

Účetní a daňové aspekty oprav majetku ve firmě ABC s. r. o.

Veronika Kašná DiS.

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika Kašná, DiS.**
Osobní číslo: **M11972**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Účetní a daňové aspekty oprav majetku ve firmě
ABC s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte literární průzkum a zpracujte literární rešerši k danému tématu.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu účetních a daňových aspektů oprav majetku ve firmě.
- Na základě provedené analýzy navrhnete doporučení pro zlepšení stávajícího stavu.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

MACHÁČEK, Ivan. Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích. 1.vyd. Praha: Aspi, 2005, 95 s. ISBN 80-7357-135-8.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

PELECH, Petr a Vladimír PELC. Daně z příjmů s komentářem k 1.5.2011. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2011, 1023 s. ISBN 978-80-7263-663-1.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1.1.2011. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s. ISBN 978-80-7263-633-4.

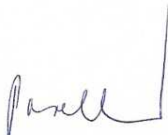
WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. Financial accounting: IFRS edition. Hoboken: John Wiley, c2011, 707, I1191 s. ISBN 978-0-470-55200-1.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

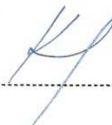
(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 1.5.2014



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výtěžku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíží k výši výtěžku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá dlouhodobým majetkem, jeho opravou, technickým zhodnocením a linií mezi těmito dvěma pojmy. Cílem bakalářské práce je v teoretické části objasnit některé pojmy, a to zejména opravu, technické zhodnocení a další, které jsou s nimi úzce spjaty. V praktické části je nastíněna konkrétní situace a jsou analyzována možná řešení, a to jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu jejich dopadu na hospodářský výsledek a daňovou povinnost. V závěru je uvedeno zhodnocení jednotlivých možností s doporučením optimálního řešení dané situace.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, oprava dlouhodobého majetku, technické zhodnocení, rezervy na opravy, rekonstrukce, modernizace.

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with long-term assets, their repair, technical revaluation and the line between these two concepts. The aim of this work is to clarify some of the theoretical concepts, namely repair, technical evaluation, and some others that are closely linked together. In the practical part a specific situation is outlined with some possible solutions which are analysed both in terms of accounting and in terms of their impact on the economic result and tax liability. In the conclusion there is an evaluation of the options with the recommendation for the optimal solution of the situation.

Keywords: Fixed assets, Repair of fixed assets, Technical evaluation, Reserves for repairs, Reconstruction, Modernization.

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní doc. Ing. Marii Pasekové, PhD., za její odborné vedení, trpělivost, ochotu, přístup a cenné rady a možnost pracovat pod jejím vedením. Dále bych ráda poděkovala své rodině za podporu při studiu a trpělivost.

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 DLOUHODOBÝ MAJETEK	11
1.1 SOUKROMOPRÁVNÍ ÚPRAVA.....	11
1.2 VEŘEJNOPRÁVNÍ ÚPRAVA.....	11
1.2.1 Specifika u dlouhodobého majetku.....	13
1.3 ZMĚNY PODLE „NOVÉHO OBČANSKÉHO ZÁKONÍKU“.....	15
2 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	16
2.1 SOUKROMOPRÁVNÍ ÚPRAVA.....	16
2.2 VEŘEJNOPRÁVNÍ ÚPRAVA.....	16
3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	18
3.1 SPECIFIKACE DRUHŮ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ.....	18
3.2 ZÁLUDNOSTI TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ.....	19
3.3 NOVELIZACE K 1. 1. 2014.....	21
4 REZERVA	23
4.1 ÚČETNÍ POJETÍ REZERVY.....	23
4.2 DAŇOVÉ REZERVY.....	23
5 MEZINÁRODNÍ ÚPRAVA	26
5.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK – STÁLÁ AKTIVA.....	26
5.2 REZERVY DLE IFRS.....	30
6 JUDIKATURA DANÉ OBLASTI	33
6.1 ZAJÍMAVÉ JUDIKÁTY.....	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
7 ÚVOD DO PROBLEMATIKY	37
7.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	37
7.2 ÚVOD DO PROBLÉMU.....	37
7.3 CO JE NUTNÉ UČINIT NEJDŘÍVE.....	38
8 MOŽNÉ ŘEŠENÍ	39
8.1 OPRAVA NEMOVITOSTI.....	39
8.1.1 Rezerva na opravu majetku.....	40
8.2 OPRAVA A TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ.....	47
8.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ MAJETKU.....	50
8.3.1 Odpisy technického zhodnocení.....	53
8.4 SROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH MOŽNOSTI.....	55
9 DOPORUČENÍ	58
ZÁVĚR	60
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
SEZNAM OBRÁZKŮ	63
SEZNAM TABULEK	64
SEZNAM PŘÍLOH	65

ÚVOD

Oprava versus technické zhodnocení je často řešenou problematikou a to zejména z účetního a daňového pohledu. Obecně by bylo možné říci, že oba druhy prací jsou prováděny na majetku a mají stejný cíl. A právě již toto tvrzení by mohlo být předmětem sporu, tak jako je častým předmětem sporu právě charakter provedených prací. Důvod tohoto sporu, který vzplane mezi účetní jednotkou a zejména správcem daně, je jediný a to způsob, jak se promítne do výsledku hospodaření a potažmo do základu daně a ovlivní daňovou povinnost.

Právě rozmanitost dané problematiky byla důvodem pro volbu tématu. Lze říci, že zákonná úprava problematiky oprav majetku a jeho technického zhodnocení není příliš bohatá, což může být příčinou častých sporů v dané oblasti. O co stručnější je zákonná úprava problematiky oprav a technického zhodnocení, o to bohatší jsou literární zdroje a nejen ty knižní. V odborných časopisech, ale i na různých fórech a diskuzních portálech lze nalézt celou škálu článků s tímto zaměřením. A nelze také nezmínit bohatost judikatury, která se k danému tématu váže, neboť mnohé spory řeší až Nejvyšší správní soud.

Cílem této bakalářské práce je v teoretické části uvedení do dané problematiky prostřednictvím průzkumu literárních zdrojů s uvedením názorů a doporučení odborníků zabývajících se danou problematikou. Prostřednictvím krátkého exkurzu bude nastíněna mezinárodní úprava dané oblasti.

V praktické části je nastíněn konkrétní problém ve společnosti ABC s.r.o., kde jednotlivé situace jsou řešeny z účetního pohledu s následným daňovým dopadem. Na základě provedené analýzy jsou navržena možná řešení účtování nákladů, včetně jejich dopadu na hospodářský výsledek a daňovou povinnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Přestože se veřejné právo prioritně řídí veřejnoprávními předpisy, je přípustné v případech, kdy nám veřejnoprávní úprava chybí, použít subsidiárně ustanoveních práva soukromého.

Žádná česká právní norma neobsahuje přesnou definici pojmu dlouhodobý majetek, a proto je tento pojem odvozován od jednotlivých úprav, ze kterých lze pojem dovodit.

1.1 Soukromoprávní úprava

Jako základní norma, kterou se každý z nás ve svém životě řídí, je občanský zákoník, proto také nejdříve hledáme úpravu hmotného majetku v něm. Majetek je definován v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník).

V této právní normě v § 489 je definována věc:

„Věc v právním smyslu (dále jen „věc“) je vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí.“ (Nový občanský zákoník, 2012, s. 57)

V následujících ustanoveních občanského zákoníku jsou vymezeny věci hmotné a nehmotné, movité a nemovité, součást věci a její příslušenství.

Příčemž hmotná věc je v § 496 vymezena následovně:

„Hmotná věc je ovladatelná část vnějšího světa, která má povahu samotného předmětu.“ (Nový občanský zákoník, 2012, s. 58)

Nehmotnou věc týž paragraf definuje jako práva, jejichž povaha to připouští a také jiné věci, které nemají hmotnou povahu.

V § 498 je definována nemovitá věc jako pozemek a podzemní stavba, která má samostatné účelové určení a také věcná práva k nim. A rovněž práva, která za nemovitou věc prohlásí zákon. Jako movitou věc označuje všechny další věci a to jak hmotné tak nehmotné. (Nový občanský zákoník, 2012, s. 58)

1.2 Veřejnoprávní úprava

Jedním z veřejnoprávních předpisů, kde budeme hledat úpravu dlouhodobého majetku je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Tento v § 26 odstavci 2 specifikuje co je dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem, přičemž jako hmotný majetek vymezuje:

- samostatné movité věci, případně soubory samostatných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Jedná se o věci, které mají vstupní cenu vyšší 40.000 Kč a jejichž provozně-technické funkce jsou delší než 1 rok.
- Domy, budovy, byty a nebytové prostory.
- Stavby.
- Pěstitelské celky trvalých porostů, které mají delší než 3 letou dobu plodnosti.
- Základní stádo a tažná zvířata.
- Jiný majetek.

Jiný majetek je specifikován v ustanovení § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno, že za jiný majetek považuje tento zákon:

- Technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových pískoven, hlinišť a lomů.
- Technické rekultivace.
- Výdaje hrazené nájemcem, které jsou součástí ocenění pronajatého majetku formou finančního pronájmu. (Pelc a Pelech, 2011, s. 496 - 497)

Česká právní úprava zná pojem dlouhodobý majetek, který je vymezen ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, (dále jen Vyhláška) v hlavě II – Obsahové vymezení některých položek rozvahy (bilance). V § 7 Dlouhodobý hmotný majetek vymezuje níže uvedené položky Rozvahy – Bilance a jejich náplň:

B.II.1 - Pozemky

B.II.2 - Stavby

B.II.3 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

B.II.4 – Pěstitelské celky trvalých porostů

B.II.5 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

B.II.6 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek (Ryneš, 2011, s. 390 -391)

V Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen Postupy účtování) v části Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek, Čl. I Dlouhodobý majetek, v odstavci 1) je vymezeno základní členění dlouhodobého majetku na nehmotný, hmotný a finanční. Dále pak v odstavci 4) je uvedeno, že dlouhodobým hmotným majetkem účtovaným v účtové třídě 0 se rozumí například:

- pozemky, stavby, umělecká díla, sbírky, kulturní památky, věci nabyté nájemcem z finančního leasingu, tyto bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti,
- samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, povinně však od částky stanovené zákonem o daních z příjmů pro tento majetek,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- základní stádo a tažná zvířata a to bez ohledu na jejich pořizovací cenu,
- otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven, technická rekultivace a technické zhodnocení.

Postupy účtování také řeší pojem příslušenství dlouhodobého hmotného majetku. (business.center.cz, 2014)

Co je v českém účetnictví dlouhodobým majetkem řeší i České účetní standardy, konkrétně standard č. 13. V tomto standardu je dlouhodobý majetek vymezen obdobně jako v Postupech účtování, přičemž v těchto právních normách je odkaz na obchodní zákoník a zákon o daních z příjmů.

1.2.1 Specifika u dlouhodobého majetku

Ne ve všech situacích je zřejmé, o jaký majetek se jedná, či při pořízení majetku může dojít k situacím, kdy je nutné se zamyslet nad zařazením a účtováním o daném majetku.

Prudký (2010, s.11) a Lošťák (2010, s.11) se ve své knize věnují problematice dlouhodobého majetku. V souvislosti se samostatnými movitými věcmi upozorňují mimo jiné na příslušenství hmotného majetku, které ve valné většině případů bývá součástí dodávky hlavní věci a také součástí jejího ocenění, protože s hlavní věcí tvoří jeden majetkový celek. Upozorňují však také na možnost, že příslušenství hmotného majetku není součástí dodávané samostatné movité věci, tedy věci hlavní, a je dodáváno později až po zařazení hlavní věci do užívání. V takovém případě je dle autorů nutné účtovat o příslušenství jako o technickém zhodnocení věci hlavní.

Pokud by však dodatečně pořízené příslušenství netvořilo s hlavní věcí jeden majetkový celek, eviduje se jako samostatná movitá věc. (Prudký, Lošťák, 2010, s. 11)

Lošťák a Prudký ve své knize pojednávající o dlouhodobém majetku upozorňují na zabudované samostatné movité věci. Úprava takových věcí plyne z ustanovení § 26 odstavce 2 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:

“Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“ (Pelc a Pelech, 2011, s. 496)

Dle autorů knihy, je jedním z důvodů takového vymezení majetku snaha zákonodárce, umožnit vlastníkům samostatných movitých věcí jejich dřívější odepsání - uplatnění do nákladů, než je doba, po kterou je odpisována například stavba (50 let). A to zejména z důvodu životnosti tohoto majetku. Jako příklad zabudovaných samostatných movitých věcí jsou v knize uvedeny:

- Zabezpečovací zařízení.
- Technologické výtahy a zdvihadla.
- Zařízení kotelen a výměňkových stanic.
- Požárně-bezpečnostní zařízení.
- Trezory.
- Antény.
- Strojní zařízení mrazíren a chladíren.
- Strojní zařízení kin, divadel a kulturních domů. (Prudký, Lošťák, 2010, s. 14)

Autoři uvádějí upozornění: *„Příloha č. 1 zákona jednoznačně stanoví, že „Nedílnou součástí domů, budov a staveb (stavebních děl) jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Taková zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojeny a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla,“* např. rozvody energií, vody atd.“ (Prudký, Lošťák, 2010, s. 14)

Vzhledem k tomu, že v zákoně není zcela jasně dáno, co je samostatnou movitou věcí a co je nedílnou součástí domů, budov a staveb, bylo snahou zákonodárců zpřesnění daného ustanovení zákona o daních z příjmů, a proto byl vydán v roce 1999 pokyn D-190 a v roce 2006 pak pokyn D-300.

1.3 Změny podle „Nového občanského zákoníku“

Vzhledem k tomu, že k 1. 1. 2014 došlo k významné rekodifikaci soukromého práva, která sebou přináší spoustu změn a novinek, bylo by vhodné připomenout jednu, která se váže na dlouhodobý majetek a jeho zobrazení v účetnictví. Dle nové právní úpravy, tedy nového občanského zákoníku, se vracíme k zásadě „superficio solo credit“, která zjednodušeně říká, že vlastník pozemku je zároveň i vlastníkem staveb nacházejících se na předmětném pozemku. Z hlediska účetnictví, přesněji z pohledu výkaznictví, jsou pozemky vykazovány v položce: Pozemky B.II – bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Položka B.II však neobsahuje součásti pozemků, které jsou:

- odpisovány,
- vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách B.II.2.Stavby, B.II.4 Pěstitelské celky trvalých porostů a B.II.6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Z čehož plyne, že v rozvaze bude pozemek vykazován vždy odděleně od majetku, který se na něm nachází (stavby, atp.).

Bylo by vhodné v tuto chvíli upozornit na problém, který může nastat ve chvíli, kdy účetní jednotka koupí více nemovitostí, tedy soubor těchto nemovitostí, případně nemovitostí a movitých věcí, za jednu celkovou částku. Danou situaci je nutné řešit v souladu s ustanovením § 61 a vyhlášky 500/2002 Sb. v platném znění, který řeší metodu ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem podle § 24 odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví, přičemž novela vyhlášky tuto metodu upravuje následovně:

„Při poměrném rozúčtování celkové pořizovací ceny, nebo reprodukční ceny, podle odstavců 1 a 2 se vychází z ocenění všech složek majetku znalcem nebo kvalifikovaným odhadem.“ (epravo.cz, 2014)

2 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

2.1 Soukromoprávní úprava

Do konce roku 2013 bychom hledali vymezení pojmu oprava v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších, v §652 odst. 2, který nám říkal, že opravou věci je: *„činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení.“* (Občanský zákoník, 2011, s. 55)

K 1. 1. 2014 vstoupil v účinnost nový občanský zákoník, který však již tak konkrétní vymezení pojmu „oprava“ neobsahuje. Zmínku o opravě bychom našli v § 2587, který je ve čtvrté části zákona – Relativní majetková práva, Hlavě II – Závazky z právních jednání, Dílu 8 - Dílo, Oddílu 1 – Obecná ustanovení, kde je uvedeno, že dílem se také rozumí oprava či úprava věci.

