

## 4 Téma: Koncept akruálních daní a metoda jejich výpočtu v České republice

### 4.1 Akruální versus hotovostní systém

Stejně jako v případě finančního účetnictví, je možné v případě účetnictví vládního rozlišit dva základní systémy, a to akruální a hotovostní. Oba tyto systémy mají přirozeně své klady i zápory. To je jedním z hlavních důvodů, proč na rozdíl od finančního účetnictví, kde účetní jednotka používá jen jeden systém<sup>11</sup>, používají vyspělé státy zpravidla oba účetní systémy zároveň. V praxi jsou však kladeny rozdílné požadavky na výstupy z těchto systémů, a tak je využíváno hned několika variant každého ze systémů. Dochází tak často i k jejich vzájemnému přibližování či dokonce prolínání. Česká republika není v tomto směru výjimkou.

Protože cílem této kapitoly je představit výpočet akruálních daňových příjmů dle metodiky ESA 95 v ČR, bude zde nejprve vhodné uvést u nás používané metodiky a stručně představit výše zmíněné základní účetní systémy.

Budeme-li tedy uvažovat vykazování daňových příjmů<sup>12</sup>, můžeme se zde setkat s vykazováním akruálního účetnictví v metodice ESA 95, tj. v metodice používané členskými státy EU. Odlišné požadavky na vypovídací schopnosti daly vzniknout akruální metodice OECD<sup>13</sup>. Rozdíl obou akruálních metodik spočívá v mírně odlišném vymezení pojmu daň a v odlišném systému třídění jednotlivých daňových příjmů<sup>14</sup>.

Zástupci hotovostního systému jsou národní metodika sestavování státního rozpočtu a metodika fiskálního cílení. Zatímco první uvedená metodika může být označena za čistě hotovostní, metodika fiskálního cílení byla zavedena za účelem přiblížení národní metodiky k metodice ESA 95 tak, aby fiskální cíl stanovovaný v metodice ESA 95 mohl být převeden a následně plněn v národní metodice.

Pro úplnost je ještě nutné doplnit dvě metodiky Mezinárodního měnového fondu – GFS 1986 a GFS 2001, kdy první metodika je opět hotovostní, zatímco druhá metodika se blíží metodice ESA 95, přičemž obsahuje prvky jak hotovostní, tak akruální.

Z výše uvedeného výčtu je patrné, že s časem postupně nabývají vrchu metodiky vycházející z akruálního konceptu, nicméně není možné vyloučit, že se jedná pouze o odraz mezinárodní „módní“ vlny. ČSSR totiž v době centrálně plánované ekonomiky používala systém blízký se akruálnímu konceptu, zatímco MMF i OECD tehdy pracovaly s hotovostním konceptem. Po změně ekonomického

---

<sup>11</sup> Ve finančním účetnictví je např. výkaz cash-flow z akruálního účetnictví odvozeným výkazem o pohybu peněžních prostředků.

<sup>12</sup> Termín „daňové příjmy“ je v praxi využíván jak ve smyslu akruálním, tak i hotovostním. Termín „daňové výnosy“ není příliš obvyklý a jeho užití obvykle nemusí znamenat akruální princip. Naopak termín „inkaso daně“ se jednoznačně vztahuje k hotovostnímu principu. Této konvence se budeme držet i v dalším textu.

<sup>13</sup> OECD však na akruální princip přešla až v roce 2002.

<sup>14</sup> Metodické rozdíly v chápání pojmu daň jsou popsány např. v metodické příloze publikace Revenue Statistics, OECD.

systemu bylo ČSFR doporučeno ze strany MMF přejít na hotovostní koncept, který dle jejich názoru lépe vyhovoval tranzitivním ekonomikám, a který sám MMF využíval. Se snahou ČR o přistoupení k EU však souvisela i povinnost používat akruální systém vládního účetnictví. V této době se k akruálnímu konceptu začaly přiklánět i mezinárodní instituce.

## Hotovostní systém

V případě hotovostního účetního systému jsou zaznamenávány daňové příjmy došlé a výdaje odepsané z vládních účtů, a to v okamžiku, kdy došlo k pohybu na účtu. Není zde tedy žádná přímá časová souvislost s důvodem vzniku, tj. ekonomickým důvodem onoho pohybu na účtu.

