

Vydává federální ministerstvo financí ČSFR
ve spolupráci se Státní bankou českosloven-
skou ve vydavatelství **Economia, a.s. Praha**

© federální ministerstvo financí ČSFR

Adresa redakce: Vinohradská 49,
120 74, Praha 2

Telefon: 2110, l. 361

Vedoucí redaktor: **ing. Ivan Kočárník, CSc.**

**Publishers: Federal Ministry of Finance of
CSFR In Cooperation with Czechoslovak
State Bank in Publishing House **Economia,
Prague****

© Federal Ministry of Finance of CSFR

Editor's Office: Vinohradská 49,
120 74 Prague 2, CSFR

Editor in Chief : Ivan Kočárník

OBSAH

Miroslav KEROUŠ: Obrysy rozvoje čs.
bankovního sektoru.....49

Vratislav VÁLEK - Vratislav KULHÁNEK:
Hodnocení nákladů a výnosu finančního
leasingu53

Jiří BUREŠ: Devizový kurs a makroekonomická
politika v období přechodu k tržní ekono-
mice.....62

Finance a úvěr v zahraničí

Karel KNĚZ: Podnikové aspekty daně z přidané
hodnoty.....78

Informace pro čtenáře a autory.....92

Uprostřed čísla: Frederic S. MISHKIN:
**Ekonómie peněz, bankovníctví a finančních
trhů (na pokračování - 2. část) s. 25-52**

Všechny bibliografické údaje včetně údajů o
autorských právech jsou uvedeny u prvního
pokračování v č. 1/91 tohoto časopisu.

Publikováno po dohodě s College, sekci vyd.
HarperCollins Publishers

CONTENTS

Miroslav KEROUŠ: Development of the
Czechoslovak Banking Sector - An Outline 49

Vratislav Válek - Vratislav KULHÁNEK: The
Evaluation of Costs and Output of the Financial
Leasing 53

Jiří BUREŠ: Foreign Exchange Rate and
Macroeconomic Policy in the Period of
Transition to the Market Economy 62

Finance and Credit Abroad

Karel KNĚZ: Enterprise Aspects of the VAT..... 78

Information for Readers and Authors..... 92

In this issue:

Frederic S. MISHKIN: **The Economics of
Money, Banking and Financial Markets (To Be
Continued - Part II) PP. 25-52**

You can find all bibliographical data including
particulars on copyright in part I of the series in
No 1/91 of this journal.

Published by arrangement with College, a
division of HarperCollins Publishers.

Redakční rada: **ing. Belo Bosák, CSc., ing. Aleš Bulíř, ing. Václav Formánek, ing. Miroslav Hrnčíř,
DrSc., ing. Tomáš Ježek, CSc., ing. Milan Jurčeka, CSc., ing. Miroslav Kerouš, ing. Jaroslav Klopal,
ing. Ivan Kočárník, CSc., ing. Jozef Kučerák, CSc., ing. Vratislav Kulhánek, ing. Kamil Mikulíč, CSc.,
prom. mat. Vladimír Rudlovčák, CSc., ing. Ivan Svítek, ing. Stanislav Šourek, prof. ing. Miroslav
Tuček, CSc., ing. Vladimír Valach, ing. Anton Vavro, CSc., ing. Jan Velek, doc. ing. Karol Vlachynský,
CSc., ing. Jan Vrba, ing. Jaromír Zahradník**

DT: 336.271.1 (1-662)

Podnikové aspekty daně z přidané hodnoty

Karel KNĚŽ*

V zemích západní Evropy je daň z přidané hodnoty (value added tax - VAT) praktikována již téměř dvacet let (v SRN od r. 1967) a nashromážděné poznatky a zkušenosti s ní umožňují věcné zhodnocení jejích výhod i nevýhod. Pokud se týče národohospodářské stránky jejího fungování jako základního článku daňového systému v oblasti nepřímého zdaňování spotřebitelů, existuje celkem jednoznačný názor, že daň z přidané hodnoty (dále jen VAT) se v podstatě osvědčila a může se stát jedním ze základních kamenů další hospodářské integrace Evropy. Na toto téma existuje poměrně rozsáhlá zahraniční ekonomická literatura, dostupná i našim ekonomickým pracovníkům.

Poměrně menší pozornost je věnována podnikové problematice VAT, zejména kritickým připomínkám k jejímu výpočtu, přenášení, odvodu, vyměřování a zúčtování. Hlavní námitky a připomínky směřují ke komplikovanosti a složitosti praktického uplatňování mnohých směrnic a předpisů. Jejich počet se během doby tak zvýšil, že místo objasňování nejasností způsobily neprůhlednost a zmatek. Příliš mnoho detailních vysvětlivek a pokynů hrozí zatemnit základní obrysy racionálního zákona, k jehož uplatnění je zapotřebí řady daňových specialistů, ačkoliv původním záměrem zákona byla srozumitelnost jeho uplatňování pro běžného podnikového pracovníka.

Smyslem této studie je přiblížit podnikovým pracovníkům problematiku zavedení VAT do běžného podnikového života v celé její šíři. Zaměřuje pozornost na obsah dokladů, na nichž VAT spočívá, výpočet daňové povinnosti, nezdanitelné hodnoty a také několik poznámek o daňovém přiznání.

