

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Vedení daňové evidence a přechod na účetnictví

Jana Hermanová

**Bakalářská práce
2012**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana HERMANOVÁ**
Osobní číslo: **E08511**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Vedení daňové evidence a přechod na účetnictví**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Stanovení cíle práce

1. Právní úprava daňové evidence
2. Postup při přechodu na účetnictví
3. Daňové důsledky přechodu
4. Praktická aplikace přechodu
5. Formulace závěrů

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- České účetní standardy. Praha : EUROUNION, 2007. 294 s. ISBN 80-7317-057-4.
- DUŠEK, Jiří. Převod daňové evidence na vedení účetnictví. 6. aktualizované vydání. [s.l.] : [s.n.], 2007. 128 s. ISBN 978-80-247-2387-7.
- FIALA, Jiří; MUTINOVÁ, Dana. Přejít z jednoduchého na podvojný účetnictví s praktickými příklady: obáváte se přechodu na podvojný účetnictví?: objasníme Vám všechny podstatné účetní a daňové souvislosti. 1. vydání. Ostrava : Mirago , 2001. 136 s. ISBN 80-85922-87-8.
- Jana Pilátová a kolektiv. Daňová evidence 2010. [s.l.] : ANAG, 2010. 319 s. ISBN 9788072635863.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. Zákon o účetnictví 2010. 1. [s.l.] : Anag, 2010. 159 s. ISBN 978-80-7263-590-0.
- MÜLLEROVÁ, Libuše. Jednoduché a podvojný účetnictví u různých právních forem podnikatelů. 1. vydání. Praha : Vysoká škola ekonomická, 1996. 146 s. ISBN 80-7079-978-1.
- Podvojný účetnictví 2010. [s.l.] : [s.n.], 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.
- RYNEŠ, Ing. Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2010. [s.l.] : ANAG, 2010. 992 s. ISBN 978-80-7263-580-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora**
Ústav ekonomiky a managementu


Datum zadání bakalářské práce: **28. června 2011**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2012**


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. července 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2012

Jana Hermanová

PODĚKOVÁNÍ:

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Františkovi Sejkorovi za odborné vedení bakalářské práce a cenné připomínky a rady, které jsem využila při zpracování této bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala svým rodičům za jejich podporu a trpělivost při mém studiu, hlavně tatínkovi Vlastimilu Hermanovi, jehož živnost mi posloužila jako příklad pro analýzu vhodnosti přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou přechodu z daňové evidence na účetnictví. Obsahuje teoretickou část popisující základní charakteristiku daňové evidence její obsah, funkce a rozdíl daňové evidence a účetnictví. V praktické části ukazuji na daňovém subjektu základní informace o stavu majetku a závazcích, jaké jsou daňové dopady pro danou firmu při přechodu z daňové evidence na účetnictví. Cílem mé bakalářské práce je poskytnout základní informace o přechodu z daňové evidence na účetnictví.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daňová evidence, účetnictví, přechod z daňové evidence na účetnictví, daňový subjekt, daňový dopad, příjmy, výdaje, náklady, výnosy.

TITLE

Tax records and the accounting transitiv

ANNOTATION

This bachelor work deals with transformation from tax evidence to accounting. It contains theoretical part describing the main feature of tax evidence, the contents, functions and differences between tax evidence and accounting. In the application part I'm showing, on a tax subject, the basic information regarding size of assets and debts, and what are the tax impacts for a company transitioning from tax filing to accounting. The goal of my bachelor work is showing the information about the transition from tax filing to accounting.

KEYWORDS

Tax evidence, accounting, transtition from the Tax for Accountancy, tax subject, tax impact, income, expenditures, revenues, costs.

OBSAH

SEZNAM TABULEK	- 9 -
SEZNAM OBRÁZKŮ	- 10 -
SEZNAM ZKRATEK	- 11 -
ÚVOD.....	12
1 DAŇOVÁ EVIDENCE.....	14
1.1 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ EVIDENCE	14
1.2 FORMA A OBSAH DAŇOVÉ EVIDENCE	18
1.3 EVIDENCE MAJETKU A ZÁVAZKŮ V DAŇOVÉ EVIDENCI.....	18
1.3.1 <i>Hmotný a nehmotný majetek (dlouhodobý)</i>	19
1.3.2 <i>Majetek pořízený formou leasingu</i>	21
1.3.3 <i>Zásoby</i>	21
1.3.4 <i>Finanční majetek</i>	22
1.3.5 <i>Pohledávky a závazky</i>	23
1.3.6 <i>Mzdová evidence</i>	23
1.4 DENÍK PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ	24
1.5 UZAVŘENÍ DAŇOVÉ EVIDENCE.....	25
2 PŘECHOD Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ	28
3 DAŇOVÉ DŮSLEDKY PŘECHODU	31
3.1 STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ	31
3.1.1 <i>Zásoby a pohledávky</i>	32
3.1.2 <i>Poskytnuté a přijaté zálohy</i>	33
3.1.3 <i>Nájemné hrazené dopředu</i>	34
3.1.4 <i>Nevyfakturované dodávky</i>	35
3.1.5 <i>Zásoby zemědělských podnikatelů</i>	35
3.1.6 <i>Sociální a zdravotní pojištění</i>	36
3.1.7 <i>Daň z přidané hodnoty (DPH)</i>	36
3.2 KONTROLA PŘECHODU Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	37
4 ANALÝZA KONKRÉTNÍHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU A NÁVRH ŘEŠENÍ EVIDENCE	38

4.1 IDENTIFIKACE SUBJEKTU	38
4.2 ANALÝZA PŘECHODU Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ.....	38
4.3 NÁVRH ŘEŠENÍ ZVOLENÍ TYPU EVIDENCE	43
ZÁVĚR.....	47
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	49

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Struktura daňové evidence podnikatelů	18
Tabulka 2: Vliv zjištěných (inventarizačních) rozdílů na základ daně	26
Tabulka 3: Inventarizace položek podnikatele	39
Tabulka 4: Účtový rozvrh.....	40
Tabulka 5: Účet individuálního podnikatele	41
Tabulka 6: Převodový můstek	42
Tabulka 7: Rozvaha k 1. 1. 2012	43
Tabulka 8: Externí vedení účetnictví.....	45
Tabulka 9: Interní vedení účetnictví (vlastní účetní).....	45

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Příklad deníku příjmů a výdajů.....	25
--	----

SEZNAM ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DE	Daňová evidence
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
PÚ	Podvojně účetnictví
Sb.	Sbírka zákonů
SP	Sociální pojištění
ÚS	Ústavní soud
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZOÚ	Zákon o účetnictví
ZP	Zdravotní pojištění

ÚVOD

Rozhodnutí člověka podnikat může být jedním ze zásadních kroků v jeho životě. Možnost rozhodovat sám o sobě a aktivně se podílet nějakým způsobem na ekonomickém rozvoji země je skutečným lákadlem pro spoustu lidí, ať již dosud zaměstnaných v soukromém nebo státním sektoru nebo teprve čerstvých absolventů, kteří by se rádi ihned po studiu nebo už i během něj postavili na vlastní nohy.

Pro výběr oboru podnikání hraje velkou roli nejen zaměření studia budoucího „podnikatele“, ale také zvážení situace na trhu a konkurence v oboru. Další nedílnou součástí rozhodování je také volba způsobu vedení evidence tedy „účetnictví“. Dnes však již u podnikatelů neexistuje dělení účetnictví na jednoduché a podvojně, jako tomu bylo dříve, novela zákona o účetnictví podnikatelů (zákon č. 437/2003 Sb.) pojem *jednoduché účetnictví* vypustila a nyní připouští pouze vedení podvojněho, tedy finančního účetnictví; jednoduché účetnictví bylo nahrazeno daňovou evidencí.

Předmětem mé bakalářské práce je charakteristika zmiňované daňové evidence a důvody přechodu na podvojně účetnictví u podnikajících fyzických osob. Tyto subjekty jsou fyzické osoby podnikající v ČR za podmínek stanovených českými právními předpisy. Těmito předpisy jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, upravující vedení podvojněho účetnictví a zásady pro jeho zpracování a vykazování, a dále zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jež upravuje oblast daňové evidence.

V současnosti jen málokdo vede účetní nebo jinou evidenci ručně na papíře, jako tomu bylo dříve, v době rozvinutých informačních technologií a Internetu probíhá většina zpracování dat za pomoci ve účetních softwarů. Nabídka účetních programů na trhu je dnes velmi pestrá, je tedy nutné vědět, co od softwaru očekáváme a zvolit správný výběr. Mnohé programy navíc nabízejí možnosti zpracování informací formou podvojněho účetnictví i daňové evidence zároveň, takže případný přechod z jednoho systému na druhý nemusí vždy znamenat nutnost investování do nového softwaru.

Administrativní náročnost obou systémů se s vývojem nových technologií snižuje, přesto jsou mezi nimi již z právního hlediska značné rozdíly, jejichž charakteristika bude předmětem teoretické části mé práce.

V rámci praktické části se věnuji oblasti přechodu z jedné evidence do druhé. Z výše uvedeného vyplývá zároveň můj cíl bakalářské práce – srovnat oba systémy evidence

po právní stránce, vymežit rozdíly mezi nimi a určit způsoby používání. V praktické části pak popsat jednotlivé kroky při přechodu z daňové evidence na účetnictví a určit vhodnost systému vedení pro daný subjekt.

1 DAŇOVÁ EVIDENCE

Evidence hospodářských transakcí je důležitou činností každého podnikatelského subjektu jak pro daňové účely, tak i pro usnadnění manažerských činností. Pro tuto evidenci můžeme použít jednu ze tří metod, kterými jsou účetnictví, daňová evidence a metoda paušálních výdajů. Každá tato metoda má své specifikace, klady i zápory, například účetnictví je určeno zejména pro velké podniky a naopak evidence příjmů a pohledávek je určena zejména pro podnikající fyzické osoby.