Hotovostní zaznamenávání transakcí je nepochybně starším systémem. Není proto překvapující, že státy, jejichž charakteristickou vlastností je jistá míra setrvačnosti, používají i v dnešní době, pro kterou je jinak typické akruální účetnictví, tento systém. Nicméně tato setrvačnost není rozhodně nejvýznamnějším důvodem pro jeho udržování.

Jednoznačnou výhodou hotovostního přístupu je relativně jednoduché sledování transakcí a v podstatě okamžitá dostupnost podkladů a návazně i účetních výstupů. Bezprostřední dostupnost zvýhodňuje hotovostní výkaznictví i při finančním plánování. Je-li vytvářen finanční výhled na období  $t+3$ , poskytuje hotovostní účetnictví informace o skutečnosti v čase  $t$ . Akruální účetnictví však v důsledku zpoždění poskytne v čase  $t$  informace pouze o skutečnosti v  $t-1$ . Hotovostní přístup tak má projekční období o jeden rok kratší, což je jistě nezanedbatelná výhoda.

Vlády však preferují tento účetní systém nejen pro jeho již zmíněnou jednoduchost a zavedenost, ale také z důvodu převládajícího deficitního hospodaření, kdy potřebným výstupem z účetního systému je výše hotovostního deficitu, jež je potřeba v daném účetním roce profinancovat.

Na druhou stranu však příjmy a výdaje nejsou v hotovostním systému přiřazeny do období, ve kterém byl dán důvod jejich vzniku. To omezuje vypovídající schopnost hotovostního salda při vyhodnocování dopadů hospodářské politiky vlády, jež jinak čerpá údaje ze systému národních účtů vedených však v akruální metodice.

## Akruální systém

Akruální účetnictví zachycuje toky v období, kdy došlo ke vzniku, změně, výměně nebo zániku určité ekonomické hodnoty. Akruální princip umožňuje porovnávat za zvolené období ekonomicky si odpovídající veličiny a poskytuje tak korektnější, ucelenější a smysluplnější informace využitelné při formulaci hospodářské politiky vlády. Meziroční změna daňových výnosů odpovídá meziroční změně daňového základu a/nebo daňových sazeb, neboť akruální princip odstraňuje problém časového zpoždění výběru daní či případně jejich vracení. Tato vlastnost pak umožňuje přesnější plánování a provádění daňové a finanční politiky státu. Současně je částečně, ve srovnání s hotovostním

principem, omezován prostor pro kreativní účetnictví<sup>15</sup>, byť akruální princip není samozřejmě vůči takovým přístupům zcela rezistentní.

Nevýhodami akruálního principu, které zároveň citelně snižují výše zmíněné výhody, jsou vyšší složitost vedení, vyšší požadavky na zdroje dat a zejména výrazné časové zpoždění mezi koncem sledovaného období a možností získat definitivní údaje. V ČR činí toto zpoždění cca 14 měsíců, tj. na počátku roku 2009 jsou známy definitivní údaje za rok 2007. Jak již bylo uvedeno, v důsledku tohoto zpoždění se prodlužuje predikční horizont. Predikce v akruální metodice jsou pak zejména ke konci predikčního horizontu zatíženy větší chybou.

V některých případech je použití akruálního vykazování obtížné či zcela nemožné. V literatuře<sup>16</sup> se jako příklad uvádí třeba daň z kapitálových zisků. Je-li totiž aktivum, jehož prodejem je realizován zisk, drženo po několik daňových období, nemusí být technicky možné stanovit jeho prodejní cenu na konci těchto období tak, aby bylo možno každému období přiřadit právě tu část zisku, která by byla k jeho konci realizována.

Problémy také působí možnost uplatnění daňové ztráty v jiném období, než ve kterém vznikla. Realizovaná ztráta by měla příslušet období, ve kterém vznikla, a neměla by tedy snižovat daňové příjmy v budoucích/předchozích letech. Akruálně by její přenos neměl být možný. V praxi je však akruální příjem o v jiném zdaňovacím období realizovanou a v daném okamžiku uplatněnou ztrátu snižován, neboť daň se v odpovídající části dle zákona nikdy nevybere a není dostupná informace, k jakým rokům se jaká část v daném zdaňovacím období uplatněné agregátní ztráty vztahuje.

