

# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

## Nemovitý majetek – analýza daňových a účetních aspektů

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Dita Folbergerová

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2008/2009

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dita FOLBERGEROVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Nemovitý majetek - analýza daňových a účetních aspektů**

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

Cíl bakalářské práce:

Analyzovat užší oblast daňové a účetní problematiky nemovitého majetku, prokázat schopnost vyřešit teoretický problém aplikováním informací získaných z odborné literatury, zákonů a s poznatky osvojenými při studiu.

Osnova:

Úvod

Metodika

Teoretická část:

1. Charakteristika nemovitostí a jejich vlastnictví podle zvláštních předpisů
2. Pořizování a oceňování nemovitostí
3. Odpisování nemovitostí
4. Technické zhodnocení nemovitostí - charakteristika
5. Opravy a udržování nemovitostí - charakteristika
6. Převod nemovitostí a jeho daňové aspekty

Praktická část:

1. Aplikace - daňové a účetní aspekty
2. Vyhodnocení doporučení pro konkrétní problémy

Závěr

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- 1) Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- 3) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 4) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 5) Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- 6) Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zita Drábková**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. března 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2010**

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.  
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (28)  
370 05 České Budějovice

  
prof. Ing. František Štřeček, CSc., Dr.h.c.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. března 2009



## Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci na téma „Nemovitý majetek – analýza účetních a daňových aspektů“ jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Táboře 20.8. 2010

.....

Dita Folbergerová



## Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Zitě Drábkové za odborné rady a konzultace, které mi poskytla při přípravě mé bakalářské práce.

Poděkování patří také vedoucím pracovníkům firmy za poskytnutí podkladů a informací o podniku.

## **Obsah**

1. ÚVOD.....	3
2. LITERÁRNÍ REŠERŠE.....	5
2.1 Vymezení dlouhodobého majetku v návaznosti na zvláštní předpisy.....	5
2.2 Charakteristika nemovitostí a jejich vlastnictví podle zvláštních předpisů.....	6
2.3 Pořizování a oceňování nemovitostí.....	6
2.4 Odpisování nemovitostí.....	9
2.5 Charakteristika technického zhodnocení nemovitého majetku.....	12
2.5.1 Technické zhodnocení na pronajatém nemovitém majetku z pohledu daně z příjmů.....	12
2.5.2 Technické zhodnocení z pohledu daně z přidané hodnoty.....	14
2.6 Opravy a udržování nemovitého majetku – charakteristika.....	15
2.6.1 Opravy a udržování z pohledu daně z přidané hodnoty.....	15
2.7 Rezervy na opravy hmotného majetku.....	16
2.8 Převod nemovitosti a jeho daňové aspekty.....	18
2.8.1 Převod nemovitostí z pohledu daně z přidané hodnoty.....	20
2.9 Daň z nemovitosti.....	20
2.10 Daň dědická.....	22
2.11 Daň darovací.....	22
3. CÍL A HYPOTÉZY.....	24
4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU.....	25
5. VLASTNÍ PRÁCE.....	26
5.1 Vnitropodniková směrnice.....	26
5.2 Odpisový plán.....	30
5.3 Přehled nemovitého majetku v roce 2009.....	32
5.4 Odpisy nemovitého majetku v roce 2009.....	32
5.5 Odepisování vybraných druhů nemovitého majetku.....	33



5.6 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů na konkrétním druhu majetku.....	38
5.7 Výpočet daňových odpisů po zvýšení vstupní ceny v roce 2010.....	41
5.8 Tvorba rezervy v letech 2008 – 2010.....	41
5.9 Daň z nemovitosti v roce 2009 a v roce 2010.....	43
5.10 Účtování o odložené dani.....	44
6. ZÁVĚR.....	46
7. SUMMARY.....	48
8. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY.....	49

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

SEZNAM PŘÍLOH

## 1. Úvod

Majetek využívaný podnikateli k jejich podnikatelské činnosti se dělí na dvě základní složky, a to na majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Zatímco spotřeba krátkodobého majetku probíhá jednorázově, spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika zdaňovacích období. Stejně tak i nemovitý majetek, na který jsem se zaměřila ve své bakalářské práci. Není možné celou pořizovací cenu nemovitého majetku zahrnout do nákladů v jednom zdaňovacím období. Vstupní cena je přenášena do nákladů postupně a děje se tak prostřednictvím tzv. odpisů dlouhodobého majetku. Ty vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku.

V této bakalářské práci se věnuji analýze daňových a účetních aspektů u nemovitého majetku, především problematice odpisů nemovitého majetku z daňového a účetního hlediska,.

Odpisy jsou důležitým prostředkem pro všechny podnikatelské subjekty stejně tak i pro stát. Představují postupné převádění hodnoty majetku do nákladů. Náklady snižují účetní hospodářský výsledek, ten se dále upravuje na základ daně z příjmů, ze kterého se následně počítá daň. Podnikatelé mají zájem snižovat základ daně, aby odváděli co nejmenší daň. Protože je tato daň příjmem státního rozpočtu, zájmem státu je, aby uplatněné daňové odpisy podnikatelských subjektů byly v souladu s platnými zákony. Stát umožňuje všem poplatníkům uplatnit daňové odpisy, které jsou daňově uznatelným nákladem. Odpisy majetku jsou u podnikatele mimo jiné i důležitým interním zdrojem financování dlouhodobého majetku a proto je důležité jim věnovat zvýšenou pozornost, např. při volbě metody odpisování.

Bakalářská práce je rozdělena celkem do osmi celků. První částí je úvod, dále následuje literární rešerše. Třetí částí je cíl a hypotézy, čtvrtou charakteristika podniku a pátý celek tvoří vlastní práce. Šestou část tvoří závěr a po něm následuje summary a přehled použité literatury, seznam tabulek a grafů, seznam příloh a přílohy.

Literární rešerše se dělí celkem na 11 kapitol, v nichž blíže specifikuji dlouhodobý majetek v návaznosti na zvláštní předpisy, nemovitosti a jejich vlastnictví, pořizování a oceňování nemovitostí, odpisování nemovitostí, technické zhodnocení, opravy a udržování

nemovitého majetku, tvorbu a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku, dále převod nemovitostí a jeho daňové aspekty. A v neposlední řadě se budu věnovat dani z nemovitosti, dani dědické a dani darovací.

Ve vlastní práci nejprve uvedu vnitropodnikovou směrnici týkající se dlouhodobého majetku a odpisový plán. Dále pro informaci uvedu přehled nemovitého majetku společnosti, která mi poskytla podklady pro vypracování této části. Nato se budu věnovat odpisům nemovitého majetku v roce 2009, nejprve jejich celkovým vymezením a poté jednotlivými výpočty u konkrétních druhů majetku. Následovat bude porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů na konkrétním druhu majetku a výpočty daňových odpisů v případě zvýšení vstupní ceny u majetku.

Ve vlastní práci bych dále chtěla demonstrovat tvorbu a čerpání rezervy v letech 2008 až 2011, kdy společnost plánuje čerpat tuto rezervu z důvodu výměny vchodových dveří, dřevěných oken a balkónových dveří v administrativní budově za dveře a okna plastová stejných rozměrů.

Také bych chtěla poukázat na rozdíly ve výpočtu dani z nemovitosti v letech 2009 a 2010, které vznikly v důsledku změn ve výpočtu daně z nemovitosti dle novely zákona o dani z nemovitosti s účinností od 1. 1. 2010.

V závěru bych se chtěla věnovat výpočtu a účtování o odložené dani. Rok 2008 byl prvním rokem, kdy měla účetní jednotka povinnost o této dani účtovat z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

## 2. Literární rešerše

### 2.1 Vymezení dlouhodobého majetku v návaznosti na zvláštní předpisy

Dlouhodobý majetek se člení na 3 skupiny:<sup>1</sup>

- 1) dlouhodobý hmotný majetek
- 2) dlouhodobý nehmotný majetek
- 3) dlouhodobý finanční majetek

Znakem dlouhodobosti je doba použitelnosti majetku delší než 1 rok.

Z pohledu *účetnictví* je dlouhodobý majetek zachycen v účtové třídě 0, je možno na něj nahlížet následovně:

- majetek, který je ve vlastnictví účetní jednotky
- majetek najatý, který účetní jednotka odepisuje
- technické zhodnocení provedené na najatém majetku

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, by účetní jednotka měla vypracovat směrnici, podle které bude evidovat movité věci v ocenění do 40 000 Kč v závislosti na principu významnosti.

Účetní pohled na členění dlouhodobého hmotného majetku se neliší příliš od Zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve kterém je dlouhodobý hmotný majetek charakterizován v ustanoveních § 26-32.

Účetnictví navíc zná kategorie jako nedokončený hmotný majetek, tj. majetek, který je teprve ve fázi pořizování a nebyl ještě uveden do stavu způsobilého k užívání, dále poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky. A poslední kategorií je oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění, který představuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměny společností a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

---

<sup>1</sup> Viz § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen zákona o účetnictví)

## **2.2 Charakteristika nemovitostí a jejich vlastnictví podle zvláštních předpisů**

V zákoně č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů v § 119 je pojem nemovitost vymezen takto: "nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem". Z toho vyplývá, že pozemky jsou vždy nemovitostmi, a to bez ohledu na jejich určení a výměru (pozemky jsou i lesy, rybníky, cesty atp.), zatímco ze staveb jsou nemovitostmi pouze ty stavby, které jsou spojeny se zemí pevným základem. Zda se jedná o stavbu spojenou se zemí pevným základem je pak nutno posoudit podle konkrétního případu. V rozsahu působnosti zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů se za samostatné nemovitosti považují i byty a nebytové prostory, jsou-li předmětem vlastnictví.

Nemovitosti jsou podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., vždy bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti dlouhodobým majetkem.

## **2.3 Pořizování a oceňování nemovitostí**

Nemovitosti lze pořídit následovně:

- koupí
- vytvořením vlastní činností
- bezúplatným převodem podle právních předpisů
- darováním
- vkladem od jiné osoby, např. nepeněžité vklady do obch. společností
- přeřazením z osobního užívání do podnikání

Při pořizení nemovitosti koupí se za datum zařazení nemovitosti do dlouhodobého majetku kupujícího považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu, popř. den uvedený v návrhu na vklad. Dojde-li k povolení vkladu, účetní zápisy k tomuto dni se nemění. Není-li vklad povolen, je nutné účetní zápisy zpětně opravit. Podmíněnost uskutečnění dne účetního případu nabytím právního účinku vkladu se vyjádří poznámkou na inventární kartě, inventuře a v příloze k účetní závěrce. Z daňového hlediska je vždy účinný vklad nemovitosti až momentem nabytí právní moci vkladu, zejména pokud jde o uplatnění daňových odpisů do zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání a do posledního dne lhůty pro jeho podání nenabyl vklad právních účinků.

