

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO
S.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

NEMOVITOSTI Z ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO ASPEKTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Věra MEZEROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Petr KOUT, CSc.**

Znojmo, 2011

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Nemovitosti z účetního a daňového aspektu“, jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne

.....
Věra MEZEROVÁ

PODĚKOVÁNÍ:

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu své bakalářské práce Ing. Petru Koutovi za cenné odborné rady, připomínky a doporučení, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE



Autor

Věra MEZEROVÁ

Bakalářský studijní program

Ekonomika a management

Obor

Účetnictví a finanční řízení podniku

Název:

Nemovitosti z účetního a daňového aspektu

Název (v angličtině):

Property of the accounting and tax aspects

Zásady pro vypracování:

1. Prostudování odborné literatury.
2. Zpracování přehledu hlavních účetních případů týkajících se nemovitostí.
3. Rozbor nakládání s nemovitostmi z pohledu jednotlivých daní.
4. Analýza hlavních problémů spojených s nakládáním s nemovitostmi.
5. Vyhodnocení analýzy a doporučení pro praxi.
6. Aplikace získaných poznatků na konkrétním podniku.

Rozsah práce: 50

Seznam odborné literatury:

1. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
2. PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Praha: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-515-3.
3. VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovitosti v podnikání*. Praha: ASPI, 2008. 144 s. ISBN 978-80-7357-400-0.

Datum zadání bakalářské práce: červenec 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011

L. S.


Věra MEZEROVÁ
autor


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tématem bakalářské práce jsou „*Nemovitosti z účetního a daňového aspektu.*“

V teoretické části jsem se zaměřila na pořízení nemovitostí, jejich ocenění, daňové i odpisování a zařazení a vyřazení z obchodního majetku z pohledu právnických osob. V praktické části jsem teoretické poznatky aplikovala na konkrétní případy u fiktivní firmy XYZ, s. r. o.

Klíčová slova – nemovitost, stavba, pozemek, pořízení nemovitostí, ocenění nemovitostí, odpisování, vyřazení nemovitostí.

ABSTRACT

The topic of the Bachelor's composition is *The Real estate from the aspect of accounting and taxation.*

In the theoretical part I focused on the acquisition of a real estate, its valuation, tax and accounting depreciation and the inclusion and exclusion of assets from a corporate perspective. In the practical part I have applied the theoretical knowledge to specific cases on a fictitious company XYZ Ltd.

Key words – real estate, construction, parcel, acquisition of a real estate, valuation of a real estate, depreciation, exclusion of a real estate.

Obsah

ÚVOD.....	9
CÍL PRÁCE A METODIKA	10
1. TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1.1 ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ POJMŮ	11
1.1.1 Z účetního aspektu	11
1.1.2 Z daňového aspektu	12
1.1.3 Z pohledu občanského zákoníku.....	13
1.2 POŘÍZENÍ NEMOVITOSTI	13
1.3 INVENTARIZACE.....	14
1.4 OCENĚNÍ NEMOVITOSTÍ.....	14
1.5 OPRAVNÉ POLOŽKY	16
1.6 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ, OPRAVY, REZERVY NA OPRAVY	17
1.6.1 Technické zhodnocení a opravy	17
1.6.2 Rezervy na opravy	18
1.7 ODPISOVÁNÍ	20
1.7.1 Účetní odpisy	21
1.7.2 Daňové odpisy	22
1.7.3 Odpisy po provedení technického zhodnocení	24
1.8 VYŘAZENÍ NEMOVITOSTÍ	24
1.9 OBCHODOVÁNÍ S NEMOVITOSTMI	27
1.10 PRONÁJEM NEMOVITOSTÍ.....	27
1.10.1 Nájemné jako výdaj (náklad).....	27
1.10.2 Nájemné jako příjem (výnos)	28
1.11 OSTATNÍ DANĚ.....	28
1.11.1 Daň z nemovitostí	28
1.11.2 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	30
1.11.2.1 Daň dědická	30
1.11.2.2 Daň darovací	31
1.11.2.3 Daň z převodu nemovitostí	31
1.11.3 Daň z přidané hodnoty	32

2. PRAKTICKÁ ČÁST	35
2.1 ÚDAJE O FIRMĚ	35
2.2 POŘÍZENÍ NEMOVITOSTI	36
2.3 OPRAVY, TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A REZERVY NA OPRAVU	41
2.4 ODPISY	47
2.5 VYŘAZENÍ NEMOVITOSTI VERSUS PRONÁJEM	52
2.6 INVENTARIZACE	59
2.7 POROVNÁNÍ ODPISŮ	61
ZÁVĚR	67
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
SEZNAM TABULEK	69
SEZNAM GRAFŮ	71
SEZNAM PŘÍLOH	72

Úvod

K zahájení podnikatelské činnosti jsou nezbytné nejen administrativní úkony, ale také umístění svého sídla nebo místa podnikání, kanceláří, dílen či skladů do nemovitostí.

Nabídek nemovitostí k podnikání najdeme mnoho na internetu. Stačí se podívat na stránky různých realitních kanceláří, developerů a majitelů, kde si začínající nebo již stávající firmy můžou vybrat tu správnou nemovitost ke svému podnikání. Před takovým výběrem je nutné zvážit, zda si pořídit nemovitost vlastní nebo raději nemovitost pronajmout. Najít tu správnou nemovitost může ovlivňovat několik faktorů, zejména dobrá dopravní dostupnost, okolí, technický stav nemovitosti, cena, případně další související služby.

Mezi hlavní výhody vlastní nemovitosti patří zvláště užívání nemovitosti bez smluvního vztahu, řešení jakékoli výpovědi, investování do vlastního majetku nebo různé úpravy na nemovitosti dle vlastního uvážení, samozřejmě v souladu s předpisy.

Pronájem nemovitosti volí většinou firmy, které nemají dostatek finančních prostředků na pořízení vlastní nemovitosti nebo nechtějí mít starosti s jejich údržbou.

Některé firmy se zabývají obchodováním s nemovitostmi. Jedná se o realitní kanceláře nebo developerské firmy. Zde není hlavním důvodem někam umístit kanceláře, dílny nebo sklady, nemovitosti jsou pořizovány za účelem dalšího prodeje.

Cíl práce a metodika

Cílem mé práce je poskytnout základní přehled o využití nemovitostí u právnických osob.

Na základě odborné literatury budou v teoretické části vymezeny základní pojmy a dále budou popsány jednotlivé fáze nakládání s nemovitostmi – od jejich pořízení, ocenění, odpisování až po vyřazení, a to z pohledu účetního a z pohledu jednotlivých přímých a nepřímých daní.

V praktické části budou aplikovány teoretické poznatky na fiktivní společnosti XYZ s. r. o. Na modelových situacích budou popsána jednotlivá pořízení nemovitostí, jejich možné opravy, technické zhodnocení nebo tvorba rezervy na opravu nemovitosti. V neposlední řadě budou uvedeny možné způsoby odpisování a následně vyřazení některé nemovitosti, popřípadě její pronájem jiné osobě či společnosti.

1. TEORETICKÁ ČÁST

1.1 Základní vymezení pojmů

1.1.1 Z účetního aspektu

Nemovitosti jsou z pohledu účetnictví nejčastěji dlouhodobý hmotný majetek, který tvoří:¹

Tabulka č. 1

Z pohledu účetnictví:	omezení	poznámka
POZEMKY	bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím	Do této kategorie se <u>nezahrnují</u> ovocné stromy nebo ovocné keře, pokud jsou vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha. Dále to jsou trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí, které se vykazují v rámci dlouhodobého hmotného majetku samostatně.
STAVBY • stavby a budovy • důlní díla a stavby pod povrchem • vodní díla • další stavební díla podle zvláštních právních předpisů • otvírky lomů, pískoven a hlinišť • technická rekultivace • byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů	bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti	Veškeré stavby jsou tedy brány jako jeden druh majetku bez ohledu na to, zda jsou podle občanskoprávní úpravy nemovitostí, a bez ohledu na okolnost, zda jsou či nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí.
LOŽISKA NEVYHRAZENÉHO NEROSTU NEBO JEJICH ČÁSTI	bez ohledu na výši ocenění (popř. jeho část koupená jako součást pozemku)	

Zdroj: práce autora

¹ Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb.,o účetnictví

Abychom mohli nemovitosti zahrnout do dlouhodobého hmotného majetku, musí být uvedeny do stavu způsobilého k užívání, což představuje dokončení věci, splnění technických funkcí a splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy (např. stavebními, bezpečnostními, hygienickými, požárními, apod.).²

Nemovitosti netvoří dlouhodobý hmotný majetek, pokud spadají do zboží. To je u těch společností, které nakupují nemovitosti za účelem dalšího prodeje a samy tyto nemovitosti nepoužívají, nepronajímají a neprovádí na nich technické zhodnocení.

1.1.2 Z daňového aspektu

Tabulka č. 2

Z pohledu jednotlivých daní patří pod pojem hmotný majetek:		
<i>Druh daně</i>	<i>Vymezení</i>	<i>Poznámka</i>
<i>DAŇ Z PŘÍJMU³</i>	○ budovy a domy ○ byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů ○ stavby, <u>s výjimkou</u> - provozních důlních děl - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m. - oplocení, sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.	Nespadají sem pozemky.
<i>DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY⁴</i>	○ budovy a domy ○ byty a nebytové prostory ○ stavby ○ pozemky	
<i>DAŇ Z PŘEVODU NEM. DĚDICKÁ, DAROVACÍ, DAŇ Z NEMOVITOSTI⁵</i>	Chápu pojem nemovitost ve smyslu občanského zákoníku.	

Zdroj: práce autora

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 39

⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 122

⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 92, 100

Při posuzování staveb pro účetní a daňové účely je třeba vycházet také z tuzemské Klasifikace stavebních děl (CZ-CC), která obsahově vychází z mezinárodního standardu Klasifikace stavebních děl, vydaného Eurostatem v roce 1997.

1.1.3 Z pohledu občanského zákoníku

Tabulka č. 3

Z pohledu občanského zákoníku tvoří nemovitosti:	
POZEMKY	
STAVBY SPOJENÉ SE ZEMÍ PEVNÝM ZÁKLADEM	Toto pevné spojení není nijak právně vymezeno, obvykle je ale chápáno jako spojení se zemí, které neumožňuje danou stavbu přemístit jinam bez jejího poškození nebo nežádoucího znehodnocení.

Zdroj: práce autora

1.2 Pořízení nemovitosti

Nemovitost lze pořídit těmito způsoby:

- koupí,
- směnou,
- nepeněžním vkladem společníka do obchodní společnosti,
- výstavbou ve vlastní režii,
- darováním,
- zděděním.

Tabulka č. 4

Poplatník zaúčtuje pořízení:		
<i>Způsob pořízení</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
koupí	021/031 - Stavby/ Pozemky	321 – Dodavatelé
směnou	021/031 - Stavby/ Pozemky	021/031 - Stavby/ Pozemky
nepeněžním vkladem	021/031 - Stavby/ Pozemky	411- Základní kapitál
výstavbou ve vlastní režii	021/031 - Stavby/ Pozemky	624 - Aktivace DHM
darováním/ zděděním	021/031 - Stavby/ Pozemky	413 - Ost. kapitálové fondy

Zdroj: práce autora

Podle způsobu nabytí nemovitosti se stanoví způsob a výše ocenění nemovitosti.

Po řádném zaúčtování nesmíme zapomenout na vystavení inventární karty majetku (viz příloha č. 1).

1.3 Inventarizace

Inventarizací se zjišťuje, zda vykázaný majetek na inventárních kartách existuje a zda je správně oceněn. Soupis majetku musí odpovídat zjištěnému stavu podle inventarizace k datu účetní závěrky a souhrn hodnot jednotlivých položek musí odpovídat zůstatku účtu v rozvaze.

U nemovitostí, zapsaných do katastru nemovitostí, je vhodné mít k dispozici aktuální výpis listu vlastnictví a opět se musí odsouhlasit, že účetní evidence odpovídá zápisům v listu vlastnictví. V případě různých omezení vlastnictví k majetku (např. zástavní právo), je nutné prověřit, zda důvody tohoto práva stále trvají. Toto omezení se pak uvádí do přílohy k účetní závěrce. Vzor inventární karty je uveden v příloze práce.

1.4 Ocenění nemovitostí

Tabulka č. 5

<i>Nemovitosti se podle účetních předpisů s ohledem na jejich způsob pořízení oceňují:</i>		
<i>Způsob ocenění</i>	<i>Způsob pořízení</i>	<i>Poznámka</i>
pořizovací cena	koupě	Cena, za kterou byla nemovitost pořízena a náklady s pořízením související. Tato cena se používá při úplatném pořízení.
vlastní náklady	výstavba ve vlastní režii	Nemovitost vytvořila firma sama vlastní činností
reprodukční pořizovací cena	bezúplatné nabytí	Ocenění majetku se použije v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se také o případ, kdy firma vystavěla nemovitost sama, ale nelze zjistit vlastní náklady, nebo vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena. Toto ocenění je vždy lepší přenechat znalci v daném oboru, který určí objektivní výši obvyklé ceny na trhu, nebo můžeme vycházet z cen získaných od realitních kanceláří.

