

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ
ZNOJMO s.r.o.

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Znojmo 2017

Jana ČUMPELÍKOVÁ

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Nemovité věci a daně vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce a za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Praze 15. 11. 2017

Jana Čumpelíková



Poděkování:

Ráda bych poděkovala panu Ing. Petru Koutovi, Csc. za odborné vedení a připomínky při zpracování práce. Děkuji vedení společnosti XYZ za zpřístupnění všech potřebných účetních dat a svolení s nimi dále pracovat a použít je v této práci. Nemohu opominout poděkovat také zaměstnancům stavební společnosti Stavitelství - Šmíd s.r.o., především panu Ing. Jiřímu Stunovi za čas a trpělivé vysvětlování procesů, které probíhají v rámci developerských projektů.

Největší poděkování ale patří mé rodině a blízkým, kteří mě bez přestání podporovali a vytvořili mi podmínky a zázemí, které mi umožnily tuto práci zpracovat.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jana ČUMPELÍKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Nemovité věci a daně
Název (v angličtině)	Immovable assets and taxes

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Hlavním cílem práce je na příkladu konkrétní účetní jednotky klasifikovat nemovité věci z pohledu platné účetní a daňové legislativy a navrhnout správnou účetní a daňovou metodiku na základě analýzy chyb stávajících použitých účetních postupů a vyhodnocení možných daňových dopadů těchto chyb a návrh daňových řešení. Dílčím cílem je analýza jednotlivých daní, které se k nemovitým věcem váží a analýza způsobu, jakým ovlivňují účetnictví podnikatelů.

Postup práce:

1. Literární rešerše.
2. Porovnání a analýza základních rozdílů ve zdaňování nemovitých věcí v rámci EU a především se systémem zdanění na Slovensku.
3. Nemovité věci z účetního pohledu a zhodnocení dopadu jednotlivých daní na nemovité věci v návaznosti na jejich evidenci v účetnictví.
4. Analýza evidence nemovitých věcí u konkrétní účetní jednotky, možnosti způsobů pohledů na zařídění, analýza dopadů chyb a navržení správné účetní a daňové metodiky.

Metody: Analýza, syntéza, komparace, klasifikace, literární rešerše

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. ELIÁŠ, Karel a Marek SVATOŠ. *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík: redakční uzávěrka 26. 3. 2012*. Ostrava: Sagit, 2012. ÚZ. ISBN 978-80-7208-920-8.
2. KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, 2015. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-33-5.
3. MARKOVÁ, Hana, 2016. *Daňové zákony: úplná znění k 1. 1. 2016*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0022-4.
4. RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. Praha: Lexis Nexis CZ, 2005. Knihovnička Orac. ISBN 80-86920-00-3.
5. SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-820-8.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017




Jana ČUMPELÍKOVÁ
student


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Hlavním cílem práce je na příkladu konkrétní účetní jednotky, která se zabývá developerskou činností, klasifikovat nemovité věci z pohledu platné účetní a daňové legislativy. Následně navrhnout správnou účetní a daňovou metodiku na základě analýzy chyb stávajících použitých účetních postupů a vyhodnocení možných daňových dopadů těchto chyb a návrh daňových řešení. Nejprve byla provedena dílčí analýza typů daní, které se váží k nemovitým věcem, shrnutí platných účetních postupů a popis základních fází developerských projektů se zaměřením na klíčové body, které byly využity v praktické části této práce. Bylo provedeno porovnání stávajících postupů s platnou legislativou a stanovení účetní metodiky pro danou účetní jednotku.

Klíčová slova: nemovité věci, daně, developer, nedokončená výroba

ABSTRACT

On an example of a particular developer undertaking, the thesis aims to classify immovables in terms of the effective accounting and tax legislation and to suggest the right accounting and taxation methods based on an analysis of errors occurred due to the existing accounting methods being used, an assessment of the possible tax impact of these errors and a recommendation of tax settlement. First, a partial analysis of tax types related to immovables was carried out, followed by an overview of the valid accounting methods and a description of the primary phases of developer projects with an emphasis on the key points used in the practical part of this paper. Furthermore, the existing procedures were compared with the effective legislation and accounting methods for the particular undertaking were determined.

Keywords: immovables, taxes, developer, work-in-progress

Obsah

1	ÚVOD.....	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1	POČÁTKY ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ.....	11
3.2	ZDANĚNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V SOUČASNOSTI.....	11
3.2.1	Daň z nabytí nemovitých věcí	14
3.2.2	Daň z nemovitých věcí	14
3.2.3	Daň z přidané hodnoty – DPH.....	16
3.3	NEMOVITÉ VĚCI Z HLEDISKA ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ A VYHLÁŠKY Č. 500/2002 SB.....	19
3.4	DEVELOPERSKÁ ČINNOST	27
4	PRAKTICKÁ ČÁST	30
4.1	POSTUP.....	30
4.2	IDENTIFIKACE A POPIS PROCESŮ	30
4.3	POROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ	32
4.4	VÝSLEDEK ANALÝZY POUŽITÝCH ÚČETNÍCH METOD A POSTUPŮ...33	
4.4.1	Pozemky.....	33
4.4.2	Reklamní kampaň	36
4.4.3	Inženýrské činnosti a práce architekta	36
4.4.4	Vlastní výstavba.....	36
4.4.5	Ocenění vlastní výroby – výstavba rodinných domů k prodeji	37
4.4.6	Stavební práce.....	38
4.4.7	Provize za prodej RD	39
4.4.8	Změny metody	39
4.5	KVANTIFIKACE ZMĚN A POSTUP JEJICH APLIKACE K 01. 01. 2017.....	40
4.5.1	Změna rozvahových účtů.....	40

4.5.2	Oprava účtování v roce 2017	41
4.5.3	Změny v účetních výkazech	44
4.5.4	Příloha účetní závěrky	47
4.6	DAŇOVÉ ASPEKTY	48
4.6.1	Proces prodeje rodinných domů	48
4.6.2	Daň z přidané hodnoty	49
4.6.3	Daň z nemovitých věcí	50
4.6.4	Daň z nabytí nemovitých věcí	50
4.6.5	Daň z příjmů	50
5	ZÁVĚR	52
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	53
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	55
8	SEZNAM TABULEK	56

1 ÚVOD

Tato práce je věnována problematice nemovitých věcí a to jak z pohledu daňové legislativy, tak z pohledu zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhlášky č.500/2002 Sb., kterou se ustanovení tohoto zákona provádí. Oblast nemovitých věcí je rozsáhlá, upravuje ji velké množství zákonů a nabízí tak i několik různých pohledů, jak s nemovitými věcmi po účetní i daňové stránce nakládat. Účetní jednotky by měly mít na paměti, že podstatou účetnictví je poctivé a věrné zobrazení skutečnosti – majetku účetní jednotky, jejích dluhů a výsledku hospodaření v účetní závěrce. Nesprávné informace v účetní závěrce pak mohou mít za následek chybná rozhodnutí u případných investorů a obchodních partnerů. V konečném výsledku ale může být poškozená i sama účetní jednotka a to ztrátou důvěryhodnosti, způsobenou právě tím, že o svých aktivitách nesprávně informovala. Nemałym rizikem jsou i doměrky ze strany finančních úřadů. Tato práce se zaměřuje na nemovité věci z pohledu účetní jednotky – developerské společnosti. Snaží se podat základní, ale ucelený přehled, jakým způsobem nemovité věci klasifikovat jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu daňových zákonů, aby poskytla informace potřebné pro vhodné zvolení účetních postupů, a nedocházelo ke zkreslení skutečného stavu. Přehled zdaňování nemovitých věcí má pomoci orientovat se v základních daňových povinnostech, které se k nim váží.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Tato práce se zaměřuje na nemovité věci, daňovou a účetní problematikou, která se k nemovitým věcem váže a to z pohledu konkrétní účetní jednotky – developerské společnosti. Hlavním cílem práce je klasifikovat nemovité věci z pohledu platné účetní a daňové legislativy. Popsat procesy, které v účetní jednotce – developerské společnosti probíhají. Tyto postupy analyzovat a na základě porovnání s platnou legislativou a analýzy chyb, navrhnout správnou účetní a daňovou metodiku. V teoretické části byla využita především metoda literární rešerše. Po krátké definici nemovitých věcí a pohledu do historie jejich zdaňování, zpracován přehled daňových zákonů vážících se k nemovitým věcem a popsány hlavní aspekty, které jsou při zdaňování nemovitých věcí podstatné a neměly by být opominuty. Druhá část teoretické části je zaměřena na účetní aspekty spojené s nemovitými věcmi. Především se zaměřuje na způsoby, jakým způsobem lze nemovité věci v účetnictví zachytit, rozdíly v účtování, a způsoby jejich ocenění.

V praktické části byly nejprve popsány procesy, které v konkrétní developerské společnosti probíhají. Byly analyzovány současně používané účetní postupy v účetní jednotce, které byly a na základě jejich porovnání s platnou legislativou vyhodnoceny. Následně byla navržena nová metodika účtování. Byl také zpracován detailní postup pro zavedení nové účetní metodiky a její zobrazení v účetní závěrce. Závěrem praktické části byly zhodnoceny daňové aspekty procesů v účetní jednotce.

3 TEORETICKÁ ČÁST

V úvodu této části je krátký průřez počátky a vývojem zdanění nemovitých věcí. Tento popis pomáhá pochopit důležitý rozsah tohoto zdanění, a to jak dopadem do státního rozpočtu, tak i šíří daňových poplatníků, kterých se dotýká.

Další část se zaměří na konkrétní popis jednotlivých daní, vztahující se k nemovitým věcem tak, aby poskytla základní ucelený přehled o složitosti problematiky.

Následuje pohled na nemovité věci z pohledu zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a českých účetních standardů. Oblast daní a účetnictví spolu ve většině případů úzce souvisí, vzájemně se ovlivňují a nelze je tedy od sebe oddělit.

V závěru teoretické části se práce zaměřuje na problematiku developerských projektů a na vysvětlení procesů, které tyto dlouhodobé projekty přinášejí. Tyto poznatky jsou následně použity v praktické části této práce.

Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. (zákon 89/2012 Sb., § 498)

Občanský zákoník dále v § 506 - 509 definuje, co je a není součástí pozemku:

§ 506 (1) Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku, nebo upevněno ve zdech.

§ 506 (2) Není-li podzemní stavba nemovitou věcí, je součástí pozemku, i když zasahuje pod jiný pozemek.

§ 507 Inženýrské sítě, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení, nejsou součástí pozemku. Má se za to, že součástí inženýrských sítí jsou i stavby a technická zařízení, která s nimi provozně souvisí.

3.1 POČÁTKY ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Daně z nemovitých věcí mají dlouhou historii, jedná se o jedny z nejstarších daní, neboť se vztahovaly k vlastnictví půdy. Proto se tento druh daní objevuje již ve starověku a postupně se způsob a rozsah výběru těchto daní přizpůsoboval mocenským potřebám vládnoucích vrstev, jako financování válek nebo zajištění obrany země, stejně tak i k výstavbě měst a infrastruktury (obchodních cest), kostelů, klášterů, později špitálů. Feudálové si darováním půdy nebo odpuštěním daní z její držby upevňovali svou vládnoucí pozici a zajišťovali si podporu církve. Tyto daně měly často i podobu naturálních plnění, kdy vlastník odváděl část svých výdělků, které mu držba nemovitostí přinášela. Později za feudalismu byly zavedeny daně z prodeje a koupě nemovitostí. V té souvislosti vznikla i potřeba majetkových registrů. Tyto registry jsou, s jistou obměnou, využívány dodnes. Část majetkových daní měla postupem času charakter místních poplatků a jejich správu a výběr vykonávaly obce a města, na jejichž územích se nemovitosti nacházely. Tak je tomu v případě daní z nemovitých věcí dodnes téměř v celé střední Evropě, kdy daně z nemovitých věcí tvoří významnou položku místních rozpočtů. Zdanění nemovitostí se postupně rozšiřovalo a jejich výběr se začal přibližovat podobě, jak ji známe v dnes. (Radvan, 2005, s. 8-15)

3.2 ZDANĚNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V SOUČASNOSTI

Následující tabulka představuje přehled daní, které se k nemovitým věcem vztahují v současnosti.