Nemovitosti z pohledu daní a účetnictví musí být způsobilé k obvyklému užívání. Tím se rozumí, že stavby musí být dokončeny a musí splňovat technické funkce a povinnosti

stanovené zvláštními právními předpisy. U nemovitostí je splnění všech podmínek pro užívání obvykle splněno vydáním kolaudačního rozhodnutí.

Oceňování nemovitostí z pohledu účetnictví vymezuje ustanovení § 25 zákona o účetnictví, z pohledu daně z příjmů je to ustanovení § 29 ZDP – vstupní cena hmotného majetku:

- 1) pořizovací cena
- 2) vlastní náklady
- 3) reprodukční cena

Pořizovací cenou nemovitosti se rozumí cena, za kterou byla nemovitost pořízena vč. vedlejších pořizovacích nákladů. U neplátců daně z přidané hodnoty se do pořizovací ceny zahrnuje také DPH.

Vedlejší pořizovací náklady specifikuje prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví a jedná se o náklady spojené s pořízením nemovitosti a s jejím uvedením do stavu způsobilého užívání ( např. clo, montáž a doprava, náklady na přípravu a zabezpečení pořizované nemovitosti jako jsou odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky a jiné úřední výlohy, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, úroky z úvěrů a půjček pokud tak účetní jednotka rozhodne, výdaje na průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce (vč. variantních řešení a rozpočtu), zařízení stavenišť, odstranění porostu a terénní úpravy, a další)

Ocenění pořízeného pozemku je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud se nejedná o pěstitelské celky trvalých porostů.

Výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, které se neuskuteční, budou odepsány na vrub provozních nákladů. Z hlediska daňové uznatelnosti nákladů na nezrealizované investice záleží na individuálním posouzení jednotlivého případu a je úkolem poplatníka prokázat správci daně důvody pro zastavení realizace příslušné investice. V praxi bude mnoho sporných titulů, např. marketingové studie, úhrada za nabídky realitních kanceláří, výdaje za zpracování podnikatelského záměru. Obecně je důležité zvážit, zda se výdaj plně váže k investici a zvolit datum, od kterého je pravděpodobné, že se investice uskuteční. Vhodné je vymezit tento okamžik ve vnitřní směrnici organizace a vázat ho na splnění určitých podmínek, např. získání územního rozhodnutí, zajištění financování bankou. Náklady vynaložené před tímto datem budou běžným provozním nákladem.

Do pořizovací ceny se nezahrnují tyto položky:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení, peněžní náhrady škody související s investiční výstavbou,
- náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- náklady za nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá stavba podle ustanovení § 6 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- náklady na vybavení pořizované investice zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizované investice do užívání,
- náklady na opravy a udržování dlouhodobého majetku,
- daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které jsou podle zákona o daních z příjmů neuznatelné a dále daň z převodu nemovitostí,
- kurzové rozdíly,
- úroky z úvěrů, pokud účetní jednotka rozhodne o jejich účtování do finančních nákladů,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený ve vlastní režii tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také za pomoci externích subdodávek. Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých – režijních nákladů v případě dlouhodobé výstavby.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý darováním, majetek nově zjištěný a v účetnictví nezachycený (inventární přebytky). Z hlediska účetnictví stačí obvykle pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad, ale podle daňových předpisů je nutný znalecký odhad nebo cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Při nabytí majetku zděděním nebo darováním se použije cena stanovená pro účely daně dědické nebo darovací.

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení majetku provedené po uvedení majetku do užívání s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na majetku vyloučeném z odepisování podle § 27 ZDP. Zvýšení vstupní ceny, resp. zůstatkové ceny je nutné provést nejpozději v prvním roce odepisování.

Pořizovací cena, popř. vlastní náklady dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení se snižuje o poskytnutou dotaci na pořízení investice, a to bylo-li o dotaci účtováno v účetním období, které následuje po období, ve kterém byl dlouhodobý majetek uveden do užívání. V roce přijetí dotace se sníží pořizovací cena majetku a upraví se plán odpisů.

## **2.4 Odpisování nemovitostí**

Odpisy hmotného majetku rozeznáváme:

- účetní,
- daňové

Účetní jednotky, které mají vlastnické právo k majetku, o tomto majetku účtují a odpisují ho (§ 28 odst. 1 zákona o účetnictví) v souladu s odpisovým plánem. Dále lze odpisovat se souhlasem vlastníka i technické zhodnocení provedené na cizí nemovitosti v pronájmu.

Dlouhodobý majetek se odepisuje nepřímým způsobem prostřednictvím oprávek na základě odpisového plánu, který se stanoví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů v závislosti na jejich využití a kalkulačních metodách.

Daňové odpisy hmotného majetku jsou stanoveny v § 26-32b ZDP. Nejprve je nutné správně zatřídit majetek do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Nemovitosti jsou podle své povahy zatříděny nejčastěji do 5. odpisové skupiny, což znamená, že se odepisují 30 let, výjimku tvoří budovy hotelů, administrativní budovy, obchodní domy, podzemní obchodní střediska, budovy pro společenské a kulturní účely, muzea, knihovny, kostely a historické kulturní památky, které jsou zařazeny v 6. odpisové skupině a odepisují se 50 let. Dalším aspektem, který musí účetní jednotka řešit je způsob odepisování. Poplatník volí mezi rovnoměrnými odpisy nebo zrychlenými odpisy. Způsob odepisování se stanoví pro každý jednotlivý majetek od počátku a nelze jej po celou dobu odepisování měnit. Hmotný majetek se odepisuje maximálně do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Hmotný majetek vyloučený z odepisování najdeme v ustanovení § 27 ZDP.

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby (pro příklad uvádím jen 5. a 6. odpisovou skupinu., která je typická pro nemovitosti) podle § 31 ZDP:



Tabulka 1: Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Odpisová skupina	Odpisová sazba pro 1. rok odpisování	Odpisová sazba v dalších letech odpisování	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
5.	1,4	3,4	3,4
6.	1,02	2,02	2

Roční rovnoměrný odpis odpovídá jedné setině součinu jeho vstupní ceny a přiřazené odpisové sazby. Odpisová sazba v první roce je koncipována tak, že odpovídá přibližně jedné polovině ročního odpisu v dalších letech. Tudíž nemovitost pořízená 2. ledna nebo 31. prosince daného zdaňovacího období má stejný odpis. Pro stanovení výše ročního odpisu podle § 31-32 ZDP je vždy rozhodující stav nemovitosti k 31.12. s výjimkou uvedenou v § 26 odst. 7 písm. b) až d) ZDP. Odpis ve výši 1/2ročního odpisu lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného k 1.1. zdaňovacího období, dojde-li v jeho průběhu:

- k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období
- k převodu majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zákona č. 427/1990 Sb., o převezech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů a který je evidován v majetku poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,
- k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, k ukončení pronájmu, k likvidaci, přeměně, zániku nebo zrušení bez likvidace, k prohlášení konkurzu apod.
- k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem podle § 28 odst. 3 ZDP

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku a dále se odepisuje ze zvýšené vstupní ceny majetku. Technické zhodnocení pronajaté nemovitosti, je-li hrazeno nájemcem, může s písemným souhlasem vlastníka odepisovat nájemce. Zatřídí se do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý majetek.

Při zrychleném odpisování nemovitostí jsou 5.a 6.odpisové skupině přiřazeny tyto koeficienty:

Tabulka 2: Odpisové koeficienty při zrychleném odpisování

Odpisová skupina	Koeficient v 1. roce odpisování	Koeficient v dalších letech odpisování	Koeficient pro zvýšenou vstupní cenu
5.	30	31	30
6.	50	51	50

V prvním roce odepisování se roční odpis stanoví:

$$\frac{VC}{\text{koef}}$$

koef

VC.....vstupní cena

. V dalších letech se stanoví odpis jako:

$$\frac{2 * ZC}{\text{koef.} - r}$$

koef. – r

ZC.....zůstatková cena

r.....počet let, po které byl majetek odpisován

Procentní zvýšení odpisů v prvním roce odpisování nepřichází u nemovitostí v úvahu, jelikož není splněna podmínka odpisové skupiny 1-3, na které lze zvýšení uplatnit.

Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je způsoben rozdílným chápáním doby odepisování, kdy účetní odpis je zcela v kompetenci účetní jednotky v souvislosti se stanovením odpisového plánu, naproti tomu daňové odpisy jsou striktně dány ZDP. Pokud je daňový odpis vyšší než účetní, rozdíl je odčitatelnou položkou ze základu daně z příjmů a opačně, je-li daňový odpis nižší než účetní je připočitatelnou položkou v daňovém přiznání daně z příjmů. Rozdíl zůstatkové daňové ceny a účetní zůstatkové ceny ovlivňuje v konečném důsledku také účtování o odložené dani – odloženém závazku nebo pohledávce.

Daňové odpisy není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat tak, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování odpisování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP. Pokud poplatník uplatní výdaje paušálem, nelze za toto období uplatnit odpisy v prokázané výši, ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušálem vede poplatník odpisy pouze evidenčně.

## **2.5 Charakteristika technického zhodnocení nemovitého majetku**

Technickým zhodnocením (dále jen TZ) majetku se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Vymezení TZ nalezneme v § 33 odst. 1 ZDP. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující částku 40 000 Kč, které ale poplatník neuplatní jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP na základě svého rozhodnutí. TZ se uvedené výdaje stávají až okamžikem dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce nebo modernizace majetku.

TZ zvyšuje vstupní cenu nemovitosti, ze které se poté vypočítávají odpisy.

Rozdíl mezi TZ a opravou spočívá v tom, že výdaje na TZ nelze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

TZ zvyšuje vstupní cenu nemovitosti a zároveň u majetku odepisovaného zrychleně i zůstatkovou cenu v tom zdaňovacím období, kdy je dokončeno a do výdajů (nákladů) se dostává prostřednictvím odpisů majetku. Naproti tomu výdaje na opravy a udržování nemovitosti jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady). Opravy odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození a jsou prováděny za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu.

### **2.5.1. Technické zhodnocení na pronajatém nemovitém majetku z pohledu daně z příjmů**

TZ provedené na cizím (pronajatém) majetku, které v úhrnu za zdaňovací období převyšuje 40 000 Kč a současně nájemce má souhlas pronajímatele k jeho odpisování, účtuje o něm nájemce jako o vlastním majetku na účtech úč. tř. 0.

TZ na pronajatém nemovitém majetku, k jehož provedení, účtování a odpisování dal vlastník nájemci písemný souhlas a sám vlastník si o tyto výdaje nezvýšil vstupní cenu, se

odpisuje v souladu s ustanovením § 28 odst. 3 ZDP po dobu pronájmu do nákladů. Nájemce zařídí TZ do odpisové skupiny, ve které je u vlastníka zaříděn pronajatý nemovitý majetek.

