

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Zdaňování fyzických osob provozujících zemědělskou
činnost - analýza daňové evidence a účetnictví

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková

Autor:

Jana Míčková

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana MÍČKOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Zdaňování fyzických osob provozujících zemědělskou činnost - analýza daňové evidence a účetnictví**

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

Cíl práce:

Cílem práce je porovnání výhodnosti vedení účetnictví nebo daňové evidence fyzických osob provozujících zemědělskou činnost. V teoretické části se jedná o analýzu aspektů daňové evidence a vedení účetnictví pro zemědělské podniky. V praktické části jsou již zpracovány konkrétní podniky.

Osnova:

1. Úvod

2. Metodika

3. Teoretická část:

- právní vymezení daňové evidence a účetnictví
- přechod z daňové evidence na účetnictví
- přechod z účetnictví na daňovou evidenci

4. Praktická část:

- analýza přechodu z daňové evidence na účetnictví
- analýza přechodu z účetnictví na daňovou evidenci
- analýza vykazování výdajů paušálem

5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Ing. Ryneš, Anag

Účetnictví zemědělského podniku, Neplechová, Anag

Daňová evidence , Grygarová, Sagit

Převod daňové evidence na vedení účetnictví, Dušek, Grada

Daňové zákony, Marková, Grada

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

11. května 2009

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2010


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 11. května 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Zdaňování fyzických osob provozující zemědělskou činnost – analýza daňové evidence a účetnictví vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatur uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuje, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. V platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby tutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. Zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem odhalování plagiátů.

V Sušici 3. 9. 2010

.....

Jana Míčková

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Definice zemědělství.....	3
3	Právní vymezení daňové evidence.....	4
3.1	Předmět daňové evidence	5
3.2	Způsoby oceňování	5
3.3	Jednotlivé evidence.....	6
3.4	Rezervy	7
3.5	Transakce v průběhu a na konci zdaňovacího období	8
4	Právní úprava účetnictví	8
4.1	Účetní jednotka	9
4.2	Základní povinnosti a zásady při vedení účetnictví.....	9
4.3	Účtování dlouhodobého majetku v zemědělství.....	11
4.4	Zařazení dlouhodobého majetku do užívání.....	12
4.4.1	Výsadba vinic, chmelnic a sadů.....	12
4.4.2	Zvířata jako dlouhodobý majetek	13
4.4.3	Dotace na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	13
4.4.4	Odpisování zvířat.....	14
5	Přechod z daňové evidence na podvojný účetnictví	15
5.1	Daňový dopad převodu.....	15
5.2	Kroky převodu	16
5.3	Roční závěrka v daňové evidenci	16
5.4	Účetní pravidla převodového můstku	17
5.5	Chyby při převodu	17
5.6	Kontrola převodu daňové evidence na podvojný účetnictví.....	17
6	Výdaje uplatňované procentem z příjmů	18
7	Metodika	18
8	Převod daňové evidence na vedení účetnictví	19
8.1	Pokladna a banka	20

8.2	Závazky.....	20
8.3	Pohledávky.....	21
8.4	Materiál	22
8.5	Nedokončená výroba	22
8.6	Výrobky	23
8.7	Zboží	23
8.8	Zvířata	24
8.9	Dlouhodobý hmotný majetek.....	25
9	Přechod z podvojného účetnictví na daňovou evidenci.....	27
10	Výdaje uplatňované procentem z příjmů	27
11	Daň z příjmů	29
11.1	Daňové přiznání	29
11.2	Daňový dopad	30
12	Závěr	32
13	Summary.....	34
14	Přehled použité literatury	35
15	Seznam tabulek	36
16	Seznam příloh	36

1 Úvod

Zemědělská výroba je jedním z tradičních odvětví národního hospodářství v České republice. Existuje zde dlouholetá tradice, která zaručovala nejen soběstačnost národa v potravinářské výrobě, ale proslavila ji v zahraničí. Exportními komoditami jsou především živá zvířata, cukr, slad, mléko a obiloviny.

Zemědělstí podnikatelé v České republice hospodaří přibližně na 4 264 tisících hektarech zemědělské půdy, což představuje téměř 54 % celkové rozlohy státu. Přes to výměra orné půdy klesá a zvyšuje se naopak výměra trvalých travních porostů.

Velkou část zemědělské půdy vlastní fyzické a právnické osoby. Velikost a struktura je však oproti ostatním členským státům Evropské Unie odlišná. Počet osob pracujících v tomto odvětví neustále klesá. Většina zemědělců je motivována národními či evropskými dotacemi.

Fyzické i právnické osoby podnikající v zemědělství se musí řídit účetními předpisy současné právní úpravy České republiky. Ty jsou však pojaty velmi obecně a neobsahují řešení všech účetních problémů, které jsou pro zemědělskou činnost specifické. Pokud jsou obsaženy, jejich praktická aplikace bývá složitá. Jelikož použité speciální účetní postupy bývají pouze doporučovány. Zemědělský podnikatel musí stále respektovat stávající účetní a daňové předpisy.

Cílem této práce je porovnat zásady daňové evidence a účetnictví. Na základě získaných poznatků zhodnotit výhody a nevýhody jednotlivých způsobů vedení účetnictví a to především z hlediska daňového dopadu pro soukromého zemědělského podnikatele.

2 Definice zemědělství

Zákonem č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání jsou definovány pojmy zemědělský podnikatel a zemědělská výroba spolu s hospodařením v lesích a na vodních plochách takto:

Zemědělský podnikatelem je fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanových zákonem. Taková osoba je povinna se zaevidovat u místně příslušného obecního úřadu s rozšířenou působností.

Zemědělskou výrobou včetně hospodaření v lesích a na vodních plochách se rozumí:

- a) rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, vinařství a pěstování zeleniny, hub, okrasných, léčivých a aromatických rostlin, rostlin pro technické využití na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,
- b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
- c) produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),
- d) výroba osiv a sadby, školařských výpěstků a genetického materiálu rostlin
- e) úprava zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby včetně výroby potravin z ní,
- f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše na pozemcích, vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu.

3 Právní vymezení daňové evidence

Do roku 2003 existovaly v České republice dvě účetní soustavy. Jednou bylo jednoduché účetnictví a druhou podvojně účetnictví. Toto se 1. 1. 2004 změnilo a bylo zrušeno jednoduché účetnictví, které bylo nahrazeno daňovou evidencí. Ta je upravena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Daňová evidence má za cíl poskytnout potřebné údaje pro zjištění základu daně z příjmů. Využívají ji subjekty, které nejsou účetními jednotkami. Za ty se považují právnické osoby, fyzické osoby - podnikatelé s obratem větším než 25 mil. Kč za rok podle zákona o DPH., pokud jsou účastníkem sdružení bez právní subjektivity, pokud se

rozhodli dobrovolně vést účetnictví nebo jímž je povinnost vést účetnictví uložena zvláštním zákonem.

3.1 Předmět daňové evidence

Podle druhu příjmů a výdajů k těmto příjmům poplatníci daně z příjmů musí povinně vést následující dokumentaci:

- záznamy o příjmech a evidenci o pohledávkách souvisejících s podnikáním pokud si neuplatňují výdaje prokazatelně vynaložená na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale paušálem podle §7 odst. 9, zákona o daních z příjmů.
- záznamy o příjmech a výdajích v časovém sledu, evidenci pohledávek a závazků, evidenci odpisovaného hmotného majetku, evidenci tvořených a využívaných rezervách na opravy majetku, mzdové listy.

Daňová evidence zachycuje pouze peněžní toky, které souvisejí s podnikáním a stav majetku a závazků na konci zdaňovacího období. Vymezuje složky majetku, které podléhají evidenci, určuje metody oceňování dluhů a majetku. Není uložena její forma pouze povinnost uchovávat evidenci za všechny zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně.

3.2 Způsoby oceňování

Podnikatelé oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění transakce a k poslednímu dni zdaňovacího období.

