

**SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.**

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

**TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ A OPRAVY  
NEMOVITOSTÍ U VLASTNÍKŮ A  
NÁJEMCŮ A JEJICH DOPAD DO ÚČETNÍ  
ZÁVĚRKY VČETNĚ DAŇOVÝCH  
DOPADŮ**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Autor: **Lenka DVOŘÁKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva SLÁDKOVÁ**

**Znojmo, 2011**

## Prohlášení

Já, Lenka Dvořáková, tímto čestně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Technické zhodnocení a opravy nemovitostí u vlastníků a nájemců a jejich dopad do účetní závěrky včetně daňových dopadů“ zpracovala samostatně a veškeré zdroje, ze kterých jsem v průběhu prací čerpala, jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Mokravatech dne 26.4.2011



---

Lenka DVOŘÁKOVÁ

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí bakalářské práce, ing. Evě Sládkové, za cenné rady a komentáře v průběhu psaní, za oporu a čas, který mi věnovala. Dále bych ráda poděkovala celé své rodině za podporu a zejména trpělivost, které se mi dostávalo nejen v průběhu tvorby bakalářské práce, ale po celou dobu studia. Všech zmíněných si nesmírně vážím.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Lenka DVOŘÁKOVÁ**  
Bakalářský studijní program Ekonomika a management  
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Název: **Technické zhodnocení a opravy nemovitostí u vlastníků  
a nájemců a jejich dopad do účetní závěrky včetně  
daňových dopadů**

Název (v angličtině): **Technical improvement and repairs and their impact onto owners' and  
tenants' financial statements including tax implications**

### Zásady pro vypracování:

1. zpracování rešerše na téma užívání nemovitostí pro ekonomické činnosti a různorodosti vztahů k nemovitostem.
2. seznámení se s odbornými pojmy, problematikou vztahů k užívané nemovitosti, potížemi, které vznikají v okamžiku výdajů na zásahy a úpravy nemovitosti, jež je nutno vynaložit pro plynulé využívání objektu.
3. analýza situace výrobního podniku, který dlouhodobě využívá pro svou činnost pronaj. nemovitosti.
4. analýza získaných informací, rozbor a porovnání teoretických a praktických postupů a nalezení konkrétních řešení daných problémů ve výrob. podniku.

Rozsah práce: 50

Seznam odborné literatury:


1. *Daňové zákony 2010*. 2010. Bratislava: DonauMedia, ISBN 978-80-89364-09-1
2. *Hospodářské noviny*. 2010. Praha: Economia, 1990-. Každý pracovní den. ISSN 0862-9587
3. SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. 352 s. ISBN 978-80-7208-707-5.

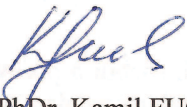
Datum zadání bakalářské práce: červenec 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: květen 2011

L. S.

  
Lenka DVOŘÁKOVÁ  
autor

  
Ing. Eva SLÁDKOVÁ  
vedoucí bakalářské práce

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

## **Abstrakt**

Ve své práci se pokusím nastínit složitost oprav a technického zhodnocení u majetku, který je předmětem pronájmu, a to jak z pohledu pronajímatele, tak i z pohledu nájemce. Součástí práce je i řešení daňových dopadů takových zásahů do pronajaté nemovitosti.

V teoretické části popisují nájemní vztah v souvislostech, povinnosti jednotlivých stran a jejich vzájemné působení na sebe. Dále popisují problematiku daně z příjmu a daně z přidané hodnoty v přímé souvislosti k opravám a technickému zhodnocení.

V praktické části se pokusím analyzovat situaci u nájemního vztahu Dvořáková Lenka (pronajímatel) – PROSPEKO spol. s r.o. (nájemce) a navrhnout vhodné řešení konkrétní situace.

## **Klíčová slova**

Oprava, technické zhodnocení, pronajímatel, nájemce, náklady, odpisy

## **Abstract**

In my thesis , I am going to try to outline the whole complexity of repairs and technical appreciation of the property which is a subject matter of the lease. I am dealing with this problem not only from a lessee 's point of view but from a lease-holder's as well. A part of my work is solving the consequences of the repairs and technical appreciation for the leased property in terms of taxes.

In the theoretical part, I am describing the relationship between a lessee and a lease-holder in connection with all their duties and interactions. The following are income tax and value added tax issues in the direct connection with repairs and technical appreciation.

In the practical part, I am trying to analyse the situation where Lenka Dvořáková is a lessee and Prospeko, Ltd is a lease-holder, and to suggest a suitable solution to this concrete situation.

## **Key words**

Repair/ technical appreciation/ lessee/ lease-holder/costs/depreciation

## Obsah

1. Úvod.....	10
2. Cíl práce a metodika .....	11
3. Technické zhodnocení .....	12
3.1. Technické zhodnocení hmotného majetku.....	12
3.1.1. Pokyn D-300 upřesňující definici technického zhodnocení .....	13
3.1.2. Rekonstrukce .....	13
3.1.3. Modernizace.....	13
3.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku.....	14
4. Opravy a udržování.....	14
5. Problematika zatřídění do správné pojmové skupiny .....	15
6. Unesení důkazního břemene .....	16
7. Nájemní vztah .....	17
7.1. Nájem dle Občanského zákoníku.....	17
7.2. Nájem ve speciálních případech.....	18
7.2.1. Nájem dle Zákona č.116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebyt. prostor.....	18
7.2.2. Nájem věcí movitých podnikatelem .....	19
7.3. Nájem versus půjčka .....	19
8. Pravidla pro úpravy a opravy předmětu nájmu.....	20
8.1. Obecná pravidla .....	20
8.2. Aplikace v praxi .....	21
8.2.1. Smluvní úprava – odklon od zákona.....	21
8.2.2. Promítnutí smluvní úpravy do výše nájmu .....	21
9. Forma úhrady výdajů .....	21
9.1. Hradí pronajímatel .....	22
9.2. Hradí nájemce .....	22



9.3.	Zápočet nájemného a výdajů za opravy, příp. výdajů na technické zhodnocení ..	22
9.4.	Promítnutí zápočtu vzájemných pohledávek do základu daně.....	23
10.	Nejčastější chyby při účtování.....	25
10.1.	Chyby u jednotek vedoucí účetnictví .....	25
10.2.	Chyby u jednotek vedoucí daňovou evidenci.....	27
11.	Specifika DPH u oprav, technického zhodnocení a nájmu.....	29
11.1.	Zásahy do majetku prováděné vlastníkem .....	30
11.1.1.	Snížená sazba DPH u nemovitostí ve zkratce .....	32
11.2.	Zásahy do majetku prováděné nájemcem.....	32
11.2.1.	Běžné drobné opravy – na vrub nájemce .....	33
11.2.2.	Opravy, ke kterým je povinován pronajímatel.....	33
11.2.3.	Technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele	33
11.2.4.	Opravy nad stav, v jakém byl předmět nájmu předán při vzniku vztahu...	34
11.3.	Osvobození u nájmu dle zákona o DPH.....	35
11.3.1.	Definice ekonomické činnosti dle zákona o DPH.....	36
11.3.2.	Pronájem v režimu osvobození .....	37
11.3.3.	Pronájem v režimu zdanění .....	40
12.	Případ řešený Nejvyšším správním soudem .....	40
13.	Praktická část .....	43
13.1.	Charakteristika společnosti.....	43
13.1.1.	Základní údaje .....	43
13.1.2.	Předmět činnosti.....	44
13.1.3.	Statutární orgány .....	44
13.1.4.	Základní ekonomické ukazatele za poslední zdaňovací období .....	45
13.2.	Zajištění prostor pro činnost společnosti.....	46
13.2.1.	Charakteristika nemovitosti .....	47
13.2.2.	Vlastnictví nemovitosti a způsob nabytí .....	48

13.2.3.	Nájemní vztah .....	50
13.2.4.	Úpravy pronajatých prostor a výdaje na ně I. ....	53
13.2.5.	Úpravy pronajatých prostor a výdaje na ně II. ....	58
13.2.6.	Rekapitulace zásahů .....	66
13.2.7.	Zdanění příjmů z pronájmu dle §9 a doporučené postupy .....	66
13.3.	Shrnutí .....	77
14.	Závěr .....	78
15.	Seznam použitých zdrojů .....	82

## 1. Úvod

Téma technického zhodnocení a oprav u majetku, který je předmětem pronájmu, jsem si zvolila z několika důvodů. První z důvodů vyplývá z existence mé účetní praxe a toho, že velice často narážím na situaci, kdy si podnikatelský subjekt pronajme pro výkon své činnosti prostory či celou nemovitost a buď okamžitě, nebo později zjistí, že mu tato ne zcela vyhovuje. Pocítí tedy potřebu nějakým způsobem prostory přizpůsobit, opravit, provést drobné, ale i rozsáhlejší stavební úpravy a obvykle teprve zpětně zjistí, že pronajímatel projeví nelibost ohledně provedeného zásahu a potažmo také neochotu uhradit nájemci vynaložené výdaje. Obvykle se ze vzniklé situace stane propletenec dohadů, potíží, osobních zaujatostí, naschválů a závěr bývá neuspokojivý pro obě strany. Často dojde k rozchodu obou stran, ke splnění vzájemných povinností buď nedojde vůbec, nebo se stanou předmětem soudních sporů.

Celou situaci také zhoršuje fakt, že strany často vůbec netuší, komu náleží výdaje spojené s provedením zásahů a kdo si může uplatnit tyto výdaje jako položku snižující základ daně. Dokonce, jde-li o plátce DPH, pak jsou tyto subjekty zmatenější ještě o poznání více. Ne zřídka tyto subjekty zahrnou náklady či DPH do svého účetnictví s dojemem, že činí buď oprávněně, nebo tuší, že je problematika natolik složitá, že se jí nechtějí zabývat a prostě to risknou.

Celou problematiku skutečně považuji za problematickou a rozsáhlou. Musím přiznat, že často sama pátrám, jak s doklady naložit, aby bylo účetnictví správně vedené.

Tuto práci bych ráda tedy využila za účelem provedení analýzy celé problematiky, včetně závěrů o daňových dopadech různých variant případů. Práci vnímám jako příležitost poznání pro sebe samu i pro další případné čtenáře.

## 2. Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je srovnat a vyhodnotit, jaká specifika přináší situace, kdy je nutno opravovat či technicky zhodnocovat prostory využívané nájemcem a zejména, kdy se tyto opravy či zhodnocení týkají schopnosti využívat prostory pro ekonomickou činnost nájemce. Často dochází k situaci, kdy by vlastník, pronajímatel, ani neměl potřebu prostory jakkoli upravovat. Ochota nést na svých bedrech finanční dopady spojené se zásahy do předmětu pronájmu, nebývá tedy logicky příliš vysoká, zejména i vzhledem k tomu, že si strany pronájmu vůbec neuvědomují složitost celé situace a rizika, která jsou spojena s následným zahrnováním finančních výdajů do nákladů jedné či druhé strany. Jako základ informací pro srovnání a vyhodnocení jsou použity veřejně přístupná znění zákonů.

Bakalářská práce se v první části zabývá vysvětlením terminologie technického zhodnocení a oprav a dalších odborných výrazů, které jsou s problematikou nějakým způsobem spojeny. Již znalost těchto výrazů rozšiřuje představu, o jak složitou problematiku se jedná. Každý pojem má své charakteristické rysy a má svá daňová a účetní pravidla. Zvláštní část teoretické části je věnována technickým zhodnocením a opravám pronajatého majetku, zejména u nemovitostí. Zároveň jsem do této části zahrнула specifika daně z přidané hodnoty, která nějakým způsobem souvisí se zásahy do staveb, nebo jejich pronájmů. Nastínila jsem i pravidla DPH u jednotek, která poskytují plnění osvobozená bez nároku na odpočet a způsob výpočtu daně s pomocí krátkého koeficientu.

V praktické části byla rozebrána konkrétní situace účetní a daňové kanceláře PROSPEKO spol. s r.o., která pro své podnikání využívá pronajatých prostor. Ekonomická činnost nájemce je natolik specifická z hlediska zajištění plynulého provozu, že čas od času je nájemce nucen přizpůsobit prostory momentálním potřebám provozu. Přizpůsobení prostor probíhalo v několika fázích a byly uskutečňovány v průběhu přibližně pěti let, během nichž se změnil i statut poplatníka ve smyslu DPH. Z nájemce se v průběhu těchto let stal plátcem DPH. Některé zásahy do nemovitosti tedy proběhly ještě za období, kdy ani jedna ze stran nebyla plátcem, druhá fáze zásahů byla již zajišťována nájemcem-plátcem. Je tedy zřejmé, že praktická část zahrnuje právě ten komplikovaný případ, kdy opravu či technické zhodnocení provádí nájemce.

## 3. Technické zhodnocení

Technické zhodnocení definuje zákon o dani z příjmu, a to zvlášť pro technické zhodnocení hmotného a zvlášť pro technické zhodnocení nehmotného majetku. Abychom lépe pochopili problematiku jednotlivých částí, je nutno přijmout jejich definici tak, jak je uvedena v zákoně.

### 3.1. Technické zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení hmotného majetku definuje §33 zákon o dani z příjmu takto: Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000,- Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000,- Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle §24 odst. 2 písm. zb).<sup>1</sup>

Technickým zhodnocením jsou také výdaje podle předchozího odstavce, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.<sup>2</sup>

Ze své podstaty za technické zhodnocení tedy považujeme změnu funkčnosti objektu (u nemovitosti) nebo použitelnosti (u věci movité), stavebně-dispoziční změnu objektu, konstrukční změnu, instalaci a zabudování nových prvků, zásadní změnu technických parametrů, změnu půdorysné plochy stavby, výšky, vnitřního uspořádání. Příkladem tedy může být výměna kotle za výkonnější typ, instalace pevně zabudovaného zabezpečovacího prvku do vozidla, výměna střechy spojená s novou zateplovací vrstvou, vybourání příček v nemovitosti apod. Technické zhodnocení, k nelibosti poplatníků, vstupuje do částek, snižující základ daně, formou odpisů, tj. postupně po řadu let.

---

<sup>1</sup> (Zákon o dani z příjmu, DonauMedia, 2010 str. 40)

<sup>2</sup> (Zákon o dani z příjmu, DonauMedia, 2010 str. 40)

### 3.1.1. Pokyn D-300 upřesňující definici technického zhodnocení

Vzhledem k tomu, že praxe prokázala jisté nepřesnosti ve výkladu zákona, Ministerstvo financí ČR upřesnilo §33 pokynem D-300:

Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého 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. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.<sup>3</sup>

### 3.1.2. Rekonstrukce

Rekonstrukcí se pro účely zákona o dani z příjmu rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.<sup>4</sup> Změnou technických parametrů chápeme odlišnost původních a nových charakteristických veličin. Velice dobrou otázkou je, z jakých příčin je rekonstrukce prováděna.

Typickým příkladem rekonstrukce je například situace, kdy se podnikatel rozhodne, že ze své garáže, která je příznivě přístupná z veřejných prostranství ulice, vytvoří provozovnu pro svou podnikatelskou činnost. Pro jeho podnikání například ani není nutno prostory vysoce nákladně upravovat, nicméně v tomto případě dochází ke změně účelu prostorů a výdaje na upravení prostorů budou hodnoceny tak, že se jedná o rekonstrukci, tedy o technické zhodnocení.

### 3.1.3. Modernizace

Modernizací se pro účely zákona o dani z příjmu rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku<sup>5</sup>. Příkladem modernizace mohou být prostředky, vynaložené do posílení serveru společnosti.

---

<sup>3</sup> (Trezziová, Finanční zpravodaj 11-12/2006 str. 377)

<sup>4</sup> (Skála, 2008 str. 14)

<sup>5</sup> (Zákon o dani z příjmu, DonauMedia, 2010 str. 40)

## 3.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku

Technické zhodnocení nehmotného majetku definuje zákon o dani z příjmu v §32a. Vzhledem k tomu, že technické zhodnocení nehmotného majetku není stěžejním předmětem bakalářské práce, berme v tuto chvíli na vědomí jen skutečnosti, že i nehmotný majetek lze technicky zhodnocovat a že za tento majetek považujeme zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, licence apod.

## 4. Opravy a udržování

Pro definici opravy a udržování si musíme sáhnout do jiného zdroje. Samotný zákon o dani z příjmu totiž tyto pojmy nedefinuje, ačkoli § 24/1/zb) stejného zákona uznává výdaje na tyto účely za daňově účinné. Osobně považuji absenci definice tohoto pojmu přímo v zákoně za poněkud nešťastné, neboť samotný fakt, že výdaje na opravy a udržování jsou daňově účinnými výdaji, a to bez ohledu na jejich výši, stávají se tyto pojmy pro účetní jednotku velice atraktivními a tyto často směřují své jednání k tomu, že za opravy a údržbu považují i to, co opravou a údržbou vůbec není a mělo by být zahrnuto pod termín technického zhodnocení. Nesprávné určení druhu výdaje může mít pro takového poplatníka fatální důsledky, protože částky, které se vynakládají například do stavebních úprav nemovitostí, mohou být řádově ve statisících i milionech Kč.

Vraťme se zpět ale k tomu, kde tedy najdeme specifikaci výrazů. Odborníci se po dlouhých diskuzích shodli na názoru, že pro účetní a daňové účely se bude považovat za směrodatný termín, popsáný ve Vyhlášce 500/2002 Sb. Omezme se v tomto směru jen na účetní jednotky, neboť pro ostatní subjekty bychom museli pátrat i dále. V §47 Vyhlášky 500/2002 Sb., který je věnován způsobu oceňování hmotného a nehmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením, nalezneme v oddílu (2) upřesnění, co **není** považováno za součást ocenění majetku, ani za technické zhodnocení. Převrácením tohoto tvrzení se tedy můžeme dostat k našemu zájmu – co opravou a udržováním **je**.

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.<sup>6</sup>

Otevírá se tedy velice zajímavý prostor pro posuzování a rozřídování do skupin s různým úhlem pohledu a také s různými účetními a daňovými dopady.

Opravou tedy chápeme stav, kdy měníme na majetku staré za nové, tj. majetek uvádíme do stavu původního. Údržbu můžeme chápat jako činnost, jejímž úkolem je prevence závad či ztráty funkčnosti, regenerace majetku. Příkladem oprav mohou být například opravy zatékající střechy či nová fasáda nemovitosti, servis vozidla, výměna kotle při zachování stejných technických parametrů.