Zdroj: práce autora

Při nabytí nemovitosti zděděním nebo darováním je vstupní cenou pro účely daní z příjmů:

- cena stanovená pro účely daně dědické,
- cena stanovená pro účely daně darovací.

Z účetního pohledu je uplatňována zásada oceňování v historických cenách, přičemž musí být respektována zásada opatrnosti. Ocenění pro účely účetnictví a vstupní cena pro účely daní se u stejného majetku může lišit. Příkladem mohou být některé případy nabytí nemovitosti vkladem nebo děděním.

Tabulka č. 6

<i>Do součásti ocenění nemovitosti mj.:⁶</i>	
<i>PATŘÍ</i>	○ náklady na přípravu a zabezpečení přípravy nemovitosti - odměny za poradenské služby, zprostředkování - správní poplatky - náklady na předprojektové přípravné práce ○ úroky z úvěru, pomocí něhož je nemovitost pořizována, pokud tak účetní jednotka rozhodne ○ průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy ○ zůstatkové ceny vyřazených staveb v důsledku nové výstavby ○ náklady na kolaudaci
<i>NEPATŘÍ</i>	○ opravy a udržování ○ náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu ○ nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá stavba ○ náklady na biologickou rekultivaci ○ daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí ○ průzkumy trhu

Zdroj: práce autora

V praxi se často stává, že cena pozemku je zahrnuta do ocenění stavby, se kterou byl pozemek pořízen. Pokud je kupní cena stavby včetně pozemku vyjádřena jednou částkou, vychází

⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/2002 Sb. o účetnictví

se při stanovení pořizovací ceny stavby a pořizovací ceny pozemku z ocenění těchto nemovitostí podle znaleckého posudku, ten bývá k dispozici pro účely daně z převodu nemovitosti. Je tedy nutné souhrnnou kupní cenu rozdělit na cenu za stavbu a cenu za pozemek a to v poměru, v jakém jsou stanoveny ve znaleckém posudku.

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení nemovitosti do stavu způsobilého obvyklého užívání nejpozději v prvním roce odpisování, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce.

1.5 Opravné položky

Smyslem tvorby opravných položek je vyjádření reálné hodnoty majetku v případě, že došlo k dočasnému poklesu jeho hodnoty a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Je-li snížení hodnoty trvalé, vyjádříme tuto hodnotu odpisem. Významem opravné položky není úprava zisku či ztráty. Vytvořenou opravnou položku lze zrušit do výše, v jaké byla vytvořena.

Tabulka č. 7

Poplatník zaúčtuje tvorbu/ snížení opravné položky (OP):		
	MD	D
tvorba	559- Tvorba a zúčtování OP	092 – OP k dlouh. hm. maj.
snížení/zrušení	092 – OP k dlouh. hm. maj.	559- Tvorba a zúčtování OP

Zdroj: práce autora

Tvorba opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku je nedaňovým nákladem.⁷

⁷ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 38

1.6 Technické zhodnocení, opravy, rezervy na opravy

1.6.1 Technické zhodnocení a opravy

Tabulka č. 8

Vymezení pojmů:	
technické zhodnocení ⁸	představuje vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává přiznání, částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které účetní jednotka na základě svého rozhodnutí neuplatní jako (výdaj) náklad. Podle účetních předpisů nelze technicky zhodnotit pozemky. Např. přemístění příček, dveří, oken, zmenšení či zvětšení otvorů.
oprava ⁹	odstraňuje účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, přičemž 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.
údržba ¹⁰	představuje soustavnou činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Zdroj: práce autora

Na majetku uvedeném do užívání se v průběhu užívání vynakládají prostředky na údržbu, opravy a technické zhodnocení. Velmi často dochází k záměně technického zhodnocení a oprav. V mnoha případech se považuje akce na nemovitosti za opravu, i když jde o technické zhodnocení. Je tomu tak často proto, že výdaje spojené s opravou by se promítly rovnou v nákladech. U technického zhodnocení se tyto výdaje dostávají postupně do nákladů formou odpisů.

Při rozsáhlých rekonstrukcích může dojít k prolínání oprav a technického zhodnocení.

Pro rozpoznání, zda jde o rekonstrukci nebo opravu, je nutné je oddělit v účetnictví, ale také v příslušných dokladech a v projektové dokumentaci. Při pochybnostech může účetní

⁸ PRUDKÝ P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. s. 70

⁹ PRUDKÝ P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. s. 70 - 71

¹⁰ PRUDKÝ P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. s. 70 - 71

jednotka využít možnosti požádat správce daně o závazné posouzení.¹¹ Na tomto místě je potřeba zmínit i jeden z nejnovějších rozsudků Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 3/2010 – 144, který podstatně mění pohled poplatníků daní z příjmů i správců daně na posuzování technického zhodnocení staveb.

Mnohdy dochází k situacím, kdy chceme stávající majetek opravit a dostat ho do původního stavu, ale materiál, který byl dříve použit, se už nevyrábí, není k dispozici nebo je příliš drahý. Za změnu se technických parametrů se nepovažuje jen samostatná záměna použitelného materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken.¹²

Dalšímu oříškem bývá zhodnocení akce – současný stav proti původnímu stavu. K tomuto zhodnocení je třeba původní dokumentace, která často není k dispozici. Pokud chceme opravit nemovitost, kterou máme vloženou do podnikání, musíme řádně zajistit dokumentaci předchozího stavu, aby bylo jasně prokazatelné, že jde o opravu nikoli o technické zhodnocení. Tato dokumentace může být provedena jakkoliv, hlavně musí přesvědčit správce daně.¹³

Tabulka č. 9

Poplatník zaúčtuje technické zhodnocení, opravy a údržbu:		
	MD	D
technické zhodnocení	042 – Pořízení dl. hmot. maj.	321 - Dodavatelé
oprava a údržba	511 – Opravy a udržování	321 - Dodavatelé

Zdroj: práce autora

1.6.2 Rezervy na opravy

Podstatou tvorby daňově uznatelných rezerv na opravu hmotného majetku je postupně v průběhu několika zdaňovacích období vytvořit reálné zdroje na plánovanou opravu.

¹¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 45

¹² Pokyn D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému přístupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

¹³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 225

Rezervy mohou vytvářet:

- vlastníci nemovitosti,
- nájemci na základě písemné smlouvy o nájmu podniku,
- poplatníci, kteří procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejichž vlastnické právo k nemovitosti, ke které byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.

Rezervy se smí tvořit pouze na opravu nemovitosti. Nesmí se vytvářet na nemovitosti:

- které jsou určeny k likvidaci,
- u nichž jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události,
- u nichž jde o opravy, které se pravidelně uskutečňují každý rok,
- na pořízení nemovitosti,
- na technické zhodnocení nemovitosti.

Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rozpočet nákladů na rezervy je vhodné doložit odborným posudkem odhadu výše opravy.

Tabulka č. 10

Maximální doba tvorby rezerv:	
Nemovitosti ve 4. odpisové skupině	8 po sobě jdoucích zdaňovacích období
Nemovitosti v 5. a 6. odpisové skupině	10 po sobě jdoucích zdaňovacích období

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*

Do počtu zdaňovacích období výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Naopak období, kdy dojde k zahájení opravy, se do počtu zdaňovacích období nezahrnuje. Za zahájení opravy se považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na nemovitosti.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení rezervy, rezerva se ruší.

Pokud bude oprava zahájena a rezerva nebude čerpána na konci období následujícím po období zahájení opravy, musí být zbytek rezervy rovněž zrušen.

Pro doložení zákonné rezervy na opravu nemovitosti by měl poplatník vytvořit:

- plán oprav
- rozpočet nákladů na opravy
- inventární kartu rezervy (příloha č. 2)

U rezerv, započatých tvorbou ve zdaňovacích obdobích po 1. lednu 2009, platí pro daňovou uznatelnost podmínka uložení peněžních prostředků v plné výši vytvořené rezervy na dané zdaňovací období na samostatný účet v bance, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.¹⁴ Tato povinnost by měla zajistit, aby firma v okamžiku zahájení opravy měla dostatek reálných prostředků na úhradu plánované opravy. Pokud by účetní jednotka nepřevedla nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání peněžní prostředky, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky na tomto účtu mohou být čerpány pouze pro účely, na které byla rezerva vytvořena.

Poplatník může tvořit na jedné nemovitosti více rezerv najednou (např. rezerva na opravu střechy a další rezervu na opravu fasády).

Tabulka č. 11

Poplatník zaúčtuje tvorbu zákonné rezervy na opravu nemovitosti:		
	MD	D
Tvorba	552- Tvorba rezerv	451 – Rezervy
oprava nemovitosti	511 – Opravy a udržování	321 – Dodavatelé
čerpání rezervy	451 – Rezervy	552- Tvorba rezerv

Zdroj: práce autora

1.7 Odpisování

Odpisy členíme na:

- účetní – řídí se podle zákona o účetnictví a navazujících předpisů
- daňové - podmínku, formu a způsob výpočtu vymezuje zákon o daních z příjmů

¹⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 88

Do účetnictví vstupují pouze účetní odpisy, které ovlivňují výsledek hospodaření firmy, zatímco daňové odpisy slouží pouze pro účely zjištění daňového základu a neúčtuje se o nich.

U firem se mnohdy setkáváme se situací, že účetní odpisy se nerovnají daňovým. Nejprve tedy musíme vyčíslit, kolik činí účetní a kolik činí daňové odpisy. Nastane tedy situace, kdy odpisy:

Tabulka č. 12

Účetní < daňové	O rozdíl se zvýší daňové náklady a základ daně se sníží.
Účetní > daňové	O rozdíl se sníží daňové náklady a zvýší se základ daně.

Zdroj: práce autora

1.7.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku, vlivem fyzického opotřebení, snížení ekonomické životnosti majetku používáním, plynutím času, zastaráním, a vést tak k reálnému vykázaní hodnoty majetku a rozložit pořizovací cenu do nákladů během doby jeho životnosti. Stanovení jejich výše je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky.¹⁵ Souhrn všech odpisů se musí rovnat hodnotě vstupní ceny, případně vstupní ceně navýšené o technické zhodnocení. Celková hodnota odpisů se v účetnictví označuje jako oprávky. Rozdíl ocenění a opravek je účetní zůstatková cena. Uplatňováním účetních odpisů zajišťuje účetní jednotka dodržení zásady věrného zobrazení skutečnosti a zásady opatrnosti.

Odpisování stavby může začít po řádném uvedení do užívání.

Neodpisují se pozemky a další předpisy vymezený majetek.

Tabulka č. 13

Poplatník zaúčtuje odpisy v jednotlivých letech:		
Odpis	551- Odpisy	081 – Oprávky ke stavbám

Zdroj: práce autora

¹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 28

Účetní jednotka musí sestavit formou vnitřní směrnice odpisový plán, podle které postupuje při odpisování. Odpisový plán obsahuje soupis odpisovaného majetku a metody odpisování.

1.7.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se zjišťují pouze pro účely stanovení základu daní z příjmů a nezobrazují vždy věrně skutečné opotřebení majetku. Jde vlastně o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení daňového základu.¹⁶ Pro účely daní je zůstatkovou cenou vstupní cena (zvýšená, změněná vstupní cena) ponížená o celkové daňové odpisy v jednotlivých letech odpisování.¹⁷ Zatímco účetní odpisy jsou de facto povinností účetní jednotky, daňové odpisy jsou pouze právem poplatníka daně z příjmů.

Při bezúplatném převedení majetku je nutné ověřit, zda nabyvatel není povinen pokračovat v daňovém odpisování započatém původním vlastníkem, resp. zda vůbec může majetek daňově odpisovat.¹⁸

Neodpisují se:

- pozemky – nejsou hmotným majetkem,
- stavby a jednotky, jejichž bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a v době nabytí bylo od daně darovací osvobozeno,
- umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a nejsou součástí stavby a budovy,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle účetních předpisů, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- další majetek¹⁹.

Při daňovém odpisování je nutné vedle vstupní ceny dále stanovit **kdo může odpisovat**:

- a) poplatník mající k dané nemovitosti vlastnické právo,
- b) nájemce v případech:
 - nájmu podniku nebo jeho části,
 - technického zhodnocení najatého majetku, které hradí a za podmínek zákona o daních z příjmů,
 - výdajů souvisejících s leasingem²⁰,

¹⁶ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 39 - 45

¹⁷ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 39 - 45

¹⁸ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 42

¹⁹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 40

²⁰ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 39

- c) poplatník, který vynaložil prostředky na technickou rekultivaci prováděnou na pozemku,
- d) poplatník, který dokončil stavbu na cizím pozemku.

Stavby, které jsou dokončeny na cizím pozemku, a hodnota není u vlastníka součástí ocenění pozemku, může odpisovat poplatník, u něhož je tato stavba evidována.²¹ Poplatník, který pořídil stavbu na cizím pozemku, musí mít souhlas vlastníka, stavbu řádně zkolaudoval, řádně splnil veškeré povinnosti a stavbu zahrnul do své evidence.

Dále je nutné při daňovém odpisování stanovit **odpisovou skupinu**.

Pro nemovitosti se používá odpisová skupina 4, 5 a 6. Do které odpisové skupiny bychom měli konkrétní nemovitost zařadit, stanoví příloha č. 1. k zákonu o daních z příjmů (příloha č. 3), kde je třeba nalézt odpovídající název majetku.

