

Univerzita Karlova
Právnická fakulta

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

Studentská vědecká odborná činnost

Kategorie: magisterské

2023

XVI. ročník

Autor: Sára Svobodová

Konzultant: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Vědecký seminář/ VP: -

Navrhovaný specializační modul: Finanční právo fiskální – rozpočtové právo a daňové právo

Čestné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do XVI. ročníku Studentské vědecké a odborné činnosti (SVOČ) vypracoval(a) samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla přihlášena do předchozích ročníků SVOČ či jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne 9. 4. 2023

Sára Svobodová

Celkový rozsah vlastního textu práce (od úvodu po závěr), včetně mezer a poznámek pod čarou:

53358 znaků

Obsah

Seznam zkratk	4
Úvod	5
Metodika	5
Skupina činností s 80% výdaji	7
1. pásmo	7
Skupina činností v paušálními výdaji 60 %.....	10
1. pásmo	10
2. pásmo	13
Skupina činností s paušálními výdaji 40 %	18
1. pásmo	18
2. pásmo	20
3. pásmo	23
Komplexní vyhodnocení míry zdanění FO v souvislosti s paušálním režimem.....	27
Diskriminace či ospravedlnitelné rozdílné zacházení?.....	28
Závěr	30
Seznam zdrojů.....	32
Přílohy.....	34

Seznam zkratek

FO – Fyzická osoba

LZPS – Listina základních práv a svobod

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

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

ÚS – Ústavní soud České republiky

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

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

Úvod

V důsledku neustále se zvětšující propasti mezi příjmy a výdaji státního rozpočtu probíhají 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 zdá ve srovnání se zaměstnanci s obdobnou výší příjmů příliš 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 paušální daň, jejíž podstatou je za splnění určitých podmínek odvádět správci daně pevně stanovenou částku, která v sobě bude zahrnovat veškeré povinné platby 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 korun.

Cílem této práce je analyzovat dopady tohoto nástroje, a přitom zodpovědět otázky, jestli tento institut nezavádí neospravedlnitelné rozdíly v daňovém zatížení mezi OSVČ navzájem a jestli se jeho zavedením v současné podobě ještě více neprohlubuje již existující rozdíl mezi zaměstnanci a OSVČ. Předpokladem této práce je, že zavedením paušálního režimu tyto odlišnosti vznikají a že je nelze nijak ospravedlnit. Za účelem potvrzení či vyvrácení této hypotézy bude nejprve provedena analýza výše daňového zatížení 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 příjmu v konkrétních pásmech paušálního režimu. Pro lepší vykreslení reálné tržní situace budou zohledněny také vybrané situace různé výše skutečných nákladů OSVČ při výkonu jejich činnosti. Tyto výsledky budou následně vzájemně porovnány a u případných rozdílů bude zkoumána jejich legitimita, zejména v návaznosti na judikaturu ÚS.

Metodika

V následujících kapitolách se tato práce bude zabývat srovnáním daňového zatížení výše popsaných skupin daňových poplatníků. Pro větší přehlednost bylo pro srovnávání jednotlivých skupin zvoleno členění do podkapitol podle skupin činností s 80%, 60% a 40% výdaji. Jak známo, výše těchto výdajů je zákonem vytvořeným konstruktem, proto každá ze srovnávaných

kategorií 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 sledované 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, kteří daný druh činností vykonávají jako závislou práci.

Jako výchozí údaj, od kterého se bude srovnávání daňového zatížení odvíjet, byl zvolen roční hrubý zisk poplatníků – OSVČ, tedy příjem, od kterého jsou odečteny skutečné výdaje, které pro jeho získání, zajištění a udržení poplatník vynaložil. V případě zaměstnanců se bude jednat o tzv. superhrubou mzdu, tedy hrubou mzdu zvýšenou o povinné odvody zaměstnavatele, neboť jejich zohlednění je pro zjištění skutečné výše reálného daňového zatížení příjmu zaměstnance nezbytné. I když odvody zaměstnavatele zaměstnanec ekonomicky přímo nenes, tvoří příjem státního rozpočtu a jsou relevantní pro srovnání se zdaněním OSVČ, které obdobné odvody musí nést samy. Také je nutné poukázat na skutečnost, že i přes to, že odvody ekonomicky nese zaměstnavatel, lze logicky očekávat, že zaměstnancem vytvořená „skutečná hodnota“ pro zaměstnavatele musí pokrýt i výši těchto odvodů, aby je zaměstnavatel nemusel hradit tzv. ze svého, jinými slovy, aby se zaměstnanec zaměstnavateli vyplatil.

Každá z podkapitol bude dále členěna podle hranic pro jednotlivá pásma paušálního režimu, a to zpravidla při jejich dolních a horních příjmových hranicích. Výše nejvyššího hrubého zisku pro konkrétní pásmo bude určena podle nejvyššího možného hrubého zisku při horních hranicích těchto pásem za předpokladu, že uplatňované paušální výdaje konkrétní skupiny činností se budou rovnat skutečným výdajům. 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.