## **5. Problematika zatřídění do správné pojmové skupiny**

Problematika správného pohledu na situaci a následné zatřídění do správné pojmové skupiny je jedna z nejčastěji diskutovaných témat a zároveň také patří mezi oblasti účetnictví a daní s nejvyšší chybovostí. Je tomu tak jednak pro nepochybnou komplikovanost a také zčásti proto, že podnikatelé neradi vidí své výdaje zatříděné mezi daňově neúčinné či mezi výdaje s dlouhou dobou daňové uplatnitelnosti. Spadá-li výdaj spojený s úpravou majetku svým charakterem do technického zhodnocení, pak je nutno jej zahrnout do odpisů a základ daně je poté snižován v mnoha letech následujících, podle odpisové skupiny, do níž byl majetek zařazen.

---

<sup>6</sup> (Účetní vyhláška č.500/2002 Sb., 2002)



Nutno zohledňovat i fakt, za jakých okolností je výdaj vynakládán. Rozhodneme-li se, že nově vymalujeme prostory, protože zdi jsou již špinavé, pak se jedná jednoznačně o opravu. Avšak jestliže přestavujeme vnitřky nemovitostí, posouváme příčky a spolu s tím poté prostory vymalujeme, pak výdaje na vymalování vstupují do technického zhodnocení. Stejně tak, měníme-li prorezlé parapety nemovitosti, jde o opravu, ale pokud měníme okna za větší, tj. měníme jejich parametry ve smyslu rozměru, a spolu s tím vyměníme i parapety, pak výměna těchto parapetů je výdajem na technické zhodnocení.

Jak již bylo výše uvedeno, stručně můžeme za opravu považovat situaci, kdy dochází k výměně starého za nové či uvedení do původního stavu.

## **6. Unesení důkazního břemene**

Často se také setkáváme s různými manipulacemi ze strany účetních jednotek, kdy ve snaze prosadit si uznání výdajů přímo mezi nákladové položky, záměrně zneřehledňují skutečný stav, mlží celou situaci, nazývají věci jinak a předpokládají, že správce daně neprokáže, jak skutečný stav popravdě vypadal. Je to však znakem elementární neznalosti celého systému vybírání daní. Při správním řízení se nás mohou týkat pravidla dvou zákonů. Zákona o správě daní a poplatků, jehož platnost je ukončena datem 31. 12. 2010 a Daňového řádu, jehož platnost stejným datem počíná. Poplatník schválením účetního případu, následně celé závěrky a podáním daňového přiznání k dani z příjmu, musí v případě pochybností o správném stanovení základu daně unést důkazní břemeno svého tvrzení. A tvrdí-li poplatník určitý fakt, je to právě on, nikoli správce daně, kdo musí důkazní břemeno unést, a to jakýmkoli způsobem.

Je rovněž úsměvné, domnívá-li se poplatník, že dopady takových jednání, nese samotná účetní, v nejlepším případě externí účetní. Tito pracovníci, ať již interní či externí, jsou vystaveni dnes a denně tlaku svých nadřízených a zadavatelů zakázek, aby účtovali tak, jak si on – chleboďárce – přeje, a nikoli podle skutečnosti a s oporou příslušných předpisů.

V souvislosti s unesením důkazního břemene je nutno zmínit, že při uplatňování zákonů v daňovém řízení je skutková podstata nadřazena podstatě formálně právní. Ani sebelepší písemnost – daňový doklad, smlouva či další dokumentace - nebude mít v daňovém řízení silnější pozici, než skutečnost sama, tak jak se stala a za okolností, jak se stala. Je tedy přímo v zájmu poplatníka nejen správně rozhodnout o charakteru zásahu do majetku, ale také zajistit si včas dostatečné množství kvalitních důkazních prostředků. V ideálním případě by tedy měl být poplatník schopen prokázat stav před zásahem do majetku a stav po zásahu do něj. Porovnáním obou stavů by se tedy došlo k rozsahu zásahu a tomuto by měla listinná a dokladová dokumentace odpovídat. Ačkoli forma unesení důkazního břemene není určena a ze strany správce nesmí být odmítnut jakýkoli důkaz předložený poplatníkem, jako možné by mohly být například detailní fotodokumentace, výpovědi svědků, rozборы, odborné odhady, posudky, předávací protokoly a samozřejmě daňové doklady – tj. faktury, smlouvy, dodací listy apod. Potřeba zajištění si dostatečného množství kvalitních důkazních prostředků pramení také z toho, že některé zásahy na majetku (například u nemovitostí) způsobí, že je zcela zakryt či odstraněn stav původní.

## 7. Nájemní vztah

### 7.1. Nájem dle Občanského zákoníku

Nájem primárně upravuje Občanský zákoník, konkrétně §§ 663-723. Jedná se o vztah, kdy jedna ze stran, pronajímatel, dává k dispozici za úplatu straně druhé, nájemci, věc k tomu, aby jí po určitý čas užíval. Pojmovými znaky nájmu tedy jsou:

- Přenechání užívání nebo i braní užitků individuálně určené věci
- Dočasnost vztahu
- Úplatnost
- Povinnost vrátit stejnou věc<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> (Skála, 2008 str. 175)

## 7.2. Nájem ve speciálních případech

Ačkoli úprava nájmu dle §663 Občanského zákoníku je považována za základní ustanovení, jisté konkrétní nájemní vztahy jsou řešeny v jiných právních předpisech. Pro představu uvádím další právní úpravy nájmu:

- Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor
- Nájem dopravního prostředku - § 630 a násl. Obchodního zákoníku
- Nájem věcí movitých, kde pronajímatelem je osoba založená za účelem podnikání – vztah řeší § 617, § 663 a násl. Občanského zákoníku
- Nájem podniku nebo části podniku - § 488 b) a násl. Obchodního zákoníku

V podnikatelské praxi se, krom vztahů dle Občanského zákoníku, nejčastěji setkáváme s prvními dvěma případy. Nájem podniku nebo části podniku nebývá, vzhledem k rozsahu předmětu, tak častá.

### 7.2.1. Nájem dle Zákona č.116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor

Je zřejmé, že si všichni dokážeme zhruba představit, co znamená nebytový prostor. V zákoně č.116/1990 Sb. jsou vyjmenovány nebytové prostory takto:

- a) místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu, než k bydlení, a jimiž jsou zejména prostory určené k provozování výroby, obchodu, služeb, výzkumu, administrativní činnosti, umělecké, výchovné a vzdělávací činnosti, dále archivy, garáže, skladové prostory a části veřejně přístupných prostorů budov; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu, prádelny, sušárny, kočárkárny a půdy,
- b) byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům<sup>8</sup>

Popis i samotný výčet prostor dostatečně specifikuje, jaké vztahy se budou řídit právě tímto zákonem. I zde však platí jistá obezřetnost v přesném čtení znění zákona, neboť

---

<sup>8</sup> (Sbírka zákonů, 1990)

právě v bodu a) je zmíněna nesmírně důležitá věc, a to, že předmětem této smlouvy jsou místnosti nebo soubory místností. Uvědomíme-li si, že v pozici nájemce si pronajímáme tedy jen vnitřní prostory, budeme stát v případě úprav předmětu nájmu v úplně jiné pozici, než by stál subjekt, který by uzavíral nájemní smlouvu dle Občanského zákoníku (předmětem nájmu byla by věc, tj. stavba). Situace, která by na první pohled mohla vypadat totožně, má naprosto jiné dopady do daňové uznatelnosti případných úprav na nemovitosti.

Vezměme si tedy jednoduchý případ, kdy já, subjekt A, uzavřu dvě nájemní smlouvy. V prvním případě podle Občanského zákoníku a předmětem nájmu bude stavba. Ve druhém případě si pronajmu například prodejnu dle Obchodního zákoníku. V obou případech bude nutno provést úpravy na fasádě nemovitosti. V prvním případě ale opravu provedu na části domu, který byl předmětem nájmu, zatímco ve druhém případě opravuji něco, co jsem si nikdy nepronajala. Dopady na daňovou uznatelnost vynaložených prostředků jsou již zřejmé. Ve druhém případě nevstoupí do daňově účinných výdajů vynaložené prostředky nikdy.

Jedním z povinných znaků smluv dle této právní úpravy je písemná forma. Bez písemné smlouvy by byl nájem vyhodnocen jako neplatný.

### **7.2.2. Nájem věcí movitých podnikatelem**

Je-li na straně pronajímatele osoba, která byla založena za účelem podnikání, a to jak osoba fyzická, tak i osoba právnická, a je-li předmětem nájmu věc movitá, pak se smluvní vztah řídí Občanským zákoníkem, konkrétně § 614, § 663 a násl.

### **7.3. Nájem versus půjčka**

Všimněme si u prvního bodu pojmových znaků nájmu dle Obchodního zákoníku slova „individuálně“. Individualita předmětu nájmu je vlastnost provázená osobitostí a svérázností této věci. Nelze tedy považovat za předmět nájmu věc, která z definice nutně

musí splňovat podmínku individuálního určení, například peníze nebo pytel sena. Je zřejmé, že při vrácení věci vlastníkovu nebudou vráceny ty samé konkrétní kusy. Soused, který potřeboval vypomoci pytlím sena, než si opatří své a dohodl-li se se mnou, že mu vypomůžu za drobný obnos, čili za úplatu, mi nevrátí totéž seno, protože bude dávno zkrmeno. Vráti mi také pytel sena, možná i samotný pytel (obal) bude stejný, ale seno bude zcela jistě jiné. Stejně tak to bude v případě peněz. Poskytne-li mi někdo určitý obnos na období jednoho měsíce za jednoprocenní úrok, pak mu nevrátím tytéž konkrétní bankovky, ale pouze ten samý obnos peněz. Vrátil obnos, ne danou konkrétní věc. V těchto případech, kdy nelze splnit podmínku individuálního určení, mluvíme nikoli o nájmu, ale o půjčce. O nájem by v případě peněz šlo, byla-li bych sběratelem mincí a poskytla-li bych za úplatu například pro účely mezinárodní výstavy historických mincí tuto svou, jednoznačně identifikovanou, minci.

Problematika půjčky není předmětem této práce, není nutno ji tedy dále rozebírat.

## **8. Pravidla pro úpravy a opravy předmětu nájmu**

### **8.1. Obecná pravidla**

Stejně tak, jako je pronajímatel povinen podle Občanského zákoníku předat předmět nájmu ve stavu způsobilém k užívání, tak je i povinen ji svým nákladem udržovat. Pronajme-li si tedy nájemce rodinný dům, je to pronajímatel, kdo je ze zákona primárně povinen udržovat dům ve stavu k užívání – například provede opravu střechy, je-li to nutné, a to na své náklady. Chce-li nájemce provádět jakékoli změny na pronajaté věci, může tak učinit na základě souhlasu pronajímatele. Má-li nájemce souhlas k úpravám a nezavázal-li se pronajímatel k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se úpravou zvýšila hodnota věci. Nedohodnou-li se strany na úpravách, tj. nájemce souhlas s úpravou nebude mít, pak je povinen při skončení nájmu uvést věc v původní stav. Zejména u nemovitostí to může být nemalý technický problém. Je tedy nutno znát všechny podmínky, které určuje Občanský zákoník, aby nájemce s těmito povinnostmi dopředu počítal.

V každém případě však platí, že zjistí-li nájemce, že předmět nájmu je nutno opravit, sdělí tento fakt bez odkladu pronajímateli a tento je povinen opravu předmětu zajistit. Může se však stát, že pronajímatel z nějakých důvodů opravu neprovede a provede ji poté nájemce. Tento má pak nárok na náhradu vynaložených prostředků na nutnou opravu.

## **8.2. Aplikace v praxi**

### **8.2.1. Smluvní úprava – odklon od zákona**

Zákonné ustanovení o opravách a nutných zásazích není zcela vyhovující pro reálný život. Nebyl-li by v nájemní smlouvě ošetřen právě případ oprav, byl by pronajímatel povinen provádět jakoukoli, i tu nejdrobnější, opravu. Paradoxně by vznikaly takové situace, že v pondělí pronajímatel na upozornění nájemce vymění vypínač, ve středu zase žárovku v předsíni. Je tedy velice vhodné ošetřit pravidla, za jakých budou opravy prováděny, přímo v nájemní smlouvě. Strany si mohou dohodnout, že například drobné opravy typu výměn žárovek, vymalování prostor, prasklých prahů apod. půjdou na vrub nájemce a tento je bude provádět bez oznámení pronajímateli. Naopak v povinnostech pronajímatele budou zůstat zásadnější opravy typu výměny dveří, sklenářských prací, výměna elektroinstalace apod. Stanovení rozsahu oprav a pravidel jsou však v režii smluvních stran.

### **8.2.2. Promítnutí smluvní úpravy do výše nájmu**

Nájemce by však neměl být poškozen tím, že nad rámec základního nájemného (výše před dohodou o opravách) bude ze smlouvy povinován provádět i nákladnější opravy. Jednoduše řečeno, rozsah oprav, k nimž se zaváže nájemce, by měl být promítnut do výše nájemného. Přímoú úměrou by mělo odpovídat, že čím více oprav půjdou na vrub nájemce, tím nižší nájemné by mělo být sjednáno.

## **9. Forma úhrady výdajů**

## 9.1. Hradí pronajímatel

Pokud se strany dohodnou, že výdaje spojené s opravou či technickým zhodnocením uhradí sám pronajímatel, pak je situace nejjednodušší. Zadavatelem úprav je pronajímatel, na něj je napsán daňový doklad a tento výdaje uhradí. V účetnictví či daňové evidenci nájemce se tyto výdaje vůbec nezobrazí. U pronajímatele se bude účtovat či evidovat dle platných předpisů.

## 9.2. Hradí nájemce

V případě, že se pronajímatel s nájemcem dohodnou, že výdaje na opravy či technické zhodnocení uhradí nájemce, může tento takto učinit, avšak dohodne s pronajímatelem formu, jak dojde k vypořádání mezi nimi dvěma. Buď se následně finančně vypořádají, nebo se dohodnou na započítání výdajů za úpravy nemovitosti s předepsaným nájemným. Dojde tedy k zápočtu vzájemných pohledávek. Princip zápočtu je uveden níže.

## 9.3. Zápočet nájemného a výdajů za opravy, příp. výdajů na technické zhodnocení

Existuje situace, kdy ačkoli padá povinnost uhradit opravu či technické zhodnocení na stranu pronajímatele, může tyto výdaje zaplatit nájemce. Jedná se o poměrně častý úkaz. Vyplývá to ze samotné potřeby nájemce prostory (či jiný majetek) upravit. Nájemce také bývá svolný s tím, že celý zásah zajistí – od výběru dodavatele opravy, až po převzetí hotového díla. V těchto případech se v podstatě obě strany dostávají do postavení, kdy si dluží navzájem. Nájemce má hradit pronajímateli nájemné dle smlouvy, pronajímatel dluží nájemci úhradu za zajištění a uhrazení prací provedených na majetku. Pro zjednodušení vzájemných úhrad je obvyklé, že po vzájemné dohodě obě strany tyto vzájemné pohledávky započítají navzájem a uhradí si jen případný rozdíl hodnot pohledávek. V účetnictví (vede-li ho) nájemce je možno tyto výdaje na opravy a technická zhodnocení účtovat přímo na účet příslušející nájmu, tj. například:

*Příklad č.1 Způsob účtování o provedeném technickém zhodnocení nájemcem*

1. 3. 2011 oprava střechy (forma úhrady nájmu) .....50.000,- Kč .....518.NÁJ / 321

#### **9.4. Promítnutí zápočtu vzájemných pohledávek do základu daně**

Pro stanovení správné výše základu daně je nutno být při zápočtech vzájemných pohledávek obezřetný zejména u jednotek, které nevedou účetnictví. Nebezpečí, které hrozí zejména jednotkám s daňovou či jinou evidencí, vyplývá z odlišného pohledu na stanovení základu daně. Zatímco jednotky účtující dosahují stručně řečeno nákladu či výnosu vystavením dokladu, jednotky s daňovou evidencí dopad do daňového základu zaznamenají (ve většině případů) až v okamžiku pohybu peněžních prostředků. Dojde-li tedy k zápočtu, ve skutečnosti žádný pohyb peněz (ve výši započítávané částky) neproběhne. Toto je přesně ten nebezpečný okamžik, kdy by případně mohlo u daňové evidence dojít k neoprávněnému zkrácení základu daně. Neznalá fyzická osoba by se například mohla rozhodnout pro uplatnění výdajů paušálem tak, jak to umožňuje zákon o dani z příjmu (příjmy dle §9 – paušální výdaje 30%, příjmy dle §7 (např. neřemeslné dle ŽL) – paušální výdaje pro rok 2010 60%) a snadno by vzala částku, kterou za nájmy fyzicky přijala a tuto by snížila o paušální výdaje a žila v dojmu, že základ daně je stanoven správně. Přitom jejím příjmem byla ve skutečnosti i část, uhrazená formou zápočtu. Zápočet je tedy bezpodmínečně nutno chápat jen jako určité zjednodušení pro praktický život, avšak jedná se o plnohodnotnou úhradu se všemi dopady. Pro snažší pochopení je možno si celý průběh úhrad představit tak, že si obě smluvní strany posílají peníze navzájem, jakoby se na žádném zápočtu nedohodly. Vřele doporučuji těm, kdo se v situaci špatně orientují, aby raději zápočet proúčtovali přes jakýkoli „prostor“, který se projevuje v daňové evidenci, nikoli přes interní doklady, které u neúčtujících jednotek vůbec nebývají do daňové evidence zobrazeny.

#### *Příklad č.2 Nesprávné účtování o zápočtu vzájemných pohledávek*

Pan Novák-nepodnikatel pronajal jiné firmě Novotný spol. s r.o. prostory za roční nájemné ve výši 150.000,- Kč. Společnost Novotný spol. s r.o. provedla se souhlasem pana Nováka na prostorách takové stavební úpravy, které svým charakterem jednoznačně připadaly na vrub pronajímatele. Strany se dohodly, že práce zajistí Novotný spol. s r.o. Hodnota stavebních úprav činila 100.000,- Kč. Poté nájemce kontaktoval pronajímatele, že by rád



vydané finanční prostředky za stavební úpravy započítal na nájemné, které měl tou dobou platit. Protistrana se zápočtem souhlasila. Společnost Novotný spol. s r.o. připravila zápočet vzájemných pohledávek, tento obě strany svým podpisem potvrdily a vzniklý rozdíl mezi nájemným a hodnotou stavebních úprav společnost Novotný spol. s r.o. uhradila ve prospěch pana Nováka. Tento tedy přijal na svůj účet částku 50.000,- Kč (150.000 nájemného - 100.000 práce = 50.000 Kč).

