

**Josef Horák**

Technická univerzita v Liberci

## **K PROBLEMATICE DAŇOVÉ EVIDENCE**

### **1. Úvod**

S ohledem na harmonizaci české účetní a daňové legislativy s právní úpravou, která platí v rámci Evropské unie, došlo ke zrušení jednoduchého účetnictví v ČR k datu 31. prosince 2003. Jednalo se o dlouho připravovaný a odborníky velmi diskutovaný krok, který bylo nezbytné uskutečnit před vstupem České republiky do EU. Před tímto datem umožňovaly české právní předpisy některým subjektům<sup>1</sup> svobodný výběr ze dvou účetních soustav. Jednou z nich bylo již zmiňované jednoduché účetnictví a druhou bylo podvojně účetnictví, které se od počátku roku 2004 nazývá „účetnictví“.

Podstatou jednoduchého účetnictví bylo oddělení evidence majetku od evidence peněžního hospodaření, přičemž peněžní operace byly děleny na příjmy a výdaje zahrnované a nezahrnované do základu daně. Výsledek hospodaření se stanovil jako rozdíl příjmů zahrnovaných do základu daně a výdajů, které bylo možné zahrnout do daňového základu. Často se toto účetnictví nazývalo daňové z důvodu principů účtování. Jeho smyslem totiž bylo především poskytnout podklad pro sestavení základu daně z příjmu.

---

<sup>1</sup> Podnikatelé, kteří nebyli zapsáni v obchodním rejstříku; občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které měly právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti a jejich útvary, které měly právní subjektivitu, sdružení právnických osob, nadační fondy, pokud jejich příjmy nedosáhly výše Kč 6 000 000; obecně prospěšné společnosti, společenství vlastníků jednotek a ostatní účetní jednotky, o nichž to stanovil zvláštní předpis; fyzické osoby pobírající příjmy z pronájmu (dle § 9 zákona o dani z příjmu), pokud se rozhodly v soustavě jednoduchého účetnictví účtovat (nepovažovaly se za účetní jednotky ve smyslu § 1 zákona o účetnictví); fyzické osoby, které vykonávaly samostatnou výdělečnou činnost a splňující podmínky, které umožňovaly výběr této účetní soustavy [2, s. 7].

Účetnictví (dříve podvojně účetnictví) bylo a je založeno na věcné a časové příslušnosti nákladů a výnosů k účetnímu období. Výsledek hospodaření se stanovuje jako rozdíl výnosů a nákladů. V účetnictví účtuje jednotka *podvojně* (účetní případ musí být zapsán na dvou účtech – na jednom účtu strana "Má dáti" a na druhém účtu strana "Dal" ve stejné částce) a *souvztažně* (účetní zápis musí být na věrně souvisejících účtech).

Díky rozdílu v principech jednotlivých účetních soustav bylo možné dosáhnout diametrálně odlišných základů daně z příjmů a následného daňového zatížení pro dané účetní období. Tímto došlo ke zvýhodnění subjektů, které mohly vést jednoduché účetnictví oproti ostatním subjektům, neboť měly možnost volby. Dá se říci, že i tento důvod parciálně přispěl k tomu, že v současné době je možné používat pouze jedinou účetní soustavu – účetnictví. Na druhou stranu se však nyní již zrušená účetní soustava v praxi velmi osvědčila. Cílem některých výhod byla částečně i podpora drobného podnikání, která je samozřejmě prioritou veškerých vyspělých tržních ekonomik. Reakcí na uzákonění jediné účetní soustavy platné v ČR bylo vytvoření tzv. daňové evidence, a to z důvodů plynoucích z pozitiv, která vyplývala z jednoduchého účetnictví.