Tabulka 1 Daně vztahující se k nemovitým věcem v České republice

	Majetkové	Daň z nemovitých věcí	Daň z vlastnictví NV
		Daň z nabytí nemovitých věcí	Daň z úplatného nabývání NV
Přímé	Důchodové	Daně z příjmů	Příjmy z nájmu NV
			Dary NV
			Příjmy z prodeje nemovitých věcí NV
			Dědictví nebo odkaz NV
Nepřímé		Daň z přidané hodnoty	Koupě nebo prodej NV, nájmy NV

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z www.bussines.center.cz

V České republice se daně, popsané výše, vztahují jak k právnickým, tak k fyzickým osobám. U právnických osob mohou nastat komplikace ve vazbě na účetnictví, na zařídění nemovitých věcí právě z hlediska zákona o účetnictví a českých účetních standardů, neboť toto zařídění může v některých případech mít zásadní vliv na způsob jejich zdanění. V následující tabulce je uveden přehled základních právních norem, které problematiku nemovitých věcí upravují. Některé obsahují přesné definice jednotlivých pojmů (např. Zákon o katastru nemovitostí), v některých přesné definice chybí (např. Zákon o účetnictví), a přesto jsou pro zdanění nemovitých věcí zcela zásadní. Rovněž nelze opomenout Směrnici EU č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť vytváří právní rámec, ve kterém je nutné český zákon o dani z přidané hodnoty vykládat.

Tabulka 2 Zákony ČR vážící se k nemovitým věcem

89/2012 Sb.	Občanský zákoník
586/1992 Sb.	Zákon o daních z příjmů
563/1992 Sb.	Zákon o účetnictví
235/2004 Sb.	Zákon o dani z přidané hodnoty
338/1992 Sb.	Zákon o dani z nemovitých věcí
225/2013 Sb.	Zákon o katastru nemovitostí
183/2006 Sb.	Zákon o územním plánování a stavebním řádu
340/2013 Sb.	Zákonné opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
Směrnice EU č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty	
Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví	

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z www.bussines.center.cz

Daně z nemovitých věcí v EU

Ve většině zemí tvoří daně z nemovitých věcí příjmy místních rozpočtů. Tyto příjmy pak tvoří základ jejich rozpočtů. V případě, kdy je výběr a správa této daně svěřena konkrétní obci, kde se daná nemovitá věc nachází, je výběr daní efektivnější a daňové nedoplatky minimální. (Sedmíhradská a Smíková, 2011)

Tabulka 3 Podíl daně z nemovitých věcí na celkových příjmech místních rozpočtů
vybraných zemí EU

Země	Podíl daně z nemovitých věcí na celkových příjmech místních rozpočtů v %
Velká Británie	99,13
Nizozemí	62,21
Portugalsko	18,69
Španělsko	12,43
Itálie	32,58
Německo	15,46
Francie	23,76
Rakousko	4,97
Česká republika	5,18

Zdroj: Radvan, 2005

Tabulka 4 Rozpočtové určení daní ve vybraných státech EU

Stát	Rozpočtové určení daně z nemovitých věcí
Belgie	státní rozpočet
Dánsko	místní rozpočty
Finsko	místní rozpočty
Francie	státní rozpočet, místní rozpočty
Irsko	státní rozpočet, místní rozpočty
Itálie	místní rozpočty
Lucembursko	místní rozpočty
Německo	místní rozpočty
Nizozemí	místní rozpočty
Portugalsko	místní rozpočty
Rakousko	místní rozpočty, federální rozpočet, zemské rozpočty
Řecko	státní rozpočet
Španělsko	místní rozpočty
Švédsko	státní rozpočet
Velká Británie	státní rozpočet, místní rozpočty
Česká republika	místní rozpočty

Zdroj: Radvan, 2005

Daň z nemovitostí na Slovensku

Zdanění nemovitých věcí na Slovensku je velice podobné jejich zdanění v České republice. Daň z nemovitých věcí je také příjmem do místních rozpočtů obcí a měst s tím rozdílem, že správu této daně vykonávají na Slovensku obce, na jejichž území se příslušná nemovitá věc nachází. Obce mají také větší pravomoc ovlivnit daňovou sazbu. Na Slovensku tímto navázali na praxi před rokem 1993, kdy právě obce vykonávaly správu daně z nemovitostí (domovní daň) v celém Československu. V ČR spravují daň z nemovitých věcí místně příslušné finanční úřady, které vybranou daň převádějí na účty jednotlivým obcím. (Sedmihradská a Smíková, 2011)

3.2.1 Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí byla v České republice zavedena od počátku roku 2014, kdy nahradila tehdejší daň z převodu nemovitostí, která se uplatňovala do konce roku 2013. Jde o daň majetkovou, kterou je zdaňováno úplatné nabytí nemovitých věcí vymezených zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb. (Tesařová, 2016). V roce 2016 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 254/2016, který původní znění zákonného opatření novelizoval. Tato novela nabyla účinnosti dnem 1. 11. 2016. Novelou zákonného opatření došlo ke sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí v osobě nabyvatele. Tato změna představuje nejvýraznější změnu, kterou tato novelizace přinesla (Generální finanční ředitelství, 2016).

Daň z nabytí činí 4% z nabývací hodnoty nemovitosti. Výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu (Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., 2016).

3.2.2 Daň z nemovitých věcí

Daňová povinnost se váže k vlastnictví nemovitého majetku a zdanění podléhají výlučně pozemky, stavby a jednotky nacházející se na území České republiky. Daň z nemovitých věcí se skládá ze dvou daní: daně ze staveb a jednotek a daně z pozemků. Celý výnos daně z nemovitých věcí je příjmem obcí, jejich správu vykonávají místně příslušné finanční úřady s ohledem na polohu nemovité věci. Daň z nemovitých věcí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. Výsledná daň

vychází ze součtu daně za pozemky a daně ze staveb a jednotek a její výše je závislá na typu pozemku, velikosti a účelu stavby.

Daně z příjmů

U fyzických osob se může týkat příjmu z prodeje nebo nájmu nemovitých věcí a řídí se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z pohledu tohoto zákona se může se jednat o příjmy podle:

§ 7 – Příjmy ze samostatné činnosti – nájmy nebo prodej v rámci ekonomické činnosti, kdy nemovitá věc je zahrnuta do obchodního majetku

§ 9 – Příjmy z nájmu – jedná se o nemovité věci nezahrnuté do obchodního majetku

§ 10 – Ostatní příjmy – příjmy z převodu (prodeje) nemovité věci, nezařazené v obchodním majetku, a bezúplatné nabytí nemovité věci

Nejprve je tedy nezbytné vymezení pojmů nájem a převod. Nájem můžeme charakterizovat takto:

- a) Předmětem nájmu mohou být pouze hmotné věci.
- b) Pronajímatel přenechává věc nájemci k dočasnému užívání.
- c) Nájem je vždy za úplatu.
- d) Nájemní vztah je vztah alespoň dvou osob.

Fyzická osoba, která pronajímá svůj majetek, nezařazený do obchodního majetku, zdaňuje příjmy z nájmu těchto nemovitostí (nacházejících se na území České republiky) podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu. Příjmy pak tvoří dílčí základ daně v daňovém přiznání k dani z příjmu, které je fyzická osoba povinna podat. Tento příjem může poplatník snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, popř. uplatnit paušální výdaj ve výši 30% příjmů, nejvýše však 600 tis. Kč (Marková, 2016, s. 125). Po novele zákona o daních z příjmů se limitující absolutní částka výdajů snižuje na 300 tis. Kč.

Prodejem je převod nemovité věci, resp. převod vlastnického práva k ní. Pokud fyzická osoba nemovitou věc prodává, nejprve provede časový test, zda příjmy z tohoto prodeje nejsou osvobozeny od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) a b). Testuje se dvouletá lhůta bydlení, resp. pětiletá lhůta mezi nabytím vlastnického práva a jeho prodejem. Po uplynutí této

pětileté lhůty, po které je převod nemovité věci osvobozen od daně z příjmů, lze tyto příjmy považovat pouze za transformaci majetku fyzické osoby z věci do peněžních prostředků (Skála, 2015, s. 81). V případě, že vznikne nárok na osvobození, nevzniká povinnost z titulu tohoto příjmu podávat přiznání k dani z příjmu. V opačném případě má fyzická osoba možnost příjmy z tohoto převodu snížit o částky prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, možnost uplatnit paušální výdaj v tomto případě není možné.

Právnícké osoby příjmy z nájmu nebo z převodu nemovité věci zdaňují v rámci jednoho základu daně. Operace s nemovitými věcmi zachycují ve svém účetnictví, kde v rámci vhodného členění svých analytických účtů sledují výnosy i náklady a nejlépe už v rámci účtování posuzují daňovou uznatelnost nákladů vztahujících se k jednotlivým druhům příjmů. Výsledek hospodaření ze svého účetnictví následně v daňovém přiznání transformují v základ daně.

3.2.3 Daň z přidané hodnoty – DPH

Daň z přidané hodnoty se v České republice řídí zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který byl několikrát novelizován. Právní rámec zákona o DPH vymezuje Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, na kterou navazuje Provděcí nařízení rady (EU) 282/2011 ze dne 15. 03. 2011. Proto i některá ustanovení, která jsou sporná, se musí vykládat v souladu s touto právní normou. (Skála, 2015, s. 132-135)

Z hlediska nemovitých věcí jsou nejvýznamnější následující ustanovení:

- a) § 7 odst. 6 – Místem plnění při převodu nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází
- b) § 10 odst. 1 – Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, je místo, kde se nemovitá věc nachází
- c) § 48 – Sazby daně u dokončené stavby pro bydlení nebo dokončené stavby pro sociální bydlení – v tomto paragrafu je vymezen pojem „stavba pro sociální bydlení“. Určující je v tomto případě podlahová plocha, která nesmí překročit 120 m² obytného prostoru u bytu nebo 350m² u rodinného domu. Výjimku tvoří ostatní stavby pro sociální bydlení, jako jsou dětské domovy, internátní školy, školská zařízení, zařízení sociálních služeb, ubytovací zařízení pro příslušníky ozbrojených sborů apod. Tento paragraf stanoví, že v případě poskytnutí stavebních a

montážních prací, pokud jsou provedeny na stavbě pro sociální bydlení, se uplatní první snížená sazba daně, tj. 15 %.

§ 49 – První snížená sazba daně (15 %) se použije také u výstavby staveb pro sociální bydlení, při poskytnutí stavebních a montážních prací, spojených s výstavbou nebo přeměnou prostoru pro sociální bydlení a při dodání stavby nebo jednotky pro sociální bydlení a pozemku, na kterém není jiná stavba, než pro sociální bydlení.

V následující tabulce jsou pro přehlednost uvedeny použité sazby použité u staveb.

Tabulka 5 Sazby daně u staveb

Výstavba	Stavby pro sociální bydlení	15 %
	Ostatní stavby	21 %
Opravy a technické zhodnocení (jen stavební a montážní práce)	Stavby pro bydlení a sociální bydlení	15 %
	Přestavba na stavbu pro sociální bydlení	15 %
	Ostatní stavby	21 %
Převod	Stavby pro sociální bydlení	15 %
	Ostatní stavby	21 %

Zdroj: Kout, 2016

- a) § 56 – Dodání nemovité věci - tento paragraf v odstavci 1 vymezuje, kdy je převod pozemku osvobozen od DPH. Je to v případě, že netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a není stavebním pozemkem. V odstavci 2 vysvětluje, které pozemky tento zákon považuje za stavební:
- i. pozemek, který je nebo byl předmětem stavebních prací nebo správních úkonů za účelem zhotovení stavby (např. žádost o stavební povolení)
 - ii. v jeho okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby (přivedeny inženýrské sítě)

- iii. na základě stavebního povolení nebo souhlasu s provedením ohlášené stavby může být stavba zhotovena

V § 56 odst. 3 se dále uvádí, že po uplynutí lhůty 5let, je dodání nemovitých věcí osvobozeno. Toto osvobození sebou přináší povinnost plátců vyrovnání odpočtu daně, popsané v § 77, nebo úpravy odpočtu daně podle § 78. Zároveň, pokud je příjemcem plnění plátce daně z přidané hodnoty, mohou se převodce a příjemce dohodnout, že toto ustanovení § 56 odst. 3 nepoužijí a plnění bude podléhat dani.