K lepšímu pochopení souvislostí vyplývajících z jednotlivých částí této studie, shrnujeme několik základních vlastností VAT, jež souvisejí bezprostředně s podnikem a jeho činností.

1. Daň se ekonomiky podniku, jeho nákladů, výnosů, zisku nedotýká. Je označována za podnikově neutrální.
2. Daň dopadá na posledního vnitrozemského spotřebitele zboží nebo výkonů.
3. Mechanismus zdanění zajišťuje, že konečný výrobek může být daní zatížen jen jednou, i když daní byl zatěžován postupně na jednotlivých stupních zhodnocovacího procesu.

* Ing. Karel Kněz, nyní v důchodu, naposledy pracovník ÚÚNV Praha
Příspěvek předán redakci koncem listopadu 1990.

4. Z daně není prakticky úniku a zatěžuje zboží a výkony, které dospěly skutečně k poslenímu spotřebiteli.

5. Na každém stupni se v podstatě zdaňuje hodnota, která v důsledku podnikové činnosti na výrobku oproti předchozímu stupni přibyla, konkrétně mzdy, odpisy, náklady, zisk (ztráta).

6. Systém daně umožňuje evidovat v podnikové evidenci veškeré nakoupené zboží majetkové hodnoty (zboží, materiál, DKP a ZP aj.) v cenách bez daně, tedy v naší terminologii ve VC.

Cenové údaje

V katalogích, cenících, prospektech a podobných obchodních tiskovinách se např. v SRN smějí zásadně uvádět ceny včetně VAT (tzv. brutto ceny). Výjimku tvoří nabídky určené výhradně profesionálním konečným spotřebitelům, kdy mohou být uváděny netto ceny, tedy bez VAT. Totéž platí pro úzký sortiment vybraného zboží, jako jsou umělecké předměty, starožitnosti, květiny a sazenice prodávané přímo ze skleníků.

Brutto cena se přitom udává zásadně v jedné položce, např.: 114 DEM s doložkou "včetně daně z přidané hodnoty". Tento způsob cenového údaje je nutné uplatnit také pro novinové reklamy a inzeráty, rozhlas, televizi nebo jiný způsob oslovení konečného spotřebitele.

Naopak při fakturaci zboží mezi podniky - tedy mezi subjekty, které nejsou konečnými spotřebiteli - se uvádějí ceny netto, tedy cena zboží a služeb bez VAT zvláštní položkou a VAT k nim připadající rovněž zvláštní položkou. Vyplyvá to z techniky výpočtu daňové povinnosti a plnění určitých evidenčních povinností s tím spojených.

V některých případech je pak zakázáno uvádět VAT zvláštní položkou, např. u podniků, u nichž se VAT nevybírám pro nepatrnost činnosti a obrát je zdaněn normální obrátovou daní.

Faktura

Faktura představuje základní dokument, od kterého se odvíjí celý systém VAT. Podle ní se zjišťuje VAT předchozích stupňů a daň fakturovaná odběratelům. Rozdíl představuje prakticky výši daně k odvodu nebo pohledávku za berní správou za daňový přeplatek. K mechanismu výpočtu se vrátíme v následujících statcích.

Pojem "faktura" je nutné v souvislosti s VAT vykládat v širším slova smyslu jako doklad, kterým dodavatel účtuje odběrateli provedené dodávky nebo služby. V běžném obchodním styku se může tedy jednat o doklady označené jako faktura, účet, potvrzení přijetí, zúčtování, protiúčet i nákladní list apod. Pokud se týká obsahu těchto dokladů, rozlišuje německé obchodní právo mezi fakturami určenými podnikatelům (podnikům) anebo nepodnikatelům (tedy občanům a institucím neprovozujičím hospodářskou činnost). Doklady určené pro nepodnikatele nejsou upraveny právním předpisem - může se jednat o pokladní blok stejně tak jako o detailní fakturu. Jinak je tomu u zdaňovaných dodávek zboží a služeb mezi podniky. Zde jsou předepsány povinné náležitosti faktury, a to: jméno a adresa dodavatele, jméno a adresa odběratele, množství a název zboží nebo služeb, časový údaj o provedení dodávky nebo služeb, peněžní obnos požadovaný za dodávku a výše daně

na ni připadající. Předepsané údaje mohou být přizpůsobeny požadavkům výpočetní techniky.

Při vystavení faktury není nutné uvádět u každé účtovací položky příslušnou VAT. Může se tak stát až pro výslednou částku. Obsahuje-li faktura položky podléhající různým daňovým sazbám, musí být VAT uvedena pro každou skupinu se stejnou daňovou sazbou zvlášť.

Nesprávné daňové údaje a jejich důsledky

Jak jsme již předeslali, při správném účtování (fakturaci) VAT nedochází k přímému ovlivnění výnosů podniku touto daní, neboť tato daň podnikem pouze prochází - daň účtovaná dodavateli je odečítána od sumy daně fakturované odběratelům.