## 2. Princip daňové evidence

Podstatou daňové evidence je zjištění základu daně z příjmu tak, jak tomu bylo v případě jednoduchého účetnictví. Ihned na začátek je však třeba zdůraznit, že nelze tuto evidenci považovat v žádném případě za účetní systém, který by byl legislativou akceptován vedle jediné platné účetní soustavy v ČR. Jedná se pouze o nástroj, který slouží výrazně užšímu okruhu oprávněných subjektů – tj. podnikatelům – fyzickým osobám s obratem do Kč 6 000 000, kteří nejsou účetní jednotkou. Možnost využívání tohoto systému je umožněno pouze za splnění podmínek, které na ně kladou zejména daňové právní normy. Subjekt, který se rozhodl pro využívání uvedeného nástroje, musí dodržet následující minimální obsahové členění, které je vyžadováno na vedení daňové evidence:

- příjmy dle § 7 ZDP<sup>2</sup> (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti),
- příjmy dle § 8 ZDP (příjmy z kapitálového majetku),
- ostatní příjmy bez vlivu na základ daně z příjmů,
- daňově účinné výdaje,
- ostatní výdaje bez vlivu na základ daně z příjmů,
- majetek,
- závazky [5].

---

<sup>2</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Účelem daňové evidence bylo vytvořit systém pro daňové poplatníky, který by se podobal jednoduchému účetnictví používanému do konce roku 2003. Na jedné straně došlo k částečnému zjednodušení při pořizování a zaznamenávání hospodářských operací, nicméně na druhé straně mohou změny způsobit problémy především v případě problematiky týkající se obchodních operací, které se odehrávají v cizích měnách. Samotný přechod z jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci neměl žádný dopad na základ daně z příjmů pro daný subjekt. Vzhledem k tomu, že legislativa stanovila pouze obsah, nikoliv formu vedení daňové evidence, mohou subjekty nadále využívat knih, které vedly v případě jednoduchého účetnictví, nicméně je potřeba věnovat pozornost drobným odlišnostem, neboť daňová evidence není účetní systém.

Kromě případů obchodních operací v cizích měnách, dalším rozdílem oproti jednoduchému účetnictví, resp. ve srovnání s nynějším (pouze podvojným) účetnictvím je skutečnost, že poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci, nemají nárok uplatňovat hospodářský rok ve smyslu § 3 zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví. Jejich evidence tak bude vždy probíhat od 1.1. do 31.12. každého kalendářního roku. Výjimkou budou roky, v nichž poplatník bude činnost zahajovat, ukončovat nebo přerušovat během roku, kdy přirozeně povede daňovou evidenci kratší období [1].

I v tomto evidenčním systému je třeba provádět inventarizaci majetku a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období. Jedná se o hmotný majetek, zásoby, pohledávky a závazky. V případě, že se prokáží inventarizační rozdíly, je třeba je vypořádat a upravit základ daně.

### **3. Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně**

Na rozdíl od jednoduchého účetnictví můžeme narazit v daňové evidenci na problém evidence majetku a závazků, které jsou vyjádřeny v cizích měnách. Vzhledem k tomu, že subjekty, které vedou daňovou evidenci, nejsou účetní jednotkou, nemohou se řídit právními předpisy, které jsou legislativně upraveny pouze pro vedení účetnictví. Takovým příkladem může být zákon v aktuálním znění č. 593/1991 Sb., o účetnictví, který upravuje problematiku účtování v cizích měnách. Bohužel pro daňovou evidenci je tento problém nedořešen a jedinou zákonnou možností je užití tzv. jednotného kurzu.

Ten se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. V případě, že se daňové priznání podává v průběhu zdaňovacího období, použije se směnný kurs k datu uskutečnění jednotlivých příjmů a výdajů nebo průměr směnného kursu

stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce části zdaňovacího období, za kterou se daňové přiznání podává<sup>3</sup>.

Ustanovení je pro podnikatele, kteří vede daňovou evidenci značně nepraktické, neboť budou po celý kalendářní rok v daňové nejistotě. Důvodem je skutečnost, že si nebude možné předem přesně vypočítat celkové příjmy, protože jednotný kurz bude znám až v lednu následujícího roku. Tyto kurzy jsou uváděny ve finančním zpravodaji. Mezi další administrativní náročnost patří skutečnost, že je nezbytné vést další evidence v každé z příslušných měn a vyčkat na možnost přepočtu na tuzemskou měnu a stanovení daňového základu až do začátku následujícího roku. Jedinou výjimkou jsou operace, kdy má poplatník pouze korunový účet a na něj jsou hrazeny pohledávky v zahraničních měnách, či jsou z něho hrazeny závazky v zahraničních měnách. Zde se využije aktuální kurz obchodní banky, u které je účet veden.

