

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Téma bakalářské práce:

Zdanění příjmů právnické osoby v ČR a ve Francii

Vedoucí práce:

Ing. Jarmila Rybová

Vypracoval:

Martin Šindelář

2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin ŠINDELÁŘ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

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

Název tématu: **Zdanění příjmů právnické osoby v ČR a ve Francii**

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

Cíl: Zhodnocení rozdílnosti zdanění příjmů právnických osob v České republice a ve Francii.
Aplikace na praktickém příkladu u vybrané právnické osoby.

Osnova:

1. Úvod.
2. Daň z příjmů právnických osob v ČR.
3. Daň z příjmů právnických osob ve Francii.
4. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Francií.
5. Harmonizační proces v Evropské unii v oblasti přímých daní.
6. Data konkrétního podnikatelského subjektu.
7. Zatížení subjektu daní z příjmů právnických osob ve vybrané zemi.
8. Optimalizace zdanění příjmů podnikatelského subjektu.
9. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, Aspi Praha 2007

Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Aspi Praha 2008. 324 s.

Vančurová, A.: Daňový systém 2006 aneb učebnice daňového práva. Vox Praha 2006.

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

Zákon č. 79/2005 Sb., o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Francií

Mémento pratique, Francis lefebvre, Fiscal 2001

RAULET, Christian, RAULET, Christiane. Gestion et comptabilité des sociétés commerciales. 14. édition. Liege : SNEL, S.A., 2003. 346 s. ISBN 2-10-006976-4

Fiscal 2000. 1. édition. Malesherbes : MAURY-IMPRIMEUR, S.A., 2000. 1405 s. Francis Lefebvre 2000. ISBN 2-85115-435-4

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva. 9. aktualiz. vyd. Praha : 1.VOX, a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 1. vyd. Praha : Linde Praha, a.s., 2006. 250 s. ISBN 80-7201-593-1

BERNARDI, L. - PROFETA, P. - TANZI, V. Tax systems and tax reforms in Europe. London: Routledge, 2004. 305 s. ISBN 0415322510

Lamorlette Corine, Lamorlette Thierry, Fiscalité française, Editions Economica Paris 1994, ISBN 2-7178-2671-8 Internetové zdroje:

<http://finances.gouv.fr>

<http://impots.gouv.fr>

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jarmila Rybová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

10. března 2009

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2009


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. března 2009

Prohlášení

Tímto prohlašuji, že bakalářskou práci na téma: „Zdanění příjmů právnické osoby v ČR a ve Francii.“ jsem vypracoval samostatně za použití literatury a dalších materiálů, které uvádím v přiloženém seznamu literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b Zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

V Písku, 4. 9. 2009

Podpis:

Poděkování

Chtěl bych tímto poděkovat Ing. Jarmile Rybové za pomoc, vedení a rady při psaní této bakalářské práce. Dále bych chtěl poděkovat prof. Michelu Toussaintovi a podniku, který mi poskytl data, za spolupráci.

Poděkování patří také rodině a přátelům, kteří mě podporovali po celou dobu studia

Je veux bien remercier à Ing. Jarmila Rybová pour son aide, sa gestion et ses conseils pendant mon travail de licence. Ensuite je veux bien remercier à prof. Michel Toussaint de l'Univesrité Lyon 1 et à l'entreprise qui m'a prêté son compatibilité pour leur coopération.

Merci appartient aussi à mes parents et aux amis qui m'ont soutenu pendant mes études.

Abstract

The graduation thesis deals with the tax optimisation in a chosen business subject and with comparing taxes on corporate income in the Czech Republic and France.

The aims of this graduation thesis are description of taxation system in these two countries, especially description of taxes on corporate income and application of alternative procedure in the tax liability calculation and their showing at chosen business subject.

Practical part of this thesis is studying legal possibilities, how to decrease tax liability of tax on corporate income. For the application of tax optimisation are used data of AB, s.r.o. from 2008. Because the enterprise can't use all the possibilities given by Czech tax legislation, there are several concrete solutions that the enterprise can use to minimize its tax payments. For a better comprehension the thesis contains several graphs and tables.

Keywords

- Taxation system
- Taxes on corporate income
- France
- Tax optimisation
- International treaties
- Harmonization of EU legislation
- Tax rate

OBSAH:

1. Úvod	8
2. Daňový systém Francouzské republiky	10
2.1 Daň z příjmů fyzických osob (Impôt sur le revenu):	11
2.2 Daň z přidané hodnoty (Tax sur la valeur ajoutée).....	12
2.3 Daň z majetku (Impôt sur la fortune).....	12
2.4 Ostatní daně	13
3. Zdanění právnických osob ve Francii(<i>Impôts sur les sociétés</i>)	16
3.1 Poplatníci a sazby daně	16
3.2 Výpočet daňového základu	17
3.3 Výše daně a její odvod	18
4. Daň příjmu právnických osob v České republice.....	20
4.1 Poplatníci daně.....	20
4.2 Předmět daně.....	21
4.3 Základ daně.....	21
4.4 Sazby daně.	23
4.5 Výpočet daně a její odvod	23
5. Smlouva o zamezení dvojího zdanění	25
6. Harmonizace přímých daní v EU.....	27
7. Optimalizace zdanění příjmů podnikatelského subjektu	30
7.1 Výdaje (náklady) společnosti v roce 2008.....	34
7.2 Příjmy (výnosy) společnosti za rok 2008	35
8. Zatížení subjektu daní z příjmů právnických osob ve vybrané zemi (ČR).....	36
9. Závěr	40
10. Zdroje a použitá literatura	43

1. Úvod

Tématem mé bakalářské práce je: „Zdanění příjmů právnické osoby v ČR a ve Francii“. Právě zdanění ve Francii jsem si vybral kvůli specializaci mého studijního oboru, kterým je Účetnictví a finanční řízení podniku pro hospodářské vztahy s frankofonními zeměmi.

Cílem této práce je představit daňový systém Francouzské republiky, daně z příjmů právnických osob v obou zemích a jejich parametry. Cílem druhé části práce je zpracovat možnosti daňové optimalizace vybraného podniku.

Daně jsou podle své základní definice povinné, nenávratné a neekvivalentní platby do veřejného rozpočtu. Toto znamená, že osoby, které mají nějaký kapitál či majetek odvádějí státu určitý poplatek za to, že tento majetek drží. Je asi naprosto pochopitelné, že každý podnik či jednotlivec, který má takový poplatek odvádět se snaží jej co nejvíce snížit, tak aby státu odvedl co nejmenší část svého majetku. Existují však pouze některé daně, u nichž lze daňovou povinnost minimalizovat. Některé daně jsou nastaveny tak, že poplatník je povinen zaplatit daň přímo úměrnou jeho majetku a tuto nelze nijak upravit.

Ve druhé kapitole bakalářské práce je představen kompletní daňový systém Francouzské republiky, který je poměrně hodně odlišný od systému českého, například některé daně v ČR vůbec neexistují (sociální daně, místní daně, atd.). V této kapitole jsme se nevěnovali otázkám daně z přidané hodnoty/taxe de valeur ajoutée (DPH /TVA), jelikož tato daň je velice přísně ovlivňována Evropskou unií (EU) a je možné ji upravit pouze výjimkami z evropských směrnic, které DPH upravují, proto není příliš odlišná od české DPH

Třetí kapitola se věnuje dani z příjmu právnických osob tak jak je definována ve francouzském právním řádu. Tato daň je od její české obdoby velice odlišná, ať už poplatníky, způsobem výpočtu a výběru, atd. V této kapitole stejně jako v předchozí vysvětlím fungování této daně Francii.

Další kapitola je věnována dani z příjmu právnických osob v České republice. Daň z příjmů právnických osob patří v České republice k jedné z nejkomplikovanějších z celého daňového systému, proto se ve druhé kapitole pokusím vysvětlit, jak tato daň funguje v podmínkách české legislativy. Ostatní daně

v České republice nejsou v bakalářské práci zmíněny, protože předpokládám znalost daňového systému České republiky na dostatečné úrovni.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění je tématem páté kapitoly této práce. Tyto smlouvy jsou velice důležité, aby nedocházelo k daňovým únikům či dvojímu zdanění téhož příjmu. Stejně jako s mnoha jinými státy má ČR tuto smlouvu uzavřenu i s Francií. V této kapitole popíši její jednotlivá ustanovení.

Kapitola šest popisuje možnost harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. To, které daně jsou harmonizovány uvnitř EU a které ještě harmonizovány nejsou a jaký je důvod k tomuto stavu.

Další kapitola se věnuje možnostem daňové optimalizace u daňových subjektů podléhajících dani z příjmů právnických osob. Každá země umožňuje poplatníkům daně snižovat si svou daňovou povinnost při splnění určitých podmínek. V mé bakalářské práci jsem se rozhodl ukázat, jaké možnosti dává česká daňová legislativa českým poplatníkům daně z příjmů právnických osob.

