VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2020 Michal Skuček

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Problémové aspekty nemovitých věcí v účetnictví a v daních

Autor bakalářské práce: Michal Skuček

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jan Molín, Ph.D.

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Problémové aspekty nemovitých věcí v účetnictví a v daních“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 11. 6. 2020

.....

Michal Skuček

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucímu této práce panu Ing. Janu Molínovi, Ph.D. za jeho ochotu, cenné rady, připomínky a čas, který mi poskytl při vypracování této práce. Dále mé poděkování patří všem, kteří mě během studia a zpracování bakalářské práce podporovali.

Abstrakt

Bakalářská práce se soustředí na problematiku nemovitých věcí v účetnictví a v daních. Cílem práce je popsat a určit správné postupy v oblastech účtování a zdaňování nemovitých věcí. Práce je rozdělena do tří částí, z nichž každá se jednotlivě věnuje určitým aspektům nemovitých věcí z právního, účetního a daňového hlediska. V první části jsou nemovité věci rozebrány z hlediska obecného a z hlediska právní regulace. Druhá část se zaměřuje na účetní aspekty zejména s ohledem na rozdílnosti mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českými účetními předpisy. Třetí část je věnována právní úpravě daní týkajících se nemovitých věcí. Poslední část shrnuje některé účetní a daňové poznatky práce v praktickém příkladu.

Klíčová slova:

Nemovitá věc, pozemek, právo stavby, stavba, účetnictví, odpisování, daň, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, technické zhodnocení

Abstract

The bachelor thesis focuses on the issue of real estate in accounting and taxes. The aim of this thesis is to describe and determine the correct procedures in the areas of accounting and taxation of real estate. The thesis is divided into three parts, each of which is devoted to certain aspects from the legal, accounting and tax point of view. In the first part are discussed real estate from the legal point of view. The second part focuses on accounting aspects with regard to differences between International financial reporting standards and Czech accounting regulation. The third part is devoted to the legal regulations of taxes related to real estate. The last part summarizes some accounting and tax findings in a practical example.

Key words:

Real estate, land, building right, building, accounting, depreciation, tax, International financial reporting standards, capitalized subsequent costs

Seznam zkratek

DPH – Daň z přidané hodnoty

DzNNV – Daň z nabytí nemovitých věcí

GFŘ – Generální finanční ředitelství

IAS – International accounting standards

IASB – International accounting standards board

IFRS – International financial reporting standards

NOZ – Nový občanský zákoník

OCI – Other comprehensive income

TZ – Technické zhodnocení

ZC – Zůstatková cena

ZDNV – Zákon o dani z nemovitých věcí

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty

Obsah

Úvod **6**

1 Obecná východiska týkající se nemovitých věcí **7**

1.1 Pozemky *7*

1.2 Katastr nemovitostí *8*

1.3 Právo stavby a ostatní věcná práva *11*

1.4 Ostatní nemovité věci *14*

2 Nemovité věci v účetnictví **16**

2.1 Účetní legislativa týkající se nemovitých věcí *16*

2.2 Nemovité věci v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví *17*

2.3 Nemovité věci v českém účetnictví *28*

3 Daňové souvislosti nemovitých věcí **37**

3.1 Nemovité věci v dani z příjmů fyzických osob *37*

3.2 Nemovité věci v souvislosti společných ustanovení daní z příjmů *39*

3.3 Daň z nemovitých věcí *42*

3.4 Daň z nabytí nemovitých věcí *44*

3.5 Daň z přidané hodnoty v souvislosti s nemovitými věcmi *47*

4 Praktický příklad **51**

Závěr **57**

Literatura **60**

Seznam grafů, schémat a tabulek **64**

Úvod

Nemovité věci obvykle představují jednu z nejdůležitějších majetkových součástí podniku potřebnou pro úspěšné podnikání. Téměř u každého podnikatelského subjektu probíhají transakce týkající se nemovitých věcí. Ať už se jedná o nezbytné nemovité věci pro výkon hlavní činnosti podniku, kancelářské prostory, nebo také předměty obchodování u developerských společností, popřípadě realitních kanceláří.

Nemovitým věcem je i kvůli jejich v posledních letech stoupajícím cenám věnována nejen mediální, ale také regulatorní pozornost. V podstatě lze říct, že jsou středem probíhajících činností v ekonomice. Transakce s nimi jsou náročné na znalosti a praktické uchopení právních, daňových, účetních předpisů a postupů. Z tohoto důvodu je pro tyto transakce potřeba kvalifikovaných právníků, účetních, daňových poradců, znalců a dalších profesí.

Cílem této bakalářské práce je popsat a analyzovat správné postupy z hlediska právního, účetního a daňového u vybraných problémových aspektů nemovitých věcí. První část této práce se věnuje teoretickým východiskům z hlediska obecně právního a charakterizuje pojem nemovité věci.

Část věnovaná účetním souvislostem nemovitých věcí se zaměřuje na rozdílný pohled a postupy ohledně nemovitých věcí v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví a v českých účetních předpisech. Věnována je zde pozornost pravidlům zaměřujícím se na investice do nemovitostí, dlouhodobý majetek a leasingy v kontextu nemovitých věcí.

Třetí část se zaměřuje na jednotlivé daně z daňové soustavy České republiky. Jsou zde rozebrány vybrané aspekty nemovitých věcí ovlivňující zdanění fyzických i právnických osob prostřednictvím přímých a majetkových daní a v neposlední řadě také z pohledu univerzální daně ze spotřeby, tedy daně z přidané hodnoty.

V poslední části jsou na praktickém příkladu rozebrány rozdílnosti a daňové povinnosti vyplývající z pořízení určité nemovité věci.

Bakalářská práce vychází z právního stavu k 30. dubnu 2020.

1 Obecná východiska týkající se nemovitých věcí

Z obecného hlediska jsou nemovitými věcmi takové věci, které nelze přesunout z jednoho místa na jiné bez porušení podstaty.[1] Z hlediska právního je definuje nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.; dále jen „NOZ“). Ten rozděluje věci do dvou skupin, a to na věci movité a nemovité. Přitom nemovitými věcmi se rozumí:

- pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým zřízením,
- právo stavby a ostatní věcná práva, pokud tak stanoví zákon,[2]
- ostatní věci, pokud je nelze přemístit bez porušení podstaty.

Ostatní věci jsou považovány za věci movité.[3]

1.1 Pozemky

„Pozemkem se dle katastrálního zákona rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím nebo územním souhlasem, hranicí jiného práva dle § 19 katastrálního zákona, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků.“[4]

Katastrální zákon člení pozemky na zemědělské, například orná půda, vinice aj., lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Další podstatnou právní normou, která upravuje nemovité věci, je stavební zákon. Ten charakterizuje například stavební pozemek, zastavěný stavební pozemek nebo terénní úpravy.

S novým občanským zákoníkem přišla změna dotýkající se vnímání nemovitých věcí. Součástí nemovitých věcí je i prostor nad a pod povrchem. Platí tedy zásada, že povrch ustupuje půdě. Stavby, včetně částí zapuštěných a upevněných ve zdech, jsou součástí pozemku. Součástí pozemku nejsou liniové stavby, tedy vedení

---

[1] Výjimkou z tohoto pravidla je například přemístění kostela Nanebevzetí Panny Marie v Mostě o 841 m kvůli ložiskům hnědého uhlí pod původním umístěním.

[2] Lze si tak povšimnout, že z právního hlediska se za nemovitou věc považují nejen věci v „hmotném“ smyslu, ale také práva.

[3] § 498 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

[4] **VYCHOPEŇ, Jiří.** *Nemovité věci v podnikání. 3. vydání.* Praha : Wolters Kluwer, 2018, s. 4–5. ISBN 978-80-7598-004-5.

a předměty ze své podstaty zasahující pod více pozemků. V tomto kontextu vyvstává otázka, kam až sahá prostor pod a nad povrchem a zda tento prostor může užívat i někdo jiný než vlastník a jím schválené osoby. Na první část otázky neexistuje jednoznačná odpověď, na druhou část ji nalezneme v občanském zákoníku. Ten stanoví, že pokud je pro to důležitý důvod, smí prostor pod nebo nad pozemkem užívat i někdo jiný a pokud vlastník nemá rozumný důvod takovému jednání bránit, musí toto jednání snášet. Jako příklad lze uvést přelet civilního letadla v několikakilometrové výšce nad pozemkem.

Výjimkou z výše uvedeného pravidla jsou dočasné stavby a také „stroje“, pokud byla do katastru nemovitostí zapsána výhrada, že stroj není vlastnictvím majitele nemovité věci. Dále také případy staveb, které měly do rekodifikace soukromého práva odlišného vlastníka od vlastníka pozemku. S tím souvisí předkupní právo pro majitele stavby pro odkup pozemku, nebo naopak pro majitele pozemku na odkup stavby. Po vypořádání a převedení vlastnictví na jednoho totožného majitele se stavba již stane součástí pozemku.

1.2 Katastr nemovitostí

Pokud se převádí vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc nemovitá dle konstitutivní zásady zápisem do takového seznamu. Tímto seznamem se pro věci nemovité rozumí katastr nemovitostí.

Dle ustanovení § 3 odst. 1 katastrálního zákona[5] jsou obsahem katastru nemovitostí následující věci:

- pozemky v podobě parcel,
- budovy, kterým se přiděluje číslo popisné nebo evidenční, pokud nejsou součástí pozemku nebo práva stavby,
- budovy, kterým se číslo popisné ani evidenční nepřiděluje, pokud nejsou součástí pozemku ani práva stavby, jsou hlavní stavbou na pozemku a nejde o drobné stavby,
- jednotky vymezené podle občanského zákoníku,
- jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy

[5] Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů,

- právo stavby,
- nemovitosti, o nichž to stanoví jiný právní předpis.

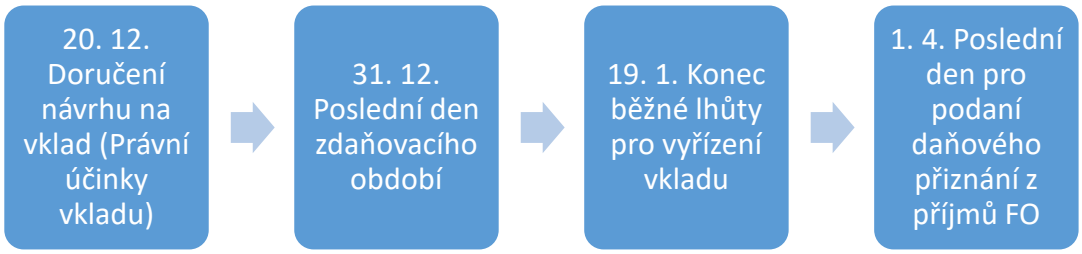
Katastr obsahuje mnoho důležitých informací o zapsaných nemovitých věcech. Především polohové a geometrické určení, jednotlivá parcelní čísla a výměry parcel, údaje o vlastnících a údaje pro finanční správu a daňové účely propojené s jinými informačními systémy atd.

Vznik, změna, zánik, existence, neexistence či promlčení práv se do katastru zapisují vkladem. Právní účinky vkladu nastávají k okamžiku doručení návrhu na vklad příslušnému katastrálnímu úřadu. V praxi nastávají dva rozdílné dny, tedy den právních účinků vkladu a den provedení vkladu katastrem nemovitostí, které mohou v některých případech vést k nejasnostem, který z nich použít zejména pro účetní a daňové účely.

V případě účetnictví stanoví účetní pravidla, že se o vlastnictví či převodu nemovité věci účtuje dnem doručení návrhu na vklad do katastru nemovitostí, tj. ke dni právních účinků vkladu. Podmíněnost nabytí se dále sleduje pomocí analytických účtů, inventurních soupisů a uvádí se do přílohy účetní závěrky. Z toho vyplývá, že pokud by nakonec byl vklad z různých důvodů zamítnut, musí se účtování zpětně opravit.

Pro daňové účely může činit problém situace, kdy návrh na vklad a zapsání vkladu nejsou ve stejném zdaňovacím období. U daně z příjmů nemusí být v praxi jednoznačné určení, zda je vlastníkem k poslednímu dni zdaňovacího období prodávající nebo kupující. Osobně se domnívám, že správná varianta je označit za vlastníka kupujícího z důvodu zpětných právních účinků vkladu. Tím, že je lhůta pro podání daňového přiznání minimálně 3 měsíce, tak v obvyklých případech dojde v této lhůtě k provedení vkladu do katastru nemovitostí a poplatník tak bude včas informován o tom, že vklad byl proveden a že nastaly právní účinky před koncem zdaňovacího období. K tomu podotýkám, že katastr nemovitostí má lhůtu pro vyřízení vkladu v délce 30 dní a při složitějších případech 60. Ilustrativní příklad ukazuje časová osa níže.

Graf 1: Právní účinky a provedení vkladu



Zdroj: vlastní zpracování

Jinak řeší situaci zákon o dani z přidané hodnoty. Za uskutečnění zdanitelného plnění se považuje buď den předání nemovité věci, nebo den doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastníka, a to den, který nastane dříve.

Jednoduché řešení má i daň z nabytí nemovitých věcí. Zde je rozhodující den provedení vkladu vlastnického práva. Od měsíce následujícího tomuto dni běží tříměsíční lhůta pro podání daňového přiznání a vypořádání daně kupujícím.[6]

Podobné řešení má i daň z nemovitých věcí. Důležité je zde datum 1. ledna, protože vlastník při změně musí podat daňové přiznání a uhradit daň. V situaci, kdy právní účinky nastaly před zmíněným datem a provedení vkladu až po tomto datu, má nový vlastník prodlouženou lhůtu pro podání daňového přiznání a zaplacení daně do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl proveden vklad.

1.2.3 Zásady katastru nemovitostí

Katastr nemovitostí se řídí následujícími zásadami:

- Zásada konstitutivní (intabulační) – všechna smluvní vlastnická a jiná věcná práva k nemovitostem vznikají, mění se, nebo zanikají až dnem provedení vkladu práva v katastru nemovitostí na základě pravomocného rozhodnutí příslušného katastrálního úřadu (nikoliv tedy již uzavřením smluv mezi jednotlivými účastníky).
- Zásada veřejnosti (formální publicity) – umožňuje každému bezplatně za přítomnosti pracovníka katastrálního úřadu nahlédnout do katastru nemovitostí a pořídit si soukromý výpis (lustrum) o právních vztazích

[6] Z důvodu opatření v souvislosti s onemocněním covid-19 byly plošně prominuty sankce za pozdní podání přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a zaplacení daně (popř. zálohy) u situací, kdy splatnost daně a termín podání daňového přiznání byl v období od 31. 3. – 31. 7. 2020, pokud budou daňové povinnosti splněny do 31. 8. 2020. Vedle tohoto opatření byl Vládou České republiky schválen návrh zákona, kterým se daň z nabytí nemovitých věcí ruší. Tento návrh je v současné době projednáván v Poslanecké sněmovně.

jakékoliv osoby k jakékoliv nemovitosti, opis nebo náčrt nebo požádat pracovníka katastrálního úřadu o výpis, opis nebo kopii, příp. o identifikaci parcel.

