

11/DZPaU/2022/MP - Metodický pokyn k zdaniteľnosti príspevku na stravovanie zamestnanca, k zahrnutiu príspevku na stravovanie zamestnanca do daňových výdavkov zamestnávateľa a k zahrnutiu stravného do daňových výdavkov daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov do daňových výdavkov tohto daňovníka

Obsah:

1. diel Rozsah a podmienky stravovania zamestnancov podľa Zákonníka práce
2. diel Zdaniteľnosť príspevku na stravovanie zamestnanca
 1. oddiel Stravovanie zamestnancov zabezpečené v nepeňažnej forme
 2. oddiel Finančný príspevok na stravovanie
3. diel Daňové výdavky
 1. oddiel Príspevok na stravovanie ako daňový výdavok zamestnávateľa
 2. oddiel Stravné daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP

Záver

Príloha

Úvod

Zákonom č. 416/2021 Z. z., ktorým sa mení zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, sa s účinnosťou od 01.01.2022 zaviedla nová úprava týkajúca sa oslobodenia príspevku na stravovanie zamestnanca a zahrnutia stravného do daňových výdavkov daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“). Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky Opatrením č. 116/2022 Z. z. o sumách stravného ustanovilo s účinnosťou od 01.05.2022 sumy stravného pre jednotlivé časové pásma. V nadväznosti na uvedené opatrenie Finančné riaditeľstvo SR vydáva tento metodický pokyn na zabezpečenie jednotného postupu pri posúdení zdaniteľnosti príjmu zamestnanca a uplatnení výdavkov (nákladov) na stravovanie do daňových výdavkov podľa ZDP.

1. diel Rozsah a podmienky stravovania zamestnancov podľa Zákonníka práce

V súlade s § 152 ods. 1 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákonník práce“), zamestnávateľ je povinný zabezpečovať zamestnancom vo všetkých zmenách stravovanie zodpovedajúce zásadám správnej výživy priamo na pracoviskách alebo v ich blízkosti; túto povinnosť má aj zamestnávateľ alebo agentúra dočasného zamestnávania voči dočasne pridelenému zamestnancovi. Túto povinnosť nemá voči zamestnancom vyslaným na pracovnú cestu, s výnimkou zamestnancov vyslaných na pracovnú cestu, ktorí na svojom pravidelnom pracovisku odpracovali viac ako štyri hodiny, a voči zamestnancom, ktorým poskytuje účelovo viazaný finančný príspevok na stravovanie (ďalej len „finančný príspevok na stravovanie“). Povinnosť zamestnávateľa ustanovená v prvej vete sa nevzťahuje na zamestnancov pri výkone práce vo verejnom záujme v zahraničí.

Zamestnávateľ zabezpečuje stravovanie podľa § 152 ods. 1 Zákonníka práce najmä poskytovaním jedného teplého hlavného jedla vrátane vhodného nápoja zamestnancovi v priebehu pracovnej zmeny vo vlastnom stravovacom zariadení, v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa alebo zabezpečí stravovanie pre svojich zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, ak ich sprostredkuje u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie poskytovať stravovacie služby. Nárok na zabezpečenie stravovania alebo poskytnutie finančného príspevku na stravovanie má zamestnanec, ktorý v rámci pracovnej zmeny vykonáva prácu viac ako štyri hodiny. Ak pracovná zmena trvá viac ako 11 hodín, zamestnávateľ môže zabezpečiť ďalšie stravovanie alebo poskytnúť ďalší finančný príspevok na stravovanie (§ 152 ods. 2 Zákonníka práce).

V súlade s § 152 ods. 3 Zákonníka práce, zamestnávateľ prispieva na stravovanie podľa § 152 ods. 2 Zákonníka práce v sume najmenej 55 % ceny jedla, najviac však na každé jedlo do sumy 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa osobitného predpisu. Príspevok podľa prvej vety sa zaokrúhľuje na najbližší eurocent nahor (rovnako možno postupovať aj v prípade zaokrúhľovania iných príspevkov na stravu, ktoré zamestnávateľ vypočíta v súlade s § 152 Zákonníka práce). Okrem toho zamestnávateľ poskytuje príspevok podľa osobitného predpisu.

Poznámka: Sumy stravného pri pracovnej ceste, pre jednotlivé časové pásma, ktoré platia k 01.05.2022, upravuje Opatrenie Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky č. 116/2022 Z. z. o sumách stravného (ďalej len „Opatrenie o sumách stravného“). Suma stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa tohto opatrenia je 6 €.

Pri zabezpečovaní stravovania zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, sa cenou jedla rozumie hodnota stravovacej poukážky. Hodnota stravovacej poukážky musí predstavovať najmenej 75 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného (§ 152 ods. 4 Zákonníka práce).

Poznámka: V súlade s § 152 ods. 4 Zákonníka práce v znení účinnom od 01.01.2023 zamestnávateľ poskytuje stravováciu poukážku v elektronickej forme; to neplatí, ak použitie stravovacej poukážky v elektronickej forme zamestnancom počas pracovnej zmeny na pracovisku alebo v jeho blízkosti nie je možné.

Pri zabezpečovaní stravovania zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby prostredníctvom stravovacích poukážok, je výška poplatku za sprostredkované stravovacie služby maximálne 2 % z hodnoty uvedenej na stravovacej poukážke (§ 152 ods. 5 Zákonníka práce).

V súlade s § 152 ods. 6 Zákonníka práce zamestnávateľ poskytne zamestnancovi finančný príspevok na stravovanie v sume podľa § 152 ods. 8 Zákonníka práce, ak

- a) povinnosť zamestnávateľa zabezpečiť zamestnancom stravovanie vylučujú podmienky výkonu práce na pracovisku,
- b) zamestnávateľ nemôže zabezpečiť stravovanie podľa § 152 ods. 2 Zákonníka práce,
- c) zamestnanec na základe lekárskeho potvrdenia od špecializovaného lekára zo zdravotných dôvodov nemôže využiť žiadny zo spôsobov stravovania zamestnancov zabezpečených zamestnávateľom,
- d) ide o zamestnanca vykonávajúceho domácku prácu alebo teleprácu a zamestnávateľ mu nezabezpečí stravovanie vo vlastnom stravovacom zariadení alebo v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa alebo, ak by stravovanie podľa § 152 ods. 2 Zákonníka práce bolo v rozpore s povahou vykonávanej domáckej práce alebo telepráce.