Používají se tyto druhy cen:

- pořizovací cen (za kterou byl majetek pořízen spolu s náklady souvisejícími s pořízením)
- reprodukční pořizovací cena
- vlastní náklady (zahrnují přímé náklady na výrobu a nepřímé náklady vztahující se k výrobě)
- jmenovitá hodnota

- vstupní cena
- zůstatková cena

3.3 Jednotlivé evidence

Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou a při pořízení pořizovací cenou. Při přepočtu závazku v cizí měně na tuzemskou se používá aktuální nebo jednotný kurz vyhlášený Ministerstvem financí ČR. Evidence se vede v knize závazku a pohledávek. Zapisuje se sem vždy při vzniku, změně nebo zániku závazku či pohledávky. Zápočty jsou řešeny obchodním zákoníkem a to §358 až 364.

Dlouhodobý majetek se eviduje na kartách, kde musí být popis nebo evidenční číslo majetku, ocenění, datum vedení do užívání, daňové odpisy, datum a způsob vyřazení. Při odpisování si může podnikatel vybrat mezi rovnoměrnými nebo zrychlenými odpisy. Jiné je to při převzetí již odpisovaného majetku, kdy se musí zachovat průběh odpisování. Pokud vezmeme ekonomické hledisko, je zrychlené odpisování proti rovnoměrnému pro podnikatele bezplatný úvěr od státu.

K vyřazení majetku dochází nejčastěji v důsledku prodeje, darování, škody nebo manka, likvidace majetku po uplynutí doby životnosti, přearování majetku do osobního užívání.

Zásoby se evidují na skladních kartách. U podnikatelů, kde je obtížné takto evidovat zásoby, se jako záznamy o zásobách považují i jiné způsoby prokazující celkový stav zásob. Jedná se např. o kontrolu korunou, která spočívá v ocenění zásob prodejní cenou. Přírůstky se v té samé ceně ocení a přičtou k zůstatku. Úbytek se zapisuje podle vykázaných tržeb. Při kontrole na konci roku se podle skutečného stavu zásob vypočte jejich hodnota v pořizovacích a prodejních cenách. Celková prodejní cena se porovná s hodnotou v evidenci. Na základě zjištěného rozdílu se vyčíslí případné rozdíly.

Dále se vede korunová pokladna v deníku příjmů a výdajů a za každou pokladnu samostatně. Povinnost vést pokladnu vyplývá z §39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Podnikatel, který přijímá platby v hotovosti musí vést záznamy o denních tržbách. Forma však předepsána není.

Mzdy zaměstnanců eviduje podnikatel na mzdových listech. Z tohoto dokladu musí být zřejmý výpočet mzdy, výše pojistného na ZP a SP, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, zálohy na daň z příjmů a případné další srážky, zálohy na mzdu. Mimo to se musí prokazovat vyplacení mzdy. Mzdový list vede podnikatel pro každého zaměstnance za kalendářní rok.

3.4 Rezervy

Podnikatelé mohou podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách tvořit rezervy na opravu hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost a ostatní rezervy podle §10 zákona o rezervách.

Zákonem je stanoven minimální a maximální počet let pro tvorbu rezervy. Obecně platí, že rezerva musí být tvořena minimálně dvě po sobě jdoucí zdaňovací období.

Maximální doba je pak určena podle odpisové skupiny a to v rozmezí 3, 6,8 a 10 zdaňovacích období.

Rezerva na opravu hmotného majetku se tvoří pouze na opravy majetku, který je zahrnut do 2. až 6. odpisové skupiny. K majetku 1. odpisové skupiny rezervu nelze tvořit. Dále se netvoří rezervy k majetku určeného k likvidaci, na opravy v důsledku škody a na opravy opakující se každý rok.

Rezervy na pěstební činnost je upravena §9 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Je zde uvedeno:

- (1) Pěstební činností se pro účely tohoto zákona rozumí obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do 40 let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou.

Tato rezerva se tvoří podle objemu vytěžené dřevní hmoty. Výši si určuje sám podnikatel. Čerpání rezervy probíhá při uskutečňování pěstební činnosti. Pokud se práce neprovedou v rozpočtové výši, rezerva je zrušena.

K ostatním rezervám, které jsou daňově uznatelnými výdaji, patří:

- rezervy na odbahnění rybníka, které je možno tvořit maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období
- rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou
- rezervy na vypořádání důlních škod
- ostatní rezervy, podle zvláštních zákonů

Aby byly rezervy na pěstební činnost a ostatní daňově uznatelné, musí se peněžní prostředky uložit na zvláštní účet v bance. Ta musí mít sídlo v České republice.

3.5 Transakce v průběhu a na konci zdaňovacího období

Při zahájení podnikatelské činnosti je nutné sestavit přehled majetku a závazcích firmy. Evidují se vložené peněžní prostředky na bankovní účet, do pokladny, nehmotný a hmotný majetek. Nutná je také registrace na správě sociálního zabezpečení a u zdravotní pojišťovny jako osoba samostatně výdělečně činná. Poté je určena výše měsíčních záloh pojistného. Již zavedený podnikatel otvírá deník příjmů a výdajů a další složky daňové evidence.

Na konci zdaňovacího období se zjišťují konečné částky zdanitelných příjmů a daňových výdajů, které jsou zapsány v deníku příjmů a výdajů, stav pohledávek a závazků, stav peněžních prostředků v pokladně a na běžném účtu. Před uzavřením deníků příjmů a výdajů je nutné zjistit skutečné stavy a případné rozdíly zobrazit v daňové evidenci. Po uzavření deníku se sestavují přehledy o závazcích a majetku.

4 Právní úprava účetnictví

Nejdůležitějším právním předpisem pro účetnictví je zákon o účetnictví. Další povinnosti jsou stanoveny např. v obchodním zákoníku, zákon o dani z příjmů, zákon o cenných papírech, zákon o konkurzu a vyrovnání, zákon o zemědělských skladních listech a zemědělských veřejných skladech atd. Důležitá je také vyhláška 500/2002 Sb.,

která upravuje rozsah a jednotlivé části účetní závěrky. Účetní metody a postupy jsou definovány v Českých účetních standardech.

4.1 Účetní jednotka

Účetnictví zachycuje pohyb majetku, ostatních aktiv, závazků, výnosech, nákladech a výsledku hospodaření. Účetnictvím rozumíme vystavování dokladů, zápisy do účetních knih, vedení přehledů např. inventurních soupisů a sestavování účetní závěrky.

Vymezení pojmu nalezneme v zákoně o účetnictví. Účetní jednotkou, která musí vést účetnictví s výňatky pro podnikatele se zemědělskou činností podle §1 odst. 2 zákona o účetnictví jsou:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- 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, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku (do obratu se nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání kromě toho znaku, že je prováděna podnikatelem),
- 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, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h),

4.2 Základní povinnosti a zásady při vedení účetnictví

Všechny účetní jednotky musí dodržovat určitá pravidla a základní principy, které vycházejí s podstaty účetnictví. Na majetek se zde nahlíží z hlediska formy majetku a z hlediska formy jeho financování. Proto je každý účetní případ zachycen na dvou účtech se stejnou částkou. Výběr účtu závisí na zvolené účtové osnově a na ekonomickém dopadu účetního případu.