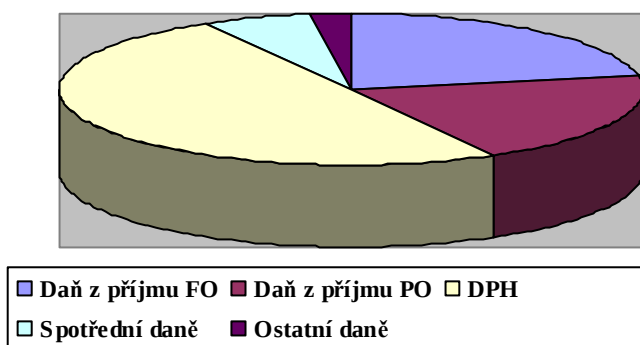
Poslední dvě kapitoly jsou uvedení teoretické stránky daňové optimalizace v praxi. Na podniku, který se mi rozhodl zapůjčit svá data v nich prezentuji možnosti tohoto podniku pro maximální snížení jeho daňových odvodů.

2. Daňový systém Francouzské republiky

Daňový systém Francouzské republiky je zakotven již v Deklaraci o právech člověka a občana z roku 1789, kde se říká, že daně jsou vybírány všemi občany a mezi všechny občany republiky jsou opětovně rozdělovány. Jak se shodují mnozí odborníci na daňovou problematiku, je Francie jednou ze zemí s nejsložitějším daňovým systémem a to i přes jeho značné zjednodušení reformou z roku 2005. Tento fakt je způsoben především tím, že ve Francii existuje velice mnoho daní a to především na lokální úrovni. Další příčinou, která dokládá výše uvedené tvrzení je nekonečné množství výjimek a dodatků k daňovým zákonům, které jejich aplikaci velice ztěžují.

Francie však jako členský, ba dokonce zakládající stát Evropské unie musí ctít jisté podmínky daňového systému, které jsou uplatňovány na území celého společenství. Například daň z přidané hodnoty (Tax sur la valeur ajoutée) musí mít základní sazbu ve výši minimálně 15 % a snížené sazby v minimální výši 5 %. Stejně tak není možné si určovat, do které sazby dané zboží spadá. Toto rozdělení do jednotlivých sazeb DPH je zakotveno v komunitárním právu. Stejně tak daň silniční je uvalena ve stejné minimální výši na všechny státy Evropské unie. Avšak daně přímé jsou v současné době v plné kompetenci členských států a to je část daňového systému, kde Francie uplatňuje nejvíce svých výjimek, dodatků, atd.

Graf 1 : Výnosy z daní v roce 2008 (mil. EUR)



Zdroj: Ministerstvo pro rozpočet, veřejné finance a státní aparát

V této kapitole jsou uvedeny daně, které tvoří kostru francouzského daňového systému (daň z příjmu fyzických osob, daň z přidané hodnoty, majetková daň, daň sociální a místní). Daň z příjmů právnických osob bude podrobně uvedena v samostatné kapitole.

2.1 Daň z příjmů fyzických osob (*Impôt sur le revenu*):

K dani z příjmů fyzických osob lze konstatovat, že Francie používá klouzavě progresivní sazby, které byly v ČR uplatňovány do konce roku 2007.

V rámci této daně dochází k tzv. zdanění za fiskální domácnost. To znamená, že všechny výdělečně činné osoby, žijící v jedné domácnosti podávají hromadné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Při výpočtu daně se počítá samozřejmě i s odpočitatelnými položkami. Ve Francii je možné uplatnit tyto možnosti snížení základu daně: odpočet na vyživované dítě, na manželský pár, odpočet na invaliditu, zaplacené životní a penzijní pojištění. Dále existují slevy na dani uplatnitelné na daň z příjmů fyzických osob (dary neziskovým organizacím, sleva za zaměstnání, atd.)

Po uplatnění veškerých odpočtů, na které má domácnost nárok je společný příjem všech jejích členů podroben zdanění podle příslušné sazby (viz. Tabulka 1). Při výpočtu daňové povinnosti dochází ke kumulaci částek vypočtených v jednotlivých pásmech.

Tabulka 1 : Sazby daně z příjmu fyzických osob

Roční příjem domácnosti (EUR)	Daňová sazba (%)	Daň za dané pásmo (EUR)	Kumulativní daň (EUR)
<i>do 5.515</i>	<i>0%</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>5.516 – 10.846</i>	<i>5,5%</i>	<i>293</i>	<i>293</i>
<i>10.847 – 24.432</i>	<i>14%</i>	<i>1.902</i>	<i>2.195</i>
<i>24.433 – 65.559</i>	<i>30%</i>	<i>12.338</i>	<i>14.533</i>
<i>nad 65.559</i>	<i>40%</i>	<i>-</i>	<i>-</i>

Zdroj: Centrum pro regionální rozvoj ČR, září 2006

Uplatnění této tabulky si uvedme na příkladě. Čtyřčlenná rodina, má po uplatnění veškerých nároků na odpočet čistý příjem domácnosti ve výši 12.350 EUR.

Tato domácnost zaplatí na dani z příjmů fyzických osob 504 EUR ($5.515 \times 0\% + (10.846 - 5.515) \times 5,5\% + (12.350 - 10.846) \times 14\%$).

2.2 Daň z přidané hodnoty (Tax sur la valeur ajoutée)

Daň z přidané hodnoty je daní, která je původem právě z Francie. Ve statistikách Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) vykazuje Francie tuto daň již od roku 1965.

Pro jednu z nejvýnosnějších daní ve Francii platí obdobná pravidla jako pro ostatní členské státy. Zvláštností je však existence tzv. super snížené sazby DPH. Základní sazba je výši 19,6%, snížená sazba, do níž patří potraviny a některá periodika, je uvalena ve výši 5,5% a 2,1% je hodnota daně uplatňovaná pro zdanění léčiv, periodik, vstupného na divadelní představení a koncesionářských poplatků.

Povinnými plátcí DPH jsou podnikatelé, jejichž obrat z prodeje zboží přesáhne 76.300 EUR nebo obrat z poskytnutí služeb je větší než 27.000 EUR.

2.3 Daň z majetku (Impôt sur la fortune)

Daň z majetku je daní, která je uplatněna pro zdanění majetku (hmotného nebo nehmotného), jehož souhrnná výše dosahuje minimální výše 770.000 EUR. Tato daň byla ve Francii zavedena v roce 1989. Uplatnění této daně je také do několika různých pásem, kdy majetek patří do příslušného pásma podle jeho souhrnné výše. U této daně je však omezení, že v součtu s daní z příjmů fyzických osob (Impôts sur le revenu, dále jen IR) nesmí její odvod přesáhnout 85% příjmu. V případě že by tomu tak bylo, je horní hranice daně z majetku snížena na 2,4 milionu EUR.

Tabulka 2: Sazby daně z majetku

Základ daně (EUR)	Sazba daně (%)
<i>do 770. 000 EUR</i>	<i>0,00</i>
<i>770.000 EUR – 1.240.000 EUR</i>	<i>0,55</i>
<i>1.240.000 EUR – 2.450.000 EUR</i>	<i>0,75</i>
<i>2.450.000 EUR – 3.850.000 EUR</i>	<i>1,00</i>
<i>3.850.000 EUR – 7.360.000 EUR</i>	<i>1,30</i>
<i>7.360.000 EUR – 16.020.000 EUR</i>	<i>1,65</i>
<i>nad 16.020.000 EUR</i>	<i>1,80</i>

Zdroj: Ministerstvo pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu Francie

2.4 Ostatní daně

- Sociální daně

Další z výjimečností francouzského daňového systému je také existence sociálních daní, jejichž výtěžek je součástí sociálního systému země. V zásadě existují 3 sociální daně, které jsou uvaleny na příjem daňových rezidentů Francie. Jsou to:

a) Obecný sociální příspěvek (*Contribution sociale généralisée*)

Daň existující v rámci francouzské legislativy od roku 1991. Obecný sociální příspěvek je uvalen na téměř všechny příjmy občanů a podle typu příjmu je uplatňována rozdílná sazba v rozmezí 4,2% - 7,5%. Tato daň může být v jistých případech odečitatelnou položku pro účely daně z příjmu.

b) Deficitní příspěvek sociálního zabezpečení (*Contribution au remboursement de la dette sociale*)

Deficitní příspěvek sociálního zabezpečení je vybírán od roku 1996. Tento příspěvek do sociálního systému se vztahuje nejen na příjmy použitelné jako základ pro obecný sociální příspěvek ale i na některé další příjmy daňových rezidentů. Jeho sazba je 0,5%. Odvod této daně není uznán jako odpočitatelná položka pro IR.