1.1 Charakteristika daňové evidence

Novela zákona o účetnictví nahradila daňová evidence účinností od 1. 1. 2004 dřívější jednoduché účetnictví. Tím se naše země přiblížila zemím EU, kde se automaticky pod pojmem účetnictví myslí účetnictví podvojně. Právo Evropské unie totiž odděluje účetnictví od daní a to je také zásadní rozdíl ve vedení účetnictví a daňové evidence. Česká republika byla dlouhou v dané oblasti tak trochu raritou a jednou z mála, kde bylo vedení účetnictví povoleno i jiným než podvojným zápisem. Cílem toho, že se oblast evidence drobných podnikatelů přesunula pod působnost zákona o daních z příjmu (ZDP), bylo mimo jiné ještě větší zjednodušení evidence hospodářských transakcí.

Vznikl tak nový systém evidence záznamů pouze pro daňové účely. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád užívá „evidence stanovená zvláštními právními předpisy“. Těmito zvláštními právními předpisy je ZOÚ, daňový řád a zejména ZDP, ve kterém byl vytvořen zcela nový paragraf, § 7b, který vysvětluje podstatu daňové evidence.

Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a majetku a závazků. [13]

Tím je vyjádřen základní rozdíl mezi účetnictvím a daňovou evidencí. V účetnictví jde především o zobrazení majetku a závazků podnikatele pro účely vedení podniku a jeho finančního řízení a jako výstupní informace o podniku pro vnější uživatele (dodavatele, odběratele, banky, stát...), zatímco v daňové evidenci jde o hlavní a jediný cíl: zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence ze zákona neřeší výnosy a náklady, pomocí nichž určuje výsledek hospodaření, aniž by například v daném období vznikly odpovídající příjmy nebo výdaje. Pokud je však vedena řádně a o něco podrobněji, může daňová evidence zastávat téměř stejnou funkci jako účetnictví, tedy může sloužit pro účely rozhodování a vedení ve firmě.

Aby daňovým subjektům nevznikly přílišné problémy s náhlým přechodem z jednoduchého účetnictví na podvojně, případně na daňovou evidenci, bylo již při zavedení daňové evidence stanoveno přechodné roční období a s konečnou platností mělo být jednoduché účetnictví plně nahrazeno daňovou evidencí k 1. 1. 2005.

Fyzická osoba - podnikatel, která není účetní jednotkou, však automaticky nemusí vést daňovou evidenci podle § 7b ZDP, a to v případě, že neuplatňuje výdaje prokazatelně vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů,¹ ale výdaje vyjádřené v paušální výši procentem z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Ten stanovuje, že poplatník daně z příjmů podnikající podle § 7 ZDP (Příjmy z podnikání a samostatně výdělečné činnosti), může uplatnit výdaje ve výši:

a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,

b) 60 % z příjmů ze řemeslných živností,

c) 50 % z příjmů z ostatních živností, s výjimkou řemeslných,

d) 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, příjmů z užití nebo poskytnutí práv průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a autorských práv², příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani jiným podnikáním, příjmů znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů nebo například z příjmů insolvenčního správce.³ [13]

Paušální výdaje nemohou uplatnit osoby uvedené v § 12 a 13 ZDP, jedná se o příjem spolupracujících osob a účastníků sdružení bez právní subjektivity.

Předpokládejme tedy, že podnikatel eviduje řádně veškeré své zdanitelné příjmy a výdaje a musí tedy vést daňovou evidenci ve smyslu zákona. Již jsem zmínila, že součástí daňové evidence musí být nejen evidence příjmů a výdajů, ale také určitá forma evidence majetku, pohledávek a závazků, mzdová evidence (má-li podnikatel zaměstnance, je v tomto případě stejná povinnost jako při vedení účetnictví, žádný podstatný rozdíl proto nevzniká) atd. Jakou formou a v jakém rozsahu by daňová evidence měla být vedena, o tom pojednává následující kapitola. ZDP také uvádí, jak dlouho je poplatník povinen vést a uchovávat daňovou evidenci. Zde se řídí § 7b odst. 5, který říká, že poplatník je povinen uchovávat

¹ Takové výdaje musí být v souladu s § 24 ZDP -Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů. Tyto náklady se také nazývají daňově uznatelné (účinné) náklady.

² S výjimkou příjmů podle § 7 odstavce 6 (Příjmy za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize na území České republiky podle odst. 2. písm. a) nepřesahujícím v kalendářním měsíci 7 000 Kč

³ § 7 odst. 2 písm. a až d, kromě výše uvedené výjimky

daňovou evidenci za všechna období, pro které neskončila lhůta pro vyměření daně podle ZDP nebo daňového řádu.

„Jaké hlavní změny tedy postihly daňové poplatníky, kteří přešli z jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci po roce 2003?

- odpadá povinnost účtování (evidování) v průběhu zdaňovacího období (dříve viz § 12 odst. 2 ZOÚ),
- není explicitně stanoveno vést veškeré daňově uznatelné i neuznatelné příjmy a výdaje,⁴
- odpadá zjišťování měsíčních obrátů příjmů a výdajů a stejně tak kumulativních hodnot od počátku zdaňovacího období, které bylo doporučováno v účetnictví,
- daňové zákony neznají pojem „průběžné položky“,
- odpadá fyzická inventura pokladní hotovosti (viz dále v podkapitole věnující se finančnímu majetku).“ [4, s. 292]

Evidence se prokazuje, podobně jako v účetnictví, pomocí dokladů, které jsou do ní zaneseny. ZDP neuvádí náležitosti dokladu, proto se při zachycování jejich povinných náležitostí používá obdobné ustanovení o dokladech účetních.

Povinné náležitosti by tedy měly být minimálně následující:

- označení dokladu,
- předmět transakce a zúčastněné strany,
- peněžní částku, informaci o ceně množství,
- datum uskutečnění transakce,
- datum vyhotovení dokladu, není-li shodné s výše uvedeným datem,
- a podpis oprávněných osob (osoba odpovědná za danou operaci a osoba odpovědná za zaevidování). [12]

V případě plátce daně z přidané hodnoty jsou náležitosti daňového dokladu (uznatelného z hlediska platby DPH) uvedené v zákoně o DPH (ZDPH), v § 28. Potom jde o tzv. běžný daňový doklad, který navíc obsahuje:

- daňové identifikační číslo (DIČ) plátce a příjemce zdanitelného plnění,
- sídlo nebo místo plátce a příjemce zdanitelného plnění,

⁴ Ovšem vzhledem k povinnosti evidence obchodního majetku, jehož součástí jsou i peníze (finanční majetek), vyplývá, že daňový poplatník vedoucí daňovou evidenci je povinen prokázat stav a pohyb těchto peněžních prostředků, tedy bude pravděpodobně i nadále u většiny podnikatelů vedena evidence veškerých (i nedaňových) příjmů výdajů

- výše ceny bez daně, sazba daně a výše daně (zaokrouhlená dle zákona). [14]

Ostatně výše uvedené náležitosti musí mít daňový doklad i v případě, že jde o účetní jednotku, která vede klasické podvojně účetnictví. Z toho vyplývá, že pokud jsem plátce DPH, jsou náležitosti daňového dokladu dané a nezávisí na volbě té které evidence. V případě zdanitelného plnění nižšího než 10 000 Kč včetně daně lze vystavit zjednodušený daňový doklad nebo doklad o použití.

Povinnosti o uchování daňového dokladu stanoví § 27 ZDPH a to, že plátce je povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, na jím zvoleném místě. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původu dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně za umožnění přístupu k nim bez zbytečného odkladu. [14]

1.2 Forma a obsah daňové evidence

Daňová evidence nemá ze zákona formu vedení, § 7b pouze stanovuje povinnost podnikatele vést evidenci pro daňové účely. Podnikatel si tedy může sám určit, jakým způsobem bude své hospodářské transakce evidovat, pokud tak naplní cíle daňové evidence, tedy být chopen řádně doložit při kontrole správcem daně příjmy a výdaje z podnikání pro sestavení daňového přiznání. Správce daně má právo uložit daňovému subjektu, zde fyzické osobě, která vede daňovou evidenci, záznamní povinnost formou písemného rozhodnutí a v průběhu zdaňovacího období může plnění této uložené povinnosti kontrolovat. Jako nejjednodušší, nejpřehlednější a v praxi nejspíše také nejpoužívanější se jeví převzetí mechanismu evidence dřívějšího jednoduchého účetnictví.

Forma evidence se odvíjí od jednotlivých složek obchodního majetku. Pro peněžní prostředky se využívá evidence ve formě deníku příjmů a výdajů, pro evidenci majetku a závazků evidenční karty. Strukturu nejčastějších evidenčních záznamů si můžeme ukázat na následujícím schématu. [6]

Tabulka 1: Struktura daňové evidence podnikatelů

Daňová evidence podnikatelů		
deník příjmů a výdajů	karty dlouhodobého majetku karty zásob karty pohledávek a závazků karty rezerv karty úvěrů a půjček	ostatní evidence: mzdová evidence kniha jízd pokladní kniha evidence stálých plateb

Zdroj:[6]

1.3 Evidence majetku a závazků v daňové evidenci

Subjekt vedoucí daňovou evidenci musí evidovat svůj majetek sloužící k podnikání (stejně jako u účetnictví). Podmínkou k zařazení majetku do obchodního majetku, je, že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 23 ZDP.

ZDP také ukládá, že ve věcech obsahového vymezení majetku a závazků se má nejprve vycházet z obdobných ustanovení platných pro účetnictví, v našem případě tedy ze zákona o účetnictví a vyhlášky, jestliže ZDP nestanoví jinak (např. u dlouhodobého hmotného majetku může být definice odlišná). V daňové evidenci samozřejmě nenajdeme klasickou rozvahu s rozdělením na aktiva a pasiva ani rozdělení aktiv na stálá a oběžná. Základní vymezení majetku na dlouhodobý majetek, tj. majetek s dobou použitelnosti delší

než jeden rok (navíc může být členěn na odepisovaný a neodepisovaný), a zásoby zůstává ve své podstatě obdobný jako při vedení účetnictví.

Majetek a závazky se oceňují v okamžiku uskutečnění hospodářské transakce a dále se případně přeceňují k poslednímu dni zdaňovacího období. Daňová evidence používá dle ZDP jako metody oceňování:

- vlastní náklady zahrnující veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady přímo přiřaditelné k danému výrobku či činnosti vztahují,
- pořizovací cenu, tj. cenu pořízení majetku a náklady související s pořízením (např. montáž,...),
- reprodukční pořizovací cenu, tj. cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se vykazuje .v evidenci,
- jmenovitou hodnotu (ceniny, peníze, pohledávky nenabyté postoupením).