Všimněme si nejprve důsledku příliš nízké daně fakturované odběratelům. Rozdíl mezi správnou výší VAT a nesprávně nízkou fakturovanou daní nese fakturující podnik (dodavatel) ze svého zisku. Nedochází totiž k plnému přenosu daně zaplacené dodavatelům na odběratele a stává se položkou zkracující výnosy (tržbu), pokud odběratel neakceptuje dodatečné dofakturování daně. Odběratele tato chyba žádným způsobem neovlivňuje, poněvadž odběratel od správné výše jím fakturované daně odečítá menší sumu jemu účtované daně. Ani stát tím není zkrácen ve svých daňových systémech, poněvadž odběratel vyšším odvodem daně tento rozdíl vyrovnal. Pouze v případě, že chyba nastala při fakturaci poslednímu odběrateli-konečnému spotřebiteli, dochází ke snížení výsledné ceny výrobku na úkor daňové povinnosti vůči státu.

Účtuje-li dodavatel nesprávně příliš vysokou VAT, nedochází k žádnému ovlivnění hospodářského výsledku ani odběratele, ani dodavatele. Dodavatel pouze odvedl o tuto chybu více daně a odběratel zkrátil o ni svoji daňovou povinnost. Dojde-li však k chybě při fakturaci na konečného spotřebitele, a tedy k nesprávnému zvýšení spotřebitelské ceny (a spotřebitel ji akceptuje, resp. nereklamuje), zvyšuje si dodavatel svoji daňovou povinnost ve prospěch daňového výnosu státu na úkor konečného spotřebitele.

Výjimky z povinnosti odděleného vykazování VAT

Podnik není povinen vykazovat na faktuře nebo jiném obdobném dokladu odděleně netto cenu prodaného zboží a služeb a odděleně VAT na toto zboží připadající, pokud hodnota faktury nepřesáhne stanovenou minimální částku (v SRN 200 DEM) a pokud jsou na příslušném dokladu uvedeny následující údaje:

- firma dodavatele (prodávajícího)
- množství dodaného zboží a služeb způsobem k tomu obvyklým,
- celková částka,
- daňová sazba.

Hodnota prodeje je tedy uváděna částkou obsahující i VAT. Daňová povinnost dodavatele z těchto prodejů se vypočítává z výsledné sumy faktur procentem daňové sazby "na sto", tedy při 14 % VAT je to 12,28 %.

Výjimka pro malopodnikatele

Malopodnikatelé, jejichž obrat včetně daně nepřesáhne určenou hranici (v SRN 100 000 DEM ročně), nepodléhají předpisům o VAT, nesmějí odečítat jim

fakturovanou daň ze své daňové povinnosti ani nesmějí uvádět na svých fakturačních dokladech VAT zvláště. Jejich obrat je zdaňován jinou daní z obratu podle rozhodnutí finanční správy.

Pokud podnik prohlásí vůči finanční správě, že si přeje být zdaňován podle zákona o VAT, musí se pak řídit v plném rozsahu předpisy o VAT, tedy uvádět na vydaných fakturách VAT a odečítat jemu fakturovanou daň od sumy VAT ze svých prodejů.

Brutto nebo netto fakturace osobám neprovozujícím hospodářskou činnost

Soukromé osoby (občané) a veřejné organizace nemohou uskutečnit žádný odpočet v cenách obsažené VAT, a proto nemá smysl tuto daň na fakturách (prodejních dokladech) uvádět. Maloobchod uvádí proto na prodejních dokladech pouze btto cenu. Zákonná povinnost uvádět na dokladech VAT nenastává, a to ani na výslovné přání kupujícího. V praxi však se obvykle přání zákazníka na uvedené VAT na prodejním dokladu vyhová, zejména tehdy, půjde-li o podnik, který část svých provozních potřeb kryje nákupem v maloobchodě.

Vedlejší náklady na fakturu

Při VAT sdílejí vedlejší náklady způsob zdanění hlavního výkonu, a tedy platí pro ně daňová sazba platná pro hlavní výkon. V praxi to znamená, že vedlejší náklady, jako jsou např. obal a dopravní náklady, se zahrnují do zdanitelné částky faktury a s ní se také skutečně zdaní.

Komplikace nastává tehdy, obsahuje-li faktura dodávky nebo výkony podléhajícím různým daňovým sazbám. Pokud se nepodaří k jednotlivým skupinám přímo tyto náklady přiřadit, pak je nutné použít pomocnou metodu rozdělení podle poměru hodnot dodávek jednotlivých daňových skupin zboží.

Dobropisy a zatížení

S fakturací jsou nezbytně spojeny další doklady, jež korigují hodnotu původní faktury nebo představují samostatné doklady o vzniku pohledávky nebo závazku. Jejich vystavení a obsah podléhají stejným požadavkům, jako jsou kladeny na faktury, pokud znamenají přírůstek nebo úbytek přidané hodnoty. Musí z nich být zřejmé, o jaký pohyb majetkových složek se jedná, jejich netto hodnoty a sazby a částky VAT na ně připadající. K dobropisům se vrátíme ještě podrobněji v dalším výkladu.

Schéma faktur obsahujících VAT

Jak již bylo uvedeno, uplatňuje se v systému VAT - s výjimkou nezdanitelných obrátů, malých podniků a nehospodářských organizací - při fakturaci tzv. netto princip, tj. princip odděleného uvádění netto ceny (naše VC) a VAT.

