

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Sára Svobodová

**Paušální daň – legitimní nástroj či nedůvodná
nerovnost?**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 16. 7. 2023

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 181.040 znaků včetně mezer.

Sára Svobodová

V Praze dne 16. 7. 2023

Poděkování

Děkuji vedoucímu své práce prof. JUDr. Radimovi Boháčovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a konzultace, které mi pomohly při zpracování této práce. Vedle toho děkuji též svému partnerovi Viktorovi jednak za cenné diskuse k tématu mé práce, které mi v některých částech byly inspirací, a jednak za trpělivost, kterou zejména při finalizaci této práce projevil. Dále děkuji svým blízkým za podporu po celou dobu mého studia.

Obsah

Úvod	1
1. Zdanění aktivních příjmů fyzických osob v České republice	3
1.1. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti	4
1.1.1. Daň z příjmů ze závislé činnosti podle ZDP	5
1.1.2. Veřejná pojistná ze závislé činnosti	9
1.2. Zdaňování příjmů ze samostatné činnosti	12
1.2.1. Daň z příjmů ze samostatné činnosti dle ZDP	12
1.2.2. Veřejná pojistná ze samostatné činnosti.....	15
1.3. Paušální daň v českém právním řádu	18
1.3.1. Vývoj a smysl právní úpravy	18
1.3.2. Poplatník v paušálním režimu	20
1.3.3. Paušální daň.....	24
2. Srovnání daňového zatížení jednotlivých skupin poplatníků	27
2.1. Metodika.....	27
2.2. Srovnatelnost daňové zátěže příjmů ze závislé a samostatné činnosti	29
2.3. Skupina činností s paušálními výdaji 80 %	33
2.3.1. 1. pásmo	33
2.4. Skupina činností s paušálními výdaji 60 %.....	39
2.4.1. 1. pásmo	39
2.4.2. 2. pásmo	45
2.5. Skupina činností s paušálními výdaji 40 %.....	54
2.5.1. 1. pásmo	54
2.5.2. 2. pásmo	59
2.5.3. 3. pásmo	65
3. Komplexní vyhodnocení míry zdanění činností fyzických osob v souvislosti s paušálním režimem.....	73

3.1. Dopady paušálního režimu na zdanění OSVČ	73
3.2. Paušální režim a zdanění závislé činnosti.....	78
4. Diskriminace či ospravedlnitelné rozdílné zacházení?	80
4.1. Obecně k přezkumu ústavnosti daňových zákonů před Ústavním soudem.....	80
4.2. Obecně k přezkumu porušení principu rovnosti před Ústavním soudem se zaměřením na specifika přezkumu daňové rovnosti	81
4.3. Posouzení zjištěného rozdílného zacházení s poplatníky v souvislosti s paušálním režimem	83
4.4. Několik úvah de lege ferenda	86
Závěr.....	88
Seznam zkratk	90
Seznam použitých zdrojů	91
Abstrakt	95
Abstract	96

Úvod

V důsledku neustále se zvětšující propasti mezi příjmy a výdaji státního rozpočtu probíhají v poslední době ve společnosti diskuse o tom, jak nejlépe tuto situaci vyřešit. V této souvislosti, mimo jiné, zaznívá mezi odborníky i laickou veřejností stále hlasitější volání po spravedlivějším daňovém zatížení OSVČ, jehož současné nastavení se mnohým na první pohled zdá ve srovnání s fyzickými osobami – zaměstnanci s obdobnou výší příjmu příliš a bezdůvodně nízké, a tím pádem diskriminační.

Navzdory těmto obavám se však v minulých letech v českém právním řádu objevil nový nástroj, který má za cíl daňové zátěži OSVČ ještě více ulevit. Tímto nástrojem je tzv. paušální daň, jejíž podstatou je za splnění určitých podmínek odvádět pevně stanovenou částku, která v sobě bude zahrnovat veškeré povinné platby daňového charakteru poplatníka vůči státu. Tato částka je v současné době stanovena ve stejné výši pro konkrétní skupiny OSVČ s rozdílem ve výši dosaženého příjmu až půl milionu.

Cílem této práce je analyzovat dopady tohoto nástroje, a přitom zodpovědět otázky, jestli tento institut nezavádí bezdůvodné rozdíly v daňovém zatížení mezi srovnatelnými OSVČ navzájem a jestli se jeho zavedením v současné podobě ještě více neprohlubuje již existující rozdíl mezi zaměstnanci a OSVČ a jestli vlastně vůbec naplňuje svůj zákonem předvídaný účel a smysl. Předpokladem této práce je, že zavedením paušálního režimu tyto odlišnosti vznikají a že je nelze nijak ospravedlnit, tedy že se jedná o diskriminaci. Za účelem potvrzení či vyvrácení této hypotézy bude provedena analýza výše komplexního daňového zatížení tří skupin poplatníků se srovnatelnou ekonomickou výkonností, a sice OSVČ uplatňujících paušální výdaje, OSVČ, jejichž daň je rovna paušální dani, a zaměstnanců. Tato analýza bude provedena skrze kvalitativní výzkum hrubého zisku modelových případů poplatníků, jehož výše se bude pohybovat tak, aby odpovídala horním a dolním hranicím pro výši příjmů v konkrétních pásmech pro uplatňování paušální daně. Pro lepší vykreslení reálné tržní situace budou zohledněny také vybrané modelové situace různé výše skutečných nákladů OSVČ, které jim vznikají při výkonu jejich činnosti. Tyto výsledky budou následně vzájemně porovnány a u případných rozdílů bude zkoumána jejich legitimita.

V první části se tato práce bude věnovat deskripci daňového zatížení aktivního příjmu fyzických osob v širším smyslu, a to dle platného a účinného právního řádu. O zdanění příjmů ze závislé činnosti a zdanění příjmů ze samostatné činnosti obecně bude s ohledem na téma

práce a komplexnost problematiky podáno pouze velice stručné shrnutí fungování a základní charakteristiky pro účely výpočtů daňové zátěže jednotlivých zkoumaných skupin, které bude zejména zaměřeno pouze na vysvětlení jednotlivých složek zdanění a na vzájemné rozdíly mezi zkoumanými skupinami. Následovat bude popis institutu paušálního režimu, včetně jeho vývoje a nastínění zákonodárcem předpokládaného smyslu a účelu. Po této teoretické části bude následovat samotná analýza výše zatížení jednotlivých skupin skrze dílčí i komplexní závěry pro jednotlivé skupiny poplatníků různé výše příjmů. Případné zjištěné rozdíly budou podrobeny testu diskriminace a zkoumání možného ospravedlnění zejména s ohledem na existující judikaturu Ústavního soudu k přezkumu daňových zákonů.

O tématu paušálního režimu a paušální daně nebylo napsáno mnoho, speciálně paušálním režimem se zabývá pouze několik odborných článků, a to navíc před poslední novelou, kterou paušální režim získal svou pásmovou podobu a která nabyla účinnosti teprve začátkem roku 2023, proto tato práce bude vycházet zejména z komentářů k zákonu o daních z příjmů či odborných článků k paušálnímu režimu z předchozích let, z odborné literatury ke zdanění fyzických osob, judikatury Ústavního soudu k daním obecně, k daňové rovnosti a k rovnosti obecně, litery zákona, vlastní analýzy a případně z teorií všeobecně uznávaných daňových principů.

1. Zdanění aktivních příjmů fyzických osob v České republice

V následujících kapitolách bude stručně pojednáno o zdaňování aktivních příjmů fyzických osob v České republice, tedy o zdaňování příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP a příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP. Byť lze mezi aktivní příjmy zařadit také některé ostatní příjmy podle § 10, konkrétně ty podle odst. 1 písm. a) ZDP, z důvodu tematického zaměření se jimi tato práce dále zabývat nebude.¹ Z teoretického hlediska můžeme tyto daně zařadit mezi přímé daně důchodového typu.²

Při komplexním zkoumání daňového zatížení výše jmenovaných příjmů je nutné zohlednit také veřejná pojistná do různých subsystémů sociálního pojištění, které jsou daněmi v širším slova smyslu.³ Na rozdíl od soukromých pojistných, kde povinnost plnit vzniká až na základě smlouvy, kterou mezi sebou subjekty uzavírají svobodně, vzniká povinnost k peněžitým plněním na veřejná pojistná přímo ze zákona.⁴

Veřejná pojistná můžeme obecně dělit podle toho, do jakého pojistného subsystému směřují, na pojistná na sociální zabezpečení a na pojistná na veřejné zdravotní pojištění. V pojistném na sociální zabezpečení jsou obsažena pojistná na důchodové a nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. V teorii existují různé pohledy na systematické zařazení těchto plnění, dle klasifikace OECD mají plnění povahu přímých daní, někteří autoři se ale domnívají, že se jedná o daň nepřímou.⁵ Z úhlu pohledu zaměstnance se jedná o daň důchodovou, z pohledu zaměstnance se jedná o daň in rem.⁶

Základem pro výpočet výše pojistných na sociální zabezpečení je vyměřovací základ, který nelze kompletně zaměnit s pojmem základ daně z příjmů fyzických osob. Oproti základu daně je vyměřovací základ konstruován jednodušeji, nicméně řadu společných bodů mezi oběma

¹ Byť jsou některé ze závěrů této práce aplikovatelné i na některé tyto ostatní příjmy, protože k příjmům podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství je v souladu s odst. 4 citovaného ustanovení možné uplatnit paušální výdaje podle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP.

² KARFÍKOVÁ M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-935-0, str. 146.

³ KARFÍKOVÁ M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-935-0, str. 147.

⁴ KARFÍKOVÁ M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-935-0, str. 154.

⁵ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 25.

⁶ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 25.

základy můžeme nalézt.⁷ Významným rozdílem je, že mezi zdanitelné příjmy pro účely stanovení výše sociálního pojistného spadají pouze příjmy ze zaměstnání nebo příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, nikoliv příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Mezi další rozdílné prvky patří stanovení rozhodného období pro stanovení výše pojistného, kdy oproti ročnímu daňovému základu pro stanovení daně z příjmů je nejčtetnějším intervalem pro stanovení výše pojistného jeden kalendářní měsíc.⁸ Z toho vyplývá, že na rozdíl od daně z příjmů, která je obecně určena z jednoho základu daně, může být vyměřovacích základů v oblasti veřejných pojistných pro jednoho poplatníka v jednom zdaňovacím období i více.⁹

Hlavním rozdílem mezi systémem sociálního zabezpečení a systémem veřejného zdravotního pojištění spočívá v tom, kdo má na plnění z nich nárok a v míře zásluhovosti takových plnění. V případech sociálního zabezpečení (ovšem s výjimkou plnění na státní politiku zaměstnanosti) má nárok na plnění ze systémů důchodového a nemocenského pojištění pouze ten, kdo do nich přispíval. Pro výši plnění je charakteristická zásluhovost, platí tedy že ten, kdo do systému přispíval více, z něj také bude více čerpat. Opačně to je v případě čerpání plnění z veřejného zdravotního pojištění, kdy výše plnění nikterak nezávisí na odvedeném pojistném,¹⁰ což představuje jeden z nástrojů solidarity pojištěnců, kteří dosahují vyšších příjmů s těmi, kteří generují menší příjmy, neboť se dle současné účinné právní úpravy celá částka vybraného pojistného přerozděluje.¹¹

1.1. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Následující kapitola se bude zabývat stručným popisem zdanění první ze zkoumaných skupin fyzických osob, kterou jsou poplatníci s příjmy ze závislé činnosti. První podkapitola se bude věnovat zdaněním v užším smyslu, a sice dani z příjmů podle § 6 ZDP, druhá podkapitola se bude zabývat zdaněním těchto příjmů v širším smyslu, a sice povinným veřejným pojistným.

⁷ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 107.

⁸ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 327.

⁹ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 108.

¹⁰ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 109.

¹¹ ŠTEFKO M. *Financování sociálního pojištění*. In: KOLDINSKÁ K., TRÖSTER P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, str. 99, marg. č. 570.

1.1.1. Daň z příjmů ze závislé činnosti podle ZDP

Zdanění příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 ZDP podléhají příjmy plynoucí nejen z pracovního poměru podle zákoníku práce, ale také ze služebního, členského nebo obdobného poměru. Kromě toho sem spadají také různé odměny a příjmy, které mají podobu funkčních požitků.¹² Jedním z významných rozdílů mezi příjmy ze závislé činnosti a funkčními požitky je, že funkční požitky častěji nebývají příjmem podléhajícím pojistným plněním do některého ze subsystémů sociálního zabezpečení.¹³ Méně typičtějšími příklady jsou pak příjmy za práci člena družstva, společníka s.r.o., komanditisty k.s. a odměny likvidátora či jiného člena orgánu právnické osoby. Rozhodným znakem, který ZDP při určování tohoto druhu příjmů zdůrazňuje, je skutečnost, že poplatník při výkonu takové práce podléhá příkazům plátce příjmů, o kterém bude v této práci souhrnně pro závislou činnost ve smyslu ZDP dále referováno jako o zaměstnavateli. O skupině osob, které vykonávají všechny výše zmíněné činnosti, bude v této práci dále hovořeno jako o zaměstnancích.

Předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti nejsou pouze plnění peněžitého charakteru popsána v předchozím odstavci, ale rovněž plnění nepeněžitého charakteru, pokud se jedná o plnění ve prospěch zaměstnance nebo uskutečněná za něj prostřednictvím zaměstnavatele. Taková nepeněžitá plnění je nutné zahrnout také do vyměřovacího základu pro stanovení výše pojistného na sociální a zdravotní pojištění.¹⁴ Ne každé nepeněžité plnění ale podléhá zdanění. V této souvislosti je také nutné zmínit ta plnění, která nejsou předmětem daně a plnění osvobozená od daně. V obou případech ZDP upravuje taková plnění obecně pro všechny možné druhy příjmů fyzických osob a speciálně pro příjmy ze závislé činnosti. Následující odstavce se zabývají pouze speciálními případy pro příjmy plynoucí ze závislé činnosti.

V prvním případě se jedná dle ZDP o náhrady cestovních nákladů v souvislosti s výkonem závislé činnosti spolu s hodnotou bezplatného stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovních cestách. Dalšími příklady, na které ZDP pamatuje, jsou ochranné pracovní prostředky, pracovní oblečení, zálohy poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem, aby je jeho jménem vydal, a konečně náhrady za vlastní nářadí, konkrétně za jeho opotřebení, pokud je zaměstnavatel použil pro výkon práce pro zaměstnavatele. Předmětem daně z příjmů

¹² Jedná se příkladmo o funkční platy v souvislosti s výkonem funkce představitelů státní moci, soudců, funkce v orgánech obcí a jiných orgánech územní samosprávy atd.

¹³ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 120.

¹⁴ VYCHOPEN J. *Meritum Daň z příjmů 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, ISBN 978-80-7676-356-2, str. 74.

zaměstnanců samozřejmě není ani vytváření a dodržování vhodných pracovních podmínek zaměstnavatelem v rámci plnění povinností uložených mu zákonem. Všechna tato plnění lze za splnění určitých podmínek také paušalizovat. V případě cestovních náhrad to umožňuje § 182 zákoníku práce, ostatní ze zmiňovaných příjmů lze paušalizovat na základě a za podmínek § 6 odst. 8 ZDP.

Jak již bylo naznačeno výše, ne všechna plnění, která jsou předmětem daně, podléhají daňové povinnosti. ZDP jmenuje řadu případů plnění, která jsou od daně osvobozená, nejtypičtějšími případy jsou: plnění na vzdělávání zaměstnanců, na stravování a nápoje ke spotřebě v místě výkonu práce, některá plnění z fondů, ze zisku nebo plnění jako nedaňový náklad. Zajímavým případem jsou příjmy ze zápůjček, které jsou poskytovány zaměstnancům buď bezúročně nebo s úrokem nižším než obvyklým. Příjem do výše jistiny 300.000 Kč je příjmem osvobozeným, u příjmů vyšších pak dani z příjmu podléhá rozdíl mezi úrokem skutečným a úrokem poskytnutým (nižším).¹⁵ Často využívaným osvobozeným plněním je také příspěvek na spoření na penzi a příspěvek na soukromé životní pojištění, jejichž výše je ZDP pro účely osvobození od daně omezena částkou ve výši 50.000 Kč.

Základem daně z příjmů ze závislé činnosti (a tedy dílčím základem daně z příjmů fyzických osob) je součet peněžitých i nepeněžitých příjmů z takové činnosti, který je snížen o osvobozené příjmy a o příjmy, které nejsou předmětem daně. Takto vypočtená částka se pak zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Pro účely stanovení základu daně se hledí pouze na příjmovou stránku, není tedy možné, na rozdíl například od příjmů ze samostatné činnosti, odečítat náklady zaměstnance na výkon práce (typicky např. náklady na cestu do práce a z práce, pořízení formálního oděvu atd.). Základní výše daně¹⁶ z příjmů je pak v první fázi v závislosti na výši základu daně stanovena buď jako 15 % nebo jako 23 % z něj. 23% sazba se použije tu část základu daně, která převyšuje 48násobek průměrné měsíční mzdy, 15% sazba se pak použije na tu nepřevyšující.

Tím ale výpočet ještě nekončí, protože od takto získané částky daně si dle ZDP poplatník může odečíst řadu daňových slev či uplatnit daňové zvýhodnění, příkladmo lze uvést základní slevu na poplatníka, na invaliditu, na studenta, na manžela, za umístění dítěte a zvýhodnění na děti. Při srovnávání daňového zatížení jednotlivých poplatníků ve druhé části této práce budou

¹⁵ VYCHOPENĚ J. *Meritum Daň z příjmů 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, ISBN 978-80-7676-356-2, str. 89.

¹⁶ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 285.

zohledňovány jen vybrané standardní sociální slevy, a to základní sleva na poplatníka, sleva na manžela a daňové zvýhodnění na vyživované děti. Základní slevu na poplatníka může uplatnit každý poplatník, protože není vázaná na splnění dalších podmínek. Naproti tomu ostatní sociální slevy, tedy i ty v této práci posuzované, jsou na splnění zákonných podmínek závislé a v některých případech, pokud jsou například tyto podmínky splněny jen po část roku, je lze uplatnit pouze poměrně.¹⁷ Zákonnou podmínkou pro uplatnění slevy na druhého z manželů je, že jeho celoroční příjem nedosáhne částky ve výši 68.000 Kč. Daňové zvýhodnění na jedno až tři vyživované děti může uplatnit poplatník, který žije a hospodaří s nezaopatřeným dítětem/děťmi ve společné domácnosti. Kdo je nezaopatřeným dítětem a bližší podmínky upravuje Zákon o státní sociální podpoře.¹⁸ Slevy na dani obecně mohou snížit daňovou povinnost až na nulu, pokud by tato povinnost matematicky dosahovala záporných čísel, bude (ale pouze ve vztahu k dani z příjmů dle ZDP) rovná nule. To ale není případ daňových zvýhodnění na děti. V tomto případě, pokud daňová povinnost poplatníka dosahuje záporných čísel, totiž vznikne nárok na tzv. daňový bonus, což znamená, že poplatník má právo zažádat stát, aby mu tuto zápornou částku vyplatil. Daňový bonus nemá povahu přeplatku na dani, nýbrž se jedná o tzv. negativní daň.¹⁹

Výše vybraných daňových slev a zvýhodnění pro rok 2023, se kterými bude kalkulováno ve výpočtech daňového zatížení ve druhé části této práce, je znázorněna v následující tabulce:

	Výše slevy / zvýhodnění
Na manžela	24.840 Kč
Na 1. dítě	15.204 Kč
Na 2. dítě	22.320 Kč
Na 3. dítě	27.840 Kč

*zdroj: autorka

¹⁷ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 313.

¹⁸ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 317.

¹⁹ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 321.

Samotné placení této daně je odpovědností zaměstnavatele, a to prostřednictvím odvádění tzv. záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou zaměstnavatel sám vypočte a srazí. Odpovědnost jednak její za odvedení a jednak za její správný výpočet nese čistě zaměstnavatel.²⁰ Základem pro její výpočet je úhrn příjmů ze závislé činnosti za kalendářní měsíc, snížený o příjem, který není předmětem daně nebo který je od daně osvobozen, sazba zálohy činí 15 % pro tu část základu, která je nižší než čtyřnásobek průměrné mzdy, 23 % pak pro tu převyšující část příjmů. Výsledná záloha tvoří jejich součet, nicméně takto získanou částku lze ještě ponížít o poměrnou část slevy na poplatníka u zaměstnance, který u zaměstnavatele učinil tzv. prohlášení k dani²¹ a o prokázanou částku měsíčního daňového zvýhodnění. Podepsané prohlášení k dani je nezbytnou podmínkou k uplatnění těchto slev a zvýhodnění, přičemž je rovněž nutné doložit skutečnosti osvědčující nárok na jejich uplatnění, tedy kromě základní slevy na poplatníka, která není navázána na splnění dalších zákonných podmínek. Je možné jej podepsat pouze u jednoho zaměstnavatele, který pak z tohoto důvodu bude považován za hlavního zaměstnavatele. Pokud je poplatník zaměstnán v dalším zaměstnání, bude tento druhý zaměstnavatel v postavení tzv. vedlejšího zaměstnavatele.²² Takto vypočtenou a sraženou zálohu je zaměstnavatel povinen odvést do 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém tato povinnost vznikla. Lhůtu může správce daně stanovit i jinak, obvyklým důvodem bývá, že zaměstnavatel zúčtuje výslednou mzdu až po tomto termínu.²³ U vybraných poplatníků jsou pak takto stanovené a odvedené zálohy považovány za splnění daňové povinnosti. V praxi nejčastějšími případy jsou zaměstnanci, kterým byla zaměstnavatelem pravidelně srážena záloha a kteří měli u tohoto zaměstnavatele (nebo postupně u více zaměstnavatelů) podepsané prohlášení k dani a kteří nemají další příjmy podle § 7–10 ZDP převyšující 20.000 Kč. V takových případech pak poplatníci nemusí ani podávat daňové přiznání.²⁴

²⁰ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-833-7, str. 532.

²¹ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-833-7, str. 532.

²² VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 330-331.

²³ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-833-7, str. 532.

²⁴ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 341.

1.1.2. Veřejná pojistná ze závislé činnosti

Veřejná pojistná jsou vedle daně z příjmů ze závislé činnosti dle ZDP dalším povinným peněžitým plněním daňového charakteru poplatníka vůči státu. Zajímavostí ohledně těchto pojistných je, že tvoří 90 % z celkového výnosu veřejných pojistných.²⁵ Stejně jako v případě daně z příjmů dle ZDP odvádí tato pojistná zaměstnavatel, nicméně vznik povinnosti je srážet či vznik samotného pojistného vztahu se v rámci jednotlivých subsystémů liší, zejména díky odlišným zásadám, které je ovládají.

V případě pojistného na zdravotní pojištění je nutné si uvědomit, že vznik povinnosti zaměstnavatele odvádět toto pojistné za svého zaměstnance není bez dalšího navázán na vznik pracovněprávního vztahu. V případech dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr je vznik této povinnosti podmíněn určitou výší zúčtovaných příjmů, které jsou stanoveny při uzavření dohody o provedení práce na 10.000 Kč a při uzavření dohody o pracovní činnosti na 4.000 Kč. Ale i v situacích, kdy zaměstnanci (s trvalým pobytem v ČR) konající závislou činností na základě těchto dohod dosahují příjmů nižších, než jsou tyto hranice, jsou účastníci tohoto pojistného vztahu, a to buď jako osoby bez zdanitelných příjmů nebo jako státní pojištěnci. Tento pojistný vztah totiž vzniká již narozením,²⁶ čímž se odlišuje od pojištění nemocenského a důchodového.

Povinnost hradit pojistné na nemocenské pojištění je založena obdobně jako v případě pojistného na zdravotní pojištění. Povinná účast zaměstnanců na důchodovém pojištění je pevně provázána s parametry povinné účasti na nemocenském pojištění, proto se následující odstavce budou týkat také tohoto subsystému sociálního zabezpečení. Rozdílem oproti příjmovým hranicím stanoveným pro účast na zdravotním pojištění je, že hranice 4.000 Kč se vztahuje jak na závislou činnost konanou v pracovním poměru, tak závislou činnost konanou na základě dohody o pracovní činnosti. Příjmová hranice pro poplatníky vykonávající takovou činnost na základě dohody o provedení práce je tak jako v případě výše stanovena na 10.000 Kč.²⁷ Na základě těchto kritérií pak můžeme zaměstnání obecně dělit na tři skupiny, a

²⁵ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 329.

²⁶ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 155.