Podle zákona není povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků a o této inventarizaci provést inventarizační soupis. Podnikatel má ale za povinnost vést evidenci zásob, hmotného majetku závazků a pohledávek a na konci zdaňovacího období zjistit jejich skutečný stav. Na základě zjištění daných skutečností pak provede zápis. O případné rozdíly pak musí upravit základ daně z příjmů, a to v souladu s § 24 a 25 zákona o daních z příjmů. ZDP na rozdíl od účetnictví nezná pojem „přebytek“, pouze manka a škody.

1.3.1 Hmotný a nehmotný majetek (dlouhodobý)

Hmotný majetek, který se eviduje pro účely daně z příjmů, je taktéž definován v ZDP § 26, který se věnuje odpisům hmotného majetku. Hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci a soubor movitých věcí, jejichž vstupní cekaje vyšší než 40 000 a mají provozně technické funkce delší než jeden rok; budovy, domy, byty a nebytové prostory; stavby; pěstitelské celky trvalých porostů s dobou platnosti delší než tři roky, dospělá zvířata a jejich

skupiny a jiný majetek.⁵ Zásoby nejsou pro účely ZDP hmotným majetkem. Hmotným majetkem se stávají věci, které byly uvedeny do užívání.⁶

Podnikatel se může rozhodnout dlouhodobý hmotný majetek odepisovat dle ZDP (jde o právo podnikatele, nikoliv jeho povinnost).⁷ Odepisovaný majetek se zařadí dle charakteristiky do jednotlivých odpisových skupin a jednou zvolený způsob odepisování nelze v průběhu měnit.⁸ Odpisovat lze majetek uvedený do užívání. Nehmotný majetek se u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci neodepisuje. Odepisování je možné rovnoměrné nebo zrychlené, a to vždy z majetku zjištěného ke konci zdaňovacího období.⁹ Daňové odpisy nemusí být vedeny kontinuálně, lze je přerušit, avšak při dalším pokračování v odepisování se naváže na předchozí odpisy, jako by odepisování přerušeno nebylo, za podmínky, že poplatník nevyužil v době přerušení paušálních výdajů. Pokud ano, nelze za toto období odpisy uplatnit ani prodloužit dobu odepisování. V případě, že je majetek používán k podnikatelským účelům pouze z části, je povinnost podnikatele odepisovat pouze poměrnou část (jde o tzv. krácení odpisů). Existuje obecná zásada, že majetek odepisuje poplatník, který má k němu vlastnické právo. Proto například u finančního leasingu odepisuje pronajímaný majetek leasingová společnost, i když jej fakticky nevyužívá, a to do doby, než jej převede na nájemce.

Nelze odepisovat majetek bezúplatně převedený u finančního leasingu, pěstitelské celky trvalých porostů, pokud nedosáhl plodonosného stáří, hydromeliorace do 2 let po dokončení, kulturní památky, umělecká díla, která nejsou součástí budovy a majetek

⁵ Jiným majetkem se dle § 26 odst. 3 ZDP rozumí technické zhodnocení a výdaje na otvírky lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace či výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu a s následnou koupí, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou převyšují hodnotu 40 000 Kč. Dále je-li majetek ve spoluvlastnictví, je pro posouzení překročení limitu 40 000 Kč směrodatná vstupní cena, která se rovná součtu spoluvlastnických podílů.

⁶ Uvedením do užívání se rozumí stav dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností dle § 26 ZDP.

⁷ Oproti tomu v účetnictví je v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení povinnost provádět účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a to tak, aby co nejlépe odpovídaly skutečnému fyzickému opotřebení. O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy nepodnikatel povinen upravit výsledek hospodaření pro výpočet základu daně.

⁸ Nově je zrušena odpisová skupina 1a, podle které se odepisovaly například osobní automobily. Tyto byly převedeny do odpisové skupiny č. 2.

⁹ Roční rovnoměrný nebo zrychlený odpis dle ZDP se uplatní vždy v plné výši bez ohledu na to, kdy v průběhu roku byl majetek uveden do užívání v souvislosti s podnikáním. Existují však výjimky, například pokud byl majetek nabyt v průběhu zdaňovacího období a pokračuje se v odepisování, které započal původní vlastník nebo odpis majetku poplatníka, na kterého byl prohlášen konkurz. V některých případech lze uplatnit odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu, a to v případech vyřazení majetku z evidence v průběhu zdaňovacího období, převedení majetku na jiné PO či FO, ukončení podnikatelské činnosti z majetku ke dni ukončení, prohlášení konkurzu, ukončení nájemního vztahu při technickém zhodnocení nájemcem.

nabytý bezúplatně v rámci dědického řízení, který je předmětem daně, ale byl v době nabytí od daně osvobozen.

Hmotný majetek se obvykle v daňové evidenci eviduje na kartách dlouhodobého (hmotného) majetku, kde je potřeba sledovat údaje potřebné pro daňové řízení, především právě daňové odpisy. I když to ZDP neukládá, je také vhodné evidovat i jiný drobný hmotný majetek, například mobilní telefony či počítače v pořizovací ceně nižší než 40 000 Kč, zvláště vlastní-li jich podnikatel větší množství a je-li jejich cena podstatná.

1.3.2 Majetek pořízený formou leasingu

Majetek pořízený finančním leasingem se v daňové evidenci eviduje přes výdaje vynaložené na splátky, tedy nájemné. Protože jde o nájemné, jedná se o provozní výdaj, nikoliv majetek podnikatele. Daňově uznatelné je nájemné v poměrné výši za zdaňovací období za následujících podmínek za podmínek daných v § 24 odst. 4 ZDP: doba nájmu hmotného movitého majetku trvá nejméně minimální dobu odpisování podle ZDP (u nemovitosti nejméně 30 let), kupní cena při převodu majetku na nájemce po skončení leasingu není vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odepisování a zahrnutí pronajímané věci po skončení leasingu do obchodního majetku. V případě, že k datu prodeje je majetek již plně odepsán, podmínka týkající se kupní ceny se neuplatní. Je-li sjednaná doba nájmu kratší, uznává se nájemné při splnění ostatních podmínek jako výdaj (náklad) u nájemce jen, pokud je kupní cena stanovena podle § 24 odst. 5 písm. a) ZDP¹⁰.

1.3.3 Zásoby

ZDP, který upravuje daňovou evidenci, věcné vymezení zásob neřeší, odkazuje se, jako v mnohých jiných případech, na vyhlášku č. 500 k ZOÚ. Věcné vymezení zásob se tedy shoduje jak v daňové evidenci, tak v účetnictví. Evidenci zásob v daňové evidenci můžeme v určité míře přirovnat k evidenci zásob v účetnictví, které o nich účtuje tzv. způsobem B (tedy v průběhu roku se o nich neúčtuje na účtech třídy 1, ale rovnou se spotřebovávají v nákladech). I zde by měl především podnikatel zvážit vhodnost alespoň základního způsobu evidence formou skladních karet, kde se eviduje druh zásob, množství (počet kusů, případně

¹⁰ Nájemné se uznává jako výdaj (náklad), pouze pokud kupní cena hmotného majetku nebude nižší než zůstatková cena při rovnoměrném odepisování u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odepisován; přitom při výpočtu zůstatkové ceny osobního automobilu se vždy vychází ze vstupní ceny včetně daně z přidané hodnoty. Je-li vlastníkem nebo pronajímatelem poplatník, který u pronajímaného hmotného majetku pokračoval v odepisování podle § 30 odst. 10, stanoví se zůstatková cena, jako by ke změně v osobě vlastníka nebo pronajímatele nedošlo.

množstevní jednotky – kilogramy), pořizovací cena a obvykle i datum pořízení a vyřazení. Jedná se hlavně o zboží v maloobchodě nebo zásoby vlastní výroby, výrobky a polotovary. Nakoupený materiál určený ke spotřebě, například kancelářské potřeby (tužky, fólie, kancelářský papír...), asi těžko budeme zachycovat na kartách, postačí nám zápis jejich nákupu v peněžním deníku. Míru podrobnosti sledování pohybu zásob na skladě přizpůsobíme potřebám podnikatelské činnosti a především základnímu požadavku ZDP, abychom byli schopni doložit potřebné informace pro zjištění základu daně z příjmů. Ocenění zásob se stejně jako v jiných případech řeší podle § 25 ZOÚ a § 49 vyhlášky, jde-li o vklad do obchodního majetku, pak podle § 29 ZDP (jako vstupní cena majetku).

1.3.4 Finanční majetek

I v případě finančního majetku se ZDP odvolává na účetní předpisy. Ty rozlišují (jak již bylo uvedeno dříve) finanční majetek krátkodobý a dlouhodobý. V případě fyzické osoby, která vede daňovou evidenci, se dá předpokládat malý rozsah podnikatelské činnosti, proto se domnívám, že dlouhodobý finanční majetek se v obchodním majetku vyskytuje minimálně nebo vůbec. Podstatnější je finanční majetek krátkodobý, především hotovost v pokladně a vklady na bankovních účtech, který jakožto nejlípidnější forma majetku bude v obchodním majetku podnikatele představovat podstatnou část.

Evidenci krátkodobého finančního majetku rozlišujeme především na korunovou a valutovou pokladnu (vede-li ji podnikatel), ceniny a bankovní účty v české a cizí měně (devizové bankovní účty). Pokladnu můžeme vést v rámci deníku příjmů a výdajů (viz další podkapitola) nebo každou pokladnu v samostatné evidenci. V druhém případě pak na konci zdaňovacího období provedeme součet příjmů a výdajů za všechny pokladny dohromady.