Schéma fakturace zboží se stejnou sazbou VAT vypadá takto:

zboží A	Kčs 200,-	
" B	" 500,-	
" C	" 300,-	
dopravné	" 50,-	Kčs 1 050,-
+ 14 % VAT ... "		<u>" 147,-</u>
celková částka		<u>Kčs ; 1 197,-</u>

Obsahuje-li faktura nějakou srážku z ceny, např skonto, vypadá takto:

zboží A	Kčs 200,-	
" B	" 500,-	
" C	" 300,-	
- 2 % skonto -	Kčs 20,-	
+ dopravné ...	<u>Kčs 50,-</u>	Kčs 1 030,-
+ 14 % VAT		<u>Kčs 144,20</u>
celkem		<u>Kčs 1 174,20</u>

Fakturace při rozdílných sazbách VAT

	<i>částka</i>	<i>daňová sazba</i>	<i>daň</i>
zboží A	Kčs 200,-		
" B	" 500,-		
" C	" 300,-		
- skonto (2 %)	" 20,-		
+ podíl dopravného	50,-		
mezisoučet	<u>Kčs 1 030,-</u>	14 %	Kčs 144,20
zboží D	Kčs 250,-		
" E	" 350,-		
- skonto (2 %)	" 12,-		
+ podíl dopravného	30,-		
mezisoučet	<u>Kčs 618,-</u>	7 %	Kčs 43,26
zboží F	Kčs 400,-		
- skonto (2 %)	" 8,-		
+ podíl dopravného	20,-		
mezisoučet	<u>Kčs 412,-</u>	daně prosté	
celkový součet	<u>Kčs 2 060,-</u>		<u>Kčs 187,46</u>
výsledná částka faktury	<u>Kčs 2 247,46</u>		

Při fakturaci prostřednictvím fakturačních automatů je dovoleno uvádět daň jednou položkou (v úhrnné sumě), jestliže je u každé zdanitelné položky uvedena daňová sazba.

Dodavatelské faktury a jejich zpracování

Všeobecné postupy při netto a brutto metodě

Daňové předpisy zásadně požadují vést evidenci o částkách dodavatelských faktur v členění na hodnotu zboží a služeb a na ně připadající VAT. Při dovozu je kromě toho nutné uvádět množství, vyměňovací základnu a příslušnou dovozní obratovou daň.

Evidence příslušných dokladů musí být úplná, pravdivá, jasná, pokud možno neměnitelná, jednoznačná a lehce kontrolovatelná.

Daňové předpisy dávají podnikům možnost odchýlit se od zásady oddělené evidence částek za zboží a služby a na ně připadajících částek VAT a vykazovat pouze celkovou hodnotu dodavatelské faktury. Na konci předběžného zúčtovacího období (obvykle měsíce) se pak musí vypočítat hodnota fakturovaného zboží a služeb a částka příslušné VAT. Všeobecně platné doporučení k volbě vhodnějšího způsobu evidence, tedy btto, nebo netto metody, nelze předem dát. Rozhodnutí zůstává na podniku.

Je však nutné zdůraznit, že btto metoda (nikoliv netto metoda) si vynucuje systematické přezkušování správnosti vykazovaných daňových údajů daňovými orgány (berní správou).

Jestliže dodávané zboží a služby se skládají z položek podléhajících rozdílné daňové sazbě, není btto metoda vhodná. Zejména při automatizované fakturaci by musely být úhrnné částky daně dodatečně rozčleňovány podle daňových sazeb, což by vedlo k neúměrnému administrativnímu zatížení.

Rozhodne-li se podnik pro btto metodu, musejí být celkové částky došlých faktur rozčleněny podle daňových sazeb a na základě tohoto členění vypočtena příslušná daň, jak vysvítá z následujícího schématu:

Podnik nakoupí v určitém měsíci následující zboží:

za 68 400 Kčs btto zboží zdaněné 14 % VAT a

za 12 840 Kčs btto zboží zdaněné sníženou sazbou 7 %.

Celková hodnota došlých faktur činí 81 240,-.

Na konci měsíce se propočte příslušná VAT takto:

12,28 % z hodnoty 68 400,- (zboží podléhající 14 % VAT), tj.

8 400,-

6,54 % z hodnoty 12 840,- (zboží podléhající 7 % VAT), tj.

840,-

celková daň odčitatelná od sumy daně
vyfakturované odběratelem

Kčs 9 240,-

Odběratelské faktury a jejich zpracování

Systém VAT předpokládá u vydaných faktur netto metodu fakturace na odběratele - tedy oddělené uvádění hodnoty zboží a služeb ve VC a k nim připadající VAT. Hospodářský život si však vynutil některé výjimky, kdy odběratelské faktury jsou vystavovány na btto principu, např. při fakturaci na společenském, rozpočtovém,

nevýdělečné organizace nebo při účtování malých částek. Není proto vždy možné založit evidenci daňové povinnosti výhradně na sumě daně uvedené zvláštními položkami na odběratelských fakturách (dokladech o prodeji). Jeví se proto někde účelným vycházet z brutto metody výpočtu daňové povinnosti, tedy z celkové sumy fakturace včetně VAT (členění podle daňových sazeb), a použít způsob výpočtu odbobně jako u shora uvedeného příkladu, tedy příslušným procentem "na sto".

Volba metody závisí zcela na charakteru činnosti a volbě podniku. Bito metoda bude vyhovovat těm podnikům, které uskutečňují prodej převážně za hotové, tedy např. maloobchodu a živnostenským a řemeslnickým podnikům, jejichž výkony jsou určeny konečným spotřebitelům.

