



Stravenkový paušál (peněžitý příspěvek na stravování) – právní a daňové aspekty

Zdroj:shutterstock.com

Daňový balíček (zákon č. [609/2020](#) Sb.), který nabyl z větší části účinnosti k 1. 1. 2021, zavedl mimo zrušení „superhrubé mzdy“ také daňové zvýhodnění peněžitého příspěvku na stravování zaměstnanců, označovaného rovněž jako „stravenkový paušál“. Přes jednoznačnou prezentaci „nesporných výhod“ stravenkového paušálu ze strany Ministerstva financí a vlády lze bohužel k dnešnímu dni konstatovat, že formulace nové právní úpravy zatím přináší mnoho zásadních otázek, které jistě spolu s jinými okolnostmi poněkud ochlazují předvídaný vysoký zájem o zavádění paušálu ze strany zaměstnavatelů, třeba na úkor doposud poskytovaných stravenek.

Pokud jde o právní podstatu stravenkového paušálu, tuto lze popsat následovně. Jedná se o peněžitý příspěvek, který může být poskytován zaměstnancům jejich zaměstnavatelem, a to (dle zákonné proklamace) na stravování. Nejedná se však o plnění přímo upravené zákonem č. [262/2006](#) Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“), jenž v § 236 pouze stanoví zaměstnavateli povinnost umožnit zaměstnancům stravování, jakož i možnost (oprávnění) toto stravování přímo či nepřímo poskytovat (bez bližšího vymezení způsobu).

Uvedené ustanovení zároveň v odst. 2 *in fine* explicitně vylučuje svůj dopad na daňové předpisy, které jsou z hlediska úvahy o poskytování paušálu rozhodné. Je to totiž právě zákon č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), který předmětný příspěvek upravuje z hlediska daně z příjmu, čímž jeho využití činí potencionálně atraktivním pro zaměstnavatele i jejich zaměstnance.

Daňové zvýhodnění – stravenkový paušál vs. stravenky

Paušál není náhradou stravenek, ale jejich alternativou, která však přes proklamace iniciátorů nové úpravy není z hlediska daňového zvýhodnění nastavena stejně, ale (zjednodušeně řečeno) opačně, pokud jde o zvýhodnění na straně zaměstnance a zaměstnavatele.

Příspěvek na stravování ve formě stravenky (resp. ve formě části hodnoty stravenky hrazené zaměstnavatelem) je jakožto nepeněžitě plnění dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP na straně zaměstnance osvobozen od daně z příjmu bez jakékoliv limitace, zatímco na straně zaměstnavatele jde dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP o daňově uznatelný výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ovšem pouze do výše 55 % ceny jednoho jídla (hodnoty stravenky) za směnu dle ZP, maximálně však do výše odpovídající 70 % horní hranice stravného vymezeného pro tuzemskou pracovní cestu v nepodnikatelském sektoru trávající od 5 do 12 hodin, tj. v souladu s vyhláškou č. [589/2020](#) Sb. do výše 75,60 Kč v roce 2021 (108 x 0,7).

Uvedené podmínky a limity platí u stravenkového paušálu také (bez omezení v podobě 55 % ceny jídla), ovšem naopak – u zaměstnavatele jde dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP o daňově uznatelný náklad bez ohledu na výši poskytnutého příspěvku, zatímco u zaměstnance je toto peněžitě plnění dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP osvobozeno od daně z příjmu do 75,60 Kč za jednu směnu dle ZP.

Motivaci předkladatelů úpravy k přijetí tohoto obráceného přístupu je třeba dovozovat z širších souvislostí, neboť v důvodové zprávě k návrhu zákona č. [609/2020](#) Sb. její vyjádření nenajdeme. Lze se domnívat, že zde byla přítomna snaha o zamezení zneužívání příspěvku (jakožto peněžitého plnění) k jiným účelům – zejména k zastíranému navyšování nedaněných příjmů zaměstnance, přičemž roli mohla hrát také diskutabilní možnost podrobení příspěvku v nadlimitní výši srážkám ze mzdy (viz dále). Otázkou však zůstává, proč není paušál zastropován také z hlediska jeho daňové uznatelnosti na straně zaměstnavatele, jak je tomu u stravenek.

Příspěvek ve formě stravenky i paušálu lze uplatnit jako daňový výdaj pouze tehdy, pokud přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvala alespoň 3 hodiny. Za správný nepovažujeme objevující se výklad, podle něhož se uvedená podmínka nutné doby přítomnosti zaměstnance v práci vztahuje pouze na stravenky.