Srovnání nezohledňuje poplatníky, kteří vykonávají ve větší míře činnosti z více druhů skupin činností, ale zkoumá pouze poplatníky, kteří vykonávají jen (či více než ze 75 %) činnosti z jedné ze sledovaných skupin. Proto také nebude každá kapitola zohledňovat každé ze tří pásem paušálního režimu, ale pouze ekonomicky či právně relevantní pásma či jejich dílčí hranice. Některé ze skupin samostatných činností, mají maximální hranice příjmů ve výši 2.000.000 Kč již v prvním nebo druhém pásmu.

V rámci konkrétních tabulek pak bude zkoumána výše daňových povinností v širším smyslu slova. V této souvislosti bude zohledňována zejména výše daňového zatížení v absolutních číslech a v procentech z hrubého zisku.

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 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 procentech z hrubého zisku po uplatnění vybrané slevy či zvýhodnění na dani, tedy včetně povinných odvodů na veřejná pojistná. Nebude-li v tabulkách uvedeno jinak, jedná se o částky v Kč.

Skupina činností s 80% výdaji

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

Hrubý zisk při dolní hranici pro tuto kategorii poplatníků bude výjimečně stanovena při druhé hranici prvního pásma. Je tomu tak z důvodu, že při stanovení výše hrubého zisku při nejnižší hranici pásma by roční příjmy po přepočtu na jednotlivé měsíce neodpovídaly ani výši měsíční minimální mzdy.

1. pásmo

Hrubý zisk = 300.000 Kč¹

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	300000	300000	300000	300000	300000
Základ daně	-	300000	200000	120000	224200

¹ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 1 v příloze

Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku	24,8	26,1	14,2	8,5	34,4
---	------	------	------	-----	------

**zdroj: autorka*

Z první tabulky 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 činí pouhé 1,3 %. Při zohlednění výhod paušálního režimu, které nemají ekonomický charakter, se tato cesta může jevit o něco výhodnější. S klesajícími skutečnými výdaji však můžeme vidět, že paušální režim nemůže jakkoliv konkurovat možnosti uplatnit paušální výdaje. Daň z příjmu při skutečných výdajích pouze o 10 % nižších, 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 odvodů na veřejná pojistná. 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 výší 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.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	24,8	17,8	6,0	0,3	26,1
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	24,8	21,0	9,2	3,5	29,3
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	24,8	13,6	1,7	-4,0	21,9
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	24,8	4,3	-7,6	-13,2	12,6

**zdroj: autorka*

Jak ukázal závěr výše, paušální režim při zkoumání této tržní situace nepřinášel poplatníkům významné ekonomické výhody. Proto není žádným překvapením, že po uplatnění v podstatě jakýchkoliv z vybraných slev či zvýhodnění na dani se paušální režim stává vyloženě nevýhodným.

Hrubý zisk = 400.000 Kč²

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000
Základ daně	-	400000	266600	160000	298900
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	16,5	8,5	37,0

**zdroj: autorka*

Při horní hranici možných 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, 10 % ze svého hrubého zisku. S klesajícími skutečnými výdaji pak ekonomicky výhodnější zůstává uplatňování paušálních výdajů, s tím, že při skutečné výši výdajů 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 vysoko výdajovému poplatníkovi v paušálním režimu činí daňová povinnost přibližně dvojnásobek. Lze tedy uzavřít, že v této zkoumané příjmové situaci dochází k prohloubení rozdílů mezi výší daňového břemene OSVČ a zaměstnanců.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 80 %	Skutečné výdaje 70 %	Skutečné výdaje 50 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	10,3	2,3	30,8
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	12,7	4,7	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	7,1	-0,8	27,6
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	18,6	12,3	0,2	-7,8	20,6

**zdroj: autorka*

² Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 2 v příloze

I po uplatnění většiny slev či zvýhodnění na dani si paušální režim pro poplatníky s nejvyššími skutečnými výdaji zachová svou profitabilitu.

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 skupina poplatníků, jejíž skutečné výdaje se pohybují při této hranici. A že tomu tak je i přes to, že se díky horní hranici příjmů v prvním pásmu těchto poplatníků týkají pouze nejnižší možné sazby 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 vyzorovat významný rozdíl 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 daňově výhodnější možnost, bude procentuální rozdíl mezi jejich daňovým zatížením pořád činit více než 6 %.

Skupina činností v paušálními výdaji 60 %

Daňové zatížení této skupiny bude zkoumáno v rámci prvního a druhého pásma. 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.

