**Věcná břemena – obec povinná**

**(účetnictví, DPH)**

Obsah:

Článek Strana

1. Základní pojmy a východiska 1

2. Okamžik uskutečnění účetního případu a DUZP – strana povinná z VB, obec má výnos 2

2.1 DUZP 2

2.2 Okamžik účtování OUÚP 3

2.3 Otázka případného časového rozlišení odměny za věcné břemeno 4

3. Zřízení věcného břemene – obec jako osoba povinná (výnos) 6

3.1 Problematika DPH (zdanitelné x osvobozené plnění) 6

3.2 Zaúčtování 8

3.3 Sledování majetku (pozemků) zatíženého věcným břemenem v účetnictví- obec povinná z VB 9

3.4 Otázka VB a opravných položek k majetku (hlavně k pozemkům) 9

# Základní pojmy a východiska

Dokument je zaměřen zejména na oblast účetnictví a DPH, nicméně považujeme za důležité seznámit Vás s některými právními východisky a povahou „věcných břemen“.

Občanský zákoník řeší oblast věcných břemen od § 1257. Věcná břemena jsou rozdělena do dvou skupin:

1. **Služebnosti (§1257 a následující)** – služebnost omezuje vlastníka věci (tedy osoby povinné) tak, že je ve prospěch oprávněné osoby něco strpět (*například umístění stavby vodovodu na svém pozemku*), případně se něčeho zdržet (*například omezení stavět na nějaké části pozemku …*)
2. **Reálná břemena (§1303 a následující)** – reálné břemeno spočívá v tom, že vlastník věci musí něco aktivně konat (například dodat 10 % úrody vypěstované v sadě…).

Domníváme se, že se v podmínkách ÚSC a případně i PO v naprosté většině případů zabýváme první kategorií – tedy „služebnostmi“, a proto se budeme věnovat v tomto dokumentu pouze této skupině.

Mezi nejčastější služebnosti patří:

* služebnost inženýrské sítě (umístit vodovodní, kanalizační, energetické nebo jiné vedení na pozemek …)
* služebnost okapu (svést vodu ze své střechy na cizí nemovitost)
* služebnost cesty (právo např. chůze a jízdy přes cizí pozemek)

Smluvní strany se někdy označují jako:

* osoba oprávněná – ta, která získává na základě smlouvy nějaké právo k věci (například vést si svou kanalizaci po pozemku jiné osoby). Osoba oprávněná zpravidla za toto právo musí zaplatit.
* osoba povinná – druhá strana smlouvy, která je povinná strpět nějaké omezení ve využívání vlastní věci (a zpravidla obdrží za toto omezení nějakou platbu).

Pro naše potřeby je dále důležité ustanovení §1262:

§ 1262

(1) Zřizuje-li se právním jednáním služebnost k věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zápisem do takového seznamu. Vzniká-li služebnost k věci zapsané do veřejného seznamu na základě jiné právní skutečnosti, zapíše se do veřejného seznamu i v takovém případě.

(2) Zřizuje-li se služebnost k věci nezapsané ve veřejném seznamu, vzniká účinností smlouvy.

Věcná břemena, která řešíme, se většinou vztahují k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí (pozemkům) – tedy klíčové je, že vznik je spojen se zápisem v katastru nemovitostí.

# Okamžik uskutečnění účetního případu a DUZP – strana povinná z VB, obec má výnos

## 2.1 DUZP

Začněme u DUZP, u kterého je situace jasnější. Pro vyhodnocení okamžiku, kdy odvést DPH, jsou důležité následující skutečnosti:

* Platí obecné pravidlo, že DPH jsme povinni přiznat při DUZP nebo přijetí platby, a to ten okamžik, který nastane dříve (§20a odst. 1 a 2)
* Věcné břemeno představuje službu – u ní DUZP nastává jejím poskytnutím nebo vystavením daňového dokladu, a to ten okamžik, který nastane dříve (§21 odst. 3)
* V zákoně o DPH je zdůrazněno, že věcným břemenem je nejen jeho vznik, ale také celé trvání a zánik (tedy celý jeho „život“). Tím, že smlouvy o věcném břemeni trvají déle než 12 měsíců, jedná se tedy o služby na dlouhodobé bázi (§21 odst. 8). U nich DUZP vzniká nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku následujícího po roce, ve kterém začala být služba poskytována (nebo-li pokud se uzavře smlouva o věcném břemenu a dojde k vkladu do katastru nemovitostí ještě v roce 2023, má DUZP nastat nejpozději 31. 12. 2024).