Hlavními zásadami vedení účetnictví jsou:

- povinnost vést účetnictví ode dne vzniku účetní jednotky až do jejího zániku
- účetnictví musí být zobrazováno věrně a poctivě, to znamená zachycovat skutečný stav.
- za správné a úplné je považováno takové účetnictví, kde účetní jednotka postupuje v souladu s předpisy, a v účetních knihách jsou všechny účetní případy, které spadají do příslušného období.
- účetní jednotky mohou provádět záznamy do účetních knih pouze na základě účetních dokladů, které musí splňovat předepsané náležitosti
- účetní období se shoduje s kalendářním nebo hospodářským rokem, což je období 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Vybírají si ho účetní jednotky zabývající se činnostmi, u které její cyklus neodpovídá kalendářnímu roku např. zemědělský podnik s rostlinnou výrobou.
- účtuje se do období, se kterým položka časově a věcně souvisí. Jedná se především o časové rozlišení výnosů a nákladů.
- okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ke kterému je operace zaúčtována na příslušných účetních záznamech. Výjimkou je převod nemovitostí.
- účetní jednotka si musí stanovit takové metody, aby je byla schopna zachovat i v dalším účetním období. Toto má zajistit srovnatelnost účetnictví samotné jednotky ale i mezi ostatními. Případné změny je nutné řádně odůvodnit a uvést v účetní závěrce.
- zákaz kompenzace: pohledávky, závazky, náklady a výnosy musí účetní jednotka vykazovat odděleně na samostatných účtech
- oceňuje se k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne podle druhu majetku pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou a reálnou hodnotou.
- stěžejním úkolem je zásada opatrnosti. Jde o uvážlivý odhad budoucího vývoje, který zabraňuje např. předčasnému rozdělení výsledku hospodaření. Tato zásada se realizuje pomocí opravných položek, rezerv a účtování odloženého daňového závazku.

- rozsah vedení účetnictví je upraven §9 odst. 1, 3 a 5 zákona o účetnictví. Podle tohoto zákona není možné, aby právnická osoba vedla účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.
- Při tvorbě účetní osnovy se musí účetní jednotka držet uspořádání a označování účtových tříd a skupin podle směrné účtové osnovy. Účtový rozvrh je součástí účetních záznamů. Je možné ho převádět do následujícího období, ale toto období zde musí být vyznačeno.
- bilanční kontinuita vyjadřuje návaznost konečných a počátečních zůstatků rozvahových účtů mezi navazujícími obdobími, většinou zajištěno softwarem.
- inventarizací se zjišťuje skutečný stav majetku, závazků a pohledávek, který se porovnává se stavem účetním. Zjištěné rozdíly je nutno zaúčtovat do účetního období, ve kterém vznikly. Případné nesrovnalosti je nutno odůvodnit. Inventarizací účetní jednotka dokládá správnost, průkaznost a věrné zobrazení účetnictví. Provedená inventarizace musí být prokazatelná po dobu 5 let.
- účetní jednotka musí uchovávat účetní knihy, plány odpisů, inventurní soupisy a účtové rozvrhy. Dokládají se v technické nebo písemné podobě po dobu 5 let, výroční zpráva 10 let od konce účetního období.

4.3 Účtování dlouhodobého majetku v zemědělství

Do kategorie odpisovaného dlouhodobého majetku zemědělského podniku patří mimo jiné:

- Pěstitelské celky trvalých porostů: ovocné stromy nebo ovocné keře o výměře nad 0,25 hektaru o hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1hektar, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
- Základní stádo a tažná zvířata: plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a podle rozhodnutí účetní jednotky do této kategorie je možno zahrnout i zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů, do této kategorie patří i koně tažní a dostihoví, kteří nejsou využíváni k plemenitbě, také osli, muly a mezci.

4.4 Zařazení dlouhodobého majetku do užívání

K uvedení majetku do užívání se přistupuje v okamžiku, kdy majetek splňuje potřebné funkce. Jde především o dokončení a zabezpečení všech technických požadavků a dalších podmínek .

4.4.1 Výsadba vinic, chmelnic a sadů

Ve smyslu zákona č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství, ve znění pozdějších předpisů, se vinohradem nebo vinicí rozumí pozemky s trvalou kulturou révy vinné o celkové výměře větší než 10 arů. Další údaje obsahuje prováděcí vyhláška č. 323/2004 Sb. V případě chmelnic stanovuje povinnosti a postupy zákon č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele, ve znění pozdějších předpisů, zejména povinnost evidovat chmelnice samostatně za každé katastrální území. Podrobnější je vyhláška č. 325/2004 Sb., k provedení zákona o ochraně chmele, ve znění pozdějších předpisů. Ve smyslu těchto předpisů se chmelnicí rozumí pozemek osázený chmelovými rostlinami a opatřený chmelovou konstrukcí, jehož plochu v souladu s předpisem s bezprostředními účinky stanoví prováděcí právní předpis. Je však nutné účtovat o nosné konstrukci a biologické části oddělně.

Podle zákona o daních z příjmů i účetních předpisů jsou pěstitelské celky trvalých porostů vinic a chmelnic s dobou delší než 3 roky dlouhodobým majetkem. Je však nutno rozlišit trvalý porost vinic a chmelnic a jejich nosnou konstrukci jako různé druhy majetku. I z daňového hlediska jsou zařazeny do jiných odpisových skupin (konstrukce vinic jsou ve 4 skupině a pěstitelské celky trvalých porostů ve skupině 3, výjimkou jsou nosné konstrukce chmelnic, které jsou také ve skupině 3).

Sady a vinice se podle daňových zákonů odepisují po dosažení plodonosného stáří, které se liší podle odrůd a klimatických podmínek.

K nákladům na výsadbu patří nejen náklady související s výsadbou, ale i její následnou kultivaci než vinice dosáhnou doby dospělosti. Vysazená vinice se proto považuje za nedokončenou investici do doby, kdy dosáhne plodonosného stáří. Tyto náklady je

nutné aktivovat. Ostatní náklady jako např. hnojení a postřiky je také nutno aktivovat do pořizovací ceny vinice.

Účetní i daňové odpisy budou zahájeny až po dosažení plodonosného stáří. Následné náklady na ošetření porostu jsou zařazeny do provozních nákladů.

4.4.2 Zvířata jako dlouhodobý majetek

O mladých zvířatech z vlastního chovu se nejdříve účtuje v zásobách. Poté se převádí do kategorie dlouhodobého majetku. Pořizovací cenou se rozumí účetní cena odvozená od vlastních nákladů chovu mladých zvířat k datu převodů do dospělých zvířat v průměrné účetní ceně. Do této ceny se zahrnují i vnitropodnikové náklady pokud s tímto převodem souvisí. Převod je uskutečňován podle stanovené technologie chovu, která navazuje na zootechnické zásady.

I zde se předpokládá účtování podle jednotlivých zvířat. Ne však u všech chovů je tato evidence možná. Podle Českého účetního standardu č. 013 je možná skupinová evidence zvířat. Příkladem je evidence hus, koz a ovcí v užitkových velkochovech. Jednotlivá evidence je vyžadována pouze u registrovaných plemenných chovů.

4.4.3 Dotace na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Poskytnutá dotace na pořízení majetku snižuje pořizovací cenu. Pokud je poskytnuta na úhradu úroků z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku, účtuje se stejným způsobem, jakým by byl úrok účtován.

V případě, že by se cena majetku snížila po zaúčtování dotace pod cenu, kterou účetní jednotka stanovila pro ocenění dlouhodobého majetku, bude majetek zaúčtován na původním účtu bez ohledu na dotaci. Mělo by však u tohoto majetku vyplývat z analytického účtu nebo inventární knihy, že byl pořízen dotací.

Pokud by byl pořízen plně z dotace (majetek je v aktivech v nulové hodnotě), vede se pouze na podrozvahovém účtu s poznámkou jako v předešlém případě.

4.4.4 Odpisování zvířat

Účetní předpisy neuvádějí podrobný postup při odpisování zvířat základního stáda. Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy vzniká především rozdílem stanovené doby k předpokládanému počtu let zařazení v chovu. Toto je způsobeno chovatelským záměrem a způsobem chovu.