V roce pořízení určíme odpisovou skupinu a po celou dobu užívání se tato skupina nemění. Pokud ale dojde ke změně zákona a majetek je přeřazen do jiné odpisové skupiny, změní se sazba (u rovnoměrného odpisování) nebo koeficient (u zrychleného odpisování). Dosavadní výpočty odpisů se nemění.

Pokud dojde ke změně užívání stavby a v důsledku této změny se změní i zařazení do odpisové skupiny podle přílohy zákona o dani z příjmu, provede poplatník změnu zařazení nemovitosti ve zdaňovacím období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, ve kterém ke změně došlo.

Doba odpisování se stanovuje takto:

Tabulka č. 14

Odpisová skupina	Doba odpisování
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 41

²¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Způsoby odpisování

Každý poplatník si volí způsob odpisování. Tuto volbu v průběhu odpisování již nelze měnit. U každé nově pořízené nemovitosti se způsob odpisování určuje zvlášť, tzn. že další nemovitost může být odpisována jinak než ta předchozí. Poplatník volí mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy. U dočasných staveb ještě připadají v úvahu časově rovnoměrné odpisy.

1.7.3 Odpisy po provedení technického zhodnocení

Provedením technického zhodnocení (TZ) majetku dochází ke zvýšení vstupní ceny. I toto navýšení je možné odpisovat. Pokud dojde k TZ ještě v roce pořízení, hodnota TZ vstupuje přímo do vstupní ceny. Pokud dojde k TZ ve druhém a dalším roce odpisování, pak se vychází ze zvýšené vstupní ceny a zůstatkové ceny.²²

1.8 Vyřazení nemovitostí

Vyřadit nemovitost z obchodního majetku je možné následujícím způsobem:

- prodejem
- likvidací – v důsledku opotřebení, poškození nebo zničení
- bezúplatným převodem - darováním
- převedením jako podílu do jiné obchodní společnosti

Tabulka č. 15

Poplatník zaúčtuje vyřazení nemovitosti z důvodu:		
	MD	D
prodeje	541- ZC prodaného dl.hm.m.	081 – Oprávky ke stavbám
opotřebení	551- Odpisy	081 – Oprávky ke stavbám
poškození, zničení	549- Manka a škody	081 – Oprávky ke stavbám
darování	543- Dary	081 – Oprávky ke stavbám
vklad do jiné obch. společnosti	367- Závazky z upsaných nesplacených CP a vkladů	081 – Oprávky ke stavbám

Zdroj: práce autora

²² MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 42

Tabulka č. 16

<i>Vyřazení nemovitostí:</i>	
<i>ODPISOVANÝCH</i>	• posuzuje se zde zůstatková cena (ZC). Je-li ZC rovna nule, provedou se pouze záznamy na inventární kartě a majetek se z evidence vyřadí. Pro zjištění ZC je nejprve nutné dopočítat všechny uplatněné odpisy. • u nemovitosti, které nemají ZC rovnu nule, se může uplatnit ještě odpis ve výši jedné poloviny daňového odpisu. • daňová ZC je v plné výši daňově uznatelným výdajem s výjimkou přeúčtování technického zhodnocení nájemcem (do výše náhrady). Pokud se likviduje pouze část nemovitosti, je daňově uznatelným výdajem poměrná část daňové ZC.
<i>NEODPISOVANÝCH</i>	tyto nemovitosti lze promítnout do daňově uznatelných nákladů pouze v okamžiku prodeje. V jiných případech nelze uplatnit do daňových nákladů nic. Jedná se především o: - prodej pozemků (s výjimkou kdy se jedná o prodej jako zásob), - neodepisovaného hmotného majetku - technického zhodnocení, kdy je možné do nákladů zanést pouze vstupní cenu a to maximálně do výše příjmů z prodeje.

Zdroj: práce autora

Jestliže dochází k likvidaci stavby v souvislosti s výstavbou nové stavby, je zůstatková cena součástí ceny nově pořízené stavby.

Stejně jako jsme porovnávali účetní a daňové odpisy, postupuje se při vyřazení majetku i u zůstatkových cen:

Tabulka č. 17

účetní ZC < daňová ZC	O rozdíl se zvýší daňové náklady a sníží základ daně.
účetní ZC > daňová ZC	O rozdíl se sníží daňové náklady a zvýší základ daně.

Zdroj: práce autora

Tabulka č. 18

Zůstatkovou cenu nemovitosti do nákladů pro daňové účely:	
LZE UZNAT ²³ v případě	○ škody <u>jen částečně</u>, a to jiné škody než vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem ○ škody, způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem, a to plně do nákladů. Výše škody v těchto případech musí být doložena posudkem pojišťovny nebo posudkem soudního znalce. <i>Živelnou pohromou se rozumí nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahujícího alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.</i> ○ jiné škody, a to pouze část odpovídající výši náhrady škody, kterou poplatník získá od toho, kdo škodu způsobil, případně od pojišťovny. Pokud je náhrada vyšší než zůstatková cena, pak lze uplatnit maximálně do výše daňové zůstatkové ceny. Pokud není žádná náhrada škody, nelze uplatnit zůstatkovou cenu ani částečně. <i>Škodou se rozumí fyzické znehodnocení majetku, kdy majetek je neopravitelný nebo jeho oprava není žádoucí. Škoda nevzniká, pokud majetek je opraven.</i>
NELZE UZNAT ²⁴ v případě	○ darování nebo při jiném bezúplatném převodu, ke kterému není poplatník povinen podle zvláštního právního předpisu ○ při vložení do majetku obchodní společnosti nebo družstva formou nepeněžního vkladu ○ při vyřazení v důsledku vzniku škody, jestliže nedojde k žádné náhradě škody a škoda přitom nevznikla v důsledku živelní pohromy ani nebyla způsobena podle potvrzení policie neznámým pachatelem

Zdroj: práce autora

²³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 36

²⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 36

1.9 Obchodování s nemovitostmi

Některé firmy, zejména realitní kanceláře, podnikají v oblasti nákupu nemovitostí a jejich následného prodeje. Tyto nemovitosti vykazují jako zboží, což znamená, že nakoupené stavby nebo pozemky samy nepoužívají, nepronajímají a neprovádí na nich technické zhodnocení

Tabulka č. 19

Poplatník zaúčtuje nákup nemovitostí:		
	MD	D
Nákup	132- Zboží	321 - Dodavatelé

Zdroj: práce autora

Pokud realitní kanceláře zajišťují pouze prodej nemovitostí pro jiné osoby, nemůžou si zahrnout nemovitosti do svého majetku, ani je nemůžou evidovat pro daňové účely. Realitní kancelář zde působí pouze jako zprostředkovatel prodeje, to znamená, že tyto kanceláře nevedou stavby, byty nebo pozemky jako zboží, ty zůstávají do okamžiku prodeje ve vlastnictví původních majitelů.

1.10 Pronájem nemovitostí

1.10.1 Nájemné jako výdaj (náklad)

Pro provozování podnikatelské činnosti firma nemusí využívat prostory vlastní, může využívat i prostory cizí, zejména na základě:

- nájmu nebo podnájmu - nemovitost se využívá úplatně (nejčastější způsob používání cizí nemovitosti),
- výpůjčky - nemovitost se využívá bezúplatně,
- věcného břemena - věcné břemeno zde představuje smluvně sjednané omezení vlastníka nemovitosti ve prospěch jiné oprávněné osoby.

Za nájem nemovitosti jiné osobě musí být stanoveno nájemné, tzn. nájem je vždy úplatný. U účetních jednotek vstupuje nájemné do nákladů, zde musíme brát zřetel na případné časové rozlišení.

Tabulka č. 20

Poplatník zaúčtuje nájemné (náklad):		
	MD	D
Pronájem	518- Ostatní služby	321 - Dodavatelé

Zdroj: práce autora

1.10.2 Nájemné jako příjem (výnos)

Nájemné je zdaňováno daní z příjmů, existují však do doby zrušení regulovaného nájemného výjimky (výnos je osvobozen od daně z příjmů právnických osob). U účetních jednotek vstupuje nájemné do výnosů, zde musíme brát zřetel na časové rozlišení.

Tabulka č. 21

Poplatník zaúčtuje nájemné (výnos):		
	MD	D
Pronájem	311 - Odběratelé	602– Tržby z prodeje služeb

Zdroj: práce autora

1.11 Ostatní daně

1.11.1 Daň z nemovitostí

Zákon upravuje daň z nemovitostí, kterou tvoří daň z pozemků a daň ze staveb.²⁵ Rozdělení vyplývá z toho, že vlastník pozemku nemusí být vlastníkem stavby, která na pozemku stojí.

Tabulka č. 22

Předmětem daně z pozemků	
jsou	pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí.
nejsou mj.	v rozsahu stavby pozemky zastavěné stavbami.

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 93

²⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 93

Poplatníkem je:

- vlastník pozemku,
- poplatník, který má právo trvalého užívání nebo kterému se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu,
- poplatník, který má pozemek pronajatý, pokud pozemek je:
 - evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem,
 - spravován Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv,
- uživatel, pokud vlastník pozemku není znám.

Základem daně z pozemků je většinou skutečná výměra pozemku v m^2 násobená sazbou za m^2 . Sazby daně se liší podle druhů pozemků. Základní sazba daně se pak dále násobí koeficientem podle velikosti obce.

Předmětem daně ze staveb jsou stavby na území ČR:

- na které byl vydán kolaudační souhlas, nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu,
- pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí,
- byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

Zákon o dani z nemovitostí podrobně vymezuje, které stavby nejsou předmětem daně ze staveb.

Poplatníkem daně je vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru, v některých případech nájemce stavby.

Základem daně ze staveb je zastavěná plocha stavby nebo upravená podlahová plocha bytu nebo nebytového prostoru v m^2 . Daň se vypočte vynásobením sazbou za m^2 . Základní sazby daně se pak dále násobí koeficienty, například podle velikosti obce. Tyto koeficienty jsou stejné jako u daně z pozemků.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a daňové přiznání se podává správci daně do 31. ledna daňového zdaňovacího období, pokud se mění rozhodné skutečnosti stanovené zákonem. Daň se vyměřuje za zdaňovací období podle stavu k 1. lednu, na který je daň vyměřována. Pokud daň nepřevýší částku 5 000 Kč, je splatná najednou do 31. 5. běžného zdaňovacího období. Pokud je vypočtená daň vyšší než 5 000 Kč, pak je splatná ve dvou stejných splátkách.

Tabulka č. 23

Poplatník zaúčtuje předpis daně z nemovitostí na základě daňového přiznání:		
	MD	D
Předpis	532- Daň z nemovitostí	345 – Ostatní daně a poplatky
úhrada	345 – Ostatní daně a poplatky	221/ 211 – Bankovní účet/pokladna

Zdroj: práce autora

Daňovým nákladem je daň z nemovitostí ve výši zaplacené částky.

1.11.2 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

1.11.2.1 Daň dědická

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí.

Tabulka č. 24

Předmět daně dědické	
nemovitost, nacházející se na území ČR	daň se vybere bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele
nemovitost, nacházející se v cizině	daň se nevybírání

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 100

Základem daně dědické je cena nabyté nemovitosti snižená o dluhy zůstavitele, cenu majetku osvobozenou od daně dědické, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele nebo odměnu notáře. Sazby daně jsou progresivní podle výše základu daně a stupně příbuznosti zůstavitele a dědice. Dědění majetku mezi osobami v I. a II. skupině je od daně osvobozeno.

1.11.2.2 Daň darovací

Tabulka č. 25

Poplatník daně darovací	
• nabyvatel	
• dárce, při bezúplatném poskytnutí majetku	fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku právníckou osobou, která má sídlo v tuzemsku  právnícké osobě, která nemá sídlo v tuzemsku fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 100

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí nemovitosti na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním.

Základem daně darovací je cena nemovitosti snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně. Sazby daně jsou progresivní podle výše základu daně a stupně příbuznosti osob, mezi kterými se převod uskutečňuje. Při bezúplatném převodu majetku mezi osobami v I. a II. skupině je převod od daně osvobozen.

1.11.2.3 Daň z převodu nemovitostí

Tabulka č. 26

Poplatník daně z převodu nemovitostí	
převodce (prodávající)	nabyvatel je ručitelem
nabyvatel, jestliže jde o nabytí	○ při výkonu rozhodnutí ○ na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva v souvislosti s postoupením pohledávky ○ při zrušení právnícké osoby bez likvidace ○ při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnícké osoby s likvidací
převodce i nabyvatel	při výměně nemovitostí. Převodce i nabyvatel jsou povinni platit daň společně a nerozdílně.

Zdroj: MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 101

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu nebo kupní cena, podle toho, která z nich je vyšší. Sazba daně je lineární a činí 3 % ze základu daně.

Pro účely daně darovací a daně dědické spadají právnické osoby do třetí skupiny.

Daňová přiznání se podávají u daně dědické a darovací do 30 dnů od pravomocného ukončení dědického řízení, darování, zápisu do katastru nemovitostí. U daně z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce po zápisu vkladu práva do katastru nemovitostí.

Poplatník zaúčtuje předpisy jednotlivých daní na základě daňových přiznání. Pro všechny předpisy jsou předkontace shodné. Pro lepší orientaci by si poplatník měl účet analyticky rozlišit.