Stejně tak lze jako u stravenek zaměstnanci poskytnout dva daňově uznatelné příspěvky, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zákoníku práce (zejména přestávkou na jídlo a oddech), překročila 11 hodin. U zaměstnance je však v takovém případě osvobozen od daně paušál stále jen do výše 75,60 Kč, neboť tento limit stanoví ZDP pro jednu směnu bez ohledu na její délku.

Stejně jako u stravenek nelze příspěvek na stravování uplatnit jako náklad za zaměstnance, jemuž v průběhu směny vzniklo právo na stravné v souvislosti s pracovní cestou ve smyslu § 152 ZP. Daňová uznatelnost paušálu a vznik práva na stravné si tedy vzájemně konkurují, což by zaměstnavatelé měli ošetřit ve svých vnitřních předpisech.

Z výše uvedeného vyplývá, že ve „standardních případech“, kdy zaměstnavatel poskytne svému zaměstnanci za každou rozvrženou a odpracovanou směnu příspěvek do 75,60 Kč, který v následujícím měsíci vyplatí zaměstnanci spolu se mzdou (při 21 odpracovaných směnách tak může „daňově optimální“ příspěvek činit až 1587,60 Kč za měsíc), bude daňový režim tohoto plnění obdobný jako u části hodnoty stravenky hrazené zaměstnavatelem. Zaměstnanci se totiž paušál vyplatí přímo bez srážení zálohy na daň, zaměstnavatel si jej zahrne do daňově uznatelných výdajů, přičemž z něj ani zaměstnavatel ani zaměstnanec neodvedou pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění^[1], neboť se příjmy osvobozené od daně nezapočítávají do vyměřovacího základu pro tyto odvody.

Jisté administrativní usnadnění přitom spočívá v přímé úhradě paušálu v peněžních prostředcích namísto poskytování poukazů (v elektronické či papírové formě), na něž zaměstnanci běžně přispívají ze své čisté mzdy (povětšinou prostřednictvím předem dohodnutých srážek ze mzdy). Zaměstnavateli tak odpadá administrativa spojená s objednáváním stravenek a zajišťováním jejich částečné úhrady ze strany zaměstnanců, ovšem administrativní zátěž, spočívající ve sledování splnění podmínek daňového zvýhodnění (odpracované doby zaměstnanců, pracovních cest atd.) však zůstává u paušálu stejná.

Pokud se však zaměstnavatel rozhodne poskytovat zaměstnancům příspěvek ve výši překračující limit pro osvobození od daně (např. 100 Kč za odpracovanou směnu), případně pokud bude využívat onoho přímo v zákoně připuštěného zdvojení příspěvku při delší směně, je již rozdíl oproti stravenkám očividný a podstatný – část příspěvku převyšující zákonný limit (zde 24,40 Kč) bude totiž podléhat 15 % dani z příjmu na straně zaměstnance, ale také odvodům zaměstnance (11 %) a zaměstnavatele (33,8 %) na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Jediným zvýhodněním

tak bude možnost příspěvek zahrnout do daňových nákladů na straně zaměstnavatele, zatímco při poskytnutí 100 Kč jako příspěvku na stravenku by částka nad limit 75,60 Kč daňovým nákladem nebyla, přestože by byla osvobozena od daně a nepodléhala povinným odvodům.

Potencionální problémy aplikace stravenkového paušálu

Z výše uvedeného vyplývají také zásadní rizika spojená se zjištěným nesplněním podmínek daňového zvýhodnění stravenkového paušálu, který zaměstnavatel svým zaměstnancům poskytl. Jestliže by totiž dozorový orgán či případně soud naznal, že poskytnutý příspěvek nesplňuje podmínky pro jeho osvobození od daně, musela by z něj být dodatečně odvedena nejenom daň, ale také celkem 44,8 % na sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění. U stravenek vzhledem k minimálním podmínkám osvobození od daně hrozí „pouze“ neuznání příspěvku jako uznatelného daňového výdaje a vznik povinnosti k odvedení 19 % daně z příjmu právnických osob.

Výkladovým problémem, na který narazíme v § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, je stanovená podmínka osvobození paušálu od daně spočívající v možnosti poskytnutí příspěvku „za jednu směnu podle zákoníku práce“, která již není doprovázena zpřesněním „pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny“, jako je tomu u daňové uznatelnosti příspěvku na straně zaměstnavatele.

Není tedy zřejmé, zda je podmínkou osvobození paušálu od daně odpracování celé směny zaměstnancem, tedy „části týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat“ [2], nebo zda postačí, pokud zaměstnanec odpracuje část své směny. Přes objevující se opačné názory máme za to, že účelu předmětné normy a úmyslu zákonodárce vyhovuje více druhá uvedená varianta, tedy že je pro osvobození od daně nutný výkon práce zaměstnancem či jeho připravenost k výkonu práce na pracovišti v rozvržené směně, aniž by bylo rozhodné, jak dlouho tento výkon práce trval. I část pracovní doby rozvržené na konkrétní den je totiž stále směnou ve smyslu zákoníku práce, přičemž pokud zákonodárce upustil od jinde přítomného stanovení minimálního rozsahu výkonu práce ve směně, lze z toho usuzovat, že tento není z hlediska osvobození od daně rozhodný. Za účelem předejití podezřením o zneužívání příspěvku pro jiné účely se však jeví jako vhodné, aby zaměstnavatelé stanovili jako podmínku poskytnutí paušálu jistou minimální dobu přítomnosti zaměstnance v práci, např. v délce 3 hodin, vyžadovaných pro daňovou uznatelnost příspěvku.

Jako problematické se jeví také možné podrobení stravenkového paušálu exekučním srážkám ze mzdy, kterými je možné postihnout pouze mzdu a dále jiný příjem, jenž má vztah k výkonu závislé práce a který nahrazuje mzdu jako odměnu za práci anebo je poskytován vedle ní a zároveň je uveden v § 299 zákona č.99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. Stravenkový paušál zde není uveden, přičemž jej není možné považovat za mzdu, minimálně do výše ZDP stanoveného limitu pro osvobození od daně. Ministerstvo financí i další autoři prezentují názor, že právě nad limit 75,60 Kč za směnu paušál spolutvoří mzdu a je srazitelným příjmem, což ovšem dle našeho názoru tak jednoznačné není, neboť samotným překročením limitu nedochází k popření podstaty paušálu jakožto jiného peněžitého plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci za účelem stravování (nikoliv přímo za vykonanou práci). Předmětná problematika se pravděpodobně stane předmětem soudních sporů.

Stravenkový paušál pro „dohodáře“ a „domácké zaměstnance“

Samostatnou kapitolou je možnost osvobození paušálu od daně u zaměstnanců pracujících na základě dohod o pracovní činnosti nebo dohod o provedení práce, pro které zákoník práce vylučuje jak povinnost zaměstnavatele rozvrhovat pracovní dobu do směn[3], tak posléze i použití celé úpravu pracovní doby a doby odpočinku[4]. Pokud tedy zaměstnanci není na základě odchylného ujednání rozvrhována pracovní doba na jednotlivé dny, nabízí se výklad, podle něhož na straně zaměstnance nemůže být stravenkový paušál vůbec osvobozen od daně z příjmu, což však v našich očích odporuje smyslu a účelu právní úpravy, jakož i ústavnímu principu rovnosti. Překlenout tyto dopady by umožnil výklad nazírající na použitý pojem „směna dle zákoníku práce“ extenzivně ve smyslu pracovního dne zaměstnance, resp. dne, kdy byl zaměstnanec přítomen v práci. Je však otázkou, zda bez příslušného zásahu zákonodárce dozorové orgány na podobný výklad přistoupí.

Otázkou také zůstává, jak budou dozorové orgány vnímat splnění podmínek pro osvobození od daně a daňovou uznatelnost paušálu v případě zaměstnanců, kteří si pracovní dobu rozvrhují sami, jako je tomu u tzv. „domáckých zaměstnanců“ v režimu § 317 ZP nebo nově i u zaměstnanců na sdíleném pracovním místě dle § 317a ZP. Již ve vztahu ke stravenkám se v tomto směru objevil názor Generálního finančního ředitelství, podle něhož doba směny musí být zaměstnanci stanovena[5], tj. (dle striktního gramatického výkladu) nikoliv zaměstnancem zvolená, ale zaměstnavatelem nařízená[6]. Opět zde máme za to, že tento výklad odporuje smyslu a účelu právní úpravy a že je třeba připustit rozšiřující interpretaci odhlížející od okolnosti, zda dobu výkonu práce stanoví zaměstnavatel nebo si ji dle dohody se zaměstnavatelem volí zaměstnanec.

Z úvahy obsažené na předcházejících řádcích je zřejmé, že právní úprava peněžitého příspěvku na stravování zaměstnanců není tak bezproblémová, jak to vykreslují její iniciátoři. Zcela jistě se již objevily nebo objeví také další problémy, na které v tomto článku nezbyl prostor. Zaměstnavatelé by proto měli být obezřetní a rozhodovat se pro zavedení předmětného plnění pro své zaměstnance (zatím) uvážlivě.