#### 4. Oceňování v daňové evidenci

Další důležitou problematikou, která se týká daňové evidence, je oblast oceňování majetku a závazků. Je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu v § 5 odst. 9, § 7b a v neposlední řadě též § 29 následujícím způsobem:

□ hmotný majetek:

- pořizovací cenou, byl-li pořízen úplatně, s výjimkami:
  - movitého majetku, pořízeného dříve než rok před, a nemovitého majetku, pořízeného dříve než pět let před vložením do obchodního majetku, kdy se uplatní reprodukční pořizovací cena,
  - nemovitého majetku, pořízeného v době kratší než pět let před vložením do obchodního majetku, kdy se ocenění pořizovací cenou dále zvyšuje o náklady na opravy a technické zhodnocení,
  - odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce daňově odpisoval technické zhodnocení. Součástí ocenění je i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení,
  - odkoupení majetku po ukončení nájemní smlouvy včetně leasingu, pokud nebyly dodrženy zákonné podmínky a nájemné nebylo daňově účinné. Ocenění se zvyšuje o toto nájemné,
- vlastními náklady, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, s výjimkami u nemovitého majetku:
  - pořízeného (vyrobeného) dříve než pět let před vložením do obchodního majetku, kdy se uplatní reprodukční pořizovací cena,

<sup>3</sup> § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- pořízeného (vyrobeného) v době kratší než pět let před vložením do obchodního majetku, kdy se ocenění vlastními náklady dále zvyšuje o náklady na opravu a technické zhodnocení,
  - hodnotou nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, v případě hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele (namísto vyrovnání dluhu dlužníkem mu zůstává vlastnické právo),
  - vstupním daňovým oceněním u zůstavitele při zdědění hmotného majetku (dědic bude dle § 30 odst. 12 písm. a) ZDP jako právní nástupce muset pokračovat v daňovém odpisování započatém zůstavitelem),
  - cenou stanovenou pro účely daně darovací, při nabytí majetku darem,
  - reprodukční pořizovací cenou v ostatních případech zjištěnou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku,
- pohledávky:
- jmennou hodnotou, jedná-li se o pohledávky vzniklé přímo danému poplatníkovi,
  - pořizovací cenou, pokud byly nabyty postoupením (tj. poplatník není původním, prvým věřitelem),
  - cenou zjištěnou pro účely daně dědické se ocení pohledávky nabyté děděním,
  - cenou zjištěnou pro účely daně darovací se ocení pohledávky nabyté darováním,
- peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmennými hodnotami,
- ostatní majetek:
- pořizovací cenou, byl-li pořízen úplatně,
  - vlastními náklady, byl-li pořízen ve vlastní režii,
  - cenou zjištěnou pro účely daně dědické se ocení pohledávky nabyté děděním,
  - cenou zjištěnou pro účely daně darovací se ocení pohledávky nabyté darováním,
- závazky se oceňují:
- jmennou hodnotou, jedná-li se o závazky vzniklé přímo danému poplatníkovi,
  - pořizovací cenou, pokud byly nabyty převzetím (tj. poplatník není původním, prvým dlužníkem) [1].

## 5. Pozitiva a negativa daňové evidence

Při zhodnocení analyzovaného nástroje je možné dospět k pozitivům a negativům, které mohou ovlivnit rozhodnutí oprávněného subjektu, zda je či není výhodné využít možností, které nabízí daný evidenční systém nebo zda je

vhodnější účetnictví. Jednoznačné doporučení však neexistuje, neboť každý subjekt je svým způsobem jedinečný a rozhodnutí závisí pouze na zralé úvaze v případě, že je mu legislativou povoleno vést daňovou evidenci.