Tabulka č. 27

Poplatník zaúčtuje předpis daně:		
	MD	D
Předpis	538- Ostatní daně a poplatky	345 – Ostatní daně a poplatky
úhrada	345 – Ostatní daně a poplatky	221/ 211 – Bankovní účet/pokladna

Zdroj: práce autora

Daňově uznatelná je zaplacená daň z převodu nemovitostí, i v případě pokud ručitel zaplatí za původního vlastníka.²⁶ Daň dědická a darovací nejsou daňově uznatelné.²⁷

1.11.3 Daň z přidané hodnoty

Zákon o DPH chápe nemovitosti ve smyslu občanského zákoníku. Za plnění, které je předmětem daně, se považují také:

- převod nemovitostí v tuzemsku
- služby spojené s nemovitostmi umístěnými v tuzemsku.

²⁶ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 33

²⁷ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. s. 38

Plnění „převod nemovitostí“ se považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Při převodu nemovitosti formou finančního pronájmu se plnění považuje za uskutečněné dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem.

Základ daně je stanoven jako u jiných plnění, tj. jako to, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění, resp. u záloh před uskutečněním zdanitelného plnění jako částka přijaté úplaty snížená o daň. Pro případ, že je ve smlouvě stanovena celková cena za více nemovitostí (pozemek a stavby) se základ daně pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen zjištěných podle zvláštního právního předpisu.

Sazby daně z přidané hodnoty u výstavby, oprav a technického zhodnocení staveb

- | | |
|---|------|
| • Výstavba staveb pro sociální bydlení | 10 % |
| • Výstavba ostatních staveb | 20 % |
| • Opravy a technické zhodnocení staveb pro bydlení | 10 % |
| • Opravy a technické zhodnocení částí staveb určených výlučně pro bydlení | 10 % |
| • Opravy a technické zhodnocení staveb v ostatních případech | 20 % |

Sazby daně z přidané hodnoty u převodu nemovitostí

- | | |
|--|------------|
| • Pozemek stavební | 20 % |
| • Ostatní pozemky | osvobozeno |
| • Bytový dům, rodinný dům a byt pro sociální bydlení
do 3 let od vydání 1. kolaudačního souhlasu nebo započetí
1. užívání stavby | 10 % |
| • Ostatní stavby do 3 let od vydání
1. kolaudačního souhlasu nebo započetí 1. užívání stavby | 20 % |
| • Veškeré stavby po 3 letech od vydání
1. kolaudačního souhlasu nebo započetí 1. užívání stavby | osvobozeno |

Sazby daně z přidané hodnoty u nájmu

- Byty a nebytové prostory (krátkodobý nájem – do 48 h nepřetržitě) 20 %
- Prostory a místa k parkování vozidel 20 %
- Pozemky, stavby, byty a nebytové prostory v ostatních případech
jiným plátcům k uskutečňování ekonomické činnosti 20 %
- Pozemky, stavby, byty a nebytové prostory v ostatních případech
jiným plátcům k uskutečňování ekonomické činnosti
(podle rozhodnutí plátce) 20 %
- Pozemky, stavby, byty a nebytové prostory v ostatních případech osvobozeno

2. PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část je aplikována na fiktivní společnost XYZ s. r. o., Praha.

2.1 Údaje o firmě

Název společnosti: XYZ, s. r. o.

Sídlo společnosti: Praha

Den zápisu do obchodního rejstříku: 1. 1. 2009

Základní kapitál: 644 000 Kč

Jednatelé společnosti: Petr Novák, Pavel Procházka

Vlastnický podíl: Petr Novák – 50 %, Pavel Procházka – 50 %

Splacení podílu:

Petr Novák – budova + přilehlý pozemek, celková hodnota 322 000 Kč

Pavel Procházka – hotovost, celková hodnota 322 000 Kč

Předmět podnikání – nákup a prodej automobilů

Počet zaměstnanců - 5

Firma XYZ s. r. o. se řídí:

- Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- Českými účetními standardy.

V jednotlivých účetních operacích není brán zřetel na DPH.

2.2 Pořízení nemovitosti

1. Pan Novák svůj obchodní podíl ve společnosti splatil vložением budovy v Praze a k ní přilehlého pozemku. V budově budou umístěny kanceláře a na pozemku umístěna auta k prodeji.
2. V únoru roku 2009 se jednatele dohodli, že rozšíří svou činnost do Mladé Boleslavi. V této lokalitě koupili budovu, která byla určena k demolici, s tím, že na místě vystaví budovu novou. Kupní smlouva byla uzavřena dne 6. 3. 2010 a kupní cena této nemovitosti je 1 500 000 Kč. 31. 3. 2010 byl doručen návrh na vklad katastrálnímu úřadu.
3. V září roku 2009 se jednatele dohodli, že ještě přikoupí stavební pozemek v Kolíně a na tomto pozemku postaví další provozovnu ve vlastní režii.

Řešení:

1. Pořízení nemovitosti nepeněžním vkladem

Pan Novák, než se stal společníkem ve firmě XYZ s. r. o., podnikal jako fyzická osoba a tyto nemovitosti (budovu a pozemek) neměl zařazené v obchodním majetku. Nemovitosti nabyt v roce 2000.

Vklady nemovitostí pana Nováka do obchodního majetku musí být splaceny před zápisem do obchodního rejstříku. Splacení vkladu v případě nemovitosti je dnem předání prohlášení o převodu nemovitosti správci vkladu. Pan Novák předal správci písemné prohlášení o vkladu nemovitosti s úředně ověřeným podpisem a tím byl vklad splacen. Majetková práva přecházejí na firmu XYZ s. r. o. až dnem zápisu do katastru nemovitostí. Ocenění jednotlivých nemovitostí bylo stanoveno podle posudku soudního znalce a tato ocenění byla zanesena ve společenské smlouvě.

Pokud by byly nemovitosti pana Nováka oceněny jednou částkou, bylo by nutné vyjádřit ocenění za stavbu a ocenění za stavbu a to v poměru, v jakém jsou stanoveny ve znaleckém posudku.

Tabulka č. 28

Pořízení nemovitosti nepeněžním vkladem:			
<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Vklad budovy	100 000	021	701
Vklad pozemku	200 000	031	701
Odměna znalce – budova	4 000	021	701
Odměna znalce – pozemek	6 000	031	701
Právní služby: z toho	12 000		
1/3 budova	4 000	021	701
2/3 pozemek	8 000	031	701

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

021 – Stavby,

031 – Pozemky,

701 – Počáteční účet rozvahový.

Při otevření účetních knih jsme zaúčtovali vklady pana Nováka na jednotlivé účty.

Účet Stavby má hodnotu 108 000 Kč, účet Pozemky má hodnotu 214 000 Kč.

Pro lepší orientaci na jednotlivých účtech majetku je vhodné k těmto syntetickým účtům vést analytiku. Společnost bude tyto nemovitosti vykazovat takto:

021001 – 108 000 Kč

031001 – 214 000 Kč

2. Koupě budovy, její demolice, výstavba nové stavby

V únoru roku 2009 se jednatele dohodli, že rozšíří svou činnost do Mladé Boleslavi. V této lokalitě koupili budovu, která byla určena k demolici, s tím, že na místě vystaví budovu novou. Kupní smlouva na pozemek a stavbu byla uzavřena dne 6. 3. 2010 a celková kupní cena nemovitosti je 1 500 000 Kč. 31. 3. 2010 byl doručen návrh na vklad katastrálnímu úřadu.

Firma XYZ s. r. o. opět musí rozpočítat cenu za stavbu a cenu za pozemek podle poměru jejich znaleckých cen. Firma koupila budovu včetně pozemku za 1 500 000 Kč, cena pozemku bude činit $\frac{3}{4}$ z částky 1 500 000 Kč, což je 1 125 000 Kč. Cena nemovitosti bude činit $\frac{1}{4}$ z 1 500 000 Kč, což činí 375 000 Kč.

Dne 31. 3. 2010 se firma XYZ s. r. o. stala vlastníkem daného objektu.

Tabulka č. 29

Pořízení nemovitosti koupí, s následnou demolicí a výstavbou nové stavby:				
<i>Datum</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
6. 3. 2009	Koupě stavby	375 000	042	321
	Koupě pozemku	1 125 000	042	321
	Úhrada kupní ceny – bank. převodem	1 500 000	321	221
31.3. 2009	Zařazení do užívání			
	Stavba	375 000	021002	042
	Pozemek	1 125 000	031002	042
1. 6. 2009	Demolice stavby – náklady	150 000	042	321
	Úhrada demoličních prací -bankovním převodem	150 000	321	221
15. 7. 2009	ZC původního objektu	375 000	042	081002
	Vyřazení původního objektu	375 000	081002	021002
	Nová budova stavební práce - náklady	450 000	042	321
	Úhrada stavebních prací – bankovním převodem	450 000	321	221
3. 12. 2009	Zařazení nové stavby do užívání	975 000	021002	042

Zdroj: VYCHOPĚNĚNÍ Jiří, *Nemovitosti v podnikání*

Kalkulace nové stavby:	v Kč
• Účetní zůstatková cena (ZC) stavby, která byla určena k demolici	375 000
• Demoliční práce	150 000
• Stavební práce	450 000
Cena stavby celkem	975 000

Zůstatková cena vyřazené stavby určené k demolici se jako daňový náklad neuznává. Účetní ZC tvoří součást pořizovacích nákladů na novou výstavbu. Je ve stejné výši jako pořizovací cena, protože společnost XYZ s. r. o. ještě nezačala v roce 2009 odpisovat.

Identifikace použitých účtů:

021002 – Stavby – analyticky rozlišeno, pro přehlednost,

031002 – Pozemky – analyticky rozlišeno, pro přehlednost,

042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku,

081002 – Oprávky ke stavbám – analyticky rozlišeno, pro přehlednost,

221 – Bankovní účet,

321 – Dodavatelé.

Pokud by firma XYZ s. r. o. financovala novou stavbu bankovním úvěrem, mohla by dle svého zvážení do kalkulace nové stavby zahrnout i úroky z úvěru nebo je ponechat přímo v nákladech.

Tabulka č. 30

Účtování úroků:			
Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
Úroky – součástí stavby	15 000	042	231/461
Úroky – nezahrnuté do investice	15 000	562	231/461

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

231- krátkodobý bankovní úvěr,

461- dlouhodobý bankovní úvěr,

562 – úroky.

Rekapitulace hodnot na účtech 021 - Stavby a 031- Pozemky:

Tabulka č. 31

Účet		Analytický účet	
021 – stavby	1 083 000	021001 – Stavba 1. příklad	108 000
		021002 – Stavba 2. příklad	975 000
031 – pozemky	1 339 000	031001 – pozemek 1. příklad	214 000
		031002 – pozemek 2. příklad	1 125 000

Zdroj: práce autora

3. Výstavba provozovny ve vlastní režii

V září roku 2009 se jednatelé dohodli, že ještě přikoupí stavební pozemek a na tomto pozemku postaví další provozovnu ve vlastní režii.

Firma koupila od realitní kanceláře stavební pozemek v Kolíně, cena pozemku byla 200 000 Kč, zprostředkování prodeje 5 000 Kč. Na tomto pozemku musela firma udělat terénní úpravy v hodnotě 8 000 Kč, aby mohla začít stavět novou provozovnu.

Tabulka č. 32

Výstavba provozovny ve vlastní režii				
<i>Datum</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
3. 9. 2009	Nákup pozemku	200 000	042	321
	Zprostředkování prodeje	5 000	042	321
	Terénní úpravy	8 000	042	321
	Úhrada – realitní kancelář	205 000	321	221
	Úhrada – terénní úpravy	8 000	321	221
	Zařazení pozemku do užívání	213 000	031003	042
22.12. 2009	Vyúčtování výstavby ve vl.režii	230 000	042	624
	Náklady na kolaudaci	10 000	042	221
29.12. 2009	Zařazení stavby	240 000	021003	042

Zdroj: práce autora

Stavba ve vlastní režii začala 29.9. a byla zkolaudována 22.12. 2009. Zápis do katastru nemovitostí byl proveden 29. 12. 2009.

Stavba může být zavedena do účetnictví dne 29. 12. 2009, kdy firma XYZ s. r. o. doručila návrh na vklad katastrálnímu úřadu.

Identifikace použitých účtů:

021003 – Stavby – analyticky rozlišeno, pro přehlednost,

031003 – Pozemky – analyticky rozlišeno, pro přehlednost,

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku,

221 – Bankovní účet,

321 – Dodavatelé,

624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku.

Rekapitulace hodnot na účtech 021 – Stavby a 031 – Pozemky:

Tabulka č. 33

Účet		Analytický účet	
021 – stavby	1 323 000	021001 – Stavba 1. příklad	108 000
		021002 – Stavba 2. příklad	975 000
		021003 – Stavba 3. příklad	240 000
031 – pozemky	1 552 000	031001 – pozemek 1. příklad	214 000
		031002 – pozemek 2. příklad	1 125 000
		031003 – pozemek 3. příklad	213 000

Zdroj: práce autora

2.3 Opravy, technické zhodnocení a rezervy na opravu

1. Na začátku roku 2010 zhodnotili pan Novák a pan Procházka uplynulý rok a došli k závěru, že se budova v Praze musí zrekonstruovat následovně:
 - nové elektrické rozvody,
 - výměna vodovodního potrubí,
 - vybourání některých nenosných příček a výstavba nových,
 - výměna starých oken za plastová.
2. V provozovně v Kolíně jednatelé firmy zhodnotili, že podlaha v kanceláři nebyla udělána kvalitně, tudíž je nutná její oprava.
3. Na budově v Mladé Boleslavi majitelé zjistili, že byla nekvalitně provedena fasáda budovy. Vzhledem k tomu, že již nebylo možné uplatnit reklamaci vůči zhotoviteli fasády, majitelé firmy se rozhodli, že na opravu fasády budou tvořit rezervu na opravu a v následujících letech fasádu opraví.