²⁷ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 188.

sice na „standardní“ zaměstnání (v literatuře označováno také jako zaměstnání ostatní)²⁸, tedy pracovní poměr zakládající povinnou účast na nemocenském pojištění, zaměstnání malého rozsahu, a tedy zaměstnání nezakládající povinnou účast na nemocenském pojištění, a konečně zaměstnání na základě dohody o provedení práce, které má svou specifickou rozhodnou příjmovou hranici.²⁹ Dohoda o provedení práce tvoří vlastní kategorii díky způsobu stanovování příjmu, který je rozhodný pro povinnou účast na pojištění. Zatímco v prvních dvou skupinách je rozhodný příjem sjednaný v pracovní smlouvě či dohodě o pracovní činnosti, v případě dohod o provedení práce jde o skutečně zúctovaný započitatelný příjem.³⁰

V praxi mohou také nastat situace, kdy zaměstnanec vykonává více zaměstnání, ale v žádném z nich nedosahuje výše rozhodného příjmu pro účast na nemocenském pojištění. V těchto situacích není zaměstnanec účasten nemocenského pojištění, ani pokud by tato hranice byla dosažena součtem příjmů ze všech těchto zaměstnání.³¹ Pokud tedy zaměstnanec vykonává více zaměstnání vedle sebe, vypočítává se případná účast na nemocenském pojištění za každé zaměstnání samostatně, při vzniku nároku na tuto dávku se však vyplácí dávka jediná, která se vypočítá ze součtu denních vyměřovacích základů dohromady ze všech pracovněprávních vztahů.³²

Jejich výše je stanovena odlišnými sazbami jednak pro zaměstnance a jednak pro jejich zaměstnavatele, přičemž zaměstnavatel, jak bylo naznačeno výše, administrativně sráží a odvádí jak ta „svá“ pojistná, tak ta za své zaměstnance. V případě veřejných pojistných ze závislé činnosti jsou všechna výše popsaná dílčí pojistná obligatorní, což je odlišuje od veřejných pojistných ze samostatné činnosti, byť tedy tzv. ze svého nese zaměstnanec v případě pojistných na sociální zabezpečení pouze pojistné na důchodové pojištění. Vyměřovacím základem je hrubá mzda zaměstnance.³³ Konkrétní výše sazeb na tato pojistná, včetně

²⁸ ŽENÍŠKOVÁ M. Účast zaměstnanců na pojištění (§ 6 - § 10). In: ŽENÍŠKOVÁ M., PŘIB J., SCHMIED Z. *Zákon o nemocenském pojištění včetně problematiky náhrady mzdy s komentářem a příklady*. 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-377-6, str. 36.

²⁹ Dělení vychází z: KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 217.

³⁰ ŽENÍŠKOVÁ M. Účast zaměstnanců na pojištění (§ 6 - § 10). In: ŽENÍŠKOVÁ M., PŘIB J., SCHMIED Z. *Zákon o nemocenském pojištění včetně problematiky náhrady mzdy s komentářem a příklady*. 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-377-6, str. 42-43.

³¹ ŽENÍŠKOVÁ M. Účast zaměstnanců na pojištění (§ 6 - § 10). In: ŽENÍŠKOVÁ M., PŘIB J., SCHMIED Z. *Zákon o nemocenském pojištění včetně problematiky náhrady mzdy s komentářem a příklady*. 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-377-6, str. 35.

³² KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 189.

³³ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 331.

informace, z čích prostředků jsou formálně tato plnění hrazena, jsou zobrazena v tabulce níže. Hodnoty jsou uvedeny v procentech z hrubého příjmu zaměstnance.

Pojistné na sociální zabezpečení

	celkem	důchodové	nemocenské	SPZ
zaměstnanec	6,5	6,5	0	0
zaměstnavatel	24,8	21,5	2,1	1,2

*zdroj: autorka

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

	zdravotní
zaměstnanec	4,5
zaměstnavatel	9

*zdroj: autorka

Tato povinnost je opět přičítána pouze zaměstnavateli, který je za tím účelem zároveň oprávněn srazit odpovídající částku z hrubé mzdy zaměstnance (a to i bez jeho souhlasu). Zaměstnanec za odvedení tohoto peněžitého plnění nenesे odpovědnost ani jako ručitel.³⁴ Postavení zaměstnance je v tomto ohledu obdobné jako při povinném srážení zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti dle ZDP popsané v předchozí kapitole. Podmínka účasti na důchodovém a nemocenském pojištění zaměstnance je splněná tedy také tehdy, kdy zaměstnavatel pojistné neodvedl, ač tak měl učinit. Taková právní úprava je jedním z projevů zásady typické pro právo sociálního zabezpečení, a sice, že porušení povinností v této oblasti ze strany jednoho subjektu nemůže být přičítáno k tíži subjektu jinému.³⁵ Takto stanovené pojistné je zaměstnavatel zpravidla povinen srazit a zaplatit v případě pojistného na sociální zabezpečení na příslušný účet okresní správy sociálního zabezpečení a v případě pojistného na zdravotní pojištění na účet

³⁴ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 155.

³⁵ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 219.

příslušné zdravotní pojišťovny zpravidla do 20. dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém tato povinnost vznikla.³⁶

1.2. Zdaňování příjmů ze samostatné činnosti

Další kategorií poplatníků – fyzických osob, které se bude analýza reálné daňové zátěže věnovat, jsou poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti. Stejně jako v předchozí kapitole bude nejdříve podáno pojednání o zdaňování samostatné činnosti daní z příjmů dle ZDP a poté bude shrnuto zdaňování v širším smyslu slova skrze veřejná pojistná.

1.2.1. Daň z příjmů ze samostatné činnosti dle ZDP

§ 7 ZDP obsahuje výčet samostatných činností, jejichž prostřednictvím vygenerovaný příjem je předmětem daně z příjmů ze samostatné činnosti. S ohledem na téma práce budou dále rozebírány pouze ty z nich, ke kterým je možné v souladu s § 7 odst. 7 ZDP uplatnit výdaje paušální částkou. Základem daně z těchto samostatných činností jsou pak příjmy pomocí těchto činností vygenerované, které jsou sníženy o výdaje vynaložené poplatníkem na jejich dosažení, zajištění a udržení. Výši těchto výdajů je možné určit dvěma způsoby, a to buď jako skutečně vynaložené výdaje (zjištěné na základě účetnictví či na základě daňové evidence) anebo prostřednictvím uplatnění tzv. paušálních výdajů, které se stanoví jako procentuální částka z dosažených příjmů dle druhu vykonávané samostatné činnosti. Způsob uplatňování daňových výdajů lze pro různá daňová období měnit, je ale potřeba mít na paměti, že účinky těchto změn mohou dopadat i na bezprostředně předcházející zdaňovací období.³⁷

Různá výše procent z příjmů, které lze uplatnit jako paušální výdaje, rozděluje samostatné činnosti do čtyř kategorií. Vedle toho ale zákon stanovuje horní hranici výše výdajů, které je tímto způsobem možné uplatnit. Zákonnou úpravu uplatnitelných výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP shrnuje následující tabulka:

³⁶ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 340.

³⁷ VYCHOPĚŇ J. *Meritum Daň z příjmů 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, ISBN 978-80-7676-356-2, str. 44.

Druh samostatné činnosti	Procentuální výše uplatnitelných výdajů z vygenerovaného příjmu	Maximální výše uplatnitelných výdajů (v Kč)
zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství a živnostenské podnikání řemeslné	80 %	1.600.000
živnostenské podnikání	60 %	1.200.000
nájem majetku zařazeného v obchodním majetku	30 %	600.000
jiné příjmy ze samostatné činnosti ³⁸	40 %	800.000

**zdroj: autorka*

Na jednotlivé skupiny vykonávaných samostatných činností, pro které je možné uplatnit paušální výdaje ve výši 80 %, 60 % či 40 % z příjmu poplatníka, bude v této práci dle kontextu dále odkazováno jako na „skupiny s 80%, 60% a 40% výdaji“ či jako na „skupiny činností s 80%, 60% či 40% výdaji“.

Ať už si poplatník zvolí uplatňování skutečných (prokazatelných) výdajů či paušálních výdajů, obě možnosti s sebou nesou řadu výhod a nevýhod. Mezi nejvýraznější výhody uplatňování paušálních výdajů patří snížení administrativní zátěže poplatníka (ale rovněž na straně správce daně) a možnost reálně dosáhnout nižšího základu daně, pokud skutečně vynaložené výdaje jsou nižší než výdaje paušální. O výhodě v podobě snížení administrativní zátěže lze samozřejmě polemizovat, pokud poplatník skutečně vynaložené výdaje po celé zdaňovací období eviduje a až na jeho konci zjišťuje, zda se mu ekonomicky vyplatí uplatnit výdaje paušální. Rozhodnutí o způsobu uplatnění výdajů je totiž možné učinit i na konci zdaňovacího období.³⁹ Výhodami uplatnění skutečně vynaložených výdajů pak je například možnost uplatnění daňových odpisů či paušálních výdajů na dopravu. Tento způsob je samozřejmě také výhodnější, pokud jsou skutečně vynaložené výdaje vyšší než ty paušální. ZDP neumožňuje

³⁸ S výjimkou příjmů z podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku a s výjimkou příjmů dle § 7 odst. 6 ZDP.

³⁹ MACHÁČEK I. *Fyzické osoby a daň z příjmu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-075-2, str. 58.

uplatňování kombinace vykazování skutečných a paušálních výdajů, pokud poplatník vykonává více druhů samostatných činností podle § 7 ZDP,⁴⁰ což je nutné při rozhodování také zohlednit.

Dalším významným rozdílem při stanovování (dílčího) základu daně ze samostatné činnosti oproti základu daně z činnosti závislé je možnost poplatníka odečíst od základu daně pravomocně stanovenou daňovou ztrátu, a to buď ve dvou obdobích, které bezprostředně předcházely zdaňovacímu období, ve kterém byla stanovena, nebo v následujících pěti.

Sazba daně z příjmů ze samostatné činnosti ze základu daně vypočteného jedním z výše nastíněných způsobů činí tak jako v případě příjmů ze závislé činnosti 15 % či 23 % podle výše základu daně. Stejně jako v případě stanovování daně z příjmů ze závislé činnosti lze od takto získané částky odečíst daňové slevy či zvýhodnění. S vybranými daňovými slevami a zvýhodněními popsány v předchozí kapitole bude v této práci při stanovování daňové zátěže dále kalkulováno i v případě poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti v tomto režimu zdanění.

Daň z příjmů ze samostatné činnosti se platí zpravidla prostřednictvím záloh, jejichž počet a výše jsou určeny podle poslední známé daňové povinnosti, tedy její výše, kterou si poplatník sám vypočetl a určil v daňovém přiznání⁴¹ za období, které bezprostředně předcházelo tomu zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto zálohy hradí. Poplatníci, jejich poslední známá daňová povinnost nepřesáhla výši 30.000 Kč nemají povinnost platit zálohy. Pokud tato povinnost přesáhla hranici 30.000 Kč, ale zároveň nebyla vyšší než 150.000 Kč, je poplatník povinen 2x ročně zaplatit zálohu, která v obou případech činí 40 % z poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a druhá do 15. dne dvanáctého měsíce takového období. Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníka dosáhne částky vyšší než 150.000 Kč, platí poplatník 4 zálohy, každou z nich ve výši 25 % z poslední známé daňové povinnosti se splatnosti do 15. dne třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období.⁴² Placení povinných záloh shrnuje následující tabulka:

⁴⁰ MACHÁČEK I. *Fyzické osoby a daň z příjmu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-075-2, str. 59.

⁴¹ Roli nehraje, jestli se jedná o daňové přiznání řádné, opravné či dodatečné.

⁴² MACHÁČEK I. *Fyzické osoby a daň z příjmu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-075-2, str. 48-49.

Výše poslední známé daňové povinnosti (v Kč)	Počet záloh	Výše (z poslední známé daňové povinnosti)	Splatnost (k měsícům zdaňovacího období)
≤ 30.000	0	-	-
> 30.000; ≤ 150.000	2	40 %	15. 6., 15. 12.
> 150.000	4	25 %	15. 3., 15. 6., 15. 9., 15. 12.

* zdroj autorka

1.2.2. Veřejná pojistná ze samostatné činnosti

Samostatná činnost je vedle závislé činnosti jediným zdrojem příjmů fyzických osob dle ZDP, který také podléhá povinnosti platit na veřejná pojistná. Oproti veřejným pojistným ze závislé činnosti se ale objevuje hned několik rozdílů. Prvním obecným a výrazným rozdílem je, že zatímco v případě závislé činnosti povinnost odvádět jednotlivá veřejná pojistná nese zaměstnavatel, v případě výkonu samostatné činnosti tak musí činit poplatník sám. Dalším výrazným rozdílem je, že vyměřovací základ pro tato pojistná si poplatníci mohou do jisté míry zvolit sami, zákon pouze stanoví minimální hranici, kterou je 50 % daňového základu, což představuje tzv. relativní limit.⁴³

V oblasti pojistného do subsystému zdravotního pojištění vznikají těmto poplatníkům vedle samotného placení pojistného vůči zvolené zdravotní pojišťovně také další povinnosti, kterými jsou jednak oznamovací povinnost a jednak povinnost podat roční přehled ohledně výše daňového základu za předcházející rok. Samotné placení pojistného pak lze uskutečnit dvěma způsoby, a to buď skrze povinné měsíční zálohy anebo skrze doplatek, který bude navazovat na výši podaného přehledu. Zákon pamatuje také na situace, kdy tito poplatníci dosáhnou záporného či minimálního zisku. V takových situacích je poplatník povinen hradit pojistné stanovené dle minimálního vyměřovacího základu, který odpovídá polovině aktuální průměrné mzdy.⁴⁴

⁴³ ŠTEFKO M. Financování sociálního pojištění. In: KOLDINSKÁ K., TRÖSTER P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, str. 100, marg. č. 579.

⁴⁴ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 155-156.

Účast na nemocenském pojištění u těchto poplatníků je na nemocenském pojištění je čistě dobrovolná, což představuje další z rozdílů oproti poplatníkům vykonávajícím závislou činnost. Rozdílný aspekt oproti nemocenskému pojištění zaměstnanců lze spatřovat také v tom, že pokud poplatník bude vykonávat více druhů samostatných činností, bude pojištěn pouze jednou. Pojistný vztah tomuto poplatníkovi vznikne dnem, který je uveden v přihlášce k účasti pojištění u příslušné okresní správy sociálního zabezpečení (nejdříve však dnem podání této přihlášky) a (obecně) zanikne dnem uvedeným v odhláše z účasti na pojištění (nejdříve však dnem podání této odhlášky).⁴⁵ S ohledem na dobrovolnost účasti může tato účast zaniknout také nesplněním povinnosti uhradit pojistné ze strany poplatníka, kdy nastane předpoklad, že tento poplatník dále nechce být účasten tohoto pojistného vztahu. Takto vzniklý dluh na pojistném je možné uhradit do konce následujícího kalendářního měsíce, pokud se tak nestane, nelze tento nedostatek nijak napravit a je nutné se k účasti na pojistném opět přihlásit výše uvedeným postupem.⁴⁶

Důchodové pojištění při výkonu samostatné činnosti má svá další specifika, která jsou odvislá od toho, jestli poplatníci vykonávají tzv. hlavní či vedlejší samostatnou činnost. Zákon o důchodovém pojištění definuje samostatnou činnost jako hlavní v takovém období, ve kterém se nepovažuje za vedlejší, a v tomto období je pak zároveň účast na důchodovém pojištění povinná. Vedlejší činnost je v zákoně o důchodovém pojištění definována stručně řečeno tak, že v této době je poplatník hmotně zabezpečen z jiných titulů,⁴⁷ kterými mohou být např. zaměstnání, nárok na výplatu invalidního či přiznání starobního důchodu, nárok na rodičovský příspěvek, či situace, kdy je poplatník nezaopatřeným dítětem. Za této situace vzniká poplatníkům povinná účast na důchodovém pojištění v případě, kdy jim z této činnosti plynou příjmy ve výši tzv. rozhodné částky, kterou je 2,4násobek průměrné mzdy platné pro daný kalendářní rok. To ale samozřejmě nebrání dobrovolné účasti OSVČ, které dosáhly příjmů nižších.⁴⁸ Při rozlišování samostatné činnosti na hlavní a vedlejší platí předpoklad, dle kterého je každá činnost OSVČ automaticky zařazena jako tzv. hlavní, dokud poplatník neprojeví vůli vykonávat tuto činnost na vedlejší. To v praxi znamená oznámit důvod pro zařazení této

⁴⁵ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 189.

⁴⁶ ŽENÍŠKOVÁ M. Účast osob samostatně výdělečně činných na pojištění (§ 11 - § 13). In: ŽENÍŠKOVÁ M., PŘIB J., SCHMIED Z. *Zákon o nemocenském pojištění včetně problematiky náhrady mzdy s komentářem a příklady*. 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-377-6, str. 57.

⁴⁷ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 218.

⁴⁸ KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0, str. 219.

činnosti jako vedlejší příslušné okresní správě sociálního zabezpečení a k tomu doložit skutečnosti, které to osvědčují.⁴⁹

Sazby pojistného poplatníků – OSVČ jsou oproti poplatníkům – zaměstnancům nižší, pokud sečteme jak sazby pojistných stanovených pro zaměstnavatele, tak pro zaměstnance, a to i přes snížení vyměřovacího základu jednak (potenciálně) poprvé skrze uplatnitelné paušální výdaje a jednak (opět potenciálně) skrze relativní limit popsany výše. V případě zaměstnanců totiž součet procentuální výše sazeb na veřejná pojistná činí souhrnně ve výši 44,8 % z vyměřovacího základu, zatímco v případě OSVČ činí pouze 42,7 % z vyměřovacího základu, což v případě jeho stanovení na hranici tzv. relativního limitu odpovídá poloviční výši pro hrubý zisk, a tedy sazbě ve výši 21,35 %. Konkrétní (povinná) výše sazeb, se kterými bude ve výpočtové části této práce kalkulováno, je znázorněna v následující tabulce tak, že jejich zákonná výše je snížena na polovinu, což odpovídá vyměřovacímu základu stanovenému jako 50 % z daňového základu.

Pojistné na sociální zabezpečení

	celkem	důchodové	nemocenské	SPZ
OSVČ	14,6	14	0/1,05 dobrovolně	0,6

**zdroj: autorka*

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

	zdravotní
OSVČ	6,75

**zdroj: autorka*

Jak bylo naznačeno výše, poplatníci si tak jako v případě daně z příjmů musí odvádět pojistná sami, a to zvlášť na sociální zabezpečení a zvlášť na zdravotní pojištění. Vyměřovací základ

⁴⁹ ŽENÍŠKOVÁ M. *Pojistné na sociální zabezpečení zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ a dobrovolně důchodově pojištěných s komentářem a příklady*. 10. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-385-1, str. 34.

pojistného je obecně navázán na výši dílčího základu daně ze samostatné činnosti, proto mají tito poplatníci jako obdobu povinnosti podat daňové přiznání stanovenou povinnost podat přehled o příjmech a výdajích ze samostatné výděleční činnosti a úhrnu záloh na pojistné, a to jak na sociální zabezpečení, tak na zdravotní pojištění. Standardně se pojistná neodvádějí až po stanovení jejich finální výše, ale zpravidla prostřednictvím měsíčních záloh.

1.3. Paušální daň v českém právním řádu

Následující kapitola se bude zabývat právní úpravou paušální daně, a to nejprve skrze zkoumání jejího historického vývoje, konkrétně jejího historického předchůdce. Důraz bude kladen zejména na zákonodárcem předvídaný smysl a účel zavedení takového institutu. Následovat bude popis fungování paušálního režimu a paušální daně v platné a účinné právní úpravě.

1.3.1. Vývoj a smysl právní úpravy

Paušální režim v podobě, v jaké ho známe dnes, je poměrně mladým právním institutem, který teprve před dvěma lety nahradil do té doby platný a účinný institut, kterým byla daň stanovená paušální částkou. Ta se v právním řádu nacházela od 1. 1. 2001, kdy nabyla účinnosti novela č. 492/2000 Sb.

Její podstatou bylo, že na základě žádosti poplatníka, podané do 31. 1. běžného zdaňovacího období, a za splnění dalších zákonných podmínek mohl správce daně do 15. 5. takového období stanovit po dohodě s poplatníkem daň paušální částkou. Podmínky se, tak jako v dnešní podobě paušálního režimu, týkaly zejména výše, druhu a způsobu dosahování příjmů. Výše těchto příjmů, se zkoumala za tři bezprostředně předcházející období, přičemž jejich výše za jedno zdaňovací období nesměla přesáhnout zákonnou hranici, která se za relativně dlouhou dobu fungování tohoto institutu pohybovala mezi 1.000.000 Kč a 5.000.000 Kč. Vedle toho poplatník musel doložit předpokládanou výši příjmů a výdajů ve zdaňovacím období, na které měla takto určená daň dopadat. Tyto předpokládané výdaje musely být stanoveny minimálně ve výši uplatnitelných paušálních výdajů dle § 7 ZDP, jejichž konkrétní výše se lišila v závislosti na druhu vykonávané samostatné činnosti. Základ daně se pak stanovil jako fikce, při které se předpokládané příjmy snížily o předpokládané výdaje a nezdanitelné části základu daně,⁵⁰ a pak podléhal zdanění standardní daňovou sazbou podle § 16 ZDP. Tímto způsobem vypočtenou předpokládanou daňovou povinnost bylo, na rozdíl od současné podoby paušálního režimu,

⁵⁰ PELC V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-364-6, str. 231.

možné snížit o řadu slev na dani, nicméně nebylo možné nárokovat předpokládaný daňový bonus.⁵¹

Na stanovení daně paušální částkou nebyl právní nárok, správce daně tedy při splnění podmínek neměl povinnost žádosti vyhovět, přičemž pokud nebyla dodržena lhůta pro stanovení takového způsobu zdanění, nebylo možné jej v tomto zdaňovacím období aplikovat. Důvody, které vedly k nedodržení lhůty, ZDP dále nerozebíral.⁵² Tím vzniklo například riziko, že správce daně nestanoví poplatníkovi daň paušální částkou čistě kvůli nedůvodným průtahům na jeho straně a proti takovému postupu nebude mít poplatník žádnou možnost obrany. V tom bylo možné spatřovat významný nedostatek právní úpravy, který po celou dobu existence tohoto institutu (přibližně 20 let) nebyl nijak vyřešen.

Přestože se tato varianta zdanění příjmů nacházela v právním řádu poměrně dlouho, nedostalo se jí mezi daňovými poplatníky přílišného ohlasu. Byla využívána pouze v řádech desítek případů ročně⁵³ a neplnila tak svůj zákonem předvídaný účel, kterým mělo být především výrazné snížení administrativní činnosti jak na straně poplatníků, tak na straně státu (správce daně).

Změnu tohoto stavu mělo přinést zavedení paušálního režimu v dnešní podobě, který byl do našeho právního řádu s účinností k 1. 1. 2021 zaveden novelou ZDP č. 540/2020 Sb. V souladu s proklamací v důvodové zprávě k nové úpravě má zavedení paušálního režimu vytvořit novou kategorii poplatníka daně z příjmů fyzických osob, které by jeho využívání mělo přinést zejména zásadní snížení administrativní zátěže, a to hlavně v souvislosti s paušalizací výše daně z příjmů a povinných veřejných pojistných do jednotlivých subsystémů veřejného pojištění do pevně stanovené částky, kterou bude poplatník zasílat na účet správce daně v rámci jediné provedené platby. Ta bude pak správcem daně dále distribuována jednotlivým správcům veřejných pojistných.⁵⁴ Tato paušalizace plnění má vyplývat přímo ze zákona, na rozdíl od do té doby nutného individuálního sjednávání daně se správcem daně.⁵⁵ Při splnění této povinnosti

⁵¹ PELC V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-364-6, str. 231.

⁵² PELC V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-364-6, str. 231.

⁵³ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

⁵⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

⁵⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

pak poplatníkům odpadne povinnost podat daňové přiznání a pojistné přehledy, a zároveň se podstatně sníží počet jeho evidenčních povinností,⁵⁶ nicméně z povahy věci, pro prokázání splnění podmínek paušálního režimu, je poplatník stále povinen evidovat své příjmy ze všech dílčích základů daně.⁵⁷

Zákonem jasně stanovené podmínky pro vstup do paušálního režimu a výše plateb by pak přirozeně měly vést k posílení právní jistoty těchto poplatníků a s tím také související administrativní úlevu na straně správce daně, která má spočívat zejména v podstatném snížení počtu daňových kontrol jednotlivých poplatníků. Obecně tedy mělo dojít k úbytku řady doposud existujících povinností v oblasti zdaňování příjmů na straně státu i poplatníků.⁵⁸ Další úvahou při zavedení paušálního režimu bylo, že takto ušopený čas pak poplatníci mohou přesunout zpět do podnikatelské činnosti.⁵⁹ Není ale tajemstvím, že smyslem existence paušálního režimu je mimo jiné také jistá vstřícnost vůči poplatníkům.⁶⁰

Původním limitem pro vstup do paušálního režimu byl příjem ze samostatné činnosti nepřevyšující 1.000.000 Kč a byla stanovena jednotná sazba měsíční paušální zálohy, která pak v součtu za celý rok odpovídala výši paušální daně. Tato hranice byla s účinností k 1. 1. 2023 novelou č. 366/2022 Sb. jednak zvýšena na 2.000.000 Kč a v jejím rámci byla stanovena tři příjmová pásma a tomu odpovídající tři výše paušálních záloh, jejichž součet pak tvoří tři různé výše paušální daně.

1.3.2. Poplatník v paušálním režimu

Pod pojmem paušálním režim rozumíme období, ve kterém je poplatník poplatníkem v paušálním režimu,⁶¹ tedy ve kterém poplatník splňuje podmínky pro bytí v paušálním režimu. § 2a ZDP upravuje řadu podmínek, za kterých do něj poplatník může vstoupit. Jedná se o

⁵⁶ Finanční správa. Obecné informace finanční správy k paušální dani. [online]. 2023 [cit. 2023-03-03], dostupné zde:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

⁵⁷ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 211.

⁵⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

⁶⁰ Finanční správa. Obecné informace finanční správy k paušální dani. [online]. 2023 [cit. 2023-03-03], dostupné zde:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>

⁶¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

poměrně rozsáhlý výčet požadavků týkajících se jak osoby poplatníka, tak výše, druhu a způsobu získávání jeho příjmů.