- Zásada priority – pořadí zápisů do katastru nemovitostí se řídí podle doby, v níž návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu. Na každý návrh vkladu se uvádí nejen den, měsíc a rok, ale i hodina a minuta doručení. Zároveň se docházející návrhy průběžně evidují v protokolu o vkladech, do něhož má každý právo nahlédnout.
- Zásada dispoziční – zahájení řízení pouze na návrh účastníka řízení.
- Zásada oficiality – opakem dispoziční zásady. Zahájení řízení pouze na podnět správního orgánu.
- Zásada legality – soulad s obecně platnými právními předpisy.
- Zásada materiální publicity – „Je-li do veřejného seznamu zapsáno právo k věci, neomlouvá nikoho neznalost zapsaného údaje. Je-li právo k věci zapsáno do veřejného seznamu, má se za to, že bylo zapsáno v souladu se skutečným právním stavem. Bylo-li právo k věci z veřejného seznamu vymazáno, má se za to, že neexistuje.“[7]

1.3 Právo stavby a ostatní věcná práva

1.3.1 Právo stavby

Nový občanský zákoník přinesl do českého zákona právo stavby. Vlastník tohoto práva je označován jako stavebník a má právo postavit a vlastnit stavbu na cizím pozemku. Toto právo je dočasné, je považováno za nemovitou věc a lze ho zřídit na dobu maximálně 99 let. Důvodem pro zavedení do občanského zákoníku je již zmíněná změna, kdy stavba je součástí pozemku. Možností, jak oddělit vlastníka pozemku od stavby, je právě zřízení práva stavby.

Vznik práva je možný třemi způsoby. Tím nejčastějším je uzavření písemné kupní smlouvy. Druhým, méně častým, způsobem je vydržení, tedy způsob, při kterém se držba změní ve vlastnické právo a z držitele, který držel po stanovenou dobu v tomto případě nemovitou věc, se po stanovené lhůtě deseti let stane vlastník.

[7] § 980 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Posledním způsobem nabytí je rozhodnutím veřejnoprávního orgánu, pokud tak stanoví zákon.

Stavebník může s právem stavby nakládat dle vlastního uvážení, to znamená, že ho může libovolně prodat, darovat, zastavit, pronajmout atd. Povinností stavebníka, mimo ostatních stanovených ve smlouvě, je udržovat stavbu v dobrém stavu. Pokud není ve smlouvě stanoveno jinak, tak stavebník má předkupní právo k pozemku, a naopak vlastník pozemku má předkupní právo k právu stavby. Pokud je ujednáno ve smlouvě jinak, musí být tato skutečnost zapsána do katastru nemovitostí.

Zánik práva nastává uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno. Tato doba je libovolně upravena ve smlouvě, ale nesmí přesáhnout 99 let. V případě práva stavby, které bylo nabyto vydržením, je stanovena lhůta zániku 40 let, avšak soud ji může dle svého uvážení zkrátit, či prodloužit. Při zániku se stavba stane součástí pozemku a připadne tedy vlastníkovi pozemku. Pokud ve smlouvě mezi stavebníkem a vlastníkem není uvedeno jinak, náleží stavebníkovi náhrada ve výši poloviny hodnoty stavby v době zániku práva. Jestliže bylo právo stavby zatíženo pohledávkami věřitelů, vypořádají se z této náhrady.

1.3.2 Věcné břemeno

Věcné břemeno obecně opravňuje užívat cizí věc. V případě nemovitých věcí omezuje vlastníka ve prospěch osoby, pro kterou bylo věcné břemeno zřízeno. Občanský zákoník rozděluje věcná břemena na služebnosti a reálná břemena.

Podstatou služebnosti je povinnost vlastníka nemovité věci něco strpět, nebo se něčeho zdržet. Pozemkové služebnosti vyjmenovává občanský zákoník v § 1267 až § 1273. Jedná se o služebnost inženýrské sítě, oporu cizí stavby, služebnost okapu, právo na svod dešťové vody, právo na vodu, služebnost rozlivu, služebnost stezky, průhonu a cesty a právo pastvy. Nejčastějším druhem pozemkové služebnosti jsou inženýrské sítě, které opravňují cizí osobu, v tomto případě nejčastěji energetické, vodovodní, kanalizační a plynárenské společnosti, ke zřízení inženýrských sítí na pozemku. Vlastník je povinen zdržet se všeho, co by tyto sítě mohlo ohrozit. Specifika ostatních pozemkových služebností jsou popsána v občanském zákoníku.

Jako osobní služebnost může být zapsáno i právo užívací, požívací nebo služebnost bytu. Podstatou práva užívacího je oprávnění užívat cizí věc pro vlastní potřebu. Vlastník musí věc udržovat a nese všechny závady a také užitky, pokud

nezkrátí práva uživatele věci. Pro právo požívací platí, že uživateli náleží z předmětné věci plody a užitky a má právo i na mimořádný výnos z věci.

Reálné břemeno se liší od služebnosti v tom, že vlastník musí aktivně něco dát či konat a může být zřízeno buď na určitý časový úsek, nebo jako vykupitelné, tj. možnost vlastníka se z břemena vykoupit.

Dle míry užívání cizí věci je osoba oprávněná z věcného břemene povinna hradit přiměřené náklady v souvislosti s užíváním a opravami.

„Věcné břemeno může vzniknout následujícími způsoby:

- písemná smlouva,
- závěť,
- dohoda dědiců,
- rozhodnutí příslušného orgánu,
- ze zákona,
- vydržením.

Možnosti zániku věcného práva jsou:

- ze zákona,
- na základě rozhodnutí příslušného orgánu,
- písemnou smlouvou,
- smrtí fyzické osoby či zánikem právnické osoby,
- splynutím vlastníka a osoby oprávněné z břemena,
- splněním rozvazovací podmínky.“[8]

1.3.3 Zástavní právo

Zástavní právo představuje způsob zajištění pohledávky věřitele. Pokud dlužník nesplní svůj závazek zatížený zástavním právem řádně a včas, tak má věřitel právo uspokojit svou pohledávku ze zástavy. Nejběžnější způsob použití zástavního práva je u hypotečních úvěrů poskytovaných bankou. Zástavní právo k věcem nemovitým musí vzniknout vždy písemnou zástavní smlouvou.

„V písemné smlouvě se zakazují ujednání, podle kterých dlužník nebo zástavce nesmí zástavu vyplatit. Dokud zajištěný dluh nedospěje, zakazuje se ujednat, že:

- zástavní věřitel se nebude domáhat uspokojení ze zástavy,

[8] DOLEČEK, Marek. Věcná břemena – jak na zřízení služebnosti [online]. 2019 [cit. 21.1.2020]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/návody/vecna-bremena-ppbi/#vznik-zanik.

- věřitel může zástavu zpeněžit libovolným způsobem nebo si ji za libovolnou, anebo předem určenou cenu může ponechat nebo
- věřitel může brát ze zástavy plody nebo užitky.“[9]

Se zástavním právem souvisí pojem zástavní hodnota, tedy hodnota zastavené nemovité věci. Zástavní hodnota by nikdy neměla být vyšší než tržní hodnota, aby splňovala význam zajištění. „Zastavené nemovitosti se oceňují cenou obvyklou, podle zvláštního právního předpisu upravujícího oceňování majetku, se zohledněním trvalých a dlouhodobě udržitelných vlastností nemovitosti, výnosu dosažitelného třetí osobou při řádném hospodaření s nemovitostí, práv a závad s nemovitostí spojených a místních podmínek trhu s nemovitostmi včetně jeho vlivů a předpokládaného vývoje.“[10] Pro objektivitu zástavní hodnoty je nezbytné, aby byl odhad zpracován nezávislým odhadcem, transparentním a průkazným způsobem bez přihlédnutí ke spekulativním faktorům.

1.4 Ostatní nemovité věci

Kromě pozemků a práv, které byly zmiňovány v předchozích částech, patří mezi nemovité věci následující položky:

- podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- jednotky,
- inženýrské sítě,
- předměty, o kterých jiný právní předpis stanoví, že nejsou součástí pozemku a které nejsou přenositelné bez narušení jejich podstaty,
- dočasné stavby.[11]

Co se týká podzemních staveb se samostatným účelovým určením, pod kterými si můžeme představit například podzemní dráhu, podzemní garáž nebo vinný sklep, tak zde opět nastává výjimka z pravidla, že součástí pozemku jsou i věci nad a pod povrchem. Stejná výjimka je aplikována i u inženýrských sítí.

„Jednotkou se rozumí bytová jednotka, která zahrnuje samostatně prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci, přičemž tyto části

[9] Ustanovení § 1315 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

[10] § 29, zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech.

[11] DOLEČEK, Marek. Nemovité věci obecně, druhy a jejich zatížení [online]. 2018 [cit. 26.1.2020]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/navody/nemovite-veci-obecne-druhy-a-jejich-zatizeni-ppbi/2/.

bytové jednotky jsou považovány za vzájemně spojené a neoddělitelné.“[12] S jednotkami souvisí pojem bytové spoluvlastnictví, které nastává v případě, kdy jsou součástí nemovité věci alespoň dva byty. Pokud nastane situace, že v obytném domě je minimálně 5 jednotek, které vlastní alespoň 3 odlišné subjekty, tak je dle občanského zákoníku nutné založit společenství vlastníků.

Za předměty, které dle jiných právních předpisů nejsou součástí pozemku, ale nejsou přenositelné bez narušení podstaty, lze považovat podzemní a povrchové vody, léčivé přírodní prameny nebo také jeskyně.

Poslední skupinou věcí, které se považují za nemovité, jsou dočasné stavby. Problémem v tomto případě může být především určení dočasnosti. Především je potřeba určit účel stavby. Pokud byla stavba trvalého charakteru postavena pouze na přechodnou dobu, tak lze vyvodit, že i tato stavbu bude považována za dočasnou.

[12] § 1159, Zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

2 Nemovité věci v účetnictví

2.1 Účetní legislativa týkající se nemovitých věcí

Nemovité věci patří v účetních závěrkách mnohých společností ke stěžejním položkám a jako takové jsou také náležitě regulatorně upraveny. Účtování dle českých právních předpisů poskytuje vcelku podrobnou metodiku účtování a je považováno za tzv. „rule-based“ regulaci. Subjekty, které účtují dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“), následují metodiku standardů IFRS, případně IAS a podporujících interpretací, které vydává IASB[13]. Tato metoda účetnictví je považována za „principle-based“ a v určité míře umožňuje účetním jednotkám postupovat v účtování vlastním způsobem za předpokladu, že dodrží principy stanovené příslušným standardem.

Právními prameny upravujícími účetnictví v českém účetním podnikatelském prostředí jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Nemovité věci dle výše uvedených právních předpisů mohou být klasifikovány jako dlouhodobý hmotný majetek, nebo jako zásoby. Vliv klasifikace je v účetnictví patrný zejména v odpisech, které se u zboží neuplatňují, a v daňových souvislostech. V této práci se zaměřuji na nemovité věci, se kterými je zacházeno jako s dlouhodobým majetkem.

Odlišný přístup aplikují IFRS, které umožňují účtování nemovitých věcí dle několika možných standardů. Z toho mezi nejdůležitější patří standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který upravuje zachycení, ocenění a prezentaci dlouhodobého hmotného majetku určeného k užívání účetní jednotkou. Dále standard IAS 40 – Investice do nemovitostí, pod který spadají nemovité věci držené účetní jednotkou za účelem kapitálového zhodnocení nebo pronájmu. Posledním velmi

[13] International Accounting Standards Board – nezávislý soukromý subjekt, který vyvíjí a schvaluje jednotlivé Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

důležitým standardem s ohledem na majoritní rozdíl mezi českým a mezinárodním přístupem je IFRS 16 – Leasingy. Ten upravuje nemovité věci využívané účetní jednotkou a financované formou leasingu.

Standardy zmiňované v odstavci výše nejsou jediné, které mají vliv na vykazování nemovitých věcí. Další standardy svou metodikou mohou úzce či vzdáleně ovlivňovat účtování, resp. vykazování nemovitých věcí. Jako příklad lze uvést standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva nebo IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, ale vzhledem k jejich obecnosti a nepřímé působnosti na nemovité věci o nich nebude dále pojednáváno. Stejně jako v případě českého účetnictví zde nebude pojednáno o nemovitých věcech jako o zásobách dle standardu IAS 2 ani o standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

2.2 Nemovité věci v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví

2.2.1 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Za investici do nemovitostí se dle standardu IAS 40 považuje pozemek nebo budova, které jsou drženy za účelem získání nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Zároveň tento pozemek či budova není většinově používána vlastníkem k jeho ekonomickému užitku nebo administrativním účelům. Tím je myšleno, že vlastník nepoužívá nemovitou věc při výrobě zboží nebo poskytování služeb. Vyloučena z působnosti standardu je také nemovitá věc, která je držena jako zboží za účelem prodeje.

„Jako investice do nemovitých věcí jsou tedy považovány následující:

- pozemek, určený ke kapitálovému zhodnocení nebo operativnímu nájmu,
- pozemek, o jehož využití ještě nebylo rozhodnuto,
- budova, pronajímaná formou operativního leasingu,
- nevyužívaná budova, která je určena k operativnímu pronájmu,
- budova, která je teprve ve výstavbě, ale v budoucnu bude určena k operativnímu pronájmu.“[14]

[14] IFRS Foundation. IAS 40 Investment property. In: ifrs.org [online]. 2016. [vid. 2020-02-12]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS40.pdf.

Standard upravuje situaci, kdy dochází k využívání části nemovitosti vlastníkem a část nemovitosti se pronajímá. Pokud je možné tyto dvě části oddělit na samostatné celky, ke kterým lze přistupovat rozdílnými přístupy, např. samostatnou část prodat či pronajmout dle uvážení, potom je standardem doporučováno zařadit část určenou k vlastnímu využívání jako dlouhodobý majetek dle standardu IAS 16 a část určenou k pronajmutí zařadit dle metodiky investic do nemovitostí. Pokud ovšem není možno tyto dvě části sledovat odděleně, tak lze zařadit příslušnou věc do investic do nemovitostí pouze v případě, že část využívaná vlastníkem je zanedbatelná. V tomto případě je patrné, jak mezinárodní standardy postupují formou „principle-based accounting“ a nestanovují přesné pravidlo pro určení zanedbatelné části, takže závisí na subjektivním pohledu.

Podobně jako v předchozím odstavci se hledí i na doplňkové služby. Pokud jsou v zanedbatelné míře (lze považovat například ostrahu objektu), tak je možné vykazovat nemovitou věc jako investici do nemovitostí. V ostatních případech se jedná o dlouhodobý majetek dle IAS 16. Jako příklad lze uvést hotelové služby. Účetní jednotka by každopádně měla v příloze účetní závěrky uvést, podle jakého kritéria zhodnotila zanedbatelnost a následně vykazovala nemovitost.

Nemovité věci se dle IAS 40 při pořízení nákupem oceňují pořizovací cenou. V případě odložené platby za nákup se pořizovací cena stanoví jako současná hodnota budoucí platby. Další možností je pořízení ve vlastní režii, kdy se investice ocení vynaloženými náklady.

Kromě výše zmíněných možností pořízení je možné nemovitou věc evidovat jako investici do nemovitostí v případě převodu z jiných skupin aktiv. V případě, že účetní jednotka používá pro investice do nemovitostí ocenění na bázi pořizovacích nákladů, odehrávají se převody v účetních hodnotách.

Jiná situace nastává v případě, kdy účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí ve fair value.[15] Investice se přeceňují ke dni převodu, který nastává, jakmile jsou splněny podmínky převodu. Při převodu z dlouhodobých hmotných aktiv (IAS 16) je za tuto podmínku považováno ukončení užívání nemovitosti vlastníkem a zahájení operativního leasingu. Přecenění nemovitosti je pak vypořádáno následovně:

[15] Fair value se rozumí částka, ze kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

- zvýšení hodnoty jako výnos do výše předchozího snížení hodnoty,
- zvýšení hodnoty nad výši původní pořizovací (případně zůstatkové) ceny ve prospěch „Other comprehensive income[16] (dále jen „OCI“), která se pak kumuluje v samostatné složce vlastního kapitálu nad výši původní pořizovací ceny,
- snížení hodnoty na vrub OCI do vyčerpání vzniklého fondu z aktiva,
- snížení hodnoty jako náklad v případě nižšího ocenění než pořizovací/zůstatkové ceny.