- b) § 56a: Nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou krátkodobých nájmu nemovitých věcí a nájmu prostor a míst k parkování vozidel a stanovených upevněných zařízení. Krátkodobým nájmem se rozumí nájem, který trvá nejvýše 48 hodin nepřetržitě. Plátce se může rozhodnout, že u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování ekonomických činností daň uplatní.
- c) § 78 – § 78e – Úprava odpočtu daně. Dojde-li u dlouhodobého majetku v následujících letech po pořízení ke změně v rozsahu jeho použití, které zakládají nárok na odpočet daně, podléhá původní odpočet uplatněné daně úpravě. Lhůta pro vyrovnání odpočtu je u nemovitých věcí desetiletá a změny v rozsahu použití se posuzují samostatně za každý kalendářní rok a provádí se v přiznání za poslední zdaňovací období roku při rozdílu v nároku na odpočet o více než 10 %.

Částka úpravy daně za příslušný rok se vypočte ve výši jedné desetiny ze součinu částky daně uplatněné na vstupu a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se úprava odpočtu daně provádí a ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, kdy byl majetek pořízen.

$$\text{DPH uplatněné} \times \frac{\text{nárok na odpočet aktuálního roku} - \text{nárok na odpočet v roce pořízení}}{10} \times \text{zbývající počet let}$$

Zbývající počet let se použije jen při dodání nemovité věci (např. převod apod.)

- d) § 92d – § 92e – Přenesení daňové povinnosti při dodání nemovité věci a při poskytnutí stavebních nebo montážních prací v tuzemsku – jedná se o postup přiznání daně mezi dvěma plátců. V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého je plnění uskutečněno, povinen daň vypočítat, doplnit výši daně v evidenci pro daňové účely a přiznat v daňovém přiznání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Za předpokladu, že mu vznikne nárok na odpočet daně, může si tuto daň nárokovat na vstupu buď v plné, nebo částečné výši v závislosti na tom, k jakým zdanitelným plněním na výstupu přijaté plnění použije. V případě dodání

nemovité věci se tento způsob použije pouze za předpokladu, že plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečňováno, s tímto postupem souhlasí.

3.3 NEMOVITÉ VĚCI Z HLEDISKA ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ A VYHLÁŠKY Č. 500/2002 SB.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavena na jeho základě byla srozumitelná a podávala poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví a finanční situace tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. (Zákon č. 563/1991 Sb. § 7 odst. 2)

Každá účetní jednotka zpracovává své vnitropodnikové účetní směrnice. Tyto směrnice zajišťují v účetní jednotce jednotný metodický postup při zachycování jednotlivých hospodářských operací v účetnictví a jednotné účetní postupy a to především tam, kde účetní a daňové předpisy dávají účetní jednotce možnost volby určitého postupu. (Kovaříková, 2013, s. 6 - 7)

Na základě toho vyplývá, že účetní jednotka musí správně definovat, jakou složku majetku tyto nemovité věci představují. Na správnou definici má vliv především činnost účetní jednotky, resp. k jakým účelům jsou tyto nemovité věci využívány. Způsob zařazení a definice tohoto majetku má úzkou spojitost s tím, jak na ně musíme pohlížet z hlediska daní, které se k nim váží.

Nemovité věci jako dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený majetek

Jedná se o majetek, který účetní jednotka využívá pro svou ekonomickou činnost déle než jeden rok a to bez ohledu na výši ocenění. Nejčastěji se jedná o stavby a pozemky, na kterých se tyto stavby nacházejí, ale mohou to být také pěstitelské celky trvalých porostů, lomy, pískovny, důlní stavby, vodní díla apod. Do této skupiny se řadí i nedokončený majetek. Nedokončeným majetkem se rozumí stavba, která je po dokončení určena pro vlastní využití účetní jednotkou k její ekonomické činnosti. Dokončením se rozumí uvedení majetku do stavu způsobilého k obvyklému užívání. (Skála, 2015, s. 101)

Účetní jednotky jsou povinny se při způsobu účtování a ocenění nemovitých věcí řídit Vyhláškou č. 500/2002 Sb., především §7, který obsahově vymezuje jednotlivé položky majetku, a § 47, který určuje způsoby jeho ocenění. Způsob účtování dále popisuje také Český účetní standard pro podnikatele č. 13 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Pořizování tohoto majetku se uskutečňuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, darem nebo jiným bezúplatným převodem, vkladem, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání (Březinová, 2016, s. 343). Majetek se ocení:

- pořizovací cenou, za kterou byl majetek pořízen a vedlejšími náklady, které s jeho pořízením souvisí, pokud byl pořízen nákupem od dodavatelů
- reprodukční pořizovací cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje
- vlastními náklady – přímými náklady na výrobu nebo jinou činnost, popř. i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě popř. jiné činnosti, jako jsou pořizovací ceny spotřebovaného materiálu, spotřebované výkony a další náklady, které v souvislosti s výrobou vzniknou
- oceněním znalcem, pokud se jedná o vklad společníka
- nemovité věci, které jsou kulturní památkou, a není známá jejich pořizovací cena, ocení se symbolickou hodnotou 1 Kč

Dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka eviduje v historických cenách. Aby byla dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení, jsou tyto ceny korigovány odpisy, které představují opotřebení majetku, tj. trvalé snížení ceny. Výši účetních odpisů si stanoví každá účetní jednotka sama na základě svých interních pravidel a uvážení, po jak dlouhé období hodlá tento majetek ekonomicky využívat. Výjimku tvoří pozemky, které se neodepisují.

Další snížení ceny majetku představují opravné položky. Opravné položky tvoří účetní jednotky v souladu se zásadou opatrnosti a představují přechodné snížení ceny. V okamžiku, kdy pominou důvody pro snížení ceny, se opravné položky zruší. Oprávněnost opravné položky a její výše je posuzována při inventarizaci majetku.

Přehled základního účtování nemovitého majetku

Každá účetní jednotka v návaznosti na členění majetku a s ohledem na procesy, které v ní probíhají, zřizuje účty podle §14 Zákona o účetnictví a § 45 Vyhlášky. V rámci syntetických účtů vytváří dále pak účty analytické, kde zohledňuje jednotlivé druhy majetku, umístění majetku, popř. způsob odpisování. Samostatně by měl být evidován majetek, který je zatížen zástavním nebo věcným právem, popř. majetek poskytnutý

k zajištění. Rozsah analytických účtů by měl odpovídat potřebám účetní jednotky, resp. požadavkům vedení společnosti na rozsah údajů, které jsou důležité pro jejich manažerská rozhodnutí.

Tabulka 6 Nejčastěji používané účty, nemovitě věci – dlouhodobý hmotný majetek

Číslo účtu	Název	Doplňující informace
021	Stavby	Evidují se bez ohledu na výši ocenění. Stavby, které účetní jednotka vlastní a využívá k uskutečňování vlastní ekonomické činnosti
031	Pozemky	Evidují se bez ohledu na výši ocenění. Jedná se o pozemky, které z podstaty ekonomické činnosti dané účetní jednotky nejsou zásobou.
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	Na tomto účtu se evidují náklady na pořízení do doby zařazení majetku do užívání.
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	Tato položka obsahuje krátkodobé i dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.
081	Oprávky ke stavbám	Oprávky představují trvalé snížení ceny z důvodu opotřebení.
092	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	Vyjadřuje přechodné snížení ceny majetku, zjištěné na základě inventarizace, nebo v souladu se zákonem 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění daně z příjmu
532	Daně z nemovitých věcí	
541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Odpisy a zůstatková cena zlikvidovaného nehmotného a hmotného majetku
558	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	
559	Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti	
641	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	

Zdroj: Ryneš, 2017

Pokud účetní jednotka pořizuje nemovitý majetek vlastní činností, výstavbou, klíčovými otázkami jsou, zda má nárok uplatnit DPH při nakupování materiálu a služeb na vstupu a kdy nastane okamžik, kdy má být majetek zařazen do užívání.

Zařazení do užívání

Problematikou okamžiku, kdy správně zařadit pořizovanou věc do užívání se zabývá Interpretace I-6 Národní účetní rady. Tato interpretace se zaměřuje na okamžik zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, tj. okamžikem, kdy je věc dokončena a splňuje technické funkce i povinnosti, které určují jiné zákony, především zákon o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů pracuje s pojmem hmotný majetek (§ 26), který je odlišný od pojmu dlouhodobý hmotný majetek, který v § 7 vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. A také Český účetní standard č. 13. Rozdílný je i výklad okamžiku, kdy se věc stává hmotným majetkem, resp. dlouhodobým hmotným majetkem.

V rámci problematiky nemovitých věcí se jedná především o okamžik, kdy zavést majetek, v tomto případě stavbu, v případě, že podléhá kolaudačnímu rozhodnutí.

V tomto případě je třeba rozlišit:

- předčasné užívání stavby
- zahájení zkušebního provozu
- prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu.

Kolaudovaná stavba

Jedná-li se o stavbu, která podléhá kolaudačnímu řízení, je způsobilá k užívání od data nabytí právních účinků tohoto kolaudačního rozhodnutí. Od tohoto data lze zařadit do dlouhodobého majetku vč. provozních technologií.

Předčasné užívání stavby

Předčasné užívání stavby je možné na základě časově omezeného povolení vydaného stavebním úřadem. Tato stavba však není dokončená – nesplňuje tedy podmínky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. Provozní technologie je v tomto případě možné zařadit do užívání k datu nabytí právních účinků povolení k předčasnému užívání.

Zahájení zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí

Ani v případě, kdy je stavebním úřadem vydán souhlas o zahájení zkušebního provozu, nespňuje stavba podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku. K datu nabytí právních účinků souhlasu se zahájením zkušebního provozu lze zařadit provozní technologie.

Prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu.

Pokud stavební úřad vydá souhlas o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu, jedná se o stavbu dokončenou a způsobilou k používání a je možné zařadit ji do dlouhodobého hmotného majetku.

Nárok na odpočet DPH

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zejména:

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku (zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 72, odst. 1)

Z tohoto důvodu je třeba sledovat, zda se v průběhu doby nezmění účel použití. V tom případě je plátce povinen provést úpravu odpočtu daně v souladu s § 78 zákona o dani z přidané hodnoty. Dobou, po kterou sledujeme účel použití u nemovitých věcí, rozumíme 10 let od roku, kdy byl majetek pořízen.

Nemovité věci jako zásoba

Nemovité věci, které byly pořízeny koupí nebo vytvořeny vlastní činností za účelem dalšího prodeje, vykazuje účetní jednotka jako zásoby. V souvislosti s nemovitými věcmi se jedná o společnosti, které mají jako předmět podnikání realitní činnost, výstavbu a prodej bytů, domů a komerčních prostor.

Nemovité věci – zboží

V případě, že nemovité věci jsou určeny k prodeji v nezměněném stavu zákazníkům, účetní jednotka je sama nepoužívá, nepronajímá a ani na nich neprovádí technické zhodnocení, jedná se o položku oběžného majetku – zboží.