1. pásmo

Hrubý zisk = 400.000 Kč³

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000	400000

³ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 3 v příloze

Základ daně	-	400000	266600	213300	88800	298900
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	16,5	11,7	4,7	37,0

**zdroj: autorka*

Poplatníkům této skupiny s příjmem při první hranici prvního pásma přináší paušální daň možnost snížit své daňové výdaje o 10 %. Paušální režim pak zůstává výhodný, případně alespoň konkurence schopný, až do snížení skutečných výdajů poplatníků do výše 40 % z jejich příjmů. Pro poplatníky se skutečnými výdaji nižšími se pak ekonomicky vyplatí zůstat při uplatňování paušálních výdajů. Procentuální výše daňového zatížení poplatníků v paušálním režimu je oproti zaměstnancům přibližně poloviční, a lze tak uzavřít, že v této situaci dochází k prohloubení daňového rozdílu mezi OSVČ s vyššími skutečnými výdaji a zaměstnanci.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	10,3	5,5	0	30,8
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	12,7	7,9	0,9	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	7,1	2,3	- 4,6	27,6
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	18,6	12,3	0,2	-4,7	-11,6	20,6

**zdroj: autorka*

Po odečtení slev na dani zůstává paušální režim ekonomicky výhodný nebo alespoň obdobný pouze pro poplatníky, jejichž skutečné výdaje se blíží zákonné hranici pro uplatnění paušálních výdajů a kteří mají maximálně dvě děti. Pokud srovnáme OSVČ s velice nízkými skutečnými výdaji se zaměstnanci s více dětmi, můžeme vidět, že zatímco zaměstnanec stále odvede státu podstatnou část svých příjmů, nízkonákladovým OSVČ naopak odvede peníze v podobě daňového bonusu stát.

Hrubý zisk = 600.000 Kč⁴

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	600000	600000	600000	600000	600000	600000
Základ daně	-	600000	400000	320000	133300	448400
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	12,4	31,2	19,1	14,2	4,7	39,6

*zdroj: autorka

Při zvýšení příjmů poplatníků k horní hranici prvního pásma představuje vstup do paušálního režimu ekonomicky výhodnější daňovou cestu pro poplatníky s vyšší skutečných výdajů snižujících se až k 25 % z příjmů, čímž se stává lepší variantou pro většinu zkoumaných případů. Pro poplatníky se skutečnou vyšší výdajů při zákonné hranici pro uplatnění paušálních výdajů je pak procentuální zatížení v paušálním režimu oproti tomu standardnímu 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.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 60 %	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	12,4	27,0	15,0	10,1	0,6	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	12,4	28,7	16,6	11,7	2,2	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	12,4	25,0	12,8	8,0	-1,5	33,3

⁴ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 4 v příloze

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 odvody ve výši paušální daně vyplatí dokonce i se třemi dětmi, na které poplatník uplatní zvýhodnění. Svou výhodnost 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, 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, za předpokladu, že zvolí 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.

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 prvního pásma.

Z hlediska srovnávání poplatníků v paušálním režimu s ostatními kategoriemi dochází k pozoruhodnému jevu. Při zařazování do jednotlivých pásem se zohledňuje pouze příjmová, a nikoliv výdajová stránka, a tak se při shodné výši hrubého zisku někteří OSVČ s nižšími skutečnými výdaji dostávají zpět pod hranici prvního pásma paušálního režimu.

Hrubý zisk = 601.000 Kč⁵

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	601000	601000	601000	601000	601000	601000	601000
Základ daně	-	601000	-	400600	320500	133500	449100
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	31,9	31,2	12,4	19,1	14,3	4,7	39,6

**zdroj: autorka*

Při zvýšení dosaženého hrubého zisku o pouhou tisícikorunu, se kterou dochází k přesunu 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 zdaňovacími režimy 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 příjem 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 příjmem, činí necelých 20 %.

Zde je důležité si také uvědomit, kde se nachází reálná hranice pro vstup do druhého pásma paušálního režimu. Výše příjmů skupiny s 60% skutečnými výdaji pouze mírně přesahuje hranici příjmů druhého pásma, a tedy poplatníci s pouze mírně nižšími skutečnými výdaji „propadnou“ zpět do prvního pásma. Paralela mezi výší daňové zátěže poplatníků s 60% skutečnými výdaji této ziskové situace a poplatníky v paušálním režimu je zřetelná, nicméně fakticky se do této situace dostane jen velmi malá část poplatníků této skupiny, protože pokud jejich skutečné výdaje pro získání této výše hrubého zisku budou jen nepatrně nižší, budou podléhat daňovým sazbám stanoveným pro první pásmo. Z toho vyplývá, že výše hrubého zisku, při které většina poplatníků této skupiny vstoupí do druhého pásma, se nachází výše, než by se dalo na první pohled předpokládat.

⁵ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 5 v příloze

Presunem většiny poplatníků s nižšími skutečnými výdaji do prvního pásma 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.

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 se díky nižším skutečným nákladům propadne do prvního pásma.

Modifikace po slevách

	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 %)	31,9	27,1	12,4	15,0	10,1	0,6	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	31,9	28,7	12,4	16,6	11,7	2,2	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	31,9	25,0	12,4	12,9	8,0	-1,5	33,3
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 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. I 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.