***Příklady:***

*Obec zřizuje věcné břemeno ve prospěch EON. Ve smlouvě je dohodnuto, že po sepsání smlouvy (14. 9.) dojde k vystavení daňového dokladu (18.9.). Ten je uhrazen 15.10. Vklad do katastru je proveden 19.9., zápis v katastru je proveden 27.10.*

*DUZP v tomto případě vzniklo vystavením daňového dokladu 18.9. (DPH je odvedeno správně za září)*

*Obec zřizuje věcné břemeno ve prospěch EON. Ve smlouvě je dohodnuto, že po sepsání smlouvy (14. 11. 2023) dojde k vkladu do katastru nemovitostí (16.11.). Vklad je proveden dne 22. 12. Daňový doklad je vystaven 20.1. s DUZP 20. 1. na základě pokynu od EON a následuje platba.*

*DUZP je správně 20.1., služba začala být poskytována v roce 2023 a pokud DUZP bude určeno někdy do 31. 12. 2024, je to v pořádku.*

Asi je jasné, že za těchto okolností je celkem jedno, zda za počátek poskytování služby budeme považovat podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí nebo den provedení zápisu v katastru nemovitostí. § 21 odst. 8 je natolik „benevolentní“, že v 99.99 % případů nehrozí pozdní odvod DPH. Nicméně připomínáme výše zmíněný § 1262, podle kterého vzniká věcné břemeno zapisované do katastru nemovitostí až jeho zápisem v KN.

## 2.2 Okamžik účtování OUÚP

Řešíme, ve kterém okamžiku má správně osoba povinná z věcného břemene zachytit výnos (a případně pohledávku) z poskytnutí věcného břemene.

V zásadě se nám mohou objevovat následující teoretické okamžiky:

1. sepsání smlouvy
2. vystavení daňového dokladu u plátců DPH (který, jak je výše uvedeno, může být vystaven v širokém časovém rozmezí)
3. podání návrhu na vklad do katastru
4. provedení zápisu v katastru nemovitostí.

Vím, že kontroly dost často požadují, aby byl výnos předepsán k datu podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí. Aplikoval by se tak analogicky bod 6.4. z ČÚS 701:

6.4. Při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají zápisu do katastru nemovitostí, se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na zápis katastrálnímu úřadu. Dojde-li k povolení zápisu, účetní zápisy k tomuto dni se nemění. Není-li zápis povolen, provede účetní jednotka odpovídající opravu účetním zápisem. Podmíněnost okamžiku uskutečnění účetního případu nabytím právního účinku zápisu vyjádří účetní jednotka na účetním záznamu, který obsahuje i označení příslušného analytického účtu, uvede o tomto informaci v příloze účetní závěrky a v inventurních soupisech. V případě změny příslušnosti k hospodaření s nemovitými věcmi státu, které podléhají zápisu do katastru nemovitostí, se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje den uvedený v zápisu nebo v písemné smlouvě podle jiného právního předpisu.

Všimněte si ale, že tento bod řeší pouze převody vlastnictví k nemovitým věcem. Tedy k věci, která po celou dobu existuje a pouze dochází ke změně vlastnictví. V případě věcných břemen ale toto právo vzniká, až provedením zápisu v katastru nemovitostí (viz §1262 Občanského zákoníku). Víme, že se zapíše se zpětnými účinky k datu provedení vkladu, nicméně v době, kdy byl vklad podáván právo ještě neexistovalo.