Podle povinnosti vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků musí pokladnu vést minimálně ten poplatník, který přijímá peníze za tržby v hotovosti, podle zákona je totiž povinen vést evidenci těchto tržeb. Rovněž při výplatě mezd zaměstnancům v hotovosti a v jiných obdobných případech je nejen vhodné, ale i nutné vést fyzicky i dokladově pokladní evidenci, v opačném případě (i když ZDP pokladní evidenci přímo nikde nevyžaduje) může vzniknout značná nepřehlednost při platbách. V případě valutové pokladny platí od 1.1.2005 pravidlo, že i poplatníci nevedoucí účetnictví mohou v průběhu zdaňovacího období převádět platby v cizí měně na české koruny podle pravidel ZOÚ nebo jednotným kurzem (průměr směnného kurzu stanoveného ČNB ke konci každého kalendářního měsíce).

Na rozdíl od účetnictví se ke konci zdaňovacího období konečný stav na valutové pokladně nepřepočítává, a to z jednoho prostého důvodu: neexistence povinnosti fyzické inventarizace.

Pohyb na bankovních účtech se dokládá na základě bankovních výpisů, a to jak v korunových tak devizových účtech. U devizových bankovních účtů se řídíme stejným pravidlem jako u valutové pokladny. Kromě pokladny a účtů v bankách je vhodné sledovat také pohyb cenin (např. stravenek), zvláště je-li jich větší množství. V praxi se však právě tato oblast často zanedbává, stejně jako u evidence zásob.

1.3.5 Pohledávky a závazky

Obsahové vymezení pohledávek je dáno účetními předpisy, naproti tomu jejich oceňování upravuje § 5 ZDP. Podle něj je hodnotou pohledávky jmenovitá hodnota, pořizovací cena (u pohledávky nabyté postoupením) nebo cena zjištěná pro účely dědické a darovací (pohledávek zděděných či darovaných). Obdobně to platí i u závazků (s výjimkou třetího způsobu). U plátců DPH se jmenovitá hodnota pohledávek snižuje o výši daně z přidané hodnoty (pokud je splněna daňová povinnost na výstupu). Pro ocenění pohledávek a závazků v cizí měně použijeme § 38 ZDP. U pohledávek a závazků v cizí měně, které byly již dříve přepočteny na českou měnu, se ke konci zdaňovacího období znovu nepřeceňují. Pokračuje-li se v evidenci pohledávek a závazků podle vzoru z jednoduchého účetnictví formou knih pohledávek a závazků, eviduje se obvykle v následujícím dělení:

- pohledávky a závazky z obchodních vztahů,
- pohledávky a závazky z přijatých záloh,
- pohledávky a závazky z přijatých půjček a úvěrů,
- pohledávkách a závazcích vyplývajících ze zvláštních předpisů (daňové závazky a pohledávky, závazky k zaměstnancům, ke státním institucím,...),
- ostatní pohledávky a závazky.

1.3.6 Mzdová evidence

Poslední hlavní součástí daňové evidence je mzdová evidence. Tato problematika se samozřejmě netýká pouze podnikatelů, kteří vedou daňovou evidenci, ale také těch, kteří vedou účetnictví, pokud zaměstnávají alespoň jednoho zaměstnance. Jelikož základní pravidla a povinnosti vycházejí z pracovně-právních předpisů, které jsou nezávislé na způsobu evidence hospodářských operací, je tato problematika shodná pro všechny podnikatele - zaměstnavatele. Na tomto místě se tedy věnuji tomuto tématu, které z hlediska administrativní náročnosti zabírá asi nejvíce času a úsilí.

Zaměstnavatel je povinen vést osobní složky zaměstnanců (ve kterých uchovává veškeré důležité dokumenty jako pracovní smlouva, přihlášku zaměstnance ke zdravotní pojišťovně, evidenční listy...). Mzdy se evidují prostřednictvím mzdových listů. Povinnost vést mzdové listy se nevztahuje pouze na zaměstnavatele vůči zaměstnanci, ale na všechny, kteří vyplácejí fyzickým osobám příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Povinné náležitosti mzdového listu jsou uvedeny v § 38j ZDP. Těmi jsou:

- jméno a příjmení poplatníka, včetně dřívějšího,
- rodné číslo, u cizinců datum narození a číslo pasu nebo jiného dokladu; bydliště,
- jméno a příjmení osoby, na kterou poplatník uplatňuje slevu na dani podle § 35ba a daňové zvýhodnění, včetně nezdanitelných částek základu daně dle § 15, slev na dani podle § 35 ba a daňového zvýhodnění,
- za každý kalendářní měsíc
 1. úhrn zúčtovaných mezd,
 2. částky osvobozené od daně z úhrnu dle předchozího bodu,
 3. povinné pojistné z úhrnu zúčtovaných mezd,
 4. základ pro výpočet zálohy na daň nebo daně podle zvláštní sazby,
 5. vypočtenou zálohu na daň nebo daň sraženou podle zvláštní sazby daně,
 6. měsíční slevu na dani podle § 35ba a zálohu sníženou o měsíční slevu na dani podle § 35ba,
 7. měsíční daňové zvýhodnění, měsíční slevu na dani podle § 35c, měsíční daňový bonus a zálohu sníženou o měsíční slevu na dani podle § 35ba a 35c,
 8. skutečně sraženou zálohu,
- součet údajů za zdaňovací období a úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů.

1.4 Deník příjmů a výdajů

Deník příjmů a výdajů je v daňové evidenci zcela nejdůležitějším a zcela základním evidenčním prostředkem. Podnikatel do něj na základě dokladů zaznamenává veškeré zdanitelné příjmy a výdaje daného zdaňovacího období. Příjmy, stejně jako výdaje, můžeme dělit na peněžní a nepeněžní příjmy a výdaje, příjmů navíc můžeme dosáhnout například směnou (výdajů již z jejich podstaty nikoliv). Důležité je, že v peněžním deníku jsou zaznamenávány pouze skutečné příjmy a výdaje, které byly podnikatelem přijaty do pokladny nebo na bankovní účet. V případě nepeněžních příjmů může například jít o vzájemný zápočet

požadavek a závazků, nepeněžním výdajem jsou výdaje snižující základ daně podle § 24 ZDP, například odpisy dlouhodobého majetku nebo tvorba rezerv. Jak vypadá takový peněžní deník, můžeme vidět na následujícím obrázku.

Pokladna			Bankovní účty			Průběžné položky		Příjmy		Výdaje	
Příjmy	Výdaje	KZ	Příjmy	Výdaje	KZ	Příjem	Výdaje	Zdanitelné	Nezdanitelné	Daňově uznatelné	Daňově neuznatelné
xxx	xxx	PZ	xxx	xxx	PZ	PZ	PZ	XXX	XXX	XXX	XXX
<i>Průběžné účtování jednotlivých položek 1. měsíce účetního období (např. leden 2003)</i>											
<i>Součtový řádek = měsíční hodnoty příjmů a výdajů (obraty za leden 2003)</i>											
<i>Průběžné účtování jednotlivých položek 2. měsíce účetního období (např. únor 2003)</i>											
<i>Součtový řádek = měsíční hodnoty příjmů a výdajů (obraty za únor 2003)</i>											
<i>Součtový řádek = kumulované hodnoty příjmů a výdajů od počátku účetního období (obraty za leden a únor 2003)</i>											

Obrázek 1: Příklad deníku příjmů a výdajů

Zdroj:[3]

„Zápis do deníku příjmů a výdajů se provádějí chronologicky na základě dokladů a mají následující náležitosti:

- datum uskutečnění transakce a popis transakce,
- označení daňového dokladu,
- přehled o celkových příjmech a příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů,
- přehled o dani z přidané hodnoty (přijaté a zaplacené),
- přehled o celkových výdajích a výdajích, které jsou předmětem daně z příjmů,
- přehled o úpravách podle ZDP, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období.“ [6, s. 19]

Na konci zdaňovacího období se zjistí skutečné stavy majetku a závazků a o případné rozdíly je nutno upravit daňovou evidenci. (viz následující podkapitola).

1.5 Uzavření daňové evidence

K poslednímu dni zdaňovacího období musí subjekt daňovou evidenci uzavřít. Jde v o dobu účetní uzávěrky v účetnictví, postup je však trochu odlišný. To ale není jediný způsob, kdy je nutné uzavřít daňovou evidenci. Daňovou evidenci musíme také ukončit v případě, že ukončujeme podnikatelskou činnost (daňovou evidenci uzavřeme ke dni ukončení činnosti) nebo je-li na náš majetek vyhlášen konkurs (potom daňovou evidenci ukončujeme ke dni předcházejícímu vstupu do konkursu).

V souladu s § 7b provede podnikatel k poslednímu dni zdaňovacího období zjištění skutečného stavu majetku a závazků. Daňová evidence nezná pojem „inventarizace“, pokud však chceme dostat naplnění výše uvedené podmínky zjištění skutečného stavu, budeme muset něco jako inventarizaci (fyzickou či dokladovou), provést. Opět zde lze využít zavedených postupů známých při vedení účetnictví. Zjistí-li se skutečné stavy majetku a závazků, provede se o tomto zjištění zápis, a to písemnou formou, ve kterém by mělo být uvedeno alespoň datum provedení zápisu, jméno a podpis toho, kdo je za zjištění a za zápis odpovědný a samotný zjištěný skutkový stav. O případný rozdíl (v podstatě manko podle účetních předpisů) se upraví stav v daňové evidenci. Zde se postupuje v souladu s §§ 24 25 ZDP. Vliv na základ rozdílů daně ukazuje následující tabulka.

Tabulka 2: Vliv zjištěných (inventarizačních) rozdílů na základ daně

Inventarizační rozdíly u zásob	Úprava základu daně dle § 24 a § 25 ZDP
Manka do normy	bez vlivu na základ daně
Manka nad normu	zvýšení základu daně, jestliže výdaje na pořízení zásob byly uplatněny jako daňové
Škoda daňově uznatelná	bez vlivu na základ daně
Škoda daňově neuznatelná	zvýšení základu daně, jestliže výdaje na pořízení zásob byly uplatněny jako daňové
Přebytky	neřeší se

Zdroj:[4]

Zjišťují se především tyto skutečné stavy:

- souhrnné částky zdanitelných příjmů a daňových výdajů, které se sledují v deníku příjmů a výdajů, v členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmů,
- stavy nesplacených pohledávek a závazků,
- stavy peněžních prostředků na pokladnách a bankovních účtech,
- stavy ostatního majetku a závazků,
- kursové rozdíly u devizových bankovních účtů a valutových pokladen. [6]

Následně se do deníku příjmů a výdajů zaevidují zdanitelné příjmy a výdaje, dosud vedené na zvláštních evidenčních kartách, které nejsou peněžními toky, z příjmů především příjmy ze zápočtu pohledávek, zdanitelné věcné dary přijaté v souvislosti s podnikáním,

příjmy ze směnných obchodů, čerpání zákonných rezerv, odpis pasivního oceňovacího rozdílu a další. Z výdajů jsou to daňové odpisy hmotného majetku, zůstatková cena, výdaje ze zápočtu pohledávek, tvorba zákonných rezerv, věcný vklad zásob, časové rozlišení u finančního leasingu a další.