2.2 Veřejnoprávní úprava

Z pohledu účetnictví a daní budeme význam slova hledat ve Vyhlášce v § 47 odst. 2). Z tohoto ustanovení plyne, že za opravu je považována činnost, kterou se odstraňují vady věci, účinky poškození či opotřebení. Jako opravu lze také chápat odstranění částečného fyzického opotřebení či poškození, a to pouze v případě, kdy jde o uvedení věci do původního či provozuschopného stavu. Přičemž k provedení opravy lze použít i jiný než původní materiál, pokud toto nevede k technickému zhodnocení.

Za udržování lze považovat činnost, která zpomaluje fyzické opotřebení a předchází mu a také odstraňuje drobné závady.

Přičemž opravu či údržbu lze provádět pouze na majetku, který je již zařazen do užívání, protože výdaje tohoto charakteru vstupují až do doby zařazení majetku do užívání do jeho vstupní ceny.

Oprava či údržba dlouhodobého majetku před jeho zařazením do užívání vstupuje do jeho pořizovací ceny.

Výdaje spojené s opravou či údržbou se do daňově účinných nákladů promítnou v období, kdy byly vynaloženy prostřednictvím účtové skupiny 51.

Naproti tomu pořizovací cena, ať již pořízeného majetku či technického zhodnocení, se do nákladů rozpouští postupně a to prostřednictvím odpisů.

Je nutné zdůraznit, že opravy či údržba provedené na dlouhodobém majetku se promítnou v plné výši do daňově účinných nákladů (prostřednictvím účtové skupiny 51) v roce, ve kterém byly vynaloženy. Tyto náklady ovlivní základ daně v plné výši v jednom zdaňovacím období. Naproti tomu odpisy ovlivní základ daně postupně podle zařídění do odpisových skupin. Podle současné právní úpravy, dle § 30 zákona o daních z příjmů, který upravuje daňové odpisy, se tato doba pohybuje v rozmezí 3 až 50 let. Tedy oprava administrativní budovy se do základu daně promítne ve zdaňovacím období, ve kterém byla vynaložena. Naproti tomu, pokud dojde k technickému zhodnocení takové nemovitosti, jsou výdaje na technické zhodnocení rozpouštěny postupně prostřednictvím odpisů po dobu 50 let. Z čehož plyne, že právě hodnocení prací na majetku – oprav, jsou častým zájmem správce daně, který zkoumá, zda byly práce správně vyhodnoceny a nedošlo tedy k technickému zhodnocení majetku.

3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ

Pojem technické zhodnocení budeme hledat ve veřejnoprávní úpravě. Přesněji řečeno, vymezení tohoto pojmu najdeme zejména v ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, přičemž do konce roku 2013 to byla stěžejní právní norma, která poskytovala definici tohoto pojmu. Na toto ustanovení se odkazovaly i právní normy v oblasti účetnictví. Technické zhodnocení je v ustanovení § 33 vymezeno následovně: „*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 1996 částku 20 000 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).*“ (Daňové zákony 2014, 2014, s. 46)

Dále pak § 33 v odstavci 2 specifikuje, co je z pohledu zákona o daních z příjmů chápáno jako rekonstrukce. Tedy, že se jedná o zásahy do majetku, jejichž následkem je změna jeho účelu nebo technických parametrů.

Odstavec 3 § 33 pak konkretizuje pojem modernizace, když uvádí, že jako modernizace jsou chápány zásahy do majetku, které vedou k rozšíření jeho vybavenosti nebo použitelnosti.

Pelech (2011, s. 579) ve svém komentáři k ustanovení § 33 uvádí, že za technické zhodnocení je považována jak rekonstrukce, tak modernizace. Z daňového hlediska není nutné, aby správce daně provedl rozbor jednotlivých stavebních prací a posoudil o jaký typ či druh technického zhodnocení se v případě konkrétních prací jedná.

3.1 Specifikace druhů technického zhodnocení

Svoboda (2007) a Bohušová (2007) ve svém článku pojednávajícím o technickém zhodnocení a opravách dlouhodobého majetku blíže rozvádějí jednotlivé druhy technického zhodnocení, konkrétně výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci majetku.

Nástavba - jedná se o zásahy do stavby, které ji zvýší o přístavěná patra.

Přístavba je naopak zásahem do dokončené stavby, který vede k půdorysnému rozšíření stavby, přičemž přístavba je spojena s původní stavbou.

Stavební úpravy – jsou takovými zásahy charakteru technického zhodnocení do stavby, při nichž je zachován původní půdorys i výška stavby, ale dojde k podstatné změně

Za **rekonstrukcí** jsou považovány takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelů nebo technických parametrů, Jako příklad autoři uvádí například výměnu původních dveří za vrata, což umožní průjezd automobilu nebo výměnu oken za výklad. Dále také autoři jako příklad rekonstrukce uvádějí i výměna motoru za motor jiných parametrů, a to případně i slabší (např. z ekologických důvodů) s odvolávkou na skutečnost, že v definici technického zhodnocení je použito slovo změna a nikoliv slovo zlepšení nebo zvýšení technických parametrů.

Modernizací se dle Bohušové a Svobody rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Jako příklad uvádějí dovybavení automobilu o zabezpečovací zařízení, klimatizace, střešního okna, tažného zařízení, alarmu. Jako modernizaci lze chápat i doplnění souboru movitých věcí, který je odepisován jako celek, o další movitou věc.

Macháček (2005, s. 6) ve své knize ještě mimo vymezení dělení technického zhodnocení upozorňuje na velmi důležitá slova ve vztahu k technickému zhodnocení a to slova:

- **Jednotlivý majetek** – což znamená, že cenovou hranici 40.000 Kč je nutné vždy posuzovat k jednotlivému majetku.
- **V úhrnu** – což má znamenat, že je nutné hodnotit celý souhrn částek vztahujících se k jednotlivému majetku.
- **Ve zdaňovacím období** – v tomto případě autor upozorňuje na to, že se jedná o celkovou sumu výdajů na dokončení nástavby, přístavby a stavebních úprav, rekonstrukci a modernizaci na jednotlivém majetku vynaložené v jednom zdaňovacím období.

3.2 Záludnosti technického zhodnocení

Je nutné si uvědomit, že ne vždy je zcela zřejmé, zda provedené práce mají charakter čistě opravy či zcela jednoznačně technického zhodnocení. Nájemce, pokud provede na pronajaté věci nějaké práce, musí mít na zřeteli, že je nutno vyhodnotit charakter prací, neboť v případě technického zhodnocení na pronajaté věci, má nájemce právo toto zhodnocení odepisovat.

Macháček (2005, s. 9) ve své knize pojednávající o technickém zhodnocení majetku upozorňuje na jednotlivá úskalí, kterými musí účetní jednotky proplout. Zároveň také upozorňuje na soubor movitých věcí, který má své samostatné technicko-ekonomické určení a je nutné vést tak, aby bylo možné z evidence zjistit, která věc souboru je hlavní. Zároveň musí být ze záznamů zřejmé údaje, jak o jednotlivých věcech souboru, tak i o celém souboru. Přičemž dle Macháčka není povinností účetní jednotky vytvářet soubory movitých věcí, toto je plně v kompetenci účetní jednotky.

Macháček postupuje s příklady ve své knize od těch jednodušších, snazších či jednoznačnějších po ty komplikovanější.

Například v dotazu číslo 5 řeší problém, kdy je prováděna oprava fasády domu, ale při té příležitosti je na dům namontována i tepelná izolace. Tedy konkrétně na domě byla provedena oprava fasády, ale pod novou fasádu byla umístěna tepelná izolace v podobě polystyrénu. Zde Ing. Macháček upozorňuje na to, že oprava fasády jako taková by byla opravou a zahrnula by se do výdajů (v řešeném případě se jedná o podnikající FO) ve zdaňovacím období, kdy byla oprava fasády provedena. Naproti tomu však oprava fasády s montáží tepelné izolace, již není opravou, ale technickým zhodnocením nemovitosti. V souvislosti s danou situací Macháček upozorňuje na pokyn Ministerstva financí D-190, kde je stanovisko ministerstva, dle kterého jsou veškeré izolace stavebních děl součástí stavby. I v tomto případě je důležitá cena tohoto zateplení, protože pokud by nedosáhla zákonné hranice 40.000,- Kč, tak by taktéž mohla být uplatněna na vrub daňově účinných výdajů. Pokud však částka za zateplení přesáhne částku 40.000 Kč, bylo by nutné toto zateplení evidovat jako technické zhodnocení nemovitosti, které by se do základu daně promítlo až prostřednictvím odpisů.

V dotazu číslo 7 řeší situaci, kdy je provedeno technické zhodnocení počítače v částce přesahující hranici 40.000 Kč, ale počítač v době pořízení však nedosahoval zákonné hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku. V tomto případě Macháček říká, že přestože počítač nebyl z důvodu nižší ceny zařazen do majetku, je nutné modernizaci počítače evidovat jako technické zhodnocení, které bude odepisováno a do základu daně se promítne postupně prostřednictvím odpisů. (Macháček, 2005, s. 9,-10)

Je vhodné upozornit na ustanovení § 33a zákona o daních z příjmů, které dává poplatníkovi daně možnost požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda práce, které poplatník na majetku provedl, provádí či provede,

mají charakter technického zhodnocení ve smyslu ustanovení § 32a odst. 6 a § 33 zákona o daních z příjmů.

3.3 Novelizace k 1. 1. 2014

Rekodifikace soukromého práva sebou přinesla i značné novelizace také veřejného práva, a to jak účetních, tak potažmo i daňových právních předpisů. Významnou novelizací prošla například vyhláška 500/ 2002 Sb. pro podnikatele, tato novela je realizována prostřednictvím vyhláška 467/2013 Sb. účinné od 1. 1. 2014. Konkrétně ve čtvrté části v § 47 v odstavci 3 vymezuje pojem technické zhodnocení následovně:

„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „B.II.2. Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.“ (epravo.cz, 2014)

Z výše uvedeného lze odvodit, že se účetní pojetí odklání od daňového pojetí technického zhodnocení. Z účetní právní úpravy tímto vymizela hodnota technického zhodnocení dle zákona o daních z příjmů a nyní bude na účetní jednotce, aby si stanovila hodnotu technického zhodnocení, od které je bude zachycovat ve svém účetnictví.

Novou vyhláškou je v odstavci 4 § 47 doplněno ustanovení, že v případě technického zhodnocení provedeného na kulturní památce či církevní stavbě, jež je oceněna dle § 25 odst. 1 písmene k) zákona o účetnictví, nedochází ke zvýšení ocenění tohoto majetku, ale účetní jednotka odepisuje samostatně provedené technické zhodnocení.

Taktéž v § 6 odst. 2) je doplněno ustanovení, že za dlouhodobý nehmotný majetek je považováno také technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a to od výše určené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého majetku, v položce B.I. Rozvahy.

Je však nutné upozornit, že změna účetních právních norem a vlastní účetní specifikace technického zhodnocení a potažmo změna účtování však nemá vliv na pojetí technického zhodnocení pro účely zákona o daních z příjmů. Tedy i nadále je potřeba dodržovat hranici, od které je technické zhodnocení daňově odpisováno společně s majetkem a pokud bude hranice účetní hodnoty odlišná od té daňové provést v rámci sestavení přiznání k dani z příjmů úpravy základu daně. (epravo.cz, 2014)

Tak jako tomu bylo již dříve z daňového pohledu, tak i současně z pohledu účetního, zůstává nezměněno, že pokud hodnota zásahů charakteru technického zhodnocení nepřesáhne stanovenou hodnotu, je o nich účtováno na vrub nákladů.

4 REZERVA

Rezervu, ve zcela obecné rovině, lze chápat jako určitou formu zajištění do budoucna pro případ, že by došlo k nějaké nenadálé a neblahé události. Přičemž nejčastěji je uvažována jako finanční rezerva, například v případě ztráty příjmů či pro případ výskytu potřeby zvýšených výdajů.

Při řešení oprav a technického zhodnocení dlouhodobého majetku nelze opomenout možnost tvorby rezervy. Je však nutné uvědomit si odlišnost daňově účinných rezerv od těch účetních. A právě tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku je při dodržení určitých podmínek rezervou daňovou.

4.1 Účetní pojetí rezervy

V našem právním řádu se zaměřením na účetnictví jsou rezervy upravovány zákonem o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb. a nelze ani opomenout České účetní standardy, konkrétně standard č. 004.

Pojem rezerva je vymezen v §57 odst. 1 Vyhlášky, podle které jsou rezervy určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Účelem tvorby rezerv je tedy poskytnout podnikatelům možnost zohlednit jejich budoucí rizika a ztráty plynoucí z jejich podnikatelské činnosti. Přičemž o rezervách na opravy hmotného majetku neúčtuje účetní jednotka, která používá metodu komponentního odpisování dle § 56a Vyhlášky.

Rezervy jsou nástrojem, jehož prostřednictvím jsou náklady zahrnovány do období, s nímž věcně a časově souvisí. Rezervy lze uvést jako příklad naplňování jedné z hlavních účetních zásady – zásady opatrnosti.

Z pohledu vykazování je rezerva považována za cizí zdroj, přestože v době jejich vzniku nejsou závazkem v pravém slova smyslu, neboť v době tvorby neexistuje skutečný dluh vůči třetí osobě.

4.2 Daňové rezervy

Úprava z pohledu daňového je zakotvena v zákoně o daních z příjmů, konkrétně v § 24 odst. 2 písmenu i), který odkazuje na zvláštní zákon, jímž je zákon č. 593/1992 Sb.,

o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách).

Zákon o rezervách vymezuje zejména bankovní rezervy (§ 5), rezervy v pojišťovnictví (§ 6), rezervy na opravy hmotného majetku (§ 7), rezervy na pěstební činnost (§ 9) a ostatní rezervy (§ 10). Přičemž dále se budeme věnovat pouze rezervám na opravy hmotného majetku.

Ano, rezervy lze tvořit pouze na opravy, což může být problém, pokud dojde k nesprávnému vyhodnocení charakteru plánovaných prací. Tedy pokud účetní jednotka nesprávně vyhodnotí plánované práce, které nemají charakter opravy, ale technického zhodnocení, a na tyto práce vytváří rezervu na vrub daňově účinných nákladů, vystavuje se značnému nebezpečí sankcí.

Rezervu na opravu dlouhodobého majetku (dále jen „rezerva na opravu“), lze chápat jako daňově účinné odložení finančních prostředků na budoucí opravu dlouhodobého majetku. Tento výklad plyne s ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů v návaznosti na zákon o rezervách. V zákoně o daních z příjmů je uvedeno, že daňově účinná je pouze tvorba rezerv podle zvláštního právního předpisu, kterým právě je zákon o rezervách, který v § 1 uvádí, že tento zákon řeší tvorbu a výši rezerv pro účely zjištění základu daně. Dále pak v § 2 specifikuje druhy rezerv, které jsou jím upraveny. V tomto výčtu jsou uvedeny i rezervy na opravy dlouhodobého majetku, jejichž úpravě je pak věnován samostatný § 7 tohoto zákona. V jeho ustanovení je uvedeno, že rezervu je možné tvořit na opravy dlouhodobého majetku, který je dle zákona o daních z příjmů odpisován pět a více let. Dále uvádí, že zákonnou rezervu může tvořit vlastník (případně organizační složka státu či státní organizace, jíž přísluší s tímto majetkem hospodařit) nebo nájemce, pokud je k takovým opravám písemně zavázán. V § 7 odstavci 2 je uvedeno, že za opravu nelze považovat technické zhodnocení, s odkazem na zvláštní zákon.