Výše popsané přecenění lze vysvětlit stručně na příkladu v tabulce níže:

- Původní pořizovací cena pozemku je 10 mil. Kč

Schéma 1: Vypořádání přecenění pozemku

Fair value	Hodnota před přeceněním	Vypořádání		
		Částka	MD	Dal
12 mil. Kč	11 mil. Kč	1 mil. Kč	Inv. do N	OCI
12 mil. Kč	8 mil. Kč	2 mil. Kč 2 mil. Kč	Inv. do N Inv. do N	Výnos OCI
8 mil. Kč	11 mil. Kč	1 mil. Kč 2 mil. Kč	OCI Náklad	Inv. do N. Inv. do N.
8 mil. Kč	9 mil. Kč	1 mil. Kč	Náklad	Inv. do N.

Zdroj: vlastní zpracování

Standard umožňuje při následném oceňování použití dvou přístupů. Jedná se o model fair value a model oceňování pořizovacími náklady. První zmíněný je z těchto dvou modelů preferovanější variantou. „Volbu oceňovacího modelu musí účetní jednotka učinit při prvotním zachycení první investice do nemovitostí, neboť změna modelu oceňování je možná pouze z modelu pořizovacích nákladů na model reálné hodnoty, nikoliv opačně. Jde o provázanost ustanovení IAS 40 s principy pro dobrovolnou změnu účetních pravidel v IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, kdy taková změna musí vést k poskytování spolehlivějších a významnějších informací o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky. Ve vztahu k investicím do nemovitostí je tím vhodnějším modelem oceňování na bázi reálné hodnoty.“[17]

[16] Other comprehensive income (OCI) = Ostatní úplný výsledek hospodaření

[17] VAŠEK, Libor. Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených podle IFRS. Bulletin Komory certifikovaných účetních, 2017, č. 4, s. 20 - 25. ISSN 2336-3576.

Při ocenění modelem fair value zahrnuje účetní jednotka zisky a ztráty z přecenění do výsledku hospodaření v období, ve kterém k nim došlo. Z tohoto důvodu se investice do nemovitostí oceňované ve fair value neodpisují. „Fair value musí vyjadřovat aktuální stav trhu k rozvahovému dni, nesmí tedy odrážet budoucí očekávání, ani vycházet z tržních cen, které již nejsou aktuální. Pokud nejsou k dispozici běžné ceny aktivního trhu, účetní jednotka použije alternativních metod určení fair value, kdy lze v souladu s IFRS 13 vyjít z:

- cen na aktivním trhu,
- tržních parametrů (například z běžné tržní úrovně nájemného v dané oblasti),
- z odhadů provedených účetní jednotkou (například z ocenění na bázi současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků), při nichž opět využívá v maximální míře tržní informace.“[18]

Pokud si podnik zvolí oceňování nemovitostí v pořizovacích nákladech, účtuje o odpisech i dalším snížení hodnoty v souladu se standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. I při této metodě však podnik musí v příloze v účetní závěrce zveřejnit fair value investic do nemovitostí.

Ze standardu IAS 40 vyplývá odlišnost od zachycení investic v mezinárodních účetních standardech a v účetnictví dle českých účetních předpisů. Zatímco v mezinárodních standardech je této kategorii věnována pozornost ve standardu IAS 40, v účetnictví dle českých předpisů nerozlišujeme, zda nemovitost byla pořízena za účelem kapitálového zhodnocení či přijímání nájemného a oceňování ve fair value není v tomto případě dovoleno, což může vést ke zkreslení některých údajů v účetní závěrce a její menší vypovídací schopnosti oproti mezinárodním standardům.

2.2.2 IFRS 16 – Leasing

Pravděpodobně nejvýrazněji rozdílný standard oproti českému účetnictví představuje IFRS 16 – Leasingy. Principem standardu je zachycení operativního či finančního leasingu v rozvaze jako právo k nájmu se souvztažným vykázáním dlouhodobého závazku, obojí v diskontované hodnotě. Tím se liší od českého

[18] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8

účetnictví, které uvádí leasingy pouze v příloze účetní závěrky a do účtování běžného období vstupují pouze jednotlivé leasingové splátky.

Z působnosti standardu jsou vyjmuty leasingy krátkodobé, tedy trvající méně než 12 měsíců a leasingy, kde předmětné aktivum má nízkou hodnotu (do 5 tisíc dolarů). Tyto leasingy jsou zachyceny jako náklad při účtování o leasingové splátce.

„Standard upravuje identifikaci leasingu a udává, že o leasingovou smlouvu se jedná, pokud leasing přináší nájemci po dobu leasingu právo získat všechny podstatné ekonomické užitky z identifikovaného aktiva a právo řídit užívání aktiva.“[19] Identifikované aktivum je takové, které lze jednoznačně vymezit ve smlouvě bez možnosti pronajímatele za běžných okolností vyměnit aktivum za jiné.

Leasing začíná dnem zahájení leasingu. Tímto dnem se myslí den, kdy má nájemce k dispozici od pronajímatele identifikované aktivum. Doba leasingu zahrnuje i období nájemních prázdnin pro nájemce. Leasing trvá po nevypověditelnou dobu, která je charakterizována jako doba, na kterou je leasingová smlouva uzavřena a po kterou se jeví značně nevýhodné ji vypovídat jak ze strany pronajímatele, tak ze strany nájemce. Doba leasingu se prodlužuje, nebo naopak zkracuje při pravděpodobném využití opce k prodloužení, resp. předčasnému ukončení nájmu.

Leasing u nájemce

U účtování leasingu u nájemce nehraje roli, jestli se jedná o leasing operativní či finanční. Nájemce vždy zachytí leasing v dlouhodobých aktivech jako právo k nájmu. Při zahájení leasingu ocení nájemce závazek v současné hodnotě všech budoucích leasingových plateb. „Pro diskontování je použita buď implicitní úroková míra, při které se součet diskontovaných leasingových plateb a diskontované nezaručené zbytkové hodnoty rovná fair value pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů na leasing u pronajímatele, nebo pokud tuto úrokovou míru nezná, může použít přírůstkovou úrokovou míru, kterou by dostal, pokud by si na financování aktiva vzal půjčku.“[20]

Platby, ze kterých se závazek skládá, zahrnují:

- fixní platby snížené o pobídky od pronajímatele,

[19] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8

[20] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8

- variabilní platby, pokud se odvíjejí od určité míry či indexu (například index spotřebitelských cen),
- odhadnutou platbu zaručené zbytkové hodnoty, kterou se rozumí minimální hodnota aktiva, v které musí být na konci operativního leasingu vráceno aktivum pronajímateli, rozdíl je povinen nájemce doplatit,
- platbu za odkoupení aktiva na konci leasingové smlouvy, pokud je pravděpodobné, že k odkupu dojde,
- platbu penále při využití opce na předčasné ukončení smlouvy, pokud je pravděpodobné, že k ukončení dojde.

V případě smluvně formulovaných variabilních plateb by měl nájemce zkoumat podstatu, zda platba nebude mít charakter platby fixní a případně ji do ocenění závazku zahrnout.

Pro ocenění práva z nájmu se vychází ze současné hodnoty závazku z leasingu opět už snížené o pobídky od pronajímatele a zvýšené o náklady související s pořízením jako například náklady na uzavření smlouvy. Dále může být hodnota aktiva zvýšena o současnou hodnotu rezervy tvořenou na odstranění aktiva a vrácení do stavu předešlého.

Situaci v prvním roce účtování u nájemce zachycuje příklad níže:

- leasing sjednaný na dobu 3 let s platbou 1 000 na konci každého roku
- rezerva na náklady na odstranění aktiva na konci smlouvy v předpokládané výši 150
- diskontní míra je určena na 10 %
    1) ocenění práva k nájmu se souvztažným oceněním závazku a rezervy, vše v diskontované hodnotě.
    2) úrok 10 % zvyšující závazek
    3) platba leasingové splátky
    4) odpis aktiva
    5) úrok 10 % zvyšující rezervu

Schéma 2: Účtování leasingu u nájemce v 1. roce

Rok	Platba	Současná hodnota	Poznámka
1	1 000	909	1. rok
2	1 000	826	2. rok
3	1 000	751	3. rok
3	150	113	Rezerva
Celkem právo k nájmu		**2 600**	

Právo k nájmu	
1) 2 600	

Závazek z leasingu	
	1) 2 487
	2) 249
3) 1000	

Rezerva	
	1) 113
	5) 11

N - odpis	
4) 867	

Oprávky	
	4) 867

N - úrok	
2) 249	
5) 11	

Bankovní účet	
	3) 1 000

Zdroj: vlastní zpracování

Leasing u pronajímatele

Pronajímatel v případě nemovitých věcí na rozdíl od nájemce bude rozlišovat, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní. Při operativním leasingu pronajímatel postupuje dle standardu IAS 40 – investice do nemovitostí. Při finančním leasingu postupuje pronajímatel tak, že předmětné aktivum odúčtuje z dlouhodobého majetku a začne vykazovat dlouhodobou pohledávku v diskontované hodnotě minimálních leasingových plateb. Do současné hodnoty pohledávky se stejně jako v případě závazku u nájemce nezahrnují úhrady za poskytnuté služby a podmíněné nájemné, které se vykazují rovnou jako výnos.

Princip účtování během roku je obdobný jako na příkladu nájemce, jen s rozdílem, že pronajímatel vykazuje úrokový výnos, přijímá platby a s tím souvisí pokles pohledávek a neúčtuje o odpisech, jelikož nemovitou věc již nemá v aktivech.

2.2.3 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Do působnosti standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení se zahrnují takové hmotné věci, tedy i nemovité věci, které účetní entita dlouhodobě používá při své běžné činnosti. Předpokladem pro zařazení nemovité věci dle tohoto standardu je tady její držba z důvodů využívání ve výrobě, při poskytování služeb (pokud nemovitá věc nespadá pod definici IAS 40), nebo pro administrativní účely při účelu užívání déle než jeden rok.

Pro ocenění aktiva se vychází z pořizovací ceny, případně vlastních nákladů při interním zhotovení, které obsahují veškeré náklady, které jsou potřeba pro uvedení aktiva do takového stavu, aby bylo schopno účetní jednotce přinášet užitky. Mezi tyto náklady lze zahrnout samotnou cenu aktiva a další vedlejší náklady pořízení, mezi které lze počítat i výši diskontované rezervy na budoucí odstranění aktiva a uvedení do původního stavu, díky čemuž se i samotné náklady na odstranění rozprostřou do nákladů v průběhu užívání aktiva formou odpisů.

V přístupu tohoto standardu se opět pracuje se současnou hodnotou například v případě, kdy jsou platby za aktivum sjednané v rozdílném časovém horizontu. Aktivovaná částka dlouhodobého majetku by pak byla nižší než hodnota při jednorázové platbě při převzetí aktiva.

Pokud si podnik vyrábí nemovitou věc, tedy například staví stavbu, ve vlastní režii, potom při zjišťování vlastních nákladů vychází ze stejných principů jako v případě oceňování zásob dle standardu IAS 2, což především znamená zákaz zahrnování nerealizovaných zisků do ocenění nebo nehospodárnosti, například velké množství odpadu, při výstavbě.

Pokud účetní jednotka obdrží peněžní dotaci na pořízení aktiva, má dvě možnosti jejího zachycení. První možností, která by z hlediska k ceně aktiva měla být preferovanější, je zachycení dlouhodobého aktiva v úplné pořizovací ceně a v průběhu odpisování aktiva do nákladů stejným poměrem rozpouštět dotaci do výnosů, původně zaúčtovanou jako výnos příštího období. Druhou variantou je snížení ocenění aktiva o přijatou dotaci a odpisování z nižší částky než původní. Tato varianta však může přinést problémy v souvislosti s přeceněním aktiva k bilančnímu datu na fair value, kdy by se velmi pravděpodobný výsledek takového přecenění promítl do zvýšení OCI.

V případě obdržení nemovité věci jako nepeněžního majetku o něm účetní jednotka účtuje ve fair value, pokud ta není zjistitelná, tak je možné použít i ocenění v nominální hodnotě.

Poslední možností pro nabytí aktiva je získání směnou. I v tomto případě se pro účely ocenění vychází z hodnoty fair value pozbytého aktiva. Pokud ale není možné fair value tohoto aktiva stanovit, tak se využije fair value aktiva nabývaného, popřípadě účetní hodnota aktiva pozbytého.

Pro ocenění k rozvahovému dni má entita na výběr ze dvou variant. Buď může použít model historické ceny, který spočívá na stejné bázi jako princip oceňování dle metodiky českého účetnictví, nebo využít modelu fair value, který naopak umožňuje i přecenění na vyšší hodnotu, kdy je toto zvýšení zachycené ve prospěch OCI. Povoleno je v rámci jedné skupiny aktiv použít pouze jeden z přístupů.

Zvýšení hodnoty při přecenění na fair value lze zachytit pomocí dvou postupů. Buď se vychází z ceny stejně opotřebovaného aktiva. V tomto případě je žádoucí vynulovat oprávky se souvztažným zápisem na účet aktiva a hodnotu, o kterou je fair value vyšší než hodnota aktiva, zaznamenat na vrub majetku a ve prospěch OCI. V druhém případě se vychází z předpokladu, jako by byl majetek nakoupen nový. Na vrub majetkového účtu se zaúčtuje hodnota, o kterou by fair value nově nakoupeného aktiva převyšovala pořizovací cenu původního aktiva. Dále se přepočítá nová výše oprávek, kterou by k danému datu mělo přeceňované aktivum vykazovat a rozdíl nové a původní výše se přičte k účtu oprávek. Částka, o kterou byla zvýšena brutto hodnota aktiva, bude větší než hodnota zvýšení účtu oprávek. Rozdíl těchto dvou účtů se opět zachytí v OCI. Postup účtování u těchto dvou metod lze znázornit na příkladu níže:

- hodnota nemovitosti je 50, doba odpisování 10,
- výchozí hodnoty počátečních stavů jsou ke konci druhého roku,
- postup vlevo: Při přecenění na fair value se zjistilo, že cena obdobné nemovitosti je 45,
- postup vpravo: Při přecenění na fair value se zjistilo, že cena nové nemovitosti je 56,25.

Schéma 3: Přecenění na fair value

Aktivum			
PS	50	1a)	10
2a)	5		

Aktivum	
PS	50
1a)	6,25

Oprávky			
1a)	10	PS	10

Oprávky	
PS	10
1a)	1,25

OCI			
		2a)	5

OCI	
1a)	5

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze z příkladu vyvodit, tak ve výsledku se netto hodnota ani OCI ve výkazech nebude lišit. Odlišností postupu je brutto výše aktiva a hodnota oprávek. Mezinárodní standardy umožňují účetní jednotce v tomto případě na rozdíl od české úpravy účetnictví, kde tomu brání především dodržování zásady opatrnosti (nenadhodnocovat majetek), zvýšit hodnotu aktiva. „Přecenění směrem nahoru (zvýšení účetní hodnoty aktiva) se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka přírůstku z přecenění.“[21] Důsledek může být důležitý pro samotné zachování podstaty podniku. OCI nemůže být rozdělen mezi vlastníky do té doby, dokud nebude aktivum vyřazeno. To znamená, že v případě rostoucích cen nemovitých věcí a jejich významné hodnotě v majetku společnosti může takto zadržovaný zisk ve fondu zabránit podniku spadnout do situace, kdy nebude moci znovu pořídit nemovitou věc a naruší tak například předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

S přeceněním do OCI souvisí i v kontrastu s českým účetnictvím odlišné účtování a vykazování odložené daně. Výše přecenění, kterým byla zvýšena hodnota aktiva s dopadem do OCI, je vynásobena příslušnou daňovou sazbou uplatňovanou v následujících obdobích a výše takto vypočtené odložené daně je zaúčtována na vrub

[21] KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ. IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2005. Účetnictví (VOX). ISBN 80-86324-44-3.