TZ provedené nájemcem na nemovitosti, která je předmětem finančního leasingu, se účtuje v průběhu leasingu u nájemce na účet, na který se bude účtovat tato nemovitost po skončení nájmu. TZ odepisuje u finančního leasingu nájemce v průběhu nájmu v odpisové skupině podle budoucího zařazení nemovitosti, na které bylo TZ provedeno. Po skončení leasingu a převzetí nemovitosti do vlastnictví nájemce se pořizovací cena technického zhodnocení zvýší o ocenění převzaté nemovitosti a pokračuje se dále v odpisování z takto zvýšené vstupní ceny.

Při ukončení pronájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním je u nájemce dle § 24 odst. 2 písm. t) ZDP daňová zůstatková cena TZ provedeného na pronajatém majetku, které nájemce v průběhu nájmu odpisoval, daňovým výdajem (nákladem) jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto TZ (do výše úhrady pronajímatelem). Pokud tedy pronajímatel zůstatkovou cenu TZ po ukončení nájmu ani zčásti neuhradí, nemůže nájemce zahrnout daňovou zůstatkovou cenu do daňově uznatelných nákladů.

V souvislosti s provedením a financováním TZ nájemcem vzniká vlastníkově (pronajímateli) nepeněžní příjem podle ustanovení § 23 odst. 6 ZDP ve výši výdajů vynaložených na TZ pronajatého majetku, a to při splnění podmínek:

- výdaje na TZ vynaloží nájemce,
- s dovedením TZ vyslovil pronajímatel souhlas,
- jde o výdaje nad rámec smluveného nájemného,
- výdaje nejsou hrazeny vlastníkem (pronajímatelem).

Zákon v tomto ustanovení specifikuje tři situace realizace TZ na pronajatém majetku. Odepisuje-li TZ nájemce, zvýší vlastník (pronajímatel) vstupní cenu (zůstatkovou cenu) pronajímané nemovitosti v roce ukončení pronájmu nebo v roce zrušení souhlasu s odpisováním TZ nájemci, a to o částku:

- nepeněžního příjmu, je-li TZ provedeno nad rámec nájemného
- zůstatkové ceny TZ evidované u nájemce, je-li TZ plněno nájemné.

Pokud TZ provedené nájemcem nad rámec smluveného nájemného není odpisováno ani nájemcem ani vlastníkem, zvýší vlastník vstupní resp. zůstatkovou cenu majetku v roce ukončení pronájmu o částku nepeněžního příjmu dle § 26 odst. 6 písm.a) ZDP. Poté pokračuje vlastník v odpisování ze zvýšené vstupní ceny dle § 29 odst. 6 ZDP. Pokud dochází k ukončení nájmu z důvodu odkoupení nemovitosti nájemcem, zahrne nájemce zůstatkovou cenu jím odpisovaného TZ do vstupní ceny podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

### 2.5.2. Technické zhodnocení z pohledu daně z přidané hodnoty

Pokud se jedná o nemovitost, kterou plátce DPH používá pro svou ekonomickou činnost a je vlastníkem nebo nájemcem této nemovitosti, může uplatňovat nárok na odpočet daně u TZ této nemovitosti za splnění podmínek stanovených v § 72 až § 79 zákona o dani z přidané hodnoty<sup>2</sup>. Nárok na odpočet daně může tedy plátce uplatnit, pokud mu nemovitost slouží k ekonomické činnosti, přitom je důležité, zda se jedná o ekonomickou činnost podléhající dani, nebo zda jde o osvobozené plnění, např. nájem podle § 56 ZDPH. Pokud by plátce prováděl TZ stavby, kterou hodlá prodat, a na tento převod stavby se bude vztahovat osvobození od daně, nelze také podle § 75 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně uplatnit. Nárok na odpočet daně by ale neměl být zpochybněn v případě, že je TZ prováděno v době, kdy stavba, na které se TZ provádělo, slouží plátcovi pro jeho zdanitelná plnění a v době uplatnění odpočtu daně plátce nepředpokládá využití TZ pro osvobozený převod stavby. Podle výkladu Ministerstva financí však vzniká plátcovi povinnost provést úpravu odpočtu daně podle § 78 ZDPH, jestliže je TZ samostatným majetkem, při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně v plné výši a dojde ke změně účelu použití pro účely, kdy plátce na odpočet daně nemá nárok, popř. pro osvobozený převod stavby. Jestliže TZ není samostatným majetkem, tato povinnost nevzniká.

Složitě je uplatňování daně v případě TZ najaté nemovitosti, které provádí nájemce. V tomto případě si může nájemce, plátce daně, uplatnit odpočet daně v souladu s ustanovením § 75 - § 79 ZDPH, a to i v případě, že po skončení nájmu uvede technicky zhodnocenou nemovitost do původního stavu. Problematické však je, jestli v případě ukončení nájmu toto zhodnocení nemovitosti, které bylo provedeno nájemcem, je předmětem uskutečnění zdanitelného plnění pro pronajímatele či nikoliv. Podle dosavadních výkladů Ministerstva financí se jedná ze strany nájemce o poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, tj. poskytnutí majetkově využitelné hodnoty pronajímateli, která podléhá základní sazbě daně 20%. Základem daně by tedy měla být, pokud je požadována, částka hrazená pronajímatelem nájemci za TZ uskutečněné nájemcem. Pokud tato úhrada požadována není, základem daně by měla být cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Komora daňových poradců zastává názor, že se nejedná o zdanitelné plnění a případná částka poskytnutá pronajímatelem nájemci je pouze finančním vypořádáním.

---

<sup>2</sup> Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH)

## **2.6 Opravy a udržování nemovitého majetku – charakteristika**

Opravou jsou odstraňovány účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Opravou tedy rozumíme činnost odstraňující:

- opotřebení majetku – tím se rozumí pozvolný proces stárnutí nemovitosti způsobený jeho používáním,
- poškození majetku – tím se rozumí rychlejší, resp. jednorázový proces zestárnutí majetku.

Od pojmu oprava rozlišujeme pojem údržba majetku. Zatímco opravou se řeší až následné fyzické opotřebení, resp. poškození majetku, údržbou se rozumí soustavná činnost, která zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňuje drobnější závady.

Zákon o daních z příjmů pojem oprava a údržba neřeší samostatně, vycházíme proto z účetních předpisů, které jsou směrodatné i pro daňové účely. Definici pojmu oprava a údržba najdeme v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Náklady (výdaje) na opravy a udržování jsou daňově uznatelnými náklady.

Záměna za jiný materiál je opravou a není technickým zhodnocením. V Pokynu D – 300 k ustanovení § 33 ZDP je uvedeno, že za změnu technických parametrů se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu.

### **2.6.1. Opravy a udržování z pohledu daně z přidané hodnoty**

V případě, že se jedná o nemovitost, kterou plátce DPH používá pro svou ekonomickou činnost a je vlastníkem či nájemcem této nemovitosti, může uplatňovat nárok na odpočet daně u oprav a údržby této nemovitosti za splnění podmínek stanovených v § 72 až § 79 ZDPH. Je ale důležité, zda se jedná o ekonomickou činnost podléhající dani, nebo zda jde o osvobozené plnění, např. nájem podle § 56 ZDPH. Pokud by plátce prováděl opravu stavby, kterou hodlá prodat, a na tento převod stavby se bude vztahovat osvobození od daně, nelze také podle § 75 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně uplatnit. Nárok na odpočet daně by ale neměl být zpochybněn v případě, že je oprava prováděna v době, kdy opravovaná stavba slouží plátcovi pro jeho zdanitelná plnění a v době uplatnění odpočtu daně plátce nepředpokládá využití opravy nebo údržby pro osvobozený převod stavby.

Při opravě nebo údržbě najaté nemovitosti může nájemce, který je plátcem daně, uplatnit také nárok na odpočet daně, pokud jsou splněny podmínky ustanovení § 72 až § 79 ZDPH. Základní podmínkou je, že tato najatá nemovitost slouží nájemci k ekonomické činnosti. Po skončení nájmu nemovitosti, která byla nájemcem opravována nebo udržována, není třeba provádět žádné vypořádání daně v souvislosti s dříve uplatněnými odpočty daně u oprav a údržby.

V případě, že byl úhradou nákladů či výdajů na opravu nebo údržbu najaté nemovitosti plně či částečně hrazen nájem této nemovitosti, jednalo by se o nepeněžní plnění, které je považováno za zdanitelné plnění za úplatu, a to jak ze strany pronajímatele, tak i ze strany nájemce. Z § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH vyplývá, že úplatou se rozumí jak zaplacení v penězích, tak i v nepeněžitém plnění.

Pokud jsou pronajímatel i nájemce plátce daně a nájem se ve smyslu § 56 odst. 5 ZDPH zdaňován, pronajímatel musí uplatnit daň na výstupu ve výši 20% z nájemného, které je stanoveno ve výši oprav či údržby prováděné nájemcem. Nájemce musí uplatnit daň na výstupu ze stejného základu za prováděné opravy a údržbu. Pokud se bude jednat o stavební opravy a údržbu objektu, který není bytem, bytovým nebo rodinným domem, uplatní se také sazby 20%.

Stejným způsobem by se řešil i podnájem nemovitosti mezi nájemcem a podnájemce, protože podle § 4 odst. 3 písm. h) ZDPH se nájmem rozumí i podnájem věci.

## **2.7 Rezervy na opravy hmotného majetku**

Způsob tvorby a čerpání zákonných rezerv vymezuje a stanovuje zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Rezerva na opravy dlouhodobého majetku upravuje § 7 zákona č. 593/1992 Sb. Rezervu je možné vytvářet pouze u majetku, který je daňově odepisován 5 a více let, tj. 2. – 6. odp. skupina a jedná se o majetek vlastní s právem hospodaření nebo o majetek pronajatý, k jehož opravám je nájemce smluvně písemně zavázán.

Rezerva se nesmí vytvářet na:

- plánované modernizace a rekonstrukce,
- na majetek určený k likvidaci,
- na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi,
- na pravidelně (každoročně) se opakující opravy,

- majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník a vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu

### Tvorba rezervy

Výše rezervy na opravy se stanoví individuálně podle dané nemovitosti, která je určena k opravě na základě rozpočtu podle platných cen v roce tvorby rezervy. Rezerva je vytvářena rovnoměrně (podílem rozpočtových nákladů na opravy a počtu let mezi rokem zahájení tvorby rezervy a předpokládaným termínem zahájení opravy). Poplatník, plátce DPH, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez DPH.