Významným ustanovením, které bylo do § 7 doplněno a nabylo účinnosti od 1. 1. 2009 je ustanovení odstavce 4, které stanovuje povinnost deponace peněz. Konkrétně říká, že účetní jednotka musí mít speciální účet, na kterém bude deponovat peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy, přičemž tyto prostředky mohou být čerpány pouze na opravy, na něž je předmětná rezerva tvořena. Neodložení peněžních prostředků na speciální účet má za následek povinnost rozpuštění vytvořené rezervy. Přičemž v průběhu platnosti tohoto ustanovení, se v jednotlivých letech mírně odlišovalo a v současné době tj. ve znění

účinném pro zdaňovací období roku 2014, je povinností účetní jednotky deponovat peněžní prostředky do termínu pro podání daňového přiznání. Pokud tak však účetní jednotka neučiní, musí takto vytvořenou rezervu zrušit v období, za které je daňové přiznání podáváno. Toto ustanovení vedlo k podstatnému snížení využívání rezerv na opravy dlouhodobého majetku a to zejména využívání rezerv k optimalizaci hospodářského výsledku, tedy ke snížení daňové povinnosti.

Důležité ustanovení je zakotveno i v odstavci 8, který uvádí, že rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Na což navazuje ustanovení odstavce 9, které stanoví maximální dobu tvorby rezervy podle odpisových skupin, do kterých je dlouhodobý majetek zařazen.

Při výčtu povinností poplatníka daně z příjmů nelze neupozornit na povinnosti, které mu plynou z ustanovení § 3 zákona o rezervách, konkrétně z odstavce 2, kde je stanoveno:

„Poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu.“ (Pelc a Pelech, 2011, s. 829)

Na výše uvedenou skutečnost poukazují i Prudký a Lošťák, jež ve své knize také upozorňují na povinnost inventarizace rezerv.

Naproti tomu Pilařová (2009, s. 47) ve své knize upozorňuje na skutečnost, že rezerva se vytváří na opravy hmotného majetku, přičemž definici hmotného majetku je nutné čerpat ze zákona o daních z příjmů a nikoliv z účetní právní úpravy. Dále také upozorňuje na to, že rezervy na opravy se vytváří za zdaňovací období dle ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů a že rezervu nelze tvořit v přechodném období mezi kalendářním a hospodářským rokem. Opodstatněné je i upozornění, že rezervu lze tvořit na opravu a nikoliv na údržbu majetku.

Je nutné také upozornit na ustanovení § 4, na které také ve své knize upozorňují Lošťák a Prudký (2010, s. 177), v němž je uvedeno, že výdaje (náklady), na něž je tvořena rezerva, musí být prioritně uhrazeny z tvořené rezervy.

Pro přehlednost tvorby a čerpání rezerv si účetní jednotky vytváří karty rezerv, viz příloha PII.

5 MEZINÁRODNÍ ÚPRAVA

Vzhledem k tomu, že se česká legislativa, a to i ta účetní, harmonizuje s mezinárodní úpravou, je vhodné nastínit problém dlouhodobého majetku, jeho oprav a tvorby rezerv z pohledu International Financial Reporting Standards (dále jen IFRS). IFRS, tj. Mezinárodní standardy pro finanční reportování, byly v roce 2002 Evropským parlamentem potvrzeny jako jediný evropský systém finančního reportování. V české účetní legislativě je jejich aplikace zakotvena v ustanoveních § 19 odstavec 9 a § 23a zákona o účetnictví.

Pro toto nastínění je využita studijní pomůcka, kterou zpracovala doc. Ing. Marie Paseková Ph.D. s Ing. Jiřím Strouhalem Ph.D., ve které je mimo jiné zpracována i daná problematika. Některé úskalí a zajímavosti jsou naopak podrobněji uvedeny v knize Finanční účetnictví autorů Jerryho Weygandta, Paula Kimmela a Donalda Kiesoa.

5.1 Dlouhodobý majetek – stálá aktiva

Vymezení obdoby českého pojmu dlouhodobý majetek bychom v mezinárodní úpravě hledali v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, ze kterého plyne definice hmotných položek následovně:

„Pozemky, budovy a zařízení podle definice standardu jsou hmotné položky, které

- *jsou drženy k využití při výrobě nebo poskytování služeb, z důvodu pronájmu jiným subjektům nebo u administrativních důvodů,*
- *očekává se, že budou užívány delší dobu, než je jeho účetní období.“*

(Paseková a Strouhal, 2012, s 87)

Dále je nutné si uvědomit, že v českém pojetí je dlouhodobý majetek aktivem, avšak v mezinárodním pojetí, aby bylo možné nějakou položku označit za aktivum, musí splnit dvě základní podmínky, které plynou z koncepčního rámce a jimiž jsou::

- dostatečně spolehlivě lze předpokládat, že z dané položky poplyne či je s ní spojen budoucí ekonomický prospěch, který poplyne do podniku,
- pořizovací cenu aktiva lze měřit.

Mnohdy zejména pro zjednodušení jsou používány Mezinárodní standardy pro finanční reportování pro malé a střední podniky (IFRS for SME), které však ještě nebyly uznány.

V IFRS for SME ve 2 Oddílu je za aktivum považován zdroj ovládaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce v budoucnu ekonomický prospěch.

Dále je zde specifikováno, že budoucím ekonomickým prospěchem aktiva se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky, přičemž tyto peněžní toky mohou účetní jednotce plynout jak z užívání aktiva, tak z jeho pozbytí.

V IFRS for SME 2 Oddílu je uvedeno, že aktiva jako například pozemky, budovy a zařízení, mají hmotnou formu, tato však není k existenci aktiva nutná, protože některá aktiva jsou nehmotná. Dále pak není pro určení existence aktiva podstatné vlastnické právo, proto je aktivem i majetek držený v rámci leasingu, pokud účetní jednotka ovládá ekonomické přínosy, jež jsou z majetku očekávány.

IFRS stanovuje způsob ocenění dlouhodobých aktiv, jejich odepisování. Zároveň upravuje situace, které v českém prostředí zatím nejsou zatím zcela zaužívané či známy.

Paseková a Strouhal (2012, s.87) ve studijní pomůcce upozorňují u oceňování pozemků, budov a zařízení, že při ocenění na bázi pořizovacích nákladů, jsou do ocenění zahrnuty všechny náklady, které je nutné vynaložit k tomu, aby byl majetek připraven k zamýšlenému využití. Přičemž dle IFRS je součástí ocenění při pořízení také odhad nákladů, které bude muset účetní jednotka vynaložit na demontáž a odstranění aktiva a následné uvedení do původního stavu. Docentka Paseková poukazuje na skutečnost, že odhad nákladů na demontáž a odstranění aktiva musí účetní jednotka zachycovat na straně jedné jako aktivum a na straně druhé jako rezerva. Přičemž rezervy upravuje v mezinárodním účetnictví standard IAS 37.

Paseková a Strouhal (2012, s.90) ve své studijní pomůcce velmi přehledně shrnují problematiku pozemků, budov a zařízení od ocenění přes odpisy, přecenění až po vyřazení těchto dlouhodobých aktiv. Upozorňují na možnost účetní jednotky rozhodnout se pro ocenění stálých aktiv na reálnou hodnotu či ponechat aktiva v ocenění dle pořizovací ceny. Uvádí také, že pokud se podnik rozhodne pro přecenění na reálnou hodnotu, která se snižuje o oprávky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty, musí být toto ocenění použito pro celou skupinu aktiv a musí být dodržena určitá pravidelnost, se kterou je přecenění prováděno.

Kieso, Kimmel a Weygandt (2011, s. 388) své knize uvádějí, že účetní zachycení dlouhodobých aktiv má vliv na vykazované výsledky společnosti. Přičemž dlouhodobá aktiva rozčleňují do tří základních kategorií:

- Pozemky, budovy a zařízení
- Přírodní zdroje
- Nehmotná aktiva

Každou z těchto kategorií se samostatně zabývají a vymezují skupinu dlouhodobých aktiv do ní příslušející. Zaměřují se také způsoby odepisování dlouhodobých aktiv.

Upozorňují také na značné využívání leasingu jako způsobu pořízení aktiv. Uvádějí, že v předchozím roce, tedy v roce 2010, byly investice do zařízení ve Spojených státech ve výši 709 bilion USD, přičemž 31% podnikatelských investic tvořily leasingy. (Kieso, Kimmel, Weygandt, 2011, s. 391)

Je nutné však uvést, že zobrazení leasingu je diametrálně odlišné mezi českou účetní úpravou a mezinárodní, tedy dle IFRS. V české úpravě je vlastníkem předmětu leasingu až do doby odprodeje po skončení nájemního vztahu pronajímatel, který také tento majetek odepisuje a formou splátek je mu majetek nájemcem hrazen. Nájemce tento majetek, předmět leasingu, ve svém účetnictví neviduje, pouze má v účetnictví závazek z dosud neuhrazených leasingových splátek, které se mu při respektování věcné a časové souvislosti promítají do nákladů. Vlastníkem předmětu leasingu se stává až odkupem po ukončení nájemního vztahu, kdy většinou kupní cena již nesplňuje, zejména dle zákona o daních z příjmů, hranici pro povinnost zařazení do dlouhodobého majetku, proto o něm již účetní jednotka účtuje pouze jako o drobném majetku, který je jednorázově odepsán na vrub nákladů.

Autoři se ve své knize také zabývají přeceněním stálých aktiv - pozemků, budov a zařízení, na reálnou hodnotu. Uvádějí, že pokud se firma rozhodne pro přeceňování, musí dodržovat pravidla přeceňování na reálnou hodnotu. Zejména poukazují na skutečnost, že pokud se rozhodneme pro přecenění majetku na reálnou hodnotu, je nutné přecenit veškerý majetek v dané skupině aktiv. (Kieso, Kimmel a Weygandt, 2011, s. 399)

Přehledné srovnání české účetní legislativy a mezinárodních standardů reportování je obsaženo ve studijní pomůcce docentky Pasekové.

Tabulka 1 Přehled srovnání IAS 16 s ČÚL ve vybraných oblastech
(Paseková a Strouhal, 2012, s.97)

IFRS	ČÚL
Účetní zachycení	
<p>Platí obecná kritéria pro účtování o majetku podle IFRS (pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků, spolehlivost stanovení pořizovací ceny). Do pořizovací ceny se zahrnují náklady na demontáž a náklady na odstranění aktiva.</p>	<p>Aktivují a odepisují se hmotná aktiva, pokud je pořizovací cena vyšší než cena stanovená účetní jednotkou a očekávaná doba použitelnosti je delší než 1 rok. Ekonomické užitky nejsou kritériem pro uznání majetku (tzn., že se v aktivech nevykazuje majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu). Majetek vykazují a odpisují účetní jednotky, které mají k němu vlastnické právo nebo jiné právo. Převažuje zde právo vlastnictví nad ekonomickou podstatou.</p>
Pořizovací náklady	
<p>Součástí pořizovacích nákladů je odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.</p>	<p>Tato oblast není řešena.</p>
Úrokové náklady	
<p>Úrokové náklady se zahrnují do aktiv.</p>	<p>V průběhu pořizování dlouhodobého majetku se úrokové náklady aktivují (do kolaudace majetku), pokud účetní jednotka rozhodne, jinak se mohou účtovat do nákladů. Po kolaudaci se všechny úroky účtují do nákladů-</p>
Následné výdaje	
<p>Následné výdaje jsou účtovány do nákladů.</p>	<p>Ocenění dlouhodobého majetku se zvyšuje</p>

Výměna dílů může být aktivována, jsou-li splněna specifická kritéria.	o tzv. technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za účetní období překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a pokud je v daném účetním období uvedeno do užívání.
Následné ocenění	
Existuje možnost přeceňování pozemků, budov a zařízení podle alternativního řešení na reálnou hodnotu.	Přeceňování není povoleno, oceňuje se pořizovací cenou sníženou o oprávky a snížení hodnoty.
Komponentní odepisování	
Používá se. Náhradní díly se aktivují.	Povoleno od r. 2010. Náhradní díly nejsou dlouhodobým majetkem.
Zbytková hodnota	
Používá se.	Povoleno od r. 2009.

5.2 Rezervy dle IFRS

Pojetí rezerv v české právní úpravě je odlišné od chápání rezerv v mezinárodní úpravě, konkrétně dle mezinárodních standardů reportování. A protože je rezervám v této práci také věnována pozornost, bylo by vhodné upozornit právě na odlišnost české a mezinárodní úpravy.

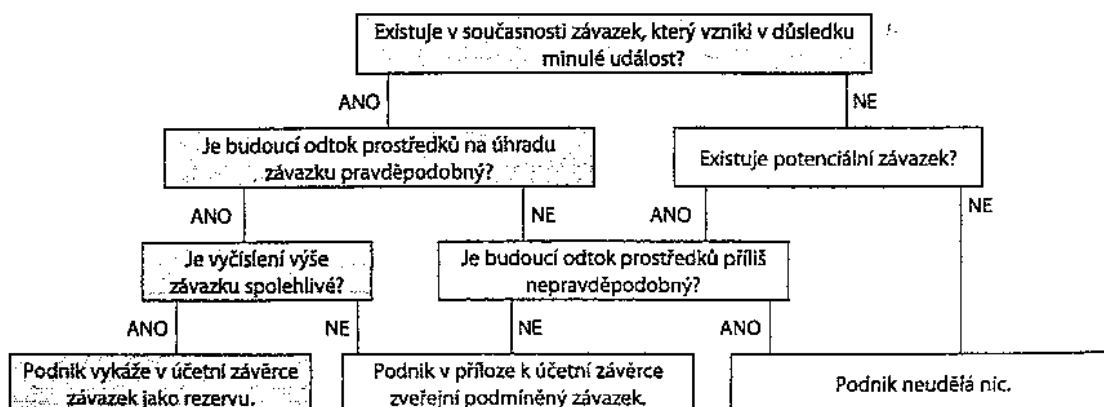
Rezervy jsou v mezinárodních standardech upraveny standardem IAS 37, který „*definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým určením nebo částkou.*“ (Paseková a Strouhal, 2012, s 178)

Rezervy jsou v rozvaze vykazovány samostatně, ale musí splňovat tři základní podmínky:

- existuje současný závazek, který je výsledkem minulých událostí a s dostatečnou pravděpodobností lze říci, že bude v budoucnu vypořádán
- je dostatečně pravděpodobné, že vypořádání současného závazku vyvolá odliv ekonomického prospěchu v budoucnosti
- výši závazku lze dostatečně spolehlivě stanovit – odhadnout.

Dodatek standardu obsahuje vzorové situace uznání a neuznání vykazování rezerv.

Je nutné uvést, že na rozdíl od české právní úpravy, mezinárodní standardy znají pojem podmíněný závazek. Jedná se o obdobu rezervy s tím rozdílem, že podmíněný závazek nesplňuje jednu z podmínek pro tvorbu rezervy. Konkrétně i u podmíněného závazku musí existovat současný závazek, který je výsledkem minulých událostí a s dostatečnou pravděpodobností lze o něm říci, že bude v budoucnu vypořádán a zároveň s dostatečnou pravděpodobností lze říci, že vypořádání tohoto současného závazku vyvolá v budoucnu odliv ekonomického prospěchu. Nelze však u něj dostatečně přesně určit výši. Rozdíl mezi podmíněným závazkem a rezervou je také ve způsobu jeho vykázání, neboť rezerva se vykazuje v rozvaze, ale podmíněný závazek nikoliv, ten účetní jednotka uvádí v příloze k účetní závěrce.



Obrázek 1 Schéma, kdy účtovat rezervu nebo podmíněný závazek (Sedláková, 2009, s. 248)

Dále by bylo vhodné zmínit, že dle IFRS nejsou tvořeny rezervy na opravy dlouhodobého majetku a to zejména díky institutu komponentního odpisování, který umožňuje rychleji odepisovat některou z částí majetku, která nemá stejně dlouhou životnost jako má věc jako celek. Například pokud dům má životnost 80 let, ale víme, že například střechu bude nutné po 30 letech vyměnit, bude účetní jednotka střechu odepisovat samostatně po dobu 30 let.

Tabulka 2 Přehled srovnání IAS 37 s ČÚL ve vybraných oblastech (prvcích)
(Paseková, 2012, s. 180)

IFRS	ČÚL
Podstata rezerv	
Vykázat rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů.	Obecně srovnatelné s IFRS, ale podle ČÚL se tvoří například rezervy i na budoucí oprav dlouhodobého majetku (není povoleno podle IFRS).
Druhy rezerv	
Rezervy na opravy dlouhodobého majetku nelze uznat. Nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty.	Na opravy dlouhodobého majetku, odbahnění rybníků, na obnovu vytěžených lesních porostů. Tyto rezervy mohou být daňově uznatelnými při splnění podmínek.
Rezervy na restrukturalizaci	
Vytvořit rezervu na restrukturalizaci, pokud existuje podrobný formalizovaný plán restrukturalizace a pokud byl již zveřejněn nebo byla zahájena jeho realizace.	Na základě schváleného programu restrukturalizace lze tvořit rezervu na tuto restrukturalizaci.
Rezerva na rekultivaci kontaminovaných pozemků a skládek	
Je součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného aktiva a oceňuje se v současné hodnotě budoucích peněžních toků.	Není součástí pořizovací ceny a s pojmem současná hodnota česká účetní legislativa nepracuje.
Podmíněný závazek	
Existuje definice a uvádí se v příloze.	Tento pojem česká účetní legislativa nezná.
Nevýhodné smlouvy	
Uznány jako rezervy.	Tato problematika není specificky řešena, platí obecné požadavky na tvorbu rezerv v případě očekávaných rizik a ztrát.

6 JUDIKATURA DANÉ OBLASTI

Vzhledem k tomu, že problematika oprav a technického zhodnocení je velmi rozmanitá a široká, není možné celou tuto oblast upravit zákonem. Tedy nelze vždy zcela přesně aplikovat zákonná ustanovení na konkrétní danou situaci. Nehledě na to, že i výklad zákona není zcela jednotný. Co jeden považuje za opravu, jiný už v tom vidí zcela jednoznačné technické zhodnocení. Proto je i problematika technického zhodnocení, oprav dlouhodobého majetku a možnosti tvorby zákonných rezerv na tyto opravy velmi častou oblastí sporu a to zejména mezi účetními jednotkami – daňovými poplatníky a správcem daně. Přičemž práva a povinnosti stran upravuje zejména zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen daňový řád), který dává daňovému poplatníkovi možnost použití řádných a mimořádných opravných prostředků, pokud daňový subjekt neprokáže svá tvrzení již v daňovém řízení. V případě použití řádného opravného prostředku, kterým je dle daňového řádu odvolání, rozhodne o odvolání Odvolací finanční ředitelství, které buďto potvrdí názor správce daně nebo nikoliv či vrátí správci daně k doplnění. Pokud však ani Odvolací finanční ředitelství nedá daňovému subjektu ve věci jeho odvolání za pravdu, je další možností daňového subjektu podání žaloby u krajského soudu. Pokud ani tady není daňový subjekt s verdiktem spokojen, může podat kasační stížnost žalobu u Nejvyššího správního soudu. V případě, kdy Nejvyšší správní soud v dané věci rozhodne, je toto rozhodnutí považováno za judikát.

A právě k nedostatečné úpravě zejména z pohledu daně z příjmů a rozsáhlosti problému jsou často při rozhodování o tom, zda je na věci provedena oprava či technické zhodnocení používány právě judikáty Nejvyššího správního soudu. V těchto je vždy nastíněn problém, soud se zabývá dosavadním postupem a provede také výklad k dané problematice či oblasti. Vzhledem k tomu, že se pak následně jedná o pravomocná rozhodnutí soudu, je nutné brát na ně zřetel neboť soud již dané či podobné věci rozhodl. Toto pravidlo je zakotveno i v novém občanském zákoníku, konkrétně v § 13, který říká: *„Každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každá, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky.“* (Nový občanský zákoník, 2012, s. 12)

Judikatura v oblasti oprav versus technické zhodnocení a tvorba rezerv je značně bohatá, proto v této části budou zmíněny jen některé judikáty a zaměření na konkrétní judikáty bude až v praktické části.

6.1 Zajímavé judikáty

Zaujali mne následující judikáty Nejvyššího správního soudu.

Judikát číslo **9 Afs 61/2008-48** ze dne 09.07.2009, který se zabýval problematikou ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách, tedy otázkou daňové účinnosti tvorby zákonné rezervy na opravy majetku, který byl nájemcem odkoupen po skončení finančního pronájmu - leasingu za cenu nižší než 40 000,- Kč, čímž de facto ztratil charakter hmotného majetku, dle definice v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

V daném případě se jednalo o zdaňovací období roku 2003 a právní úprava do roku 2005 umožňovala tvořit rezervu na opravy i u nájemce hmotného majetku, který byl k opravám písemně smluvně zavázán.

Názor Nejvyššího správního soudu je v tomto případě opačný, než názor správce daně, protože dle názoru Nejvyššího správního soudu, pokud majetek v okamžiku před odkoupením předmětu nájmu po ukončení smlouvy o dlouhodobém finančním pronájmu věci, tj. před určením „zbytkové“ ceny, za kterou nájemce po ukončení pronájmu předmět odkupuje, splňuje kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů, neztrácí tento majetek charakter pro účely tvorby rezervy na opravu tohoto majetku pouze stanovením jeho kupní (vstupní) ceny, která je nižší než 40 000 Kč.

K 1. 1. 2006 nabytí účinnosti zákon č. 545/2005 Sb., který mění ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách v tom smyslu, že rezervu nově nemůže vytvářet běžný nájemce. Z přechodných ustanovení výše uvedeného zákona vyplývá, že běžný nájemce nemohl v další tvorbě rezervy pokračovat. Tato změna měla za následek, že se od roku 2006 zúžil okruh poplatníků, kteří mohou vytvářet zákonné rezervy na opravy a rovněž se změnila i původní filosofie zákona, která nově řeší podmínky tvorby rezervy pouze u vlastníka hmotného majetku s dobou odpisování 5 a více let.

V judikát **1 Afs 86/2012-27** z dne 6. 2. 2013 se Nejvyšší správní soud zabýval tvorbou rezervy na majetek po ukončení finančního leasingu, jehož cena je nižší než 40.000 Kč.

Dne 1. 1. 2006 nabytí účinnosti zákon č. 545/2005 Sb., který novelizuje ustanovení zákona o rezervách. Po provedené novelizaci jsou k tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku

oprávnění pouze jeho vlastníci nebo uživatelé z titulu smlouvy o nájmu podniku. Ve zdaňovacím období roku 2006 nebyl nájemce hmotného majetku oprávněn započít tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, ani v dříve započaté tvorbě pokračovat. Po ukončení finančního leasingu je daňový subjekt oprávněn zahájit tvorbu rezervy až v okamžiku, kdy se stane vlastníkem. Na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu je k danému rozsudku uvedena následující právní věta:

„Ve zdaňovacím období roku 2006 je možné tvořit rezervu na opravu (§ 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.) pouze takového hmotného majetku, který v době nabytí vlastnického práva daňovým subjektem splňoval všechny definiční znaky hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně vstupní ceny přesahující 40 000 Kč. Není rozhodné, zda daňový subjekt tento majetek již dříve užíval z titulu nájmu (finančního leasingu).“ (nssoud.cz, 2014).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 ÚVOD DO PROBLEMATIKY

V této části bude nastíněna situace a možnosti konkrétních řešení ve společnosti ABC s. r. o., a to včetně dopadu na výsledek hospodaření.

7.1 Představení společnosti

Společnost ABC s. r.o. je výrobní firmou a do obchodního rejstříku byla zapsána již v roce 1999. V roce 2005 se jí podařilo koupit polovinu areálu bývalého státního podniku. Největší budovu, z pořízené části areálu, nechala ihned po nabytí vlastnictví opravit a přesunula do ní výrobu z pronajatých prostor. Společnost se v čele s jednatelem a společníkem v jedné osobě snaží chovat k pořízeným nemovitostem s péčí řádného hospodáře, a proto je neustálou snahou postupně opravovat další budovy. Z tohoto důvodu také nedochází k vyplacení hospodářských výsledků a tyto jsou ve společnosti ponechány k jejímu dalšímu rozvoji.

7.2 Úvod do problému

Společnosti ABC s. r. o. se podařilo polovinu zmiňovaného areálu pořídit za celkovou částku 15.000.000 Kč. Tento celek se však sestával z jedné velké výrobní haly, administrativní budovy a současně vrátnice, dvou menších výrobních hal či skladů a samozřejmě okolních pozemků, komunikací a inženýrských sítí v rámci tohoto areálu. Po odkupu a zápisu do katastru nemovitostí se společnost – účetní jednotka rozhodla, že je nutné pro zařazení tohoto majetku do účetnictví a možnosti jeho odepisování, provést ocenění jednotlivých položek pořízeného majetku. Proto si společnost nechala vypracovat odborný znalecký posudek na ocenění jednotlivých částí majetku a v tomto ocenění byly jednotlivé nemovitosti zařazeny do majetku a bylo o nich účtováno a následně byly z této ceny také odepisovány, tedy stavby, nikoliv pozemky. Jak již bylo uvedeno, snahou společnosti a potažmo jejího vlastníka a jednatele v jedné osobě, je řádná péče o majetek. Zároveň je však cílem dosáhnout této péče s co nejnižšími náklady a zároveň také využít v co nejvyšší míře optimalizace základu daně při dodržení platných právních předpisů.

Společnosti ABC s. r. o. se podařilo objevit „díru na trhu“ a plánuje rozšířit svou výrobu. Dle předběžného průzkumu trhu však stávající prostorové kapacity již nebudou dostačující. Proto společnost zvažuje, že výhledově přistoupí k opravě doposud neopravené budovy v areálu, což jí v budoucnu umožní potřebné navýšení výrobní kapacity ve vlastních prostorách bez nutnosti dalšího pořízení pozemku a výstavby zcela nové haly.

7.3 Co je nutné učinit nejdříve

Nejdříve je nutné stanovit si, jaké konkrétní práce budou na nemovitostech provedeny a návazně na to také v jakém časovém horizontu je potřeba práce provést. V této situaci je vhodné povolat odborníka na stavební práce, který provede obhlídku objektu a posoudí její stav. Dále je na místě s ním konzultovat záměr, který s nemovitostí společnost má. Případně si nechat vypracovat projekt na stavební práce, které mají být provedeny. Z pohledu zákona o daních z příjmů a potažmo také zákona o účetnictví, je nutné projektované práce posoudit v návaznosti na ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů a provést vyhodnocení, zda provedení těchto prací povede k technickému zhodnocení majetku, tedy zda nedojde k provedení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud tyto práce u jednotlivého majetku v úhrnu jednoho roku přesáhnou zákonnou hranici 40.000 Kč. V daném případě je více než pravděpodobné, že práce několikanásobně přesáhnou zákonem stanovenou hodnotu 40.000 Kč za dané zdaňovací období.

Společnost ABC s. r. o. tak učinila a požádala o konzultaci stavebního inženýra a architekta, kteří budovu prohlédli a vyposlechli si požadavky jednatele, co by budova měla splňovat. Po vypracování projektu na opravu dané budovy společnost ABC s. r. o. oslovila stavební firmu, se kterou dlouhodobě spolupracuje.

8 MOŽNÉ ŘEŠENÍ

Na základě vypracované projektové dokumentace na dané práce a na základě cenové nabídky dodavatelské stavební firmy mohou nastat následující situace.

8.1 Oprava nemovitosti

Dle posouzení odborníků ve věcech stavebních je budova díky pravidelné údržbě v dobrém technickém stavu a není tedy potřeba větších technických zásahů do objektu. Doporučili však výměnu elektroinstalace, rozvodů vody a topení, výměnu oken a opravu střechy. Výše uvedené práce za určitých podmínek jsou opravou a to konkrétně lze říci následovně. Pokud bude elektroinstalace natažena v původních trasách a nebude zvýšeno možné zatížení sítě, lze říci, že je provedena oprava. Je však nutné upozornit, že pokud by došlo k rozšíření elektroinstalace či doplnění o další rozvody na napětí 380V, budou takové práce již technickým zhodnocením. Obdobná situace je u rozvodů vody, pokud budou pouze vyměněny původní trubky a nebude rozšířen vodovodní okruh je taktéž možné takové práce považovat za opravu. Výměna topení je obdobná jako jiné rozvody energií. Objekt je napojen na centrální vytápění, tudíž pokud dojde pouze k výměně rozvodů a otopných těles se stejnou kapacitou výhřevnosti lze takové práce považovat za opravu. V případě výměny oken je nutné dodržet rozměry oken, tedy pokud chceme, aby provedené práce ovlivnily výsledek hospodaření pouze daného účetního období. Dále bychom neměli ani přidávat počet skel, tedy zvyšovat tepelný odpor, v jednotlivých rámech, což znamená, že pokud jsou na objektu v současné době okna s dvojskly, neměla by nová okna mít tři skla. To jsou základní parametry, na které je nutné pamatovat při výměně oken při opravě nemovitosti. Obdobná situace je i při výměně střechy. Je nutné zachovat tvar střechy, tedy nelze z původní rovné střechy, která byla izolována proti vlhkosti, nově provést sedlovou střechu a považovat takto provedené práce za opravu. V případě oprav se zohledňuje technický pokrok nikoliv však zvýšené nároky vlastníka, tedy ani navýšení tepelné izolace, již není možné považovat za opravu. Společnost se rozhodla, že zároveň provede opravu stávajícího sociálního zázemí zaměstnanců. Dojde k výměně obkladů, dlažeb a zařizovacích předmětů při zachování jejich počtů. Provedenými pracemi nedojde k rozšíření vybavenosti sociálního zázemí. V daném případě by bylo účtování vcelku snadné, veškeré nakoupené služby za opravy by byly nákladem daného účetního – zdaňovacího období. (při účtování neuvažujeme, zda je společnost plátcem DPH)

Tabulka 3 Účtování opravy majetku, vlastní zpracování (vlastní zpracování)

Doklad	Datum	Popis účetní operace	Částka	Účet MD	Účet Dal
FP2013/11	12.1.2013	Zpracování projektové dokumentace	45.000,-	511	211 (321)
FP2013/25	25.1.2013	Oprava elektroinstalace	85.800,-	511	321
FP2013/89	12.2.2013	Oprava rozvodů vody	79.500,-	511	321
FP2013/129	25.2.2013	Oprava topení	127.600,-	511	321
FP2013/189	5.3.2013	Oprava sociálního zařízení	289.000,-	511	321
FP2013/256	15.3.2013	Výměna oken	245.000,-	511	321
FP2013/789	16.4.2013	Oprava střechy	457.600,-	511	321
Náklady na opravy celkem					1.329.500 Kč

K provádění opravy je ještě nutné zdůraznit, že právě oblast oprav majetku je častým důvodem sporu se správcem daně, proto je vhodné zdokumentovat stav majetku před započítáním jakýchkoliv prací, aby měla účetní jednotka dostatečné podklady a důkazní prostředky na podložení svého tvrzení, že provedené práce mají skutečně charakter opravy a nikoliv technického zhodnocení.

8.1.1 Rezerva na opravu majetku

Pokud společnost plánuje opravu majetku, má možnost na takové opravy vytvořit rezervu, která je dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů daňově účinným nákladem a to s odkazem na ustanovení zákona o rezervách. Tento v § 7 stanoví, že lze tvořit rezervy na opravy majetku, jehož doba odepisování je dle zákona o daních z příjmů pět a více let. Dále v § 7 odstavci 1 zákona o rezervách, je uvedeno, že rezervu může tvořit ten, kdo má k danému majetku vlastnické právo, dále nájemce a také ten, kdo prochází reorganizací nebo oddlužením a jeho vlastnické právo nebylo dotčeno insolvenčním řízením. Společnost ABC s. r. o. splňuje obě podmínky, protože má vlastnické právo k nemovitosti a tato je zařazena do páté odpisové skupiny, což znamená dobu odpisování 30 let. V současné době bývá častou překážkou pro tvorbu rezerv ustanovení § 7 odst. 4 zákona

o rezervách, kde je stanovena podmínka, že pokud má být tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí účetní jednotka peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy uložit na samostatný bankovní účet u banky se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Což znamená povinnost zřídit samostatný účet a vždy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání na tento účet vložit peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy v daném zdaňovacím období. Peněžní prostředky uložené na samostatném účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla předmětná rezerva vytvořena.

Dále je v § 7 odstavci 8 zákona o rezervách zakotveno, že rezerva na opravy jednotlivého majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Následně v § 7 odstavci 9 zákona o rezervách je stanovena maximální doba tvorby rezervy na opravy majetku v členění dle jednotlivých odpisových skupin. Pro odpisovou skupinu 5, do které náleží nemovitost společnosti ABC s. r. o. je stanovena maximální doba tvorby rezervy 10 let. Z tohoto ustanovení tedy plyne, že o rezervě může účetní jednotka uvažovat, pokud o potřebě opravy ví a plánuje ji dříve než 1 rok před realizací, protože pokud by na dané opravy chtěla tvořit rezervu, musí ji tvořit alespoň 2 zdaňovací období.

Společnost ABC s. r. o. již v roce 2011 ví, že bude potřebovat v roce 2013 opravit budovu s označením „K“. Jaké jsou tedy její povinnosti?

1. Účetní jednotka si vyhotoví či nechá vyhotovit **rozpočet nákladů** na plánované opravy. Jedná se o rozpis a rozpočet prací, které budou v rámci opravy provedeny. Z tohoto rozpočtu se následně vychází při výpočtu tvorby rezervy, jak je uvedeno v ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, kdy se výše tvorby rezervy pro jednotlivé zdaňovací období stanoví jako podíl rozpočtovaných nákladů a počtu let tvorby. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy, ale nezahrnuje se předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy.
2. Dále si účetní jednotka vytvoří **kartu analytické evidence rezervy**. „*Forma ani obsah této analytické evidence rezervy není stanovena. Obsah této karty je proto třeba dedukovat z poslání a významu rezerv a požadavků, kladených na jejich průkaznost.*“ (Schiffer, 2006, s. 110). Z obecných popisných informací by na kartě rezervy mělo zejména být označení účetní jednotky, druh a účel tvořené rezervy, číselné označení a název syntetického a analytického účtu, celková rozpočtovaná

částka rezervy, základna pro výpočet rezervy a způsob výpočtu, doba tvorby rezervy, předpokládaná doba čerpání rezervy, rezervovaná částka dle jednotlivých let tvorby, zdůvodnění případného nezapočetí čerpání rezervy, nevyčerpání snížení rezervy či její úplné zrušení. Dále by na této kartě měly být také zachyceny jednotlivé účetní zápisy o tvorbě či čerpání rezervy, a to s uvedením čísla dokladu, data účetní operace, popisu účetní operace, částky tvorby či čerpání rezervy v Kč, zůstatku rezervy či další poznámky. Dále by bylo vhodné na kartě rezervy uvést číslo bankovního účtu, který je určen jako samostatný účet pro tvorbu rezervy a jsou na něj ukládány peněžní prostředky ve výši tvorby této rezervy.

3. Ke každé účetní operaci ve vztahu k rezervě samozřejmě účetní jednotka vyhotoví **vnitřní účetní doklad** či interní doklad, na jehož základě pak provede účetní zápis, a to jak o tvorbě rezervy, tak o jejím čerpání či zrušení.
4. **Inventarizace účtů** není jen povinností v souvislosti s tvorbou rezervy, tato povinnost vyplývá všem účetním jednotkám z ustanovení § 29 a § 30 zákona o účetnictví a jsou povinny ji provést k okamžiku sestavení účetní závěrky. Ale právě při inventarizaci má účetní jednotka příležitost také k ověření skutečností dle ustanovení § 3 odst. 2 zákona o rezervách, tedy v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv, jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle zákona o rezervách v základu daně z příjmů.

Společnost ABC s. r. o. si nechala v roce 2011 zpracovat rozpočet nákladů na opravu budovy „K“ a dle tohoto rozpočtu by měly náklady na opravy činit 1.200.000,- Kč, předpokládá, že oprava bude provedena v roce 2013. Z výše uvedeného společnosti ABC s. r. o. plynou tedy následující povinnosti:

Rozpočet nákladů má již řádně zpracovaný. Aby předešla případným komplikacím, pořídila si řádnou fotodokumentaci objektu. Vytvořila si kartu rezervy, viz Příloha P I. Při výpočtu tvorby rezervy vycházela z rozpočtu nákladů ve výši 1.200.000 Kč a předpokladu čerpání rezervy v roce 2013, z čehož plyne, že rezerva bude tvořena dvě zdaňovací období. Výpočet tvorby rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích bude následující $1.200.000\text{Kč} / 2 \text{ roky} = 600.000 \text{ Kč}$ v každém zdaňovacím období. V roce 2011 si vytvořila vnitřní účetní doklad VUD2011/85 na jehož základě zúčtovala tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že ABC s. r. o. má účetní a zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, měla povinnost k 31. 12. 2011 provést inventarizaci účtů, účetní uzávěrku a vyhotovit účetní závěrku. Při provádění inventarizaci účetní jednotka ABC s. r. o. současně prověří

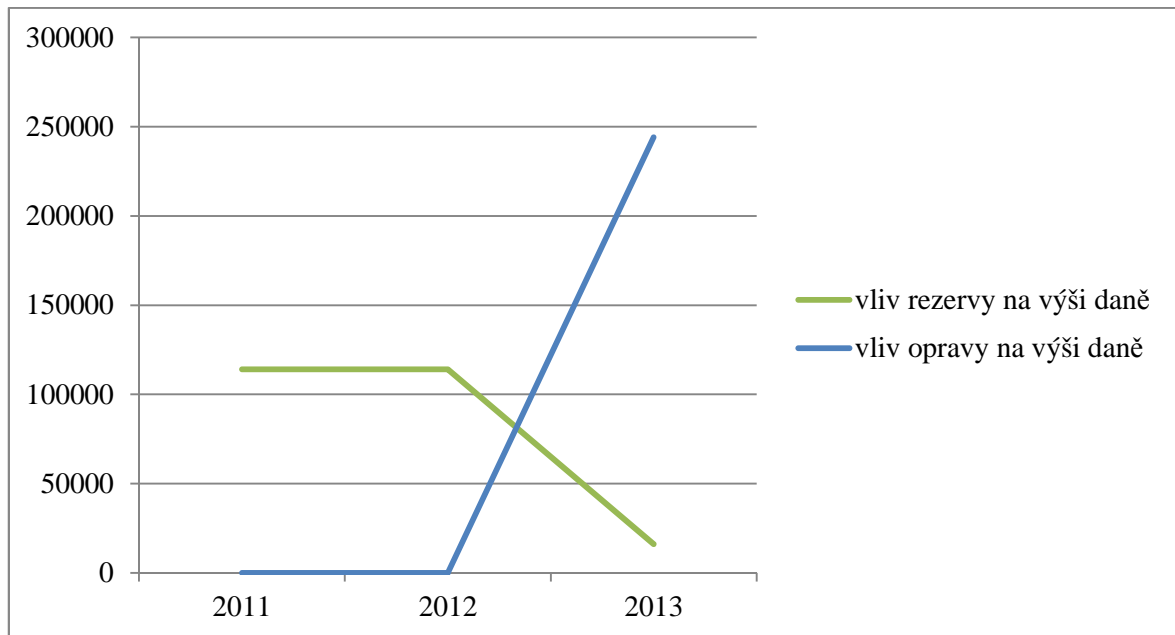
odůvodněnost tvorby rezervy. Nebyly shledány rozdíly a zároveň bylo zjištěno, že stále trvá důvod, pro který byla započata tvorba rezervy. Povinností společnosti ABC s. r. o., jako poplatníka daně z příjmů, je podat daňové přiznání a to dle ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období tj. 31. 3. 2012 potažmo do 1. 4. 2012. Pokud však nastane některá ze skutečností vyjmenovaná v ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, tedy jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tato skutečnost je důležitá nejenom pro splnění povinnosti v podobě podání přiznání, ale také z pohledu tvorby předmětné rezervy, neboť do termínu pro podání musí společnost ABC s. r. o. složit peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy. Společnost ABC s. r. o. zplnomocnila daňového poradce pro zpracování a podání daňového přiznání, musí nejpozději do 30. 6. 2012 složit 600.000 Kč na samostatně zřízený bankovní účet. Obdobně se situace bude opakovat i v roce 2012. Bude vytvořen vnitřní účetní doklad VUD2012/75 na jehož základě bude zaúčtována tvorba rezervy. Bude provedena inventarizace a budou složeny do 30. 6. 2013 peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy na samostatný bankovní účet. Přičemž samostatný bankovní účet bude mít samostatný analytický účet 221.10. V roce 2013 dojde skutečně k provedení opravy, která však musí být přednostně hrazena z vytvořené rezervy. V níže uvedené tabulce je znázorněno celé účtování.

Tabulka 4 Účtování o tvorbě a čerpání rezervy (vlastní zpracování)

Doklad	Datum	Popis účetní operace	Částka	Účet MD	Účet Dal
VUD2011/85	10.9.2011	Tvorba rezervy	600.000,-	552	451
BV6/3	15.6.2012	Převod peněžních prostředků na samostatný účet	600.000,-	261	221.01
BV2012/6	16.6.2012	Připsání peněžních prostředků na samostatný účet	600.000,-	221.10	261
VUD2011/75	31.12.2012	Tvorba rezervy	600.000,-	552	451
BV3/3	15.3.2013	Převod peněžních	600.000,-	261	221.01

		prostředků na samostatný účet			
BV2013/3	17.3.2013	Připsání peněžních prostředků na samostatný účet	600.000,-	221.10	261
FP2013/325	25.8.2013	Oprava elektroinstalace	85.800,-	511	321
BV2013/8	31.8.2013	Úhrada dodavateli za opravu elektroinstalace	85.800,-	321	221.10
FP2013/389	12.9.2013	Oprava rozvodů vody	79.500,-	511	321
FP2013/529	25.9.2013	Oprava topení	127.600,-	511	321
BV2013/9	30.9.2013	Úhrada dodavateli za opravu vodoinstalace a topení	207.100,-	321	221.10
FP2013/689	5.10.2013	Oprava sociálního zařízení	289.000,-	511	321
FP2013/706	15.10.2013	Výměna oken	245.000,-	511	321
FP2013/789	26.10.2013	Oprava střechy	457.600,-	511	321
BV2013/10	31.10.2013	Úhrada dodavateli za opravu soc. zařízení	289.000,-	321	221.10
BV2013/10	31.10.2013	Úhrada dodavateli za výměnu oken	245.000,-	321	221.10
BV2013/10	31.10.2013	Úhrada dodavateli za opravu střechy	373.100,-	321	221.10
BV10/4	31.10.2013	Doplatek za opravu střechy	84.500	321	221.01
VUD2013/78	31.10.2013	Čerpání rezervy	1.200.000,-	451	552

Nejlépe zřetelný vliv provádění oprav s tvorbou rezervy a bez ní na výši daně je v grafickém znázornění.



Obrázek 2 Grafické znázornění vlivu rezervy a opravy na výši daně (vlastní zpracování)

Problematika tvorby rezerv není však vždy tak jednoduchá a jednoznačná jako v tomto hypotetickém příkladu a je častým bodem sváru mezi správcem daně a daňovým poplatníkem, který rezervu tvoří. V důsledku toho je také judikatura v oblasti tvorby rezerv značně rozmanitá. Rozhodně stojí za povšimnutí judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005 čj. 1 Afs 116/2004-100 a judikát ze dne 13. 6. 2006 čj. 5 Afs 49/2005-95, které řeší, zda je možné do tvorby rezervy zahrnout také inflaci. První z judikátů řeší situaci, kdy si daňový subjekt každoročně zvyšoval částku tvorby rezervy o předpokládanou inflaci ve stavebnictví ve výši 10 %. Druhý judikát řeší situaci, kdy inflace byla kalkulována již při plánu tvorby rezervy a byla tak zahrnuta již v každoroční tvorbě rezervy. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ze vztahu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dle kterého se výše rezervy určí jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let a výsledná tvorba rezervy je pro každé zdaňovací období totožná částka a ustanovení § 3 zákona o rezervách, které vyžaduje prokazatelnost rezerv vyplývá, že je nepřijatelné zahrnutí inflace za všechna zdaňovací období již do rozpočtované částky, která bude postupně účtována v jednotlivých letech jako tvorba rezervy, aniž by nedošlo k významnému zkrácení výše rezervy za jednotlivé roky. (www.nssoud.cz, 2014)

Za povšimnutí také stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 14. 12. 2006 čj. 2 Afs 27/2006-136, který řeší situaci, kdy daňový subjekt o tvorbě rezervy neúčtoval a uplatnil ji pouze v daňovém přiznání jako položku upravující základ daně v souladu s ustanovením

§ 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud k tomuto zaujal stanovisko, že tvorba rezervy je především účetní operací a proto musí být o ní v příslušném zdaňovacím období účtováno. Pokud o ní není účtováno, tedy není vytvořena, o žádnou rezervu se jednat nemůže, protože vůbec nevznikla. Charakter rezervy neumožňuje, aby o ní bylo účtováno v jiném období (ust. § 3 zákona o účetnictví), protože rezerva nemá charakter materiální položky, ale je účetním zápisem, o jehož vytvoření rozhoduje účetní jednotka. Z tohoto důvodu musí být časová a věcná souvislost účtování o rezervě vždy dodržena. Existence rezervy musí být zřejmá i ze zobrazení v rozvaze (www.nsssoud.cz, 2014). Obdobná situace je řešena také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006 čj. 5 Afs 166/2004/11.

Zajímavý je i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 24. 7. 2006 čj. 8 Afs 125/2005, ve kterém je řešena situace, kdy daňový subjekt v průběhu daňové kontroly předkládal různé varianty kalkulací nákladů na opravy, přičemž jednotlivé kalkulace se lišily počtem nemovitostí, na které je rezerva vytvářena. V daném případě se jednalo o porušení ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, který stanoví, že rezerva na opravy hmotného majetku se musí stanovit podle jednotlivého majetku určeného k opravě a také charakteru zamýšlené opravy.

V dané oblasti jako poslední jistě stojí za povšimnutí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 13. 6. 2007 čj. 2 Afs 210/2006, ve kterém je řešena situace souběhu tvorby a čerpání rezervy a Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není vyloučeno dřívější provedení zahájení oprav oproti původnímu předpokládanému termínu zahájení. Nejvyšší správní soud v závěru uvedl: *„Lze si totiž např. představit, že povaha opravy hmotného majetku, původně plánovaná na pozdější časové období, se ukáže jako natolik nezbytná, že by její provedení v zamýšleném termínu vedlo k nepřiměřeným škodám, příp. že daňový subjekt změnil priority svojí nejbližší činnosti a s ohledem na to se vyjeví nutnost dřívější opravy určitého hmotného majetku. Považovat takové jednání za daňově zapovězené (z hlediska plánované tvorby rezerv) by bylo zjevně nerozumné a v tomto směru lze přisvědčit i tvrzení žalobce v tom směru, že výklad stěžovatele nutně vede k závěru, že daňový subjekt, který zahájil opravu dříve, se dostává do principiálně nevýhodnějšího postavení ve srovnání s takovým, který tak učinil později.“* (www.nsssoud.cz, 2014)

8.2 Oprava a technické zhodnocení

Ve skutečnosti může nastat situace, kdy některé práce jsou opravou a jiné jsou technickým zhodnocením a to při současném provádění prací na jednom majetku. Tato situace je již komplikovanější, protože názor na tuto situace se mírně liší, což je zřejmé ze současné judikatury. Například v rozsudku Nejvyššího správního soudu uvedeného ze dne 25. dubna 2012 čj. 8 Afs 33/2011, tento v obecné rovině uvedl, že pokud jsou veškeré stavební práce - úpravy prováděny v rámci jedné stavební akce, kterou lze chápat z časového a věcného hlediska jako jeden celek, jehož cílem je změna technických parametrů a způsobu využití předmětného majetku, zejména nemovitosti, není již v daném případě nutné zkoumat charakter jednotlivých úprav, tedy zda některá dílčí práce měla charakter opravy. Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že pokud náklady, které byly vynaloženy na stavební práce s jediným záměrem, který lze charakterizovat jako nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů a za zdaňovací období přesáhly zákonem stanovenou hranici, je nutné takovéto práce v celém rozsahu považovat za technické zhodnocení. (www.nssoud.cz, 2014)

Jako velmi zajímavý lze označit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012 čj. 8 Afs 4/2012, ve kterém je uvedeno, že Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 53/2008 – 48 uvedl, že pojem „technické parametry“ je nutné vykládat ve vztahu k celku, chápáno ve vztahu k technickým parametrům a funkčnosti budovy. V případě řešení předmětným rozsudkem k technickým parametrům celé budovy a ve vztahu k funkčnosti celé budovy (předmětný rozsudek řešil výměnu ohříváčů vody, kdy došlo k navýšení počtu o nižší kapacitě z důvodu vybudování vyššího počtu sociálních zařízení a výměnu plastových oken namísto původních dřevěných). Ke zmiňovanému rozsudku z roku 2008 však Nejvyšší správní soud uvedl, že tento názor však nelze vykládat „vše nebo nic“. Protože by mohlo dojít až k takovému pojetí, že jako technické zhodnocení by byly posuzovány práce až v případě, kdy by byly technické parametry změněny u 100 % určitého hmotného majetku, přičemž takový závěr by vedl k absurdním důsledkům a umožňoval by obcházení příslušné právní úpravy. Daňový subjekt by totiž, ve snaze vyhnout se technickému zhodnocení, mohl v jednom zdaňovacím období provést změnu technických parametrů pouze u 99 % konkrétního hmotného majetku a výdaje na tuto změnu by zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daného zdaňovacího období. Následně by pak v dalším zdaňovacím období provedl dodatečně změnu u zbylé části tohoto majetku, tedy u 1 %. Takovým jednáním by

se v případě, kdy by se vycházelo z názoru „vše nebo nic“, vyhnul daňovým důsledkům technického zhodnocení. Ani odůvodnění rozsudku čj. 2 Afs 53/2008 – 48 takový závěr nepodporuje. Přičemž Nejvyšší správní soud vyslovil výše citovaný názor v kontextu posuzování výměny oken ve vztahu k technickému zhodnocení budovy jako celku a to ve vztahu s pokynem D-190 a D-300, vydaných Ministerstvem financí. Výše uvedené lze shrnout, že změnu technických parametrů je třeba posoudit ve vztahu k majetku jako celku, nemusí však dojít ke změně technických parametrů u celých 100 % daného majetku. Z předmětných rozsudků lze dovodit, že pokud při provedení stavebních prací dojde ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Jako výjimky můžeme chápat situace, kdy změnu technických parametrů s sebou přináší technický pokrok jako takový. Lze říci, že pokud při provádění prací daňový subjekt nahradí původní materiál nejbližším materiálem dostupným na trhu, protože původní materiál již dostupným není, nemusí taková situace vždy znamenat nutnou aplikaci ustanovení § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V rozsudku z roku 2012 Nejvyšší správní soud řešil situaci, kdy daňový subjekt provedl výměnu potrubí rozvodů tepla, kterou posoudil jako opravu a správce daně se s tímto názorem daňového subjektu neztotožnila to jak z důvodu toho, že došlo ke změně uložení potrubí a jeho světlosti, tak také z důvodu změny koncepce rozvodů tepla, tedy provedením předmětných prací došlo k více změnám. (www.nssoud.cz, 2014)

V závěru rozsudku je uvedeno: „*Konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani obecné námitce, že zákonná úprava byla v rozhodné době značně neurčitá a umožňovala více výkladů. Ačkoliv Nejvyšší správní soud výše uvedl, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být někdy nezřetelná, nelze z toho dovodit, že by právní úprava umožňovala více výkladů toho, co je opravou či technickým zhodnocením. Je třeba odlišit na jedné straně situaci, kdy je namístě pečlivě posoudit a prokázat, zda se na danou situaci vztahuje určitá právní norma, která je však jednoznačná, a na druhé straně situaci, kdy je právní norma natolik neurčitá, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. Posouzení otázky, zda šlo o výdaje na opravu či technické zhodnocení, odpovídá situaci první, proto krajský soud dospěl ke správnému závěru, že nemohlo dojít k porušení zásady in dubio pro mitius ani ústavněkonformního výkladu.*“ (www.nssoud.cz, 2014)

Zajímavě je obdobná situace řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu 8 Afs/2011-99, v němž bylo předmětem sporu rozlišení stavebních prací na jedné nemovitosti, a to na opravy a technické zhodnocení. Před započítáním prací na nemovitosti se v předmětné nemovitosti nacházela prodejna včetně kanceláří. Nově byla zbudována alergologická ambulance a pět lékařských ordinací včetně sociálního zařízení. Došlo ke změně dispozic v nadzemním podlaží a k vestavbě nových místností a k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku. Prováděné práce naplnily všechny znaky technického zhodnocení. Dále byly na nemovitosti prováděny další práce, které vykazovaly charakter oprav, např. oprava střechy. Nejvyšší správní soud rozhodl, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce, směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost by mohla být opravou. Náklady, které byly vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí či modernizací ve smyslu §33 ZDP, je nutno v celém rozsahu považovat za technické zhodnocení.

Vzhledem k tomu, že neexistuje právní norma, která by přesně definovala a taxativně vymezovala ani opravu ani technické zhodnocení, je nutné, aby účetní jednotka sama provedla zodpovědně zhodnocení, jaký charakter provedené práce mají. Bohužel jak vyplývá z výše uvedeného ani platná judikatura nám nedá přesnou odpověď jak které práce hodnotit. Judikatura nedá ani odpověď na otázku, jak postupovat v případě, kdy je současně na jednom majetku prováděna oprava současně s technickým zhodnocením. Proto je opět na účetní jednotce, aby sama vyhodnotila, kterou z nastíněných možností použije. Zároveň pak bude také na účetní jednotce, aby v případě kontroly ze strany správce daně takový postup obhájila. Pokud by se účetní jednotka rozhodla pro postup, kdy posoudí, že například v případě prací na elektroinstalaci a prací na výměně střechy se skutečně jedná o opravu a bude účtovat následujícím obdobným způsobem. :

Tabulka 5 Účtování opravy a technického zhodnocení (vlastní zpracování)

Doklad	Datum	Popis účetní operace	Částka	Účet MD	Účet Dal
FP2013/11	12.1.2013	Zpracování projektové dokumentace	45.000,-	041	211 (321)
FP2013/25	25.1.2013	Oprava elektroinstalace	85.800,-	511	321
FP2013/89	12.2.2013	Oprava rozvodů vody	79.500,-	041	321
FP2013/129	25.2.2013	Oprava topení	127.600,-	041	321
FP2013/189	5.3.2013	Oprava sociálního zařízení	289.000,-	041	321
FP2013/256	15.3.2013	Výměna oken	245.000,-	041	321
FP2013/789	16.4.2013	Oprava střechy	457.600,-	511	321
VUD80/2013	30.6.2013	Zařazení technického zhodnocení	786.100,-	021	041
VUD120/2013	31.12.2013	Odpis majetku včetně technického zhodnocení	77.727	551	081
Náklady v roce 2013 celkem					621.127 Kč

Je nutné si v daném případě dostatečně zdokumentovat, jaké konkrétní práce byly opravou a jaké technickým zhodnocením. V případě opravy je nutné mít dostatečně zdokumentovaný původní stav daného majetku, abychom byly dostatečně doložit a prokázat správci daně náš postup. Pokud si poplatník = účetní jednotka není zcela jistá správností svého názoru a následně postupu, může v souladu s ustanovením § 33a zákona o daních z příjmů požádat správce daně o závazné posouzení dané situace.

8.3 Technické zhodnocení majetku

Pokud po vyhodnocení plánovaných prací účetní jednotka zjistí, že práce, které na majetku mají být či budou provedeny, nemají čistě charakter opravy, ale je v daném případě značně

sporné, zda se o opravu jedná, je jistě vhodnější účtovat o takových pracích jako o technickém zhodnocení. O technickém zhodnocení se účtuje na účtu pořízení dlouhodobého majetku a to proto, že technické zhodnocení navýší cenu majetku, na kterém je technické zhodnocení prováděno nebo je evidováno jako samostatný majetek. I zde je nutné, aby účetní jednotka skutečně správně vyhodnotila charakter prací. Pokud si svým názorem není jistá jak vyhotovit provedené práce, a to jestli se jedná o opravu či technické zhodnocení, najdeme zakotvené v ustanovení § 33 a, které dává možnost daňovým poplatníkům. Jedná se o ustanovení o Závazném posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením či nikoli.

Pohled na technické zhodnocení a opravu, z pohledu daně z příjmů, je odlišný tím, že oprava je považována za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly takové náklady vynaloženy, což plyne z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Naproti tomu technické zhodnocení má charakter pořízení majetku, které není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale má charakter pořízení majetku a je tedy posuzováno dle ustanovení §25 zákona o daních z příjmů.

Lze-li provedené práce charakterizovat jako přístavbu, modernizaci a rekonstrukci jednalo by se dle ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů o technické zhodnocení. Pokud provedením stavebních prací dojde k prostorovému rozšíření, ke změně technických parametrů či k rozšíření použitelnosti majetku, což koresponduje s ustanovením § 33 odst. 2 ZDP, který říká, že rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Pokud dojde k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku, pak provedené práce jeví charakter modernizace v souladu s ustanovením § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Pokud by provedené práce měly charakter přístavby, modernizace či rekonstrukce v souladu s ustanovením ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, tedy byly by technickým zhodnocením, nelze je uplatnit do daňově účinných nákladů v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, tedy účtovat o nich jako o opravě, ale je nutné takovéto náklady posuzovat v souladu s ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Což znamená, že nemohou ovlivnit základ daně pouze v roce, kdy došlo k jejich vynaložení.

V průběhu provádění prací na majetku se jednotlivé práce sledují na účtu pořízení až do doby zařazení technického zhodnocení do užívání. V případě nemovitosti jsou takové práce ohlašovány místně příslušnému stavebnímu úřadu, i zde je však nutné rozlišit, zda se jedná o drobnou stavbu, která podléhá pouze ohlášení, nebo je v případě dané stavby

nutné požádat stavební úřad o vydání stavebního povolení. Následně pak po provedení prací vydá stavební úřad rozhodnutí o užívání daného majetku. V návaznosti na ukončené stavební řízení dojde k zařazení technického zhodnocení do používání. Ve skutečnosti to znamená, že dojde k navýšení vstupní ceny majetku, na němž bylo technické zhodnocení provedeno, a z této zvýšené vstupní ceny budou počítány odpisy, jejichž prostřednictvím technické zhodnocení ovlivní základ daně. V případě technického zhodnocení nemovitosti bude účtování vypadat následovně.

Tabulka 6 Účtování technického zhodnocení (vlastní zpracování)

Doklad	Datum	Popis účetní operace	Částka	Účet MD	Účet Dal
FP2013/11	12.1.2013	Zpracování projektové dokumentace	45.000,-	041	211 (321)
FP2013/25	25.1.2013	Přístavba, ve které je umístěna nová kotelna a zázemí pro zaměstnance	725.000,-	041	321
FP2013/79	10.2.2013	Výměna elektroinstalace, došlo k rozšíření sítě a ke zvýšení kapacity	85.800,-	041	321
FP2013/129	25.2.2013	Vybudování nového topení, změna technologie	277.600,-	041	321
FP2013/189	5.3.2013	Vybudování nového zázemí pro zaměstnance	489.000,-	041	321
FP2013/789	16.4.2013	Výměna střechy, původní rovná byla nahrazena sedlovou	657.600,-	041	321
VUD80/2013	30.6.2013	Zařazení technického zhodnocení	2.280.00,-	021	041
VUD120/2013	31.12.2013	Odpis budovy	208.222	551	081
Náklady v roce 2013 celkem					208.222 Kč

8.3.1 Odpisy technického zhodnocení

Po dokončení technického zhodnocení provede účetní jednotka zařazení do majetku, což znamená, že veškeré výdaje, které sledovala na účtu pořízení ve vztahu k prováděnému technickému zhodnocení, přiřadí k majetku, na němž bylo zhodnocení provedeno. Technické zhodnocení však lze provést i na pronajatém majetku, pokud s tím pronajímatel – vlastník souhlasí a v takovém případě je technické zhodnocení samostatným majetkem a jako takové je i odepisováno. V § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů je k technickému zhodnocení pronajatého hmotného majetku uvedeno, že je-li technické zhodnocení hrazené nájemcem, může technické zhodnocení na základě písemné smlouvy odepisovat nájemce, pokud o toto technické zhodnocení nezvýší vstupní cenu pronajímatel. Dále, že technické zhodnocení zatřídí do odepisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek.

Odpisy lze chápat jako penězi vyjádřené opotřebení majetku, který je používán a tím i postupně spotřebováván. Je to způsob jak nám pořízený dlouhodobý majetek ovlivní náklady a tak i základ daně. Dle účetní legislativy by měly odpisy vyjadřovat skutečné opotřebení majetku. Zákon o daních z příjmů však neřeší skutečné opotřebení majetku, ale zatřídí majetek do jednotlivých odepisových skupin, které jsou vymezeny v příloze 1 tohoto zákona. Dále pak v ustanovení § 30 a následujících vymezuje dva způsoby výpočtu odpisů, a to rovnoměrné (lineární) a zrychlené (progresivní). Nemovitost, na které bylo technické zhodnocení provedeno, byla oceněna znalcem a zařazena do majetku v hodnotě 1.500.000 Kč a zařazena do 5 odepisové skupiny s dobou odepisování 30 let. Pro názornost si uvedme výpočet odpisů budovy, na které bylo provedeno technické zhodnocení dle bodu 8.3:

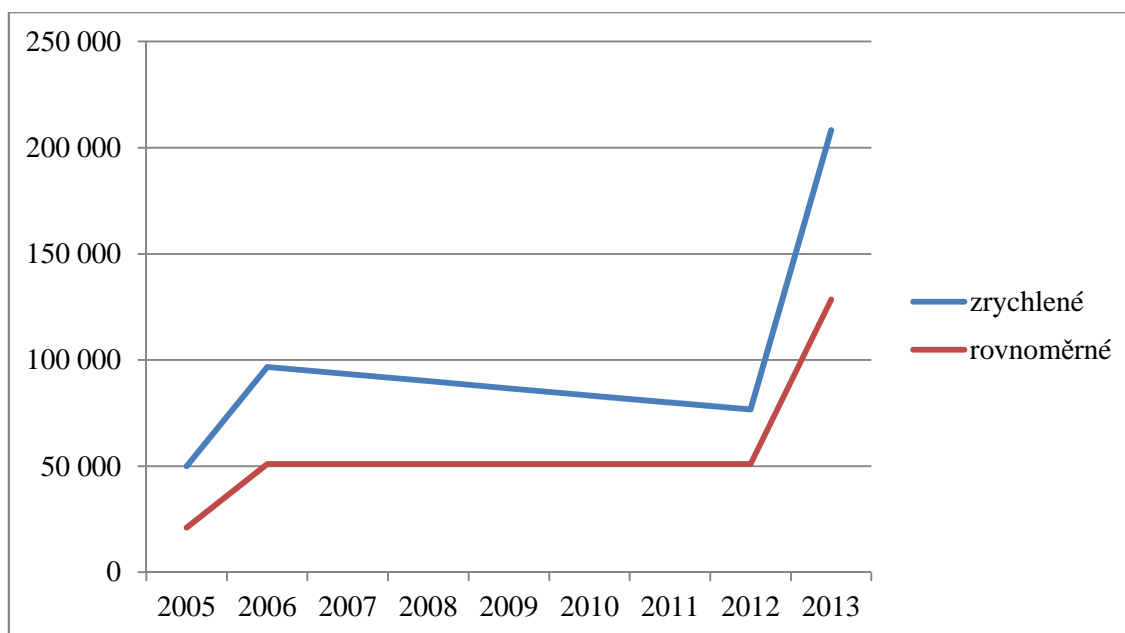
Tabulka 7 Rovnoměrné odpisy (vlastní zpracování)

Rok	Výpočet	Částka
2005	$(1.500.000 * 1,4) / 100$	21.000
2006	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2007	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2008	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2009	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2010	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2011	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2012	$(1.500.000 * 3,4) / 100$	51.000
2013	$(1.500.000 + 2.280.000 * 3,4) / 100$	128.520

Tabulka 8 Zrychlené odpisy (vlastní zpracování)

Rok	Výpočet	Částka
2005	$1.500.000 / 30$	50.000
2006	$2 * (1.500.000 - 50.000) / (31 - 1)$	96.667
2007	$2 * (1.450.000 - 96.667) / (31 - 2)$	93.333
2008	$2 * (1.353.333 - 93.333) / (31 - 3)$	90.000
2009	$2 * (1.260.000 - 90.000) / (31 - 4)$	86.667
2010	$2 * (1.170.000 - 86.667) / (31 - 5)$	83.333
2011	$2 * (1.083.333 - 83.333) / (31 - 6)$	80.000
2012	$2 * (1.000.000 - 80.000) / (31 - 7)$	76.667
2013	$2 * (1.260.000 - 90.000 + 2.280.000) / 30$	208.222

Nejlépe lze vliv jednotlivého typu odpisů vidět v grafickém znázornění



Obrázek 3 Grafické znázornění odpisů (vlastní zpracování)

8.4 Srovnání jednotlivých možností

Výše jsou velmi stručně nastíněny možnosti, které mohou při stavebních pracích na nemovitosti nastat. Ve skutečnosti je tato problematika podstatně rozsáhlejší a problematičtější, protože je to skutečně oblast sporu mezi poplatníkem a správcem daně. O této skutečnosti svědčí i velmi bohatá judikatura. Ale každého vlastníka zajímá kolik ho dané práce či investice bude stát, a nakolik mu to ovlivní jeho povinnost platit daně. Pro větší přehlednost a zjednodušení budeme uvažovat, že práce byly provedeny v hodnotě 900.000 Kč, v prvním případě budou veškeré práce opravou, ve druhém bude polovina oprava a polovina technické zhodnocení, tedy každé 450.000 Kč a v posledním případě bude celá částka 900.000 Kč technickým zhodnocením. Ponecháme hodnotu budovy 1.500.000 Kč a dobu pořízení rok 2005. Vzhledem k tomu, že částka 900.000 Kč již není zcela nevýznamná, znázorníme i tvorbu rezervy. Předpokládaná hodnota oprav byla v roce 2011 v částce 800.000 Kč. Pro lepší znázornění jsou ve všech sledovaných letech použity shodné hodnoty, rozdíl je pouze v nákladech na tvorbu rezervy a v nákladech na opravu. Výkaz zisků a ztrát v zestručněné podobě je uveden v příloze P III.

Tabulka 9 Vliv tvorby rezervy v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

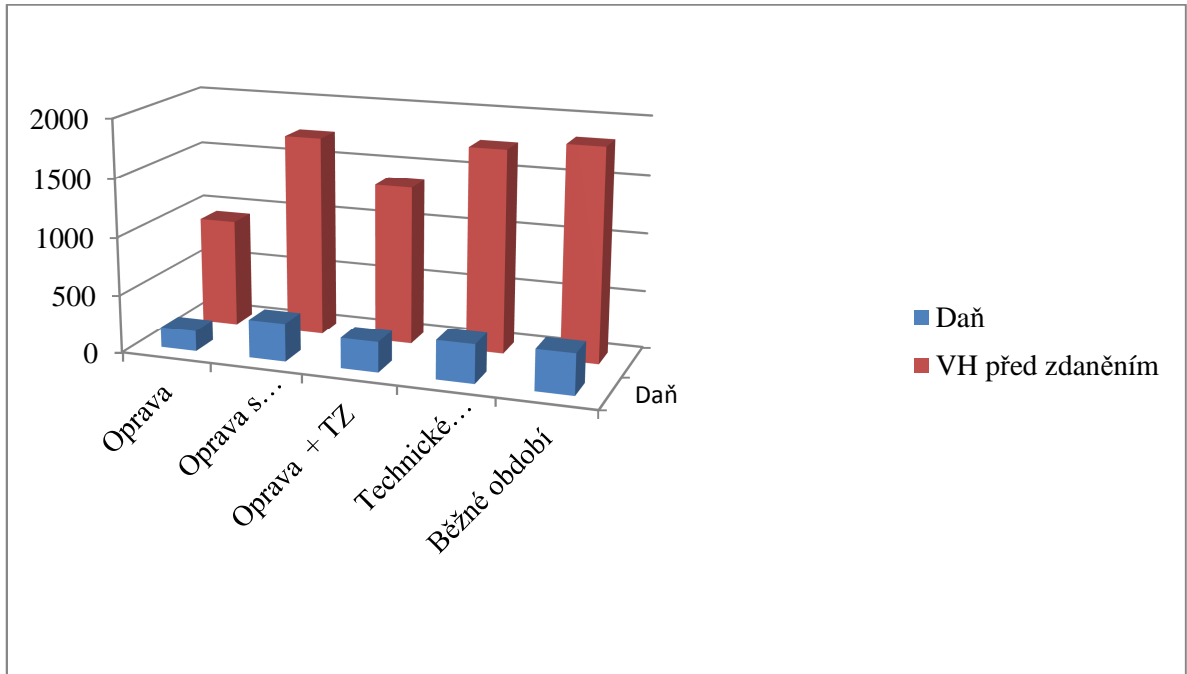
	2011	2012	2013	2013 bez rezervy
Výnosy	31.810	31.810	31.810	31.810
Náklady	29.978	29.978	29.978	29.978
Náklady na tvorbu rezervy	400	400	-800	
Náklady na opravu	0	0	900	900
Výsledek hospodaření před zdaněním	1.432	1.432	1.732	932
Daň	272	272	329	177

Ve všech variantách budeme uvažovat shodnou strukturu výkazu zisků a ztráty a hodnoty mimo námi uvažované opravy, technické zhodnocení a tvorbu rezervy. U varianty, kdy část prací je opravou, je tato v hodnotě 400.000 Kč, a část připadající na technické zhodnocení je v hodnotě 500.000 Kč. Ve variantách, kdy dojde k technickému zhodnocení dlouhodobého majetku, jedná se o technické zhodnocení budovy K, jejíž vstupní cena je 1.500.000 Kč. Účetní jednotka používá pro daňové účely rovnoměrné odpisy majetku. Stručný výkaz zisků a ztrát je přílohu PIV.

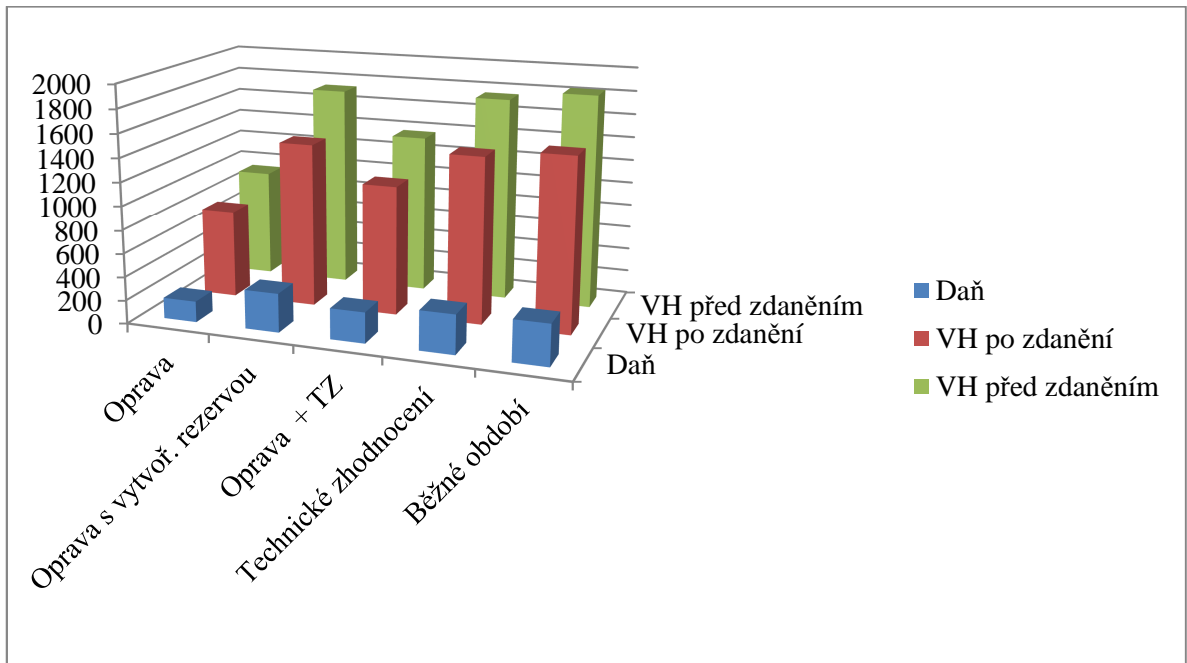
Tabulka 10 Stručné zobrazení vlivu jednotlivých variant (vlastní zpracování)

	Oprava	Oprava s tvořenou rezervou	Oprava + technické zhodnocení	Technické zhodnocení	Běžné období
Výnosy	31.810	31.810	31.810	31.810	31.810
Náklady	29.978	29.978	29.978	29.978	29.978
Náklady na opravy	900	900	400		
Náklady - odpisy			65	82	
Náklady – tvorba rezervy		-800			
Výsledek hospodař. před zdaněním	932	1.732	1.367	1.750	1.832
Daň	177	329	260	332	348

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, jak jednotlivé práce ovlivní výsledek hospodaření a tím potažmo základ daně a svou daňovou povinnost. Stručný výklad zisků a ztrát je Přílohou č. III.



Obrázek 4 Grafické znázornění výsledku hospodaření před zdaněním a daně (vlastní zpracování)



Obrázek 5 Grafické znázornění výsledků hospodaření před zdaněním, po zdanění a daně (vlastní zpracování)

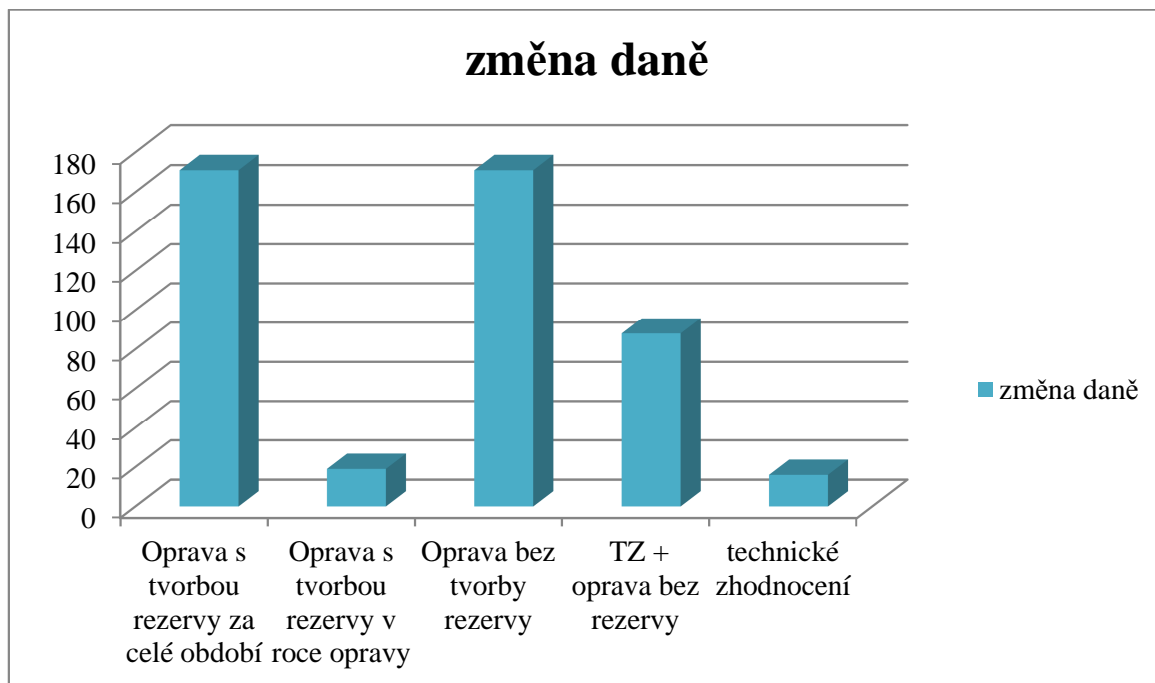
9 DOPORUČENÍ

Bylo by vhodné doporučit variantu, která je nejlepší, to však bohužel zcela konkrétně nelze. Lze však doporučit, aby účetní jednotka při realizaci stavebních prací prováděla opravu a nikoliv technické zhodnocení. Bohužel požadavky na výsledek s tímto doporučením nemusí korespondovat.