Převážná většina podniků však volí netto metodu jako nejlépe vyhovující mezipodnikovým vztahům. Při ní je třeba dbát na nezdanitelný obrat a na přesné rozdělení fakturovaných částek podle daňových sazeb, např. na

- tržbu podléhající normální sazbě VAT (14 %),
- tržbu podle snížené sazby (7 %),
- daněprostou tržbu,
- drobnou tržbu do hranice stanovené předpisy (např. 200 DEM).

Zdanění vlastní spotřeby

Vlastní spotřeba se zásadně zdaňuje. Má se tím zabránit neodůvodněným hospodářským výhodám, které by vznikly podniku v důsledku odpočtu VAT z nakoupených majetkových složek při prodeji jeho výrobků a služeb oproti jiným konečným spotřebitelům. Pojem "vlastní spotřeba" zahrnuje v sobě následující úkony:

- odejmutí majetkových složek pořízených k zajištění činnosti (provozu) podniku v tuzemsku pro účely, které jdou mimo rámec podnikové činnosti,
- podle daňových předpisů neodečitatelné reprezentační náklady (dary, náklady na ubytovací zařízení pro hosty a každý jiný náklad podobného druhu, který převyšuje povolenou nebo obvyklou míru).

Pojem vlastní spotřeba nezhrnuje tedy v sobě zboží a služby nakoupené nebo vyrobené v podniku a spotřebované pro vnitřní potřeby vlastního podniku, nýbrž spotřebované pro mimopodnikové, (soukromé) účely.

Daňový základ pro výpočet VAT tvoří:

- u majetkových složek tzv. dílčí či částková cena nebo pořizovací cena předmětu, a to v netto hodnotě (bez VAT). Bližší vysvětlení pojmu je uvedeno v pasáži o daňovém základu;
- u výkonu skutečné náklady. Nejčastějším výkonem tohoto druhu je používání služebních vozidel pro soukromé účely. Pro zjednodušení věci mohou být stanoveny paušály z celkových nákladů na vozidlo vyjadřující podíl zdanitelné soukromé spotřeby;
- u reprezentačních nákladů skutečné náklady převyšující stanovený limit.

Sazby daně (v SRN)

V zásadě se uplatňuje běžná sazba VAT, tj. 14 %, s těmito výjimkami:

- 7 % při spotřebě předmětů uvedených v příloze daňového zákona, u nichž platí snížená sazba. Jsou to v podstatě zemědělské produkty a potravinářské suroviny,

knihkupecké zboží, umělecké předměty, předměty určené invalidům, jakož i dentistické výkony (zubní protézy) pro rodinné příslušníky;

- 5 % při vlastní spotřebě zemědělských a lesních hospodářství s výjimkou spotřeby řeziva, u kterého činí daň 8 %.

Osvobození od daně

V daňovém zákoně je uváděn seznam nezdanitelných výrobků, výkonů a služeb. Osvobození od VAT je přitom spojováno se zákazem odpočtu daně předchozích stupňů; to znamená, že podnik, který uskutečňuje daněproský obrat, nemůže jemu fakturovanou VAT nebo zaplacenou dovozní daň přenést na vrub odběratelů (odečíst daň předchozích stupňů od daně přenášené na odběratele). Tato nepřenosná daň se stává složkou vlastních nákladů a je přes cenu převedena na odběratele, aniž by to bylo uváděno zvláštní položkou v odběratelské faktuře. Tím se ztrácí z evidence daně předchozích stupňů u odběratele, který ji nemohl přenést na další stupeň. Poněvadž odběratel dluží VAT z celého obratu, který obsahuje jako složku ceny i daněproský předchozí obrat, dojde prakticky k dodanění nezdaněného obratu, jak ukazuje níže uvedený příklad.

podnik A

<i>(osvobozen od daně)</i>	<i>hodnota zboží</i>	<i>daň</i>	<i>celková cena</i>
nákup zboží	188,-	26,32	214,32
+ přidaná hodnota	88,-		
- předchozí daň (neodčitatelná)	26,32		
prodejní cena	302,32		302,32

podnik B (daněpovinný)

nákup zboží (od A)	302,32		
+ přidaná hodnota	88,-		
konečná prodejní cena	390,32	54,64	444,96

Poněvadž daň předchozích stupňů v částce 26,32 Kčs u podniku B vchází jako složka nákladů do jeho zdanitelné prodejní ceny 390,32 Kčs, dochází k jejímu opakovanému zdanění (daň z daně). To vede ke kumulativnímu působení s tím výsledkem, že konečné zatížení již neodpovídá normální sazbě 14 %, nýbrž leží výše.

Osvobození od daně je účelné pouze tehdy, když se uskuteční u posledního dodavatele zboží a služeb.