Po těchto úpravách se na závěr sestaví přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, které slouží jako podklady pro daňové přiznání (údaje o majetku se uvádějí příloze č.1 přiznání k dani z příjmů pod písmenem D).

2 PŘECHOD Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ

Nyní se budu věnovat přechodu, který je mnohem častější než-li opak, a to z daňové evidence na účetnictví, nejčastěji vynucené překročením zákonem stanoveného limitu obratu, kterým se podnikatel stává účetní jednotkou a následně má povinnost přejít na podvojný účetnictví. ZOÚ stanoví základní náležitosti vedení účetnictví, upravuje, kdo je veden jako účetní jednotka a za jakých podmínek se jí stává.

V § 1 odst. 2 ZOÚ se následně vymezují subjekty, na které se zákon a s ním povinnost vedení účetnictví vztahuje. Jsou to:

- a.) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b.) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c.) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d.) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e.) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostřední kalendářní rok částku 25 000 000 Kč¹¹, a to prvního dne kalendářního roku,
- f.) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g.) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu,¹² pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f), nebo
- h.) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis. [12]

Může však převážít také informační přínos účetnictví pro podnikatele, který se tak rozhodne z daňové evidence na účetnictví přestoupit sám, případně se může objevit externí požadavek přechodu na účetnictví, zpravidla ze strany bank při poskytování úvěrů. Především jde o to, aby se v nastávajícím systému účetnictví zobrazil nejen veškerý majetek a jeho závazky, ale velmi důležité je i hledisko daňové, podle kterého se při přechodu z daňové

¹¹ Za roky 2005 až 2007 se jednalo o limit 15 000 000 Kč, dříve dokonce jen 6 000 000. Podnikatel, který se stal účetní jednotkou v rámci překročení limitu 6 000 000, ale nedosáhl limitu 15 000 000, přestal být opět účetní jednotkou a mohl opět vést pouze daňovou evidenci (pokud mu ještě nenastala povinnost vést účetnictví).

¹² § 829 a následující občanského zákoníku

evidenci na účetnictví musí dodanit veškeré položky, které v daňové evidenci předmětem daně nebyly, ale v podvojném účetnictví jsou.¹³

Převodem z daňové evidenci na účetnictví u podnikatelů se zabývá § 61 b prováděcí vyhlášky k ZOÚ.¹⁴ Ten udává, že fyzické osoby, které vedou daňovou evidenci podle ZDP, a stanou se účetní jednotkou podle § 1 ZOÚ, zjistí stavy veškerého majetku, závazků, rezerv a majetku ve finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci ke dni předcházejícímu první den účetního období, v němž jim vznikla povinnost vést účetnictví podle § 4 odst. 2 až 7 ZOÚ. Tyto položky se ocení dle § 24 a 25 ZOÚ, u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se stanoví odpisové plány. Stav oprávek v účetnictví se pak vyjádří jako součet odpisů, které by byly účtovány podle odpisového plánu za dobu používání do okamžiku přechodu z daňové evidenci na účetnictví. Zpětně je tedy potřeba vyjádřit opotřebením odepisovaného majetku, jako by byl majetek odepisovaný účetními odpisy v účetnictví. Stavy veškerých zjištěných položek v daňové evidenci, včetně oceňovacích rozdílů k nabytému majetku se převedou jako počáteční stavy na příslušné účty podvojného účetnictví. Rozdíl mezi sumou aktivních a pasivních účtů se zaúčtuje na účet 49X – Individuální podnikatel.

Z daňového hlediska řeší tuto oblast příloha č. 3 k ZDP.

Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, *zvýší* o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek a hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, *sníží* o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto postupu hodnotou závazku hodnota bez daně z přidané hodnoty; byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty, hodnotou pohledávky se rozumí hodnota bez daně z přidané hodnoty, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu. [13]

„Převod z daňové evidenci na účetnictví se provádí pomocí tzv. převodového můstku. Doložit jej lze protokolem o převodu, který může tvořit například hlavní kniha. Součástí

13 Jedná se zejména o tyto položky: Zásoby a ceniny na skladě (a to zaplacené i nezaplacené – v daňové evidenci se do základu daně projeví pouze to, co bylo skutečně zaplacené, tedy to, s čím byl spojen peněžní výdaj); pohledávky a závazky (zaplacené i nezaplacené – firma se především bude zajímat o těžko splatitelné až nedobytné pohledávky, u kterých neleze předpokládat příjem, avšak předmětem daně se stanou v okamžiku vzniku v podobě tržby).

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

převodového můstku by mělo být Prohlášení účetní jednotky. Přehled jednotlivých kroků při převodu:

- rozhodnutí o převodu,
- inventarizace majetku a závazků,
- výpočet odpisů pohledávek aj.,
- sestavení převodového můstku,
- úprava daňového základu (daňový dopad převodu),
- protokol o převodu,
- zaúčtování do podvojného účetnictví včetně analytického členění,
- kontrola počátečních stavů a sestavení rozvahy,
- vyhotovení prohlášení.“ [1, s. 44]

Přechod na jiný typ evidence není potřeba nikde nahlašovat. Výše uvedené dokumenty jsou vyhotoveny pro potřeby případné kontroly.

3 DAŇOVÉ DŮSLEDKY PŘECHODU

„Způsob zdanění u daňové evidence a u účetnictví je zcela rozlišný. Pro větší přehlednost je třeba ujasnit jednotlivé rozdíly, jimiž je takzvaná peněžní a akruální báze¹⁵. Na peněžní bázi je založena daňová evidence, kdy rozhodujícím vlivem pro evidování záznamů je pohyb peněz, proto základ daně z příjmů tvoří příjem mínus výdaj. Účetnictví je naopak založeno na bázi akruální, pro niž je rozhodující daný okamžik, kdy transakce nastala. Základem daně z příjmů při vedení účetnictví jsou tedy výnosy mínus náklady.“ [9, s. 126]

Daňové dopady při přechodu na účetnictví nenastanou v posledním roce vedení daňové evidence, ale až v prvním roce vedení účetnictví.

Postup přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví stanovený zákonem o dani z příjmů zabrání tomu, aby některé položky byly zdaněny dvakrát a jiné aby nebyly zdaněny vůbec.

3.1 Stanovení základu daně

„Při stanovení základu daně za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci, a za zdaňovací období, kdy povede účetnictví, se postupuje podle následujících zásad:

- úprava základu daně z příjmů podle přílohy č. 3 ZDP se vždy provádí ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník zahájí vedení účetnictví,
- ve zdaňovacím období, kdy poplatník vede daňovou evidenci, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, jak stanoví ZDP § 5, respektive § 23, respektive úprava základu daně podle přílohy č. 3 ZDP se v tomto období neprovádí,
- základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem,
- základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,

¹⁵ Účetní princip, podle něž jsou důsledky transakcí, či jiných událostí uznány v době, kdy nastaly (a nikoli v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze nebo jejich ekvivalenty) a jsou zaúčtovány do období, k němuž se vztahují.

- jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto postupu hodnotou závazku hodnota bez daně z přidané hodnoty, byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty, hodnotou pohledávky se rozumí hodnota bez daně z přidané hodnoty, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.“ [7, s. 111]

3.1.1 Zásoby a pohledávky

Zákon o dani z příjmů v § 23 odst. 14 stanoví, že při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně:

- buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví (v souladu s přílohou č. 3 k ZDP), nebo
- postupně po devět následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Zákon stanoví, že pokud poplatník bude zásoby a pohledávky rozdělovat na devět let, nemusí tak činit rovnoměrně, ale postupně. Účetní jednotka si tedy sama zvolí výši částky, kterou každý rok z celkové hodnoty uplatní. [1]

„Pro výše uvedené hodnoty zásob a pohledávek do základu daně postupně po dobu devíti let zákon stanoví omezující podmínku:

- ukončí-li nebo přeruší-li poplatník činnost, nebo
- ukončí-li vedení účetnictví, nebo
- vloží-li pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva, anebo
- změní-li způsob uplatňování výdajů podle § 24, tj. ve skutečně vynaložené výši, na uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7, tj. paušálem, před uplynutím doby zahrnování zásob a pohledávek do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, nebo ve kterém vložil pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva anebo ve kterém uplatňoval výdaje podle § 24 před změnou způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7, základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které nezahrnul do základu daně.“ [1, s. 114]

Pohledávky, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, pokud nejsou v daňové evidenci uhrazeny, nezvýší základ daně a v době, kdy podnikatel přejde na vedení účetnictví, nebudou pohledávky při jejich úhradě výnosem, tzn., že tyto pohledávky by nebyly zdaněny vůbec.

Pohledávky i závazky se promítají do daňového priznání bez ohledu na to, zda budou zaplacený či nikoli.

Zásoby a ceniny jsou v daňové evidenci zaznamenány v okamžiku jejich zaplacení. V účetnictví se pořízené zásoby účtují na sklad a do nákladů (tedy do základu daně) jsou zahrnuty až při spotřebě nebo při jejich prodeji. Zásoby v daňové evidenci ovlivnily základ daně při nákupu v případě, že byly zaplacený. Pokud nebyly zaplacený, projeví se to následovně při úpravě závazků (snížení základu daně), čímž je o nezaplacené zásoby zvýšení základu daně kompenzováno. Pokud při zahájení účtování nebyl o hodnotu zásob a cenin zvýšen základ daně, potom při jejich spotřebě (náklady) by byl základ daně snížen podruhé.