Oprava ovlivní hospodářský výsledek zdaňovacího období, v němž se provádí. V případě, kdy na takovou opravu budeme tvořit rezervu, můžeme ji tvořit dle ustanovení zákona o rezervách, například v případě nemovitostí maximálně po dobu 10 let, přičemž tento limit je maximální. Doba, po kterou provedená oprava ovlivní základ daně, může být za určitých okolností delší. Takovou okolností je například, když ve zdaňovacím období, kdy je provedena oprava, vykáže účetní jednotka daňovou ztrátu, jež je následujících sedm let možné uplatnit, tedy snížit o ni vzniklý základ daně. Pokud by skutečně účetní jednotka dosáhla ztráty a v následujících sedmi letech by však nebyla natolik úspěšná, aby vytvořila dostatečně velký základ daně, ze kterého by mohla ztrátu z opravy uplatnit, tak jí tato ztráta propadne. Pokud bychom však chtěli vyčíslit maximální dobu, kdy nám může oprava ovlivnit základ daně, dostaneme se v případě oprav nemovitosti k číslu 18 let. Naproti tomu technické zhodnocení nám navýší cenu nemovitosti a z této navýšené ceny se pak vyčíslí odpisy daného majetku. V případě řešeném touto prací, kdy se jedná o nemovitost pořízenou v roce 2005, zařazenou do 5. odpisové skupiny s délkou odepisování 30 let, by se technické zhodnocení, provedené a zařazené do užívání v roce 2013, odepisovalo ještě 22 let.

Z výše uvedeného je snad dostatečně zřejmé, že možných situací, které mohou nastat, je značné množství. Přesto je možné z pohledu optimalizace základu daně doporučit, pokud se účetní jednotce podaří, aby provedené práce měly charakter opravy a má volné finanční prostředky a o opravě ví alespoň dvě zdaňovací období předem, aby na tuto opravu vytvořila rezervu. Ovlivnění základu daně a výsledku hospodaření je postupné. Když je účetní jednotka úspěšná a dosahuje obdobných výsledků hospodaření, popřípadě s rostoucí tendencí, neovlivní provedená oprava tolik výsledek hospodaření, pokud je vytvořena rezerva. V případě, kdy se na danou situaci podíváme z pohledu cash flow, tedy peněžních toků, tak výdej peněžních prostředků nastane vždy, ať se jedná o opravu či technické zhodnocení, pouze bude rozdíl, kterou část cash flow tato operace ovlivní, zda provozní či investiční. Z grafického shrnutí bude snad nejpřesněji patrné, která z možností

nejvíce ovlivní základ daně. Jedná se o srovnání základů daně v případě jednotlivých prací, tedy opravy a technického zhodnocení, s obdobím, kdy byly dosaženy totožné výsledky, ale nebyly provedeny práce charakteru opravy ani technického zhodnocení.



Obrázek 6 Grafické znázornění vlivu prováděných prací na výši daně (vlastní zpracování)

Z obrázku je zřejmé, že skutečně největší vliv na základ daně má oprava. Dokonce stejný celkový vliv na výši daně má i oprava bez tvorby rezervy i s dvouletou tvorbou rezervy.

Lze tedy říci, že pokud se jedná o ziskovou firmu, tak jako v tomto případě, je vliv provedených prací v podobě opravy daňově mnohem zajímavější, než kdyby měly provedené práce charakter technického zhodnocení. Což také vysvětluje tak bohatou judikaturu v dané oblasti, protože snahou daňových poplatníků je provedení opravy a snahou správce daně je prokázat, že provedené práce nemají charakter deklarované opravy, ale technického zhodnocení.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo nastínění složitosti dané problematiky, a to jak v teoretické části, kde bylo pomocí literárního průzkumu a literární rešerše nastíněna širokost daného problému a to včetně bohatosti literárních zdrojů k danému tématu. Pak následně v praktické části, kde jsou uvedeny některé možné situace, které mohou nastat. Nastíněné situace jsou řešeny jak z pohledu účetnictví, tak z pohledu základu daně a potažmo daňové povinnosti.

Bohatost daného problému zajisté utvrzuje také rozsáhlost judikatury, která doplňuje stručnou zákonnou úpravu dané oblasti. Judikát, ať již je vydán Nejvyšším správním soudem či soudy nižších instancí, nemá zákonný charakter, tedy účetní jednotky jím nejsou zcela vázány.

V praktické části se tato práce zabývá konkrétní situací ve společnosti ABC s.r.o. Na základě provedené analýzy jsou navržena možná řešení, která mohou nastat v případě, kdy se účetní jednotka rozhodne opravit či rekonstruovat nemovitost, a to z pohledu účtování nákladů, včetně jejich dopadu na hospodářský výsledek a daňovou povinnost.

V závěru práce je poté uvedeno doporučení, které však nelze aplikovat vždy, protože požadavky účetní jednotky, a to zejména statutárního orgánu či vlastníků, mohou být odlišné než pouhá optimalizace základu daně. Vedení společnosti může například z obchodních důvodů sledovat cíl udržení konstantního výsledku hospodaření či trvalé ziskovosti, což v případě provedení rozsáhlejší opravy může danou situaci značně komplikovat. Naproti tomu není vhodné účtovat o pracích charakteru technického zhodnocení jako o opravě, a to jak z pohledu porušení právních předpisů z oblasti účetních, tak z pohledu správného stanovení základu daně. Takovým jednáním se může účetní jednotka vystavit sankci za porušení právních předpisů, tedy mimo jiné doměrku na dani z příjmů a následné penalizaci.

Vzhledem k složitosti dané problematiky nelze nežli doporučit, aby bylo dostatečně dbáno na správné vyhodnocení charakteru prováděných prací a zdokumentování původního a současného stavu, případně i průběhu prací.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje

- [1] *Daňové zákony 2014*. Ostrava: Sagit, 2013, 328 s. ISBN 978-80-7488-014-8
- [2] MACHÁČEK, Ivan. *Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích*. Vyd. 1. Praha: Aspi, 2005, 95 s. ISBN 80-7357-135-8.
- [3] *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík : redakční uzávěrka 26. 3. 2012*. Ostrava, Sagit, 2012, 320 s. ÚZ. ISBN 978-80-7208-920-8.
- Občanský zákoník a související předpisy: podle stavu k 1.6.2011*. Ostrava: Sagit, 2011, sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-861-4.
- [4] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [5] PELECH, Petr. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem k ...* Olomouc: ANAG, 2000-, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-663-1.
- [6] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* Olomouc: ANAG, sv. ISBN 978-80-7263-633-4.
- [7] SEDLÁČEK, J. - HÝBLOVÁ, E. - KŘÍŽOVÁ, Z. - VALOUCH, P. *Základy finančního účetnictví*. Praha: Ekopress, 2005. 331 s. ISBN 80-86119-95-5.
- [8] SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2006. Účetnictví a daně. ISBN 80-247-1921-5.
- [9] SLÁDKOVÁ, E. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2009. 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5
- [10] WEYGANDT, Jerry J, Paul D KIMMEL a Donald E KIESO. *Financial accounting: IFRS edition*. Hoboken: John Wiley, c2011, xii, 707, [119] s. ISBN 978-0-470-55200-1.

Internetové zdroje

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana a Patrik SVOBODA. *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku*. In: [online]. [cit. 2014-05-04]. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

[2] *Nejvyšší správní soud, NSS, Kasační stížnost, Rozhodnutí* [online]. 2014 [cit. 2014-03-03]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

[3] *Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.* [online]. [cit. 2014-04-06]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/>

[4] *VYHLÁŠKA ze dne 20. prosince 2013, kterou se měn / epravo.cz:* [online]. 2014 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/vyhlaska-ze-dne-20-prosince-2013-kterou-se-meni-vyhlaska-c-5002002-sb-kterou-se-provadeji-nektera-ustanoveni-zakona-c-5631991-sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-pro-ucetni-jednotky-ktre-jsou-podnikateli-uctujicimi-v-soustave-podvojneho-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-19940.html>

[5] *Změny v účetnictví od roku 2014 - Podnikatel.cz:* [online]. 2014 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-ucetnictvi-od-roku-2014/>

[6] *Změny v účetnictví v souvislosti s NOZ, ZOK, od 1.1.2014 v kostce - část druhá:* [online]. 2014 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Zmeny-v-ucetnictvi-v-souvislosti-s-NOZ-ZOK-od-1-1-2014-v-kostce-cast-druha&idc=138>

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Schéma, kdy účtovat rezervu nebo podmíněný závazek (Sedláková, 2009, s. 248)	31
Obrázek 2 Grafické znázornění vlivu rezervy a opravy na výši daně, vlastní zpracování.	45
Obrázek 3 Grafické znázornění odpisů (vlastní zpracování).....	55
Obrázek 4 Grafické znázornění výsledku hospodaření před zdaněním a daně (vlastní zpracování)	57
Obrázek 5 Grafické znázornění výsledků hospodaření před zdaněním, po zdanění a daně (vlastní zpracování).....	57
Obrázek 6 Grafické znázornění vlivu prováděných prací na výši daně (vlastní zpracování)	59

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Přehled srovnání IAS 16 s ČÚL ve vybraných oblastech (Paseková a Strouhal, 2012, s.97)	29
Tabulka 2 Přehled srovnání IAS 37 s ČÚL ve vybraných oblastech (prvcích) (Paseková, 2012, s. 180).....	32
Tabulka 3 Účtování opravy majetku, vlastní zpracování, (vlastní zpracování).....	40
Tabulka 4 Účtování o tvorbě a čerpání rezervy, vlastní zpracování, (vlastní zpracování).	43
Tabulka 5 Účtování opravy a technického zhodnocení (vlastní zpracování)	50
Tabulka 6 Účtování technického zhodnocení (vlastní zpracování)	52
Tabulka 7 Rovnoměrné opisy (vlastní zpracování)	54
Tabulka 8 Zrychlené odpisy (vlastní zpracování).....	54
Tabulka 9 Vliv tvorby rezervy v jednotlivých letech (vlastní zpracování)	56
Tabulka 10 Stručné zobrazení vlivu jednotlivých variant (vlastní zpracování)	56

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Karta dlouhodobého majetku

Příloha P II: Karta rezervy

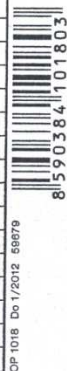
Příloha P III: Zobrazení vlivu rezervy na výsledek hospodaření

Příloha P IV: Zobrazení jednotlivých variant

PŘÍLOHA PI: KARTA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

INVENTÁRNÍ KARTA DLOUHODOBÉHO HNOTNÉHO MAJETKU

Firma (razítko)			Účet	
			Inventární číslo	
Datum	Číslo dokladu	Přiděeno útvaru	Znak jednotného řízení	
Způsob odpisování			Název majetku	
Odpisová skupina			Technologický znak	
Odpisová sazba (koeficient)			Typ	
Rok původního pořízení			Výrobní číslo	
Datum zařazení do majetku			Rok výroby	
Datum úplného odepsání			Výrobce	
Způsob pořízení			Země původu	
Vstupní cena			Počet strojních pracovních míst	
Způsob využití			Přemístitelnost	
Odvětví			hmotnost v kg	
Převažující obor výroby			rozměry - délka v cm	
Dodavatel			- šířka v cm	
			- výška v cm	
Technický stav			technický popis	
Datum technického zhodnocení a Kč			příslušenství	
Zatíženo zástavním právem: ano / ne				
V hodnotě Kč:				



ODEPISOVÁNÍ									
	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....
RO									
RO Kč									
MO Kč									
ZH									

ODEPISOVÁNÍ									
	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....	20.....
RO									
RO Kč									
MO Kč									
ZH									
Datum vyřazení					Zůstatková cena při vyřazení				
Kartu vyhotovil (jméno, datum, podpis)					Způsob vyřazení				
					Prodejní cena při vyřazení				

MO - měsíční odpis

RO - roční odpis (% , koeficient)

ZH - zůstatková hodnota

**PŘÍLOHA P III: ZOBRAZENÍ VLIVU REZREVY NA VÝSLEDEK
HOSPODAŘENÍ**

	2011	2012	2013	2013 bez rezervy
Tržby za zboží	250	250	250	250
Náklady na prodané zboží	190	190	190	190
Obchodní marže	60	60	60	60
Výkony	31.560	31.560	31.560	31.560
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	31.560	31.560	31.560	31.560
Výkonová spotřeba	18.790	18.790	19.690	19.690
Spotřeba materiálu a energie	12.250	12.250	12.250	12.250
Služby	6.540	6.540	6540	6540
<i>Opravy - uvažujeme námi sledované</i>	0	0	900	900
Přidaná hodnota	12.830	12.830	11.930	11.930
Osobní náklady	10.452	10.452	10.452	10.452
Mzdy	7.800	7.800	7.800	7.800
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2.652	2.652	2.652	2.652
Daně a poplatky	18	18	18	18
Odpisy dlouhodobého	523	523	523	523

hmotného a nehmotného majetku				
Změna stavu rezerv a opravných položek	400	400	-800	0
Provozní výsledek hospodaření	1.437	1.437	1.737	937
Finanční výsledek hospodaření	-5	-5	-5	-5
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1.432	1.432	1.732	932
Daň z běžné činnosti	272	272	329	177
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	1.160	1.160	1.403	755

PŘÍLOHA P IV: ZOBRAZENÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT

	Oprava	Oprava s vytvořenou rezervou	Oprava + technické zhodnocení	Technické zhodnocení	Běžné období
Tržby za zboží	250	250	250	250	250
Náklady na prodané zboží	190	190	190	190	190
Obchodní marže	60	60	60	60	60
Výkony	31.560	31.560	31.560	31.560	31.560
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	31.560	31.560	31.560	31.560	31.560
Výkonová spotřeba	19.690	19.690	19.190	18.790	18.790
Spotřeba materiálu a energie	12.250	12.250	12.250	12.250	12.250
Služby	6.540	6.540	6.540	6.540	6.540
<i>Opravy - námi sledované</i>	900	900	400	0	0
Přidaná hodnota	11.930	11.930	12.430	12.830	12.830
Osobní náklady	10.452	10.452	10.452	10.452	10.452
Mzdy	7.800	7.800	7.800	7.800	7.800
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2.652	2.652	2.652	2.652	2.652
Daně a poplatky	18	18	18	18	18
Odpisy dlouhodobého	523	523	523	523	523

hmotného a nehmotného majetku					
<i>Odpisy technického zhodnocení</i>			Celkem TZ 500 65	Celkem TZ 900 82	
Změna stavu rezerv a opr. položek		-800		0	0
Provozní výsledek hospodaření	937	1.737	1.372	1.755	1.837
Finanční výsledek hospodaření	-5	-5	-5	-5	-5
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	932	1.732	1.367	1.750	1.832
Daň z běžné činnosti	177	329	260	332	348
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	755	1.403	1.107	1.418	1.484