Způsob a délka odpisování je stanovena účetní jednotkou v odpisovém plánu. Jelikož jde o účetní odpisy, může je mít každá účetní jednotka rozdílné. Lze tedy stanovit odpisovou sazbu pomocí poměru pořizovací ceny a předpokládané doby zařazení v chovu. Takto stanovená sazba je na jeden krmný den zvířete nebo skupiny. Z praxe je patrné, že daňové odpisy neodpovídají skutečnému zařazení zvířat. Příkladem mohou být užitkové, plemenné a chovné koně, kteří jsou zařazeni do druhé odpisové skupiny a odepisují se 5 let. Skot, ovce, kozy, husy a prasata patří do první odpisové skupiny a jejich doba odpisování je 3 roky.

Problém by vznikl, pokud by účetní jednotka chtěla použít daňové odpisy zároveň jako účetní. Hrozilo by ze, že účetní jednotka nepodá věrný a poctivý obraz o majetku a výsledku hospodaření.

Vyřazení zvířete z majetku se zaúčtuje následovně:

- V průměrné pořizovací ceně 1 kusu na vrub účtu oprávek, zůstatková cena vyřazeného zvířete na vrub nákladů
- V průměrné pořizovací ceně 1 kusu evidovaných skupinově na vrub oprávek, průměrná zůstatková cena 1 kusu na vrub nákladů
- Aktuální zůstatková cena se vypočte jako rozdíl pořizovací ceny a oprávek

O pořizovací cenu vyřazených zvířat se sníží účetní hodnota stáda na vrub účtu oprávek. Zůstatková cena se zaúčtuje na vrub nákladů.

5 Přechod z daňové evidence na podvojně účetnictví

U dobrovolného přechodu jsou hlavními důvody požadavky interní a externí.

Povinný přechod je upraven §1 odst. 2 zákona o účetnictví. Podmínkou je zde překročení obratu 25 mil. Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok. Do roku 2007 to bylo 15 mil. Kč.

Při zápisu do obchodního rejstříku, musí podnikatel vést podvojně účetnictví. Zápis je buď dobrovolný, nebo povinný. Povinnost zapsat se do obchodního rejstříku upravuje §34 odst. 1, 2 a 3 obchodního zákoníku.

Účetní převod pro podnikatele z daňové evidence na podvojně účetnictví řeší vyhláška č.472/2003 Sb.v paragrafu 61. Daňově je převod řešen zákonem o daních z příjmů přílohou č. 3.

5.1 Daňový dopad převodu

Pokud ke dni převodu nejsou skladové zásoby, neuhrazené daňové pohledávky a závazky, pak je daňový dopad nulový.

Nezaplacené pohledávky se v převodovém můstku zahrnují do výnosu. Největším problémem tvoří nedobytné pohledávky, u kterých je malá pravděpodobnost zaplacení. Toto je možné zmírnit uplatnění odpisů v převodovém můstku. U skladových zásob jde o daňovou povinnost vždy. Zásoby vstupují do nákladů až při vyskladnění či spotřebě.

Vlastní převod neovlivňuje daň z příjmů v konečném roce vedení daňové evidence. Závazky a pohledávky se promítají do daňového přiznání, ať už budou zaplacený nebo ne.

Daňový dopad lze zmírnit u zásob a pohledávek rozložením do 9 zdaňovacích období, a to u obou způsobů přechodů. Sám poplatník si určí výši z celkové částky, kterou si

uplatní v každém zdaňovacím období. V případě ukončení nebo přerušení podnikání je nutné zvýšit o zbývající část daňový základ. Obecně platí, že daňový dopad lze minimalizovat optimálním stavem zásob a vymáháním pohledávek.

5.2 Kroky převodu

- Rozhodnutí o převodu
- Inventarizace
- Výpočet dodatečných informací např. odpis pohledávek
- Sestavení převodového můstku
- Vyčíslení daňového dopadu a úprava daňového základu
- Vyhotovení protokolu z převodu
- Doplnění analytického členění
- Zaúčtování do podvojného účetnictví
- Kontrola rovnosti konečných a počátečních stavů
- Sestavení počáteční rozvahy
- Vyhotovení prohlášení

5.3 Roční závěrka v daňové evidenci

Ke dni převodu je nutné provést důkladnou inventarizaci. Případné rozdíly se daňově srovnávají v daňové evidenci.

Valutová pokladna a peníze v cizí měně se nemusí přepočítávat denním kurzem ČNB. Tento přepočet nemá vliv na základ daně.

Před převodem je výhodné důkladně zkontrolovat zásoby, především ty s nízkou obrátkovostí. Daňově je výhodnější prodat tyto zásoby za velmi nízkou cenu. Předzásobení je z daňového hlediska velmi nevýhodné.

U dlouhodobého majetku je výhodné vyřadit z evidence majetek, který není používán pro podnikatelské účely. Vyřazení se dokládá vyřazovacím protokolem.

Haléřové rozdíly se nepřenášejí do podvojného účetnictví. Srovnání se řeší průběžně jako běžná operace nebo v rámci závěrky.

Inventurní stav se musí rovnat počátečnímu stavu v účetnictví.

5.4 Účetní pravidla převodového můstku

Převodový můstek musí splňovat zákonitosti účetnictví:

- Konečné stavy závazků a majetků se musí rovnat počátečním stavům.
- V počátečních stavech se smí objevit pouze rozvahové účty, podrozvahové účty.
- V počátečních stavech se zobrazí jen to, co je v evidenci účetní jednotky. Nesmí se zde objevit nic, co je mimo evidenci.
- Výsledkové účty nesmí být v počátečních stavech.

Z rozdílů stran rozvahových účtů se sestaví účet 491- Účet individuálního podnikatele.

5.5 Chyby při převodu

Nejčastějšími chybami jsou chyby metodické (použitý nesprávný účet), chybná hodnota na účtu, chyby daňové (zdaní se to, co se nemuselo nebo se nezdaní to, co se mělo) a chyby ostudné, které se mohou klasifikovat jako záměrné zkreslení hodnot. Patří k nim: neodpovídající zůstatky účtů s inventurním stavem, stav účtu v hlavní knize neodpovídá převodovému můstku, není vše zaúčtováno, vynechání starých neuhrazených pohledávek, účtování DPH u neplátce.

5.6 Kontrola převodu daňové evidence na podvojný účetnictví

Kontrola musí splňovat zásady komplexnosti, daňové a účetní správnosti. Účetní jednotka by se měla zaměřit na nejčastější chyby.

Součty všech aktiv se musí rovnat součtu pasiv. Hodnoty výkazů závazků a majetku v posledním daňovém přiznání souhlasí se zůstatky účtů po převodu a ostatní hodnoty musí odpovídat inventurnímu stavu. Při zjištění případných rozdílů oproti skutečnému stavu, které ovlivňují základ daně, je nutné podat dodatečné daňové přiznání. Dále se

kontroluje úplnost hlavní knihy, která musí obsahovat vše z obchodního majetku a vypůjčeného majetku. Nutné je zkontrolovat, zda vložené hodnoty odpovídají skutečnosti.

6 Výdaje uplatňované procentem z příjmů

Zákon o daních z příjmů v § 7 odst. 9 a § 9 odst. 4 umožňuje uplatnit výdaje procentem z příjmů. Omezení je uvedeno v § 12. Jedná se o účastníka sdružení.

Daňový dopad při převodu z uplatňování skutečných výdajů na výdaje procentem z příjmů a naopak je upraven v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. V obou případech se základ daně upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu došlo.

Pokud podnikatel uplatňoval výdaje procentem z příjmů a přechází na podvojně účetnictví, musí vyloučit závazky.

7 Metodika

Cílem mé práce je zhodnotit a zvolit nejvýhodnější variantu vedení účetnictví pro fyzickou osobu podnikající v zemědělství. Možnosti jsou následující: podvojně účetnictví, daňová evidence a výdaje uplatňované procentem z příjmů.

V teoretické části se zabývám definicí zemědělství. Dále následuje právní úprava daňové evidence a účetnictví. Důraz je především kladen na jejich specifika a rozdílnosti. Největší část teorie tvoří problematika přechodu z daňové evidence na podvojně účetnictví. Tento postup je obdobný jako při přechodu z daňové evidence na výdaje uplatňované procentem.