Řešení

1. Technické zhodnocení budovy

Na začátku roku 2010 zhodnotili pan Novák a pan Procházka uplynulý rok a došli k závěru, že se budova v Praze musí opravit a zrekonstruovat.

Po podrobném rozboru se zjistilo, že všechny plánované práce jsou charakteru technického zhodnocení. Nové elektrické rozvody byly vedeny i v místech, kde dosud nebyly. Výměna vodovodního potrubí byla nejenom záměnou použitého materiálu, ale opět vedena v jiných místech a délkách. Vybourání nenosných příček a výstavba nových příček je vždy stavební úpravou. Výměna starých oken za plastová by mohla být opravou, ale s ohledem na větší rozměry stavebních otvorů pro nová okna jde také o stavební úpravy. Celkově lze tedy shrnout, že všechny výdaje na všechny práce jsou technickým zhodnocením.

Výdaje na rekonstrukci jsou technickým zhodnocením (TZ). Tato akce bude časově souvislá. Firma YXZ s. r. o. bude tedy chronologicky po celou dobu stavebních úprav vést na účtu 042 veškeré práce a dodávky až do uvedení do stavu způsobilého k užívání, což znamená dokončení věci, splnění technických funkcí a splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy (např. stavebními, bezpečnostními, hygienickými, požárními ...).

Tabulka č. 34

Technické zhodnocení stavby č. 1				
<i>Datum</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. 2. 2010	Stavební projekt	20 500	042	321
18. 2. 2010	Vybourání příček	35 000	042	321
25. 2. 2010	Odvoz sutí vč. poplatku za uložení odpadu	13 000	042	321
12. 3. 2010	Stavební práce – výstavba nových příček	48 000	042	321
24. 3. 2010	Odstranění starého potrubí	21 000	042	321
10. 4. 2010	Montáž nového potrubí	63 000	042	321
12. 4. 2010	Vybourání starých el. rozvodů	18 000	042	321
30. 4. 2010	Pokládka nových rozvodů včetně materiálu	65 000	042	321

5. 5. 2010	Demontáž starých a montáž nových oken	89 200	042	321
5. 5. 2010	Odvoz suti vč. poplatku za uložení odpadu	13 000	042	321
5. 5. 2010	Uvedení TZ do užívání	385 700	021001	042
Průběžně	Úhrada závazků z bankovního účtu	385 700	321	221

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

021001- Stavby, analyticky rozlišeno,

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku,

221 – Bankovní účet,

321 – Dodavatelé.

V okamžiku uvedení technického zhodnocení do užívání se o jeho celkovou hodnotu zvýšila vstupní cena budovy. Nová cena budovy k 5.5. 2010 je 493 700 Kč.

Tabulka č. 35

Rekapitulace hodnot na účtech 021 – Stavby a 031 – Pozemky:			
Účet		Analytický účet	
021 – stavby	1 708 700	021001 – Stavba 1. příklad	493 700
		021002 – Stavba 2. příklad	975 000
		021003 – Stavba 3. příklad	240 000
031 – pozemky	1 552 000	031001 – pozemek 1. příklad	214 000
		031002 – pozemek 2. příklad	1 125 000
		031003 – pozemek 3. příklad	213 000

Zdroj: práce autora

2. Opravy

V provozovně v Kolíně jednatelé firmy zhodnotili, že podlaha v kanceláři nebyla udělána kvalitně, tudíž je nutná její oprava. Vzhledem k tomu, že by v budoucnu mohlo být sporné při kontrole správcem daně, zda tyto práce posoudit jako opravu nebo technické zhodnocení, požádala účetní o závazné posouzení správce daně, zda půjde o opravu nebo technické zhodnocení. Cena nové podlahy je 40 000 Kč. Správce daně uvedl, že jde o uvedení do provozuschopného stavu, což znamená provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů.

Tabulka č. 36

Oprava - stavba č. 2				
<i>Datum</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
4. 7. 2010	Oprava podlahy	40 000	511	321
12. 7. 2010	Úhrada závazku	40 000	321	221

Zdroj: práce autora

Cena za opravu ovlivňuje přímo daňově uznatelné náklady a nezvyšuje hodnotu budovy.

Identifikace použitých účtů:

221 – Bankovní účet,

321 – Dodavatelé,

511 – Opravy a udržování.

3. Rezerva na opravu

Na budově v Mladé Boleslavi majitelé zjistili, že byla nekvalitně provedena fasáda budovy. Vzhledem k tomu, že již nebylo možné uplatnit reklamaci vůči zhotoviteli fasády, majitelé firmy se rozhodli, že na opravu fasády budou tvořit rezervu na opravu a v následujících letech fasádu opraví.

Účetní firmy XYZ s. r. o. se ujistila, že na danou nemovitost může utvořit rezervu:

- firma XYZ s. r. o. je vlastníkem nemovitosti
- oprava fasády není v důsledku škody nebo jiné nahodilé události
- oprava bude realizována po více než dvou letech

Na základě odborného posudku vytvořila firma XYZ s. r. o. rozpočet nákladů na opravu. Nemovitost má 124 m². Nátěr fasády musí být dvakrát, pro lepší krytí.

Tabulka č. 37

Rozpočet firmy Fasáda na danou nemovitost.			
	m ²	cena za m ²	celkem
Oklepání odfouklých a zvětralých částí omítky	23	250,00 Kč	5 750
Umytí fasády od nečistot tlakovou vodou	124	40,00 Kč	4 960
Zednické opravy	23	250,00 Kč	5 750
Nátěr fasády – práce včetně materiálu	248	530,00 Kč	131 440
Celkem			147 900

Zdroj: práce autora

Podle zákona o rezervách může firma XYZ s. r. o. tvořit rezervu maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. S ohledem na stav fasády se jednatelé firmy rozhodli, že rezervu bude společnost tvořit 6 let.

Výpočet rezervy pro jednotlivé roky dle rozhodnutí firmy XYZ s. r. o.:

Celkový rozpočet na opravu fasády - 147 900 Kč,

Počet let tvorby rezerv – 6,

Rezerva pro jedno období – 24 650 Kč.

Tabulka č. 38

Tvorba rezervy na opravu fasády				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
2010 - 2015	Tvorba rezervy na opravu	6 *24 650	552	451
2010 - 2015	Ukládání peněžních prostředků na samostatný účet v bance	6 * 24 650	221002	221001
2016	Oprava fasády	154 000	511	321
2016	Čerpání rezervy	147 900	451	552
2016	úhrada faktury	154 000	321	221001

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

221001 – Bankovní účet,

221002 – Bankovní účet zřízený pro rezervu,

321 – Dodavatelé,

451 – Rezervy zákonné,

511 – Opravy a udržování,

552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv.

Daňové dopady v jednotlivých letech 2010 – 2015 činí ročně snížení daňového základu o 24 650 Kč. V roce 2016 firma XYZ s. r. o. sníží daňový základ celkem o 6 100 Kč (rozdíl mezi celkovou částkou za opravu fasády 154 000 Kč a výší rezerv 147 900 Kč).

Aby byla tvorba rezervy na opravu v jednotlivých letech daňově uznatelná, musí firma skutečně složit peněžní prostředky na zvláštní účet u banky. Pokud by firma v některém roce nesložila příslušnou výši finančních prostředků na tento zvláštní účet u banky, musela by být rezerva zrušena v tom období, ve kterém došlo k porušení zákonem stanovených podmínek.

Tvorba rezerv nezvyšuje ani nesnižuje hodnotu nemovitosti, hodnoty budov tedy činí:

Tabulka č. 39

Rekapitulace hodnot na účtech 021 – Stavby a 031 Pozemky:			
Účet		Analytický účet	
021 – stavby	1 708 700	021001 – Stavba 1. příklad	493 700
		021002 – Stavba 2. Příklad	975 000
		021003 – Stavba 3. Příklad	240 000
031 – pozemky	1 552 000	031001 – pozemek 1. příklad	214 000
		031002 – pozemek 2. Příklad	1 125 000
		031003 – pozemek 3. Příklad	213 000

Zdroj: práce autora

2.4 Odpisy

Stanovení odpisů se bude vztahovat pouze k budovám, pozemky není možné odpisovat, jejich účetní ocenění se nezmění bez ohledu na vývoj reálného ocenění. Pokud by skutečná reálná hodnota klesla významným způsobem, pak by musela účetní jednotka vytvořit opravnou položku na snížení hodnoty pozemku, aby dostála povinnosti dbát na poctivý a věrný obraz účetnictví.

Účetní firmy XYZ s. r. o. se rozhodla, že budovu č. 1 a 3 bude odpisovat rovnoměrně a budovu č. 2 bude odpisovat zrychleně. Na základě vnitřní směrnice byl sestaven odpisový plán:

Tabulka č. 40

invent. Číslo	název	položka	Daňové odpisy				Účetní odpisy	
			odpis. skupina	roky	sazba v %		roky	sazba v %
					1. rok	další		
001	Budova (Praha)	1 (5-1)	5	30	1,4	3,4	20	5,00
002	Budova (Ml.B.)	1 (5-1)	5	30	30	31	25	4,00
003	Budova (Kolín)	1 (5-1)	5	30	1,4	3,4	20	5,00
004								
005								

Zdroj: práce autora

Budova č. 1

Účetní odpisy pro jednotlivé budovy tedy činí:

Budova byla pořízena vkladem pana Nováka, doba používání byla stanovena na 20 let.

Z toho vyplývá:

Odpis pro jednotlivé roky:

Roční účetní odpis = (vstupní cena/ doba používání)

Měsíční účetní odpis = roční odpis/ 12

Roční účetní odpis = (108 000/ 20) = 5 400 Kč

Měsíční odpis = 5 400/ 12 = 450 Kč

Účetní odpis pro rok 2009 bude činit 5 400 Kč.

V květnu 2010 bylo na budově provedeno technické zhodnocení, hodnota budovy je 493 700 Kč. Je tedy zapotřebí stanovit novou výši odpisů. Doba používání se nemění.

Účetní odpisy = 493 700/ 20 = 24 685 Kč

Měsíční odpis = 2 058 Kč

Tabulka č. 41

Zaúčtování odpisů v jednotlivých měsících v roce 2010				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Leden	měsíční odpis	450	551	081
Únor	měsíční odpis	450	551	081
Březen	měsíční odpis	450	551	081
Duben	měsíční odpis	450	551	081
Květen	měsíční odpis	2 058	551	081
Červen	měsíční odpis	2 058	551	081
Červenec	měsíční odpis	2 058	551	081
Srpen	měsíční odpis	2 058	551	081
Září	měsíční odpis	2 058	551	081
Říjen	měsíční odpis	2 058	551	081
Listopad	měsíční odpis	2 058	551	081
Prosinec	měsíční odpis	2 058	551	081
Celkem		18 264		

Zdroj: práce autora

Účetní odpisy pro rok 2010 budou činit 18 264 Kč.

Daňové odpisy pro jednotlivé roky činí (budova bude odepisována rovnoměrně):

rok 2009

daňový odpis = (vstupní cena * odpisová sazba pro 1. rok) / 100

daňový odpis = $(108\,000 * 1,4) / 100 = 1\,512$ Kč

rok 2010

daňový odpis = (zvýšená vstupní cena * odpisová sazba) / 100

daňový odpis = $(493\,700 * 3,4) / 100 = 16\,786$ Kč

Budova č. 2

Budova pořízená 31. 3. 2009, podle účetní jednotky byla zvolena daňová metoda zrychleného odpisování. Hodnota budovy činí 975 000 Kč.

Účetní odpisy

Odpis pro rok 2009:

Roční účetní odpis = $(975\,000 / 25) = 39\,000$ Kč

Měsíční odpis = $39\,000 / 12 = 3\,250$ Kč

Účetní odpis pro rok 2009 bude činit 29 250 Kč (9 měsíců * 3 250)

V roce 2010 k žádnému technickému zhodnocení nebo přecenění nedošlo, proto budou účetní odpisy činit 39 000 Kč.