Hrubý zisk = 800.000 Kč⁶

⁶ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 6 v příloze

	Paušální režim - 2. pásmo	Skutečné výdaje 60 %	Paušální režim - 1. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Základ daně	-	800000	-	533300	426600	177700	597900
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	24,0	32,5	9,3	20,4	15,5	4,7	40,8

*zdroj: autorka

Při horní hranici příjmů pro vstup do tohoto pásma se výhodnost paušálního režimu pro poplatníky značně promění. Při této výši sledovaných příjmů se stává ekonomicky výhodný pro téměř všechny OSVČ, s výjimkou těch s nejnižšími skutečnými náklady. Oproti dřívějším sledovaným skupinám dosahuje procentuální rozdíl v daňových jednotlivých poplatníků – OSVČ zatíženích vyšších čísel. V případě skupiny poplatníků s 60% skutečnými výdaji, kteří díky výši svých příjmů zůstávají ve druhém pásmu, si vstupem do paušálního režimu polepší o 8,5 %, u OSVČ se skutečnými výdaji 40 % z příjmů, kteří zůstávají v prvním pásmu, je rozdíl více než dvojnásobný. V této situaci, kdy je rozdíl v daňovém zatížení mezi OSVČ nejvýraznější, je pak rozdíl oproti zaměstnancům dokonce více než čtyřnásobný, čímž dochází k intenzivnímu prohloubení propasti v jejich daňových břemenech.

Nelze si nevšimnout, 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 hranice pro uplatnění 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.

Modifikace po slevách

	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 %)	24,0	29,4	9,3	17,3	12,4	1,6	37,7

Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	24,0	30,6	9,3	18,5	13,6	2,8	38,9
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	24,0	27,8	9,3	15,7	10,8	0,05	36,1
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 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 slev zůstává ekonomičtější pro poplatníky s výší skutečných výdajů 25 % a výše s jedinou výjimkou, kterou jsou 25% výdajoví poplatníci uplatňující zvýhodnění na 3 děti. Nejznatelnější odchylky v míře zdanění vykazují skupiny se 60% a 40% výdaji, přičemž rozdíl se snižuje se zvyšujícím se počtem vyživovaných dětí.

S udržení výhodnosti paušálního režimu i po uplatnění slev 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, i po uplatnění řady slev či zvýhodnění na dani, čtyřnásobnou výši daňové povinnosti.

Závěr pro druhé pásmo

Ve druhém pásmu zjišťujeme, že dochází k narušení předpokládatelného a v prvních pásmech pozorovatelného trendu, že s nižšími skutečnými výdaji OSVČ bude klesat vhodnost vstupu do paušálního režimu oproti standardnímu uplatňování paušálních výdajů. Je tomu tak z důvodu, že dochází k přesunu některých poplatníků do nižšího (prvního) pásma zdanění, čímž se jednak obecně snižuje míra zdanění 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 poplatníků se dostává do různých pásem a podléhá různě 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 tíž poplatníci vstupem do paušálního režimu mohou o 7 % polepšit. Rozdíl mezi zatížením 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 %.

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 prohlubování rozdílů i mezi poplatníky ve druhém pásmu a situace se téměř nezmění ani po uplatnění vybraných slev na dani.

Skupina činností s paušálními výdaji 40 %

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

1. pásmo

Hrubý zisk = 400.000 Kč⁷

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	400000	400000	400000	400000	400000
Základ daně	-	400000	320000	266600	298900
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	18,6	28,6	21,4	16,5	37,0

*zdroj: autorka

Pro poplatníky nižším hrubým ziskem je vstup do paušálního režimu ekonomicky lepší možností, pokud jsou jejich skutečné výdaje vyšší než 25 % z příjmu, přičemž s vyššími

⁷ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 7 v příloze

skutečnými výdaji se zvyšuje rozdíl procentuálního zatížení poplatníků ve standardním a paušálním režimu.

Poplatníci v paušálním režimu nesou přibližně poloviční daňové břímě oproti zaměstnancům se stejnou výší hrubého zisku. Nicméně k výraznějšímu prohloubení rozdílů dochází pouze u poplatníků se skutečnými výdaji kolem zákonné hranice, u OSVČ s nižšími výdaji je daňové zatížení ve srovnání se zaměstnanci znatelně nižší již ve standardním režimu.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	18,6	22,4	15,2	10,3	30,8
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	18,6	24,8	17,6	12,7	33,2
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	18,6	19,3	12,0	7,1	27,6
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 s paušálními výdaji ve výši 40 %, a to ještě jen v některých případech. Pro OSVČ zůstává výhodnější ve většině případů do paušálního režimu nevstupovat, a tak nelze dovést významný vliv tohoto institutu na rozdílné zacházení oproti zaměstnancům. To je ale viditelně přítomné už ve standardním režimu.

Hrubý zisk = 600.000 Kč⁸

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	600000	600000	600000	600000	600000
Základ daně	-	600000	480000	400000	448400
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	12,4	31,2	23,9	19,1	39,6

*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 nikoliv pouze se zanedbatelným ziskem. Na povinných platbách vůči státu mohou ušetřit

⁸ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 8 v příloze

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.

Modifikace po slevách

	Paušální režim	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	12,4	27,1	19,8	15,0	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	12,4	28,7	21,4	16,6	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	12,4	25,0	17,7	12,8	33,3
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	12,4	20,3	13,0	8,2	28,7

*zdroj: autorka

Za této výše hrubého zisku si 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 daňovému znevýhodnění zaměstnanců dochází i po aplikaci daňových slev.

2. pásmo

Stejně jako v případě zkoumání druhého pásma skupiny s 60% výdaji dochází i v tomto případě k přesunu poplatníků s nižšími skutečnými výdaji do prvního pásma paušálního režimu.