OCI a ve prospěch odloženého daňového závazku. Naopak pokud se v budoucnu rozdíl daňové základny a zůstatkové ceny aktiva snižuje, je snížení vynásobené relevantní sazbou daně zaúčtováno na vrub odloženého daňového závazku a ve prospěch nákladového účtu odložené daně. Tento postup je logický, jelikož účetní jednotka bude v budoucnu těžit ze zvýšené užitečnosti aktiva, což s sebou přinese také vyšší výnosy, ale daňově uznatelné náklady stále ve stejné výši. „K rozpuštění odložené daně dochází v důsledku odpisu aktiva a tržeb způsobených užíváním aktiva, proto i zúčtování odložené daně ovlivní výsledek hospodaření.“[22]

Postupné snižování hodnoty, které představují odpisy, by mělo co nejlépe odrážet spotřebu užitků z daného aktiva. Pro účely standardu IAS 16 je nutno v případě, kdy je to možné, dekomponovat jednotlivé části s odlišnou dobou použitelnosti na jednotlivé komponenty a postupovat v odpisování zvlášť.

„Jako následné výdaje jsou v IFRS označovány opravy, údržby a technické zhodnocení. Technické zhodnocení budovy prodlouží její životnost či kapacitu, sníží náklady, které je nutno vynakládat na provoz budovy (např. zateplení). Tyto výdaje na technické zhodnocení se kapitalizují. Naopak výdaje na opravy a údržbu jsou uznány jako náklad a vykázány ve výsledovce.“[23] Odlišností od českého účetnictví je kapitalizace generálních oprav, které se prostřednictvím odpisů do doby předpokládané další opravy nebo vyřazení rozpouští do nákladů. České účetnictví aplikuje přístup, kdy se očekávané náklady na opravu přenesou do nákladů ještě před provedením opravy pomocí postupné tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

Vyřazení majetku je provedeno v případě prodeje, likvidace, nebo když už není od aktiva možné očekávat žádný další užitek. Vyřazení zůstatkové ceny a případný prodej ovlivní výsledek hospodaření a pro účely vykazování by výnos z prodeje a náklad z vyřazení neměl být zařazen mezi výnosy a náklady z běžně se opakujících činností, ale měl by být vykázán odděleně.

[22] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8

[23] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8

2.3 Nemovité věci v českém účetnictví

V pojetí českého účetnictví jsou nemovité věci upraveny zejména standardem 013 – Dlouhodobý majetek. Pro účely vykazování stanoví příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. uspořádání položek rozvahy. Účetní jednotky jsou nemovité věci povinny vykazovat, kromě případů, kdy je s nemovitými věcmi zacházeno jako se zbožím, v oddíle B.II. – Dlouhodobý hmotný majetek. Přitom položka B.II.1.1. je určena pro pozemky a položka B.II.1.2 pro stavby.

Do položky pozemky se zařazují veškeré pozemky s výjimkou těch, které se týkají společných prostor s jednotkou a ložisek nevyhrazeného nerostu.

„Mezi stavby se zařazují bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- právo stavby,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.“[24]

V souvislosti s nemovitými věcmi je nutné zmínit zařazení technického zhodnocení, které se vykazuje také v položce stavby. Jak už bylo zmíněno v první části práce zaměřené na obecná východiska týkající se nemovitých věcí, tak nemovité věci mohou obsahovat i určitá omezení pro vlastníka v podobě věcných břemen, která sice nejsou věcí nemovitou, ale dle mého pohledu s ní úzce souvisí.

Pokud je věcné břemeno součástí stavby nebo pozemku a není od něho oddělitelné, vstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Případně pokud je již stavba či pozemek zařazený a pokud se nejedná o užívací právo, lze břemeno dle § 7 odstavce 6 vyhlášky evidovat jako jiný dlouhodobý hmotný majetek. Pokud však lze vymezit u břemene nezávislost na jiném aktivu, tak se postupuje dle interpretace Národní účetní rady[25] a věcné břemeno se klasifikuje jako nehmotné aktivum a je odpisováno. Na straně povinného je věcné břemeno výnosem, který se časově rozlišuje po dobu trvání smlouvy o věcném břemeni a v případě smlouvy uzavřené na dobu neurčitou je oprávněn zahrnout částku do výnosů jednorázově, případně časově rozlišenou dle vnitřní směrnice účetní jednotky.

[24] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.
[25] I – 16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene

2.3.1 Pořízení nemovitých věcí

Účetní jednotka pořizuje nemovité věci nejčastěji formou nákupu, kdy se do hodnoty majetku zahrnuje cena pořízení a vedlejší související pořizovací náklady. Vedle toho si může zhotovit nemovitou věc ve vlastní režii, kdy příslušný majetek oceňuje vynaloženými náklady. Častým příkladem může být například technické zhodnocení stavby. Další možností je vklad vlastníka do podnikání nebo obdržení nemovité věci jako dar a ocenění ve výši reprodukční ceny. Pokud účetní jednotka neplánuje pro svůj podnikatelský záměr nemovitou věc vlastnit, může využít jedné z forem leasingu.

Vyhláška v § 47 stanoví, které náklady se kapitalizují, jedná se zejména o:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (poradenské služby, správní poplatky, předprojektové práce atd.),
- úroky z úvěru na pořízení nemovité věci do momentu zařazení majetku, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, umělecká díla tvořící součást stavby,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvořící součást nákladů na novou výstavbu atd.[26]

Vyhláška sice výslovně neuvádí daň z nabytí nemovitých věcí, ale vzhledem k tomu, že se jedná o náklad v mnoha případech nezbytný, který je vyvolaný koupí nemovité věci, tak i hodnota této daně by měla vstoupit do pořizovací ceny majetku.

V případě, že účetní jednotka obdrží na pořízení nemovité věci dotaci, o které měla nezpochybnitelný předpoklad, že ji obdrží, je povinna snížit pořizovací cenu o výši této dotace a odepisovat majetek ze snížené vstupní ceny. Tento postup, jak již bylo zmíněno, je možný i v mezinárodních standardech, avšak je doporučován postup časového rozlišení dotace do výnosů, který není v českém účetnictví pro podnikatele povolen. Pokud účetní jednotka obdrží dotaci až v příštím roce, a i přes nezpochybnitelný předpoklad obdržení dotace neúčtovala o dotaci jako o snížení

[26] Ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

pořizovací ceny v tom období, kdy měla, uplatní postup dle interpretace Národní účetní rady I-27. Sníží pořizovací cenu o výši přijaté dotace a zároveň přepočítá novou výši odpisů. Jelikož odpisy z pořizovací ceny nesnížené o dotaci zasáhly předcházející účetní období, je nutné zároveň upravit výši oprávek. Pokud nastane situace, kdy účetnictví za předchozí období je již uzavřené, účetní jednotka upraví tuto skutečnost ve prospěch účtové skupiny 42 – účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Problém nastává v případě, kdy si účetní jednotka nemůže být jistá, zda dotaci, i když o ni žádala, obdrží. V této situaci nemůže účtovat o pohledávce z titulu nároku na dotaci. Při získání dotace se výsledek hospodaření neupravuje retrospektivně, ale sníží se náklady v tom období, ve kterém se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným bez ohledu na příjem dotace. Následné odpisy jsou počítány opět ze sníženého ocenění majetku. Oba výše uvedené případy znázorňuje tabulka níže:

Tabulka 1: Účtování dotace

Účtování v roce pořízení (životnost majetku = 20 let)			
Účetní případ	Částka	MD	D
Faktura za stavbu	20 000 000 Kč	Pořízení DHM (042)	Dodavatelé (321)
Zařazení do majetku – 06/200x	20 000 000 Kč	Stavby (021)	Pořízení DHM (042)
Odpisy za rok 20X1	500 000 Kč	Odpisy (551)	Oprávky (081)
Účtování v následujícím roce – účetní jednotka chybně neúčtovala o nároku na dotaci v roce předcházejícím			
Účetní případ	Částka	MD	D
Přijatá dotace	10 000 000 Kč	Bankovní účet (221)	Dotace (346)
Snížení vstupní ceny stavby	10 000 000 Kč	Dotace (346)	Stavby (021)
Úprava oprávek	250 000 Kč	Oprávky (081)	Jiný VH minulých let (426)
Odpisy za rok 20X2	500 000 Kč	Odpisy (551)	Oprávky (081)
Účtování v následujícím roce – účetní jednotka měla nezpochybnitelný nárok na dotaci až v roce následujícím			

Účetní případ	Částka	MD	Dal
Přijatá dotace	10 000 000 Kč	Bankovní účet (221)	Dotace (346)
Snížení vstupní ceny stavby	10 000 000 Kč	Dotace (346)	Stavby (021)
Úprava oprávek	250 000 Kč	Oprávky (081)	Odpisy (551)
Odpisy za rok 20X2	500 000 Kč	Odpisy (551)	Oprávky (081)

Zdroj: vlastní zpracování

2.3.2 Účetní odpisy a technické zhodnocení

Když je nemovitá věc zařazena v majetku a během její životnosti dochází k jejímu užívání, je nutné rozlišit, jestli se jedná o věc odpisovatelnou či nikoliv. Zatímco pozemky se neodpisují dle předpokladu, že se vlastně neopotřebují a jejich hodnota v čase většinou stagnuje, či roste, tak pořizovací cena nemovité věci typu staveb se přenáší do nákladů pomocí odpisů. „Odpis znamená zachycování procesu využití potenciálu dlouhodobého aktiva za dobu, po kterou bude přinášet jednotce očekávaný prospěch.“[27]

Existují dva druhy odpisování v účetnictví: výkonové a časové. Účetní jednotka by měla, pokud možno, použít co nejčastěji výkonové odpisy, které se odvíjejí z určité produkční kapacity aktiva a počtu vytvořených jednotek. Vzorec pro výkonový odpis lze znázornit následovně:

$$\frac{(PC - ZH)}{Q} \times q$$

PC – Pořizovací cena

ZH – Zbytková hodnota

Q – Produkční kapacita aktiva

q – Počet vytvořených jednotek za sledované období

Ač se na první pohled může zdát, že tento odpis se bude z velké části týkat hlavně strojních zařízení a stavby se budou odpisovat časovým způsobem, tak v určitém případě se může výkonový odpis týkat i nemovité věci. Jedná se o situaci, kdy je stroj pevně zabudovaný ve stavbě, a tudíž je součástí pořizovací ceny

[27] JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví. Obecné otázky. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.

nemovité věci a v rámci komponentního odpisování jej lze odepisovat po jednotlivých komponentách.

Druhým již zmíněným způsobem odpisování je odpisování časové. V teorii existují tři možné varianty: rovnoměrné, zrychlené a zpomalené.

Rovnoměrný odpis lze vyjádřit jako:

$$\frac{PC - ZH}{n}$$

Zrychlený odpis geometrický (metoda DDB):

$$\frac{2}{n} \times ZC$$

Zrychlený odpis aritmetický (metoda SYD):

$$\frac{2 \times (n - k + 1) \times (PC - ZH)}{n \times (n + 1)}$$

Zpomalený odpis:

$$\frac{2 \times (PC - ZH) \times k}{n \times (n + 1)}$$

PC – Pořizovací cena

ZH – Zbytková hodnota

ZC – Zůstatková cena

n – Počet období odpisování

k – Období odpisu

Zbytkovou hodnotou se rozumí odhadnutý očekávaný čistý příjem po vyřazení aktiva z majetku a část pořizovací ceny, která vstoupí do nákladů až v okamžiku vyřazení majetku.

Srovnání jednotlivých metod ukazuje tabulka níže (pro zjednodušení jsou uvažovány velmi nízké hodnoty):

pořizovací cena – 110 000 Kč

zbytková hodnota – 10 000 Kč

počet období odpisování – 4 období

Tabulka 2: Srovnání odpisů

Období	Rovnoměrný odpis		Zpomalený odpis	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
1	25 000 Kč	85 000 Kč	10 000 Kč	100 000 Kč
2	25 000 Kč	60 000 Kč	20 000 Kč	80 000 Kč
3	25 000 Kč	35 000 Kč	30 000 Kč	50 000 Kč
4	25 000 Kč	10 000 Kč	40 000 Kč	10 000 Kč
Období	Zrychlený odpis (geometrický)		Zrychlený odpis (aritmetický)	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
1	55 000 Kč	55 000 Kč	40 000 Kč	70 000 Kč
2	27 500 Kč	27 500 Kč	30 000 Kč	40 000 Kč
3	13 750 Kč	13 750 Kč	20 000 Kč	20 000 Kč
4	3 750 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotky mohou s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví zvolit také metodu komponentního odpisování. „Smysl komponentního odpisování vychází z předpokladu, že existují určité významné části (komponenty) dlouhodobého majetku, jejichž životnost je od životnosti celého majetku odlišná.“[28]

Komponenta je taková část majetku, jejíž hodnota je významná s ohledem na hodnotu majetku jako celku a jejíž doba použitelnosti se zásadně liší. Při vyřazení komponenty se sníží brutto, korekce i netto hodnota o příslušnou hodnotu vyřazované komponenty, a naopak se zvýší brutto hodnota o výši ocenění nové komponenty.

Dalším zásahem do majetku, který může měnit brutto hodnotu aktiva, je technické zhodnocení. „Tím se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně.“[29] V okamžiku zařazení technického zhodnocení se musí upravit odpisový plán a v některých případech se prodlouží doba odpisování.

Při ukončení nájmu, kdy technické zhodnocení odpisoval se svolením vlastníka nájemce, se postupuje tak, že nájemce zaúčtuje zůstatkovou cenu do nákladů, nebo

[28] DVOŘÁKOVÁ, Lenka. Nejčastější chyby a omyly účetních. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-331.2

[29] Ustanovení § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

jako úhradu dluhu v případě, kdy je nájemné hrazeno naturálně, a vyřadí technické zhodnocení z majetku. Pronajímatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku a souvztažně zaznamená tuto částku ve prospěch účtu provozních výnosů, popřípadě jako úhradu pohledávky, je-li nájemné plněno naturálně.[30]

V průběhu užívání nemovité věci může dojít k porušení podmínek, které byly stanoveny při poskytnutí dotace na pořízení. Účetní jednotka by měla v momentě, kdy je již nezpochybnitelné, že se dotace bude vracet, upravit výsledek hospodaření. To znamená, že přepočítá odpisy z pořizovací ceny nesnížené o dotaci a o rozdíl oproti stávajícím odpisům za dobu užívání zvýší účet oprávek se souvztažným zápisem na vrub účtu odpisů. Zároveň zaúčtuje na vrub majetkového účtu hodnotu vrácené dotace a závazek vrátit dotaci ve prospěch účtu dotací (34x).

V situaci, kdy účetní jednotka mylně neúčtovala o následném vrácení dotace v období, kdy se o něm nezpochybnitelně dozvěděla, se postupuje v roce následujícím obdobným způsobem, s výjimkou toho, že místo účtu odpisů bude použit účet 42x – Jiný výsledek hospodaření minulých let. Výsledkem tedy je, že tato chyba neovlivní výsledek hospodaření v roce následujícím po zjištění nezpochybnitelné povinnosti vrátit dotaci.