Způsob účtování - typ A

Účetní jednotka eviduje toto zboží v pořizovací ceně, která se skládá z ceny pořízení a ostatních nákladů s jeho pořízením souvisejících. V souvislosti s nemovitými věcmi tyto ostatní náklady představují především zaplacenou daň z nabytí nemovitých věcí, popř. náklady na rozdělení a rozparcelování pozemků a zanesení těchto údajů do Katastru nemovitostí. Nákladem bude tato pořizovací cena až v okamžiku jejich prodeje a to v případě nemovitých věcí dnem zápisu změněného stavu v katastru nemovitostí.

Tento způsob účtování bude relevantní pro jednotky, které mají jako předmět podnikání nákup a prodej nemovitostí.

Tabulka 7 Způsob účtování A – nemovité věci - zboží

Operace	MD	D
Pořízení zboží	131	321
Vedlejší pořizovací náklady	131	321
Zavedení na sklad v PC	132	131
Prodej, úbytek na skladě	504	132
Prodej - na základě smlouvy zákazníkovi a zápisu do KN	311	604

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z www.uctovani.net

Způsob účtování – typ B

Na rozdíl od způsobu A se při způsobu účtování B evidence zásob vyúčtují veškeré výdaje na pořízení zásob během účetního období na příslušné účty provozních nákladů. Na konci účetního období provede účetní jednotka převod počátečního stavu zásob na vrub účtu 504

Náklady na prodané zboží a provede inventarizaci. Následně zachytí stav zboží na účtu 132 – Zboží na skladě dle skutečnosti, zjištěné inventarizací, a pokud byly zjištěny inventarizační rozdíly, tak tyto rozdíly účetně vypořádá.

Tabulka 8 Způsob účtování B – nemovité věci - zboží

Operace	MD	D
Otevření účetních knih	132	701
Převod PS zásob na konci roku	504	132
Zůstatek zboží na základě inventarizace	132	504
Uzavření účetních knih	702	132

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z www.uctovani.net

I při používání způsobu B je nutné vést skladovou evidenci, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. To znamená vést skladovou evidenci minimálně v naturálních jednotkách a na konci roku zboží ocenit průměrnými cenami, pokud jsou tyto ceny k dispozici, nebo metodou FIFO (first in – first out). Způsob, jakým účetní jednotka postupuje, musí být popsán v její účetní směrnici.

Nemovité věci – nedokončená výroba, výrobky

Výrobky jsou věci vlastní výroby určené k prodeji zákazníkům. Nemovité věci jako výrobky evidují stavební společnosti nebo developerské firmy, které realizují výstavbu domů, bytů a dalších budov za účelem jejich prodeje.

Vzhledem k tomu, že výstavba nemovitých věcí je dlouhodobá záležitost a doba, než vznikne hotový výrobek (např. rodinný dům) často přesahuje jedno účetní období, zachycuje se tento proces v účetnictví jako nedokončená výroba.

Ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Vyhláška č. 500/2002 Sb. s účinností od 1. 1. 2016 uvádí, že zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nákladů, nebo na základě kalkulace výroby. Praktický

návod, jak ocenit takto oceněné zásoby, poskytuje Interpretace Národní účetní rady I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností (Liškářová, NÚR, 16. 10. 2016). Oceněním zásob vlastními náklady se rozumí přímé náklady, tj. náklady, které lze na kalkulační jednici přímo přiřadit, a nepřímé náklady, které naopak přímo přiřadit nelze a pro jejich alokace je možná pouze na základě stanoveného postupu a za použití vhodné rozvrhové základny. Přímými náklady může být např. spotřebovaný materiál, vyčíslená subdodávka dodavatele, nepřímými náklady např. spotřeba energie, odpisy výrobního zařízení, pronájem výrobní haly a podobně.

Každá účetní jednotka, která účtuje o výrobcích a o změně stavu nedokončené výroby, si ve své účetní směrnici stanoví, které náklady zahrne do kalkulace nákladů vlastní výroby a stanoví způsob, jakým bude stanovena výše výrobní režie. Do nákladů vlastní výroby by měly být minimálně zahrnuty všechny přiřaditelné náklady.

Způsob účtování nedokončené výroby – typ evidence zásob A

Pro zachycení procesu výroby jsou používány účty oběžných aktiv – zásoby, v tomto případě účty č. 112, 123 a účty 58x, používané pro změnu stavu zásob. Při účtování lze využít také účet 111, který slouží jako kalkulační účet pro stanovení pořizovací ceny materiálu.

Tabulka 9 Způsob účtování A – nedokončená výroba

Operace	MD	D
Převod přímých výrobních nákladů	121	581
Převod provozní režie dle kalkulačního vzorce	121	581
Převod dokončených výrobků - snížení nedokončené výroby	581	121
Převod dokončených výrobků v ocenění vlastních nákladů	123	583
Prodej, úbytek výrobků	583	123
Prodej - na základě smlouvy	311	601

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z www.uctovani.net

Způsob účtování nedokončené výroby – typ evidence zásob B

Pro způsob účtování zásob nedokončené výroby se analogicky použije postup popsany u způsobu účtování zboží. Výrobní a režijní náklady jsou v průběhu účetního období účtovány na příslušné účty provozních nákladů. Na konci účetního období provede účetní jednotka převod počátečního stavu zásob na vrub účtů změny stavu zásob a provede inventarizaci. Následně zachytí stav zásob na účtech 112 a 123 podle skutečnosti zjištěné inventarizací.

Tabulka 10 Způsob účtování B – nedokončená výroba

Operace	MD	D
Otevření účetních knih	112/123	701
Převod PS zásob na konci roku	581/583	112/123
Zůstatek zboží na základě inventarizace	112/123	581/583
Uzavření účetních knih	702	112/123

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z www.uctovani.net

3.4 DEVELOPERSKÁ ČINNOST

Developerská činnost je často chápána jako výstavba nemovitostí. Správně se však jedná o jednotlivé etapy od zahájení vyhledávací činnosti, vyhodnocování projektů, výběr stavební lokality, inženýring, vlastní výstavbu a v neposlední řadě prodej nebo pronájem vystavěné nemovitosti. Jedná se o dlouhodobou záležitost, finančně i administrativně náročnou, u které nejsou všechny aspekty, které budou následně zdanění ovlivňovat, dostatečně známy nebo se v čase mění. Tím větší je důraz na kvalitu nastavení účetních procesů tak, aby odpovědní manažeři byli schopni celou činnost řídit, kontrolovat a provádět správná operativní rozhodnutí. Proto je obvyklé, že pro každý developerský projekt je založená samostatná projektová společnost (SPV – Special Purpose Vehicle), které umožňují kvalitnější řízení a dohled nad projektem. Nespornou výhodou projektových společností je

alternativa prodeje celé projektové společnosti, jakmile je projekt dokončen (Skála, 2015, s. 185-187).

Z pohledu účetnictví a následného zdanění jsou základní tyto otázky:

- Má společnost při výstavbě nárok na odpočet DPH – a pokud ano, jedná se o plný nárok, nebo musí uplatnit krácení daně koeficientem?
- Vytváří společnost majetek, nebo se jedná o „výrobu“ (zásobu) a jak tedy o probíhající výstavbě účtovat?
- Které náklady vstupují do ceny majetku, resp. jsou výrobními náklady, které náklady je vhodné časově rozlišit?
- Jsou náklady daňově uznatelné z hlediska daně z příjmů?

Z pohledu developera mohou nastat dvě situace. Stavbu pro developera na základě smlouvy provádí stavební firma, která pravidelně (minimálně jedenkrát za měsíc) developerovi fakturuje provedené stavební práce. V tomto případě říkáme, že výstavba je prováděna dodavatelsky. Druhou variantou je případ, kdy developer výstavbu zajišťuje sám, vlastními zaměstnanci, tj. developer je zároveň i v pozici stavební firmy.

Výstavba dodavatelským způsobem

Výstavba probíhá zpravidla na základě smlouvy o dílo, kde jsou specifikovány jednotlivé stavební fáze, použité materiály a rozsah stavebních prací a cena za kterou budou použité materiály a jednotlivé práce dodávány. Na straně developera je v tomto případě podstatná kontrolní činnost, kdy odpovědný pracovník sleduje, zda rozsah fakturovaných prací odpovídá skutečnosti, byly použity správné materiály, a provedené práce odpovídají kvalitě a v ocenění v souladu se smlouvou. Jedná se o vysoce kvalifikovanou práci, proto většina developerských společností i tuto činnost řeší dodavatelsky, ovšem od společnosti nezávislé na stavební firmě.

Způsob účtování

Po kontrole obsahové stránky fakturace, developerská společnost účtuje v cenách, které jsou na dokladu. Jednotlivé položky jsou účtovány na účty provozních nákladů a následně pak za dané období (minimálně k rozvahovému dni, ale zpravidla to bývá měsíčně) společnost zaúčtuje změnu stavu nedokončené výroby.

Ocenění vlastní výroby

Co je součástí ocenění vlastní výroby stanoví § 25, odst. 5, c), zákona o účetnictví. Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady na výrobu, popř. i přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k této výrobě. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a spotřebovaných výkonů, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou. Tento paragraf dále rozvádí a specifikuje Vyhláška 500/2002 Sb. v §49 odst. 5. Vlastní náklady zásob vytvořených vlastními činnostmi se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a také poměrnou část variabilních a fixních nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Součástí ocenění naopak nejsou odbytové a administrativní náklady a finanční náklady. Účetní jednotka v rámci svého oceňování může zvolit, zda použije skutečné náklady, nebo náklady předem kalkulované. Vždy však minimálně k rozvahovému dni je povinna porovnat a vyčíslit rozdíl mezi oceněním skutečnými a kalkulovanými náklady a tento rozdíl zohlednit ve svých účetních výkazech.

Ostatní náklady

V průběhu výstavby vznikají náklady, které nejsou součástí výstavby, ale s výstavbou souvisejí. Typickou ukázkou těchto nákladů jsou náklady na reklamu a propagaci. Počáteční náklady na reklamní kampaň u společnosti, která staví rodinné domy, popř. bytové domy, jsou v počátcích vysoké a kampaň začíná probíhat často ještě před zahájením výstavby a mnohdy souvisí i s obdobím, kdy je stavba dokončena, ale konečný produkt stále ještě není prodán. Chybou by bylo na začátku reklamní kampaně zaúčtovat celou částku do nákladů. Tyto náklady by měly být časově rozlišeny po dobu, kdy developerská společnost plánuje prodej, popř. do doby, než je konečná stavba pronajata.

Jakmile je výstavba dokončena, nastává pro developera fáze konečné realizace projektu a tím je pronajmutí, popř. prodej nemovité věci. V současné době je častou praxí, že předmětem prodeje není vystavěná nemovitá věc, ale prodej celé společnosti (SPV), která byla pro výstavbu zřízena. Zisk z prodeje obchodního podílu následně developer použije pro financování dalšího developerského projektu.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část je zaměřena na účetní postupy používané ve společnosti XYZ s.r.o., na vyhodnocení těchto postupů a navržení vhodných opatření tak, aby účetní postupy, používané touto společností, byly v souladu s platnou účetní i daňovou legislativou.

Název spol. XYZ je fiktivní, použitá data a postupy ve společnosti jsou skutečné. Na základě výsledků analýzy si vedení společnosti nepřálo zveřejnit své jméno.

Společnost XYZ je společnost s ručením omezeným, která se zabývá výstavbou a prodejem rodinných domů. Vznikla v roce 2014, kdy započala realizaci svého prvního projektu výstavby 18 rodinných domů v Praze. Výstavbu i ostatní stavební činnosti pro ni zajišťují externí dodavatelé na základě dodavatelských smluv a smluv o dílo. Společnost byla od počátku zahájení vlastní realizace projektu plátcem daně z přidané hodnoty. Celý projekt byl financován ze zápůjček, které společnosti poskytl společník firmy a z části investičním úvěrem poskytnutým bankou. V roce 2016 následně zahájila realizaci druhého projektu, výstavby 55 rodinných domů.

4.1 POSTUP

Prvním krokem je seznámit se a identifikovat procesy, které v souvislosti s realizací výstavby ve společnosti probíhají. Jednotlivé postupy je nutné porovnat s platnými účetními předpisy. V následujícím kroku případně navrhnout nové účetní postupy, již v souladu s platnými předpisy. Následně je nutné všechny potřebné změny kvantifikovat a stanovit postup pro jejich opravu. Nastavit a do praxe zavést nové účetní postupy a provést úpravu vnitropodnikových účetních směrnic. Posledním krokem je vyhodnotit postupy v návaznosti na daňové předpisy, popř. navrhnout vhodná opatření.

4.2 IDENTIFIKACE A POPIS PROCESŮ

V první, přípravné fázi projektu, byly vytipovány pozemky vhodné k výstavbě a byla vedena jednání s jejich původními vlastníky o jejich prodeji, resp. o podmínkách jejich prodeje. Zároveň byly zahájeny práce na projektové dokumentaci, zjištěna stanoviska k plánované výstavbě dotčených orgánů a ověřena možnost realizace projektu. Proběhlo výběrové řízení na stavebníka a následně bylo získáno stavební povolení.

Nakoupené pozemky byly zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku společnosti. Dodavatelské faktury na výstavbu a související služby byly účtovány na účty 042 – pořízení dlouhodobého majetku. Úroky z bankou poskytnutého úvěru byly účtovány výsledkově, jako nákladové položka. Daň z přidané hodnoty byla na vstupu nárokována v plné výši. Se zahájením výstavby byla také zahájena reklamní kampaň, kde byl prezentován záměr výstavby a jednotlivé rodinné domy zde byly nabízeny k rezervaci pro budoucí prodej. Prodej RD developerská společnost realizuje pomocí realitního makléře na základě smlouvy o poskytování realitních služeb. Výše provize je dána touto smlouvou ve výši 2% z prodejní ceny bez DPH. První část provize je splatná při podpisu SBKS, druhá při podpisu vlastní smlouvy.

Způsob účtování

Tabulka 11 Ukázka účtování v prvním roce projektu

Datum	Částka	MD	D	Popis
30. 11. 2014	43 500,00	042 110	321 100	Projektové a inženýrské práce
9. 6. 2014	3 402 510,50	042 100	379 100	Pořízení pozemků 720/60, 880/32
30. 6. 2014	2 200 000,00	042 100	379 100	Pořízení pozemků 1137, 1138
1. 10. 2014	46 480,00	042 100	321 100	Provize - koupě pozemku 880/33
1. 10. 2014	98 015,00	042 100	321 100	Provize - koupě pozemku 720/60 a 880/32
31. 10. 2014	1 613 519,80	042 100	321 100	Nákup pozemku 880/33
25. 11. 2014	33 280,00	381 100	321 100	Reklamní kampaň - NPO
25. 11. 2014	25 373,00	381 100	321 100	Reklamní kampaň - NPO
1. 7. 2014	2 200 000,00	031 100	042 100	Inv. maj. 031001 - zařazení
1. 7. 2014	3 500 525,50	031 200	042 100	Inv. maj. 031002 - zařazení
24. 7. 2014	1 660 000,00	031 200	042 100	Inv. maj. 031002 - zařazení
15. 8. 2014	1 662 075,00	031 200	042 100	Inv. maj. 031002 - zařazení
12. 12. 2014	8 680 350,00	031 200	042 100	Inv. maj. 031005 - zařazení
12. 12. 2014	9 353 714,30	031 300	042 100	Inv. maj. 031005 - zařazení

Zdroj: účetní deník XYZ s.r.o.

Tabulka 12 Ukázka účtování v dalších letech

Datum	Částka	MD	D	Popis
31. 05. 2016	1 317 442,00	042 100	321 100	Stavební práce – výstavba RD
30. 11. 2016	795 028,00	042 100	321 100	Stavební práce – výstavba RD
31. 07. 2016	271 499,94	311 100	641 100	RD 15
31. 07.2016	2 719 130,50	311 100	641 100	Prodej RD vč. pozemku
30. 09. 2016	271 500,00	311 100	641 100	Prodej ostatní plochy
30. 09.2016	2 718 804,40	311 100	641 100	Prodej RD 16
31. 10. 2016	259 500,00	311 100	641 100	Prodej ostatní plochy
31. 10. 2016	2 594 051,58	311 100	641 100	Prodej RD 11
31. 12. 2016	3 642 348,70	541 100	042 100	Náklady na prod. domy - Stavba
31. 12. 2016	126 751,11	541 100	042 100	Náklady na prodané domy
31. 12. 2016	2 263 986,29	541 100	031 200	Prodané pozemky 2016

Zdroj: účetní deník XYZ s.r.o.

4.3 POROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ

Společnost XYZ s.r.o. výstavbu rodinných domů účtovala jako pořizování dlouhodobého majetku i přesto, že od začátku projektu deklarovala úmysl výstavbu rodinných domů k prodeji. Náklady na reklamní kampaň byly časově rozlišeny po dobu dvou let, tj. po dobu, po kterou společnost projekt plánovala realizovat. Náklady na prodané domy byly účtovány MD 541/ D 042, tj. bylo účtováno o prodeji nedokončeného majetku. Společnost vykázala v prvních letech realizace projektu ztrátu, kterou významně ovlivnily nákladové úroky z poskytnutých úvěrů od banky.

V rámci účetní závěrky byla výstavba rodinných domů k prodeji vykázána v položce rozvahy Dlouhodobého hmotného majetku – nedokončený majetek. Náklady na reklamní kampaň byly časově rozlišeny a k rozvahovému dni vykázány v položce aktiv na účtu náklady příštích období. Prodeje rodinných domů byly ve výkazu zisku a ztráty byly vykázány na řádcích III. 1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku, resp. F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku.

V příloze nebyly podrobněji vysvětleny použité postupy a bez interních informací by běžný uživatel účetní závěrky mohl být uveden v omyl, že účetní jednotka bude i v následujících letech nakládat s těmito nemovitostmi jako se zamýšleným dlouhodobým zdrojem příjmů.

4.4 VÝSLEDEK ANALÝZY POUŽITÝCH ÚČETNÍCH METOD A POSTUPŮ

Vzhledem k tomu, že od počátku výstavby rodinných domů je záměr tyto rodinné domy prodat koncovým zákazníkům, nejedná se o dlouhodobý majetek. Účetní jednotka tyto rodinné domy neplánuje dále využívat ke své ekonomické činnosti, naopak jsou výsledkem její ekonomické činnosti, určeným k prodeji. Způsob vykázání není v souladu s prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kde jsou v § 7 a § 9 jsou obsahově vymezeny položky dlouhodobého majetku, nedokončené výroby a výrobků.

Jednou všeobecně uznávanou účetní metodou je stálost metod. Stálost metod je důležitá, neboť uživatelům účetní závěrky umožňuje vzájemné porovnání dat mezi obdobími. Jaké účetní metody účetní jednotka používá, zveřejňuje ve své účetní závěrce. Jejich případná změna je možná mezi účetními obdobími jen z důvodu změny předmětu podnikání popř. z důvodu zpřesnění věrného a poctivého zobrazení nebo zkvalitnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídající schopnosti účetní závěrky (Březinová, 2016, s. 29).

S ohledem na výše uvedené, je společnost XYZ oprávněná změnit své účetní metody.

Postup

- Stanovit správné účetní postupy
- Nastavit nově používané účty vč. účtů analytické evidence
- Identifikovat a kvantifikovat změny v účetnictví běžného roku
- Vyčíslit dopady v Rozvaze a v Účtu zisku a ztráty minulých období
- Vyčíslit dopad na výsledek hospodaření minulých let
- Provedené změny vysvětlit a popsat v příloze k účetní závěrce roku 2017.

4.4.1 Pozemky

Společnost nakoupila v roce 2014 a 2016 pozemky pro výstavbu celkem 73 rodinných domů, pro výstavbu 18 RD v první etapě a 55 RD v druhé etapě výstavby. Tyto pozemky zařadila do dlouhodobého majetku. Tyto pozemky budou rozděleny na jednotlivé stavební parcely, na části z nich budou zbudovány inženýrské sítě a komunikace. V dlouhodobém hmotném majetku jsou pozemky evidovány na analytických účtech dle původních kupních smluv, kterými se nabylo jejich vlastnictví. Tímto je zachována cena pořízení za 1m² pozemku. Nakoupené pozemky v době pořízení byly v katastru nemovitostí evidované jako

orná půda, bez zajištěné obslužnosti, proto vybudování inženýrských sítí a příjezdových komunikací bylo podmínkou pro výstavbu a pro změnu územního plánu a získání stavebního povolení. Z tohoto důvodu lze chápat náklady na vybudování inženýrských sítí a komunikací jako nutnou investici v rámci výstavby a tudíž daňově uznatelný náklad. Vzhledem k tomu, že v roce 2017 není dosud známo, zda inženýrské sítě a komunikace budou bezplatně převedeny na městskou část, popř. město Praha, nebo zda budou městské části prodány, je o nich uvažováno jako o součásti nedokončené výroby.

Na nakoupené pozemky bylo zřízeno zástavní právo ve prospěch budoucí pohledávky banky z investičního úvěru, kterým byla financována výstavba. Tato informace by měla být uvedena v příloze účetní závěrky.

S evidencí pozemků jako dlouhodobého majetku lze souhlasit. Na těchto pozemcích bude prováděna výstavba, bude zde ukládán materiál, mechanizace apod. a je tak splněna podmínka, že budou využívány k činnosti společnosti – výstavbě domů k prodeji, následně pozemky, které budou s těmito domy funkční celek s vystavěnými rodinnými domy, prodány.

Účetní jednotka však nemá ve své účetní směrnici stanoveno, jakým způsobem je evidence dlouhodobého majetku – pozemků – vedena. S ohledem na skutečnost, že účetní směrnice má sloužit k zajištění jednotných postupů účtování, bylo by vhodné tento způsob ve své směrnici popsat.

Navrhovaná vnitropodniková úprava směrnice:

Pozemky zakoupené a určené k výstavbě rodinných domů komunikací a inženýrských sítí jsou evidovány jako Dlouhodobý hmotný majetek na účtu 031.

Analytické členění jednotlivých účtů 031 – pozemky, bude probíhat dle původních kupních smluv v pořizovací ceně a to v celkové výměře m², v ceně za 1m² a v pořizovací ceně celkem.

Cenu pořízení tvoří:

- Pořizovací cena dle kupní smlouvy
- Zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí
- Zaplacená provize z prostředkování nákupu příslušných pozemků

V operativní evidenci k jednotlivým analytickým účtům jsou vedena jednotlivá parcelní čísla vč. ceny, ve kterých jsou evidována.

Dnem zařazení majetku do užívání je den zápisu do příslušného Katastru nemovitostí.

Tabulka 13 Možná podoba operativní evidence

Kupní smlouva XYZ s.r.o. a manželé xxxxxx, ze dne 1. 10. 2016		
Účet 031 101		
Katastrální území xxxxx, LV xxxxx		Zápis do KN 8. 2. 2017 V-9729/2017-101
Parcelní číslo	m2	Cena Kč
1530/115	380	474 240
1530/221	48	59 904
1530/222	562	701 376
1530/196	560	698 880
1530/198	48	59 904
1530/197	562	701 376
1530/120	368	459 264
1530/121	569	710 112
1530/122	563	702 624
1530/123	567	707 616
1530/124	573	715 104
1530/125	366	456 768
1530/126	512	638 976
1530/127	494	616 512
1530/128	512	638 976
1530/129	512	638 976
1530/130	378	471 744
	7574	9 452 352
Kupní cena	9 088 800	
Daň z nabytí NV	363552	
Pořizovací cena celkem	9 452 352	
Pořizovací cena 1 m2	1 248	

Zdroj: vlastní zpracování na základě kupní smlouvy

4.4.2 Reklamní kampaň

Vynaložené výdaje na reklamní kampaň byly účtovány na účet 381 – náklady příštích období. Účetní jednotka by měla ve své účetní směrnici stanovit postupy a pravidla pro časové rozlišování a pravidla pro časové rozlišování těchto nákladů. Především za jakých podmínek a po jakou dobu v průběhu realizace projektu budou tyto výdaje časově rozlišovány. V této směrnici by mělo být především stanoveno, jaké náklady na reklamu budou časově rozlišovány, podle jakých parametrů bude stanovena doba, po kterou budou tyto náklady časově rozlišovány, popř. i výši částky relevantní pro časové rozlišování.