Podmínky týkající se osoby poplatníka lze shrnout následujícím způsobem: musí se jednat kumulativně o osobu a) fyzickou, b) samostatně výdělečně činnou⁶², která není c) plátcem daně z přidané hodnoty⁶³, d) společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti, e) dlužníkem, vůči kterému bylo zahájeno insolvenční řízení. Podmínka nebýt plátcem daně z přidané hodnoty je stanovena s ohledem na sledovaný primární účel paušálního režimu, kterým je snížení administrativní zátěže poplatníka. Plátcům DPH zákon ukládá řadu povinností, s jejichž plněním je při výkonu činnosti spojena rozsáhlejší administrativní zátěž, takže by smyslu a účelu paušálního režimu nemohlo být u takových poplatníků dosaženo. Podmínka se tedy týká jak povinných, tak dobrovolných plátců DPH.⁶⁴ Smyslem vyřazení dlužníků v insolvenčním řízení je, aby nedocházelo k prohlubování dluhové pasti a zároveň vychází z předpokladu, že je jen malá pravděpodobnost, že by dlužník zvládl platit měsíční paušální zálohy.⁶⁵ Zařazení poplatníka do paušálního režimu nebrání skutečnost, že vede účetnictví. Jen je potřeba mít na paměti, že pro účely paušální daně jsou relevantní pouze skutečně získané příjmy, a nikoliv hospodářský výsledek či výnosy, které plynou z účetnictví. Tento postup se obdobně aplikuje v případech, kdy poplatník, který vede účetnictví, uplatňuje tzv. paušální výdaje procentem z příjmů.⁶⁶

Důležitou otázkou, kterou je také potřeba zodpovědět je, co se rozumí rozhodným příjmem. Obecně jde příjmy podle § 7 ZDP, které jsou zahrnuty v dílčím základu daně ze samostatné činnosti, nestanoví-li zákon jinak. Rovněž sem spadají úroky z vkladů na účtu, který je určen k podnikání, které by se jinak vykazovaly jako příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP.⁶⁷ Do výše rozhodných příjmů se nezahrnují příjmy osvobozené, ty příjmy, které nejsou předmětem daně nebo které podléhají tzv. srážkové dani. Do paušálního režimu obecně nemohou vstoupit poplatníci, kterým plyne příjem ze závislé činnosti. Smysl vyloučení souběhu závislé činnosti a paušálního režimu nebyl v důvodové zprávě dále rozebírán, nicméně zajímavostí v tomto ohledu je, že u nepříliš využívaného předchůdce paušálního režimu rozebíraném v předchozí kapitole – daně stanovené paušální částkou byl pro jeho ztraktivnění

⁶² Podle zákona upravujícího důchodové pojištění a podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění.

⁶³ A nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby

⁶⁴ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 26–27.

⁶⁵ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 26.

⁶⁶ ŠPERL J. Paušální daň, *Daně a právo v praxi*, roč. 26, č. 3 (2021), str. 16.

⁶⁷ ŠPERL J. Paušální daň, *Daně a právo v praxi*, roč. 26, č. 3 (2021), str. 16.

pro poplatníky jednu dobu tento souběh možný a zároveň se horní hranice při upuštění od této podmínky zvýšila na 5.000.000 Kč.⁶⁸ Zákonnou výjimkou jsou příjmy ze závislé činnosti, pokud je daň z nich vybírána srážkou. V takovém případě zmiňované pravidlo není dotčeno. Není ani vyloučeno, aby poplatník měl příjmy mezi jinými dílčími základy daně.⁶⁹

Celková výše příjmů je nepřímě omezena částkou 2.000.000 Kč, která je stanovena jako horní hranice rozhodných příjmů pro třetí (poslední) pásmo. Tato částka byla s účinností k 1. 1. 2023 navýšena tak, aby odpovídala hranici zvýšeného limitu výše příjmů pro povinné plátcovství daně z přidané hodnoty.⁷⁰ Zvolení jednoho ze tří pásem je pak navázáno na výši příjmů v období, které bezprostředně předcházelo období, od jehož počátku se poplatník stává poplatníkem v paušálním režimu (rozhodnému zdaňovacímu období).⁷¹ Samotná výše rozhodného příjmu nicméně není jediným kritériem pro zařazení poplatníka do konkrétního pásma, ale je potřeba zohlednit také druh samostatné činnosti v návaznosti na paušální výdaje,⁷² které by bylo možné uplatnit, pokud by se poplatník nenacházel v paušálním režimu.

Do prvního pásma paušálního režimu spadnou poplatníci za třech okolností. První z nich je, že jejich rozhodný příjem bez ohledu na vykonávanou samostatnou činnost dle uplatnitelných paušálních výdajů činí nejvýše 1.000.000 Kč. Druhou hranicí rozhodného příjmu je částka ve výši 1.500.000 Kč, pokud by pro alespoň $\frac{3}{4}$ z těchto příjmů plynulo ze skupin činností s 80%⁷³ nebo 60%⁷⁴ výdaji. Konečně do prvního pásma mohou spadat také příjmy při samotné horní hranici 2.000.000 Kč, pokud alespoň $\frac{3}{4}$ z těchto příjmů budou pocházet ze skupin samostatných činností s 80% výdaji. Zde je nutné si povšimnout, že poslední ze jmenovaných skupin má nejvyšší možnou hranici pro vstup do paušálního režimu stanovenou již v prvním pásmu.

Do druhého pásma teoreticky řadíme příjmy ze samostatné činnosti bez ohledu na její druh do výše 1.500.000 Kč. Zvýšenou hranici ve výši 2.000.000 Kč pak ZDP stanovuje pro příjmy, jejichž minimálně $\frac{3}{4}$ tvoří příjmy pocházející ze skupin činností s 80% a 60% výdaji. Fakticky

⁶⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz

⁶⁹ VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7, str. 209.

⁷⁰ Finanční správa. Obecné informace finanční správy k paušální dani. [online]. 2023 [cit. 2023-03-03], dostupné zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

⁷¹ DRÁB O., NEŠLEHA M., MORÁVEK Z., BERÁNEK P., BLÁHA R., HLAVÁČ J., HRDLIČKA L. a kol. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-054-7, str. 14.

⁷² Jedná se o paušální výdaje ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP.

⁷³ Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného.

⁷⁴ Příjmy z živnostenského podnikání.

je však první ze zmiňovaných hranic relevantní, pokud poplatník nevykonává činnosti z různých výdajových skupin (nebo je vykonává méně než z 25 %), pouze pro skupinu činností se 40% výdaji, protože taková odpovídající hranice ve výši 1.500.000 pro zbývající dvě skupiny (s 80% a 60% paušálními výdaji) je zákonem stanovena jako druhá hranice rozhodných příjmů pro první pásmo. Přestože by tedy takoví poplatníci samozřejmě mohli vstoupit do druhého pásma paušálního režimu a nebylo by to v rozporu se ZDP, taková volba není racionální z důvodu vyšší paušální daně. Zvýšená hranice příjmu je pak v tomto smyslu relevantní pouze pro skupinu činností s 60% výdaji, neboť poplatníci vykonávající pouze či více než ze 3/4 činnosti ze skupiny s 80% výdaji s odpovídajícím příjmem mohou vstoupit do prvního pásma v souladu s třetí zákonnou hranici rozhodného příjmu.

Pro třetí pásmo je stanovena jednotná hranice ve výši 2.000.000 Kč a v tomto případě se opět teoreticky nijak nezohledňuje původ příjmů dle druhu vykonávané samostatné činnosti. Prakticky je, opět za předpokladu, že poplatník nevykonává činnosti z více výdajových skupin, ale třetí pásmo relevantní pouze pro skupiny činností s 40% výdaji, protože pro skupinu činností s 80% výdaji nalezneme tuto odpovídající hranici již v prvním pásmu a v případě skupiny činností 60% výdaji ji zákon stanoví v pásmu druhém.

Jak bylo naznačeno v úvodu této kapitoly, vstup do paušálního režimu je pouze možností, a nikoliv povinností poplatníka, proto se pro jeho využití, mimo splnění požadavků, také vyžaduje, aby poplatník podal u správce daně oznámení o vstupu do paušálního režimu, kterým tuto vůli projevuje. To lze udělat ke dvěma časovým okamžikům. Prvním z nich je první den rozhodného zdaňovacího období ve smyslu §2a odst. 1 ZDP, tedy k 1. 1. Druhou možností je vstup v průběhu zdaňovacího období ve smyslu § 2a odst. 2 ZDP. Tento postup lze ale využít pouze v případech, kdy poplatník činnost v průběhu roku (po 10. dni rozhodného zdaňovacího období) teprve zahajuje a před podáním žádosti nevykonával jinou činnost, ze které plynuly příjmy ze samostatné činnosti. Může se jednat i o znovuzahájení činnosti po tom, co si ji poplatník dříve přerušil, není ale možné, aby v tom čase vykonával jinou samostatnou činnost, jinými slovy, aby poplatník pouze započal vykonávat nový či „staronový“ druh samostatné činnosti.⁷⁵ V tomto případě se poplatník dostane do paušálního režimu od prvního dne kalendářního měsíce, ve kterém činnost zahajuje. Jinak řečeno, pokud poplatník v průběhu zdaňovacího období zahajuje jiný druh samostatné činnosti, musí se vstupem do paušálního

⁷⁵ PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-364-6, str. 27.

režimu počkat až do začátku dalšího zdaňovacího období. V jednom rozhodném zdaňovacím období nelze kombinovat oba režimy.⁷⁶ Lhůty pro podání této žádosti jsou pro první z časových okamžiků do 10. dne rozhodného zdaňovacího období, ve druhém případě je tak nutno učinit do dne zahájení činnosti. Obě tyto lhůty jsou podle §38lc odst. 6 ZDP propadné, což znamená, že jejich zmeškání nelze prominout.

Stejně jako vstup do paušálního režimu závisí na vůli poplatníka, obdobně z něj lze také vystoupit skrze oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu. Účinnost takového oznámení ale nastane až v následujícím zdaňovacím období, není tedy možné, aby poplatník zvažoval ne/výhodnost vstupu do paušálního režimu až ke konci zdaňovacího období dle skutečně dosažených výsledků a srovnání výhodnosti standardního a paušálního režimu zdanění. Toto lze považovat za významnou nevýhodu paušálního režimu, protože mnohé skutečnosti, které jsou rozhodné pro výši daňové povinnosti, a tedy pro posouzení výhodnosti či nevýhodnosti setrvání ve standardním režimu oproti tomu paušálnímu (např. nárok na uplatnění daňových slev), mohou nastat nebo se měnit v průběhu celého období, či je lze s jistotou určit až na jeho konci (např. skutečná výše dosažených příjmů poplatníka). Vedle dobrovolného vystoupení z paušálního režimu obsahuje ZDP výčet důvodů, za kterých nastane jeho vystoupení z paušálního režimu ex lege. Tyto důvody v zásadě zrcadlově odpovídají podmínkám, které je nutno splnit při vstupu do paušálního režimu. Praktickým důsledkem pro poplatníka, který ze zákona vystoupil z paušálního režimu je, že na něj nedopadá fikce podaného daňového přiznání dle §38lh, a musí jej tedy podat.

1.3.3. Paušální daň

Splnění všech požadavků a následný vstup do paušálního režimu ale samo o sobě ještě neznamená, že výše poplatníkovy daňové povinnosti je rovna paušální dani. Základním předpokladem, aby poplatníková daňová povinnost byla rovna paušální dani je, že v paušálním režimu setrvá až do konce rozhodného zdaňovacího období. To znamená, že i na konci tohoto období dochází k testování trvání splnění předpokladů pro vstup do paušálního režimu. Kromě toho se také posuzuje skutečná výše příjmů, které poplatník vygeneroval, a to podle hranice pro zvolené pásmo. Její překročení nutně nemusí poplatníka z paušálního režimu vyloučit, pokud nedojde k překročení hranice pro vyšší pásmo paušálního režimu a pokud podá správci daně oznámení o jeho jiné výši, která bude odpovídat takovému vyššímu pásmu. Nemusí se nutně

⁷⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz.

jednat o bezprostředně vyšší pásmo,⁷⁷ je tedy možné tzv. přestoupit dokonce z prvního do třetího pásma. Tento způsob řešení logicky nelze uplatnit při překročení hranice příjmů ve výši 2.000.000 Kč, kdy poplatník přestane splňovat základní podmínku pro vstup do paušálního režimu jako takového. V souladu s důvodovou zprávou lze oznámení o jiné výši paušální daně použít oběma směry, tedy i v případě, že poplatník nepřesáhne příjmy rozhodné pro pásmo nižší.⁷⁸ Mimo rozhodných příjmů se zkoumá také dosažená výše příjmů z kapitálového majetku, příjmů z nájmu a ostatních příjmů, pro kterou zákon stanoví nejvyšší možnou výši příjmů 50.000 Kč.

Po splnění všech zákonných požadavků se bude výše poplatníkovy daňové povinnosti rovnat součinu počtu kalendářních měsíců, ve kterých byl poplatník v paušálním režimu, a zálohy na daň stanovené zákonem pro rozhodné pásmo paušálního režimu. Ve výši paušální zálohy je zahrnuta jednak daň z příjmů a jednak také veškerá povinná veřejná pojistná, tedy pojistná na důchodové pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění, tedy veškerá povinná peněžitá plnění daňového charakteru vůči státu. Naproti tomu v ní není zahrnuto pojistné na nemocenské pojištění, jehož placení a tedy účast na něm tak nadále zůstává jako v režimu standardního zdanění OSVČ, na svobodné vůli poplatníka. Výše paušální měsíční zálohy se stanoví jako součet zálohy na daň z příjmů, která je stanovena pro jednotlivá pásma přímo v ZDP, a záloh na jednotlivá povinná veřejná pojistná, jejichž výpočet je pro účely stanovení paušální zálohy stanoven v zákoně o PSZ a PSPZ a v zákoně o PVZP. Jinak řečeno, při splnění zákonem stanovených podmínek pro vstup do paušálního režimu a setrvání v něm a při řádném odvádění paušálních záloh má poplatník splněny veškeré platební povinnosti vůči státu vyplývající jak z daně z příjmů, tak z povinných veřejných pojistných. Konkrétní výše měsíční zálohy, včetně sazeb na daň z příjmů a na jednotlivá povinná veřejná pojistná jsou znázorněna v následující tabulce:

	Celková výše zálohy	Daň z příjmů	Důchodové pojištění	Zdravotní pojištění
1. pásmo	6.208 Kč	100 Kč	3.386 Kč	2.722 Kč

⁷⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, č. 366/2022 Dz, k bodu 11.

⁷⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, č. 366/2022 Dz, k bodu 17.

2. pásmo	16.000 Kč	4.963 Kč	7.446 Kč	3.591 Kč
3. pásmo	26.000 Kč	9.320 Kč	11.388 Kč	5.292 Kč

*zdroj autorka⁷⁹

Povinnost platit zálohy je zákonem upravena relativně přísně. Žádnou roli například nehraje skutečnost, že poplatník v daném roce nedosáhne žádných příjmů ze samostatné činnosti. V takovém případě se totiž v souladu se zákonnou fikcí na takového poplatníka hledí, jako by je měl.⁸⁰ Správce daně rovněž nemůže povolit placení paušální zálohy v jiné výši či dokonce stanovit úplnou výjimku z této povinnosti.⁸¹ Důvodem pro vystoupení z paušálního režimu, a tedy pro změnu či prominutí výše záloh není ani např. dlouhodobé onemocnění.⁸² Vstupem do paušálního režimu se tedy v tomto směru poplatník vystavuje určitému riziku.

Výhody využití tohoto režimu jsou podrobněji rozebírány v předchozích kapitolách a spočívají zejména ve zvýšení právní jistoty a snížení administrativní zátěže. Tato cesta s sebou nicméně nese, jak bylo naznačeno v předchozím odstavci, také některé nevýhody. Ty spočívají, kromě těch dříve zmíněných, zejména v nemožnosti uplatnit odpočty od základu daně či daňové ztráty, ale také, což je pro zdaňování příjmů fyzických osob velice důležitým faktorem, konkrétně pro stanovení výše daně, nelze využít žádné daňové slevy nebo daňová zvýhodnění.⁸³

⁷⁹ Zdroj dat: Finanční správa. Obecné informace finanční správy k paušální dani. [online]. 2023 [cit. 2023-03-03], dostupné zde:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

⁸⁰ § 7a odst. 7 ZDP.

⁸¹ § 38lk ZDP.

⁸² RINDOVÁ I., JEDLANOVÁ H. Poplatník v paušálním režimu a daň rovná paušální dani. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, roč. 29, č. 3 (2021), str. 16.

⁸³ MACHÁČEK I. *Fyzické osoby a daň z příjmu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-075-2, str. 80.

2. Srovnání daňového zatížení jednotlivých skupin poplatníků

Následující část práce se bude zabývat konkrétními výpočty a následnou analýzou reálné výše daňové zátěže poplatníků – fyzických osob napříč jednotlivými pásmy paušálního režimu.

2.1. Metodika⁸⁴

Pro větší přehlednost bylo pro srovnávání jednotlivých skupin zvoleno členění do podkapitol podle skupin činností s paušálními výdaji ve výši 80 %, 60 % a 40 %. Jak známo, výše těchto paušálních výdajů je zákonnou fikcí, proto každá ze srovnávaných kategorií OSVČ zohledňuje kromě právně uplatňované výše výdajů také skutečné situace poplatníků s více či méně rozdílnou výší skutečných výdajů, které museli pro získání, zajištění a udržení předmětné výše příjmů vynaložit. Zohledňování takových situací pak bude vycházet z předpokladu, že poplatník, jehož skutečné výdaje jsou nižší než výdaje, které mu zákon umožňuje uplatnit paušální částkou, tuto možnost využije a tyto vyšší výdaje uplatní. Takto zvolené případy OSVČ uplatňujících paušální výdaje budou srovnávány s OSVČ v paušálním režimu a se zaměstnanci. Samostatnou činnost nelze vykonávat jako závislou činnost z podstaty věci. Zkoumané srovnání daňové zátěže mezi těmito poplatníky je proto zaměřeno na situace, kdy osoby vykonávají fakticky obdobný druh výdělečné činnosti se specifiky pro samostatnou či závislou činnost, tj. například poplatník vykonává samostatnou činnost zemědělské výroby nebo je zaměstnán jako zemědělec.⁸⁵

Jako výchozí údaj, od kterého se bude srovnávání skutečného daňového zatížení odvíjet, byl zvolen roční hrubý zisk poplatníků, tedy příjem, od kterého jsou odečteny skutečné výdaje, které pro jeho dosažení, zajištění a na jeho udržení poplatník vynaložil. Tato hodnota by měla odrážet skutečnou ekonomickou výkonnost poplatníků, a také příjem, který potenciálně může podléhat zdanění. V případě zaměstnanců se bude jednat o tzv. superhrubou mzdu, tedy hrubou

⁸⁴ V době zpracovávání této práce byl vládou představen tzv. konsolidační balíček (viz elektronická knihovna legislativního procesu, Vláda ČR, [online, cit. 2023-07-16], dostupné zde:

https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCS3JLKC2/?fbclid=IwAR3mWA4Yft2ZI0rk7iA2Io90_vM1O_MLV0oWkg_2EhcZJUepVx_YSywaklg), který se mimo jiné dotýká i některých výpočtů této práce. Jedná se o plán zvýšit sazby na nemocenské pojištění zaměstnanců o 0,6 %, omezení uplatnění daňové slevy na manžela, se kterou je v této práci kalkulováno, zvýšení minimálního vyměrovacího základu pro veřejná pojistná z 50 % na 55 % příjmů, a zvýšení sazeb paušální daně v prvním pásmu paušálního režimu. V práci jsou výpočty daňového zatížení na základě platné a účinné právní úpravy v době uzavření rukopisu, protože ještě není jisté, co přesně nakonec legislativním procesem projde. Nicméně dle mého názoru jsou závěry této práce relevantní i za předpokladu přijetí všech změn v jejich navrhovaném znění, byť s mírně odlišnými numerickými výsledky, neboť se nejedná o systémovou či výraznou změnu.

⁸⁵ Podrobněji se otázkou srovnatelnosti těchto skupin bude zabývat tato práce v části 2., kapitole 2.2. - Srovnatelnost daňové zátěže příjmů ze závislé a samostatné činnosti.

mzdu zvýšenou o povinná veřejná pojistná ze strany zaměstnavatele, neboť jejich zohlednění je pro zjištění skutečné výše reálného daňového zatížení příjmu zaměstnance nezbytné. I když plnění na veřejná pojistná zaměstnavatele zaměstnanec ekonomicky přímo nenes, tvoří příjem státního rozpočtu a jsou relevantní pro srovnání se zdaněním OSVČ, které obdobná plnění musí ekonomicky nést samy. Také je nutné poukázat na skutečnost, že i přes to, že tato veřejná pojistná má ekonomicky nést zaměstnavatel, lze logicky očekávat, že zaměstnancem vytvořená „skutečná ekonomická hodnota“ pro zaměstnavatele musí pokrýt i výši těchto plnění, aby je zaměstnavatel nemusel hradit tzv. ze svého, jinak řečeno, aby se zaměstnávání onoho zaměstnance vyplatilo. V kategorii zaměstnanců, na rozdíl od OSVČ, nebudou z důvodu přílišné rozmanitosti jednotlivých zaměstnání zohledňovány skutečné výdaje na výkon práce a rovněž náklady zaměstnavatele na zaměstnance nemzdového charakteru (administrativní zátěž související se zaměstnancem, nástroje na práci zaměstnance atp.). Data bude proto nutné interpretovat i s přihlédnutím k tomu, že se skutečné hodnoty daňového zatížení hrubého zisku mohou mírně lišit z důvodu nezohledněných proměnných.

Každá z podkapitol bude dále členěna podle hranic pro jednotlivá pásma paušálního režimu, a to zpravidla při jejich dolních a horních hranicích. Výše hrubého zisku bude určena podle nejvyššího možného hrubého zisku při horních hranicích pásem za předpokladu, že uplatňované paušální výdaje konkrétní skupiny činností se budou rovnat skutečně vynaloženým výdajům poplatníka. To prakticky znamená, že poplatníci, jejichž skutečné výdaje se rovnají těm paušálním, budou dosahovat ve srovnání s poplatníky s nižšími skutečnými výdaji nejvyššího příjmu, který bude dosahovat či přesahovat hranice jednotlivých pásem. Výše nejnižšího možného hrubého zisku pro spodní část jednotlivých pásem bude získána obdobným způsobem s drobným rozdílem, konkrétně tak, že k hranici nejvyššího možného hrubého zisku pro bezprostředně nižší pásmo bude přičteno 1.000 Kč. Rozhodné hranice hrubého zisku jsou vypočítávány u poplatníků s nejvyššími skutečnými výdaji kvůli toho, že na vytvoření stejného hrubého zisku jako poplatníci s nižšími skutečnými výdaji potřebují dosáhnout vyšších příjmů.

Srovnání nezohledňuje poplatníky, kteří vykonávají činnosti z více druhů skupin činností dle uplatnitelných paušálních výdajů, ale zkoumá pouze poplatníky, kteří vykonávají jen činnosti z jedné z těchto skupin. Proto také nebude každá kapitola zohledňovat každé ze tří pásem paušálního režimu, ale pouze ekonomicky či právně relevantní pásma či jejich zákonem předvídané hranice. Některé ze skupin samostatných činností, v souladu s pojednáním v podkapitole Poplatník v paušálním režimu, mají maximální hranice příjmů pro vstup do paušálního režimu jako takového již v prvním nebo druhém pásmu. Stejně tak srovnání

nezohledňuje situace, kdy poplatníci generují zisky prostřednictvím kombinace závislé a samostatné činnosti.

V rámci konkrétních tabulek pak bude zkoumána výše daňových povinností v širším smyslu slova, a to jak z pohledu ne/výhodnosti pro stát, tak i pro konkrétní poplatníky. V této souvislosti bude sledována zejména výše daňového zatížení (a příjmů státního rozpočtu) v absolutních číslech, v procentech z hrubého zisku, a také z hlediska, jak velkou část z toho přímo ekonomicky nesl poplatník. V neposlední řadě bude počítána rozdílnost čistého zisku, který skupinám poplatníků se stejným hrubým ziskem zůstane.

Při výpočtů výše daňové povinnosti bude u jednotlivých kategorií zohledněna pouze základní sleva na poplatníka, kterou mohou uplatnit všechny kategorie poplatníků s výjimkou poplatníků v paušálním režimu. Následovat bude tabulka, která bude zobrazovat modifikovanou situaci, jak by se změnila absolutní a procentuální výše daňového zatížení jednotlivých kategorií při uplatnění vybraných zvýhodnění a slev na dani (zvýhodnění na až 3 děti a slevy na manžela). Sleva na manžela a zvýhodnění na děti jsou řešeny jako alternativní situace, nejedná se tedy o jejich součet. Výsledné číslo v modifikované tabulce pak bude celková výše daňového zatížení (v širším smyslu slova) poplatníka v absolutních číslech nebo v procentech po uplatnění vybrané slevy či zvýhodnění na dani, tedy včetně povinných veřejných pojistných. Hodnoty v tabulkách jsou obecně zaokrouhleny na celá čísla, s výjimkou hodnot procentuální výše daňového zatížení, které budou z důvodu potřeby větší přesnosti dat zaokrouhleny na 1 desetinné místo, základu daně, který je v souladu se ZDP zaokrouhlen na celé stokoruny dolů, a výše daně, která je zaokrouhlena na celé koruny nahoru. Nebude-li v tabulkách uvedeno jinak, jedná se o částky v Kč. Pokud hodnota daně z příjmů v některých případech dosáhne záporných čísel, bude výsledná hodnota v tabulce rovna nule, pokud se nebude jednat o případ daňových zvýhodnění na děti.

2.2. Srovnatelnost daňové zátěže příjmů ze závislé a samostatné činnosti

Před přistoupením ke zkoumání dopadů paušálního režimu na rozdílnost zdanění zaměstnanců a OSVČ je potřeba zodpovědět otázku, jestli je vůbec možné srovnávat daňové zatížení zaměstnanců a OSVČ tak, abychom dostali vypovídající výsledky, zejména v reakci na mnoho argumentů padajících jak v laických, tak odborných diskusích.