Hrubý zisk = 601.000 Kč⁹

	Paušální režim - 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim - 1. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	601000	601000	601000	601000	601000	601000
Základ daně	-	601000	-	480800	400600	449100
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	31,9	31,2	12,4	23,9	19,1	39,6

*zdroj: autorka

⁹ Kompletní výpočtová data viz Tabulka č. 9 v příloze

Z této tabulky můžeme tak jako v prvním pásmu vyčíst, že závěr o významné výhodnosti paušálního režimu platí i zde 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 daňovou zátěž lze stále interpretovat jako srovnatelnou.

Modifikace po slevách

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	31,9	27,1	12,4	19,8	15,0	35,4
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	31,9	28,7	12,4	21,4	16,6	37,0
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	31,9	25,0	12,4	17,7	12,9	33,3
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 paušálního režimu, odpovídá zkoumanému vzorku v předchozí tabulce, kde byl vstup do paušálního 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 paušálních výdajů, kterým se vstup do paušálního režimu nevyplatí v žádném z upravených případů.

Hrubý zisk = 900.000 Kč¹⁰

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	900000	900000	900000	900000	900000	900000
Základ daně	-	900000	720000	-	600000	672600

¹⁰ Komplettní výpočtová data viz Tabulka č. 10 v příloze

Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	21,3	32,9	25,7	8,3	20,8	41,3
---	------	------	------	-----	------	------

*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 výhodnější než setrvání ve standardním režimu zdanění. V prvním pásmu zdanění zůstávají pouze poplatníci s nejnižšími skutečnými výdaji a při vstupu do paušálního režimu si na daních znatelně, cca o 12 % polepší. 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.

Modifikace po slevách

	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 1. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	21,3	30,2	22,9	8,3	18,0	38,5
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	21,3	31,2	24,0	8,3	19,1	39,6
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	21,3	28,8	21,5	8,3	16,6	37,1
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	21,3	25,7	18,4	8,3	13,5	34,0

*zdroj: autorka

Po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění dochází poprvé k situaci, kdy je vstup do paušálního režimu i v takto modifikované situaci výhodný pro všechny téměř sledované kategorie poplatníků s jedinou výjimkou s uplatňovaným daňovým zvýhodněním na 3 děti, která se v tomto případě výjimečně nenachází mezi poplatníky s nejnižšími skutečnými výdaji, ale mezi poplatníky se skutečnými výdaji ve výši 25 % z příjmů, protože podléhají sazbám zdanění podle druhého pásma. Rozdíly v procentuálním zdanění jednotlivých skupin se se zvyšováním počtu

uplatňovaných slev postupně stírají, nicméně i po této úpravě zůstává paušální režim výhodný pro téměř všechny OSVČ.

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 příjmem vstupem do paušálního režimu dosáhnou na daňovou zátěž ve výši 12,4 % z příjmů a rozdíl mezi nimi tak činí téměř 20 %.

Obdobně jako v předchozí kategorii dochází také ke zdaňování poplatníků s nižšími skutečnými výdaji podle sazeb prvního pásma paušálního režimu, což znamená, že OSVČ odvádí při stejné výši hrubého zisku daně a odvody 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 slev. 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 vypočítat, že ekonomické výhody paušálního režimu jsou ve většině případů značné, z čehož lze následně dovodit, že v tomto dochází k výraznému prohloubení rozdílů mezi zdaněním OSVČ a zaměstnanců.

3. pásmo

Jedinou skupinou poplatníků, kteří se při vykonávání pouze (či více než ze 75 %) jediného druhu samostatné činnosti dostanou do hranic třetího pásma paušálního režimu, jsou poplatníci vykonávající skupinu činností se 40% výdaji.

Hrubý zisk = 901.000 Kč¹¹

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	901000	901000	901000	901000	901000	901000

¹¹ Komplettní výpočtová data viz Tabulka č. 11 v příloze

Základ daně	-	901000	-	720800	600600	673300
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	34,6	32,9	21,3	25,7	20,8	41,3

**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. U poplatníků s nejvyššími skutečnými výdaji je zdanění podle sazeb třetího pásma méně výhodné, 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 je relativně, s ohledem na již zjištěné výsledky v nižších pásmech, 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 rozdíl mezi daňovým zatížením zaměstnanců a OSVČ ani mezi OSVČ navzájem.

Změna daňového zatížení po uplatnění často využívaných slev na dani

	Paušální režim - 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Paušální režim - 2. pásmo	Skutečné výdaje 25 %	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	34,6	30,2	21,3	22,9	18,1	38,5
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	34,6	31,2	21,3	24,0	19,1	39,6
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	34,6	28,8	21,3	21,5	16,6	37,1
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	34,6	25,7	21,3	18,4	13,6	34,0

**zdroj: autorka*

Výsledek po uplatnění vybraných slev a zvýhodnění je očekávatelný, vzhledem k tomu, že paušální režim byl pro většinu sledovaných poplatníků ve výše sledované situaci finančně nevýhodný. V základní situaci byla výše zdanění 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.

