17/>

NIGRIN, Jiří. *Technické zhodnocení versus oprava z pohledu daně z příjmů*. Portál Pohoda [online]. Praha: STORMWARE, 2010 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-versus-oprava-z-pohledu-dane/>

PYTELKOVÁ-SVOBODOVÁ, Jana, BERGLOVÁ, Lucie a DAREBNÁ, Michala. *Daňové novinky, prosinec 2018*. ASB [online]. Praha: ASB Prague, 2018 [cit. 2019-01-05]. Dostupné z: <https://asbgroup.eu/cz/novinky/da%C5%88ov%C3%A9-novinky-prosinec-2018/>

SEDLÁK, Roman. *Přeúčtování zboží a služeb spojených s nájmem bytů u nebytových prostor*. Účetní portál [online]. Bohuňovice: Účetní portál, 2011 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/preuctovani-zbozi-a-sluzeb-spojnych-s-najmem-bytu-u-nebytovych-prostor-390-v.html>

SVOBODA, Patrik a BOHUŠOVÁ, Hana. *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku*. Mzdová praxe [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2007 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

UMINSKÝ, Pavel. *Dopady novely zákona o DPH do účetnictví podnikatelů*. Mzdová praxe [online]. Praha: Walters Kluwer, 2011 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d33802v43256-dopady-novely-zakona-o-dph-do-ucetnictvi-podnikatelu/>

Veřejný rejstřík. *Výroční zprávy společnosti Pražská správa nemovitostí, spol. s r.o. za rok 2017*. Obchodní rejstřík [online]. Praha: Obchodní rejstřík, 2018 [cit. 2018-11-26]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=51389157&subjektId=428597&spis=92102>

ZUZÁK, Vladimír. *Vyšší výnos i riziko, to jsou komerční nemovitosti*. Home institute [online]. Praha: ERDEX, 2014, 13.5.2014 [cit. 2018-07-08]. Dostupné z: <http://www.home-institute.cz/vyssi-vynos-i-riziko-to-jsou-komercni-nemovitosti/>

Seznam příloh

Příloha č. 1: Platební kalendář úvěru

Období	Úroky	Splátka jistiny	Úhrady
III.15	101 200	0	101 200
VI.15	202 400	0	202 400
IX.15	202 400	0	202 400
XII.15	202 400	0	202 400
III.16	202 400	0	202 400
VI.16	202 400	0	202 400
IX.16	202 400	0	202 400
XII.16	202 400	0	202 400
III.17	202 400	0	202 400
VI.17	202 400	0	202 400
IX.17	202 400	0	202 400
XII.17	202 400	0	202 400
III.18	202 400	0	202 400
VI.18	202 400	0	202 400
IX.18	202 400	0	202 400
XII.18	202 400	0	202 400
III.19	202 400	0	202 400
VI.19	202 400	0	202 400
IX.19	202 400	0	202 400
XII.19	202 400	0	202 400
III.20	202 400	0	202 400
VI.20	202 400	0	202 400
IX.20	202 400	0	202 400
XII.20	202 400	0	202 400
III.21	202 400	0	202 400
VI.21	202 400	0	202 400
IX.21	202 400	0	202 400
XII.21	202 400	0	202 400
III.22	202 400	0	202 400
VI.22	202 400	0	202 400
IX.22	202 400	0	202 400
XII.22	202 400	0	202 400
III.23	202 400	0	202 400
VI.23	202 400	0	202 400
IX.23	202 400	0	202 400
XII.23	202 400	0	202 400
III.24	202 400	0	202 400
VI.24	202 400	0	202 400
IX.24	202 400	0	202 400
XII.24	202 400	0	202 400
III.25	202 400	25 300 000	25 502 400