2.3.3 Vyřazování nemovitých věcí

Při vyřazení nemovité věci je nutno určit příčinu vyřazení. V případě odpisovatelných nemovitých věcí se zaúčtuje na vrub příslušného účtu dle příčiny vyřazení zůstatková cena majetku se souvztažným zápisem ve prospěch účtu oprávek. V dalším kroku se vyřadí majetek z účetnictví protisměrným zápisem na vrub účtu oprávek. U pozemků jako u majetku, který se neodpisuje, se na vrub příslušného účtu zaúčtuje hodnota pořizovací ceny.

Příslušnými účty pro vyřazení jsou následující účty:

- 54x v případě vyřazení darem, z důvodu prodeje, nebo příčinou škody. Přitom účetní jednotka sleduje jednotlivý typ vyřazení na odděleném syntetickém, případně i analytickém účtu dle svého účtového rozvrhu,
- 55x v případě likvidace majetku,
- 36x jako závazek ke společníkům v případě vkladu do jiné obchodní korporace,

[30] Bod 5.5. písm. b) Český účetní standard 013 – Dlouhodobý majetek, pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb.

- 41x v případě delimitace a restituce státního majetku,
- 49x při převodu majetku individuálního podnikatele do osobního vlastnictví.[31]

2.3.4 Vliv transakcí s nemovitými věcmi na odloženou daň

Ačkoliv dle názvu odložená daň vyvolává pocit, že se jedná o jednu ze součástí daňové soustavy, není tomu tak. Odložená daň je čistě účetní záležitostí a vzniká v případě přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými náklady. U nemovitých věcí se jedná především o nezanedbatelné rozdíly zůstatkových cen staveb. Případně i pozemek může mít vliv na odloženou daň, a to v případě, kdy pořizovací cena v účetnictví je odlišná od daňově uznatelné výše pořizovací ceny. Další vliv můžou mít účetní opravné položky a nedaňové rezervy nad rámec daňových, mezi které patří rezerva na opravu dlouhodobého majetku.

Odložená daň může nabývat dvou podob, odložené daňové pohledávky, nebo závazku. Odložený daňový závazek vzniká v případě, kdy daňové náklady nastávají v dřívějším období než náklady účetní. Odložená daňová pohledávka nastává naopak v případě, kdy účetní náklady předcházejí daňovým.

Odložená daň se účtuje buď na vrub účtu účtové skupiny 48, pokud se jedná o pohledávku, nebo ve prospěch tohoto účtu, jestliže se jedná o závazek. Souvztažný zápis k tomuto účtu závisí na tom, zda účetní jednotka o odložené dani účtuje poprvé. Pokud ano, tak požije účet 42x – Jiný výsledek hospodaření minulých let, stejný účet použije i v případě změny účetní metody, která má za následek vliv na odloženou daň. Pokud se nejedná o první vykázání odložené daně, ani o změnu metody, tak účetní jednotka použije účet 59x – Daň z příjmů odložená.

Vliv rozdílných zůstatkových cen v prvních letech lze vidět v řešení příkladu v tabulce níže, jehož zadání je následující:

Účetní jednotka si zřídila v nákupním centru obchod, a to tak, že pronajatý prostor vybavila novými podlahami, stropy, omítkami atp. Se souhlasem vlastníka nákupního centra toto technické zhodnocení odpisuje účetní jednotka jako nájemce. Pořizovací cena v účetnictví a vstupní cena v daních jsou v hodnotě 10 000 000 Kč. Doba užívání v účetnictví je stanovena na 5 let, jelikož na tuto dobu je uzavřena nájemní smlouva na příslušnou jednotku. Účetní odpisy začínají 1. 1. 20X1 a jsou

[31] Český účetní standard 013 – Dlouhodobý majetek, pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb.

rozloženy rovnoměrně po dobu nájmu. Dle zákona je technické zhodnocení pro daňové odpisy zařazeno do stejné skupiny jako nákupní centrum, tedy v 6. odpisová skupině s dobou odpisování 50 let.

Tabulka 3: Vliv Zůstatkové ceny na odloženou daň

Rok	Účetní ZC	Daňová ZC	Sazba daně	Odložená daň
20X1	8 000 000 Kč	9 898 000 Kč	19 %	360 620 Kč
20X2	6 000 000 Kč	9 696 000 Kč	19 %	702 240 Kč
20X3	4 000 000 Kč	9 494 000 Kč	19 %	1 043 860 Kč
20X4	2 000 000 Kč	9 292 000 Kč	19 %	1 385 480 Kč
20X5	0 Kč	9 090 000 Kč	19 %	1 727 100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky lze vyčíst, že vlivem především rozdílné doby odpisování dochází v prvních pěti letech k nárůstu odložené daňové pohledávky. Pokud by bylo technické zhodnocení v posledním roce nájemní smlouvy zlikvidováno a nájemní smlouva by se neprodlužovala, tak by vliv na odloženou daň v roce 20X5 byl nula a účtovalo by se o snížení zůstatku daňové pohledávky z předchozího roku. Pokud by se nájemní smlouva prodloužila, daňová pohledávka by každým rokem postupně klesala.

3 Daňové souvislosti nemovitých věcí

Nemovité věci spadají pravděpodobně nejvíce pod daňovou regulaci. Daňové dopady musí řešit nejen právnické osoby, ale i mnoho fyzických osob. Z daňové soustavy se nemovitých věci týká daň z příjmů fyzických, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a jak názvy napovídají, tak také daň z nabytí nemovitých věci a daň z nemovitých věcí. V následující kapitole bude rozebráno, jak jednotlivé daně ovlivňují nemovité věci a jaké jsou jejich problémové a klíčové aspekty.

3.1 Nemovité věci v dani z příjmů fyzických osob

Příjmy fyzických osob se dělí do pěti dílčích základů daně, z nichž podstatné z hlediska nemovitých věcí jsou dílčí základ daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů; dále jen „ZDP“[32]), dílčí základ daně z nájmu (§ 9 ZDP) a dílčí základ daně ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Ne všechny příjmy plynoucí z nemovitých věcí jsou zdaňovány. V § 4 ZDP je stanoveno, že příjmy z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku jsou od daně osvobozeny, jestliže v něm měl poplatník nejméně dva roky před prodejem bydliště a pokud získané prostředky použije pro uspokojení vlastní bytové potřeby. Výjimku pak tvoří takový rodinný dům, který byl zařazen do obchodního majetku, nebo budoucí prodej, který byl sjednán před uplynutím dvouletého časového testu. Pro ostatní nemovité věci platí časový test pěti let od nabytí vlastnictví[33], který se zkracuje o dobu, po kterou nemovitou věc vlastnil zůstavitel a která na současného majitele přešla v rámci dědictví. Výjimku opět tvoří majetek zahrnutý do obchodního majetku a budoucí prodej nesplňující časový test.

Pokud příjem z prodeje nemovité věci osvobozen není, je nutné jej zdanit dle jedné z následujících skupin příjmů. Pokud poplatníkovi plyne příjem z nemovité věci zařazené do obchodního majetku v rámci jeho podnikatelské činnosti, je takový příjem zdaněn dle § 7 ZDP[34] – Příjmy ze samostatné činnosti. K těmto příjmům lze uplatňovat skutečně vynaložené výdaje, nebo paušální výdaje. V případě příjmů

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

[33] Vláda ČR dne 30. dubna 2020 schválila návrh zákona, kterým se ruší zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovité věci a mění další související předpisy včetně prodloužení lhůty pro osvobození převodu nemovitých věcí z 5 na 10 let v zákoně o daních z příjmů. Návrh byl postoupen do legislativního procesu.

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

z nájmu nemovité věci, která je evidována v obchodním majetku, je výše paušálních výdajů stanovena na 30 % s maximální výší 600 000 Kč.

Stejně se postupuje i u příjmů z nájmů nemovitých věcí nebo bytů dle § 9 ZDP, které nejsou součástí obchodního majetku. I zde je stanoven paušální výdaj ve výši 30 % a maximální výše 600 000 Kč, nebo možnost uplatnit skutečné výdaje. Mezi skutečné výdaje lze zahrnout i daňové odpisy nemovité věci.

Příjmem pro pronajímatele může být i technické zhodnocení (dále též jen „TZ“) provedené nájemcem. Pokud jsou výdaje na TZ započteny proti nájemnému, je toto nájemné daňovým příjmem a o hodnotu TZ se zvýší vstupní cena nemovité věci. Do nákladů se poté technické zhodnocení dostane postupně pomocí odpisů. Druhou variantou je případ, kdy pronajímatel nezvýší o TZ vstupní cenu a dá nájemci souhlas s odpisováním v případě, kdy je toto TZ hrazeno nad rámec nájemného. Specificky je upraveno ukončení nájemního vztahu, popřípadě zrušení souhlasu pronajímatele s odpisováním TZ nájemcem. Pro nájemce jsou daňově uznatelné výdaje pouze do výše příjmů. U pronajímatele dochází ke zvýšení vstupní ceny, resp. zůstatkové ceny o technické zhodnocení a pokud neposkytne nájemci úhradu, je výše TZ považována za nepeněžní příjem. Pokud by byly úpravy provedeny bez souhlasu pronajímatele, tak je nájemce povinen po skončení nájmu uvést nemovitou věc do původního stavu. Tato řešení technického zhodnocení neplatí jen pro fyzickou osobu, ale nacházejí ve společných ustanoveních ZDP příslušných i pro daň z příjmů právnických osob.

Příjmy z prodeje ostatních nemovitých věci, které nesplňují časový test, se zdaňují v dílčím základu daně ostatní příjmy (§ 10 ZDP). Oproti příjmům lze jako výdaj uznat cenu, za kterou byla nemovitá věc nabyta, popřípadě pokud byla nabyta bezúplatně, tak cenu dle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí. Uznatelným výdajem se rozumí i výdaje na opravy, údržbu a TZ a výdaje prokazatelně vynaložené na uskutečnění prodeje s výjimkou výdajů na osobní spotřebu poplatníka. Výdaje ovšem nesmí převýšit příjmy, takže nelze z prodeje nemovitých věcí vykázat daňovou ztrátu.

3.2 Nemovité věci v souvislosti společných ustanovení daní z příjmů

Tato subkapitola se zabývá vybranými daňovými pravidly v souvislosti s nemovitými věcmi, která jsou charakteristická především pro právnické osoby, ale zároveň jsou příslušná i pro fyzické osoby. Už při pořízení dlouhodobého majetku mají daňové předpisy svou terminologii pro určení ceny jako základny pro odpisování. Tímto termínem je myšlena vstupní cena jako slovo nadřazené k jednotlivým druhům pořízení majetku. Vstupní cenou v případě pořízení nemovitých věcí může být pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku a přepočtená zahraniční cena.

Ve většině případů se vstupní cena pro daňové odpisování rovná hodnotě majetku pořízeného a evidovaného v účetnictví. Existují však případy, kdy se vstupní cena nebude rovnat ceně zaevidovaného v účetnictví. Prvním takovým případem je situace, kdy společník vloží nemovitou věc do společnosti vkladem. V případě účetnictví je základnou pro účetní odpisy reprodukční pořizovací cena, tedy cena zjištěná znalcem. „V daních se ale postupuje tak, že nabyvatel nemovité věci jako nepeněžitého vkladu převezme vstupní cenu od nabyvatele a postupuje v odpisování započatém vkladatelem.“[35]

Dalším případem rozdílného ocenění v účetnictví a v daních je odkoupení nemovité věci po ukončení nájmu nebo při předčasném ukončení finančního leasingu a koupi nemovité věci. Pro účely účetnictví se nemovitá věc ocení částkou zaplacenou za nákup včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pro účely daní je však nutné testovat podmínky ustanovení § 24 odst. 5 ZDP, které pro daňovou uznatelnost nájemného stanoví, že kupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena stanovená rovnoměrným způsobem. Pokud tedy bude kupní cena nižší, tak je nutné o nájemné zaplacené v předchozích obdobích zvýšit základ daně v tom období, kdy dochází ke koupi majetku. O tyto náklady však lze podle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDP zvýšit vstupní cenu. Tím dojde k odlišnému ocenění v účetnictví a v daních.

Odlišná vstupní cena může v některých případech vzniknout i kvůli rozdílným daňovým a účetním zůstatkovým cenám vstupujícím do ocenění majetku. Praktickým

[35] Ustanovení § 30 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

příkladem tohoto problému může být jednotka v obchodním centru, kde technické zhodnocení této jednotky s povolením pronajímatele odpisuje nájemce. Často dochází k tomu, že taková TZ probíhají například po deseti letech. Pro účetní účely je tedy toto TZ odepisováno po dobu získávání ekonomického potenciálu z něj, kdežto dle ZDP je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako obchodní centrum (6. odpisová skupina) a odpisováno delší dobu. Rozdílná vstupní cena tedy vznikne tím, že daňová zůstatková cena předchozího TZ je většinou podstatně vyšší než účetní zůstatková cena. Výsledkem pak bude pro odpisy vyšší daňová základna než účetní.

Když už je nemovitá věc náležitě oceněna, je třeba ji zařadit do příslušné odpisové skupiny, která stanoví počet let odpisování. Zařazení se provede podle jednotlivých kódů CZ-CPA, CZ-CC a přílohy č. 1 ZDP. Pokud si entita není jistá, může za úplatu využít specializovaných firem (např. SIAK, spol. s r. o.), které se touto problematikou zabývají.

„Pokud je stavební dílo již zařazeno a odpisuje se, ale v průběhu užívání dojde ke změně hlavního užívání tohoto stavebního díla, které by jinak bylo odpisováno dle jiné odpisové skupiny, je poplatník povinen provést přetřídění majetku ve zdaňovacím období, ve kterém ke změně došlo.“[36] Obdobně se postupuje i v případě, kdy se změnou užívání stavba trvalá změní na stavbu dočasnou. Odpis se však v tomto případě spočítá jako zůstatková cena vydělena délkou trvání dočasné stavby dle rozhodnutí stavebního úřadu. V opačném případě, kdy se z dočasné stavby stane stavba trvalá, je poplatník povinen použít rovnoměrný odpis v dalších letech odpisování, avšak musí brát v potaz minimální dobu odpisování dle zákona, tudíž nastává situace, kdy poplatník využije nižší daňový odpis než maximální povolený.

Co se týká práva stavby, tak to nelze zařadit do jednotlivých odpisových skupin, nýbrž ustanovení § 30 odst. 4 ZDP stanoví, že jednotlivý odpis práva stavby se stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby trvání práva stavby.

Pro nemovité věci obecně zákon nestanovuje limit pro zařazení do dlouhodobého majetku, tudíž i stavby pevně spojené se zemí se vstupní cenou nižší než 40 000 Kč jsou zařazeny bez ohledu na výši vstupní ceny do dlouhodobého majetku. Jinak je tomu u technického zhodnocení, zde se postupuje dle § 33 ZDP, které klasifikuje TZ jako výdaje na dokončené přístavby, nástavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud za zdaňovací období převýšily částku

[36] Ustanovení § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů

40 000 Kč. Poplatník má ovšem právo zahrnout do majetku tyto výdaje (náklady) i za předpokladu, že jsou nižší, pokud tak uzná za vhodné. V praxi je někdy velmi složité určit, které výdaje se považují za TZ a které za opravy a údržbu. Pro příklad uvádí finanční správa ve svém pokynu D-22, že pouhá změna materiálu, tedy například výměna dřevěných oken za plastová, aniž by se změnil jejich rozměr nebo vrstvy skla, je považována za opravu a náklady se v tomto případě stanou daňově účinné ve zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy.