Zamestnávateľ, ktorý nezabezpečuje stravovanie vo vlastnom stravovacom zariadení alebo v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa, ak nejde o prípady podľa § 152 ods. 6 Zákonníka práce, je povinný umožniť zamestnancom výber medzi zabezpečením stravovania prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, formou stravovacej poukážky alebo poskytnutím finančného príspevku na stravovanie. Zamestnanec je viazaný svojím výberom počas 12 mesiacov odo dňa, ku ktorému sa výber viaže. Podrobnosti výberu a realizácie povinnosti zamestnávateľa zabezpečovať stravovanie alebo poskytovať finančný príspevok na stravovanie na základe výberu môže zamestnávateľ ustanoviť vo vnútornom predpise. Zamestnávateľ na základe výberu zamestnanca zabezpečuje zamestnancovi stravovanie prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, formou stravovacej poukážky alebo poskytuje zamestnancovi finančný príspevok na stravovanie v sume podľa § 152 ods. 8 Zákonníka práce. Do uskutočnenia výberu zo strany zamestnanca zamestnávateľ zabezpečuje zamestnancovi stravovanie prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, formou stravovacej poukážky alebo mu poskytuje finančný príspevok na stravovanie v sume podľa § 152 ods. 8 Zákonníka práce (§ 152 ods. 7 Zákonníka práce).

Suma finančného príspevku na stravovanie je suma, ktorou zamestnávateľ prispieva na stravovanie iným zamestnancom podľa § 152 ods. 3 prvej vety Zákonníka práce, najmenej však 55 % minimálnej hodnoty stravovacej

poukážky podľa § 152 ods. 4 Zákonníka práce. Ak zamestnávateľ neprispieva na stravovanie iným zamestnancom podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce, suma finančného príspevku na stravovanie je najmenej 55 % minimálnej hodnoty stravovacej poukážky podľa § 152 ods. 4 Zákonníka práce, najviac však 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného. Okrem sumy podľa prvej vety alebo druhej vety zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi príspevok podľa osobitného predpisu (§ 152 ods. 8 Zákonníka práce).

Zamestnávateľ môže po prerokovaní so zástupcami zamestnancov

- a) upraviť podmienky, za ktorých bude zamestnancom poskytovať stravovanie počas dovolenky, prekážok v práci, alebo inej ospravedlnenej neprítomnosti zamestnanca v práci,
- b) umožniť stravovať sa zamestnancom, ktorí pracujú mimo rámca rozvrhu pracovných zmien za rovnakých podmienok ako ostatným zamestnancom,
- c) rozšíriť okruh fyzických osôb, ktorým zabezpečí stravovanie, a ktorým bude prispievať na stravovanie podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce (§ 152 ods. 9 Zákonníka práce).

2. diel Zdaniteľnosť príspevku na stravovanie zamestnanca

V súlade s § 5 ods. 7 písm. b) ZDP v znení účinnom od 01.01.2022 je od dane z príjmov **oslobodená**:

- **hodnota stravy** (nepeňažná forma) poskytovanej zamestnávateľom zamestnancovi na spotrebu na pracovisku do výšky podľa osobitného predpisu¹ alebo v rámci stravovania zabezpečeného prostredníctvom iných subjektov do výšky podľa osobitného predpisu¹,
- **finančný príspevok** na stravovanie poskytovaný podľa osobitného predpisu¹.

Podľa citovaného ustanovenia ZDP rozlišujeme, či zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi stravovanie v nepeňažnej forme (hodnota stravy) alebo v peňažnej forme (finančný príspevok na stravovanie).

V súlade s § 2 písm. aa) ZDP sa na účely tohto zákona za zamestnanca považuje daňovník s príjmami zo závislej činnosti (§ 5 ZDP) prijatými od platiteľa týchto príjmov, t. j. prijatými od zamestnávateľa.

Poznámka: Ak zamestnávateľ prispieva zamestnancovi na stravu (nepeňažná forma), potom oslobodenie hodnoty stravy je upravené v § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a na toto nepeňažné plnenie nie je možné uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP. Na hodnotu nepeňažného plnenia, alebo jeho časti nemožno uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. o) ZDP, a to ani vtedy, ak by zamestnávateľ vynaložené prostriedky na stravovanie neuplatnil ako výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

1. oddiel Stravovanie zamestnancov zabezpečené v nepeňažnej forme

Zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi stravovanie v nepeňažnej forme, napr.:

- poskytnutím teplého jedla vrátane vhodného nápoja zamestnancovi vo vlastnom stravovacom zariadení, v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa alebo
- zabezpečením stravovania pre svojich zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, ak ich sprostredkuje u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie poskytovať stravovacie služby prostredníctvom stravovacích poukážok alebo elektronických stravovacích poukážok.

Pri zabezpečení stravovania na pracovisku alebo v rámci stravovania zabezpečeného prostredníctvom iných subjektov (nepeňažná forma), hodnota stravy už nie je od 01.01.2022 pre zamestnanca v plnej sume oslobodená od dane z príjmov. Pri zabezpečení stravovania takouto formou je v § 5 ods. 7 písm. b) ZDP, **pri hodnote stravy**, ktorú možno oslobodiť od dane z príjmov, odkaz na hodnotu ustanovenú osobitným predpisom. Osobitným predpisom je napr. § 152 Zákonníka práce.

Povinný príspevok zamestnávateľa, ktorým prispieva zamestnancovi na stravovanie podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce je limitovaný. Je to suma najmenej 55 % ceny jedla, najviac však na každé jedlo do sumy 55 % stravného

¹ Napr. § 152 Zákonníka práce

poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného. Okrem toho zamestnávateľ poskytuje príspevok podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 152/1994 Z. z. o sociálnom fonde a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o SF“). Zamestnávateľ v rámci svojej sociálnej politiky poskytuje zamestnancom zo sociálneho fondu príspevok na stravovanie nad rozsah ustanovený osobitnými predpismi [§ 7 ods. 1 písm. a) zákona o SF].

Znamená to, že zamestnávateľ podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce, je povinný v súlade s platným opatrením o sumách stravného prispievať na stravovanie max. sumou 3,30 € a okrem uvedenej sumy môže poskytnúť príspevok na stravovanie zamestnancov zo sociálneho fondu, pričom príspevok zo sociálneho fondu nie je limitovaný.

Špecificky je výška príspevku na stravovanie ustanovená aj v iných predpisoch, ktorými sú:

- zákon č. 73/1998 Z. z. o štátnej službe príslušníkov Policajného zboru, Slovenskej informačnej služby, Zboru väzenskej a justičnej stráže Slovenskej republiky a Železničnej polície v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 281/2015 Z. z. o štátnej službe profesionálnych vojakov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 315/2001 Z. z. o hasičskom a záchrannom zbore v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 55/2017 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poznámka: Uvedené osobitné predpisy upravujú povinnosť pre zamestnávateľa poskytovať príspevok na stravovanie vo výške 65% ceny teplého jedla, ktorý nesmie presiahnuť 65 % sumy stravného poskytovaného pri služobnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného; a príspevok podľa zákona o SF, ak tieto osobitné predpisy neustanovujú inak.