Daňové odpisy

Nemovitost je zařazená v 5. odpisové skupině, proto jí podle zákona o daních z příjmů připadají koeficienty: pro 1. rok – 30, pro další roky odpisování – 31

Odpis pro rok 2009:

Roční odpis pro 1. rok = vstupní cena / koeficient

Roční odpis pro 1. rok = $975\,000 / 30 = 32\,500$ Kč

Odpis pro další roky:

Roční odpis pro další roky =
$$\frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další rok} - \text{počet let, které byl již odepisován}}$$

Odpis pro rok 2010:

Zůstatková cena = $975\,000 - 32\,500 = 942\,500$ Kč

Koeficient = $31 - 1 = 30$

Roční odpis = $(2 * 942\,500) / 30 = 62\,834$ Kč

Tabulka č. 42

Rok odpisování	Hodnota odpisu	Zůstatková cena
1. rok	32 500	942 500
2. rok	62 834	879 666
3. rok	60 667	818 999
4. rok	58 500	760 499
5. rok	56 334	704 165
6. rok	54 167	649 998
7. rok	52 000	597 998
8. rok	49 834	548 164
9. rok	47 667	500 497
10. rok	45 500	454 997
11. rok	43 333	411 664
12. rok	41 167	370 497
13. rok	39 000	331 497
14. rok	36 833	294 664
15. rok	34 667	259 997
16. rok	32 500	227 497
17. rok	30 333	197 164
18. rok	28 167	168 997
19. rok	26 000	142 997
20. rok	23 833	119 164
21. rok	21 667	97 497
22. rok	19 500	77 997

23. rok	17 333	60 664
24. rok	15 166	45 498
25. rok	13 000	32 498
26. rok	10 833	21 665
27. rok	8 666	12 999
28. rok	6 500	6 499
29. rok	4 333	2 166
30. rok	2 166	0
Celkem	975 000	

Zdroj: práce autora

Budova č. 3

Budova byla pořízená 29. 12. 2009, hodnota budovy činí 240 000 Kč.

Odpis pro rok 2009:

Roční účetní odpis = $(240\,000 / 20) = 12\,000$ Kč

Měsíční odpis = $12\,000 / 12 = 1\,000$ Kč

Účetní odpis pro rok 2009 bude činit 1 000 Kč.

V roce 2010 k žádnému technickému zhodnocení nebo přecenění nedošlo, proto budou účetní odpisy činit 12 000 Kč.

daňové odpisy pro jednotlivé roky činí (budova bude odepisována rovnoměrně):

Odpis pro rok 2009

daňový odpis = $(240\,000 * 1,4) / 100 = 3\,360$ Kč

rok 2010

daňový odpis = $(240\,000 \cdot 3,4) / 100 = 8\,160$ Kč

Tabulka č. 43

Porovnání účetních a daňových odpisů v roce 2009:		
	účetní odpisy	daňové odpisy
Budova č. 1	5 400	1 512
Budova č. 2	29 250	32 500
Budova č. 3	1 000	3 360
Celkem	35 650	37 372

Zdroj: práce autora

Účetní odpisy jsou nižší než daňové o 1 722 Kč, což znamená, že účetní firmy XYZ s. r. o. zvýší daňové náklady, čímž se sníží základ daně o tuto částku.

Tabulka č. 44

Porovnání účetních a daňových odpisů v roce 2010:		
	účetní odpisy	daňové odpisy
Budova č. 1	18 264	16 786
Budova č. 2	39 000	62 834
Budova č. 3	12 000	8 160
Celkem	69 264	87 780

Zdroj: práce autora

Účetní odpisy jsou nižší než daňové o 18 516 Kč, což znamená, že účetní firmy XYZ s. r. o. musí zvýšit o tuto částku daňové náklady, čímž sníží základ daně.

2.5 Vyřazení nemovitosti versus pronájem

V květnu 2011 opět jednatelé zhodnotili uplynulý rok a došli k závěru, že provozovna v Mladé Boleslavi (budova č. 3) vykazuje malé zisky. Od finančního poradce chtějí

doporučení, zda by bylo výhodnější nemovitost prodat nebo ji pronajmout. Zvažovaný termín prodeje/ pronájmu by bylo září 2011.

1. prodej nemovitosti

Finanční poradce musí nejprve vyčíslit zůstatkovou cenu budovy. Zůstatková cena pozemku je rovna pořizovací ceně. Po celou dobu držení pozemku v obchodním majetku firmy XYZ s. r. o. nedošlo k žádnému přecenění.

Vyčíslení účetní zůstatkové ceny:

hodnota budovy (účet 021003):	240 000 Kč
- hodnota celkových odpisů:	22 000 Kč
(r. 2009 – 1 000 Kč, r. 2010 – 12 000 Kč, r. 2011 – 9 000 Kč)	
= zůstatková cena:	218 000 Kč

Vyčíslení daňové zůstatkové ceny:

hodnota budovy (účet 021003):	240 000 Kč
- hodnota celkových odpisů:	11 520 Kč
(r. 2009 – 3 360 Kč, r. 2010 – 8 160 Kč)	
- polovina ročního odpisu v roce 2011:	4 080 Kč
(roční odpis 8 160 Kč)	
= zůstatková cena:	224 400 Kč

Účetní hodnota nemovitostí je:

zůstatková cena budovy	218 000 Kč
pořizovací cena pozemku	213 000 Kč
celkem	431 000 Kč

Soudní znalec odhadl nemovitosti ve výši:

Budova	315 000 Kč
Pozemek	297 000 Kč
Celkem	612 000 Kč

V případě prodeje nemovitostí za odhadnuté ceny znalcem by účetní firmy XYZ s. r. o. zaúčtovala tyto účetní operace:

- u budovy:
 - doúčtování odpisu za září,
 - zůstatkovou cenu do nákladů,
 - vyřazení budovy z užívání,
 - prodej budovy - tržba,
 - příjem za prodej nemovitosti.

- u pozemku:
 - vyřazení pozemku z užívání,
 - prodej pozemku,
 - příjem za prodej nemovitosti.

Tabulka č. 45

Zaúčtování prodeje nemovitostí				
	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Budova	Zůstatková cena	218 000	541	081003
	Vyřazení budovy	240 000	081003	021003
	Prodej budovy	315 000	311	641
	Příjem z prodeje budovy – bankovním převodem	315 000	221	311
Pozemek	Vyřazení nemovitosti	213 000	541	031003
	Prodej pozemku	297 000	311	641
	Příjem z prodeje pozemku – bankovním převodem	297 000	221	311

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

021003 – Budovy (analyticky rozlišeno),

031003 – Pozemky (analyticky rozlišeno),

081003 – Oprávky k budovám (analyticky rozlišeno),

221 – Bankovní účet,

311 – Odběratelé,

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,

551 – Odpisy,

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny:

Účetní zůstatková cena budovy: 218 000 Kč

Daňová zůstatková cena budovy: 224 400 Kč

Účetní ZC budovy je oproti daňové ZC budovy nižší o 6 400 Kč, proto se o tento rozdíl zvýší daňové náklady a o tuto částku se sníží základ daně.

Protože pořizovací cena pozemku je nižší než prodejní cena, nedělaly by se v přiznání k dani z příjmů žádné úpravy.

2. pronájem nemovitosti

Na internetu si finanční poradce našel informace o aktuálním pronájmu nemovitostí v oblasti Kolína. Tržní hodnota měsíčního nájemného za nebytové prostory se pohybuje v rozmezí 120 Kč/ m². Uvažovaná pronajímaná nemovitost (budova včetně pozemku) má 93 m².

Měsíční nájemné by tedy činilo $93 \cdot 120 = 11\,160$ Kč

Tabulka č. 46

Zaúčtování nájemného				
Období	Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
Měsíčně	Předpis nájemného	11 160	311	602
	Úhrada nájemného	11 160	221/211	311

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

211 – Pokladna

221 – Bankovní účet

311 – Odběratelé

602 – Tržby z prodeje služeb

Pokud by firma XYZ s. r. o. v nájemní smlouvě uvedla, že nájemné chce platit na určité období dopředu (např. čtvrtletí), pak by účetní postupovala:

Tabulka č. 47

Zaúčtování nájemného placeného dopředu:				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
leden	Předpis nájemného	33 480	311	384
	Úhrada nájemného	33 480	221/211	311
	Postupné rozpouštění do výnosů	11 160	384	602
Únor	Postupné rozpouštění do výnosů	11 160	384	602
březen	Postupné rozpouštění do výnosů	11 160	384	602

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

211 – Pokladna

221 – Bankovní účet

311 – Odběratelé

384 – Výnosy příštích období

602 – Tržby z prodeje služeb

Poslední možnost v platbě nájemného, ne příliš populárního pro případné využití nabízené služby ale její neuhrazení, by mohla být nájemné placené pozadu (např. za čtvrtletí). Pak by firma XYZ s. r. o. účtovala:

Tabulka č. 48

Zaúčtování nájemného placeného pozadu:				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Leden	Nájemné	11 160	385	602
Únor	Nájemné	11 160	385	602
Březen	Nájemné	11 160	385	602
Březen	Předpis nájemného	33 480	311	385
	Úhrada nájemného	33 480	221/211	311

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

211 – Pokladna

221 – Bankovní účet

311 – Odběratelé

385 – Příjmy příštích období

602 – Tržby z prodeje služeb

Závěrečné shrnutí finančního poradce:

Z prodeje budovy včetně přilehlého pozemku by firma XYZ s. r. o. inkasovala příjem ve výši 612 000 Kč. Měsíční nájemné za tyto nemovitosti by činilo 11 160 Kč.

Pokud by se firma XYZ s. r. o. rozhodla pro prodej, měla by hned k dispozici peněžní prostředky ve výši 612 000 Kč. Za tyto peníze může nakoupit pro ostatní pobočky nové automobily nebo si může vyhlédnout jiný objekt v lukrativnější oblasti pro podnikání. Vykázala by z prodeje účetní zisk 181 000 Kč a základ daně z příjmů 174 600 Kč. Z tohoto základu daně by zaplatila daň z příjmů právnických osob ve výši 33 174 Kč.

V případě, že by firma zvážila objekt pronajmout, měsíčně by inkasovala 11 160 Kč. Ve srovnání s tržbou z prodeje nemovitostí by tato hodnota byla vyrovnaná za 55 měsíců, tj. za cca 4 a půl let. Po této době by firma stále inkasovala příjem a stále by vlastnila nemovitosti.

Jednatelé firmy by proto museli zvážit, zda v současné době potřebují finanční prostředky a tím by se rozhodli pro prodej, nebo zda finanční prostředky nepotřebují a dané nemovitosti prozatím mohou pronajímat. Současně by zvážili, zda se nemovitost ve vlastnictví společnosti nemůže vlivem tržních podmínek zhodnotit a zda budou potřebovat jinou nemovitost, například v jiné lokalitě.

V září se vedení firmy rozhodlo, že původní nemovitost dále pronajmou a prozatímne budou realizovat pronájem nemovitosti v jiné lokalitě.

Na internetu se objevila zajímavá nabídka na nájem nemovitosti v Neratovicích. Podmínky nájemní smlouvy vlastníka nemovitosti byly:

- nájemné platit dopředu na každé čtvrtletí do 10. dne prvního měsíce ve čtvrtletí
- za každý den prodlení bude naúčtováno penále ve výši 0,5 % z dlužné částky
- nájemné na měsíc činí 12 000 Kč
- nájemné bylo sjednáno k 1. 10. 2011

Účetní firmy XYZ s. r. o. by tedy měla platit např. do každého 6. dne (aby byla jistota, že peníze budou inkasovány protistraně včas a nebude účtováno žádné penále) prvního měsíce čtvrtletí nájemné ve výši 36 000 Kč.

Tabulka č. 49

Zaúčtování řádně placeného nájemného				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Říjen	Předpis nájemného	36 000	381	321
	Úhrada nájemného	36 000	321	221
	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381
Listopad	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381
Prosinec	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381

Zdroj: práce autora

Identifikace použitých účtů:

221 – Bankovní účet

321 – Dodavatelé

381 – Náklady příštích období

518 – Ostatní služby

Bohužel účetní uhradila nájem až 15. října, což znamená pět dní po splatnosti. Vlastník postupoval dle podmínek uvedených v nájemní smlouvě a fakturoval firmě XYZ s. r. o. penále za pozdní platbu ve výši 900 Kč. Pro firmu XYZ s. r. o. to tedy znamená:

Tabulka č. 50

Zaúčtování pozdě zaplaceného nájemného				
<i>Období</i>	<i>Účetní operace</i>	<i>Částka v Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Říjen	Předpis nájemného	36 000	381	321
15. října	Úhrada nájemného	36 000	321	221
	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381
	Vyúčtování penále za pozdní platbu	900	544	321
	Úhrada penále	900	321	221
Listopad	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381
Prosinec	Rozpuštění nájemného do nákladů	12 000	518	381

Zdroj: vlastní práce

Identifikace použitých účtů:

221 – Bankovní účet

321 – Dodavatelé

381 – Náklady příštích období

518 – Ostatní služby

544 – Smluvní pokuty a penále

2.6 Inventarizace

Jako každá firma, která vlastní nějaký majetek, musí i firma XYZ s. r. o. na konci roku udělat inventarizaci dlouhodobého majetku včetně nedokončeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek a opravných položek k dlouhodobému majetku. Cílem této inventarizace je zjistit, zda vykázaný majetek existuje a zda ho firma správně ocenila.

Pověřené osoby firmy XYZ s. r. o. provádějí inventarizaci vždy k 31. 12. – k datu, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Inventarizací by se měl zjistit skutečný stav majetku a měl by se ověřit, zda zjištěný stav odpovídá účetnímu stavu majetku. Veškeré stavy se musí zaznamenat v inventurních soupisech.