c) Sociální dávka

Sociální dávkou rozumíme daň, která je uvalena na příjmy z nemovitého majetku a investic. Její výše je 2,3% ze základu daně. Částka odvedená na této dani také nemůže sloužit jako odčitatelná položka pro daň z příjmu fyzických osob

- Místní daně

Místní daně jsou jedny z nejstarších daní v rámci francouzského daňového systému. V soustavě daní vybíraných ve Francii se objevili již po fiskální reformě v roce 1917. Jako všechny místní daně tak i místní daně uplatňované ve Francii jsou směřovány do regionálních rozpočtů (rozpočtů, regionů, departementů, obcí, atd.). Výše sazby daně je dána rozhodnutím regionálních autorit, avšak stát stanovuje nejvyšší možnou hranici těchto daní. Ve Francii rozeznáváme pět základních forem těchto daní:

- **Daň obchodní** je nejvýznamnější z místních daní, vyměřují ji místními orgány dle sídla společnosti. Obchodní daň se vybírá ročně a vztahuje se na hodnotu nájemného z pronajatých kancelářských ploch, na hodnotu fixních aktiv, které společnost používá pro svou činnost a na roční objem vyplácených mezd. Sazby se liší podle jednotlivých municipalit, je však stanovena maximální hranice odvodu ve výši 3,5 % přidané hodnoty vyprodukované společností v daném roce.
- **Učňovská daň** se odvádí ve výši 0,68 % z hrubé mzdy, v některých departementech může být sazba nižší.
- **Daň na odborný výcvik** – tuto daň odvádí podnik s více než 10 zaměstnanci do fondu odborného výcviku zaměstnanců. Tato daň je ve výši 1,6% z mezd.
- **Daň z nemovitostí a z bydlení** - pro vlastníky objektů, vyměřovaná pro uživatele nekomerčních prostor (ať již jsou jejich vlastnictvím, nebo jen v nájmu). Tyto daně vycházejí z nájemní hodnoty těchto prostor.

- **Daň z činnosti** - vyměřuje se v rozpětí 0 % - 4 %. Místní orgány mohou rozhodnout o nevybrání nebo snížení daně v zájmu podpory určitých oblastí nebo činností.

3. Zdanění právnických osob ve Francii (*Impôts sur les sociétés*)

Ve Francii je obdobou daně z příjmu právnických osob daň ze společností. Tato daň je však uplatňována pouze na příjmy vytvořené na území Francii (platí tzv. princip teritoriality).

3.1 Poplatníci a sazby daně

Daň je uplatňována na roční zisk více než třetiny francouzských společností a to ve dvou sazbách.

- **Základní sazba**

Základní sazba daně ze společností je vy výši 33,3%. Tato sazba daně platí především pro společnosti s ručením omezeným (SARL), akciové společnosti (SA, SAS), komanditní společnosti a některých případech také družstva. Společnost, která přesáhne obrat 7 630 000 EUR je povinna odvádět přírážku k dani ve výši 3,3%, která je určena na sociální účely.

- **Snížená sazba**

Snížená sazba ve výši 15% je uvalována na společnosti, které dosahují maximálního obratu 7 630 000 EUR a její akciový kapitál je nejméně z 75% ve vlastnictví fyzických osob nebo firem splňujících stejné podmínky. Tato sazba je uplatňována i na prvních 38 120 EUR u všech společností. Příjmy nad tuto hranici se dále zdaňují standardní sazbou. Snížené sazbě daně podléhají sdružení, nadace a veřejné organizace.

Kromě již zmíněných společností si veřejné obchodní společnosti, občanské společnosti a některé komanditní společnosti mohou vybrat, zda svůj zisk podrobí dani z příjmu fyzických osob nebo dani ze společností.

Ve francouzské legislativě je zakotvena také fráze, která dává mateřské společnosti možnost integrovat do svého zisku zisk svých dceřiných společností, u kterých ovládá více než 95%. Poté platí daň mateřská společnost v režimu, do které připadá.

Tabulka 3 : Vývoj sazby daně ve Francii letech 1995 – 2009

Rok	1995-1996	1997-1998	1999	2000	2001	2002-2004	2005	2006-2009
%	36,7	41,7	40	37,8	36,4	35,4	35	33,3

Zdroj: epp.eurostat.ec.europa.eu

3.2 Výpočet daňového základu

Zisky podléhají zdanění ve Francii vždy, když se jedná o tzv. stálou provozovnu. V případě poboček závisí určení země zdanění zisku na znění smlouvy mezi mateřskou společností a pobočkou.

Obecně platí, že zisky vytvořené činnostmi ve Francii jsou ve Francii rovněž zdaňovány při respektování principu, že náklady na dosažení zisku snižují daňový základ. Takovými náklady rozumíme především odpisy, ale též amortizace nehmotných statků (software, patenty, náklady na vědu a výzkum (s výjimkou ochranných značek)). Získané dotace jsou běžně zdaňovány standardní sazbou 33,3%. V případě dotací na investice může dojít ke snížení sazby a to především u tzv. rozvojových grantů.

Systém odepisování má mnoho podobných znaků s českými účetními standardy:

- Odepisování hmotného majetku, který je opotřebitelný
- Nemožnost odepsání pozemků a zásob

Ve francouzské účetní a daňové legislativě je však uvedena i možnost odepsat si patenty a podíly ve vybraných společnostech.

Stejně tak i formy odepisování jsou stejné. Při odepisování máme na výběr odpisy rovnoměrné a zrychlené. Rovnoměrné odpisy jsou mnohem obvyklejší, jelikož možnosti zrychleného odepisování jsou omezené.

- Nemůže jej použít například u použitého majetku nebo majetku, jehož doba životnosti je menší než 3 roky.
- Při odepisování budov jej můžeme použít pouze, jestliže se jedná o hotel či průmyslovou budovu a jejich doba životnosti je delší než 15 let.

Tabulka 4: Odpisové sazby ve Francii

Doba odpisování	Rovnoměrné odpisování	Zrychlené odpisování
Do 3 let	33,33%	41,66%
5 – 9 let	20%	35%
Nad 10 let	10%	22,5%

Zdroj: www.businessinfo.cz

Konečnou výši odpisu zjistíme tak, že tyto sazby vynásobíme koeficienty 1,25 pro dobu životnosti 3-4 roky, koeficientem 1,75 pro dobu životnosti 5-6 let a koeficientem 2,25 pro dobu životnosti majetku větší než 6 let.

Další úpravy výsledku hospodaření jsou však velice omezené. Například výdaje spojené s propouštěním zaměstnanců stejně jako očekávané ztráty plynoucí z dlouhodobých kontraktů nejsou daňově uznatelnými náklady. Manažerské odměny a podobné výdaje jsou odpočitatelné. Musí však být evidence, že příslušné služby byly skutečně poskytnuty a to ve výši odpovídající tržním poměrům.

3.3 Výše daně a její odvod

Ve Francii existuje princip minimální daně. Kromě výpočtu a pomoci sazby daně ve výši 33,33% pro větší společnosti nebo 15% pro společnosti malé, mají všechny francouzské podniky povinnost odvést tzv. minimální daň.

Tabulka 5: Minimální výše daně ze společnosti

Výše obrátu (EUR)	Minimální daň
Do 150 000	750 EUR
150 000 - 300 000	1.125 EUR
300 000 – 750 000	1.575 EUR
750 000 – 1 500 000	2.175 EUR
1 500 000 – 7 500 000	3.750 EUR
7 500 000 – 15 000 000	15.000 EUR
15 000 000 – 75 000 000	18.750 EUR
Nad 75 000 000	30.000 EUR

Zdroj: Šíroký, J.: Daně v Evropské unii, 2006

Ve Francii je zdaňovacím obdobím stejně jako v České republice kalendářní rok či rok hospodářský (jestliže je rozdílný od kalendářního). Daňové přiznání musí společnost podat nejpozději do 3 měsíců od konce zdaňovacího období místně příslušnému finančnímu úřadu. Francouzské společnosti mají povinnost čtyřikrát ročně platit zálohu, která se vypočítává vždy z předcházejícího daňového přiznání. Tyto zálohy se následně vyúčtovávají. Tyto zálohy se odvádějí k 15.březnu, 15.červnu, 15.září a 31. prosinci.¹

¹ Raulet, Ch.: Gestion et compatibilité des sociétés commerciales, DUNOD 2003, p. 41

4. Daň příjmu právnických osob v České republice

Daň příjmů právnických osob (DPPO) je daň uvalovaná na příjmy společností. Mezi odborníky se vedou rozsáhlé diskuse o zrušení této daně, jelikož příjmy zaměstnanců a majitelů společností jsou již jedenkrát zdaněné. Nejdůležitějšími argumenty pro zachování této daně je fakt, že právnická osoba má jen limitované ručení za své dluhy, tudíž se jedná o konkurenční výhodu, která by měla být zdaněna. Dalším důvodem je to, že podniky využívají některé služby za nižší cenu, nežli je cena tržní.