4.4.3 Inženýrské činnosti a práce architekta

Tyto práce byly v průběhu let 2014-2016 účtovány na účet 042 – pořízení dlouhodobého majetku a v rámci účetních závěrek vykazovány v položce aktiv Dlouhodobý hmotný majetek nedokončený majetek. S tímto způsobem účtování a vykazování nelze souhlasit. Společnosti nevzniká dlouhodobý majetek – nebude jej nadále využívat ke své činnosti. Vystavěné domy budou sloužit k prodeji – povahou se tedy jedná o výrobky a způsob účtování a vykazování by mělo odpovídat způsobu účtování nedokončené výroby a účtování o zásobách - výrobcích.

4.4.4 Vlastní výstavba

Dodavatelské faktury za vlastní výstavbu byly účtovány na účet 042 – pořízení dlouhodobého hmotného majetku a v rámci účetní závěrky vykazovány rámci položky aktiv dlouhodobého hmotného majetku jako nedokončený majetek. I v tomto případě, jako u inženýrských činností a prací architekta, nelze se způsobem účtování a vykazování souhlasit a o probíhající výstavbě je nutné účtovat jako o nedokončené výrobě.

O prodeji rodinných domů bylo účtováno následujícím způsobem:

Náklady na prodané domy MD 541/ D 042

Výnosy z prodeje domů MD 311/ D 641

Nelze souhlasit se způsobem účtování. Zkolaudované rodinné domy byly prodávány jako nedokončený majetek. I když v tomto případě nedošlo k ovlivnění výsledku hospodaření, bude nutné vyčíslit změny položek Výkazu zisku a ztráty.

4.4.5 Ocenění vlastní výroby – výstavba rodinných domů k prodeji

Společnost v rámci své činnosti zajišťuje výstavbu rodinných domů k prodeji včetně obslužných komunikací a inženýrských sítí. V rámci své účetní směrnice má povinnost stanovit, jakým způsobem bude tato výroba oceňována. Veškerá tato činnost je zajišťována dodavatelsky. Ze způsobu, jakým bylo o výstavbě účtováno doposud, lze předpokládat, že ocenění v účetní směrnici bude stanoveno na úrovni vlastních nákladů, tj. přímých a nepřímých nákladů.

Přímé náklady jsou náklady vynaložené na výrobu (resp. výstavbu) kalkulační jednotice a lze je ke kalkulační jednotici (resp. rodinný dům) přiřadit přímo. V našem případě jsou to provedené stavební práce vč. materiálu v rámci výstavby konkrétního rodinného domu a to na základě dodavatelské faktury stavební firmy.

Nepřímými náklady rozumíme náklady, které lze alokovat na kalkulační jednotici přímo, ale na základě předem stanoveného způsobu výpočtu za použití vhodné rozvahové základny. Nepřímé náklady lze přiblížit na příkladu dodavatelské faktury za zřízení a zařízení staveniště.

Příklad nepřímých nákladů: Faktura dodavatelská od spol. Stavitelství-Šmíd s.r.o. za zřízení a zařízení staveniště ve výši 4.125.000,- Kč bez DPH. Zařízením a zřízením staveniště se rozumí vhodné oplocení stavby, její řádné označení a vybavení stavebními buňkami a sociálním zázemím pro dělníky. Rozvahovou základnou v našem případě je 55 rodinných domů, které budou vystavěny.

$$\text{Náklad na 1 rodinný dům v Kč} = \frac{\text{Cena dodávky celkem Kč}}{\text{Celkový počet RD}}, \text{ tj.}:$$

$$\frac{4.125.000, - \text{ Kč}}{55} = 75.000, - \text{ Kč}$$

Ke každému rodinnému domu bude na základě výše uvedené dodavatelské faktury alokováno 75.000,- Kč.

Na základě kontroly dodavatelských faktur a příloh, které tvoří jejich součást a dodavatelských smluv, byla navržena následující úprava účtového rozvrhu:

Spotřeba materiálu	501 710
Spotřeba energie	502 710
Vodné, stočné	503 710
Služby - výstavba rodinných domů	518 710
Inženýrské činnosti a práce architekta	518 720
Výstavba komunikací a IS	518 730
Změna stavu nedokončené výroby – RD	582 710
Změna stavu nedokončené výroby - inženýring + architekti	582 720
Změna stavu nedokončené výroby - Komunikace a IS	582 730
Nedokončená výroba - Rodinné domy	121 710
Nedokončená výroba - inženýring + architekti	121 720
Nedokončená výroba - komunikace a IS	121 730
Výrobky - Rodinné domy	123 710
Výrobky - Komunikace a IS	123 730

Analytické členění bylo navrženo s ohledem na jednodušší kontrolu zaúčtování, analytický účet začínající číslem 7 byl zvolen s ohledem na stávající analytické členění jednotlivých účtů a v tomto případě označuje konkrétní projekt. Pro vhodnou evidenci nákladů na jednotlivé domy v rámci konkrétních účtů lze využít např. členění zakázek, které většina účetních softwarů nabízí.

4.4.6 Stavební práce

Stavební práce jsou fakturovány jako výstavba RD a částky obsahují jak stavební práce, tak materiál, který stavební firma při stavbě použila. Může se jednat jak o přímé, tak o nepřímé náklady. Součástí dodavatelské faktury jsou jednotlivé nákladové položky alokovány ke konkrétnímu rodinnému domu. V případě, že by tyto informace nebyly takto detailně od dodavatelské společnosti zpracovány, musí developerská společnost stanovit, jakým způsobem budou rozpočteny částky mezi jednotlivé domy. Lze použít např. porovnání předem stanoveného rozpočtu a provedených prací dle stavebního deníku.

V následující tabulka představuje ukázkou operativní evidenci nákladů na výstavbu jednotlivých rodinných domů

Tabulka 14 Ukázkou operativní evidence nákladů na výstavbu jednotlivých rodinných domů

Rodinný dům	Leden 2017	Únor 2017	Březen 2017	Celkem
RD 1 Bd	67 590,90	1 319 870,25	231 774,52	1 619 235,67
RD 2 Bc	0,00	910 862,31	305 644,84	1 216 507,15
RD 3 Bc	0,00	0,00	0,00	0,00
RD 4 Ed	0,00	845 176,25	0,00	845 176,25
RD 5 Bd1	143 198,09	871 668,38	542 104,81	1 556 971,28
RD 6 Bc-			253 097,31	253 097,31
RD 7 Bd			177 504,05	177 504,05
RD 8 Ec			206 709,67	206 709,67
RD 9 Ec			206 709,67	206 709,67
RD 10 Ed			260 737,05	260 737,05
RD 11 Ed1		955 408,06	868 823,94	1 824 232,00
RD 12 Ec		909 963,75	430 130,81	1 340 094,56
RD 13 Bc1		973 136,81	640 135,50	1 613 272,31
RD 14 Bc1			1 175 921,50	1 175 921,50
Ostatní - nepřímé náklady	30 000,00			30 000,00
Celkem	210 788,99	6 786 085,81	5 299 293,67	12 296 168,47

Zdroj: příloha k faktuře od Stavitelství Šmíd, s.r.o., kráceno

4.4.7 Provize za prodej RD

Provize za prodej RD byla účtována jako náklad v okamžiku přijetí dodavatelské faktury. První část provize je realitní společností vyúčtována developerovi již při uzavření SBKS. Není dodržen aktuální princip účetnictví. Provize souvisí s prodejem RD, do nákladů by měla být účtována až v období, kdy bude realizován samotný prodej RD. Tento náklad je třeba časově rozlišit.

4.4.8 Změny metody

Vzhledem k tomu, že účetní závěrka roku 2016 byla schválena jediným společníkem a následně i uložena do sbírky listin příslušného rejstříkového soudu, nelze za toto období znovu otevřít účetní knihy a změnit hodnoty ve výkazech roku 2016.

Změna metody i přesto, že v roce 2016 došlo k prvním prodejm rodinných domů, nebude mít dopad na výši výsledku hospodaření roku 2016, ani na výši výsledků hospodaření minulých období. Přesto se změny promítnou nejen do rozvahy, ale také do výkazu zisku a ztráty.

4.5 KVANTIFIKACE ZMĚN A POSTUP JEJICH APLIKACE K 01. 01. 2017

Podstatou opravy a změny metody je změna účtování pořizení výstavby rodinných domů, účtovaných na následující účty:

Číslo účtu	Popis
042 110	Pořizení DHM Inženýrské práce + architekti
042 120	Pořizení DHM Stavební práce
042 130	Pořizení DHM Komunikace + Inženýrské sítě

4.5.1 Změna rozvahových účtů

Změnu rozvahových účtů je třeba proúčtovat k prvnímu dni účetního období, tj. 01. 01. 2017. Nejprve bude provedeno otevření účetních knih a následně bude provedena oprava příslušných rozvahových účtů. V příloze k účetní závěrce bude zpracováno srovnání za roky 2014-2017, tj. za období, kterých se změna metody týká. Tím budou poskytnuté informace srovnatelné a bude zřejmá kontinuita dat.

Tabulka 15 Oprava PS rozvahových účtů

Původní účet	Nový účet	Popis	Částka	Zaúčtování Má dáti	Zaúčtování í Dal
042 110	121 710	Nedokončená výroba - Rodinné domy		121 710	395 100
		Nedokončená výroba - Rodinné domy		395 100	042 110
042 120	121 720	Nedokončená výroba - inženýring + architekti		121 720	395 100
		Nedokončená výroba - inženýring + architekti		395 100	042 120
042 130	121 730	Nedokončená výroba - komunikace a IS		121 730	395 100
		Nedokončená výroba - komunikace a IS		395 100	042 130

Zdroj: Vlastní zpracování a Účetní deník XYZ

4.5.2 Oprava účtování v roce 2017

Oprava zaúčtování v roce 2017 by měla proběhnout v následujících krocích:

1. Oprava obrátů MD na účtech 042 – na základě dodavatelských faktur
2. Oprava obrátů D na účtech 042 – na základě Kupních smluv na rodinné domy
3. Zaúčtování změny stavu nedokončené výroby – suma obrátů MD na příslušných nákladových účtech, vždy za daný kalendářní měsíc
4. Zaúčtování změny stavu nedokončené výroby a změny stavu výrobků na základě kolaudačního souhlasu
5. Zaúčtování prodejů rodinných domů a pozemků na základě Kupních smluv a na základě zápisu změny vlastnictví do katastru nemovitosti.

Tabulka 16 Návrh úpravy struktury účtového rozvrhu

Popis	Zaúčtování Má dátí	Zaúčtování Dal
Faktury dodavatelské stavební práce	518 710	321 100
Faktury dodavatelské za inženýrské činnosti	518 720	321 100
Faktury dodavatelské za práce architekta	518 720	321 100
Faktury dodavatelské za výstavbu komunikací a IS	518 730	321 100
Faktury dodavatelské za stavební materiál	501 710	321 100
Změna stavu nedokončené výroby	121 710, 720, 730	581 710, 720, 730
Změna stavu nedokončené výroby - kolaudační rozhodnutí	581 710, 720, 730	121 710, 720, 730
Změna stavu výrobků - kolaudační rozhodnutí	123 710	583 710
Změna stavu výrobků - zápis změny vlastnictví příslušného Katastru nemovitostí	583 710	123 710
Vyřazení pozemku z evidence dlouhodobého hmotného majetku- zápis změny vlastnictví příslušného Katastru nemovitostí	541 100	031 xxx
Prodej pozemku- zápis změny vlastnictví příslušného Katastru nemovitostí	311 100	641 100
Prodej rodinného domu - zápis změny vlastnictví příslušného Katastru nemovitostí	311 100	601 100

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka musí věnovat pozornost tomu, v jakých částkách bude jednotlivé operace účtovat. Jedná se především o účtování o změně stavu nedokončené výroby a změny stavu výrobků. Vzhledem k tomu, že v kupní smlouvě není stanovena kupní cena za pozemek, ale pouze kupní cena za rodinný dům vč. pozemku, je třeba na úrovni účetní jednotky stanovit, jak je prodejní cena kalkulována.