Navíc by bylo dobré si uvědomit další souvislost – věcné břemeno je nejen jeho vznik, ale také celé jeho trvání. Pokud je například uhrazeno 20 tis. Kč za to, že vznikne věcné břemeno s předpokládaným trváním desítek let, proč je tak nezbytné trvat na tom, aby byl výnos zaúčtován hned k okamžiku podání návrhu na vklad do katastru?

Hodně vyhýbavě se k tomu vyjádřilo i MFČR v rámci své metodické podpory:

**Kdy nastane okamžik uskutečnění účetního případu vzniku pohledávky z titulu úplatného zřízení věcného břemene na straně povinného, kdy je uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene a jednou ze smluvních podmínek je vystavení faktury ze strany územního samosprávného celku.**

V uvedeném případě je podle našeho názoru podkladem pro vyhotovení průkazného účetního záznamu k provedení účetního zápisu v hlavní knize z titulu pohledávky ze zřízení věcného břemene vystavená faktura. V případě uzavřené smlouvy se s ohledem na významnost a další skutečnosti může jednat o podklad pro vyhotovení průkazného účetního záznamu k provedení účetního zápisu v knize podrozvahových účtů z titulu podmíněné pohledávky ze zřízení věcného břemene.

Tedy odpověď je – je to v okamžiku, kdy se vystaví faktura. To by ale znamenalo, že se jedná o krajně subjektivní okamžik, neboť pokud vezmeme situaci plátce DPH, tak ten může daňový doklad (předpokládáme, že ten mělo MF na mysli, když hovoří o faktuře) vystavit jak před podáním návrhu na vklad do katastru nemovitostí, tak i relativně dlouho po zápisu do katastru nemovitostí. Klidně nám může vzniknout i rozpětí 3 různých kalendářních let.

Určitě by bylo nejvhodnější, aby MF toto upravilo v nějakém předpisu, spíše to ale neočekáváme a budeme si muset poradit sami.

Nabízíme následující řešení:

* pokud se nebude jednat o významné částky, tak lze akceptovat myšlenku, že se bude jednat o výnos v okamžiku vystavení dokladu (bez ohledu na to, zda je vystaven před zápisem do katastru nemovitostí nebo až po něm).
* pokud by odměna za věcné břemeno byla významná, tak se domníváme, že by výnos z věcného břemene neměl být zachycen dříve, než je služba poskytována a začátek poskytování bychom vázali spíše na provedení zápisu v KN.

## 2.3 Otázka případného časového rozlišení odměny za věcné břemeno

V souvislosti s výše uvedeným bychom měli uvažovat i o **časovém rozlišení** věcných břemen (pokud realizujeme výnos).

Představte si analogii, kdy dostanete například nájem ve výši 1 mil. Kč a nájemné bude třeba na dobu trvání určité stavby na pozemku umístěné. Budete uvažovat s časovým rozlišením výnosu, nebo se bude jednat o výnos na 603 v okamžiku vzniku nájemního vztahu? Pokud Vaše odpověď bude, že by bylo dobré s časovým rozlišením uvažovat, musíme se s touto otázkou nějak vypořádat i u věcných břemen.

Je zajímavé začíst se do původního textu interpretace Národní účetní rady I-16, která se zabývala „samostatnými věcnými břemeny“. Totiž původní text pracoval s variantou časového rozlišení a zmiňoval právě i časové rozlišení na straně osoby povinné (tedy výnosů). V současném textu interpretace již strana povinného (tedy výnosu) není řešena a jen se řeší strana toho, kdo si věcné břemeno „kupuje“ – jako odpisované aktivum.

Tedy vraťme se k tomu původnímu textu (který ale v současné interpretaci nenajdete):

Při úplatném nabytí samostatného věcného břemene se věcné břemeno ocení u oprávněného pořizovací cenou a sleduje se na rozvahovém účtu dlouhodobého nehmotného majetku. U povinného představuje přijatá úhrada za věcné břemeno výnos.

V případě, že je smlouva týkající se úplatně nabytého samostatného věcného břemene uzavřena na dobu určitou, odpisuje ho oprávněný po tuto dobu. Povinný po tuto dobu umořuje časově rozlišený výnos.