Pokud je daňově celá nemovitá věc odepsána, tak vyřazení majetku nemá žádné daňové dopady. Jinou situací je, kdy nemovitá věc ještě odepsána není, nebo v případě pozemků ani být nemohla. U odpisovaných nemovitých věcí záleží daňová uznatelnost zůstatkové ceny na způsobu vyřazení, které shrnuje tabulka níže:

Tabulka 4: Uznatelnost ZC dle způsobu vyřazení

Způsob vyřazení	Uznatelnost zůstatkové ceny
Prodejem	Plně uznatelná (při prodeji části nemovité věci je uznatelná v poměru, v jakém byla nemovitá věc prodána)
Likvidací	Plně uznatelná (s výjimkou kdy nemovitá věc byla zlikvidována za účelem nové výstavby – ZC v tomto případě vstupuje do vstupní ceny nové nemovité věci)
Darem	Daňově neuznatelná (poplatník má za určitých podmínek možnost odečíst si dar od základu daně)
V důsledku škody	Daňově uznatelná do výše přijaté náhrady (s výjimkou škod způsobených dle potvrzení policie neznámým pachatelem nebo živelní pohromou[37], kde je daňová uznatelnost ZC neomezená)

Zdroj: vlastní zpracování

[37] Živelní pohromu shrnuje pro účely ZDP § 24 odst. 10.

U neodpisovaných nemovitých věcí, tedy pozemků, nelze do nákladů zahrnovat zůstatkovou cenu, ale cenu pořizovací. Její uznatelnost je závislá na způsobu účtování. Pokud je pozemek zaúčtován jako dlouhodobý majetek, pak je pořizovací cena daňově uznatelná jen do výše příjmů z prodeje. Naopak pokud se jedná například o společnost, která s pozemky v rámci její hlavní činnosti obchoduje, a tedy je eviduje jako zásoby, pak je pořizovací cena daňově uznatelná neomezeně.

3.3 Daň z nemovitých věcí

Předmět této daně se dělí na dva dílčí předměty. Těmi jsou daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. U pozemků je kritérium pro stanovení základu daně jednotlivý typ pozemku, tedy zda se jedná o zemědělskou nebo nezemědělskou půdu. Zatímco u zemědělské půdy je základ daně stanoven hodnotově a sazba daně pak procentem z této hodnoty, tak u nezemědělské půdy je základ daně stanoven naturálně v metrech čtverečních a sazba daně peněžně na jednotku základu daně.

U staveb a jednotek záleží pro stanovení daně na účelu použití nemovité věci. Sleduje se tedy, zda je předmětná nemovitá věc určena pro bydlení, pro rekreaci, k podnikání, sloužící jako garáž nebo pro ostatní účely. Základ daně je stanoven v metrech čtverečních jako výměra zastavěné plochy, nebo v případě jednotek jako výměra podlahové plochy jednotky vynásobená koeficientem 1,2, popřípadě 1,22, pokud k jednotce náleží i podíl na společných prostorách nemovitosti.

„Předmět daně z nemovitých věcí je velmi široký, proto musí být doplněn vynětím z předmětu daně. To je motivováno především veřejným zájmem, v převážné většině případů má také v sobě prvek ochrany a tvorby krajiny. Všechny druhy pozemků vedené v katastru nemovitostí jsou předmětem daně.“[38] Takto vyňatými nemovitými věcmi jsou u daně z pozemků například pozemky s lesy ochrannými a lesy zvláštního určení. U staveb a jednotek je vynětí z předmětu pouze jedno, a to u budov s jednotkami, které jsou samostatným předmětem daně. Nemovité věci nevyjmuté z předmětu daně mohou být osvobozeny, pokud splňují podmínku pro pozemky určenou § 4 a pro stavby a jednotky § 9 zákona o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDNV“).[39]

[38] VANČUROVÁ Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Anna VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR. V Praze: 1. VOX, 1997. ISBN 978-80-87480-63-2.

[39] Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Daň z nemovitých věcí se platí na zdaňovací období kalendářního roku s ohledem na stav k 1. dni tohoto roku. Na změny v průběhu roku se nepřihlíží. Ve většině případů je pak poplatníkem vlastník nemovité věci. U práva stavby je jím stavebník. V určitých případech daných zákonem jím může být i nájemce nebo pachtýř, popřípadě i uživatel nemovité věci.

Problémem při stanovení daně mohou být jednotlivé koeficienty a různá zvýšení. V následujícím obrázku je přehledně ukázáno, kdy se konkrétní koeficienty použijí a jak zjistit jejich výši:

Tabulka 5: Koeficienty a zvýšení daně z nemovitých věcí

Druh zvýšení	Použití	Zákon	Poznámka	Konkrétní výše
Zvýšení sazby daně koeficientem 1 – 4,5	U stavebních pozemků	§ 6 odst. 3 písm. a), b)	Obec může závaznou vyhláškou zvýšit koeficient o kategorii (max. na výši 5), nebo snížit o tři kategorie	Lze dohledat na webu finanční správy: *http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_reg/dne/koef/vyhledani.faces*
Zvýšení základu daně koeficientem 1,2 nebo 1,22	U jednotek	§ 10 odst. 3 písm. a), b)	–	Závisí, jestli k jednotce patří i spoluvlastnický podíl na pozemku
Zvýšení sazby daně 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží	U budovy obytného domu, u budovy pro rodinnou rekreaci, u samostatně stojící garáže a u ostatní zdanitelné stavby	§ 11 odst. 2	Pokud zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje 2/3 zastavěné plochy (nebo 1/3 zastavěné plochy u staveb určených k podnikání)	Závisí na počtu nadzemních podlaží
Zvýšení sazby daně Koeficientem 1 – 4,5	U budovy obytného domu a ostatní zdanitelné jednotky	§ 11 odst. 3 písm. a)	Obec může závaznou vyhláškou zvýšit koeficient o kategorii (max. na výši 5), nebo snížit o tři kategorie	Lze dohledat na webu finanční správy: *http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_reg/dne/koef/vyhledani.faces*
Zvýšení sazby daně koficientem 1,5	U budovy pro rekreaci, u budovy a jednotky sloužící jako garáž nebo používaná k podnikání	§ 11 odst. 3 písm. b)	Obec může stanovit závaznou vyhláškou	Lze dohledat na webu finanční správy: *http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_reg/dne/koef/vyhledani.faces*
Zvýšení sazby daně koeficientem 2	U budov pro rodinnou rekreaci	§ 11 odst. 4	Pokud budova leží v národním parku nebo CHKO	–
Zvýšení daně za nebytový prostor užívaný k podnikání	U obytného domu	§ 11a odst. 1	Zjistí se jako součin výměry nebytového prostoru a 2 Kč	–
Zvýšení daně za nebytový prostor užívaný k podnikání	U zdanitelné jednotky	§ 11a odst. 2	Zjistí se jako součin nebytového prostoru upraveného koeficientem dle § 10 odst. 3 písm. a, b a rozdílu sazby daně pro podnikání a přísušné sazby daně	–
Místní koeficient 2, 3, 4 nebo 5	U všech nemovitostí s výjimkou zemědělských pozemků	§ 12	–	Lze dohledat na webu finanční správy: *http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_reg/dne/koef/vyhledani.faces*

Zdroj: vlastní zpracování

3.4 Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí (dále jen DzNNV) je v současné době hodně diskutována v kontextu jejího zrušení. Dne 30. dubna 2020 schválila Vláda České republiky návrh na zrušení zákonného opatření, kterým je tato daň upravena, přičemž se předpokládá jeho brzké předložení do legislativního procesu.

Nicméně zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí v tuto chvíli stále platí. Poplatníkem této daně je od 1. listopadu 2016 kupující.

Za předmět daně se považuje úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Za nemovitou věc zahrnovanou do předmětu daně se považuje pozemek včetně nemovité věci na pozemku, dále také právo stavby, případně spoluvlastnické podíly na těchto nemovitých věcech. Neoprávněně zřízená stavba na pozemku se také považuje za nemovitou věc, jejíž nabytí se považuje za předmět daně.

Pro poplatníky je v kontextu této daně důležité osvobození. To se kromě veřejnoprávní oblasti týká hlavně novostaveb rodinných domů a jednotek, pokud nabytí vlastnického práva splní časový test pěti let od dokončení nebo započetí užívání nemovité věci.

Pro stanovení základu daně, který lze snížit o výdaje na znalecký posudek, pokud byl třeba pro účely daňového přiznání, je možné použít jednu ze čtyř možných nabývacích hodnot.

„Nabývací hodnotou se rozumí:

- sjednaná cena,
- srovnávací daňová hodnota,
- zjištěná cena,
- zvláštní cena.“[40]

Sjednaná cena se použije v případě, kdy je vyšší než srovnávací daňová hodnota, kterou tvoří 75 % směrné hodnoty, nebo ceny zjištěné. Pokud je naopak vyšší srovnávací daňová hodnota, použije se tato částka. Zjištěná cena se použije v případech vyjmenovaných § 23 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí[41], například tedy nabytí nemovité věci na základě finančního leasingu. Poslední typ nabývací hodnoty je zvláštní cena, která se použije v případech dle § 17–21, které se týkají nabytí nemovité věci dražbou, vkladem, v souvislosti s insolvencí nebo pozůstalostí a ve výjimečných případech.

V souvislosti se změnou poplatníka na nabyvatele vyvstala otázka, zda má být 4% daň z nabytí součástí ocenění nemovité věci a do nákladů se přenášet postupně zahrnutá v odpisech, nebo zda je ji možné uplatnit celou do nákladů. ZDP ani účetní

[40] Ustanovení § 11 odst. 1, Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí

[41] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

vyhláška přímo nevyjmenovává DzNNV jako součást pořizovací ceny, ale vzhledem k tomu, že je tato daň vyvolána pořízením nemovité věci, měla by být zahrnuta do pořizovací ceny a následně tedy i do vstupní ceny pro účely ZDP. Z názoru Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) vyplývá následující: „V případě vzniku daňové povinnosti z titulu úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci je nesporné, že náklad na DzNNV má příčinnou souvislost s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. Není-li přiměřená jistota, má účetní jednotka povinnost vytvořit dohadnou položku a zahrnout ji do ocenění dotčeného majetku.“[42] Pouze v případě, kdy výše dohodné položky neodpovídá přesně vyměřené dani z nabytí nemovité věci, se zahrnuje rozdíl skutečné výše daně a dohadné položky do nákladů s daňovou účinností, pokud byl rozdíl zaplacen.

S tímto argumentem GFŘ však nesouhlasí někteří daňoví poradci.[43] Ti argumentují důvodem, že k zařazení nemovité věci do užívání dochází k okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí a jelikož daňový závazek nastává až v okamžiku povolení vkladu do katastru, kdy už je nemovitá věc zařazená, užívaná a odpisovaná, měla by být celá výše daně zahrnuta do nákladů a daňově účinná dle ZDP až po zaplacení. Forma zahrnutí daně do pořizovací ceny není dle těchto názorů možná, jelikož ke dni podání návrhu na vklad dosud nevznikl náklad.[44]

S tímto hlediskem nelze plně souhlasit. Podstatou dohadných položek je, že se jedná o závazek, u kterého není současně znám účel, období a částka. V tomto případě je účel známý jednoznačně, přesná částka být známa může, ale také v případě zálohy se nemusí jednat o částku konečnou. Rozdíl by poté byl vyúčtován do provozních nákladů. O období vzniku nákladu lze diskutovat, jestli se jedná o den podání návrhu na vklad, nebo až den provedení vkladu. Jednoznačně lze však stanovit, že nákup nemovité věci vyvolává budoucí daňovou povinnost a již v okamžiku podání návrhu na vklad je vysoce pravděpodobné, že transakce bude dokončena a daňový závazek vznikne. Z tohoto faktu lze vyvodit, že dohadná položka by měla být vytvořena s ohledem na zásadu opatrnosti již v den podání návrhu na vklad a tím pádem vstoupit do pořizovací, resp. vstupní ceny nemovité věci.

---

[42] Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 14.11.2018. [online]. Finanční správa České republiky, 2018 [cit. 25. 3. 2020]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-11-14.pdf

[43] Například Ing. Otakar Machala

[44] MACHALA, Otakar. Daň z nabytí nemovitých věcí – je třeba se rozhodnout. Bulletin KDP ČR, 2019, č. 3, s. 33 - 37. ISSN 1211-9946.

Jiný případ nastává u vkladu nemovité věci do kapitálu společnosti. V tomto případě je vklad pro účely ZDP oceněný reprodukční cenou, která nezahrnuje vedlejší pořizovací náklady, tudíž se DzNNV promítne v celé výši do nákladů s daňovou účinností v okamžiku zaplacení. Pouze v případě, kdy by znalecký posudek zahrnoval i částku daně, je vhodné daň zahrnout do vstupní ceny.

Další situací, kdy DzNNV nevstupuje do pořizovací ceny, je pořízení nemovité věci poplatníkem daně z příjmů vedoucím daňovou evidenci. Ta ze samotného principu vychází z příjmů a výdajů. Den pořízení nemovité věci a následné zaplacení daně z nabytí nemovitých věcí je časově rozdílný výdaj a daňová evidence nenabízí možnost zahrnutí daně do vstupní ceny pomocí dohodné položky, protože ty se v daňové evidenci vůbec nepoužívají právě z důvodu podstaty evidence příjmů a výdajů.

3.5 Daň z přidané hodnoty v souvislosti s nemovitými věcmi

Převody nemovitých věcí jsou dle zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) předmětem daně, jelikož se považují za dodání zboží. Převod může být jak zdanitelný, tak i osvobozený. Osvobozené jsou nemovité věci definované v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).[45] Jedná se o pozemky, práva stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením. Tyto nemovité věci jsou osvobozeny po splnění časového testu 5 let od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí nebo prvního kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně. Podstatnou změnou se rozumí:

- nástavba o více než jedno podlaží,
- přístavba, kterou dojde k navýšení podlahové plochy stavby nebo jednotky o více než 50 % oproti původní podlahové ploše,
- přístavby a nástavby (nesplňující výše uvedené body), opravy, údržby a stavební úpravy, které podléhají kolaudačnímu souhlasu nebo ohlášení a jejich hodnota přesáhne 50 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty.

Osvobození bez časového testu se týká pozemků, které netvoří funkční celek se stavbou nebo nejsou stavebním pozemkem.

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

Plátce se však může rozhodnout a považovat za zdanitelné plnění i převod těchto jinak osvobozených nemovitých věcí, pokud se tak domluví s protistranou, která musí být v tomto případě taky plátce. Pak dodavatel nemovité věci postupuje dle § 92d ZDPH a toto dodání podléhá režimu přenesení daňové povinnosti na odběratele.

Kromě dodání nemovitých věcí uvedených výše je za dodání zboží pro účely ZDPH považován i finanční leasing (na rozdíl od operativního pronájmu, který je považován za poskytnutí služby). Proto je nutné daň odvést již při převzetí předmětu leasingu nájemcem (pozdějším vlastníkem) v plné výši za celkovou dobu nájmu.

Podobná pravidla jako u dodání nemovitých věcí platí u nájmu nemovitých věcí. Nájem nemovitých věcí je považován za osvobozené plnění bez nároku na odpočet, s výjimkou krátkodobého pronájmu, kterým se rozumí nájem, který trvá nejvýše 48 hodin, a s výjimkou nájmu prostor a míst k parkování vozidel. Plátce však může v případě, kdy nájemce je také plátcem, nájem nemovitých věcí považovat za zdanitelné plnění za předpokladu, že nemovitou věc nájemce používá k ekonomické činnosti, a uplatňovat tedy daň na výstupu.