V České republice není rozlišeno, zda se jedná o malou nebo velkou společnost, veškeré právnické osoby (a.s., s.r.o., v.o.s., k. s., družstva, neziskové organizace, atd.) podléhají jedné dani, která je uzákoněna zákonem č. 586/1992 Sb.

Zdaňovacím obdobím pro tuto daň může být kalendářní i hospodářský rok, nebo období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

4.1 Poplatníci daně

Poplatníky daně z příjmu jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, kromě České národní banky.²

Pro potřeby zdanění příjmu právnických osob dělíme poplatníky na 2 skupiny: podnikatelské subjekty a neziskové organizace. Podnikatelské subjekty jsou povinně registrovány v obchodním rejstříku naopak neziskové subjekty jsou uvedeny v registrech Ministerstva vnitra, Ministerstva kultury či krajských a okresních soudů. Neziskový subjekt musí mít ve své zřizovací listině svou neziskovou náplň. Pro tuto práci se zaměříme pouze na zdanění podnikatelských subjektů.

Další důležité rozdělení právnických osob, které je třeba brát v úvahu při zdanění je tzv. rezidentství. Daňovým rezidentem je právnická osoba, která má sídlo

² Zákon 586/1992 Sb., § 17

na území ČR, na takovouto společnost se daň vztahuje neomezeně a to na veškeré příjmy. Naopak nerezidenti zdaňují na území České republiky pouze příjmy, které pocházejí pouze ze zdrojů na území České republiky. V těchto případech je třeba přihlížet k uzavřeným mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Toto ujednání zákona je použito pouze, pokud smlouva nestanoví jinak.

4.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmu právnických osob (DPPO) jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.³ Výjimkami pro toto ustanovení jsou:

- výnosy získané vydáním akcií, restitucemi, děděním či darováním,
- výnosy získané na základě rehabilitace,
- výnosy Správy úložišť radioaktivního odpadu
- příjmy, které vyplývají z rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva.

Dále existuje ještě jedna skupina příjmů, která nepodléhá dani, těmi jsou tzv. osvobozené příjmy. Mezi ně můžeme počítat například výnosy z regulovaného nájemného u bytových družstev, výnosy z ekologických zdrojů energie, příjmy ze všech povolených loterií a další příjmy uvedené v §19 Zákona o dani z příjmu (ZDP).

Pro určení předmětu daně je potřebné určení právní subjektivity dané společnosti. Česká legislativa zná několik výjimek, které jsou uvedeny v § 18 ZDP.

4.3 Základ daně

Základ daně je vypočten z výsledku hospodaření za zdaňovací období. Základem daně rozumíme rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje. Základ daně tedy stanovíme z výsledku hospodaření společnosti podle následujícího schématu.

³ Zákon 586/1992 Sb., § 18

Tabulka 6 : Úprava výsledku hospodaření dle české legislativy

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	
-	+
příjmy vyňaté z předmětu daně	částky zkracující příjmy (nepeněžní a mimoúčetní příjmy, které nebyly v rozporu s účetními standardy zahrnuté do výnosů)
příjmy osvobozené od daně	účetní náklady, které nejsou daňově účinné
příjmy nezahrnované do základu daně, tzn. především příjmy tvořící samostatné základy daně	částky pojistného sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
mimo účetní náklady, které lze uznat pro daňové účely (jedná se například o sociální a zdravotní pojištění nebo nezaplacenou daň z nemovitostí; položky se stávají daňově účinné pouze tehdy, jsou-li zaplacené)	
= ZÁKLAD DANĚ	

Takto vypočítaný základ daně je možné podle zákona ještě snížit o tzv. odčitatelné položky, uvedené v § 34ZDP. Těmito položkami jsou daňová ztráta, která vznikla nejpozději v pěti předcházejících zdaňovacích obdobích, až 100% nákladů, které byly použity pro realizaci projektu výzkumu a vývoje. Dále pak 50% částky, kterou poplatník ve zdaňovacím období vypořádává oprávněným osobám majetkový podíl.⁴

Další možností, kterou můžeme snížit daňový základ je odpočet darů, věnovaných podle § 20 ZDP. Tento dar však musí být minimálně ve výši 2000 Kč a maximálně ve výši 5% ze základu daně. Jestliže je tento dar věnovaný vysokým školám nebo na veřejný výzkum může být horní hranice zvýšena o dalších 5%. Takto upravený základ daně se dle zákona zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

⁴ Zákon 586/1992 Sb., § 34, odst. 10

4.4 Sazby daně.

V souvislosti s daňovou reformou byla upravena také sazba, jíž jsou zdaněny příjmy podléhající dani z příjmu právnických osob. K 1. 1. 2009 byla sazba daně z příjmů právnických osob snížena z 21% na 20%. Tato sazba je uplatňována, jestliže zákon nestanoví jinak. Podle nedávno schválené daňové reformy se tato sazba bude ještě snižovat v roce 2010 na 19% základu daně.

Snížená sazba daně 5% se uplatňuje u investičních a penzijních fondů a dalších institucí penzijního pojištění, jejichž základ daně je upraven podle §34 ZDP.

Zvláštní sazbou 15% jsou zdaňovány příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění podle §20b ZDP.

Tabulka 7: Vývoj sazby daně v ČR v letech 1995 - 2009

Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
%	41	39	39	35	35	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20

Zdroj: epp.eurostat.ec.europa.eu

4.5 Výpočet daně a její odvod

Daň již vypočtenou za použití dané sazby daně může právnická osoba ještě snížit a to v souladu s §35 ZDP. Tento paragraf umožňuje společnosti následující slevy:

- 18 000 Kč na každého zaměstnance s lehčím typem postižení
- 60 000 Kč na každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením
- 50% daně jestliže firma zaměstnává minimálně 25 zaměstnanců a počet zdravotně postižených je více než 50% přepočteného počtu zaměstnanců.

Pro všechny tyto slevy bereme v úvahu tzv. přepočtené zaměstnance, tedy úvazky zaměstnance přepočítáváme na 8 hodinovou pracovní dobu. Např. jestliže firma zaměstnává dva zaměstnance na pracovní úvazek 6,5 hodiny denně, tak pro statistiky a daňové účely má podnik 1,63 přepočteného zaměstnance.

Po výpočtu daně z příjmu musí právnická osoba podat daňové přiznání do příslušného formuláře a ten v termínu odevzdat místně příslušnému finančnímu úřadu. Ke dni podání daňového přiznání musí plátce odvést daň správci daně. Pokud toto plátce neučiní, začíná na jeho účtu narůstat penále stanovené správcem daně, které je výši repo sazby stanovené Českou národní bankou. Tato sazba je zvýšena o čtrnáct procentních bodů.

Společnost, která dosáhla v předchozím roce daňové povinnosti nižší, než 30 000 Kč nemá povinnost odvádět zálohy na daň. Ostatní podniky jsou povinny odvádět následující zálohy:

30 000 – 150 000 Kč	40% k 15. dni šestého měsíce zdaňovacího období
	40% k 15. dni dvanáctého měsíce zdaňovacího období
150 000 -300 000 Kč	25% k 15. dni třetího měsíce zdaňovacího období
	25% k 15. dni šestého měsíce zdaňovacího období
	25% k 15. dni devátého měsíce zdaňovacího období
	25% k 15. dni dvanáctého měsíce zdaňovacího období

Základem pro výpočet těchto záloh je poslední známá daňová povinnost.

5. Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Kvůli zamezení problémům s možností dvojího zdanění nebo daňového úniku se vlády České republiky a Francouzské republiky dohodli na znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřeli 28. dubna 2003. Tato smlouva vstoupila v platnost 1. července 2005 jako mezinárodní smlouva 79/2005 Sb. Tato smlouva nahrazuje smlouvu 73/1975 Sb.

Tato smlouva se vztahuje na rezidenty jednoho nebo druhé státu, a to na veškeré daně uplatňované pro zdanění příjmů a majetku. V České republice se konkrétně jedná o daň z příjmu právnických osob, daň z příjmu fyzických osob a daň z nemovitostí. Na francouzské straně se uplatňuje na následující daně: daň z příjmu (Impôt sur le revenu), daň společností (Impôts sur les sociétés), daň z platu a daň z celkového majetku. Pro tuto smlouvu je zásadní vysvětlení pojmu daňový rezident. Pro účely této smlouvy jsou daňovými rezidenty osoby, které podle zákonů dané země mají povinnost zdanění z důvodu trvalého bydliště, stálého pobytu, místa vedení. V případě nejasností při určení země, jíž je subjekt rezidentem, je aplikován článek 4 této smlouvy.

