

Informace GFŘ k peněžitému příspěvku na stravování zaměstnanců

Daňovým balíčkem pro rok 2021, který je součástí zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, byla mimo jiné přijata i úprava, která od 1. ledna 2021 umožňuje zaměstnavatelům poskytovat zaměstnancům jako další formu příspěvku na stravování za zvýhodněných daňových podmínek peněžitý příspěvek na stravování, tzv. stravenkový paušál. Jedná se o alternativu ke stravenkám (nepeněžní příspěvek), které jsou rozšířeným zaměstnaneckým benefitem.

Úvodem je třeba upozornit na skutečnost, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nijak nereguluje vznik nároku na příspěvek (peněžitý nebo nepeněžní) na stravování zaměstnanců, ani otázku, zda lze takový příspěvek zaměstnanci poskytnout.

Stravování zaměstnanců upravuje § 236 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). *Zaměstnavatel je povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování, tuto povinnost nemá vůči zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu. Bylo-li to dohodnuto v kolektivní smlouvě nebo stanoveno ve vnitřním předpisu, poskytuje se zaměstnancům stravování, zároveň mohou být dohodnuty nebo stanoveny další podmínky pro vznik práva na toto stravování a výše finančního příspěvku zaměstnavatele, jakož i bližší vymezení okruhu zaměstnanců, kterým se stravování poskytuje, organizace stravování, způsob jeho provádění a financování zaměstnavatelem, nejsou-li tyto záležitosti upraveny pro určený okruh zaměstnavatelů zvláštním právním předpisem. Tím nejsou dotčeny daňové předpisy.*

Zákon o daních z příjmů reguluje až skutečnost, jaký má případně poskytnutý příspěvek na stravování zaměstnancům daňový režim. Problematika peněžitého příspěvku na stravování, který se posuzuje jako příjem ze závislé činnosti od daně osvobozený, je upravena s účinností od 1. 1. 2021 v § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů, **je příjem od daně osvobozeným hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů nebo peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu podle zákoníku práce do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin.**

Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů definuje jako příjem od daně osvobozený na straně zaměstnance hodnotu stravování formou nepeněžního plnění bez stanoveného maximálního limitu. **V případě peněžitého příspěvku se však jedná o příjem od daně osvobozený na straně zaměstnance do limitu 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin za jednu směnu podle zákoníku práce, což představuje pro rok 2021 částku 75,60 Kč.**

Podmínky pro posouzení příspěvku na stravování (nepeněžního nebo peněžitého) jako daňově uznatelného výdaje (nákladu) na straně zaměstnavatele v dalších

souvislostech jsou definovány v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů.

Výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů jsou *výdaje (náklady) na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované jako nepeněžní plnění až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu podle zákoníku práce, maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, nebo na peněžité příspěvek na stravování. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad) na další jedno jídlo za zaměstnance, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zvláštního právního předpisu, bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu. Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů.*

V souvislosti s peněžitým příspěvkem na stravování eviduje Generální finanční ředitelství nejčastěji následující dotazy:

1. Je na straně zaměstnance od daně osvobozen i další peněžité příspěvek na stravování v případě směny delší než 11 hodin?

Ustanovení § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů nedefinuje délku pracovní směny. V případě, že by v rámci jedné směny delší než 11 hodin byl přiznán peněžité příspěvek dvakrát (ve dvojnásobné výši), tj. pro rok 2021 by se jednalo o částku 151,20 Kč, bude se na straně zaměstnance jednat o příjem od daně osvobozený pouze ve výši 75,60 Kč a zbylá část již bude zdanitelným příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. příjmem plynoucím v souvislosti se současným výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti. Na straně zaměstnavatele se bude jednat o daňově uznatelný výdaj (náklad) v plné výši. V případě směny kratší, resp. při přítomnosti během směny pouze po dobu její blíže neurčené části, je peněžité příspěvek na stravování také osvobozen. Nelze tak vyloučit situaci, kdy přítomnost během stanovené směny – 8 hodin, bude **např. pouze 2 hodiny z důvodu např. návštěvy lékaře, kdy peněžité příspěvek na stravování nebude sice na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem (nákladem), ale u zaměstnance bude do stanoveného limitu stále příjmem od daně osvobozeným.**

2. Je možné od daně osvobodit peněžité příspěvek na stravování i poplatníkům pracujícím na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti (dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr)?