Mezi všeobecné výhody patří:

- nižší administrativní náročnost,
- relativně jednodušší stanovení daňového základu,
- nižší nároky na orientaci v účetní a daňové legislativě,
- nižší ceny softwarového vybavení než je tomu u účetních programů,
- nižší ceny za vedení daňové evidence oproti účetnictví v případě, že si podnikatel najme externí firmu,
- stanovení základu daně rozdílem příjmů a výdajů, kdy dochází ke zdanění pouze zaplacených pohledávek a závazků, což umožňuje částečnou obranu proti krátkodobě nesplaceným pohledávkám.

Nevýhody je možné nalézt především:

- v nižší vypovídací schopnosti daňové evidence oproti účetnictví,
- nevhodnosti údajů pro tvorbu finanční analýzy,
- neexistence systému samokontroly oproti účetnictví bez využití výpočetní techniky,
- problematice účtování hospodářských operací v cizích měnách.

## 6. Závěr

Jak je už z textu patrné, uvedený systém má pro drobného podnikatele řadu výhod, které mohou podpořit ať již přímo či nepřímo drobné podnikání. Na druhé straně však můžeme v daňové evidenci nalézt při hlubší analýze několik legislativou ne zcela dořešených problematických oblastí, které mohou způsobit problémy daňovému subjektu, který využívá tento typ evidence pro stanovení základu daně z příjmů. Podnikatel se také často může dopustit určitých chyb, které mohou být následně sankcionovány ze strany finančního úřadu. To je způsobeno především velmi častou a značně rozsáhlou změnou účetní a daňové legislativy v ČR, přičemž zákony nejsou schvalovány v dostatečném časovém předstihu, aby bylo možné se řádně přizpůsobit veškerým změnám.

Legislativa samozřejmě umožňuje podnikateli přejít z daňové evidence na účetnictví v případě, že subjektu tento nástroj nebude vyhovovat nebo v případě, že již nebude splňovat podmínky, které jsou zákonem stanoveny pro možnost vedení evidence, přičemž tento přechod je v tomto případě pro daný subjekt povinný.

Daňová evidence je určena především velmi drobným podnikatelům, kterým má svým způsobem napomoci v orientaci v legislativně náročné účetní a daňové oblasti. Do budoucna by mělo být snahou zákonodárců odstranit určité problematické oblasti tohoto evidenčního systému.

## Literatura

- [1] Děrgel M., *Daňová evidence*, [online]. Dostupné z: <http://dane.idnes.cz/article.php/4/?id=3889>.
- [2] Linhart J., *Jednoduché účetnictví 2002*, 2. vyd. Grada, Praha 2002.
- [3] Sedláková E., Co čeká poplatníky z hlediska daně z příjmů, bude-li zrušeno jednoduché účetnictví, *Účetnictví*, 2003, č. 10, s. 8-11, 81-83.
- [4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [5] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [6] [www.du.cz](http://www.du.cz).
- [7] [www.ucetnisvet.cz](http://www.ucetnisvet.cz).

## PROBLEMY ZEZNÁNÍ PODATKOWYCH W REPUBLICE CZESKIEJ

### Streszczenie

W związku z przystąpieniem Republiki Czeskiej do Unii Europejskiej problem zharmonizowania prawodawstwa w zakresie podatków i rachunkowości z zasadami obowiązującymi w Unii Europejskiej okazał się kwestią niezwykle ważną. W księgowości czeskiej obowiązywały dwa systemy przed pierwszym styczniem 2004 r. Pierwszy z nich opierał się na zasadzie pojedynczego zapisu, zaś drugi na zasadzie zapisu podwójnego. Zarówno w Unii Europejskiej, jak i w większości krajów świata nie jest przyjęte, by prawodawstwo odnoszące się do rachunkowości akceptowało dwa lub więcej systemów prowadzenia ksiąg rachunkowych, dlatego też prowadzenie ich według zasady pojedynczego zapisu zostało zniesione. Ważne jest zatem stworzenie jakiegoś systemu ewidencjonowania dla małych przedsiębiorstw, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dochodu, bez konieczności księgowania według zasady podwójnego zapisu.