V březnu následujícího roku se pan Novák pustil do zpracování svého daňového přiznání. Protože ho jakákoli účetní činnost nudí, rozhodl se, že se nebude složitostmi zabývat a uplatní paušální výdaje 30%. V tomto duchu vzal své příjmy, tj. částku 50.000,- Kč, k ní uplatnil třicetiprocentní výdaje 15.000,-Kč a došel k základu daně z §9 ve výši 35.000,-. Jiné příjmy v tomto zdaňovacím období neměl, zaokrouhlený základ daně vyšel totožný, tj. 35.000,-, a v duchu 15% platné sazby daně z příjmu si vypočítal daň 5.250,-Kč. Po uplatnění základní roční slevy na dani 24.840,-Kč byla tedy odvodová povinnost nulová. Pan Novák byl rád.

Za nějakou dobu byl pan Novák vyzván správcem daně k daňové kontrole za toto zdaňovací období. Předložil tedy, mimo jiné doklady, i smlouvu o nájmu a správce daně se začal dotazovat, proč je v příjmech částka nižší, než bylo stanovené nájemné. Nic netušíc pan Novák vysvětlil, že přijal v tomto roce nižší částku, protože nájemce, společnost Novotný spol. s r.o., měl v tomto roce značné výdaje na stavební úpravy pronajatých prostor. Správce daně si zamnul ruce a začal počítat skutečnou daňovou povinnost z příjmů 150.000,-Kč. Pan Novák byl značně zaskočen.

*Zdroj: práce autora*

Vzhledem ke zvoleným částkám by panu Novákovi v závěru stejně žádná daňová povinnost nevznikla, neboť by mu na vypočtenou daň stále ještě stačila základní sleva na dani, ale pan Novák by měl v tomto modelovém případě spíše štěstí. Pan Novák se poučil a v dalších letech svěřil svou evidenci do rukou zkušené účetní. Jak již bylo řečeno, pan

Novák měl štěstí, ale život ukazuje, že mohou vzniknout nepříjemné situace ze špatného účtování této problematiky. Alespoň na některé se v další části práce podíváme.

## 10. Nejčastější chyby při účtování

Jak již bylo výše uvedeno, základní rozdíly mezi účtováním a evidováním (ve smyslu daňové evidence) účetních případů kolem pronájmů vyplývají primárně právě z rozdílů mezi účetnictvím (dříve podvojným účetnictvím) a daňovou evidencí (předchůdcem jednoduché účetnictví). Rozdíly mezi oběma evidencemi nejsou předmětem této práce a již byly i v předešlých odstavcích nastíněny. Vycházejme tedy z toho, že uživatel této práce chápe základní rozdíly a budu se zmiňovat tedy jen o bodech, které považuji za nutné k věci připomenout.

V nadpisu bodu 9. byl dále užit výraz „účtování“, ačkoli se budeme věnovat jak účtování, tak i chybám v daňové evidenci. Berme tento pojem, prosím, spíše jako pracovní výraz pro práci spojené s evidencí účetních případů.

### 10.1. Chyby u jednotek vedoucí účetnictví

Pominu-li tu nejzásadnější chybu, která se týká obou typů jednotek, tj. určení, komu vydaje na opravy či technické zhodnocení nemovitosti připadají do nákladů, pak se u subjektů, vedoucí účetnictví, nejčastěji setkávám s chybami vyplývajícími ze základních neznalostí účtování. Řada účetních nabývá dojmu, že stačí dobrý účetní software a dobře nastavené účetní předkontace v programu a vše ostatní je rutinní záležitostí. Máme-li dobře zaúčtovat skutečný stav věci, je nutno správně pochopit celou situaci a teprve potom řešit, jak účetní případ nanutit účetnímu programu. Život bude vždy daleko pestřejší, než je fantazie výrobců programů. Stále tedy zůstává v platnosti to, že účetnictví musí zobrazovat skutečný stav, jaký byl v účetní jednotce.

Vynaloží-li účetní jednotka se souhlasem vlastníka prostředky na úpravy nemovitosti, kterou má v pronájmu, může o těchto výdajích účtovat různými způsoby. Buď účtuje o výdajích přímo jako o úhradě pronájmu, nebo eviduje případy na zvláštním analytickém účtu a na konci účetního období proúčtuje tak, aby v nákladech zůstal pouhý nájem. Správný způsob účtování je otázkou metodiky, avšak pro správce daně bude zřejmě důležitý fakt, zda nedošlo ke zkreslení zobrazení skutečného stavu a zda účetní jednotka došla ke správnému základu daně.

*Příklad č.3 Vzory účtování o úpravách pronajaté nemovitosti*

		<b>Jednotka A</b>	<b>Jednotka B</b>
Interní doklad - předpis nájmu	150 000	518.NÁJ/379	518.NÁJ/379
Přijatá faktura na stavební práce	100 000	<b>379/321</b>	<b>511.999/321</b>
Pohyb na BÚ - úhrada stav. prací	100 000	321/221	321/221
Interní dokl.-zápočet nájmu a st.prací	100 000	<b>xxx</b>	<b>379/511.999</b>
Pohyb na BÚ - úhrada zbytku nájmu	50 000	379/221	379/221

*Zdroj: práce autora*

Osobně doporučuji způsob podobný účtování u jednotky A. Připadá mi přehledný, jednoznačný a účtování na účet 5xx u jednotky B mi nepřipadá příliš šikovný. V průběhu období by docházelo ke zkreslení obrátů na účtech skupiny 5. Na druhou stranu u jednotky A jakoby dochází k zápočtu závazku evidovaného na účtu 379 rovnou při úhradě faktury za stavební práce, tj. šlo by zřejmě o případ, kdy o započítání vzájemných pohledávek jsou obě strany dohodnuty dopředu. Snad by metodicky nejčistším řešením bylo průběžné účtování dodavatelské faktury na stavební úpravy na účet 378.xxx (jako o pohledávce vůči pronajímateli) a teprve k datu provedení zápočtu by se započítaly účty 379 a 378.xxx.

Dojde-li k porušení podmínek pro to, aby mohl opravy či technické zhodnocení provést nájemce, je nutno (bez ohledu na osobní tužby podnikatele) tento fakt zohlednit při rozhodování o daňové účinnosti výdajů na tyto úpravy nemovitosti.

## 10.2. Chyby u jednotek vedoucí daňovou evidenci

Jednotky vedoucí daňovou evidenci mají život poněkud snazší, protože jejich základní povinností je stanovit správně základ daně. Evidují tedy v jakési formě daňově účinné příjmy a daňově účinné výdaje. Forma a způsob zajištění této evidence není zákonem stanovena.

Pominu-li chyby matematické, největší riziko hrozí těmto jednotkám u operací, které fyzicky neproběhly, avšak je nutno je zahrnout do základu daně. V jedné z předešlých pasáží byl poměrně dopodrobna popsán případ, kdy chyba vznikne při provedení zápočtu – viz případ pana Nováka a společnosti Novotný spol. s r.o.

Co se týče problémů se zápočty a uhlídání správného dopadu do základu daně fyzické osoby, je tu další problém, a to jedná-li se o plátce DPH. Provedený zápočet se týká zápočtu celých pohledávek, je nutno tedy pečlivě sledovat, jaká část základu daně a jaká část DPH byla zahrnuta do započítané částky. Především, že zákon neurčuje, zda má být při částečné úhradě nejprve umořena část připadající na základ daně či část DPH.

### *Příklad č.4 Chybné účtování o DPH při zápočtu pohledávek*

Fyzická osoba, například nepodnikatel, plátce DPH, pronajal jiné osobě prostory za částku 100.000,-Kč. Je plátce DPH a splnil podmínky tak, že se na tento pronájem nevztahuje osvobození od DPH. Předložil tedy nájemci smlouvu, v níž byla částka za nájem určena takto: 100.000,-Kč bez DPH 20%.

Nájemce se souhlasem pronajímatele provedl opravu nemovitosti a eviduje vůči pronajímateli pohledávku ve výši 30.000,-Kč. Strany se dohodly na započtení vzájemných pohledávek. Jak bude celá situace vypadat tedy u pronajímatele?

### **Stav 1: pronajímatel započte nejdříve základ daně**

Interním dokladem zaeviduje úhradu pohledávky ve výši 30.000,- (celá částka je částí základu daně)

	předpis nájmu	zápočet pohledávek	na neuhrazeném zůstává
základ daně	100 000,00 Kč	30 000,00 Kč	70 000,00 Kč
DPH	20 000,00 Kč		20 000,00 Kč
celkem	120 000,00 Kč	30 000,00 Kč	90 000,00 Kč

fyzická osoba zdaňuje k okamžiku zápočtu: 30 000,00 Kč

### **Stav 2: pronajímatel započte nejprve část, připadající na DPH**

	předpis nájmu	zápočet pohledávek	na neuhrazeném zůstává
základ daně	100 000,00 Kč	10 000,00 Kč	90 000,00 Kč
DPH	20 000,00 Kč	20 000,00 Kč	- Kč
celkem	120 000,00 Kč	30 000,00 Kč	90 000,00 Kč

fyzická osoba zdaňuje k okamžiku zápočtu: 10 000,00 Kč

*Zdroj: práce autora*

Jak je na první pohled vidět na našem modelovém příkladu, první dopad u zápočtů může mít různou výši, která se promítne do základu daně u fyzické osoby, pronajímatele. Obdobná situace vzniká při částečných úhradách, avšak u nich nehrozí (na rozdíl od zápočtů pohledávek) riziko, že by se vůbec zapomněla zahrnout do základu daně.

Vzhledem k nutnosti dojít ke skutečně správnému základu daně, dovolím si doporučit následující postup, resp. příklad, jak lze drobným obejitím softwaru zaručit, že se účetní případ plně promítne do daňové evidence. V programu nasimulujeme případ tak, jakoby úhrada neproběhla zápočtem, ale strany si ve stejném okamžiku uhradily v hotovosti:

- a) Příjmový pokladní doklad na částečnou úhradu nájmu: 30.000,-Kč
- b) Výdajový pokladní doklad na úhradu stavebních prací: 30.000,-Kč

Konečný finanční dopad je evidentně nula a i kdyby tato fyzická osoba z nějakých důvodů vedla evidenci pokladny (ačkoli tak zákon pro neúčtující osoby přímo nestanoví), nedojde

ke zkrácení jejího stavu. Tento ne zcela metodicky čistý postup jistě není ideální, je však každopádně menším zlem, než riskovat neoprávněné zkrácení daně.

Uvedené doporučení platí zejména pro méně zkušené účetní, které vedou evidenci na nějakém účetním softwaru a chtějí využít funkci pro zápočty, které každý slušný software nabízí. Program totiž velice často zápočet provede, ale již neřeší, zda si účetní pohlídá dopad do sestavy daňové evidence. Jinými slovy – to, že nikomu nic nedlužím (a nikdo mně), ještě neznamená, že správně daním.

Uvedla jsem nejzákladnější chyby, s nimiž se v životě můžeme s ohledem k naší problematice setkat. Narazili jsme zde ale na fakt, že ne vždy může pronajímatel účtovat pronájmy s DPH, ačkoli je sám plátce této daně. I tato problematika je jednou z nejběžnějších chyb, jež se lidé dopouští. Žijí v dojmu, že jsou-li plátcí, dávají DPH na všechna plnění a o nějakých osvobozeních nemají ani potuchy. Ale abychom mohli vysvětlit okolnosti, týkající se osvobození pronájmů od daně z přidané hodnoty, je nutno nejprve vysvětlit specifika této daně u oprav a technického zhodnocení obecně.

## **11. Specifika DPH u oprav, technického zhodnocení a nájmu**

Připusťme, že jsou uživatelům práce známy současná obecná ustanovení a pravidla zákona o DPH. K naší zúžené problematice DPH na oblast oprav, technického zhodnocení a záležitostí, které se týkají pronájmů, je nutno podotknout, že k zásadnímu přelomu došlo novelou, jež vešla v platnost v roce 2004, konkrétně k datu 1. 5. 2004. Původní zákon č.588/1992 Sb. zmiňoval tuto problematiku hned na několika místech a dle odborníků se jeví tento starý zákon jako materiál s poněkud kvalitnější základnou, už jen pro ten fakt, že sám operuje s konkrétními pojmy technického zhodnocení a oprav. Samotné použití pojmů přímo v zákoně eliminuje případné nesrovnalosti ve výkladu a brání nesprávné aplikaci zákona.

Jak je nutno se postavit k zákonu novému, tj. zákonu č.235/2004 Sb., uvádí literatura takto-

### **Zapamatujme si:**

Stávající zákon o DPH nepřevzal podrobnou úpravu oprav a technického zhodnocení ze zrušeného zákona č.588/1992 Sb., zejména pak úpravu oprav a technického zhodnocení prováděného nájemcem.

Pojem technického zhodnocení se v zákoně objevuje pouze jednou, v souvislosti s technickým zhodnocením automobilů. Jde o pojem z §33 zákona o daních z příjmu, tedy o výdaje.

Stávající zákon o DPH převzal úpravu, podle které se nájmem rozumí i podnájem (a další sub nájmy) majetku<sup>9</sup>.

## **11.1. Zásahy do majetku prováděné vlastníkem**

Provede-li opravu či technické zhodnocení na majetku vlastníka, nejedná se v podstatě o nijak výjimečnou situaci. Oproti složitostem v zákoně o dani z příjmu je zde situace o poznání jednodušší.

Vlastník, zjistí-li potřebu úprav majetku, objedná u dodavatele službu, tento mu službu dodá a vlastník, v pozici objednatele, nárokuje (popřípadě nenárokuje) odpočet DPH z přijatých plnění. Podle druhu příjmů, které mu z majetku plynou, pak mohou nastat tři situace – v případě, že na výstupu uplatňuje zdanění, pak je jeho nárok plný, tj. nekrácený. Využívá-li majetek z části k osvobozeným plněním a částečně příjmy zatěžuje daní, pak je nutno nárok na odpočet krátit koeficientem. Poslední situací je, když vlastníkově plynou z majetku pouze příjmy osvobozené (rozumějme osvobozené bez nároku na odpočet). Pak tento nemá nárok na odpočet vůbec.

---

<sup>9</sup> (Skála, 2008 str. 266)

Připusťme také fakt, že plátce daně není povinen uplatnit DPH na vstupu. Je to jeho právo. Neuplatní-li však plátce nárok na odpočet DPH z nějakých svých důvodů, ačkoli se na výstupu nejedná o osvobozená plnění, pak není nijak zproštěn povinností odvést daň na výstupu. Nastane-li taková situace, pak tento plátce uplatní celou částku (tzn. i daň) do nákladů, přesněji řečeno s daní naloží stejně, jak naloží se základem daně.

#### *Příklad č.5 Variantní účtování při (ne)uplatnění DPH*

*Dodavatelská faktura na opravu střechy (předpokládejme, že máme plný nárok na odpočet)*

*Základ daně .....100.000,-Kč      +      DPH 10% .....10.000,-Kč*

*Vlastník – objednavatel opravy z nějakých důvodů neuplatňuje nárok na DPH. Účtuje tedy takto: oprava střechy .....110.000,-Kč      511/321*

*Zdroj: práce autora*

Pozor je potřeba dát pouze u určení místa plnění. Například u nemovitostí je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. Zmiňuji to zejména proto, že zabýváme-li se opravami a technickým zhodnocením majetku, týká se to ve velké míře právě nemovitostí. Zvládnutí určení místa plnění je jedním ze stěžejních předpokladů pochopení a správného použití zákona o DPH.

Co se týče nemovitostí, je tu ještě další specialita, a to ta, že při splnění podmínek stanovené zákonem o DPH, je uplatňována snížená sazba DPH. Jedná se o časově omezenou výjimku, kterou Česká republika vyjednala s Evropskou unií. Určení, zda má být na dodávku uplatněna právě snížená sazba DPH, však leží na vystaviteli daňového dokladu. Není to tedy odběratel, kdo by byl zodpovědný za výši sazby daně, kterou dodavatel uplatní. Snížená sazba daně může být zajímavá pro odběratele zejména v případě, že nemá nárok na odpočet buď z titulu osvobozených příjmů na výstupu bez nároku na odpočet anebo je odběratelem neplátce. V tu chvíli je pro něj zakázka v podstatě lacinější o



rozdíl mezi daňovými sazbami. V souvislosti s možností uplatnit sníženou sazbu DPH je nutno říci, že právě rozdíl sazeb napáchal v široké veřejnosti skutečný chaos. Nejen, že řada subjektů není schopna správně vyhodnotit, jakou sazbu daně má uplatnit, ale také silný tlak ze strany konečných spotřebitelů, aby donutili dodavatele ke snížené sazbě DPH, ačkoli na ni nemají nárok, ztěžuje celkovou situaci.

Jedná se například o situaci, kdy má konečný spotřebitel trvalé bydliště hlášeno (a sám se trvale zdržuje) v nemovitosti, která byla zkolaudována k rekreaci. Nic na situaci nezmění, že tuto „chatu“ obývá trvale, ani to, že chata v podstatě vypadá jako běžný rodinný dům. Abychom byli úplní, doplníme si tedy ještě okrajově pravidla pro sníženou sazbu DPH u nemovitostí.

### **11.1.1. Snížená sazba DPH u nemovitostí ve zkratce**

Obecně platná sazba je sazba základní. V současné době je její výše 20%. §48 stanovuje sníženou sazbu, tj. 10%, u prací spojených se změnou dokončené stavby. Tzn., že stavba či byt již stojí, byly zkolaudovány a jsou prováděny jejich změny.

U novostaveb je situace komplikovanější. U stavebních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, nebo její změnou či opravou je nutno sledovat, zda jsou splněny podmínky pro definici sociálního bydlení. Tato definice je primárně stanovena počtem metrů čtverečních – u bytu do 120 m<sup>2</sup> a u domu do 350 m<sup>2</sup>.

## **11.2. Zásahy do majetku prováděné nájemcem**

Technické zhodnocení a opravy na majetku prováděné nájemcem a vazba na DPH jsou velice komplikovanou záležitostí. Zejména proto, že je nutno přesně stanovit charakter zásahu a povinností, které plynou ze smlouvy o nájmu.

### **11.2.1. Běžné drobné opravy – na vrub nájemce**

Jedná se o drobné opravy a údržbu, které v průběhu své činnosti provádí nájemce. Vzhledem k charakteru zásahu se jedná o výdaje, které jdou na vrub nájemce, a to buď přímo ze zákona, nebo povinnosti k těmto zásahům plynou z nájemní smlouvy.

### **11.2.2. Opravy, ke kterým je povinován pronajímatel**

V tomto bodě řešíme situaci, kdy je k opravě povinován pronajímatel, ale po dohodě je provede nájemce. Nájemci náleží vyrovnání za výdaje, které má v souvislosti se zajištěním této opravy.