Rezerva na opravy u jednotlivého majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Při výpočtu počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy, se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, ale nezahrnuje se předpokládaný rok zahájení opravy. Není tedy možné např. v r. 2010 tvořit rezervu na opravu, která by se předpokládala již v r. 2011 z důvodu, že rezerva musí být tvořena minimálně dvě zdaňovací období. Zákon o rezervách však také stanovuje maximální limity doby tvorby rezerv u hmotného majetku podle odpisových skupin<sup>3</sup>:

2. odpisová skupina.....3 zdaňovací období,
3. odpisová skupina.....6 zdaňovacích období,
4. odpisová skupina.....8 zdaňovacích období,
5. a 6. odpisová skupina.....10 zdaňovacích období

Pokud poplatník zjistí skutečnosti, které odůvodňují změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tyto skutečnosti zjistil. Za změnu skutečností je možno považovat změnu cen, změnu technologie provedení a změnu v rozsahu plánované opravy.

Poplatník je povinen také doložit oprávněnost tvorby rezervy a musí celý proces tvorby náležitě zdokumentovat. Dokumentace není v zákoně o rezervách přesně vymezena, vhodné je např. předložit plán oprav, rozpočet nákladů na opravu, vnitropodnikovou směrnici o tvorbě a čerpání rezervy a inventární kartu rezervy. Plán oprav a rozpočet nákladů na opravu musí jednoznačně identifikovat předmět a druh opravy a dále zdaňovací období, ve kterém bude zahájena.

---

<sup>3</sup> Viz § 7 odst. 9 zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů



Poplatník (účetní jednotka) účtuje o tvorbě rezervy na opravy na účet účtové skupiny 55.

Čerpání, resp. rozpuštění rezervy

Účetní jednotka musí velmi pečlivě sledovat datum předpokládaného zahájení oprav, ke kterému se vytvářela rezerva. Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva ve prospěch nákladů v účtové skupině 55 tohoto následujícího zdaňovacího období. Rezerva nebo její zůstatek se vyúčtuje ve prospěch nákladů v účtové skupině 55 i tehdy, jestliže nebyla čerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

Zákon o rezervách definuje datum zahájení opravy. Za zahájení opravy se pro účely zákona o rezervách tedy rozumí termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na ne dané nemovitosti.

## **2.8 Převod nemovitostí a jeho daňové aspekty**

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku probíhá v zásadě následujícími způsoby:

- likvidací,
- prodejem,
- darováním,
- vkladem do základního kapitálu jiného subjektu,
- bezúplatným převodem podle právních předpisů,
- přeřazením z obchodního majetku do osobního užívání

Pro převod nemovitosti je důležité rozlišovat „kdo“ nemovitost převádí, tedy prodává.

1) Nemovitost prodává fyzická osoba (občan nebo podnikatel), který ji nemá v obchodním majetku

Příjmy z prodeje rodinného domu, bytu vč. podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku jsou od daně z příjmů osvobozeny ( § 4 odst. 1 písm. a),b) ZDP), pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně 2 roky bezprostředně před prodejem. V případě nesplnění podmínky 2 let, může být příjem z tohoto

prodeje osvobozen pouze za podmínky, že prodávající zjásané prostředky z prodeje použije na uspokojení bytové potřeby.

Příjmy z prodeje ostatních nemovitostí (např. obytný dům s více jak 3 byty, pozemek, garáž, chat aj.), ale také z prodeje rodinného domu nebo bytu, kde občan nesplní podmínku dvouletého bydlení bezprostředně před prodejem, jsou od daně z příjmů osvobozeny, pokud doba mezi nabytím a prodejem nemovitosti přesáhne dobu 5 let. Pokud tomu tak není, zdaňuje se příjem z prodeje podle § 10 ZDP jako ostatní příjem. Zdanitelný příjem lze snížit o cenu, za kterou byla nemovitost prokazatelně nabyta.

2) Nemovitost prodává fyzická osoba – podnikatel, který ji má zahrnutou ve svém obchodním majetku

Při prodeji nemovitosti zahrnuté v obchodním majetku, je příjem z prodeje zdanitelným příjmem dle ustanovení § 7 ZDP jako příjem z podnikatelské činnosti. Jako výdaj lze uplatnit zůstatkovou cenu nemovitosti. U pozemků je výdajem (nákladem) vstupní cena pozemku, a to jen do výše příjmů z jejich prodeje dle § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, tzn., že převyšují-li výdaje na pořízení pozemku dosažené příjmy (výnosy), ke vzniklé ztrátě se nepřihlíží.

Příjem z prodeje je od daně osvobozen, pokud podnikatel rodinný dům či byt, kde měl bydliště 2 roky bezprostředně před prodejem, vyřadil z obchodního majetku a od vyřazení uběhly nejméně 2 roky (eventuelně 5 let, v případě, že nesplní podmínku bydliště). Časový test pro osvobození ostatních nemovitostí např. obytný dům s více než 3 byty, pozemek, garáž, chata aj. je nejméně 5 let od jejich vyřazení z obchodního majetku podnikatele.

3) Nemovitost prodává právnická osoba

Výnos z prodeje nemovitosti je součástí zdanitelných výnosů a zůstatková cena dané nemovitosti je daňově uznatelným nákladem společnosti podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP s výjimkou pozemků. U pozemků je nákladem vstupní cena pozemku jen do výše příjmů z jeho prodeje - § 24 odst. 2 písm. t) ZDP. Tzn., že převyšují-li náklady na pořízení pozemku dosažené výnosy, ke vzniklé ztrátě se nepřihlíží.

### **2.8.1 Převod nemovitosti z pohledu daně z přidané hodnoty**

Převodem nemovitosti se pro účely ZDPH rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí - § 13 odst. 1 ZDPH. Převod nemovitostí podléhá základní 20% sazbě DPH ( § 47 odst. 4 ZDPH). Výjimku tvoří podle § 48a odst. 3 ZDPH stavby vč. jejich příslušenství určené pro sociální bydlení. U těchto převodů se uplatní 10% sazba daně. Stavby pro sociální bydlení jsou definovány v § 48a odst. 4 ZDPH. Jsou to např. rodinné domy s celkovou podlahovou plochou do 350 m<sup>2</sup>, byty s celkovou podlahovou plochou do 120 m<sup>2</sup>, bytové domy, což znamená, že v takovém domě jsou jen byty pro sociální bydlení.

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od DPH po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Za nabytí se nepovažuje vymezení bytů a nebytových prostor jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

Převod pozemků, včetně finančního pronájmu, je od daně osvobozen s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.

Převod stavebního pozemku podléhá 20% sazbě DPH.

## **2.9 Daň z nemovitostí**

Nemovitosti podléhají odvodům daně z nemovitostí podle zákona o dani z nemovitostí<sup>4</sup> ve znění pozdějších předpisů. Dani z nemovitostí podléhají jak pozemky, tak stavby vedené v katastru nemovitostí na území ČR.

### **Daň z pozemků**

Poplatníkem daně je vlastník pozemku, u pronajatých pozemků je to nájemce, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem. Pokud je pozemek veden v digitalizované podobě je poplatníkem daně opět vlastník pozemku.

Osvobozené pozemky od daně jsou uvedeny v § 4 ZDN a pro jeho rozsáhlost zde neuvádím jejich výčet.

Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena půdy zjištěná vynásobením skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m<sup>2</sup> ve Vyhlášce Ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb. Základem daně u pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním

---

<sup>4</sup> Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti (dále jen ZDN)

chovem ryb je cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a částky 3,80 Kč Základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m<sup>2</sup> zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období

Sazba daně u pozemků je řešena v § 6 ZDN.

#### Daň ze staveb

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, byty a nebytové prostory s výjimkami uvedenými v § 7 ZDN. Od daně jsou např. osvobozeny stavby přehrad, vodárenské objekty, kanalizace, čistírny odpadních vod, stavby rozvodů energií, stavby sloužící veřejné dopravě - stavby silnic a dálnic atd.

Poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru. Osvobození od daně je opět velmi rozsáhlé a je uvedeno v § 9 ZDN.

Základem daně ze staveb je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m<sup>2</sup> (zastavěná plocha) podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U bytů a nebytových prostor je základem daně výměra podlahové plochy v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,20 (upravená podlahová plocha).

Sazba daně je stanovena v § 11 ZDN a je různá podle předmětu stavby – obytný dům, rekreační objekty, garáže, stavby sloužící k podnikatelským účelům, byty. Dále se takto stanovena sazba zvyšuje popř. snižuje příslušným koeficientem v závislosti na počtu obyvatel v dané obci, kde se stavba nachází.

Zdaňovacím obdobím u dani z nemovitostí je kalendářní rok. Rozhodný je vždy stav k 1. lednu zdaňovacího období. Ke změnám v průběhu roku se nepřihlíží.

Daňové přiznání se podává do 31. ledna příslušného zdaňovacího období. Daň je splatná u poplatníků provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb do 31.8. a do 30.11. běžného zdaňovacího období, u ostatních poplatníků ve dvou splátkách do 31.5. a do 30.11. běžného zdaňovacího období, ale jen přesáhne-li daň 5 000 Kč, jinak je splatná najednou do 31.5. běžného zdaňovacího období.

## **2.10 Daň dědická**

Daň dědickou a daň darovací upravuje zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně dědické je nabytí movitého i nemovitého majetku děděním. Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabyl majetek jak ze zákona, tak ze závěti. Z nemovitostí, které se nacházejí na území ČR se vybere daň bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele.

Základem daně dědické je cena majetku zjištěná v dědickém řízení snižena o:

- prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly,
- cenu majetku osvobozeného od daně dědické,
- náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- odměnu a hotové výdaje notáře,
- dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku v cizině, je-li tento majetek předmětem daně dědické v tuzemsku

## **2.11 Daň darovací**

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku - nemovitostí, movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu (např. věcného břemena). Poplatníkem daně darovací je nabyvatel, pokud má trvalý pobyt nebo sídlo v tuzemsku. Pokud je příjemcem daru fyzická nebo právnická osoba s místem pobytu nebo sídlem mimo ČR, je poplatníkem vždy dárce (darování do ciziny). Není-li dárce poplatníkem je ručitelem.

Základem daně darovací u nemovitosti je cena majetku podle zák. č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů, zjištěná ke dni nabytí majetku, snižena o:

- prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně,
- cenu majetku osvobozeného od daně darovací

Sazba daně dědické a daně darovací je stanovena podle osob zařazených do skupin I – III. Dle § 11 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí:<sup>5</sup>

Skupina I - osoby příbuzné v řadě přímé a manželé

Skupina II - příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, synovci, neteře, strýčkové a tety), manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela apod.