V kapitole 4 jsou zmíněny specifika zemědělství. Jedná se především o problematiku vinic, chmelnic a účtování zvířat spolu s jejich odpisováním, která se řídí mnoha pravidly a tvoří největší specifika při účtování při zemědělské činnosti.

Praktická část je uvedena charakteristikou pana Švece, který soukromě hospodaří. Na podkladech, které mi poskytl, je ukázán přechod z daňové evidence na podvojně účetnictví. Dále se zde zabývám výpočtem daně z příjmů při přechodu. V následující kapitole je ukázán rozdíl mezi jednotlivými způsoby vedení účetnictví a to především v rámci daňového dopadu. V závěru jsou shrnuty výhody a nevýhody daňové evidence a vykazování výdajů paušální částkou. Navrhla jsem zde a odůvodnila z mého pohledu nejvhodnější variantu vedení účetnictví pro podnikatele jako je pan Švec.

Účetní výkazy jsem použila z let 2008 a 2009. A to především z důvodu srovnatelnosti jednotlivých analýz. Pouze jednoleté srovnání by nebylo objektivní a nedal by se zde zhodnotit daňový dopad.

Veškeré informace jsou čerpány z odborné literatury, internetu a podkladů poskytnutých panem Švecem.

8 Převod daňové evidence na vedení účetnictví

Pan Karel Švec je zemědělský podnikatel nezapsaný v obchodním rejstříku. Předmětem podnikání je chov mléčného skotu a živočišná výroba, která je zaměřena na produkci mléka. Jako osoba spolupracující je zde vedena jeho manželka. Podnikatel je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty.

Do roku 2008 vedl pan Švec daňovou evidenci. Pro následující rok chtěl zvolit optimálnější způsob evidence příjmů a výdajů především z daňového hlediska. Jako možné varianty se nabízel přechod na podvojně účetnictví nebo uplatňování výdajů paušální částkou.

Vhodnost bude posuzováno z pohledu administrativní náročnosti a daňové výhodnosti pro podnikatele.

8.1 Pokladna a banka

V daňové evidenci jsou veškeré platby hotovostní i bezhotovostní vedeny v peněžním deníku. Veškeré pohyby jsou zaevidovány v účetním softwaru.

Při přechodu na účetnictví se hotovostní a bezhotovostní platby musí rozlišit pomocí účtů 211 - Pokladna a 221 - Bankovní účet. Zůstatek hotovosti evidované v peněžním deníku se převede na účet Pokladna. Stejná situace nastane i u bankovního účtu.

Konečný stav výpisu musí odpovídat počátečnímu stavu účtu 221 - Bankovní účet. Účet cenin je v případě pana Švece nepodstatný. Zakoupené poštovní známky se ihned spotřebovávají.

Tyto pohyby neovlivní daňový základ.

tabulka 1 - Peněžní prostředky

Rok	Text	Částka
2008	zůstatek pokladny	27 360,00 Kč
2008	konečný stav výpisu	69 735,71 Kč
2009	počáteční stav pokladny	27 360,00 Kč
2009	počáteční stav bankovního účtu	69 735,71 Kč

8.2 Závazky

Došlé faktury podnikatel eviduje v knize Došlých a odeslaných faktur, které jsou poté zaevidovány do účetního programu.

Změna nastane při vedení účetnictví. Zde se rozlišují dlouhodobé a krátkodobé závazky. Rozhodující je splatnost. Závazky z dodavatelsko-odběratelských vztahů se evidují na účtech 321 - Dodavatelé a 479 - Dlouhodobé závazky.

Při převodu nastává komplikace pouze u plátců DPH. Vyčleněné DPH se nesmí promítnout v analytických účtech.

Daňový základ ovlivní pouze fakturovaná částka bez DPH.

tabulka 2 - Závazky

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	konečný stav závazku 5633 Kč				
a)	základ	321	x	4734 Kč	ano
b)	19 % DPH	321	x	899 Kč	ne

8.3 Pohledávky

Vystavené faktury se evidují stejným způsobem jako faktury došlé. Jejich evidence je důležitá z důvodu DPH. Hlavní část je tvořena pohledávkami za mlékárnou, která proplácí faktury s měsíčním zpožděním. Menší část tvoří vystavené faktury při prodeji skotu.

Konečný stav pohledávek se převede na účet 311 - Pohledávky z obchodních vztahů – odběratelé. Pravidlo pro plátce DPH je zde stejné jako u závazků, nesmí se promítnout v analytických účtech. U pana Švece byly pohledávky ke konci roku ve výši 40.468 Kč.

Základ daně bude ovlivněn částkou 38.541 Kč, která se bude k základu daně přičítat.

tabulka 3 - Pohledávky

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	pohledávky 40.468 Kč				
a)	základ	311	38 541 Kč	x	ano
b)	5 % DPH	311	1 927 Kč	x	ne

8.4 Materiál

Za materiál může účetní jednotka považovat suroviny, náhradní díly a drobný majetek. V případě pana Švece tvoří materiál technický benzín, ochranné prostředky, oleje, sítě do lisu, řetězy, duše, pracovní obuv, hnojiva, sadba a osiva. Materiál vlastní výroby tvoří především krmné obilí, seno, sláma, senáž a siláž, kterou produkuje především pro krmné účely.

Stav a pohyb materiálu je sledován pomocí skladních karet, kde je zachycen nejen počet jednotek, ale také pořizovací cena. Součet všech peněžních částek na skladních kartách se při převodu sečte. Součet musí odpovídat účtům, které zachycují zásoby.

Jednotlivé druhy zásob se oceňují podle zákona o účetnictví. Nakupované zásoby oceňujeme pořizovací cenou, zásoby vlastní výroby vlastními náklady pomocí kalkulací nebo reprodukční pořizovací cenou pokud není možné stanovit vlastní náklady. Při výdeji do spotřeby se používá průměrná cena vypočtena váženým aritmetickým průměrem. Metoda FIFO je vzhledem k velikosti farmy náročná a v zemědělské praxi se téměř nepoužívá.

Součet skladních karet tvoří počáteční stav účtu 112 – Materiál na skladě. Tato hodnota ovlivní základ daně.

tabulka 4 - Materiál

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	Materiál na skladě	112	15 492 Kč	x	ano

8.5 Nedokončená výroba

O nedokončené výrobě se účtuje pouze v rostlinné výrobě. Nedokončená výroba u plodin se oceňuje narůstajícím způsobem skutečných nákladů vzniklých na sklizeň v běžném roce.

8.6 Výrobky

Výrobky představují výsledky zemědělské produkce, které jsou určeny k prodeji nebo vlastní spotřebě. V případě pana Švece výrobky tvoří především mléko, které od něj odkupuje mlékárna. V roce 2009 se výkupní cena pohybovala kolem 6,50 Kč za 1 litr mléka. V současnosti je to v průměru okolo 7 Kč za 1 litr mléka, což je stále pro podnikatele ztrátová produkce.

V daňové evidenci se o výrobcích v peněžním deníku neúčtuje. Počáteční stavy se do hlavní knihy evidují podle inventurního stavu. Cena je tvořena kalkulací vlastních nákladů. To však neplatí u produkce mléka, kde je výkupní cena dána mlékárnou. Kalkulace je tvořena pouze při prodeji konečnému spotřebiteli.

Konečný stav na skladních kartách tvoří počáteční stav účtu 123 – Výrobky. I tato hodnota ovlivní základ daně stejně jako materiál.

tabulka 5 - Výrobky

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	Výrobky	123	53 590 Kč	x	ano

8.7 Zboží

V zemědělské produkci zahrnujeme do kategorie zboží i vlastní výrobky, které jsou aktivovány do vlastní prodejny. Vzhledem k velikosti zemědělství nevlastní pan Švec vlastní podnikovou prodejnu, proto se nebudu zabývat touto problematikou.