Nájemce objedná opravu, je tedy také v pozici objednavatele a vzniká vztah (a tedy i zdanitelné plnění) mezi ním a dodavatelem prací. Podle názoru PhDr. Milana Skály se jedná o vznik zdanitelného plnění také mezi pronajímatelem a nájemcem, a to ke dni poskytnutí služby. V praxi to tedy znamená, že je-li služba poskytnuta k 1. 5., pak k tomuto dni vzniká také pohledávka nájemce vůči pronajímateli a nese stejné datum zdanitelného plnění. Milan Skála rovněž tvrdí, že je irelevantní, jakým způsobem se o celé záležitosti účtuje<sup>10</sup>.

### **11.2.3. Technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele**

Ačkoli zákon o DPH termín technického zhodnocení v podstatě již nezná (až na výjimku u vozidel), je možno se přidržet definice, kterou popisuje zákon o dani z příjmu.

Provede-li technické zhodnocení pronajatého majetku nájemce (předpokládejme se souhlasem pronajímatele), jde o stav, kdy dojde ke změně předmětu nájmu. Nájemce tedy objedná dodávku a tak, jako v předešlých případech, vzniká zdanitelné plnění mezi jím a dodavatelem.

---

<sup>10</sup> (Skála, 2008 str. 270)

Odlišnost od předešlého bodu je ta, že není zcela jasné, kdy vzniká zdanitelné plnění mezi nájemcem a pronajímatelem. Lehce se tedy může stát, že nájemce v průběhu nájmu provádí technické zhodnocení na pronajatém majetku a tato valená „sněhová koule“ se zastaví v bodu (datu), kdy dochází k ukončení nájmu. V tu chvíli se nájemce „probudí“ a začne se domáhat vyrovnání za zhodnocení majetku pronajímatele. Dle názoru Milana Skály však tímto dnem datum zdanitelného plnění nevzniká. Vyplývá to zejména ze skutečnosti, že se pravděpodobně nenalezne nic, čím by vzniklo zdanitelné plnění samo o sobě. Není zde poskytnuta žádná služba a nájemce nic pronajímateli neposkytuje.

Řada starších i novějších judikátů se k takové situaci staví tak, že jediné, čeho se nájemce domáhá, je finanční vyrovnání. Dle zákona o DPH však peníze **nejsou** zdanitelným plněním. Celé finanční vyrovnání tedy není vůbec předmětem zákona o DPH.

Vzhledem k tomu, že nejvyšším odvolacím orgánem při sporu se správcem daně je Nejvyšší správní soud a dále s přihlédnutím k výše zmíněným judikátům, bych doporučila postupovat v souladu s těmito rozsudky. Je velice pravděpodobné, že soud, který již v podobné věci jistým způsobem rozhodl, bude v dalších totožných záležitostech postupovat obdobně. Je to však pouze subjektivní názor.

#### **11.2.4. Opravy nad stav, v jakém byl předmět nájmu předán při vzniku vztahu**

Dojde-li k situaci, kdy nájemce provede opravy nad stav, ve kterém byl předmět nájmu předán, ale nepřekročí-li nový stav takový stav, v němž se již majetek někdy v minulosti nacházel, je nutno se k celé věci stavět následovně – dle soukromoprávní úpravy jde ve smyslu §667 Občanského zákoníku v takových případech o změnu předmětu nájmu, daňově jde o opravu.

Vzhledem k tomu, že ani mezi odborníky se touto problematikou nikdo hlouběji nezabýval a ze strany zákonodárců chybí rovněž jakékoli vyjádření, nechávám tento bod jen jako doplňkový a více ho nerozvádím.

### 11.3. Osvobození u nájmu dle zákona o DPH

Zákon stanoví osvobození u nájmu v § 56 Zákona o DPH takto:

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.<sup>11</sup>

Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň.<sup>12</sup>

Zejména poslední odstavec je velice důležitý. Samotný fakt, že jsou nájmy nebytových prostor, o nichž tato práce hovoří, osvobozeny od DPH, ještě neznamená, že nutně musí jednotka zůstat v režimu osvobození.

Upřesněme, že se jedná o osvobození od DPH bez nároku na odpočet, čili praktický život takovéto jednotky s osvobozenými příjmy bez nároku na odpočet je poměrně komplikovaný. Taková jednotka nemá nárok na odpočet DPH na vstupu u plnění, která se týkají osvobozených pronájmů. Jakýkoli nákup, oprava apod. s sebou nese, že z ní nemůže být uplatněn odpočet DPH. Zamysleme-li se, co to v praxi přinese, dojdeme k tomu, že samotná daňová evidence i účetnictví je nutno členit podle toho, co se týká, či netýká osvobozených příjmů.

---

<sup>11</sup> (Zákon o DPH, DonauMedia, 2010 str. 93)

<sup>12</sup> (Zákon o DPH, DonauMedia, 2010 str. 93)

V tomto směru je pohled na jednotku s účetnictvím i jednotku s daňovou evidencí naprosto totožný. Zákon o DPH žije svým vlastním životem a nelze ho jakkoli spojovat se zákonem o dani z příjmu či s dalšími předpisy.

Zmínila jsem se, že právě poslední z citovaných odstavců je velice důležitý. Jednotka se může rozhodnout, zda-li se osvobození nevzdá. Aby se však rozhodnout směla, je nutno splnit několik podmínek, které jsou ve výše uvedeném odstavci vyjmenovány. Zejména je nutno zjistit, zda je nájemce rovněž plátcem DPH. Tento samotný fakt ale nestačí. Je nutno, aby pronajaté prostory, stavby, byty atd. využívala k uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Je-li například v pozici nájemce právnická osoba-plátce DPH a pronajme-li si od jiného plátce byt pro scházení manažera a sekretářky, jistě nepůjde o splnění podmínky uskutečňování ekonomické činnosti nájemce. V tomto případě se pronajímatel nesmí rozhodnout a osvobození zrušit, i když se bude bránit, že by pronajímal plátcem-podnikateli a že není schopen zjistit, co v pronajatých prostorech nájemce fakticky dělá. I v tomto případě nese pronajímatel povinnost unést důkazní břemeno a doporučila bych mu tedy osvobození se nevzdávat.

Pokud by však pronajímatel uvedené podmínky splnil a chtěl se rozhodnout, že bude na pronájmy uvalovat DPH, oznámí toto své rozhodnutí správci daně písemně či do protokolu. Pokud by následně došlo k porušení podmínek, vrací se případ zpět do režimu osvobození. Než se budeme zabývat, co způsobí oba režimy v uplatňování DPH za celý subjekt – pronajímatele, řekněme si ještě, jak §5 Zákona o DPH definuje ekonomickou činnost.

### **11.3.1. Definice ekonomické činnosti dle zákona o DPH**

Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou

ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.<sup>13</sup>

### **11.3.2. Pronájem v režimu osvobození**

Nerozhodne-li se jednotka uplatňovat daň nebo nemůže-li se tak rozhodnout z důvodu nesplnění podmínek, pak jsou příjmy od DPH ze zákona osvobozeny bez nároku na odpočet. Ve své evidenci pak člení (jakýmkoli způsobem), které výdaje či náklady souvisí s osvobozenými příjmy. Z těchto dokladů pak není možno uplatnit odpočet DPH vůbec. Do tohoto okamžiku je situace celkem jasná.

Existují však doklady, u kterých nelze rozhodnout, zda souvisí výhradně s osvobozenými příjmy či výhradně se zdaňovanými příjmy. Může se jednat například o výdaje na telefony, nakoupené pohonné hmoty, režijní kancelářské výdaje, nákup vozidla, které je používáno zároveň pro osvobozené i neosvobozené příjmy apod.

U výdajů, které slouží pro oba druhy příjmů je nutno nárok na odpočet krátit. K tomuto účelu zavedl zákon o DPH pojem přepočítacího koeficientu. Jde o určitý způsob, jak zjistit poměr zdaňovaných příjmů na příjmech celkových a dle tohoto poměru pak upravit nárok na vstup u výdajů, které souvisí s oběma druhy příjmů.

#### **1.1.1.1. Krácení koeficientem**

Koeficient je nástroj, který slouží pro krácení nároku na odpočet na vstupu u výdajů, které souvisí jak s osvobozenými plněními bez nároku na odpočet, tak i s uskutečnitelnými plněními s plným nárokem na odpočet.

---

<sup>13</sup> (Zákon o DPH, DonauMedia, 2010 str. 78)

### *Vzorec č.1 Matematické vyjádření koeficientu*

$$\text{koeficient} = \frac{\sum \text{částek bez daně za uskuteč. plnění s plným nárokem na odpočet}}{\sum \text{částek v čitateli} + \sum \text{všech osvob. plnění bez nároku na odpočet}}$$

*Zdroj: grafické znázornění je prací autora*

Do výpočtu koeficientu se nezapočítávají

- a) prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, pokud tento majetek plátce využíval pro svou ekonomickou činnost,
- b) finanční služby a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně.<sup>14</sup>

Pokud je koeficient roven 0,95 nebo vyšší, považuje se za roven jedné a plátce za příslušné zdaňovací období u krácených zdanitelných plnění má nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši<sup>15</sup>.

Zákon o DPH zná dva druhy koeficientů – zálohový a vypořádací.

#### 1.1.1.1.1. Zálohový koeficient

Slouží pro krácení daně na vstupu v průběhu roku. Je stanoven ve výši posledního vypořádacího koeficientu a v průběhu roku se nemění. Nebyl-li vypořádací koeficient žádný (například daňový subjekt začíná podnikat), pak je povinen určit zálohový koeficient dle předpokladu.

<sup>14</sup> (Zákon o DPH, DonauMedia, 2010 str. 98)

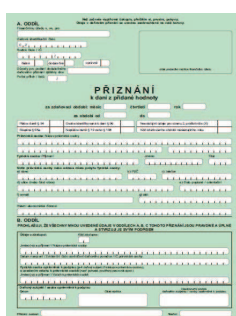
<sup>15</sup> (Zákon o DPH, DonauMedia, 2010 str. 98)

### 1.1.1.1.2. Vypořádací koeficient

V posledním zdaňovacím období příslušného roku se provede celoroční přepočítání a případně dojde k vypořádání nároku DPH za celé období. Zároveň se tento vypořádací koeficient stává zálohovým koeficientem pro další období.

#### Příklad č.6 Výpočet vypořádacího koeficientu

- **Zadání** – rozpis jednotlivých řádků v přiznání za příslušná čtvrtletí



ř.	čtvrtletí				
	1	2	3	4	
1	123 536,00	133 921,00	123 392,00	90 727,00	471 576,00
25	105 540,00	63 940,00	274 746,00	231 050,00	675 276,00
50	18 729,00	14 988,00	19 350,00	13 311,00	66 378,00
52	10 718,00	8 274,00	17 857,00	17 847,00	54 696,00

- **Samotný výpočet** vypořádacího koeficientu

$$\text{koeficient} = \frac{\sum \text{částek bez daně za uskuteč. plnění s plným nárokem na odpočet}}{\sum \text{částek v čitateli} + \sum \text{všech osvob. plnění bez nároku na odpočet}}$$

$$\text{koeficient} = \frac{\sum 471576 + 675276}{\sum (471576 + 675276) + \sum 66378}$$

$$\text{koeficient} = 0,94528819 \text{ a po příslušném zaokrouhlení } = \underline{\underline{1}}$$

Zdroj: práce autora; zdroj obrázku daňového přiznání: [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

V tomto případě vypořádací koeficient je roven 1 a to jak pro účely vypořádání období, které právě skončilo, tak i pro účely zálohového koeficientu roku následujícího.



### **11.3.3. Pronájem v režimu zdanění**

Pronájem v tomto režimu se ničím neliší od běžného života DPH. Osvobození u pronájmu se tedy neuplatňuje, příjmy z pronájmu jsou zatíženy DPH a pronajímatel tuto vybranou daň odvádí správci daně. Na druhou stranu má nárok na odpočet DPH na vstupu u všech přijatých plnění. Administrativně je tento režim podstatně jednodušší. Není třeba se zatěžovat žádnou zvláštní evidencí a poplatník se chová, jakoby k žádnému rozhodnutí o uplatnění daně nedošlo.

## **12. Případ řešený Nejvyšším správním soudem**

Dne 11. prosince 2008 rozhodl Nejvyšší správní soud ve věci, která se týkala technického zhodnocení. Judikát nese označení 8 Afs 15/2008-139. Předkládám tento rozsudek jako příklad složitosti celé problematiky.

Žalobce: PAT, spol. s r.o., se sídlem Jáchymovská 175, Ostrov

Žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem Háčkova 14, Plzeň

Popis situace:

Žalobce pronajal nebytové prostory a v nájemní smlouvě ujednal s nájemcem, že je nájemce povinen hradit náklady spojené s obvyklým udržováním, malování místností atd., a je oprávněn provádět bez souhlasu pronajímatele drobné vnitřní úpravy nutné pro svou podnikatelskou činnost. Dále ujednal, že technické zhodnocení pronajatého majetku bude odepisovat nájemce. Nájemce pak prováděl úpravy na pronajatých budovách, provedl přístavbu k pronajatému skladu a zhotovil základy (betonovou desku), na které postavil objekt šaten (buňky).

Nájemní vztah byl po několika letech ukončen, proto bylo povinností žalobce ve smyslu §23 odst. 6 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších

předpisů zahrnout do základu daně zůstatkovou cenu technického zhodnocení provedeného nájemcem ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k ukončení nájemního vztahu. Žalobce však zůstatkovou cenu technického zhodnocení do základu nezahrnul a o technickém zhodnocení svého majetku neúčtoval.<sup>16</sup>

Správce daně se podrobně zajímal o to, co je technickým zhodnocením a co nikoli a vycházel z údajů, které zjistil u nájemce. Byl to jediný zdroj informací, neboť pronajímatel sám o technickém zhodnocení neúčtoval vůbec.

Žalobce s nájemcem se při ukončení nájemního vztahu dohodli, že likvidaci základů (betonové desky) ponese žalobce, který jako kompenzaci obdrží od nájemce polovinu skladovací haly, jím vybudovanou na vlastní náklady. K likvidaci základů ale nedošlo, nebyla tedy prokázána skutečná existence pohledávky za nájemcem a nemohlo dojít ke kompenzaci nákladů a výnosů. Zároveň správce daně podle krajského soudu správně dovodil, že se nájemce při ukončení nájmu vzdal nároku na finanční vypořádání, které mu náleželo.

Krajský soud rovněž konstatoval, že v celém daňovém řízení nebylo prokázáno, že by nájemce při ukončení nájmu demontoval movité věci, které žalobce s výjimkou venkovních protislunečních markýz ostatně ani nespecifikoval<sup>17</sup>.

Ze strany žalobce byla zpochybňována i výše technického zhodnocení, k níž došel správce daně, avšak neúspěšně.

Krajský soud dále uvedl, že žalobce byl povinen účtovat po ukončení nájmu o zůstatkové ceně technického zhodnocení provedeného nájemcem a ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájemního vztahu, tuto částku zahrnout do svých příjmů. Měl-li žalobce v době

---

<sup>16</sup> (Příhoda, 2008)

<sup>17</sup> (Příhoda, 2008)

ukončení nájmu pochybnosti o výši technického zhodnocení, jak o něm účtoval nájemce, mohl sám nechat toto nepeněžité plnění ocenit znaleckým posudkem. Žalobce tak neučinil a o zůstatkové ceně technického zhodnocení neúčtoval<sup>18</sup>.

Žalobce dále argumentoval, že nedal souhlas k rekonstrukci a modernizaci najatého majetku a že náklady na stavební úpravy provedené nájemcem bez stavebního povolení neměl žalovaný započíst do technického zhodnocení hmotného majetku. Ani v tomto směru nebyl žalobce úspěšný. V nájemní smlouvě vyjádřil svůj souhlas s výše uvedenými úpravami jednoznačně. Další argumentací žalobce bylo, že přenechání přístavby skladu byla forma náhrady (kompenzace) škod vzniklých na majetku žalobce v podobě likvidace betonové desky. Ani tuto argumentaci žalobce neustál a dle vyjádření krajského soudu toto bylo potvrzeno i tím, že nájemce nepožadoval úhradu z titulu provedeného technického zhodnocení skladu a žalobce o takovém závazku neúčtoval.

Žalobce v průběhu řízení napadal i vady řízení. Výsledkem byl výrok: „Kasační stížnost se zamítá“

V jedné z posledních pasáží judikátu je velice důležitý a stále dokola omílaný fakt:

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> (Příhoda, 2008)

<sup>19</sup> (Příhoda, 2008)

## 13. Praktická část

Praktická část, postavená na základně nabytých teoretických znalostí, je věnována případu účetní firmy PROSPEKO spol. s r.o., která si pronajímá pro výkon své činnosti nemovitost. Uvedená nemovitost byla původně určena (a též využívána) pro bydlení, je tudíž zřejmé, že ne zcela vyhovovala potřebám účetní společnosti. Bylo nutné provést řadu úprav exteriérů i interiérů.

### 13.1. Charakteristika společnosti

Společnost PROSPEKO spol. s r.o. vznikla jako navazující forma na podnikatelskou činnost fyzické osoby - mě osobně.

Účetnictvím jsem se začala zabývat v roce 1995, kdy mě donutily podnikatelské aktivity manžela a nutnost postarat se o jeho účetnictví. V té době se jednalo o jednoduché účetnictví vedené ručně. Vzhledem k tomu, že mě oblast účetnictví začala skutečně bavit a zajímat, dospěla jsem postupem času k tomu, že je potřeba se průběžně vzdělávat a v tu dobu jsem začala rovněž nabízet své služby veřejnosti. Během let 1995-2005 jsem činnost provozovala na základě živnostenského oprávnění, nejprve sama, později s pomocí jedné síly. Se zvyšujícím se portfoliem klientů jsem usoudila, že by bylo vhodné pozdvihnout formu podnikání na činnost právnické osoby. V roce 2005 jsem založila společnost s ručením omezeným PROSPEKO spol. s r.o. V současné době je společnost členem Komory certifikovaných účetních.

#### 13.1.1. Základní údaje

Název	<b>PROSPEKO spol. s r.o.</b>
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
IČ	27252230
Sídlo	Mokrovraty 49, 26203
Den zápisu do OR	2. 7. 2005
Soud / spisová značka	Městský soud v Praze / C 107772
Základní kapitál	200.000,- Kč

- z toho splaceno

100%

### **13.1.2. Předmět činnosti**

Stěžejní činností je **činnost účetních poradců, vedení účetnictví a daňové evidence**. S tím souvisí služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy. Vedlejšími činnostmi je zprostředkování obchodu a služeb, specializovaný maloobchod a velkoobchod.