Aniž bychom zabíhali do podrobností, uvádíme pro všeobecnou orientaci tituly daněproských výkonů podle daňového zákona SRN:

- vývoz,
- lodní a letecká doprava,
- přeprava zboží do a ze zahraničí a mezinárodní železniční doprava,
- dodávky zlata Spolkové bance,
- zprostředkovatelské exportní služby,
- obraty Německé spolkové dráhy,
- dopravní služby pro Spolkovou poštu,

- osobní lodní doprava,
- obraty peněžního a úvěrového styku,
- obraty podléhající jiným daním jako např. základní výdělkové dani, zdanění závodů (dostihů) a loterií, jakož i veřejných heren atd.,
- výkony z pojišťovacích a zajišťovacích smluv,
- obraty jednatelů stavebních spořitelen a pojišťoven,
- nájem a pacht pozemků,
- výkony spolků bytových vlastníků,
- obraty zdravotnických pracovníků (lékařů, dentistů, rehabilitačních sester, porodních asistentek apod.) - nikoliv však zvěrolékařů,
- obraty ústavů sociálního pojištění,
- obraty nemocnic a domovů důchodců,
- dárcovství krve,
- výkony dobročinných organizací,
- obraty slepeckých ústavů a dílen,
- obraty divadel a orchestrů,
- obraty soukromých škol,
- vědecké nebo naučné přednášky a kursy,
- ubytovací, stravovací výkony pro mládež,
- výkon čestných funkcí,
- delegování řádových sester a příslušníků mnišských řádů do nemocnic, škol, domovů apod.,
- dodávky užitých základních prostředků.

Vývoz

Vývoz zboží se nezatěžuje VAT ani žádnou jinou obratovou daní. Odchylně od zásady platné při osvobození od daně, tj. že VAT z předchozích stupňů se nerelfunduje, provede se při vývozu plně oddanění vrácením daně státem (tj. berní správou) vyvážejícímu podniku. K takto zvýhodněným vývozům náleží export zboží a služeb a práce ve mzdě na zhodnocení vyvezených statků.

Jakým způsobem se dodávka dostane do zahraničí, není rozhodující. Může se tak tedy stát zasláním vlastní dopravou nebo předáním na místě zahraničnímu odběrateli. Lhůta, do které musí být zboží do zahraničí dodáno, není předepsána. Časové omezení vývozu veškerých dodávek na export je však dáno tím, že doklad o vývozu jako materiálně právní předpoklad nezdanitelnosti musí být předložen nejpozději k okamžiku dodávky jako export.

Vývozní dodávky

Vývozní dodávka vzniká v následujících třech případech:

1. Dodávající podnik dopraví nebo zašle předmět dodávky do zahraničí - s výjimkou dodávek do bezcelního pásma. Také dodávky do tuzemska mohou být daněproště, když odběratel průkazně použije zboží na export (např. dodávka tuzemskému odběrateli pro jeho exportní sklad v zahraničí).

2. Odběratel dopraví nebo zašle předmět dodávky do zahraničí sám. V těchto případech je dodávka daněproště jen tehdy, jestliže odběratelem je zahraniční firma.

3. Podnik dopraví nebo zašle předmět dodávky do bezcelního pásma. V tomto případě jde o daněprostou dodávku tehdy, když odběratelem je zahraniční firma (nebo cizinec) nebo tuzemská firma se sídlem v celním pásmu, která použije zboží k exportu.

Zahrančním odběratelem je odběratel se sídlem v zahraničí nebo zahraniční filiálka tuzemské firmy. Turisté zdržující se přechodně v tuzemsku jsou zahraničními odběrateli, kdežto cizinci pracující v tuzemsku nikoliv.

Dodávky pohonných hmot nebo příslušenství k dopravním prostředkům

Dodávky určené k zásobení pohonnými hmotami nebo k vybavení dopravních prostředků příslušenstvím jsou daněproště jen tehdy, slouží-li k podnikatelským účelům zahraničního odběratele. Daněprostými nejsou dodávky pohonných hmot nebo příslušenství k dopravním prostředkům pro soukromé účely cizinců.

Průkaz o vývozu

Tuzemská firma musí předložit doklad o tom, že předmět dodávky vyváží do zahraničí. Tato skutečnost musí z dokladu zřetelně vyplývat a musí být snadno zkontrolovatelná. Formu průkazu předpisy nestanovují. Tuzemská firma musí také skutečnosti o vývozu prokázat svým účetnictvím.

Vyměřovací základna

Obratem se rozumí peněžní protihodnota provedené dodávky a výkonů. Tato peněžní protihodnota představuje vyměřovací základnu, z které se procentní sazbou vypočítává VAT. Peněžní protihodnota je tedy vše, co příjemce dodávky z výkonu v peněžích vynaloží na to, aby tuto získal, resp. obdržel. Do této protihodnoty se započítávají také platby třetí strany, které tato strana uhradí dodavateli v souvislosti s provedenou dodávkou.

Vyměřovací základna u vlastní spotřeby

Při vyjmutí majetkových složek z podnikového jmění (jde o vyčlenění větších majetkových složek, komplexů, souboru předmětů) je rozhodující tzv. dílčí (částková) hodnota odjímaného majetku. Tato dílčí hodnota (Teilwert) je definována jako částka, kterou by byl eventuálně ochoten zaplatit nový nabyvatel celého podniku za tuto dílčí složku podnikového jmění. Přitom je nutné předpokládat, že nový nabyvatel v provozu podniku bude pokračovat. Horní hranici dílčí hodnoty představují reprodukční náklady, spodní pak suma prodejních cen jednotlivých předmětů.

Reprodukční náklady předmětu tvoří pak vyměřovací základnu u nakoupeného zboží použitého pro vlastní spotřebu.

U výrobků vlastního podniku tvoří vyměřovací základnu hodnota vlastních nákladů včetně skutečně vzniklých odbytových nákladů do dne vynětí výrobků z podnikového majetku.