Změna stavu nedokončené výroby – účtování za kalendářní měsíc v celkové sumě obrátů MD následovně

Tabulka 17 Účtování změny stavu nedokončené výroby

Σ MD účtu	Účetní předpis	
	MD	D
501 710	121 710	581 710
502 710	121 710	581 710
518 710	121 710	581 710
518 720	121 720	581 720
718 730	121 730	581 720

Zdroj: Vlastní zpracování

Analogické řešení analytických účtů poskytuje snadnou kontrolu a logickou návaznost.

Změna stavu nedokončené výroby – účtování na základě kolaudačního rozhodnutí, resp. souhlasu s užíváním stavby:

a) na základě podrozvahové evidence v ceně celkových přímých nákladů na výstavbu jednotlivého rodinného domu MD 518 710/ D 121 710

b) podílem na nákladech společných pro celý projekt MD 581 720/ D 121 710

Změna stavu výrobků – účtování na základě kolaudačního rozhodnutí, resp. souhlasu s užíváním stavby v součtu ceny účtované výše podle bodu a) dle podrozvahové evidence přímých nákladů a ceny nákladů stanovených podílem na celkových nepřímých nákladech účtovaných podle bodu b).

Prodej pozemku – při vyřazení pozemku z evidence dlouhodobého hmotného majetku na základě zápisu změny vlastnictví příslušného Katastrálního úřadu účtujeme v evidované pořizovací ceně za m² násobeno celkovou výměrou prodaného pozemku MD 541 100/ D 031.xxx.

Výnos z prodeje pozemku, vzhledem k tomu, že není jednotlivě v kupní ceně stanovena, účtujeme na základě interní informace účetní jednotky o kalkulaci prodejní ceny. Dle předpokladů má účetní jednotka – developerská společnost má kalkulovaný zisk, vyjádřený ziskovou marží v %. Výnos z prodeje pozemku bude vypočítán:

Pořizovací cena + (pořizovací cena x zisková marže v %)

Prodejní cenu rodinného domu spočítáme jako rozdíl prodejní ceny uvedené v kupní smlouvě bez DPH minus prodejní cena pozemku. V této ceně bude účtován výnos z prodeje výrobků MD 311.100/ D601.100 a zároveň snížení stavu výrobků a změny stavu výrobku MD 583 100/ D 123 100 v evidenční ceně skutečných nákladů.

Komunikace a inženýrské sítě

Pro prodej komunikace a IS jsou možné varianty jejich darování nebo prodej za symbolickou cenu, další možnou variantou je pohlížet na ně jako na vyvolanou investici. V případě vyvolané investice by poměrný podíl na vybudování této infrastruktury zvyšoval vlastní náklady na každý jednotlivý dům.

Tabulka 18 Účtování Komunikace - IS

Popis	Zaúčtování Má dáti	Zaúčtování Dal
Dar	543 100	123 710
	548 100	343 xxx
Prodej v rámci standardní KS	311 100	601 100
	311 100	343 xxx
	583 710	123 710

Zdroj: Vlastní zpracování

Provize za prodej RD

Nabídka domů k prodeji byla zahájena po získání stavebního povolení. Z tohoto důvodu vlastní prodej může trvat více než jedno účetní období. Pro zachování akruálního principu účetnictví je důležité, aby provize za zprostředkování prodeje RD byly účtovány do období, do kterého časově a věcně patří, tj. do období, kdy bude realizován vlastní prodej.

Tabulka 19 Účtování časového rozlišení - provize

Popis	Zaúčtování Má dáti	Zúčtování Dal
FD - provize za prodej RD 1. část, podpis SBKS	381 343 xxx	321
FD - provize za prodej RD 2. část, podpis KS	381 343 xxx	321
Zápis změny vlastnictví do KN - Prodej RD	518 xxx	381

Zdroj: Vlastní zpracování

Smluvní pokuty

Pokud v termínu stanoveném v rezervační smlouvě nedojde k uzavření SBKS má developerská společnost v souladu s RS právo vyúčtovat zájemci o koupi rodinného domu smluvní pokutu. Tuto situaci účetní jednotka doposud neřešila. Přesto by postup, jak v tomto případě postupoval, měla mít upravený ve vnitřní účetní směrnici.

Tabulka 20 Účtování o smluvní pokutě

Popis	Zaúčtování Má dáti	Zúčtování Dal
Přijetí rezervačního poplatku, bankovní výpis	221 xxx	314 100
Původní zaúčtování rezervačního poplatku, odvod DPH z přijaté platby	314 100	343 xxx 314 200
Předpis smluvní pokuty	315 xxx	644 xxx
Neuzavření SBKS, závazek vrátit platbu zálohy, nárokování zaplacené DPH zpět	343 xxx 314 200	325 100
Zápočet pohledávky a závazku	325 100	315 100

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.3 Změny v účetních výkazech

Na základě obrátových předvah a rozvah jednotlivých období byly zpracovány následující tabulky, které porovnávají vykázané hodnoty s hodnotami, které by byly vykázány použitím navrhované metody účtování nedokončené výroby.

Tabulka 21 Rozvaha k 31. 12. 2014

Rozvaha 2014				
Aktiva	Vykázáno	Mělo být vykázáno	Pasiva	Vykázáno
Pozemky	27 056	27 056	Základní kapitál	200
Nedokončený DHM	163	0	Výsledek hospodaření	-425
Nedokončená výroba	0	163	Ostatní pasiva	28 316
Ostatní aktiva	872	872		
Aktiva celkem	28 091	28 091		28 091

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

Tabulka 22 Rozvaha k 31. 12. 2015

Rozvaha 2015				
Aktiva	Vykázáno	Mělo být vykázáno	Pasiva	Vykázáno
Pozemky	27 070	27 070	Základní kapitál	200
Nedokončený DHM	12 789	0	Výsledek hospodaření	-995
Nedokončená výroba	0	12 789	Ostatní pasiva	41 815
Ostatní aktiva	1 161	1 161		
Aktiva celkem	41 020	41 020	Pasiva celkem	41 020

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

Tabulka 23 Rozvaha k 31. 12. 2016

Rozvaha 2016				
Aktiva	Vykázáno	Mělo být vykázáno	Pasiva	Vykázáno
Pozemky	24 807	24 807	Základní kapitál	200
Nedokončený DHM	50 729	0	Výsledek hospodaření	1 127
Nedokončená výroba	0	50 729	Ostatní pasiva	78 988
Ostatní aktiva	4 779	4 779		
Aktiva celkem	80 315	80 315	Pasiva celkem	80 315

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

Změna metody nebude mít vliv na výsledek hospodaření. Dojde zde ke změně vykázání jednotlivých položek výkazu. Na základě zůstatků výsledkových účtů a výkazů zisku a ztráty za jednotlivá účetní období byly zpracovány následující tabulky, které porovnávají

vykázané hodnoty s hodnotami, které by byly vykázány použitím navrhované metody účtování nedokončené výroby.

Tabulka 24 Výkaz zisku a ztráty 2014

Výkaz zisku a ztráty 2014	Vykázáno	Mělo být vykázáno
Tržby za výrobky		
Změna stavu zásob vl. Činnosti		-163
Spotřeba materiálu a energie		
Služby	11	174
Tržby z prodeje DHM		
ZC prodaného DHM		
Ostatní náklady	414	414
Ostatní výnosy		
Výsledek hospodaření	-425	-425

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

Tabulka 25 Výkaz zisku a ztráty 2015

Výkaz zisku a ztráty 2015	Vykázáno	Mělo být vykázáno
Tržby za výrobky		
Změna stavu zásob vl. Činnosti		-12 626
Spotřeba materiálu a energie	20	20
Služby	329	12 955
Tržby z prodeje DHM		
ZC prodaného DHM		
Ostatní náklady	661	661
Ostatní výnosy	15	15
Výsledek hospodaření	-995	-995

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

Tabulka 26 Výkaz zisku a ztráty 2016

Výkaz zisku a ztráty 2016	Vykázáno	Mělo být vykázáno
Tržby za výrobky		7 514
Změna stavu zásob vl. Činnosti		-33 107
Spotřeba materiálu a energie	26	26
Služby	747	38 687
Tržby z prodeje DHM	8 834	1 320
ZC prodaného DHM	6 033	1 200
Ostatní náklady	1 000	1 000
Ostatní výnosy	99	99
Výsledek hospodaření	1 127	1 127

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazů XYZ

V roce 2016 byly 4 rodinné domy dokončeny, zkolaudovány a následně prodány. Z tohoto důvodu měla být ve výkazu zisku a ztráty za toto období zachycena změna stavu nedokončené výroby, ale také realizovaný prodej rodinných domů – výrobků.

4.5.4 Příloha účetní závěrky

Společnost XYZ je malou účetní jednotkou a svou přílohu v účetní závěrce sestavuje podle §39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jednou z povinností je v této příloze uvést informace o použitých zásadách a účetních metodách a jakým způsobem oceňuje svůj majetek. V příloze, kterou bude sestavovat k rozvahovému dni období, kdy došlo ke změně účetních postupů, má povinnost uvést nejen tyto skutečnosti, a také popsat změnu účetní metody a vyčíslit dopady změny účetní metody na účetní výkazy minulých období.

Následující tabulka zobrazuje možné vyčíslení změny účetní metody v příloze v účetní závěrce.

Tabulka 27 Možné vyčíslení změny účetní metody

Aktivum	Změna položky v jednotlivých letech		
	2014	2015	2016
Nedokončený dl. Hmotný majetek	-163	-12 789	-50 729
Nedokončená výroba	163	12 789	50 729
Položka výkazu zisku a ztráty	Změna položky v jednotlivých letech		
	2014	2015	2016
Tržby za výrobky			7 514
Změna stavu zásob vl. Činnosti	-163	-12 626	-33 107
Služby	163	12 626	37 193
Tržby z prodeje DHM			-7 514
ZC prodaného DHM			-4 833
Dopad na VH	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 DAŇOVÉ ASPEKTY

4.6.1 Proces prodeje rodinných domů

Každý zájemce o koupi rodinných domů podepisuje nejprve rezervační smlouvu. Po zaplacení rezervačního poplatku ve výši 115.000,- Kč je konkrétní rodinný dům stažen z prodeje a developer ho dále k prodeji nenabízí. Pokud dojde v určeném termínu k jeho zaplacení a následnému podpisu Smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy, je tento rezervační poplatek započten jako zaplacená záloha na koupi pozemku s rodinným domem. V opačném případě je klientovi, v souladu s rezervační smlouvou, vyúčtována smluvní pokuta ve výši tohoto zaplaceného rezervačního poplatku, která slouží k pokrytí administrativních nákladů na přípravu kupních smluv a konzultací s architekty nebo zaměstnanci stavební firmy. Po zaplacení rezervačního poplatku se začíná s přípravou smlouvy o budoucí kupní smlouvě a připravuje se také vlastní kupní smlouva. Probíhají jednání obou smluvních stran, řeší se případné stavební úpravy, financování ze strany kupujících. Protože rodinné domy nejsou zpravidla ještě dokončeny, podepisuje se nejdříve smlouva o budoucí kupní smlouvě a kupující platí zálohu na koupi pozemku s rodinným domem ve výši 15% konečné smluvní ceny. Teprve až po dokončení a kolaudaci kupující podepíše kupní smlouvu a po doplacení kupní ceny a technické přejímce rodinného domu je podáván návrh na vklad vlastnictví do katastru nemovitostí. Při technické přejímce domu nedochází k faktickému předání domu k užívání kupujícímu, ten ale má možnost si

zkontrolovat technický stav domu, vyjádřit se k němu, a pokud to situace vyžaduje, kupující s prodávajícím se dohodnou na termínu odstranění vad, pokud jsou. Kupní cenu má developer stanovenu za rodinný dům vč. pozemku.