---

<sup>5</sup> Zákon č. 357/1992 Sb, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen ZDDP)

### Skupina III – ostatní fyzické a právnické osoby

V závislosti na těchto skupinách je stanovena sazba daně dědické a darovací podle § 12 - § 14 ZDDP

Daňové přiznání k dani darovací a k dani dědické se podává do 30 dnů ode dne:

- nabytí právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení- u daně dědické
- byla doručena smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo nabyla účinnosti smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí – u daně dědické

### 3. Cíl a hypotézy

Po seznámení se společností a její vnitropodnikovou směrnicí, která se týká výhradně dlouhodobého majetku, uvedu přehled nemovitého majetku této společnosti, a to k 31. 12. 2009.

V další kapitole se budu zabývat odpisy nemovitého majetku. Nejprve jejich celkovým vymezením a jejich dopadem na základ daně v tomto roce 2009, který jsem si vybrala za sledované období. Následně výpočtem odpisů konkrétních druhů majetku. Budu zde demonstrovat odpisování nemovitého majetku z účetního a daňového hlediska. K tomuto účelu jsme si zvolila pouze dva druhy nemovitého majetku. Každý tento druh majetku je zařazen do jiné odpisové skupiny. Budou vypočteny daňové odpisy dle ZDP a účetní odpisy dle vnitropodnikové směrnice společnosti v jednotlivých letech a dále jejich dopad na základ daně.

V další části budu porovnávat rovnoměrné a zrychlené odpisování na konkrétním druhu majetku a zjistím, jaká z těchto dvou metod je pro danou účetní jednotku vhodnější a proč.

Společnost v roce 2009 účtovala o odložené dani, proto uvedu důvod a postup účtování o této dani.

Nakonec se budu věnovat výpočtům daně z nemovitosti v roce 2009 a 2010, jelikož v těchto letech došlo ke změnám ve výpočtu daně ze staveb podle novely zákona č. 1/2009 Sb.

#### **4. Charakteristika podniku**

Podnik, který mi poskytl podklady pro vypracování praktické části práce byl založen v roce 1997 ovšem ekonomickou činnost začal vyvíjet v roce 2005. Je zaměřen převážně na realizace velkých projektů, respektive projektů „na klíč“ a na velké, převážně exportní komplexní dodávky technologií, technologických celků a celých staveb. Hlavní aktivity jsou v oblasti investičních celků - farem pro zemědělství, podniků pro potravinářství (zpracování masa, mléka,...), uskladnění a zpracování zemědělských produktů (obiloviny,...) a ekologie - uskladnění a zpracování exkrementů z farem včetně bioplynových reaktorů. Firma zabezpečuje dodávky staveb (ocelové konstrukce se sendvičovými panely), dodávky zařízení zinkoven.

Orientace firmy je exportní, především na ruský a ukrajinský trh. Pevná pozice na uvedených trzích se projevuje i v každoročním navyšování obrátu.



## **5. Vlastní práce**

### **5.1 Vnitropodniková směrnice**

#### **Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek, odpisový plán**

##### **I. Nehmotný dlouhodobý majetek**

Nehmotným dlouhodobým majetkem jsou položky uvedené v zákoně o účetnictví a zákoně o daních z příjmů, v platném znění, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění jedné položky převyšující 60.000,- Kč, pokud se tímto opatřením nestanoví jinak. Dobou použitelnosti delší než jeden rok se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků.

Pořízení nehmotného dlouhodobého majetku je vyúčtováno přímo na příslušný majtkový účet.

##### **II. Hmotný dlouhodobý majetek**

Hmotným dlouhodobým majetkem se rozumí:

- pozemky, budovy, stavby, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb., Občanským zákoníkem a Zákonem o daních z příjmů, v platném znění, bez ohledu na jejich pořizovací cenu.
- samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko - ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je ve výši částky stanovené zákonem o daních z příjmů (zák. 586/1992 Sb., § 26) pro tento majetek, tj. nyní 40.000,- Kč a více.

##### **III. Evidence hmotného majetku**

Řádnou evidenci hmotného majetku vede účetní jednotka v inventární knize DHM, který je součástí účetního systému EKO-SOFT. Hmotný majetek účetní jednotka zařadí na základě daňového dokladu, popř. dokladu nahrazujícího daňový doklad jako je u nemovitostí

kolaudační rozhodnutí, popř. protokol o zařazení majetku do používání a provede zápis do účet. systému elektronicky.. DHM je veden na inventárních kartách, které obsahují:

- a) pořadové číslo,
- b) inventární číslo,
- c) syntetický a analytický účet,
- d) název majetku,
- e) název dodavatele,
- f) vstupní cenu případně zvýšenou vstupní cenu o technické zhodnocení,
- g) způsob pořízení,
- h) datum pořízení,
- i) doklad k datu pořízení,
- j) datum zařazení,
- k) doklad k datu zařazení,
- l) odpisovou skupinu,
- m) způsob odepisování,
- n) dobu odepisování,
- o) datum a způsob vyřazení,
- p) doklad o vyřazení,
- q) rok odepisování,
- r) roční daňový odpis,
- s) účetní odpis,
- t) zůstatkovou cenu.

Na inventární kartě se evidují účetní odpisy ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku o technické zhodnocení se vstupní cenou vyšší než 40.000,- Kč u již evidovaného hmotného majetku.

Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku hrazené účetní jednotkou je evidováno samostatně na inventární kartě a zatříděno do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek.

#### IV. Vyřazení majetku

Účetní jednotka vyřazuje majetek na základě protokolu o vyřazení. Osobou rozhodující o vyřazení majetku z používání je jednatel ve spolupráci s ostatními vedoucími jednotlivých oddělení.

Způsoby vyřazení:

- a) prodejem – je vystavena faktura (daňový doklad) a následně na základě tohoto dokladu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
- b) darováním – je sepsána darovací smlouva a následně na jejím základě je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
- c) likvidací – jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo opravitelný s neúměrně vysokými náklady je vystaven protokol o likvidaci, který je podkladem pro vyřazení majetku z evidence,
- d) zcizením – na základě protokolu od Policie ČR je vystaven protokol o vyřazení a majetek je následně vyřazen z evidence.

#### V. Oceňování majetku

Účetní jednotka oceňuje majetek v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to buď pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami, v případě pořízení majetku vlastní činností pak vlastními náklady.

#### VI. Odpisování majetku

Účetní jednotka zvolila účetní odpisy, které nejsou shodné s daňovými. Evidence odpisů dle zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, je vedena na inventárních kartách. Jednou ročně k 31.12. jsou vypočítávány daňové odpisy, porovnány s účetními, vyčíslen rozdíl a vyčíslena zůstatková cena majetku, jak daňová, tak účetní.

Po zařazení majetku do používání se účtují účetní odpisy od 1. dne následujícího měsíce. Celková doba účetního odepisování dlouhodobého majetku se odvíjí od délky odpisování tohoto majetku stanoveného v Zák. o daní z příjmů, v platném znění při zařazení dlouhodobého majetku do používání.

## **Drobný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek**

### I. Drobný hmotný dlouhodobý majetek

Drobným hmotným dlouhodobým majetkem se rozumí:

- movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a ocenění je vyšší než 3000 a nižší než stanovená částka zákonem o dani z příjmů pro tento majetek (nyní 40.000,-- Kč), jde-li o :

- a) věci z finančního leasingu koupené nájemcem, popřípadě bezúplatně převzaté a oceněné reprodukční pořizovací cenou nižší než je stanovena částka zákonem o dani z příjmů pro tento majetek
- b) další věci určené účetní jednotkou

### II. Drobný nehmotný dlouhodobý majetek

Drobným nehmotným dlouhodobým majetkem se rozumí:

- majtkové složky (ocenitelná práva, software), jejichž ocenění je 60.000,- Kč a nižší a doba použitelnosti delší než jeden rok.

### III. Pořizování drobného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku

Drobný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se pořizuje koupí, vytvořením vlastní činností, bezúplatným nabytím (darem), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo přeřazením z osobního užívání do podnikání.

### IV. Účtování drobného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku

Na základě rozhodnutí účetní jednotky je dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě od 3000 Kč do 40 tis. je účtován jednorázově do spotřeby na účet 501 prostřednictvím aktivního účtu účtové skupiny 02 a 01 a je evidován v operativní evidenci. Dlouhodobý hmotný

majetek v hodnotě do 3.000 ,- Kč je účtován přímo do spotřeby. Dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě do 60000,-- je účtován přímo do spotřeby na účet 518 a dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě nad 60000,-- je účtován na účty účtové skupiny 01.

## **5.2 Odpisový plán**

U dlouhodobého hmotného majetku se při jeho odepisování postupuje následovně:

### Účetní odpisy:

Dlouhodobému hmotnému majetku se přidělí SKP, dle SKP se majetek zařadí do příslušné odpisové skupiny dle přílohy k zákonu o daních z příjmů v platném znění. Pro příslušné odpisové skupiny platí pro účetní odpisy tyto podmínky:

Tabulka 3: Podmínky pro účetní odpisy

<b>Skupina</b>	<b>Doba odepisování</b>	<b>Odpis. sazba</b>
1.	3 roky	33,33%
2.	5 let	20%
3.	10 let	10%
4.	20 let	5%
5.	30 let	3,33%
6.	50 let	2%

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zpracovávají v ekonomickém systému každý měsíc. Výše odpisů se zanáší do inventární karty daného majetku.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpisováním se začíná od 1. následujícího měsíce po zařazení odpisovaného majetku do užívání. Poslední odpis je v měsíci, kdy oprávký dosáhly 100% pořizovací (vstupní) ceny.

### Daňové odpisy:

Dlouhodobému hmotnému majetku se přidělí SKP, dle SKP se majetek zařadí do příslušné odpisové skupiny dle přílohy k zákonu o daních z příjmů v platném znění.

Pro příslušné odpisové skupiny platí pro daňové odpisy tyto podmínky:

Tabulka 4: Podmínky pro daňové odpisy

<b>Skupina</b>	<b>Doba odepisování</b>
1.	3 roky
2.	5 let
3.	10 let
4.	20 let
5.	30 let
6.	50 let

Odpisy zrychlené.

Pro jednotlivé odpisové skupiny se použijí odpisové koeficienty a podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů v platném znění.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpisy jsou vypočítávány ročně vždy na konci účetního období.

### **5.3 Přehled nemovitého majetku v roce 2009**

Přehled nemovitého majetku k 31.12.2009 zachyceného v odpisové skupině 5 a 6.