Z vyššie uvedeného vyplýva, ak zamestnávateľ, napr. v súlade s ustanoveniami Zákonníka práce poskytuje svojim zamestnancom stravovanie formou teplého jedla alebo poskytnutím stravovacích poukážok (papierová alebo elektronická stravovacia poukážka), potom pre zamestnanca [§ 2 písm. aa) ZDP], je podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodený len max. limitovaný príspevok na stravovanie t. j. 3,30 € + príspevok zo sociálneho fondu (bližšie v príklade č. 1 prílohy tohto metodického pokynu).

Poznámka: Na účely oslobodenia príspevku na stravovanie zo sociálneho fondu nie je rozhodujúci zdroj tvorby sociálneho fondu.

Ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP nemožno uplatniť na hodnotu stravy, ktorú zamestnávateľ poskytne zamestnancovi po pracovnej zmene a mimo spotreby na pracovisku, napr. teplé jedlo poskytnuté po pracovnej zmene zamestnancovi počas firemných večierkov, športových hier.

Poznámka: Ak zamestnávateľ vyšle zamestnanca na pracovnú cestu, voči tomuto zamestnancovi nemá povinnosť zabezpečiť stravovanie podľa § 152 Zákonníka práce. Zamestnancovi vyslanému na pracovnú cestu patrí cestovná náhrada. Cestovná náhrada poskytnutá v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú vznikne zamestnancovi nárok podľa osobitných predpisov [napr. zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o CN“)] je vylúčená z predmetu dane v súlade s § 5 ods. 5 písm. a) ZDP, okrem vreckového poskytovaného pri zahraničnej pracovnej ceste.

V súlade s § 5 ods. 5 písm. a) ZDP je z predmetu dane vylúčená aj hodnota bezplatne zabezpečeného stravovania a hodnota poskytnutých raňajok v rámci ubytovacích služieb na pracovnej ceste zamestnanca.

2. oddiel Finančný príspevok na stravovanie

Ustanovenie § 5 ods. 7 písm. b) ZDP možno aplikovať na finančný príspevok na stravovanie len vtedy, ak tento príspevok je poskytnutý podľa osobitného predpisu, ktorým je napr. § 152 Zákonníka práce.

Finančný príspevok na stravovanie zamestnávateľ poskytuje:

- v súlade s § 152 ods. 6 Zákonníka práce, za splnenia ustanovených podmienok a v sume podľa § 152 ods. 8 Zákonníka práce (bližšie v 1. diele tohto metodického pokynu) alebo
- v súlade s § 152 ods. 7 Zákonníka práce, napr. na základe výberu zamestnanca ako finančná alternatíva k stravovacej poukážke. Zamestnancovi slúži na stravovanie rovnako, ako keby sa mu poskytla stravovacia poukážka.

Finančný príspevok na stravovanie sa musí poskytovať za tých istých podmienok, ako stravovacia poukážka, čo sa týka sumy príspevku zo strany zamestnávateľa, jeho výplaty a pod.

Vo všeobecnosti platí, že poskytnutím finančného príspevku nemôže byť zamestnanec zvýhodnený alebo znevýhodnený oproti zamestnancovi, ktorému sa poskytne stravovacia poukážka, a to vo väzbe na Zákonník práce. Ak zamestnávateľ, namiesto stravovacích poukážok poskytne zamestnancom finančný príspevok na stravovanie, potom pri sume finančného príspevku sa vychádza vždy z hodnoty stravovacej poukážky, ktorú zamestnancom poskytoval alebo ktorú naďalej poskytuje tým zamestnancom, ktorí si finančný príspevok nevybrali.

V súlade s § 152 ods. 8 Zákonníka práce, suma finančného príspevku na stravovanie by mala byť rovnaká ako suma, ktorou zamestnávateľ prispieva na stravováciu poukážku iným zamestnancom [potrebne je brať do úvahy, že musí ísť o porovnateľných zamestnancov (§ 40 ods. 9 Zákonníka práce)]. Súčasne to však musí byť najmenej 2,48 € (55 % z minimálnej hodnoty stravovacej poukážky, t. j. zo sumy 4,50 €) a najviac 3,30 € (55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného) na jednu zmenu.

Poznámka: Uvedené platí hlavne pre finančný príspevok poskytnutý podľa § 152 ods. 6 Zákonníka práce, ak je cena teplého jedla nižšia ako 4,50 €.

Pri hodnote stravovacej poukážky 6 €, minimálny príspevok zamestnávateľa je súčasne aj maximálny príspevok, t. j. 3,30 €. Ak zamestnávateľ neprispieva na stravovanie iným zamestnancom podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce, suma finančného príspevku na stravovanie musí byť najmenej 2,48 € (55 % zo sumy 4,50 €) a najviac 3,30 € (55 % zo 6 €).

Okrem uvedenej sumy zamestnávateľ môže v súlade s § 152 ods. 8 Zákonníka práce prispievať na stravu zamestnancov príspevkom podľa osobitného predpisu. Osobitným predpisom je zákon o SF. Zamestnávateľ v rámci svojej sociálnej politiky poskytuje zamestnancom zo sociálneho fondu príspevok na stravovanie nad rozsah ustanovený osobitnými predpismi [§ 7 ods. 1 písm. a) zákona o SF]. Príspevok na stravovanie zamestnancov nie je týmto zákonom limitovaný, preto, ak je poskytnutý podľa zákona o SF, u zamestnanca je považovaný za príjem oslobodený od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

Ustanovenie § 152 Zákonníka práce sa vzťahuje aj na iné osobitné predpisy, ak to osobitné predpisy ustanovujú.

V súlade s § 152 ods. 9 Zákonníka práce, zamestnávateľ môže po prerokovaní so zástupcami zamestnancov rozšíriť okruh osôb, ktorým zabezpečí stravovanie alebo upraviť podmienky, za ktorých bude zamestnancom poskytovať stravovanie. Ak by zamestnávateľ zabezpečoval zamestnancom stravovanie poskytovaním stravovacej poukážky, prostredníctvom ktorej si zamestnanec zabezpečí teplé hlavné jedlo a podľa § 152 ods. 9 písm. a) Zákonníka práce po prerokovaní so zástupcami zamestnancov, by upravil podmienky, za ktorých bude týmto zamestnancom poskytovať stravovanie, napr. počas dovolenky, potom zamestnanci majú právo výberu podľa § 152 ods. 7 Zákonníka práce aj pri týchto skutočnostiach, t. j. môžu si vybrať medzi stravovacou poukážkou a finančným príspevkom na stravovanie.