4.6.2 Daň z přidané hodnoty

Účetní jednotka – developer je plátcem daně z přidané hodnoty. U všech přijatých plnění, která souvisela s jeho činností, uplatňoval nárok na odpočet DPH. Všechny rodinné domy splňují parametry velikosti rodinných domů pro sociální bydlení. Z tohoto důvodu stavební práce za výstavbu těchto domů podléhají první snížené sazbě DPH ve výši 15 %. Výstavba komunikací bude zdaněna základní sazbou 21 %. Stavební práce podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Povinnost vypočítat, přiznat a zaplatit daň má developerská společnost jako příjemce služby – stavebních prací. V příznáních k dani z přidané hodnoty se přiznání daně promítne v oddíle C na řádku 10, resp. 11. - Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služby. Zároveň developerská společnost má plný nárok na uplatnění odpočtu daně. Z tohoto důvodu bude mít přenesení daňové povinnosti u faktur za stavební činnost neutrální vliv na daňovou povinnost daně z přidané hodnoty.

Všechny rodinné domy svou velikostí do 350m² plochy splňují podmínky parametrů sociálního bydlení, proto i při jejich prodeji bude aplikována snížená sazba daně ve výši 15 %. Této sazbě bude podléhat i prodej pozemku, a to zastavěné plochy i přilehlé zahrady okolo domu. Budoucí kupující platí zálohy na koupi rodinných domů před vlastním prodejem, tj. před vlastní změnou vlastnického práva na Katastru nemovitostí, resp. před vlastním předáním rodinného domu k užívání kupujícímu. Z každé přijaté platby, kterou účetní jednotka přijme na bankovní účet, má povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. Také u zálohových plateb bude použita snížená sazba DPH 15 %.

Účetní jednotka - developer, má povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od data uskutečnění zdanitelného plnění. V případě dodání rodinného domu se datem uskutečnění zdanitelného plnění považuje den, kdy je rodinný dům předán kupujícímu do užívání, nebo den, kdy je doručeno vyrozumění o provedení zápisu změny vlastnického práva a to tím dnem, který nastane dříve. V tomto daňovém dokladu dojde k zúčtování zaplacených záloh.

Smluvní pokuta - v případě, že nedojde k uzavření SBKS je kupujícímu účtována v souladu s rezervační smlouvou smluvní pokuta. Výše této pokuty odpovídá výši zaplacenému rezervačnímu poplatku. Smluvní pokuta není předmětem DPH. Celá částka je zdanitelným příjmem a vstupuje do základu daně z příjmů právnických osob.

4.6.3 Daň z nemovitých věcí

Účetní jednotka první pozemky nakoupila v průběhu roku 2014. Poprvé přiznání k dani z nemovitých věcí byla povinna podat k 31. 01. 2015 dle stavu vedeného na katastru nemovitostí k 1. 1. 2015 a následně byla povinna zaplatit daň z nemovitých věcí – z pozemků. V přiznání jsou pozemky uváděné dle evidence katastrálního úřadu. Výjimku tvoří pozemky, na které je vydáno stavební povolení: tyto musí být vykázány jako stavební pozemky přesto, že na katastru nemovitostí jsou evidovány pod jiným druhem pozemku – např. zahrada, orná půda apod.

V případě, že by k 31. 12. daného roku byl evidován kolaudovaný rodinný dům, měla by povinnost následující rok zaplatit daň z nemovitosti nejen z pozemků, ale i z těchto kolaudovaných domů bez ohledu na to, zda byly následně po 31. 12. prodány.

4.6.4 Daň z nabytí nemovitých věcí

Na základě zákona č. 254/2016, kterým se změnilo s účinností od 1. 11. 2016 zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí kupující a společnosti XYZ se již tato problematika netýká.

4.6.5 Daň z příjmů

V rámci projektu vzniká potřeba rozhodnout, jak naložit s vystavěnými IS a komunikacemi. Daňové dopady jednotlivých postupů jsou následující:

- Developerská společnost ze své činnosti – prodeje rodinných domů generuje účetní zisk a vytváří vysoce kladný základ daně z příjmů právnických osob. Sazba daně z příjmů je 19% z kladného základu daně.
- Bezúplatný převod komunikací a IS na městskou část – dar – bezúplatný převod nesplní předepsané užití určené § 20, odst. 8 ZDP pro snížení základnu daně. Účetní jednotky by měla povinnost přiznat a zaplatit daň DPH v sazbě 21 % z ceny

obvyklé. Pro stanovení ceny obvyklé by společnost musela nechat zpracovat znalecký posudek.

- IS a komunikace – výdaje vynaložené na výstavbu IS a komunikace by zvýšily ocenění RD a staly by se nákladem v okamžiku prodeje RD.
- Prodej za symbolickou cenu – IS a komunikace budou Městské části prodány za symbolickou cenu. V praxi to není neobvyklé, nehrozí tedy dodanění podle § 23 odst. 7 ZDP. Při prodeji bude z prodejní ceny odváděno DPH v sazbě 21 % a účetní ztráta z tohoto prodeje bude daňově účinným nákladem. Daňová ztráta z tohoto prodeje sníží základ daně z příjmů právnických osob. Tato varianta se z pohledu průkaznosti a daňového zatížení jeví jako optimální varianta.

5 ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce je poskytnout základní ucelený přehled o způsobu zdaňování nemovitých věcí, o způsobu jejich klasifikace, zařídění a účtování a navržení vhodné účetní metodiky pro konkrétní účetní jednotku – developerskou společnost. V teoretické části je metodou literární rešerše zpracován přehled daňových zákonů, kterými se zdaňování nemovitých věcí řídí. U každého typu daně jsou na základě analýzy uvedeny obecné principy pro způsob zdanění a vybrána podstatná ustanovení příslušných zákonů, která by neměla být opominuta. Následující část práce je věnována nemovitým věcem z pohledu účetních předpisů. Jsou zde popsány varianty klasifikace nemovitých věcí a je vysvětlena podstata správného zařídění do struktury aktiv. Jsou zde uvedeny způsoby účtování jednotlivých operací, která v souvislosti s nemovitými věcmi mohou v účetní jednotce nastat. Základním materiálem pro vypracování této části byla vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí ustanovení zákona č. 563/1992 Sb. o účetnictví, České účetní standardy, především ČUS č. 15 – Zásoby. V poslední části teoretické části jsou popsány obvyklé procesy, které v developerské společnosti probíhají a jsou popsány některé odborné termíny.

Praktická část si jako hlavní cíl klade zpracovat účetní metodiku pro konkrétní účetní jednotku – developerskou společnost. Nejprve je zde popsána činnost a způsob fungování účetní jednotky a podrobně popsány procesy, které v ní probíhají. Jsou zde analyzovány stávající účetní postupy, porovnány s platnou účetní legislativou a vyhodnoceny. V následující části této práce jsou navrženy nové účetní postupy, které lépe vyhovují účetním předpisům. Nové účetní postupy jsou zde detailně popsány, stejně tak kroky pro jejich aplikaci do účetnictví účetní jednotky. Závěrečná část práce se zabývá popisem a zhodnocením daňových aspektů činnosti, kterou se konkrétní účetní jednotka zabývá. Detailněji se zabývá problémem vynucených investic. Výsledkem je doporučení vhodného řešení vynucených investic z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmu. Všechna doporučení v této práci jsou v souladu se současnou daňovou a účetní legislativou a účetnictví vedené na základě těchto doporučení poskytuje poctivé a věrné zobrazení skutečnosti.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana, 2015. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7552-064-7.

Český účetní standard pro podnikatele c. 015 Zásoby, Business Center, c1998-2017 [online].

Business Center, [cit. 2017-02-25]. Dostupné z:

ELIÁŠ, Karel a Marek SVATOŠ, 2012. *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík: redakční uzávěrka 23. 03. 2012*. Ostrava: Sagit. ÚZ. ISBN 978-80-7208-920-8.

KOUT, Petr a Tomáš Líbal, 2015. *Komplikované účetní případy a jejich účetní dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5.

MARKOVÁ, Hana, 2016. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 01. 01. 2016*. 25. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0022-4.

MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 01. 01. 2017*. 26. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0451-2.

Interpretace Národní účetní rady: I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností [online]. In: LIŠKAŘOVÁ, Irena. 2016, s. 1-4 [cit. 2017-11-09]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/interpretace/I_35.pdf

RADVAN, Michal, 2005. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. Praha: LexisNexis, 102 s. ISBN 80-86920-00-3.

RADVAN, Michal. Meritum Daně 2016 – Daň z nemovitých věcí 2016. In: *ASPI, MER116001CZ* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016 [Cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=207612>.

SEDMIHRADSKÁ, Lucie a Martina SMÍKOVÁ, 2011. Daň z nemovitosti na Slovensku. In: *Deník veřejné správy* [online]. [cit.2016-12-09]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6507915>.

TESAŘOVÁ, Zdeňka. 2016. Co nového přináší novela zákonného opatření o dani z nabytí. *Daně a právo v praxi. Účetní kavárna* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016 [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d54854v67026-co-noveho-prinasi-novela-zakonneho-opatreni-o-dani-z-nabyti/>.

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

Zákon c. 563/1991 Sb., o účetnictví. Business Center, c1998-2017 [online]. Business Center, [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast4.aspx>

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČUS – České účetní standardy

DPH – Daň z přidané hodnoty

IS – Inženýrské sítě

KN – Katastr nemovitostí

KS – Kupní smlouva

NV – Nemovité věci

PC – Pořizovací cena

RD – Rodinný dům

RS – Rezervační smlouva

SBKS – Smlouva o budoucí kupní smlouvě

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

8 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Daně vztahující se k nemovitým věcem v České republice	11
Tabulka 2 Zákony ČR vážící se k nemovitým věcem	12
Tabulka 3 Podíl daně z nemovitých věcí na celkových příjmech místních rozpočtů vybraných zemí EU	13
Tabulka 4 Rozpočtové určení daní ve vybraných státech EU	13
Tabulka 5 Sazby daně u staveb	17
Tabulka 6 Nejčastěji používané účty, nemovité věci – dlouhodobý hmotný majetek	21
Tabulka 7 Způsob účtování A – nemovité věci - zboží	24
Tabulka 8 Způsob účtování B – nemovité věci - zboží	25
Tabulka 9 Způsob účtování A – nedokončená výroba	26
Tabulka 10 Způsob účtování B – nedokončená výroba.....	27
Tabulka 11 Ukázka účtování v prvním roce projektu.....	31
Tabulka 12 Ukázka účtování v dalších letech	32
Tabulka 13 Možná podoba operativní evidence	35
Tabulka 14 Ukázka operativní evidence nákladů na výstavbu jednotlivých rodinných domů	39
Tabulka 15 Oprava PS rozvahových účtů.....	40
Tabulka 16 Návrh úpravy struktury účtového rozvrhu.....	41
Tabulka 17 Účtování změny stavu nedokončené výroby	42
Tabulka 18 Účtování Komunikace - IS	43
Tabulka 19 Účtování časového rozlišení - provize.....	43
Tabulka 20 Účtování o smluvní pokutě.....	44
Tabulka 21 Rozvaha k 31. 12. 2014	45
Tabulka 22 Rozvaha k 31. 12. 2015	45
Tabulka 23 Rozvaha k 31. 12. 2016	45
Tabulka 24 Výkaz zisku a ztráty 2014.....	46
Tabulka 25 Výkaz zisku a ztráty 2015.....	46
Tabulka 26 Výkaz zisku a ztráty 2016.....	47
Tabulka 27 Možné vyčíslení změny účetní metody	48