Hrubý zisk = 1.200.000 Kč¹²

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Hrubý zisk	1200000	1200000	1200000	1200000	1200000	1200000
Základ daně	-	1200000	960000	-	800000	896800
Státu celkově odvedeno v % z hrubého zisku poplatníka	26,0	33,8	26,5	16,0	21,7	42,1

**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 podléhá zdaněním podle sazeb třetího pásma. Pro upřesnění je nicméně nutné dodat, že u poplatníků se skutečnými výdaji ve výši 25 % je rozdíl v míře zdanění relativně zanedbatelný.

Míra daňového zatížení zaměstnanců zde dosahuje přes 42 % a ve srovnání s poplatníky – OSVČ je značně vyšší. Nejhlubší propast se vstupem do paušálního režimu nalezneme mezi zaměstnanci a OSVČ s nejnižšími a nejvyššími skutečnými výdaji.

Změna daňového zatížení po uplatnění často využívaných slev na dani

	Paušální režim 3. pásmo	Skutečné výdaje 40 %	Skutečné výdaje 25 %	Paušální režim 2. pásmo	Skutečné výdaje 10 %	Zaměstnanec
Sleva na manžela (v %)	26,0	31,7	24,44	16,0	19,6	40,1
Zvýhodnění na 1 dítě (v %)	26,0	32,5	25,2	16,0	20,4	40,9
Zvýhodnění na 2 děti (v %)	26,0	30,7	23,4	16,0	18,5	39,0
Zvýhodnění na 3 děti (v %)	26,0	28,3	21,1	16,0	16,2	36,7

**zdroj: autorka*

Po uplatnění vybraných slev se závěr ohledně výhodnosti paušálního režimu nezmění u poplatníků s nejvyššími a nejnižšími náklady, nicméně v některých případech, zejména při

¹² Komplettní výpočtová data viz Tabulka č. 12 v příloze

uplatňování 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 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 přináší. Mezi OSVČ s příjmy při dolní hranici třetího pásma najdeme velice málo situací, ve kterých lze vstup do paušálního režimu doporučit, naproti tomu se zvyšujícími se příjmy si takovou volbou mohou poplatníci významně polepšit. Tím ale 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 daňových odvedech 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 dovodit závěr opačný. Pro tyto poplatníky s nižšími příjmy je daňové zatížení při volbě výhodnějšího režimu – toho 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 v hrubém zisku činí pouze 1.000 Kč. Poplatníci s nejvyššími výdaji při zákonné hranici pro uplatnění paušálních výdajů při vstupu do paušálního režimu 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 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 příjmu shodná.

Komplexní vyhodnocení míry zdanění FO v souvislosti s paušálním režimem

Jak bylo možno vidět výše, paušální režim tak, jak je upraven v současné době, přináší na zdanění OSVČ velice nehomogenní dopady, nicméně některé závěry lze, byť třeba s výjimkami, pozorovat obecně napříč sledovanými skupinami.

1. Paušální režim není pro všechny

Ačkoliv je zamýšlen pro všechny druhy samostatných činností dle uplatnitelných paušálních výdajů, v souladu s výše uvedenými výpočty, pro drobné podnikatele, kteří vykonávají samostatnou činnost s uplatnitelnými výdaji 80 % je racionální uvažování o vstupu do paušálního režimu omezeno na velice úzkou příjmovou skupinu. Zákonná možnost využít uplatnění paušálních výdajů ve výši 80 % 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.

2. 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 při přechodech mezi jednotlivými pásmy. Při každém přechodu mezi pásmy ve zkoumaných skupinách činností došlo k jevu, že poplatníci s vysokými výdaji při zákonné hranici pro uplatnění paušálních výdajů s mírně nižším příjmem, který byl na 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 vhodnější volbou způsobu zdanění.

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 podléhat zdanění, vytváří vstup do vyšších pásem s různou výší hrubého zisku v návaznosti na výši skutečných výdajů, přičemž poplatníci s vyššími skutečnými výdaji do vyššího pásma vstupují dříve. Rozdílnost těchto hranic dosahuje v některých případech takové výše, že v okamžiku, kdy nízkonákladoví poplatníci budou stále podléhat zdanění podle sazeb prvních pásem, nemohou poplatníci s vyššími náklady se stejnou výší hrubého zisku do paušálního režimu vůbec vstoupit z důvodu překročení hranice příjmů stanovenou pro vstup do paušálního režimu.

4. Paušální režim zavádí regresivní formu zdanění pro některé poplatníky

Z výpočtových tabulek obecně, byť s výjimkami vyplynulo, že čím blíže je příjem poplatníka u horní hranice pásem paušálního režimu, tím výhodnější a atraktivnější se pro něj stává. 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. S rostoucím příjmem poplatníků vykonávající stejnou skupinu činností se stejnou výší skutečných výdajů se pak snižovala procentuální zátěž jejich hrubého zisku, což odpovídá regresivní formě zdanění. Tato regrese se ale napříč skupinami činností a jednotlivými pásmy lišila nikoliv zanedbatelným způsobem.