- **Zdanění majetku**

Nemovitý majetek rezidenta jedné smluvní země, který se nachází na území druhé smluvní strany je zdaňován státem na jehož území majetek leží. Nemovitým majetkem se rozumí majetek, který je jako nemovitý charakterizován v zemi, v níž je umístěn. Tato ustanovení se používají také pro příjem z majetku, přímého užívání nebo jiného způsobu užívání nemovitého majetku a to jak pro příjem právnických, tak pro příjem osob fyzických.⁵

- **Zdanění příjmu společností**

Zisky podniků jednoho smluvního státu podléhají dani dané země, avšak pouze jestliže podnik nevykonává svou činnost ve druhém smluvním státě. Pokud tomu tak je, je zisk, který společnosti plyne z fungování stálé provozovny zdaňován

⁵ Smlouva mezi vládou České republiky a Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, článek 6 (dále jen Sml. 79/2005 Sb.)

ve druhém státě. Zisk stálé provozovny se určuje jako zisk, jehož by stálá provozovna mohla dosáhnout, jestliže by fungovala jako samostatný podnik se stejnou činností, ale bez jakýchkoliv vazeb na podnik, jehož je provozovnou.

V případě, že podnik provozuje leteckou nebo vodní dopravu, pak jeho zisk je zdaňován státem, v němž má podnik sídlo hlavního vedení. Jestliže podnik, provozující vodní dopravu, má hlavní sídlo na palubě člunu nebo lodi je státem uvalujícím daň stát, v němž má loď domovský přístav.⁶

- **Zdanění příjmu fyzických osob**

Fyzické osoby (zaměstnanci), kteří jsou rezidenti smluvní země a své zaměstnání vykonávají v téže zemi, daní své příjmy ze zaměstnání ve své rezidentské zemi. Jestliže pracuje v druhé smluvní zemi je jeho příjem zdaněn taktéž v zemi rezidentské, avšak odměny za vykonanou práci jsou zdaněny v zemi, kde byla práce vykonávána. V případě, že se jedná o zaměstnance letecké společnosti nebo společnosti fungující v lodní přepravě, pak se jejich příjem daní v místě, kde má společnost hlavní sídlo. Stejná ustanovení platí taktéž pro svobodná povolání, jimiž rozumíme činnost např. literární, vědeckou, uměleckou, učitelskou, právnickou, lékařskou, atd.

V případě umělců nebo sportovců, kteří jsou rezidenty jednoho státu a svou činnost vykonávají v druhé zemi, jsou jejich příjmy zdaňovány právě ve druhé zemi. Stejně jako tantiémy vyplácené společnostmi ve druhé zemi.⁷

Pro veřejné činitele, stejně jako pro penzisty platí čl. 18, resp. čl. 19, podle něž jsou tyto penze vyplácené státem rezidentovy jedné smluvní země je tato penze podrobena dani ve státě trvalého pobytu.⁸

Učitelé a studenti, kteří jsou rezidenty jedné smluvní země a do druhé země přijeli pouze za účelem zvyšování své kvalifikace nebo za účelem výuky zdaňují svůj příjem ve své domovské zemi.⁹

⁶ Sml.79/2005 Sb., článek 7

⁷ Sml.79/2005 Sb., článek 17

⁸ Sml.79/2005 Sb., článek 18, 19

⁹ Smlouva mezi vládou České republiky a Francouzské republiky o zamezení dvojího zděnění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, článek 20

6. Harmonizace přímých daní v EU

Harmonizace legislativy v oblasti daní má umožnit, aby právě daně nebyly jednou z překážek volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi členskými státy EU. Jedná se o sbližování daňových soustav jednotlivých států unie na základě jednotných pravidel.

V oblasti harmonizace přímých daní si Evropská unie neklade vysoké cíle. Cílem harmonizace není sladění legislativ všech členských států, nedochází ke sladění základů daně ani daňových sazeb. Problémem nedokončené harmonizace je to, že v rámci EU je téměř nemožné dosáhnout shody všech členských států, která je v této oblasti nutná. Dalším problémem při sbližování daňových sazeb je to, že už základy daně jsou v jednotlivých zemích stanovovány rozdílně. Dochází tedy i k rozdílnosti efektivní daňové sazby¹⁰

Jestliže hovoříme o harmonizaci v oblasti přímých daní je jí míněna především harmonizace daně z příjmu právnických osob. Hlavní výhodou tohoto modelu je, že se téměř odstraní rozdíly mezi nominální a efektivní sazbou daně, celý daňový systém EU se tím stane mnohem průhlednější a jednodušší. Tento model však znevýhodňuje malé firmy, které nejsou celoevropsky aktivní, a tudíž výhody tohoto systému nemohou využívat.

V rámci dodržování Lisabonské strategie je nyní velice důležité zaměřit se na rozdílnosti v efektivních sazbách pro zdaňování společností, neboť právě tyto sazby jsou těmi, které reálně určují, jak velkou daň společnost odvede do daného státního rozpočtu.

Tabulka 8: Vývoj sazeb dani z příjmu právnických osob v EU

	2000	2008	2009	2000-2009
Belgie	40.2	34.0	34.0	-6.2
Bulharsko	32.5	10.0	10.0	-22.5
Česká republika	31.0	21.0	20.0	-11.0
Dánsko	32.0	25.0	25.0	-7.0
Německo	51.6	29.8	29.8	-21.8
Estonsko	26.0	21.0	21.0	-5.0

¹⁰ Efektivní sazba je sazba daně, které daňový poplatník skutečně čelí, zahrnuje v sobě všechny odlišnosti jednotlivých daňových systémů (různé slevy na dani, nezdánitelné částky, pobídky, atd.).

Irsko	24.0	12.5	12.5	-11.5
Řecko	40.0	25.0	25.0	-15.0
Španělsko	35.0	30.0	30.0	-5.0
Francie	37.8	34.4	34.4	-3.3
Itálie	41.3	31.4	31.4	-9.9
Kypr	29.0	10.0	10.0	-19.0
Litva	25.0	15.0	15.0	-10.0
Lotyšsko	24.0	15.0	20.0	-4.0
Lucembursko	37.5	29.6	28.6	-8.9
Maďarsko	19.6	21.3	21.3	1.6
Malta	35.0	35.0	35.0	0.0
Nizozemsko	35.0	25.5	25.5	-9.5
Rakousko	34.0	25.0	25.0	-9.0
Polsko	30.0	19.0	19.0	-11.0
Portugalsko	35.2	26.5	26.5	-8.7
Rumunsko	25.0	16.0	16.0	-9.0
Slovinsko	25.0	22.0	21.0	-4.0
Slovensko	29.0	19.0	19.0	-10.0
Finsko	29.0	26.0	26.0	-3.0
Švédsko	28.0	28.0	26.3	-1.7
Velká Británie	30.0	30.0	28.0	-2.0

Zdroj: EU27 tax ratio at 39.8% of GDP in 2007. Eurostat news release [online]. 2009 [cit. 2009-06-22].

Pro řešení této problematiky, byly zvoleny 4 možné cesty pro harmonizaci systému korporativního zdaňování.

Evropská komise pro praktické použití zvolila tzv. *twin-track* strategii, tedy sledování více navzájem propojených cílů. Podle Evropské komise není možné upnout se pouze k jednomu konkrétnímu cíli harmonizace, ale postupně jednat o více možnostech. Jedním ze systematických řešení, která komise navrhuje je zavedení *společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob*. Tato cesta bude mít největší šanci na úspěch, protože se týká pouze společností s celoevropskými aktivitami. Druhý návrh na *povinně harmonizovaný základ daně* nezasahuje tolik do národních pravidel zdaňování společností.

Zásadní odlišnost tkví v tom, že Povinně harmonizovaný základ daně by se měl vztahovat na veškeré společnosti uvnitř společenství, tedy i na malé a střední společnosti, které působí pouze v jedné zemi. Návrhy Společného konsolidovaného základu daně by měli být uplatňovány jen pro celoevropské společnosti a to tak, že

všechny příjmy vedoucí z různých členských států by nadnárodní korporace zdaňovaly podle jednotných pravidel zakotvených v komunitárním právu.

7. Optimalizace zdanění příjmů podnikatelského subjektu

Je naprosto normální, že se všechny daňové subjekty se snaží co nejvíce snížit svou daňovou povinnost. Minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým uvažováním daňového subjektu. Stát s tímto chováním nejen počítá, ale snaží se ho i využít k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu směrem z makroekonomického hlediska žádoucím. Jednostranné snižování daňové povinnosti u jednoho subjektu a jedné daně nemusí být vždy žádoucí činností. Musíme brát v potaz také povinnost odvádět další daně, které subjekt zatěžují. Abychom dosáhli nejlepšího dlouhodobého řešení hovoříme o optimalizaci daňové povinnosti.

První možností ve způsobech minimalizace daňové povinnosti je využívání daňových úspor. Daňová úspora vzniká tím, že podnik využije možnost snížení základu daně a daně v rámci možných postupů, které stanovuje daňová legislativa.