Zvířata z vlastního chovu určená k prodeji tvoří hlavní a jedinou kategorii zboží, které bude po převodu na podvojném účetnictví zachyceno na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách.

Počáteční stavy se na účet 132 – Zboží na skladě zaznamená podle inventurního stavu jako v případě výrobků. Tato hodnota musí být zahrnuta do základu daně.

tabulka 6 - Zboží

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	Zboží	132	107 945 Kč	x	ano

8.8 Zvířata

V této kategorii rozlišujeme zvířata základního stáda včetně tažných zvířat a zvířata ostatní. U zvířat základního stáda se může vést evidenčně i zvířata neinvestičně. Jedná se především o zvířata z vlastního chovu po dosažení dospělosti a nakoupená mladá zvířata po dosažení dospělosti. Kombinace těchto variant je povolena. Příkladem může tele, které se v dospělosti zařadí do základního stáda a odepisuje se. Tato aktivace se zapíše do peněžního deníku ve výši vlastních nákladů a dále se uplatňují odpisy. Druhou variantou je ponechání tele po dosažení dospělosti v zásobách.

Toto rozdělení hraje důležitou roli při převodu zvířat do podvojného účetnictví. Odděleně se evidují zvířata, která nejsou základním stádem a zvířata, která jsou základním stádem. U základního stáda se dále rozlišují zvířata vedená jako dlouhodobý majetek odpisovaný a neodpisovaný.

Zvířata nakoupená do základního stáda či tažná nelze zařadit do zásob.

V podvojném účetnictví se zvířata evidují podle věkových kategorií podle druhů zvířat. Stanovení těchto kategorií je v kompetenci účetní jednotky. Převod mezi věkovými kategoriemi se promítne pouze na analytických účtech.

Ocenění příchovek je pomocí vlastních nákladů. V případě, že nelze určit vlastní náklady, ocení se mládě reprodukční pořizovací cenou a to i reprodukční cenou

zprostředkovanou (ocenění mláděte za 1 kg při odstavu). Základ daně je ovlivněn zařazením zvířete.

tabulka 7 - Evidence zvířat

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	Mladá zvířata	124	43 450 Kč	x	ano
2.	Základní stádo neodpisováno	124	48 362 Kč	x	ano
3.	Základní stádo odpisováno				
a)	pořizovací cena	026	69 638 Kč	x	ne
b)	oprávky	086	x	30 450 Kč	ne
4.	základní stádo, které nebylo odpisováno, ale chci je odepisovat				
a)	pořizovací cena	026	69 638 Kč	x	ano
b)	oprávky (nemusí být nulové)	086	x	0 Kč	ano

8.9 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek je u pana Švece evidován evidenčními kartami. Zde se zaznamenává název, popis majetku, datum pořízení a uvedení do užívání, daňové odpisy, pořizovací cena a datum vyřazení.

Za dlouhodobý majetek je zde považován majetek, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jehož ocenění převyšuje částku 40 000 Kč.

Odlišností mezi daňovou evidencí a podvojným účetnictvím u dlouhodobého majetku je způsob odpisování. Při vedení účetnictví se evidují i účetní náklady, které zachycují skutečné opotřebení majetku. Daňový základ však tyto odpisy neovlivňují.

Mezi dlouhodobý odpisovaný majetek lze zařadit traktory, mechanické přístroje k rozstřikování hnojiv, rozmetadla hnojiv. Nákup tohoto majetku se promítne v nákladech až při každoročním zaúčtování odpisů.

Do dlouhodobého majetku neodpisovaného jsou zařazeny pozemky. Při přechodu se na rozdíl od evidence nákup např. nové budovy neobjeví v nákladech. Základ daně nebude tímto nákupem ovlivněn.

Největší problematiku tvoří dospělá zvířata, která představují největší část majetku.

Pokud toto zvíře splňuje charakteristické vlastnosti dlouhodobého majetku, mělo by být evidováno na účtu 026 – Základní stádo a tažná zvířata a též u něj uplatňovány odpisy.

Příkladem jsou dojnice po otelení, které se mohou následně odepisovat. Problematické je však jejich ocenění. Stanovit vlastní náklady je administrativně i časově náročné.

Proto je využívána reprodukční pořizovací cena. Ve výsledku vynaložené náklady sníží základ daně až formou odpisů a to postupně ve 3 následujících letech. Pokud by dojnice nepřevyšovala částku stanovenou zákonem o daních z příjmů, evidovala by se v zásobách na účtu 124 – Zvířata.

Podstatná část dlouhodobého majetku je pořizována z dotací Státního zemědělského intervenčního fondu.

tabulka 8 - Účtování dlouhodobého majetku

	Text	Účet	Má dáti	Dal	Vliv na základ daně
1.	Pozemky	031	350 690 Kč	x	ne
2.	Budovy a stavby				
a)	pořizovací cena	021	1 684 000 Kč	x	ne
b)	oprávky	081	x	65 432 Kč	ne
3.	Samostatné movité věci				
a)	pořizovací cena	022	980 165 Kč	x	ne
b)	oprávky	082	x	127 961 Kč	ne
4.	Základní stádo				
a)	pořizovací cena	026	458 243 Kč	x	ne
b)	oprávky	086	x	158 328 Kč	ne

Základ daně se v roce 2008 navýší o částku 264 536 Kč. Úpravou základu daně a výpočtem daně se budu zabývat až později. Po zaúčtování jednotlivých položek je nutné sečíst účty na straně aktiv a pasiv. Zjištěný rozdíl se zaúčtuje na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. Tímto dosáhneme rovnosti mezi aktivními a pasivními účty. Posledním krokem přechodu je sestavení rozvahy.

9 Přechod z podvojného účetnictví na daňovou evidenci

Před přechodem na daňovou evidenci je nutno provést inventarizaci veškerého majetku a závazků. Dále je nutné uzavřít podvojný účetnictví a zrušit veškeré účty časového rozlišení, účty rezerv, účty opravných položek a účty pasivních i aktivních kurzovních rozdílů. Výjimku tvoří pouze časové rozlišení z titulu finančního pronájmu, účty zákonných rezerv a účty zákonných opravných položek.

Inventarizační zůstatky cizích zdrojů a majetkových účtů se podle charakteru převedou do peněžního deníku, knihy pohledávek a závazků nebo jiných účetních knih či karet. Případný zůstatek účtu 261 – Peníze na cestě se převede jako průběžná položka do peněžního deníku.

Z daňového hlediska základ daně je snížen pohledávkami a závazky ho naopak zvyšují. Zásoby a ceniny, zůstatky účtů časového rozlišení v aktivech, poskytnuté zálohy a zůstatky dohadných účtů aktivních za kalendářní rok, ve kterém se vedlo účetnictví, sníží základ daně v roce, ve kterém se vede daňová evidence. Naopak Zůstatky účtu časového rozlišení v pasivech, přijaté zálohy, zůstatky dohadných účtů pasivních a zůstatky účtů opravných položek k pohledávkám, vytvořeným podle zákona o rezervách základ daně v kalendářním roce, ve kterém se zahájí vedení daňové evidence zvýší.

10 Výdaje uplatňované procentem z příjmů

Druhou možností je uplatňovat výdaje procentem z příjmů. Oproti vedení účetnictví je tato metoda administrativně nenáročná. Její podstatou je evidence příjmů, od kterých se na konci kalendářního roku odečtou výdaje pomocí procenta. Procenta jsou dána

zákonem o daních z příjmů. Složitější evidenci mají pouze plátcí DPH, kteří musí zaznamenávat jak příjmy, tak výdaje z důvodu vyhotovení přiznání o DPH.

Do roku 2004 si zemědělci mohli uplatnit 50 %. Od roku 2005 se však situace změnila a paušální výdaj se zvýšil z této hodnoty na 80 %. A tato hodnota je zachována i pro rok 2010. Z pohledu daňového poplatníka působícího v zemědělství je uplatňování výdaje procentem z příjmu výhodné a administrativně nenáročné.