Tabulka 5: Přehled nemovitého majetku k 31.12.2009

<b>Název majetku</b>	<b>PC v Kč</b>	<b>ZC v Kč</b>
Sklad	2.274.860,00	2.081.246,00
Dílna	2.828.966,00	2.588.202,00
Ústřední vytápění	339.478,00	316.846,00
Svařovací hala	8.397.685,00	8.211.253,00
Přípojka vody	318,00	272,00
Přípojka kanalizace	28.503,00	26.065,00
Studna	9.515,00	8.687,00
Komunikace	256.882,00	234.986,00
Přípojka elektro	838,00	746,00
Přípojka plynu	6.281,00	5.729,00
Administrativní budova	3.859.489,00	3.563.571,00

### **5.4 Odpisy nemovitého majetku v roce 2009**

Účetní odpisy v roce 2009

Tabulka 6: Účetní odpisy v roce 2009

<b>Daňová skupina</b>	<b>Účetní odpisy (v Kč)</b>
5.	317.808,00
6.	77.196,00
CELKEM	395.004,00

Daňové odpisy v roce 2009

Tabulka 7: Daňové odpisy v roce 2009

Daňová skupina	Daňové odpisy (v Kč)
5.	886.861,00
6.	145.117,00
CELKEM	1.031.978,00

Dopad odpisů na daňový základ v roce 2009

Tabulka 8: Dopad odpisů na daňový základ v roce 2009

Daňová skupina	Daňové odpisy v Kč	Účetní odpisy v Kč	Rozdíl DO-ÚO v Kč
5.	886.861,00	317.808,00	-568.873,00
6.	145.117,00	77.196,00	-67.921,00
CELKEM	1.031.978,00	395.004,00	-636.974,00

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že společnost v roce 2009 vykázala rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy u nemovitého majetku v hodnotě 636.974,-- Kč. Tento rozdíl ovlivnil základ daně dané společnosti a to takto:

Účetní odpisy – daňové odpisy = rozdíl

$$395.004 - 1.031.978 = -636.974,-$$

Účetní odpisy nemovitého majetku jsou menší než daňové odpisy, to znamená, že tento rozdíl představuje náklad, který je uznán dle ZDP za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů a účetní jednotka si o tento rozdíl může snížit základ daně. Díky odpisům nemovitého majetku si společnost v roce 2009 snížila základ daně o 636.974,-.

### 5.5 Odepisování vybraných druhů nemovitého majetku:

V této kapitole bych chtěla demonstrovat odepisování nemovitého majetku z daňového a účetního hlediska. Jelikož společnost vlastní větší množství nemovitého majetku, není zde možné znázornit odpisy veškerého nemovitého majetku. Proto jsem si k tomuto účelu vybrala pouze dva druhy nemovitého majetku a to:

- administrativní budovu
- sklad

Tento majetek je zařazen do odpisových skupin 5. a 6.



V následujících tabulkách jsou vypočteny daňové odpisy dle ZDP a účetní odpisy dle vnitropodnikové směrnice společnosti v jednotlivých letech a dále jejich dopad na základ daně. Za sledované období jsem si zvolila rok 2009.

Administrativní budova:

Vstupní cena: 3.859.489,00  
 Způsob pořízení: nákup  
 Datum zařazení: 24.2.2006  
 Daňové odpisy: 6. odpisová skupina, zrychlený způsob odpisování  
 Účetní odpisy: 50 let odpisování, sazba účetních odpisů 2 %

Tabulka 9: Daňové odpisy administrativní budovy

Rok	Postup	Odpis	Oprávk	ZC
2006	3.859.489/50	77.190,00	77.190,00	3.782.299,00
2007	<u>2*3.782.299</u> 51-1	151.292,00	228.482,00	3.631.007,00
2008	<u>2*3.631.007</u> 51-2	148.205,00	376.687,00	3.482.802,00
2009	<u>2*3.482.802</u> 51-3	145.117,00	521.804,00	3.337.685,00
2010	<u>2*3.337.685</u> 51-4	117.112,00	638.916,00	3.220.573,00

V prvním roce odpisování jsem použila odpisový koeficient 50 a pro další roky odpisový koeficient 51 snížený vždy o počet let, po které už byl daný majetek odpisován.

Výpočet odpisu v první roce je tedy následující: Vstupní cena/koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování =  $3.859.489/50 = 77.190,--$  Kč.

Výpočty odpisů pro další roky jsou:  $(2 * \text{zůstatková cena})/(\text{koeficient pro zrychlené odpisování pro další roky odpisování} - \text{počet let, po které již byl majetek odpisován})$ . Konkrétně pro druhý rok odpisování je výpočet následující:  $(2*3.782.299)/(51-1)=151.292,--$  Kč.

Tabulka 10: Účetní odpisy administrativní budovy

Rok	Postup	Odpis	Oprávky	ZC
2006	6433*10	64.310,00	64.310,00	3.795.159,00
2007	6433*12	77.196,00	141.506,00	3.717.963,00
2008	6433*12	77.196,00	218.702,00	3.640.767,00
2009	6433*12	77.196,00	295.898,00	3.563.571,00
2010	6433*12	77.196,00	373.094,00	3.486.375,00

Společnost vypočítává účetní odpisy měsíční. Výpočet měsíčního odpisu je následující:  $3.859.489 * (0,02/12) = 6.433,-$  Kč. Pro zjednodušení jsem zde zvolila výpočet pouze ročních odpisů.

Tabulka 11: Porovnání daňových a účetních odpisů administrativní budovy

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2006	64.310,00	77.190,00	-12.880,00
2007	77.196,00	151.292,00	-74.096,00
2008	77.196,00	148.205,00	-71.009,00
<b>2009</b>	<b>77.196,00</b>	<b>145.117,00</b>	<b>-67.921,00</b>
2010	77.196,00	117.112,00	-39.916,00

Odpisy tohoto nemovitého majetku ovlivnily základ daně společnosti v roce 2009 a to takto: Účetní odpisy byly nižší než daňové odpisy o 67.921,00 Kč, tzn. že si společnost v daňovém přiznání snížila základ daně o tuto částku.

Sklad:

Vstuní cena:	2.274.860,00
Způsob pořízení:	nákup
Datum zařazení:	24.02.2006
Daňové odpisy:	5. odpisová skupina, zrychlený způsob odpisování
Účetní odpisy:	30 let odpisování, sazba účetních odpisů 3,33 %

Tabulka 12: Daňové odpisy skladu

Rok	Postup	Odpis	Oprávky	ZC
2006	2.274.860/30	75.829,00	75.829,00	2.199.031,00
2007	<u>2*2199031</u> 31-1	146.603,00	222.432,00	2.052.428,00
2008	<u>2*2052428</u> 31-2	141.547,00	363.979,00	1.910.881,00
2009	<u>2*1910881</u> 31-3	136.492,00	500.471,00	1.774.389,00
2010	<u>2*1774389</u> 31-4	131.437,00	631.908,00	1.642.952,00

V prvním roce odpisování jsem použila odpisový koeficient 30 a pro další roky odpisový koeficient 31 snížený vždy o počet let, po které už byl daný majetek odpisován.

Výpočet odpisu v první roce je tedy následující: Vstupní cena/koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování =  $2.274.860/30 = 75.829,--$  Kč.

Výpočty odpisů pro další roky jsou:  $(2 * \text{zůstatková cena})/(\text{koeficient pro zrychlené odpisování pro další roky odpisování} - \text{počet let, po které již byl majetek odpisován})$ . Konkrétně pro druhý rok odpisování je výpočet následující:  $(2*2199031)/(31-1)=146.603,--$  Kč.

Tabulka 13: Účetní odpisy skladu

Rok	Postup	Odpis	Oprávky	ZC
2006	6313*10	63.130,00	63.130,00	2.211.760,00
2007	6313*12	75.756,00	138.886,00	2.135.975,00
2008	6313*12	75.756,00	214.642,00	2.060.218,00
2009	6313*12	75.756,00	290.398,00	1.984.462,00
2010	6313*12	75.756,00	366.154,00	1.908.706,00

Společnost vypočítává účetní odpisy měsíční. Výpočet měsíčního odpisu je následující:  $2.274.860 * (0,0333/12) = 6.313,-$  Kč. Pro zjednodušení jsem zde zvolila výpočet pouze ročních odpisů.

Tabulka 14: Porovnání daňových a účetních odpisů dílny

Rok	Odpisy		Vliv na základ daně
	Účetní	Daňové	
2006	63.130,00	75.829,00	-12.698,00
2007	75.756,00	146.603,00	-70.847,00
2008	75.756,00	141.547,00	-65.791,00
<b>2009</b>	<b>75.756,00</b>	<b>136.492,00</b>	<b>-60.736,00</b>
2010	75.756,00	131.437,00	-55.681,00

Odpisy tohoto nemovitého majetku ovlivnily základ daně společnosti v roce 2009 a to takto: Účetní odpisy byly menší než daňové odpisy o 60.736,-- Kč, tzn. že si společnost snížila v daňovém přiznání základ daně o tuto částku.

## 5.6 Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů na konkrétním druhu majetku

Majetek: Administrativní budova  
 Vstupní cena: 3.859.489,00 Kč  
 Způsob pořízení: nákup  
 Datum zařazení: 24. 02. 2006  
 Daňové odpisy: 6. odpisová skupina, rovnoměrný způsob odpisování

Tabulka 15: Daňové odpisy – rovnoměrné

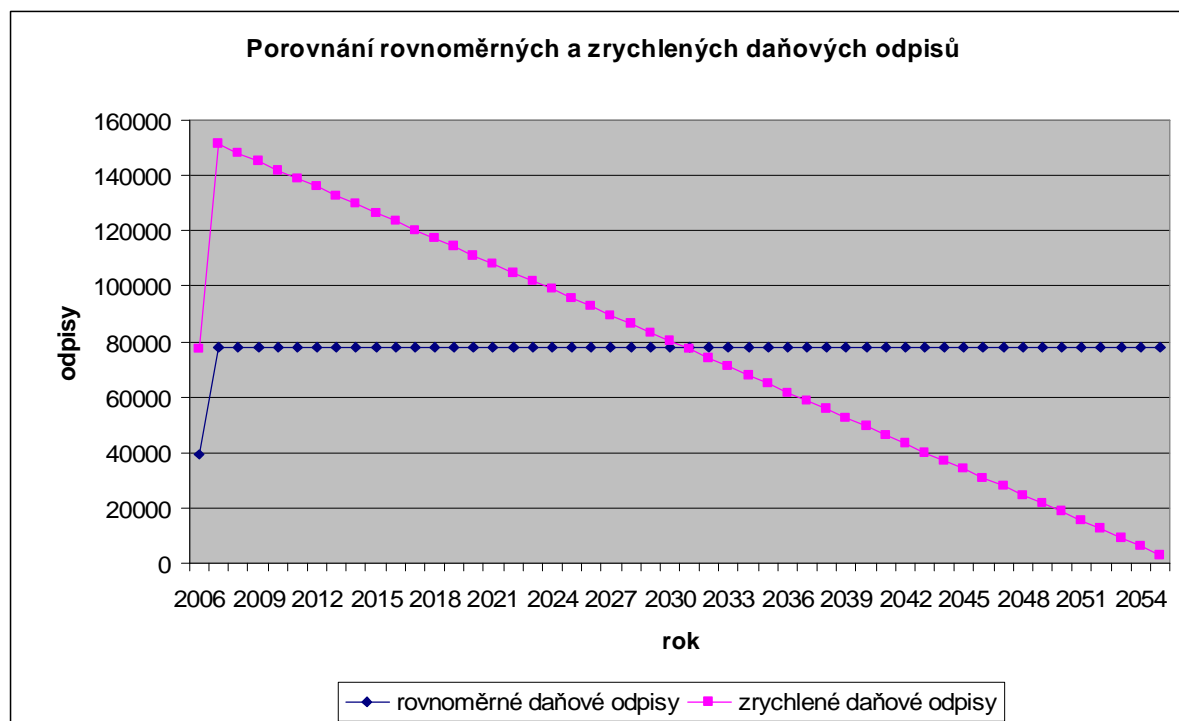
Rok	Postup	Odpis	Oprávký	ZC
2006	$\frac{3.859.489}{100} * 1,02$	39.367,00	39.367,00	3.820.122,00
2007	$\frac{3.859.489}{100} * 2,02$	77.962,00	117.329,00	3.742.160,00
2008	$\frac{3.859.489}{100} * 2,02$	77.962,00	195.291,00	3.664.198,00
2009	$\frac{3.859.489}{100} * 2,02$	77.962,00	273.253,00	3.586.236,00
2010	$\frac{3.859.489}{100} * 2,02$	77.962,00	351.215,00	3.508.274,00
...	...	...	...	...
2055	$\frac{3.859.489}{100} * 2,02$	77.946,00	3.859.489,00	0,00

Majetek: Administrativní budova  
 Vstupní cena: 3.859.489,00 Kč  
 Způsob pořízení: nákup  
 Datum zařazení: 24. 02. 2006  
 Daňové odpisy: 6. odpisová skupina, zrychlený způsob odpisování

Tabulka 16: Daňové odpisy – zrychlené

Rok	Postup	Odpis	Oprávky	ZC
2006	3.859.489/50	77.190,00	77.190,00	3.782.299,00
2007	<u>2*3.782.299</u> 51-1	151.292,00	228.482,00	3.631.007,00
2008	<u>2*3.631.007</u> 51-2	148.205,00	376.687,00	3.482.802,00
2009	<u>2*3.482.802</u> 51-3	145.117,00	521.804,00	3.337.685,00
2010	<u>2*3.337.685</u> 51-4	117.112,00	638.916,00	3.220.573,00
...	...	...	...	...
2055	<u>2*3.087</u> 51-49	3.087,00	3.859.489,00	0,00

Graf 1: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů



V zákoně od daních z příjmů jsou v § 31 a 32 uvedeny pro rovnoměrné a zrychlené odpisování majetku tři rozdílné roční odpisové sazby či koeficienty – pro vstupní cenu majetku v prvním roce a v následujících letech a pro zvýšenou vstupní cenu majetku. V mém případě jsem použila pouze dvě odpisové sazby pro rovnoměrné daňové odpisy a dva koeficienty pro zrychlené daňové odpisy, jelikož u tohoto majetku nedošlo během doby odpisování k technickému zhodnocení, tzn. ke zvýšení jeho vstupní ceny.

V prvním roce odpisování jsou odpisové sazby a koeficienty u všech skupin nižší než v následujících letech. To upozorňuje na skutečnost, že odpisovaný majetek nemusí být používán v prvním zdaňovacím období po celou dobu, tzn. že k zařazení do odpisování může dojít v průběhu nebo až na konci zdaňovacího období. Proto je rovnoměrný i zrychlený odpis v prvním roce odpisování nižší než v dalších letech. V následujících letech odpisování jsou pak používány vyšší roční odpisové sazby a koeficienty.

Při použití metody rovnoměrných daňových odpisů dosáhneme nižšího odpisu v prvním roce odpisování a v dalších letech jsou výše odpisů stejné. Při použití metody zrychlených daňových odpisů dosáhneme v první polovině doby životnosti majetku vyšších odpisů než ve druhé polovině. Výhodou této metody je, že v prvních letech používání majetku, těsně po investici finančních prostředků do nákupu dlouhodobého hmotného majetku

si společnost zvýší své náklady, tudíž sníží svůj základ daně z příjmů a není tolik finančně zatížena jako u rovnoměrných odpisů.

## 5.7 Výpočet daňových odpisů po zvýšení vstupní ceny v roce 2010

Společnost plánuje v roce 2010 vyměnit kotel v administrativní budově za kotel výkonnější. Bude se tedy jednat o technické zhodnocení budovy a dojde ke zvýšení vstupní ceny majetku. Cena nového kotle je 80.410,- Kč. Ve výpočtu odpisů se bude postupovat následovně:

Tabulka 17: Zrychlené daňové odpisy administrativní budovy po zvýšení vstupní ceny

Rok	Postup	Odpis	Oprávk	ZC
2006	3.859.489/50	77.190,00	77.190,00	3.782.299,00
2007	<u>2*3.782.299</u> 51-1	151.292,00	228.482,00	3.631.007,00
2008	<u>2*3.631.007</u> 51-2	148.205,00	376.687,00	3.482.802,00
2009	<u>2*3.482.802</u> 51-3	145.117,00	521.804,00	3.337.685,00
2010	<u>2*3.418.095</u> 50-4	148.613,00	670.417,00	3.269.482,00

V případě, že v roce 2010 dojde skutečně k technickému zhodnocení administrativní budovy, dojde ke zvýšení vstupní ceny majetku. Odpis se bude počítat ze zvýšené zůstatkové ceny a s koeficientem daným ZDP pro zvýšenou vstupní cenu. Odpis v roce 2010 při zvýšené vstupní ceně bude 148.613,-- Kč. V případě, že by k plánované výměně výkonnějšího kotle v administrativní budově nedošlo, činily by daňové odpisy v roce 2010 částku 117.112,-- Kč.

## 5.8 Tvorba rezervy v letech 2008 – 2010

Společnost dále plánuje v roce 2011 provést výměnu 3 ks vchodových dveří 30 ks dřevěných oken a 3 ks balkónových dveří v administrativní budově za dveře a okna plastová stejných rozměrů. Nebude se tedy jednat o technické zhodnocení, nýbrž o její opravu. S touto opravou plánovanou na rok 2011 počítá společnost již od roku 2008. Od tohoto roku tedy tvoří na tuto opravu rezervu.



Tvorba i čerpání rezervy je dokumentováno z důvodu doložení oprávněnosti tvořit rezervu. Společnost k tvorbě rezervy předložila plán oprav, rozpočet nákladů na opravu a vnitropodnikovou směrnici o tvorbě a čerpání rezervy. Dle rozpočtu nákladů na opravu vynaloží výměnu oken v administrativní budově celkem 1.182.000,- Kč bez DPH podle platných cen v roce 2008.

Jelikož zákon o rezervách stanovuje maximální limit doby tvorby rezervy u hmotného majetku zařazeného v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období a jelikož nesmí být rezerva na opravy jednotlivého hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období, je dodržen i časový limit tvorby rezervy.

Rezerva je vytvářena rovnoměrně tři roky:

$$\frac{1.182.000,00}{3} = 394.000,-- \text{ Kč}$$

O tvorbě rezervy tedy bylo účtováno a následně o čerpání rezervy bude účtováno takto:

Tabulka 18: Tvorba rezervy a čerpání rezervy

<b>Rok</b>	<b>Popis</b>	<b>Cena</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
2008	Tvorba rezervy na opravy	394.000,--	552	459
2009	Tvorba rezervy na opravy	394.000,--	552	459
2010	Tvorba rezervy na opravy	394.000,--	552	459
2011	Výdaje na opravu majetku	1.095.052	511	321
2011	Čerpání rezervy na opravy	- 1.182.000,--	552	451

účet 551 – Tvorba, čerpání a zrušení zákonných rezerv

účet 451 – Zákonné rezervy

účet 511 – Opravy a udržování

účet 321 – Dodavatelé

Náklady na výměnu dveří a oken se účtují podle skutečné výše na účet MD 511. D 321. Čerpání rezervy se účtuje vždy jako storno původní tvorby, tzn. záporně na MD účtu 552 se souvztažným zápisem na D účtu 451 také záporně. V případě, že by k opravě v r. 2010 nedošlo, byla by vytvořená rezerva zrušena stejným zápisem jako při jejím čerpání. Pokud by

oprava byla zahájena v r. 2010 a nedokončena. Měla by společnost povinnost zrušit vytvořenou rezervu nejpozději do konce následujícího zdaňovacího období po roce zahájení opravy.

## 5.9 Výpočet daně z nemovitostí v roce 2009 a 2010

Od začátku roku 2010 došlo ke změnám ve výpočtu daně z nemovitosti. Vypracovala jsem pro znázornění zvýšení této daně u vybraného druhu majetku v roce 2009 a v roce 2010.

Od 1.1. 2010 došlo k zdvojnásobení sazeb daně z pozemků uvedených v § 6 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí (kromě sazeb uvedených v § 6 odst. 1 zákona od dani z nemovitostí) i sazeb daně u staveb (kromě staveb uvedených v §11 odst. 1, písm. d) bod 3 dle zákona o dani z nemovitostí). Dále dle zákona o dani z nemovitostí mohou obce upravit daň z nemovitostí koeficientem. Koeficient stanovuje obecně závazná vyhláška.

K výpočtu dani z nemovitosti v roce 2009 a v roce 2010 jsem si vybrala dvě stavby

- administrativní budovu o výměře zastavěné plochy stavby 278 m<sup>2</sup>
- sklad o výměře zastavěné plochy stavby 975 m<sup>2</sup>

Jelikož se obě stavby nacházejí v obci, která má podle posledního sčítání lidu méně než 1.000 obyvatel, není daň násobena žádným koeficientem.

Tabulka 19: Daň z nemovitosti v roce 2009 a 2010 u administrativní budovy

<b>Daň ze staveb – výpočet daňové povinnosti</b>	<b>Poplatník rok 2009</b>	<b>Poplatník rok 2010</b>	<b>Měrná jednotka</b>
Základ daně ze staveb	278,00	278,00	m <sup>2</sup>
Základní sazba daně podle § 11 odst. 1 § zákona	5,00	10,00	Kč/ m <sup>2</sup>
Počet nadzemních podlaží dalších	1	1	
Zvýšení základní sazby za další nadzemní podlaží podle § 11 odst. 2 zákona	0,75	0,75	Kč
Výsledná sazba daně	5,75	10,75	
Daň ze staveb (zaokrouhlí se na celé Kč nahoru)	1.599	2.989	Kč
Daňová povinnost ( zaokrouhlí se na celé Kč nahoru)	1.599	2.989	Kč
Výsledná daňová povinnost po úpravě místním koeficientem podle § 12 zákona	1.599	2.989	Kč

Daň z nemovitosti u administrativní budovy v roce 2010 vzrostla o 1.399,-- Kč oproti roku 2009 v závislosti na změně sazby za m<sup>2</sup>, tj. z 5,-- na 10,-- Kč/ m<sup>2</sup>.