Dále bude rozebráno, že v některých případech je v důsledku principiálního nedostatku zdrojových dat nutné využít expertních odhadů, které však mohou otevřít prostor manipulaci s výsledky.

## 4.2 Akruální systém ESA 95

Výkaznictví vládního sektoru na akruální bázi se v EU obecně řídí nařízením Rady č. 2223/96, jehož přílohou je Evropský systém účtů – ESA 95. Na základě nařízení EP a Rady č. 2516/2000 je možno použít dvě základní metody výpočtu akruálních daňových výnosů – metodu založenou na údajích z daňových přiznání a z daňových výměrů nebo metodu časově upravené hotovosti.

### Metoda založená na daňových přiznáních

Metoda založená na daňových přiznáních používá údaje uvedené v daňových formulářích o daňové povinnosti všech subjektů odvádějících uvažovanou daň. Takto zjištěná hodnota však musí být upravena o část přiznané daňové povinnosti, která nebude nikdy zaplacená. Metodika ESA 95 pak dává státům na výběr, zda o určenou část snížit výši daňových příjmů, či jejich výši ponechat

---

<sup>15</sup> Příkladem budiž vyplácení starobních důchodů na konci roku z provozních prostředků České pošty s. p., neboť prostředky na vyplácené důchody jsou České poště zaslány až v následujícím rozpočtovém období. Akruální výše deficitu v uvedeném případě však dotčena není.

<sup>16</sup> Final Recommendations on the Treatment of Taxes on Holding Gains in the SNA, François Lequiller, OECD, 2003.

a určenou výši nevybrané daně zaznamenat v národních účtech jako kapitálový transfer, tj. jako zvýšení celkových výdajů vlády.

Jednoznačnou výhodou této metody je jasná vazba mezi konstrukcí daně a jejím výnosem. Naopak spolehlivé a zejména prokazatelné určení nevybrané části daně, resp. určení specifického koeficientu nevýběru daně je hlavním problémem této metody. Pokud jsme konstatovali, že akruální účetnictví je proti hotovostnímu účetnictví náročnější na množství potřebných podkladových informací, pak při použití metody daňových přiznání dosahuje požadavek na informační zdroje svého extrému. Ačkoliv výpočet koeficientů vychází primárně z dat za minulost, přirozený princip opatrnosti a požadavky Eurostatu na prokazatelnost použitých koeficientů představují pro použitelnost této metody značnou překážku. Odhad koeficientu pro rok  $t$  totiž odráží nejen platební morálku daňových subjektů v roce  $t$ , ale i počet a efektivitu kontrol Finančních úřadů ve lhůtě pro vyměření nebo doměření daně<sup>17</sup> nebo výsledky soudních sporů, které trvají řadu let a v důsledku měnící se judikatury jsou značně nejisté.

Přítom není možné s dostatečnou jistotou vyloučit úmyslnou účelovou manipulaci s odhady koeficientů, a tím i odhady daňových příjmů. Sama tato skutečnost pak může vystavit instituce, které se na stanovování koeficientů podílejí, nářčení z manipulace, ačkoliv k té nemusí vůbec docházet a revize jsou jen výsledkem snahy o co nejpřesnější odraz reality. Poslední revize by pak měla být provedena až po skončení všech soudních sporů týkajících se předmětného zdaňovacího období.

Jak uvádí MF SR<sup>18</sup>: „je tato metoda náročná na dostupnost a kvalitu údajů z daňových přiznání, ... náročná na čas a přípravu údajů a odhady koeficientů“. Do procesu stanovování koeficientů bylo na Slovensku zapojeno 12 institucí, a jak je konstatováno, přes veškeré úsilí nebylo možné zcela eliminovat rizika vedoucí k nesprávným výsledkům a nutným revizím. Slovensko z výše uvedených důvodů tuto metodu opustilo. Podobně i Malta, původně využívající metodu založenou na daňových přiznáních, byť ne zcela odpovídající požadavkům ESA 95, přešla na metodu posunuté hotovosti.

Při vědomí výše uvedeného je možná poněkud překvapující, že metoda daňových přiznání je doporučována zemím s vysokými daňovými nedoplatky. Zejména, uvědomíme-li si, že v těchto zemích bude nepochybně tlak na snižování výše nedoplatků, z čehož vyplývá nestabilita koeficientu nevýběru v čase, resp. snaha o pokles jeho výše. Možná je tak sice implicitně realizován princip opatrnosti, nicméně princip věrnosti účetního zobrazení může být jen stěží naplněn.

## Metoda časově upravené hotovosti

Metoda časově upravené hotovosti spočívá v posunutí na účtech zaznamenaných hotovostních pohybů do období, kterému svou ekonomickou podstatou přísluší. Délka časového posunu vychází z účinné právní úpravy a poznatků z praxe o zpoždění mezi pohybem peněžních prostředků na účtech státu a ekonomickou skutečností, jejíž existence generuje vznik určité daňové povinnosti. V případě daní placených zálohovým systémem se přeplatky či nedoplatky na dani obvykle přesouvají do věcně příslušného roku. U ostatních daní se provádí očištění o platby z přelomu roku.

---

<sup>17</sup> V důsledku nedávného nálezu ÚS je možnost namátkových kontrol zpochybněna, viz I.ÚS 1835/2007.

<sup>18</sup> Zaznamenávanie daní a sociálnych príspevkov podľa metodiky ESA95, Prechod na metódu časovo posunutého hotovostného plnenia, MF SR, 2007.

V případě snahy o manipulaci s výší daňových příjmů v jednom roce tato metoda automaticky snižuje daňové příjmy vykázané v roce následujícím. Tím je zároveň reflektována skutečnost, že výše hotovostních a akruálních daňových příjmů by se v dlouhém období měly rovnat.

Další nespornou výhodou této metody je fakt, že údaje za minulost nejsou ovlivněny expertními odhady, což tak zcela neplatí pro metodu daňových přiznání s jejími koeficienty nevybrání daně, kdy konečná výše koeficientů je zjištělná až po skončení všech soudních sporů, a ani poté nelze zcela vyloučit např. dobrovolná plnění<sup>19</sup> nebo neúspěšnou exekuci.

Pro použití této metody je nezbytné disponovat informacemi o kreditních a debetních pohybech na účtech, nestačí tedy pouze výsledné saldo a dále v relevantních případech informacemi o charakteru zaevidovaných plateb tak, aby bylo možno zvlášť spočítat sumu zálohových plateb a hodnotu vyrovnání daňové povinnosti. Je patrné, že požadavky na datové zdroje jsou výrazně mírnější než v případě metody založené na přiznáních. Protože obě metody jsou považovány za rovnocenné, musí se v dlouhém období výše vykázaných daňových příjmů dle obou metod rovnat. Z hlediska efektivnosti tak lze jednoznačně považovat metodu posunuté hotovosti za vhodnější.

Uvedené důvody vedly Ministerstvo financí a Český statistický úřad, který je garantem vykazování akruálních daní, k použití metody posunuté hotovosti. Údaje z přiznání se využívají pouze jako podpůrný zdroj informací, který by měl přispívat k vysvětlení některých zaznamenaných jevů.

Informace o pohybu na účtech vlády u České národní banky jsou dostupné na denní bázi z pokladního plnění. Automatizovaný daňový a informační systém (ADIS)<sup>20</sup> pak umožňuje rozlišení jednotlivých pohybů na účtech, a tak i vyčíslení objemu různých typů plateb<sup>21</sup>. Poskytuje zároveň i podpůrné informace z daňových přiznání. Podpůrně jsou využívány i informace ze systému Generálního ředitelství cel a Celního úřadu Kolín. V případech, kdy je právně jediná tuzemská daň rozdělována na více položek systému ESA 95<sup>22</sup>, využívá ČSÚ svůj analytický a informační aparát.

V České republice je tedy obecně využívána metoda posunuté hotovosti. Nicméně v případě řady drobných daní, resp. v tuzemské terminologii daní a poplatků<sup>23</sup>, je z důvodu obtížně zjištělných informací o průměrném časovém posunu, náročnosti na zpracování a zanedbatelnému významu aktualizace odsouhlasena a použita konvence, že hotovost se rovná posunuté hotovosti.

---

<sup>19</sup> Právně se sice může jednat o bezdůvodné obohacení, nicméně je-li z rozličných důvodů plněno skutečně dobrovolně, nebude důvod podávat žalobu na vydání.

<sup>20</sup> Vzhledem k míře implementace elektronického přenosu dat od daňových subjektů směrem k daňové správě a k možnostem obdobných zahraničních systémů se lze setkat i s názory, že se jedná o systém poloautomatický.

<sup>21</sup> Na základě párování plateb a předpisů.

<sup>22</sup> Např. spotřební daně jsou rozdělovány na položky D.212 (Daně z dovozu a dovozní cla mimo DPH) a D.214 (Daně z produktů bez DPH a dovozních daní).

<sup>23</sup> Tuzemská právní terminologie rozlišující daně a poplatky neodpovídá definici daně dle metodiky ESA 95. To mimo jiné komplikuje porovnávání hotovostních daňových příjmů veřejných rozpočtů dle národní metodiky a akruálních daňových příjmů sektoru vlády, neboť rozsah zahrnutých příjmů se liší.

## 4.3 Metoda výpočtu akruálních daní v České republice

### Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby. Předpokládá se, že je nesena<sup>24</sup> domácnostmi a podnikateli, kteří nejsou plátcí této daně. Státu je však odváděna plátcí daně, a to jako rozdíl mezi výší daně na vstupu a na výstupu. Plátce daně má povinnost po skončení zdaňovacího období, které je v závislosti na objemu obratu měsíční či čtvrtletní, podat ve lhůtě 25ti dnů daňové přiznání a ve stejné lhůtě zaplatit přiznanou daň. V případě, že plátcí vznikl nárok na nadměrný odpočet, je mu tento vrácen do jednoho měsíce od data splatnosti daně<sup>25</sup>.

Celkové inkaso daně se skládá ze tří částí:

1. vlastní daňové povinnosti, která je vybíraná daňovou správou,
2. nadměrných odpočtů a vrácení daně, které jsou daňovou správou vypláceny,
3. části celního dluhu vybíraného celními orgány (od vstupu do EU je tato částka v podstatě zanedbatelná).

Jak již bylo řečeno, daňová povinnost je splatná 25. den po skončení zdaňovacího období. Tím dochází k tomu, že daňová povinnost vzniklá v prosinci a v 4. čtvrtletí předchozího roku je inkasována 25. ledna běžného roku. Z důvodu existence zapomenutých a pozdržených plateb, mezibankovního zúčtování a případného zákonného posunutí splatnosti daně na první pracovní den po 25. dnu v měsíci, byla přijata konvence posunu hotovosti o jeden měsíc. Daňová povinnost placená v lednu běžného roku je tedy odečtena od celkové daňové povinnosti běžného roku, zatímco lednová povinnost následujícího roku je k daňové povinnosti běžného roku přičtena.

V případě nadměrných odpočtů dochází, jak je z výše uvedeného patrné, k posunu o dva měsíce. Abychom získali akruální výši odpočtů za běžný rok, je tedy nutné od skutečných odpočtů běžného roku odečíst odpočty vyplacené v lednu a únoru běžného roku a naopak přičíst odpočty provedené v lednu a únoru následujícího roku.

DPH jako součást celního dluhu je splatná do 10ti kalendářních dnů po dovozu zboží. Pro časový posun se zde používá zpoždění deseti pracovních dnů. Celková DPH z celního dluhu v běžném roce je snížena o daň zaplacenou během prvních 10ti pracovních dnů v lednu běžného roku a zvýšena o daň zaplacenou za prvních 10 pracovních dnů následujícího roku. Od roku 2005 však do této kategorie spadají pouze tzv. neobchodní dovozy a dovozy uniklé celnímu dozoru a dohledu.

Výsledná výše akruálního výnosu DPH je pak dána prostým součtem jejích složek.

---

<sup>24</sup> Míňena samotná výše daně, nepřímé administrativní náklady jdou pochopitelně k tíži plátců.

<sup>25</sup> Tím je myšlen poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

### Box 3: Rozdíly mezi hotovostní a akruální výší DPH

Před vstupem do EU byla DPH z dovozů splatná v rámci celního dluhu, tzn. byla uhrazena téměř okamžitě poté, co zboží překročilo hranice. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu dovezeného zboží mohl plátce uplatnit až v daňovém přiznání. Existoval tak časový rozestup mezi dobou zaplacení daně a možností uplatnění jejího odpočtu v daňovém přiznání, a tím i snížení daňové povinnosti.

Od 1. května 2004 byl zaveden nový způsob zdanění při pořízení zboží z jiného členského státu. Pořízení zboží z EU bylo vykazováno přímo v daňových přiznáních, a to jako daň na výstupu a ve stejné částce zároveň jako daň na vstupu. To znamená, že od vstupu do EU se z titulu pořízení zboží z EU žádná daň efektivně neplatila. Došlo tak na jedné straně ke zlepšení cash flow plátců daně a na druhé straně ke zhoršení cash flow státu. Výpadek inkasa je vidět v tabulce 4-1.

Tabulka 4-1: Měsíční inkaso DPH (v mld. Kč)

	2003	2004	Index 04/03 (%)
Leden	13,2	16,7	126,4
Únor	5,7	8,1	142,3
Březen	14,2	19,4	136,2
Duben	17,1	22,5	131,8
Květen	10,6	4,2	39,4
Červen	13,2	4,5	34,0
Červenec	18,8	21,1	112,0
Srpen	7,5	11,5	153,6
Září	13,2	16,1	121,5
Říjen	23,2	26,9	116,3
Listopad	10,6	14,6	137,6
Prosinec	17,6	18,8	107,0
<b>Celkem</b>	<b>164,9</b>	<b>184,3</b>	<b>111,8</b>

V prvních několika dnech května 2004 byla ještě zaplacená DPH z dovozů uskutečněných do konce dubna. V průběhu května a června, kdy již platil nový režim odvodu daně, byla placená daň při pořízení z EU nulová. Daň ze zboží pořízeného v EU a prodaného neplátcům v průběhu května byla odvedena do rozpočtu až ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tj. koncem června, nebo července. Z délky propadu inkasa lze dovodit, že doba od pořízení zboží do jeho dodání neplátcům byla delší jednoho měsíce. Zároveň se po vstupu do EU do inkasa daně promítly odpočty daně na vstupu z dovozu před vstupem do EU.

V tabulce 4-2 je ukázáno, že akruální metoda reagující na změnu legislativy odstraňuje propad zaznamenaný na daňovém inkasu a zvolenému období tak přiřazuje daňové příjmy, které mu věcně náleží.

**Tabulka 4-2: Porovnání kvartálních hotovostních a akruálních příjmů DPH (v mld. Kč)**

		<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>Index 04/03 (%)</b>
<b>Hotovost</b>	I. Q	33,1	44,2	133,3
	II. Q	40,8	31,1	76,3
	III. Q	39,5	48,7	123,0
	IV. Q	51,4	60,4	117,5
	<b>Celkem</b>	<b>164,9</b>	<b>184,3</b>	<b>111,8</b>
<b>Akruál</b>	I. Q	39,0	45,1	115,6
	II. Q	41,3	51,8	125,4
	III. Q	40,7	54,7	134,4
	IV. Q	43,2	53,1	122,9
	<b>Celkem</b>	<b>164,3</b>	<b>204,7</b>	<b>124,6</b>

## Clo

Clo je selektivní spotřební daní uvalenou EU na její dovoz zboží. Tedy od 1. 5. 2004 není nově vyměřené clo daňovým příjmem ČR, ale stalo se součástí tradičních vlastních zdrojů EU. Výběr cla však pro EU zajišťují tuzemské orgány. Z tohoto důvodu je EU odváděno 75 % částky vyměřeného cla, zbylá částka připadá ČR na pokrytí nákladů souvisejících s výběrem. Nejedná se tedy o daňový příjem, ale o platbu za službu<sup>26</sup>.

Clo je součástí vyměřeného celního dluhu. Při výpočtu akruálního cla se proto postupuje obdobně jako u DPH, která byla vyměřena jako součást celního dluhu. Existuje tu však jeden podstatný rozdíl daný způsobem odvodů do EU a jeho administrací. Na příslušném účtu u ČNB je ke konci roku po provedení plateb EU a státnímu rozpočtu kladný zůstatek. Příslušný účet je sice k 1. 1. vynulován, avšak zůstatek z předchozího roku je na něj počátkem dalšího roku znovu převeden. O tuto částku se pak musí zůstatek účtu celý rok snižovat, neboť v případě zmíněné platby nejde o výběr cla, ale pouze o převedení salda předchozího roku.

## Spotřební daně

Jedná se o selektivní spotřební daně na vybrané výrobky. Spotřební daň z tabákových výrobků má specifický režim, proto se nejdříve věnujme ostatním spotřebním daním. Níže uvedený postup se použije pro každou spotřební daň samostatně.

Vybrané výrobky se na území EU obvykle pohybují mezi daňovými sklady v režimu podmíněného osvobození. Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká především uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v případě dovozu<sup>27</sup> dnem vzniku celního dluhu, pokud dovezené vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození. Jsou tedy dány dva režimy. V případě vzniku celního dluhu se akruální příjmy vypočítají obdobně jako u DPH, která je součástí

<sup>26</sup> Pro úplnost dodejme, že celní orgány mohou při celní administraci poskytovat pomoc i jiným členským státům. V takovém případě pak existuje dohoda o sdílení relevantní části cla připadajícího na pokrytí nákladů členských států s jeho výběrem.

<sup>27</sup> Tzn. ze třetích zemí.



celního dluhu. V druhém případě je plátcem daně, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň uvolněním vybraného výrobku do volného oběhu, povinen podat přiznání do 25ti dnů po skončení zdaňovacího období, kterým je kalendářní měsíc. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období.

Při výpočtu akruálního výnosu je v tomto případě, opět z praktických důvodů, použito zpoždění 2 měsíce. Akruální výše daně se rovná inkasu daně v běžném roce sníženému o inkaso za první dva měsíce běžného roku a zvýšenému o inkaso za první dva měsíce následujícího roku.

Spotřební daně jsou nejen placeny, ale také vráceny. Existuje však několik režimů vrácení daně a v jejich rámci i určitá míra volnosti, kdy o vrácení daně požádat. Určit z dostupných údajů období, ke kterému se úhrnná vratka vztahuje, je prakticky nemožné. Z tohoto důvodu se předpokládá, že vratky daně jsou zpožděny stejně jako platba daně, resp. při výpočtu akruální výše daně se pracuje rovnou s čistou výší inkasa. Tento předpoklad je možno považovat za rozumný, protože od okamžiku podání přiznání zajišťuje lhůtu cca 1 měsíce na vrácení zaplacené daně, tedy stejně jako v případě DPH. Dodejme jen, že ve srovnání s nároky na odpočet daně u DPH je výše vrátek u spotřebních daní minimální.

Celkový akruální výnos každé daně se pak zjistí jako součet akruální hodnoty této daně z celního řízení a akruální hodnoty daně z přiznání.

V případě spotřební daně z tabákových výrobků je naprosto dominantní část příjmů tvořena daní z cigaret a tabákových výrobků placených prostřednictvím tabákových nálepek. Tyto nálepky jsou splatné do 60 dnů od jejich nákupu. Příjmy z nekolikovaných tabákových výrobků jsou zanedbatelné. Celkové inkaso daně z tabáku je tedy upravováno o lednové a únorové inkaso.

## **Energetické daně**

Jedná se o spotřební daně na energetické výrobky. Plátcem daně, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání a zaplatit daň do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Pro aktualizaci se tak používá měsíční období. Z důvodu možnosti vrácení daně se při výpočtu pracuje s čistou výší inkasa v daném měsíci.

## **Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob je všeobecnou důchodovou daní, které podléhají právnické osoby. Příjem z daně z příjmů právnických osob je rozdělen na dvě složky – na DPPO z přiznání a srážkovou daň.

Srážková daň je splatná do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém měla být stržena. Roční hotovostní příjem se proto upravuje o lednové inkaso.

DPPO z přiznání je placena zálohovým způsobem. To znamená, že daň je v průběhu zdaňovacího období placena v několika zálohách odvozených z poslední známé daňové povinnosti a v průběhu následujícího zdaňovacího období pak dochází k vyrovnání těchto záloh na základě podaného přiznání.

Zaplacené zálohy jsou počítány do výnosu daně běžného roku. Vyrovnání, skládající se z vrácených přeplatků a zaplacených nedoplatků, zaznamenané v běžném roce je přesunuto do výnosu

daně předchozího roku a k výši záloh zaplacených v běžném roce je přičteno vyrovnání roku následujícího.

## Daň z příjmů fyzických osob

Jedná se o všeobecnou důchodovou daň uvalenou na fyzické osoby. Z hlediska evidence daňových příjmů se dělí na tři části – daň ze závislé činnosti, daň z příznání a srážkovou daň.

Srážková daň a daň z příznání se v principu neliší od složek daně z příjmů právnických osob. Při aktualizaci se proto postupuje obdobně.

Daň ze závislé činnosti je odváděna zaměstnavatelem jako záloha na daň z příjmů jeho zaměstnanců, přičemž zaměstnavatel má povinnost odvést úhrn sražených záloh do 20. dne kalendářního měsíce v němž došlo k výplatě mzdy. Zaměstnanec má zároveň právo požádat svého posledního zaměstnavatele v příslušném zdaňovacím období o roční<sup>28</sup> zúčtování daňových záloh, čímž je mu umožněno realizovat všechna jemu dostupná daňová zvýhodnění. To znamená, že výsledkem ročního zúčtování je vrácení přeplatku na dani. Pokud práva na zúčtování záloh zaměstnanec nevyužije, považují se stržené zálohy za srážku daně.

Daň zaplacená v lednu běžného roku tak přísluší ke mzdě za prosinec předchozího roku. Proto je nejdříve roční inkaso daně upraveno o lednová inkasa, tzn. odečteno inkaso za leden běžného roku a přičteno inkaso za leden následujícího roku. Následně je provedena úprava o výši vyrovnání záloh. To znamená, že od již upraveného inkasa daně je odečtena vyplacená výše vyrovnání<sup>29</sup> v běžném roce a přičtena výše vyrovnání vyplacená v následujícím roce.

## Silniční daň

Je majetkovou daní placenou z motorových vozidel používaných k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň je placena ve čtyřech zálohách během kalendářního roku, přičemž první záloha je splatná 15. dubna běžného roku. Příznání se podává do 31. ledna roku následujícího, přičemž v této lhůtě má být i uhrazen nedoplatek na dani, případný přeplatek se vrací do 30 dnů. Z tohoto důvodu je inkaso běžného roku při aktualizaci upraveno o inkaso za leden a únor.

## Transferové daně z majetku

Daň z převodu nemovitostí je placena na základě poplatníkem podaného daňového příznání do 3 měsíců od okamžiku, kdy byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí, nabyta účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví neevidované nemovitosti nebo nabylo právní moci jiné rozhodnutí. Z tohoto důvodu je použit posun o 3 měsíce.

---

<sup>28</sup> Rozumí se kalendářní rok.

<sup>29</sup> Jak plyne z předchozího odstavce, vyrovnání je z hlediska státu vždy záporné, jde o vrácení přeplatku. Proto matematicky je k upravenému inkasu běžného roku přičtena výše přeplatků na dani vyplacených v běžném roce a následně odečtena výše přeplatků vyplacených v následujícím roce.

Daň dědická a darovací je vyměřena správcem daně na základě podaného přiznání – tyto daně jsou splatné do třiceti dnů po vyměření, ale na základě praktických zkušeností se zpožděním mezi rozhodnou událostí, např. nabytím dědictví, a okamžikem úhrady daně je použit posun o jeden rok.

### **Daň z nemovitostí**

Tato majetková daň je placena ve čtyřech splátkách během roku, za který je placena. Z tohoto důvodu se akruální příjem rovná hotovostnímu příjmu. Žádný časový posun inkasa není potřeba.

Rozdělení celkového výnosu na část evidovanou jako daň z vlastnictví anebo užívání půdy a staveb podniky ve výrobě D.29A a běžnou daň z kapitálu D.59A je prováděno MF na základě údajů z daňových přiznání.

### **Ostatní daně a poplatky<sup>30</sup>**

V těchto případech je přijata konvence, že hotovostní příjem se rovná akruálnímu. Platby se většinou shodují s okamžikem, kdy došlo k ekonomické aktivitě, případně není možné tento okamžik spolehlivě stanovit. Akrualizaci je proto možno zanedbat.

---

<sup>30</sup> Jsou-li považovány za daň dle metodiky ESA 95.