U pana Švece v roce 2008 tvořily příjmy s vlivem na zisk 832 706,57 Kč a výdaje s vlivem na zisk 453 140,65 Kč. Hospodářský výsledek tedy byl 379 565,92 Kč. Pokud bychom použily paušální výdaj, výdaje by tvořily 666 165,26 Kč a jeho hospodářský výsledek pouze 166 541,31 Kč. V tomto případě tvoří rozdíl mezi hospodářskými výsledky 213 024,61 Kč.

Přechod z daňové evidence probíhá stejným způsobem jako při přechodu na podvojný účetnictví. Jen se zde nepřevádí zůstatky na nové účty. Proveďte se pouze uzavření daňové evidence, které zahrnuje:

- vytvoření přehledu o neuhrazených závazcích a pohledávek
- zjišťují se konečné stavy v pokladně a na bankovních účtech
- zjištění kurzových rozdílů valutové pokladny a bankovních účtů v cizí měně
- inventarizace zásob a majetku
- zjištění zdanitelných příjmů a daňových výdajů z peněžního deníku pro vytvoření základu daně.

Jakmile jsou veškeré podklady připraveny, vytvoří se daňové přiznání za daný kalendářní rok. Jen je nutné dodanit zásoby a pohledávky. Naopak základ daně budou snižovat odpisy a závazky.

V následujícím roce je nutné evidovat odděleně zdaněné zásoby a pohledávky spolu se, které snížily základ daně, samostatně. V případě, že by se neevidovaly samostatně, došlo by ke dvojímu zdanění. Závazky, které byly dodatečně zdaněny, neovlivní

v následujícím zdaňovacím období základ daně. Při úhradě by v následujícím roce představovaly výdaje, které jsou uplatňovány procentem z příjmů.

Podnikatel již nemusí prokazovat své skutečné výdaje. Důležitou roli hraje pouze evidence jednotlivých příjmů. Pro podnikatele to znamená méně administrativy a časovou úsporu.

11 Daň z příjmů

V roce 2008 nastalo několik podstatných změn, které ovlivnily základ daně. Hlavní změna se týkala sociálního a zdravotního pojištění, které se stalo daňově neuznatelným nákladem. Další podstatnou změnou bylo stanovení jednotné sazby daně z příjmů. Bez ohledu na výši příjmu činila sazba 15 %. Z tohoto důvodu bylo zrušeno společné zdanění manželů, které ztratilo smysl. Příjemnou změnou bylo zrušení minimální daně. Při vykazání ztráty nebo základu daně do 165 600 Kč vyšla podnikatelům nulová daň. Poslední změnou bylo zvýšení slev na dani, které snižují vypočtenou daň.

Pro pana Švece bylo nejzásadnější změnou možnost odečíst si slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč, jelikož je starobní důchodce.

11.1 Daňové přiznání

Daňové přiznání za rok 2008 se připravovalo tak, aby se následující rok mohlo přejít z daňové evidence na jinou formu účtování.

Pan Švec eviduje svou manželku jako osobu spolupracující. Z tohoto důvodu se polovina příjmů a výdajů přesouvá. Každý tak musí na svou část podat daňové přiznání.

V roce 2008 tvořily příjmy s vlivem na zisk 832 706,57 Kč a výdaje s vlivem na zisk 453 140,65 Kč. Hospodářský výsledek tedy činí 379 565,92 Kč. Základ daně se však kvůli přechodu zvyšoval o hodnotu zásob a pohledávek, která činila 376 838 Kč a dále se snižovala o hodnotu odpisů a závazků v hodnotě 112 302 Kč. Polovina se přesune na

manželku. Polovina příjmů je 416 353,29 Kč a poloviční výdaje tvoří 226 570,33 Kč. Polovina základu daně je 322 051 Kč. Daň připadající na poplatníka před slevou činí 48 300 Kč, po odečtení slevy 23 460 Kč.

11.2 Daňový dopad

V předchozí kapitole jsme vypočetli daň za zdaňovací období roku 2008. Výše daně byla však ovlivněna dodatečným zdaněním zásob a pohledávek. Kdyby se pan Švec rozhodl nadále pokračovat ve vedení daňové evidence, nemusel by zásoby a pohledávky zdanit. Tato situace by se též promítla ve výši daně.

Pro srovnatelnost analýzy daňového dopadu vedení daňové evidence a vykazování výdajů paušální částkou, vezmeme v úvahu příjmy a výdaje roku 2008 aniž bychom brali v úvahu dodatečné zdanění nutné pro přechod. Abychom vyloučili výhodnost pouze pro jeden rok, použijeme údaje i z výkazů roku 2009.

Nejdříve se zaměříme na vedení daňové evidence. Pro rok 2008 zůstanou příjmy i výdaje nezměněny. Příjmy tedy tvoří částku 832 707 Kč a výdaje jsou 453 141 Kč. Celkový hospodářský výsledek je 379 566 Kč. Polovina se přesune na manželku. Základ daně je 189 700 Kč pro jednoho poplatníka. Daň činí 15 % z této částky, což je 28 455 Kč. Po odečtení slevy na poplatníka ve výši 24 840 Kč je výsledná daň jednoho poplatníka 3 615 Kč.

Kdyby podnikatel v téže roce již nevedl daňovou evidenci, mohl si uplatnit 80 % z příjmů jako daňový náklad. Výdaje by tedy činily 666 166 Kč a hospodářský výsledek by byl 166 541 Kč. Základ daně by tvořilo 83 200 Kč. Daň 15 % by činila 12 480 Kč. I zde by byla možná sleva na poplatníka ve výši 24 840 Kč. V tomto případě by pan Švec neplatil žádnou daň, jeho daňová povinnost je nulová.

tabulka 9 - Daňový dopad 2008

	Daňová evidence	Výdaje uplatňované procentem
Příjmy	832 707 Kč	832 707 Kč
Výdaje	453 141 Kč	666 166 Kč
Základ daně poplatníka	189 700 Kč	83 200 Kč
15% daň	28 455 Kč	12 480 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč	24 840 Kč
Daň	3 615 Kč	0 Kč

V roce 2009 evidoval pan Švec příjmy s vlivem na zisk ve výši 943 980 Kč a výdaje s vlivem na zisk v hodnotě 218 593 Kč. Pokud by se i nadále v tomto roce vedla daňová evidence, hospodářský výsledek by tvořil 725 387 Kč. Polovina by se stejně jako v předchozím případě převedla na manželku. Základ daně poplatníka by tedy činil 362 600 Kč. Pro tento rok byla daň stanovena na 15 %, což je 54 390 Kč. Sleva na poplatníka zůstala ve stejné výši, činila tedy 24 840 Kč. Po odečtení této slevy by byla daň 29 550 Kč.

V případě vykazování výdajů paušální částkou, zůstanou příjmy nezměněny. Výdaje s vlivem na zisk by tvořily 80 % příjmů. Od příjmů by se tedy odečítala částka ve výši 755 184 Kč. Hospodářský výsledek by byl 188 796 Kč. Polovinu základu daně by se opět převedla na manželku. Základ daně poplatníka by tvořil 94 300 Kč. Výše 15% daně by byla 14 145 Kč. Z této hodnoty bychom odečetli slevu na poplatníka. Daňová povinnost by byla v tomto případě nulová.

tabulka 10 - Daňový dopad 2009

	Daňová evidence	Výdaje uplatňované procentem
Příjmy	943 980 Kč	943 980 Kč
Výdaje	218 593 Kč	755 184 Kč
Základ daně poplatníka	362 600 Kč	94 300 Kč
15% daň	54 390 Kč	14 145 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč	24 840 Kč
Daň	29 550 Kč	0 Kč

Z daňového hlediska je pro pana Švece výhodnější uplatňování výdajů procentem z příjmů. Jeho výdaje nedosahují výše příjmů, tvoří pouze malou část. Nevýhodné by to bylo pro pana Švece pouze v případě, že by jeho skutečné výdaje rostli rychleji než příjmy.