Tabulka 20: Daň z nemovitosti v roce 2009 a 2010 u skladu

<b>Daň ze staveb – výpočet daňové povinnosti</b>	<b>Poplatník rok 2009</b>	<b>Poplatník rok 2010</b>	<b>Měrná jednotka</b>
Základ daně ze staveb	975,00	975,00	m <sup>2</sup>
Základní sazba daně podle § 11 odst. 1§ zákona	5,00	10,00	Kč/ m <sup>2</sup>
Počet nadzemních podlaží dalších	0	0	
Zvýšení základní sazby za další nadzemní podlaží podle § 11 odst. 2 zákona	0	0	Kč
Výsledná sazba daně	5,00	10,00	
Daň ze staveb (zaokrouhlí se na celé Kč nahoru)	4.875	9.750	Kč
Daňová povinnost ( zaokrouhlí se na celé Kč nahoru)	4.875	9.750	Kč
Výsledná daňová povinnost po úpravě místním koeficientem podle § 12 zákona	4.875	9.750	Kč

Daň z nemovitosti u skladu v roce 2010 vzrostla o 100% hodnoty r. 2009 v závislosti na změně sazby za m<sup>2</sup>, tj. z 5,-- na 10,-- Kč/ m<sup>2</sup>.

### 5.10 Účtování o odložené dani

Jelikož společnost sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a vztahuje se na ni povinnost ověření účetní závěrky auditorem ve smyslu § 20 zákona o účetnictví, je povinna zjišťovat a účtovat o odložené dani. Společnost v roce 2009 účtovala o odložené dani z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

Rok 2008 byl prvním rokem, kdy účetní jednotka účtovala o odložené dani. Nejprve si účetní jednotka stanovila a vyčíslila odložené daně k prvnímu dni účetního období a k poslednímu dni účetního období.

1.1.2008

Účetní zůstatková cena z roku 2007 – daňová zůstatková cena z roku 2007

13.136.108,72 – 11.559.397,72 = 1.576.711,-- Kč

1.576.711 \* 0,20 (DPPO pro r. 2009 = 20%) = **315.342,-- Kč** – odložený závazek

31.12.2008

Účetní zůstatková cena v roce 2008 – daňová zůstatková cena v roce 2008

$24.876.720,52 - 20.890.457,72 = 3.986.262,80$  Kč

$3.986.262,80 * 0,20$  (DPPO pro r. 2009 = 20%) = **797.253,-- Kč** – odložený závazek

Tabulka 21: Odložená daň v roce 2008

Název účetní operace	Částka	MD	D
Odložená daň k 1.1.2008	315.342,--	428	481
Odložená daň k 31.12. 2008	797.253,--	592	481

V dalším roce, tedy v našem případě v roce 2009 se na odložených daňových závazcích účtovalo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech předchozích rozdílů. Viz níže:

1.1.2009

Zůstatek účtu 481

$315.342 + 797.253 = 1.112.595,--$  Kč

31.12.2009

$21.797.559,95$  (ÚZC) –  $18.056.041,56$  (DZC) =  $3.741.518,39$

$3.741.518,39 * 0,19$  (DPPO pro r. 2010 = 19%) = **710.888,-- Kč** – odložený závazek

Po porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny DHM na konci roku 2009 byl vypočten odložený daňový závazek společnosti ve výši 710.888,-- Kč., společnost snížila zůstatek účtu 481 o částku 401.707,-- Kč ( $1.112.595 - 710.888,--$ ) a to účetním zápisem 481/592.

účet 428 – Nerozdělený zisk minulých let

účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

účet 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená

## 6. Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na nemovitý majetek a analýzu daňových a účetních aspektů u nemovitého majetku. Zabývala jsem se především odpisováním nemovitého majetku a hlavními rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy podle platných právních předpisů a jejich vlivem na základ daně a dále daněmi, které se týkají nemovitého majetku jako je daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z přidané hodnoty.

Cílem práce bylo zobrazit, jak významnou roli hraje odpisování majetku v hospodaření podniku, jak se odpisy podílejí na konečné výši hospodářského výsledku a ovlivňují výši základu daně, ze kterého se následně počítá daň.

Ve vlastní práci jsem se věnovala problematice odpisování v konkrétní společnosti. Jelikož společnost vlastní vícero nemovitého majetku, vybrala jsem si pouze dva druhy nemovitého majetku a ukázala vliv odpisů tohoto majetku na základ daně společnosti. Pro výpočet účetních odpisů využívá tato společnost metodu rovnoměrných odpisů a pro výpočet daňových odpisů metodu zrychlených odpisů.

Za sledované období jsem si vybrala rok 2009. V tomto roce vyšly vždy účetní odpisy menší než daňové, tudíž si o tuto částku mohla společnost snížit základ daně v daňovém přiznání.

Dále jsem porovnávala lineární a degresivní odpisování. Degresivní odpisování je vhodné pro účetní jednotky s vysokým základem daně, kdy v roce nabytí majetku a několika následujících si uplatní vyšší odpisy, čímž se sníží základ daně z příjmů a nebudou tak finančně zatíženy právě v době investování do dlouhodobého majetku. Degresivní odpisy jsou výhodné i z pohledu klesající sazby daně z příjmů v posledních letech, kdy si společnost zvýšila náklady v důsledku vyšších odpisů právě v letech vyšších sazeb daně z příjmů. Jedná se v tomto případě tedy o optimalizaci daňového základu.

Dále jsem chtěla zjistit vliv zvýšené vstupní ceny konkrétního majetku na jeho odpisování v důsledku technického zhodnocení, které společnost plánuje provést v roce 2010. Vypočítala jsem u tohoto majetku daňové odpisy pro zvýšenou vstupní cenu a porovnála je s odpisy, se kterými by účetní jednotka počítala v případě, že by k plánovanému technickému zhodnocení nedošlo.

Další část vlastní práce jsem věnovala tématu tvorba a čerpání rezervy na opravu majetku. Společnost plánuje v roce 2011 provést dřevěných dveří a oken za dveře a okna plastová stejných rozměrů. S touto opravou plánovanou na rok 2011 počítá společnost již od

roku 2008 a od tohoto roku tedy tvoří na tuto opravu rezervu. Rezerva je vytvářena rovnoměrně po dobu tří let. Tvorba i čerpání rezervy je dokumentováno z důvodu doložení oprávněnosti tvořit rezervu.

Z důvodu změn zákona o dani z nemovitosti, která je v účinnosti od 1.1.2010 jsem demonstrovala tuto změnu na výpočtech daně z nemovitosti v roce 2009 a 2010. Daň z nemovitosti u daného majetku v roce 2010 vzrostla o 100% hodnoty r. 2009 v závislosti na změně sazby za m<sup>2</sup>.

Na závěr jsem se věnovala odložené dani. Společnost o této dani účtovala poprvé v roce 2008 z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Ilustrovala jsem proto výpočet a účtování o této dani v letech 2008 a 2009. Společnosti v roce 2009 vyšel odložený závazek v hodnotě 710.888,-- Kč.

## **7. Summary**

The topic of this bachelor work is „Immoveables – analysis of account and tax aspects“. Taxes depreciation can be divided in two groups namely in account depreciations and tax depreciations. Both of these two groups have their own specific functions and they can not be confused.

Account depreciations abide by accounting act and they are authorized to accounting entity. Account depreciations set a real margin of property wear, they depend on their supposed durability life, the way of usage and so on. Account depreciations are only account costs, which are not tax unacceptable and set lasting decrease in value of the property. Account depreciations decline the trading income.

Tax depreciations abide by the law of income taxes. This law is accepted for all accounting entity. Tax depreciations apply just for the purpose of determination of tax base not for the purpose of determination of real durability life and on the way of property usage. Exercitation of tax depreciations as an entry lowering the income tax base is not the duty but only the right for taxpayers.

Statement of account depreciations and tax depreciations is in declaration of taxes.

### **Keywords**

Account depreciation of immoveables, Tax depreciations of immovables, Long-term tangible property, Depreciable and indepreciable long-term property, Income tax base

## 8. Přehled použité literatury

1. Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
2. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
7. Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů
8. Český účetní standard pro podnikatele č. 013, o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku
9. RYNEŠ, Petr, *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: nakladatelství ANAG, 2008. 958s. ISBN 978-80-7263-437-8
10. VALOUCH, Petr, *Účetní a daňové odpisy 2010*. Praha: Grada Publishing a.s., 2010. 138s. ISBN 978-80-247-3201-5
11. STARÝ, Karel, *Souvztažnosti pro vedení účetnictví podnikatelů*. Český Těšín: Poradce s.r.o, 2004. 480s. ISBN 80-86674-73-8



## **Seznam tabulek a grafů**

Tabulka 1: Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Tabulka 2: Odpisové koeficienty při zrychleném odpisování

Tabulka 3: Podmínky pro účetní odpisy

Tabulka 4: Podmínky pro daňové odpisy

Tabulka 5: Přehled nemovitého majetku k 31.12.2009

Tabulka 6: Účetní odpisy v roce 2009

Tabulka 7: Daňové odpisy v roce 2009

Tabulka 8: Dopad odpisů na daňový základ v roce 2009

Tabulka 9: Daňové odpisy administrativní budovy

Tabulka 10: Účetní odpisy administrativní budovy

Tabulka 11: Porovnání daňových a účetních odpisů administrativní budovy

Tabulka 12: Daňové odpisy skladu

Tabulka 13: Účetní odpisy skladu

Tabulka 14: Porovnání daňových a účetních odpisů dílny

Tabulka 15: Daňové odpisy – rovnoměrné

Tabulka 16: Daňové odpisy – zrychlené

Tabulka 17: Zrychlené daňové odpisy administrativní budovy po zvýšení vstupní ceny

Tabulka 18: Tvorba rezervy a čerpání rezervy

Tabulka 19: Daň z nemovitosti v roce 2009 a 2010 u administrativní budovy

Tabulka 20: Daň z nemovitosti v roce 2009 a 2010 u skladu

Tabulka 21: Odložená daň v roce 2008

Graf 1: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

## **Seznam příloh**

Příloha 1 - Inventární karta DHM a DNM