3.1.2 Poskytnuté a přijaté zálohy

V případě poskytnutých a přijatých záloh se v daňové evidenci poskytnutá záloha eviduje jako výdaj a příjem. Podle přílohy č. 3 ZDP poskytnutá záloha základ daně při přechodu na vedení účetnictví zvyšuje (s výjimkou záloh na hmotný majetek).

Ve zdaňovacím období, kdy dojde k vyúčtování poskytnuté zálohy, ovlivní výsledek hospodaření a tím i základ daně. U přijatých záloh, které základ daně při přechodu na vedení účetnictví snižují, bude postup opačný.

Zálohy zaúčtované v zahajovací rozvaze při zahájení vedení účetnictví ovlivní základ daně v souladu s přílohou č. 3 ZDP. Náklady, případně výnosy, vzniklé a zaúčtované při zúčtování zálohy ovlivní základ daně z příjmů dle svého charakteru v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vyfakturování a zaúčtování na výsledkové účty v souladu s účetními předpisy.

Poskytnuté zálohy¹⁶ jsou v daňové evidenci výdajem snižujícím základ daně. Pokud by tedy nebyl o poskytnuté zálohy zvýšen základ daně, byl by snížen základ daně podruhé při spotřebě zásob nebo při vyfakturování služeb, energie.

Závazky, které by při úhradě byly daňově účinnými náklady, pokud nejsou v daňové evidenci uhrazeny, nesníží základ daně v daňové evidenci a nesníží základ daně ani při jejich úhradě v účetnictví; i tato položka patří mezi položky vyčleněné, o které bude při vedení účetnictví základ daně snížen, neboť by nesnížily základ daně nikdy.

Přijaté zálohy byly v daňové evidenci příjmem zahrnovaným do základu daně. V účetnictví jsou závazkem, který bude zúčtován při dodání výkonů, kdy budou účtovány výnosy vstupující do základu daně. Pokud by nebyl základ daně snížen o přijaté zálohy, potom dodané výkony ve výši zálohy by byly zdaněny podruhé.

3.1.3 Nájemné hrazené dopředu

Nájemné¹⁷ placené nebo přijaté dopředu, stejně jako jiné tituly časového rozlišení může být z důvodu věrného obrazu účetnictví (pokud se tak účetní jednotka rozhodne) zobrazeno v zahajovací rozvaze v rámci účtů časového rozlišení. Z hlediska daně z příjmů tyto položky neupravují základ daně v rámci přílohy č. 3 k ZDP

Tyto časově rozlišené náklady nebo výnosy při účtování na výsledkových účtech ovlivní základ daně z příjmů podle svého charakteru v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vyfakturování a zaúčtování na výsledkové účty v souladu s účetními předpisy. Na tyto případy se nepoužije ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů o věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím.

O případné položky časového rozlišení se proto při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví základ daně z příjmů neupravuje. Položky časového rozlišení, které mohou být zobrazeny v zahajovací rozvaze při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, neovlivní základ daně z příjmů fyzických osob podle přílohy č. 3 k ZDP. [9]

Tyto časově rozlišené náklady a výnosy již při účtování na výsledkových účtech základ daně z příjmů neovlivní. V případě nákladů jde o uplatnění výdajů, které již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích v základu daně v souladu s § 24

¹⁶ Výjimkou jsou zálohy poskytnuté na dlouhodobý majetek.

¹⁷ Výjimkou je nájemné při finančním leasingu.

odst. 1 zákona, a v případě výnosů jde o příjem, který se nezahrnuje do základu daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů.

3.1.4 Nevyfakturované dodávky

V praxi fyzických osob - podnikatelů vedoucích daňovou evidenci a přecházejících na vedení účetnictví se objevují případy nevyfakturovaných dodávek, které věcně a časově souvisí s obdobím, kdy byla vedena daňová evidence, ale jsou vyfakturovány až v období, kdy je vedeno účetnictví. Jedná se např. o dodávky energií spotřebovaných v aktuálním zdaňovacím období (kalendářním roce), ale vyúčtovaných až v kalendářním roce následujícím. V těchto případech je vzniklý náklad zachycen až v účetnictví v období fakturace.

V souladu s § 7 b zákona o daních z příjmů, který stanoví postup poplatníka vedoucího daňovou evidenci, dohadné položky nejsou předmětem záznamů daňové evidence, ze kterých se vychází při úpravě základu daně v rámci přílohy č. 3 ZDP. O případné položky časového rozlišení se proto při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví základ daně z příjmů neupravuje.

Tyto položky ovlivní základ daně podle svého charakteru v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vyfakturování a zaúčtování na výsledkové účty v souladu s účetními předpisy. Na tyto případy se nepoužije ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů o věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím.

3.1.5 Zásoby zemědělských podnikatelů

Počínaje rokem 2005 byla příloha č. 3 ZDP doplněna v tom smyslu, že základ daně se nezvýší o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností u poplatníků s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Za poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považují poplatníci, u nichž příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % celkových příjmů. Na základě poslanecké iniciativy byla do přílohy č. 3 ZDP doplněna výjimka pro zemědělské podnikatele, podle které zemědělství podnikatelé základ daně při přechodu na vedení účetnictví o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností nezvyšují. [9]

Výdaje spojené se zásobami vytvořenými vlastní činností před zahájením vedení účetnictví ponechají v daňových výdajích předcházejícího zdaňovacího období, tj. zdaňovacího období, kdy výdaje na jejich vytvoření vynaložili. Podle účetních předpisů

při realizaci zásob, účetní jednotky účtují o výdajích spojených s pořízením těchto zásob do nákladů a současně mají výnos z jejich realizace.

Vzhledem k tomu, že zemědělství podnikatelé základ daně při přechodu na vedení účetnictví, podle uvedené výjimky, nezvyšují o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností (ponechají je ve výdajích v roce, kdy výdaje na jejich vytvoření vynaložili), nemohou jako daňový výdaj uplatnit zaúčtované náklady při jejich realizaci, neboť žádné daňové výdaje nelze obecně uplatnit dvakrát¹⁸.

Výše uvedené ustanovení bylo novelou č. 56/2006 Sb., zákona o daních z příjmů od r. 2006, opět na základě poslancecké iniciativy, zrušeno. Počínaje letošním rokem už zemědělství podnikatelé budou v daném případě postupovat standardním způsobem, jako ostatní poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby.

3.1.6 Sociální a zdravotní pojištění

Při přechodu z vedení daňové evidence na vedení účetnictví lze základ daně zvýšit i o pohledávky vzniklé z titulu přeplatku na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na vše-obecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako zdanitelný příjem zdaňovacího období, ve kterém je obdržel.

Pokud by byla pohledávka z titulu pojistného evidována již k 31. 12. toho roku, ve kterém se končí s daňovou evidencí, bylo by nutné o ni zvýšit základ daně¹⁹ v prvním roce vedení účetnictví²⁰

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví lze ZD snížit i o závazky vzniklé z titulu nedoplatku na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako daňový náklad zdaňovacího období, ve kterém je uhradil v souladu s § 24 odst. 2 písm. f) ZDP.

3.1.7 Daň z přidané hodnoty (DPH)

„Plátce DPH při sestavování převodového můstku částku DPH proúčtuje na účet 491 individuální podnikatel, přičemž jeho hodnota nemá daňový dopad. U neplátce vstupuje DPH

¹⁸ Podle § 24, Zákon o dani z příjmu

¹⁹ Podle přílohy č. 3. k Zákonu o daních z příjmů

²⁰ §23, odst. 14 Zákon o dani z příjmu: Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

do nákladů nebo výnosů, což ovlivní i výši daně z příjmů. Zda je podnikatel plátce či neplátce DPH se při přechodu z daňové evidence na účetnictví projeví pouze v tom, zda se hodnota DPH účtuje na samostatný účet, nebo je součástí příslušných účetních případů.“ [2, s. 72]

3.2 Kontrola přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví

Důležitou součástí přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je konečná kontrola zvládnutí jednotlivých kroků postupu přechodu a kontrola dodržení zásad komplexnosti, účetní a daňové správnosti. To znamená, že v posledním daňovém přiznání musí hodnota výkazu o majetku a závazcích souhlasit s odpovídajícím zůstatky účetního přechodu na účetnictví.

Jestliže dojde k přechodu na účetnictví až po podání daňového přiznání, mohou zde vzniknout dodatečné rozdíly, které neodpovídají skutečným správným hodnotám. Z tohoto důvodu je třeba situaci napravit, a to tak, že se odevzdá dodatečné daňové přiznání. Vzniklé rozdíly se poté zdokumentují a podrobně zaznamenají u převodového můstku. Pokud se ale jedná o rozdíly, které nemají žádný dopad na základ daně v již podaném daňovém přiznání, nevzniká povinnost pro podání dodatečného přiznání.

Jelikož je přechod z daňové evidence na vedení účetnictví převážně věcí daňovou, musí se zkontrolovat správnost rozložení jednotlivých položek na daňové a nedaňové.

4 ANALÝZA KONKRÉTNÍHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU A NÁVRH ŘEŠENÍ EVIDENCE

Pro analýzu správného postupu přechodu z daňové evidence na účetnictví jsem si vybrala konkrétní subjekt, který je popsán v následující kapitole.

4.1 Identifikace subjektu

Jak už jsem ve své bakalářské práci zmínila, příkladem pro zpracování návrhu vhodnosti a správného postupu přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je pan Vlastimil H., který podniká jako fyzická osoba od roku 1996 na základě živnostenského oprávnění výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, druhem živnosti je živnost ohlašovací volná.

Tato firma je orientována na prodej střešních krytin a příslušenství. Pan Vlastimil vede daňovou evidenci, respektive má ve firmě zaměstnanou pracovníci, která jej kompletně zpracovává v účetním programu Money S3. Pan Vlastimil uvažuje o dobrovolném přechodu z vedené daňové evidence na podvojně účetnictví. Důvodem tohoto rozhodnutí je, že chce mít větší informovanost a přehlednost, a také je tu jistý tlak od banky.