Daňová úspora v roce 2008 byla 3 615 Kč. Pro rok 2009 to však již bylo 29 550 Kč.

12 Závěr

Ve své práci jsem se zabývala tématem „zdaňování fyzických osob provozujících zemědělskou činnost – analýza daňové evidence a účetnictví“. Zaměřila jsem se na účetní předpisy upravující daňovou evidenci a podvojně účetnictví. Na jejich základě jsem hodnotila administrativní náročnost, která je spojena se jednotlivými požadavky na evidenci příjmů a výdajů. Zaměřila jsem se především na problematické oblasti zemědělské činnosti, za které lze považovat dlouhodobý majetek, zásoby a především účtování zvířat.

Z poznatků jsem dospěla k názoru, že vedení podvojněho účetnictví není pro pana Švece vhodné. A to z několika hledisek. Jedním z nich je administrativní náročnost, která by vyžadovala zpracování veškerých dokladů účetní firmou nebo daňovým poradcem.

Dosud si majitel v rámci daňové evidence připravil veškeré podklady pro účetní sám. Ta je pouze zaevidovala do peněžního deníku, který je potřebný pro zjištění základu daně z příjmů fyzických osob a výpočet daně z přidané hodnoty. Interní evidenci závazků a pohledávek si vedl pan Švec sám v rámci Knihy vystavených a přijatých faktur. Majiteli bych pouze doporučila vytvořit alespoň jednu ročně kalkulaci na produkci mléka, aby zjistil do jaké výše je jeho produkce ztrátová či zisková. Toto se neprovádí z důvodů stanovených výkupních cen mléka mlékárnou.

Největším specifikem podvojného účetnictví v zemědělství při živočišné výrobě je účtování o zvířatech. V rámci daňové evidence se zvířata evidují na evidenčních kartách skotu. Zvířata z vlastního chovu se oceňují vlastními náklady. Pokud nelze tyto náklady stanovit, použije se ocenění reprodukční pořizovací cenou. U nově narozených zvířat se cena určí dle ceníku, který je pro tyto účely vytvořen. Nakoupené kusy se ocení pořizovací cenou. Ocenění je rozhodující pro zařazení zvířat. Kusy se vstupní cenou nad 40 000 Kč a použitelností delší než 1 rok se mohou dle daňových zákonů odepisovat po 3 roky. Délka chovu se však stanovuje podle přinášného užitku zvířete. A v praxi vstupní cena zvířete nepřesáhne stanovený limit 40 000 Kč. Pravděpodobnější je tedy zařazení zvířete do zásob než do dlouhodobého majetku. V takovém to případě, by musel pan Švec veškeré náklady odepisovat po dobu 3 let.

Dalším hlediskem byl daňový dopad. Veškeré příjmy a výdaje jsou zde rozpočítávány na osobu spolupracující, tedy manželku. Při vedení daňové evidence nastala v obou letech daňová povinnost. A to i přesto, že se do výpočtu daně nezahrnovali položky, které ho ovlivňují při přechodu. V roce 2008 by vznikla daňová povinnost ve výši 3 615 Kč. Oproti uplatňování výdajů procentem z příjmů, kde vznikla nulová daň. Podobné by to bylo i v následujícím roce. Při vedení daňové evidence by vznikla daňová povinnost 29 550 Kč a při uplatňování paušálu opět daň v nulové hodnotě. Pan Švec ani v jednom roce neprokázal výdaje s vlivem na zisk dosahujících více než poloviny příjmů, proto bych mu z daňového hlediska doporučila uplatňování výdajů procentem z příjmů.

Na závěr bych chtěla zdůraznit nutnost vést evidenci příjmů a výdajů i při uplatňování výdajů procentem z příjmu. Tato povinnost vyplývá z důvodů čtvrtletního podávání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

13 Summary

Zdaňování fyzických osob provozující zemědělskou činnost – analýza daňové evidence a účetnictví

Cílem této práce je porovnat zásady daňové evidence a účetnictví. Na základě získaných poznatků zhodnotit vhodnou formu účtování. Pro práci byly použity podklady z daňové evidence zahrnující specifika zemědělství, především živočišné výroby. Hlavními tématem bylo účtování zvířat a přechod z daňové evidence.

V praktické části je sledována na příkladech problematika přechodu na účetnictví, účtování živočišné výroby a výpočet daně z příjmů. Na základě výkazů z daňové evidence se hodnotil daňový dopad ve srovnání s vykazováním výdajů procentem z příjmů. Na základě těchto analýz byla potvrzena výhodnost vykazování výdajů procentem z příjmů.

Taxation of individuals providing agricultural activity – analysis of the tax records and accountancy

The aim of this essay is to compare principles of the tax records and accountancy. Pursuant to obtained evidences choose the right form of accounting. Tax bases from the tax records which contain specifics of agricultur mainly livestock are used for this essay. The main topic was accounting of animals and transition from the tax records.

Practical part of this essay is about problem of transition to accountancy, livestock accounting and calculation of income tax. The tax effect by comparison with tax reporting by percentage of income is evaluated on basis of statements of tax records. Pursuant to this analysis was confirmed profitability of costs reporting by percentage of income.

14 Přehled použité literatury

DUŠEK, J. Převod daňové evidence na vedení účetnictví. 6. vyd. PRAHA: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2387-7.

NEPLECHOVÁ, M. Účetnictví zemědělského podniku. 2. vyd. OLOMOUC: Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-397-7.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 8. vyd. OLOMOUC: Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-437-7.

SEDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů. 6. vyd. PRAHA: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2919-9.

Internet

AEGRÍ. Zemědělská výroba [online].[cit. 2010-6-26]. Dostupné z WWW: <<http://aegri.cz/public/aegri/zemedelstvi/>>

PÝCHA, M. ČMSM: Cena mléka v příštích měsících neporoste, může i klesat [online].[cit. 2010-6-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.zscr.cz/aktuality-zscr/cmsm-cena-mleka-v-pristich-mesicich-neporoste-mu-a1484484>>

SOUKUPOVÁ, K. Daníme příjmy za rok 2008: konečně bez minimálního základu [online].[cit. 2010-6-22]. Dostupné z WWW: <<http://podnikatel.cz/clanky/dan-z-prijmu-2008-bez-minimalniho-zakladu/>>

Zákony

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

Zákon č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství

Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník

Vyhláška 323/2004 Sb.

15 Seznam tabulek

tabulka 1 - Peněžní prostředky.....	20
tabulka 2 - Závazky.....	21
tabulka 3 - Pohledávky	21
tabulka 4 - Materiál.....	22
tabulka 5 - Výrobky	23
tabulka 6 - Zboží	24
tabulka 7 - Evidence zvířat	25
tabulka 8 - Účtování dlouhodobého majetku	26
tabulka 9 - Daňový dopad 2008.....	31
tabulka 10 - Daňový dopad 2009	31

16 Seznam příloh

Příloha číslo 1 – Prohlášení	37
------------------------------------	----

Příloha číslo 1 – Prohlášení

Firma:

Prohlášení

Účetní jednotka tímto prohlašuje, že v převodovém můstku z daňové evidence na podvojný účetnictví ke dni jsou uvedeny veškeré položky majetku a závazků, které se vztahují k činnosti účetní jednotky, a žádné položky nejsou zatajeny.

Převodový můstek je nedílnou součástí tohoto prohlášení a obsahuje strany č. až

Dále je přiložena hlavní kniha s počátečními stavů a počáteční rozvaha, která souhlasí na tento převodový můstek.

Celkový daňový dopad je vyčíslen částkou:

Podpisy zodpovědných osob:

Podnikatel – fyzická osoba:

Dne:

Zaúčtoval:

Dne:

Zkontroloval:

Dne: