

## Postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví podnikatelů

Mezi základní právní předpisy upravující postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví podnikatelů patří:

- ZÚ (§ 1, 4 odst. 7),
- VPÚ (§ 61b – metoda přechodu z daňové evidence na účetnictví),
- ZDP (§ 5 odst. 8, § 23 odst. 14, příloha 3).

Zákon o účetnictví stanoví povinnost vést účetnictví fyzickým osobám – podnikatelům, pokud splňují podmínky vymezené v ZÚ. Přechodu je nutné věnovat dostatečnou pozornost, protože účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví minimálně dalších pět let (viz § 4 odst. 7).

Povinnost vedení účetnictví pro některé fyzické osoby – podnikatele plyne z § 1 odst. 2 ZÚ. Pro podnikatele-fyzické osoby s bydlištěm na území České republiky jsou podmínky, za nichž se stávají účetními jednotkami, vymezeny v písm. d) až g) tohoto ustanovení. Jde o fyzické osoby:

- zapsané jako podnikatelé v obchodním rejstříku (dnem zápisu),
- podnikatele, jejichž obrat podle ZDPH, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- podnikatele, kteří jsou účastníky společnosti (dříve tzv. sdružení bez právní subjektivity), pokud alespoň jeden z účastníků této společnosti je účetní jednotkou (prvním dnem následujícím po období, v němž se staly účastníky nebo v němž se některý z účastníků společnosti stal účetní jednotkou).

Dále se také podnikatel může rozhodnout dobrovolně k přechodu z daňové evidence na účetnictví podnikatelů.

Fyzické osoby, které překročily stanovený obrat, se účetní jednotkou stávají od prvního dne účetního období, které následuje po kalendářním roce, v němž překročily stanovený obrat. Povinnost vést účetnictví mají v souladu s § 4 odst. 3 od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou.

Postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví podnikatelů lze rozdělit z časového hlediska na dvě fáze, činnosti, které je nutno provést k prvnímu dni přechodu a činnosti a úpravy, které je nutno provést k poslednímu dni účetního období, kdy je již vedeno podvojně účetnictví. Před samotným přechodem je nutno provést řádnou inventarizaci veškerého majetku a závazků. Na přechod z daňové evidence na účetnictví podnikatelů je třeba se řádně připravit a nepodcenit tento proces, nesprávný postup může mít za následek nejen účetní chyby ale i daňové dopady.

### **K prvnímu dni přechodu je nutno:**

- zjistit stavy jednotlivých složek majetku a dluhů ze záznamů v daňové evidenci (tj. z pomocných knih a inventárních karet, z peněžního deníku apod.),
- vytvořit účtový rozvrh dle platné směrné účtové osnovy pro podnikatele,
- vytvořit interní směrnice podnikatele,
- sestavit zahajovací rozvahu,
- otevřít účetní knihy (deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů a kniha podrozvahových účtů a další knihy, karty a evidence),
- rozepsat počáteční stavy na účty aktiv a pasiv (pomocí účtu 701-Počáteční účet rozvažný).

**Na konci prvního roku,** kdy podnikatel zahájil vedení účetnictví, je nutno upravit základ daně. Úpravy základu daně spočívají v jeho zvýšení o hodnotu vymezených položek majetku a v jeho snížení o hodnotu vymezených položek dluhů.

### **Metodu přechodu z daňové evidence na účetnictví upravuje § 61b VPÚ.**

V první fázi je třeba v záznamech daňové evidence (tj. z pomocných knih a inventárních karet, z peněžního deníku apod.) zjistit stavy jednotlivých složek majetku a dluhů, případných rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku a u finančního leasingu hmotného majetku část výdajů, která nebyla ke dni předcházejícímu den povinnosti zahájit vedení účetnictví uplatněna v základu daně z příjmů. Pokud nebyly v daňové evidenci správně vedeny pomocné knihy, může to mít za následek chybné vykázání majetku a závazků, ale i daňový dopad. U dluhů a pohledávek u plátce DPH je pro přechod nutné znát i přesné stanovení ceny bez DPH a DPH a přesnou evidenci uplatněné DPH na vstupu a výstupu.

Ocenění jednotlivých složek majetku a dluhů se provede podle § 24 a 25 ZÚ s tím, že u odpisovaného majetku se celková suma dosud uplatněných daňových odpisů zachytí v účtových skupinách 07, 08 nebo 09 (tzn. na účtech oprávek k dlouhodobému majetku).