Část daňových úspor spočívá v odložení daně do budoucnosti, např. prostřednictvím tvorby rezerv na budoucí výdaje daňového subjektu nebo zrychleného odpisování majetku

Další možností, jak snižovat daňové odvody je využití zákonodárci nedomyšlených skulin v daňových zákonech. Toto jednání není sice v rozporu se zákonem, je však nemorální. V okamžiku, kdy se tato skulina v zákoně začne využívat ve větší míře, je tato skulina zákonodárci uzavřena.

Nyní si představme několik možností, které český právní řád daňovým subjektům umožňuje:

- **Daňová ztráta**

Podnik si může v rámci snížení daňové povinnosti uplatnit daňovou ztrátu z předchozích období. V rámci uvedeného období může právnická osoba uplatnit daňovou ztrátu celou nebo po libovolných částech v tom zdaňovacím období, ve kterém je pro ni nejvýhodnější pro optimalizaci základu daně. Díky možnosti odpočtu daňové ztráty je omezeno podnikatelské riziko, neboť stát se prostřednictvím odpočtu daňové ztráty podílí na jejím uhrazení. Poplatník si rozhoduje sám, jakou částku daňové ztráty a z jakého období uplatní.

- **Dary na veřejně prospěšné účely**

Dary na veřejně prospěšné účely jsou daňově uznatelným nákladem, který má podpořit poplatníky při financování neziskového sektoru.

Zákon o daních z příjmů přímo vyjmenovává, jaké účely se uznávají za veřejně prospěšné. Z hlediska daňové uznatelnosti lze poskytovat dary obcím, krajům, organizačním složkám státu, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to zejména na financování vědy, vzdělání, na ochranu zvířat, požární ochranu, na účely sociální, zdravotnické, ekonomické, humanitární a charitativní atd. Konkrétně je upraveno poskytování darů v § 20, odstavec 8, Zákona č. 586/1992 Sb. v platném znění.

Hodnota každého daru musí činit alespoň 2 000,- Kč. V úhrnu lze odečíst maximálně 5 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu a odčitatelné položky.

- **Příspěvek na penzijní připojištění**

V případě, že se zaměstnavatel rozhodne přispívat zaměstnancům na penzijní připojištění a tento příspěvek poukáže na účet penzijního fondu, může tento příspěvek být daňově uznatelným nákladem. Tento příspěvek může být maximálně 5 % z hrubé mzdy a jeho součet s příspěvkem na životní pojištění nesmí přesáhnout 24.000 Kč. Tento příjem nepodléhá zdravotnímu ani sociálnímu pojištění.

- **Příspěvek na životní připojištění**

Příspěvek na soukromé životní pojištění může být dalším nástrojem jak snížit odvody z části mzdy. Tento příspěvek představuje pro zaměstnance čistý příjem, tudíž je osvobozen od sociálního a zdravotního pojištění.

- **Stravenky**

Zákoník práce ukládá zaměstnavateli povinnost zajistit zaměstnancům stravování během jejich pracovní doby. V případě, že zaměstnavatel nemá vlastní zařízení mohou být nabídnuty stravenky, které by měli být využity při nákupu potravin. Daňově uznatelným příspěvkem na tyto stravenky je 55% z jejich hodnoty, maximálně však 49 Kč. Tato možnost příspěvku na stravování je také čistý příjem, a tudíž opět nepodléhá dani z příjmu ani zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Stravné

zaměstnavatel hradí zaměstnancům i na pracovních cestách. Výše náhrady se liší podle doby trvání pracovní cesty.

Tabulka 9 : Daňově uznatelné Náklady na stravování zaměstnanců při pracovních cestách

Doba pracovní cesty	Náhrada za pracovní cestu	Maximální hodnota stravenky	Příspěvek pro zaměstnance
5 - 12 hodin	58 Kč	40 Kč	22 Kč
12 - 18 hodin	88 Kč	61 Kč	33 Kč
18 hodin a více	138 Kč	96 Kč	53 Kč

Zdroj: Zákon o dani z příjmu

- **Slevy na zaměstnance se změněnou pracovní schopností**

Poplatník daně, který zaměstnává občany se změněnou pracovní schopností může využít tzv. slevy na zaměstnance. Tato sleva se počítá na přepočtený počet zaměstnanců. Na zaměstnance se změněnou pracovní schopností se může uplatnit sleva ve výši 18 000 Kč, na zaměstnance s těžším zdravotním postižením se jedná o částku 60 000 Kč.

- **Odepisování dlouhodobého majetku**

Pro rozložení nákladů spojených s nákupem dlouhodobého hmotného majetku do účetnictví poplatníka je možné s výší daňových odpisů pracovat. Kromě rovnoměrných a zrychlených odpisů nám legislativa nabízí i možnost vyššího odpisu majetku, nižšího odpisu nebo také možnost přerušit odepisování

Jsme-li prvními vlastníky hmotného majetku, můžeme v prvním roce odepisování uplatnit vyšší odpisy. Rozhodnutí o odepisování záleží na poplatníkovi, nesmí však zvolený způsob odepisování dodatečně měnit.

Poplatník má vedle práva výběru odepisování možnost u rovnoměrných odpisů uplatnit podle § 31 odst. 7 i) odpisy nižší než maximální, tedy zvýšit základ daně.

Podle § 26 odst. 8 lze tzv. „přerušit odepisování“, neboť daňové odepisování majetku představuje právo, nikoliv povinnost. V případě, že se daňový odpis hmotného nebo nehmotného majetku v daném zdaňovacím období neuplatní, přesune se do následujícího období. O neuplatnění odpisu se poplatník rozhoduje v případě,

že v případě jeho uplatnění se poplatník dostane do ztráty nebo nebude moci uplatnit všechny slevy, na které má nárok.

- **Tvorba rezervy na opravy**

Zákonná rezerva podle Zákona o rezervách je tvořena na opravy dlouhodobého majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Doba tvorby rezervy je ohraničena podle zařazení majetku do odpisových skupin na maximálně 3,6,8 a 10 zdaňovacích období.

Rezerva je tvořena za zákonem stanovených podmínek na plánovanou opravu majetku. Tvorba rezervy je daňově uznatelným nákladem. Čerpání rezervy je možné jen za stanovených podmínek a toto čerpání logicky představuje zvýšení základu daně. Naopak k tomu existuje v nákladech částka opravy. Je zřejmé, že tvorba zákonné rezervy představuje výraznou daňovou výhodu.

8. Data konkrétního podnikatelského subjektu

Společnost, která mi poskytla svá data pro vytvoření bakalářské práce si nepřeje být v práci jmenována, proto se o ní dále budeme zmiňovat jako o společnosti AB, s.r.o.

Společnost AB, s.r.o. :

- Sídlo: Písek
- Převažující činnost: úklidové služby prováděné pro výrobní podnik v téže městě
- Základní kapitál: 200.000 Kč, složen jedním společníkem
- Účetním i daňovým obdobím je kalendářní rok
- Společnost zaměstnává 6 zaměstnanců (4 polské národnosti, 2 Čechy)
- Společnost pro podnikání využívá mycí linky, která je v majetku firmy, dále používá automobil, který je v pronájmu.

Doplňující údaje k výkazu zisku a ztrát:

- Účetní jednotka vykazuje k 31. 12. 2008 závazky a pohledávky z obchodního styku;
- V účetním období nebyly vytvářeny žádné rezervy a opravné položky;
- Veškerý majetek pořízen pouze vlastním financováním;
- Společnost vykazuje daňovou ztrátu z roku 2007 ve výši 85.205,- Kč;
- Výsledek hospodaření před zdaněním za rok 2008 činil 1.036.985, 54 Kč;
- Vzhledem k tomu, že společnost má účetní odpisy na úrovni daňových, nevytváří žádné rezervy ani opravné položky, nevzniká jí žádný rozdíl mezi účetním a daňovým systémem, a proto neúčtuje o odložené dani;
- Daň z příjmu právnických osob za rok 2007 byla uhrazena ve výši 0 Kč. Naopak byla do roku 2008 převedena daňová ztráta ve výši 85.205 Kč.

8.1 Výdaje (náklady) společnosti v roce 2008

Celkové náklady společnosti dosáhli ve zdaňovacím období 2008 výše 3.127.273, 99 Kč. Největší část těchto nákladů byla na mzdové náklady zaměstnanců a pronájem prostor a používaných strojů.

Tabulka 10: Náklady společnosti AB, s.r.o. za účetní rok 2008

Název účtu	Částka
501 Spotřeba materiálu	110.776, 66 Kč
503 Spotřeba neskladovatelných dodávek	78.274, 95 Kč
518 Ostatní služby	1.125.744, 02 Kč
521 Mzdové náklady	871.024, 00 Kč
524 Zákonné sociální pojištění	302.521, 00 Kč
527 Zákonné sociální náklady	7.008, 00 Kč
531 Silniční daň	1.560, 00 Kč
544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení	1.040, 00 Kč
548 Ostatní provozní náklady	231.177, 50 Kč
551 Odpisy dlouhodobého majetku	31.185, 00 Kč
563 Kurzové ztráty	9.909,41 Kč
568 Ostatní finanční náklady	20.002,85 Kč
591 Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	337.050, 00 Kč

Zdroj: Účetní uzávěrka společnosti AB, s.r.o.

8.2 Příjmy (výnosy) společnosti za rok 2008

Jedinými výraznými výnosy, které společnost v roce 2008 zaznamenala, jsou tržby z prodeje služeb, které jsou v souhrnné výši 4.160.174, 25 Kč. Ostatní výnosy jsou v zanedbatelné výši.

Tabulka 11: Výnosy společnosti AB, s.r.o. za účetní rok 2008

Název účtu	Částka
602001 Tržby z prodeje služeb	4.064.971, 50 Kč
602002 Tržby z pronájmu	60.198, 75 Kč
602003 Nepeněžní příjem zaměstnance	35.004, 00 Kč
602 Tržby z prodeje služeb	4.160.174, 25 Kč
648 Ostatní provozní výnosy	4, 82 Kč
662 Úroky	30, 35 Kč
663 Kurzové zisky	4.049, 06 Kč
668 Ostatní finanční výnosy	0, 45 Kč

Zdroj: Účetní uzávěrka společnosti AB, s.r.o.

9. Zatížení subjektu daní z příjmů právnických osob ve vybrané zemi (ČR)

Nyní si nastiňme několik konkrétních možností, která společnosti AB, s.r.o. umožňují snížit svůj odvod daně. Závěrem této kapitoly zhodnotíme, jaké možnosti jsou pro tuto konkrétní společnost nejideálnější.

Jelikož společnost nevykázala v roce 2007 žádný zisk, naopak její účetnictví vykázalo ztrátu ve výši 85.205 Kč, kterou společnost může uplatnit v následujících pěti letech pro snížení daňové povinnosti.

Další možností, kterou společnost má pro snížení svých plateb do státního rozpočtu je možnost zaměstnání osob se sníženou pracovní schopností. Jelikož činnost, kterou podnik provádí je poměrně jednoduchá, je zde velice reálná možnost zaměstnat osoby s částečným postižením a tím využít zákonných slev na dani z příjmu ve výši 18.000 Kč na přepočteného zaměstnance.

V souladu se zákonem o dani z příjmu je další cestou jak snížit daňovou povinnost podniku je možnost přispívat zaměstnancům na životní pojištění a penzijní připojištění. Zaměstnavatel může zaměstnanci přispět na penzijní pojištění až 5% z hrubé mzdy. U příspěvku na životní pojištění není žádná takováto hranice zavedena, avšak součet obou příspěvků nesmí překročit 24.000 Kč ročně u každého zaměstnance. V následující tabulce jsou uvedeny náklady vzniklé při aplikování této možnost úspory na dani v případě podniku AB, s.r.o. Průměrná hrubá mzda v podniku dosahuje 18.000 Kč. U penzijního připojištění se podnik rozhodl přispívat maximální částku, zatímco u životního pojištění je částka nastavena na 1000 Kč.

Tabulka 12 : Celkové náklady u společnosti AB na příspěvky na životní pojištění a penzijní připojištění

Individuální příspěvek na penzijní připojištění	$18.000 \cdot 5\% = 900 \text{ Kč}$
Celkem příspěvky na penzijní připojištění	$900 \text{ Kč} \cdot 12 \text{ měsíců} \cdot 6 \text{ zam.} = \mathbf{64.800 \text{ Kč}}$
Individuální příspěvek na životní pojištění	1000 Kč
Celkem příspěvky na životní pojištění	$1000 \text{ Kč} \cdot 12 \text{ měsíců} \cdot 6 \text{ zam.} = \mathbf{72.000 \text{ Kč}}$
CELKOVÁ NÁKLADY (PP + ŽP)	136.800 Kč

Dalším daňově uznatelným nákladem, které podnik v současné době nevyužívá a může využít jsou příspěvky na stravování zaměstnanců. Podnik má podle zákona o dani z příjmu právo snížit si základ daně o náklady, které vynaložil na příspěvky pro své zaměstnance. V souladu se ZDP, zákoníkem práce a vyhláškami Ministerstva financí ČR a Ministerstva práce a sociálních věcí je pro společnost daňově uznatelných 55% stravenky. Její hodnota může být až 70% náhrady na pracovní cesty stanovené pro pracovní cestu s dobou trvání 5-12 hodin viz. Tabulka 6. Zaměstnanci ve společnosti AB, s.r.o. pracují na osmihodinový pracovní úvazek. Proto využíváme první řádek Tabulky 6.

Fond pracovní doby v roce 2008 :	253 dnů
Příspěvek na jednoho zaměstnance:	22 Kč
Příspěvky na stravování celkem:	22 Kč*6 zam.*253 dnů = 33.396 Kč

Tato řešení jsou v současné době všechna, která připadají u podniku v úvahu. Jelikož podnik nemá žádný dlouhodobý majetek, u kterého by mohl změnit odepisování a v nejbližší budoucnosti žádný nákup dlouhodobého majetku neplánuje. Totéž platí i pro tvorbu rezerv.

Následující tabulky jsou věnované dopadům jednotlivých kroků na výši daně z příjmů odvedené podnikem do státního rozpočtu.

A) Uplatnění ztráty z minulých let

Text	Skutečný stav	Upravený stav
<i>Náklady</i>	3.127.273,99 Kč	3.127.273,99 Kč
<i>Výnosy</i>	4.164.258,93 Kč	4.164.258,93 Kč
Výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	1.036.985,54 Kč
Úprava výsledku hospodaření	0 Kč	- 85.205 Kč
Upravený výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	951.780,54 Kč
Základ daně	1.036.000 Kč	951.000 Kč
DAŇ	217.560 Kč	199.710 Kč

Tato možnost snížení základu daně, podniku při plném uplatnění ztráty ve výši 85.205 Kč může ušetřit podniku 17.850 Kč.

B) Zaměstnání osoby se zdravotním postižením

Text	Skutečný stav	Upravený stav
<i>Náklady</i>	<i>3.127.273,99 Kč</i>	<i>3.127.273,99 Kč</i>
<i>Výnosy</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>
Výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	1.036.985,54 Kč
Základ daně	1.036.000 Kč	1.036.000 Kč
Vypočtená daň	217.560 Kč	217.560 Kč
Sleva na dani	0 Kč	-18.000 Kč
DAŇ	217.560 Kč	199.560 Kč

C) Příspěvky na stravování

Text	Skutečný stav	Upravený stav
<i>Náklady</i>	<i>3.127.273,99 Kč</i>	<i>3.160.669, 99 Kč</i>
<i>Výnosy</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>
Výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	1.003.588,94 Kč
Základ daně	1.036.000 Kč	1.003.000 Kč
DAŇ	217.560 Kč	210.630 Kč

Příspěvek na stravování, tak jak byl navrhnout, tedy v maximální možné míře, kterou zákon dovoluje sníží daň 6.930 Kč. Tato poměrně zanedbatelná částka je způsobena především malým počtem zaměstnanců, tudíž tyto náklady příliš neovlivní základ daně potažmo ani výši daně samotné.

D) Příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění

Text	Skutečný stav	Upravený stav
<i>Náklady</i>	<i>3.127.273,99 Kč</i>	<i>3.264.073,99 Kč</i>
<i>Výnosy</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>	<i>4.164.258,93 Kč</i>
Výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	900.184,94 Kč
Základ daně	1.036.000 Kč	900.000 Kč
DAŇ	217.560 Kč	189.000 Kč

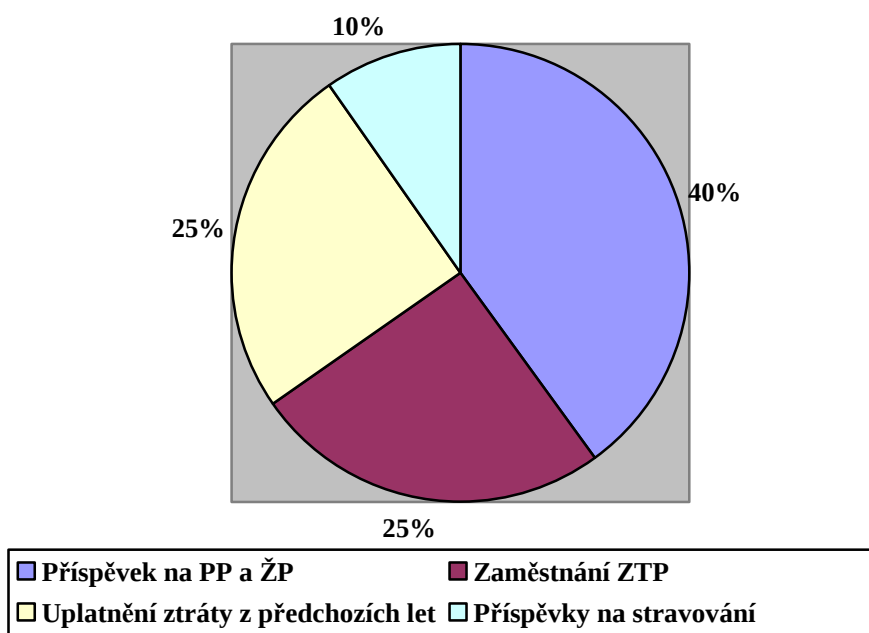
Tato možnost snížení daňové povinnosti pro daň z příjmu právnických osob z výše navržených nejvíce ovlivňuje výši daně. Tento fakt je zapříčiněn tím, že jako příspěvky byly vybrány téměř maximální částky. Další výhodou této metody je, že se

zaměstnancům de facto zvýší čistá mzda, aniž by toto navýšení museli zdaňovat nebo z něj odvádět sociální a zdravotní pojištění.

Text	Skutečný stav	Upravený stav
Náklady	3.127.273,99 Kč	3.297.469,99 Kč
Výnosy	4.164.258,93 Kč	4.164.258,93 Kč
Výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	866.788, 94 Kč
Upravený výsledek hospodaření	1.036.985,54 Kč	781.583,94 Kč
Základ daně	1.036.000 Kč	781.000 Kč
DAŇ	217.560 Kč	164.010 Kč
<i>Slevy na dani</i>	0 Kč	- 18.000 Kč
Daňová povinnost	217.560 Kč	146.010 Kč

Veškeré navržené úpravy, ke kterým bylo sáhuto, snížili daňovou povinnost podniku o 71.550 Kč, což je poměrně významná částka a je to přibližně třetina původní daňové povinnosti. Nejvíce se na této změně podílí příspěvky na životní a penzijní připojištění, dále pak sleva za zaměstnávání 1 zaměstnance s lehčím zdravotním postižením.

Graf 2 : Vliv opatření na celkovou změnu daňového zatížení



10. Závěr

Francouzská republika a Česká republika mají velice odlišné historické kořeny a zvyklosti, toto je patrné například již v účetnictví, kdy každá země účtuje podle jiných norem. Zatímco v České republice jsou používány vlastní účetní normy (České účetní standardy), ve Francii jsou používány mezinárodní účetní standardy IAS. Toto je také jedním z důvodů, proč jsou daňové systémy obou zemí tolik odlišné.

Některé daně francouzského daňového systému se počítají podobným způsobem jako daně zakotvené v české legislativě, avšak jsou buď daně regulované komunitárním právem Evropské unie, nebo daně nepříliš významné. Zásadní daně, jako například daň z příjmu fyzických a právnických osob jsou velice odlišné.

Do roku 2007 byla u daně z příjmu fyzických osob patrná jakási podobnost v obou zemích. Byl použit princip tzv. společného zdanění domácností a také klouzavě progresivní daň. Tento stav byl však v ČR změněn v roce 2008.

Daň z příjmů právnických osob, která je hlavním tématem této práce je naprosto odlišná a to po celou dobu její existence v obou zemích. Velké rozdíly panují především ve výších sazeb této daně, dále pak v určení poplatníka daně a způsobu jejího odvádění do veřejného rozpočtu.

Jak je zmíněno v této práci, má Česká republika pouze jednu sazbu pro zdanění příjmů právnických osob a to ve výši 20% z upraveného základu daně. Ve Francii jsou tyto sazby dvě. To, do které sazby daná společnost patří je určeno podle výše základu daně této společnosti. Firmy, které dosahují nižšího základu daně, než 7.630.000 EUR ročně podléhají dani z příjmu ve výši 15% základu daně, zatímco firmy se základem daně přesahujícím tuto hranici jsou zdaňovány sazbou 33,3% a navíc jsou povinny odvést sociální příspěvek ve výši 3,33% ze základu daně.

Další odlišností je například zdanění zisku komanditních společností a tzv. veřejných společností. Tyto právnické osoby se mohou svobodně rozhodnout, jaké dani podrobí svůj zisk. Zda to bude daň z příjmu právnických osob či daň z příjmu fyzických osob. Mezi zásadní rozdíly patří také uznatelné náklady, které snižují základ daně. Příklad v oblasti odpisů, platí naprosto jiná pravidla a koeficienty nežli tomu je v České republice. Francouzský právní řád například umožňuje odepisovat

také patenty a podíly ve vybraných společnostech. Pro vypočtení odpisu je použito sazeb uvedených v Tabulce č. 6 této práce. Kromě této odlišnosti nejsou ve Francii daňově uznatelné náklady, spojené s propouštěním zaměstnanců.

Každý stát dává svým podnikatelským i nepodnikatelským subjektům možnost snížit si svou daňovou povinnost o určitou část. Stává se tak úmyslně či neopatrností při tvorbě zákonů. Úmyslně zavedené nástroje, jak snížit daně jsou v legislativě nastaveny tak, že většinou subjekt může vynaložit část svých příjmů na účely, které jsou pro stát žádoucí. Ať už se jedná například o financování neziskového sektoru, přípravu populace na penzi, či zajištění některých dalších sociálních potřeb občanů.

V druhé části této práce jsou nastíněny možnosti, které dává český právní řád podnikatelským subjektům. Jsou to například dary neziskovému sektoru nebo na veřejné účely, příspěvky zaměstnancům na životní a penzijní pojištění, příspěvky na stravování, atd. Bohužel v práci nebylo možné porovnat tyto možnosti v ČR a ve Francii, především z důvodu odlišnosti celého účetního systému. Takovéto porovnání by znamenalo přepracování veškerého účetnictví společnosti AB, s.r.o. podle mezinárodních účetních standardů, což není cílem této práce a i jejím rozsahem by toto nebylo možné zvládnout.

11. Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1 : Sazby daně z příjmu fyzických osob	11
Tabulka 2: Sazby daně z majetku	13
Tabulka 3 : Vývoj sazby daně ve Francii letech 1995 – 2009	17
Tabulka 4: Odpisové sazby ve Francii.....	18
Tabulka 5: Minimální výše daně ze společnosti.....	18
Tabulka 6 : Úprava výsledku hospodaření dle české legislativy	22
Tabulka 7: Vývoj sazby daně v ČR v letech 1995 - 2009	23
Tabulka 8: Vývoj sazeb dani z příjmu právnických osob v EU	27
Tabulka 9 : Daňově uznatelné Náklady na stravování zaměstnanců při pracovních cestách.....	32
Tabulka 10: Náklady společnosti AB, s.r.o. za účetní rok 2008.....	35
Tabulka 11: Výnosy společnosti AB, s.r.o. za účetní rok 2008.....	35
Tabulka 12 : Celkové náklady u společnosti AB na příspěvky na životní pojištění a penzijní připojištění	36
Graf 1 : Výnosy z daní v roce 2008 (mil. EUR)	10
Graf 2 : Vliv opatření na celkovou změnu daňového zatížení.....	39

12. Zdroje a použitá literatura

1. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 1. vyd. Praha : Linde Praha, a.s., 2006. 250 s. ISBN 80-7201-593-1.
2. ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, Marta. *Daňová soustava*. 5. přeprac. vyd. Praha : ČZU v Praze, 2004. 112 s. ISBN 80-213-1204-1.
3. *Poradce 2008/5*. Eugenie Dokoupilová; Eva Rudinská. 1. vyd. Krupina : NIKARA, Krupina, 2007. 256 s.
4. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. aktualiz. vyd. Praha : 1.VOX, a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
5. RAULET, Christian, RAULET, Christiane. *Gestion et comptabilité des sociétés commerciales*. 14. édition. Liege : SNEL, S.A., 2003. 346 s. ISBN 2-10-006976-4
6. *Fiscal 2000*. 1. édition. Malesherbes : MAURY-IMPRIMEUR, S.A., 2000. 1405 s. Francis Lefebvre 2000. ISBN 2-85115-435-4.
7. *Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States and Norway*. 1st edition. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009. 391 s. Statistical books.
8. Zákon č.79/2005 Sb., o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Francií
9. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
10. Zákon š. 262/2006 Sb., zákoník práce
11. *Ministerstvo pro rozpočet, veřejné finance a státní aparát* - <https://impots.gouv.fr>
12. *Ministerstvo financí Francouzské republiky* – <http://finance.gouv.fr>
13. *Ministerstvo financí České republiky* – cds.mfcr.cz
14. *Eurostat* - epp.eurostat.ec.europa.eu
15. www.businessinfo.cz