### **13.1.3. Statutární orgány**

**Lenka Dvořáková**

*jednatel*

262 03 Mokrovraty 49

**Libuše Prachařová**

*jednatel*

262 03 Mokrovraty 140

Za společnost jedná každý z jednatelů samostatně.

### 13.1.4. Základní ekonomické ukazatele za poslední zdaňovací období

Zdaňovací období:

kalendářní rok

Údaje o kolektivu:

**3 osoby**

*z toho*

*1 hlavní účetní*

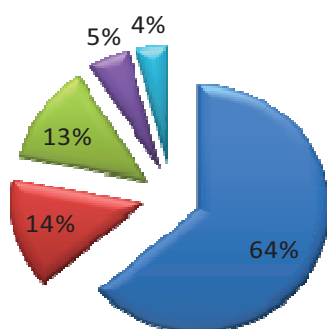
*1 účetní*

*1 mzdová účetní/asistentka*

Kolektiv dosáhl obratu (v tis.):

**1 299,0 celkem**

Struktura tržeb



826,5	vedení účetnictví
188,5	vedení daňové evidence
169,0	roční zpracování k daň. přiznání
65,0	závěrky, uzávěrky, přiznání
50,0	zpracování mezd

Výsledek hospodaření

**130,0**

Aktiva

**387,0 celkem**

*357,0 oběžná aktiva*

*30,0 časové rozlišení*

Pasiva

**387,0 celkem**

*200,0 základní kapitál*

*200,0 fondy*

*- 450,0 VH minulých let*

*130,0 VH běžného období*

*307,0 cizí zdroje*

Pozn. Společnost nedisponuje vlastními prostory, vlastní osobní vozidlo po leasingu

## 13.2. Zajištění prostor pro činnost společnosti

V souvislosti se vznikem společnosti vznikl problém s nalezením vhodných prostor pro výkon činnosti. Z charakteru poskytovaných služeb sice nevyplývají nijak zvlášť náročné požadavky na prostory, nicméně v počátcích činnosti bylo nutno klást důraz na nalezení prostor, se kterými nebudou spojeny příliš vysoké výdaje. Aby byly prostory vyhovující, bylo nutno zajistit dobrou dostupnost klientům, prostory pro diskrétní jednání se zákazníky a také prostory vyhovující provozu firmy samotné. Po průzkumu momentální nabídky komerčních prostor v lokalitě Dobříše a okolí se čím dál více vtírala myšlenka, zda nevyužít prostor nemovitosti po prarodičích společníka.

Ze strategických důvodů jsem při založení s.r.o. nechtěla vkládat tuto nemovitost do majetku společnosti PROSPEKO spol. s r.o. Založení společnosti s.r.o. (změna z fyzické osoby – podnikatele na právnickou osobu) mělo sice primárně pomoci zvýšit prestiž firmy, nicméně svou roli sehrál i fakt, že jsem chtěla více chránit svůj soukromý majetek. V době zakládání s.r.o. jsem zvažovala, zda vložím nějaký svůj majetek do společnosti či nikoli, avšak v té době jsem neshledávala příliš důvodů pro vložení například nemovitosti.

Během úvah jsem brala v úvahu tyto skutečnosti:

- společnost byla nová, čerstvá, nezatížená dluhy ani jinými závazky – nebylo nutno vkládat do majetku společnosti další prostředky nad rámec základního kapitálu, který byl splacen v penězích
- klientela byla stálá, byl zajištěn stabilní příjem bez rizika razantní ztráty klientely
- činnost společnosti vyplývala výhradně z duševní práce, zajišťovaná periodicky, čili byl zajištěn pravidelný přísun práce
- společník měl také dostatek finančních prostředků na složení základního kapitálu (200.000,-Kč) přímo v penězích
- rizikovost oboru jsem eliminovala uzavřením velmi pěkné pojistky na škody vzniklé výkonem profese (podpora a zvýhodnění díky profesní komoře – Komoře

certifikovaných účetních) = ochrana klientů jiným způsobem než je vyrovnání případných škod z majetku společnosti. Konkrétně se jedná o pojistku na částku jednoho milionu korun na škody vzniklé výkonem profese a dále na částku stotisíc korun na škody vzniklé poškozením, ztrátou či znehodnocením materiálů a dokladů klienta.

- možnost uplatnit 30% paušálních výdajů k příjmům z pronájmu, zůstane-li nemovitost v majetku občana (toto zákon o dani z příjmu právnických osob nezná)

### 13.2.1. Charakteristika nemovitosti

Nemovitost se nachází v obci Mokrovraty, vzdálené cca 5,5 km od města Dobříše a 4 km od zlatohorního města Nový Knín. Leží přímo u hlavní silnice mezi oběma městy, pro klientelu je provozovna snadno vyhledatelná. Pro řidiče je pozitivní, že lze zaparkovat až 4 vozidla přímo před nemovitostí, v případě potřeby je další parkovací plocha na pozemku, který k nemovitosti náleží nebo na veřejném prostranství cca 100 m vzdáleném.

Obrázek č.1 Mapa oblasti



Zdroj: [www.seznam.cz](http://www.seznam.cz), oddíl Mapy

GPS souřadnice: Loc: 49°47'43.076"N, 14°15'4.098"E



Dopravní možnosti do místa jsou dobré, mimo osobní dopravy vozidlem lze využít služeb autobusových dopravců (zastávka BUS cca 100 m) nebo služeb Českých drah (cca 1,5 km).

Ačkoli by jistě místo pro umístění firmy bylo prestižnější přímo ve městě, klientela, která byla přetažena z činnosti fyzické osoby, byla již částečně zvyklá docházet do této obce. Po prozkoumání domu a místností bylo rozhodnuto, že se provozovna umístí zde. Vzhledem k tomu, že nemovitost byla původně využívána pro bydlení, bylo bezpodmínečně nutné prostory upravit a přizpůsobit potřebám společnosti. Zároveň bylo nutno smluvně upravit vztah ve věci využívání cizích prostor.

Dále - nemovitost je dvoupodlažní, přízemní kancelářské prostory jsou přístupné přímo z ulice nově zbudovanými francouzskými dveřmi, v obou podlažích je k dispozici sociální zařízení.

### **13.2.2. Vlastnictví nemovitosti a způsob nabytí**

Moji prarodiče se za svého života rozhodli, že z osobních důvodů nechtějí, aby byla nemovitost předmětem dědického řízení a že by mi nemovitost rádi přenechali, a to již za svého života. Po poradě s právníkem byla věc uzavřena tak, že mi prarodiče nemovitost darují, a to včetně veškerého příslušenství a věcí movitých, které se v nemovitosti nacházejí. Zároveň, že se právně ošetří, aby mohli nemovitost do konce svého života užívat bez jakéhokoli dalšího omezení.

Dne 30. 10. 2000 byla v advokátní kanceláři JUDr. Bohumily Dokoupilové a Mgr. Jiřího Dokoupila uzavřena **darovací smlouva** mezi mnou, Lenkou Dvořákovou (obdarovaným) a prarodiči – Libuší Vršeckou a Miloslavem Vršeckým (dárci).

Dárci ve smlouvě prohlašují, že na základě kupní smlouvy ze dne 17.6.1974, registrované dne 11.11.1974 pod č.RI 795/74 vlastní ve společném jmění manželů pozemek parc.č. st. 53 o výměře 804 m<sup>2</sup> se stavbou čp. 49 Mokrovraty (objekt bydlení) a pozemek parc.č. 101/3 o výměře 104 m<sup>2</sup>, a to se všemi součástmi a příslušenstvím, to vše v katastrálním území a obci Mokrovraty, okres Příbram. Nemovitost je zapsána na listu vlastnictví č. 39 pro katastrální území a obec Mokrovraty, okres Příbram, vedeném u katastrálního úřadu v Příbrami.

Prarodiče, dárci, výše uvedené darovali bezplatně, zároveň odsouhlasili, že na darovaných nemovitostech neváznou žádné dluhy, věcná břemena či jiná omezení vlastnického práva.

Já, obdarovaná, jsem současně s výše uvedenou smlouvou zřídila dárcům věcné břemeno bydlení v domě a užívání dalších nemovitostí, uvedených ve smlouvě (hospodářské části objektu – garáž, dílna, dřevník atd.). Věcné břemeno bydlení a užívání bylo omezeno na dobu 25-ti let pro oba oprávněné. V době podpisu darovací smlouvy a zřízení věcného břemene bydlení a užívání bylo dárcům 74 let (babička) a 78 let (dědeček).

Spolu s darováním bylo nutno uhradit darovací daň. Byl tedy pozván znalec, aby nemovitost ocenil.

### **Ocenění nemovitosti ve vazbě na daň darovací**

Pro ocenění nemovitosti jsem využila služeb znalce, pana Ladislava Řehořka, ul. Drkolnovská 219, 26105 Příbram V, IČ45859043. Tento stanovil dne 17. 1. 2001 odhad ceny nemovitosti čp. 49 a vyúčtoval si honorář 3.200,- Kč.

Odhad ceny nemovitosti se stal základem pro výpočet daně darovací. V současné době mi **není známa přesná částka odhadu hodnoty nemovitosti**; nepodařilo se mi, i přes veškerou snahu, dohledat příslušné dokumenty.

Kopie odhadu byla doložena správci daně a za spolupráce s ním a na základě podaného přiznání k dani darovací, byla stanovena příslušná daň. Při výpočtu daňové povinnosti bylo však zjištěno, že dědeček nebyl mým pokrevním příbuzným a z jeho dílu nemovitosti je nutno odvést daň v sazbě, která odpovídá dárcům na úrovni „nespřízněných, cizích“ osob. Z babiččina podílu jsem odvedla daň ihned, neboť výše daně nepřesáhla hodnotu 5.000,-Kč (přesnou částku si nepamatuji). Z dědečkova podílu byla daň stanovena ve výši 32.904,-Kč. Touto částkou jsem v té době nedisponovala, proto jsem požádala o splátkový kalendář a daň zaplatila podle něj v plné výši, včetně příslušného úroku.

V době zásahů do nemovitosti ani jeden z prarodičů již nežil.

### 13.2.3. Nájemní vztah

Zopakujme, že vlastníkem nemovitosti jsem já, občan, Lenka Dvořáková. Nemovitost mi byla darována prarodiči a v současné době nabídnuta realitní kanceláři Snark s.r.o. za účelem zajištění nájemce pro využití cca 1/2 nemovitosti. Při zadání zakázky realitní kanceláři zástupce této firmy upozornil, že dosud nebylo na Katastrálním úřadu zrušeno věcné břemeno dožití a užívání objektu prarodiči a že by bylo dobré toto břemeno úředně zrušit. Tento úřední akt byl proveden na konci roku 2010.

Obrázky č.2 a 3 Nabídka realitní kanceláře na pronájem části nemovitosti



Zdroj: internetové stránky [www.snark.cz](http://www.snark.cz)

Pro účel uzavření nájemní smlouvy mezi společnostmi PROSPEKO spol. s r.o. a stranou občana-vlastníka bylo nutno zjistit ceny obvyklé, což vyplývá z ekonomické spojitosti mezi oběma stranami. Pro zjištění ceny byly využity nabídky různých realitních kanceláří v místě a čase. Tyto informace byly uloženy jako případný důkazní prostředek pro obhájení ceny obvyklé. Cena byla stanovena na 5000,-Kč/měs. Cena odpovídá lokalitě vesnice s přihlédnutím k pronajaté ploše.

V nájemní smlouvě byly mimo běžných údajů stanoveny podmínky, jakým způsobem bude prováděna údržba pronajatých prostor, kdo ji bude zajišťovat a také v jakém rozsahu. Konkrétně ze smluvního vztahu vyplývalo, že je nájemce povinen udržovat prostory ve stavu, v jakém byly předány a že je povinen provádět běžné opravy a údržbu na vlastní náklady. Zásadní zásahy do nemovitosti musí být konzultovány s vlastníkem. V tomto směru jsem doporučovala věnovat přípravě nájemní smlouvy patřičnou pozornost a stanovit podmínky týkající se oprav a údržby co možná nejkonkrétněji. Není na škodu uvést i výčet nejvíce předpokládaných výdajů na údržbu s definováním, kdo a jakým způsobem se o danou charakteristickou skupinu oprav či úprav postará.

V době uzavření nájemní smlouvy byl pronajímatel i nájemce neplátcí DPH.

Pro výše uvedený účel předkládám následující **návrh**, který by měl předejít možným problémům v budoucnosti a který doporučuji jako možnou formu určení bližších podmínek smluvního vztahu v souvislosti s péčí o pronajatý majetek – tabulku doporučuji jako přílohu k nájemní smlouvě:

Tabulka č.1 Návrh přílohy k nájemní smlouvě

Typ zásahu	Bližší charakteristika	Kým bude zajištěno	Bližší podmínky
Běžné drobné opravy	výměny žárovek, zásuvek, zajištění obnovy vnitřních maleb omítek, výměna podlahových krytin, výměna poškozených okenních tabulek, zajištění drobných oprav elektroinstalací, odvzdušnění topení, čištění odpadů apod. ***  Finanční hranice: do 10.000,- Kč	Nájemcem	Není nutný souhlas pronajímatele
Běžné drobné opravy II.	dtto ***  Finanční hranice: nad 10.000,- Kč	Nájemcem, nedohodnou-li se strany operativně jinak	Není nutný souhlas pronajímatele
Opravy/údržba a jiné zásahy středního charakteru	Opravy poškozených omítek, podlah, schodišť, sanitární techniky, zárubní dveří, výměna poškozených dveří, čištění okapů apod. ***  Předpokládaná finanční hranice: do 50.000,-Kč u každé jednotlivé akce	Nájemcem, nedohodnou-li se strany operativně jinak	Se souhlasem pronajímatele

Opravy/údržby a ostatní zásahy většího rozsahu	viz. předchozí bod *** Finanční hranice: nad 50.000,-Kč u každé jednotlivé akce	Pronajímatelem, nedohodnou-li se strany operativně jinak	----
Zásadní zásahy do nemovitosti	Přístavby, přestavby, posouvání a stavba přiček, výměna střešní krytiny, izolace nemovitostí apod.	Pronajímatelem, nedohodnou-li se strany operativně jinak	----

*Zdroj: práce autora*

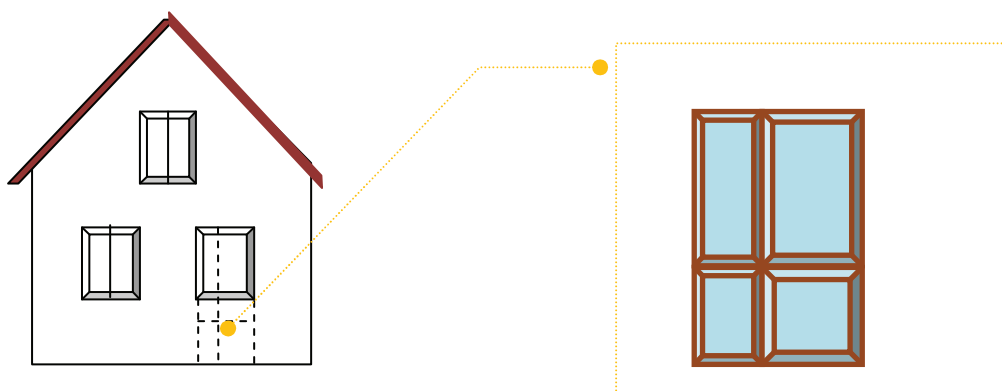
Tabulku předkládám s přihlédnutím k předpokládanému rozsahu a finanční náročnosti nutných oprav/úprav nemovitosti. Výčet konkrétních zásahů by měl blíže specifikovat, jaké zásahy patří do charakteristické skupiny a posloužit jako vodítko, jak se ke které skupině, resp. konkrétnímu zásahu postavit.

Ačkoli v první fázi uzavírání smluvního vztahu byla připravena obecná a velmi stručná nájemní smlouva a jistě by i ona svůj účel splnila, doporučovala bych tuto smlouvu rozšířit o navrženou tabulku. Již v době vzniku vztahu vyplývalo, že k určitým úpravám dojde. Kdyby se totiž strany spokojily se stručným zněním nájemní smlouvy, došlo by záhy k tomu, že by si strany nebyly jisty, kdo má opravu či jiný zásah provést, jinými slovy, kdo je k zajištění opravy/zásahu ze smlouvy povinován.

#### **13.2.4. Úpravy pronajatých prostor a výdaje na ně I.**

Nejprve bylo nutno zajistit přímý vstup do kanceláře z ulice. Toto obnášelo probourání zdiva pod oknem a **výměna okna za dvoukřídlé francouzské dveře.**

Obrázek č. 4 Náskres záměru vybourání okna a osazení francouzskými dveřmi



*Zdroj: práce autora*

Dále bylo nutno provést **drobné opravy vnitřní omítky a místnosti vymalovat. Zárubně vnitřních dveří se natíraly barvou** na kovy. Vzhledem k probourání zdiva pod oknem bylo nutno **přemístit radiátor** na vedlejší zeď. Tím prvotní úpravy skončily.

Nájemní vztah vznikl před úpravami a také prostory byly již předány. Úpravy byly prováděny z potřeby nájemce. Právě v jeho zájmu bylo zpřístupnit vstup do kanceláře přímo z ulice, také zvýšit reprezentativnost kanceláří. Strany se dohodly, že úpravy zajistí nájemce. Tento objednal materiál i zajistil lidský faktor. Po skončení stavby nájemce účty zaplatil.

Vznikl problém, komu náklady náleží. Došlo k úsměvné situaci, ke které (jak se domnívám) dochází v praxi docela často. Vzpomeňme, že pronajímatelem je občan – Lenka Dvořáková. Úpravy nemovitosti měl dle dohody zajistit nájemce – společnost PROSPEKO spol. s r.o., jejímž jediným společníkem a zároveň také jednatelem je tatáž Lenka Dvořáková. Lenka Dvořáková platí podle toho, jak je potřeba a po čase se začne špatně orientovat, z jakých peněz jsou výdaje hrazeny. Vždyť stále sahá do jedné peněženky, kde má peníze smíchané.... Začne tedy dávat do pořádku pokladnu firmy PROSPEKO. Psychicky totiž tyto osoby mají dojem, že stále hradí ze „svých“ peněz, ať se jedná o

peníze občana nebo o peníze společnosti. To je ale velká a častá chyba osob, které jsou v pozici společníků, zejména jedná-li se o společníka jediného. Peníze společnosti v žádném případě nejsou volně k dispozici vlastníkům a vybírá-li si společník peníze společnosti bez toho, že by se tyto peníze vyplatily například formou podílů na zisku apod., pak by se jednalo o obyčejnou krádež. Je tedy nutno striktně rozdělovat peníze, které patří společnosti a které nikoli. Jakým způsobem, to již žádný předpis neřeší, nicméně je i v zájmu subjektů mít o penězích přehled.