5. Výrazně vyšší daňová zátěž zaměstnanců

Co se týče srovnání daňového zatížení OSVČ v paušálním režimu a zaměstnanců, lze říci, že paušální režim rozdílnost zdanění prohlubuje, neboť vstupem do něj lze na daních ušetřit značné částky, dosahující i několika desítek procent z hrubého zisku OSVČ, a to i přes to, že daňová zátěž OSVČ je již ve standardním režimu zdanění, zejména s jejich snižujícími se skutečnými výdaji, enormně nižší.

Diskriminace či ospravedlnitelné rozdílné zacházení?

Jak bylo popsáno výše, paušální režim přináší rozdílné daňové zatížení sledovaných skupin poplatníků. Další otázkou k zodpovězení tak zůstává, jestli je možné tuto nastalou situaci nějakým způsobem ospravedlnit. Cíl, který dle důvodové zprávy má paušální režim přinášet, tedy primárně snížení administrativní zátěže jednak na straně poplatníků a jednak na straně daňové správy, je totiž bez pochyby legitimní a lze jej takovým způsobem dosáhnout.

ÚS ve svých mnohých nálezech zdůrazňoval, že daňové záležitosti jsou do velké míry otázkou politickou, jejíž posuzování a optimální nastavení je v roli demokraticky zvoleného

zákonodárce.¹³ Proto ÚS daňové zákony přezkoumává z hlediska zásahu do majetkových práv poplatníků v nižší intenzitě.¹⁴ Jedním ze zkoumaných aspektů při posuzování ústavnosti daňových zákonů však mimo jiné zůstává, jestli nedochází k porušování zásady rovnosti.¹⁵ V této otázce dochází především k přezkumu, jestli pro rozdílné zacházení existují rozumné důvody a jestli míra rozdílnosti poplatníků odpovídá míře odlišnosti takového zacházení.¹⁶ Rozlišujícími prvky byly v souvislosti s paušálním režimem ve sledovaných případech primárně výše hrubého zisku jednotlivých poplatníků, případně rozdílná skupina jimi vykonávaných činností či výše jejich skutečných výdajů. Žádný ze jmenovaných rozlišovacích prvků nelze z diskriminačního hlediska a priori považovat za podezřelý, tedy ten, který je explicitně jmenovaný ve výčtu takových prvků obsaženém v čl. 3 odst. 1 LZPS. Je tedy možné uvažovat pouze o jejich podřazení pod pojem „jiného postavení“, který se dle ÚS vykládá spíše restriktivně a za zohlednění smyslu a účelu této úpravy.¹⁷

ÚS se stejně jako daňová teorie hlásí k zásadě tzv. horizontální spravedlnosti, dle které by poplatníci s obdobnou platební schopností měli podléhat obdobné výši zdanění.¹⁸ Domnívám se, že pod platební schopnost lze v tomto případě podřadit pojem hrubého zisku, neboť typicky 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. Proto je možné uzavřít, že zdanění poplatníků se stejným hrubým ziskem podle sazeb jiných pásem paušálního režimu je v rozporu s touto zásadou, neboť poplatníkům se stejnou platební schopností vzniká různě vysoká daňová povinnost na základě různých sazeb.

Při hledání rovnosti v míře zdanění by dle ÚS rovněž nemělo být rozlišováno, z jakého zdroje byl příjem poplatníka generován,¹⁹ proto nelze považovat za legitimní rozdílnou míru zdanění hrubého zisku dosaženého za pomoci různě vysokých skutečných výdajů či na základě rozdílného druhu vykonávané samostatné činnosti. S ohledem na tento argument je možné i v tomto případě dovodit, že různé možnosti vstupu do paušálního režimu pro poplatníky se

¹³ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, b. 73 a 76 (srov. také Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2019)

¹⁴ Tamtéž, b. 79

¹⁵ Tamtéž, b. 80

¹⁶ Tamtéž b. 121, 123

¹⁷ Tamtéž b. 107, 108

¹⁸ Tamtéž b. 126 a 127

¹⁹ Tamtéž b. 127

stejným hrubým ziskem či omezený vstup do paušálního režimu pro OSVČ vykonávající skupinu činností s různými uplatnitelnými výdaji posoudit jako porušení zásady rovnosti.

Dle názoru ÚS 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.²⁰ V citovaném případě ÚS 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.

Rozdílné daňové zatížení na základě výše uvedených kritérií tedy nelze nijak rozumně ospravedlnit či je 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.

Jinak tomu je v případě prvků regresivního 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 ÚS legitimním rozlišujícím prvkem,²¹ 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 ÚS při přezkumu ústavnosti daňových zákonů rovněž posuzována.²² Samotné zavedení regresivních prvků do zdanění FO je právě výše popisovaným rozhodnutím zákonodárce a nelze v tomto případě dovést protiústavnost. Nicméně s ohledem na strukturální deficit státního rozpočtu a velmi vysokou míru zdanění FO – zaměstnanců je nasnadě polemizovat o tom, jestli je přítomnost takových prvků ve zdanění OSVČ žádoucí.

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.