4.2 Analýza přechodu z daňové evidence na účetnictví

Přechod daňové evidence na vedení účetnictví začíná vždy inventarizací, tedy zjištěním skutečného stavu majetku a závazků podnikatelského subjektu k poslednímu dni předcházejícího kalendářního roku. Pro zahájení vedení účetnictví je tento první krok zcela nezbytný a musí o něm být proveden zápis.

Základ daně se vypočítá obvyklým způsobem, přičemž dílčím základem daně bude rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji, upravený o případné další položky, například odpisy.

U firmy Vlastimil H. byly zjištěny ke dni 31. 12. 2011 tyto zůstatkové stavy:

Zásoby – firma evidovala ke konci roku 2011 materiál na skladě v hodnotě 91 000 Kč a zboží na skladě v celkové hodnotě 333 000 Kč.

Pokladna – firma disponuje penězi v hotovosti v celkové výši 76 000 Kč.

Běžný účet – na bankovním účtu jsou uloženy peníze ve výši 920 000 Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek – firma zakoupila za účelem rozvozu svých výrobků nákladní automobil, jehož vstupní cena činila 1 100 000 Kč. Výše odpisů se v zahajovací rozvaze projeví jako oprávkky k samostatným movitým věcem ve stanovené výši 200 000 Kč.

Pohledávky – výše nesplacených pohledávek, tedy pohledávek za odběrateli činí 160 000 Kč.

Závazky – jedná se o závazky plynoucí z obchodních vztahů a závazky, jež plynou z pracovně právního vztahu zaměstnavatele se zaměstnanci. V prvním případě jde o závazky vůči dodavatelům ve výši 198 000 Kč a závazky z dlouhodobého úvěru v hodnotě 810 000 Kč. V případě druhém jsou to závazky vůči zaměstnancům, jejichž hodnota je 201 000 Kč a závazky z titulu soc. a zdrav. pojištění za zaměstnance 130 000 Kč.

Jelikož jsou již všechny jednotlivé položky daňové evidence známy, jsou zde pro větší přehlednost zpracovány v následující tabulce.

Tabulka 3: Inventarizace položek podnikatele

Inventarizace	
Majetek, závazky	Hodnota v Kč
Materiál na skladě	91 000
Zboží na skladě	333 000
Pokladna	76 000
Běžný účet	920 000
Nákladní automobil - vstupní cena - odpisy	1 100 000 200 000
Pohledávky - za odběrateli	160 000
Závazky - dlouhodobý úvěr	810 000
- zaměstnanci	201 000
- sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance	130 000
- dodavatelé	198 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Po zjištění skutečného stavu majetku a závazků sestavíme účtový rozvrh, a to již na začátku roku 2012. Účtový rozvrh je sestaven podle směrné účtové osnovy.²¹

Tabulka 4: Účtový rozvrh

Účtový rozvrh			
Majetek, závazky	Hodnota v Kč	Má dáti	Dal
Materiál na skladě	91 000	112	701
Zboží na skladě	333 000	132	701
Pokladna	76 000	211	701
Běžný účet	920 000	221	701
Nákladní automobil - vstupní cena - odpisy	1 100 000 200 000	022 701	701 082
Pohledávky - za odběrateli	160 000	311	701
Závazky - dlouhodobý úvěr	810 000	701	461
- zaměstnanci	201 000	701	331
- sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance	130 000	701	336
- dodavatelé	198 000	701	321
Účet individuálního podnikatele	1 141 000	701	491

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výše znázorněném účtovém rozvrhu jsou obsaženy veškeré účty, které jsou zapotřebí k zaúčtování účetních případů. Nyní je třeba zjistit, jak je na tom firma v oblasti vlastních zdrojů krytí, jaké jsou její finanční možnosti.

Při sestavení účtu individuálního podnikatele lze prokazatelně zjistit, zda má firma dostatek vlastních zdrojů krytí. Účet individuálního podnikatele je sestaven z počátečních stavů aktiv a pasiv. Rozdíl součtu aktiv a součtu pasiv ukáže zůstatek kladný nebo záporný. Pro dostatek vlastních zdrojů krytí musí být zůstatek samozřejmě kladný.

²¹ Podle přílohy č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb

Tabulka 5: Účet individuálního podnikatele

491 Účet individuálního podnikatele			
Má dáti		Dal	
112 - Materiál na skladě	91 000	461 - Úvěr	810 000
132 - Zboží na skladě	333 000	331 - Zaměstnanci	201 000
211 - Pokladna	76 000	336 - Pojištění	130 000
221 - Běžný účet	920 000	321 - Dodavatelé	198 000
022 - Dlouhodobý majetek	1 100 000	Krytí z vlastních zdrojů	1 141 000
082 - Oprávky k SMV	- 200 000		
311 - Odběratelé	160 000		
Aktiva celkem	2 480 000	Pasiva celkem	2 480 000

Zdroj: vlastní zpracování

Ze sestaveného účtu individuálního podnikatele je zřejmé, že firma Vlastimil H. disponuje dostatečným množstvím vlastních zdrojů, jelikož výsledný zůstatek mezi aktivy a pasivy vychází jako kladný.

Dalším krokem je sestavení převodového můstku, který je určitou tabulkou obsahující počáteční stavy účtů pocházejících z inventarizace, sestavené ke dni 31. 12. 2011. U každého účtu je uvedeno, zda ovlivní základ daně z příjmů a pokud ano, jakým způsobem.

Tabulka 6: Převodový můstek

Převodový můstek			
Účet - Majetek, závazky	Má dáti	Dal	Základ daně
112 - Materiál na skladě	91 000	X	Zvýší
132 - Zboží na skladě	333 000	X	Zvýší
211 - Pokladna	76 000	X	Neovlivní
221 - Běžný účet	920 000	X	Neovlivní
022 - Dlouhodobý majetek	1 100 000	X	Neovlivní
082 - Oprávky k SMV	- 200 000	X	Neovlivní
311 - Odběratelé	160 000	X	Zvýší
461 - Úvěr	X	810 000	Neovlivní
331 - Zaměstnanci	X	201 000	Sníží
336 - Pojištění	X	130 000	Sníží
321 - Dodavatelé	X	198 000	Sníží

Zdroj: Vlastní zpracování

Převodový můstek je ukazatelem vyčíslení daňového dopadu přechodu na vedení účetnictví. Vyplývá z něj, že základ daně se celkově zvýšil o 584 000 Kč a snížil o 529 000 Kč. To znamená, že v roce 2012 se základ daně ve výsledku zvýšil, a to o 55 000 Kč.

Posledním krokem přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je sestavení počáteční rozvahy ke dni 1. 1. 2012.

Tabulka 7: Rozvaha k 1. 1. 2012

Počáteční rozvaha			
Stálá aktiva	900 000	Vlastní kapitál	1 141 000
Samostatné movité věci	1 100 000	VH ve schvalovacím řízení	0
Drobný hmotný majetek		Individuální podnikatel	1 141 000
Oprávky	-200 000		
Oběžná aktiva	1 580 000	Cizí kapitál	1 339 000
Zboží na skladě	333 000		
Materiál na skladě	91 000		
Odběratelé	160 000	Dodavatelé	198 000
Pokladna	76 000	Zaměstnanci	201 000
Běžný účet	920 000	Bankovní úvěry	810 000
		Jiné závazky	130 000
Suma aktiv	2 480 000	Suma pasiv	2 480 000

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Návrh řešení zvolení typu evidence

Podnikatel pan Vlastimil H. by chtěl přejít na vedení účetnictví z interních důvodů, jimiž jsou snadnější orientace v účetnictví, přehlednost a v případě potřeby možnost rychle zareagovat na jakékoli nejasnosti.

Daňová evidence patří k poměrně jednoduchému způsobu zaznamenávání hospodářských transakcí. Její vedení je zákonem vymezeno v podstatě pouze v § 7b ZDP, z čehož vyplývá, že nároky na znalosti problematiky nejsou zdaleka tak vysoké jako v případě účetnictví. Výhodou daňové evidence vůči účetnictví je kromě nižších nákladů zejména flexibilita, protože podnikatel nemá zcela striktně stanoveno, co a jakým způsobem musí evidovat, záleží na jeho potřebách a rozhodnutí. Hlavním faktorem ovlivňující tyto rozhodnutí je zejména stanovení výše daně a jiných odvodů vůči státním orgánům.

Pro účetnictví existuje speciální právní úprava, kterou je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v pozdějších zněních, dále je účetnictví upravováno několika vyhláškami zejména

vyhláškou č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví v pozdějších zněních a českými účetními standardy²².

Kromě právních předpisů se v oblasti účetnictví uplatňují obecně uznávané účetní zásady. U nás najdeme tyto zásady zakotveny v zákoně o účetnictví, například v § 3, 7 nebo 8 a v souvisejících předpisech. K těmto zásadám patří:

- Věrné a poctivé zobrazení: řadí se mezi nejvyšší zásady účetnictví. Účetnictví musí být podle ní vedeno takovým způsobem, aby na jeho základě mohla být sestavena účetní závěrka, která podává uživatelům účetních informací věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a podnikovou finanční situaci.
- Nezávislost účetních období (též akruální princip)
- Realizační princip: vymezuje časově datum uskutečnění účetního případu, tedy kdy lze o dané hospodářské operaci účtovat.
- Zásada neomezeného trvání podniku
- Zásada bilanční kontinuity: zahajovací rozvaha daného účetního období se musí shodovat s konečnou rozvahou období předcházejícího.
- Zásada opatrnosti
- Zákaz kompenzace
- Zásada stálosti metod: jednou zvolené účetní metody nesmějí být v průběhu účetního období měněny, týká se to zejména oceňování, odpisování, postupů účtování a obsahu účetní závěrky. Změna metody musí být popsána a odůvodněna v příloze účetní závěrky.
- Zásada materiality: účetní výkazy mají obsahovat takové informace, které pro ostatní uživatele významné při jejich dalším rozhodování
- Zásada správného vedení účetnictví
- Historické účetnictví: upřednostňuje oceňování majetku v historických cenách [12]

Z rozsahu podkladů, jejichž znalost je nutná pro vedení účetnictví, vyplývá jeho složitost. Dále samotné vedení účetnictví je časově velmi náročné, protože se zde zaznamenává velké množství údajů. Například pro každou z hospodářských transakcí má účetnictví přesně vymezená pravidla zaznamenávání a evidování.