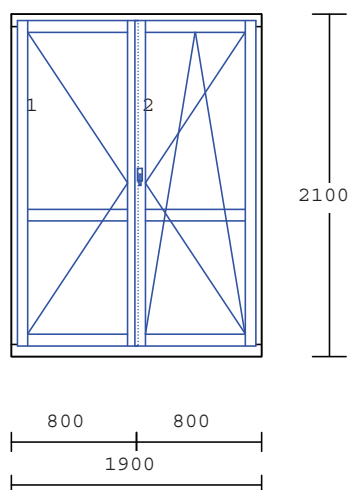
Já, společník, jsem došla k závěru, že jsem měla od společnosti dostatek finančních prostředků na úhradu výdajů na úpravy nemovitosti a že jsem tyto výdaje zaplatila z peněz společnosti.

Vzhledem k tomu, že úpravy jednoznačně nebyly svým charakterem opravy ve smyslu udržování pronajatých prostor ve stavu, v jakém byly předány k užívání a k jakým je povinován nájemce, vyplývá z toho, že by tyto výdaje měly jít na vrub pronajímatele. Mimo to, jen část výdajů měla charakter oprav. Ve zbytku se jednalo dokonce o technické zhodnocení. Pojďme zrekapitulovat jednotlivé úpravy prostor:

#### **13.2.4.1. *Výměna okna za francouzské dveře***

Výměna okna za dveře vynutila odříznutí stávajícího radiátoru, vybourání zdiva, osazení nově vyrobenými dveřmi, dozdění okolí dveří a osazení nového radiátoru na vedlejší zeď. Všechny tyto práce mají tedy charakter technického zhodnocení. U okna/dveří nebyl dodržen stejný rozměr, tj. dle nabytých teoretických znalostí jde o technické zhodnocení.

*Obrázek č. 5 Ilustrační náčrt dveří*



Pokud by došlo jen k pouhé výměně okna za nové, ani jeho nové parametry ve smyslu nižšího (lepšího) koeficientu prostupu tepla, by neznamenal, že se jedná o tech. zhodnocení. To však nebyl náš případ, my jsme rozměry nedodrželi.



Rok provedení: 2005

Hodnota: 19.500,-Kč vč. DPH

*Zdroj: internet*

#### ***13.2.4.2. Drobné opravy vnitřních omítek a vymalování***

Po skončení hrubých prací byla provedena oprava drobných nedostatků na vnitřním zdivu, nikoli však z důvodu bouracích prací, ale pouze ve smyslu začištění drobných děr po hřebíčcích po původním uživateli prostor, prasklin v rozích apod. Poté byly zdi vymalovány.

Pokud by opravy zdiva byly provedeny v souvislosti s bouracími pracemi, pak by byly zahrnuty do technického zhodnocení. Takto však tento zásah zůstává v režimu oprav.

Rok provedení: 2005

Hodnota: 2.350,-Kč vč. DPH

#### ***13.2.4.3. Nátěry kovových zárubní***

U nátěrů zárubní není pochyb, že se jedná o opravu původních nátěrů.

Rok provedení: 2005

Hodnota: 470,-Kč vč. DPH

#### **13.2.4.4. Výsledek prací**

Po úpravách prostor se nastěhoval kancelářský nábytek a výsledek je zachycen na fotodokumentaci:

*Obrázek č.6 Finální podoba vnitřních prostor po úpravách*



*Zdroj: práce autora*

#### **13.2.4.5. Vypořádání mezi pronajímatelem a nájemcem**

Práce zajišťoval a hradil nájemce. Tento požádal o vypořádání pronajímatele a tento mu částku uhradil. O DPH se nejednalo, vzhledem k tomu, že v době prvotních úprav nemovitosti nebyla ani jedna ze stran plátcem DPH.

*Příklad č.7 Účtování o provedených úpravách nemovitosti*

Účtování u nájemce:

Nákup dveří od truhlářské firmy .....378.NÁJ / 321.000

Úhrada truhlářské firmě .....321.000 / 221.000

Nákup barev, sádry apod. ....378.NÁJ / 211.000

Nákup zednických prací .....378.NÁJ / 211.000

Vypořádání mezi pronajímatelem a nájemcem .....221.000 / 378.NÁJ

- kde účet 378.NÁJ označuje pohledávku za pronajímatelem.

#### Účtování/evidence u pronajímatele

Pronajímatel nevede účetnictví, nevede ani daňovou evidenci, protože k příjmům dle §9 uplatňuje pouze paušální výdaje 30%. Vede tedy jen evidenci příjmů a pohledávek.

*Zdroj: práce autora*

### **13.2.5. Úpravy pronajatých prostor a výdaje na ně II.**

Postupem času však začaly být prostory pro účetní firmu malé. Jednak nezbyval prostor na uzavřenou místnost pro diskrétní jednání se zákazníkem a také hlavní místnost, kde byl usazen jednatel, byla průchozí pro řadové účetní a nebyl zajištěn klid na práci jednatele. V přízemí se další prostory uvolnit nedaly, takže se rozhodlo o přesunutí účetní firmy do prvního patra. Jednalo se o prostory podkrovní, stropy byly pokryty dřevěnými podhledy, značně vyžilými, také okna nebyla vyhovující. První patro sestává ze třech místností, z nichž jednu chtěl využít jako svou kancelář jednatel, druhá měla sloužit jako zasedací místnost a třetí (největší) měla sloužit řadovým účetním. Jednatel požádal pronajímatele, zda by bylo možno zvýšit světlost čelní místnosti domu probouráním okna a osazením podobnými francouzskými dveřmi, jak se zrealizovalo v přízemí.

Pronajímatel souhlasil. Strany se, stejně jako v prvním případě, dohodly, že úpravy zajistí nájemce. Rozdílem však je, že bylo dohodnuto, že pronajímatel proplatí výdaje na opravu v hotovosti nájemci. Tou dobou již byl nájemce plátcem DPH.

Prostory se tedy upravovaly v tomto duchu:

- Vybourání čelního okna a zdiva pod ním, následné osazení francouzských dveří
- Vybourání zbylých oken a výměna oken za nové
- Pobití dřevěných podhledů sádkartonovými deskami
- Opravy vnitřních omítek
- Proveden rozvod počítačové sítě od nově pořízeného serveru
- Výměna světel a oprava elektroinstalací
- Nástříky radiátorů
- Instalace sítí proti hmyzu ve všech prostorech
- Instalace protislunečních roletek ve všech prostorech

#### ***13.2.5.1. Výměna okna za francouzské dveře***

Totožná situace, jako při úpravách I. – není nutno znovu uvádět. Jediným rozdílem bylo, že v průběhu bouracích prací pracovníci narazili na trám, který vedl po celé šířce domu. S touto komplikací se nepočítalo a bylo nutno na ni operativně reagovat. Bylo bezpodmínečně nutné trám nahradit jiným způsobem tak, aby bylo zaručeno svázání konstrukce krovu střechy. Byla použita ocelová konstrukce, která obcházela celé francouzské dveře a byla neoddělitelně napojena na přerušný trám. Práce bylo nutné provést velice rychle, aby přerušný trám nezpůsobil zhroutilí střechy. I tato úprava má (zde zcela nepochybně) charakter technického zhodnocení.

Rok provedení: 2009

Hodnota: 15.300,-Kč vč. DPH

#### ***13.2.5.2. Výměna oken za nové***

Stará okna byla vybourána a nahrazena okny novými. Nová „euro okna“ jsou dřevěná, stejně jako byla původní, pouze byly objednány v lepší kvalitě propustnosti skla (koef. 1,1).

Rozměry byly dodrženy stejné. Nájemce také po dohodě s pronajímatelem zajistil fotodokumentaci pro pozdější potřebu.

*Obrázky č. 7 a 8 Výměna oken v prvním patře*



Stav před.....



Stav po osazení okny novými.

*Zdroj: práce autora*

V tomto směru jde o opravu. Vyšší kvalita skel je řešena pokynem D-300 a tento parametr není důvodem pro zařazení zásahu pod technické zhodnocení.

Rok provedení: 2009

Hodnota: 37.000,- vč. DPH

### **13.2.5.3. Podbití podhledů sádrokartony**

*Obrázek č. 9 Podbití stropu sádrokartony*



U stropů, které byly pokryty dřevěnými podhledy, došlo k podbití další vrstvou, a to sádrokartonovými deskami. Nedošlo tedy k výměně původního materiálu za nový, ale k přidání další vrstvy. Tato vrstva zakrývá stav původní a zároveň zvyšuje tepelnou izolaci podkroví. Na sádrokartonovou desku byla natažena vrstva malby sycené pískem, která má zajistit věrný pocit klasického zdiva. Sádrokartony byly aplikovány ve všech prostorách prvního patra, včetně chodby a schodiště. Vzhledem k tomu považuji i tento zásah za technické zhodnocení.

*Zdroj: práce autora*

Rok provedení: 2009

Hodnota: 14.300,-Kč

### **13.2.5.4. Opravy vnitřních omítek, vymalování**

Jednalo se o běžné drobné opravy, tj. bez zásadních zásahů.

Rok provedení: 2009

Hodnota: 1.800,-Kč

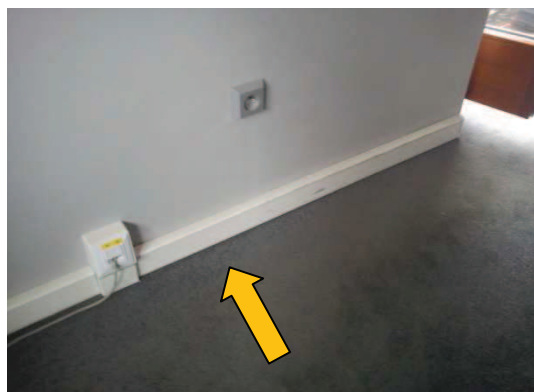
### 13.2.5.5. Rozvod počítačové sítě od serveru

Ve všech prostorách prvního patra byla rozvedena počítačová síť od serveru. Tento server byl umístěn na malé půdičce, která sousedí se zasedací místností. Svazky kabelů byly vedeny skrz zdi a kryty buď husím krkem, pokud se předpokládalo jejich poškození a byli-li tento prostor skryt, nebo umístěny v krycích lištách. Tyto speciální lišty jsou použity ve většině prostor. V některých místech je však nutno zajistit operativní přestavitelnost svazků. V tomto případě byla použita speciální krycí tkanina tzv. kabelová „punčocha“, která je po celé délce opatřena suchým zipem a svazek kabelů se do ní umístí. Tato tkanina má protipožární úpravu. Došlo tak k situaci, že v polovině místnosti je instalována speciální krycí lišta a v druhé polovině (kde se předpokládá pohyb pracovního prostoru, tj. i požadavek přizpůsobit kabeláž) je instalována právě tato punčocha.

Obrázky č. 10 a 11 Variantní řešení rozvodů počítačové sítě



Východní stěna kanceláře (punčocha)



Jižní strana kanceláře (krycí lišta)

*Zdroj: práce autora*

Dle teoretických poznatků by kabeláž, uložená pouze v „punčošě“ byla považována za výdaje, které lze (při splnění dalších podmínek) uznat přímo do nákladů. V našem případě je však celý rozvod jedním kusem, který je zčásti kryt pevnými lištami, či husím krkem, zčásti pak punčochou. Nejde tedy o samostatné kusy, které bychom posuzovali zvlášť. Rozvod počítačové sítě je tedy součástí nemovitosti (pevně s nemovitostí spojen), po dohodě mezi stranami bude po skončení nájmu zachován a tudíž se jedná o technické

zhodnocení. To, že by jinak vlastník nemovitosti počítačovou sít' nepořizoval, je irelevantní.

Rok provedení: 2010

Hodnota punčochy: 860,-Kč vč. DPH

Hodnota lišt: 3.200,-Kč vč. DPH (zahrnuje instalaci)

#### ***13.2.5.6. Výměna stropních světel a oprava elektroinstalací***

Stropní svítidla byla měněna za nové při zachování původních vlastností a opravy elektroinstalací probíhaly pouze jako odstranění opotřebovaného materiálu. V obou případech jde o opravu.

Rok provedení: 2011

Hodnota: 1.500,-Kč vč. DPH

#### ***13.2.5.7. Nástřiky radiátorů***

Vzhledem k modernímu vzhledu kanceláří byly stávající radiátory nástřikány na stříbrno. Původní nátěr byl smetanový. Jedná se o opravu. Nový nástřik nahradil původní nátěr – viz. foto připojené k pasáži kabeláže.

Rok provedení: 2009

Hodnota: 700,-Kč vč. DPH

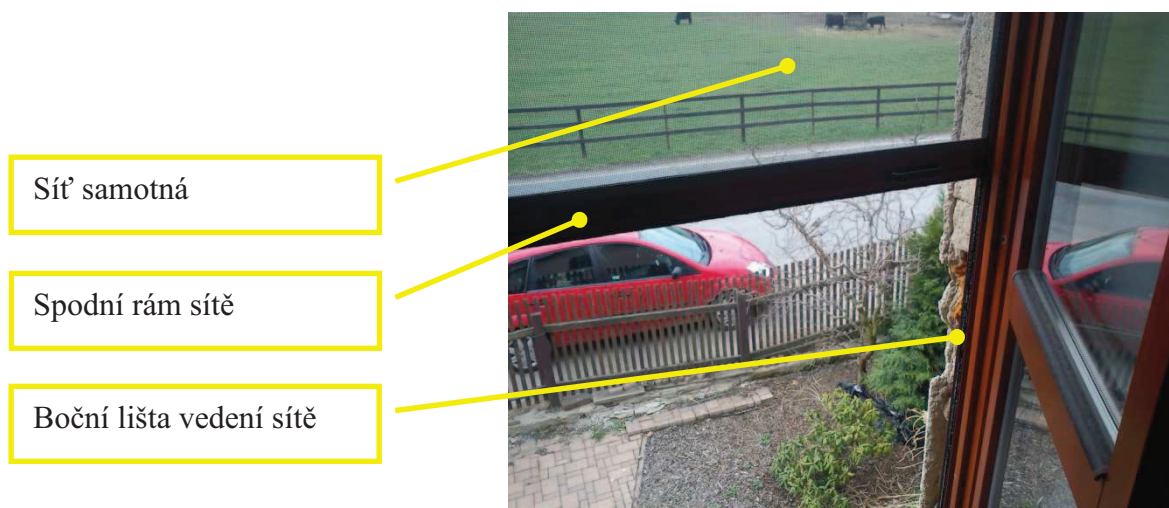
#### ***13.2.5.8. Instalace sítí proti hmyzu***

Ve všech prostorech byly instalovány sítě proti hmyzu. Tyto sítě jsou vyrobeny na zakázku, přesně na rozměry oken. Sít' je umístěna do vlastního hliníkového rámu a rám je háčky



připojen k oknu. Je otázkou, zda je připevnění pomocí háčků považováno za pevné spojení s nemovitostí. Pokud ale přirovnám síť k podobnému výrobku – žaluzii – a tato je také dle výkladů považována jako součást budovy, domnívám se, že i protihmyzová síť, takto vyrobená a připevněná, tvoří součást budovy. Doporučuji k ní přistupovat jako k technickému zhodnocení. O síti, která je umístěna u francouzských dveří, nemluvě, neboť tato síť je rolovací, má svůj kastlík, do kterého se pomocí pružiny síť navíjí a její boční vedení je upevněno do lišt, které jsou skutečně pevně spojeny s nemovitostí.

*Obrázek č. 12 Instalace rolovací sítě proti hmyzu*



*Zdroj: práce autora*

Rok provedení: 2009

Hodnota:

- 3x dvojokno – 3x 800,-Kč = 2.400,-Kč vč. DPH
- 1x rolovací síť do francouzského okna = 7.000,-vč. DPH
- 1x jednoduché okno = 550,-Kč vč. DPH

Celkem tedy 9.950,-Kč

### **13.2.5.9. Instalace protislunečních roletek, typ Apollo**

*Obrázek č. 13 Instalace roletek Apollo*



Problematika osazení oken protislunečními roletkami je velice blízká problematice sítí, žaluzií apod. Pokyn D-300 zcela jasně vyjmenovává, co je vždy považováno za technické zhodnocení a do této skupiny patří právě i rolety.

*Zdroj: práce autora*

Rok provedení: 2009

Hodnota: 12.800,- vč. DPH

### **13.2.5.10. Vypořádání mezi pronajímatelem a nájemcem a daňové dopady**

S přihlédnutím toho, že z dohody mezi pronajímatelem a nájemcem vyplývalo, že se o zajištění úprav postará nájemce, tou dobou již plátce DPH a ve smyslu nabytých teoretických znalostí, uplatnil nájemce nárok na odpočet DPH. Sám je plátcem, zhotovitelé také, plnění bylo uskutečněno. Nájemce eviduje vůči pronajímateli pohledávku. U oprav jde k okamžiku uskutečnění opravy o zdanitelné plnění také mezi nájemcem a pronajímatelem (viz. názor Milana Skály uvedený v teoretické části). Pronajímateli však DPH nikdo nevrátí, protože není plátcem DPH. Mohl by opravy v plné výši uplatnit do daňově uznatelných výdajů, ale vzhledem k tomu, že uplatňuje výdaje paušálem, prokázané výdaje se do základu daně nepromítnou. U technického zhodnocení je situace jiná, protože dle názorů odborníků v podstatě vůbec nikdy ke zdanitelnému plnění nedojde. Ačkoli se nabízel datum ukončení nájmu, dle odborníků nedochází ke zdanitelnému plnění samotnému. Jak již bylo v teoretické části zmíněno, není poskytnuta žádná služba ani žádné jiné plnění, tj. to, čeho se nájemce dožaduje, je pouze finanční vypořádání za výdaje, které vynaložil.