²⁰ Tamtéž b. 133 a 134

²¹ Tamtéž b. 102

²² Tamtéž b. 78

Avšak způsob určení rozlišovacích kritérií, na základě kterých a v jak velkém rozsahu je tato výhodnost určena, se napříč sledovanými pásmy projevuje různými způsoby, do jisté míry až nepředvídatelně. Díky tomu, že míra zdanění zohledňuje čistě příjmovou, a nikoliv výdajovou stránku poplatníků, nedopadá na ekonomicky srovnatelně výkonné poplatníky – OSVČ stejným způsobem. Dochází tak k situacím, kdy obdobně platebně schopní poplatníci podléhají zdanění dle různých sazeb paušálního režimu či do něj dokonce nemohou ani vstoupit. Míra těchto rozdílů v mnoha případech není odpovídající míře odlišnosti mezi takovými poplatníky a v některých případech dosahuje dokonce takových intenzit, že je možné ji ve světle judikatury ÚS považovat za protiústavní.

Zaměstnanci jsou ve všech zkoumaných případech oproti OSVČ v jakémkoliv režimu zdanění výrazně více 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. Paušální režim v současné právní úpravě je tedy nástrojem, který zavádí daňovou diskriminaci.

Seznam zdrojů

Monografie:

- KARFÍKOVÁ M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018
- VANČUROVÁ A. Zdanění osobních příjmů. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021
- VYCHOPEŇ J. Meritum Daň z příjmů 2022. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022
- MACHÁČEK I. Fyzické osoby a daň z příjmu. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021
- PELC V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012
- 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

Odborné články:

- ŠPERL J. Paušální daň, Daně a právo v praxi, 3/2021, str. 15 a násl.
- RINDOVÁ I, JEDLANOVÁ H. Poplatník v paušálním režimu a daň rovná paušální dani, Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2021, str. 7 a násl.
- MACHÁČEK I. Rozdíl mezi pojmy paušální režim a paušální daň, Daně a právo v praxi, 2/2022, str. 20 a násl.

Internetové zdroje:

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

Soudní rozhodnutí:

Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, dostupný z: <https://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=pl-29-08>

Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 12. 7. 2016, dostupný z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2016/Pl._US_18_15_vc._disentu.pdf

Zákony:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, 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 České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Důvodové zprávy:

Vláda: 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

Přílohy

Tabulka č. 1 – Skupina činností s 80% výdaji, 1. pásmo paušálního režimu, dolní hranice, 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
Základ daně	-	300000	200000	120000	224200
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	14160	0	0	2790
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	225504	221790	257300	274380	196768

*zdroj: autorka

Tabulka č. 2 – Skupina činností s 80% výdaji, 1. pásmo paušálního režimu, horní hranice – 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	9150	0	13995
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	333931	365840	252098

Tabulka č. 3 – Skupina činností s 60% výdaji, 1. pásmo paušálního režimu, dolní hranice, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	9150	1155	0	13995
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	333931	353305	381041	252098

*zdroj: autorka

Tabulka č. 4 – Skupina činností s 60% výdaji, 1. pásmo, horní hranice, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	59160	29160	17160	0	36420
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	525504	412740	485440	514520	571540	362697

*zdroj: autorka

Tabulka č. 5 – Skupina činností s 60% výdaji, 2. pásmo paušálního režimu, dolní hranice, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	59310	1200	29250	17235	0	36525
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	409000	413377	526504	486222	515338	572498	363278

*zdroj: autorka

Tabulka č. 6 – Skupina činností s 60% výdaji, 2. pásmo paušálního režimu, horní hranice, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	89160	1200	49155	33150	0	58845
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	608000	540040	725504	636985	675771	762061	473296

*zdroj: autorka

Tabulka č. 7 – Skupina činností s 40% výdaji, 1. pásmo paušálního režimu, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	29160	17160	9150	13995
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	325504	285440	314520	333931	252098

*zdroj: autorka

Tabulka č. 8 – Skupina činností s 40% výdaji, 1. pásmo paušálního režimu, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	1200	59160	41160	29160	36420

Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	525504	412740	456360	485440	362697

Tabulka č. 9 – Skupina s 40% výdaji, 2. pásmo paušálního režimu, dolní hranice, hrubý zisk = 601.000 Kč

	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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	59310	1200	41280	29250	36525
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	409000	413377	526504	457069	486222	363278

*zdroj: autorka

Tabulka č. 10 – Skupina s 40% výdaji, 2. pásmo paušálního režimu, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	59556	104160	77160	1200	59160	70050
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	708000	603690	669120	825504	712740	528625

*zdroj: autorka

Tabulka č. 11 – Skupina činností s 40% výdaji, 3. pásmo paušálního režimu, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	111840	104310	59556	77280	59250	70155
Výše odvodů na veřejná pojistná 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

Čistý příjem/zisk poplatníka	589000	604327	709000	669829	713522	529207
------------------------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

*zdroj: autorka

Tabulka č. 12 – Skupina s 40% výdaji, 3. pásmo, horní hranice paušálního režimu, 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
Daň po odečtení slevy na poplatníka	111840	149160	113160	59556	89160	103680
Výše odvodů na veřejná pojistná 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
Čistý příjem/zisk poplatníka	888000	794640	881880	1008000	940040	694554

*zdroj: autorka