

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2020

Bc. Iva Knapová

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Nemovité věci – účetní a daňový pohled na vybrané problémy, komparace s IFRS

Autor diplomové práce:

Bc. Iva Knapová

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Rok obhajoby:

2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Nemovité věci – účetní a daňový pohled na vybrané problémy, komparace s IFRS*“ vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a další podkladové materiály jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....
podpis

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. za vedení mé diplomové práce, za cenné rady, připomínky a ochotu kdykoliv pomoci. Poděkování patří i rodině a přátelům, kteří mě při studiu podporovali.

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena na porovnání vybraných oblastí u nemovitých věcí dle české právní, účetní a daňové legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Práce se skládá ze tří hlavních částí. První kapitola je věnována teoretickému vymezení nemovitých věcí dle jednotlivých právních úprav. Ve druhé a třetí části je řešeno oceňování nemovitých věcí při pořízení a v průběhu držení z pohledu české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů. Obě kapitoly jsou rovněž doplněny praktickými příklady a teoretickými přehledy. Na základě teoretických poznatků je v závěru diplomové práce uveden souhrnný příklad porovnávající oba přístupy.

Klíčová Slova: Nemovité věci, občanský zákoník, české účetní předpisy, mezinárodní účetní standardy, daňová legislativa, oceňování.

Abstract

This diploma thesis is focused on comparison of selected areas of real estate according to the Czech law, accounting and tax legislation and International Financial Reporting Standards (IFRS). The thesis consists of three main parts. The first part is focused on the theoretical definition of immovable property according to individual legislation. The second and third part demonstrates the valuation of immovable property during an acquisition and while holding the property from the perspective of Czech and international accounting legislation. Both parts are enriched with practical examples and theoretical overviews. Based on the theoretical findings, a summary example comparing both approaches, is found at the end of the thesis.

Keywords: Real estate, civil code, Czech accounting regulations, International Accounting Standards, tax legislation, valuation.

Obsah

Úvod	8
1 Nemovité věci – vymezení v legislativě	9
1.1 Nemovité věci z pohledu občanského zákoníku.....	9
1.1.1 Pozemky	11
1.1.2 Stavby	11
1.1.3 Byty	12
1.1.4 Nebytové prostory	12
1.2 Účetní pohled na nemovité věci.....	12
1.3 Daňový pohled na nemovité věci.....	14
1.3.1 Zákon o daních z příjmů	15
1.3.2 Zákon o dani z přidané hodnoty	18
1.3.3 Zákon o dani z nemovitých věcí.....	19
1.3.4 Daň z nabytí nemovitých věcí	21
1.4 Nemovité věci z pohledu IFRS	22
1.5 Katastr nemovitostí.....	25
1.6 Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů	27
2 Oceňování nemovitých věcí při pořízení	29
2.1 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle české účetní legislativy	30
2.2 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle daňové legislativy	32
2.3 Pořízení nemovitých věcí – účetní a daňová řešení	34
2.3.1 Dotace na pořízení nemovité věci	34
2.3.2 Nemovitá věc pořízená Směnou	36
2.3.3 Koupě nemovité věci	37
2.3.4 Vklad nemovité věci	40
2.3.5 Nemovitá věc pořízená vlastními náklady.....	44
2.3.6 Nemovitá věc pořízená bezúplatným nabytím	46
2.4 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle IAS/IFRS.....	47
2.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	47
2.4.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí	55
2.4.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	56
2.4.4 IAS 2 - Zásoby.....	56
2.5 Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů	57

3	Ocenění v průběhu držení aktiva	60
3.1	Ocenění v průběhu držení aktiva – české účetní předpisy	60
3.2	Ocenění v průběhu držení aktiva – daňová legislativa	64
3.3	Ocenění v průběhu držení aktiva - IFRS	66
3.3.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	66
3.3.2	IAS 40 – Investice do nemovitostí	70
3.3.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji	71
3.3.4	IAS 2 - Zásoby.....	72
3.4	Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů	72
3.5	Souhrnný příklad	76
3.6	Zhodnocení.....	81
Závěr		82
Seznam literatury a zdrojů		85
Seznam tabulek		90

Úvod

Nemovité věci jsou v dnešní době velmi často diskutovaným tématem zejména v souvislosti s jejich pořízením. V podnikatelské sféře je vedle vymezení vlastnického vztahu k nemovitým věcem a věcných práv s nimi souvisejících důležitá i účetní a daňová právní úprava. Nemovité věci u většiny podniků tvoří obvykle značnou část aktiv, proto je jejich správné zachycení v účetních výkazech důležité.

Tato práce je zaměřena na způsoby pořízení a ocenění vybraných problémových oblastí nemovitých věcí z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a národní účetní legislativy doplněnou o daňové předpisy. Pozornost je věnována nemovitým věcem sloužícím zejména pro vlastní činnost podniku, v práci je též věnován prostor i investicím do nemovitostí. Poznatky získané v teoretických částech jsou aplikovány na příkladech v průběhu jednotlivých kapitol. Shrnující příklad v závěru diplomové práce pak uvádí komplexnější pohled na problematiku snižování hodnoty nemovitých věcí v obou účetních předpisech.

Cílem této práce je osvojení si základních pravidel a postupů a jejich porovnání při pořizování a oceňování nemovitého majetku dle českých a mezinárodních účetních předpisů a daňové legislativy a porozumění principům jejich fungování na uvedených příkladech. Dále je záměrem této práce poukázat na případné odlišnosti při oceňování nemovitých věcí a jejich následného vykazování dle výše zmíněných přístupů.

Hypotéza: Společnost, která vykazuje nemovitý majetek v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS), podává stejně pravdivý obraz předmětu účetnictví jako společnost řídící se českými účetními předpisy.

Práce je rozdělena do tří kapitol. První kapitola uvádí obecné vymezení nemovitých věcí tak, jak jsou chápány jednotlivými právními úpravami. Ve druhé kapitole je věnována pozornost oceňování nemovitých věcí při pořízení a ve třetí kapitole je řešeno následné ocenění nemovitých věcí, tedy úpravy hodnot majetku, a to jak z pohledu české účetní legislativy a daní, tak z pohledu mezinárodních účetních standardů. Teoretické části jsou doplňovány praktickými příklady. V závěru jednotlivých kapitol je vždy uvedeno zhodnocení dané problematiky a stručný přehled základních rozdílů v tabulkách. Na konci práce je uveden komplexní příklad, který by měl přispět k potvrzení či vyvrácení stanovené hypotézy.

1 Nemovité věci – vymezení v legislativě

Rozlišování věcí na movité a nemovité má význam např. při nabývání vlastnických práv – v občanskoprávní rovině, či z účetního a daňového pohledu – v podnikatelské sféře. Pojem „nemovité věci“ je vymezen v občanském zákoníku v oblasti soukromého práva. Účetní a daňová legislativa se bližšímu vymezení tohoto pojmu nevěnuje, často se odkazuje právě na občanský zákoník. Mezinárodní účetní standardy se této problematice věnují v některých jednotlivých standardech. Pro zařazení nemovité věci do správného standardu záleží vždy na tom, zda nemovitost splňuje standardem stanovená kritéria a definice.

V následujícím textu se věnuji vymezení nemovitých věcí z pohledu občanského zákoníku a účetního a daňového pohledu. Legislativa, které se v textu věnuji, spolu úzce souvisí, proto pokud není nějaký pojem náležitě vysvětlen v jedné právní úpravě, lze si pomoci druhou. Vedle české legislativy je v práci řešen pohled na vybranou problematiku nemovitých věcí ve vybraných standardech IAS/IFRS. V poslední části této kapitoly je věnován prostor katastru nemovitostí a právní úpravě s ním související.

1.1 Nemovité věci z pohledu občanského zákoníku

Od 1. 1. 2014 vešla v platnost rekodifikace soukromého práva, ve které došlo mimo jiné i ke změně terminologie nemovitostí. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen OZ) nahradil označení nemovitost pojmem nemovité věci. V textu diplomové práce jsou oba pojmy zaměnitelné a používány jako synonyma. Podobně jako předchozí právní úprava rozlišuje i OZ věci na movité a nemovité. Nemovitými věcmi jsou podle § 498, odst. 1) OZ „*pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*“ Ostatní věci bez ohledu na jejich hmotnou či nehmotnou podstatu jsou považovány za movité.

Z výše uvedeného textu vyplývá, že pokud věc nezapadá do definice nemovité věci, je považována za věc movitou. V souvislosti s rekodifikací je v současném OZ vymezen pojem nemovitá věc o něco širěji. Za nemovitou věc jsou považována i některá práva, např. právo stavby.

Občanský zákoník se navrátil ke staré římskoprávní zásadě „*superficies solo credit*“ (v překladu *povrch ustupuje půdě*). Podle Maříka a kol. (2018, s. 374), zásada vypovídá o tom, že stavby pevně spojené s pozemkem nejsou samostatnými věcmi, ale tvoří jeho součást jako

věci hlavní. To tedy znamená, že pozemek a stavba nacházející se na daném pozemku mají výhradně jednoho vlastníka. Dikce OZ tedy v § 3054 odstranila splynutím odděleného vlastnictví problém, který vznikal na základě předchozí právní úpravy. Dle § 506 odst. 1) OZ je součástí pozemku: „*prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „Stavba“)* s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.“ Existují však výjimky, které nelze považovat za součást pozemku, těmi dle Maříka a kol, (2018, s. 374) jsou: „*samostatné stavby podle předchozí právní úpravy, inženýrské sítě, dočasné stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, právo stavby, a bytové a nebytové jednotky.*“

Ke splynutí vlastnictví dochází v případě, že vlastníkem stavby i nemovitosti k datu účinnosti OZ je stejná osoba. Jedná-li se o situace, kdy nemohlo dojít ke sjednocení vlastnictví (např. z důvodu zatížení věcnými břemeny či odlišného vlastníka), jsou takové stavby i nadále samostatnou nemovitou věcí (Mařík, 2018, s. 375).

V případě, že se vlastník pozemku a vlastník stavby zřízené na daném pozemku liší, mají oba dle § 3056 OZ předkupní právo, tzn., že vlastník pozemku musí v případě jeho prodeje nabídnout svoji nemovitost vlastníkově stavby a naopak. Od tohoto předkupního práva lze očekávat, že by díky němu mělo v budoucnu docházet ke splynutí vlastnictví. Pokud pozemek i stavba jsou v rukou jediného vlastníka a nejsou zatíženy věcným právem, stávají se účinností OZ dle § 3058 jednotným celkem.

V souvislosti s tím, že stavby jsou dle OZ chápány jako součást pozemku, je vhodné zmínit právo stavby. Právo stavby má v českých předpisech dlouholetou tradici. Nicméně v roce 1950 došlo k zestručnění jeho právní úpravy takovou měrou, že bylo v pozdějších letech úplně vypuštěno. Občanský zákoník právo stavby opětovně zavedl do českého občanského práva, neboť jde o užitečný prostředek. Přínosnost práva stavby lze posuzovat na základě toho, že je používán i v zahraničních právních úpravách (Ministerstvo spravedlnosti ČR, ©2013-2015).

Právo stavby je v OZ upraveno v § 1240 až § 1256. Právo stavby je věcí nemovitou. Jedná se o věcné právo, které zatěžuje cizí pozemek. Osoba vlastnící pozemek jej může díky právu stavby přenechat osobě (stavebníkovi), které právo přísluší, tedy osobě kompetentní mít na pozemku popřípadě pod pozemkem stavbu. Právo stavby se týká jak výstavby nových staveb, tak i převzetí již existujících staveb pro účely opravy či modernizace. Právo stavby je dočasné, lze ho zřídit maximálně na 99 let. Právo stavby se dle § 1243 OZ nabývá smlouvou, vydržením, anebo, stanoví-li tak zákon, rozhodnutím orgánu veřejné moci. I v případě práva stavby existuje

dle § 1254 předkupní právo, a to pro stavebníka k pozemku a pro vlastníka pozemku k právu stavby (Ministerstvo spravedlnosti ČR, ©2013-2015).

Občanský zákoník nemovitými věcmi rozumí pozemky, stavby a práva s nimi související. Vymezení těchto pojmů však postrádá, proto je nutné obrátit se na jiné právní předpisy. Z hlediska účetních a daňových předpisů je nutné nemovitými věcmi rozumět i byty a nebytové prostory.

1.1.1 Pozemky

Definice pozemku lze nalézt v zákoně č. 256/2013 Sb., zákon o katastru nemovitostí (dále jen katastrální zákon) v § 2 odst. a), jedná se o část povrchu země, která je oddělena od okolních částí (ležících v těsné blízkosti) jasně vymezenou hranicí (např. hranicí územní jednotky, katastrálního území, vlastnickou, regulačním plánem, rozsahem zástavního práva a práva stavby, aj.). Dle § 2 odst. b) katastrálního zákona je geometricky a polohově určený pozemek s parcelním číslem, zachycený v katastrální mapě, parcelou.

V § 3 odst. 2) katastrálního zákona, se pozemky člení dle druhů na:

- „*ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty*“ – označované jako zemědělské pozemky;
- „*lesní pozemky*“;
- „*vodní plochy*“;
- „*zastavěné plochy a nádvoří*“;
- „*ostatní plochy*“.

1.1.2 Stavby

Vymezení pojmu stavba je uvedeno v zákoně č. 183/2006 Sb., zákon o územním plánování a stavebním řádu (dále jen stavební zákon), konkrétně v § 2 odst. 3) jako „*veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, ... na účel využití a dobu trvání*.“ Stavbu lze označit za dočasnou, pokud stavební úřad předem limituje dobu jejího trvání. Stavbou se dle § 2 odst. 4) rozumí i její část či změna v případě, že je dokončená. Dále dle § 2 odst. 5) může u dokončené stavby nastat změna, a to v podobě nástavby, přístavby či stavební úpravy.

Podle Vychopně (2018, s. 24) je pro účetní a daňové potřeby důležité vycházet z tuzemské Klasifikace stavebních děl (CZ-CC).

1.1.3 Byty

Vymezení pojmu „byt“ je na rozdíl od výše zmíněných pojmů „pozemek“ a „stavba“ od r. 2014 uvedeno v OZ, v § 2236 odst. 1) jako: „*místnost nebo soubor místností, které jsou částí domu, tvoří obytný prostor a jsou určeny a užívány k účelu bydlení.*“

1.1.4 Nebytové prostory

Vymezení nebytových prostor je uvedeno též v OZ. Konkrétně dle § 2302 odst. 1) se nebytovým prostorem rozumí pronajatý prostor nebo místnost se záměrem v něm podnikat, a to bez ohledu na vyjádření či nevyjádření účelu nájmu ve smlouvě.

1.2 Účetní pohled na nemovité věci

Účetní jednotky, které nakládají s majetkem, jej musí řádně evidovat v účetnictví. To je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláškou pro podnikatele č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška pro podnikatele“) a českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 (dále jen „ČÚS“), který upravuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, do kterého nemovité věci spadají.

Účetnictví nemovitými věcmi rozumí dlouhodobý hmotný majetek. Účetní jednotky jej vykazují mezi aktivy v rozvaze v položce „B. II.“

Dlouhodobý hmotný majetek je podsložkou dlouhodobého majetku, který je účetními předpisy vymezen na základě předpokládané doby životnosti a finančním limitem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotkou (s přihlédnutím k principu významnosti a věrnému a poctivému obrazu). Účetní předpisy (konkrétně § 7 vyhlášky pro podnikatele a ČÚS č. 013) tedy vymezují dlouhodobý hmotný majetek jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Co se týče finančního limitu, hodnotí se významnost výše ocenění, avšak lze nalézt výjimky, kdy k tomu není přihlíženo - příkladem jsou pozemky a stavby. Neméně důležitým charakteristickým rysem dlouhodobého hmotného majetku je jeho fyzická podstata (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 75-76).

Podle Kovanicové (2012, s. 219) by měl dlouhodobý hmotný majetek přispívat k rozšíření podnikatelské činnosti. Za normálních okolností by měl být dlouhodobě užíván, nikoli sloužit k prodeji. V takovém případě by se nejednalo o dlouhodobý hmotný majetek, ale o zboží. To je upraveno v § 9 odst. 5) vyhlášky pro podnikatele. Nemovitosti, se kterými je obchodováno a jsou-li takto účetně zachyceny, jsou předmětem podnikatelské činnosti realitních kanceláří.

Pomocí účtové osnovy je možné členit dlouhodobý hmotný majetek na odpisovaný (*účtová skupina 02*), kam patří stavby (*účet 021*), a neodpisovaný (*účtová skupina 03*), kam patří pozemky (*účet 031*).

Ve vyhlášce pro podnikatele v § 7 odst. 1), je z položky „Pozemky“ vyloučena část pozemku, kterou je možné odepsat. Jedná se o položku „Stavby“. Podle Skálové a kol. (2017, s. 36) je účetně na každou položku nahlíženo odděleně, a to pro potřeby ocenění, evidování a odpisování. Stavba tedy z účetního pohledu bude samostatným dlouhodobým hmotným majetkem, kdežto OZ považuje stavbu za součást pozemku. Pokud nastane situace, že při pořízování nemovitosti bude ve smlouvě uvedena pouze jedna hromadná pořizovací cena pro pozemek a stavbu, postupuje se dle § 61a vyhlášky pro podnikatele a cena se rozdělí na základě provedeného znaleckého posudku. Pozemky, jak je uvedeno výše, lze za dlouhodobý hmotný majetek považovat bez ohledu na výši ocenění, a pokud nejsou zbožím.

Mezi stavby lze dle § 7 odst. 2) vyhlášky pro podnikatele zařadit:

- stavby definované stavebním zákonem včetně budov, důlní díla, vodní díla, důlní stavby pod povrchem, a jiná stavební díla dle zvláštních právních předpisů;
- právo stavby, není-li s ním obchodováno a nemusí tak být zařazeno do položky zboží;
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť;
- technické rekultivace, pokud není zvláštním právním předpisem stanoveno jinak;
- byty a nebytové prostory definované jako jednotky dle zvláštního právního předpisu.

Stejně jako u pozemků se ani u staveb nepřihlíží k výši ocenění. U staveb se však nepřihlíží ani k době použitelnosti. Dle § 7 odst. 7) vyhlášky pro podnikatele je na účtu „Stavby“ zároveň evidováno i technické zhodnocení, a to od výše ocenění stanoveného v § 47 odst. 4) vyhlášky, provedené na majetku uvedeném v § 28 odst. 5) zákona o účetnictví, nebo drobného hmotného majetku. Účetní a daňové předpisy se vzájemně doplňují. Technickým zhodnocením se podle § 47 odst. 4) vyhlášky rozumí zásahy do používaného majetku, které změní jeho účel, technické parametry nebo rozšíří jeho vybavenost, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav. Vynaložené náklady musí dosahovat výše ocenění, které stanovila sama účetní jednotka pro konkrétní položky majetku. Z daňového hlediska jím jsou dle § 33 odst. 1) ZDP výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, které v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého majetku převýší částku 40 tis. Kč.

Dle § 7 odstavce 6) vyhlášky pro podnikatele, je v položce „Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ uvedeno věcné břemeno¹ k pozemku a stavbě, jestliže již není zahrnuto v ocenění položky „Stavby“ či v rámci „Zásob“. Ani v tomto případě se nepřihlíží k výši ocenění.

Do doby, než jsou pořizované nemovitosti uvedeny do stavu způsobilého k užívání, jsou evidovány na účtech „Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“. Jedná se o kalkulační účty, na kterých jsou zachyceny veškeré náklady vynaložené v souvislosti s pořízením nemovitosti. Nemovitost je možné začít používat v momentě, kdy jsou splněny technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy (př. stavebními, bezpečnostními) pro užívání (Skálová a kol., 2017, s. 37-38).

S hmotným majetkem souvisí dále i účtová skupina 04 „Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek“, kde jsou zachyceny veškeré náklady související s pořízením majetku. Na pořízení dlouhodobého hmotného majetku je též možné poskytnout zálohy, které se evidují ve skupině 05 „Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek“. Na účtech ve skupině 08 „Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku“ jsou odděleně zachyceny odepsané částky jako tzv. „oprávký“, neboli suma odpisů – částek již zahrnutých do nákladů. Poslední skupinou, kterou v souvislosti s hmotným majetkem uvádím, je skupina 09 „Opravné položky k dlouhodobému majetku“, kde jsou zachycena přechodná snížení hodnot aktiv vyčíslená na základě inventarizace (Skálová a kol., 2017, s. 39).

Základní postupy účtování dlouhodobého hmotného majetku jsou pro účetní jednotky stanoveny v ČÚS č. 013. Jednotlivým způsobům pořízení a jejich zaúčtování je věnována kapitola 2. Oceňování nemovitých věcí při pořízení.

1.3 Daňový pohled na nemovité věci

Daně související s nemovitou věcí se řadí mezi přímé daně, v jejichž rámci spadají do majetkových daní. Povinnost uhradit tento typ daní vzniká v případě vlastnictví k danému majetku či při jeho užívání nebo v situaci nabytí majetku. Tyto daně jsou placeny bez ohledu na výši příjmů poplatníka. Daň z nemovitých věcí je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek (Vančurová a Láchová, 2018, s. 361).

V daňových předpisech nelze nalézt vymezení nemovitých věcí, je však možné vycházet z občanského zákoníku. V § 496 OZ je majetek rozdělen na hmotný a nehmotný. Většinu nemovitých věcí je možné zařadit do hmotného majetku. To se však netýká práva stavby, které

¹ Přesné vymezení je uvedeno v OZ § 1257. Zjednodušeně lze však říci, že vlastník věci, která je věcným břemenem zatížena, musí ve prospěch jiné osoby něco strpět nebo se něčeho zdržet.

je sice nemovitou věcí, ale jedná se o věcné právo, a tak je tedy OZ považováno za nehmotný majetek. Za nemovité věci lze v souladu s OZ § 498 dle Skálové (2017, s. 53) označit:

- „*pozemky,*
- *stavby na pozemku (tvoří součást pozemku),*
- *podzemní stavby se samostatným účelovým určením jakož i věcná práva k nim (př. metro či vinný sklep pod cizím pozemkem),*
- *věci, které nelze přenést z místa na místo, aniž by byla porušena jejich podstata,*
- *inženýrské sítě,*
- *dočasné stavby,*
- *věci (stavby), které dle jiné právní úpravy nejsou součástí pozemku (př. dálnice),*
- *jednotka (např. byt, nebytový prostor),*
- *věcná práva (např. právo stavby)“.*

S některými z výše uvedených položek je možné se setkat v daňových předpisech. Pro lepší povědomí o nemovitých věcech v rámci daňové legislativy je následující text v obecnější rovině věnován zákonu o daních z příjmů, zákonu o DPH, zákonu o dani z nemovitých věcí a zákonu o dani z nabytí nemovitých věcí. Bližší pohled na nemovité věci v rámci kapitol o oceňování při pořízení a následném oceňování je prostřednictvím daňových předpisů věnován převážně již jen z pohledu zákona o daních z příjmů.

1.3.1 Zákon o daních z příjmů

Pro daňové účely je zásadní, zda nemovitá věc je součástí obchodního majetku², či nikoliv. Majetek (resp. nemovité věci), který je součástí obchodního majetku, je podle zákona č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů nebo také ZDP), majetkem poplatníka. Rozlišuje se samozřejmě pohled na poplatníka jako na fyzickou či právnickou osobu. V § 4 odst. 4) ZDP, je za obchodní majetek fyzických osob považována část majetku poplatníka, která byla či je uvedena v účetnictví nebo v daňové evidenci. Tedy náklady vynaložené na nemovitý majetek evidovaný jako součást obchodního majetku jsou daňově uznatelné. Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů právnických osob je podle § 20c ZDP chápán veškerý majetek, který mu patří.

Zákon o daních z příjmů se nemovitých věcí dotýká v § 26 odst. 2), kde je vymezen hmotný majetek. Nemovitostmi se totiž pro účely daně z příjmů rozumí hmotný majetek, který lze

² Od ledna 2014 je pojem obchodní majetek v OZ nahrazen pouze obecným vymezením. V § 495 OZ je uvedeno, že „majetek tvoří souhrn všeho, co osobě patří“ a „jmění osoby tvoří souhrn jejího majetku a dluhů“.

odpisovat. S nemovitými věcmi tedy souvisí písmena b) a c), budovy, domy a jednotky a stavby s výjimkami (např. provozní důlní díla, drobné stavby). Dle § 26 odst. 5) ZDP je možné tento hmotný majetek daňově odpisovat, a to nezávisle na výši vstupní ceny a době použitelnosti, tak jako tomu je v účetnictví.

O pozemcích, které lze označit za hmotný majetek pro účely daně z příjmů, se hovoří v ZDP v § 26 odst. 2) písmeno d) pouze v souvislosti s pěstitelskými celky trvalých porostů, které mají dobu plodnosti tři a více let. V jiném kontextu nejsou pozemky v § 26 uvedeny. Z této skutečnosti lze vyvodit, že pozemky nejsou odpisovaným hmotným majetkem. Vstupní cenu pozemků proto není možné pro účely daně z příjmů zahrnovat do základu daně postupně. Jejich pořizovací cena se uplatní v daňových výdajích pouze při vyřazení – prodeji, dle § 24 odst. 2) písm. t) ZDP.

Právo stavby je v zákoně o daních z příjmů upraveno spíše výjimečně. Podle ZDP není ani hmotným ani nehmotným majetkem. Právo stavby je pro potřeby účetnictví považováno za dlouhodobý hmotný majetek a v závislosti na délce trvání je účetně odpisováno. Daňově uznatelným výdajem jsou účetní odpisy dle § 24 odst. 2) písm. v) ZDP (Skála, 2015, s. 129).

Hmotným majetkem je dle § 26 odst. 3) písmeno a) ZDP též technické zhodnocení, které nenavysahuje vstupní či zůstatkovou cenu hmotného majetku.

Věc nacházející se ve stavu, kdy je možné ji začít používat běžným způsobem (dokončena a splňuje technické funkce), se dle § 26 odst. 10) ZDP, je hmotným majetkem.

Zatímco OZ nahlíží na stavbu jako na součást pozemku, z účetního i daňového hlediska jsou stavba a pozemek samostatnými celky (pozemky se na rozdíl od staveb neodepisují). S tím souvisí i to, že vstupní cenu neodpisovaného hmotného majetku lze uplatnit v základu daně až v momentě jeho vyřazení.