S ohledem na to, že jedním ze zkoumaných aspektů v rámci analýzy daňové zátěže fyzických osob je výhodnost různých zdaňovacích režimů pro konkrétní poplatníky, je hned nasnadě

otázka, jestli mají poplatníci reálnou možnost, ať již legální či nelegální, volit mezi tím, jestli obdobnou (nikoliv nutně totožnou) výdělečnou činnost budou vykonávat v režimu OSVČ nebo jako závislou činnost. Nejvyšší správní soud definuje tři kategorie výdělečných činností. První kategorii tvoří činnosti, které lze vykonávat výhradně jako samostatnou činnost, ať je tak předvídáno již zákonem (např. notář) či to vyplývá z povahy věci (např. výrobní či obchodní činnosti). Druhá kategorie naproti tomu zahrnuje činnosti, které ze své povahy mohou být konány pouze v závislém poměru, typickým používaným příkladem bývá pokladní v supermarketu. Třetí a nejširší kategorii tvoří poměrně rozmanitá škála činností tzv. obojetné povahy, které lze vykonávat jak samostatně, tak v rámci pracovního poměru (svobodná povolání, různé kategorie služeb, činnosti drobných živnostníků jako např. zedník, instalatér). Tuto kategorii činností ale samozřejmě nelze vnímat tak, že jejich samostatný výkon nikdy nebude (nedovoleným) švarcsystémem bez dalšího, nýbrž je potřeba každý případ zkoumat individuálně, zejména míru samostatnosti v konkrétních případech, která nesmí být předstíraná, a zároveň se nesmí jednat o pouhé zneužití práva.⁸⁶ Toto individuální posouzení v praxi, zejména s ohledem na existující judikaturu⁸⁷ či přístup jednotlivých oblastních inspektorátů práce⁸⁸ považují někteří odborníci za nejednotné, jiní dokonce označují celkový přístup úřadů vůči potírání švarcsystému za laxní,⁸⁹ což může do jisté míry přispívat k jeho legalizaci. Vedle toho je nutné dodat, že švarcsystém, i přes to, že počet kontrol i uložených sankcí ze strany Státního úřadu inspektorátu práce v posledních šesti letech vykazuje sestupnou tendenci,⁹⁰ je stále relevantním problémem, díky kterému stát na daních a jiných povinných platbách daňového charakteru přichází o nemalé částky. Potenciální ušetření finančních prostředků je totiž tak rozsáhlé, že se mnohým zaměstnavatelům vyplatí i přes rizika sankcí.⁹¹ Takové lákadlo logicky funguje oběma směry, a tedy přiměje mnohé dřívější zaměstnance ke vstupu do švarcsystému, což vede ke zkrácení pracovního trhu.⁹² S ohledem na výše uvedené lze uzavřít,

⁸⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 6 Afs 85/2014–39 ze dne 28. 8. 2014.

⁸⁷ GABRIEL J. Švarcsystém je stále nelegální. *epravo.cz* [online] 2021, [cit. 2023-05-29] dostupné zde: <https://www.epravo.cz/top/clanky/svarcsystem-je-stale-nelegalni-112926.html>.

⁸⁸ CVINEROVÁ B., BĚLOHUBEK V. Stát si neví rady s trestáním švarcsystému. *Právní rádce – ekonom*, roč. 28 č. 12 (2020), str. 15.

⁸⁹ KAMBERSKÝ P. Ekonom Dušek: Česko je v zajetí daňových pastí. A za vysokým deficitem stojí dřívější rozhodnutí ANO a ODS. *Lidovky.cz* [online]. 2023 [cit. 2023-05-18], dostupné zde: https://www.lidovky.cz/byznys/rozhovor-libor-dusek-ekonom-nerv-dan-danove-pasti-deficit-snizovani-zvysovani.A230513_151126_in_ekonomika_atv.

⁹⁰ KRIUŠENKO A. Kontrol i pokut za švarcsystém ubývá. Za jediného pracovníka přitom stát přichází o stovky tisíc korun. *Hospodářské noviny* [online]. 2022, [cit. 2023-06-03], dostupné z: <https://archiv.hn.cz/c1-67024030-z-tisicu-firem-dostanou-pokutu-za-svarcsystem-jenom-desitky-kontrol-pritom-ubyva>.

⁹¹ KALVODA, A. Švarcsystém z pohledu inspekce práce. *Práce a mzda*, roč. 67, č. 9 (2019), str. 41.

⁹² SOJKOVÁ L. Deformace trhu práce prostřednictvím systému zdaňování fyzických osob. *E+M ekonomie a management* [online], č. 3 (2011), Technická univerzita v Liberci, [cit. 2023-06-03], dostupné zde: https://www.ekonomie-management.cz/download/1346065780_ad5d/2011_03_sojkova.pdf, str. 6.

že volba jednotlivých poplatníků, jestli svou výdělečnou činnost budou, byť s jistými rozdíly, vykonávat v závislém poměru či v samostatném postavení, je v českém prostředí relevantní volbou.

Dalším z poměrně často používaných argumentů ohledně rozdílné daňové zátěže zaměstnanců a OSVČ jsou různé výhody a ochrana, které zaměstnancům z jejich postavení plynou, např. dovolená, omezená výše náhrady škody, relativně jistý příjem atd. První ze zmiňovaných příkladů je odborníky někdy nazýván dokonce jako „*ekonomický nesmysl*“ či „*ekonomický folklor*“;⁹³ s čímž se ztotožňuji, protože tento faktor racionální zaměstnavatel svému zaměstnanci promítne do výše mzdy. Situaci, kdy zaměstnanec pro zaměstnavatele minimálně měsíc v každém roce nebude pracovat, ale ve kterém bude pobírat mzdu, lze snadno předvídat, propočítat a tento výsledek zohlednit předem.

Rovněž se domnívám, že míra ochrany při výkonu dané činnosti není daňově relevantním kritériem. Stejně tak rozdíly v rizikovosti nabývání příjmů fyzických osob obecně, které jsou propojeny se zákonnou ochranou zaměstnanců, nejsou v obecné rovině přímo zohledňovány jednak ani při výkonu různých samostatných činností a jednak ani v rámci jiných příjmů fyzických osob. Argument ohledně relativně jisté výše příjmů zaměstnanců díky zárukám stanoveným v ZP (zejména ochranná doba, výpovědní doba, omezené výpovědní důvody, ale i mnoho dalších) a nejisté výši příjmů OSVČ se v diskusích často používá jako tautologie. Je tomu ale vždy skutečně tak? K tomu je v první řadě nutné říct, že ne každý poplatník vykonávající samostatnou činnost podléhá výkyvům trhu a je vázán na neustálé a nejisté získávání dalších zakázek či nových klientů. Například u poskytovatelů zdravotních služeb se svou soukromou ordinací, zejména například v oboru zubního lékařství, si lze nejistotu zisku a podléhání tržním výkyvům velice těžko představit. Stejně tak například u poplatníka provozujícího v průběhu let zajaté kadeřnictví. Zároveň je nutné poukázat na fakt, že ne každý poplatník vykonávající závislou činnost požívá zmiňovaných výhod. Například zaměstnanci vykonávající svou činnost na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr nepožívají mnohé ze zmiňovaných zásadních výhod závislého pracovního poměru. Výpovědní doba těchto poplatníků je pouze patnáctidenní, ze zákona jim nevzniká nárok na odstupné,

⁹³ KAMBERSKÝ P. Ekonom Dušek: Česko je v zajetí daňových pastí. A za vysokým deficitem stojí dřívější rozhodnutí ANO a ODS. *Lidovky.cz* [online]. 2023 [cit. 2023-05-18], dostupné zde: https://www.lidovky.cz/byznys/rozhovor-libor-dusek-ekonom-nerv-dan-danove-pasti-deficit-snizovani-zvysovani.A230513_151126_ln_ekonomika_atv.

výpovědní důvody nejsou ze zákona omezeny, nemají nárok čerpat dovolenou⁹⁴ atd., tudíž je jejich ochrana a potenciální jistota příjmů oproti zaměstnancům v pracovním poměru značně omezena.

Přestože lze argumentovat, že tyto dohody jsou mířeny na zaměstnání menšího rozsahu, což je svým způsobem zohledněno a daňově (v širším smyslu) zvýhodněno v rámci zákonných hranic takto vygenerovaných příjmů pro placení daně z příjmů či pro povinné placení veřejných pojistných,⁹⁵ dle statistik ministerstva práce a sociálních věcí je v České republice přes 220.000 zaměstnanců zaměstnaných na základě těchto dohod, kteří povinně odvádí pojistné na sociální zabezpečení,⁹⁶ tj. dosahují příjmu, který převyšuje tyto zákonem stanovené hranice. Z tohoto čísla dle odhadů cca 40.000 osob nedosahuje dalších výrazných příjmů, nicméně pouze pro 10.000 osob je příjem z těchto dohod jediným zdrojem obživy, protože se mezi nimi mohou nacházet například rodiče s rodičovským příspěvkem či matky pobírající peněžitou pomoc v mateřství.⁹⁷ Osobně se domnívám, že počet těchto osob ve skutečnosti vyšší, neboť v počtu 40.000 poplatníků nejsou zahrnuti osoby pobírající invalidní či starobní důchod či osoby, které dle odhadů studují a pouze si přivydělávají. Předpoklad přivýdělníka ke studiu poplatníka je nicméně založen čistě na roce narození poplatníka, což znamená, že do této kategorie byly zařazeny také mladí nestudující pracovníci. Vedle toho se domnívám, že nelze bez dalšího tvrdit, že pokud poplatník pobírá invalidní či starobní důchod, rodičovský příspěvek či peněžitou pomoc v mateřství či pokud studuje, že není výrazně ohrožen výpadkem příjmů z těchto dohod. V metodice této statistiky totiž nebyla zohledněna výše zmiňovaných pobíraných dávek ani výše vyživovací povinnosti ze strany rodičů vůči studujícím a skutečnost, do jaké míry tato povinnost (byť potenciálně) pokrývá náklady spojené se studiem (zejména v návaznosti na druh studia, město, ve kterém student studuje atd.). S ohledem na výše uvedené se tedy domnívám, že argument existence záruk, výhod a relativní jistoty příjmů zaměstnanců oproti OSVČ by

⁹⁴ Dle předpokladu by na podzim roku 2023 měla být schválena novela zákoníku práce (srov. sněmovní tisk 423, dostupný zde:

<https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=423&fbclid=IwAR2WY8XN1IwnDJEH3GmP8ohJVAgPMwAFLD1-owif9g0x62rdpGX-ROF3ndA>), která by měla s navrhovanou účinností k 1. 1. 2024 změnit postavení zaměstnanců na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, zejména zavést těmto pracovníkům zmiňovaný nárok na dovolenou.

⁹⁵ K tomu více viz 1. část této práce.

⁹⁶ Ministerstvo práce a sociálních věcí. Analýza četnosti práce na dohodu a možnost řešení výpadku příjmů u zaměstnanců na dohodu [online], 2020, [cit. 2023-07-14], dostupné zde: https://www.mpsv.cz/documents/20142/1248138/Analyza_DPP_DPC_25_05_2020.pdf, str. 6.

⁹⁷ Ministerstvo práce a sociálních věcí. Analýza četnosti práce na dohodu a možnost řešení výpadku příjmů u zaměstnanců na dohodu [online], 2020, [cit. 2023-07-14], dostupné zde: https://www.mpsv.cz/documents/20142/1248138/Analyza_DPP_DPC_25_05_2020.pdf, str. 7.

nejen neměl být argumentem pro odlišnost daňové zátěže, ale rovněž není ani ve všech případech pravdivý.

Pro úplnost je nutné dodat, že existují také relevantní argumenty, proč by zisky OSVČ měly podléhat menší daňové zátěži, a sice, že v sobě zahrnují mimo odměnu za výkon aktivní činnosti OSVČ také výnosy z investovaného kapitálového majetku.⁹⁸ Otázkou však i nadále zůstává, jestli je možné i těmito relevantními argumenty ospravedlnit velmi výrazně odlišné zacházení, případně pokud ano, tak do jaké míry (k tomu viz dále).

2.3. Skupina činností s paušálními výdaji 80 %

Pro skupinu činností s 80% výdaji je horní hranice pro vstup paušálního režimu jako takového stanovena již v prvním pásmu, poplatník patřící do této skupiny proto nikdy nebude podléhat zdanění podle sazeb paušální daně druhého a třetího pásma.

Hrubý zisk při dolní hranici pro tuto kategorii poplatníků výjimečně nebude stanovena při první hranici prvního pásma, ale jeho druhé hranici. Je tomu tak z důvodu, že při stanovení výše ročního hrubého zisku při nejnižší hranici pásma by tyto zisky po přepočtu na jednotlivé měsíce byly tak nízké, že by neodpovídaly ani výši měsíční minimální mzdy, tudíž je nepravděpodobné, že by takový výsledek odrážel relevantní tržní situaci.

2.3.1. 1. pásmo

Dolní hranice (při druhé hranici prvního pásma) – hrubý zisk = 300.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1500000	1000000	600000	-
Náklady (skutečné)	-	1200000	700000	300000	-
Náklady (právní)	0	1200000	800000	480000	0
Hrubý zisk	300000	300000	300000	300000	300000

⁹⁸ KAMBERSKÝ P. Ekonom Dušek: Česko je v zajetí daňových pastí. A za vysokým deficitem stojí dřívější rozhodnutí ANO a ODS. *Lidovky.cz* [online]. 2023 [cit. 2023-05-18], dostupné zde: https://www.lidovky.cz/byznys/rozhovor-libor-dusek-ekonom-nerv-dan-danove-pasti-deficit-snizovani-zvysovani.A230513_151126_ln_ekonomika_atv.

Základ daně	-	300000	200000	120000	224200
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	45000	30000	18000	33630
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	14160	0	0	2790
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	64050	42700	25620	24662
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	75780
Výše veřejných pojistných celkem	73296	64050	42700	25620	100442
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	78210	42700	25620	103232
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	24,8	26,1	14,2	8,5	34,4
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	74496	78210	42700	25620	27452
Čistý příjem/zisk poplatníka	225504	221790	257300	274380	196768

**zdroj: autorka*

Z prvního grafu vyplývá, že paušální režim je za této situace výhodný pouze pro poplatníky, jejichž skutečné výdaje jsou rovny paušálním výdajům, přičemž ale tento ekonomický rozdíl lze interpretovat jako zanedbatelný, protože rozdíl v procentuální daňové zátěži činí pouhé 1,3 %. Při zohlednění výhod paušálního režimu, které nemají ekonomický charakter, se tato cesta může jevit ještě o něco výhodnější. S klesajícími skutečnými výdaji však můžeme vidět, že paušální režim nemůže jakkoliv konkurovat možnosti uplatnit paušální výdaje. Daň z příjmů pro poplatníky se skutečnými výdaji pouze o 10 % nižšími než je částka uplatnitelných paušálních výdajů, vychází po uplatnění základní slevy na poplatníka dokonce v záporných absolutních číslech. Reálná daňová zátěž takového poplatníka pak sestává pouze z povinných veřejných pojistných, a to i přes to, že je zohledněna pouze základní sleva na poplatníka. Skutečné daňové zatížení hrubého zisku zaměstnance je znatelně vyšší než v případě OSVČ, a to jak ve standardním režimu zdanění, tak v paušálním režimu. Díky tomu, že rozdíl výše zdanění OSVČ je v obou režimech pouze nepatrný, lze uzavřít, že paušální režim nepřináší (téměř) žádný nový aspekt při zkoumání rozdílu mezi zdaněním OSVČ a zaměstnanců či mezi OSVČ navzájem.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	53370	17860	780	78392
Sleva na manžela (v %)	24,8	17,8	6,0	0,3	26,1
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	63006	27496	10416	88028
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	24,8	21,0	9,2	3,5	29,3
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	40686	5176	-11904	65708
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	24,8	13,6	1,7	-4,0	21,9

Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	12846	-22664	-39744	37868
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	24,8	4,3	-7,6	-13,2	12,6

*zdroj: autorka

Jak ukázal dílčí závěr výše, paušální režim při zkoumání této tržní situace nepřinášel poplatníkům významné výhody. Proto není žádným překvapením, že po uplatnění v podstatě jakýchkoliv z vybraných slev či zvýhodnění na dani se paušální režim stává vyloženě ekonomicky nevýhodným. A to dokonce tak nevýhodným, že pokud by do něj poplatník s nárokem na uplatnění těchto slev či zvýhodnění vstoupil, snížil se rozdíl mezi daňovým zatížením zaměstnanců a OSVČ v paušálním režimu pouze na jednotky procent, přičemž, pokud má poplatník – zaměstnanec dvě a více dětí, na které by uplatňoval daňové zvýhodnění, tak se dostane dokonce do daňově výhodnějšího postavení.

Horní hranice (při třetí hranici prvního pásma) – hrubý zisk = 400.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	2000000	1333333	800000	-
Náklady (skutečné)	-	1600000	933333	400000	-
Náklady (právní)	0	1600000	1066667	640000	0
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000
Základ daně	-	400000	266600	160000	298900
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	60000	39990	24000	44835
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	9150	0	13995

Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	85400	56919	34160	32879
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	101028
Výše veřejných pojistných celkem	73296	85400	56919	34160	133907
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	114560	66069	34160	147902
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	16,5	8,5	37,0
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	74496	114560	66069	34160	46874
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	333931	365840	252098

*zdroj: autorka

Při horní hranici příjmů této skupiny můžeme vidět, že poplatníci, jejichž výše skutečných výdajů odpovídá zákonem stanovené hranici 80 %, při vstupu do paušálního režimu ušetří, oproti jejich kolegům s nižšími příjmy, rovných 10 % ze svého hrubého zisku. S klesajícími skutečnými výdaji pak ekonomicky výhodnější zůstává uplatňování paušálních výdajů, s tím, že při skutečné výši výdajů ve výši 70 % z příjmů zůstává paušální režim stále alespoň konkurenceschopný. Daňové zatížení zaměstnanců je opět znatelně vyšší než u kterékoliv ze zkoumaných skupin OSVČ, přičemž oproti poplatníkovi v paušálním režimu činí daňová povinnost přibližně dvojnásobek. Lze tedy uzavřít, že v této zkoumané příjmové situaci k prohloubení rozdílů mezi výší daňového břemene OSVČ s vysokými skutečnými výdaji a zaměstnanců.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	89720	41229	9320	123062
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	10,3	2,3	30,8
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	99356	50865	18956	132698
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	12,7	4,7	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	77036	28545	-3364	110378
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	7,1	-0,8	27,6
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	49196	705	-31204	82538
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	18,6	12,3	0,2	-7,8	20,6

*zdroj: autorka

I po uplatnění většiny slev či zvýhodnění na dani si paušální režim pro poplatníky s nejvyššími skutečnými výdaji zachová svou profitabilitu. V případě zaměstnanců by se daňové zatížení s poplatníky v paušálním režimu dostalo do srovnatelného postavení až v případě uplatňování zvýhodnění na 3 děti, nicméně za této situace by bylo od OSVČ iracionální možnost vstupu do paušálního režimu využít. Za povšimnutí také stojí ta skutečnost, že u poplatníků s nižšími skutečnými náklady se daňová povinnost dostala do záporných čísel, které v případě uplatňování daňových zvýhodnění znamenají nárok na daňový bonus. Od části obdobně výkonných poplatníků tedy stát na daních vybere několik desítek tisíc korun, zatímco jiné části takových poplatníků je naopak vyplatí.

Závěr k prvnímu pásmu

Při pohledu na tuto skupinu jako celek zjistíme, že díky velice vysokému procentu uplatnitelných paušálních výdajů může o vstupu do paušálního režimu uvažovat jen velice úzká zisková skupina poplatníků, jejíž skutečné výdaje se navíc pohybují při zákonem stanovené výši uplatnitelných paušálních výdajů. A že tomu tak paradoxně je i přes to, že se díky horní hranici příjmů v prvním pásmu těchto poplatníků týká pouze nejnižší možná výše paušální daně. Pro drtivou většinu zkoumaných poplatníků bude výhodnější uplatnit paušální výdaje a setrvat ve standardním režimu zdanění.

Při srovnání základních tabulek mezi sebou ale můžeme vypočítat významný rozdíl v daňovém břemenu některých OSVČ, který paušální režim přináší. Poplatníkům, jejichž skutečné výdaje se budou pohybovat kolem 80 % a jejichž příjmy se budou pohybovat při dolní zvolené hranici hrubého zisku, volba mezi paušálním režimem a standardním režimem zdanění nepřinese téměř žádný rozdíl. Naproti tomu jejich kolegové s příjmem při horní hranici hrubého zisku si při volbě paušálního režimu mohou na daních polepšit o 10 %. Mimo to, pokud si obě tyto skupiny vysoko výdajových poplatníků zvolí konkrétně pro svůj případ daňově výhodnější možnost, bude procentuální rozdíl mezi daňovým zatížením jejich hrubého zisku pořád činit více než 6 %.

2.4. Skupina činností s paušálními výdaji 60 %

Daňové zatížení této skupiny bude zkoumáno v rámci prvního a druhého pásma paušálního režimu. Třetí pásmo pro tyto poplatníky není relevantní, protože horní hranice ve výši 2.000.000 Kč se nachází již ve druhém pásmu. Dolní hranice prvního pásma je stanovena při jeho první hranici, horní hranice prvního pásma při druhé hranici. Třetí hranice prvního pásma nelze dle ZDP na tuto skupinu aplikovat, neboť je předvídaná pouze pro skupinu činností s 80% výdaji.

2.4.1. 1. pásmo

Dolní hranice (při první hranici prvního pásma) – hrubý zisk = 400.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1000000	666667	533333	444444	-

Náklady (skutečné)	-	600000	266667	133333	44444	-
Náklady (právní)	0	600000	400000	320000	355556	0
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000	400000
Základ daně	-	400000	266600	213300	88800	298900
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	60000	39990	31995	13320	44835
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	9150	1155	0	13995
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	85400	56919	45540	18959	32879
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	101028
Výše veřejných pojistných celkem	73296	85400	56919	45540	18959	133907
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	114560	66069	46695	18959	147902
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	16,5	11,7	4,7	37,0
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	74496	114560	66069	46695	18959	46874
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	333931	353305	381041	252098

**zdroj: autorka*

Poplatníkům této skupiny s příjmem při první hranici prvního pásma se skutečnými výdaji ve výši těch paušálně uplatnitelných přináší paušální daň možnost snížit své daňové výdaje o 10 %. Paušální režim pak zůstává výhodný, případně alespoň konkurenceschopný, až do snížení

skutečných výdajů poplatníků do výše 40 % z jejich příjmů. Pro poplatníky se skutečnými výdaji nižšími se pak ekonomicky vyplatí zůstat ve standardním režimu zdanění při uplatňování paušálních výdajů. Procentuální výše daňového zatížení poplatníků v paušálním režimu je oproti zaměstnancům přibližně poloviční. Největší rozdíl v míře zdanění zaměstnanců oproti OSVČ nicméně nalezneme mimo paušální režim, a sice u nízkonákladových poplatníků uplatňujících paušální výdaje. Lze tak uzavřít, že v této situaci dochází k prohloubení daňového rozdílu mezi OSVČ s vyššími skutečnými výdaji a zaměstnanci. Význam tohoto závěru je však snížen při pohledu na téměř desetinasobnou daňovou zátěž zaměstnanců oproti OSVČ s nejnižšími skutečnými náklady, kteří uplatňují paušální výdaje.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	89720	41229	21855	0	123062
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	10,3	5,5	0	30,8
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	99356	50865	31491	3755	132698
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	12,7	7,9	0,9	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	77036	28545	9171	-18565	110378
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	7,1	2,3	- 4,6	27,6
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	49196	705	-18669	-46405	82538
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	18,6	12,3	0,2	-4,7	-11,6	20,6

*zdroj: autorka

Po odečtení slev a zvýhodnění na dani zůstává paušální režim ekonomicky výhodný nebo alespoň v míře daňové zátěže obdobný pouze pro poplatníky, jejichž skutečné výdaje se blíží

zákoně hranici pro uplatnění paušálních výdajů a kteří mají maximálně dvě děti, na které uplatňují daňové zvýhodnění. Pro poplatníky s nižšími skutečnými výdaji se vyplatí zůstat ve standardním režimu zdanění. Zaměstnancům by paušální daň mohla konkurovat pouze v případě, kdyby poplatníci vyživovali tři děti, na které by uplatňovali daňové zvýhodnění, nicméně v takovém případě racionální poplatník logicky opět zvolí cestu uplatnění paušálních výdajů, kde oproti zaměstnancům zůstanou stále výrazně ekonomicky zvýhodnění. Pokud srovnáme OSVČ s velice nízkými skutečnými výdaji se zaměstnanci s více dětmi, můžeme opět vidět, že zatímco zaměstnanec stále odvede státu podstatnou část svých příjmů, nízkonákladovým OSVČ naopak odvede peníze v podobě daňového bonusu v nemalé výši stát.