Inventurní soupisy pak firma XYZ s. r. o. archivuje po dobu pěti let. Inventurní soupisy podepisují pověřené osoby, zde to jsou vedoucí jednotlivých poboček firmy XYZ s. r. o., které jsou zodpovědné za svěřený majetek a účetní firmy, která zodpovídá za inventarizaci. V tomto inventurním soupisu je pak zaevidováno:

- ocenění majetku – pro případnou tvorbu opravných položek nebo odpisů
- způsob zjišťování skutečných stavů
- datum zahájení a datum ukončení inventury

Protože firmy XYZ s. r. o. vlastní nemovitosti, nechává si zhotovit platný výpis listu vlastnictví z katastru nemovitostí, aby mohla prokázat, že účetní evidence odpovídá zápisům v listu vlastnictví.

Dále firma XYZ s. r. o. zjistí, zda se majetek odpisuje dle odpisového plánu. Při závěrce pak překontroluje, zda jsou správně vypočteny účetní odpisy, které pak porovná s daňovými odpisy a vyčíslí mezi nimi rozdíl.

Další položkou, která podléhá inventarizaci, jsou rezervy. Zde účetní firmy XYZ s. r. o. musí doložit jejich tvorbu a jejich rozpouštění, které by mělo probíhat v rámci zákonných předpisů. U této inventarizace rezerv je zkoumáno, zda jsou zaúčtovány ve správné výši a zda jsou odůvodněné, tzn., musí být přiloženy veškeré rozpočty, kalkulace a další podklady, na základě kterých byly rezervy vytvořeny.

2.7 Porovnání odpisů

Jednatelé firmy opět požádali finančního poradce, zda by jim mohl poradit, jak snížit základ daně, což by znamenalo nižší daňovou povinnost.

Finanční poradce navrhl porovnání odpisů. Propočítal u jednotlivých budov rovnoměrný a zrychlený způsob odpisování a ty potom navzájem porovnal.

Při pořízení nemovitostí účetní jednotka zvolila:

u budovy č. 1 – rovnoměrný způsob odpisování

u budovy č. 2 – zrychlený způsob odpisování

u budovy č. 3 – rovnoměrný způsob odpisování

Budova č. 1 – pořizovací cena 108 000 Kč, v roce 2010 bylo uskutečněno technické zhodnocení, nová hodnota budovy je 493 700 Kč.

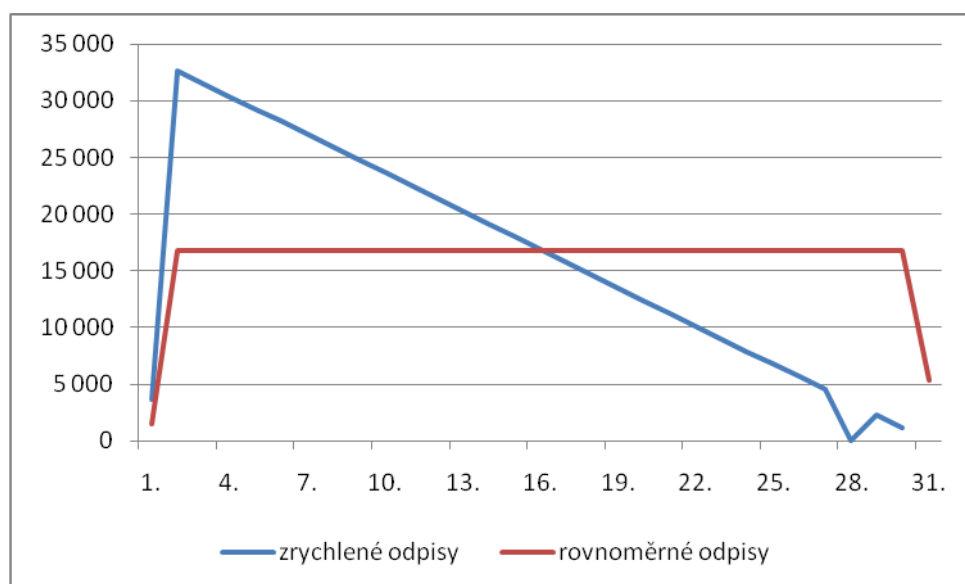
Tabulka č. 51

Rok odpisování	Hodnota odpisu při odpisování	
	zrychleném	rovnoměrném
1. rok	3 600	1 512
2. rok	32 674	16 786
3. rok	31 547	16 786
4. rok	30 420	16 786
5. rok	29 294	16 786
6. rok	28 167	16 786
7. rok	27 040	16 786
8. rok	25 914	16 786
9. rok	24 787	16 786
10. rok	23 660	16 786
11. rok	22 534	16 786
12. rok	21 407	16 786
13. rok	20 280	16 786
14. rok	19 153	16 786
15. rok	18 027	16 786

16. rok	16 906	16 786
17. rok	15 773	16 786
18. rok	14 647	16 786
19. rok	13 520	16 786
20. rok	12 393	16 786
21. rok	11 266	16 786
22. rok	10 140	16 786
23. rok	9 013	16 786
24. rok	7 886	16 786
25. rok	6 760	16 786
26. rok	5 633	16 786
27. rok	4 506	16 786
28. rok	3 380	16 786
29. rok	2 253	16 786
30. rok	1 126	16 786
31. rok		5 394

Zdroj: práce autora

Graf č. 1 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 1



Zdroj: práce autora

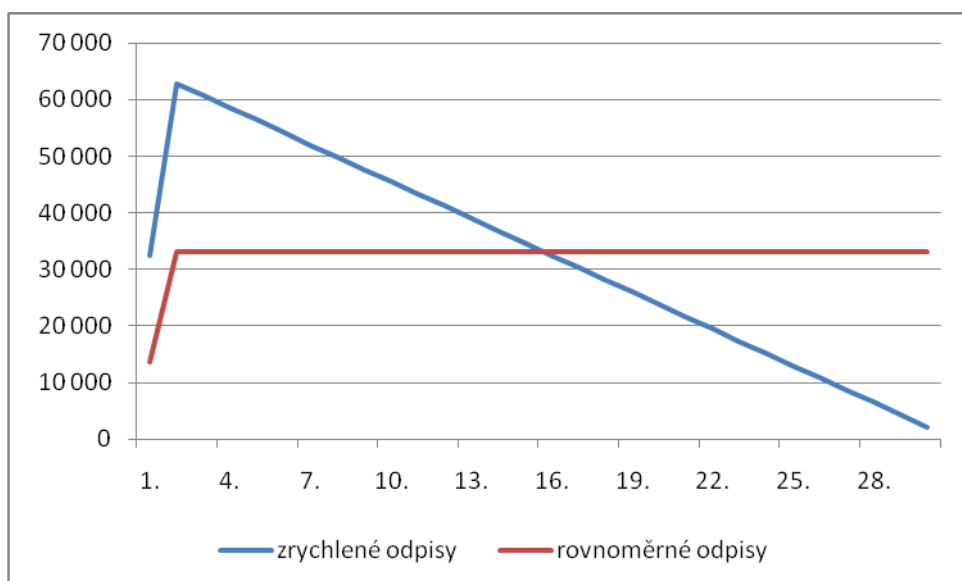
Budova č. 2 – pořizovací cena 975 000 Kč. Na budově nebylo provedeno technické zhodnocení ani přecenění.

Tabulka č. 52

Rok odpisování	Hodnota odpisu při odpisování	
	zrychleném	rovnoměrném
1. rok	32 500	13 650
2. rok	62 834	33 150
3. rok	60 667	33 150
4. rok	58 500	33 150
5. rok	56 334	33 150
6. rok	54 167	33 150
7. rok	52 000	33 150
8. rok	49 834	33 150
9. rok	47 667	33 150
10. rok	45 500	33 150
11. rok	43 333	33 150
12. rok	41 167	33 150
13. rok	39 000	33 150
14. rok	36 833	33 150
15. rok	34 667	33 150
16. rok	32 500	33 150
17. rok	30 333	33 150
18. rok	28 167	33 150
19. rok	26 000	33 150
20. rok	23 833	33 150
21. rok	21 667	33 150
22. rok	19 500	33 150
23. rok	17 333	33 150
24. rok	15 166	33 150
25. rok	13 000	33 150
26. rok	10 833	33 150
27. rok	8 666	33 150
28. rok	6 500	33 150
29. rok	4 333	33 150
30. rok	2 166	33 150

Zdroj: práce autora

Graf č. 2 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 2



Zdroj: práce autora

Budova č. 3 – pořizovací cena 240 000 Kč. Na budově nebylo provedeno technické zhodnocení ani přecenění.

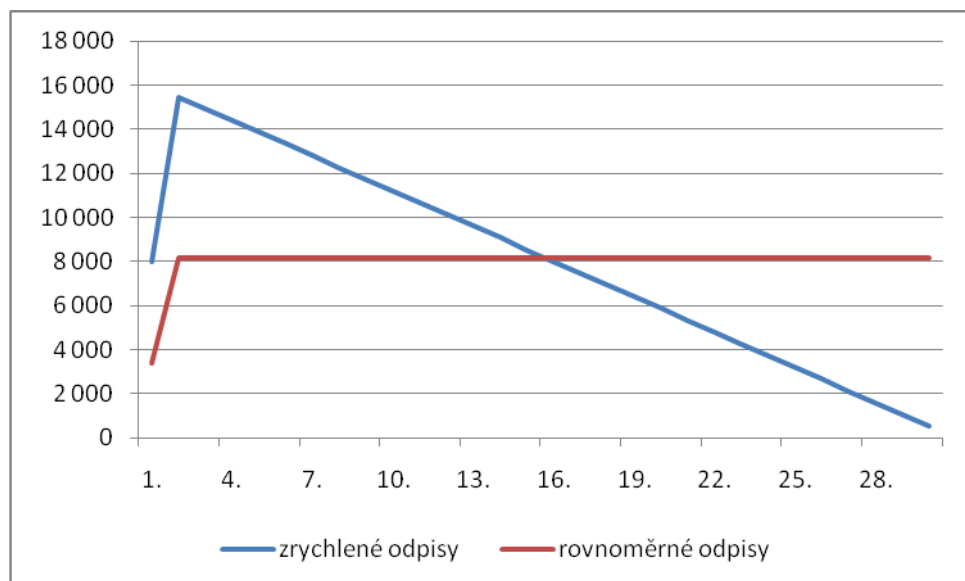
Tabulka č. 53

Rok odpisování	Hodnota odpisu při odpisování	
	zrychleném	rovnoměrném
1. rok	8 000	3 360
2. rok	15 467	8 160
3. rok	14 934	8 160
4. rok	14 400	8 160
5. rok	13 867	8 160
6. rok	13 334	8 160
7. rok	12 800	8 160
8. rok	12 267	8 160
9. rok	11 734	8 160
10. rok	11 200	8 160
11. rok	10 667	8 160
12. rok	10 133	8 160
13. rok	9 600	8 160
14. rok	9 067	8 160

15. rok	8 533	8 160
16. rok	8 000	8 160
17. rok	7 467	8 160
18. rok	6 933	8 160
19. rok	6 400	8 160
20. rok	5 867	8 160
21. rok	5 333	8 160
22. rok	4 800	8 160
23. rok	4 266	8 160
24. rok	3 733	8 160
25. rok	3 200	8 160
26. rok	2 666	8 160
27. rok	2 133	8 160
28. rok	1 600	8 160
29. rok	1 066	8 160
30. rok	533	8 160

Zdroj: práce autora

Graf č. 3 Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 3



Zdroj: práce autora

Tabulka č. 54

Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů v letech 2009 a 2010			
Rok		Zrychlené odpisy	Rovnoměrné odpisy
2009	Budova č. 1	3 600	1 512
	Budova č. 2	32 500	13 650
	Budova č. 3	8 000	3 360
	Celkem	44 100	18 522
2010	Budova č. 1	32 674	16 786
	Budova č. 2	62 834	33 150
	Budova č. 3	15 467	8 160
	Celkem	110 975	58 096

Zdroj: práce autora

Finanční poradce předložil jednatelům firmy XYZ s. r. o. porovnání výpočtů rovnoměrných a zrychlených odpisů u jednotlivých budov a tyto propočty předvedl na grafech. Jak je zřejmé, lze tedy konstatovat, že pokud by firma chtěla snížit základ daně, měla účetní u všech nemovitostí zvolit zrychlený způsob odpisování. Zrychlený způsob odpisování zvolila účetní pouze u budovy č. 2.

Závěr

V teoretické části byl vysvětlen pojem nemovitost, její pořízení, ocenění, zařazení, odpisování a vyřazení z pohledu účetnictví a z pohledu jednotlivých daní – přímých a nepřímých.

V praktické části jsem aplikovala jednotlivé případy na fiktivní firmě XYZ s. r. o. Předmět činnosti této firmy je nákup a prodej automobilů. K provozování této činnosti firma potřebovala jisté nemovitosti – nebytové prostory a k nim přilehlé pozemky. V nebytových prostorech umístila kanceláře a na přilehlém pozemku vystavuje automobily k prodeji.

V prvním roce podnikání jsem uvedla tři případy pořízení nemovitostí. Na těchto nemovitostech byly v následujícím roce provedeny opravy, technické zhodnocení a byla vytvořena rezerva na opravu fasády. Rovněž jsem aplikovala různé způsoby odpisování, které jsem na závěr porovnala a zhodnotila. V neposlední řadě jsem zhodnotila, zda je pro firmu výhodnější nemovitost prodat či ji pronajmout, jestliže firma zvažuje přemístit pobočku do jiné oblasti.

Seznam použité literatury

1. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0
2. PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2010*. 12 vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
3. VYCHLOPEŇ, J. *Nemovitosti v podnikání*. Praha: ASPI, a.s., 2008. 144 s. ISBN 978-80-7357-400-0
4. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* dostupné z:
< <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast4.aspx> >
5. *Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů* dostupné z:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>>
6. *Pokyn D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému přístupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů* dostupné z:
< <http://business.center.cz/business/finance/dane/d-300.aspx> >

Seznam tabulek:

Tabulka č. 1	Nemovitosti z pohledu účetnictví	11
Tabulka č. 2	Nemovitosti z pohledu jednotlivých daní	12
Tabulka č. 3	Nemovitosti z pohledu občanského zákoníku	13
Tabulka č. 4	Pořízení nemovitostí – účtování	13
Tabulka č. 5	Ocenění nemovitostí podle způsobu pořízení	14
Tabulka č. 6	Součásti ocenění nemovitostí	15
Tabulka č. 7	Opravné položky – účtování	16
Tabulka č. 8	Vymezení pojmů – technické zhodnocení, opravy, údržba	17
Tabulka č. 9	Technické zhodnocení, opravy, údržba – účtování	18
Tabulka č. 10	Maximální doba tvorby rezervy	19
Tabulka č. 11	Tvorba zákonné rezervy na opravu – účtování	20
Tabulka č. 12	Porovnání účetních a daňových odpisů	21
Tabulka č. 13	Odpisy – účtování	21
Tabulka č. 14	Odpisová skupina – doba odpisování	23
Tabulka č. 15	Vyřazení nemovitostí – účtování	24
Tabulka č. 16	Vyřazení odpisovaných a neodpisovaných nemovitostí	25
Tabulka č. 17	Porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny	25
Tabulka č. 18	Uznatelnost zůstatkové ceny do nákladů	26
Tabulka č. 19	Obchodování s nemovitostmi – účtování	27
Tabulka č. 20	Nájemné jako náklad – účtování	28
Tabulka č. 21	Nájemné jako výnos – účtování	28
Tabulka č. 22	Předmět daně z pozemků	28
Tabulka č. 23	Daň z nemovitosti – účtování	30
Tabulka č. 24	Předmět daně dědické	30
Tabulka č. 25	Poplatník daně darovací	31
Tabulka č. 26	Poplatník daně z převodu nemovitostí	31
Tabulka č. 27	Předpis daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí	32
Tabulka č. 28	Pořízení nemovitosti nepeněžním vkladem	37
Tabulka č. 29	Pořízení nemovitosti koupí, následná demolice, nová výstavba	38
Tabulka č. 30	Účtování úroků	39
Tabulka č. 31	Rekapitulace hodnot na účtu budovy a pozemky	39

Tabulka č. 32 Výstavba provozovny ve vlastní režii	40
Tabulka č. 33 Rekapitulace hodnot na účtu budovy a pozemky	41
Tabulka č. 34 Technické zhodnocení – účtování	42
Tabulka č. 35 Rekapitulace hodnot na účtu budovy a pozemky	43
Tabulka č. 36 Opravy – účtování	44
Tabulka č. 37 Rozpočet firmy – rezerva na opravu	45
Tabulka č. 38 Tvorba rezervy na opravu	45
Tabulka č. 39 Rekapitulace hodnot na účtu budovy a pozemky	46
Tabulka č. 40 Odpisový plán	47
Tabulka č. 41 Účetní odpis	48
Tabulka č. 42 Zrychlené odpisy u budovy č. 2	50
Tabulka č. 43 Porovnání účetních a daňových odpisů v roce 2009	52
Tabulka č. 44 Porovnání účetních a daňových odpisů v roce 2010	52
Tabulka č. 45 Zaúčtování prodeje nemovitosti	54
Tabulka č. 46 Zaúčtování nájemného	55
Tabulka č. 47 Zaúčtování nájemného placené dopředu	56
Tabulka č. 48 Zaúčtování nájemného placené pozadu	56
Tabulka č. 49 Zaúčtování řádně placeného nájemného (náklad)	58
Tabulka č. 50 Zaúčtování pozdní úhrady nájemného	59
Tabulka č. 51 Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů – budova č. 1	61
Tabulka č. 52 Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů – budova č. 2	63
Tabulka č. 53 Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů – budova č. 3	64
Tabulka č. 54 Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů v letech 2009 a 2010	66

Seznam grafů:

Graf č. 1	Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 1	62
Graf č. 2	Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 2	64
Graf č. 3	Porovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů – budova č. 3	65

Seznam příloh

Příloha č. 1	Inventární karta	73
Příloha č. 2	Karta rezervy	74
Příloha č. 3	Odpisové skupiny	75

INVENTÁRNÍ KARTA				
(dlouhodobého) hmotného a nehmotného majetku				
Účetní jednotka (poplatník):				
Středisko:				
Adresa:				
DIČ:				
Název (popis):			Inventární číslo:	
Umístěn:			Kód SKP:	
Výrobce:			Rok výroby:	
Výrobní číslo:				
Způsob pořízení:			Doklad:	
Dodavatel:			Datum dodání:	
Účetní ocenění (Kč):			Datum zařazení do užívání:	
Vstupní cena (Kč):				
Způsob ocenění:				
Způsob daňového odpisování:			Odpisová skupina:	
Způsob účetního odpisování:			Počet let:	
Technické zhodnocení:				
rok	doklad	Kč	rok	doklad Kč
Odečet ze vstupní ceny podle § 34 ZDP:				
Kč:	rok uplatnění:		rok vrácení:	
rok	daňový odpis	daňová ZC	účetní odpis	účetní ZC
Poznámky:				
Datum vyřazení:			Způsob vyřazení:	

Příloha č. 2

Poplatník / účetní jednotka:

KARTA REZERVY

Druh rezervy:

na opravy hmotného majetku

Konkretizace rezervy:

Předpokládaná cena v Kč:

Předpokládané zahájení opravy:

r. 200x

Tvorba rezervy:

zdaň. období

částka Kč

poznámka

Přílohy:

Čerpání rezervy:

datum

doklad

částka

zůstatek

Odpisová skupina 4

Položka	CZ-CC	Název
		Jen: budovy
(4-1)	1	- ze dřeva a plastů, - na povrchových dolech, pokud nejsou vázané na životnost dolu kromě: skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
(4-2)	1,2	Jen: oplocení
(4-3)	1,2	Jen: vnější osvětlení budov a staveb
(4-4)	125112	Budovy výrobní pro energetiku
(4-5)	125222	Sila samostatná
(4-6)	127122	Sila pro posklizňovou úpravu a skladování obilí
(4-7)	212121	Svršek drah železničních dálkových - tratě
(4-8)	212122	Svršek drah železničních dálkových - stanice
(4-9)	212123	Svršek drah železničních dálkových - výhybky
(4-10)	212124	Svršek drah železničních dálkových - vlečky
(4-11)	212221	Svršek drah kolejových - metro, tramvajové dráhy
(4-12)	212229	Svršek drah kolejových jinde neuvedený Vedení dálková trubní, telekomunikační a elektrická kromě: - nezastřešených přečerpávacích stanic na dálkových vedeních v CZ-CC 221141 v položce (5-11)
(4-13)	221	- nádrží, jímek, objektů čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov) v CZ-CC 221232 v položce (5-12) - souvisejících čerpacích stanic, úpraven vod, staveb vodního hospodářství (kromě budov) v CZ-CC 221241 v položce (5-13) - podzemních staveb vodního hospodářství jinde neuvedených v CZ-CC 221279 v položce (5-14) Vedení místní trubní, elektrická a telekomunikační kromě: - nádrží vod pozemních v CZ-CC 222232 v položce (5-15) - vrtů čerpacích (studny vrtané) v CZ-CC 222251 v položce (5-16)
(4-14)	222	- studní jinde neuvedených a jímání vody v CZ-CC 222252 v položce (5-17) - fontán, hydrantů, kašen v CZ-CC 222253 v položce (5-18) - nádrží, jímek v CZ-CC 222332 v položce (5-19) - staveb místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov) v CZ-CC 222321 v položce (5-20) - podzemních staveb pro energetiku v CZ-CC 222479 v položce (5-21)
(4-15)	230	Jen: věže, stožáry, věžové zásobníky v CZ-CC 230141, 230341, 230441 kromě: věžových zásobníků chemických podniků v CZ-CC 230341 v položce (3-44) Stavby elektráren (díla energetická výrobní)
(4-16)	2302	kromě: - podzemních staveb elektrárenských v CZ-CC 230279 v položce (5-27)
(4-17)	230351	Průmyslové komíny chemických podniků
(4-18)	230451	Průmyslové komíny pro ostatní průmysl
(4-19)	241131	Jen: koupaliště (bazény) nekryté ze dřeva a plastů
(4-20)	242052	Jen: valy samostatné ze dřeva a plastů
(4-21)	242062	Konstrukce vinic
(4-22)	-	Jen: byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů

Odpisová skupina 5

		Budovy
		kromě:
(5-1)	1	- uvedených v odpisové skupině 4
		- uvedených v odpisové skupině 6
		- skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
		Dálnice, silnice, místní a účelové komunikace
(5-2)	211	kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení v CZ-CC 211193 a 211293 v položce (2-80)
(5-3)	212111	Spodek drah železničních dálkových
(5-4)	212211	Spodek drah kolejových městských a ostatních
		Plochy letišť
(5-5)	2130	kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 213093 v položce (2-80)
		Mosty a visuté dálnice
(5-6)	2141	kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v položce (2-80)
		Tunely, podjezdy a podchody
(5-7)	2142	kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 214293 v položce (2-80)
		Přístavy a plavební kanály
(5-8)	2151	kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 215193 v položce (2-80)
		Vodní stupně
(5-9)	2152	zejména: přehrady, hráze, spodní stavba vodních elektráren
(5-10)	2153	Akvadukty, vodní díla pro zavlažování a odvodnění
(5-11)	221141	Nezastřešené přečerpávací stanice na dálkových vedeních
(5-12)	221232	Nádrže, jímky, objekty čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov)
(5-13)	221241	Související čerpací stanice, úpravní vod, stavby vodního hospodářství (kromě budov)
(5-14)	221279	Podzemní stavby vodního hospodářství jinde neuvedené
(5-15)	222232	Nádrže vod pozemní
(5-16)	222251	Vrty čerpací (studny vrtané)
(5-17)	222252	Studny jinde neuvedené a jímání vody
(5-18)	222253	Fontány, hydranty, kašny
(5-19)	222332	Nádrže, jímky
(5-20)	222321	Stavby místních čistíren a úpraven odpadních vod (kromě budov)
(5-21)	222479	Podzemní stavby pro energetiku
(5-22)	230131	Objekty úpravy surovin
(5-23)	230132	Objekty výroby stavebních hmot
(5-24)	230121	Dráhy lanové pozemní bezkolejové pro těžbu surovin a dopravu nákladů
(5-25)	230151	Různé stavby pozemní výrobní pro těžbu (kromě budov)
(5-26)	230171	Základy technologických výrobních zařízení
(5-27)	230279	Podzemní stavby elektrárenské
(5-28)	230311	Stavby pro výrobu a úpravu chemických surovin (kromě budov)
(5-29)	230318	Stavby pozemní doplňkové pro chemickou výrobu (kromě budov)
(5-30)	230349	Stavby výrobní chemických podniků jinde neuvedené (kromě budov)
(5-31)	230411	Stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov)
(5-32)	230418	Stavby pozemní doplňkové pro hutní a těžký průmysl
(5-33)	230449	Stavby výrobní pro ostatní průmysl jinde neuvedené (kromě budov)
(5-34)	230479	Podzemní stavby pro ostatní průmysl
(5-35)	230471	Základy technologických výrobních zařízení pro ostatní průmysl

(5-36)	241	Stavby pro sport a rekreaci kromě: - koupališť (bazénů) nekrytých ze dřeva a plastu v CZ-CC 241131 v položce (4-19) Ostatní inženýrská díla jinde neuvedená kromě:
(5-37)	2420	- valů samostatných ze dřeva a plastů v CZ-CC 242052 v položce (4-20) - konstrukcí chmelnic v CZ-CC 242061 v položce (3-43) - konstrukcí vinic v CZ-CC 242062 v položce (4-21)
(5-38)	230379	Podzemní stavby chemických podniků Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem
(5-39)		kromě: bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů v položce (4-22) a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách a stavbách uvedených v odpisové skupině č. 6

Odpisová skupina 6

Položka	CZ-CC	Název
(6-1)	121111	Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení
(6-2)	122	Budovy administrativní
(6-3)	123011	Budovy obchodních domů
(6-4)	123079	Podzemní obchodní střediska
(6-5)	1261	Budovy pro společenské a kulturní účely
(6-6)	1262	Muzea a knihovny
(6-7)	1272	Budovy pro bohoslužby a náboženské aktivity
(6-8)	1273	Historické nebo kulturní památky

CZ-CC = Klasifikace stavebních děl CZ-CC zavedená Českým statistickým úřadem s účinností od 1. ledna 2004.

Název = Stručné označení majetku upřesněné pro účely hmotného majetku (např. vypuštění slov "díly", "instalace", "opravy a údržba") s převážným použitím textace klasifikace SKP a CZ-CC.