Od 1. ledna 2021 však nebude možné uplatňovat daň na výstupu u pronájmu nemovité věci, která souvisí s obytným prostorem. Jedná se o rodinné domy, jednotky, obytné prostory, stavby, jejichž obytná část přesahuje 60 %, právo stavby (pro rodinný dům) a pozemky, jejichž součástí jsou výše uvedené stavby. Pronajímatelé, kteří si uplatnili při nákupu, případně u technického zhodnocení dané nemovité věci daň na vstupu, budou povinni provést korekci odpočtu. Korekci za jednotlivé roky zbývající do povinného 10letého období, ve kterém se pro tyto účely nemovité věci sledují, provedou dle ustanovení § 78 – 78a ZDPH pomocí následujícího vzorce:

$$\frac{Uplatněná\ daň\ na\ vstupu\ \times (UNOx - UNO)}{10}$$

UNOx – Ukazatel nároku na odpočet v kalendářním roce

UNO – Ukazatel nároku na odpočet v roce uplatnění odpočtu nebo pořízení

Pro ilustraci uvádím praktický příklad:

Pronajímatel pořídil v roce 2018 bytovou jednotku za 10 mil. Kč, kterou posléze najímal plátci daně pro uskutečňování ekonomické činnosti. Při nákupu uplatnil na vstupu daň v sazbě 21 %. Faktury za nájemné byly vystavovány po domluvě s nájemcem včetně DPH v sazbě 21 %.

Řešení korekce odpočtu je následující:

$$\frac{2\,100\,000 \times (0-1)}{10} = -210\,000 \text{ Kč}$$

Částku 210 000 Kč bude muset pronajímatel vrátit za každý jednotlivý neuplynulý rok v horizontu 10 let od pořízení. V tomto případě se to tedy bude týkat let 2021–2027. Pronajímatel je tedy povinen celkově státu odvést z titulu korekce odpočtu částku 210 000 × 7 = 1 470 000 Kč.

Při nákupu nemovité věci nemá automaticky plátce daně plný nárok na odpočet. Plátce je povinen zohlednit, v jakém rozsahu bude nemovitou věc používat pro ekonomickou činnost a v jakém pro soukromé účely. Z tohoto titulu si může na vstupu nárokovat poměrný odpočet dle využití pro ekonomické účely. Kromě poměrného odpočtu plátce stanoví koeficient pro odpočet daně v krácené výši. Tento koeficient se stanoví jako poměr zdanitelných uskutečněných plnění vůči všem uskutečněným plněním. Aby při výpočtu koeficientu nedocházelo ke zkreslení, není do něj zahrnut prodej dlouhodobého majetku využívaný pro ekonomické účely a poskytování finančních služeb, dodání a nájem nemovité věci za předpokladu, že jsou doplňkovou činností.

Výši neuplatněného odpočtu je vhodné účtovat do pořizovací ceny nemovité věci. Neuplatněná část odpočtu se tak rozloží do daňově účinných nákladů pomocí odpisů. Při úpravě odpočtu daně za jednotlivé roky se částka úpravy zaúčtuje na účet v účtové skupině 53x se souvztažným zápisem na účet DPH (34x). Při vracení daně se účtuje na vrub nákladového účtu. V případě nároku na odpočet je účtováno ve prospěch nákladového účtu.

U zdanitelných plnění je rozhodujícím jevem určení správné sazby daně. Ve většině případů se jedná o 21% základní sazbu daně. První sníženou sazbu ve výši 15 % lze uplatnit u poskytnutých stavebních a montážních prací provedených na dokončených stavbách pro bydlení nebo sociální bydlení dle ustanovení § 48 ZDPH. V zásadě platí, že sociálním bydlením rozumíme bytový dům s podlahovou plochou do 120 m^2, rodinný dům do 350 m^2 a ostatní taxativně vyjmenované stavby ve zmiňovaném ustanovení. Stejná sazba platí i pro pozemek tvořící se stavbou pro sociální bydlení funkční celek. Snížená sazba se použije i u dodání nemovitých věcí, v tomto případě už jenom pouze u staveb pro sociální bydlení.

Poslední specifikum nemovitých věcí, které chci v této práci zmínit, je místo plnění u služeb týkajících se nemovitých věcí. Místo plnění se neřídí dle základních pravidel pro určení místa plnění u poskytnutých služeb, ale vždy se bude jednat o místo, kde se nemovitá věc nachází. Otázkou je, co vše je považováno za službu s nemovitostí spojenou. Ubytovací služby nebo služby znalce jsou přímo

vyjmenovány v zákoně jako služby s nemovitou věcí spjaté. U služeb nevyjmenovaných je možné postupovat dle jednotlivé judikatury. Například z rozsudku soudního dvora ve věci C-155/12[46] je patrné, že aby se jednalo o službu spojenou s nemovitou věcí například i u skladovacích služeb, musí mít příjemce služby možnost užívání této nemovité věci a skladování musí tvořit hlavní plnění služby.

[46] Rozsudek soudního dvora ve věci C-155/12. [online]. 2013 Sbírka soudních rozhodnutí. [vid 2020-03-31]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0155&from=CS

4 Praktický příklad

Společnost XYZ se rozhodla na pozemku, který vlastní, zdemolovat stávající budovu a na jejím místě vystavět novou administrativní budovu. Společnost bude polovinu kancelářských prostor pronajímat formou operativního leasingu jiným společnostem a polovinu využívat pro své ekonomické účely.

Jelikož se v tomto případě nejedná o úplatné nabytí vlastnického práva, nebude výstavba nové budovy podléhat dani z nabytí nemovitých věcí. Budova bude mít podlahovou plochu o rozloze 2 500 m^2. Kromě přízemí má budova také jedno podzemní podlaží a 8 nadzemních. Obec stanovila závaznou vyhláškou zvýšení sazby daně z nemovitých věcí koeficientem 1,5. Místní koeficient je stanoven na 3.

Za celou výstavbu zaplatí společnost dodavateli 100 mil. Kč. Společnost XYZ poskytuje jak plnění zdanitelná, tak i plnění osvobozená od daně. Koeficient pro nárok na odpočet je stanoven na 80 %. Společnost obdrží dotaci na výstavbu kancelářských budov ve výši 20 mil. Kč.

Zůstatkové ceny demolované budovy jsou: účetní 5 mil. Kč, daňová 12 mil. Kč.

Životnost budovy je odhadována na 40 let, poté by mělo dojít k její demolici, na kterou je pro účely IFRS tvořena rezerva v odhadované budoucí hodnotě 6 mil. Kč. Pro diskontování je stanovena průměrná výpůjční úroková sazba ve výši 5 %.

Pro účely daňového odpisování je budova zařazena do 6. odpisové skupiny s dobou odpisování 50 let. Pro účely účetního odpisování není žádná komponenta vzhledem k celkové ceně tak významná a zároveň odlišná životností, aby bylo za potřebí využít komponentního odpisování. Vzhledem ke konstantnímu využívání a získávání ekonomického potenciálu z budovy je odpis stanoven jako rovnoměrný. Zbytková hodnota budovy je odhadována na 2 mil. Kč.

Budova je zařazena do užívání dne 15. 6. 2X01 a účetně je odpisováno od měsíce následujícího po zařazení do užívání.

Prvotní ocenění budovy dle českých účetních předpisů:

Cena výstavby:	100 000 000 Kč
Neodčitatelná část DPH vstupující do ocenění	4 200 000 Kč
Účetní ZC vstupující do ocenění	5 000 000 Kč
Dotace na pořízení budovy	- 20 000 000 Kč
Celkem	89 200 000 Kč

Prvotní ocenění budovy dle IFRS:

Cena výstavby	100 000 000 Kč
Neodčitatelná část DPH vstupující do ocenění	4 200 000 Kč
Rezerva v diskontované hodnotě	1 388 265 Kč
Celkem	105 588 265 Kč

Prvotní ocenění budovy dle ZDP:

Cena výstavby	100 000 000 Kč
Neodčitatelná část DPH vstupující do ocenění	4 200 000 Kč
Daňová ZC vstupující do ocenění	12 000 000 Kč
Dotace na pořízení budovy	- 20 000 000 Kč
Celkem	96 200 000 Kč

Měsíční odpis budovy dle českých účetních předpisů:

$$\frac{(89\ 200\ 000 - 2\ 000\ 000)}{40*12} = 181\ 667\ Kč$$

Měsíční odpis budovy dle IFRS:

$$\frac{(105\ 588\ 265 - 2\ 000\ 000)}{40*12} \div 2 = 107\ 904\ Kč$$[47]

Roční odpis budovy dle ZDP (rovnoměrný):

- v prvním roce $96\ 200\ 000 * 1{,}02\ \% = 981\ 240\ Kč$
- v dalších letech $96\ 200\ 000\ Kč * 2{,}02\ \% = 1\ 943\ 240\ Kč$

Měsíční odpis budovy dle ZDP (zrychlený):

- v prvním roce $\frac{96\ 200\ 000}{50} = 1\ 924\ 000\ Kč$
- v dalších letech $\frac{2*ZC}{(51-k)} = X$

Již z prvotního ocenění je patrný rozdílný přístup mezi jednotlivými předpisy/systémy. Zatímco přístup Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“) doporučuje pro zachycení věrného a poctivého obrazu účetnictví zahrnout rezervu na budoucí demolici budovy v diskontované výši do ocenění budovy, tak české účetní předpisy toto nepřipouští, což vede k rozdílu 1 388 265 Kč. Rozdíl je také v zahrnutí účetní zůstatkové ceny do ocenění majetku, kdy v IFRS na rozdíl od českých předpisů není zahrnutí zůstatkové ceny v tomto případě vyžadováno. Dalším, v tomto příkladu markantnějším rozdílem je zachycení dotace, která dle českých účetních předpisů sníží hodnotu aktiva, což se promítne i do nižších odpisů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví dávají účetní jednotce na výběr, zda pro

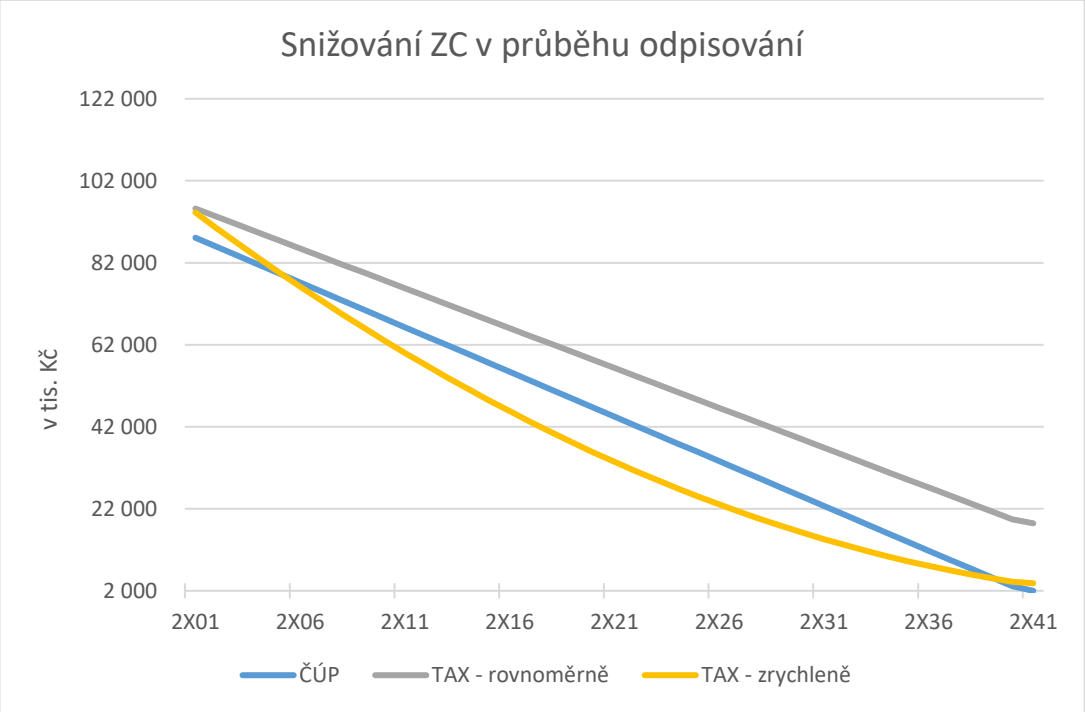
[47] Polovina budovy zařazená jako investice do nemovitostí nemůže být odpisována, proto je výše měsíčního odpisu vydělena dvěma.

zobrazení dotace využije postup prostřednictvím snížení ocenění aktiva, nebo poměrným rozpouštěním dotace do výnosů. Osobně se domnívám, že pro věrnější zobrazení je vhodnější hodnotu dotace nezahrnovat do ocenění aktiva, ale v průběhu životnosti ji poměrně vůči odpisům rozpouštět do výnosů.

Daňové ocenění vychází z velké části z českých účetních předpisů, jediným rozdílem v tomto příkladu je zahrnutí daňové ZC předchozí demolované budovy, která se liší od účetní ZC, do nové vstupní ceny, což způsobuje rozdíl v ocenění.

Následující graf zobrazuje porovnání postupného snižování ZC v průběhu odpisování mezi účetním oceněním dle českých účetních předpisů a daňovým oceněním. Do grafu není zahrnuto snižování zůstatkové ceny dle IFRS, jelikož v případě, kdy je fair value vyšší než účetní ZC, tak je nutné odpisy přepočítat a tím by se ZC do budoucna mohla i několikrát měnit v závislosti na změnách výše odpisů.

Graf 2: Zůstatková cena v průběhu odpisování



Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z grafu patrné odpisování začíná z rozdílné vstupní ceny způsobené faktory popsanými výše. Po 40 letech, kdy v polovině roku 2X41 dochází k vyřazení majetku, je ZC dle účetních předpisů rovna zbytkové hodnotě. Naproti tomu daňová zůstatková cena se liší, jelikož ZDP pro administrativní budovy stanoví 50letou dobu odpisování. Dle způsobu daňového odpisování se pak ZC v době vyřazení liší o přibližně 14,6 mil. Kč. ZC metodou zrychleného odpisování je po většinu času

odpisování nižší než ZC účetní. Tento fakt by měl vliv na odložený daňový závazek. Naopak v případě rovnoměrného daňového odpisování by dle českých účetních předpisů vznikala odložená daňová pohledávka a její tvorba by záležela na pravděpodobnosti její realizace v budoucích obdobích.

Vykazování k rozvahovému dni

Fair value (reálná hodnota) a ZC budovy jsou na konci jednotlivých let následující:[48]

Tabulka 6: Korekce ocenění k rozvahovému dni dle českých účetních předpisů

Rok	Fair value	ZC dle českých účetních předpisů	Korekce ocenění
2X01	100 000	88 110	NE
2X02	90 000	85 930	NE
2X03	80 000	83 750	Tvorba OP[49] ve výši 3 750
2X04	90 000	81 570	Rozpuštění OP ve výši 3 750
2X05	100 000	79 390	NE

Zdroj: vlastní zpracování

Pro účely oceňování k rozvahovému dni je třeba korigovat ocenění budovy za prvních 5 let pouze jednou (resp. dvakrát) v roce v roce 2X03, kdy by bylo nutné vytvořit opravnou položku ve výši 3 750 tis. Kč, která by v následujícím roce byla rozpuštěna. Jelikož české účetní předpisy nepřipouští změnu v ocenění aktiv na vyšší hodnotu, není v ostatních letech potřeba vykazovanou netto hodnotu upravovat.

U IFRS je ocenění složitější. Nejprve je od sebe nutné oddělit polovinu budovy užívanou účetní jednotkou a polovinu určenou jako investici. Užívaná polovina se bude odpisovat a její vykazovaná hodnota se bude rovnat polovině fair value. Rozdíl v případě, kdy fair value je vyšší než netto hodnota aktiva, se zahrne do „Ostatního úplného výsledku hospodaření“ (Other comprehensive income) a hodnota odpisů bude muset být přepočtena. Pro prvních 5 let shrnuje korekci ocenění a její vypořádání tabulka níže:[50]

[48] Částky jsou uvedeny v tis. Kč.
[49] OP = Opravná položka
[50] Částky jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 7: Korekce ocenění k rozvahovému dni dle IAS – 16

Rok	Odpis	ZC na konci roku	Fair value poloviny	Korekce ocenění
2X01	648	52 146	50 000	Tvorba OP 2 146
2X02	1 296	50 850	45 000	Tvorba OP 3 704
2X03	1 296	49 554	40 000	Tvorba OP 3 704
2X04	1 296	48 258	45 000	Rozpuštění OP 6 296
2X05	1 296	46 962	50 000	Rozpuštění OP 3 258 a zvýšení hodnoty aktiva a OCI o 3 038

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci roku 2X05 by bylo nutné přepočítat měsíční výši odpisů následovně:

$$\frac{(50\,000\,000 - 1\,000\,000)}{426} = 115\,023\ Kč$$[51]

Poněkud jednodušší je to u poloviny vykazované jako investice do nemovitosti. Princip ocenění k rozvahovému dni shrnuje tabulka níže:[52]

Tabulka 8: Korekce ocenění k rozvahovému dne dle IAS – 40

Rok	Původní hodnota	Polovina fair value	Korekce ocenění
2X01	52 794	50 000	Náklad 2 794
2X02	50 000	45 000	Náklad 5 000
2X03	45 000	40 000	Náklad 5 000
2X04	40 000	45 000	Výnos 5 000
2X05	45 000	50 000	Výnos 5 000

Zdroj: vlastní zpracování

Podstatou je zahrnutí změny reálné hodnoty nemovitosti vykazované jako investice do nemovitosti dle IAS 40 do výsledu hospodaření v období, kdy ke změně došlo.

Daňové povinnosti vycházející ze zadání

Účetní jednotce už z pořízení budovy formou výstavby vyplývá daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za provedené stavební práce, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Z částky faktury účetní jednotka přizná daň na výstupu ve výši 21 mil. Kč. Za splnění zákonných podmínek má zároveň nárok na odpočet. Jak vyplývá ze zadání, je tento nárok na odpočet třeba vynásobit zadaným koeficientem ve výši 80 %. Nárok na odpočet tedy vzniká v částce 16,8 mil. Kč. Neuplatněná část ve výši 4,2 mil. Kč vstupuje do pořizovací, resp. vstupní ceny budovy.

[51] 1 mil. Kč je polovina zbytkové hodnoty připadající na budovu a 426 je počet měsíců zbývajících do konce ekonomické životnosti budovy.

[52] Částky jsou uvedeny v tis. Kč

V daňovém přiznání by plátce částku základu daně a daně na výstupu uvedl v řádku 10. Daň na vstupu by uvedl v řádku 43 ve sloupci pro krácený odpočet.

Pro účely kontrolního hlášení by zmiňovaná transakce byla vykázána v oddíle B. 1. – Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a ZDPH.

Povinnost bude mít účetní subjekt také k dani z nemovitých věcí. Vypočíst si daň a podat přiznání musí do konce ledna roku 2X02. Výše daňové povinnosti se stanoví následujícím způsobem:

$$2\,500 * (10 + 8 * 0{,}75) * 1{,}5 * 3 = 180\,000\ Kč$$

Podlahová plocha budovy o rozloze 2500 m^2 se vynásobí příslušnou sazbou ve výši 10 Kč zvýšenou o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží. K podzemnímu podlaží se nepřihlíží. Poté je daň vynásobena koeficientem stanoveným obecně závaznou vyhláškou. Nakonec se vše vynásobí místním koeficientem. Výsledná daň je splatná ve dvou splátkách do 31. května a 30. listopadu 2X02. Pokud se do budoucna nic nezmění, tak není třeba podávat přiznání, pouze platit daň.

Závěr

Jak již bylo uvedeno na více místech této práce, nemovité věci obvykle představují klíčovou složku podnikatelských subjektů. Ti se musí rozhodnout, zda nemovité věci potřebné pro výkon jejich činnosti pořídit do majetku, nebo formou nájmu. Životní cyklus nemovitých věcí od pořízení až po vyřazení z podniku může probíhat i v horizontu několika desetiletí. I z tohoto důvodu jsou investice do nemovitých věcí podstatnou složkou plánovací činnosti podniku.

Cílem této práce bylo popsat a analyzovat způsoby správného účtování a vykazování vybraných, v praxi mnohdy problémových, aspektů nemovitých věcí z hlediska obecného, účetního a daňového.

Z obecného hlediska je důležité určit, co vše se pod pojmem nemovitá věc skrývá. Tedy nejen věci svou podstatou nepřenositelné, ale také některá práva nemovitých věcí se týkajících, například právo stavby. Velmi podstatnou institucí je v tomto případě katastr nemovitostí, kam se velká část nemovitých věcí na návrh zapisuje a eviduje. S tím souvisí i nejčastější problém mající přesah do účetnictví a daní. Tím je určení data pro převod nemovitých věcí. Některé předpisy pro své účely vychází již z okamžiku vložení návrhu na vklad do katastru nemovitostí, například účetnictví. Kopírují tím tak tedy okamžik, ke kterému dochází k převodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího. Jiné naopak vycházejí až z okamžiku provedení vkladu katastrem, týká se to například daně z nabytí nemovitých věcí.

V účetnictví části se práce zaobírá hlavními rozdíly mezi přístupem českých účetních předpisů a vykazováním dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Postupně jsou rozebrány tři pravděpodobně nejtypičtější standardy ovlivňující oceňování a především vykazování nemovitých věcí v účetních závěrkách. Mezi ně patří IAS 40 – Investice do nemovitostí, který z principu vychází z účelu, že nemovitá věc bude účetní jednotce sloužit ke zhodnocení, případně získávání nájemného. V komparaci s českými účetními předpisy je tento přístup velmi odlišný, jelikož české účetní předpisy nepožadují oddělené vykazování nemovitých věcí určených ke kapitálovému zhodnocení či získávání nájemného od ostatních nemovitých věcí.

Dalším diametrálně odlišným standardem je IFRS 16 – Leasingy. Pojetí zachycení a vykázání finančního či operativního nájmu přímo v rozvaze je pro uživatele účetních závěrek přínosem a lépe odráží skutečnost skrývající se za

hospodařením subjektu. Na druhou stranu prohlubuje mez srovnatelnosti účetních závěrek sestavených dle odlišných principů.

Posledním standardem týkajícím se nemovitých věcí, kterému byla v této práci věnována část, je standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Z těchto tří standardů je nejvíce přiblížen vykazování dle českých účetních předpisů, avšak pouze do určité míry. Rozdílné je zde například zahrnutí rezervy na budoucí demolici, či uvedení objektu do původního stavu přímo do ocenění nemovité věci. Dále například použitím fair value modelu a přeceňováním i směrem nahoru a vykazováním rozdílu z přecenění v ostatním úplném výsledku hospodaření.

V praxi existují některé účetní jednotky, které například pro účely zahraniční mateřské společnosti vykazují dle mezinárodních standardů, ale zároveň jsou povinny sestavit účetní závěrku dle českých účetních předpisů. Pokud nejsou schopny tyto účetní jednotky, třeba jen z části, odlišit účtování do jednotlivých účetních knih, jsou pak nuceny provádět úpravy účetních případů pro jednotlivé knihy. V tomto ohledu znamenají jednotlivé popsané rozdíly markantní problém, jehož nejlepším řešením by bylo sjednocení obou způsobů účtování, resp. vykazování. Navíc i pokud by účetní jednotka byla schopna odlišit účtování do rozdílných účetních knih, může dvojité účtování, vykazování a kontrola způsobit vyšší časovou a administrativní zátěž.

Následující část práce byla věnována zacházením s nemovitými věcmi dle českých účetních předpisů. Od pořízení přes možnosti odpisování, technické zhodnocení až po vyřazení nemovitých věcí z účetnictví jednotlivými způsoby. Také jsou zde rozebrány dotace na pořízení nemovitých věcí včetně jejich následného získání nebo vrácení. Část je také zaměřena na vliv nemovitých věcí na vykazování odložené daně.

Daňová část práce je rozdělena do pěti subkapitol, z nichž každá se zabývá určitou daňovou problematikou v oblasti nemovitých věcí. První subkapitola se zabývá daňovým zacházením s nemovitými věcmi v dani z příjmů fyzických osob včetně možného osvobození příjmů z nemovitých věcí. Na to navazuje část týkající se společných ustanovení platných jak pro fyzické, tak především pro právnické osoby, kde jsou vypíchnuty situace, kdy dochází k rozdílnému ocenění dle daňových a účetních pravidel.

Následující část zaměřená na daň z nemovitých věcí se soustředí na užití koeficientů a zvýšení sazeb při výpočtu daňové povinnosti. Pasáž týkající se daně

z nabytí nemovitých věcí řeší problematiku zahrnutí této daně do ocenění majetku, na kterou není jednotný názor mezi odbornou veřejností.

U daně z přidaného hodnoty je věnován největší prostor problémům zdanění u dodání nemovitých věcí a poskytování nájmu včetně zmíněné novely zákona účinné od začátku příštího roku.

Poslední část práce je ponechána fiktivnímu praktickému příkladu, na kterém je poukázáno na rozdíly mezi oceněním dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dle českých účetních předpisů a daňových zákonů, kdy ta samá budova je oceněna třemi různými způsoby dle jednotlivých pravidel ocenění. Navazující část příkladu je zaměřena na ocenění k rozvahovému dni dle IAS 40 a IAS 16 v komparaci s českými účetními předpisy. Nakonec jsou spočítány ostatní daňové povinnosti vyplývající z pořízení dané nemovité věci.

Literatura

Knižní zdroje:

- **VYCHOPEŇ, Jiří.** *Nemovité věci v podnikání. 3. vydání.* Praha : Wolters Kluwer, 2018. 978-80-7598-004-5.
- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání.* Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- **JANHUBA, Miloslav; Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA.** *Finanční účetnictví. Obecné otázky.* Praha: C.H.Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.
- **KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ.** *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* Praha: VOX, 2005. Účetnictví (VOX). ISBN isbn80-86324-44-3.
- **DVOŘÁKOVÁ, Lenka.** *Nejčastější chyby a omyly účetních. 2. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-331-2.
- **MACHALA, Otakar.** Daň z nabytí nemovitých věcí – je třeba se rozhodnout. Bulletin KDP ČR, 2019, č. 3, s. 33 - 37. ISSN 1211-9946.
- **SKÁLA, Milan.** *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-820-8.
- **STROUHAL, Jiří.** *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-474-1.
- **VAŠEK, Libor.** *Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených podle IFRS.* Bulletin Komory certifikovaných účetních, 2017, č. 4, s. 20 - 25. ISSN 2336-3576.
- **VANČUROVÁ Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Anna VÍTKOVÁ.** *Daňový systém ČR.* V Praze: 1. VOX, 1997. ISBN 978-80-87480-63-2.

Elektronické zdroje:

- **BOHUMÍNSKÁ, Lucie.** Právo stavby v praxi [online]. 2016 [vid. 2020-01-28]. Dostupné z: https://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-stavby-v-praxi-102808.html.

- **DOLEČEK, Marek.** Věcná břemena – jak na zřízení služebnosti [online]. 2019 [vid. 2020-01-21]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/návody/vecna-bremena-ppbi/#vznik-zanik.
- **DOLEČEK, Marek.** Nemovité věci obecně, druhy a jejich zatížení [online]. 2018 [vid. 2019-01-15]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/navody/nemovite-veci-obecne-druhy-a-jejich-zatizeni-ppbi/2/
- E-bulletin Komory daňových poradců ČR. 01/2019. Praha: Wolters Kluwer, ČR, a. s. [vid. 20. 3. 2020]. Dostupné z: http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/media/2019_01_e_Bulletin_KDP_Petr_Koubovsky.pdf.
- **Generální finanční ředitelství.** Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. In: financnisprava.cz. [online]. 2015. [vid. 2020-03-25]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf.
- **IFRS Foundation**. IAS 16 Property, Plant and Equipment. In: ifrs.org [online]. 2014. [vid. 2020-02-08]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS16.pdf.
- **IFRS Foundation**. IAS 40 Investment property. In: ifrs.org [online]. 2016. [vid. 2020-02-12]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS40.pdf.
- **IFRS Foundation**. IAS 16 Leases. In: ifrs.org [online]. 2016. [vid. 2020-02-14]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IFRS16.pdf.
- **MÜLLEROVÁ Libuše.** Interpretace I – 16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene. In: účetní-portál.cz [online]. [vid. 2020-02-16]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/uctovani-uplatne-nabyteho-samostatneho-vecneho-bremene-19-n.html.
- **MÜLLEROVÁ Libuše, MEJZLÍK Ladislav.** Interpretace I – 27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek. In: účetní-portál.cz [online]. [vid. 2020-02-16]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/nasledne-ziskani-dotace-na-dlouhodoby-majetek-31-n.html.
- **MÜLLEROVÁ Libuše, MEJZLÍK Ladislav.** Interpretace I – 28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek. In: účetní-portál.cz [online]. [vid. 2020-02-16]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/nasledne-vraceni-dotace-na-dlouhodoby-majetek-32-n.html.

- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. In: Finanční správa [vid. 2020-03-15]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.
- Rozsudek soudního dvora ve věci C-155/12. [online]. 2013 In: Sbírka soudních rozhodnutí. [vid. 2020-03-31]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0155&from=CS.
- **ŠRETR, Vladimír.** Daňová informace. Účetní a daňové ocenění dlouhodobého majetku [online]. 2014. [vid. 2020-03-12]. Dostupné z: http://www.dan-poradce.cz/informace/Info52.pdf.
- Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 14. 11. 2018. [online]. Finanční správa České republiky, 2018 [vid. 2020-03-25]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-11-14.pdf.
- **ZRALÝ, Zdeněk.** Právo stavby [online]. 2017 [vid. 2020-01-24]. Dostupné z: https://money.cz/dane-a-ucetnictvi/pravo-stavby/.
- **ZRALÝ, Zdeněk.** Zachycení okamžiku převodu nemovité věci v účetnictví a v daních [online]. 2018 [vid. 2020-01-18]. Dostupné z: https://money.cz/dane-a-ucetnictvi/pravo-stavby/.

Právní předpisy:

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí., ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
- Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam grafů, schémat a tabulek

Graf 1: Právní účinky a provedení vkladu 10
Graf 2: Zůstatková cena v průběhu odpisování 53

Schéma 1: Vypořádání přecenění pozemku 19
Schéma 2: Účtování leasingu u nájemce v 1. roce 23
Schéma 3: Přecenění na fair value 26

Tabulka 1: Účtování dotace 30
Tabulka 2: Srovnání odpisů 33
Tabulka 3: Vliv Zůstatkové ceny na odloženou daň 36
Tabulka 4: Uznatelnost ZC dle způsobu vyřazení 41
Tabulka 5: Koeficienty a zvýšení daně z nemovitých věcí 44
Tabulka 6: Korekce ocenění k rozvahovému dni dle českých účetních předpisů 54
Tabulka 7: Korekce ocenění k rozvahovému dni dle IAS – 16 55
Tabulka 8: Korekce ocenění k rozvahovému dne dle IAS – 40 55