Minimální vyměřovací základna

Přenechává-li podnik svým zaměstnancům některé majetkové složky nebo výrobky

a služby zdarma nebo za redukovanou cenu, je povinen vyměřit a odvést daň z základu, který se rovná běžné vyměřovací základně, tedy dílčí hodnotě, pořizovacím nákladům, vlastním nákladům nebo pomocně i běžné tarifní ceně.

Daňové prohlášení

Všeobecná pravidla

Podnik je povinen vyhotovit za kalendářní rok daňové prohlášení na úředním tiskopisu. Prohlášení musí být podepsáno firmou.

Protože daňové prohlášení má charakter daňového přiznání, je podnik povinen výši daňové povinnosti nebo daňový přeplatek sám vypočítat. Jestliže se takto vypočtená VAT odchyluje od sumy běžných hlášení, resp. předběžných plateb této daně učiněných v průběhu daňového období, je povinen plátce daně (podnik) do 1 měsíce od podání daňového prohlášení daň doplatit nebo naopak berní úřad je povinen přeplatek daně podniku vrátit. Daňové prohlášení se rovná daňovému výměru s výhradou možnosti přezkoušení jeho správnosti.

Daňový výměr vyhotoví berní správa pro podnik jen tehdy, jestliže se vlastním propočtem daňové povinnosti odchyluje od daňového prohlášení.

Roční daňové prohlášení je podnik povinen předložit nejpozději do 5 měsíců od skončení roku (daňového období).

Podnik je dále povinen vyhotovit předběžné daňové hlášení za období stanovené berní správou - zpravidla měsíc - a předložit je do 10 dnů po skončení měsíce berní správě. V této lhůtě je nutné provést i finanční vypořádání, tj. zaplatit dlužnou daň anebo požádat o její vrácení. Odchylnou lhůtu (čtvrtletní) pro předběžné hlášení stanovuje berní správa při minimálním objemu odvodu, např. když roční daňová povinnost nepřekročila 6 000 DEM.

Uplatnění sazeb VAT

Daňové sazby vyhlášené daňovým zákonem platí pro všechny obraty uvnitř státu a pro dovozy. Tím se zabezpečuje rovnost daňového zatížení tuzemských a zahraničních výrobků.

Snížená daňová sazba má smysl jen tehdy, když obraty všech stupňů příslušného hospodářského procesu podléhají této snížené sazbě. Jestliže následuje po stupni se sníženou sazbou stupeň se sazbou normální, pak následuje v důsledku tzv. dodanovacího efektu dodanění na úroveň normální sazby, které postihuje také předtím zvýhodněné stupně.

Naproti tomu nastává negativní dodanění v případě, že nákupy byly zatíženy normální sazbou (např. 14 %), zatímco vlastní obrat podléhá snížené sazbě (např. 7 %). Tím se stane, že všechny normálně zdaněné suroviny a polotovary na předchozích stupních se oddaní na sníženou sazbu, jako by byly touto sazbou zatíženy již od počátku.

Vedlejší náklady spojené s dodávkou, jakož i náklady na obal sdílejí daňový režim dodávaného zboží.

Diferenciace sazeb

Pro podnikovou praxi by bylo nejvýhodnější, aby existovala jen jedna daňová sazba, která by platila obecně bez výjimek pro všechny dodávky zboží a služeb. Hospodářský život si však vynucuje řadu výjimek. Čím konsolidovanější je ekonomika státu, tím menší je potřeba výjimek a tím menší je odchylka od normální sazby. V zásadě se uplatňují 4 typy sazeb, a to nulová, normální (běžná), zvýšená a snížená, přičemž výše sazeb je v jednotlivých zemích diferencovaná. V ES dojde k 1.1.1993 k tzv. harmonizaci sazeb, tj. ke sjednocení sazeb platných v celém prostoru ES. Jednání nejsou zatím ukončena, avšak obrysy harmonizace lze již pozorovat.

Hlavní pozornost se soustřeďuje na stanovení výše normální sazby, která se bude pravděpodobně pohybovat v rozmezí 14-16 % a bude jednotná.

Stanovení snížených a zvýšených sazeb bude pravděpodobně ponecháno v pravomoci členských zemí s doporučením, aby jejich rozsah byl minimalizován a časově omezen.

Pro podniky přináší členitost sazeb poměrně značné komplikace, a to již tím, že obraty musejí být členěny podle jednotlivých sazeb a musí k tomu být uzpůsobena fakturace. Komplikace vznikají také u daňových prohlášení, předběžných daňových hlášení a potřeby jejich následné kontroly.

Pro názornost uvádíme (viz tabulku č.1) přehled o VAT v ES s výjimkou Španělska, Portugalska a Řecka, které zavedení čeká.

Tabulka č. 1

v %

	běžná sazba	snížená sazba	zvýšená sazba
Belgie	19	6 a 17	25
Dánsko	22	-	-
SRN	14	7	-
Francie	18,6	5,5 a 7	33,3
Irsko	23	10	-
Itálie	18	2 a 9	38
Lucembursko	12	3 a 6	-
Nizozemí	19	5	-
Velká Británie	15	-	-

Tabulka ovšem nevyjadřuje existenci nulových sazeb, jejichž četnost a rozsah není zanedbatelný. Např. Velká Británie potraviny nezatěžuje VAT vůbec.