### 13.2.6. Rekapitulace zásahů

Vzhledem k tomu, že v průběhu období let 2005-2011 docházelo k zásahům do nemovitosti, které měly buď charakter oprav, nebo technického zhodnocení a s přihlédnutím, že budeme chtít provést analýzu promítnutí výdajů prokázaných i paušálních do dílčího základu daně, pojďme tyto zásahy a jejich zařazení zrekapitulovat:

Tabulka č. 2 Rekapitulace zásahů do nemovitosti

Rok zásahu	popis	hodnota	druh		
2005	výměna okna za fr.dveře	19 500	TZ		
2005	drobné opravy omítek	2 350	oprava		
2005	nátěry zárubní	470	oprava	Σ TZ 2005*	19 500
2009	výměna oken	37 000	oprava		
2009	opravy omítek, malba	1 800	oprava		
2009	nástřiky radiátorů	700	oprava		
2009	výměna okna za fr.dveře	15 300	TZ		
2009	sádkartonové podhledy	14 300	TZ		
2009	instalace sítí proti hmyzu	9 950	TZ		
2009	instalace protisluneč.rolet	12 800	TZ	Σ TZ 2009	52 350
2010	rozvod PC sítě	4 060	TZ	Σ TZ 2010	4 060
2011	výměna svítidel	1 500	oprava	Σ TZ 2011	-

\*) první rok odepisování -> zahrnuto do vstupní ceny majetku

Zdroj: práce autora

### 13.2.7. Zdanění příjmů z pronájmu dle §9 a doporučené postupy

Pronajímatel začal řešit problematiku zdanění příjmů z pronájmů až v okamžiku, kdy začal vypracovávat daňové přiznání za první zdaňovací období, v nichž k příjmům dle §9 došlo. V té době se nacházel v situaci, kdy bylo zřejmé, že bude potřebovat žádat o hypoteční úvěr na bydlení a bylo v jeho zájmu, aby daňové přiznání neslo pozitivně naladěné hodnoty. Současná legislativa totiž skutečně dává jistou možnost určit si, jak bude vypadat finální podoba daňového přiznání, potažmo jaká čísla bude brát v potaz externí uživatel přiznání (např. banka). Mohu-li si vybrat, zda uplatním výdaje paušálem (a to vždy příslušné procento pro danou skupinu příjmů) či zda uplatním výdaje v prokázané výši (přímé výdaje, odpisy atd....), pak samozřejmě ovlivňuji svým rozhodnutím o způsobu uplatnění výdajů také kredibilitu vůči finančním institucím.

### A. Doporučení zdrojů k určení kredibility poplatníka

Pokud bych mohla doporučit široké veřejnosti, pak bych osobně apelovala, aby se legislativně ošetřilo výkaznictví v případě stanovení výdajů paušálem (pozor! - nezaměňovat s daní stanovenou paušálně – jedná se o naprosto jinou problematiku!!!). Jednou věcí zůstává, jak se subjekt dopracuje k základu daně pro výpočet své daňové povinnosti (to je v současnosti stanoveno zákonem o dani z příjmu a v tom nevidím žádný problém) a druhou věcí je, kdo všechno jsou subjekty čerpající informace z daňového přiznání pro další rozhodování. Vyjmenuji jen pár příkladů, které mě napadají – banky a další nebankovní úvěrové společnosti (pro úvěry, půjčky), Správa sociálního zabezpečení (pro výpočet dávek státní sociální podpory), leasingové společnosti, Úřad práce a řada dalších. Pro jiné účely, než jsou ty daňové, bych **do návrhu** na změnu legislativy dala **povinnost používat údaje ze zdrojů** (například dalších povinných výkazů, které by mohli být přílohou k přiznání), **kteří pravdivě vypovídají o hospodaření firmy**. Pokusím se nastínit, jak se může změnit má kredibilita vůči bance jednoduchým způsobem:

#### Příklad č. 8 Variantní podoba zjištění dílčího základu daně

**JÁ - PRONAJÍMATEL - ZDAŇUJI PŘÍJMY DLE §9** (modelově např. rok 2006)

##### Situace A (skutečnost) = potřebuji získat úvěr

měsíční pronájem dle smlouvy:	5 000,00 Kč
roční příjmy (12x)	60 000,00 Kč
paušální výdaje 30%	18 000,00 Kč
<b>dílčí základ daně §9</b>	<b>42 000,00 Kč</b>

##### Situace B (fikce) = úvěr nepotřebuji, chci tedy co nejvíce daňově optimalizovat

měsíční pronájem dle smlouvy:	5 000,00 Kč
roční příjmy (12x)	60 000,00 Kč
<u>výdaje v prokázané výši</u>	<u>54 778,00 Kč</u> (pro představu "jen" výše odpisů)
<b>dílčí základ daně §9</b>	<b>5 222,00 Kč</b>

**ROZDÍL V KREDIBILITĚ MEZI OBĚMA PŘÍPADY - 36 778,00 Kč**

*Zdroj: práce autora*

Pokud bych byla v pozici banky a dostala ke zhodnocení daňové příznání z případu situace A, pak bych o poskytnutí úvěru mohla případně uvažovat, protože ekonomická činnost je zisková. Podívám-li se na případ B, pak je zřejmé, že skutečné zisky jsou od případu A značně rozdílné. Zde by bylo nutno dále zvláště „vypíchnout“ odpisy, protože i jejich prosté zahrnutí do výdajů rovněž zkresluje představu o finančních možnostech subjektu. Pro vyhodnocení kredibility bych považovala za správné se co nejvíce přiblížit vyhodnocení cash-flow. Pro banku bude stěžejní, zda subjekt bude natolik ziskový, aby ze zbývajících financí byl schopen umořovat jistinu úvěru.

### ***B. Paušál versus prokázané výdaje; problematika odpisů***

Vrátím-li se k mé skutečné situaci, pak rozhodnutí uplatnit výdaje paušálem považuji za správné, protože odpisy by jistě měly vyšší hodnotu, než je výše 30% paušálu a v konečném dopadu by mě banka hodnotila pro potřeby získání úvěru hůře než takto.

Pro další období bych ale doporučovala návrat k prokázaným výdajům. Pokud existují prokázané výdaje ve vyšší částce, než je 30% paušál, pak není důvod, proč zvyšovat u sebe daňovou zátěž. Vzhledem k tomu, že se mi nepodařilo, i při vynaložení veškeré snahy, nalézt doklady, které vyhotovil odhadce nemovitosti a které by určily vstupní cenu majetku pro odpisování, navrhl bych následující postup –

- Znovu se pokusit doklady dohledat
- Pokud pokus o dohledání dokumentace nebude úspěšný, pak se pokusit o získání materiálů u správce daně, který kopii dokumentace dostal přílohou k příznání k dani darovací
- V poslední řadě se pokusit zkontaktovat odhadce, zda by neměl dokumentaci založenu
- Dále sestavit odpisový plán (za léta, kdy byl uplatňován 30% paušál, odpisy „propadají“ – není možno tedy na tuto dobu odpisování přerušit – jednoduše si

jednotka musí vybrat – buď uplatní paušální výdaje, nebo odpisy spolu s ostatními prokázanými výdaji)

Budu-li uvažovat odhadní cenu pro účely daně darovací ve výši 850.000,-Kč (takto si ji matně pamatuji), bude **vzor odpisového plánu** vypadat tak, jak je uvedeno v níže přiložené tabulce (zatím bez dopadů TZ). K odpisovému plánu přidávám do tabulky ještě navíc i roční paušální výdaje a graficky znázorním, jak se budou výdaje projevovat v jednotlivých letech v průběhu celého období 30-ti let, kdy bude nemovitost případně odepisována.

Tabulka by měla poskytnout informace o –

- Výši jednotlivých ročních odpisů při rovnoměrném odepisování
- Výši jednotlivých ročních odpisů při zrychleném odepisování
- Výši paušálních výdajů 30% při ročním pronájmu 60.000,-Kč (12 měs. á 5.000,-Kč)

Tabulka č. 3 Porovnání obou způsobů odpisování a výdajů paušálem

vlastník: Lenka Dvořáková, Mokrovraty  
 majetek: nemovitost - dům č.p. 49  
 odpisová skupina: 5  
 pořizovací cena: 850000  
 první rok odepisování: 2005

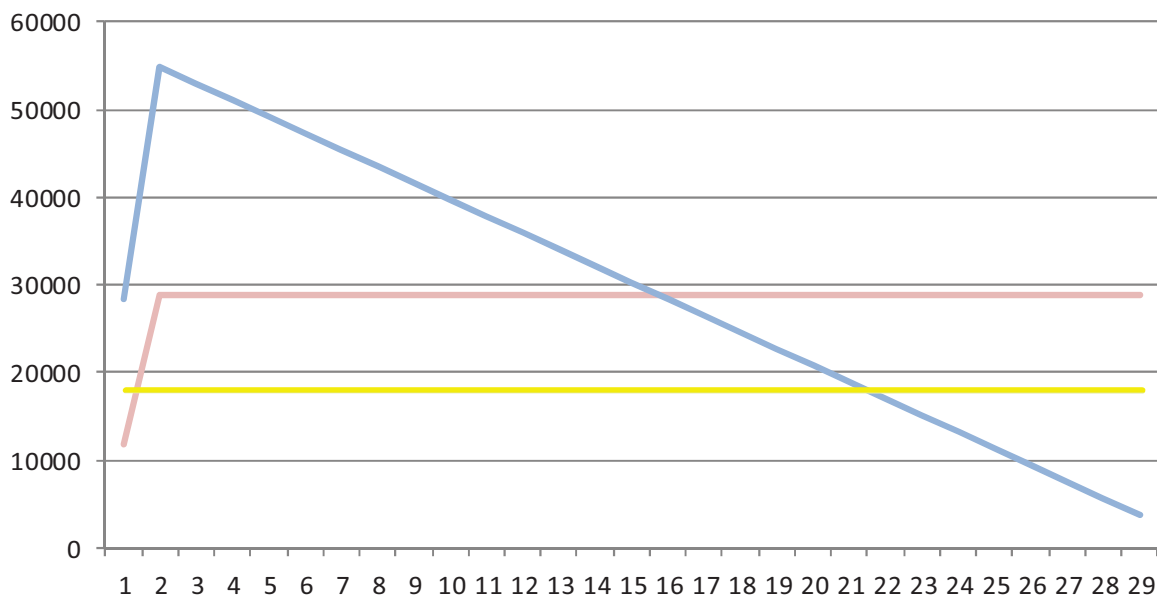
**POROVNÁNÍ ODPISŮ A PAUŠÁLU**  
 za předpokladu ročních příjmů 60.000,-

poř.	rok	rovnoměrné odpisy			zrychlené odpisy			paušál
		%	odpis	ZC	koef.	odpis	ZC	30%
1	2005	1,4	11900	838100	30	28334	821666	18000
2	2006	3,4	28900	809200	31	54778	766888	18000
3	2007	3,4	28900	780300	31	52889	713999	18000
4	2008	3,4	28900	751400	31	51000	662999	18000
5	2009	3,4	28900	722500	31	49112	613887	18000
6	2010	3,4	28900	693600	31	47223	566664	18000
7	2011	3,4	28900	664700	31	45334	521330	18000
8	2012	3,4	28900	635800	31	43445	477885	18000
9	2013	3,4	28900	606900	31	41556	436329	18000
10	2014	3,4	28900	578000	31	39667	396662	18000
11	2015	3,4	28900	549100	31	37778	358884	18000
12	2016	3,4	28900	520200	31	35889	322995	18000
13	2017	3,4	28900	491300	31	34000	288995	18000
14	2018	3,4	28900	462400	31	32111	256884	18000
15	2019	3,4	28900	433500	31	30222	226662	18000
16	2020	3,4	28900	404600	31	28333	198329	18000
17	2021	3,4	28900	375700	31	26444	171885	18000
18	2022	3,4	28900	346800	31	24555	147330	18000
19	2023	3,4	28900	317900	31	22667	124663	18000
20	2024	3,4	28900	289000	31	20778	103885	18000
21	2025	3,4	28900	260100	31	18889	84996	18000
22	2026	3,4	28900	231200	31	17000	67996	18000
23	2027	3,4	28900	202300	31	15111	52885	18000
24	2028	3,4	28900	173400	31	13222	39663	18000
25	2029	3,4	28900	144500	31	11333	28330	18000
26	2030	3,4	28900	115600	31	9444	18886	18000
27	2031	3,4	28900	86700	31	7555	11331	18000
28	2032	3,4	28900	57800	31	5666	5665	18000
29	2033	3,4	28900	28900	31	3777	1888	18000
30	2034	3,4	28900	0	31	1888	0	18000

Zdroj: práce autora

Graf č. 1 Grafické znázornění porovnání odpisování a výdajů paušálem v korunách českých a v průběhu jednotlivých let

**Graf postupného uplatňování výdajů v průběhu odpis.období**



**Barevné značení:**

*růžová - rovnoměrné odpisy\**

*modrá - zrychlené odpisy\**

*žlutá - paušální výdaje*

\*) ostatní výdaje neuvažujeme

*Zdroj: práce autora*

Vzhledem k tomu, do jaké odpisové skupiny nemovitost patří, resp. po jakou dobu se bude odepisovat, bych navrhovala odpisy zrychlené.

Jediné, co skutečně stojí za zvážení, je fakt, že podle zákona o dani z příjmu u rovnoměrných odpisů není nutno bezpodmínečně uplatnit celou částku odpisu. Tzn., že u rovnoměrných odpisů se nabízí prostor pro využití pouze části celé roční částky odpisu,



pokud se to bude poplatníkovi hodit. U zrychlených odpisů tato možnost není. Pokud bych totiž předpokládala, že struktura příjmů a výdajů bude taková, že bych dlouhodobě vytvářela ztrátu, mohla bych se snadno dostat do situace, že nestačím ztrátu během pěti let uplatnit a tato propadne. V takovém případě, pokud by byly voleny odpisy rovnoměrné, bylo by vhodnější uplatnit pouze část odpisu, nevytvářet tedy ztrátu (nebo co nejnížší) a neuplatněnou část si „schovat“ do budoucna.

Pokud si zde pohráváme s nastavením způsobu odepisování a uplatňováním odpisů, je potřeba vnímat tento akt nastavení odpisového plánu, jako akt, který se stanovuje na začátku celého procesu. Není to tak, že bychom v průběhu odepisování měnily způsoby odepisování. Jak se odpisový plán na začátku stanoví, tak běží až do úplného konce. Je tedy nanejvýš důležité, aby se vlastník dobře rozhodl, jaký způsob odepisování na počátku zvolí s přihlédnutím k předpokladu jeho budoucích příjmů a dalším okolnostem.

*Tabulka č. 4 Analýza průběhu obou způsobů odepisování*

**Souhrn odepsané částky - **pětiletá** období**

	rovnoměrné odpisy		zrychlené odpisy	
k 5. roku	127500	15,00%	236113	27,78%
k 10. roku	272000	32,00%	453338	53,33%
k 15. roku	416500	49,00%	623338	73,33%
k 20. roku	561000	66,00%	746115	87,78%
k 25. roku	705500	83,00%	821670	96,67%
k 30. roku	850000	100,00%	850000	100,00%

**Souhrn odepsané částky - **desetiletá** období**

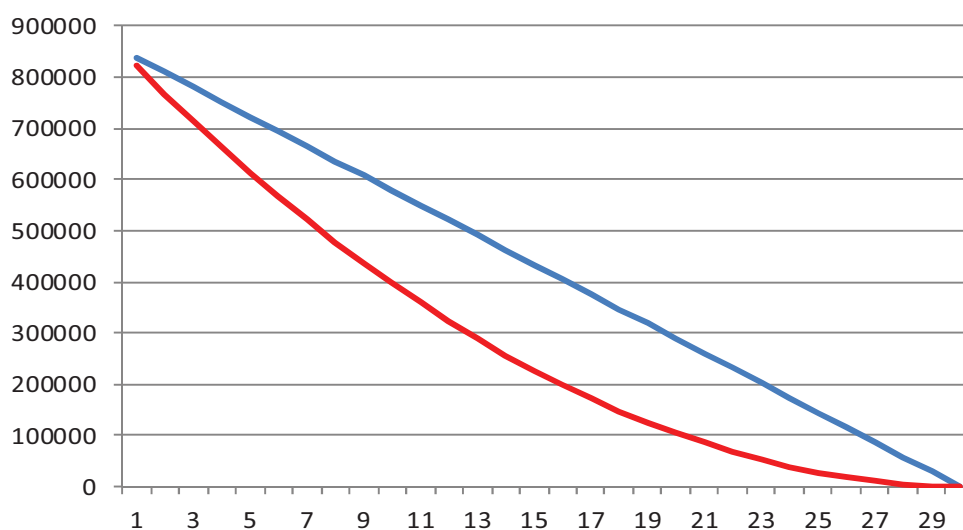
	rovnoměrné odpisy		zrychlené odpisy	
k 10. roku	272000	32,00%	453338	53,33%
k 20. roku	561000	66,00%	746115	87,78%
k 30. roku	850000	100,00%	850000	100,00%

*Zdroj: práce autora*

Jak vidno z přehledu, u rovnoměrného způsobu odepisování bychom polovičku pořizovací ceny odepsali zhruba za 15 let, zatímco u způsobu zrychleného odepisování dosáhneme již k desátému roku odepisování celých 53,33% odepsané částky. To je dokonce o 4,33% více, než je stav k 15. roku odepisování.

Také budu-li uvažovat, že nemovitost mi byla darována v roce 2000, příjem z pronájmu této nemovitosti mi plynul poprvé v roce 2005, kdy jsem dosáhla věku 31 let a s oporou o vlastní úvahu, že nejneprodnější podnikatelské období bude dle mého názoru do mých 50-ti let, budu potřebovat odepsat největší podíl z pořizovací hodnoty nemovitosti právě v těchto prvních cca 20-ti letech. U zrychlených odpisů dostanu během prvních dvaceti let do nákladů o 21,78% více ( $87,78\% - 66\% = 21,78\%$ ) – viz tabulka výše.

*Graf č. 2 Grafické znázornění průběhu zůstatkové ceny u obou způsobů odepisování v korunách českých a v průběhu jednotlivých let*



**Barevné značení:** *červená barva - průběh zůstatkové ceny - zrychl.odp.*  
*modrá barva - dtto - rovnoměrné odpisy*

*Zdroj: práce autora*

Nutno ovšem zohlednit technické zhodnocení, ke kterému došlo v průběhu let 2005-2011. Pro zjednodušení namodelujme situaci tak, jakoby veškeré zásahy do nemovitosti

zajišťoval sám vlastník – neplátce DPH. Pojdme se podívat, jak se změny odpisy v jednotlivých letech, budeme-li uvažovat, že způsob odepisování bude dodržen, dle doporučení, zrychlený. Všimněme si také, jak se změnila i vstupní cena majetku, vlivem technického zhodnocení, které bylo provedeno v prvním roce odepisování. To se totiž dostává přímo do vstupní ceny, nepohlíží se tedy na něj jako na technické zhodnocení. Oproti modelaci prostých odpisů v tabulce, která technické zhodnocení ignorovala, jsou odpisy jiné již od prvního roku odepisování. Uvedu pouze období do roku 2011, kde docházelo k TZ.