Zjištěné stavy jednotlivých složek majetku, dluhů, rezerv a oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku se k prvnímu dni účetního období převedou jako počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů. Výdaje z titulu finančního leasingu hmotného majetku, které dosud nebyly uplatněny jako daňový výdaj, budou

zachyceny jako náklady příštích období v účtové skupině 38 (účet 381-Náklady příštích období).

Prakticky ve všech případech vznikne po tomto zaúčtování počátečních zůstatků rozvahových účtů rozdíl mezi celkovou hodnotou aktiv a pasiv. Jeho vyrovnaní se provede účtováním na účet v účtové skupině 49 (účet 491-Účet individuálního podnikatele) s tím, že v rámci tohoto účtu může vzniknout jak aktivní, tak i pasivní zůstatek.

### **Přechod z daňové evidence příjmů a výdajů fyzických osob na účetnictví podnikatelů přináší i daňové dopady (úpravu základu daně z příjmů).**

Základním ustanovením pro přechod z daňové evidence na vedení účetnictví je § 5 odst. 8 ZDP, který ukládá poplatníkům postupovat v takovém případě podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu.

Příloha 3 potom vymezuje úpravy základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Tyto úpravy se zahrnou vždy do zdaňovacího období, ve kterém je vedení účetnictví zahájeno (tzn. na konci zdaňovacího období, ve kterém se již vedlo účetnictví, se provede mimoúčetní úprava základu daně).

Úpravy základu daně spočívají v jeho zvýšení o hodnotu vymezených položek majetku a v jeho snížení o hodnotu vymezených položek dluhů.

Základ daně zvyšuje o hodnotu:

- zásob (lze přičíst k základu daně jednorázově nebo můžeme rozložit částku i do více let, maximálně však do devíti let),
- cenin,
- poskytnutých záloh (s výjimkou záloh na pořízení hmotného majetku),
- pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek, které v době vedení daňové evidence byly za dlužníkem dle § 24 odst. 2 písm. y)].

Základ daně se snižuje o hodnotu:

- přijatých záloh,
- dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Hodnotou pohledávek a dluhů se u osob, které nejsou plátcí DPH, rozumí jejich celá jmenovitá hodnota, pořizovací cena. U plátců DPH se pro účely přílohy 3 rozumí hodnotou dluhu hodnota bez DPH, pokud byl uplatněn odpočet daně, a hodnotou pohledávky se rozumí její hodnota bez DPH, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.

V souvislosti s novým ZDPH může nastat situace, kdy poplatník např. poskytl zálohu a na základě daňového dokladu od příjemce zálohy si uplatnil nárok na odpočet daně. Ačkoliv ZDP v příloze 3 tuto situaci výslovně neřeší, neboť s touto variantou v době přijetí této úpravy nemohl počítat, měl by být základ daně i v tomto případě upraven pouze o zálohu v hodnotě bez DPH. Stejně by měl postupovat poplatník při přechodu na vedení účetnictví i v případě přijetí zálohy, ze které odvedl DPH na výstupu, a tedy splnil svou daňovou povinnost.

Úprava základu daně podle přílohy 3 k ZDP by v případě přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u mnohých poplatníků vedla k výraznému jednorázovému zvýšení základu daně z příjmů, což by bylo spojeno s nepříznivými ekonomickými dopady v důsledku povinnosti odvodu značné finanční částky. Došlo by navíc k faktické kumulaci základu daně a vzhledem k progresivní sazbě daně i k výrazně vyššímu zdanění, neboť zvyšující částky (pohledávky, zásoby atd.) se kumulovaly několik let.

ZDP proto v § 23 odst. 14 umožňuje těmto poplatníkům zvolit si, zda hodnotu zásob a pohledávek, které při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví podnikatelé evidují v době zahájení vedení účetnictví, zahrnou do základu daně jednorázově, nebo postupně po devět následujících zdaňovacích období počínaje obdobím zahájení vedení účetnictví. ZDP přitom neukládá rovnoměrné zahrnování do základu daně, takže záleží pouze na poplatníkovi, jakou část hodnoty pohledávek a zásob v každém zdaňovacím období do základu daně zahrne. V případě, že by poplatník, který si zvolil postupnou variantu zahrnování pohledávek a závazků do základu daně, přerušil či ukončil činnost nebo ukončil vedení účetnictví před uplynutím doby, po kterou postupně zvyšuje základ daně z tohoto titulu, je povinen v období, kdy činnost přerušil, ukončil či ukončil vedení účetnictví, zvýšit základ daně o hodnotu pohledávek a zásob, kterou ještě do základu daně nezahrnul.