Podnikatel pan Vlastimil H. vzhledem k vyjmenovanému stavu majetku ve svém podniku potřebuje vést deník příjmů a výdajů, evidenci dlouhodobého majetku, skladové karty, knihu jízd, evidenci závazků a pohledávek a mzdovou evidenci, evidenci

²² Vydává ministerstvo financí České republiky.

krátkodobých finančních prostředků a evidenci DPH dále je třeba, aby program dokázal tisknout faktury a zjednodušené daňové doklady pro prodej. K těmto úkonům mu postačí jeho stávající program Money S3 a případně tabulkový procesor Excel.

Pro vedení účetnictví by bylo potřeba vynaložit další výdaje, protože dosavadní program je pořízen pouze ve verzi pro vedení daňové evidence. Pro vedení účetnictví by se k danému programu musela dokoupit doplňující licence v částce 5 000 – 15 000,- Kč nebo zavést jiný program, kde se cena pohybuje v rozmezí 25 000 – 40 000,- Kč.

Musíme si také položit otázku: „Kdo bude podvojně účetnictví zpracovávat?“ Zde máme několik variant. Zpracování účetnictví můžeme přenechat externí firmě, která je placená paušálně případně podle ceníku výkonů cca 20,- Kč za záznam nebo můžeme zaměstnat vlastní účetní. Výhody a nevýhody jednotlivých variant vedení účetnictví jsou pro přehlednost zobrazeny v tabulce 8 a 9.

Tabulka 8: Externí vedení účetnictví

VÝHODY	NEVÝHODY
účtování dle platné legislativy	distanční komunikace
žádné měsíční odvody za zaměstnance	přístup podnikatele k dokladům
žádné náklady spojené s prohlubováním znalostí	
žádné náklady na potřebný software a upgrade	
žádné náhrady mzdy (nemocenská aj.)	
komplexní účtování o jakékoliv problematice	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9: Interní vedení účetnictví (vlastní účetní)

VÝHODY	NEVÝHODY
okamžitá dostupnost potřebných informací	softwarové, upgradové náklady
	vysoká odpovědnost
	neznalost řešení složitějších problémů
	finanční náročnost (mzdy, odvody, školení)

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že podnikatel nepřesahuje zákonem stanovenou výši obrátu²³ a vedení účetnictví není povinné, je vedení daňové evidence podle mého názoru nejvhodnější volbou, protože účetnictví má v tomto konkrétním případě pro pana Vlastimila H. více záporů.

Účetnictví bych nevolila, protože bylo zjištěno, že výsledný daňový dopad na základ daně se projevil ve zvýšené výši, která byla vypočítána na 55 000 Kč. Dále by ho podnikatel nebyl schopen vést s dosavadním informačním zázemím a zaměstnanci, proto by byl nucen investovat do účetního programu a dále zaměstnat dodatečného zaměstnance pro tuto práci, nebo spolupracovat se specializovanou firmou. Zaměstnání dodatečného zaměstnance, je však pro takto malou společnost poměrně nákladné a ani množství záznamů natolik vysoké. Protože není nucen účetnictví vést a jeho vedení by mu nevyvážily ani výhody s ním spojené, byly by náklady na vedení účetnictví zbytečně vysoké.

²³ 25 000 000 Kč

ZÁVĚR

Hlavním tématem bakalářské práce je přechod z daňové evidence na vedení účetnictví. Každý subjekt, který se rozhodne podnikat na území České republiky je z ekonomického hlediska povinen zaznamenávat svou podnikatelskou činnost. Na výběr má ze dvou možností. V prvním případě se jedná o daňovou evidenci, která od 1. 1. 2005 nahradila jednoduché účetnictví. Pro jakýkoli subjekt, který s podnikáním teprve začíná, je daňová evidence vhodnější, jelikož je celkově snadnější a obsahově rychlejší. Ve druhém případě jde o samotné účetnictví, na něž se vztahuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

V porovnání s daňovou evidencí je sice vedení účetnictví podstatně složitější, ale na druhou stranu je mnohem efektivnější, protože přináší podnikateli dokonalý ekonomický přehled o vlastním podniku. Účetnictví nabízí přehlednější orientaci hospodaření s majetkem a možnost provedení důkladnější kontroly, která je nezbytnou součástí účetní evidence. V případě potřeby tak lze okamžitě reagovat na případně nesrovnalosti.

Rozhodne-li se ale kterýkoli podnikající subjekt přejít z daňové evidence na vedení účetnictví, může tak učinit dobrovolně, a to například z důvodu již zmiňovaných výhod vedení účetnictví. Je ale třeba mít na zřeteli, že fyzické osobě, jež se dobrovolně rozhodla pro přechod na účetnictví, současně také vzniká povinnost vést účetní evidenci nejméně po dobu pěti po sobě jdoucích účetních období. Existují však i situace, kdy podnikateli zákon o účetnictví nebo obchodní zákoník tento přechod přímo ukládá. Touto situací může být podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, například překročení obratu částky 25 milionů Kč za bezprostředně předcházejících dvanáct měsíců.

Základní právní úpravou při přechodu z daňové evidence na účetnictví je tedy z hlediska účetnictví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, dále § 61 b vyhlášky č. 500/2002 Sb., o metodě přechodu na účetnictví, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jež stanoví mimo jiné obsahový význam obratu a ČUSČ 002, který stanoví způsob otevírání účetních knih. Z hlediska zákona o dani z příjmů tvoří právní úpravu příloha č. 3, zákona o dani z příjmů v platném znění, kde je uveden postup přechodu a dále § 23 odst. 14, zákona o dani z příjmů.

Při přechodu na vedení účetnictví je velmi důležitým aspektem daňový dopad. Je naprosto nezbytné dodržovat jednotlivé zákony, aby bylo při přechodu zabráněno jak

technickým a evidenčním komplikacím, tak i vyšší daňové povinnosti a tím i nežádoucím vysokým finančním nákladům.

Samotný přechod z daňové evidence na vedení účetnictví lze shrnout do několika kroků. Účetní jednotka či podnikatel nejprve zjistí ze svých záznamů v daňové evidenci stavy jednotlivých složek majetku a závazků, které následně ocení podle § 24 a § 25 zákona o účetnictví. Dále převede tyto stavy jednotlivých položek majetku a závazků, rezerv a oceňovacích rozdílů k prvnímu dni účetního období jako počáteční zůstatky daných rozvahových účtů. Případný rozdíl mezi součtem aktiv a součtem pasiv se převede ve prospěch nebo na vrub účetní skupiny 49 – Individuální podnikatel. Dalším krokem je přesné vyčíslení daňového dopadu. Jelikož při přechodu z daňové evidence na účetnictví může dojít k vyšší daňové povinnosti, zmírňuje tuto situaci ustanovení v § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění, z něhož vyplývá, že hodnotu zásob a pohledávek lze zahrnout do základu daně, a to buď jednorázově při zahájení vedení účetnictví, nebo postupně v následujících dvou až devíti letech. Může se však i stát, že konečný daňový dopad bude nulový, a to v případě, že v účetnictví nejsou evidovány ke dni přechodu na účetnictví žádné neuhrazené pohledávky, závazky ani skladové zásoby. Dodatkem lze ještě říci, že účetní jednotce není stanovena žádná povinnost přechod na účetnictví hlásit.

V poslední části bakalářské práce je uvedena praktická aplikace správného postupu při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Modelem praktického příkladu je podnikatel pan Vlastimil H., který uvažoval o přechodu na vedení účetnictví z interních důvodů, jimiž jsou snadnější orientace v účetnictví, přehlednost a v případě potřeby možnost rychle zareagovat na jakékoli nejasnosti. Bylo zjištěno, že tato firma, jejímž podnikatelským záměrem je převážně prodej střešní krytiny, disponuje dostatečným množstvím finančních prostředků jako vlastního zdroje krytí a výsledný daňový dopad na základ daně se u ní projevil ve zvýšené výši, která byla vypočítána na 55 000 Kč, dále pak pořídit vhodný software a přijmout pracovníka na zpracování účetnictví. Přechod z daňové evidence na účetnictví bych z výše uvedených důvodů tedy nedoporučovala.

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví je důležitým aspektem také kontrola samotného postupu přechodu, dodržování zásad účetní a daňové správnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DUŠEK, J.: Převod daňové evidence na vedení účetnictví. 5. aktualizované vyd. Praha: Grada, 2007, 120 s., ISBN 978-80-2471-881-1.
- [2] DUŠEK, J. Převod daňové evidence na vedení účetnictví. 6. vyd. Praha: Grada 2008, 128 s., ISBN 978-80-247-2387-7.
- [3] PILÁTOVÁ, J. a kol.: Daňová evidence, komplexní řešení daňové evidence pro OSVČ. 4. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2008, 292 s., ISBN 978-80-7263-479-8.
- [4] PILÁTOVÁ, J. a kol.: Daňová evidence, komplexní řešení daňové evidence pro OSVČ. 6. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 319 s., ISBN 978-80-7263-586-3.
- [5] SEDLÁČEK, J. a kol.: Základy finančního účetnictví. 1.vyd. Praha: Ekopress, 2005, 331 s., ISBN 80-86119-95-5
- [6] SEDLÁČEK, J.: Daňová evidence podnikatelů. 5.vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 125 s., ISBN 978-80-247-2537-6.
- [7] SEDLÁKOVÁ, E. DaÚ 1/2007, Přejod z DE na účetnictví a daň z příjmů, K přechodu z DE na účetnictví. Kopie z emailových novin 3/2007 [firmy Poradce s.r.o.](#) ze dne 18. 2. 2007.
- [8] SEDLÁKOVÁ, E. DÚVaP č. 5/2012. Daňová evidence v roce 2012. Vydáno III/2012, 128 s.
- [9] STROUHAL J., Židlická R., Knapová B., Cardová Z. Účetnictví 2011, Velká kniha příkladů. Computer Press, a.s., Brno 2011, 793 s., ISBN 978-80-251-3389-7.
- [10] Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v aktuálním znění
- [11] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších zákonů
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších zákonů
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších zákonů
- [14] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších zákonů

[15] Zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád