SYSTÉMY ÚČETNICTVÍ A EVIDENCE DAŇOVÝCH PŘÍJMŮ VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

Zdeněk Hrdlička, Ministerstvo financí ČR, **Jana Ištvánfyová**, VŠE v Praze, **Leoš Vítek**, VŠE v Praze*

1. Úvod

Pro kvalifikované řízení veřejných financí, zásahy vládních institucí do ekonomiky a vyhodnocování účinnosti hospodářské politiky instituce vládního sektoru potřebují získávat kvalitní údaje o vývoji veřejných příjmů a výdajů. Vládní systémy účetnictví, které tyto údaje přinášejí, jsou v Evropě i v ostatních vyspělých zemích založeny na Systému národních účtů (SNA 93), který byl zveřejněn v roce 1993 (OSN, 1993). Existuje i druhá možnost evidence příjmů a výdajů, kterou je hotovostní výkaznictví. Teoreticky sice lze pro vládní výkaznictví veřejných příjmů z časového hlediska rozlišovat mezi hotovostním a akruálním principem, v praxi se však často oba systémy prolínají.¹ Systém SNA 93 v bodě 3.93 navíc umožňuje i časovou metodu zachycení daňových příjmů v posledním okamžiku, kdy ještě nejsou uvaleny sankční platby za nezaplacení daně. Rozdíl mezi zachycenými příjmy a výdaji za dané období udává hotovostní nebo akruální saldo veřejných rozpočtů, které je jedním z klíčových ukazatelů pro hodnocení vládní fiskální politiky. Ve velmi dlouhém období se hotovostní a akruální daňové příjmy budou rovnat, krátkodobě však v růstových fázích a inflačních periodách budou pravděpodobně akruální daňové příjmy větší než hotovostní.²

Evropské problematice účetnictví a výkaznictví vládních institucí se v českém prostředí věnovalo v posledních letech souhrnně pro Evropský systém účtů ESA 95, systém národních účtů nebo vazbu mezi akruálním a hotovostním výkaznictvím více autorů, jako Hronová a Hindls (2000), Hronová et al. (2006), Ištvánfyová a Mejzlík (2008) a Sojková (2007). Spíše na problematiku měření a vykazování deficitů a dluhů veřejných rozpočtů se zaměřili Sojková (2005) a (2004) nebo Bezděk et al. (2003).

* Tento článek vznikl při řešení projektu MŽP ČR č. SPII411/52/07 Modelování dopadů environmentální daňové reformy: II. etapa EDR. Názory uvedené v tomto článku nevyjadřují oficiální stanoviska institucí, v nichž autoři působí.

- 1 Pojmy „příjmy, výnosy“ vlády používáme v akruálním i hotovostním kontextu. Pojem „inkaso“ pak výhradně pro hotovostní metodiku.
- 2 Pro ČR lze tedy např. pro roky 2009 a 2010 očekávat z důvodu zpomalení ekonomického růstu i inflace větší hotovostní než akruální daňové příjmy.

Souvislost s výkaznictvím veřejných příjmů mají i publikace Gregora (2008) a Izáka (2008), které jsou věnovány optimálnímu nastavení rozpočtových pravidel a rozpočtového procesu resp. dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí. Problémy, které přináší absence akruálního přístupu k účetnictví při rozhodování o způsobu produkce veřejných služeb, demonstroval na příkladu obecních samospráv Pavel (2007), Mejlík (2006) se věnoval akruálnímu účtování ve veřejném sektoru. V zahraniční literatuře souhrnně k této problematice lze použít např. Lequiller, Blades (2006), Keuning (2005), Reich (2001), Slater a Martin (1998) nebo Kendrick (1996), vazbou GFS 1986 na ESA 95 se zabýval Bjorgvinsson (2004). K vazbě národních účtů na vládní statistiku publikovali Keuning a Tongeren (2004).

Hodnocení vládních politik je často založeno na analýze vývoje a strukturálních změn v daňových systémech. Pro hodnocení daňových systémů se v české³ i zahraniční⁴ literatuře používají dvě základní sady indikátorů: makroindikátory, jako je např. daňová kvóta, implicitní daňové sazby či daňové sazby z výnosu faktorů, a mikroindikátory, z kterých se nejčastěji používají mezní a průměrné daňové sazby z výnosů z práce a z kapitálu. Daňové mikroindikátory jsou obvykle založeny na propočtu dopadů změn daní, pojistného či sociálních dávek pro modelové situace (např. typizované jednotlivce či domácnosti nebo standardizované typy firemních investic u daňových klínů) prezentovaných např. pro daňové klíny v Kubiček, Vančurová (2004) nebo daňové úspory v Marek, Radová (2002). Jde tedy o plně aktualizované indikátory.

Daňové makroindikátory, a zejména daňové kvóty, byly až do počátku této dekády obvykle vykazovány nekonzistentně – v čitateli se obvykle uváděly hotovostní daňové příjmy, ve jmenovateli pak akruálně zjištěný hrubý domácí produkt. To neumožňuje korektně a konzistentně hodnotit vazbu mezi základem daně, sazbami a výnosy daní a také vazbu daňové politiky na celkovou fiskální rovnováhu vládního sektoru. Akruální primární deficit veřejných rozpočtů jsou nyní jedním z hlavních ukazatelů fiskálních politik vlád a bez aktualizovaných veřejných příjmů by je nebylo možno sledovat. Obdobným ukazatelem je tzv. fiskální úsilí vlády publikované pro ČR v MF (2008).

U daňových mikroindikátorů se přinejmenším implicitně používá systém výpočtu dopadů na akruální bázi, kdy je v dané situaci zohledněna daňová povinnost spíše než platba daně. Specificky problematice různých způsobů vykazování daňových příjmů v ČR zatím, pokud je nám známo, mnoho pozornosti věnováno nebylo. V obecnější rovině je popsána ve výše uvedených publikacích k metodice národních účtů, deficitů a dluhů.

Ze zahraniční literatury OECD (2003) popisuje výhody a nevýhody aktualizace daňových příjmů a OECD (2004) ve svých prvních aktualizovaných daňových statistikách uvádí rozdíly mezi hotovostním a aktualizovaným výkaznictvím a shrnuje postupy jednotlivých zemí. IMF (2003) se zaměřuje na vazby mezi ESA 95 a Vládní

3 Souhrnně k této problematice v české odborné literatuře viz např. Kotlán (2008), Kubátová et al. (2008), Široký (2008), Kubátová (2006), k problematice vybraných indikátorů např. Izák (2007) nebo Večerník (2002).

4 Zahraniční literatura je velmi rozsáhlá; z publikací mezinárodních organizací lze uvést např. OECD (2008) a EC (2008); přehledový je i Sørensen (2004). Většina studií zaměřených na problematiku veřejných financí více či méně využívá různé daňové indikátory – viz např. Carey a Tchilinguirian (2000). Specificky k metodice daňových dat a indikátorů viz např. Lieberman (2002), OECD (2000), Adema (2001) a další. Na Slovensku se problematice daňových a výdajových politik věnoval např. Nemec (1998). K aplikaci indikátorů na ČR lze číst např. Dalsgaard (2008).

finanční statistikou. Moore (2003) souhrnně hodnotí kanadské zkušenosti se zaváděním akruálního účetnictví daňových příjmů a ukazuje diferencovaný přístup centrální a státních vlád. Dupuis (2004) hodnotí SNA z pohledu evidence daní. Nejnověji jsou v rámci mezinárodních organizací k dispozici aktualizované verze a diskuse postupů pro evidenci daní a její vazby na akruální účetnictví (OSN 2009).

Cíle tohoto článku jsou zaměřeny na popis hlavních způsobů výkaznictví daňových příjmů, analýzu problémových okruhů aktualizace daní a přehled zahraničních a českých přístupů a zkušeností. Na základě zkušeností z českého i mezinárodního prostředí se pokusíme poukázat na diskutabilní místa aktualizace daní z pohledu jednoduchosti výkaznictví i jeho transparentnosti. V článku se po úvodním přehledu v druhé a třetí části věnujeme analýze různých metodik vykazování daňových příjmů. Čtvrtá část je zaměřena na srovnání praxe v oblasti vykazování daňových příjmů vládních institucí v zahraničí a České republice a výpočet různých hodnot daňové kvóty při použití rozdílných metodik vykazování daňových příjmů. Závěrečná část shrnuje výsledky článku a obsahuje doporučení pro výkaznictví daňových příjmů vládních institucí v České republice.

2. Hotovostní přístup

Hotovostní přístup k výkaznictví v oblasti daňových příjmů vychází z evidování skutečně došlých příjmů na vládní účty, obvykle vedené u centrálních bank. Na rozdíl od akruálního výkaznictví tedy není nijak zohledňován okamžik vzniku „podstaty“ daně, tj. změny ekonomické hodnoty.

I když systémy SNA 93 i ESA 95⁵ preferují aktualizaci příjmů vládních institucí,⁶ národní metodiky sestavování veřejných rozpočtů obvykle vycházejí z hotovostních údajů. Státní rozpočty jsou totiž často vnímány spíše jako krátkodobé plány řízení toků příjmů a výdajů (pohled likvidity rozpočtu) než přesná statistika zachycující podstatu toků; jen pro řízení likvidity je akruální pohled nadbytečný. Také platí, že při sestavování střednědobých výhledů rozpočtů může být složitější odhadnout akruální vývoj sledovaných proměnných než jejich hotovostní hodnoty, a to zejména z důvodu neznalosti skutečné výše akruálních hodnot v předchozím období. Tyto „rozpočtářské“ potřeby v praxi výrazně převažují nad analytickými výhodami aktualizace a proto je hotovostní metodika stále využívána.

Na druhou stranu mezinárodní instituce, ať již jde o Eurostat nebo nověji o Mezinárodní měnový fond a Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, postupně v oblasti daňového výkaznictví a statistiky přešly na více či méně čistou formu akruálního přístupu. Eurostat od roku 1996 používá systém národních účtů ESA 95, IMF přešel v roce 2002 na metodiku GFS 2001 s postupným náběhem a revizí dat pro jednotlivé členské země a OECD od údajů roku 2002 rovněž sleduje hotovostní i aktualizované toky daní.

Zajímavé je, že nejde zdaleka o jednoznačný, dlouhodobě stejnosměrný pohyb názorů – např. v 70. a 80. letech minulého století bývalá centrálně plánovaná ČSSR používala spíše akruální systém výkaznictví,⁷ zatímco např. IMF využíval hotovostní statistiku.

5 Viz příloha Nařízení Rady (EC) č. 2223/96.

6 Viz např. SNA 93, bod 3.94 nebo ESA 95, článek 2 a 3 b) Nařízení Rady (EC) č. 2516/2000.

7 V první Československé republice nazývané náležitostní účetnictví – viz např. Vencovský (1994) nebo Tuček (1995).

To, proč je dosud značná část operativního řízení a evidování daňových příjmů veřejných rozpočtů vedena na hotovostním základě, má více důvodů. Mimo výše uvedené vnímání rozpočtu jako nástroje řízení toků jde také o relativně jednoduchou aplikaci a v podstatě okamžitou dostupnost.

Dosud metodicky nedořešeným a nesjednoceným problémem je z pohledu hotovostní i akruální metodiky téma evidence a okamžiku zahrnutí daňových slev do daňových příjmů v případě práva na vrácení nevyužité slevy (viz daňový bonus pro rodiny s dětmi v ČR). Tyto formy slev už existují u cca 10 zemí OECD a jejich počet zvolna narůstá. SNA 93 ani ESA 95 nedávají návod, jak zacházet s vyplácenou částí slevy na dani, která má být ze zákona poplatníkovi vyplacena ve výši, o kterou celková sleva na dani převyšuje daňovou povinnost.⁸

Metodika uvedená v OECD (2008), která přímo tuto problematiku řeší, rozlišuje dva typy daňových slev: limitované slevy (wastable tax credits), které lze uplatnit a využít jen do výše daňové povinnosti, a nelimitované slevy (non-wastable tax credits), které lze využít i nad výši daňové povinnosti. V metodice OECD pouze ta část nelimitované slevy, která je využita ke snížení nebo vynulování daňové povinnosti poplatníka, snižuje celkové daňové příjmy vládních institucí. Vše nad tuto hranici (tj. částka, o kterou nelimitovaná sleva přesáhne daňovou povinnost a je poplatníkovi vrácena), se započítává jako přímý výdaj sektoru vládních institucí.

V případě ČR je obtížné přesně vyčíslit vyplácenou slevu na dítě, neboť její vyúčtování a vyplácení provádí zaměstnavatel a daňová správa tak nemá o vyplácené výši u zaměstnanců nepodávajících daňové priznání žádné informace.

3. Akruální přístup

Akruální účetnictví zachycuje toky v období, kdy došlo ke vzniku, změně, výměně nebo zániku určité ekonomické hodnoty. Akruální princip tedy za dané období porovnává ekonomicky relevantní veličiny a poskytuje tak přesnější, kompletnější a užitečnější informace pro rozhodování vlády o nastavení její hospodářské politiky. Meziroční změna daňových výnosů reflektuje meziroční změnu daňového základu a daňových sazeb, neboť tyto změny nejsou ovlivněny časovým zpožděním výběru daní nebo jejich vrácením. Tato vlastnost umožňuje přesnější plánování a provádění daňové politiky a mj. omezuje prostor vlády pro tzv. účetní triky v oblasti veřejných příjmů a výdajů, jako je tvorba podrozvahových závazků vlády, přesuny splatnosti závazků do dalších období nebo různé formy daňových rabatů. To je zejména v evropském prostoru důležité pro fiskální konvergenční kritéria, která jsou na akruální metodice založena. Jak ukážeme dále, hraje aktualizace podstatnou roli i pro konzistenci poměrových ukazatelů s akruálně vypočítanou složkou. Nevýhodami akruálního principu jsou větší složitost výpočtu, nutnost krátkodobě využívat expertní odhady chybějících dat (to může za určitých podmínek zvyšovat možnost k ovlivňování výsledků), vyšší požadavky na zdroje dat a zejména výrazné časové zpoždění mezi koncem sledovaného období a možností získat definitivní údaje. V ČR činí toto zpoždění až 14–16 měsíců.

⁸ Současný nejasný stav je možno ilustrovat na případě Velké Británie, kde není ustáleno vykazování těchto slev ani mezi ministerstvem financí a národním statistickým úřadem.

Z praktických důvodů proto mezinárodní standardy umožňují výběr ze dvou postupů výpočtu akruálních daňových příjmů: buď čistý akruální postup založený na daňových přiznáních a jiných daňových výkazech, které jsou očištěny o odhady v budoucnu nezaplacených daní, nebo upravený hotovostní přístup, ve kterém jsou hotovostní toky zjednodušujícím způsobem přiřazeny k roku, v němž se transformovala ekonomická hodnota tvořící základ daně.

I když má aktualizace daňových příjmů obecně mnohé výhody, je pro některé daně (nebo jejich konstrukční prvky) buď diskutabilní, nebo dokonce nerealizovatelná. OECD (2003) poukazuje na to, že pro zdanění kapitálových zisků je technicky nemožné čistou aktualizaci provést. Daně z kapitálových zisků jsou časově uvaleny v okamžiku realizace, kdy se také vybírají. Čistý akruální postup by znamenal znát informaci o toku kapitálového zisku (nebo ztráty, pokud je daňově možná) i uvnitř intervalu mezi nabytím a zcizením aktiva a tento zisk fiktivně zdaňovat příslušnou sazbou daněho roku. Nejenom že by šlo o velmi komplikovanou úlohu, ale navíc u některých aktiv ani nelze před okamžikem realizace průběžně zjišťovat jejich tržní cenu.

Dalším problémem je i možnost přenosu daňových ztrát u firemních daní nebo u zdanění podnikatelských příjmů fyzických osob do budoucích období (*carry forward*). Hotovostně se tento přenos projevuje i v budoucích obdobích, kdy je z minulosti nevyužitá ztráta uplatněna, akruálně by měla být ale celá započítána jen do roku vzniku a v budoucích letech by měl být akruální výnos o tuto přenášenou minulostní ztrátu zvýšen. V případě možnosti přesunu ztráty zpět do minulých období (*carry back*), což je v některých zemích také umožněno, by se v čistém akruálním přístupu mělo postupovat obdobně – ekonomická resp. daňová ztráta by měla být započítána do období vzniku, nikoli do období, kam byla zpětně přenesena. Tyto úpravy jsou limitovány i nedostupností potřebných údajů.

3.1 Čistý akruální přístup

Základní výhodou akruálního přístupu je časově neovlivněná vazba mezi základem a sazbou daně na straně jedné a výnosem daně na straně druhé. Čistý akruální přístup měření daňových příjmů je založen na údajích z daňových přiznání. Vzhledem k tomu, že pro různé daně existuje různá frekvence podávání daňových přiznání či jiných výkazů a také četnost přenosu dat z daňových přiznání do centrálních databází vlády je různá, je tento přístup vhodný zejména pro ex post zpřesnění odhadů akruálních daňových příjmů vládních institucí, a to zejména u daní s roční frekvencí podávání daňových přiznání. Jde zejména o daně z příjmů zisků firem a daně ze zisků podnikatelů. Časové zpoždění např. 12–16 měsíců u firemních a podnikatelských daní pak způsobuje problémy nejen vládním finančním statistikům, ale rovněž národním statistickým úřadům při odhadech makroindikátorů typu HDP.

U daní s měsíční frekvencí podávání daňových přiznání či jiných výkazů, jako jsou daně z mezd a platů, daň z přidané hodnoty (případně i čtvrtletní u daně z přidané hodnoty), spotřební daně ze specifických komodit (včetně energetických daní), není problém časových zpoždění tak významný a údaje jsou k dispozici v reálném čase. Následující tabulka ukazuje časové zpoždění přesných odhadů akruálního výnosu hlavních daní v České republice.

Tabulka 1

Zpoždění přesných odhadů akruálního výnosu daní v ČR

Daň	Časové zpoždění
DPH	<ul style="list-style-type: none"> • 1–2 měsíce u velkých plátců. • 3–4 měsíce u menších plátců.
Selektivní spotřební daně	<ul style="list-style-type: none"> • 1 měsíc
Daně z mezd	<ul style="list-style-type: none"> • Údaje o většině zaměstnanců (cca 2,5–3 mil.) nejsou k dispozici – zaměstnavatel ani zaměstnanec nepodávají daňové správě přiznání ani jiný výkaz; s čtyřměsíčním zpožděním je k dispozici jen roční výkaz zaměstnavatele České správě sociálního zabezpečení (ELDP). • Cca 3–6 měsíců u zaměstnanců, kteří podávají daňová přiznání, tj. např. až 18 měsíců pro první měsíce předchozího roku, za který se přiznání podává (dále jen „max. 18 měsíců“).
Zákonné pojistné z mezd	<ul style="list-style-type: none"> • Viz daně z mezd.
Daň ze zisků firem	<ul style="list-style-type: none"> • Obvykle do 6 měsíců po konci zdaňovacího období u velkých poplatníků daně; u hospodářského roku i déle než 6 měsíců po skončení předchozího kalendářního roku, max. 18 měsíců).
Daň ze zisků podnikatelů	<ul style="list-style-type: none"> • 3–6 měsíců po skončení předchozího roku, max. 18 měsíců.
Zákonné pojistné ze zisků podnikatelů	<ul style="list-style-type: none"> • Cca 3–6 měsíců po skončení předchozího roku, max. 18 měsíců.
Majetkové daně	<ul style="list-style-type: none"> • 1–2 měsíce po transformaci ekonomické hodnoty.

Zdroj: daňové a pojistné zákony ČR.

Další zpoždění způsobuje vkládání dat do informačních systémů, přesun a centralizace dat o daňových přiznáních a přehledech v centrálních databázích. U daní z pohledu akruálního výkaznictví nejproblematictějších (ze zisku firem a ze zisku podnikatelů) činí tato zpoždění obvykle další 2–3 měsíce. Problémem jsou také opravná a dodatečná daňová přiznání, která způsobují, že se v databázích údaje mění. V realitě tedy nelze přesně zjistit pro daný rok akruální příjmy dříve než po 14 měsících.

Dalším problémem, který je nutno při čistém akruálním výkaznictví zohlednit, je objem budoucích nedoplatků (a teoreticky i přeplatků) daní a pojistného. Metodika akruálního daňového výkaznictví požaduje očistit odhadované akruální daňové příjmy o částky, které jsou sice vykázány, ale nebudou vybrány. Vzhledem k tomu, že tato proměnná je závislá na *budoucích* kontrolách, úspěšnosti státní správy ve vymáhacím řízení a také na výsledku soudních sporů, které se často táhnou mnoho let a rozhoduje se v nich i o stamilionových nedoplatecích a sankcích, jde o značně nejistou hodnotu. Proto se objem vykázaných, ale nezaplacených daní odhaduje na základě specifických koeficientů založených na zkušenostech z minulosti, které vyjadřují pravděpodobnou výši nevybrané daně.⁹ Pokud se nepoužívá koeficient pro nevybranou daň, musí se pro nevybrané daně použít operace kapitálový transfer (ESA 95, operace D.995). Většina zemí používající čistý akruální přístup využívá koeficient, pouze Francie účtuje negativní kapitálový transfer o velikosti odhadu nevybrané daně.

9 Z hlediska dlouhodobých výsledků čistého akruálního přístupu i upraveného hotovostního přístupu se celkové dlouhodobé hodnoty musí rovnat. Tomu musí odpovídat i koeficient pro nevybrané daně.

Pro výpočet koeficientu nevybrané daně c_t v roce t lze psát:

$$c_t = \frac{PT_t + \sum_{i=t+1}^n POT_i}{DT_t}, \quad (1)$$

kde PT_t je daň zaplacená za sledované období t již v tomto období, $\sum_{i=t+1}^n POT_i$ vyjadřuje součet dodatečně doplacené daně v dalších letech $t+1$ až n a DT_t označuje daň vykázanou v daňových přiznáních poplatníků za rok t . Tak např. předpokládejme, že za rok t byla v polovině roku $t+1$ vykázána daňová povinnost 1000, přičemž řádně zaplacené bude v roce t jen 900 a v roce $t+1$ dodatečně dopláceno za rok t např. 40, v dalším roce 10, ve třetím roce 5 a ve čtvrtém a posledním pátém roce¹⁰ jen 2,5 – celkem tedy nebude zaplacené 40 jednotek z původně vykázané daňové povinnosti. Koeficient nezaplacené daně pro rok t tedy bude 4 %. Na základě takto vypočteného koeficientu lze např. na konci roku $t+7$ odhadnout, že za rok $t+6$ budou akruální daňové příjmy cca 96 % odhadovaných potenciálních akruálních příjmů sledované daně. Pro čistý akruální přístup by se odhadnutý akruální výnos např. daně ze zisků firem TR za rok t vypočítal podle vzorce:

$$TR = TB_t * r_t * c_{t-n}, \quad (2)$$

kde, TB_t je základ daně dle vykázaných údajů z daňových přiznání za rok t , proměnná je sazba daně platná pro rok t a odhadnutý koeficient nevybrané daně na základě předchozího roku $t-n$ je vyjádřen c_{t-n} . Přesná hodnota koeficientu c_{t-n} bude známa s odstupem cca 3–5 let, proto musí být obdobně zpožděný koeficient nebo jeho průměr z minulosti.

3.2 Přístup upravené hotovosti

Z důvodů časových zpoždění v přístupu k datům, obtížného výpočtu koeficientu nevybrané daně a menší potřeby zpětných revizí odhadů se v praxi pro měření akruálních příjmů vládních institucí používají tzv. upravené hotovostní příjmy (*cash adjusted revenues, time-adjusted cash*). Jedná se o přístup posouvající platby doplateků nebo přeplateků daně do věcně příslušných období, přičemž zaplacené zálohy na daň se evidují v obdobích, kdy byly skutečně zaplacené. U daní, kde se doplatky nevyskytují, se pouze posouvají platby z přelomu roku do věcně příslušného období nebo se u fiskálně málo významných daní hotovostní platby vůbec nepřizpůsobují.

Obvyklým postupem je použití tzv. jednoduchého časového přizpůsobení hotovostních příjmů, kdy se hotovostní příjem posouvá podle prostého průměru mezi okamžikem zdanitelné události a okamžikem placení daně (např. u daně podle přiznání podávaných osobami ze závislé činnosti). Vážené časové přizpůsobení hotovostních příjmů zohledňuje zpožděné platby poplatníků, kteří nezaplatili zálohy nebo doplatky ve lhůtách. Vzhledem k malému objemu daňových příjmů ze zpožděných plateb a poměrně komplikovaným získáváním detailních dat se metoda váženého časového přizpůsobení příliš nevyužívá. Následující tabulka ukazuje přehled postupů pro jednotlivé daně.

10 Pětiletý cyklus je realistický jak z hlediska lhůt českého daňového procesního práva a rychlosti práce daňové správy, tak z hlediska mezinárodních zkušeností uvedených v OECD (2004) a OECD (2008).

Tabulka 2

Transformace hotovostního inkasa rozpočtů na upravené jednoduché časové přizpůsobení

Daň	Postupy úpravy
DPH	<ul style="list-style-type: none"> První platba/přeplatek za poslední měsíc předchozího fiskálního roku (zpravidla lednová platba za prosinec) se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Selektivní spotřební daně	<ul style="list-style-type: none"> První platba za poslední měsíc předchozího fiskálního roku se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Daně z mezd	<ul style="list-style-type: none"> Platba záloh zaměstnavatelů za poslední měsíc předchozího fiskálního roku se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku. Doplatek daně u zaměstnanců, kteří podávají daňová přiznání, se započítává do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Zákonné pojistné z mezd	<ul style="list-style-type: none"> Viz daně z mezd.
Srážkové daně z kapit. zisků a ostatních příjmů fyzických osob	<ul style="list-style-type: none"> První platba za poslední měsíc předchozího fiskálního roku se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Daň ze zisků firem	<ul style="list-style-type: none"> Doplatek daně se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Daň ze zisků podnikatelů	<ul style="list-style-type: none"> Doplatek daně se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Zákonné pojistné ze zisků podnikatelů	<ul style="list-style-type: none"> Doplatek daně se přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku.
Majetkové a ostatní daně	<ul style="list-style-type: none"> U pravidelných majetkových daní se první platba za poslední měsíc předchozího fiskálního roku přičítá do předchozího roku a odečítá z aktuálního roku; u nepravidelných se buď akceptuje hotovostní inkaso nebo se použije čistý akruální přístup.

Zdroj: obecná pravidla pro akruální metodiku dle SNA 93, body 3.92-3.99, ESA 95, kap. 1, bod 1.57 a Interpretative Guide uvedený v OECD (2008).

Modelově lze ukázat rozdíl mezi čistým akruálním, hotovostním a upraveným hotovostním výkaznictvím daně nejlépe na dani z přidané hodnoty a dani ze zisků firem, což je provedeno v následující tabulce.

Tabulka 3

Hotovostní, čisté akruální a upravené hotovostní příjmy v určitém časovém období; DPH a daň ze zisku

Daň	Akruální metodika	Hotovostní metodika	Jednoduché časové přizpůsobení hotov. metodiky
DPH	$\left(\sum_{i=1}^n TB_{b_i} * r_b + \sum_{i=1}^n TB_{r_i} * r_r \right) * c_{t-n}$	$\sum_{i=1}^n TR_i$	$\sum_{i=2}^n TR_i + TR_{1,t+1}$
Daň ze zisků firem	$TB_t * r_t * c_t - n + \sum_{i=1}^n TB_{WT_i} * r_i$	$TR_t = \sum_{i=1}^n PP_i + SET_t + \sum_{i=1}^n WT_i$	$TR_t - SET_t + SET_{t+1} - WT_{1,t} + WT_{1,t+1}$

Pozn.: TB vyjadřuje základ daně (pro základní sazbu r_b nebo sníženou sazbu r_r u DPH, u zdanění zisků firem se uvažuje pouze jedna sazba r_t), c_{t-n} je koeficient nevybrané daně z předchozích let, TR je hotovostní tok daňových příjmů na účty sektoru vládních institucí. TB_{WT} je základ daně pro srážkovou daň, proměnná PP vyjadřuje zaplacené zálohy na daň, SET zaplacený doplatek nebo přeplatek a WT zaplacenou srážkovou daň firem.

Zdroj: úprava z předchozí tabulky a dle obecných postupů SNA 93, ESA 95 a OECD (2008).

Pro DPH, jejíž systém výpočtu i správy je v zásadě harmonizován v celé Evropě, je pro aktuální metodiku součin $\sum_{i=1}^n TB_{b_i} * r_b$ výpočtem daňové povinnosti (resp. vlastní daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu) pro základní sazbu za sledovaný rok, kdy i je počet období (měsíců) a nabývá hodnot od 1 do n (u měsíčních plátců 12, u čtvrtletních 4), součin $\sum_{i=1}^n TB_{r_i} * r_r$ výpočtem daňové povinnosti pro sníženou sazbu a c_{t-n} koeficientem nevybrané daně z předchozích let, který se použije pro aktuální rok t . Pro hotovostní metodiku je výnos daně dán daňovým inkasem $\sum_{i=2}^{n+1} TR_i$ za n měsíců roku. Pro jednoduché časové přizpůsobení hotovostních příjmů je vypočítán výnos daně nezapočítáním inkasa daně za první měsíc roku (věcně přísluší do roku předchozího) a přičtením inkasa za leden následujícího roku (daň za prosinec sledovaného roku se platí až v lednu roku následujícího).

Pro daň ze zisků firem, která má s výjimkou Estonska (i zde pouze dočasně do roku 2010) v Evropě v zásadě stejnou konstrukci a lze tudíž tento postup rovněž považovat za obecně platný, je dán aktuální výnos daně dvěma složkami: součinem základu daně za daný rok, platnou sazbou a koeficientem nezaplacené daně $TB_t * r_t * c_{t-n}$ a součinem základů daně pro srážkovou daň za n měsíců roku a sazbou platnou pro srážkovou

daň $\sum_{i=1}^n WT_i = \sum_{i=1}^n TB_{WT_i} * r_t$.¹¹ Hotovostní výnos je dán celkovým inkasem daně TR_t za rok, který je tvořen součtem záloh zaplacených v roce $\sum_{i=1}^n PP_i$, doplatkem zaplaceným v daném roce za rok předchozí a součtem všech srážkových daní firem zaplacených v daném roce $\sum_{i=1}^n WT_i$. Pro jednoduché časové přizpůsobení hotovostních příjmů

je výnos daně vypočítán tak, že se od celkového inkasa v daném roce odečte doplatek v daném roce za předchozí rok SET_t a přičte doplatek v budoucím roce SET_{t+1} . Zároveň se stejně jako u DPH odečte první platba srážených daní v lednu roku t $WT_{1,t}$ a přičte platba $WT_{1,t+1}$ za prosinec, která ale bude zaplacená až v lednu následujícího roku.

4. Postupy používané v zahraničí a v ČR

Jak jsme uvedli, mezinárodní instituce hotovostní výkaznictví daňových příjmů již nevyužívají. Česká republika (ale i jiné vyspělé země) používá hotovostní systém pro účely sestavování státních rozpočtů i nadále. Shrneme-li výše uvedené, lze pro aktualizaci daňových příjmů uvést následující důvody. Zprvu je pro daňovou politiku a daňové analýzy užitečné to, že aktualizace umožňuje lepší vymezení a vysvětlení

11 Pokud by v dané zemi nebo období byla sazba srážkové daně a daně z příznání vždy stejná, bylo by možné sečíst základ daně z příznání a základ pro srážkovou daň. To však obvykle neplatí (v Česku ano s výjimkou specifických situací, jako jsou investiční fondy). U srážkové daně je nezaplacená daň zcela okrajovou složkou.

vazby mezi změnou ekonomické podstaty daně a změnou daňového výnosu. Zadrhé aktualizace zlepšuje pochopení i analýzu mezinárodního vývoje daňových příjmů, která je základem mezinárodní komparistiky daňových systémů, protože omezuje vliv národních specifíků ve výběru daní. Zatřetí aktuální výkaznictví daňových příjmů lépe ukazuje vliv změn základů daně a daňových sazeb na výnos daně, protože propojuje pro okamžik změny sazby daně a změnu výnosu; to je v hotovostním přístupu zkráceno zpožděními souvisejícími s placením daní. A začtvrté lze uvést, že výpočty daňových indikátorů se spoléhají na propojení výnosu a základu daně ve stejném čase, pro což jsou aktualizované příjmy vhodnější než hotovostní.

4.1 Zahraniční postupy

Pro účely statistik EU všechny členské země vykazují daňové příjmy v jednotné metodice dle ESA 95, která nicméně umožňuje využívat čistý aktuální i upravený hotovostní přístup. Pro IMF se používá výkaznictví daňových příjmů dle metodiky GFS 2001, které se v podstatě shoduje s ESA 95 jak z hlediska aktualizace, tak z hlediska vymezení institucionálního pokrytí sektorů (tj. pro nás sektor vládních institucí) a daní.¹² Základní přehled metod používaných pro výkaznictví daňových příjmů ve vyspělých zemích ukazuje OECD (2004). Údaje z daňových přiznání a jiných dokladů, které odpovídají čistému aktuálnímu přístupu, používají Austrálie, Dánsko, Island a Japonsko. Stejně postupuje Francie a Řecko, které ale používají pro několik malých daní hotovostní přístup. Nový Zéland používá pro centrální daně údaje z daňových přiznání, pro místní daně pak hotovostní přístup.

Pouze hotovostní přístup používá Korea, Mexiko a Turecko, pouze upravený hotovostní přístup pak Česká republika a Nizozemí. Ostatní země s kombinovanými přístupy jsou uvedeny v tabulce.¹³

Tabulka 4

Metoda vykazování daňových příjmů, OECD, pro data z OECD (2008)

Země	Údaje z přiznání	Upravená hotovost (časový posun)	Hotovostní metoda
Rakousko		Daně z příjmů, daně ze spotřeby	Všechny ostatní
Belgie	Zákonné pojistné	Všechny ostatní	
Kanada	Firemní daně ze zisku Část daní z majetku Část daní ze spotřeby	Osobní důchodové daně Zákonné pojistné Část daní ze spotřeby	Část daní z majetku Část daní ze spotřeby
Finsko	Pojistné	Všechny ostatní	

12 V ČR se v praxi GFS 2001 používá ve starém užším pokrytí dřívější GFS 1986, tj. nejsou zde zahrnuty některé segmenty sektoru vládních institucí, které ale nemají de facto žádné daňové povinnosti – vesměs se jedná o neziskové subjekty, takže fakticky je rozdíl nulový.

13 Jednotlivé země dle OECD (2004) a (2008) vykazují aktuální daňové příjmy od různých let: od roku 1965 Dánsko, 1970: Belgie, 1988: Finsko, 1990: Lucembursko, USA UK, Japonsko, 1992: Francie, 1995: ČR, Rakousko, N. Zéland, Portugalsko, 1998: Austrálie, Řecko, Island, Irsko, 1999: Kanada, Nizozemí, 2000: Japonsko, Norsko, Slovensko, Švédsko, Švýcarsko, Španělsko, 2002: Maďarsko, Polsko.

Německo		Téměř všechny daně	Nevýznamné daně
Maďarsko	Téměř všechny daně		Část daní ze spotřeby (5121)
Irsko		Část daní ze spotřeby (5111, 5121)	Všechny ostatní
Itálie	Téměř všechny daně	Část daní ze spotřeby (5111) Část osobních důchodových daní	Nevýznamné daně
Lucembursko	Část daní ze spotřeby (5111)	Všechny ostatní	
Norsko	Zdanění příjmů Zákonné pojistné Zdanění majetku	Zdanění spotřeby	Nevýznamné daně
Švédsko	Téměř všechny daně	Zdanění spotřeby (5120)	Nevýznamné daně
V. Británie		Téměř všechny daně	Některé přímé daně a nevýznamné daně
USA	Používány všechny tři metody pro všechny daně a další techniky odhadů, např. odhady ekonomické aktivity.		

Zdroj: OECD (2004) a OECD (2008).

Mezi roky 2002 až 2006/2007 došlo ve vykazování daňových příjmů k posunu směrem k rozsáhlejší aktualizaci. Dle informací uvedených v OECD (2008) se k aktualizaci posunula většina zemí: v roce 2003 pouze hotovostně vykazovalo daňové příjmy deset zemí, nyní jen tři.

Analýza popsaná ve výše citované publikaci ukazuje, že přechod z hotovostního na aktuální výkaznictví není pro celkové hodnoty daňových příjmů významný. V následující tabulce jsou uvedeny údaje pro vybrané země a roky.

Tabulka 5

Změna vykazovaných daňových příjmů v metodice OECD RS při přechodu z hotovostní na aktuální metodiku; % HDP

Země	Typ daně	1998	1999	2000	2001	2002
Austrálie	Celkem	-0,33	-0,16	0,24	-0,06	
Rakousko	Zdanění příjmů					-0,03
	Zákonné pojistné					-0,18
	Celkem					-0,20
Belgie	Zdanění příjmů	0,29	0,13	0,02	0,08	-0,12
	Zdanění majetku	0,00	0,00	0,01	0,00	-0,12
	Zdanění spotřeby	-0,06	0,20	-0,02	-0,09	0,12
	Celkem	0,23	0,32	0,00	-0,02	0,01
Irsko	Zdanění spotřeby	0,23	0,20	0,22	0,09	0,01
	Celkem	0,23	0,20	0,22	0,09	0,01
Norsko	Celkem	-0,80	1,70	2,90	-0,05	0,39

Zdroj: OECD (2004).

Údaje v tabulce ukazují, že vliv aktualizace u zdanění příjmů (včetně pojistného) bude pravděpodobně větší než u ostatních druhů daní (majetkových a spotřebních). Je to dáno jednak jejich vahou a také větší fluktuací základů, i když stabilizačně působí zdanění mezd. Výjimečně velký vliv v Norsku je způsoben zdaněním těžby ropy, kdy akruální výnosy daní rychleji než hotovostní reagují na její změny cen a objemu těžby.

4.2 Postupy v České republice

Česká republika používá pro vykazování daňových příjmů pro mezinárodní organizace stejný aktualizací postup, tj. časový posun upravené hotovosti. Pro hlavní daně metodika v zásadě odpovídá tabulce 2. Veškeré základní informace o hotovostních příjmech se čerpají z údajů o částkách na účtech různých typů daní, které poskytuje Česká národní banka denně vládě. Dalším zdroje je Automatizovaný daňový informační systém (ADIS), který poskytuje údaje z daňových přiznání. U ADISu je ale nutné rozlišení různých typů přírůstků a úbytků na účtech, např. je třeba rozlišit zálohové platby od plateb vyrovnání daňové povinnosti, což není vždy zcela triviální. Následující tabulka ukazuje rozdílné výsledky odhadů daňových výnosů pro upravené hotovostní výkaznictví daní v ČR.

Tabulka 6

Změna vykazovaných daňových příjmů při přechodu z hotovostní na akruální metodiku; % HDP

	1998	1999	2000	2001	2002
Zdanění příjmů	-0,37	-0,77	-0,02	0,34	0,19
Zdanění majetku	0,03	-0,03	0,01	0,06	0,02
Zdanění spotřeby	-0,09	-0,17	-0,19	-0,09	0,00
Celkem	-0,42	-0,97	-0,19	0,31	0,21

Zdroj: vlastní výpočty, metodika OECD.

Při vyhodnocení rozdílů mezi hotovostními a akruálními příjmy lze obecně vymezit tři faktory, které tyto rozdíly způsobují. Jde o rozdíly v rozsahu pokrytí, změny v konstrukci daní a výši jejich sazeb a samotnou dynamiku národního hospodářství. Rozdíly ve výše uvedené tabulce však nejsou ovlivněny rozdílným rozsahem pokrytí, neboť se jedná o rozdíl hotovostních a akruálních příjmů v rozsahu definovaném metodikou OECD.

Je zřejmé, že největší vliv na rozdíl akruál – hotovost mají přímé daně. Je to dáno jednak jejich podílem na celém daňovém mixu, kdy změna konstrukce nebo výše daně se významněji projeví, jednak citlivostí sledované změny na dynamiku hospodářství, která je u přímých daní zdaleka nejvyšší. Hotovostní roční inkaso DPPO je v důsledku existence záloh vypočtených z minulých daňových povinností a doplatek značně rigidní (ačkoliv existuje právo žádat o snížení záloh). Naopak akruální příjem úzce sleduje příslušný základ daně, jímž je podnikatelský zisk resp. výsledek hospodaření. V případě zdanění spotřeby převládají spíše důvody vyplývající ze změn sazeb daní či rozsahu jejich uplatnění. Zdanění majetku vykazuje z pochopitelných důvodů nejmenší změny. Celkový rozdíl mezi hotovostními a akruálními daňovými příjmy v České republice od jejího vzniku ukazuje následující graf.

Graf 1

Odchylka celkových akruálních daňových příjmů od hotovostních jako % HDP

Zdroj: vlastní výpočty, metodika OECD.

Graf ilustruje rozdíly mezi akruálními a hotovostními příjmy v delším časovém období. Na negativní odchylce patrné v druhé polovině 90. let se podílí zejména daně z příjmů a v menší míře daně ze spotřeby. Dopad přímých daní je dán nepříznivým vývojem hospodářství ve sledovaném období a postupným snižováním sazby DPPO. U daní ze spotřeby jsou faktory obdobné, tj. negativní hospodářský vývoj a mírné zužování uplatnění základní sazby DPH. V další dekádě se trend po překonání předchozího ekonomického zpomalení obrací. Vrcholu je pak dosaženo v roce 2004, kdy ani pokles sazby DPPO a jeho akruální dopad nedokázal vykompenzovat prudký nárůst zisků podniků. V daném roce také došlo v důsledku změny výběru DPH při vstupu do EU k razantnímu předstihu akruální DPH před skutečně vybranou. V roce 2005 pak byl pozitivní vliv fáze hospodářského cyklu převážen dopadem dalšího snížení sazeb DPPO.

Analýzu akruální a hotovostní metodiky vykazování daňových příjmů v České republice zakončíme ukázkou dopadů různých metodik na výsledky velmi často používaného poměrového daňového makroukazatele, kterým je podíl všech daňových příjmů na HDP – tzv. daňová kvóta.¹⁴ Začneme s tím, že měření daňových kvót se v hotovostním výkaznictví potýká s metodickým problémem. Jestliže čitatel vzorce

$$DK_t = \frac{\sum_{i=1}^n TR_{i,t}}{HDP_t}, \text{ kde } \sum_{i=1}^n TR_{i,t}, \text{ který vyjadřuje součet všech } n \text{ typů daňových příjmů}$$

v daném období t , je vyjádřen v hotovostních hodnotách, pak jmenovatel HDP_t je vždy vyjádřen v akruálním účetnictví. Konstruovat takto index daňové kvóty je nekonzistentní.

Další problémy spojené s používáním různých metodik souvisí s ne zcela stejným pokrytím sektorů (viz výše) resp. daňových příjmů v různých metodikách. Zaprvé metodika IMF GFS 1986 sociální a zdravotní pojistné zahrnuje do daňových příjmů, ale odečítá konsolidované částky, které stát platí za svoje zaměstnance a platbu za státní

¹⁴ ESA 95 a GFS 2001 ve statistikách přímo do položek „daňové příjmy“ pojistné nezahrnují, OECD ano. Pro účely dalšího textu bude v daňových příjmech pro výpočet daňové kvóty pojistné zahrnuto, přičemž pro výpočet daňových příjmů a pojistného jsou dodržena pravidla příslušné metodiky.

pojištění (jde o transfer v rámci veřejného sektoru, nikoli o přesun zdrojů ze soukromého do veřejného sektoru); OECD, Eurostat i hotovostní metodika ČR toto pojistné zahrnují. Zadruhé metodika ESA 95 i GFS 2001 neodečítá a nekonsoliduje pojistné placené za státní pojištění ani státní zaměstnance; zákonné pojistné ale není součástí položky daňové příjmy. Zatřetí není jednoznačné, zda zahrnovat některé poplatky mezi daňové příjmy; např. pokud jde o poplatky, které jsou placeny za licenci, certifikát nebo autorizaci poskytnuté po zaplacení poplatku automaticky a nepodléhají žádné další vládní kontrole, jde o daň (licence na vysílání, mobilní telefony, těžbu ropy apod.); pokud licence podléhá další regulaci a kontrole, o daňový příjem se nejedná. Začtvrté jde o otázku zahrnutí daňových slev do daňových příjmů v případě práva na vrácení nevyužité slevy (viz část 2 této stati). Následující graf ukazuje, jak se v rozdílných metodikách liší výsledné daňové kvóty pro Českou republiku.

Graf 2
Daňová kvóta v ČR podle různých metodik

Zdroj: MF (2009) dle GFS 1986 za předchozí roky, MF (2009a), pokladní plnění státního rozpočtu, OECD (2008), ČSÚ (2009) a vlastní výpočty.

Z grafu i výše popsané metodiky je patrné, že existují dvě základní příčiny rozdílu ve výsledku tohoto indikátoru. Zaprvé je to rozdílné pokrytí daní v aktuální metodice ESA a GFS. Konsolidace pojistného uvnitř sektoru vládních institucí samozřejmě daňovou kvótu se zahrnutím zákonného pojistného snižuje. Druhým faktorem způsobujícím rozdíly je aktuální vs. hotovostní výkaznictví daňových příjmů pro mezinárodní a národní evidenci. Zejména v roce 2004 je zřejmé, že aktualizace je pro hodnocení a analýzu daňové politiky vhodnější, protože aktuální daňové příjmy již v roce 2004 zachytily prudce rostoucí zisky firem, což se na hotovostních příjmech projevilo až v roce následujícím. Proto aktuální daňové kvóty v roce 2004 neklesly, kdežto hotovostní ano; hotovostní pak prudce vzrostla v roce 2005.

5. Závěr

Vazby mezi systémy národních účtů a daňovými statistikami vládních institucí nejsou v literatuře příliš analyzovány. Tento článek se pokusil shrnout základní přístupy k vykazování daňových příjmů vládních institucí a poukázat na nejasná nebo komplikovaná místa hotovostní a akruální metodiky výkaznictví. Hotovostní evidence je jednoduchá, nevyžaduje speciální datové vstupy a není náchylná k manipulacím. Neodráží ale dobře vazbu mezi vývojem ekonomické podstaty daní a daňovými výnosy.

Hlavní výhodou akruální metodiky je v čase propojená vazba mezi základem, sazbou a výnosem daně. To následně zlepšuje kvalitu prováděných daňových analýz a usnadňuje řízení daňové politiky. Na druhou stranu je ale akruální účetnictví náročnější na datové vstupy a předběžné odhady mohou být zatíženy riziky spojenými s expertními názory. Proto mnoho zemí pro některé daně používá metodu upravené hotovosti, která je rozumným kompromisem mezi kvalitou daňových statistik a jejich datovou náročností. I tato metodika ale má svá nedorozumění, jako jsou slevy na dani, rozlišení plateb daní na účty vládních institucí, rozlišení daní a poplatků apod.

Zahraniční zkušenosti ukazují, že obecné principy aktualizace jsou v praxi výkaznictví implementovány různě. Některé mimoevropské země používají stále hotovostní výkaznictví, jiné v EU přešly na čistý akruální přístup. Česká republika, která zavedla akruální daňovou metodiku jako jedna z prvních ve střední Evropě (v roce 1995 pro OECD), se pohybuje mezi čistým akruálním a hotovostním přístupem. V oblasti evidence daní je třeba se do budoucna připravit na novou metodiku SNA, která bude mít dopady i do evidence daňových příjmů. Je také nutné udržet a postupně zlepšovat metodiku upravené hotovosti a jednotnou statistiku vládních institucí v oblasti daňových příjmů.

V důsledku celosvětové ekonomické krize lze v letech 2008-2010 v Česku očekávat zpomalení tempa růstu akruálních daňových příjmů v důsledku zpomalení růstu ekonomiky a poklesu sazeb daní a pojistného. Hotovostně se tyto efekty projeví s určitým zpožděním a způsobí opětovné otevírání mezery mezi akruální daňovou kvótou v metodice ESA a národní hotovostní kvótou. Tento efekt je ale v období silnějších fluktuací ekonomiky přirozený.

Literatura

- ADEMA, W. 2001. Net Social Expenditure [Labour Market and Social Policy Occasional Papers No. 52]. 2. vyd. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development, 2001.
- ADIS. 2009. Automatizovaný daňový informační systém. Praha: ministerstvo financí, 2009.
- BEZDĚK, V.; DYBCZAK, K.; KREJDL, A. 2003. Cyclically adjusted fiscal balance – OECD and ESCB methods. *Finance a úvěr*. 2003, Vol. 53, No. 11–12, pp. 477–509.
- BJORGVINSSON, J. R. 2004. The GFS Manual 2001 and its Relationship with the ESA 1995. Washington, D. C.: IMF, 2004. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/gfsesa.pdf>.
- CAREY, D.; TCHILINGUIRIAN, H. 2000. Average Effective Tax Rates on Capital, Labor and Consumption [Economics Department Working Paper No. 258]. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development, 2000.
- ČSÚ. 2000. *Evropský systém účtů ESA 95*. Praha: ČSÚ, kód publikace 0202-00, 2000.
- ČSÚ. 2009. *Statistické ročenky a další makroekonomické statistiky*. Praha: ČSÚ, 2009.

- DALSGAARD, T. 2008. Tax and Welfare Reforms in the Czech Republic - Structural Implications and Challenges [IMF Working Paper 08/52]. Washington, D. C.: International Monetary Found.
- DUPUIS, J. P. 2004. Recording Tax Revenue and Tax Credits [OECD National Accounts Meetings - Archive of Papers, Statistics Directorate]. Paris: OECD. http://www.oecd.org/document/16/0,3343,en_2649_34245_2494416_1_1_1_1,00.html
- EC. 2000. *ESA95 manual on government deficit and debt*. Luxembourg: EC, 2000. ISBN 92-894-3231-4.
- EC. 2008. *Taxation trends in the European Union*. Brussels: European Commission, 2008. ISBN 978-92-79-08400-3.
- GREGOR, M. 2008. Rozpočtová pravidla a rozpočtový proces: teorie, empirie a realita České republiky. *Politická ekonomie*. 2008, Vol. 56, No. 4, pp. 484–504.
- HRONOVÁ, S.; FISCHER, J.; HINDLS, R. 2006. *Příklady z národního účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 8024510243.
- HRONOVÁ, S.; HINDLS, R. 2000. *Národní účetnictví. Koncept a analýzy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-235-7.
- IMF. 2003. Recording of Taxes in National Accounts and Government Finance Statistics [OECD National Accounts Meetings - Archive of Papers, Statistics Directorate]. Paris : Organization for Economic Cooperation and Development. http://www.oecd.org/document/16/0,3343,en_2649_34245_2494416_1_1_1_1,00.html
- IŠTVÁNFYOVÁ, J.; MEJZLÍK, L. 2008. Regulace a implementace účetních standardů ve veřejném a neziskovém sektoru v USA. *Český finanční a účetní časopis*. 2008, Vol. 3, No. 4, s. 29–36.
- IZÁK, V. 2007. Mzdový a daňový klín, náklady práce a sociální výdaje. In *Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2007, s. 29. ISBN 80-245-1032-4.
- IZÁK, V. 2008. Udržitelnost veřejných financí a dynamická efektivnost. *Politická ekonomie*. 2008, Vol. 56, No. 2, pp. 162–181.
- KENDRICK, J. W. (ed.). 1996. *The New System of National Accounts*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 1996. ISBN 978-0792396024
- KEUNING, S. 2005. A Powerful Link between Economic Theory and Practice: National Accounting. *Review of Income and Wealth*. 2005, Vol. 44, No. 3, pp. 437–446.
- KEUNING, S.; TONGEREN, D. 2004. The relationship between government accounts and national accounts, with special reference to the Netherlands. *Review of Income and Wealth*. 2004, Vol. 50, No. 2, s. 167–179.
- KOTLÁN, I. 2008. Gnoseologické přístupy k daňové reformě v ČR. *Politická ekonomie*. 2008, Vol. 56, No. 4, pp. 505–519.
- KUBÁTOVÁ, K., VANČUROVÁ A., FOLTYSOVÁ, M. 2008. Impact of globalisation on tax mixes in OECD countries during 1965–2003. *Prague Economic Papers*. 2008, Vol. 17, No. 1, pp. 40–52.
- KUBÁTOVÁ, K. 2006. *Daňová teorie a politika*. 4. aktual. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- KUBÍČEK, J.; VANČUROVÁ, A. 2004. Vliv inflace na efektivní daňové sazby a daňové klíny. In: *Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. Praha: Oeconomica, 2004, s. 31. ISBN 80-245-0677-7.
- LEQUILLER, F.; BLADES, D. 2006. *Understanding National Accounts*. Paris: OECD. <http://www.oecd.org/dataoecd/37/12/38451313.pdf>
- LIEBERMAN, E. S. 2002. Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research. *Studies in Comparative International Development*. Vol. 36, No. 4, pp. 89–115.
- MAREK, P.; RADOVÁ, J. 2002. Skutečný okamžik realizace daňové úspory. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2002, Vol. 10, No. 1, pp. 104–116.
- MEJZLÍK, L. 2006. ISPAS – akruální účetnictví pro veřejný sektor. In ZELENKOVÁ, M. (ed.). *Změny účetní a daňové legislativy v roce 2007*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 73–81. ISBN 80-239-8367-9.

- MF. 2008. *Fiskální výhled*. Praha : Ministerstvo financí. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_fiskalni_vyhledy.html.
- MF. 2009. *Vládní finanční statistika*. Praha : Ministerstvo financí. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat.html
- MF. 2009a. *Makroekonomická predikce*. Leden 2009. Praha: Ministerstvo financí, 2009. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/makro_pre.html.
- MOORE, T. 2003. The Accrual Accounting of Tax Revenues. Canadian Experience. OECD National Accounts Meetings – Archive of Papers, Statistics Directorate. Paris: OECD. http://www.oecd.org/document/16/0,3343,en_2649_34245_2494416_1_1_1_1,00.html
- NEMEC, J. 1998. Úloha státu v tranzitivnej ekonomike: vybrané mikroekonomické aspekty. *Ekonomický časopis*. 1998, roč. 46, č. 5, s. 655-670.
- OECD. 2000. *Tax Burdens. Alternative Measures*. OECD Tax Policy Studies No. 02. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development. ISBN: 9789264171374.
- OECD. 2003. *Revenue Statistics 1965–2002*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development.
- OECD. 2004. *Revenue Statistics 1965–2003*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development. ISBN 92-64-01785-2.
- OECD. 2008. *Revenue Statistics 1965–2007*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development. ISBN 978-92-64-05139-3.
- OSN. 1993. *The System of National Accounts 1993*. New York: United Nations, 1993.
- OSN. 2009. *System of National Accounts 2008*. Commission of the European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Cooperation and Development, United Nations, World Bank. Verze dostupná z <http://millenniumindicators.un.org/unsd/sna1993/snarev1.asp>.
- PAVEL, J. 2007. Efektivnost obecních obchodních společností při poskytování služeb. *Politická ekonomie*. 2007, Vol. 55, No. 5, s. 681–693.
- REICH, P. 2001. *National Accounts and Economic Value: A Study in Concepts*. New York: Palgrave. ISBN: 0-333-73391-6.
- SLATER, C.; MARTIN, D. (eds.). 1998. *Measuring the Government Sector of the U.S. Economic Accounts*. Washington, D.C.: Committee on National Statistics, National Research Council - National Academy Press, 1998. ISBN 978-0-309-06135-3.
- SOJKOVÁ, D. 2004. Druhy deficitů, metodologie výpočtu, příčiny jejich rozdílné výše v České republice. *Acta facultatis aerarii publici*, 2004, Vol. 1, No. 2, pp. 196–204.
- SOJKOVÁ, D. 2005. Vládní dluh – vybrané teoretické aspekty. *Acta facultatis aerarii publici*. 2005, Vol. 2, No. 1, pp. 183–191.
- SOJKOVÁ, D. 2007. Zachycování EU-prostředků při výpočtu vládního deficitu v metodice ESA 95 v podmínkách datových zdrojů ČR. In *Proceedings of articles from international conference Economic Theory and Practice II*. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, Univerzita Mateja Bela, 2007. ISBN 978-80-8883-407-4.
- SØRENSEN, P. 2004. *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor*. Cambridge, MA: MIT Press, 2004. ISBN 978-0-262-19503-4.
- ŠIROKÝ, J. 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- TUČEK, M. 1995. 50 let veřejných financí v České republice (1945–1995). *Finance a úvěr*. 1995, Vol. 45, No. 9, pp. 492–505.
- VEČERNÍK, J. 2002. Přerozdělování příjmů daněmi a dávkami v ČR: jeho proměny a reflexe po roce 1989. *Finance a úvěr*. 2002, Vol. 52, No. 1, pp. 4–22.
- VENCOVSKÝ, F. 1994. Státní finance v historii Československa – období 1918-1947. *Finance a úvěr*. 1994, Vol. 44, No. 8, pp. 407–417.

THE SYSTEM OF ACCOUNTING FOR GOVERNMENT TAX REVENUES

Zdeněk Hrdlička, Ministry of Finance, Letenská 15, CZ – 118 10 Praha 1 (zdenek.hrdlicka@mfr.cz); **Jana Ištvanfyová**, **Leoš Vitek**, University of Economics, Prague, nám. W. Churchilla 4, CZ – 130 67 Praha 3 (istvanfy@vse.cz, vitek@vse.cz).

Abstract

Government systems of accounting are in the EU – as well as in other developed countries – based on the GFS (national) reporting systems and a cash reporting. The presented paper aims to describe main systems of reporting tax revenues, analyse problem areas within tax accrualisation and review international and Czech approaches and experiences. Based on the experiences from the Czech Republic's and international environment, it is pointed out at some disputable features of accrualisation from the perspective of the simplicity of reporting and its transparency. Following the initial overview, the paper deals with a description of various approaches of how to report tax revenues. The main concentration is placed on a purely accrual, time adjusted, cash approach. Next is presented a review of the praxis and results in the Czech Republic and abroad, with examples of various results of a tax quota calculation using four different methods.

Keywords

Government accounting, tax revenues, ESA 95, GFS 2001, accrual accounting, time-adjusted cash, cash evidence, Czech republic

JEL Classification

E01, H20