Období	Úroky	Splátka jistiny	Úhrady
Součet	8 197 200	25 300 000	33497200

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele

Příloha č. 2: Linearizace nájemného nájemce A

Období	Měsíc nájemní smlouvy	Nájemné dle smlouvy	Linearizované nájemné	Výše zaúčtování č.r.	Zůstatek úctu č.r.
III.16	1	10	6 158,57	6 148,57	6 148,57
IV.16	2	10	6 158,57	6 148,57	12 297,14
V.16	3	10	6 158,57	6 148,57	18 445,71
VI.16	4	5 035	6 158,57	1 123,57	19 569,28
VII.16	5	5 035	6 158,57	1 123,57	20 692,85
VIII.16	6	5 035	6 158,57	1 123,57	21 816,42
IX.16	7	5 035	6 158,57	1 123,57	22 939,99
X.16	8	5 035	6 158,57	1 123,57	24 063,56
XI.16	9	5 035	6 158,57	1 123,57	25 187,13
XII.16	10	5 035	6 158,57	1 123,57	26 310,70
I.17	11	5 035	6 158,57	1 123,57	27 434,27
II.17	12	5 035	6 158,57	1 123,57	28 557,84
III.17	13	5 035	6 158,57	1 123,57	29 681,41
IV.17	14	5 035	6 158,57	1 123,57	30 804,98
V.17	15	5 035	6 158,57	1 123,57	31 928,55
VI.17	16	5 035	6 158,57	1 123,57	33 052,12
VII.17	17	5 035	6 158,57	1 123,57	34 175,69
VIII.17	18	5 035	6 158,57	1 123,57	35 299,26
IX.17	19	5 035	6 158,57	1 123,57	36 422,83
X.17	20	5 035	6 158,57	1 123,57	37 546,40
XI.17	21	5 035	6 158,57	1 123,57	38 669,97
XII.17	22	5 035	6 158,57	1 123,57	39 793,54
I.18	23	5 035	6 158,57	1 123,57	40 917,11
II.18	24	5 035	6 158,57	1 123,57	42 040,68
III.18	25	5 035	6 158,57	1 123,57	43 164,25
IV.18	26	5 035	6 158,57	1 123,57	44 287,82
V.18	27	5 035	6 158,57	1 123,57	45 411,39
VI.18	28	7 420	6 158,57	-1 261,43	44 149,96
VII.18	29	7 420	6 158,57	-1 261,43	42 888,53
VIII.18	30	7 420	6 158,57	-1 261,43	41 627,10
IX.18	31	7 420	6 158,57	-1 261,43	40 365,67
X.18	32	7 420	6 158,57	-1 261,43	39 104,24
XI.18	33	7 420	6 158,57	-1 261,43	37 842,81
XII.18	34	7 420	6 158,57	-1 261,43	36 581,38
I.19	35	7 420	6 158,57	-1 261,43	35 319,95
II.19	36	7 420	6 158,57	-1 261,43	34 058,52
III.19	37	7 420	6 158,57	-1 261,43	32 797,09

Období	Měsíc nájemní smlouvy	Nájemné dle smlouvy	Linearizované nájemné	Výše zaúčtování č.r.	Zůstatek úctu č.r.
IV.19	38	7 420	6 158,57	-1 261,43	31 535,66
V.19	39	7 420	6 158,57	-1 261,43	30 274,23
VI.19	40	7 420	6 158,57	-1 261,43	29 012,80
VII.19	41	7 420	6 158,57	-1 261,43	27 751,37
VIII.19	42	7 420	6 158,57	-1 261,43	26 489,94
IX.19	43	7 420	6 158,57	-1 261,43	25 228,51
X.19	44	7 420	6 158,57	-1 261,43	23 967,08
XI.19	45	7 420	6 158,57	-1 261,43	22 705,65
XII.19	46	7 420	6 158,57	-1 261,43	21 444,22
I.20	47	7 420	6 158,57	-1 261,43	20 182,79
II.20	48	7 420	6 158,57	-1 261,43	18 921,36
III.20	49	7 420	6 158,57	-1 261,43	17 659,93
IV.20	50	7 420	6 158,57	-1 261,43	16 398,50
V.20	51	7 420	6 158,57	-1 261,43	15 137,07
VI.20	52	7 420	6 158,57	-1 261,43	13 875,64
VII.20	53	7 420	6 158,57	-1 261,43	12 614,21
VIII.20	54	7 420	6 158,57	-1 261,43	11 352,78
IX.20	55	7 420	6 158,57	-1 261,43	10 091,35
X.20	56	7 420	6 158,57	-1 261,43	8 829,92
XI.20	57	7 420	6 158,57	-1 261,43	7 568,49
XII.20	58	7 420	6 158,57	-1 261,43	6 307,06
I.21	59	7 420	6 158,57	-1 261,43	5 045,63
II.21	60	7 420	6 158,57	-1 261,43	3 784,20
III.21	61	7 420	6 158,57	-1 261,43	2 522,77
IV.21	62	7 420	6 158,57	-1 261,43	1 261,34
V.21	63	7 420	6 158,66	-1 261,34	0,00

Zdroj: Nájemní smlouva A, vlastní výpočty

Příloha č. 3: Linearizace nájemného nájemce B

Období	Měsíc nájemní smlouvy	Nájemné dle smlouvy	Linearizované nájemné	Výše zaúčtování č.r.	Zůstatek účtu č.r.
I.05	1	10	22 917,50	22907,50	22 907,50
II.05	2	10	22 917,50	22907,50	45 815,00
III.05	3	10	22 917,50	22907,50	68 722,50
IV.05	4	10	22 917,50	22907,50	91 630,00
V.05	5	10	22 917,50	22907,50	114 537,50
VI.05	6	10	22 917,50	22907,50	137 445,00
VII.05	7	10	22 917,50	22907,50	160 352,50
VIII.05	8	25 000	22 917,50	-2082,50	158 270,00
IX.05	9	25 000	22 917,50	-2082,50	156 187,50
X.05	10	25 000	22 917,50	-2082,50	154 105,00

Období	Měsíc nájemní smlouvy	Nájemné dle smlouvy	Linearizované nájemné	Výše zaúčtování č.r.	Zůstatek účtu č.r.
XI.05	11	25 000	22 917,50	-2082,50	152 022,50
XII.05	12	25 000	22 917,50	-2082,50	149 940,00
I.06	13	25 000	22 917,50	-2082,50	147 857,50
II.06	14	25 000	22 917,50	-2082,50	145 775,00
III.06	15	25 000	22 917,50	-2082,50	143 692,50
IV.06	16	25 000	22 917,50	-2082,50	141 610,00
V.06	17	25 000	22 917,50	-2082,50	139 527,50
VI.06	18	25 000	22 917,50	-2082,50	137 445,00
VII.06	19	25 000	22 917,50	-2082,50	135 362,50
VIII.06	20	25 000	22 917,50	-2082,50	133 280,00
IX.06	21	25 000	22 917,50	-2082,50	131 197,50
X.06	22	25 000	22 917,50	-2082,50	129 115,00
XI.06	23	25 000	22 917,50	-2082,50	127 032,50
XII.06	24	25 000	22 917,50	-2082,50	124 950,00
I.07	25	25 000	22 917,50	-2082,50	122 867,50
II.07	26	25 000	22 917,50	-2082,50	120 785,00
III.07	27	25 000	22 917,50	-2082,50	118 702,50
IV.07	28	25 000	22 917,50	-2 082,50	116 620,00
V.07	29	25 000	22 917,50	-2 082,50	114 537,50
VI.07	30	25 000	22 917,50	-2 082,50	112 455,00
VII.07	31	25 000	22 917,50	-2 082,50	110 372,50
VIII.07	32	25 000	22 917,50	-2 082,50	108 290,00
IX.07	33	25 000	22 917,50	-2 082,50	106 207,50
X.07	34	25 000	22 917,50	-2 082,50	104 125,00
XI.07	35	25 000	22 917,50	-2 082,50	102 042,50
XII.07	36	25 000	22 917,50	-2 082,50	99 960,00
I.08	37	25 000	22 917,50	-2 082,50	97 877,50
II.08	38	25 000	22 917,50	-2 082,50	95 795,00
III.08	39	25 000	22 917,50	-2 082,50	93 712,50
IV.08	40	25 000	22 917,50	-2 082,50	91 630,00
V.08	41	25 000	22 917,50	-2 082,50	89 547,50
VI.08	42	25 000	22 917,50	-2 082,50	87 465,00
VII.08	43	25 000	22 917,50	-2 082,50	85 382,50
VIII.08	44	25 000	22 917,50	-2 082,50	83 300,00
IX.08	45	25 000	22 917,50	-2 082,50	81 217,50
X.08	46	25 000	22 917,50	-2 082,50	79 135,00
XI.08	47	25 000	22 917,50	-2 082,50	77 052,50
XII.08	48	25 000	22 917,50	-2 082,50	74 970,00
I.09	49	25 000	22 917,50	-2 082,50	72 887,50
II.09	50	25 000	22 917,50	-2 082,50	70 805,00
III.09	51	25 000	22 917,50	-2 082,50	68 722,50
IV.09	52	25 000	22 917,50	-2 082,50	66 640,00
V.09	53	25 000	22 917,50	-2 082,50	64 557,50

Období	Měsíc nájemní smlouvy	Nájemné dle smlouvy	Linearizované nájemné	Výše zaúčtování č.r.	Zůstatek účtu č.r.
VI.09	54	25 000	22 917,50	-2 082,50	62 475,00
VII.09	55	25 000	22 917,50	-2 082,50	60 392,50
VIII.09	56	25 000	22 917,50	-2 082,50	58 310,00
IX.09	57	25 000	22 917,50	-2 082,50	56 227,50
X.09	58	25 000	22 917,50	-2 082,50	54 145,00
XI.09	59	25 000	22 917,50	-2 082,50	52 062,50
XII.09	60	25 000	22 917,50	-2 082,50	49 980,00
I.10	61	25 000	22 917,50	-2 082,50	47 897,50
II.10	62	25 000	22 917,50	-2 082,50	45 815,00
III.10	63	25 000	22 917,50	-2 082,50	43 732,50
IV.10	64	25 000	22 917,50	-2 082,50	41 650,00
V.10	65	25 000	22 917,50	-2 082,50	39 567,50
VI.10	66	25 000	22 917,50	-2 082,50	37 485,00
VII.10	67	25 000	22 917,50	-2 082,50	35 402,50
VIII.10	68	25 000	22 917,50	-2 082,50	33 320,00
IX.10	69	25 000	22 917,50	-2 082,50	31 237,50
X.10	70	25 000	22 917,50	-2 082,50	29 155,00
XI.10	71	25 000	22 917,50	-2 082,50	27 072,50
XII.10	72	25 000	22 917,50	-2 082,50	24 990,00
I.11	73	25 000	22 917,50	-2 082,50	22 907,50
II.11	74	25 000	22 917,50	-2 082,50	20 825,00
III.11	75	25 000	22 917,50	-2 082,50	18 742,50
IV.11	76	25 000	22 917,50	-2 082,50	16 660,00
V.11	77	25 000	22 917,50	-2 082,50	14 577,50
VI.11	78	25 000	22 917,50	-2 082,50	12 495,00
VII.11	79	25 000	22 917,50	-2 082,50	10 412,50
VIII.11	80	25 000	22 917,50	-2 082,50	8 330,00
IX.11	81	25 000	22 917,50	-2 082,50	6 247,50
X.11	82	25 000	22 917,50	-2 082,50	4 165,00
XI.11	83	25 000	22 917,50	-2 082,50	2 082,50
XII.11	84	25 000	22 917,50	-2 082,50	0,00

Zdroje: Nájemní smlouva B, vlastní výpočty

Příloha č. 4: Výpočet přiřazení nákladů spadajících do vyúčtování

Nájemce	Plocha a v m ²	Počet dní	Přepočet	Podíl na n. všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na n. obsaz ených jednot ek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce A	265,0 0	365	96 725,00	1,939%	95 562,56	2,001 %	120 407,03

Nájemce	Plocha a v m ²	Počet dní	Přepočet	Podíl na n. všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na n. obsaz ených jednot ek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce B	9,40	365	3 431,00	0,069%	3 389,77	0,071 %	4 271,04
Nájemce C	354,5 0	365	129 392,50	2,593%	127 837,46	2,677 %	161 072,81
Nájemce C	223,0 0	365	81 395,00	1,631%	80 416,79	1,684 %	101 323,65
Nájemce D	186,2 0	365	67 963,00	1,362%	67 146,22	1,406 %	84 602,98
Nájemce D	80,90	365	29 528,50	0,592%	29 173,63	0,611 %	36 758,22
Nájemce E	38,20	365	13 943,00	0,279%	13 775,43	0,288 %	17 356,79
Nájemce F	201,4 0	365	73 511,00	1,473%	72 627,54	1,521 %	91 509,35
Nájemce F	146,2 0	365	53 363,00	1,070%	52 721,68	1,104 %	66 428,33
Nájemce F	29,20	365	10 658,00	0,214%	10 529,91	0,220 %	13 267,49
Nájemce G	170,7 0	365	62 305,50	1,249%	61 556,71	1,289 %	77 560,30
Nájemce G	149,7 0	365	54 640,50	1,095%	53 983,83	1,130 %	68 018,61
Nájemce H	2 056,7 0	365	750 695,50	15,046%	741 673,62	15,52 9%	934 494,89
Nájemce CH	31,70	365	11 570,50	0,232%	11 431,45	0,239 %	14 403,41
Nájemce I	1 372,7 0	365	501 035,50	10,042%	495 014,04	10,36 5%	623 708,43
Nájemce J	586,9 0	365	214 218,50	4,293%	211 644,02	4,431 %	266 667,50
Nájemce J	238,0 0	365	86 870,00	1,741%	85 825,99	1,797 %	108 139,15
Nájemce K	23,30	365	8 504,50	0,170%	8 402,29	0,176 %	10 586,73
Nájemce L	203,7 0	365	74 350,50	1,490%	73 456,95	1,538 %	92 554,39
Nájemce L	185,3 0	365	67 634,50	1,356%	66 821,67	1,399 %	84 194,05

Nájemce	Plocha a v m ²	Počet dní	Přepočet	Podíl na n. všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na n. obsaz ených jednot ek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce L	69,00	365	25 185,00	0,505%	24 882,33	0,521 %	31 351,27
Nájemce M	135,0 0	365	49 275,00	0,988%	48 682,81	1,019 %	61 339,43
Nájemce M	26,60	180	4 788,00	0,096%	4 730,46	0,099 %	5 960,29
Nájemce N	234,6 0	365	85 629,00	1,716%	84 599,91	1,771 %	106 594,30
Nájemce N	814,3 0	365	297 219,50	5,957%	293 647,51	6,148 %	369 990,37
Nájemce N	11,50	365	4 197,50	0,084%	4 147,05	0,087 %	5 225,21
Nájemce O	413,9 0	365	151 073,50	3,028%	149 257,90	3,125 %	188 062,16
Nájemce O	113,3 0	365	41 354,50	0,829%	40 857,50	0,855 %	51 479,69
Nájemce P	672,6 0	365	245 499,00	4,920%	242 548,59	5,079 %	305 606,68
Nájemce Q	14,50	365	5 292,50	0,106%	5 228,89	0,109 %	6 588,31
Nájemce R	49,40	365	18 031,00	0,361%	17 814,30	0,373 %	22 445,69
Nájemce Ř	62,00	105	6 247,50	0,125%	6 172,42	0,129 %	7 777,13
Nájemce S	25,50	365	9 307,50	0,187%	9 195,64	0,193 %	11 586,34
Nájemce S	66,90	365	24 418,50	0,489%	24 125,04	0,505 %	30 397,10
Nájemce S	61,30	64	3 004,69	0,060%	2 968,58	0,062 %	3 740,36
Nájemce T	158,4 0	365	57 816,00	1,159%	57 121,17	1,196 %	71 971,60
Nájemce T	81,30	365	29 674,50	0,595%	29 317,87	0,614 %	36 939,97
Nájemce T	117,3 0	365	42 814,50	0,858%	42 299,95	0,886 %	53 297,15
Nájemce T	249,4 0	365	91 031,00	1,824%	89 936,99	1,883 %	113 318,92
Nájemce U	43,20	365	15 768,00	0,316%	15 578,50	0,326 %	19 628,62

Nájemce	Plocha v m2	Počet dní	Přepočet	Podíl na n. všech jednotek	Náklady všech jednotek	Podíl na n. obsazených jednotek	Náklady obsazených jednotek
Nájemce V	1 995,60	365	728 394,00	14,599%	719 640,14	15,068%	906 733,12
Nájemce W	22,80	365	8 322,00	0,167%	8 221,99	0,172%	10 359,55
Nájemce X	617,30	365	225 314,50	4,516%	222 606,66	4,661%	280 480,23
Nájemce Y	321,80	365	117 457,00	2,354%	116 045,40	2,430%	146 215,03
Nájemce Z	114,90	365	41 938,50	0,841%	41 434,48	0,868%	52 206,67
Nájemce Z	210,10	365	76 686,50	1,537%	75 764,88	1,586%	95 462,33
Nájemce Z	25,60	365	9 344,00	0,187%	9 231,70	0,193%	11 631,77
Nájemce Z	25,60	365	9 344,00	0,187%	9 231,70	0,193%	11 631,77
Nájemce Z	49,00	365	17 885,00	0,358%	17 670,06	0,370%	22 263,94
Volné	159,60	365	58 254,00	1,168%	57 553,90	x	x
Volné	159,60	365	58 254,00	1,168%	57 553,90	x	x
Volné ne celé období	151,40	746	38 842,30	0,778%	38 375,49	x	x
Součty	13 674,60	x	4 989 397,99	100,000%	4 929 435,29	100,000%	6 017 610,17

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

Příloha č. 5: Finální vyúčtování dle nájemců

Nájemce	Celkové náklady	Výnosy za služby	Vyúčtování
Nájemce A	215 969,59	206 700,00	9 269,59
Nájemce B	7 660,81	18 048,00	-10 387,19
Nájemce C	288 910,26	518 988,00	-230 077,74
Nájemce C	181 740,45	173 940,00	7 800,45
Nájemce D	151 749,20	250 252,80	-98 503,60
Nájemce D	65 931,85	77 664,00	-11 732,15
Nájemce E	31 132,22	29 796,00	1 336,22

Nájemce	Celkové náklady	Výnosy za služby	Vyúčtování
Nájemce F	164 136,89	96 672,00	67 464,89
Nájemce F	119 150,02	175 440,00	-56 289,98
Nájemce F	23 797,40	35 040,00	-11 242,60
Nájemce G	139 117,02	225 324,00	-86 206,98
Nájemce G	122 002,44	197 604,00	-75 601,56
Nájemce H	1 676 168,51	493 608,00	1 182 560,51
Nájemce CH	25 834,85	26 628,00	-793,15
Nájemce I	1 118 722,48	1 070 706,00	48 016,48
Nájemce J	478 311,52	704 280,00	-225 968,48
Nájemce J	193 965,14	199 920,00	-5 954,86
Nájemce K	18 989,02	18 174,00	815,02
Nájemce L	166 011,34	244 440,00	-78 428,66
Nájemce L	151 015,72	88 944,00	62 071,72
Nájemce L	56 233,59	82 800,00	-26 566,41
Nájemce M	110 022,24	194 400,00	-84 377,76
Nájemce M	10 690,75	19 152,00	-8 461,25
Nájemce N	191 194,21	351 900,00	-160 705,79
Nájemce N	663 637,88	977 160,00	-313 522,12
Nájemce N	9 372,27	13 800,00	-4 427,73
Nájemce O	337 320,05	620 850,00	-283 529,95
Nájemce O	92 337,19	169 950,00	-77 612,81
Nájemce P	548 155,27	968 544,00	-420 388,73
Nájemce Q	11 817,20	21 228,00	-9 410,80
Nájemce R	40 259,99	47 424,00	-7 164,01
Nájemce Ř	13 949,55	8 330,00	5 619,55
Nájemce S	20 781,98	33 660,00	-12 878,02
Nájemce S	54 522,13	32 112,00	22 410,13
Nájemce S	6 708,95	8 500,27	-1 791,32
Nájemce T	129 092,77	237 600,00	-108 507,23
Nájemce T	66 257,84	117 072,00	-50 814,16
Nájemce T	95 597,11	112 608,00	-17 010,89
Nájemce T	203 255,91	299 280,00	-96 024,09
Nájemce U	35 207,12	63 244,80	-28 037,68
Nájemce V	1 626 373,26	1 915 776,00	-289 402,74
Nájemce W	18 581,53	34 200,00	-15 618,47
Nájemce X	503 086,90	740 760,00	-237 673,10
Nájemce Y	262 260,43	463 392,00	-201 131,57
Nájemce Z	93 641,15	110 304,00	-16 662,85
Nájemce Z	171 227,21	302 544,00	-131 316,79
Nájemce Z	20 863,48	36 864,00	-16 000,52
Nájemce Z	20 863,48	38 400,00	-17 536,52

Nájemce	Celkové náklady	Výnosy za služby	Vyúčtování
Nájemce Z	39 934,00	47 040,00	-7 106,00
Volné	57 553,90	x	x
Volné	57 553,90	x	x
Volné (část období)	38 375,49	x	x
Součty	10 947 045,46	12 921 063,87	-2 127 501,70

Zdroje: Účetnictví Pronajímatele + vlastní výpočty

Seznam zkratk

ČUS	České účetní standardy pro podnikatele
Č.r.	Časové rozlišení
M	Měsíc
MVČ	Majetek vytvořený vlastní činností
N.	Náklady
NO	Nárok na odpočet
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník
Odst.	Odstavec
Písm.	Písmeno
Str.	Strana
TZ	Technické zhodnocení
VK	Vlastní kapitál
Vyd.	Vydání
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZOÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování úvěru Pronajímatele.....	15
Tabulka 2: Kurzové rozdíly vznikající v rámci účetnictví Pronajímatele.....	17
Tabulka 3: Indexace nájemného	19
Tabulka 4: Výpočet jistiny Nájemce A.....	20
Tabulka 5: Účtování přijetí jistiny Nájemce A	20
Tabulka 6: Možné účtování při ukončení smlouvy.....	21
Tabulka 7: Zaúčtování časového rozlišení sníženého nájemného	28
Tabulka 8: Proúčtování zprostředkování nájmu nájemce J	31
Tabulka 9: Účtování neuplatněného nároku na odpočet daně	40
Tabulka 10: Výpočet vypořádacího koeficientu	40
Tabulka 11: Podíl nájemce A na nákladu na elektřinu	48
Tabulka 12: Účtování přefakturace elektřiny.....	49
Tabulka 13: Náklady spadající do vyúčtování.....	50
Tabulka 14: Přepočet podílů nákladů z vyúčtování připadající na nájemce	51
Tabulka 15: Výsledek vyúčtování nájemců	52
Tabulka 16: Účtování o vyúčtování v roce 2017	53
Tabulka 17: Účtování vyúčtování v roce 2018	54
Tabulka 18: Odpisy dlouhodobého hmotného majetku při využití rovnoměrné metody.....	62
Tabulka 19: Odpisy dlouhodobého hmotného majetku při využití zrychlené metody	62
Tabulka 20: Průběh TZ budovy.....	65
Tabulka 21: Účetní odpisový plán budovy	65
Tabulka 22: Daňové odepisování budovy Pronajímatele.....	67
Tabulka 23: Vstupní cena majetku pro DPH.....	67
Tabulka 24: Účtování kontribuce u nájemce.....	71
Tabulka 25: Účtování kontribuce u pronajímatele.....	72
Tabulka 26: Pořízení technického zhodnocení pro nájemce pronajímatelem	72
Tabulka 27: Úhrada nájemného TZ provedeným nájemcem.....	73
Tabulka 28: Úhrada zálohy na nájemné TZ	73
Tabulka 29: Peněžní úhrada TZ provedeného nájemcem.....	75
Tabulka 30: Peněžní úhrada TZ provedeného nájemcem na konci nájemního vztahu	75

Tabulka 31: Navýšení vstupní ceny majetku o nepeněžní příjem.....	77
Tabulka 32: Účtování při zanechání TZ nájemcem na konci nájemního vztahu	78
Tabulka 33: Kontribuce pronajímatele poskytnutá nájemci za TZ.....	79
Tabulka 34: Účtování zádržného u Pronajímatele	82
Tabulka 35: Zůstatek účtů zádržného k 31. 12. 2017	82

Seznam obrázků

Obrázek 1: Ukazatel ceny komerčních nemovitostí.....	11
Obrázek 2: Srovnání linearizované nájemného a nájemného dle smlouvy	27

Seznam příloh

Příloha č. 1: Platební kalendář úvěru	90
Příloha č. 2: Linearizace nájemného nájemce A	91
Příloha č. 3: Linearizace nájemného nájemce B.....	92
Příloha č. 4: Výpočet přiřazení nákladů spadajících do vyúčtování	94
Příloha č. 5: Finální vyúčtování dle nájemců	97