Problémovou oblastí, se kterou se účetní jednotky běžně potýkají, je určení toho, co je součástí stavby. Posuzuje se zejména, zda technologie (např. klimatizace, výtah, eskalátory), či technické zhodnocení vstoupí do pořizovací ceny, či je vykázána jako samostatný hmotný majetek. Vzhledem k tomu, že se jedná o položky s významnými částkami, může mít jejich výše vykázaná v účetnictví a v základu daně z příjmů značný vliv. Je-li tedy investice považována za samostatný hmotný majetek, účetně se zachytí na účtu „022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*“, daňově se odepíše zvlášť. Výhodou v tomto případě je, že technologické části jsou odpisovány po dobu, po kterou se u nich předpokládá využití, a odpisy tak odrážejí lépe jejich skutečné opotřebení. Navýší-li však investice cenu nemovité

věci, investice se zachytí na účtu „021 – Stavby“ a daňově je odepsána spolu se stavbou. Nevýhodou v tomto případě je to, že budova je spolu s technologickými částmi odpisována po jednotnou dobu, ačkoliv významné technologické části budovy mohou mít životnost výrazně kratší, než budou skutečně odpisovány (Skálová, 2017, s. 61). V účetnictví je možné tuto situaci řešit komponentním odpisováním.

Při posuzování, co je součástí věci z pohledu ZDP, je poměrně zásadní, zda se daná věc pořízená za významnou částku odepisuje jako součást stavby, či samostatně. ZDP tuto problematiku řeší následovně:

- předměty, které jsou sice pevně spojeny se stavbou, ale netvoří s ní jeden funkční celek, nejsou dle § 26 odst. 2) ZDP považovány za její součást;
- podle přílohy č. 1, označení +++++ ZDP, zařízení a předměty, které jsou se stavbou pevně spojené a umožňují-li plnění účelu, za kterým stavba vznikla, jsou její součástí v případě, že by jejich oddělením došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby.

Naopak v účetních předpisech není problematika určování součástí věci blíže specifikována, proto se přistupuje k řešení dle občanského zákoníku, který v § 505 uvádí, že za součást věci je považováno vše, co k ní na základě její povahy patří a nelze to oddělit, aniž by došlo ke snížení její hodnoty. Mohou však nastat případy, kdy je určení, co je a není součástí stavby sporné. V takových situacích je možné obrátit se na judikaturu, na jejímž základě stojí praxe soudů. Jako příklad, který je možné použít v obecnější rovině v podobných situacích, lze uvést rozsudek 20 Cdo 2736/2016, kde se řešil problém s technologiemi (výrobním zařízením) pěstitelské pálence – „palírny“ jako součástí stavby, s níž byla „palírna“ pevně spojena montáží. Soud řešil otázku, zda „palírna“ je či není součástí stavby. Rozhodování soudu probíhalo na základě dvou kritérií. Prvním byla míra oddělitelnosti věci (ve smyslu fyzickém), kdy soud došel k závěru, že pokud by v případě oddělení věci došlo ke znehodnocení (snížení hodnoty) věci hlavní, jednalo by se o součást stavby. Druhým bylo kritérium vzájemné sounáležitosti věcí. To však dává prostor pro subjektivní pohled na věc, neboť vychází spíše z lidských zvyklostí, a proto je na uvážení soudu, jak v dané věci rozhodne. Soud na základě posouzení těchto kritérií došel k závěru, že „palírna“ je součástí stavby, v níž byla umístěna (Udvaros a Kulan, 2019).

Lze konstatovat, že při zjišťování, zda je věc součástí stavby či samostatnou nemovitou věcí, je důležité posoudit účel a funkci stavby, ke kterým byla vybudována a zkolaudována, a dále vyhodnotit, do jaké míry by byla věc při oddělení od předmětů s ní spojených, znehodnocena.

K tomu sloužil Pokyn D-6³, vydaný Generálním finančním ředitelstvím, který uváděl jak výčet zařízení pevně spojených se stavbou označených za samostatné movité věci, tak zmíněné podmínky posouzení účelu a funkce stavby. Pokyn D-6 byl vydán, aby doplnil poněkud obecnější podobu výše uvedeného daňového znění. Od 15. února 2015 je Pokyn č. D-6 nahrazen Pokynem č. D-22, ve kterém jsou uvedeny předměty a zařízení, která jsou vždy součástí hodnoty stavby.

1.3.2 Zákon o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) neuvádí přesné vymezení dlouhodobého hmotného majetku, to je odkázáno na jiné právní úpravy. Je to z toho důvodu, že ZDPH disponuje pojmem „dlouhodobý majetek“, kdežto „dlouhodobý hmotný majetek“ je účetní pojem, ZDP pak pracuje s pojmem „hmotný majetek“.

Dlouhodobým majetkem se dle ZDPH rozumí majetek spadající do obchodního majetku. Definice obchodního majetku uvedená v ZDPH a ZDP se poměrně liší. Definici obchodního majetku dle ZDPH lze najít v § 4 odst. 4) písm. c) a rozumí se jím majetek sloužící osobě povinné k dani k uskutečňování podnikání. V této definici není uvedena podmínka, že by měl být majetek evidován v účetnictví či daňové evidenci.

ZDPH dle § 4 odst. 4) písm. d), považuje za dlouhodobý majetek obchodní majetek, který je hmotným majetkem dle ZDP, odpisovaný nehmotný majetek podle ZDP, dále pozemky označené za dlouhodobý hmotný majetek účetní legislativou a technické zhodnocení definované ZDP. Z pohledu ZDPH od roku 2014 spadají nemovité věci i právo stavby pod pojem zboží. Podmínky pro osvobození nemovitých věcí jsou uvedeny v § 56 ZDPH, a týkají se pozemku, který se stavbou pevně spojenou se zemí netvoří funkční celek a není stavebním pozemkem; dále vybraných nemovitých věcí po uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od momentu, kdy mohla stavba, jednotka či inženýrská síť začít být užívána.

ZDPH zahrnuje implementaci Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Východiskem ZDPH je tedy evropské daňové právo, kterému je nutné dát přednost, pokud se výklad práva uvedený v české legislativě od něj odlišuje (Skála, 2015, s. 132). Evropské daňové předpisy (směrnice od DPH) podle Generálního finančního ředitelství definují stavbu jako „*jakoukoli stavbu nebo její část pevně spojenou se zemí*“. Na výklad dle

³ Pokyn GFŘ D-6 nahradil pokyn Ministerstva financí D-300, který pouze uváděl výčet věcí pevně spojených se stavbou, a přesto chápaných jako samostatnou movitou věc.

soukromého práva tedy nebude brán zřetel. Pojem pozemek není v ZDPH ani ve směrnících o DPH vymezen. Dle Generálního finančního ředitelství je pouze odkázáno na jeho vymezení v jiných předpisech – na katastrální zákon. Definice pozemku byla uvedena v kapitole 1.1.1 Pozemky.

1.3.3 Zákon o dani z nemovitých věcí

S daní z nemovitých věcí se lze setkat ve všech státech Evropské unie. Jedná se o majetkovou daň. Nemovité věci je obtížné skrývat a jejich výběr probíhá na základě polohy nemovité věci, a to z důvodu, že se jedná o příjmy plynoucí obcím (Vančurová a Láchová, 2018, s 61).

Právní úpravu nemovitých věcí lze hledat v zákoně č. 338/1992 Sb., České národní rady o dani z nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí je dle § 1 tvořena dílčími daněmi, a to daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek. Předmět a technika výpočtu těchto daní je odlišná.

Předmětem **daně z pozemků** dle § 2 zákona o dani z nemovitých věcí jsou pozemky nacházející se na území České republiky, uvedené v katastru nemovitostí. Do předmětu daně z pozemků však dle § 2 odst. 2) nespádají např. pozemky umístěné pod zdanitelnými stavbami, pozemky, na nichž se nacházejí ochranné lesy a lesy zvláštního určení, vodní plochy⁴ aj. Poplatníkem daně z pozemků je dle § 3 vlastník pozemku, v případě pronajatého nebo propachtovaného pozemku je to nájemce nebo pachtýř.

Základ daně u pozemků je upraven v § 5 zákona o dani z nemovitých věcí a podle typu pozemku je vyjádřen buď hodnotově (v Kč), nebo v měrných jednotkách (v m²). Hodnotové vyjádření základu daně se používá u zemědělské půdy (tj. u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů), skutečná výměra pozemku v m² se násobí průměrnou cenou⁵ půdy stanovenou na 1 m² ve vyhlášce pro každé katastrální území. U hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je základem daně cena dle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo může být použit násobek výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. U ostatních pozemků je základ daně zjištěn na základě skutečné výměry pozemku v m² k 1. lednu zdaňovacího období.

Sazba daně z pozemků je uvedena v § 6 zákona o dani z nemovitých věcí a její hodnota je stanovena na základě druhu pozemku a typu sazby - např. pro pozemky (jako je orná půda, chmelnice, trvalé travní porosty aj.) jsou použity sazby 0,25% a 0,75 %; pro ostatní pozemky

⁴ Jedná se o vodní plochy kromě rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb. Ty dani z nemovitých věcí podléhají.

⁵ Ceny stanovené ve vyhlášce jsou dle § 17 zákona o dani z nemovitých věcí v kompetenci ministerstva zemědělství ČR a ministerstva financí ČR

(zpevněné plochy pozemků sloužících k podnikání, stavební pozemky, ostatní plochy a zastavěné plochy) jsou použity sazby v hodnotovém vyjádření v rozmezí 0,20 Kč – 5 Kč.

U ostatních pozemků je vhodné zmínit, že základní sazba daně se násobí příslušným koeficientem dle počtu obyvatel. Obce mohou na základě vyhlášky s koeficienty hýbat – zvýšit o jednu kategorii a snížit až o tři kategorie. Maximální možný nejvyšší koeficient je 5,0.

Předmět **daně ze staveb a jednotek** je podle § 7 zákona o dani z nemovitých věcí dokončená či využívaná zdanitelná stavba (budova dle katastrálního zákona a inženýrská stavba) a zdanitelná jednotka, umístěná na území České republiky. Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je dle § 8 vlastník dané zdanitelné stavby a jednotky. Pokud je však zdanitelná stavba součástí jiné stavby, tedy není samostatnou nemovitou věcí, vlastníkem zdanitelné stavby je ten, kdo vlastní nemovitou věc, ke které zdanitelná stavba náleží. U pronajatých a propachtovaných zdanitelných staveb⁶ a jednotek je tomu obdobně jako u pozemků.

Základ daně ze staveb a jednotek je, dle § 10 zákona o dani z nemovitých věcí vyjádřen v měrných jednotkách (v m²). U staveb je to skutečně zastavěná plocha⁷ v m², u jednotek, bytů a nebytových prostor jde o upravenou podlahovou plochu. Ta je určena součinem skutečné výměry podlahové plochy dané jednotky (v m²) a koeficientu 1,22⁸ nebo 1,20. Ten vyjadřuje podíl vlastníka jednotky na společných částech domu.

V obou případech se vychází ze stavu plochy - m² (zastavěné u zdanitelných staveb a podlahové u zdanitelných jednotek) k 1. lednu zdaňovacího období. Podlahová plocha u zdanitelných jednotek však nezahrnuje podíl na společných částech domu.

Sazba daně je uvedena v § 11 zákona o dani z nemovitých věcí a podle účelu převažujícího využití stavby či jednotky je diferencovaná. Sazby daně jsou uváděny v rozmezí 2 Kč – 10 Kč za m².

Dle § 11 odst. 2), se uvedené sazby u staveb pro podnikání zvyšují o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, dojde-li k přesažení 1/3 zastavěné plochy.

U staveb a jednotek určených pro podnikání dle § 11 odst. 3) písm. b), se sazby (popř. navýšené sazby) nenásobí koeficientem přiřazeným k jednotlivým obcím dle počtu obyvatel tak, jako tomu bylo u pozemků či je u staveb a jednotek nesloužících k podnikání, ale koeficientem 1,5;

⁶ Kromě budovy obytného domu.

⁷ Zastavěnou plochou stavby se rozumí její nadzemní část.

⁸ Je-li zdanitelná jednotka v budově bytového domu a její součástí je též podíl na pozemku, či je s ní spojen spoluvlastnický podíl na pozemku, který je ve spoluvlastnictví vlastníků jednotek. V ostatních případech je použit koeficient 1,20.

který může obec stanovit obecně závaznou vyhláškou. V takovém případě tento koeficient musí platit pro celou obec, ne pouze pro vybrané části. Existuje však ještě místní koeficient (v rozmezí hodnot 2 – 5), který může obec stanovit obecně závaznou vyhláškou. Násobí se jím daň poplatníka za všechny druhy pozemků, staveb a jednotek kromě zemědělských pozemků (Vančurová a Láchová, 2018, s. 383).

Mezi stavby a jednoty určené pro podnikání lze zahrnout i ty, které jsou vlastníkem pronajaty nájemci pro podnikání. Sazba daně se v takovém případě odvíjí od druhu podnikání. Nastane-li souběh více oborů podnikání v rámci jedné stavby, je použita sazba daně té činnosti, která zaujímá většinu podlahové plochy. Je-li poměr ploch stejný, použije se sazba nejvyšší (Vančurová a Láchová, 2018, s. 378).

1.3.4 Daň z nabytí nemovitých věcí

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“) nahradilo od 1. ledna 2014 zákon o dani z převodu nemovitostí. Jedná se o majetkovou daň spojenou s nemovitými věcmi nacházejícími se v České republice a jejich úplatným nabytím.

Předmětem této daně je dle zákona o dani z nabytí nemovitých věcí § 2 odst. 1) písm. a) - c), nabytí vlastnického práva k nemovité věci za úplatu. Nemovitou věcí se rozumí pozemek, stavba či jednotka ležící na území státu; dále právo stavby zatěžující pozemek ležící v České republice; nebo spoluvlastnický podíl na nemovité věci. Dle odstavce 2) je dále předmětem této daně nabytí vlastnického práva za úplatu k budově, která je částí inženýrské sítě. Co naopak není předmětem této daně, je uvedeno v § 5 v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí. Jedná se o provádění pozemkových úprav, přeměny právnických osob, kromě převodu jmění na společníka, nebo případ, kdy nemovitá věc slouží jako náhrada při vyvlastnění. Bližšímu vysvětlení výše uvedených pojmů není v tomto zákoně věnován prostor.

Nabytím vlastnického práva k nemovité věci lze dle § 3 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí rozumět též vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku⁹.

V listopadu 2016 došlo ke změně v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí¹⁰, a to ohledně toho, kdo bude poplatníkem této daně (Skálová, 2017, s. 57).

⁹ Týká se to těch staveb, které byly samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo vystavěny na pozemku bez povolení.

¹⁰ Došlo k nabytí účinnosti novely č. 254/2016 Sb., kterou se mění zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

Nově jím je dle § 1 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí nabyvatel (kupující) vlastnického práva k nemovité věci.

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je dle § 10 nabývací hodnota, kterou je možné snížit o uznatelný výdaj (tj. dle § 24 tohoto zákona, odměna a náklady pro znalce za znalecký posudek, jímž je stanovena cena zjištěná). Nabývací hodnota se dle Skálové (2017, s. 57) zjistí porovnáním sjednané kupní ceny se srovnávací daňovou hodnotou. Nabývací hodnotou je pak ta vyšší z nich, pokud není stanoveno zákonným opatření Senátu, že jí je výlučně cena sjednaná. Srovnávací hodnotu lze stanovit dvěma způsoby. Buď poplatník doloží znalecký posudek, kterým je stanovena cena zjištěná, nebo může správce daně dle své metodiky stanovit směrnou hodnotu.

Sazba daně je dle § 26 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 4 % ze základu daně. A daň se vypočte jako součin základu daně (zaokrouhleného na stokoruny nahoru) a sazby daně.

1.4 Nemovité věci z pohledu IFRS

Účetní jednotky, které se řídí Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS), musí při pořizování nemovitosti určit, o jaký typ aktiva se jedná. Klasifikace aktiv v IFRS vychází z jejich členění na dlouhodobá a krátkodobá, případně je možné je řadit podle likvidity. Takový způsob řazení by však měl přinést relevantnější informace, než přináší jejich členění dle předpokládané doby využitelnosti (Dvořáková, 2014, s. 79). Dále by měl být rozlišen účel, za kterým bylo dané aktivum pořízeno, a následně je nezbytné specifikovat standard, dle kterého bude aktivum vykazováno, neboť na tuto oblast se zaměřuje více standardů (Fučík a Partneři, 2012).

Nemovitá věc zařazená mezi aktivy by měla splňovat definici aktiva. Aktivem se dle koncepčního rámce IFRS rozumí ekonomický zdroj, který je kontrolován účetní jednotkou, je důsledkem minulých událostí a očekává se od něj, že v budoucnu přinese podniku ekonomický prospěch. V následujícím textu přiblížím, co lze rozumět pod jednotlivými znaky aktiva uvedenými v jeho definici.

Pro možnost vykázání aktiva v rozvaze¹¹ je stěžejní existence určité míry jistoty budoucího ekonomického přínosu pro podnik z daného aktiva. Pod tím si lze představit, že aktivum přinese

¹¹ Od roku 2007 je pro „rozvahu“ v rámci IFRS používán pojem „výkaz o finanční situaci“. V textu práce jsou oba pojmy zaměnitelné a používány jako synonyma. Totéž platí pro pojem „výsledovka“, která je pro potřeby IFRS označena pojmem „výkaz o úplném výsledku hospodaření“.

podniku finanční prostředky, či jejich ekvivalenty, které účetní jednotka z jeho využití očekává. Aktivum peníze přináší, když je předmětem směny, a to jak v podobě služeb, tak v podobě výrobků, k jejichž výrobě aktivum slouží. Prospěch z aktiva plyne podniku, je-li použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy. Přínosem pro podnik může být i v případě, že je aktivum směřeno za jiné, slouží jako vypořádání závazku, či je rozděleno mezi vlastníky společnosti. (Dvořáková, 2014, s. 22).

Aby aktivum mohlo podniku přinést v budoucnu nějaký užitek, mělo by být v moci účetní jednotky jej kontrolovat. To znamená, že účetní jednotce náleží právo využívat jej pro potřeby ekonomické činnosti a měla by mít schopnost čerpat z něho užitek pro svůj prospěch. Z toho plyne i možnost takové aktivum odpisovat. Důležité však je, že v IFRS není stěžejní vlastnické právo proto, aby mohla být určena existence aktiva. Co si pod tím lze představit? Účetní jednotky, které zpracovávají své účetnictví v souladu s mezinárodními účetními standardy, vykazují v rozvaze i ten majetek, který přímo nevlastní (např. majetek pořízený formou leasingu). Zatímco účetní jednotky řídící se českými předpisy jej v rozvaze nevykazují, ale uvádějí o něm informaci v příloze k účetní závěrce (Dvořáková, 2014, s. 22).

Důsledek minulých událostí vyplývá z transakcí uskutečněných podnikem v minulosti, na jejichž základě došlo k pořízení aktiva. Samotné vynaložené prostředky však dle koncepčního rámce ještě neznamenají, že došlo k jeho pořízení. Majetek, na který byly peníze vynaloženy, musí totiž vyhovovat definici aktiva (Dvořáková, 2014, s. 22).

Nelze opomenout, že je důležitá i spolehlivá ocenitelnost aktiva. Často je pro ocenění aktiva využíváno kvalifikovaných odhadů. Jak již bylo zmíněno v úvodu, existuje více standardů, které se zabývají jednotlivými druhy aktiv, proto je v každém z nich konkrétně uvedeno, jak by mělo být aktivum oceněno, aby byla zajištěna spolehlivá ocenitelnost aktiva a i to, jak by mělo být oceněno (Dvořáková, 2014, s. 22).

Nastane-li situace, že není naplněna některá z výše uvedených podmínek, nejedná se o aktivum zachycené v rozvaze, ale o náklad běžného období, který by se musel uvést ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. (Dvořáková, 2014, s. 22)

Splňuje-li nemovitá věc definici aktiva, je nutné se zamyslet, zda se jedná o krátkodobé či dlouhodobé aktivum tak, jak jej definují IFRS. V odst. 66) IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, jsou krátkodobá aktiva klasifikována následovně:

- existuje určitý provozní cyklus účetní jednotky, během něhož se předpokládá, že aktivum bude spotřebováno, prodáno nebo dojde k jeho realizaci;

- aktivum má sloužit k obchodování;
- realizace aktiva je očekávána v průběhu dvanácti měsíců od skončení účetního období;
- rozumí se jím peníze nebo peněžní ekvivalent bez jakéhokoliv omezení jeho směny či použití na úhradu závazků.

Pokud nebude při klasifikaci aktiva splněna alespoň jedna z těchto definic, bude se jednat o dlouhodobé aktivum. Ta nejsou v IAS 1 přesněji definována, jsou však členěna na hmotná, nehmotná a finanční, stejně jako tomu je i v českých účetních přepisech. Je na místě připomenout, že v české legislativě se dlouhodobá a krátkodobá aktiva vymezují na základě doby použitelnosti, která je delší či kratší než jeden rok, kdežto IAS 1 se věnuje pouze podrobnějšímu vymezení krátkodobých aktiv.

Za hmotná aktiva podle IAS 1 je možné považovat pozemky, budovy a zařízení upravené standardem IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, dále investice do nemovitostí upravené standardem IAS 40 – *Investice do nemovitostí*. Tyto standardy se věnují problematice nemovitého majetku, proto jim bude dále věnován prostor. Za nehmotná aktiva je pak možné považovat např. licence. Pozornost bude dále věnována i standardu IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. Z názvu standardu je patrné, že upravuje ten majetek, o kterém účetní jednotka rozhodne, že se vyřadí z běžné činnosti a bude prodán. Pokud tedy účetní jednotka eviduje v majetku např. pozemky a rozhodne se je prodat, dle IFRS 5 se bude jednat o aktivum držené k prodeji. Pozemek v tomto případě bude zařazen mezi krátkodobými aktivy. Mezi aktiva „určená k prodeji“ lze zařadit též i aktiva, která účetní jednotka již pořídila se záměrem prodeje v budoucnu – nutno zdůraznit, že se nejedná o běžné zásoby zboží. Aktiva klasifikovaná k prodeji musí totiž splňovat určitá kritéria - např. management společnosti provádí jisté kroky, které směřují k prodeji aktiv, či prodej daného aktiva je vysoce pravděpodobný aj. Z důvodu věrného a poctivého zobrazení veškerých položek ve výkazech je při sestavování účetní závěrky nutné v ní zachytit veškeré události, které se během účetního období uskutečnily a jsou předmětem účetnictví. Rozhodne-li se účetní jednotka vyřadit nemovitost z užívání (např. prodejem), již toto rozhodnutí se promítne do účetnictví, především do oblasti ocenění této nemovitosti (Dvořáková. 2014, s. 159-160).

Položky zveřejňované v rozvaze

Účetní jednotka musí zveřejnit v rozvaze položky alespoň na úrovni požadavků standardu IAS 1. Nemovitosti spadající do standardu IAS 16 jsou vykázány alespoň na úrovni: Pozemky, budovy a zařízení. Nemovité věci v režii IAS 40 jsou alespoň na úrovni: Investice do

nemovitostí. Nemovité věci určené k prodeji jsou alespoň na úrovni položky: Aktiva držená k prodeji. Nemovitosti spadající do IAS 2 jsou upraveny alespoň na úrovni zásob. Vykázáním nedostatečných informací by mohlo dojít k ovlivnění uživatelů účetních výkazů, proto jsou významné položky vykazovány též v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce (Dvořáková, 2014, s. 82).

V následující tabulce jsou pro přehlednost uvedeny standardy, které upravují zachycení nemovitostí v účetnictví podle IAS/IFRS. Výběr vhodného standardu záleží vždy na tom, za jakým účelem je nemovitá věc držena.

Tabulka 1: Mezinárodní standardy související s nemovitými věcmi - stručný přehled

Standard	Rozsah působnosti standardu
IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení	Standard je zaměřen na ty nemovitosti (mimo jiné), které podnik pořídil se záměrem využívat je pro běžnou podnikovou činnost na dobu delší než jedno účetní období.
IAS 40 - Investice do nemovitostí	Standard je aplikován na nemovitosti, které vlastník drží spíše za účelem získávat z nich výnos, a to formou kapitálového zhodnocení nebo nájemného, popř. obojím, než je využívat pro běžnou ekonomickou činnost.
IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	Standard se věnuje (mimo jiné) nemovitostem, o kterých podnik rozhodl, že budou vyřazeny z běžného užívání a následně prodány.
IAS 2 - Zásoby	Se zásobami souvisí ty nemovitosti, které účetní jednotka pořídila se záměrem prodat je v brzké době a nemovitosti vyřazené z užívání a určené pro prodej nesplňující kritéria standardu IFRS 5.

Zdroj: Dvořáková 2014, vlastní zpracování

1.5 Katastr nemovitostí

Katastr nemovitostí je bezesporu pevně spjat s nemovitými věcmi evidovanými účetní jednotkou. Právně je upraven zákonem č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon), který vešel v platnost v lednu 2014. Dle § 1 tohoto zákona se jedná o veřejný registr nemovitých věcí, ve kterém jsou náležitě vedeny a popsány a geometricky a polohově stanoveny. Rovněž je jeho součástí evidence práv (vlastnických a jiných) s nimi související. Zároveň z něho lze vyčíst potřebné informace pro daňové účely. Zjednodušeně řešeno, je to soubor geodetických informací, které lze vyčíst z katastrální mapy a popisných informací, jež

zachycují údaje o jednotlivých katastrálních územích, parcelách, stavbách, o vlastnících a právech k nim náležících (Dušek, 2017, s. 16). Katastr nemovitostí je veřejný, to znamená, že do něj dle § 52 katastrálního zákona může nahlížet každý, rovněž z něj lze pořizovat pro vlastní potřebu opisy, výpisy nebo náčrty (bezplatně). Mařík a kol. (2018, s. 377) uvádí, že za úhradu je z něho možné získat veřejné listiny, a to výpis z katastru nemovitostí a kopii katastrální mapy.

V § 3 odst. 1) písm. a) – g) katastrálního zákona, je uveden výčet věcí, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. Vedle pozemků¹² v podobě parcel, budov¹³, které nejsou součástí pozemku nebo práva stavby, to dále jsou: jednotky dle občanského zákoníku; jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb. zákon upravující některé spoluvlastnické vztahy; právo stavby a nemovitosti, o nichž to stanoví jiný zákon. Budovou se pro účely katastrálního zákona dle § 2 písm. l) rozumí nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, prostorově uspořádaná a disponující obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Drobná stavba, kterou se dle § 2 písm. m) rozumí stavba spojená se zemí pevným základem se zastavěnou plochou menší jak 16 m² a nižší než 4,5 m, není předmětem evidence katastru nemovitostí. Jde o stavby plnící doplňkovou funkci k budově hlavní, nejedná se však např. o garáže, sklady hořlavin aj.

V katastru nemovitostí jsou mimo jiné dle § 4 katastrálního zákona uvedeny i údaje o fyzických a právnických osobách. Jde o identifikační údaje a adresu trvalého pobytu u fyzických osob a sídla u právnických osob.

Katastrální zákon je provázán s OZ, neboť požadavky OZ rozšiřují i obsah katastrálního zákona. Příkladem je zapisování věcných práv do katastru nemovitostí. Pokud s nemovitou věcí souvisí např. vlastnické právo, právo stavby, předkupní právo nebo jiné právo uvedené v § 11 katastrálního zákona, do katastru nemovitostí se jeho vznik, zánik, případná změna nebo promlčení, existence či jeho neexistence, zapisuje vkladem.

Pokud dochází ke změně právních poměrů, je podle § 16 odst. 1) katastrálního zákona vlastník nemovitosti a jiný oprávněný informován katastrálním úřadem, a to nejpozději následující den poté, kdy došlo ke změně. K předání informací dochází prostřednictvím jejich zasláním poštou na adresu účastníků, použitím datové schránky, popř. e-mailovou adresou, skrze SMS či prostřednictvím služby zřízenou pro sledování změn, pokud ji účastník vkladového řízení využívá. Vzhledem k množství způsobů, jak lze vlastníky nemovitostí a jiné oprávněné informovat o změnách, lze říci, že dochází k rychlejší a lepší informovanosti dotčených.

¹² Definice pozemku, kterou katastrální zákon, na rozdíl od OZ, jasně vymezuje, byla uvedena výše v textu

¹³ Jedná se o budovy jak s číslem popisným nebo evidenčním, tak i bez něho.

Vklad do katastru nemovitostí je povolen po splnění podmínek pro jeho povolení. V § 18 odst. 1) katastrálního zákona, je uvedena lhůta 20 dnů ode dne, kdy byla odeslána informace ohledně změny právních poměrů, provedené v katastru nemovitostí, dotčeným stranám. Podle stránek Home Institute (©2013-2015) byla lhůta stanovena z důvodu ochrany vlastníků, aby nedocházelo k různým podvodným jednáním v souvislosti se zápisy do katastru. Tímto je vlastníkovi dán prostor vyrozumět katastrální úřad o možném podvodném způsobu jednání.

1.6 Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů

České účetní předpisy nabízejí poměrně podrobný návod vykazování nemovitých věcí v rozvaze v porovnání se standardy IAS/IFRS. Rozdílná je i terminologie - v českých účetních předpisech (dále jen ČÚP) se vyskytuje pojem dlouhodobý hmotný majetek, kdežto v rámci mezinárodní úpravy se jedná o dlouhodobá hmotná aktiva. Definici nemovitých věcí v ČÚP nalézt nelze, vymezení je nutné hledat v jiných předpisech, konkrétně v občanském zákoníku, avšak vymezení některých položek je možné hledat i v jiných předpisech. Rovněž IAS/IFRS nenabízí přesné znění tohoto pojmu, ale je nutné, aby nemovité věci splňovaly definici aktiva a byl znám účel jejich použití, na jehož základě je možné nemovité věci zařadit pod působnost příslušného standardu. ČÚP nemovité věci zařazují zejména do dlouhodobého hmotného majetku, popřípadě do zásob.

Tabulka 2: Vymezení nemovitých věcí - porovnání dle české účetní legislativy, ZDP a IFRS

	České účetní předpisy	Daňové předpisy (ZDP)	IFRS
Vymezení pojmu nemovité věci v legislativě.	Definice pojmu je vymezena v OZ, na který se ČÚP odkazují, avšak ČÚP rozumí nemovitými věcmi některé položky DHM uvedené v § 7 vyhlášky pro podnikatele.	Definice pojmu je uvedena v OZ, na který se ZDP odkazuje, avšak nemovitým majetkem lze rozumět hmotný majetek vymezený podle § 26 odst. 2) ZDP.	Dle účelu, za kterým je nemovitá věc držena, je upravena podle IAS 16, IAS 40, IFRS 5, případně IAS 2.
Vykazování nemovitého majetku.	Pozemky a stavby jsou vykazovány zvlášť na samostatných účtech v rozvaze.	x	Alespoň na úrovni položek: Pozemky budovy a zařízení (IAS 16), Investice do nemovitostí (IAS 40), Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti (IFRS 5), Zásoby (IAS 2)
Zachycení dlouhodobého majetku určeného k prodeji v rámci běžné činnosti.	Nemovitost je evidována v zásobách, pokud je pro ÚJ zbožím. Situace, kdy je však nemovitost určena k prodeji, není v české legislativě zvlášť vykazována, důležitý je totiž až okamžik vyřazení aktiva.	x	Situaci upravuje standard IFRS 5, avšak pouze pokud je prodej vysoce pravděpodobný a účetní jednotka nebude nemovitost dále využívat.
Nemovitost držená za účelem získávání příjmů z nájmu.	Nemovitost je vykazována jako dlouhodobý majetek a odpisována v souladu s účetní legislativou, příjmy z nájmu plynou do výnosů.	Nemovitost je oceněna jako V účetnictví, daňové odpisy jsou v souladu s § 31 ZDP. Příjmy z nájmu jsou upraveny § 9 ZDP.	Upravuje standard IAS 40, do působnosti standardu spadají nemovitosti držené za účelem získání příjmů z nájemného či kapitálového zhodnocení.

Zdroj: Vlastní zpracování

2 Oceňování nemovitých věcí při pořízení

Pořízení nemovitostí může podle ČÚS č. 013 odst. 5) proběhnout různými způsoby, především.: koupí, vytvořením vlastní činností, darem nebo jiným bezúplatným převodem, vkladem do dlouhodobého majetku, převodem dle právních předpisů, či převodem z osobního užívání podnikatele. Pořízení nemovitostí a technického zhodnocení je zachyceno na vrub příslušného účtu v účtové skupině 04 „Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek“. Nevznikají-li při pořízení nemovitosti a technického zhodnocení náklady související s pořízením, účtuje se buď přímo na účet ve skupině 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* nebo na účet ve skupině 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*. Souvztažný účet se volí dle konkrétního způsobu pořízení nemovitosti. Způsoby pořízení nemovitosti a její zaúčtování je zobrazeno v následující tabulce č. 3.

Tabulka 3: Účetní zachycení vybraných způsobů pořízení majetku

Příklady účtování o pořízení nemovité věci	MD	D
Pořízení nemovitosti koupí od dodavatele	042	321
Pořízení nemovitosti ve vlastní režii - výstavba budovy (aktivace nákladů)	042	588
Převod nemovitosti z osobního užívání do podnikání - stavba	021	491
Pořízení nemovitosti vkladem do základního kapitálu společnosti - pozemek	031	353
Pořízení nemovitosti v případě daru - pozemek	031	64x

Zdroj: České účetní standardy, vlastní zpracování

Při pořizování nemovitosti koupí je účetně zachycována na účet 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*, v případě, že se jedná o nemovitosti, kterou lze odpisovat, a v souvislosti s jejím pořízením mohou vzniknout vedlejší pořizovací náklady. Souvztažně lze tuto transakci zachytit na účet 321 – *Závazky z obchodních vztahů*. V případě výstavby nemovitosti ve vlastní režii je nutné po jejím dokončení přistoupit k aktivaci vynaložených nákladů, vzniklých v průběhu jejího pořizování. Skrze aktivaci se tyto náklady promítnou do ocenění a následně jsou uplatňovány až při odpisování budovy po jejím zařazení do užívání. Zařadí-li podnikatel (fyzická osoba) nemovitost do podnikání účtuje ve prospěch účtu 491 – *Účet individuálního podnikatele*. V případě, že společnost nabyde nemovitost vkladem, účetně je zachycena u nabyvatele na příslušném majetkovém účtu a zároveň jako závazek vůči vkladateli na účtu 353 – *Pohledávky za společníky*. Pořízení nemovitosti darem účetní jednotka zachytí rovněž na příslušném majetkovém účtu a zároveň jako výnos ve skupině 64 - *Jiné provozní výnosy*.

2.1 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle české účetní legislativy

Ocenit nemovitost znamená vyjádřit ji v peněžních jednotkách. Volba konkrétní metody ocenění závisí zejména na účelu, za jakým je nemovitost oceňována. Pro účetní a daňové potřeby je pro určení ceny nemovitosti stěžejní především způsob jejího pořízení (Vychopeň, 2018, s. 63).

Účetnictví uplatňuje zásadu historických cen. Těmi lze chápat ty ceny, které byly aktuální v době pořízení nemovitosti (Hauzarová, 2017). Rovněž je nutné dbát na dodržení zásady opatrnosti, která podle § 25 odst. 3) ZOÚ znamená, že do ocenění jsou zahrnuty zisky dosažené jen k rozvahovému dni, naopak v úvahu jsou brána veškerá předvídatelná rizika a možné ztráty. S přihlédnutím ke způsobu pořízení nemovitosti se naskytují tři možnosti ocenění:

- pořizovací cena – při pořízení majetku za úplatu – př. nákup pozemku nebo stavby;
- vlastní náklady – pořízení majetku ve vlastní režii – výroba;
- reprodukční pořizovací cena – cena zjištěná podle zvláštních právních předpisů (Skálová a kol, 2017, s. 39).

Při **koupi** majetku se pořizovací cenou podle § 25 odst. 5) ZOÚ rozumí cena, za kterou došlo k jeho pořízení, a to včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Mezi náklady související s pořizovací cenou majetku lze podle § 47 odst. 1) vyhlášky pro podnikatele zahrnout:

- „náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku“ - např. „odměny za poradenské služby a zprostředkování, ... patentové rešerše, předprojektové a přípravné práce“;
- „úroky zejména z úvěru“;
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské a lesní půdy;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, včetně variantních řešení a rozpočtu zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž, umělecká díla tvořící součást stavby;
- licence, patenty a jiná práva využita při pořizování majetku;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby;
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání;
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování ... “

Účetní jednotka se může u úroků z úvěru rozhodnout, zda je zahrne do ocenění nemovitosti, či nikoliv. Možnost volby platí do okamžiku, než je nemovitost uvedena do stavu způsobilého

užívání, poté se jedná již jen o účtování do nákladů, které vstupují do výsledku hospodaření běžného období.

Do ocenění majetku naopak nevstupují náklady podle § 47 odst. 2) vyhlášky pro podnikatele, např.:

- náklady na opravu a údržbu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Reprodukční pořizovací cenou je dle § 25 odst. 5) písm. b) ZOÚ „cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje“. Dle ČÚS č. 013 je možné reprodukční pořizovací cenu použít na nemovité věci bezúplatně nabyté, anebo na majetek nově zjištěný a dosud neevidovaný v účetnictví.

V případě pořízení hmotného majetku (respektive nemovitosti) **ve vlastní režii**, se dle § 25 odst. 5) písm. d) ZOÚ vlastními náklady rozumí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady s ní související.

Nemovitost – stavba, která vyhovuje právu stavby, není dle § 47 odst. 3) vyhlášky pro podnikatele zahrnována do ocenění práva stavby. V případě, že taková stavba (vystavěná jinou účetní jednotkou) je zahrnuta do jeho ocenění, je nutné částku rozdělit tak, aby byl respektován princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení obou částí práva stavby.

Ocenění nemovitostí, které lze odpisovat, se v souladu s § 47 odst. 5) vyhlášky pro podnikatele zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování má účetní jednotka oprávnění.

Pokud je na pořízení nemovitosti a technické zhodnocení použita **dotace**, v souladu s § 47 odst. 6) vyhlášky pro podnikatele se ocenění nemovitosti a technického zhodnocení snižuje o tuto přijatou dotaci. Totéž platí, i pokud byla poskytnuta na úhradu úroků z úvěru zahrnovaných do ocenění nemovitosti. Dotací se rozumí bezúplatné plnění, které plyne přímo nebo zprostředkovaně ze státního rozpočtu, z Národního fondu, z rozpočtů územních samosprávných celků, či z Evropské unie. Účtování dotace je uvedeno v českém účetním standardu č. 17 – *Zúčtovací vztahy*, v odst. 3.7. Pokud je právní nárok na dotaci nezpochybnitelný, účtuje se o něm na vrub příslušného účtu v účtové skupině 37 – *Jiné pohledávky a závazky* a souvztažně

na účet ve skupině 34 – *Zúčtování daní a dotací*. O použití dotace na pořízení nemovitostí, technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků z úvěru zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub účtu ve skupině 34 a souvztažně ve prospěch účtu účtové třídy 0 – *Dlouhodobý majetek*.

Nemovitosti pořízené **směnnou smlouvou** jsou podle § 47 odst. 8) vyhlášky pro podnikatele oceněny pořizovací cenou, pokud jsou ceny ve smlouvě sjednány. Není-li tomu tak, ocení se nemovitosti reprodukční pořizovací cenou. Směna spočívá v tom, že se zúčastněné strany zavazují k převedení vlastnického práva k věci straně druhé. Na oplátku druhá strana převede vlastnické právo k jiné věci (Kout, Líbal, 2017, s. 29). Postup účetního zachycení směny je uveden ve standardu č. 013 v odst. 5.1.4. Zůstatková cena předaného majetku vstupuje do nákladů a cena majetku pořízeného vstoupí do výnosů.

Pořizuje-li účetní jednotka nemovitost a pořizovací cena, či reprodukční pořizovací cena nemovitosti zahrnuje jak pozemek, tak i stavbu, je podle Vychopně (2018, s. 65) důležité celkovou sumu rozdělit na část, která připadá na pozemek a část připadající na stavbu. Rozdělení probíhá formou poměrného rozúčtování souhrnné pořizovací ceny nebo reprodukční ceny v souladu s § 24 odst. 3) zákona o účetnictví. Pro potřeby poměrného rozúčtování pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny nemovitosti je východiskem kvalifikovaný odhad nebo ocenění provedené znalcem - ti se řídí zákonem o oceňování majetku, na jehož základě určí objektivní výši obvyklé ceny na trhu.

2.2 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle daňové legislativy

Nemovitý majetek, který lze odpisovat, se pro daňové účely oceňuje vstupní cenou v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů. Ocenění nemovitosti z hlediska daně z příjmů může být někdy odlišné od ocenění pro potřeby účetnictví (Vychopeň, 2018, s. 65).

Podle Müllerové a Vančurové (2006, s. 126) je vstupní cena určena hodnotou nemovitosti. Z té se vypočítají daňově uznatelné odpisy, které se promítají do základu daně poplatníka. Určení vstupní ceny se odvíjí od způsobu pořízení nemovité věci tak, jako tomu bylo v účetnictví.

Je-li **nemovitost pořízena za úplatu**, ve většině případů se vstupní cena neliší od pořizovací ceny dle účetní legislativy. Nemovitostí pořízenou za úplatu se pro potřeby daně z příjmů rozumí nemovitost získaná koupí nebo směnou (Vychopeň, 2018, s. 65). Odlišná vstupní a pořizovací cena může podle § 29 odst. 1) ZDP nastat např. pokud „*nejdou po odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním leasingu dodrženy*

podmínky uvedené v § 24 odst. 4) a 5) ZDP“. Do vstupní ceny v takovém případě může být zahrnuto neuznané uhrazené nájemné či úplata finančního leasingu.

Jako vstupní cenu u **nemovitosti**, která je **vložena** fyzickou osobou do obchodního majetku, je podle § 29 odst. 1) písm. a) ZDP možné použít pořizovací cenu. Existuje však podmínka v podobě časového testu. Pořizovací cenu u nemovitostí v tomto případě je možné aplikovat, pokud je podle § 29 odst. 8) ZDP do obchodního majetku nebo do zahájení nájmu vložena před uplynutím pěti let od jejího úplatného pořízení. Pořizovací cenu je možné navýšit o prokazatelně vynaložené náklady na opravy nebo technické zhodnocení provedené u vkládané nemovitosti. Je-li nemovitost vložena do obchodního majetku či je nájem zahájen až po uplynutí pěti let od úplatného pořízení, je použita reprodukční pořizovací cena stanovená znalcem na základě zákona o oceňování majetku.

V případě, že je nemovitost pořízena nebo vyrobena ve **vlastní režii**, vstupní cenu podle § 29 odst. 1) písm. b) ZDP představují vlastní náklady. U nemovitosti, která je oceněna vlastními náklady a je vkládána do obchodního majetku, platí stejný časový test pět let, jako u nemovitosti oceněné pořizovací cenou. Vstupní cenu je pak též možné navýšit o prokazatelně vynaložené náklady na opravy a technické zhodnocení.

Je-li nemovitost **pořízena bezúplatně**, je podle § 29 písm. e) ZDP cena stanovena zvláštním právním předpisem o oceňování majetku. Časový test pět let od bezúplatného pořízení do vložení nemovitosti do obchodního majetku platí podle § 29 odst. 8) ZDP i v tomto případě. Při splnění časového testu rovněž platí možnost navýšení vstupní ceny o prokazatelně vynaložené náklady

Jestliže nelze pro stanovení vstupní ceny nemovitosti použít ani jednu z výše uvedených cen, je dle § 29 odst. 1) písm. d) ZDP použita **reprodukční pořizovací cena** stanovená podle zákona o oceňování majetku, s výjimkou nemovité kulturní památky. U té je cena stavby stanovena zvláštním právním předpisem. Reprodukční pořizovací cena vymezená v účetnictví a v ZDP se liší. Pro potřeby účetnictví jde v podstatě o tržní hodnoty.

Vstupní cena nemovitosti je podle § 29 odst. 1) ZDP snížena o poskytnutou **dotaci** na její pořízení nebo na její technické zhodnocení, pokud nejsou tyto prostředky účtovány podle zákona o účetnictví do výnosů. Stejný způsob je možné aplikovat i u nemovitosti vytvořené ve vlastní režii, či u přijatého peněžitého daru, který je účelově určen na pořízení nemovitosti nebo na její technické zhodnocení.

U nemovitosti, která byla pořízena **směnou**, je určení vstupní ceny podle Skály (2015, s. 104) poměrně nejednoznačné. Jedná se totiž o nemovitost pořízenou za úplatu, avšak určení pořizovací ceny není možné stanovit obvyklým způsobem, neboť chybí peněžní vyjádření. V takovém případě je prostor pro ocenění nemovitosti reprodukční pořizovací cenou. Tento postup odpovídá způsobu oceňování nepeněžních příjmů upravených § 23 odst. 6) ZDP. Nepeněžní příjem je možné ocenit znaleckým posudkem vypracovaným podle zákona o oceňování majetku, pokud není ZDP stanoveno jinak.

2.3 Pořízení nemovitých věcí – účetní a daňová řešení

V následujícím textu jsou uvedeny účetně a daňově řešené příklady konkrétních způsobů pořízení nemovitosti, doplněné o teoretické poznatky.

2.3.1 Dotace na pořízení nemovité věci

Příklad č. 1: Pořizovací cena nemovitosti snižená o dotaci

Společnost ABC si v listopadu 2018 poříдила budovu, zařadila ji do užívání a v prosinci 2018 ji začala odpisovat (doba odpisování je 30 let, rovnoměrné odpisy). Pořizovací náklady byly 45 000 tis. Kč, které společnost obratem uhradila. V prosinci 2018 společnost získala nárok na dotaci ve výši 15 000 tis. Kč. Peněžní prostředky společnost obdržela v březnu následujícího roku.

Řešení:

Tabulka 4: Účetní zachycení snížení pořizovací ceny nemovitosti o dotaci

Účetní operace		Částka	MD	D
11/2018	Pořízení nemovitosti od dodavatele	45 000 tis. Kč	042	321
11/2018	Úhrada závazku	45 000 tis. Kč	321	221
12/2018	Nezpochybnitelný nárok na dotaci	15 000 tis. Kč	378	346
12/2018	Zúčtování dotace snížením pořizovací ceny nemovitosti	15 000 tis. Kč	346	042
12/2018	Zařazení nemovitosti do užívání	30 000 tis. Kč	021	042
12/2018	Odpis za prosinec	83 333 Kč	551	081
3/2019	Přijetí dotace	15 000 tis. Kč	221	378
12/2019	Odpis za celý rok 2019	1 000 tis. Kč	551	081

Zdroj: Skálová, 2017, vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že okamžik vzniku nezpochybnitelného právního nároku na dotaci má větší váhu, než okamžik přijetí dotace, je pořizovací cena 45 000 tis. Kč tedy snižena o dotaci 15 000

tis. Kč a odpis za prosinec je v tomto případě počítán ze snížené ceny již v roce, kdy účetní jednotka zařadila aktivum do užívání.

Tabulka 5: Výpočet odpisů upravených o přijatou dotaci

Pořizovací cena	45 000 tis. Kč
Odpis roční (v případě, že by cena nebyla snížena o dotaci)	1 500 tis. Kč
Odpis za prosinec 2018 (v případě, že by nebyla cena snížena o dotaci)	125 tis. Kč
Dotace	15 000 tis. Kč
Pořizovací cena snižena o dotaci	30 000 tis. Kč
Měsíční odpis z ceny snížené o dotaci	83 333 Kč

Zdroj: Skálová, 2017, vlastní zpracování

V případě, že by účetní jednotka získala nezpochybnitelný nárok na dotaci až v roce 2019, bylo by nutné upravit nejen pořizovací cenu a odpisy, ale provést též korekci opravek minulého roku.

Pro daňové účely je v souladu s § 29 odst. 1) ZDP vstupní cena snížena o přijatou dotaci. Z této snížené vstupní ceny se vypočítají daňové odpisy.

Může však nastat situace, že účetní jednotka bude muset v následujícím účetním období přijatou dotaci vrátit a upravit tak pořizovací cenu nemovitosti. Touto problematikou se české účetní předpisy bohužel nezabývají. Účetní jednotka se ale může řídit podle interpretací Národní účetní rady, konkrétně I – 28 *Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek*, která se věnuje účetnímu zachycení následného vrácení dotace poskytnuté na pořízení nemovitosti. Jak může účetní jednotka tedy postupovat v případě, kdy aktivum už je zařazené do užívání? Rozhodujícím momentem pro správné účetní zachycení vrácení dotace je okamžik, ke kterému se účetní jednotka dozvěděla o povinnosti dotaci vrátit. Zpravidla záleží, zda se takovou situaci dozvěděla ještě před sestavením účetní závěrky. Interpretace I – 28 Národní účetní rady nabízí následující řešení:

- v situaci, kdy účetní jednotka neprokáže, že se o povinnosti navrácení dotace dozvěděla až po sestavení účetní závěrky za období, ve kterém byla dotace obdržena, jde o účetní chybu. Ta se upravuje retrospektivně proti „Jinému výsledku hospodaření“ za běžné a minulé účetní období v účetní závěrce;
- pokud však účetní jednotka zjistí až po sestavení účetní závěrky za období, ve kterém byla dotace obdržena povinnost navrátit dotaci, a může toto zjištění prokázat – nejde o účetní chybu, ale o změnu odhadu. Důsledky se zaúčtují jako operace běžného období – do výsledku hospodaření běžného období.

V obou případech je nutné upravit pořizovací cenu a oprávky nemovitosti na výši, která by odpovídala hodnotě, za kterou by byla nemovitost pořizována bez čerpání dotace.

Tabulka 6: Účetní zachycení situace, kdy účetní jednotka neprokáže zjištění povinnosti vrátit dotaci až po období, kdy je sestavena účetní závěrka

Účetní operace		Částka	MD	D
2019	Předpis vrácení dotace	15 000 tis. Kč	021	346
2019	Oprava účetní chyby	41 667 Kč	426	081
2019	Úhrada dotace	15 000 tis. Kč	346	221

Zdroj: Müllerová a Mejzlík, Interpretace I-28, vlastní zpracování

Tabulka 7: Účetní zachycení situace, kdy účetní jednotka prokáže, že se dozvěděla o povinnosti navrátit dotaci až po sestavení účetní závěrky

Účetní operace		Částka	MD	D
2019	Předpis vrácení dotace	15 000 tis. Kč	021	346
2019	Odpisy pro rok 2019	1 500 tis. Kč	551	081
2019	Dodatečný odpis	41 667 Kč	551	081
2019	Úhrada dotace	15 000 tis. Kč	346	221

Zdroj: Müllerová a Mejzlík, Interpretace I-28, vlastní zpracování

V roce, kdy došlo k navrácení dotace, je z hlediska ZDP nutné navýšit vstupní cenu a z této změněné vstupní ceny pokračovat v odpisování.

2.3.2 Nemovitá věc pořízená Směnou

Příklad č. 2: Směna nemovitosti

Společnost Amina vlastní budovu A. Budova A je předmětem směny se společností Beta, která do transakce vkládá budovu B na základě směnné smlouvy bez údajů o ceně. Údaje o cenách jsou uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Ocenění nemovitosti při pořízení směnou - ČÚP

Položka	Amina budova A	Beta budova B
Pořizovací cena	5 000 tis. Kč	5 000 tis. Kč
Oprávk	3 000 tis. Kč	4 000 tis. Kč
Zůstatková cena	2 000 tis. Kč	1 000 tis. Kč
Znalecké ocenění	2 600 tis. Kč	1 700 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní řešení směny

Vzhledem k tomu, že ve směnné smlouvě není uvedena cena, nelze použít pořizovací cenu ale reprodukční pořizovací cenu. Tou je v tomto případě hodnota znaleckého ocenění. Společnost Amina tedy ocení nabývanou budovu B v hodnotě 1 700 tis. Kč, z této částky bude nemovitost odpisována. Tato částka je pro společnost Amina podle ČÚS č. 013 zároveň výnosem. Budova A je vyřazena v zůstatkové ceně 2 000 tis. Kč, v této hodnotě vstupuje do nákladů společnosti

Amina. Výsledek hospodaření by v této směnné transakci byl pro společnost Amina záporný ve výši 300 tis. Kč.

Daňové řešení směny

Pro daňové účely je stěžejní určení vstupní ceny, ze které společnost A zahájí daňové odpisování. Tou je v této transakci v souladu s § 23 odst. 6) ZDP hodnota znaleckého ocenění vypracovaná v souladu se zákonem o oceňování majetku. Pro účely daně z příjmů každá ze stran realizuje nepeněžní příjem.

Nabytí nemovité věci je pro obě zúčastněné strany předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Základem pro tuto daň je hodnota nepeněžní úplaty pozbývané nemovité věci nebo srovnávací hodnota (tzv. směrná hodnota) nabývané nemovitosti (Švalbach a Bürger, ©2019)

2.3.3 Koupě nemovité věci

Rozhodne-li se podnikatel pro pořízení nemovitosti koupí, musí na její pořízení vynaložit peněžní prostředky, a to buď z vlastních zdrojů, nebo formou úvěru. Jedná se o poměrně častý způsob nabytí majetku. Proces koupě by měl být ošetřen kupní smlouvou. Úprava kupní smlouvy týkající se koupě nemovité věci je obsažena v novém občanském zákoníku v § 2128 - § 2130. Kupní smlouva by měla mít podle § 560 písemnou formu, pokud se nejedná o zřízení věcného práva, postačí jiná právní forma.

Pokud se podnikatel rozhodne pro koupi pozemku a budovy na něm stojící, může být převod těchto nemovitostí předmětem jedné kupní smlouvy pouze v případě, že mají jediného vlastníka, což reflektuje zásadu „stavby jako součásti pozemku“, ke které se nový občanský zákoník navrátil. Důležité však je, že pokud bude na znaleckém posudku, který zjišťuje hodnotu nemovitosti, uvedena pouze jedna částka, v účetnictví musí být každá položka vykázána zvlášť.

Existují určitá vedlejší ujednání při kupní smlouvě, která řeší výhrady vlastnického práva, výhrady zpětné koupě a prodeje, předkupní právo, koupi na zkoušku, výhradu lepšího kupce, cenové doložky aj., která jsou upravena v OZ v § 2132 až § 2157. U některých ujednání je na uvážení, zda mají pro praxi přínos, např. nastane-li situace, že prodávající chce prodat majetek, s velkou pravděpodobností jej nebude chtít zpět, a tak ujednání zpětného prodeje v tomto případě postrádá smysl. Podobně lze uvažovat u dalších výše zmíněných ujednání (Tesárek, 2014).

Příklad č. 3: – Ocenění nemovitosti při koupi

Účetní jednotka koupila halu včetně pozemku za 25 000 tis. Kč. Hala i pozemek mají stejného vlastníka. Dle znaleckého posudku je hodnota haly 19 000 tis. Kč a hodnota pozemku 9 000 tis. Kč. Na sepsání kupní smlouvy účetní jednotka využila služeb svého právního oddělení ve výši 10 tis. Kč. Účetní jednotka též uhradila provizi za uskutečnění nákupu ve výši 100 tis Kč.

Účetní řešení koupě

Nemovitost je oceněna pořizovací cenou, do které vstupují náklady prokazatelně vynaložené na její pořízení dle § 47 odst. 1) vyhlášky. Celková pořizovací cena je: 25 000 tis. Kč + 100 tis. Kč + 10 tis. Kč = **25 110 tis. Kč.**

Tabulka 9: Hodnota nemovitosti dle znaleckého ocenění

Nemovitá věc	Znalecké ocenění
Hala	19 000 tis. Kč
Pozemek	9 000 tis. Kč
Celkem	27 000 tis. Kč

Zdroj: Kout, Líbal, 2017, vlastní zpracování

Hodnota nemovitosti dle znaleckého posudku je 27 000 tis. Kč. Účetnictví vychází z kupní smlouvy, vzhledem k tomu, že kupní cena je uvedena jako celek ve výši 25 000 tis. Kč, a pro potřeby účetnictví je nutné vykázat položky odděleně, musí účetní jednotka poměrně rozpočítat ocenění stavby a pozemku. Koeficient pro poměrné rozúčtování pořizovací ceny (počítaný jako podíl celkové pořizovací ceny a znaleckého ocenění) je 0,93. Tento koeficient se použije jako násobek znaleckého ocenění a získá se tím hodnota, kterou bude možné rozúčtovat na příslušné účty majetku.

Tabulka 10: Zjištění hodnoty nemovitosti pro potřeby účetnictví

Nemovitá věc	Znalecké ocenění	Znalecké ocenění * koeficient
Hala	19 000 tis. Kč	17 670 tis. Kč
Pozemek	9 000 tis. Kč	8 370 tis. Kč
Celkem	28 000 tis. Kč	26 040 tis. Kč

Zdroj: Kout, Líbal, 2017, vlastní zpracování

Tabulka 11: Účetní zachycení ocenění koupě nemovitosti

Popis	Účetní ocenění	MD	D
Smlouva na koupi nemovité věci	25 000 tis. Kč	042	325
Dodavatelská faktura - provize	100 tis. Kč	042	321
Dodavatelská faktura - právní služby	10 tis. Kč	042	321
Úhrada dluhu z koupě nemovité věci	25 000 tis. Kč	325	021
Úhrada dodavatelské faktury - vedlejší výdaje	110 tis. Kč	321	221
Zařazení nemovitosti do užívání:			
Hala	17 670 tis. Kč	021	042
Pozemek	8 370 tis. Kč	031	042

Zdroj: Kout, Líbal, 2017, vlastní zpracování

Účetní jednotka pořízení nemovitosti účtuje na účet 325 – *Ostatní závazky*, vedlejší pořizovací náklady účtuje ve prospěch účtu 321 – *Závazky z obchodních vztahů a souvztažně k těmto účtům* účtuje na vrub účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku*. Na tomto účtu jsou zachycovány veškeré náklady vynaložené na pořízení nemovitosti. Pro převod nemovitosti do užívání pak použije účetní jednotka účty 021 – *Stavby* a 031 – *Pozemky* a souvztažně bude účtovat ve prospěch účtu 042. Pokud s pořízením nemovitosti nesouvisí žádné vedlejší náklady, může účetní jednotka zaúčtovat pořizovací cenu nemovitosti přímo na konkrétní majetkový účet.

Úhrada závazku vůči dodavateli je v příkladu provedena z účtu 221 – *Bankovní účty*. Účetní jednotka však může využít k financování pořízení nemovitosti bankovní úvěr, který je zachycen mezi závazky na účtu 461 – *Bankovní úvěry*. Existuje možnost, aby peníze byly uhrazeny dodavateli přímo z účtu 461. Transakce je zaúčtována ve prospěch účtu 461 a souvztažně na vrub účtu 321. Přes bankovní účet účetní jednotky tato transakce neproběhne. S úvěry jsou spojeny úroky a podle § 47 vyhlášky pro podnikatele, je na účetní jednotce, zda je zahrne do pořizovací ceny, či nikoliv. Týká se to však jen nákladů vynaložených na úroky za dobu pořizování nemovitosti. Pokud nejsou úroky účetní jednotkou zahrnuty do ocenění, jsou účtovány jako náklady běžného období na účtu 562 – *Úroky*.

V případě, že by v příkladu byla uvedena daň z nabytí nemovitých věcí, stala by se součástí pořizovací ceny. Předpis daně z nabytí nemovitých věcí by se účetně zachytil na účet 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* a souvztažně na účet 345 – *Ostatní daně a poplatky*. Při zařazení majetku do užívání, by se tato daň spolu s dalšími vedlejšími pořizovacími náklady převedla na účet příslušného majetku 021 – *Stavby* a 031 – *Pozemky*. Úhradou z účtu 221 – *Běžný účet* by se závazek 345 – *Ostatní daně a poplatky* vyrušil.

Daňové řešení koupě

Pořizovací cena nemovitosti zjištěná poměrným rozúčtováním bude pro účely daně z příjmů vstupní cenou. Daň z příjmů bude v případě koupě nemovitosti ovlivněna formou odpisů, které budou počítány právě ze vstupní ceny.

V případě čerpání bankovního úvěru na pořízení nemovitosti jsou úroky nezahrnuté do ocenění daňovým nákladem.

Nabyvatel nemovité věci je od listopadu 2016 poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí. Pokud by bylo v příkladu č. 3 účtováno o dani z nabytí nemovitých věcí, záleží na tom, zda se jedná o nemovitost vedenou v katastru nemovitostí. Pokud je nemovitost evidována v katastru nemovitostí, je podle současné platné daňové legislativy v případě koupě nemovitosti daň z nabytí nemovitosti nákladem v okamžiku provedení vkladu do katastru nemovitostí a daňovým výdajem v okamžiku zaplacení. Jestliže se účetní jednotka rozhodne zahrnout ji do ocenění, bude součástí pořizovací ceny v souladu se ZOÚ a vstupní ceny nemovitosti v souladu se ZDP a nebude daňovým výdajem v okamžiku zaplacení, ale až formou odpisů. U nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí je podle účetní legislativy v případě koupě součástí ocenění takové nemovitosti daň z nabytí nemovitých věcí. Tato daň rovněž vstupuje do vstupní ceny nemovité věci v souladu se ZDP (Machala, Urban a Nesrovnal, 2018).

Daň z přidané hodnoty je součástí vstupní ceny nemovitosti, a to jak u neplátce daně z přidané hodnoty, tak i u plátce daně z přidané hodnoty, který neuplatnil nárok na odpočet, nebo na něj nemá nárok (Vychopeň, 2018, s. 65-66). Podle § 56 ZDPH je od daně osvobozena koupě pozemku, nejedná-li se o stavební pozemek, či pokud netvoří se stavbou funkční celek. Osvobození od daně z přidané hodnoty je (mimo jiné) u staveb pevně spojených se zemí, jednotek a pozemků netvořících se stavbou funkční celek, právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí, pokud uběhlo 5 let od kolaudačního souhlasu, nebo ode dne, kdy mohla být stavba či jednotka prvně použita.

2.3.4 Vklad nemovité věci

Vklad nemovité věci do obchodního majetku lze použít jak při zakládání společnosti, tak i při zvyšování základního kapitálu. Způsob, jakým lze nabýt nemovitý majetek do obchodního majetku, je formou nepeněžitého vkladu. Nepeněžitým vkladem se rozumí penězi ocenitelná hodnota, kterou se vkladatel zavázal vložit do společnosti. Na oplátku požaduje získání podílu ve společnosti, či jeho navýšení. Jedná se o tzv. „vkladovou povinnost“ (Müllerová a Vančurová, 2006, s. 112).

V případě, že je tedy do společnosti vnesen např. pozemek, je pouze předmětem vkladu, není samotným vkladem. Vkladem je hodnota daného pozemku vyjádřená v peněžních jednotkách, která se promítne do základního kapitálu. Úprava nepeněžitého vkladu se řídí zákonem č. 90/2012, o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“) a podle § 15 odst. 3) je vkladová povinnost v případě nemovité věci splněna tak, že věc je penězi ocenitelná a je vnesena do společnosti.

Podle § 17 ZOK je lhůta pro splnění vkladové povinnosti určena tímto zákonem a společenskou smlouvou. Je-li zakládána nová obchodní společnost, musí být vkladová povinnost splněna před zápisem do obchodního rejstříku, tedy před vznikem společnosti. Při navyšování základního kapitálu musí být vkladová povinnost splněna rovněž před zápisem do obchodního rejstříku.

Správce vkladu převezme nemovitou věc od vkladatele, a to i s jeho písemným prohlášením a úředně ověřeným podpisem. Koubovský (2019, s. 14) upozorňuje, že splacení nepeněžitého vkladu nelze ztotožnit s převodem vlastnického práva. Sinecký (2015) uvádí, že zatímco vlastnické právo k nemovitým věcem, které nejsou vedeny v katastru nemovitostí, připadá na společnost při předání nemovitosti s prohlášením společnosti, u nemovitostí vedených v katastru nemovitostí přechází vlastnické právo k nemovitosti na společnost až při jeho vkladu do katastru nemovitostí.

Pro určení ocenění nepeněžitého vkladu je podle § 143 ZOK (pro s. r. o.) a podle § 251 ZOK (pro a. s.) východiskem znalecký posudek vypracovaný kvalifikovaným znalcem¹⁴. Zákon o obchodních korporacích v § 468 - § 473 uvádí výjimky, kdy není nutné využít odhad znalců, avšak zakladatelské vklady mezi ně nepatří. Cena uvedená v účetnictví nemůže být vyšší než cena stanovená v posudku. Tudíž při vkládání nemovitého majetku do společnosti je základní kapitál nabyvatele nemovitosti navýšen o její znalecké ocenění a ve stejné výši je oceněna i nemovitost v jeho aktivech (Kout, Líbal, 2017, s. 21).

U poplatníka daně z příjmu fyzických osob je nemovitá věc zařazena do obchodního majetku, v případě, že se tak podnikatel rozhodne. Poplatník se tak může rozhodnout kdykoliv, platí to i v případě vyřazení nemovitosti z obchodního majetku. Zařazení nemovitosti do obchodního majetku není podnětem pro provedení zápisu do katastru nemovitostí. Důvody, proč jsou nemovitosti vkládány podnikateli do obchodního majetku, jsou kvůli možnosti uplatňovat výdaje s nimi související, zejména se jedná o daňové odpisy (Vychopeň, 2018, s. 34 - 35).

¹⁴ Pro osobní společnosti je hodnota určena na základě údajů uvedených ve společenské smlouvě.

Příklad č. 4: Ocenění vkladu nemovité věci

Společnost Alfa, s. r. o. zakládá společnost Betu s. r. o. Předmětem vkladu je společností používaná budova – sklad. Podle znaleckého posudku je hodnota skladu 3 000 tis. Kč. Vstupní cena budovy byla 5 500 tis. Kč a oprávky ke dni vkladu byly 4 700 tis. Kč.

Účetní řešení vkladu

Tabulka 12: Účetní zachycení u vkladatele nemovitosti

Popis	Částka	MD	D
Počáteční stav	5 500 tis. Kč	022	701
Počáteční stav	4 700 tis. Kč	701	082
Splacení správci vkladu – vyřazení zůstatkové ceny	800 tis. Kč	378	082
Vyřazení skladu z majetku ve vstupní ceně	5 500 tis. Kč	082	022
Podíl ve spol. Beta, s. r. o. po zápisu zvýšení ZK do OR	800 tis. Kč	061	378

Zdroj: Koubovský, e-Bulletin Komory daňových poradců leden 2019, vlastní zpracování

V tabulce č. 12 je zjednodušeně uvedeno účtování společnosti Alfa, s. r. o., která vkládá nemovitost do společnosti Beta, s. r. o. Podíl, který Alfa, s. r. o. získá vkladem je pro potřeby účetnictví oceněn účetní zůstatkovou cenou skladu (ve výši 800 tis. Kč) evidovanou na účtu 061 – *Podíly v ovládaných a řízených osobách* a daňovou zůstatkovou cenou pro potřeby daně z příjmů v souladu s § 24 odst. 7) ZDP.

Tabulka 13: Účetní zachycení u nabyvatele nemovitosti

Popis	Částka	MD	D
Otevření účetních knih	3 000 tis. Kč	701	411
Otevření účetních knih - splacený vklad	3 000 tis. Kč	021	701

Zdroj: Pilařová 2018, vlastní zpracování

Nabyvatel získanou nemovitost v účetnictví zachytí na příslušném majetkovém účtu v hodnotě znaleckého ocenění.

Daňové řešení vkladu

Z daňového hlediska je při vkladu nemovitosti nutné zabývat se problematikou jejích daňových odpisů a případných rezerv na opravy nemovitosti, pokud byly vytvořeny.

Společnost Alfa, s. r. o., která vnesla do Bety, s. r. o. nemovitost, ji nejdříve musí vyřadit ze svého majetku. V roce vyřazení nemovitosti může vkladatel uplatnit pouze polovinu daňových odpisů. Nabyvatel nemovitosti pro účely daně z příjmů pokračuje dle § 30 odst. 10) v odpisech dosavadního vlastníka, a proto uplatní v roce nabytí nemovitosti druhou polovinu těchto odpisů. Nabyvatel tedy vychází ze vstupní ceny původního vlastníka, ne ze znaleckého ocenění. Způsob

odpisování je neměnný (Pilařová, 2018, s. 7). Přecenění majetku při vkladu, které je důležité pro stanovení účetní hodnoty nemovitosti nemá na vstupní cenu pro účely ZDP vliv (Machala, Urban a Nesrovnal, 2018).

V případě, že je zadání doplněno o daň z nabytí nemovitých věcí, která činí 4 % nabývací ceny, řešení je následující. Daň z nabytí nemovitých věcí hradí nabyvatel, tudíž její výše vychází z ocenění znaleckého posudku: $3\,000 \text{ tis. Kč} \cdot 0,04 = 120 \text{ tis. Kč}$. Účetní zachycení daně z nabytí nemovitých věcí a její daňové řešení je mírně komplikované.

Daň z nabytí nemovitých věcí u vkladu nemovité věci není součástí¹⁵ pořizovací ceny dle § 25 ZOÚ ani vstupní ceny dle § 29 odst. 1) písm. a) ZDP. Dle názoru Koubovského (2019) by reprodukční pořizovací cena, ani tržní cena neměla zahrnovat daň z nabytí nemovitých věcí, pokud je hrazena nabyvatelem. Ovšem, účetní jednotka se může rozhodnout podle § 7 odst. 2) ZOÚ, že daň z nabytí nemovitých věcí zahrne do pořizovací ceny a zároveň zvýší vstupní cenu nemovité věci pro daňové účely. V takovém případě je možné aplikovat § 29 odst. 10) ZDP, který uvádí, že vstupní cena nemovitosti původního odpisovatele použitá nabyvatelem při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, jež se u poplatníka pokračujícího v odpisování staly součástí ocenění nemovitosti dle právních předpisů upravujících účetnictví. V tomto případě daň z nabytí nemovitých věcí nevstoupí do nákladů. Vzhledem k tomu, že ustanovení ZDP se odvolává na účetní předpisy, a pokud je dle účetních předpisů účtováno do nákladů, § 29 odst. 10) ZDP se nepoužije. Je tedy důležité věnovat pozornost účetní úpravě ocenění nemovité věci (Machala, Urban a Nesrovnal, 2018).

Účetně je daň z nabytí nemovitých věcí tedy zachycena na účet nákladů 538 – *Ostatní daně a poplatky* a souvztažně ve prospěch účtu závazků 345 – *Ostatní daně a poplatky*. Úhrada daně finančnímu úřadu je pak zaúčtována na vrub účtu 345 a souvztažně ve prospěch účtu 221.

Pokud se však účetní jednotka rozhodne, že tato daň vstoupí do ocenění nemovitosti, účetní zachycení je na vrub příslušného majetkového účtu a souvztažně ve prospěch účtu 345.

Pokud byly k nemovitosti, která je předmětem vkladu, tvořeny rezervy, je nutné je rozpustit. Zákonné rezervy (např. rezerva na opravy hmotného majetku) se promítnou v základu daně tak, že jej při jejich zúčtování zvýší. Účetní rezervy jakožto nedaňové položky nemají vliv na daňový základ (Pilařová, 2018, s. 8).

¹⁵ Toto tvrzení vyplynulo z jednání Komory daňových poradců s představiteli státní správy ohledně (mimo jiné) daně z nabytí nemovitých věcí, které proběhlo v listopadu 2018.

2.3.5 Nemovitá věc pořízená vlastními náklady

Další způsob, kterým lze ocenit nemovitost, je prostřednictvím vlastních nákladů. Toto ocenění je použito v případě, kdy se účetní jednotka rozhodne vybudovat nemovitost ve vlastní režii. Důvod pro výstavbu nemovitosti vlastní činností lze spatřit např. v nižší ceně, kdy účetní jednotka je stavební společností a je sama schopná si tuto výstavbu zajistit levněji, než v případě, že by účetní jednotka nabyla nemovitost koupí.

Příklad č. 5: Ocenění nemovitosti pořizované ve vlastní režii

Společnost Gama, a.s. se rozhodla postavit budovu ve vlastní režii. Na výstavbu spotřebovala materiál za 2 000 tis. Kč. Osobní náklady zaměstnanců, kteří se podíleli na výstavbě, byly 600 tis. Kč. Ostatní náklady přímo související se stavbou nemovitosti (projektové práce, cestovní náhrady, odpisy strojů podílejících se na výstavbě nemovitosti aj.) byly ve výši 950 tis. Kč. Stavba byla zkolaudována a společnost ji zařadila do dlouhodobého hmotného majetku.

Účetní řešení při ocenění vlastními náklady

Do ocenění nemovitosti vlastními náklady by měly být zahrnuty přímé náklady, které účetní jednotka musela vynaložit na její výstavbu. Rovněž se do ocenění vlastními náklady zahrnují i nepřímé náklady, bez nichž by nemohla být nemovitost vystavěna (Vychopen, 2018, s. 64).

Tabulka 14: Účetní zachycení ocenění nemovitosti ve vlastních nákladech

Popis	Částka	MD	D
Spotřebovaný materiál na výstavbu budovy	2 000 tis. Kč	501	112
Osobní náklady na zaměstnance pracujících na budově	600 tis. Kč	52x	33x
Ostatní náklady související s výrobou budovy	950 tis. Kč	5xx	321
Aktivace budovy ve vlastní režii v ocenění vlastními náklady výroby	3 550 tis. Kč	042	588
Zařazení budovy do užívání	3 550 tis. Kč	021	042

Zdroj: Hruška, 2016, s. 15, vlastní zpracování

Náklady, které účetní jednotka spotřebovala při výrobě nemovitosti, se účtují na příslušných nákladových účtech. O spotřebovaném materiálu je v příkladu účtováno na vrub účtu 501 – *Spotřeba materiálu* a souvztažně je transakce zachycena ve prospěch účtu 112 – *Materiál na skladě*. Případně může být protiúctem závazkový účet 321 – *Závazky z obchodních vztahů* tak, jako tomu je např. u položky ostatních nákladů v tabulce č. 14, či účet 221 – *Bankovní účty*. Ve skupině 52 – *Osobní náklady*, jsou zachyceny např. náklady související se mzdami zaměstnanců či jejich zákonné sociální pojištění. Závazky vztahující se k zaměstnancům jsou účtovány ve skupině 33 – *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*.

Pořízení nemovitosti vytvořením vlastní činností lze nazvat aktivací, neboť dochází ke zvýšení aktiv. Aktivace nemovitosti se účtuje na účet 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* a souvztažně je zachycena na účtu 588 – *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*. Náklady, které vznikly při výstavbě nemovitosti (např. odpisy strojů použitých na stavbu), je nutné aktivovat, tedy převést je na příslušný majetkový účet. Jejich tvorba nemůže ovlivnit výsledek hospodaření. Poté, co je nemovitost dokončena, je zařazena do užívání, tedy je zaúčtována na vrub účtu 021 - *Stavby* a souvztažně ve prospěch účtu 042. Po zařazení nemovitosti do užívání je možné začít ji odpisovat, a tím tak promítnout aktivované náklady do výsledku hospodaření a daňového základu (Jindrová, 2016).

Daňové řešení při ocenění vlastními náklady

Vstupní cenou u nemovitosti vytvořené vlastní činností jsou vlastní náklady. Taková nemovitost je vlastními náklady oceněna i v případě, že ji fyzická osoba vložila do jejího obchodního majetku. I zde platí časový test pět let. Je-li doba od pořízení nebo výroby nemovitosti ve vlastní režii kratší než pět let před vložením do obchodního majetku, do nákladů souvisejících s pořízením těchto nemovitých věcí vstupují i náklady na opravy a technické zhodnocení, které lze doložit. Je-li časový test překročen, použije se reprodukční pořizovací cena (Vychopeň, 2018, s. 66).

Náklady vynaložené v souvislosti s pořízením nemovitosti jsou nedaňovými náklady, proto nesnižují základ daně. Náklady je tedy nutné aktivovat na majetkové účty. Cena pořizované nemovitosti se v daňových nákladech promítne až při uplatňování daňových odpisů, po jejím zařazení do užívání (Vychopeň, 2018, s. 72).

Při uvažování DPH v předchozím příkladu je u nemovitosti vytvořené ve vlastní režii po jejím uvedení do užívání možné uplatňovat nárok na odpočet. V době prvotního pořízení nemovitosti může plátce daně uplatnit nárok na odpočet v plné výši. Ten plyne z jednotlivých přijatých zdanitelných plnění, které souvisí s pořízením nemovitosti. Pokud je stavba po uvedení do užívání používána k činnostem, kdy plátce DPH může uplatnit nárok na odpočet jen v částečné výši, považuje se podle § 13 odst. 4) písm. b) ZDPH za dodání zboží (Musilová, 2018). Základem daně je podle § 36 odst. 6) písm. a) ZDPH cena, za kterou lze nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě, že není možné takovou cenu stanovit, je použita celková výše nákladů, které vznikly v souvislosti s pořízením nemovitosti. Při naplnění právní fikce dodání za úplatu u nemovitosti vybudované ve vlastní režii je nutné odvést daň na výstupu. Povinnost zdanění nesouvisí s výnosy, ale se zachycením závazku z titulu DPH, které

se váže k účetnímu zachycení převedení nemovitosti do užívání v hodnotě aktivovaného majetku (Skálová, 2017, s. 22). Aktivací nemovitosti dojde k vyrušení uplatněného nároku na odpočet. Plátce daně může uplatnit nárok na odpočet pouze v částečné výši, který se zjistí ze základu daně vypočteného podle § 36 odst. 6) ZDPH (Musilová, 2018). DPH je účetně zachyceno na účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*.

2.3.6 Nemovitá věc pořízená bezúplatným nabytím

Nemovitostí pořízenou bezúplatným nabytím se rozumí pořízení např. darováním, či zděděním. S takovým způsobem nabytí majetku je možné se setkat jak u fyzických osob, kde je tento způsob nabytí častější z důvodů příbuzenských vazeb, tak i u právnických osob. Ovšem mezi darem a děděním je značný rozdíl. Zatímco dar je poskytnut na základě osobní vůle darujícího, dědictví je řešeno až po smrti vlastníka (Martínková, 2017).

Účetní řešení ocenění nemovitých věcí pořízených bezúplatným nabytím

Nemovitost pořízená bezúplatným nabytím je oceněna reprodukční pořizovací cenou (Vychopeň, 2018, s. 63). Účetní zachycení darované nemovitosti probíhá na vrub účtu na příslušný majetkový účet 021 – *Stavby* a 031 – *Pozemky* v případě, že je majetek rovnou zařazen do užívání. Souvztažně je dle ČÚS č. 013 účtováno ve prospěch účtu 64x – *Jiné provozní výnosy*, neboť přijetí daru je od roku 2016 sjednoceno s principy IAS/IFRS a je považováno za výnos běžného období. Pokud je uzavřena darovací smlouva na přijetí daru, účtuje obdarovaný na vrub účtu 378 – *Jiné pohledávky*.

Daňové řešení ocenění nemovitých věcí pořízených bezúplatným nabytím

Vstupní cena je u nemovitých věcí pořízených bezúplatně stanovena v souladu se zákonem o oceňování majetku ke dni nabytí. Pokud je doba od nabytí nemovitosti kratší než pět let, je vstupní cena navýšena o náklady vzniklé v důsledku oprav či technického zhodnocení. Překročí-li doba od nabytí pět let, je nemovitost oceněna reprodukční pořizovací cenou stanovenou dle zákona o oceňování majetku. U nemovitých věcí, které byly již zařazeny v obchodním majetku původního vlastníka a odpisovány, nabyvatel nemovité věci v takovém případě pokračuje v souladu s § 30 odst. 10) ZDP v odpisování ze vstupní ceny předešlého vlastníka (Vychopeň, 2018, s. 66).