Kromě VAT má každá země právo uvalit na zboží zvláštní spotřební daň. Obvykle je tato pravomoc uplatňována u tabáku, cigaret, alkoholických nápojů, benzínu, výrobků z drahých kovů a drahokamů apod. Výše tohoto zdanění se značně liší jak podle zboží, tak podle zemí a daň 100 % není výjimečná.

Naše podniky čeká uplatňování VAT od 1.1.1993. Lze si jen přát, aby přípravné období pro její zavedení bylo dostatečně dlouhé a příprava sama probíhala kvalifikovaně. Zřejmě se bude FMF při jejím zavádění orientovat na systém uplatnění v ES. Z hlediska podniku by bylo optimální, kdyby výše sazeb a způsob vybírání byly do značné míry shodné s ES a VAT nebyla doprovázena rozsáhlou soustavou spotřebních nebo luxusních daní, která by výhody této daně smazávala.

Úloha podniku v režimu VAT je v podstatě zprostředkovatelská, subsidiární, státní moc uložená. Daň, kterou v poslední fázi ponese spotřebitel a která je teprve v tomto okamžiku splatná vůči státnímu rozpočtu, je zálohově vybírána a odváděna na jednotlivých stupních hospodářského procesu. Proč je to způsob ekonomicky a administrativně nejvhodnější, ponecháme zde stranou. Pozornost zaměříme na proud peněžní hotovosti (cash flow), který je tímto systémem vyvolán.

Na základě dodavatelských faktur platí podnik nezanedbatelnou částku daně, kterou pak odečte od jím inkasované daně z odběratelských faktur. Peněžní proudy tím vznikající nejsou časově shodné, a tím nutně vzniká buď vyšší finanční potřeba na financování zaplacené daně (v dodavatelských fakturách) a jejího odečtení od inkasované daně - a to vše pod zorným úhlem technického provedení celého zúčtování v předběžném daňovém hlášení 10 dnů po ukončení měsíce - , anebo nižší finanční potřeba (s příslušným časovým odstupem) při vyšší sumě inkasované daně, než je zaplacená daň. Tohoto momentu si všimněme poněkud blíže.

1. Ideální stav, kdy nákup i prodej probíhá zhruba rovnoměrně - tedy kdy suma odběratelských faktur převyšuje sumu dodavatelských faktur v krátkých časových intervalech (denně) jen o přidanou hodnotu - , prakticky nenastává. V tomto teoretickém případě by se podnik financoval daní z přidané hodnoty za vlastní výkony a znamenal by vlastně trvalý zdroj financování ze strany fisku, pro podnik nesporně výhodný. Všimněme si však odchylek od této málo pravděpodobné eventuality.

2. Podnik soustřeďuje své nákupy tak, že jejich splatnost spadá na počátek daňového zúčtovacího období, kdežto splatnost odběratelských faktur na jeho konec. V tomto případě financuje podnik celou zaplacenou daň z dodavatelských faktur tak dlouho, dokud daň zaplacená odběrateli tento propad nevyrovná. Podnik tedy váže své prostředky (i úvěrové) na daňové účely, místo státního rozpočtu.

3. Uvažme opačný případ - splatnost odběratelských faktur se soustřeďuje na počátek daňového období, splatnost dodavatelských faktur na jeho konec. Podnik má v tomto případě k dispozici pohotové finanční prostředky plynoucí z inkasované VAT, které mu s časovým odstupem absorbují zaplacení daně z přijatých (dodatelských) faktur. Je to situace pro jeho proud peněžní hotovosti příznivá a podnik má k dispozici krátkodobé prostředky poskytované prakticky zdarma.

4. Výrazně se tento finanční efekt VAT v podnicích projeví při rozsáhlé investiční výstavbě, kdy VAT z investičních faktur převyšuje VAT z fakturace podnikových výkonů a podnik se dostává do věřitelského poměru vůči berní správě na delší časové období. V této situaci je v zájmu podniku dohodnout s berní správou výjimku z normálního daňového režimu a dosáhnout rychlé návratnosti této daně. Na to by bylo nutné pamatovat i v našich připravovaných předpisech o VAT.

Business Aspects of the Value Added Tax

Czechoslovakia stands before a basic change of the tax system and the introduction of the value added tax (VAT) from 1993. As part of the preparation for this serious step there are collected experiences with functioning of this economic instrument in countries, which introduced this tax many years ago.

What concerns the macroeconomic side of its implementation and role as fundament of the tax system, the experience of Western countries is in the whole positive. Relatively less attention in the economic literature is dedicated to problems of its calculation, charging, collection and payment in the enterprises. The main objections and remarks, which come from this side are concentrated on the complexity and untransparent confusion of detail instructions, which make the application of the tax difficult and diminish its positive character.

The object of this article is therefore to deal with the problems connected with the application of VAT on the level of tax payers. It concentrates on the ways of specifying the tax in the most important business documents, on raising the tax, paying it, tax exemptions etc

The tax-rate differentiation represents a farther problem, which must be carefully considered. Most countries use a multirate system of VAT and solve with it deficiencies of other taxes, what distorts the function of VAT. Tax collection influences in some degree the level of cash flow of the firm, what has influence on the volume and structure of the financial means.