Zákon o daních z příjmů označuje v § 6 odst. 2 poplatníka s příjmy ze závislé činnosti jako „zaměstnance“. Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů patří mezi příjmy ze závislé činnosti plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného

oměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Mezi tato plnění jsou podřazeny také příjmy ze závislé činnosti plynoucí na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Podle § 74 odst. 2 zákoníku práce v dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr není zaměstnavatel povinen rozvrhnout zaměstnanci pracovní dobu (stanovit směny). Pro posouzení peněžitého příspěvku na stravování jako příjmu od daně osvobozeného jako u ostatních zaměstnanců je nezbytné i v tomto případě naplnit požadavek na existenci směny podle zákoníku práce. Pojem směna se podle ustanovení § 78 odst. 1 písm. c) zákoníku práce rozumí část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat. Je-li takto vymezena určitá část pracovní doby (směna), a to nejlépe výslovně přímo v příslušné dohodě, a následně evidována v evidenci docházky, pak lze posoudit peněžítý příspěvek na stravování poplatníkům konajícím práci na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr za obdobných podmínek jako u ostatních zaměstnanců.

3. Je možné od daně osvobodit peněžítý příspěvek na stravování i jednatelům společností s ručením omezeným, kteří konají práci na základě smlouvy o výkonu funkce?

Příjem za výkon funkce jednatele společnosti s ručením omezeným (dále jen „jednatel“) je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jednatel je tedy z pohledu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů považován za zaměstnance. Pokud bude s jednatelem ve smlouvě o výkonu funkce vymezena určitá část pracovní doby (směna) a následně evidována například v evidenci docházky, pak lze i jednatelem poskytnutý peněžítý příspěvek na stravování posoudit v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů jako příjem do stanoveného limitu od daně osvobozený a na straně společnosti lze tento příspěvek při splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňový výdaj (náklad), tj. pokud mj. přítomnost jednatele v práci během vymezené části pracovní doby (směny) trvá aspoň 3 hodiny.

4. Je peněžítý příspěvek na stravování příjmem od daně osvobozeným i v případě uvolněných zastupitelů?

Rozhodovat o příspěvcích poskytovaných členům zastupitelstva obce je podle § 80 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů vyhrazeno zastupitelstvu obce. Zastupitelstvo obce může o výši a podmínkách poskytovaného příspěvku členům zastupitelstva (např. příspěvku na stravování) rozhodnout samostatným usnesením, v němž určí výši příspěvku a podmínky jejich poskytování členům zastupitelstva obce, včetně nutné podmínky konkrétní aktivně „odpracované“ doby, tak aby byly shodné s podmínkami poskytování příspěvku zaměstnancům dané obce, nebo se v tomto usnesení odkáže na platný vnitřní předpis. Pokud bude naplněna podmínka stanovené aktivně odpracované doby, která bude následně evidována, lze i v případě peněžitého příspěvku na stravování u uvolněných zastupitelů aplikovat § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů.

5. Je možné také při tzv. home office, kdy je zaměstnavatelem zpravidla vyžadována přítomnost, resp. kontakt se zaměstnancem ve stejnou dobu jako je běžně rozvržena pracovní doba na pracovišti zaměstnavatele, poskytovat peněžítý příspěvek na stravování?

Zákon o daních z příjmů pro uznatelnost výdajů (nákladů) spojených s poskytováním příspěvku na stravování v základu daně nestanoví povinné místo výkonu činnosti zaměstnance, protože to je předmětem pracovněprávního vztahu, který je upraven zákoníkem práce. I pro zaměstnance vykonávajícího práci na jiném dohodnutém místě, než na pracovišti zaměstnavatele – tzn. „z domova“, platí, že i tito zaměstnanci pracují ve směnách. I v tomto případě tak lze poskytnout zaměstnanci peněžitý příspěvek na stravování jako příjem od daně osvobozený v souladu s § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů a současně lze peněžitý příspěvek na stravování, v případě práce z domova, uplatnit jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů, pokud jsou splněny dvě následující podmínky: místo bydliště musí být smluvně sjednáno jako pracoviště, a musí být prokazatelné, že v rámci jedné směny byly odpracovány alespoň 3 hodiny. Je nezbytné, aby uvedená časová podmínka byla stvrzena evidencí odpracované doby během směny.

6. Je možné poskytovat více forem podpory stravování a lze je kumulovat?

Z daňového pohledu má zaměstnavatel možnost volby zajištění stravování, ale každý zaměstnanec může v daňově zvýhodněném režimu čerpat současně jen jednu z forem. Nic však nebrání situaci, aby se část zaměstnanců stravovala ve vlastním stravovacím zařízení zaměstnavatele, část dostávala stravenky a část peněžitý příspěvek na stravování. Zde bude záležet jen na dohodě zaměstnavatele se zaměstnanci v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu, jaká forma bude finálně dohodnuta. Některé nepodnikatelské subjekty – například organizační složky státu a příspěvkové organizace mají možnosti variability omezeny speciálními zákony.