Od roku 2014, kdy došlo ke zrušení daně dědické a daně darovací, je značná část zákona, který tyto daně upravoval v působnosti zákona o daních z příjmů. Taktéž je v něm zahrnuto osvobození od těchto daní. Dědictví je příjmem osvobozeným. Fyzické osoby se řídí § 4a ZDP a právnické osoby se řídí § 19b, odst. 1) ZDP. U fyzických osob je stanovena hranice 5 mil. Kč

pro podání oznámení o osvobozených příjmech. Je-li tato hranice překročena, je nutné oznámení podat finančnímu úřadu, jinak hrozí pokuta ve výši 15 % z částky neozenámeného osvobozeného příjmu. Právnícké osoby obvykle zachycují dědictví ve výnosech a následně jej vylučují ze základu daně. Dar je rovněž příjmem osvobozeným, hranice 5 mil. Kč pro podání oznámení o příjmech v tomto případě platí jak pro fyzické osoby, tak pro právnícké osoby. U fyzických osob však existuje více podmínek pro možnost osvobození přijatých darů (Martínková, 2017). Podle § 10 odst. 3) písm. c) ZDP jsou od daně osvobozeny:

- bezúplatné příjmy od příbuzného v linii přímé např. děti, rodiče a vedlejší např. sourozenec;
- bezúplatné příjmy od osoby, s níž poplatník žil alespoň jeden rok předtím než obdržel dar;
- příležitostné bezúplatné příjmy nepřesahující částku 15 000 Kč.

Není-li dar osvobozený od daně z příjmů, je zdaňován podle § 10 ZDP (jestliže jeho nabytí nesouvisí s podnikáním).

Je-li nemovitá věc nabyta darem nebo v rámci dědictví, daň z nabytí nemovitých věcí není odváděna – nejde totiž o úplatný převod (Chudoba, 2019).

2.4 Oceňování nemovitých věcí při pořízení podle IAS/IFRS

Obdobně jako v českých účetních předpisech je i v mezinárodních účetních standardech řešeno ocenění majetku při pořízení. Mezinárodní úprava využívá pro řešení konkrétní problematiky jednotlivé standardy, proto je následující text dělen do podkapitol podle standardů souvisejících s nemovitými věcmi, kde je mj. uvedena úprava daného způsobu pořízení.

2.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Koupě

Při koupi se položky pozemků, budov a zařízení, pokud jsou uznány jako aktivum, oceňují pořizovací cenou – tedy náklady vynaloženými na jejich pořízení. Tyto náklady zahrnují:

- nákupní cenu včetně cla a nerefundovatelných daní, poníženou o obchodní slevy a rabaty;
- veškeré náklady, které přímo souvisí s dopravou aktiva na místo, kde bude využíváno a zajištění podmínek nezbytných k jeho fungování podle záměru vedení společnosti;
- odhad nákladů souvisejících s demontáží a odstraněním aktiva a zajištění původního stavu místa, na kterém se aktivum nachází. Takto musí účetní jednotka učinit v případě,

že ji při pořízení daného aktiva, či z důvodu jeho užívání po určitou dobu k jiným účelům než je výroba zásob, tato povinnost vznikla (Krupová, 2019, s. 178).

Mezi přímo související náklady, které jsou součástí pořizovací ceny, lze podle IAS 16 odst. 17) zařadit například:

- zaměstnanecké požitky¹⁶ – mzdové náklady, které vznikají v důsledku výstavby nebo pořízení pozemků, budov a zařízení;
- náklady vynaložené na přípravu místa;
- náklady vzniklé v důsledku dopravy a manipulace;
- náklady na instalaci a montáž;
- náklady vynaložené na testování správné funkčnosti aktiva,¹⁷ ponížené o čistý výtěžek z prodaných položek, jež dané aktivum vyrobilo v době jeho zařazování do užívání – příkladem jsou vzorky vyrobené v rámci testování daného aktiva;
- odměny plynoucí profesním specialistům.

Jestliže je na pořízení aktiva čerpán úvěr, vznikají úroky z úvěru, v takovém případě se účetní jednotka řídí standardem IAS 23 – *Výpůjční náklady*, který řeší právě problematiku vykazování úroků a dalších podobných nákladů vzniklých v důsledku toho, že si společnost vypůjčí finanční prostředky. Výpůjční náklady, které lze přímo přiřadit k pořízení daného aktiva, vstupují do jeho pořizovací ceny. Tyto výpůjční náklady lze zahrnout do ocenění pouze do doby, než je aktivum zařazeno do užívání. Ostatní výpůjční náklady, které není možné přímo přiřadit k jeho pořízení, jsou zachyceny v nákladech (Krupová, 2019, s. 279 - 280). IAS 23 umožňuje aktivaci úroků pouze, pokud jde o tzv. kvalifikovaná (způsobilá) aktiva. Takovým aktivem se rozumí aktivum, které potřebuje delší časové období k tomu, aby mohlo být použito či prodáno, tak jak bylo zamýšleno. Jestliže tedy nejsou do pořizovací ceny zahrnuty úroky, ať už z důvodu rozhodnutí účetní jednotky, či nezpůsobilosti aktiva pro aktivaci, je standardem požadováno vykázat úroky odděleně v případě, že je platba za nemovitou věc odložena na pozdější dobu od běžných platebních podmínek (Dvořáková, 2014, s. 101). Pořizovací cena nemovitosti se vypočte jako současná hodnota budoucích plateb. V tomto případě se pořízení nemovitosti skládá ze dvou transakcí:

- samotné pořízení majetku

¹⁶ Zaměstnaneckým požitkům se věnuje standard IAS 19.

¹⁷ O této položce probíhají diskuze, zda by neměla být vyřazena z tohoto standardu, neboť výtěžek z prodeje položek vytvořených ještě před zahájením užívání aktiva splňuje definici standardu IFRS 15 – *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

- financování pořízení nemovitosti dodavatelským úvěrem.

Dodavatelský úvěr je úročen stejně, jako kdyby šlo o bankovní úvěr. Úroková sazba ve výpočtu současné hodnoty by měla být v souladu s úvěrovým rizikem společnosti, která pořizuje nemovitost (Vašek, 2012, s. 80).

Náklady, které nejsou zahrnovány do pořizovací ceny pozemků budov a zařízení, uvádí standard IAS 16 v odst. 19), např.:

- náklady nutné na otevření nového závodu;
- náklady na představení nového výrobku nebo služby – zahrnuty jsou i náklady vynaložené na reklamu a propagaci;
- náklady spojené s provozem podnikatelské činnosti v novém místě nebo s novou skupinou zákazníků – zahrnuty jsou i náklady na školení pracovníků;
- administrativní a jiné režijní náklady.

Příklad č. 6: Pořízení nemovitosti koupí s časově odloženou platbou - IFRS

Účetní jednotka se rozhodla koupit pozemky za cenu 340 000 tis. Kč. Průměrná úroková sazba reflektující úvěrové riziko podniku je 8 %. Účetní jednotka úroky neaktivovala do ocenění. Platba za nemovitost proběhne ve třech splátkách, a to následovně:

01.01.2018 70 000 tis. Kč
 31.12.2018 200 000 tis. Kč
 31.12.2019 70 000 tis. Kč

Řešení

Řešením je zjištění současné hodnoty. Pořizovací cenu je nutné stanovit k datu pořízení nemovitosti a odložené časové platby je nutné diskontovat úrokovou sazbou.

Tabulka 15: Stanovení současné hodnoty plateb a úroků (v tis. Kč)

Splátka	Budoucí hodnota	Diskontní faktor	Současná hodnota	Úroky
01.01.2018	70 000	1	70 000	-
31.12.2018	200 000	0,9259	185 185	19 616
31.12.2019	70 000	0,8573	60 014	5 185
Celkem	340 000	-	315 199	24 801

Zdroj: Dvořáková, 2014, vlastní zpracování

Pořizovací cena nemovitosti pro účely IFRS je ve výši 315 199 tis. Kč nikoliv 340 000 tis. Kč (to je totiž budoucí hodnota úhrad v nominální výši, pořizovací cenou by byla v případě účtování dle české legislativy). Rozdíl mezi těmito částkami je úrok, který vstupuje do finančních nákladů do výsledovky po dobu existence závazku. Úrok je vypočten následovně:

Úrok k 31. 12. 2018 (v tis. Kč):

$$315\,199 - 70\,000 = 245\,199$$

$$245\,199 \cdot 1,08 = 264\,815$$

$$\text{Úrok: } 264\,815 - 245\,199 = 19\,616$$

Úrok k 31. 12. 2019 (v tis. Kč):

$$264\,815 - 200\,000 = 64\,815$$

$$64\,815 \cdot 1,08 = 70\,000$$

$$\text{Úrok: } 70\,000 - 64\,815 = 5\,185$$

Tabulka 16: Účetní zachycení koupě nemovitosti podle IFRS s časově odloženou platbou

Datum	Popis	Částka (v tis. Kč)	MD	D
01.01.2018	Pozemky od dodavatele	315 199	021	321
01.01.2018	Splátka	70 000	321	221
31.12.2018	Splátka	200 000	321	221
31.12.2018	Úroky	19 616	562	321
Stav závazků k 31. 12. 2018 činí 64 815 tis. Kč				
31.12.2019	Splátka	70 000	321	221
31.12.2019	Úroky	5 185	562	221

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní zachycení podle české legislativy by bylo zachyceno jednodušeji. Na účtu nemovitosti by byla vykázána celá pořizovací cena 340 000 tis. Kč, souvztažně by byl zachycen závazek za dodavateli ve stejné výši. Stav závazku ke konci roku 2018 by činil 70 000 tis. Kč, protože z bankovního účtu by byly provedeny dvě platby: první platba by byla ve výši 70 000 tis. Kč (uhrazeno v době pořízení) a druhá ve výši 200 000 tis. Kč (uhrazeno ke konci roku). V dalším roce by byl doplacen zbytek závazku. Úroky by v tomto případě rozpočítávány nebyly. Pro daňové účely je vstupní cena nemovitosti stejná jako cena zachycená v účetnictví.

Vlastní náklady

Vedle pořízení nemovité věci koupí je možné majetek vytvořit také vlastní činností. I v tomto případě je nemovitost oceněna pořizovacími náklady, neboť standard IAS 16 problematiku ocenění aktiv pořízených koupí a ve vlastní režii nijak zásadně neodděluje (Dvořáková, 2014, s. 99). Dle IAS 16 odst. 22) jsou pro ocenění nemovitosti vytvořených ve vlastní režii použity stejné principy, které se používají při jejím nákupu. Pokud nemovitost vytvořená ve vlastní režii slouží účetní jednotce k prodeji, vlastní náklady jsou oceněny na úrovni aktiv určených k prodeji (upravených standardem IAS 2 – *Zásoby*). Do takových nákladů není možné zahrnout interní zisky. Dále nelze do pořizovacích nákladů nemovitosti zahrnout částky vztahující se k nadměrnému množství odpadového materiálu či neúčelně vynaložené práce.

Dotace na pořízení nemovitosti

Účetní jednotky, které chtějí využít podpory státu na pořízení nemovitosti, mohou využít jako způsob financování dotace. Problematika dotací je řešena ve standardu IAS 20 – *Vykazování*

státních dotací a zveřejňování státní podpory. Státní dotace se dle odst. 8) nevykazuje, jestliže neexistuje přiměřená jistota, že společnost splní podmínky, které s dotací souvisí. Samotné přijetí dotace neznamena, že podnik splnil či teprve splní podmínky dotace. Vašek a kol. (2012, s. 82) uvádí, že dotace je vykazována jako závazek a není rozpuštěna ve výsledovce, pokud podnik přijal dotaci a plnění podmínek s ní souvisejících je nejisté.

IAS 20 člení dotace na ty, které se vztahují k aktivům a dotace vztahující se k výnosům. Tato práce je zaměřena na dotace vztahující se k aktivům. Pokud je účetní jednotce dotace státem přidělena, lze vykazování dotace řešit dvěma možnými způsoby. První způsob vykazování peněžní dotace se shoduje s českými pravidly, tedy pořizovací cena nemovitosti se sníží o přijatou dotaci a odpisování probíhá z této snížené ceny. Toto řešení má jednu nevýhodu, a to, že aktivum je v porovnání s tržní hodnotou podhodnoceno. Takové ocenění se samozřejmě promítne i do výše odpisů. K datu sestavení účetní závěrky může dojít k přecenění aktiva na fair value, rozdíl z přecenění se vykáže v ostatních složkách úplného výsledku hospodaření. Druhou variantou je zachycení nemovitosti v celkové pořizovací ceně (nesnížené o peněžní dotaci) a zároveň vykazování přijaté dotace do výnosů příštích období. Po dobu odpisování aktiva z celkové pořizovací ceny je dotace rozpouštěna ve výnosech příštích období (Dvořáková, 2014, s. 102). Pokud je však s dotací spojena podmínka, která má kratší trvání než doba životnosti nemovitosti, dotace je rozpouštěna po dobu trvání této podmínky. Jestliže je dotace poskytnuta na o neodpisované aktivum, je vykazována jako výnos v momentě, kdy je účtován související náklad, tedy v momentě vyřazení (Krupová, 2019, s. 308 - 309). V případě nepeněžní státní dotace v podobě pozemku nebo jiných prostředků se používá pro ocenění nepeněžní dotace reálná hodnota (Dvořáková, 2014, s. 103).

Příklad č. 7: Dotace na pořízení nemovitosti v souladu s IFRS

Účetní jednotka získala dotaci na nákup výrobní budovy ve výši 120 000 tis. Kč (60 % pořizovací ceny). Dodavateli byla uhrazena jen částka ve výši dotace. Cena výrobní budovy je 200 000 tis. Kč. Doba životnosti budovy je odhadována na 20 let. Odpisy jsou lineární. Fair value na konci roku zjištěna na 193 000 tis. Kč. Podmínkou přijetí dotace je, že většina pracovních míst ve společnosti bude po dobu 20 let vytvářena pro obyvatele z oblasti výstavby. Pro zjednodušení jsou odpisy počítány za celý rok.

Řešení

a) Peněžní dotace vykázaná jako snížení hodnoty aktiva

Tento způsob řešení je stejný jako v české legislativě – účetní i daňové. Pořizovací cena v této variantě je snížena o dotaci a činí 80 000 tis. Kč. Odpis je tedy ve výši 4 000 tis. Kč. Toto řešení však zkresluje pořizovací cenu nemovitosti v rozvaze. Dalším negativem tohoto způsobu vykázání je to, že pokud by byla dotace poskytnuta ve výši 100 % ceny na pořízení nemovitosti, aktivum by v rozvaze nebylo zachyceno vůbec. Účetní zůstatková cena aktiva před přeceněním je 76 000 tis. Kč, zjištěna takto:

$$(200\,000 \text{ tis. Kč} - 120\,000 \text{ tis. Kč}) / 20 \text{ let} = 4\,000 \text{ tis. Kč};$$

$$80\,000 \text{ tis. Kč} - 4\,000 \text{ tis. Kč} = 76\,000 \text{ tis. Kč}.$$

Při přecenění na fair value by se účtovalo ve prospěch fondu z přecenění ve výši 114 000 tis. Kč (o rozdíl mezi fair value a účetní zůstatkovou cenu). Ve výsledku hospodaření by se promítly náklady ve formě odpisů ve výši 4 000 tis. Kč a za dodavatelem nemovitosti by byl veden závazek ve výši 80 000 tis. Kč, protože nedošlo k jeho splacení.

b) Peněžní dotace vykázaná jako výnos příštích období

V této variantě je pořizovací cena vykázána ve výši 200 000 tis. Kč, přiznaná dotace znamená vykázání výnosu příštích období ve výši 120 000 tis. Kč. Avšak roční odpis aktiva je 10 000 tis. Kč ($200\,000 \text{ tis. Kč} / 20 \text{ let}$) a z výnosů příštích období do ostatních výnosů bude rozpuštěno 6 000 tis. Kč. Tudíž náklady výsledek hospodaření snižují o 4 000 tis. Kč, ve výnosech příštích období je konečný zůstatek 114 000 tis. Kč. Účetní zůstatková cena nemovitosti je 190 000 tis. Kč a po přecenění aktiva na fair value je položka fondu z přecenění zvýšena o 3 000 tis. Kč. Za dodavatelem je veden závazek ve výši 80 000 tis. Kč z důvodu jeho nesplacení.

České účetní předpisy vykázání dotace jako výnos příštích období neumožňují. Naopak § 47 odst. 6) vyhlášky pro podnikatele vyžaduje snížení pořizovací ceny o přijatou dotaci. Stejně tak ZDP snižuje vstupní cenu nemovitosti o přijatou dotaci.

Může nastat situace, že účetní jednotka musí vrátit dotaci např. z důvodu, že nedodrží podmínky, které s jejím přijetím souvisí. Za předpokladu, že účetní jednotka používá způsob snížení pořizovací ceny, je řešení následující. Vrácení dotace povede ke zpětnému navýšení ceny nemovitosti na její původní výši (hodnota majetku v účetnictví se tedy navýší o cenu dotace). Účetní jednotka provede dále odpis z původní pořizovací ceny ($200\,000 \text{ tis. Kč} / 20 \text{ let}$) ve výši 10 000 tis. Kč a zároveň zachytí dodatečný odpis ($120\,000 \text{ tis. Kč} / 20 \text{ let}$) ve výši 6 000

tis. Kč s dopadem do výsledku hospodaření. Podle Krupové (2019, s. 313) „*dopady změn v účetních odhadech se zachycují v období změny.*“ Česká účetní legislativa se k řešení této problematiky obrací na interpretaci I-28 Národní účetní rady, jak bylo uvedeno v příkladu č. 1 věnujícímu se úpravě ceny o dotaci podle české legislativy.

Směna

Nemovitost pořízená směnou, tedy výměnou za jiné aktivum, je podle IAS 16 odst. 24) oceněna její reálnou hodnotou.

Účetní jednotka v případě směny musí účetně zachytit vyřazení stávající nemovitosti a zároveň pořízení nového aktiva. Je nutné zachytit případný zisk nebo ztrátu z prodaného aktiva, ale také stanovit cenu nově pořízeného aktiva (Vašek a kol., 2012, s. 82). Nově nabyté aktivum je oceněno:

- reálnou hodnotou vyřazovaného aktiva;
- popřípadě reálnou hodnotou získaného aktiva, není-li možné použít reálnou hodnotu prodáváného aktiva;
- pokud není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu získaného aktiva či pozbytého aktiva, přistoupí se k ocenění nemovitosti účetní hodnotou pozbývaného aktiva. Ocenění reálnou hodnotou se nepoužije ani v případě, že směnná transakce nemá komerční charakter¹⁸ (Dvořáková, 2014, s. 103).

Příklad č. 8: Směna nemovitosti - IFRS

Společnost Amina vlastní budovu A. Budova A je předmětem směny se společností Beta, která do transakce vkládá budovu B na základě směnné smlouvy bez údajů o ceně. Údaje o cenách jsou uvedeny v tabulce č. 17.

Tabulka 17: Ocenění nemovitosti při pořízení směnou - IFRS

Položka	Amina budova A	Beta budova B
Pořizovací cena	5 000 tis. Kč	5 000 tis. Kč
Oprávký	3 000 tis. Kč	4 000 tis. Kč
Zůstatková cena	2 000 tis. Kč	1 000 tis. Kč
Reálná hodnota (odpovídá znaleckému ocenění)	2 600 tis. Kč	1 700 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

¹⁸ Komerční povahou lze rozumět rozdílné peněžní toky očekávané od nabytého aktiva od peněžních toků plynoucích z poskytnutého aktiva (Dvořáková, 2014, s. 103).

Řešení

Společnost Amina vyřadí budovu A z majetku v zůstatkové ceně 2 000 tis. Kč. Ve směně nabývaná nemovitost B je oceněna reálnou hodnotou pozbývané nemovitosti – tedy ve výši 2 600 tis. Kč. Dopad do výsledku hospodaření je kladný – zisk ve výši 600 tis. Kč.

Nelze-li stanovit reálnou hodnotu aktiva A, přistoupí se k ocenění reálnou hodnotou budovy B ve výši 1 700 tis. Kč. Při vyřazování aktiva A by bylo nutno vykázat ztrátu ve výši 300 tis. Kč. Nabývaná budova B by byla oceněna v pořizovací ceně 1 700 tis. Kč.

V případě, že nejde o směnu s komerční povahou, nabývaná nemovitost budova B je oceněna ve výši zůstatkové ceny vyřazované budovy A, a to ve výši 2 000 tis. Kč. Toto ocenění je bez dopadu na výsledek hospodaření, neboť by bylo v nulové výši.

Bezúplatné nabytí nemovitosti

Standardy IFRS se problematice pořízení nemovitosti formou bezúplatného nabytí konkrétně nevěnují. Podle Dvořákové (2014, s. 31) jsou bezúplatně nabytá aktiva oceněna na základě odhadu jejich tržní ceny k datu, kdy byly pořízeny. Tento způsob stanovení hodnoty s sebou však přináší určitou míru subjektivismu, který ve své podstatě umožňuje manipulovat s oceněním pořizovaného aktiva. Záleží také na tom, zda je možné s aktivem běžně obchodovat či nikoliv.

Podle odpovědi Libora Vaška na dotaz (2019) je stěžejní, kdo dar poskytuje, zda je to spřízněná osoba či nespřízněná, zda jsou s darem spojeny nějaké podmínky využití. Neexistují-li podmínky jeho využití, vstupuje dar v ocenění reálné hodnoty do výnosů ve výsledku hospodaření v období, kdy byl získán.

Vklad

Při vložení nemovité věci vlastníkem do společnosti dochází ke zvýšení vlastního kapitálu a vkladatel nabývá jako protihodnotu podíl na vlastním kapitálu. Dle IAS 16 je majetek oceněn v pořizovacích nákladech. Vzhledem k tomu, že jde o nepeněžní plnění, je nutné uvědomit si, co je nákladem. Podle odpovědi Libora Vaška na dotaz (2019) IAS 16 uvádí definici nákladu a chápe jej tak, že jde o reálnou hodnotu poskytované protihodnoty, která je v zásadě determinována reálnou hodnotou získávané nemovitosti. Ocenění by tedy mělo být ve výši reálné hodnoty vkládané nemovitosti. Mělo by se totiž jednat o částku, kterou by bylo nutné vynaložit za její pořízení.

2.4.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Koupě

Nemovitost pořízená koupí se ocení pořizovací cenou. Ta se skládá z ceny, která byla vynaložena na koupi nemovitosti a vedlejších pořizovacích nákladů. Mezi vedlejší pořizovací náklady je podle IAS 40 odst. 21) možné zahrnout např.:

- náklady na právní služby,
- daň z převodu nemovitostí,
- ostatní transakční náklady.

Do nákladů na investice do nemovitostí, tedy do pořizovací ceny nemovitosti naopak podle IAS 40 odst. 23) není možné zahrnout zřizovací náklady, pokud nejsou nezbytné pro její zprovoznění. Dále nejsou zahrnovány provozní ztráty, které vzniknou ještě předtím, než investice do nemovitosti se dostane až na plánovanou úroveň obsazení. Rovněž neobvyklé množství odpadového materiálu, náklady na práci či jiné zdroje, které vzniknou při výstavbě nebo rekonstrukci aktiva, nejsou zahrnuty do ocenění.

Obdobně jako v IAS 16, pokud je platba odložena, závazek z ní plynoucí je diskontován a pořizovací cenou nemovitosti je částka, která by byla uhrazena v hotovosti v době pořízení. Rozdíl mezi současnou hodnotou a budoucí platbou je účtován do nákladů jako úrok (Dvořáková, 2014, s. 142).

Vlastní náklady

Nemovitost pořízená ve vlastní režii je oceněna vlastními náklady, které byly vynaloženy na její pořízení k datu dokončení (Dvořáková, 2014, s. 142). Zahrnuty tedy jsou přímé náklady a zdůvodnitelné režijní náklady (Krupová, 2019, s. 200). Ostatně ocenění vlastními náklady je v tomto případě stejné jako v IAS 16.

Směna

V případě investic do nemovitostí získaných směnou se podle IAS 40 odst. 27) postupuje obdobně jako v IAS 16. Pořizovacím nákladem je reálná hodnota za splnění podmínek (směnná transakce má obchodní podstatu a reálná hodnota je u směňovaných aktiv spolehlivě zjistitelná). Jinak se použije účetní hodnota vydaného aktiva.

2.4.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Nemovitost nebo skupina nemovitostí, kterou se účetní jednotka rozhodla prodat¹⁹ do jednoho roku, je oceněna při respektování zásady opatrnosti účetní hodnotou nebo fair value poníženou o náklady prodeje, přičemž použita je vždy nižší hodnota. Prvotní ocenění podle tohoto standardu nastává v momentě, kdy je nemovitost vyřazena z užívání. Tedy nemovitost, která je upravována standardem IAS 16 či IAS 40 a účetní jednotka se rozhodla ji vyřadit, je těsně před jejím zařazením do aktiv určených k prodeji oceněna účetní hodnotou dle těchto standardů (Dvořáková, 2014, s. 161). Nemovitost by se tedy měla po zařazení do IFRS 5 řídit tímto standardem, avšak tato podmínka neplatí pro investice do nemovitostí, které jsou účetně zachyceny v reálné hodnotě. Tyto nemovitosti jsou i nadále řešeny v souladu s IAS 40. Nemovitost, která je upravována standardem IFRS 5 se od okamžiku, kdy do něj byla zařazena, neodpisuje. Důvod je prostý, nemovitost se dále nevyužívá, měla by tedy dle IFRS 5 v účetnictví mít povahu zásob (Krupová, 2019, s. 205).

Pokud nedojde k prodeji aktiva upraveného standardem IFRS 5 do jednoho roku, ale později, při ocenění se jeho hodnota sníží o diskontované náklady na prodej a dále o úrok s nimi související, který je zachycován ve finančních nákladech (Dvořáková, 2014, s. 161).

2.4.4 IAS 2 - Zásoby

Nemovitost, která má charakter zásob, je upravena standardem IAS 2 a je v okamžiku pořízení oceněna pořizovací cenou, která se skládá z nákladů na nákup a nákladů na přeměnu a ostatních nákladů vynaložených na jejich pořízení.

Do nákladů na pořízení zásob je možné zahrnout cenu pořízení zásob, cla, nevratné daně, náklady na dopravu a manipulaci, náklady, které jsou přímo přiřaditelné jejich pořízení. Z pořizovací ceny je naopak nutné vyloučit slevy. Jestliže je zároveň pořizováno více druhů zásob, může vzniknout problém s jejich oceněním. Řešením je stanovení poměru, na jehož základě mohou být náklady vynaložené na tato aktiva odůvodněně rozděleny. Jedná se například o náklady na dopravu či pojistné (Dvořáková, 2014, s. 168). Dále náklady na přeměnu, do který lze zařadit náklady na nedokončenou výrobu a polotovary vlastní tvorby později přeměněné na hotové výrobky. Zásoby vlastní výroby jsou oceněny náklady přímo souvisejícími s jejich výrobou – přímý materiál a přímé mzdy, a dále rozdělenou fixní režií,

¹⁹ Prodávána jsou zpravidla ta aktiva, u kterých je možné získat užitek zpět jejich prodejem, nikoliv dalším používáním. IFRS 5 taková aktiva označuje jako aktiva „určená k prodeji“. Aktivum v takovém případě musí být možné okamžitě prodat a zároveň musí existovat vysoká pravděpodobnost prodeje.

kteřá zahrnuje např. odpisy hmotných aktiv a variabilní výrobní režii – např. nepřímý materiál (Krupová, 2019, s. 272).

Ostatní náklady jsou zachyceny v ocenění zásob pouze v případě, že jejich vynaložení vedlo k uvedení zásoby do současného stavu - např. nevýrobní režie (Krupová, 2019, s. 274).

Při zvažování, zda zahrnout do ocenění zásob úroky, postupuje se podle IAS 23 – *Výpůjční náklady*. V souladu s tímto standardem úroky vstupují do ceny pouze v případě, že doba od jejich výroby po uvedení do stavu způsobilému k prodeji trvá výrazně dlouhou dobu. Pokud jsou zásoby produkovány ve velkém množství, úroky vstupují do nákladů běžného období. Jsou-li zásoby pořizovány na obchodní úvěr a platba je odložena, je pořizovací cenou zásob současná hodnota odložené platby. Stejně jako tomu bylo v IAS 16, je i v tomto případě nutné stanovit odhadem úrokovou míru. Úrok je pak zachycen v jednotlivých obdobích (Krupová, 2019, s. 275).

2.5 Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů

Odlišnosti mezi jednotlivými právními úpravami lze hledat i v ocenění nemovitého majetku, zejména v případě reálné hodnoty a reprodukční pořizovací ceny. Reálná hodnota, která je používána v mezinárodních standardech je dle IFRS 13 „*cena, která by byla získaná za prodej aktiva ...*“. Jedná se o cenu, která je obvykle stanovena z posudků kvalifikovaných znaleců, neboť odpovídá aktuální tržní hodnotě. Částka, kterou by bylo nutné vynaložit na pořízení majetku v době, kdy je o něm účtováno, je reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cena je používána v české účetní legislativě a vychází ze znaleckého posudku. Z uvedeného textu plyne, že ačkoliv se na první pohled jedná o odlišné ocenění, v konečném důsledku bude ve většině případů částka zachycená v účetnictví ve stejné výši, neboť je v obou případech východiskem znalecké ocenění reflektující aktuální stav na trhu.

V případě odložené platby při pořizování nemovitosti je v obou právních úpravách odlišný přístup k jejímu vykázání. Zatímco IFRS tuto problematiku řeší současnou hodnotou, ČÚP přistupují k historické pořizovací ceně. Při metodě výpočtu současnou hodnotou vzniká v rámci odložené platby úrok, který vstupuje do nákladů. Vykázání dle ČÚP je v tomto případě jednodušší, neboť odpadá problematika úroku a vše je zahrnuto do ceny pořizované nemovitosti.

Pokud se účetní jednotka rozhodne financovat pořízení nemovitosti úvěrem, poplynou jí z něj úroky. V případě ČÚP je na účetní jednotce, zda je zahrne do ocenění či nikoliv. Nejsou-li součástí ocenění, snižují jako náklad základ daně okamžitě. V případě neodpisovaných aktiv je

pořizovací cena zahrnující úroky daňovým nákladem jen do výše příjmů z prodeje takového aktiva. Nevykázání úroků jako součást ocenění vede ke zkresleným hodnotám aktiv zachycených v rozvaze. IFRS vyžaduje zahrnutí úroků do pořizovací ceny nemovitosti, neboť se jedná o přímo přiřaditelný náklad.

S další odlišností je možné se setkat v případě poskytnuté dotace. ČÚP nařizují účetní jednotce, aby snížila pořizovací cenu nemovitosti o výši přijaté dotace. Tento způsob ve své podstatě vede k vykázání podhodnoceného aktiva oproti jeho tržní hodnotě. IFRS nabízí účetní jednotce dvě možnosti, jak přijatou dotaci vykázat. První způsob je totožný s českými předpisy. Druhý způsob umožňuje zachytit dotaci ve výnosech příštích období, které aktivum v rozvaze nepodhodnocují. Uživatel účetní závěrky by neměl mít k dispozici zkreslené informace, proto považují způsob vykázání dotace ve výnosech příštích období za vhodnější.

Tabulka 18: Porovnání oceňování nemovitostí při pořízení dle - české legislativy, ZDP a IFRS

	České účetní předpisy	Daňové předpisy (ZDP)	IFRS
Jakou metodu ocenění zvolit při pořízení nemovitosti?	Pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena.	Obdobné jako v české legislativě.	Pořizovací cena, reálná hodnota.
Zahrnují se úroky do ocenění?	Podle § 47 odst. 1) vyhlášky je na rozhodnutí účetní jednotky, zda úroky z úvěru zahrne do ocenění.	Vstupní cena bude obdobná jako cena uvedená v účetnictví. Záleží, jak se účetní jednotka rozhodla.	Podle dikce IAS 23 účetní jednotka povinně aktivuje do ocenění úroky z úvěru vzniklé před zahájením užívání aktiva.
Jaký vliv má dotace na ocenění?	Dotace snižuje pořizovací cenu nemovitosti dle § 47 odst. 6) vyhlášky.	Dotace snižuje vstupní cenu nemovitosti podle § 29 odst. 1).	Peněžní dotace je vykázána jako snížení hodnoty aktiva (stejně jako v české legislativě), nebo jako výnos příštích období, který je rozpouštěn postupně do výnosů b. o. Záleží na účetní jednotce, kterou variantu zvolí.
Jak je oceněna nemovitost pořízená směnou?	Pořizovací cena uvedená ve směnné smlouvě, není-li tomu tak, použije se reprodukční pořizovací cena.	Cenou na základě znaleckého posudku (jedná se o nepeněžní příjem podle § 23 odst.6).	Reálnou hodnotou pozbývané nemovitosti, nelze-li tak reálnou hodnotou nabývané nemovitosti. Není-li možné požit reálnou hodnotu nebo směna postrádá komerční charakter, použije se účetní hodnota pozbývané nemovitosti.
Jak se ocení nemovitosti, jestliže je platba v případě koupě odložena?	Pořizovací cenou.	Vstupní cena je stejná jako cena v účetnictví.	Platby jsou diskontovány úrokovou sazbou, což vede k ocenění současnou hodnotou.

Zdroj: Vlastní zpracování

3 Ocenění v průběhu držení aktiva

Nemovitý majetek by měl být vykazován v hodnotách, které odpovídají jeho skutečnému stavu. V průběhu užívání majetku dochází ke snižování jeho hodnoty, proto je nutné stav majetku upravit i v účetnictví. Jak jsou takové úpravy prováděny, je uvedeno v následujícím textu.

3.1 Ocenění v průběhu držení aktiva – české účetní předpisy

Ačkoliv česká účetní legislativa neuvádí striktně model, jakým jsou nemovitosti oceňovány, z § 25 ZOÚ do jisté míry vyplývá, že je používán model pořizovacích nákladů. A pro dodržení zásady opatrnosti je majetek upravován o odpisy, popřípadě o oprávky, pokud jeho skutečný stav neodpovídá účetnímu.

Odpisování

Účelem účetních odpisů je vyjádřit opotřebení majetku v penězích – měly by odpovídat skutečnému využití majetku v podniku. Aplikace účetních odpisů napomáhá podnikateli dodržet některé účetní zásady, zejména se jedná o zásadu opatrnosti a věrného a poctivého zobrazení (Vychopeň, 2018, s. 81). Zákon o účetnictví se problematice odpisování majetku věnuje na poměrně obecné úrovni, podrobnější řešení v něm nalézt nelze. Odpisování majetku je vedle § 28 ZOÚ věnován také § 56 vyhlášky pro podnikatele a Český účetní standard č. 013, ve kterém je uveden postup účtování odpisů majetku.

Z § 25 odst. 3) zákona o účetnictví vyplývá pro účetní jednotku, že by měla brát v potaz mj. všechna možná rizika ze snížení hodnoty majetku, ke kterému dochází vlivem jeho používání k opotřebení, a to bez ohledu na to, zda ve výsledku hospodaření je vykázán zisk nebo ztráta. Trvalý pokles hodnoty nemovitosti je podle § 26 odst. 3) ZOÚ vyjádřen skrz odpisy (Valouch, 2012, s. 37).

Účetní jednotka, která má podle § 28 odst. 1) ZOÚ vlastnické či jiné právo k nemovitosti, ji může odpisovat. V některých případech (např. smlouva o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva) odpisuje nemovitost její uživatel.

Majetek poskytnutý účetní jednotkou uživateli podle § 28 odst. 2) ZOÚ za úplatu či bezúplatně na základě smlouvy o nájmu a majetek poskytnutý uživateli podle § 28 odst. 3) ZOÚ na základě finančního leasingu je odpisován účetní jednotkou, která danou nemovitost vlastní. Nájemce může podle § 28 odst. 4) ZOÚ odpisovat majetek na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu nebo jeho části. Uživatel může podle § 28 odst. 5) ZOÚ odpisovat majetek, na kterém provedl na vlastní náklady technické zhodnocení.

Odpisy nemovitosti jsou podle § 28 odst. 6) prováděny po dobu jejího užívání na základě odpisového plánu, který je v kompetenci účetní jednotky a stanovuje metodu odpisování. Výchoziskem pro výpočet odpisů je výše ocenění nemovitosti stanovená při jejím pořízení v souladu s § 25 ZOÚ. Podle § 56 odst. 3) vyhlášky pro podnikatele je možné ve výpočtu odpisů zohlednit i předpokládanou zbytkovou hodnotu²⁰, která se odečítá od pořizovací ceny. Jestliže se zbytková hodnota u aktiva zjistí až po jeho zařazení do užívání, dosavadní odpisy a oprávky se upravovat nebudou. Zůstatková cena se pouze sníží o nově zjištěnou zbytkovou hodnotu. Z této ceny se spočítají odpisy na zbývající dobu životnosti aktiva. Odpisy podle § 28 odst. 6) ZOÚ nemůžou být v souhrnu vyšší než je hodnota majetku v účetnictví – tedy výše jeho ocenění. V případě, že v průběhu doby držby a užívání nemovitosti bylo provedeno technické zhodnocení, je nutné v souladu s § 47 odst. 5) vyhlášky ocenění nemovitosti navýšit o toto technické zhodnocení a upravit odpisy tak, aby bylo vyjádřeno co nejpřesněji skutečné opotřebování majetku. Ačkoliv nikde v zákoně není přesně uvedena informace ohledně přerušení odpisů, podle Vychopně (2018, s. 81) z § 28 ZOÚ vyplývá, že účetní odpisy jsou pro účetní jednotku povinné a nemůže je přerušit. Podle Kadlece (2019) majetek zastarává i v momentě, kdy není využíván. Jeho hodnota tedy klesá a takové snížení hodnoty je nutné promítnout do ocenění majetku právě formou odpisů.

Podle § 7 odst. 11) vyhlášky pro podnikatele lze nemovitost odpisovat od okamžiku, kdy je způsobilá k provozu – je dokončená a splňuje technické funkce a podmínky pro užívání podle zvláštních právních předpisů. Dokončenou stavbu např. v případě výstavby nemovitosti ve vlastní režii je podle § 119 stavebního zákona možné začít užívat, a tedy i odpisovat, až na základě obdržení kolaudačního souhlasu nebo rozhodnutí. Stavba, která vyhovuje právu stavby, je podle § 56 odst. 4) vyhlášky odpisována samostatně. Technické zhodnocení, o kterém účtuje jiná oprávněná účetní jednotka, se podle § 56 odst. 8) vyhlášky odepíše v době jeho používání. Technické zhodnocení majetku pořízeného na finanční leasing odpisuje oprávněný uživatel až od momentu, kdy je ve způsobilém stavu. V souladu s § 56 odst. 9) lze nakupovanou nemovitost, která podléhá vkladu do katastru nemovitostí, začít odpisovat od momentu, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu.

Metody odpisování

Podle § 56 vyhlášky pro podnikatele lze různé způsoby odpisování vyjádřit nejen ve vazbě na čas, ale i např. na výkony. Z toho plyne, že v úvahu přicházejí odpisy časové nebo výkonové.

²⁰ Zbytková hodnota je podle § 56 odst. 3) vyhlášky odhadovaná částka, kterou může podnik získat při vyřazení aktiva např. prodejem, ponižená o náklady vynaložené v souvislosti s vyřazením majetku.

Účetní jednotky mohou ale použít např. i metodu komponentního odpisování (§ 56a vyhlášky) s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (Vychopen, 2018, s. 81).

Účetní odpisování nemovitosti časovou metodou se odvíjí od délky jejího použití. Účetní odpisy je možné počítat s přesností na dny nebo kalendářní měsíce. Přičemž přiměřené je zahájení odpisování v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání (Valouch, 2012, s. 44). V rámci této metody jsou v praxi nejčastějšími odpisy rovnoměrné účetní odpisy a zrychlené účetní odpisy (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 86). Volba metody závisí na rozhodnutí účetní jednotky.

Rovnoměrné účetní odpisy vyjadřují snižování hodnoty nemovitosti postupně. Každý rok po dobu užívání nemovitosti vstupuje do nákladů vždy stejná výše vstupní ceny dané nemovitosti. Je-li majetek pořízen během roku, odpis se spočítá jen za jeho příslušnou část. Výpočet odpisu se zjistí jako podíl vstupní ceny (pořizovací či jiné) nemovitosti a doby, po kterou bude nemovitost odpisována (Valouch, 2012, s. 45). V případě, že zbytková hodnota není nulová, pořizovací cena se o ni sníží.

$$\text{Odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba životnosti aktiva}}$$

Zrychlené odpisy se používají u rychle zastarávajícího majetku, zejména z počátku odpisování. V prvním roce odpisování je odepsaná částka nejvyšší, a každá další odepsaná částka v následujícím období je nižší než v roce předešlém (Valouch, 2012, s. 47). Podle Strouhala, Židlické a Cardové (2014, s. 87) je možné zrychlené odpisy počítat dvěma technikami:

- metodou DDB – jejím východiskem je konstantní procento odpisování ve výši 200 %, které se dělí počtem let životnosti aktiva a výsledek podílu je v prvním roce vynásoben pořizovací cenou nemovitosti. Procento odpisování zůstává stejné, ale klesá odepsatelná částka, neboť místo pořizovací ceny je do výpočtu odpisů dosazena zůstatková cena. V posledním roce je odpis majetku ve výši zůstatkové ceny;

$$\%DDB = \frac{100 \%}{\text{počet let}} * 2,$$

$$\text{odpis} = ZC * \%DDB.$$

- metodou SYD – východiskem odpisování je konstantní vstupní cena, která je násobena každý rok snižujícím se procentem. To se zjistí jako podíl počtu let zbývajících doby životnosti aktiva a celkového počtu let odpisování.

$$\text{Odpis} = \text{pořizovací cena} * \frac{\text{počet let, po které bude majetek ještě odpisován}}{\text{suma čílic let odpisování}}.$$

Zvolená metoda odpisování by měla respektovat zásadu věrného a poctivého zobrazení v účetnictví a vyjadřovat tak skutečné opotřebení majetku (Valouch, 2012, s. 44). Výběr metody by neměl vést k manipulacím s výsledkem hospodaření pro potřeby vedení podniku.

Odpisování výkonovou metodou odráží opotřebení majetku na základě jeho skutečného využití. Metodu lze využít zejména při odpisování výrobních strojů (Valouch, 2012, s. 50). Vzhledem k tomu, že životnost nemovitosti nelze posoudit na základě vyprodukovaných výkonů, tato metoda se pro výpočet odpisů nemovitosti nepoužívá. Z tohoto důvodu není této metodě věnován v práci další prostor.

Komponentní odpisování upravené § 56a vyhlášky pro podnikatele je možné použít²¹ pro stavby, byty a nebytové prostory. Majetek je rozdělen na části tzv. komponenty, které mají odlišnou dobu použitelnosti. Při používání jsou komponenty odpisovány zvlášť. Tato metoda si klade za cíl rovnoměrně rozložit náklady po dobu užívání majetku. Tedy při výměně komponenty je hodnota majetku snížena o výši ocenění vyřazované komponenty a naopak navýšena o ocenění nové komponenty. Neodepsaná vyřazovaná komponenta se odepíše v zůstatkové ceně do nákladů. Komponenty jsou evidovány samostatně na analytických účtech, majetek, který se z těchto komponent skládá, je však vykázán jako jeden celek na syntetickém účtu (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 83).

Metoda komponentního odpisování je z důvodu nekompatibility s daňovými předpisy v České republice poměrně málo rozšířena. Naopak v mezinárodní účetní standardy (IAS 16) metodu komponentního odpisování ve své podstatě účetním jednotkám nařizují (Pacovský, 2011).

V souladu ČÚS č. 013 účetní odpisy přenáší cenu nemovitosti užívané podnikem do nákladů běžného období a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Odpisy se účtují na vrub příslušného účtu v nákladové skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky z provozní oblasti*. Souvztažně je účtováno ve prospěch účtu v účtové skupině 08 – *Oprávkami k dlouhodobému hmotnému majetku*. Rozdíl mezi oceněním nemovitosti a jejími opravkami (kumulací odpisů) je její zůstatková cena.

Dle § 28 odst. 1) ZOÚ se neodpisuje majetek, který je vymezen zvláštním prováděcím předpisem a podle § 56 odst. 11) vyhlášky pro podnikatele se dle ustanovení § 28 ZOÚ v souvislosti s nemovitostmi neodpisují:

- pozemky (neztrácejí totiž na hodnotě),

²¹ Česká legislativa tento způsob odpisování majetku účetním jednotkám až na výjimky (např. kótovaným společenstvem) přímo nenařizuje (Pacovský, 2011).

- nedokončené nemovitosti – jedná se o majetek ve výstavbě;
- technické zhodnocení, jestliže není v provozu schopném stavu.

Snížení hodnoty aktiva

Vedle trvalého snížení hodnoty majetku je možné provést jeho dočasné snížení hodnoty. K tomu slouží podle § 26 odst. 3) ZOÚ opravné položky. Opravné položky k odpisované nemovitosti se podle ČÚS č. 005 odst. 4.1.2. tvoří, pokud její užitná hodnota²² zjištěná při inventarizaci je odlišná (nižší) od hodnoty v účetnictví snížené o oprávky.

O opravné položce se tedy účtuje, pokud tržní ocenění nemovitosti je odlišné od její zůstatkové hodnoty v účetnictví. Opravná položka je jakousi korekcí pořizovací ceny nemovitosti a je zachycena jako náklad ve výsledku hospodaření (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 103).

3.2 Ocenění v průběhu držení aktiva – daňová legislativa

Odpisování

Náklady vynaložené na pořízení nemovitosti formou účetních odpisů vstupují do výsledku hospodaření, kdežto daňové odpisy se promítají do základu daně z příjmů. Zákon o daních z příjmů se této problematice na rozdíl od účetní legislativy věnuje poměrně podrobně. Důvod je prostý, daňové odpisy umožňují poplatníkovi snižovat daňový základ. Podrobné řešení této problematiky by mělo předcházet případným manipulacím s daňovými odpisy (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 82).

Odpisováním se pro účely ZDP podle § 26 odst. 5) rozumí zahrnování hodnoty nemovitosti do nákladů k zajištění zdanitelných příjmů formou odpisů. Dokončenou nemovitost (v provozu schopném stavu) je možné začít užívat. Od okamžiku užívání je možné zahájit daňové odpisování. Totéž platí i v případě technického zhodnocení. Daňové odpisy vycházejí ze vstupní ceny nemovitosti. Aby bylo možné považovat stavbu za hmotný majetek, který lze podle ZDP odpisovat, platí (tak jako tomu bylo v účetnictví) nutnost kolaudačního souhlasu či rozhodnutí o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu (Vychopenš, 2018, s. 82).

Podle § 25 odst. 1) písm. a) ZDP nelze do výdajů na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnout náklady na pořízení nemovitosti, dále dle písm. p) ani technické zhodnocení. A to z důvodu, že do základu daně by se tyto položky (mj.) měly zahrnovat formou odpisů (v případě technického zhodnocení, jestliže překročí částku 40 tis. Kč dle § 33 ZDP).

²² ČÚP užitnou hodnotu blíže nevymezují. Ve své podstatě se jedná o vyjádření odchylky od standardního stavu majetku v účetnictví.

Daňové odpisy podle § 26 odst. 8) jsou pro poplatníka daně z příjmů právem, nikoliv povinností. Je tedy na účetní jednotce, zda je bude uplatňovat. Daňové odpisy na rozdíl od účetních odpisů je (až na výjimky např. fyzické osoby s příjmy dle § 7 ZDP) možné přerušit. Podnětem pro přerušování odpisů může být situace, kdy by při jejich uplatňování došlo k prohloubení daňové ztráty, nebo by nebylo možné uplatnit odpočty a slevy na dani. Vzhledem k tomu, že není možné změnit způsob odpisování, v dalších letech se pokračuje v předchozím postupu odpisování tak, jako kdyby nedošlo k přerušování (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 83).

Daňové odpisy u nemovitosti provádí podle § 28 odst. 1) ta osoba, která k ní má vlastnické právo. Výjimkou může být zajištění dluhu převodem vlastnického práva k nemovitosti na věřitele na základě smlouvy o výpůjčce. V takové situaci odpisuje původní vlastník.

Daňově je odpisován ten hmotný majetek (vymezený v § 26 ZDP), který není podle § 27 ZDP vyloučen z odpisování. V souvislosti s nemovitostmi lze uvést např. nemovitosti nabyté darováním, osvobozené od daně z příjmů či nezahrnované do předmětu daně. Do hmotného majetku se však podle § 26 ZDP neřadí pozemky. Z tohoto důvodu, i přesto, že nejsou uvedeny mezi majetkem vyloučeným z odpisování, je nelze odpisovat. Pořizovací cenu pozemků je možné uplatnit v daňových nákladech pouze v souladu s § 24 odst. 2) písm. t) ZDP tedy do výše příjmů z prodeje.

Podle § 30 ZDP je nemovitost v roce zahájení užívání zařazena do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP, přičemž nemovitý majetek se řadí do skupin č. 4 až 6 a doba odpisování se pohybuje v rozmezí 20 až 50 let. Budovy a stavby jsou zařazovány do skupiny č. 5 s dobou odpisování 30 let. Podle Vychopně (2018, s. 82) při zařazování nemovitosti do příslušné odpisové skupiny, záleží na jejím hlavním využití. Jestliže nemovitost slouží k více účelům, do odpisové skupiny je zařazena na základě převažujícího způsobu užívání ve vztahu k celkové využitelné podlahové ploše. Zákon o dani z příjmů nabízí dva možné způsoby odpisování, a to rovnoměrné nebo zrychlené odpisování.

Rovnoměrné daňové odpisy jsou pro nemovité věci upraveny v § 31 odst. 1) písm. a) ZDP a počítají se ze vstupní ceny nemovitosti za použití ročních (maximálních)²³ odpisových sazeb stanovených na základě zařazení nemovitosti do odpisové skupiny. Tyto sazby jsou pro první a následující roky odlišné. Odpisy jsou do daňového základu přenášeny rovnoměrně. Odpis se zjistí jako násobek vstupní ceny a příslušného koeficientu.

²³ Odpisovatel může podle § 31 odst. 7) v rámci této metody odpisování použít i nižší než maximální sazby.

Zrychlené daňové odpisy jsou upraveny v § 32 ZDP a v prvních letech jsou odepsány vyšší částky než v případě použití rovnoměrných odpisů. Při výpočtu odpisů touto metodou se počítá s takzvanými koeficienty. Výpočet odpisu touto metodou je v prvním roce a v následujících letech mírně odlišný. Odpis v prvním roce se podle § 32 odst. 2) ZDP zjistí jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu platného pro první rok. V dalších letech se odpis zjistí podílem dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu platného v následujících letech poníženého o počet let, po které už byla nemovitost odepsána.

Odpisy vypočtené metodou komponentního odpisování nejsou z pohledu ZDP podle § 23 odst. 2) písm. a) akceptovatelné, a proto je nutné o ně upravit výsledek hospodaření. Rovněž je nutné provést i úpravy související se zůstatkovými cenami vyřazovaných komponent. Tato metoda má zajistit věrnější způsob zobrazení a užívání majetku, což je v souladu s účetní legislativou, Kdežto daňové odpisy jsou stěžejním ukazatelem zdanění majetku (Pacovský, 2011).

Podle § 30 odst. 3) lze nemovitost odpisovat jen do výše vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny.

Pokud účetní jednotka zařadila majetek v průběhu zdaňovacího období, či byl vyřazen a nebyl tak používán po dobu 12 měsíců, uplatňují se odpisy pouze v poloviční výši. Je však nutné, aby byla nemovitost vedena v majetku buď k prvnímu anebo poslednímu dni zdaňovacího období (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 83).

Jelikož jsou daňové odpisy neúčetní položkou, není o nich účtováno. Jsou však vykázány v daňovém přiznání. Daňové odpisy jsou porovnávány s účetními a o případný rozdíl je základ daně upravován. Pokud daňové odpisy převyšují odpisy účetní, základ daně se zvýší a naopak (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 83).

3.3 Ocenění v průběhu držení aktiva - IFRS

3.3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Pokud účetní jednotka vynaložila v průběhu užívání nemovitosti náklady na opravu, údržbu, či technické zhodnocení, jedná se o tzv. následné výdaje. Tyto výdaje zvyšují cenu nemovitosti, pouze pokud zajistí vyšší užitečnost a výkonnost aktiva. Tedy vynaložení těchto nákladů se v budoucnu podniku vrátí v podobě lepšího ekonomického užitku. V opačném případě výdaje na opravy a pravidelnou údržbu, které nemovitost nezhodnocují, jsou běžným provozním nákladem a jsou vykázány ve výsledovce. (Krupová, 2019, s. 187).

Modely ocenění

Nemovitost lze v průběhu jejího držení v souladu se standardem IAS 16 ocenit k rozvahovému dni modelem pořizovací ceny (historické ceny) nebo modelem přecenění na fair value. Model volí společnost pro jednotlivé třídy pozemků, budov a zařízení, které mají podobnou povahu a využití ve společnosti. **Model pořizovací ceny** oceňuje nemovitost pořizovací cenou sniženou o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. **Model přecenění** oceňuje nemovitost na fair value, poníženou o následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Tento model však vyžaduje znalecké ocenění, neboť fair value nemovitosti bývá stanovena na základě odhadu tržních cen. Nelze-li tržní cenu stanovit, je aplikováno ocenění reprodukčními náklady sníženými o opotřebení (Dvořáková, 2014, s. 104).

Frekvence přeceňování by měla být taková, aby se účetní hodnota a fair value příliš nelišily. Na základě povahy aktiva je ocenění prováděno jednou ročně - při velkém rozdílu mezi účetní hodnotou a fair value, nebo po třech až pěti letech (Krupová, 2019, s. 191).

V rámci modelu přeceňování je možné aktivum přeceňovat směrem nahoru nebo směrem dolů. Standardy IFRS na rozdíl od české legislativy umožňují vykázání nemovitosti i v případě, že dojde ke zvýšení účetní hodnoty nemovitosti při přecenění na reálnou hodnotu. Přecenění je prováděno oproti zůstatkové ceně, která by existovala, pokud by nebylo přecenění uskutečněno. **Při zvyšování hodnoty** není ovlivňován výsledek hospodaření, přecenění je promítnuto do ostatního úplného výsledku ve vlastním kapitálu. Jestliže dojde ke snížení hodnoty nemovitosti v následujícím období, účtuje se proti vlastnímu kapitálu. **Při snížení ceny** aktiva je účtováno výsledkově. Jestliže tedy byla nejdříve hodnota aktiva snížena, je přecenění aktiva vykazováno směrem nahoru ve výsledku hospodaření do momentu, kdy byla dosažena hodnota zůstatkové ceny, která mohla existovat, kdyby nedošlo k přecenění. Až částka převyšující původní pořizovací cenu je zachycena ve vlastním kapitálu. Rovněž pokud v budoucnu dojde ke snížení hodnoty, účetně se zachytí proti vlastnímu kapitálu. Až snižování pořizovací ceny se projeví v nákladech běžného období. (Krupová, 2019, s. 191, Dvořáková, 2014, s. 105)

Fond z přecenění nesmí nabývat záporné hodnoty. Je-li majetek přeceněn a nejedná se o pozemky, přistoupí se k odpisování, které se provádí z přeceněné hodnoty. Z rozdílu účetní hodnoty přeceněného aktiva a jeho daňové základny je nutné vykázat odloženou daň v souladu se standardem IAS 12 – *Daně ze zisku* (Krupová, 2019, s. 191).

Odpisování

Odpisy v rámci IFRS jsou jakousi systematickou alokací pořizovací ceny do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběné nemovitosti. Odpisy se účtují do nákladů, a proto ovlivňují výsledek hospodaření běžného období. Ovšem pokud jsou odpisy součástí ocenění jiného aktiva (došlo-li k aktivaci vlastních nákladů u vyráběné nemovitosti), do nákladů nevstupují (Dvořáková, 2014, s. 106). V rámci IFRS přispívají odpisy k dodržení zásady přiřazování nákladů výnosům (tzv. matching principle) (Procházka, 2010).

Účetní jednotka začne odpisovat nemovitost od okamžiku, kdy je možné začít ji používat – nachází se na místě určení a její stav umožňuje její využití v souladu se záměry vedení. Odpisování pak probíhá po celou dobu životnosti nemovitosti. Výše odpisů nemovitosti závisí na výši pořizovací ceny nemovitosti, a také na správně stanovené výši zbytkové hodnoty²⁴. Dále je důležitá doba použitelnosti nemovitosti a zvolená metoda odpisování (Dvořáková, 2014, s. 106 - 109). Nemovitost je podle IAS 16 odst. 53) odpisována z odepisovatelné částky, která je určena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva. Po skončení životnosti nemovitosti tato hodnota není již dále odpisována. Zbytková hodnota může být podle IAS 16 odst. 54) vyšší než hodnota účetní. V takovém případě jsou odpisy přerušeny.

Odpisování nemovitosti je ukončeno, jestliže je klasifikována jako aktivum určené k prodeji podle IFRS 5 nebo k datu jejího vyřazení z rozvahy, dle toho, která situace nastane dříve. Odpisy se u nemovitosti, která není využívána, či je vyřazena z provozu, nepřerušují, pokud nedošlo k jejímu celkovému odepsání. Může však nastat situace, kdy zbytková hodnota převyší hodnotu účetní. V tomto případě aktivum není odpisováno. U výkonových odpisů lze u aktiva, které nevyrábí, vykázat odpisy v nulové výši (Krupová, 2019, s. 187 - 188).

Doba použitelnosti nemovitosti je podle IAS 16 odst. 57) vymezena délkou období, po které se očekává, že nemovitost bude účetní jednotce přinášet užitek. Životnost nemovitosti je tedy stanovena podmínkami jejího využití. Doba použitelnosti nemovitosti může být kratší než její ekonomická životnost. Pro stanovení doby použitelnosti nemovitosti je možné vycházet ze zkušeností podniku s obdobnými aktivy.

Části budovy a zařízení, které dosahují významných hodnot v porovnání s pořizovací cenou, jsou odpisovány samostatně. Rovněž pokud doba použitelnosti komponent aktiva je různá, je nutné přistoupit ke komponentnímu odpisování. Komponenty jsou tedy vykazovány a

²⁴ Zbytková hodnota je podle IAS 16 odst. 6) odhadovaná částka, kterou by podnik v současné době obdržel z vyřazení aktiva, ponížena o náklady nutné na vyřazení, jestliže by se aktivum nacházelo ve stavu a stáří odpovídajícímu konci jeho životnosti.

odpisovány samostatně. Dle IAS 16 odst. 45) komponenty, které mají shodnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu s jinou komponentou, lze odpisovat společně. Komponentní způsob odpisování umožňuje respektovat princip přiřazování nákladů výnosům a alokovat pořizovací cenu aktiva skrze odpisy do jednotlivých období. V případě výměny části aktiva je možné odepsat případnou zůstatkovou cenu vyřazované součásti a v ocenění bude zahrnuta nová součást v pořizovací ceně. S touto problematikou souvisí i významné kontroly – inspekce a generální opravy, které je nutné u některých aktiv provádět pravidelně. Vykazují se jako součást pořizovací ceny nemovitostí a zařízení a odpisují se samostatně (Krupová, 2019, s. 187, Dvořáková, 2014, s. 107).

Tak jako je tomu v českých předpisech, nejsou pozemky ani v rámci mezinárodních účetních standardů odpisovány, neboť jejich doba použitelnosti je podle IAS 16 odst. 58) až na výjimky (např. lomy) neomezená a jejich užíváním nedochází ke snižování hodnoty. U pozemků s omezenou dobou použitelnosti je možné přistoupit k odpisování. Pokud pořizovací náklady na pozemek obsahují i náklady např. na demontáž budov, podle IAS 16 odst. 59) odpis části pořizovací ceny pozemku by se promítl do nákladů v období, kdy plynou užitky z vynaložení těchto nákladů.

Účetní jednotka může pro alokaci odepisovatelné částky nemovitosti za doby její použitelnosti vybrat z několika odpisových metod, které uvádí standard IAS 16. Zvolená odpisová metoda musí být v souladu se způsobem, jakým bude nemovitost užívána a měla by odrážet užitky, které z užívané nemovitosti poplynou. Mezi základní odpisové metody²⁵ podle Strouhala, Židlické a Cardové (2014, s. 127) patří:

- lineární odpisy – odpisy jsou v průběhu let odpisování stejné, jestliže se nemění zbytková hodnota;
- zrychlené odpisy
 - o DDB -odpisové procento stanoveno jako násobek (dvojnásobek) lineární sazby;
 - o SYD – sumace čísel je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu ze vstupní ceny;
- výkonové odpisy – pro jejich kalkulaci je stěžejní očekávané užití nebo výkon. Podle Dvořákové (2014, s. 111) tento způsob výpočtu není u nemovitostí běžný, je používán především u strojů a zařízení.

²⁵ Vzorce pro výpočet odpisů jsou stejné jako v ČÚP, proto zde nejsou uvedeny.

Test na snížení hodnoty nemovitosti

Některá aktiva je rovněž možné testovat na snížení hodnoty, tomu se věnuje standard IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard (mimo jiné) lze v souvislosti s nemovitostmi použít u nemovitostí zařazených dle standardů IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 40 – *Investice do nemovitostí*. Avšak nevztahuje se na investice do nemovitosti, pokud jsou oceněny reálnou hodnotou (Dvořáková, 2014, s. 41).

Test na snížení hodnoty aktiva (nemovitosti), který je standardem požadován, vede ke zjištění zpětně získatelné částky dané nemovitosti. Zpětně získatelnou částku představuje (za předpokladu racionálního chování podniku, který zvolí optimální způsob užití aktiva) vyšší hodnota z fair value ponížená o náklady na prodej nebo z hodnoty užívání.²⁶ Pomocí testu na snížení hodnoty by mělo být možné zajistit, aby účetní hodnota nemovitosti nebyla nadhodnocena, tedy vyšší než zpětně získatelná částka (Krupová, 2019, s. 239). Je-li účetní hodnota nemovitosti vyšší než zpětně získatelná částka, hodnota nemovitosti se sníží a účetně se zachytí jako ztráta. Taková ztráta, pokud se nejedná o nemovitost přeceněnou na fair value, je účetně zachycena mezi náklady běžného období, kdy došlo ke snížení hodnoty. Pokud v budoucnu pominou důvody, které způsobily v minulosti snížení hodnoty nemovitosti, ztráta ze snížení hodnoty se odúčtuje – výsledek hospodaření se zvýší. (Dvořáková, 2014, s. 41 - 47).

Testování nemovitosti na snížení hodnoty by se mělo provádět pouze v případě (až na výjimky – např. nehmotná aktiva), že existuje náznak (např. vnější či vnitřní zdroje informací, aj.) snížení hodnoty. V případě existence takového náznaku u nemovitosti provede společnost odhad zpětně získatelné částky. Pokud tedy např. nemovitost uvedená v rozvaze je nadhodnocena, je podnětem pro testování na snížení hodnoty (Krupová, 2019, s. 240).

3.3.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

V souladu se standardem IAS 40 může účetní jednotka pro následné ocenění investic do nemovitostí použít jeden ze dvou následujících modelů:

- model oceňování ve fair value (model reálné hodnoty),
- model oceňování pořizovací cenou (cost model).

Zvolený model musí účetní jednotka aplikovat na všechny své investice do nemovitostí po dobu jejich užívání (Dvořáková, 2014, s. 143).

²⁶ Hodnotou z užívání lze rozumět současnou hodnotu peněžních toků, které poplynou z užívání aktiva v budoucnu (Dvořáková, 2014, s. 41).

Podle modelu oceňování ve fair value musí účetní jednotka přeceňovat k rozvahovému dni veškeré investice do nemovitostí na fair value. Případné zisky a ztráty z přecenění se (na rozdíl od IAS 16, který zvýšení hodnoty zachycoval v rozvaze) promítají do výsledku hospodaření běžného období (Krupová, 2019, s. 201). Výchozí diskem pro stanovení fair value je aktuální tržní cena zjištěná z aktivního trhu s obdobnými nemovitostmi. Tento model má vyšší vypovídací schopnost v rámci IAS 40, proto je standardem preferován. Pokud nelze určit hodnotu fair value, je možné použít model pořizovací ceny. V modelu oceňování ve fair value nejsou investice do nemovitostí odpisovány, neboť změny fair value reflektují možná snížení či zvýšení hodnoty investice. (Dvořáková, 2014, s. 143).

V modelu oceňování pořizovací cenou jsou investice do nemovitostí oceněny v pořizovací ceně, která je snížena o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty majetku. Tento model je shodný s modelem pořizovací ceny v IAS 16 (Krupová, 2019, s. 202).

Při použití modelu fair value nejsou nemovitosti odpisovány. Pokud účetní jednotka přistoupí k modelu oceňování pořizovací cenou, nemovitost je odpisována v souladu s IAS 16.

Jestliže nastane změna v užívání majetku, může dojít k jeho převedení z působnosti standardu investic do nemovitostí pod působnost jiného standardu nebo naopak. Jedná se o tzv. transfery. Účetně jsou zachyceny k datu, kdy proběhla změna v užívání. Příklady transferů probíhajících mezi standardy:

- transfer z investic do nemovitostí (IAS 40) do majetku užívaného vlastníkem (IAS 16) – např. okamžik zahájení užívání nemovitosti vlastníkem;
- transfer z investic do nemovitostí (IAS 40) do zásob (IAS 2) – např. majetek, u kterého začaly přípravy pro prodej;
- transfer z majetku užívaného vlastníkem (IAS 16) do majetku, který byl určen jako držený k prodeji (IFRS 5) – účetní jednotka se rozhodla prodat nemovitost (Krupová, 2019, s. 202).

3.3.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

Tato skupina aktiv není odpisována, ale je testována na snížení hodnoty. Ocenění aktiv upravovaných standardem IFRS 5 klade požadavek na jejich vykazování v ocenění nižší ze dvou hodnot: účetní hodnoty a fair value ponížené o náklady prodeje. Tento požadavek však může vést k nutnosti zachycení ztráty ze snížení hodnoty a její možné změny k růstu. Ztráta je účtována do nákladů, případný růst vede k zisku a je zachycen ve výnosech, souvztažně je transakce zachycena proti příslušnému aktivu (Krupová, 2019, s. 206).

Je-li reálná hodnota ponížená o prodejní náklady nižší než účetní hodnota, hodnota aktiva bude snížena. Pokud dojde ke zvýšení reálné hodnoty v budoucnu, hodnota nesmí být vyšší než částka původního snížení hodnoty aktiva (Dvořáková, 2014, s. 161).

3.3.4 IAS 2 - Zásoby

Zásoby jsou v průběhu držby oceňovány historickými cenami a snižování jejich hodnoty respektuje zásadu opatrnosti a aktuální princip. Cena může klesat z důvodu zastarání, poškození či tržními změnami. Ocenění by pak mělo být provedeno buď v pořizovacích cenách, nebo čistou realizovatelnou hodnotou²⁷, přičemž je použita ta nižší z nich. (Dvořáková, 2014, s. 171 – 172).

V případě, že je účetně zachycena ztráta ze snížení hodnoty, účtuje se v souladu se standardem IAS 2 do nákladů v období, ve kterém ke snížení ocenění došlo. Případné kladné změny jsou zachyceny jako snížení nákladů²⁸ (Krupová, 2019, s. 278). Zpětné zvýšení hodnoty zásob je možné pouze do výše ceny, za kterou byly pořízeny (Dvořáková, 2014, s. 173).

3.4 Zhodnocení českých a mezinárodních účetních předpisů

V české účetní legislativě v porovnání s mezinárodními účetními standardy se lze setkat s odlišnými přístupy k oceňování. Zatímco mezinárodní standardy využívají model přecenění, model pořizovacích cen a model reálné hodnoty (užíván pro ocenění investic do nemovitostí), česká účetní legislativa v podstatě vychází z modelu pořizovacích nákladů. Investicemi do nemovitostí se české účetní předpisy podrobně nezabývají, z mezinárodních standardů se jim věnuje IAS 40. Majetek, který spadá do působnosti tohoto standardu, je oceňován především reálnou hodnotou, případně modelem pořizovacích nákladů. Volba metody je však na účetní jednotce. Rovněž nemovitosti určené k prodeji jsou specifikem IFRS, ČÚP je vyřazují v historické ceně.

Pro výpočet odpisů je nutné znát dobu životnosti daného aktiva. V české účetní legislativě je doba životnosti odhadována. V mezinárodních účetních předpisech, jak bylo uvedeno v textu, se doba životnosti aktiva určuje na základě podmínek jeho využití. Výchoziskem stanovení doby použitelnosti je délka období, po kterou se očekává, že nemovitost bude přinášet užitek. Společnosti často vycházejí ze zkušeností s obdobnými aktivy.

²⁷ Čistou realizovatelnou hodnotou se rozumí odhadnutá prodejní cena v rámci běžného podnikání, která je ponížena o odhadnuté náklady na dokončení a o odhadované nezbytné náklady na prodej.

²⁸ Jedná se o výjimku v rámci IFRS, protože pokud je účtováno u majetku v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*, účtuje se do výnosů.

Z textu dále vyplývá, že odpisování v české účetní legislativě je zahájeno až po zařazení aktiva do užívání, u staveb je navíc vyžadován kolaudační souhlas, a až poté je možné stavbu začít odpisovat. Podle mezinárodních standardů se zahájí odpisování od okamžiku, kdy je nemovitost na místě určená a je-li ve stavu způsobilém k užívání tak, jak zamýšlelo vedení účetní jednotky.

Způsoby odpisování jsou v obou právních úpravách obdobné. V rámci porovnávání českých a mezinárodních účetních pravidel je vhodné věnovat pozornost metodě komponentního odpisování. V české účetní legislativě tato metoda není striktně nařízena, její použití závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že tato metoda je nekompatibilní s daňovými předpisy, není běžně používána. Účetní jednotky v rámci IFRS volí odpisové metody u aktiv tak, aby co nejlépe zobrazovaly skutečnou spotřebu jejich ekonomických užitků. K tomu právě metoda komponentního odpisování napomáhá nejlépe, neboť komponenty s významnými hodnotami a různou dobou životnosti by měly být odpisovány samostatně, což tato metoda umožňuje. Rovněž zohledňování zbytkové hodnoty při výpočtu odpisů není pro účetní jednotku v rámci české účetní legislativy povinností. Její nezohlednění ve výpočtu odpisů by mohlo vést k nepravdivému obrazu předmětu účetnictví. IFRS respektují zásadu přiřazování nákladů výnosům, proto při zohlednění zbytkové hodnoty ve výpočtu odpisu lze případnému výnosu z prodeje majetku přiřadit příslušný náklad. Lepší vypovídací schopnost je dle mého názoru v tomto případě možné přisoudit úpravě výkazů dle IFRS.

Snížování hodnoty aktiv je v obou právních úpravách řešeno odlišně. Zatímco ČÚP využívají oprávek (kumulace odpisů) pro trvalé snížení hodnoty a opravných položek pro dočasné snížení hodnoty (porovnávána je dle ČÚS č. 005 účetní hodnota s užitnou hodnotou), IFRS testují aktiva na snížení hodnoty (porovnávána je dle Krupové (2019, s. 240) účetní hodnota se zpětně získatelnou částkou).

Tabulka 19: Porovnání v průběhu držení - ČUP, ZDP, IFRS - 1. část

	České účetní předpisy	Daňové předpisy (ZDP)	IFRS
Modely cenění nemovitého majetku.	Nemovitý majetek se oceňuje pořizovacími náklady v souladu s § 25 ZOÚ.	Pro daňové účely bude ocenění odpovídat účetnímu.	Model pořizovací ceny, model přecenění, model fair value.
Odpisovatel nemovitého majetku.	Dle § 28 ZOÚ především vlastník nemovitosti, popřípadě uživatel.	Především osoba s vlastnickým právem dle § 28 odst. 1) ZDP.	Aktivum odpisuje ta účetní jednotka, která jej může "kontrolovat", nakládá s ním tak, že ji z něho poplyne ekonomický prospěch.
Důvod odpisování nemovitého majetku.	Odpisy jsou trvalé snížení hodnoty majetku, které přispívá k dodržení zásady opatrnosti.	Daňové odpisy zajišťují postupné převádění vstupní ceny do základu daně, aby v roce zařazení majetku do užívání nedošlo k velké ztrátě a stát tak netratil na daních.	Pomocí odpisů je zajišťováno dodržení zásady přiřazování nákladů k výnosům.
Je odpisování povinné?	Ano.	Ne.	Ano.
Možnost přerušení odpisů.	Nelze přerušit.	Lze přerušit.	Nelze přerušit (výjimkou je situace, kdy zbytková hodnota převyší účetní hodnotu).
Doba odpisování.	Měla by odpovídat skutečnému opotřebení nemovitosti, stanovuje se odhadem.	Doba odpisování je stanovena a je jednotná pro všechny účetní jednotky.	Doba odpisování se odvíjí od doby použitelnosti nemovitosti, po kterou se očekává, že nemovitost bude účetní jednotce přinášet užitek. Doba použitelnosti nemovitosti může být kratší než její ekonomická životnost.

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 20: Porovnání v průběhu držení - ČUP, ZDP, IFRS - 2. část

	České účetní předpisy	Daňové předpisy (ZDP)	IFRS
Zbytková hodnota.	Z hlediska ČUP se jedná o kladnou odhadovanou částku, kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení (prodej) aktiva v budoucnu, snižena o náklady na prodej.	x	Při jejím určení se vychází z částky, kterou by podnik za aktivum obdržel dnes, pokud by se nacházelo ve stavu, který je očekáván po skončení jeho životnosti.
Metoda odpisování nemovitostí.	Lineární, zrychlená (DDB, SYD), komponentní způsob odpisování (v případě, že část budovy dosahuje významných hodnot).	Rovnoměrně nebo zrychlené.	Lineární, zrychlená (DDB, SYD), komponentní způsob odpisování (v případě, že část budovy dosahuje významných hodnot).
Komponentní odpisování - je povinné?	Ne - záleží na účetní jednotce, zda pro ni má daná věc významnou hodnotu, a zda by při jiné metodě byl respektován věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.	Ne - ZDP tuto metodu neakceptuje.	Ano.
Snížení hodnoty aktiva - jaké částky se porovnávají?	Účetní hodnota s užitnou hodnotou.	x	Účetní hodnota a zpětně získatelná částka.

Zdroj: Vlastní zpracování

3.5 Souhrnný příklad

Účetní jednotka se rozhodla pořídit nemovitost - budovu z důvodu potřeby větších prostor pro oddělení výroby aut. Kupní cena nemovitosti byla 4 000 tis. Kč. S pořízením nemovitosti byly vynaloženy náklady na právní služby ve výši 60 tis. Kč. Společnost zařadila budovu do užívání a začala ji odpisovat 1. 1. 2018. Doba životnosti budovy byla stanovena na 50 let. Vedení společnosti rozhodlo, že pro výpočet odpisů je vhodná lineární metoda.

Cena, za kterou by bylo možné nemovitost prodat, je 590 tis. Kč. Náklady související s prodejem nemovitosti jsou ve výši 80 tis. Kč. Výše zbytkové hodnoty tedy činí 510 tis. Kč.

V březnu 2018 se v blízkém okolí nemovitosti rozvodnila řeka a budova byla lehce zaplavena.

Budova je aktivem, které samostatně negeneruje příjmy. Peněžitou jednotkou, jíž je budova součástí, představuje oddělení výroby. Výroba generuje kladné nezávislé peněžní toky. K datu 31. 12. 2018 je účetní hodnota ostatních dlouhodobých aktiv (pozemků a zařízení) ve výši 5 771 tis. Kč a fair value výroby ve výši 6 200 tis. Kč. Vedení společnosti na základě zdůvodnitelných předpokladů odhadlo projekci peněžních toků výroby na nejbližší tři roky. Roční úroková míra na trhu je 2 %.

Rok	Peněžní tok
2018	2 700 tis. Kč
2019	2 800 tis. Kč
2020	2 800 tis. Kč

Dne 1. 10. 2019 se účetní jednotka rozhodla z důvodu rizika dalších záplav budovu prodat.

Reálná hodnota nemovitosti byla k 31. 12. 2018 stanovena na základě znaleckého posudku ve výši 2 000 tis. Kč. Náklady na prodej byly stanoveny ve výši 50 tis. Kč. K 1. 10. 2019 a k 31. 12. 2019 byla reálná hodnota ve stejné výši. Účetní jednotka však k 31. 12. 2019 nadále drží nemovitost mezi aktivy, neboť k prodeji nedošlo.

Účetní jednotka se rozhodla pro rovnoměrně daňové odpisy. Nemovitost je zařazena v 5. odpisové skupině.

Doplňující informace k zadání:

Zbytková hodnota v pojetí ČÚP odpovídá částce, za kterou by nemovitost mohla být prodána v současné době pro účely mezinárodních předpisů.

Pro potřeby tohoto příkladu je záplava z hlediska ČÚP považována za dočasné snížení hodnoty nemovitosti.

Jak bude nemovitost oceněna v letech 2018 a 2019 dle ČÚP, IAS/IFRS a dle ZDP?

Řešení:

ČÚP - 2018

Účetní jednotka musí stanovit k datu **31. 12. 2018** účetní hodnotu netto:

Tabulka 21: Stanovení účetní zůstatkové ceny nesnížené o ztrátu hodnoty aktiva

Pořizovací cena nemovitosti včetně souvisejících nákladů:	4 000 tis. Kč + 60 tis. Kč = 4 060 tis. Kč
Snížení pořizovací ceny o zbytkovou hodnotu:	4 060 tis. Kč – 510 tis. Kč = 3 550 tis. Kč
Odpis 2018:	3 550 tis. Kč / 50 let = 71 tis. Kč
Účetní hodnota netto (nesnížená o ztrátu):	3 550 tis. Kč – 71 tis. Kč = 3 479 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k mírnému zaplavení budovy v důsledku povodní došlo ke snížení hodnoty nemovitosti. Ze zadání vyplývá, že toto snížení hodnoty bude zachyceno jako opravná položka. Jak bylo uvedeno v teoretické části, v případě zjišťování výše opravných položek je porovnávána užitná hodnota aktiva (zjištěná při inventarizaci) s hodnotou uvedenou v účetnictví sníženou o oprávk. V příkladu je pro stanovení užitné hodnoty možné vycházet ze znaleckého ocenění, její výše tedy je 2 000 tis. Kč. Hodnotou uvedenou v účetnictví je částka 3 479 tis. Kč.

Opravná položka k nemovitosti je tedy ve výši: 3 479 tis. Kč – 2 000 tis. Kč = **1 479 tis. Kč.**

Účetní hodnota netto snižená o opravnou položku je u nemovitosti k 31. 12. 2018 ve výši:

3 479 tis. Kč – 1 479 tis. Kč = **2 000 tis. Kč.**

ČÚP - 2019

Pro české účetní předpisy je stěžejní okamžik vyřazení aktiva, proto „pouhé“ rozhodnutí o jeho prodeji nebude mít na určení hodnoty nemovitosti k 31. 12. 2019 vliv, jako tomu je v IAS/IFRS, kde je nutné aktivum začít upravovat podle jiného příslušného standardu. Postup výpočtu odpisů a opravek vedoucí ke stanovení účetní hodnoty v roce 2019 je obdobný s předchozím rokem. Výše odpisu v roce 2019 je stejná jako v předchozím roce, tedy ve výši 71 tis. Kč.

Účetní zůstatková cena nesnížená o případné opravné položky je ve výši 3 408 tis. Kč. A protože reálná hodnota je k 31. 12. 2019 rovněž 2 000 tis. Kč, společnost vykáže opravnou položku ve výši 1 408 tis. Kč. Část opravné položky (ve výši 71 tis. Kč) bude rozpuštěna do výsledku hospodaření. Účetní zůstatková cena vykázaná v rozvaze ke konci roku 2019 je 2 000 tis. Kč.

ZDP – 2018

Zařazení nemovitosti do 5. odpisové skupiny znamená, že nemovitost bude odpisována 30 let. Koeficient pro odpis nemovitosti v prvním roce je ve výši 1,4. Do daňového základu vstoupí odpis přibližně ve výši 57 tis. Kč. Výpočet je uveden v následující tabulce č. 22

Tabulka 22: Výpočet daňového odpisu pro rok 2018

Vstupní cena nemovitosti:	4 060 tis. Kč
Daňový odpis 2018:	$(4\,060 \text{ tis. Kč} \cdot 1,4) / 100 = 57 \text{ tis. Kč}$
Daňová zůstatková cena:	$4060 \text{ tis. Kč} - 57 \text{ tis. Kč} = 4\,003 \text{ tis. Kč}$

Zdroj: Vlastní zpracování

ZDP – 2019

Vstupní cena v roce 2019 zůstává ve stejné výši, mění se však odpisový koeficient a to na hodnotu 3,4. Výše daňového odpisu pro rok 2019 tedy je:

$$(4\,060 \text{ tis. Kč} \cdot 3,4) / 100 = 138 \text{ tis. Kč.}$$

Jelikož nedošlo k faktickému vyřazení budovy, není odpis uplatněn v poloviční výši tak, jak by tomu v případě vyřazení bylo.

$$\text{Daňová zůstatková cena} = 4\,003 \text{ tis. Kč} - 138 \text{ tis. Kč} = 3\,865 \text{ tis. Kč.}$$

IAS/IFRS – 2018

Účetní jednotka musí stanovit k datu **31. 12. 2018** účetní hodnotu netto. Výpočet je do momentu úpravy účetní hodnoty o ztrátu ze snížení hodnoty stejný jako v českých účetních předpisech.

Tabulka 23: Stanovení účetní zůstatkové ceny nesnížené o ztrátu hodnoty aktiva

Pořizovací cena nemovitosti včetně souvisejících nákladů:	4 000 tis. Kč + 60 tis. Kč = 4 060 tis. Kč
Snížení pořizovací ceny o zbytkovou hodnotu:	4 060 tis. Kč – 510 tis. Kč = 3 550 tis. Kč
Odpis 2018:	3 550 tis. Kč / 50 let = 71 tis. Kč
Účetní zůstatková cena (nesnížená o ztrátu):	3 550 tis. Kč – 71 tis. Kč = 3 479 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Od tohoto kroku je výpočet odlišný. Z důvodu záplav existuje jistý náznak možného snížení hodnoty budovy, proto je k 31. 12. 2018 u nemovitosti proveden test na snížení hodnoty. Při testování na snížení hodnoty se dle Krupové (2019, s. 244) zjišťuje zpětně ziskatelná částka jako vyšší z hodnot fair value snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Ztráta ze snížení hodnoty je pak rozdílem mezi účetní hodnotou a zpětně ziskatelnou částkou.

Fair value výrobní: 6 200 tis. Kč.

Hodnota z užívání výrobní je přibližně ve výši: 7 977 tis. Kč.

Tabulka 24: Výpočet hodnoty z užívání

Peněžní tok	Diskont	Současná hodnota
2 700 000	0,980	2 647 059
2 800 000	0,961	2 691 273
2 800 000	0,942	2 638 503
Celkem		7 976 834

Zdroj: Vlastní zpracování

Zpětně ziskatelná částka (stanovená jako vyšší z hodnot): 7 977 tis. Kč.

Účetní hodnota aktiv výrobní zjištěná jako účetní hodnota budovy a ostatních aktiv výrobní: 3 479 tis. Kč + 5 771 tis. Kč = 9 250 tis. Kč.

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva: 9 250 tis. Kč – 7 977 tis. Kč = **1 273 tis. Kč.**

Ztráta ze snížení hodnoty je vykázána ve výši 1 273 tis. Kč. Penězotvorná jednotka je však tvořena účetními hodnotami jednotlivých aktiv, proto je nutné tuto ztrátu na jednotlivá aktiva

alokovat. Protože předmětem ocenění v příkladu je budova, ztráta ze snížení hodnoty je alokována na pořizovanou budovu v následující výši:

poměr účetní hodnoty budovy k celkové účetní hodnotě: $3\,479 \text{ tis. Kč} / 9\,250 \text{ tis. Kč} = 37,6 \%$;

alokovaná ztráta je ve výši $37,6\% * 1\,273 \text{ tis. Kč} = 479 \text{ tis. Kč}$.

Účetní hodnota netto snižená o ztrátu je u nemovitosti k 31. 12. 2018 ve výši:

$3\,479 \text{ tis. Kč} - 479 \text{ tis. Kč} = \mathbf{3\,000 \text{ tis. Kč}}$.

Účetní hodnota budovy nesnížená o ztrátu je ve výši 3 479 tis. Kč. Hodnota z užívání peněžitovné jednotky (výrobní) je zjištěna diskontováním peněžních toků a v celkové výši činí 7 977 tis. Kč. Vzhledem k tomu, že hodnota z užívání je vyšší než fair value ponížená o náklady prodeje, je hodnota z užívání zároveň zpětně získatelnou částkou. Porovnáním zpětně získatelné částky a účetní hodnoty společnost zjistila ztrátu ve výši 1 273 tis. Kč. Tu je však nutné alokovat na příslušná aktiva výrobní. Ztráta se projeví zvýšením korekcí k nemovitosti a snížením výsledku hospodaření jako náklad. Účetní hodnota budovy je po odečtení ztráty ve výši 3 000 tis. Kč.

IAS/IFRS – 2019 rok rozhodnutí o prodeji aktiva

Účetní zůstatková cena je 3 000 tis. Kč, a protože standard IAS 16 uvádí, že odepisovatelná částka je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty, je v tomto případě účetní zůstatková cena snížena o zbytkovou hodnotu. Odepisovatelná částka je tedy ve výši:

$3\,000 \text{ tis. Kč} - 510 \text{ tis. Kč} = 2\,490 \text{ tis. Kč}$.

Dne 1. 10. 2019 se společnost rozhodla budovu prodat, odpis v tomto roce je tedy jen za devět měsíců. Životnost budovy je 50 let. Vzhledem k tomu, že nemovitost nebude používána celý rok, je nutné provést přepočítání na měsíční bázi: $50 * 12 = 600$ měsíců. Výše odpisu tedy činí: $2\,490 \text{ tis. Kč} * 9/600 = 37 \text{ tis. Kč}$.

Jestliže se účetní jednotka rozhodla nemovitost prodat, musí ji reklasifikovat do působnosti standardu IFRS 5. Jak bylo uvedeno v kapitole 2.4.3 IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, vyřazované aktivum musí být oceněno v účetní hodnotě podle standardu, ze kterého je vyřazováno, v tomto případě podle IAS 16. Účetní hodnota je tedy k 1.10. 2019 ve výši: $3\,000 \text{ tis. Kč} - 37 \text{ tis. Kč} = 2\,963 \text{ tis. Kč}$.

Reálná hodnota snižená o prodejní náklady je k 1. 10. 2019 ve výši:

$2\,963 \text{ tis. Kč} - 50 \text{ tis. Kč} = 2\,913 \text{ tis. Kč}$

Z rozdílu účetní a reálné hodnoty je k 1. 10. 2019 zjištěna částka 1 013 tis. Kč, která snižuje hodnotu aktiva. **Účetní hodnota budovy** je k tomuto datu ve výši:

2 963 tis. Kč – 1 013 tis. Kč = **1 950 tis. Kč.**

Protože reálná hodnota budovy ke konci roku zůstala stejná, je **účetní hodnota budovy k 31. 12. 2019** ve stejné výši, tedy **1 950 tis. Kč.** Aktiva v působnosti IFRS 5 nejsou odpisována, účetní jednotka za zbylé dva měsíce v roce 2019 už odpis neprovádí.

Tabulka 25: Komparace dosažených výsledků mezi ČÚP a IAS/IFRS

	ČÚP		IAS/IFRS	
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2018	2019
Pořizovací cena	4 060 tis. Kč	4 060 tis. Kč	4 060 tis. Kč	4 060 tis. Kč
Odpis	71 tis. Kč	71 tis. Kč	71 tis. Kč	37 tis. Kč
Účetní hodnota netto (nesnížená o ztrátu)	3 479 tis. Kč	3 408 tis. Kč	3 479 tis. Kč	2 963 tis. Kč
Ztráta ze snížení hodnoty aktiva	1 479 tis. Kč (opravná položka)	1 408 tis. Kč (opravná položka)	479 tis. Kč	1 013 tis. Kč
Účetní hodnota netto (snížená o ztrátu)	2 000 tis. Kč	2 000 tis. Kč	3 000 tis. Kč	1 950 tis. Kč (1. 10. 2019)
				1 950 tis. Kč (31. 12. 2019)

Zdroj: Vlastní zpracování

3.6 Zhodnocení

Na základě dosažených výsledků (shrnutých v tabulce č. 25) lze tvrdit, že se podařilo vyvrátit v úvodu stanovenou hypotézu. Pokud by se účetní jednotka řídila ČÚP, s odkazem na zásadu opatrnosti, byla by hodnota aktiva v prvním roce užívání 2018 podhodnocena oproti IAS/IFRS. Naopak v roce 2019, kdy se účetní jednotka rozhodla aktivum prodat, dochází v ČÚP v porovnání s IAS/IFRS k nadhodnocení aktiv v rozvaze. Hodnota aktiva v roce 2019 je v IAS/IFRS zachycena v nižší částce oproti ČÚP, neboť pro IAS/IFRS je stěžejní okamžik rozhodnutí o prodeji aktiva, bylo nutné toto rozhodnutí zachytit i účetně a aktivum reklasifikovat pod působnost IFRS 5, který vyžaduje přecenění na reálnou hodnotu poníženou o náklady na prodej (ta je nižší než hodnota účetní).

Z uvedeného textu plyne, že ČÚP a IAS/IFRS docházejí k odlišným závěrům, přičemž účetní hodnota vykázaná podle IFRS představuje věrnější zobrazení hodnoty dané nemovitosti.

Závěr

Práce se zaměřuje na vybrané problémy nemovitých věcí v českých a mezinárodních účetních předpisech. Vzhledem k tomu, že s nemovitými věcmi bezprostředně souvisí výběr daní, je národní účetní úprava doplněna o daňový pohled. Zejména jsem se zaměřila na zákon o daních z příjmů, neboť účetní jednotky si mohou prostřednictvím daňových odpisů plynoucích z nemovitých věcí snížit daňový základ.

Podstatou práce bylo porovnání způsobů pořízení nemovitého majetku, jeho ocenění a následné úpravy, a zachycení případných rozdílů mezi jednotlivými právními úpravami. Významné odlišnosti byly shrnuty v dílčích kapitolách a srovnávacích tabulkách a byly demonstrovány na příkladech.

Právní úprava nemovitostí je v obou verzích do jisté míry odlišná. Zatímco v národní účetní legislativě s nemovitostmi souvisí pouze několik málo paragrafů, je nutné vypomocet si jinými právními předpisy již jen při samotném vymezení nemovitých věcí. Takové řešení je značně nepřehledné. Ačkoli pozitivem české účetní legislativy oproti mezinárodním účetním standardům je uvádění konkrétních postupů v jednotlivých situacích. V rovině mezinárodní účetní úpravy je daná problematika vždy řešena příslušným standardem, což značně ulehčuje situaci.

Vykazování položek nemovitých věcí je v obou právních úpravách rozdílné. Zatímco zákon o účetnictví vyžaduje vykazování položek odděleně, mezinárodní účetní standardy jsou benevolentnější. Položky dle mezinárodní účetní úpravy jsou v souladu s příslušnými standardy vykazovány na základě účelu jejich držení. S rozdílností je možné se setkat i v případě, že se účetní jednotka rozhodne změnit účel držení nemovitosti. Dopad v takovém případě je pouze v mezinárodní úpravě, neboť majetek je nutné reklasifikovat do působnosti standardu, který novému účelu držení vyhovuje. Česká účetní legislativa tuto problematiku neřeší, pro ni je rozhodující moment, kdy přestane být aktivum užíváno a je vyřazeno. Proto se lze domnívat, že pravdivější obraz nemovitostí zachycených v účetnictví podává mezinárodní přístup, neboť ten reaguje na jemnější změny a majetek podle toho upravuje a vykazuje. Hodnota majetku pak více odpovídá realitě.

Rovněž ve způsobu vykazování dotací je IAS/IFRS benevolentnější. Zatímco česká účetní legislativa nabízí pouze snížení pořizovací ceny o dotaci, IAS/IFRS umožňují vedle tohoto způsobu řešení vykázat dotaci i jako výnos příštích období. IAS/IFRS tak dává účetním

jednotkám na výběr a v případě druhého způsobu je možné předejít vykázání podhodnocených aktiv v rozvaze.

V případě úroků je situace opačná. Česká legislativa dává společnostem možnost výběru, zda je zahrnou do ocenění nebo vykáží v nákladech, kdežto mezinárodní účetní standardy požadují zahrnutí úroků přímo souvisejících s pořízením majetku do ocenění. Tento způsob jejich vykázání bude spíše reflektovat zásadu přiřazování nákladů výnosům do období, s nímž věcně a časově souvisejí než v případě české legislativy, kdy budou úroky ve většině případů vstupovat do nákladů.

Pokud účetní jednotka využije odložení úhrady za pořízení nemovitosti na pozdější dobu, dle IFRS je vypočítávána současná hodnota, která zohledňuje faktor času. Česká legislativa využívá jednodušší přístup, který je na bázi pořizovací ceny. Stejně tak chápání zbytkové hodnoty je dle obou právních úprav odlišné. Zatímco v českých předpisech se jedná o odhadovanou částku za prodej aktiva v budoucnu, kterou účetní jednotka může zohlednit při výpočtu odpisů. V IAS/IFRS je to částka, kterou lze získat dnes, jestliže by aktivum bylo ve stavu, který je očekáván až po skončení životnosti. Odepisovatelnou částku je pro potřeby IAS/IFRS nutné upravovat o zbytkovou hodnotu.

Spatřit odlišnosti v obou právních úpravách je dále možné i v ocenění nemovitosti v průběhu jejího držení, které vede ke zjištění její hodnoty na konci účetního období. České účetní předpisy využívají ocenění v historických nákladech a respektují zásadu opatrnosti. Úprava dle IAS/IFRS upřednostňuje model přecenění pro IAS 16 a model reálné hodnoty pro IAS 40 a zajišťuje tak realističtější obraz účetnictví. Dále pojetí odpisů je oběma úpravami chápáno jinak. České účetní předpisy jej vnímají jako snížení hodnoty, kdežto IAS/IFRS jako systematické přiřazení pořizovací ceny nemovitosti do výsledku hospodaření.

Metody odpisování jsou v obou právních úpravách obdobné. Specifickou metodou je komponentní odpisování, které je typické spíše pro IAS/IFRS, neboť ji na rozdíl od české legislativy vyžaduje. Aktivum tvořené jednotlivými komponentami, jejichž částky jsou významné a životnost je odlišná, by při použití ostatních metod nepodávaly věrný obraz.

Existuje-li náznak možného snížení hodnoty aktiva, v IAS 36 je podrobně uvedeno, jak postupovat. Porovnávána je zpětně získatelná částka (stanovená jako vyšší z hodnot fair value snížené o prodejní náklady a hodnoty z užívání) s účetní hodnotou aktiva. Nezbytností v této metodě jsou peněžní toky penězotvorné jednotky (pokud oceňované aktivum samo negeneruje příjmy), na jejichž základě je stanovena hodnota z užívání. A případná ztráta je alokována na

ona aktiva. V České republice je tato problematika v porovnání se standardy řešena povrchně. Při inventarizaci majetku je porovnávána užitná hodnota aktiva (za kterou je považována aktuální hodnota na trhu) se stavem v účetnictví. Případný rozdíl je možné vykázat jako opravnou položku.

V úvodu stanovenou hypotézu, že: „společnost, která vykazuje nemovitý majetek v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) podává stejně pravdivý obraz předmětu účetnictví jako společnost řídící se českými účetními předpisy“, se podařilo vyvrátit. Neboť na základě výše uvedených skutečností jsem dospěla k názoru, že vykazování nemovitých věcí dle mezinárodních účetních standardů přináší přesnější a realističtější obraz, než česká účetní legislativa, a proto by bylo vhodné některá pravidla z mezinárodních účetních standardů v budoucnu implementovat i do české účetní legislativy. Tento názor jsem si potvrdila v praktickém příkladu, kde jsem porovnávala situaci v národních účetních předpisech a v mezinárodních účetních standardech, ve které došlo ke snížení hodnoty majetku.

Seznam literatury a zdrojů

Legislativa:

Conceptual Framework for Financial Reporting 2018. *IAS plus: Deloitte*. [online]. ©2019 [cit. 2019-11-28]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky, č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFR k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 In: *Finanční správa* [on-line]. © 2013 – 2018 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.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. In: *Finanční správa* [on-line]. © 2013 – 2018 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 13 – *Oceňování ve fair value*

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 16 – *Leasingy*

Mezinárodní účetní standard IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*

Mezinárodní účetní standard IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*

Mezinárodní účetní standard IAS 2 – *Zásoby*

Mezinárodní účetní standard IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*

Mezinárodní účetní standard IAS 23 – *Výpůjční náklady*

Mezinárodní účetní standard IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*

Mezinárodní účetní standard IAS 40 – *Investice do nemovitostí*

MÜLLEROVÁ, Libuše a Ladislav MEJZLÍK. Interpretace NÚR: I–28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek. *Národní účetní rada* [online]. ©2019 [cit. 2019-12-03]. Dostupné z: <http://nur.cz/wp-content/uploads/2019/08/I-28-converted.pdf>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, 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. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 17. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 29. 12. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-183>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 9. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 14. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-256>

Zákon č. 338/1992 Sb., České národní rady o dani z nemovitých věcí. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 8. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 17. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 9. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 10. 10. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 11. 12. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 14. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340>

Literatura:

DUŠEK, David. *Základy oceňování nemovitých věcí*. Vydání první. Praha: Oeconomica, 2015. 155 stran. Vysokoškolská skripta. ISBN 978-80-245-2110-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. xi, 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 218 stran. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5802-2.

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

- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- Krupová, Lenka *IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vydání. Praha: VOX, 2019. 740 stran; Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-70-0
- MAŘÍK, Miloš a kol. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. Čtvrté upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. 551 stran. ISBN 978-80-87865-38-5.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 207 stran. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a VANČUROVÁ, Alena. *Daně v účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI, 2006. 279 s. Daňová řada. ISBN 80-7357-163-3.
- Pilařová, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* / Ivana Pilařová. 6. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2018. 197 stran ISBN:978-80-7598-022-9
- SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 338 stran. ISBN 978-80-7478-820-8.
- SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2017*. Dvacáté třetí vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. 182 stran. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0423-9.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2017. xvii, 161 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7552-832-2.
- STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.
- VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 142 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4114-7.
- VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2018. 403 stran. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-63-2.
- VAŠEK, Libor et al. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. 264 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-8671-679-4.
- VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 247 stran. Otázky a odpovědi z praxe. ISBN 978-80-7598-004-5.

Internetové zdroje:

FUČÍK & PARTNEŘI. Dlouhodobá aktiva – Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16. *Fučík & partneři MEDIA FACTORY CZECH REPUBLIC a.s.* [online]. ©2019, 29. leden 2012 [cit. 2019-11-28]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/dlouhodobataktiva-pozemky-budovy-a-zarizeni-ias-16/>

HAUZAROVÁ, Michaela. Účetní zásady a principy. *Portál.POHODA.cz* [online]. ©2012, publikováno 11.12.2017 [cit. 2019-12-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

CHUDOBA, Petr. Převod nemovitosti mezi příbuznými. *Právo pro všechny* [online]. ©2019, 9.8.2019 [cit. 2019-12-17]. Dostupné z: <https://www.pravoprovsechny.cz/clanky/prevod-nemovitosti-mezi-pribuznymi/>

Jak správně podat návrh na vklad do katastru: Jak si koupit bydlení, Právní poradna. *Home Institute* [online]. ©2013-2015, publikováno 30.04.2014 [cit. 2019-11-15]. Dostupné z: <http://www.home-institute.cz/jak-spravne-podat-navrh-na-vklad-do-katastru/>

JINDROVÁ, Blanka. Účtová skupina 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. *DU.cz* [online]. Verlag Dashöfer, ©1997-2019, 27.9.2016 [cit. 2019-12-13]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/uctova-skupina-58-zmena-stavu-zasob-vlastni-cinnosti-a-aktivace-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EjT8MKQBv2G4vAe4ySc28ZACD-vMUnwPlw/>

KADLEC, Michal. Přerušení odepisování – možnost, jak ušetřit na daních. *Portál.POHODA.cz* [online]. ©2012, 25.1.2019 [cit. 2019-12-26]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/preruseni-odepisovani-%E2%80%93-moznost-jak-usetrit-n/>

KOUBOVSKÝ, Petr. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky: Nepeněžitý vklad nemovité věci do obchodní společnosti v účetních a daňových souvislostech* [online]. Wolters Kluwer, 2019, roč. 1/2019, s. 12 – 20 [cit. 2019-12-11]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/media/2019_01_e_Bulletin_KDP_Petr_Koubovsky.pdf

MACHALA, Otakar, Zdeněk URBAN a Jiří NESROVNAL. 528/19.09.18 - Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů: Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14.11.2018. *Účetní-portál.cz* [online]. ©2019, 14.11.2018 [cit. 2019-12-15]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/dan-z-nabyti-nemovitych-veci-z-pohledu-dani-z-prijmu-631-v.html>

MARTÍNKOVÁ, Michaela. Dar versus dědictví z daňového pohledu. *Portál.POHODA.cz* [online]. ©2012, publikováno 22.11.2017 [cit. 2019-12-17]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/dar-versus-dedictvi-z-danoveho-pohledu/>

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. Zavedení práva stavby do občanského práva. *Nový občanský zákoník* [online]. ©2013-2015 [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/vecna-prava/konkretni-zmeny/zavedeni-prava-stavby-do-obcanskeho-prava>

MUSILOVÁ, Lydie. Uplatnění odpočtu DPH při pořízení majetku vlastní činností. *Skolaprofi.cz* [online]. Verlag Dashöfer, ©1997-2019, 12.2.2018 [cit. 2019-12-14]. Dostupné z: <https://www.skolaprofi.cz/33/uplatneni-odpocctu-dph-pri-porizeni-majetku-vlastni-cinnosti-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eq07maMiW7WrMc70MVMFpw/>

PACOVSKÝ, Tomáš. Komponentní odpisování v roce 2011. *Firmy.FINANCE.cz* [online]. 2019, publikováno 18.03.2011 [cit. 2019-12-27]. Dostupné z: <https://firmy.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011/>

PROCHÁZKA, David. Komponentní odpisování dle české účetní legislativy a IFRS. *AUDITOR* [online]. 1.12.2010, (9/2010), 44 s. [cit. 2019-12-31]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3014/casopis-auditor-c-9-2010.pdf>

SINECKÝ, Filip. Nepeněžitý vklad do společnosti. *Portál.POHODA.cz* [online]. ©2012, 19.8.2015 [cit. 2019-12-11]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/nepenezity-vklad-do-spolecnosti/>

ŠVALBACH, Martin a JAN BÜRGER. Daňové aspekty směny nemovitých věcí Blog Nemovitosti. *VZORNÉPRÁVO.CZ* [online]. Wolters Kluwer, ©2019, 14.8.2019 [cit. 2020-01-06]. Dostupné z: <https://www.vzornepravo.cz/cz/blog/danove-aspekty-smeny-nemovitych-veci.b-11-6.html>

TESÁREK, Martin. Kupní smlouva dle nového občanského zákoníku. *Nový občanský zákoník* [online]. ©2013-2015 Ministerstvo spravedlnosti ČR, publikováno 3. leden 2014 [cit. 2019- 12- 06]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/home/infocentrum/media/331-kupni-smlouva-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku>

UDVAROS, Klára a Kryštof KULAN. *Součást věci ve světle aktuální judikatury*. Epravo.cz [online]. © EPRAVO.CZ, 8.4.2019 [cit. 2019-11-08]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/soucast-veci-ve-svetle-aktualni-judikatury-109123.html>

VAŠEK, Libor. E-mailová odpověď na dotaz. 20.12.2019

Seznam tabulek

Tabulka 1: Mezinárodní standardy související s nemovitými věcmi - stručný přehled	25
Tabulka 2: Vymezení nemovitých věcí - porovnání dle české účetní legislativy, ZDP a IFRS	28
Tabulka 3: Účetní zachycení vybraných způsobů pořízení majetku	29
Tabulka 4: Účetní zachycení snížení pořizovací ceny nemovitosti o dotaci	34
Tabulka 5: Výpočet odpisů upravených o přijatou dotaci	35
Tabulka 6: Účetní zachycení situace, kdy účetní jednotka neprokáže zjištění povinnosti vrátit dotaci až po období, kdy je sestavena účetní závěrka	36
Tabulka 7: Účetní zachycení situace, kdy účetní jednotka prokáže, že se dozvěděla o povinnosti navrátit dotaci až po sestavení účetní závěrky	36
Tabulka 8: Ocenění nemovitosti při pořízení směnou - ČÚP	36
Tabulka 9: Hodnota nemovitosti dle znaleckého ocenění	38
Tabulka 10: Zjištění hodnoty nemovitosti pro potřeby účetnictví	38
Tabulka 11: Účetní zachycení ocenění koupě nemovitosti	39
Tabulka 12: Účetní zachycení u vkladatele nemovitosti	42
Tabulka 13: Účetní zachycení u nabyvatele nemovitosti	42
Tabulka 14: Účetní zachycení ocenění nemovitosti ve vlastních nákladech	44
Tabulka 15: Stanovení současné hodnoty plateb a úroků (v tis. Kč)	49
Tabulka 16: Účetní zachycení koupě nemovitosti podle IFRS s časově odloženou platbou ...	50
Tabulka 17: Ocenění nemovitosti při pořízení směnou - IFRS	53
Tabulka 18: Porovnání oceňování nemovitostí při pořízení dle - české legislativy, ZDP a IFRS	59
Tabulka 19: Porovnání v průběhu držení - ČÚP, ZDP, IFRS - 1. část	74
Tabulka 20: Porovnání v průběhu držení - ČÚP, ZDP, IFRS - 2. část	75
Tabulka 21: Stanovení účetní zůstatkové ceny nesnížené o ztrátu hodnoty aktiva	77
Tabulka 22: Výpočet daňového odpisu pro rok 2018	78
Tabulka 23: Stanovení účetní zůstatkové ceny nesnížené o ztrátu hodnoty aktiva	79
Tabulka 24: Výpočet hodnoty z užívání	79
Tabulka 25: Komparace dosažených výsledků mezi ČÚP a IAS/IFRS	81