Horní hranice (při druhé hranici prvního pásma) – hrubý zisk = 600.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1500000	1000000	800000	666667	-
Náklady (skutečné)	-	900000	400000	200000	66667	-
Náklady (právní)	0	900000	600000	480000	533333	0
Hrubý zisk	600000	600000	600000	600000	600000	600000
Základ daně	-	600000	400000	320000	133300	448400
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	90000	60000	48000	19995	67260
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	59160	29160	17160	0	36420
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	128100	85400	68320	28460	49324

Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	151559
Výše veřejných pojistných celkem	73296	128100	85400	68320	28460	200883
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	187260	114560	85480	28460	237303
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	12,4	31,2	19,1	14,2	4,7	39,6
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	74496	187260	114560	85480	28460	85744
Čistý příjem/zisk poplatníka	525504	412740	485440	514520	571540	362697

**zdroj: autorka*

Při zvýšení hrubého zisku poplatníků k horní hranici prvního pásma představuje vstup do paušálního režimu ekonomicky výhodnější daňovou cestu pro poplatníky s výší skutečných výdajů snižujících se až k 25 % z jejich příjmů, čímž se stává lepší variantou pro většinu zkoumaných modelových případů. To souvisí s tím, že procentuální daňová zátěž poplatníků v paušálním režimu klesne velice výrazným způsobem, a to na 12,4 % z hrubého zisku, díky čemuž si poplatníci s nejvyššími skutečnými výdaji mohou polepšit téměř o 20 %, což zároveň vytváří rezervu pro výhodnost procentuální daňové zátěže pro snižující se skutečné výdaje poplatníků. Pro poplatníky se skutečnou hranicí výdajů při hranici zákonné hranice pro uplatnění paušálních výdajů je pak procentuální zatížení v paušálním režimu oproti standardnímu režimu přibližně 2,5x nižší, ve srovnání se zaměstnanci pak více než 3x nižší. Z toho vyplývá, že i v tomto případě dojde ve většině případů k prohloubení rozdílů mezi daňovým zatížením zaměstnanců a většiny sledovaných OSVČ. Největší rozdíl v daňové zátěži zaměstnanců a OSVČ ale opět zůstává ve standardním režimu zdanění, a to v případě poplatníků s nejnižšími skutečnými výdaji, jejichž reálná daňová zátěž je oproti zaměstnancům přibližně 8x menší.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	162420	89720	60640	3620	212463
Sleva na manžela (v %)	12,4	27,0	15,0	10,1	0,6	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	172056	99356	70276	13256	222099
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	12,4	28,7	16,6	11,7	2,2	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	149736	77036	47956	-9064	199779
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	12,4	25,0	12,8	8,0	-1,5	33,3
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	121896	49196	20116	-36904,45	171939
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	12,4	20,3	8,2	3,4	-6,2	28,7

**zdroj: autorka*

I po uplatnění některých slev a zvýhodnění je paušální režim schopen udržet krok s některými poplatníky ve standardním režimu zdanění. U vysoko výdajových poplatníků při zákonné hranici se povinná peněžitá plnění daňového charakteru ve výši paušální daně vyplatí dokonce i se třemi vyživovanými dětmi, na které poplatník uplatní zvýhodnění. Svou prospěšnost si paušální režim zachová také u poplatníků se skutečnými výdaji snižujícími se až do výše 40 %. V takových případech se situace opět obrátí až v případě uplatňování daňového zvýhodnění na 3 děti. Zaměstnanci v této finanční situaci se v žádné ze sledovaných situací nedostanou do podobné výše daňového zatížení s OSVČ, která zvolí ekonomicky výhodnější cestu, nutno dodat, že ani špatná volba mezi režimy by daňové zatížení mezi těmito skupinami nevyrovnala.

Závěr pro první pásmo

V tomto pásmu můžeme pozorovat trend, že čím více se příjem poplatníků přiblíží horní hranici pásma, pro tím více OSVČ s různou výší skutečných výdajů je vstup do paušálního režimu výhodnější. Stejně jako ve skupině s 80% výdaji vytváří paušální režim nerovné daňové zatížení mezi určitými OSVČ navzájem, protože např. u vysoko nákladových poplatníků, kteří dosahují příjmů na horních a dolních hranicích prvního pásma, je rozdíl v daňovém zatížení, opět za předpokladu, že zvolí pro sebe ekonomicky výhodnější cestu, stále minimálně 6 %.

Zaměstnanci v této skupině nesou přibližně dvojnásobné a vyšší daňové zatížení jak v základní, tak v modifikované situaci, přičemž s rostoucími příjmy se tento rozdíl stále prohlubuje. V situacích, kdy by paušální daň mohla alespoň přibližně konkurovat jejich daňovému zatížení je pro OSVČ výhodnější do paušálního režimu nevstupovat a rozdíl v daňovém zatížení mezi nimi a zaměstnanci tak zůstává zachován.

2.4.2. 2. pásmo

Ve druhém pásmu bude zkoumáno pouze rozmezí nejnižšího a nejvyššího možného příjmu ve 2. hranici. První hranice v tomto pásmu není pro tuto skupinu relevantní z důvodu, že její horní hranice pro výši příjmu ve výši 1.500.000 Kč spadá pro tuto skupinu poplatníků do nižšího (prvního) pásma.

Z hlediska srovnávání poplatníků v paušálním režimu s ostatními kategoriemi dochází k pozoruhodnému jevu. Jak bylo řečeno v bodě 1.3.2. (Poplatník v paušálním režimu), při zařazování poplatníků do jednotlivých pásem se zohledňuje pouze jejich příjmová, a nikoliv výdajová stránka, a tak při shodné výši hrubého zisku v návaznosti na dosahované příjmy zůstávají OSVČ s nižšími skutečnými výdaji, na rozdíl od poplatníků s nejvyššími skutečnými výdaji, pod příjmovou hranicí prvního pásma paušálního režimu.

Dolní hranice (při druhé hranici druhého pásma) – hrubý zisk = 601.000 Kč

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1502500	-	1001667	801333	667778	-

Náklady (skutečné)	-	901500	-	400667	200333	66778	-
Náklady (právní)	0	901500	0	601000	480800	534222	0
Hrubý zisk	601000	601000	601000	601000	601000	601000	601000
Základ daně	-	601000	-	400600	320500	133500	449100
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	59556	90150	1200	60090	48075	20025	67365
Základní sleva na poplatníka	0	30840	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	59310	1200	29250	17235	0	36525
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	132444	128314	73296	85528	68427	28502	49401
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0	151796
Výše veřejných pojistných celkem	132444	128314	73296	85528	68427	28502	201197
Státu celkově odvedeno (v Kč)	192000	187624	74496	114778	85662	28502	237722
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	31,9	31,2	12,4	19,1	14,3	4,7	39,6
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	192000	187624	74496	114778	85662	28502	85926

Čistý příjem/zisk poplatníka	409000	413377	526504	486222	515338	572498	363278
-------------------------------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

**zdroj: autorka*

Při zvýšení dosaženého hrubého zisku o pouhou tisícikorunu, se kterou dochází k přesunu vysoko výdajových poplatníků z prvního do druhého pásma paušálního režimu, nastává v případě poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 60 % zajímavá situace. Při této výši příjmů ve druhém pásmu je daňové zatížení těchto poplatníků v obou režimech srovnatelné, jinak řečeno, při volbě mezi standardním a paušálním režimem nedojde k výraznému zásahu do celkové výše daňové povinnosti. Tak tomu ale dle předchozí tabulky není u obdobných poplatníků, kteří mají pouze o 1.000 Kč nižší hrubý zisk a kteří se volbou paušálního režimu dostanou pouze k přibližně 12% zdanění. Rozdíl mezi mírou zdanění poplatníku vykonávající stejnou skupinu činností se stejnou výší skutečných výdajů, pouze se zanedbatelně rozdílným hrubým ziskem, činí necelých 20 %.

Je také důležité si uvědomit, kde se nachází reálná hranice pro vstup do druhého pásma paušálního režimu. Výše příjmů poplatníků s 60% skutečnými výdaji pouze mírně přesahuje hranici příjmů druhého pásma, a tedy poplatníci s pouze mírně nižšími skutečnými výdaji zůstávají nadále v prvním pásmu. Paralela mezi výší daňové zátěže poplatníků s 60% skutečnými výdaji může evokovat, že bylo úmyslem zákonodárce stanovit výši paušální daně tak, aby odpovídala dolní hranici druhého pásma pro takové poplatníky, nicméně fakticky se do této situace dostane jen určitá část poplatníků této výdajové skupiny, protože pokud jejich skutečné výdaje pro získání této výše hrubého zisku budou jen nepatrně nižší, budou podléhat paušální dani stanovené pro první pásmo. Z toho vyplývá, že výše hrubého zisku, při které většina poplatníků této skupiny vstoupí do druhého pásma, se možná nachází výše, než by se dalo na první pohled předpokládat.

Setrváním většiny poplatníků s nižšími skutečnými výdaji v prvním pásmu zůstává situace obdobná jako v prvním pásmu, tedy taková, že pro většinu poplatníků s výjimkou těch s nejnižšími skutečnými náklady je vstup do paušálního režimu výhodnější. Přestože všichni v této situaci zkoumaní poplatníci jsou stejně ekonomicky výkonní (dosahují stejné výše hrubého zisku), poplatníci s nižšími skutečnými výdaji přibližně 2,5krát méně daňové zatížení než ti s nejvyššími skutečnými výdaji. V tom lze spatřovat prvek rozdílného zacházení mezi OSVČ navzájem.

Zaměstnanci zůstávají tak jako v předchozích situacích nejvíce daňově zatíženou skupinou. Vzhledem k tomu, že daňové zatížení vysoko nákladových OSVČ a OSVČ v paušálním režimu je obdobné, nedojde vstupem do paušálního režimu v tomto směru k novému jevu. Tak tomu ale není v případě poplatníků, jejichž hrubý zisk díky nižším skutečným nákladům zůstane v prvním pásmu. Skupiny poplatníků, pokud vynecháme ty s nejnižšími skutečnými výdaji, si vstupem do paušálního režimu, tedy i oproti zaměstnancům polepší, přičemž se 40% skutečnými výdaji činí rozdíl v míře zdanění kolem 7 % a v případě čtvrtinových skutečných výdajů je pouze necelé 2 %.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	192000	162784	74496	89938	60822	3662	212882
Sleva na manžela (v %)	31,9	27,1	12,4	15,0	10,1	0,6	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	192000	172420	74496	99574	70458	13298	222518
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	31,9	28,7	12,4	16,6	11,7	2,2	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	192000	150099,5	74496	77254	48138	-9022	200198
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	31,9	25,0	12,4	12,9	8,0	-1,5	33,3
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	192000	122260	74496	49414	20298	-36862	172358

Zvýhodnění na 3 děti (v %)	31,9	20,3	12,4	8,2	3,4	-6,1	28,7
-----------------------------------	------	------	------	-----	-----	------	------

**zdroj: autorka*

Obdobné postavení vysoko nákladových poplatníků v paušálním i standardním režimu zdanění se při využití jednotlivých vybraných slev či zvýhodnění na dani logicky posune ve prospěch využití standardního režimu. Paušální režim je pak výhodnější pouze pro poplatníky s 40% skutečnými výdaji, a to jen s nižším počtem dětí. V této modifikované situaci lze uzavřít, že nedochází k prohlubování rozdílů ve výši daňového zatížení zaměstnanců a OSVČ, neboť ve většině zkoumaných případů zůstává pro OSVČ preferovanou volbou nevstupovat do paušálního režimu. Rozdíl mezi daňovou zátěží zaměstnanců a OSVČ je ale přítomen již ve standardním režimu zdanění.

Horní hranice (při druhé hranici druhého pásma) – hrubý zisk = 800.000 Kč

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	2000000	-	1333333	1066667	888889	-
Náklady (skutečné)	-	1200000	-	533333	266667	88889	-
Náklady (právní)	0	1200000	0	800000	640000	711111	0
Hrubý zisk	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Základ daně	-	800000	-	533300	426600	177700	597900
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	59556	120000	1200	79995	63990	26655	89685
Základní sleva na poplatníka	0	30840	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	89160	1200	49155	33150	0	58845

Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	132444	170800	73296	113860	91079	37939	65769
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0	202090
Výše veřejných pojistných celkem	132444	170800	73296	113860	91079	37939	267859
Státu celkově odvedeno (v Kč)	192000	259960	74496	163015	124229	37939	326704
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	24,0	32,5	9,3	20,4	15,5	4,7	40,8
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	192000	259960	74496	163015	124229	37939	124614
Čistý příjem/zisk poplatníka	608000	540040	725504	636985	675771	762061	473296

**zdroj: autorka*

Při horní hranici příjmů pro vstup do tohoto pásma se výhodnost paušálního režimu pro poplatníky výrazně zvýší. Při této výši sledovaných hrubých zisků se stává ekonomicky výhodný pro téměř všechny OSVČ, s výjimkou těch s nejnižšími skutečnými náklady. Oproti dřívějším sledovaným skupinám dosahuje procentuální rozdíl v daňových zatíženích jednotlivých poplatníků – OSVČ vyšších čísel. V případě poplatníků s 60% skutečnými výdaji, kteří se díky výši svých příjmů nacházejí ve druhém pásmu, dojde vstupem do paušálního režimu ke snížení daňové zátěže hrubého zisku o 8,5 %, u OSVČ se skutečnými výdaji 40 % z příjmů, kteří nadále zůstávají v prvním pásmu, je rozdíl více než dvojnásobný. V této situaci je rozdíl mezi daňovým zatížením těch poplatníků – OSVČ, kteří zůstávají v prvním pásmu paušálního režimu, oproti zaměstnancům dokonce více než čtyřnásobný, čímž dochází k intenzivnímu prohloubení propasti v jejich daňových břemenech. K prohloubení tohoto

rozdílu dochází nicméně také u poplatníků s nejvyššími skutečnými náklady, kteří podléhají zdanění podle sazeb druhého pásma. Výjimkou zůstávají opět poplatníci s nejnižšími skutečnými náklady, kde je rozdíl v daňové zátěži opět nejvýraznější, konkrétně téměř desetinásobný.

Nelze si nevsimnout, že ani v případě stanovení hrubého zisku při nejvyšší možné hranici nedojde k přesunu veškerých poplatníků - OSVČ s nižšími skutečnými výdaji do druhého pásma, z čehož vyplývá, že v situacích, kdy poplatníci s nižšími náklady dosáhnou hrubého zisku pro vstup do druhého pásma, poplatníci s vyššími náklady, které se pohybují kolem zákonné výši paušálních výdajů (60 %) dávno ztratí možnost do paušálního režimu vůbec vstoupit, neboť jejich příjmy by při vyšším hrubém zisku přesáhly zákonnou hranici 2.000.000 Kč. Nehledě na to, že v této konkrétní zkoumané situaci, tak jako v případě dolní hranice druhého pásma, podléhají poplatníci s nejvyššími skutečnými výdaji opět více než 2,5krát vyššímu zdanění oproti jejich kolegům s nižšími skutečnými výdaji, a to samozřejmě za předpokladu, že si každý poplatník zvolí ekonomicky výhodnější cestu. I v tomto případě je tedy přítomen prvek odlišného zacházení mezi OSVČ navzájem.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	192000	235120	74496	138175	99389	13099	301864
Sleva na manžela (v %)	24,0	29,4	9,3	17,3	12,4	1,6	37,7
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	192000	244756	74496	147811	109025	227345	311500
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	24,0	30,6	9,3	18,5	13,6	2,8	38,9
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	192000	222436	74496	125491	86705	415	289180

Zvýhodnění na 2 děti (v %)	24,0	27,8	9,3	15,7	10,8	0,05	36,1
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	192000	194596	74496	97651	58865	-27425	261340
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	24,0	24,3	9,3	12,2	7,4	-3,4	32,7

**zdroj: autorka*

Jak bylo řečeno výše, paušální režim poplatníkům – OSVČ této zvolené hranice dosaženého hrubého zisku přinášel možnost značně ušetřit na daních. Nápadnost tohoto rozdílu je v podstatě zdůrazněna i touto tabulkou, protože paušální režim i po uplatnění sledovaných daňových slev a zvýhodnění zůstává ekonomicky výhodnější pro poplatníky s výší skutečných výdajů 25 % a více s jedinou výjimkou, kterou jsou 25% výdajoví poplatníci uplatňující zvýhodnění na 3 děti. Nejznatelnější odchylky v míře zdanění vykazují skupiny se 60% a 40% skutečnými výdaji jednak mezi sebou a jednak mezi standardním a paušálním režimem zdanění při sledování daňové zátěže každého z nich jednotlivě, přičemž rozdíl se postupně stírá se zvyšujícím se počtem vyživovaných dětí.

S udržení výhodnosti paušálního režimu i po uplatnění daňových slev a zvýhodnění opět dochází k prohloubení rozdílů mezi výší daňového zatížení zaměstnanců a OSVČ, zejména ve srovnání se skupinou OSVČ se skutečnými výdaji ve výši 40 % v paušálním režimu, oproti kterým nesou zaměstnanci ve většině situací, nutno zdůraznit, po uplatnění těchto vybraných slev či zvýhodnění na dani, přibližně čtyřnásobnou výší daňové povinnosti. Rozdílné zacházení se v tomto ohledu tedy za této ziskové situace rozšířilo i na poplatníky s nárokem na uplatnění těchto výhod.

Závěr pro druhé pásmo

Ve druhém pásmu zjišťujeme, že dochází k narušení předpokládatelného a v prvních pásmech pozorovatelného trendu, že s nižšími skutečnými výdaji bude klesat vhodnost vstupu do paušálního režimu oproti standardnímu režimu uplatňování paušálních výdajů. Je tomu tak z důvodu, že dochází k setrvání některých poplatníků v nižším (prvním) pásmu zdanění, čímž se jednak obecně snižuje procentuální míra zdanění hrubého zisku poplatníků a jednak se rozšiřuje spektrum poplatníků, kterým se vstup do paušálního režimu vyplatí. Na druhou stranu

je potřeba tento jev interpretovat primárně tak, že stejná výše hrubého zisku, a tedy stejná ekonomická výkonnost poplatníků se dostává do různých pásem a podléhá různé výši zdanění, přičemž za situace, kdy při shodné výši hrubého zisku nebudou poplatníci s vyššími výdaji do paušálního režimu vůbec vstoupit, budou se jiní poplatníci, jejichž výše skutečných výdajů bude pouze o pár procent nižší, nacházet stále v prvním pásmu zdanění. Není třeba dále komentovat, že zdaněním v různých pásmech paušálního režimu dochází k výrazně rozdílnému zdanění OSVČ se stejnou výší hrubého zisku.

Tím ale odlišnosti mezi zdaněním OSVČ nejsou vyčerpány. Procentuální míra daňového zatížení u osob uplatňujících paušální výdaje se při dolní i horní hranici v rámci poplatníků se stejnými skutečnými výdaji příliš nemění, což se však nedá říct o paušálním režimu. Poplatníci s 60% skutečnými výdaji, kteří se s ohledem na svůj hrubý zisk nacházejí v dolní hranici druhého pásma, budou v obou režimech zdanění čelit přibližně 31% daňovému břemenu. Při horní hranici si titíž poplatníci vstupem do paušálního režimu mohou o 7 % polepšit. Rozdíl mezi zatížením hrubého zisku poplatníků při horní a dolní hranici druhého pásma je paradoxně méně patrný u ostatních sledovaných OSVČ, kteří se nacházejí stále v prvním pásmu, kde činí přibližně 3 %. Výrazný rozdíl v míře daňového zatížení v rámci sledovaných OSVČ byl rovněž vyzorován při přechodu mezi prvním a druhým pásmem, kdy za předpokladu, že si poplatníci s nejvyššími skutečnými výdaji zvolili pro sebe tu výhodnější daňovou volbu, činil v případě pouze nepatrně nižšího hrubého zisku procentuální rozdíl v míře jejich daňového zatížení téměř 20 %.

Jak bylo zmíněno výše, při této výši příjmů dochází díky kombinaci pásem paušálního režimu k hluboké propasti mezi tím, kolik státu odvedou OSVČ s nižšími skutečnými výdaji a kolik odvedou zaměstnanci. Při horní hranici pak dochází k výraznějšímu prohlubování rozdílů i mezi poplatníky ve druhém pásmu a situace se téměř nezmění ani po uplatnění vybraných slev na dani. Nejvýraznější propast mezi zaměstnanci a OSVČ se ale tak jako v předchozích zkoumaných případech nachází mimo paušální režim, a sice ve srovnání zaměstnanců s OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji, kde jak na dolní, tak na horní sledované hranici druhého pásma je rozdíl v daňové zátěži téměř desetinásobný.

2.5. Skupina činností s paušálními výdaji 40 %

Do prvního pásma paušálního režimu spadají poplatníci této výdajové skupiny pouze při její první hranici, druhá a třetí hranice prvního pásma je ZDP předvídána jen pro výše sledované výdajové skupiny činností poplatníků.

2.5.1. 1. pásmo

Dolní hranice – hrubý zisk = 400.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	666667	533333	444444	-
Náklady (skutečné)	-	266667	133333	44444	-
Náklady (právní)	0	266667	213333	177778	0
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000
Základ daně	-	400000	320000	266600	298900
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	60000	48000	39990	44835
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	17160	9150	13995
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	85400	68320	56919	32879
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	101028
Výše veřejných pojistných celkem	73296	85400	68320	56919	133907
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	114560	85480	66069	147902
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	21,4	16,5	37,0

Z toho zapláceno poplatníkem (v Kč)	74496	114560	85480	66069	46874
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	314520	333931	252098

*zdroj: autorka

Pro poplatníky nižším hrubým ziskem v rámci prvního pásma je vstup do paušálního režimu ekonomicky lepší možností, pokud jsou jejich skutečné výdaje 25 % a více z příjmů, přičemž s vyššími skutečnými výdaji se zvyšuje rozdíl procentuálního zatížení hrubého zisku poplatníků ve standardním a paušálním režimu.

Poplatníci v paušálním režimu nesou přibližně poloviční daňové břímě oproti zaměstnancům se stejnou ekonomickou výkonností. Nicméně k výraznějšímu prohloubení rozdílů dochází pouze u poplatníků se skutečnými výdaji kolem zákonné hranice stanovené pro uplatnění paušálních výdajů, u OSVČ s nižšími výdaji je totiž daňové zatížení ve srovnání se zaměstnanci znatelně nižší již ve standardním režimu a vstupem do paušálního režimu si výrazně nepolepší. Největší rozdíl v daňové zátěži zaměstnanců se opět nachází při srovnání s OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji, ale v tomto případě činí rozdíl zátěže oproti těm v paušálním režimu pouze přibližně dvě procenta. U skupiny s 60 % výdaji byla daňová zátěž poplatníků s nejnižšími skutečnými náklady oproti zaměstnancům až desetinásobně nižší, a tak i přes to, že se paušální režim v některých případech (u poplatníků s vyššími skutečnými náklady) na prohlubování rozdílů daňové zátěže těchto skupin také podílel, největší odlišnosti přinášel již standardní režim zdanění. V tomto zkoumaném případě je ale daňová zátěž poplatníků s nejnižšími skutečnými výdaji a poplatníků v paušálním režimu srovnatelná, a tak můžeme uzavřít, že vedle již existujících rozdílů mezi těmito skupinami ve standardním režimu se do srovnatelně výhodnějšího postavení přidávají také poplatníci s nevyššími skutečnými výdaji, čímž dochází k prohloubení již existujících rozdílů.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	89720	60640	41229	123062
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	15,2	10,3	30,8

Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	99356	70276	50865	132698
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	17,6	12,7	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	77036	47956	28545	110378
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	12,0	7,1	27,6
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	49196	20116	705	82538
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	18,6	12,3	5,0	0,2	20,6

*zdroj: autorka

Po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani zůstane paušální režim výhodný pouze pro poplatníky se skutečnými výdaji ve výši 40 %, a to ještě jen v některých případech. Pro OSVČ zůstává výhodnější ve většině do paušálního režimu nevstupovat, a tak nelze dovést významný vliv tohoto institutu na rozdílné zacházení oproti zaměstnancům. To je opět ale viditelně přítomné už ve standardním režimu zdanění, kde ve srovnání s OSVČ s vysokými skutečnými náklady činí přibližně 8 % a ve srovnání s OSVČ s nejnižšími skutečnými náklady dokonce kolem 20 %.

Horní hranice – hrubý zisk = 600.000 Kč

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1000000	800000	666667	-
Náklady (skutečné)	-	400000	200000	66667	-
Náklady (právní)	0	400000	320000	266667	0
Hrubý zisk	600000	600000	600000	600000	600000
Základ daně	-	600000	480000	400000	448400

Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	1200	90000	72000	60000	67260
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	59160	41160	29160	36420
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	73296	128100	102480	85400	49324
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	151559
Výše veřejných pojistných celkem	73296	128100	102480	85400	200883
Státu celkově odvedeno (v Kč)	74496	187260	143640	114560	237303
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	12,4	31,2	23,9	19,1	39,6
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	74496	187260	143640	114560	85744
Čistý příjem/zisk poplatníka	525504	412740	456360	485440	362697

**zdroj: autorka*

Se zvýšením hrubého zisku k horní hranici prvního pásma dochází zcela poprvé k situaci, kdy se i poplatníkům se skutečnými výdaji ve výši 10 % vyplatí vstoupit do paušálního režimu, a to dokonce nikoliv pouze se zanedbatelným ziskem. Na povinných platbách vůči státu mohou ušetřit necelých 7 %. U poplatníků s vyššími skutečnými výdaji je pak rozdíl mezi jednotlivými režimy markantnější, u skupiny poplatníků se skutečnými výdaji při zákonem stanovené hranici je dokonce téměř trojnásobný. Tím, že je paušální režim znatelně výhodnější cestou pro všechny sledované skupiny OSVČ, dochází také k intenzivnímu prohloubení rozdílů mezi procentuální daňovou zátěží těchto poplatníků a zaměstnanců.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	74496	162420	118800	89720	212463
Sleva na manžela (v %)	12,4	27,1	19,8	15,0	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	74496	172056	128436	99356	222099
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	12,4	28,7	21,4	16,6	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	74496	149736	106116	77036	199779
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	12,4	25,0	17,7	12,8	33,3
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	74496	121896	78276	49196	171939
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	12,4	20,3	13,0	8,2	28,7

**zdroj: autorka*

Za této výše hrubého zisku si pro sledovanou výdajovou skupinu paušální režim udržel své výhodnější postavení i po aplikaci většiny slev a zvýhodnění, a to dokonce i pro OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji, s jedinou výjimkou, kterou je uplatnění daňového zvýhodnění na 3 vyživované děti. Z toho je možné vyvodit, že k prohloubení rozdílného daňového zatížení zaměstnanců oproti OSVČ dochází i po aplikaci typicky využívaných daňových slev a zvýhodnění.

2.5.2. 2. pásmo

Dolní hranice – hrubý zisk = 601.000 Kč

Stejně jako v případě zkoumání druhého pásma skupiny s 60% výdaji dochází i v tomto případě k setrvání poplatníků s nižšími skutečnými výdaji v prvním pásmu paušálního režimu.

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1001667	-	801333	667778	-
Náklady (skutečné)	-	400667	-	200333	66778	-
Náklady (právní)	0	400667	0	320533	267111	0
Hrubý zisk	601000	601000	601000	601000	601000	601000
Základ daně	-	601000	-	480800	400600	449100
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	59556	90150	1200	72120	60090	67365
Základní sleva na poplatníka	0	30840	0	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	59310	1200	41280	29250	36525
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	132444	128314	73296	102651	85528	49401
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	151796

Výše veřejných pojistných celkem	132444	128314	73296	102651	85528	201196,8
Státu celkově odvedeno (v Kč)	192000	187624	74496	143931	114778	237722
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	31,9	31,2	12,4	23,9	19,1	39,6
Z toho zaplacenó poplatníkem (v Kč)	192000	187624	74496	143931	114778	85926
Čistý příjem/zisk poplatníka	409000	413377	526504	457069	486222	363278

**zdroj: autorka*

Z této tabulky můžeme tak jako v prvním pásmu vyčíst závěr o významné výhodnosti paušálního režimu pro většinu sledovaných poplatníků, a to včetně těch s nejnižšími skutečnými náklady, ale pouze v těch případech, kdy budou podléhat zdanění podle sazeb prvního pásma. Postavení poplatníka se skutečnými výdaji při zákonné hranici se vstupem do paušálního režimu mírně zhorší, nicméně výši daňové zátěže lze stále interpretovat jako srovnatelnou. Opět, tak jako ve skupině činností s 60% výdaji, můžeme vyzorovat rozdílné zacházení s poplatníky s nejvyššími skutečnými výdaji ve výši 40 % z příjmů, a to ve srovnání jednak s poplatníky se stejnou výší skutečných výdajů a mírně nižším hrubým ziskem, který bude podléhat zdanění podle prvního pásma paušálního režimu a jednak s poplatníky s totožnou výší hrubého zisku a nižšími skutečnými náklady. V prvním případě si mohou poplatníci s nižším hrubým ziskem opět na daních polepšit až o 20 % z jejich hrubého zisku, zatímco poplatníci s mírně vyšším hrubým ziskem budou v obou režimech podléhat srovnatelnému daňovému zatížení ve výši cca 31 %. Z toho vyplývá, že i za předpokladu, že si oba tito poplatníci zvolí ekonomicky výhodnější cestu, bude rozdíl ve zdanění činit přibližně 20 %. Obdobný rozdíl v daňové zátěži lze pozorovat i ve druhém jmenovaném případě, kdy hrubý zisk poplatníků s nižšími skutečnými výdaji bude oproti poplatníkům s nejvyššími skutečnými výdaji podléhat přibližně o 20 % nižšímu zdanění. Je ale nutné poukázat na to, že rozdíl v procentuálním zdanění OSVČ se stejným hrubým ziskem ale nižšími skutečnými náklady není novým jevem, který by se ve zdaňování samostatné činnosti objevil až se zavedením

pausaálního režimu, protože je přítomen již ve standardním režimu zdanění. Výrazným snížením daňové zátěže poplatníků s nižšími skutečnými výdaji se vstupem do pausaálního režimu se však ještě více prohloubil.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	192000	162784	74496	119091	89938	212882
Sleva na manžela (v %)	31,9	27,1	12,4	19,8	15,0	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	192000	172420	74496	128727	99574	222518
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	31,9	28,7	12,4	21,4	16,6	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	192000	150100	74496	106407	77254	200198
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	31,9	25,0	12,4	17,7	12,9	33,3
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	192000	122260	9132	78567	49414	172358
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	31,9	20,3	12,4	13,1	8,2	28,7

**zdroj: autorka*

Situace poplatníků s nižšími skutečnými výdaji, kteří díky výši svých příjmů podléhají sazbám prvního pásma pausaálního režimu, odpovídá zkoumanému vzorku v předchozí tabulce, kde byl vstup do pausaálního režimu pro poplatníky výrazně výhodnější i po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění, a to včetně těch s nejnižšími skutečnými náklady (vyjma uplatnění daňového zvýhodnění na 3 děti). Jiná je situace pro poplatníky s výdaji při zákonné hranici výše pausaálních výdajů, kteří se nacházejí v pásmu druhém a kterým se díky tomu vstup do pausaálního režimu nevyplatí v žádném ze zkoumaných případů.

Horní hranice – hrubý zisk = 900.000 Kč

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1500000	1200000	-	1000000	-
Náklady (skutečné)	-	600000	300000	-	100000	-
Náklady (právní)	0	600000	480000	0	400000	0
Hrubý zisk	900000	900000	900000	900000	900000	900000
Základ daně	-	900000	720000	-	600000	672600
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	59556	135000	108000	1200	90000	100890
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	0	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	104160	77160	1200	59160	70050
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	132444	192150	153720	73296	128100	73986
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	227339
Výše veřejných pojistných celkem	132444	192150	153720	73296	128100	301325

Státu celkově odvedeno (v Kč)	192000	296310	230880	74496	187260	371375
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	21,3	32,9	25,7	8,3	20,8	41,3
Z toho zaplaceno poplatníkem (v Kč)	192000	296310	230880	74496	187260	144036
Čistý příjem/zisk poplatníka	708000	603690	669120	825504	712740	528625

**zdroj: autorka*

Při zvýšení hrubého zisku k horní hranici druhého pásma nastává hned několik zajímavých jevů. Zaprvé, dochází k rozšíření skupiny poplatníků, kteří se díky výši svých příjmů dostanou do druhého pásma. Zadruhé, pro tyto poplatníky bude zdanění dle sazeb druhého pásma paušálního režimu výhodnější než setrvání ve standardním režimu zdanění. V prvním pásmu zdanění, byť tedy přímo na jeho horní hranici, zůstávají pouze poplatníci s nejnižšími skutečnými výdaji a při vstupu do paušálního režimu si na daních znatelně, cca o 12 %, polepší. Za povšimnutí zejména z hlediska výhodnosti tohoto způsobu zdanění pro státní rozpočet stojí také fakt, že výše daně z příjmů u těchto poplatníků s poměrně vysokou ziskovostí je stále jen 1.200 Kč. Opět je zde tak jako ve zkoumaných modelových situacích výše přítomen jev, kdy poplatníci se stejnou ekonomickou výkonností podléhají zdanění podle různých pásem paušálního režimu. Lze tak uzavřít, že pro všechny sledované poplatníky – OSVČ je za těchto podmínek vstup do paušálního režimu výhodnější daňovou cestou, čímž dochází k prohloubení rozdílu mezi OSVČ a zaměstnanci, jejichž daňová zátěž v této situaci dosahuje dokonce více než 40 % z příjmů. Nejhlubší propast mezi těmito poplatníky se tentokrát nachází přímo v paušálním režimu, a to konkrétně v případě poplatníků s nejnižšími skutečnými náklady, jejichž daňová zátěž bude oproti zaměstnancům o 33 % nižší.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	192000	271470	206040	74496	162420	346535
Sleva na manžela (v %)	21,3	30,2	22,9	8,3	18,0	38,5
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	192000	281106	215676	74496	172056	356171
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	21,3	31,2	24,0	8,3	19,1	39,6
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	192000	258786	193356	36972	149736	333851
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	21,3	28,8	21,5	8,3	16,6	37,1
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	192000	230946	165516	74496	121896	306011
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	21,3	25,7	18,4	8,3	13,5	34,0

*zdroj: autorka

I po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění je vstup do paušálního režimu i v takto modifikované situaci výhodný pro téměř všechny sledované kategorie poplatníků s jedinou výjimkou, a to v situaci uplatnění daňového zvýhodnění na 3 děti, která se v tomto případě výjimečně nenachází mezi poplatníky s nejnižšími ani nejvyššími skutečnými výdaji, ale mezi poplatníky se skutečnými výdaji ve výši 25 % z příjmů, kteří se z hlediska skutečných výdajů nachází přibližně uprostřed sledovaného vzorku poplatníků. Rozdíly v procentuálním zdanění jednotlivých skupin se se zvyšováním počtu dětí, na které poplatníci uplatňují zvýhodnění, postupně stírají, nicméně i v této situaci zůstává paušální režim výhodný pro téměř všechny OSVČ, z čehož je možné dovodit, že i v tomto případě dochází k prohloubení rozdílu mezi zdaněním těchto poplatníků a zaměstnanců.

Závěr pro druhé pásmo

Tak jako při zkoumání předchozí kategorie činností OSVČ, vzniká při přesunu z prvního do druhého pásma významný rozdíl mezi mírou zdanění OSVČ se skutečnými náklady při zákonné hranici. Při pouze mírném zvýšení příjmů, ve zkoumaném vzorku pouze o 1.000 Kč, činí daňové zatížení poplatníků s tímto mírně vyšším příjmem při výhodnější volbě režimu zdanění přibližně 31 % z jejich hrubého zisku. Jejich kolegové s mírně nižším hrubým ziskem (a tedy příjmem) vstupem do paušálního režimu dosáhnou na daňovou zátěž ve výši 12,4 % z hrubého zisku a rozdíl mezi nimi tak opět činí téměř 20 %.

Obdobně jako v předchozí kategorii činností dochází také ke zdaňování stejně výkonných poplatníků s nižšími skutečnými výdaji podle sazeb prvního pásma paušálního režimu, což znamená, že OSVČ odvádí při stejné výši hrubého zisku daně a veřejná pojistná v různé výši.

Obecně lze uzavřít, že paušální režim je v při zkoumaných výších hrubého zisku většinou výhodný pro poplatníky, kteří podléhají zdanění podle sazeb prvního pásma, přičemž výjimky tvoří poplatníci s vyšším množstvím uplatnitelných daňových slev a zvýhodnění. Poplatníci s výdaji při zákonné hranici si vstupem do paušálního režimu na daních signifikantně polepší, pokud se jejich příjmy budou pohybovat při horních hranicích pro druhé pásmo. V obou zkoumaných příjmových hranicích dochází poprvé k tomu, že je vstup do paušálního režimu výhodný i pro poplatníky s 10% skutečnými výdaji, a to nikoliv nepatrně. Celkově lze vyzorovat, že případy výhodnosti paušálního režimu jsou ve většině případů velice výrazné, a to i tak, že se jeho využití vyplatí i při nároku na vybrané daňové slevy a zvýhodnění, z čehož lze následně dovodit, že v tomto dochází k výraznému prohloubení rozdílů mezi zdaněním OSVČ a zaměstnanců.

2.5.3. 3. pásmo

Jedinou skupinou poplatníků, kteří se při vykonávání jediného druhu samostatné činnosti dostanou do hranic třetího pásma paušálního režimu, jsou poplatníci vykonávající skupinu činností se 40% výdaji. Ostatní výdajové skupiny poplatníků mají, jak bylo řečeno výše, hranici 2.000.000 Kč stanovenou v nižších pásmech, pro skupinu s 80% výdaji je to první pásmo, pro skupinu s 60% výdaji je to druhé pásmo.

Dolní hranice – hrubý zisk = 901.000 Kč

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	1501667	-	1201333	1001111	-
Náklady (skutečné)	-	600667	-	300333	100111	-
Náklady (právní)	0	600667	0	480533	400444	0
Hrubý zisk	901000	901000	901000	901000	901000	901000
Základ daně	-	901000	-	720800	600600	673300
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	111840	135150	59556	108120	90090	100995
Základní sleva na poplatníka	0	30840	0	30840	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	111840	104310	59556	77280	59250	70155
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	200160	192364	132444	153891	128228	74063
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	227575
Výše veřejných pojistných celkem	200160	192364	132444	153891	128228	301638
Státu celkově odvedeno (v Kč)	312000	296674	192000	231171	187478	371793

Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	34,6	32,9	21,3	25,7	20,8	41,3
Z toho zaplacené poplatníkem (v Kč)	312000	296674	192000	231171	187478	144218
Čistý příjem/zisk poplatníka	589000	604327	709000	669829	713522	529207

**zdroj: autorka*

Při této výši příjmů se již všechny sledované OSVČ dostanou, byť u poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 10 % je to velice těsné, do zdanění minimálně podle sazeb druhého pásma. S ohledem na pouze lehké překročení této příjmové hranice ze strany nízkonákladových poplatníků si lze představit, že pokud se poplatníkům této skupiny podaří snížit své skutečné výdaje pod 10 % z příjmů, nastane situace, ve které budou poplatníci se stejnou ekonomickou výkonností podléhat zdanění podle prvního i třetího pásma paušálního režimu. Jinak řečeno, OSVČ této sledované ekonomické výkonnosti mohou v návaznosti na svůj příjem spadat do všech tří pásem paušálního režimu, což prohlubuje rozdíly ve zdanění OSVČ navzájem ještě více, než bylo zjištěno v předchozích pásmech a jiných výdajových skupinách činností.

U poplatníků s nejvyššími skutečnými výdaji je zdanění podle sazeb třetího pásma méně výhodné než ve standardním režimu, byť je lze s ohledem na administrativní úlevu považovat minimálně za konkurenceschopné. Obdobný závěr můžeme učinit u poplatníků OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji. Ekonomicky výhodný je vstup do paušálního režimu v této sledované situaci pouze pro poplatníky se skutečnými výdaji ve výši 25 %, přičemž rozdíl ve zdanění v obou režimech je relativně, s ohledem na již zjištěné výsledky v nižších pásmech a v jiných výdajových skupinách, malý. Tato situace, kdy je vstup do paušálního režimu výhodný pouze pro poplatníky se skutečnými výdaji, jejichž výše se nachází přibližně uprostřed sledovaného vzorku, je v paušálním režimu doposud ojedinělá. S tímto na paměti můžeme uzavřít, že třetí pásmo při dolní příjmové hranici významně neprohlubuje již existující rozdíl mezi daňovým zatížením zaměstnanců a OSVČ.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	312000	271834	192000	206331	162638	346953
Sleva na manžela (v %)	34,6	30,2	21,3	22,9	18,1	38,5
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	312000	281470	192000	215967	172274	356589
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	34,6	31,2	21,3	24,0	19,1	39,6
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	312000	259150	192000	193647	149954	334269
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	34,6	28,8	21,3	21,5	16,6	37,1
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	312000	231310	192000	165807	122114	306429
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	34,6	25,7	21,3	18,4	13,6	34,0

*zdroj: autorka

Výsledek po uplatnění vybraných daňových slev a zvýhodnění je očekávatelný, vzhledem k tomu, že paušální režim byl v základní zkoumané situaci pro většinu sledovaných poplatníků finančně nevýhodný. V základní situaci byla výše zdanění standardnímu režimu nicméně alespoň konkurenceschopná při zohlednění snížení administrativní zátěže, nicméně v modifikované situaci se rozdíly prohloubí a paušální režim tak povětšinou není výhodnou volbou. Ve skupině poplatníků s 25% skutečnými výdaji je vstup do paušálního režimu většinou stále výhodnější volbou, nicméně lze pozorovat tendenci, že po aplikaci slev a zvýhodnění se oba režimy zdanění dostávají do obdobného postavení.

Horní hranice – hrubý zisk = 1.200.000 Kč

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Příjem OSVČ	-	2000000	1600000	-	1333333	-
Náklady (skutečné)	-	800000	400000	-	133333	-
Náklady (právní)	0	800000	640000	0	533333	0
Hrubý zisk	1200000	1200000	1200000	1200000	1200000	1200000
Základ daně	-	1200000	960000	-	800000	896800
Výše daně z příjmů (bez zohlednění základní slevy)	111840	180000	144000	59556	120000	134520
Základní sleva na poplatníka	0	30840	30840	0	30840	30840
Daň po odečtení slevy na poplatníka	111840	149160	113160	59556	89160	103680
Výše veřejných pojistných zaplacených poplatníkem	200160	256200	204960	132444	170800	98648
Výše veřejných pojistných zaplacených zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	303118
Výše veřejných pojistných celkem	200160	256200	204960	132444	170800	401766
Státu celkově odvedeno (v Kč)	312000	405360	318120	192000	259960	505446

Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	26,0	33,8	26,5	16,0	21,7	42,1
Z toho zapláceno poplatníkem (v Kč)	312000	405360	318120	192000	259960	202328
Čistý příjem/zisk poplatníka	888000	794640	881880	1008000	940040	694554

*zdroj: autorka

Při horní hranici hrubého zisku pro třetí pásmo přináší vstup do paušálního režimu polepšení si na daních pro všechny sledované kategorie poplatníků, a to i pro ty s nejnižšími skutečnými náklady a i přesto, že většina sledovaných OSVČ již podléhá zdaněním podle sazeb třetího pásma. Pro upřesnění je nicméně nutné dodat, že u poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 25 %, pro které byl paušální režim výhodnější volbou v dolní hranici tohoto pásma, je rozdíl v míře zdanění v obou režimech relativně zanedbatelný. Stejně ekonomicky výkonní OSVČ opět podléhají zdanění podle různých sazeb paušálního režimu, nicméně na rozdíl od dolní hranice třetího pásma nemůže nastat situace, kdy obdobně ekonomicky výkonní poplatníci budou spadat do všech tří pásem paušálního režimu.

Míra daňového zatížení zaměstnanců zde dosahuje přes 42 % a ve srovnání s poplatníky – OSVČ v jakémkoliv režimu zdanění je značně vyšší. Nejhlubší propast v míře zdanění se vstupem do paušálního režimu nalezneme mezi zaměstnanci a OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji, nicméně ke zvýšení již existujícího rozdílu mezi těmito poplatníky zde došlo u všech sledovaných modelových situací OSVČ.

Změna daňového zatížení po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění na dani

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v Kč)	312000	380520	293280	192000	235120	480606

Sleva na manžela (v %)	26,0	31,7	24,44	16,0	19,6	40,1
Zvýhodnění na 1 dítě (v Kč)	312000	390156	302916	192000	244756	490242
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	26,0	32,5	25,2	16,0	20,4	40,9
Zvýhodnění na 2 děti (v Kč)	312000	367836	280596	192000	222436	467922
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	26,0	30,7	23,4	16,0	18,5	39,0
Zvýhodnění na 3 děti (v Kč)	312000	339996	252756	192000	194596	440082
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	26,0	28,3	21,1	16,0	16,2	36,7

**zdroj: autorka*

Po uplatnění vybraných daňových slev a zvýhodnění se závěr ohledně výhodnosti paušálního režimu nezmění u poplatníků s nejvyššími a nejnižšími náklady, nicméně v některých případech, zejména u uplatňování daňového zvýhodnění na více dětí, se míra zdanění dostane do srovnatelné výše. Pro poplatníky s 25% výdaji, pro které byla míra daňového zatížení srovnatelná již v základní zkoumané situaci, se po uplatnění slev a zvýhodnění situace změní tak, že je výhodnější zvolit standardní režim zdanění.

Závěr pro třetí pásmo

I ve třetím pásmu můžeme pozorovat trend, že se zvyšujícím se hrubým ziskem poplatníků – OSVČ se zvyšují ekonomické výhody, které paušální režim v rámci jednoho pásma přináší. Mezi OSVČ s příjmy při dolní hranici třetího pásma najdeme velice málo situací, ve kterých lze vstup do paušálního režimu důrazně doporučit, naproti tomu se zvyšujícími se příjmy si takovou volbou mohou poplatníci významně polepšit. Tím ale opět dochází k odlišnému zacházení mezi některými OSVČ navzájem, jak již bylo možno pozorovat dříve. Poplatníci s nižším příjmem, kteří zvolí ekonomicky výhodnější režim zdanění, v tomto případě režim uplatňování paušálních výdajů, budou podléhat značně vyššímu daňovému břemenu než jejich kolegové s vyššími příjmy. Tento závěr, na rozdíl od výše sledovaných situací, však nelze

aplikovat na všechny poplatníky – OSVČ. Případy se skutečnými výdaji ve výši 40 % s vyšším příjmem si při volbě lepší daňové možnosti – paušálního režimu oproti jejich kolegům v dolní hranici pásma při jejich vhodnější daňové volbě – standardnímu režimu uplatňování paušálních výdajů na peněžitých plněních daňového charakteru polepší o necelých 7 %. Obdobný závěr lze aplikovat na skupinu poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 10 %, kdy ti s vyšším příjmem si při své lepší volbě oproti lepší volbě těchto OSVČ s nižším příjmem polepší o necelých 5 %.

Jinak tomu je pro skupinu poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 25 %, kteří se v rámci sledovaných příjmů přesunou mezi pásmy paušálního režimu, konkrétně při níže stanovené hranici podléhají sazbám stanoveným pro druhé pásmo a při horní hranici podléhají sazbám pro třetí pásmo. Tak lze pro ně dovést závěr opačný. Pro tyto poplatníky s nižšími příjmy je daňové zatížení při volbě výhodnějšího režimu – paušálního o necelých 5 % nižší, než pro tyto poplatníky s vyššími příjmy při volbě výhodnějšího – taktéž paušálního režimu.

Komentář zasluhuje také přechod mezi horní hranicí druhého pásma a dolní hranicí třetího pásma, kde rozdíl ve sledovaném hrubém zisku poplatníků činí pouze 1.000 Kč. Poplatníci s nejvyššími výdaji při zákonné hranici uplatnění paušálních výdajů při vstupu do paušálního režimu v horní hranici druhého pásma odvedou státu přibližně 21 % ze svého hrubého zisku. V případě, kdy dosáhnou pouze mírně vyšších příjmů a přesunou se do třetího pásma paušálního režimu, se jejich daňové zatížení v případě setrvání ve standardním režimu zdanění, které je tady ekonomicky výhodnější volbou, zvýší přibližně o 10 %. K obdobnému přesunu se skokovým rozdílem v míře zatížení dochází u poplatníků s nejnižšími skutečnými výdaji, akorát mezi prvním a druhým pásmem. Ve sledovaném případě na horní hranici druhého pásma se tito poplatníci nacházeli při samotné hranici pro první pásmo, a tu pak s mírným zvýšením příjmu překonali a podléhali zdanění podle druhého pásma. Díky tomu se s mírným zvýšením příjmů a za předpokladu uplatnění ekonomicky výhodnější volby jejich daňová zátěž více než zdvojnásobila. U poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 25 % k žádnému přesunu mezi pásmy nedojde, a tak na rozdíl od OSVČ s nejvyššími a nejnižšími skutečnými výdaji zůstane jejich daňová zátěž při takovém obdobném příjmu shodná.

A konečně posledním zajímavým závěrem specifickým pro třetí pásmo, který si v rámci sledování rozdílného daňového zatížení poplatníků – OSVČ mezi sebou zaslouží zdůraznit také v tomto shrnutí je, že v dolních hranicích tohoto pásma se v návaznosti na skutečné náklady poplatníci se stejným hrubým ziskem mohou ocitnout ve všech třech pásmech paušálního režimu.

3. Komplexní vyhodnocení míry zdanění činností fyzických osob v souvislosti s paušálním režimem

Následující kapitola si klade za cíl zobecnit výše rozebrané dílčí závěry, konkrétně skrze shrnutí těch z nich, které mají buď význam pro paušální režim jako celek či které lze vypožorovat napříč sledovanými skupinami. První část bude tyto závěry vyhodnocovat pro poplatníky vykonávající samostatnou výdělečnou činnost ve standardním a paušálním režimu mezi sebou a druhá část bude zkoumat srovnání zdanění těchto poplatníků se zaměstnanci.

3.1. Dopady paušálního režimu na zdanění OSVČ

Jak bylo možno vidět výše, paušální režim tak, jak je upraven v současné době, přináší na zdanění OSVČ velice nehomogenní dopady, jinak řečeno, v každé skupině se objevila řada specifik typických čistě pro sledovanou modelovou situaci. I přes to lze vypožorovat několik obecných závěrů ohledně jeho dopadů na zdanění samostatné činnosti fyzických osob.

1. Paušální režim není pro všechny

Ačkoliv je paušální režim zamýšlen pro všechny druhy samostatných činností dle uplatnitelných paušálních výdajů, v souladu s výše uvedenými výpočty, pro drobné podnikatele, kteří vykonávají výhradně či více než ze 75 % samostatnou činnost s uplatnitelnými paušálními výdaji ve výši 80 % z příjmů je racionální uvažování o vstupu do paušálního režimu omezeno na velice úzkou ziskovou⁹⁹ skupinu. Zákonná možnost využít uplatnění paušálních výdajů ve výši 80 % z příjmů je pro tuto skupinu stanovená tak vysoko, že je možné uvažovat, do jaké míry tato právní úprava je materiálně naplňuje její podstatu, tedy že by měla zhruba odrážet výši skutečných výdajů těchto poplatníků. Takto vysoká výše uplatnitelných výdajů je také důvodem, proč tento závěr nebude v následující kapitole přezkoumáván z hlediska možné diskriminace. Paušální režim totiž pro tuto výdajovou skupinu ztratil smysl zkrátka kvůli toho, že uplatnitelné paušální výdaje jsou pro poplatníky příliš výhodné.

⁹⁹ Ve smyslu hrubého zisku definovaného v kapitole 2.1.

2. Paušální režim zavádí „degresivní prvek“ do zdanění fyzických osob

Dalším z obecných závěrů, který bylo možno vypořádat napříč sledovanými skupinami je, že čím blíže je příjem poplatníka u horní hranice jednotlivých pásem paušálního režimu, tím výhodnější a atraktivnější se pro něj stává, zejména díky nižší procentuální daňové zátěži hrubého zisku, což představuje zavedení jakéhosi degresivního prvku do zdanění fyzických osob v českém právním prostředí. Záměrně používám pojem degresivního prvku a nikoliv pojem degresivního zdanění, protože nelze obecně říci, že čím vyššího příjmu poplatník dosáhne tím nižší procentuální daňové zátěži bude podléhat. S přechodem poplatníka do druhého pásma paušálního režimu se totiž daňová zátěž opět zvýší (k tomu viz dále), v tomto vyšším pásmu se s přibližováním k jeho horní hranici opět bude snižovat, a poté se opět zvýší s přechodem do třetího pásma.

Zde je ale nutno dodat, že neplatí, že poplatníkovi s příjmem při dolní hranici jednotlivých pásem se vstup do paušálního režimu vždy nevyplatí. Větší či menší výhodnost paušálního režimu se také obecně váže na skutečné výdaje poplatníků, a to konkrétně tak, že čím vyšší skutečné výdaje poplatník má, tím spíše se mu vstup do paušálního režimu může vyplatit. I tento závěr je nezbytné dále upřesnit. Nelze říci, že pro poplatníky s nejnižšími skutečnými výdaji (ve zkoumaných případech šlo o až k výši 10 % z příjmů) paušální režim není nikdy výhodný, byť tomu tak ve většině sledovaných případů bylo. Výjimkou byly některé ze zkoumaných situací ve skupině s 40% výdaji.

3. Poplatníci se shodnou výší hrubého zisku v různých pásmech

Samotné stanovování hranic mezi pásmy v návaznosti čistě na příjem poplatníků, a nikoliv na hrubý zisk, který by měl představovat poplatníkem skutečně vygenerovanou „ekonomickou hodnotu“, fakticky vytváří takovou situaci, že poplatníci vstupují do vyšších pásem s různou výší hrubého zisku v návaznosti na výši jejich skutečných výdajů, přičemž princip těchto přesunů je takový, že poplatníci s vyššími skutečnými výdaji do vyššího pásma vstupují dříve než jejich kolegové s výdaji nižšími. Je tomu tak proto, že poplatníci s nižšími skutečnými výdaji dosáhnou stejného hrubého zisku jako poplatníci s vyššími výdaji při vygenerování nižšího příjmu, který se pak vleze do hranic nižších pásem paušálního režimu.

Rozdílnost těchto hranic dosahuje v některých případech takové výše, že v okamžiku, kdy nízkonákladoví poplatníci budou stále podléhat zdanění podle sazeb prvního pásma, nemohou poplatníci s vyššími náklady se stejnou výší hrubého zisku do paušálního režimu vůbec vstoupit

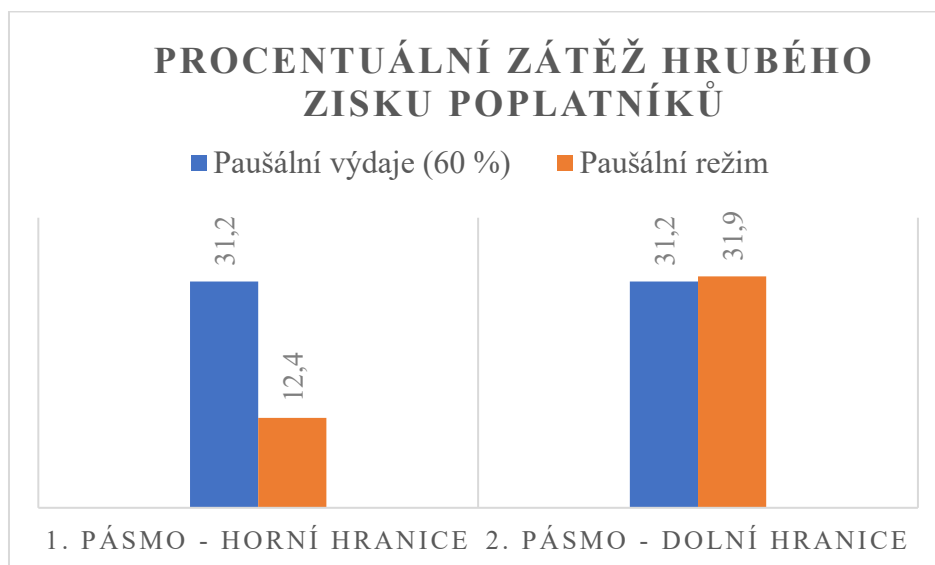
z důvodu překročení hranice příjmů stanovenou pro povinné plátcovství DPH, a tím pro vstup do paušálního režimu. Intenzitu tohoto rozdílu podtrhuje také skutečnost zjištěná ve třetím pásmu paušálního režimu ve skupině s 40% výdaji, a sice že mohou nastat situace, kdy poplatníci se stejným hrubým ziskem se díky různým skutečným výdajům budou nacházet ve všech třech pásmech paušálního režimu.

V komentáři k tomuto závěru je ale nutné zdůraznit, že výrazně odlišné daňové zatížení poplatníků se shodnou výší hrubého zisku není jevem, který by se ve zdanění samostatné činnosti fyzických osob objevil až se zavedením paušálního režimu. Propasti mezi daňovou zátěží vysoko výdajových poplatníků, zejména těch se skutečnými výdaji ve výši těch paušálních, oproti poplatníkům s nižšími skutečnými výdaji, zejména těmi nejnižšími, činila napříč sledovanými výdajovými skupinami činností i jednotlivými pásmy i několik desítek procent. Tato propast nicméně nenastává skokově jako při přesunu jednotlivých poplatníků mezi pásmy paušálního režimu, ale postupně se zvyšuje s klesajícími skutečnými výdaji, které poplatníci vynaložili pro získání, udržení a zajištění svých příjmů.

4. Až o 20 % vyšší zdanění při nepatrném zvýšení příjmů

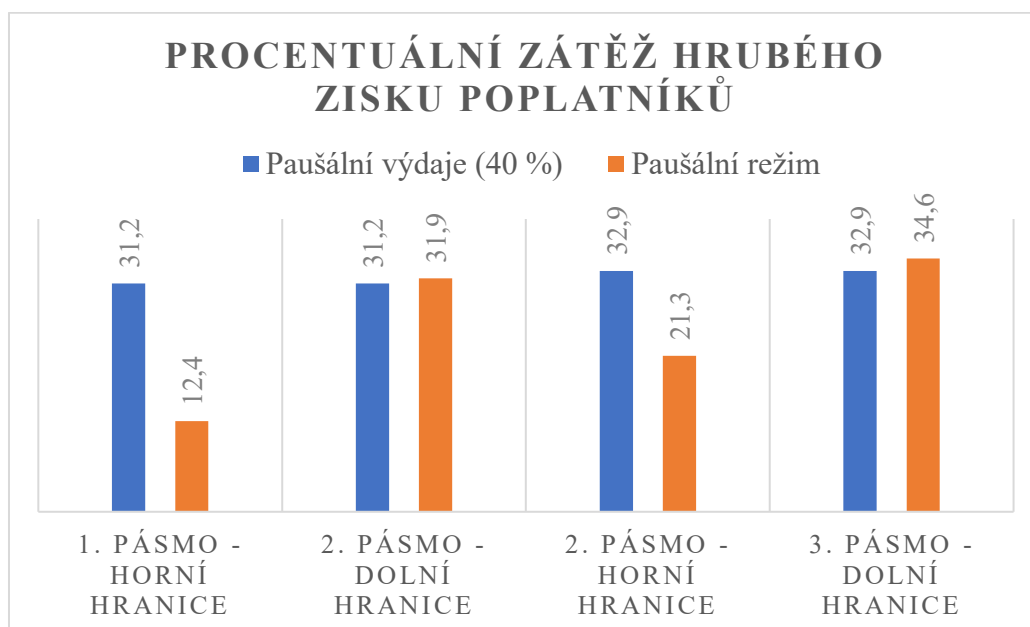
Dalším z obecných poznatků, který bylo možné napříč skupinami vyzorovat, je rozdílné daňové zatížení poplatníků OSVČ s vysokými skutečnými výdaji při přechodech mezi jednotlivými pásmy. Při každém přechodu mezi pásmy ve zkoumaných skupinách činností došlo k jevu, že poplatníci se skutečnými výdaji při zákonné hranici pro uplatnění paušálních výdajů s mírně nižším příjmem, díky kterému se nacházeli při horní hranici nižšího pásma, mohli zvolit výrazně daňově výhodnější vstup do paušálního režimu, a naproti tomu, pokud příjem těchto poplatníků mírně přesáhl hranici pro přesun do vyššího pásma, byla daňová zátěž v obou režimech zdanění přibližně stejná a oproti paušálnímu režimu v nižším pásmu výrazně vyšší. Tento rozdíl tedy nebylo možné vyvážit výhodnější volbou způsobu zdanění. Tuto situaci znázorňují následující grafy:

Přechod mezi 1. a 2. pásmem paušálního režimu u skupiny s 60% výdaji – zkoumaný rozdíl ve výši ročního hrubého zisku činil 1.000 Kč



**zdroj autorka*

Přechody mezi 1., 2. a 3. pásmem paušálního režimu u skupiny s 40% výdaji – zkoumaný rozdíl ve výši ročního hrubého zisku činil v obou případech 1.000 Kč



**zdroj autorka*

Problematičnost přechodů mezi jednotlivými pásmy se ale neomezuje pouze na rozdílné zacházení mezi poplatníky s vysokými skutečnými výdaji navzájem. Vzhledem k tomu, že nejdříve do vyšších pásem vstupují tito poplatníci a až postupně se přidávají poplatníci s těmi

nižšími (viz předchozí závěr), bude se obdobný skokový efekt projevovat nejen u poplatníků s mírně vyšším příjmem (a tomu odpovídající výši hrubého zisku), také u stejně ziskových poplatníků s mírným rozdílem ve výši skutečných nákladů. Jinak řečeno, vždy, když poplatník překročí hranici bezprostředně vyššího pásma, bude podléhat odlišnému daňovému zatížení než stejně ziskový poplatník s nepatrně nižšími náklady.

Obdobný efekt v podobě skokového rozdílu v případě výhodnější volby daňového režimu při mírném zvýšení příjmů (a odpovídajícímu hrubému zisku) se samozřejmě projevuje také u poplatníků s nižšími skutečnými výdaji, nutno ale dodat, že díky pozdějšímu přesunu mezi jednotlivými pásmy tento jev bude nastávat až při dosahování vyšších hrubých zisků.

5. Reálné hranice pro přechody mezi jednotlivými pásmy se nacházejí výše, než si možná zákonodárce uvědomuje a než na první pohled vypadá

Tento závěr je spíše úvahou k zamyšlení, která navazuje na bezprostředně předcházející závěr. Nelze si nevšimnout, že při dolních hranicích při přechodech do druhých a třetích pásem paušálního režimu je procentuální míra daňové zátěže poplatníků téměř shodná s mírou zatížení poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje, což naznačuje, že je paušální daň pro tato pásma stanovena tak, aby odpovídala míře daňové zátěže poplatníka uplatňujícího paušální výdaje s příjmem při této dolní hranici. Toto je nicméně pouhá hypotéza, neboť metodika výpočtu konkrétních sazeb paušální daně nevyplývá z žádných mi dostupných zdrojů k paušálnímu režimu. Poplatníci se skutečnými výdaji blízkými či rovnými těm právně uplatnitelným se tedy přesunou do vyšších pásem při zákonem pravděpodobně předvídané ekonomické výkonnosti. Ti ale tvoří pouze podmnožinu těchto skupin, o jejíž reálné velikosti se také dá dále polemizovat. Jinak řečeno, pokud by tato hypotéza o stanovení paušální daně při spodních hranicích jednotlivých vyšších pásem paušálního režimu v návaznosti na uplatnitelné paušální výdaje byla pravdivá, znamenalo by to, že ve skutečnosti funguje jen pro podmnožinu poplatníků s vysokými skutečnými výdaji, ale poplatníci s nižšími skutečnými náklady se do vyšších pásem přesunou až s vyšší ekonomickou výkonností.

6. Nárok na více daňových slev či zvýhodnění automaticky neznamená nevýhodnost paušálního režimu

Jak bylo řečeno v první části této práce, významnou nevýhodou paušálního režimu je nemožnost poplatníka uplatnit daňové slevy či daňová zvýhodnění, což může na první pohled vést k logické úvaze, a sice že paušální režim se vyplatí primárně poplatníkům, kteří nemají

nárok na žádné či pouze omezené množství těchto výhod. Z provedené analýzy však vyplynulo, že ekonomická výhodnost vstupu do paušálního režimu v mnoha případech dosahovala takové výše, že taková volba byla výhodná dokonce i v případě poplatníků s více vyživovanými dětmi. Obecně se tento jev projevoval u poplatníků s vyššími skutečnými náklady při horních hranicích jednotlivých pásem s tím, že se snižující se výši uplatnitelných paušálních výdajů se rozšiřovala skupina poplatníků, kterým se volba paušálního režimu vyplácela. Tak ve skupině s 40% výdaji nastaly i situace, kdy se i poplatníkům s 10% skutečnými výdaji vyplatilo vstoupit do paušálního režimu i v případě, kdy měli nárok na všechny z vybraných daňových slev či zvýhodnění.

3.2. Paušální režim a zdanění závislé činnosti

V první řadě je nutné zdůraznit, že daňová zátěž zaměstnanců byla výrazně vyšší oproti zdanění OSVČ ať již uplatňovaly paušální výdaje či využily možnost vstupu do paušálního režimu, a to včetně těch, jejichž skutečné výdaje byly rovny těm paušálně uplatnitelným. V případě srovnání zaměstnanců oproti OSVČ ve standardním režimu zdanění bylo možné pozorovat relativně méně výrazné rozdíly ve výši přibližně 8% daňové zátěže oproti poplatníkům s nejvyššími skutečnými výdaji, naopak rozdíly oproti poplatníkům s nízkými skutečnými výdaji činily v extrémních případech až desetinásobek. Třešničkou na dortu pak byly některé sledované modifikované situace, kdy i po aplikaci vybraných daňových slev a zvýhodnění mzda zaměstnance stále podléhala poměrně vysokému procentuálnímu daňovému zatížení, a nízkonákladovým poplatníkům – OSVČ byl díky zápornému výsledku výše daňové povinnosti (v širším smyslu) státem vyplacen daňový bonus. Tato rozdílnost pramení primárně z toho důvodu, že rozdíl mezi skutečnými a právně uplatnitelnými výdaji zkresluje daňovou povinnost již při stanovování základu daně. Pokud poplatník na dosažení, zajištění a udržení výše svého příjmu vynaložil náklady v menší výši, než je výše uplatnitelných paušálních výdajů a využil možnost uplatnit tyto vyšší výdaje, stane se právně z části hrubého zisku náklad a díky tomu pak zdanění nepodléhá skutečná ekonomická výkonnost poplatníka, ale pouze její část. Jinými slovy, rozdíl mezi skutečnými a právně uplatnitelnými náklady zůstane poplatníkovi jako čistý zisk, a to zcela legálně.

Co se týče vlivu paušálního režimu na rozdílnost daňové zátěže mezi zaměstnanci a OSVČ, tak díky tomu, že si v mnohých případech OSVČ mohly vstupem do paušálního režimu výrazně polepšit, lze uzavřít, že paušální režim v současné podobě tuto rozdílnost prohlubuje. Pro úplnost je ale třeba dodat, že nejvýraznější rozdíly v daňové zátěži se nacházejí převážně u

poplatníků s nejnižšími skutečnými výdaji, kteří soudě podle výhodnosti uplatňování paušálních výdajů v drtivé většině případů do paušálního režimu nevstoupí. Paušální režim tedy v některých případech prohlubuje rozdíly mezi zdaněním těchto sledovaných skupin, nicméně se nejedná o nový prvek, dochází pouze ke zvýšení již existujících rozdílů.

4. Diskriminace či ospravedlnitelné rozdílné zacházení?

Jak bylo popsáno výše, paušální režim přináší rozmanité dopady na daňové zatížení sledovaných skupin poplatníků. Další otázkou k zodpovězení tak zůstává, jestli je možné tuto nastalou situaci nějakým způsobem ospravedlnit či se jedná o nedovolenou diskriminaci, konkrétně skrze provedení testu diskriminace, který vychází z judikatury ESLP a Ústavního soudu ČR.

Prvním krokem je otázka existence srovnatelného postavení zkoumaných subjektů. Srovnatelnost postavení OSVČ, kteří vykonávají stejnou kategorii samostatné činnosti s úplně shodným či mírně odlišným hrubým ziskem nevyžaduje další komentář. Splnění tohoto kroku však může být sporné při srovnání zkoumaných zaměstnanců s OSVČ. S ohledem na výše uvedený rozbor poměrně reálné možnosti volby mezi závislou a samostatnou činností s drobnými rozdíly v jejich výkonu a na tenkou hranici mezi jejich materiálním výkonem, jehož hodnocení bývá ze strany úřadů či soudů nejednotné,¹⁰⁰ se domnívám, že je jejich postavení srovnatelné, byť netvrdím, že je naprosto totožné.

Druhým krokem diskriminačního testu je existence rozdílného zacházení, která byla nepochybně prokázána ve výše provedené analýze. Rovněž cíl, který dle důvodové zprávy má paušální režim přinášet, tedy primárně snížení administrativní zátěže jednak na straně poplatníků a jednak na straně daňové správy a zvýšení právní jistoty, je totiž bez pochyby legitimní a lze jej takovým způsobem dosáhnout, čímž byl splněn třetí krok diskriminačního testu. Za legitimní cíl je teoreticky možné považovat i podporu drobného podnikání, který ale některými autory bývá označen jako populismus.¹⁰¹ Zbývá tedy poslední krok, kterým je posouzení přiměřenosti rozdílného zacházení vůči sledovanému legitimnímu cíli.

4.1. Obecně k přezkumu ústavnosti daňových zákonů před Ústavním soudem

Kritéria přezkumu ústavnosti daňových zákonů ÚS podrobně rozebíral ve svých relativně starších nálezech,¹⁰² na jejichž závěry a východiska stále odkazuje i ve své aktuálnější judikatuře.¹⁰³ V nich zdůrazňuje, že daňové záležitosti jsou do velké míry otázkou politickou,

¹⁰⁰ K tomu podrobněji v kapitole č. 2.2. této práce.

¹⁰¹ SOJKOVÁ L. Deformace trhu práce prostřednictvím systému zdaňování fyzických osob. *E+M ekonomie a management* [online], č. 3 (2011). Technická univerzita v Liberci, [cit. 2023-06-03], dostupné zde: https://www.ekonomie-management.cz/download/1346065780_ad5d/2011_03_sojkova.pdf, str. 6.

¹⁰² Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019, nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016.

¹⁰³ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021.

jejíž posuzování a optimální nastavení je v roli demokraticky zvoleného zákonodárce,¹⁰⁴ který za ně také nese politickou odpovědnost.¹⁰⁵ Stejně tak ÚS nepřisluší přezkoumávat základní funkce daní, funkce stabilizační, distribuční a alokační.¹⁰⁶ Proto ÚS daňové zákony přezkoumává z hlediska zásahu do majetkových práv poplatníků v nižší intenzitě.¹⁰⁷ Zákonodárce má tedy při nastavování daňové politiky poměrně širokou diskreci, a to i takového rázu, že může poskytnout jedné skupině více výhod než jiné, musí tak ale činit odůvodnitelně a ve veřejném zájmu, nikoliv libovolně.¹⁰⁸ V oblasti daňového přezkumu je z těchto důvodů ÚS jednou z metod přezkumu modifikovaný test proporcionality, v rámci kterého je přezkoumáváno jestli nedochází k porušování zásady rovnosti či k extrémní disproporcionalitě (rdousícímu efektu).¹⁰⁹ Domnívám se, že s ohledem na výši daňové zátěže nelze hovořit o tzv. rdousícím efektu, takže dále bude zkoumáno pouze možné porušení zásady rovnosti. V tomto ohledu je nutné uvést pár shrnujících slov ke způsobu jejího přezkumu před ÚS.

4.2. Obecně k přezkumu porušení principu rovnosti před Ústavním soudem se zaměřením na specifika přezkumu daňové rovnosti

Rovnost je přezkoumávána ve svých dvou rovinách, a sice jako rovnost neakcesorická, která vychází z čl. 1 LZPS (a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech) a která představuje rovnost bez navázání na jiné základní právo a lze se jí tedy domáhat přímo bez vazby na zásah do jiného základního práva,¹¹⁰ a dále jako rovnost akcesorická, která vychází z čl. 3 odst. 1 (a čl. 14 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv) a která představuje rovnost ve vztahu k jednotlivým základním právům¹¹¹ a jejich výkonu.

V případě přezkumu rozdílného zacházení z hlediska akcesorické rovnosti a pro aplikovatelnost čl. 3 odst. 1 LZPS nezbytné vycházet primárně z demonstrativního výčtu zakázaných diskriminačních důvodů. I když by pojem diskriminace na základě „jiného postavení“ mohl evokovat velice široký prostor pro soudní uvážení, je dovozeno, že je tento pojem nutné

¹⁰⁴ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, body 73 a 76, srov. také nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019, bod 49.

¹⁰⁵ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019, bod 46.

¹⁰⁶ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021, bod 100.

¹⁰⁷ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 79.

¹⁰⁸ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019, bod 49.

¹⁰⁹ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019, bod 46.

¹¹⁰ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 106/20 ze dne 9. 2. 2021, bod 57.

¹¹¹ KÜHN Z., in: KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSARĎ D. a kol.: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5, str. 261.

vykládat spíše restriktivně a za zohlednění smyslu a účelu této úpravy.¹¹² Pod tento pojem je tedy třeba podřadit pouze rozlišovací prvky obdobné či z takových prvků vycházející.¹¹³ Při samotném přezkumu existence diskriminace v této situaci je pak zpravidla aplikován test proporcionality ve své klasické třístupňové podobě (kritérium vhodnosti, potřeby a poměrování).¹¹⁴

V případě tzv. akcesorické rovnosti podle čl. 1 LZPS není škála rozlišovacích kritérií nijak omezena, v zásadě dochází jen k přezkumu, jestli nedošlo k porušení zákazu libovůle (nedůvodného rozlišování). Nelze zde aplikovat test proporcionality viz výše, intenzita přezkumu je zde nižší než v případě rovnosti akcesorické, protože v opačném případě by Ústavní soud do jisté míry nahrazoval politickou úvahu zákonodárce.¹¹⁵ Užší přezkum se pak omezuje na zkoumání existence objektivních a rozumných důvodů pro zjištěné rozdílné zacházení¹¹⁶ čili dochází k přezkumu pouze optikou vyloučení libovůle.¹¹⁷

Význam dělení rovnosti na akcesorickou a neakcesorickou byl sice dovozením obecného zákazu libovůle do jisté míry oslaben, protože všechny námitky podle čl. 3 odst. 1 LZPS lze podřadit také pod obecný zákaz libovůle podle čl. 1 LZPS,¹¹⁸ praktický dopad však lze stále spatřovat v intenzitě přezkumu. Jinak řečeno, intenzita přezkumu porušení principu rovnosti ze strany Ústavního soudu záleží na odlišovacím znaku, na základě kterého je rozdílné zacházení aplikováno, kdy je rozlišováno, jestli se jedná o tzv. apriori podezřelý prvek, nebo jestli se bude jednat o kritérium nepodezřelé, či snad dokonce nezbytné pro určitou oblast právní regulace.¹¹⁹ Míra podezřelosti rozlišovacího prvku je posuzována také s přihlédnutím ke kontextu přezkoumávané oblasti právní regulace.¹²⁰ Pokud se nebude jednat o tento podezřelý prvek (v literatuře označován také za kvalifikovaný prvek)¹²¹ či prvek obdobný či z podezřelého prvku vycházející, bude takové rozlišování legitimní a ústavně konformní, pokud se nebude jednat o

¹¹² Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016 body 107, 108, s čímž se ztotožňuje také KÜHN Z., in: KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSAŘ D. a kolektiv: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5, str. 335.

¹¹³ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 108.

¹¹⁴ KÜHN Z., in: KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSAŘ D. a kol.: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5, str. 345.

¹¹⁵ KÜHN Z., in: KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSAŘ D. a kol.: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5, str. 345.

¹¹⁶ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 118.

¹¹⁷ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021, bod 113.

¹¹⁸ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 100.

¹¹⁹ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 102.

¹²⁰ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021, bod 105.

¹²¹ KÜHN Z., in: KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSAŘ D. a kol.: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5, str. 310.

libovůli.¹²² V této otázce pak ve vztahu k daňové rovnosti dochází především k přezkumu, jestli pro rozdílné zacházení existují rozumné důvody a jestli míra rozdílnosti poplatníků odpovídá míře odlišnosti takového zacházení.¹²³

4.3. Posouzení zjištěného rozdílného zacházení s poplatníky v souvislosti s paušálním režimem

Rozlišujícími prvky byly v souvislosti s paušálním režimem ve sledovaných případech primárně výše příjmů jednotlivých poplatníků, případně rozdílná výše jejich skutečných výdajů, jiný režim výkonu obdobné činnosti (zaměstnanec či OSVČ) či jiná skupina samostatné činnosti v návaznosti na uplatnitelné paušální výdaje. Žádný ze jmenovaných rozlišovacích prvků nelze v rámci daňové legislativy z diskriminačního hlediska apriori považovat za podezřelý ve výše popsaném kontextu, příjmové hledisko je dokonce Ústavním soudem uvedeno jako příklad nezbytně používaného kritéria v oblasti daňového zákonodárství.¹²⁴ Bude tedy nutné je posuzovat pouze z hlediska případné libovůle. Následující odstavce se budou zabývat posouzením jednotlivých aspektů zjištěného rozdílného zacházení optikou výše popsané metodiky přezkumu porušení zákazu neakcesorické rovnosti podle čl. 1 LZPS v citovaných nálezech Ústavního soudu.

Výše provedenou analýzou bylo zjištěno, že poplatníci – OSVČ se stejným hrubým ziskem a vykonávající stejnou činnost se díky různé výši svých skutečných nákladů při vstupu do paušálního režimu ocitli v jeho různých pásmech, což vedlo k tomu, že někteří za této situace poplatníci nemohli vstoupit do paušálního režimu, zatímco jiní byli stále v prvním pásmu. Další rozdílné zacházení bylo identifikováno při přechodech mezi jednotlivými pásmy u poplatníků s vysokými výdaji, kdy rozdílnost daňové zátěže i za předpokladu výhodnější volby zdaňovacího režimu činila 10–20 %.¹²⁵ Obě tyto situace považuji z hlediska rozlišovacích důvodů za srovnatelné, následující argumentace se tedy bude týkat obou těchto případů.

Ústavní soud se stejně přihlásil k zásadě tzv. horizontální spravedlnosti, dle které by poplatníci s obdobnou platební schopností měli podléhat obdobné výši zdanění.¹²⁶ Domnívám se, že pod Ústavním soudem použitý pojem „platební schopnost“ lze v tomto případě podřadit právě

¹²² Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 117.

¹²³ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, body 121, 123.

¹²⁴ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 102.

¹²⁵ Podrobnější rozbor nalezeného odlišného zacházení je proveden v části 3.1.

¹²⁶ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, body 127.

zkoumaný pojem hrubého zisku, neboť typicky (nikoliv však výlučně) v českém daňovém právu podléhá zdanění a zároveň tvoří základ daně příjem po odečtení výdajů na jeho dosažení, zajištění a udržení, a nikoliv pouze příjem bez zohlednění výdajové stránky.¹²⁷ Kromě toho, hrubý zisk představuje nejvyšší možný základ daně, ze kterého lze poplatníkům – OSVČ spravedlivě vypočítat výši daňové povinnosti. Ostatně jak bylo vysvětleno výše, stanovování nižšího daňového základu, než je hrubý zisk, vytváří takové situace, kdy část vygenerovaného příjmu poplatníků tvoří legálně čistý zisk nepodléhající zdanění. Proto je možné uzavřít, že zdanění poplatníků – OSVČ se stejným hrubým ziskem (ale s jinou výší vynaložených skutečných výdajů) podle sazeb jiných pásem paušálního režimu je v rozporu s touto zásadou, neboť poplatníkům se stejnou platební schopností, kteří vykonají stejný druh výdělečné činnosti vzniká různě vysoká daňová povinnost na základě různých sazeb paušální daně. V rozporu s touto teorií je rovněž rozdílnost daňové zátěži při přechodech mezi pásmy, neboť i tyto poplatníci jsou obdobně (nikoliv však totožně) platebně schopní ve výše popsaném smyslu.

Dalším argumentem pro tento závěr je, že při hledání rovnosti v míře zdanění by dle Ústavního soudu rovněž nemělo být rozlišováno, z jakého zdroje byl příjem poplatníka generován.¹²⁸ I proto tedy nelze považovat za legitimní rozdílnou míru zdanění hrubého zisku dosaženého za pomoci různě vysokých skutečných výdajů. S ohledem na tento argument je možné i v tomto případě dovodit, že různé možnosti vstupu do paušálního režimu pro poplatníky se stejným hrubým ziskem (díky dřívější překročení příjmové hranice 2.000.000 Kč u poplatníků s vyššími skutečnými výdaji) jako porušení zásady rovnosti.

Dle názoru Ústavního soudu zároveň nelze racionálním způsobem zdůvodnit, že rozdíl v daňové zátěži příjmů získaným obdobným způsobem s pouze mírně rozdílnou výší bude podléhat zdanění s rozptylem až několik desítek tisíc korun.¹²⁹ V citovaném případě Ústavní soud řešil příjem zaměstnanců a poživatelů důchodu, proto i v tomto případě je dle mého názoru potřeba pojem „příjem“ v souvislosti s OSVČ interpretovat jako hrubý zisk. Z toho lze vyvodit, že rozdílné zdanění, které vzniká při přechodech mezi pásmy (a to i za zvolení výhodnějšího režimu zdanění), kde je rozdíl ve výši hrubého zisku poplatníků pouze nepatrný, je v rozporu se zásadou rovnosti. Stejně tak je tento argument podkladem pro závěr o porušení zásady

¹²⁷ Byť tedy právě zkoumaní poplatníci s příjmy ze závislé činnosti (zaměstnanci) jsou tímto případem.

¹²⁸ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, body 126 a 127.

¹²⁹ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 133.

rovnosti v případě zdanění OSVČ se stejným hrubým ziskem zdaňovaných dle různých sazeb paušálního režimu.

Výše popsané závěry lze rovněž aplikovat na rozdílné zdanění OSVČ oproti zaměstnancům, pokud přijmeme argument, že se jedná o srovnatelnou skupinu poplatníků. Rozdíly v daňové zátěži až o několik desítek procent jsou jednak v rozporu s teorií horizontální daňové spravedlnosti, jednak je zohledňován původ příjmů a konečně nejsou úměrné rozdílům, které existují mezi výkonem činností těchto poplatníků.

Rozdílné daňové zatížení rozebíráno výše je tedy dle mého názoru ve zjevném nepoměru k míře rozdílnosti sledovaných skupin, z tohoto důvodu dochází k porušení zákazu nerovného zacházení podle čl. 1 věty první LZPS a čl. 26 větou první Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, neboť se jedná o libovůli. Jakkoliv je možné uznat, že paušální režim v současné podobě je schopen dosáhnout legitimního cíle stanoveného v důvodové zprávě k jeho zavedení, rozdílnost v takové míře nelze jeho potenciálním dosažením rozumně odůvodnit. Problematickým prvkem zde nejsou konkrétní skutečnosti, na základě kterých je s jednotlivými poplatníky zacházeno rozdílně, nýbrž konkrétní forma, která byla použita.¹³⁰

Jinak tomu je v případě prvků degresivního zdanění, který se objevuje s existencí jednotné sazby paušální daně v rozpětí hrubého zisku až 200.000 Kč. Zde je rozlišujícím kritériem výše příjmu (a odpovídajícím způsobem také výše hrubého zisku) poplatníků, která je dle Ústavního soudu legitimním rozlišujícím prvkem, zároveň se rozdíl prohlubuje se zvyšujícím se příjmem postupně a nikoliv skokově, jak to bylo možné vypořádat v předchozích případech. Nelze tedy míru odlišnosti poplatníků považovat za neúměrnou vůči výši rozdílného zdanění. Zároveň není možné pozorovat ani tzv. rdousící efekt daňové zátěže poplatníků s nižšími příjmy, jehož přítomnost je Ústavního soudu při přezkumu ústavnosti daňových zákonů rovněž posuzována. Samotné zavedení degresivních prvků do zdanění fyzických osob je právě výše popisovaným rozhodnutím zákonodárce a nelze v tomto případě dovodit protiústavnost. Nicméně s ohledem na strukturální deficit státního rozpočtu a velmi vysokou míru zdanění fyzických osob – zaměstnanců je nasnadě polemizovat o tom, jestli je přítomnost takových prvků ve zdanění OSVČ žádoucí. Tímto poznatkem lze tedy pouze zákonodárce podnítit k zamyšlení, kde by za současné situace mohlo dojít ke spravedlivému získání dalších příjmů pro státní rozpočet.

¹³⁰ Obdobně argumentoval Ústavní soud v nálezu pod sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, bod 125.

4.4. Několik úvah de lege ferenda

V poslední řadě si po zjištěných poznacích kladu otázku, jestli je institut paušálního režimu za účelem dosažení stanovených cílů v našem právním řádu vůbec potřeba. Domnívám se, že některé vysledované nežádoucí efekty paušálního režimu, zejména skokové rozdíly při přechodech mezi jednotlivými pásmy a stejná daňová povinnost pro širokou příjmovou škálu poplatníků v rámci jednoho pásma, nelze rozumným způsobem se zachováním podstaty paušálního režimu vyřešit. Řešení situace, kdy obdobně ekonomicky výkonní poplatníci podléhají zdanění podle různých sazeb paušální daně je možné pouze při zařazování poplatníků do jednotlivých pásem s ohledem na dosažený hrubý zisk, a nikoliv čistě na příjem, po čemž by ale nebylo možné dosahovat cíle ohledně snížení administrativních nákladů poplatníků, kteří by pak museli evidovat a vykazovat své skutečné výdaje. Méně invazivním řešením, které by však nevedlo ke kompletnímu odstranění nerovností, by pak bylo zavedení více výdajových skupin činností. V tomto ohledu si myslím, že spravedlivějším, a tedy vhodnějším řešením byla daň stanovená paušální částkou, která byla nepříliš využívaným předchůdcem paušálního režimu v současné podobě. Nabízí se tedy otázka, jestli by v případě trvalé poptávky po nějakém modelu paušální daně nebylo cestou vrátit se k původní podobě s efektivnější propagací tohoto institutu a zakotvením jistot (např. nárok na stanovení daně tímto způsobem při splnění podmínek a povinnost správce daně o tom rozhodnout ve lhůtě).

Obdobné cíle v podobě snížení administrativní zátěže je ale schopna naplnit již zákonná možnost uplatnění paušálních výdajů, byť je tedy nutné říct, že mnohé z výše popsaných rozdílných zacházení (zejména ohledně různé daňové zátěže obdobně ekonomicky výkonných subjektů) a následných argumentů o nedůvodné nerovnosti lze vytknout i tomuto institutu. I přes to si ale myslím, že institut uplatňování paušálních výdajů nabízí lepší způsob k dosažení zmiňovaného cíle, zejména z hlediska jeho možné reformy. Stanovení pouze tří výdajových skupin výkonu samostatných činností pro celou tržní škálu možných samostatných činností z logiky věci vytváří rozdíly v daňové zátěži u poplatníků s vyššími a nižšími skutečnými výdaji, nicméně dle mého názoru je tento problém snadno řešitelný skrze stanovení většího počtu výdajových skupin, zejména skupiny pro poplatníky s velmi nízkými či dokonce zanedbatelnými skutečnými výdaji.

Dalším alternativním řešením, které by nepřímo mohlo vést k dosažení zmíněného cíle, by mohla být sleva na dani v určité pevné výši, která by cílila na pokrytí administrativních nákladů

spojených s výkonem samostatné činnosti a zdaňováním příjmů tím vygenerovaných a na kterou by měli nárok poplatníci s příjmem např. do výše 2.000.000 Kč.

Výše popsaná řešení by do jisté míry mohla také přispět k vyrovnání nejpropastnějších rozdílů v daňové zátěži zaměstnanců a OSVČ, které se nacházely zejména mezi zaměstnanci a OSVČ s nižšími skutečnými náklady, pro které nedostatky jak paušálního režimu, tak paušálních výdajů přinášely významnou daňovou výhodou. To ale samozřejmě neřeší skutečnost, že rozdílné zacházení mezi těmito skupinami je přítomno i při srovnání zaměstnanců a poplatníků se skutečnými výdaji rovnými těm paušálně uplatnitelným. S ohledem na širokou politickou shodu ohledně potřeby důchodové reformy a neudržitelnosti současného důchodového systému je dle mého názoru na místě výrazně zvýšit vyměřovací základ pro stanovení veřejných pojistných OSVČ. Osobně však nepovažuji za žádoucí se vydat cestou zvýšení daňové zátěže OSVČ na úroveň současné daňové zátěže zaměstnanců, protože ta je dle mého názoru v současné době nastavena příliš vysoko. Dle dat OECD je průměrná daňová zátěž průměrně vydělávajícího pracovníka v České republice, který žije sám, 39,8 % z příjmů, což je výrazně nad průměrem členských zemí, který činí pouze 34,6 %.¹³¹ Domnívám se tedy že zvýšení daňové zátěže OSVČ není samo o sobě dostačující, protože pro optimální daňovou zátěž závislé činnosti je potřeba také snížit její současně nastavenou výši.

¹³¹ OECD. Taxing Wages 2023 – Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries. [online], 2023, [cit. 2023-07-16], dostupné zde: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>, str. 4.

Závěr

Paušální režim podle platné a účinné právní úpravy je pro některé poplatníky – OSVČ velice výhodnou volbou, skrze kterou mohou na povinných platbách vůči státu ušetřit nemalé částky. Avšak způsob určení rozlišovacích kritérií, na základě kterých a v jak velkém rozsahu je tato výhodnost určena, se napříč sledovanými pásmy a skupinami činností projevuje různými způsoby, do jisté míry až nepředvídatelně. A tak například i přes to, že právní úprava paušálního režimu na více místech předvídá a poskytuje tak možnost pro jeho využití poplatníkům vykonávající skupinu činností s 80% výdaji, v provedené analýze bylo zjištěno, že racionální vstup do něj se týká velice úzké ziskové skupiny těchto poplatníků.

Dále bylo zjištěno, že díky tomu, že zákon pro zařazování do jednotlivých pásem paušálního režimu zohledňuje čistě příjmovou, a nikoliv výdajovou stránku poplatníků, nedopadá na ekonomicky srovnatelně výkonné poplatníky – OSVČ stejným způsobem. V rámci provedené analýzy daňové zátěže bylo zjištěno, že dochází k situacím, kdy obdobně platebně schopní poplatníci podléhají v paušálním režimu zdanění dle různých sazeb paušální daně. Bylo tomu tak proto, že poplatníci s různými skutečnými výdaji dosahují pro generování stejného hrubého zisku různých příjmů, který pak spadá do různých pásmových hranic. Tyto rozdíly dosahovaly takové výše, že v případě, kdy poplatníci s vyššími reálnými výdaji nemohou díky výši svých příjmů do paušálního režimu ani vstoupit, byli poplatníci s nízkými skutečnými náklady se stejným hrubým ziskem stále dokonce i v prvním pásmu paušálního režimu. V rámci výpočtů se také vyskytla situace, kdy stejně výkonní poplatníci v návaznosti na výši svých příjmů spadali do všech tří pásem paušálního režimu.

Jako další problematický aspekt byly identifikovány přechody mezi jednotlivými pásmy u poplatníků s vysokými skutečnými výdaji, kdy si poplatníci s mírně nižším ziskem, který odpovídal horní hranici nižšího pásma, mohli vhodnou volbou vstupu do paušálního režimu procentuálně polepšit až o 20 %, zatímco ti při dolní hranici bezprostředně vyššího pásma podléhali obdobné míře zdanění jak v paušálním režimu, tak při uplatňování paušálních výdajů. Stejný výsledek lze dovodit pro přechody mezi jednotlivými pásmy u poplatníků s nižšími skutečnými náklady, který ale oproti poplatníkům s vysokými skutečnými výdaji nastane až při dosažení vyššího hrubého zisku.

Zároveň byl s přibližováním se k horním hranicím jednotlivých pásem vyzorován jakýsi degresivní prvek spočívající ve snižující se procentuální zátěži hrubého zisku poplatníků.

Procentuální zátěž hrubého zisku je nicméně vždy skokově zvýšena s přechodem do vyššího pásma, kde se s přibližováním k horní hranici tohoto vyššího pásma opět snižuje.

Výše popsané rozdíly ve zdanění OSVČ nebyly přítomny pouze v základních sledovaných situacích bez uplatňování vybraných daňových slev a zvýhodnění. Po jejich aplikaci sice docházelo k jejich snižování, ale v mnohých případech zůstávaly ekonomické výhody paušálního režimu velice výrazné. Nelze tedy říct, že by se vypočítávané rozdíly týkaly pouze poplatníků bez nároku na uplatnění těchto výhod.

Zaměstnanci jsou ve všech zkoumaných případech oproti OSVČ v jakémkoliv režimu zdanění výrazně více daňově zatíženi. S ohledem na to, že někteří OSVČ si vstupem do paušálního režimu mohou procentuální míru daňového břemene výrazně snížit, lze uzavřít, že paušální režim tento již existující rozdíl ještě více prohlubuje, byť největší nerovnosti bylo možné pozorovat mezi zaměstnanci a OSVČ s nejnižšími skutečnými výdaji uplatňujícími paušální výdaje.

Po přezkoumání tohoto rozdílného zacházení optikou ustáleného přezkumu daňových zákonů ze strany Ústavního soudu bylo zjištěno, že vysledované rozdíly jsou v rozporu s teorií horizontální spravedlnosti a že míra rozdílnosti mezi sledovanými skupinami poplatníků – OSVČ jednak mezi sebou a jednak vůči zaměstnancům v mnoha případech není odpovídající míře odlišného zacházení mezi nimi, a tak je v některých případech možné ji ve světle judikatury Ústavního soudu považovat za protiústavní, neboť se jedná o libovůli. Paušální režim v současné právní úpravě je tedy s ohledem na výše uvedené dle mého názoru nástrojem, který zavádí daňovou diskriminaci.

Seznam zkratek

LZPS – Listina základních práv a svobod

Novela ZDP č. 540/2020 Sb. - Zákon č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

Prohlášení k dani – prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Skupina činností s 80%, 60% či 40% výdaji – skupina samostatných činností ve smyslu § 7 ZDP, k nimž lze uplatnit výdaje ve výši 80 %, 60 % či 40 % z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP

SPZ – státní politika zaměstnanosti

Zákon o PSZ a PSPZ – zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o PVZP – zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o státní sociální podpoře – zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů

Zákoník práce – zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Zaměstnanec – poplatník s příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP

Zaměstnavatel – plátce příjmů Zaměstnance

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

CVINEROVÁ B., BĚLOHUBEK V. Stát si neví rady s trestáním švarcsystému. *Právní rádce – ekonom*, roč. 28 č. 12 (2020)

DRÁB O., NEŠLEHA M., MORÁVEK Z., BERÁNEK P., BLÁHA R., HLAVÁČ J., HRDLIČKA L. a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-054-7

KALVODA, A. Švarcsystém z pohledu inspekce práce. *Práce a mzda*. roč. 67, č. 9 (2019)

KARFÍKOVÁ M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-935-0

KOLDINSKÁ K. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-902-0

KOLDINSKÁ K., TRÖSTER P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018

KÜHN Z., KRATOCHVÍL J., KMEC J., KOSARĚ D. a kol.: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges, 2022, ISBN 978-80-7502-609-5

MACHÁČEK I. *Fyzické osoby a daň z příjmu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-075-2

PELC V. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-833-7

PELC V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-364-6

RINDOVÁ I., JEDLANOVÁ H. Poplatník v paušálním režimu a daň rovná paušální dani. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, roč. 29, č. 3 (2021)

SOJKOVÁ L. Deformace trhu práce prostřednictvím systému zdaňování fyzických osob. *E+M ekonomie a management* [online], č. 3 (2011). Technická univerzita v Liberci, dostupné zde: https://www.ekonomie-management.cz/download/1346065780_ad5d/2011_03_sojkova.pdf

ŠPERL J. Paušální daň, *Daně a právo v praxi*, roč. 26, č. 3 (2021)

VANČUROVÁ A. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, ISBN 978-80-7676-236-7

VYCHOPEŇ J. *Meritum Daň z příjmů 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, ISBN 978-80-7676-356-2

ŽENÍŠKOVÁ M. *Pojistné na sociální zabezpečení zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ a dobrovolně důchodově pojištěných s komentářem a příklady*. 10. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-385-1

ŽENÍŠKOVÁ M., PŘIB J., SCHMIED Z. *Zákon o nemocenském pojištění včetně problematiky náhrady mzdy s komentářem a příklady*. 14. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2023, ISBN 978-80-7554-377-6

2. Seznam použitých internetových zdrojů

Finanční správa. Obecné informace finanční správy k paušální dani. [online]. 2023, dostupné zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

GABRIEL J. Švarcsystém je stále nelegální. *epravo.cz* [online] 2021, [cit. 2023-05-29] dostupné zde: <https://www.epravo.cz/top/clanky/svarcsystem-je-stale-nelegalni-112926.html>

KAMBERSKÝ P. Ekonom Dušek: Česko je v zajetí daňových pastí. A za vysokým deficitem stojí dřívější rozhodnutí ANO a ODS. *Lidovky.cz* [online]. 2023, dostupné zde: https://www.lidovky.cz/byznys/rozhovor-libor-dusek-ekonom-nerv-dan-danove-pasti-deficit-snizovani-zvysovani.A230513_151126_ln_ekonomika_atv

KRIUŠENKO A. Kontrol i pokut za švarcsystém ubývá. Za jediného pracovníka přitom stát přichází o stovky tisíc korun. *Hospodářské noviny* [online]. 2022, [cit. 2023-06-03], dostupné z: <https://archiv.hn.cz/c1-67024030-z-tisicu-firem-dostanou-pokutu-za-svarcsystem-jenom-desitky-kontrol-pritom-ubyva>

Ministerstvo práce a sociálních věcí. Analýza četnosti práce na dohodu a možnost řešení výpadku příjmů u zaměstnanců na dohodu [online], 2020, dostupné zde: https://www.mpsv.cz/documents/20142/1248138/Analyza_DPP_DPC_25_05_2020.pdf

OECD. Taxing Wages 2023 – Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries. [online], 2023, [cit. 2023-07-16], dostupné zde: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>

3. Seznam použitých právních předpisů

Evropská úmluva o ochraně lidských práv ze dne 4. listopadu 1950 ve znění pozdějších protokolů

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dostupný jako sněmovní tisk č. 423

Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, dostupný zde:

https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCS3JLKC2/?fbclid=IwAR3mWA4Yft2ZI0rk7iA2Io90_vM1O_MLV0oWkg_2EhcZJUepVx_YSywaklg

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 106/20 ze dne 9. 2. 2021

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 85/2014–39 ze dne 28. 8. 2014

5. Seznam ostatních zdrojů

Důvodová zpráva k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, č. 366/2022 Dz

Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní, č. 540/2020 Dz

Paušální daň – legitimní nástroj či nedůvodná nerovnost?

Abstrakt

Tato práce se zabývá analýzou dopadů paušálního režimu tak, jak je upraven v současné platné a účinné právní úpravě. Cílem této práce je provedení srovnání reálné daňové zátěže hrubých zisků jednak poplatníků – osob samostatně výdělečně činných v paušálním režimu, jejichž daňová povinnost je rovna paušální dani, jednak osob samostatně výdělečně činných ve standardním režimu zdanění a jednak zaměstnanců za předpokladu, že vykonávají obdobný druh výdělečné činnosti jako zkoumané osoby samostatně výdělečně činné. Za tím účelem je proveden kvalitativní výzkum modelových situací poplatníků – osob samostatně výdělečně činných s různými skutečnými náklady na dosažení své výše příjmů a zaměstnanců, přičemž výše hrubých zisků těchto poplatníků je stanovena tak, aby odpovídala dolním a horním příjmovým hranicím pro jednotlivá pásma paušálního režimu.

První část práce teoreticky popisuje zdanění fyzických osob, druhá část obsahuje konkrétní výpočty a popis dílčích závěrů ke každé zkoumané tržní situaci. Třetí část obsahuje shrnutí těch dílčích závěrů, které jsou buď platné pro paušální režim napříč sledovanými skupinami, případně těch, které jsou tak důležité, že mají význam pro paušální režim jako celek. Čtvrtá část posuzuje zjištěné nerovnosti optikou judikatury Ústavního soudu zejména v oblasti rovnosti obecně a dále v oblasti přezkumu daňových zákonů. Bylo zjištěno, že paušální režim zavádí situace, kdy obdobně ekonomicky výkonní poplatníci podléhají zdanění podle různých sazeb paušální daně a že přechod mezi jednotlivými pásmy zavádí skokové rozdíly v míře zdanění až ve výši 20 %, které nelze vyrovnat výhodnější volbou režimu zdanění. Tuto situaci nelze nijak rozumně ospravedlnit a jedná se tedy o libovůli zákonodárce. Zároveň bylo zjištěno, že paušální režim prohlubuje již existující rozdíly v míře zdanění zaměstnanců oproti osobám samostatně výdělečně činným.

Klíčová slova: paušální daň, zdanění zaměstnanců, zdanění OSVČ

Flat tax – a legitimate instrument or an unjustified inequality?

Abstract

This paper analyses the impact of the flat-rate scheme as it is regulated in the current and effective legislation. The aim of this paper is to compare the real tax burden on gross profits of both taxpayers - self-employed persons in the flat-rate regime, whose tax liability is equal to the flat-rate tax, and self-employed persons in the standard taxation regime, and employees, assuming that they perform a similar type of income-generating activity as the self-employed persons under examination. To this end, qualitative research is carried out on model situations of self-employed taxpayers with different actual costs of reaching their income level and employees, with the gross profits of these taxpayers set to correspond to the lower- and upper-income thresholds for the different bands of the flat-rate regime.

The first part of the thesis theoretically describes the taxation of natural persons, the second part contains specific calculations and description of partial conclusions for each market situation examined. The third part contains a summary of those partial conclusions that are either valid for the flat-rate scheme across the groups studied or those that are so important that they are relevant for the flat-rate scheme as a whole. The fourth part assesses the inequalities identified through the lens of the case law of the Constitutional Court, in particular in the area of equality in general and in the area of review of tax laws. It is found that the flat-rate scheme introduces situations where similarly economically efficient taxpayers are taxed at different flat-rate tax rates and that the transition between the different bands introduces a step difference in the level of taxation of up to 20 % which cannot be compensated for by a more favourable choice of tax regime. There is no reasonable justification for this situation and it is therefore a case of legislative arbitrariness. At the same time, it has been found that the flat-rate scheme exacerbates the already existing differences in the level of taxation of employees compared to self-employed persons.

Key words: flat tax, taxation of employees, taxation of self-employed persons