V případě, že je smlouva týkající se úplatně nabytého samostatného věcného břemene uzavřena na dobu neurčitou, odpisuje oprávněný věcné břemeno po dobu stanovenou vnitřním předpisem pro odpisování nehmotného majetku. Délka odpisování záleží na používaných odpisových metodách u nehmotného majetku a dalších konkrétních podmínkách v účetní jednotce. Při stanovení odepisování účetní jednotka přihlédne k době, po níž očekává prospěch z věcného břemene. V případě, že se břemeno vztahuje k odpisovanému majetku, nesmí doba odepisování břemene převýšit dobu odpisování tohoto majetku. Stejně tak povinný umořuje časově rozlišený výnos po dobu stanovenou vnitřním předpisem.

Tedy s časovým rozlišením výnosu interpretace počítala.

S tím také souvisí to, že pokud účtujeme odměnu z věcného břemene jako jednorázový výnos, tak i s ohledem na výše uvedené se jasně ukazuje, že není důvod upřednostňovat výnos právě v okamžiku zahájení poskytování služby, před zachycením výnosu například v roce následujícím.

Ke zvážení dáváme následující variantu účetního postupu volby OUUP:

* finančně nevýznamná věcná břemena (tedy situace, kdy se nebavíme o odměnách „set tis. Kč“ a více) – výnos zachytit kdykoliv – podle toho, kdy je doklad vystaven. Neřešit, zda již byl proveden zápis v KN nebo nikoliv
* finančně významná břemena – do výnosů nedávat dříve, než je ………. (náš návrh „proveden zápis v katastru“ nemovitostí, pro někoho „podán návrh na vklad do katastru“) – to té doby mít případně výnos příštích období na účtu 384
* u finančně významných věcných břemen ještě zvážit časové rozlišení výnosu (možná ve „starém dobrém režimu analogie s podnikatelskými postupy k účtu 381“ – když doba pro rozlišení není známá, tak by neměla přesáhnout 4 roky).

Výše uvedené je pouze námět – s ohledem na odpověď MF je asi jasné, že tato oblast není pořádně legislativně upravena.

# Zřízení věcného břemene – obec jako osoba povinná (výnos)

## 3.1 Problematika DPH (zdanitelné x osvobozené plnění)

Než se pustíme do zaúčtování, považuji za nezbytné vyřešit problematiku DPH (abychom právě do účtování mohli problematiku DPH zahrnout).

Zákon o DPH v §4 odst. 1 písm. g) uvádí:

g) nájmem také podnájem, pacht a podpacht; nájmem se rozumí také zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu,

Část věty za středníkem se do zákona dostala novelizací před několika lety. V zásadě je to ale zbytečné ustanovení, neboť jakýkoliv vztah naplňující rysy nájmu představuje pro účely DPH nájem (to platilo od našeho vstupu do EU a asi ještě dlouho platit bude).

Nicméně v návaznosti na tuto novelizaci se začaly objevovat názory, že věcné břemeno zapisované v katastru nemovitostí se má vždy považovat za nájem, což se rovná situaci, že mají být aplikována pravidla §56a. Pokud jsem osoba povinná, tak se mám chovat jako pronajímatel

* tedy ve vztahu k neplátci nebo k plátci, ale ne pro jeho ekonomickou činnost, osvobozeno od daně,
* pokud by to byl vztah k plátci pro jeho ekonomickou činnost, mohu zvolit, zda zdaňovat nebo osvobodit od DPH).

Jak ale uvádí zákon – aby věcné břemeno bylo pro účely DPH nájmem, musí být splněny znaky nájmu podle EU pravidel pro DPH. Informace GFŘ k aplikaci DPH u nájmu nemovitých věcí uvádí následující charakteristiku nájmu (je to dobrý popis toho, co se objevuje v judikatuře Evropského soudního dvora):

Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU se o nájem nemovitosti ve smyslu článku 13 části B písm. b) šesté směrnice (a tudíž i podle současné úpravy obsažené ve směrnici o DPH) jedná v případě, že jsou splněny všechny znaky charakteristické pro toto plnění, **tj. vlastník nemovitosti převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat jeho majetek a vyloučí z tohoto práva ostatní osoby**.

Soudní dvůr EU rovněž upřesnil, že osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitého majetku hospodářskou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu. Takovou činnost je třeba odlišovat od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového a obchodního podnikání, jako jsou činnosti, na něž se vztahují výjimky stanovené v bodech 1 až 4 tohoto ustanovení, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení.

Tedy důležitým atributem je právo užívat pozemek nájemcem s tím, že z tohoto práva jsou vyloučeny jiné osoby.

To se řešilo například v judikátu C 451/06 (problematika poskytnutí rybníka za účelem rybolovu – zda se jedná o nájem nebo ne). Při posuzování soudem bylo klíčové, že se jednalo pouze o právo rybolovu s tím, že nejsou vyloučena práva jiných osob (včetně vlastníka) daný rybník využívat k jiným účelům. ESD konstatoval, že se o pacht nejedná.

Převeďme si to na situaci u věcných břemen – obec má například pole, které pronajímá zemědělci. Na daném poli je vedení plynovodu, se kterým je spojeno věcné břemeno umístění na tomto poli. Je jasné, že takové uložení plynovodu nezakládá výhradnost užívání daného pozemku (zemědělec zde nadále právoplatně pěstuje řepku, případně vlastník by si ji mohl pěstovat sám). Z našeho pohledu tak není naplněna charakteristika „vyloučení práv třetích osob“ a proto bychom takové věcné břemeno za nájem nepovažovali (tedy povinná aplikace DPH 21 %).

Na druhou stranu ale nesmíme ani zapomínat na odůvodnění toho, proč jsou nájmy nemovitého majetku zařazeny mezi plnění osvobozená od DPH. Hlavním důvodem, který zmiňuje například Evropský soudní dvůr je to, že u pronajímatele se jedná o pasivní činnosti. V tomto ohledu musíme připustit, že v případě zřízení věcného břemene se zpravidla jedná ještě o mnohem pasivnější aktivitu, než u pronájmu (pokud pronajímáme nemovitost, tak ji například opravujeme, v případě věcného břemene se ale osoba povinná zpravidla nestará o nic). Toto optikou by mohlo být z pohledu teorie podřazení věcných břemen pod nájem relevantní. Musíme ale respektovat to, že principy DPH jasně říkají, že osvobození jsou výjimky, nelze používat analogie a rozšiřující výklady.

Proto se domníváme, že u většiny věcných břemen zatím nemůžeme hovořit o tom, že jsou naplněny podmínky nájmu. Pokud budeme mít k dispozici judikát Evropského soudního dvora nebo jasné stanovisko finanční správy, že je to jinak, rádi tento postoj změníme.

Samozřejmě mohou existovat věcná břemena v takovém rozsahu, že nájmu z pohledu DPH odpovídají.

S jedním Městem jsme například řešili situaci zřízení věcného břemene za účelem výstavby a umístění cyklostezky podél trati (Město hradilo za věcné břemeno Správě železniční dopravní cesty). Umístěním cyklostezky na pozemek se omezilo využití pozemku k jiným účelům tak, že se jednalo o využití fakticky výhradní. Z našeho pohledu dává potom logiku hovořit o tom, že jsou naplněny znaky nájmu a pokud je to vztah k neplátci, nebo plátci ale pro jeho neekonomickou činnost (jak tomu bylo v tomto případě), tak aplikovat povinně osvobození od DPH.

Rekapitulace našeho doporučení klasifikace z pohledu DPH:

1. Pokud se neobjeví jednoznačný dokument od GFŘ (nebo rozsudek soudu) ve smyslu, že věcná břemena zapisovaná v katastru mají být vyhodnocena jako nájem, tak věcná břemena považovat za nájem pouze v případě, kdy se jedná o tak rozsáhlé věcné břemeno, které fakticky vylučuje možnost užívání daného pozemku ještě jinou osobou než nájemcem (vlastníkem, třetí osobou).
2. Nicméně i pokud se bude jednat o případ, který lze zahrnout pod nájem, aplikovali bychom v případě, že oprávněnou osobou je plátce DPH a věcné břemeno je k jeho ekonomické činnosti (například vedení ČEZ …) DPH ve výši 21 % (neboť se takto můžeme rozhodnout i u nájemních vztahů, pokud je nájemcem plátce DPH a je to pro jeho ekonomickou činnost)
3. Většina věcných břemen dle našeho názoru nesplňuje charakteristiku „vyloučení práv jiných osob“ a podléhá DPH 21 %.

Uvidíme, zda se někdy v budoucnosti stav nezmění vlivem nějakého nového judikátu nebo stanoviska GFŘ. Poté bychom případně přehodnotili svůj názor uvedený výše.

## 3.2 Zaúčtování

Základní režim zaúčtování VB obec povinná, příjem a výnos

U neplátce DPH by základní režim zaúčtování měl být MD 311/Dal 602.

Pokud se jedná o plátce DPH, tak nastanou dvě možnosti:

1. Situace, kdy věcné břemeno nelze podřadit pod nájem, nebo je podřaditelné pod pronájem, ale v souladu s podmínkami §56a se rozhodl pro zdanění:

MD 311/ Dal 602 ř. 1 přiznání

Dal 343 (sazba 21 %)

1. Situace, kdy věcné břemeno bude podřazeno pod pronájem a podle §56a dojde k osvobození nájmu

MD 311/ Dal 602 ř. 50 přiznání

Z hlediska rozpočtové sklady se jedná o příjem na položce 2119.

Výše uvedený postup doporučujeme v případě, že se nejedná o významné částky (pohledávku a výnos účtujeme v okamžiku vystavení dokladu).

Modifikace pro významné částky

Jak jsme se již snažili vysvětlit v části týkající okamžiku uskutečnění účetního případu, uvažovali bychom u významných odměn za zřízení věcného břemene s tím, že:

* Výnos by neměl být zachycen dříve, než je proveden zápis do katastru nemovitostí (var. podán návrh na vklad do katastru) – tedy případná odměna zaplacená před tímto okamžikem by byla zálohou.
* Je ke zvážení, zde neaplikovat časové rozlišení výnosů (podle pravidel uplatňovaných účetní jednotkou).

*Příklad:*

*Obec XY uzavřela smlouvu o zřízení věcného břemene (uložení sítí do pozemku obce) – odměna činí 800 tis. Kč + DPH 21 % - smlouva je na dobu neurčitou. Roční výnosy obce činí cca 10 mil. Kč – tedy jedná se o cca 8 % celkových výnosů. Režim je takový, že po uzavření smlouvy vystaví obec daňový doklad (15.10. 2023), po zaplacení (26.11.2023) bude podán návrh na vklad do katastru nemovitostí (4. 12. 2023). Zápis věcného břemene do katastru je proveden dne 4. 1. 2024.*

V rámci modifikace by mohlo být účtováno následovně (s ohledem na to, že se jedná o významnou částku):

* Vystavení daňového dokladu

MD 311 968 000 / Dal 384 800 000

Dal 343 168 000

* Úhrada vydané faktury

MD 231 968 000 / Dal 311 968 000

* Od roku 2024 – zúčtování výnosů – podle interních pravidel obce – časové rozlišení po dobu 4 let (od roku 2024, neboť v roce 2024 bylo věcné břemeno zapsáno v katastru nemovitostí)

MD 384 200 000 / Dal 602 200 000 (každý rok)

## 3.3 Sledování majetku (pozemků) zatíženého věcným břemenem v účetnictví- obec povinná z VB

ČÚS 701 v bodě 4.2. b) uvádí, že by účetní jednotka při vytváření analytických účtů měla vzít v úvahu mimo jiné to, zda je majetek zatížen zástavním právem nebo věcným břemenem. Někteří si toto vysvětlují jako povinnost účetní jednotky v okamžiku zatížení věcným břemenem zaúčtovat daný majetek na zvláštní analytický účet (například 031xz …).

Takto to rozhodně ale není stanoveno (což lze dovodit z ostatních hledisek, které výše zmíněný bod ČÚS 701 uvádí – viz například písm. e), a)).

Postačí jakýkoliv znak v rámci evidence, který umožní identifikovat, že se jedná o majetek zatížený věcným břemenem (může to být analytický účet, ORG, znak na kartě majetku, seznam v EXCELLU). K tomuto viz blíže dokument „Zastavený majetek, majetek zatížený věcným břemenem – AÚ“, který je s tímto dokumentem provázán.

## 3.4 Otázka VB a opravných položek k majetku (hlavně k pozemkům)

ČÚS 706, od 2014 doplněn bod 3.11.:

Postupem podle bodu 4.1. účtuje účetní jednotka také k okamžiku, ke kterému se stane osobou povinnou z věcného břemene k pozemku a stavbě, s výjimkou užívacího práva, kterým byly pozemek nebo stavba zatíženy, a to v souladu s § 65 odst. 2 vyhlášky a body 3.4. a 3.5.“

Pokud v případě zřízení VB dojde k významnému (20 %) snížení hodnoty pozemku, měli bychom vytvořit k zatíženému majetku opravné položky. Vyhodnocení a aplikace opravných položek vlivem VB jsou povinné až od 2014.

**Postup pro výpočet OP:**

1. Zjistíme, zde evidovaná účetní hodnota pozemku dosahuje významnosti dle pravidel pro stanovení významnosti *(materiál ke stažení – „Významnost“ – u obcí 500 tis. Kč, u měst např. 2,5 mil. Kč).*

*Znovu upozorňujeme, tvorba OP nevýznamnému majetku nemá žádný informační přínos (s výjimkou vysoké četnosti majetku, což nebývá problém u obcí v souvislosti s VB).*

1. Zjištění ceny pozemku po zřízení VB (realizační, prodejní, nové ocenění dle vyhlášky č.488/2020…).
2. Porovnání zjištěné ceny s účetní evidovanou hodnotou pozemku.
3. Pokud rozdíl (2.minus1.) činí více než 20% hodnoty 1., tvoříme OP, a to tak, aby výsledná hodnota netto pozemku odpovídala hodnotě zjištěné.

***Příklady:***

*1. Obec – evidovaná hodnota pozemku, na kterém se nově zřizuje VB činí 35 tis. Kč*

Neřešíme tvorbu OP, majetek je pod hladinou významnosti.

*2. Město – evidovaná hodnota pozemku v účetnictví 3 mil. Kč. Ocenění pozemku po zřízení VB činí 2 mil. Kč.*

Rozdíl je 1 mil Kč, což je více, než 20 %. Tvoříme OP k pozemku ve výši 1 mil. Kč zápisem 556 MD / 161 D. Ve výkazu Rozvaha bude pozemek v hodnotě brutto 3 mil. Kč, v korekci 1 mil. Kč, v hodnotě netto 2 mil. Kč.

Poznámka: Někteří lektoři školí, že se má evidovaná cena pozemku snížit o cenu VB. Pozemky u obcí však jsou často podceněné, jejich účetní ocenění neodpovídá cenám obvyklým ani cenám dle posledních oceňovacích předpisů a dostali bychom se na velmi nízké ocenění pozemků, které by často neodpovídalo reálným hodnotám. Nelze také říci, že cena VB je stanovená v hodnotě, v jaké se snižuje reálná hodnota pozemku, často jsou stanovena jen pravidla pro výpočet (např. kraje u komunikací mají stanovenou částku za metr dle nákladové kalkulace, ne dle oceňovacích předpisů). VB může významně snížit realizační prodejní cenu pozemku stavebních, naopak např. na ornou půdu nebo pastviny nemusí mít zřízení VB vůbec vliv. Z těchto důvodů nedoporučujeme aplikovat postup, že ocenění VB = tvorbě OP, ale doporučujeme postup zjištění výše OP dle postupů 1. až 4.