*Tabulka č. 5 Technické zhodnocení zobrazené v tiskové sestavě účetního software*

firma: Dvořáková Lenka Mokrovraty

název předmětu: Nemovitost - dům č.p. 49

odpisová skupina: 5

pořizovací cena: 869500 Kč

první rok odepisování: 2005

**---Zrychlené odpisy-----**

Poř Rok Koef Odpis ZůstCena (Sazba)

-----

1 2005 30.00 28984 840516 3.33

2 2006 31.00 56035 784481 6.44

3 2007 31.00 54103 730378 6.22

4 2008 31.00 52170 678208 6.00

*2009 technické zhodnocení 52350*

730558

5 2009 30.00 48704 681854 5.28

685914

6 2010 30.00 45728 640186 4.94

7 2011 30.00 44151 596035 4.77

*Zdroj: software Účto 2010*

### **C. Předložení návrhu na tvorbu rezervy**

Do budoucna bych také doporučovala zauvažovat o **možnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku**. Ačkoli okolnosti této problematiky záměrně nebyly uvedeny v teoretické části, neboť je to téma samo o sobě a nebylo předmětem této práce, považuji za vhodné uvést tuto možnost jako doporučení pro vlastníka nemovitosti.

Jde totiž o to, že vlastník obvykle rozsáhlejší opravy nemovitosti plánuje na léta dopředu. Tento vlastník má, dle Zákona č.593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, možnost vytvořit rezervu na opravy hmotného majetku. Je nutno pochopitelně dodržet podmínky, které jsou stanoveny ve zmiňovaném zákoně, aby tato rezerva mohla být daňově účinným výdajem. Zmiňuji to proto, že rezervu mohou vytvořit na cokoli si vzpomenu, avšak (až na výjimky) nebudou daňově účinné. Rezervy na opravy hmotného majetku zákon daňově účinnými uznává, avšak ne vždy. Musí být nutně splněny stanovené podmínky. Z nich vyjmenuji jen ty nejzákladnější:

- Rezerva musí být na **opravu** hmotného majetku
- Majetek musí být zaříděn do druhé a vyšší odpisové skupiny
- Rezervu tvoří (až na výjimky) vlastník
- Nejde o technické zhodnocení
- Nebude se opravovat majetek určený k likvidaci, opravy každoroční
- Musí být převedeny peněžní prostředky ve výši rezervy na samostatný účet v bance, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání
- Peněžní prostředky musí být čerpány jen na účel, na který byla rezerva tvořena

- Rezerva nesmí být tvořena pouze jedno období

Výčet podmínek není stoprocentní, avšak má jít pouze o nastínění celé problematiky. Pokud by vlastník uvažoval o větších opravách, bylo by možno této možnosti využít.

Doporučuji tedy rozsah opravy naplánovat a nechat vypracovat cenový rozpočet několika uvažovaných dodavatelů. Na základě cenového rozpočtu pak zpracovat kartu rezerv, jejíž vzor jsem připravila takto:

*Tabulka č. 6 Inventární karta rezervy*

**INVENTÁRNÍ KARTA REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU č. 2011/01**

<b>Název hmotného majetku: nemovitost - dům</b>					
<b>Vlastník hmotného majetku:</b> Lenka Dvořáková, Mokrovraty 49					
Doba tvorby:		<b>2 roky</b>	Předpokládaný termín zahájení		<b>2013</b>
Odpisová skupina:		<b>5</b>	Předpokl. termín dokončení opravy:		<b>2015</b>
Charakter opravy:		<b>oprava fasády</b>	Rozpočet nákladů celkem:		<b>84 000,00 Kč</b>
<i>datum tvorby</i>	<i>výše rezervy</i>	<i>čerpání rezervy</i>	<i>zůstatek rezervy</i>	<i>číslo dokladu</i>	<i>podpis</i>
31.12.2011	42 000,00 Kč		42 000,00 Kč		
31.12.2012	42 000,00 Kč		84 000,00 Kč		

**INVENTARIZACE REZERV:**

<i>datum</i>	<i>výsledek inventarizace</i>	<i>odpovědná osoba</i>
31.12.11	výše a odůvodněnost rezervy souhlasí	
31.12.12	výše a odůvodněnost rezervy souhlasí	

*Zdroj: práce autora*

Vlastník nemovitosti není plátcem DPH. Pokud by však plátcem byl, uvažoval by ceny bez DPH. Má to logiku, neboť pokud může poplatník tvorbu rezervy uplatňovat do daňově uznatelných výdajů, pak je logické, že u plátce DPH mluvíme o cenách bez daně.

Možnost tvorby rezervy je dalším z důvodů, proč přejít v současné době k prokázáním výdajům.

Za zmínku ještě stojí to, že v minulé době bylo možno tvořit rezervy na opravy hmotného majetku i nájemcem. Bohužel tato možnost již v současné době není možná, s výjimkou nájmu podniku. Nájem podniku je však jinou kapitolou a mojí práce se netýká.

### **13.3. Shrnutí**

Vztah pronajímatele a nájemce nebývá obvykle bez problémů. Jednak vznikají tzv. třetí plochy, kdy je nutno zajistit pokud možno bezproblémové soužití obou stran, jednak dochází k názorovým nesouladům v oblasti péče o nemovitost.

Pronajímatel - občan Lenka Dvořáková, a nájemce – PROSPEKO spol. s r.o. mají tu výhodu, že v podstatě nemusí sdílet společné prostory a díky spojitosti obou osob nedochází ani k názorovým sporům. Z charakteru vztahu je bezpochyby zřejmé, že o nemovitost bude pečováno s péčí řádného hospodáře, ať už péči bude zajišťovat kterákoli ze stran.

Nejtěžšími úkoly bude stanovit jasné meze, kdo a za jakých podmínek bude o pronajaté prostory pečovat, jakým způsobem dojde k vypořádání výdajů mezi stranami a zejména zorientovat se v charakteru zásahů do nemovitosti. Je třeba zajistit dobrou znalost celé problematiky, správně rozlišit, kdy se jedná o opravu, kdy o technické zhodnocení a jakým způsobem budou výdaje promítnuty do nákladů jednotlivých stran. Zejména díky spojitosti obou osob je nutno nepodcenit celou situaci a striktně oddělovat oba subjekty od sebe.

Analýza současné situace jednoznačně ukázala, že by bylo vhodné přejít z paušálních výdajů na výdaje prokázané, zejména dohledat dokumentaci, která by určila vstupní cenu majetku pro odepisování. Dále pak vhodně nastavit odpisový plán, odstranit nedostatky ve smyslu absence odpisového plánu. Rozhodně bych doporučila vyhodnotit celkový technický stav nemovitosti a zpracovat plán oprav. Na základě toho zhodnotit, zda by nebylo vhodné začít tvořit rezervy na opravy nemovitosti.

Celkově shledávám současný stav ne zcela v pořádku. Řada věcí se nechávala nedořešena a problémy se řešily, až když nastaly. Uvědomuji si, že řádně neprobíhalo plánování, a to jak oprav, tak i budoucích cash-flow. V tomto směru pocítuji největší rezervy a doporučuji tyto nedostatky odstranit a nově nastavit celý systém „života s nemovitostí“.

## 14. Závěr

Ve své bakalářské práci jsem se věnovala poměrně složitému tématu technického zhodnocení a oprav majetku, který je předmětem nájmu. Snažila jsem se problematiku popsat co možná nejsrozumitelněji a zahrnout do ní veškeré okolnosti, které se zásahů do pronajaté nemovitosti týkají. Zejména daňové dopady těchto situací, a to jak z hlediska daně z příjmu, tak i z hlediska daně z přidané hodnoty, tvoří komplikovanou část daňové problematiky vůbec. Zároveň jde o natolik častý jev, že je nutno dnes a denně podobné případy řešit a vzhledem k tomu, že finanční prostředky vynakládané na úpravy nemovitostí bývají často velmi vysoké, případné špatné vyhodnocení dopadu do základu daně může mít doslova fatální důsledky.

Chceme-li do problematiky skutečně proniknout, je nutno nejdříve pochopit nájemní vztah samotný, tzn., jaká postavení mají obě strany smluvního vztahu vůči sobě. Nájemní vztah obecně může mít různou podobu, může být uzavřen podle Občanského i Obchodního zákoníku a je nutno rovněž rozlišovat, zda se jedná o nájem či o půjčku. Pro správné

posouzení, jaký vztah chtějí strany uzavřít, je nutno znát bližší okolnosti vztahu – kdo je nájemcem, kdo pronajímatelem, co bude předmětem smluvního vztahu.

Co se týče nájemní smlouvy, je potřeba ji chápat jako stěžejní dokument celého vztahu a je vhodné k ní přistupovat s náležitou vážou. Vždyť, co strany nedohodnou a písemně ve smlouvě nestanoví, řídí se buď obecnými ustanoveními zákoníku anebo (a to velmi často) se stanou zdrojem problémů v budoucnosti. Ačkoli uzavíraná nájemní smlouva nikdy dopředu nemůže počítat se vším, co život může přinést, je vhodné pravidla pro smluvní vztah stanovit co možná nejkonkrétněji. Pozdější dohoda stran o změně podmínek je možná, avšak není zaručeno, že se strany dohodnout dokáží, zejména v okamžiku již vzniklého problému.

Zúžíme-li nájemní vztahy na smlouvy uzavírané na nájem nemovitostí, platí předchozí odstavec o to více, že lze předpokládat potřebu zasahovat do nemovitosti, tuto přizpůsobovat účelu, pro který je využívána, lze také předpokládat potřebu rekonstrukcí, oprav a technického zhodnocení objektu. Úpravy prováděné na nemovitostech jsou nejčastěji dvojího druhu – opravou či technickým zhodnocením.

Opravou chápeme takové zásahy do nemovitosti, které tuto udržují ve stavu způsobilému k provozu, odstraňují se dopady fyzického opotřebení nebo také poškození a uvádějí stavby do stavu původního. Při opravách je možno použít jiných materiálů či technologií, než jaké byly použity původně, avšak může jít pouze o takové zásahy, které nejsou technickým zhodnocením.

Technickým zhodnocením chápeme takové zásahy, které zvyšují hodnotu majetku, modernizují ho, rozšiřují. Dále za technické zhodnocení chápeme výdaje, které byly vynaloženy na takové zásahy, které mění účel nebo technické parametry majetku. Pro správné nácítění pojmu si můžeme pomoci tím, že za technické zhodnocení s největší pravděpodobností budou považovány takové zásahy, díky kterým bude majetek oceňován vyšší hodnotou. Poslední větu je však nutno brát jako pomocné, předběžné vyhodnocení a



každou konkrétní situaci je pochopitelně nutno pečlivě vyhodnocovat zvlášť. V patrnosti je také nutno evidovat hranici 40.000,-Kč, která v problematice hraje svou roli. Všechny pravidla technického zhodnocení řeší Zákon o dani z příjmu a při vyhodnocování, co je technickým zhodnocením, se jeho použití nevyhneme.

Zásahy do nemovitosti mohou, při splnění dalších podmínek, provést obě strany, avšak dopady do daní se mohou poté lišit. Při uzavírání nájemního vztahu je tedy dobré pamatovat na ustanovení, kdo a za jakých podmínek bude zásahy do nemovitosti provádět. O opravách drobného režijního charakteru jistě sporu mezi stranami nebude, avšak při větších zásazích mohou mít obě strany rozdílné představy o rozsahu, způsobu provedení, časovém harmonogramu, krytí finančních výdajů apod. V každém případě je primárně k opravám a udržování ve stavu způsobilém povinován pronajímatel. Chce-li opravu či jiné zásahy do nemovitosti provést sám nájemce, měl by o tomto záměru pronajímatele předem informovat a dohodnout zbytek podmínek.

Výdaje na opravy jsou daňově účinným výdajem (jdou přímo do nákladů). Částka za výdaje na opravu majetku je v souvislosti s daňovou účinností naprosto irelevantní. Technické zhodnocení vstupuje do odpisů majetku. Do nákladů se tedy dostávají formou odpisů, jejichž výše se po technickém zhodnocení logicky zvýší.

U obou případů je nárok na odpočet DPH. Pominu-li, že na odpočet DPH mají jen plátcí, pak je nutno dále sledovat, zda příjmy z pronajatého majetku nezůstaly v režimu osvobozených příjmů. Příjmy z pronájmů jsou ze zákona osvobozené od DPH, a to bez nároku na odpočet. Chce-li pronajímatel praktikovat režim zdanění, pak je nutno splnit podmínky stanovené zákonem. Nájemce pak musí být také plátcem DPH a pronajaté prostory musí používat pro svou ekonomickou činnost. Touto činností nutně nemusí být jen podnikání, ale jakákoli činnost, která naplňuje statut ekonomické činnosti. Dále je nutno toto pronajímatelovo rozhodnutí oznámit správci daně.

Nedojde-li však ke zřeknutí-se osvobození, pak je nutno použít u tohoto subjektu výpočtu nároku s pomocí koeficientu krácení. V průběhu roku poplatník používá zálohový koeficient, s posledním obdobím tento „celorok“ zrekapituluje a nárok případně v tomto posledním období roku upraví.

Praxe velice často přináší situace, kdy se pronajímatel s nájemcem dohodnou, že opravu, technické zhodnocení nebo jiné zásahy bude provádět po předchozí domluvě sám nájemce. V těchto situacích pak dochází k tomu, že zakázku na úpravu nemovitosti zadá nájemce, dohlédne na průběh prací, dílo převezme a zakázku zaplatí. U oprav k datu provedení služby vzniká zdanitelné plnění nájemce vůči pronajímateli (u plátce DPH). Zároveň má nájemce nárok na odpočet z přijatých plnění za provedené stavební práce. U technického zhodnocení má rovněž nárok na odpočet nájemce-plátce DPH, avšak nevzniká zdanitelné plnění vůči pronajímateli, jak tomu je u oprav, avšak s největší pravděpodobností až k datu ukončení nájemního vztahu vznikne prostá pohledávka za vydané peníze (nikoli zdanitelné plnění z titulu DPH).

Nájemní vztahy patří mezi vztahy, které se neobejdou bez potíží a střetů mezi stranami. Je to přirozený stav, který vyplývá z různých pohledů a představ o způsobu, pravidelnosti a rozsahu péče o majetek. Není tedy nutno na takové vztahy pohlížet jako na vztahy s nepříjemným doprovodem potíží, avšak vzhledem ke komplikovanosti samotných situací, které v souvislosti s problematikou nutně vznikají, bych doporučovala nepodcenit podmínky uzavíraného nájemního vztahu a přistupovat k druhé straně se vší úctou, tolerancí a pochopením potřeb. Zároveň ale také striktně dodržovat (a trvat na dodržování) pravidel, které byly dohodnuty. Jen tak je možno dosáhnout optimálního průběhu nájemního vztahu a snad i bez poškození vzájemných osobních vztahů. Snad i proto jsem se snažila co možná nejpodrobněji nastínit komplikovanost života nájemce a pronajímatele ve smyslu uznatelnosti výdajů na opravy, údržbu a technické zhodnocení nemovitosti. Bude mi ctí, bude-li práce využívána v praktickém životě a pomůže-li předejít problémům, o nichž práce pojednává.

Přeji hodně štěstí při studiu a ještě více štěstí pro praktický život s nemovitostí.

## 15. Seznam použitých zdrojů

**Ministerstvo financí České republiky.** *Daňové zákony - úplná znění platná v roce 2010.* Bratislava : DonauMedia, 2010. str. 160. ISBN 978-80-89364-09-1.

**Ministerstvo financí České republiky.** *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví.* [Online] Poslední revize 2002. [Citace: 11. březen 2011.] Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx>>

**Příhoda, Petr.** *Rozsudek jménem České republiky 8 Afs 15/2008* [Online] Poslední revize 2010. [Citace: 11. březen 2011.] Dostupné z: <<http://kraken.slv.cz/8Afs15/2008>>

**Skála, Milan. 2008.** *Technické zhodnocení a opravy.* 5. vydání. Ostrava : Nakladatelství Sagit, 2008. str. 350. ISBN 978-80-7208-707-5.

**Trezziová, Dana.** *Finanční zpravodaj 11-12.* Praha : Ministerstvo financí ČR, 2006, občasník, str. 75. ISSN-0322-9653.

## **Seznam použitých příkladů**

*Příklad č.1 Způsob účtování o provedeném technickém zhodnocení nájemcem*

*Příklad č.2 Nesprávné účtování o zápočtu vzájemných pohledávek*

*Příklad č.3 Vzory účtování o úpravách pronajaté nemovitosti*

*Příklad č.4 Chybné účtování o DPH při zápočtu pohledávek*

*Příklad č.5 Variantní účtování při (ne)uplatnění DPH*

*Příklad č.6 Výpočet vypořadacího koeficientu*

*Příklad č.7 Účtování o provedených úpravách nemovitosti*

*Příklad č. 8 Variantní podoba zjištění dílčího základu daně*

## **Seznam uvedených vzorců**

*Vzorec č.1 Matematické vyjádření koeficientu*

## **Seznam použitých obrázků**

*Obrázek č. 1 Mapa oblasti*

*Obrázky č. 2 a 3 Nabídka realitní kanceláře na pronájem části nemovitosti*

*Obrázek č 4 Náskres záměru vybourání okna a osazení francouzskými dveřmi*

*Obrázek č. 5 Ilustrační náskres dveří*

*Obrázek č. 6 Finální podoba vnitřních prostor po úpravách*

*Obrázky č. 7 a 8 Výměna oken v prvním patře*

*Obrázek č. 9 Podbití stropu sádrokartony*

*Obrázky č. 10 a 11 Variantní řešení rozvodů počítačové sítě*

*Obrázek č. 12 Instalace rolovací sítě proti hmyzu*

*Obrázek č. 13 Instalace roletek Apollo*

### **Seznam použitých tabulek**

*Tabulka č. 1 Návrh přílohy k nájemní smlouvě*

*Tabulka č. 2 Rekapitulace zásahů do nemovitosti*

*Tabulka č. 3 Porovnání obou způsobů odpisování a výdajů paušálem*

*Tabulka č. 4 Analýza průběhu obou způsobů odepisování*

*Tabulka č. 5 Technické zhodnocení zobrazené v tiskové sestavě účetního software*

*Tabulka č. 6 Inventární karta rezervy*

### **Seznam použitých grafů**

*Graf č. 1 Grafické znázornění porovnání odpisování a výdajů paušálem v korunách českých a v průběhu jednotlivých let*

*Graf č. 2 Grafické znázornění průběhu zůstatkové ceny u obou způsobů odepisování v korunách českých a v průběhu jednotlivých let*