Znamená to, že aj na finančný príspevok na stravovanie, poskytnutý za takýchto podmienok [§ 152 ods. 9 písm. a) a b) Zákonníka práce], možno uplatniť oslobodenie podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP [pri § 152 ods. 9 písm. c) Zákonníka práce nie je možný výber finančného príspevku].

Poznámka: Aplikácia § 152 ods. 9 Zákonníka práce je viazaná v prvom rade na prerokovanie so zástupcami zamestnancov. Ak u zamestnávateľa nepôsobia žiadni zástupcovia zamestnancov, o uvedených skutočnostiach môže podľa § 12 ods. 2 Zákonníka práce rozhodnúť jednostranne (samostatne) aj zamestnávateľ (napr. úprava vo vnútornom predpise).

Nárok na zabezpečenie stravovania osobám činným na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru (ďalej len „dohodár“) môže vzniknúť, ak táto osoba má poskytovanie stravovania dohodnuté

v konkrétnej dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru [§ 224 ods. 2 písm. c) Zákonníka práce] alebo ak zamestnávateľ po prerokovaní so zástupcami zamestnancov podľa § 152 ods. 9 písm. c) Zákonníka práce rozšíri okruh fyzických osôb, ktorým zabezpečí stravovanie a ktorým bude prispievať na stravovanie, o túto skupinu osôb.

Ak zamestnávateľ zabezpečuje stravovanie poskytovaním stravovacej poukážky, prostredníctvom ktorej si dohodár zabezpečí teplé hlavné jedlo (§ 152 ods. 2 Zákonníka práce), dohodár si môže vybrať medzi stravovacou poukážkou a finančným príspevkom na stravovanie iba v prípade, ak tento dohodár má poskytovanie stravovania dohodnuté v konkrétnej dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru [§ 224 ods. 2 písm. c) Zákonníka práce]. Na finančný príspevok na stravovanie, poskytnutý za takýchto podmienok, možno uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

Ak zamestnávateľ po prerokovaní so zástupcami zamestnancov podľa § 152 ods. 9 písm. c) Zákonníka práce rozšíri okruh fyzických osôb, ktorým zabezpečí stravovanie a ktorým bude prispievať na stravovanie o dohodárov (dohodári, ktorí nemajú poskytovanie stravovania dohodnuté v dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru), pri tejto forme vzniku nároku na stravovanie, dohodári nemajú právo výberu medzi stravovacou poukážkou a finančným príspevkom na stravovanie (majú nárok na stravovanie zabezpečené buď vo vlastnej jedálni zamestnávateľa alebo v jedálni iného subjektu alebo poskytnutím stravovacích poukážok). Finančný príspevok na stravovanie, by v tomto prípade nebol poskytnutý v súlade s ustanovením § 152 Zákonníka práce, a preto by naň nebolo možné uplatniť oslobodenie od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

V súlade s § 52 ods. 11 Zákonníka práce, zamestnanec vykonávajúci domácku prácu alebo teleprácu (§ 52 ods. 1 Zákonníka práce) sa nesmie zvýhodniť alebo obmedziť v porovnaní s porovnateľným zamestnancom s miestom výkonu práce na pracovisku zamestnávateľa. Zamestnávateľ je povinný zabezpečiť stravovanie v súlade s § 152 Zákonníka práce aj pre týchto zamestnancov a rovnako je povinný zabezpečovať stravovanie aj pri tzv. inom výkone práce z domácnosti (§ 52 ods. 2 alebo § 250b Zákonníka práce) za podmienok ustanovených v Zákonníku práce.

Nárok na zabezpečenie stravovania má každý zamestnanec, ktorý v rámci ustanovenej pracovnej zmeny odpracoval viac ako štyri hodiny. Uvedená povinnosť zamestnávateľa platí pri výkone práce na pracovisku, ale aj počas domáckej práce, telepráce (§ 52 ods. 1 Zákonníka práce) ako aj pri inom výkone práce z domácnosti (§ 52 ods. 2 alebo § 250b Zákonníka práce). Iný výkon práce z domácnosti (§ 52 ods. 2 alebo § 250b Zákonníka práce) je práca, ktorú zamestnanec vykonáva príležitostne alebo za mimoriadnych okolností so súhlasom zamestnávateľa alebo po dohode s ním z domácnosti zamestnanca za predpokladu, že druh práce, ktorý zamestnanec vykonáva podľa pracovnej zmluvy, to umožňuje. Pri výkone takejto práce nedochádza k zmene miesta výkonu práce v pracovnej zmluve a za splnenia podmienok uvedených v § 152 Zákonníka práce je zamestnávateľ povinný zabezpečiť pre týchto zamestnancov stravovanie.

Za domácnosť zamestnanca sa na účely § 52 ods. 1 a 2 Zákonníka práce považuje dohodnuté miesto výkonu práce mimo pracoviska zamestnávateľa (§ 52 ods. 3 Zákonníka práce).

Ak zamestnávateľ pre zamestnancov zabezpečuje stravovanie podaním teplého hlavného jedla priamo vo vlastnom stravovacom zariadení a so zamestnancami sa dohodne, že za mimoriadnych okolností budú príležitostne vykonávať prácu z domu (§ 52 ods. 2 alebo § 250b Zákonníka práce), týmto nedochádza k zmene pri zabezpečovaní stravovania. Zamestnávateľ môže zabezpečovať stravovanie aj naďalej vo vlastnom stravovacom zariadení, t. j. priamo na pracovisku alebo v jeho blízkosti. Či je stravovanie zabezpečené v dostatočnej blízkosti bydliska zamestnanca, resp. iného dohodnutého miesta, musí zamestnávateľ posúdiť v každom prípade osobitne, a to podľa skutočných podmienok stravovania u zamestnávateľa. Pokiaľ by takéto stravovanie zamestnanci nemohli využiť a zamestnávateľ pre týchto zamestnancov nemôže zabezpečiť stravovanie podľa § 152 ods. 2 Zákonníka práce formou stravovacej poukážky, môže im poskytnúť finančný príspevok na stravovanie.

Ak zamestnávateľ pre týchto zamestnancov zabezpečoval stravovanie poskytnutím stravovacích poukážok, s účinnosťou od 01.03.2021 má zamestnanec možnosť vybrať si medzi stravovacou poukážkou (elektronická forma stravovacej poukážky bude povinná od 01.01.2023) a finančným príspevkom.

Výkon práce z domácnosti alebo z iného dohodnutého miesta teda neznamená, že zamestnávateľ nemá povinnosť zabezpečenia stravovania podľa § 152 Zákonníka práce.

3. diel Daňové výdavky

Podľa § 2 písm. i) ZDP daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka³ alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

V súlade s § 19 ods. 1 ZDP, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu.

Ak výšku výdavku (nákladu) limituje ZDP okrem výdavku (nákladu) vynaloženého zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) ZDP za podmienok ustanovených osobitným predpisom² alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje ZDP v inej výške ako osobitný predpis³, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v ZDP.

1. oddiel Príspevok na stravovanie ako daňový výdavok zamestnávateľa

V súlade s § 19 ods. 2 písm. c) piatym bodom ZDP, daňovým výdavkom zamestnávateľa sú aj príspevky zamestnávateľa na stravovanie zamestnancov, ak sú poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom. Príspevky na stravovanie, ktoré zamestnávateľ poskytuje zamestnancom (napr. hodnota stravy, finančný príspevok na stravovanie), sú uznaným daňovým výdavkom, len ak sú poskytnuté za podmienok ustanovených v § 152 Zákonníka práce (bližšie v 1. diele tohto metodického pokynu).

V súlade s § 152 ods. 5 Zákonníka práce výška poplatku za sprostredkované stravovacie služby pri zabezpečovaní stravovania zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby prostredníctvom stravovacích poukážok, je maximálne 2 % z hodnoty uvedenej na stravovacej poukážke.

Takýto poplatok za sprostredkovanie stravovacej služby sa uzná do daňových výdavkov zamestnávateľa až po zaplatení služby v súlade s § 17 ods. 19 písm. d) ZDP.

Zamestnávateľ je v súlade s § 152 Zákonníka práce povinný zabezpečiť zamestnancom stravovanie, ak v priebehu pracovnej zmeny vykonávajú prácu viac ako štyri hodiny, a to najmä poskytovaním jedného teplého hlavného jedla vrátane vhodného nápoja v priebehu pracovnej zmeny. Ak pracovná zmena trvá viac ako jedenásť hodín, zamestnávateľ môže zabezpečiť ďalšie stravovanie alebo poskytnúť ďalší finančný príspevok na stravovanie.

Ak zamestnávateľ nezabezpečuje stravovanie vo vlastnom stravovacom zariadení alebo v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa, je povinný umožniť zamestnancom výber medzi zabezpečením stravovania prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, formou stravovacej poukážky alebo poskytnutím finančného príspevku na stravovanie.

Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi finančný príspevok na stravovanie v súlade s § 152 ods. 8 Zákonníka práce, a:

- prispieva na stravovanie iným zamestnancom, za daňový výdavok zamestnávateľa bude považovaná **suma, ktorou zamestnávateľ prispieva na stravovanie iným zamestnancom** v rozsahu podľa Zákonníka práce, tzn. suma najmenej 55 % minimálnej hodnoty stravovacej poukážky

² Zákonník práce

³ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve

podľa § 152 ods. 4 Zákonníka práce, najviac však na každé jedlo do sumy 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného, t. j. **najviac suma 3,30 €**,

Poznámka: Potrebne je brať do úvahy, že musí ísť o porovnateľných zamestnancov (§ 40 ods. 9 Zákonníka práce).

- neprispieva na stravovanie iným zamestnancom, za daňový výdavok zamestnávateľa bude považovaná **suma finančného príspevku poskytnutá v rozsahu podľa Zákonníka práce**, tzn. suma od 2,48 € [55 % zo sumy min. hodnoty stravovacej poukážky, čo je 4,50 € (75 % zo 6 €)], najviac však suma 3,30 € [55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného (55 % zo 6 €)].

Zamestnávateľ môže prispievať na stravu zamestnancov nad rámec príspevkov zamestnávateľa podľa Zákonníka práce aj zo sociálneho fondu, ktorého použitie upravuje zákon o SF. V súlade s § 5 ods. 1 tohto zákona povinný prídel podľa § 3 ods. 1 písm. a) a ďalší prídel podľa § 3 ods. 1 písm. b) zákona o SF do fondu u zamestnávateľa, ktorého predmet činnosti je zameraný na dosiahnutie zisku, je súčasťou daňových výdavkov zamestnávateľa podľa § 19 ods. 1 ZDP. To znamená, že daňovým výdavkom je len tvorba sociálneho fondu v súlade so zákonom o SF, a nie jeho čerpanie. Pokiaľ zamestnávateľ prispieva na stravovanie zamestnancov zo sociálneho fondu, samotné vyplatenie príspevku zo sociálneho fondu na stravovanie zamestnancov nie je výdavkom (nákladom) zamestnávateľa.

V súlade s § 19 ods. 1 ZDP výdavky (náklady) vynaložené zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) ZDP, je možné zahrnúť do daňových výdavkov aj vtedy, ak presahujú stanovené limity. Príspevok na stravovanie, ktorý poskytne zamestnávateľ v nepeňažnej forme (hodnota stravy poskytovaná zamestnávateľom na spotrebu na pracovisku alebo v rámci stravovania zabezpečeného prostredníctvom iných subjektov) alebo v peňažnej forme (finančný príspevok na stravovanie) po dojednaní so zamestnancom v sume vyššej ako je jeho maximálna výška podľa Zákonníka práce (nie z prostriedkov sociálneho fondu), ktorý podlieha dani z príjmov zo závislej činnosti zamestnanca ako zamestnanecký benefit, je pre zamestnávateľa daňovým výdavkom. Uznatie zamestnaneckých benefitov v daňových výdavkoch sa aplikuje za podmienky, že boli dojednané v pracovnej zmluve, kolektívnej zmluve alebo internom predpise zamestnávateľa a daňovníkovi zdanené ako príjem zo závislej činnosti. Uvedené ustanovenie je možné aplikovať v prípade, ak príspevky sú hradené nad rámec osobitných predpisov.

Sumy poskytované nad rozsah ustanovený v § 152 Zákonníka práce môžu byť uplatňované ako daňové výdavky zamestnávateľa v súlade s § 19 ods. 1 ZDP, ak boli zamestnancovi zdanené ako zamestnanecký benefit.

2. oddiel Stravné daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP

Podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP daňovým výdavkom, ktorý je možné uznať len v rozsahu a za podmienok ustanovených v ZDP, je stravné, okrem výdavku na stravu, ktorá bola poskytnutá ako nepeňažné plnenie držiteľom [§ 9 ods. 2 písm. y) ZDP] poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku, vo výške 55 % sumy ustanovenej na kalendárny deň pre časové pásmo 5 až 12 hodín podľa osobitného predpisu (zákon o CN), ak daňovníkovi súčasne nevzniká nárok na príspevok na stravovanie podľa osobitného predpisu (Zákonník práce, zákon o CN), v súvislosti s výkonom závislej činnosti, alebo daňovník neuplatňuje výdavky (náklady) na stravovanie podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP.

Z ustanovenia § 19 ods. 2 písm. p) ZDP vyplýva, že stravné si **môže do daňových výdavkov uplatniť len** daňovník s tzv. aktívnymi príjmami, t. j. s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak pri týchto príjmoch uplatňuje preukázateľné daňové výdavky, **s výnimkou** výdavkov na stravu, ktorá bola poskytnutá ako nepeňažné plnenie držiteľom [§ 9 ods. 2 písm. y) ZDP] poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti⁴.

⁴ Vzhľadom na to, že nepeňažné plnenie poskytnuté držiteľom vo forme hodnoty stravy poskytnutej poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti na odbornom podujatí (zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach a o zmene a doplnení niektorých zákonov) určenom výhradne na vzdelávací účel, je v súlade s § 9 ods. 2 písm. y) ZDP oslobodené

Ak daňovník spĺňajúci ustanovené podmienky uplatňuje pri príjmoch podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP výdavky percentom z úhrnu týchto príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP, v sumách týchto tzv. paušálnych výdavkov sú zahrnuté všetky daňové výdavky daňovníka okrem zaplateného poistného a príspevkov⁵, ktoré je daňovník povinný platiť v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak toto poistné a príspevky neboli zahrnuté do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Znamená to, že v tzv. paušálnych výdavkoch je zahrnuté aj stravné tohto daňovníka, preto stravné nie je možné uplatniť navyše, t. j. nad rámec tzv. paušálnych výdavkov.

Za ustanovených podmienok si daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP môže stravné uplatniť do daňových výdavkov v rozsahu ustanovenom v § 19 ods. 2 písm. p) ZDP, t. j. **za každý odpracovaný deň v kalendárnom roku** (aj vrátane prípadných sobôt, nediel, resp. dní pracovného pokoja, počas ktorých daňovník vykonáva činnosť, z ktorej dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP), **vo výške 55 % sumy ustanovenej na kalendárny deň pre časové pásmo 5 až 12 hodín podľa zákona o CN, čo od 01.05.2022, v nadväznosti na sumu ustanovenú Opatrením o sumách stravného, predstavuje po zaokrúhlení podľa § 47 písm. b) ZDP sumu 3,30 € za každý kalendárny deň odpracovaný daňovníkom s uvedenými príjmami.**

Stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP si daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP **nemôže uplatniť** do daňových výdavkov za odpracovaný kalendárny deň, za ktorý

- si uplatňuje výdavky (náklady) na stravovanie podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP⁶,
- mu súčasne, v súvislosti s výkonom závislej činnosti, vzniká nárok na príspevok na stravovanie podľa Zákonníka práce (bližšie v 1. diele tohto metodického pokynu) alebo, za ktorý mu súčasne, v súvislosti s výkonom závislej činnosti, vzniká nárok na stravné zamestnanca pri pracovnej ceste podľa zákona o CN.

V súlade s ust. § 2 písm. i) a § 19 ods. 1 ZDP daňovník s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP uplatňujúci do daňových výdavkov stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP je povinný preukázať, že deň, na ktorý si stravné do daňových výdavkov uplatňuje skutočne odpracoval, t. j., že v tento deň vykonával činnosť, z ktorej dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

Na ustanovenie § 19 ods. 2 písm. p) ZDP nadväzuje ustanovenie § 21 ods. 1 písm. i) ZDP, v súlade s ktorým výdavky na osobnú potrebu daňovníka sa nepovažujú za daňové výdavky, pričom za takéto výdavky na osobnú potrebu sa v zmysle tohto ustanovenia nepovažuje stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP.

Stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP si do daňových výdavkov **nemôže uplatniť** daňovník pri tzv. pasívnych príjmoch podľa § 6 ZDP, čo sú príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP a príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu podľa § 6 ods. 4 ZDP.

od dane z príjmov fyzickej osoby, nie je možné výdavok (náklad) na takúto stravu považovať za daňový výdavok podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP.

⁵ Legislatívna skratka poistné a príspevky je zavedená v § 5 ods. 7 písm. e) ZDP, v zmysle ktorého sa za poistné a príspevky považujú poistné na verejné zdravotné poistenie (napríklad zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), poistné na sociálne poistenie (zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení), poistné na sociálne zabezpečenie (zákon č. 328/2002 Z. z. o sociálnom zabezpečení policajtov a vojakov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov) a povinné príspevky na starobné dôchodkové sporenie podľa osobitného predpisu alebo poistné a príspevky na zahraničné poistenie rovnakého druhu.

⁶ V súlade s ust. § 19 ods. 2 písm. e) ZDP daňovými výdavkami sú aj výdavky (náklady) daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP na stravovanie, okrem výdavku na stravu, ktorá bola poskytnutá ako nepeňažné plnenie držiteľom [§ 9 ods. 2 písm. y) ZDP] poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, najviac vo výške, aká je ustanovená pre zamestnancov podľa osobitného predpisu (zákon o CN).

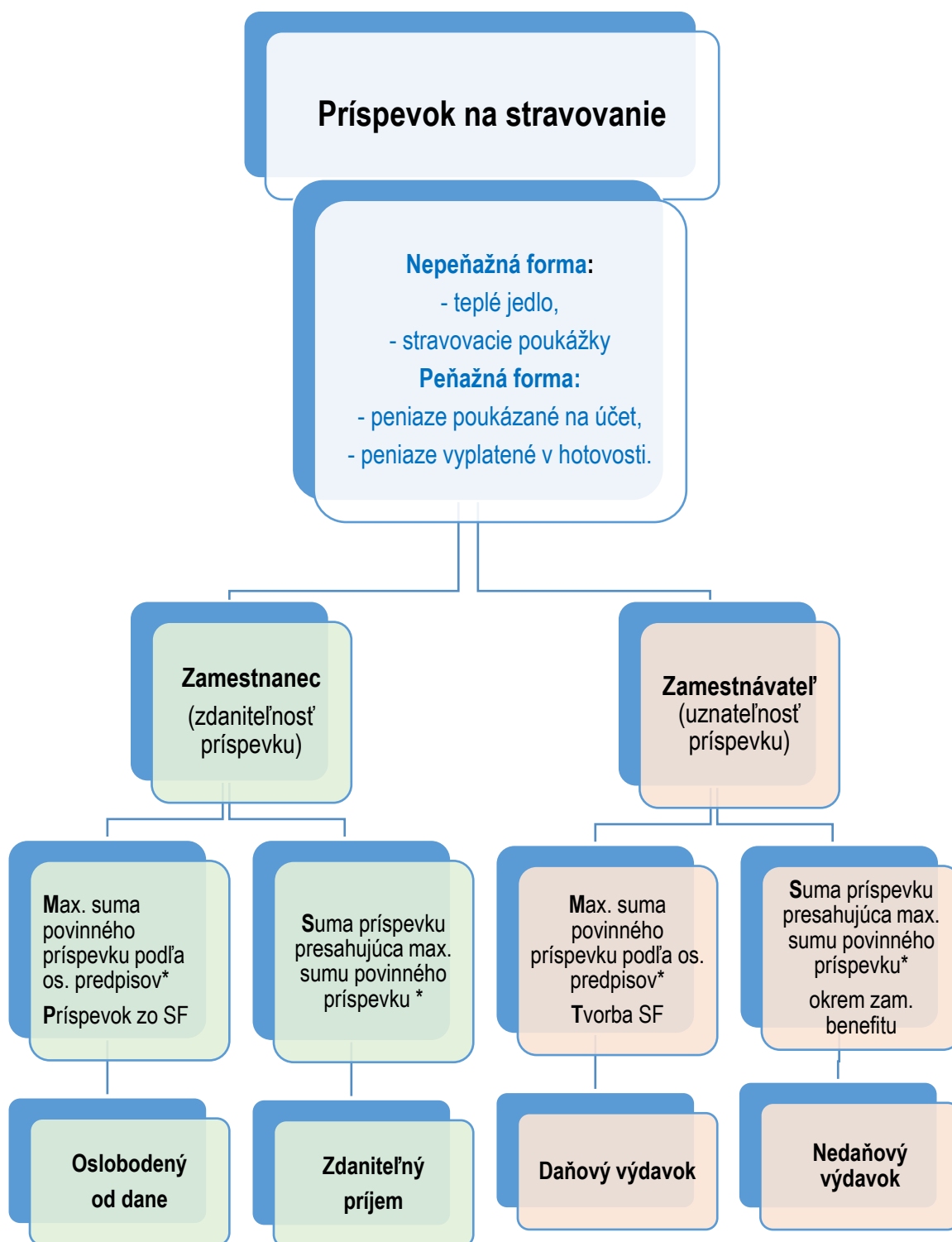
Záver

Neoddeliteľnou súčasťou tohto metodického pokynu je príloha, v ktorej sú uvedené praktické príklady k posúdeniu zdaniteľnosti plnenia podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP, poskytnutého zamestnancovi od zamestnávateľa, k zahrnutiu príspevku na stravovanie zamestnanca do daňových výdavkov zamestnávateľa a k zahrnutiu stravného do daňových výdavkov daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP.

Príloha

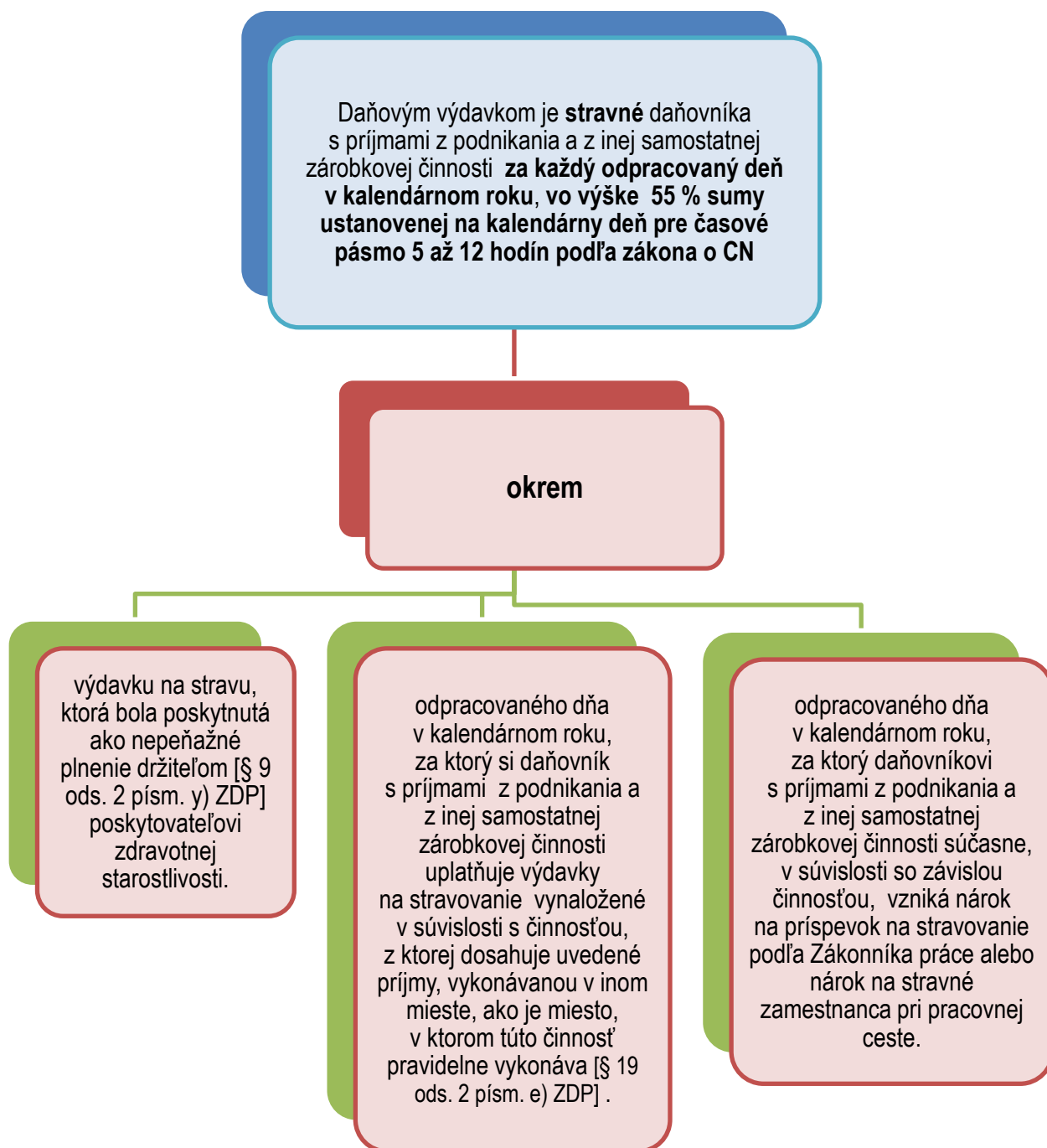
*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Apríl 2022*

Obrázok 1. Zdaniteľnosť príspevku na stravovanie zamestnanca a daňové výdavky zamestnávateľa



* napr. podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce, je zamestnávateľ povinný v súlade s platným opatrením o sumách stravného od 01.05.2022 prispievať na stravovanie max. sumou 3,30 € a okrem uvedenej sumy môže poskytnúť príspevok na stravovanie zamestnancov zo sociálneho fondu, pričom príspevok zo sociálneho fondu nie je limitovaný.

Obrázok 2. Stravné daňovníka s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP uplatňujúceho preukázateľné daňové výdavky [§ 19 ods. 2 písm. p) ZDP]



Príklad č. 1

Zamestnávateľ poskytuje bezodplatne svojim zamestnancom stravovanie na pracovisku podľa odpracovaných pracovných zmien, a to poskytnutím teplého jedla vrátane vhodného nápoja. Hodnota stravy predstavuje na jedného zamestnanca (na jednu zmenu) sumu 5,79 €, ktorá pozostáva z povinného príspevku 3,30 €, príspevku nad limit v sume 1,30 € (nejde o tzv. zamestnanecký benefit podľa internej smernice zamestnávateľa alebo kolektívnej zmluvy) a príspevku zo sociálneho fondu 1,19 €. Možno hodnotu tejto stravy oslobodiť od dane a uplatniť do daňových výdavkov?

Hodnota poskytnutého teplého jedla vrátane vhodného nápoja je v súlade s § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodená od dane maximálne v sume príspevku, ktorý zamestnávateľ poskytol v súlade s § 152 ods. 3 Zákonníka práce, t. j. v sume 4,49 € (povinný príspevok 3,30 € + príspevok zo sociálneho fondu 1,19 €). Zostávajúcu sumu príspevku 1,30 € zamestnávateľ zamestnancovi zdaní. Mzdový list zamestnanca na daňové účely obsahuje okrem iného aj sumy oslobodené od dane, preto zamestnávateľ na mzdovom liste zamestnanca, uvedie nielen zdaniteľný príjem, ale aj hodnotu poskytnutého príspevku na stravovanie, ktorú oslobodil od dane z príjmov.

Zákonník práce v § 152 upravuje povinnosť zamestnávateľa prispieť na stravovanie svojich zamestnancov sumou zodpovedajúcou 55 % hodnoty jedla (stravy), najviac do výšky 55 % stravného, poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného, čo predstavuje príspevok v sume najviac 3,30 € (55 % zo sumy 6 €). Daňovým výdavkom zamestnávateľa v súlade s § 19 ods. 2 písm. c) piatym bodom ZDP je suma príspevku na stravovanie poskytnutá v rozsahu podľa § 152 Zákonníka práce, t. j. suma 3,30 €. Ak zamestnávateľ poskytol vyššiu sumu (5,79 €), rozdiel, ktorý presahuje sumu 3,30 € a sumu príspevku zo sociálneho fondu (1,19 €) tzn. suma 1,30 € (5,79 € - 3,30 € - 1,19 €), pokiaľ zamestnávateľ o tomto rozdieli účtuje na ťarchu svojich nákladov, nie je daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 21 ods. 1 písm. e) ZDP. Vyplatenie príspevku zo sociálneho fondu na stravovanie zamestnancov vo výške 1,19 € (čerpanie sociálneho fondu), nie je výdavkom (nákladom) zamestnávateľa (daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 1 ZDP je tvorba sociálneho fondu v súlade s § 5 ods. 1 zákona o SF).

Príklad č. 2

Zamestnávateľ zabezpečuje stravovanie zamestnancov vo svojom vlastnom stravovacom zariadení. Týmto zamestnancom prispieva na stravovanie v súlade s § 152 ods. 3 Zákonníka práce v sume 1,95 €, čo je 55 % z ceny jedla. Od 01.05.2022 zamestnávateľ zamestnal nových zamestnancov vykonávajúcich domácku prácu (§ 52 ods. 1 Zákonník práce). Vzhľadom na vzdialenosť ich bydliska, nemôžu zamestnanci pri domácej práci využiť takýto spôsob stravovania, t. j. stravovanie vo vlastnom stravovacom zariadení zamestnávateľa. Zamestnávateľ nebol schopný v takom krátkom čase zabezpečiť pre týchto zamestnancov stravovacie poukážky, preto poskytol zamestnancom finančný príspevok na stravu v minimálnej sume, čo je 2,48 € (55 % z minimálnej hodnoty stravovacej poukážky, t. j. zo sumy 4,50 €). Ide o minimálny príspevok zamestnávateľa podľa § 152 ods. 8 Zákonníka práce, ktorý je v tomto prípade vyšší, ako príspevok poskytovaný zamestnancom naďalej sa stravujúcim vo vlastnom stravovacom zariadení zamestnávateľa. Môže zamestnávateľ na hodnotu stravy a na finančný príspevok aplikovať § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a zahrnúť ich do daňových výdavkov zamestnávateľa?

Tak, ako hodnota stravy 1,95 € je poskytnutá v ustanovenej sume podľa § 152 ods. 3 Zákonníka práce, aj finančný príspevok na stravovanie v sume 2,48 € je poskytnutý zamestnancom v súlade s § 152 Zákonníka práce, a preto zamestnávateľ pri oboch príspevkoch aplikuje § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

Pokiaľ zamestnávateľ prispieva zamestnancom na stravovanie sumou 1,95 €, čo je 55 % ceny jedla, táto suma je v rozsahu podľa Zákonníka práce (suma najmenej 55 % ceny jedla najviac však na každé jedlo suma 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného, t. j. najviac suma 3,30 €), daňovým výdavkom zamestnávateľa v súlade s § 19 ods. 2 písm. c) piatym bodom ZDP. Ak zamestnávateľ zamestnancom vykonávajúcim domácku prácu poskytuje finančný príspevok v sume 2,48 €, aj túto sumu, ktorá je poskytovaná v rozsahu podľa Zákonníka práce, môže zamestnávateľ zahrnúť do daňových výdavkov v súlade s § 19 ods. 2 písm. c) piatym bodom ZDP.

Príklad č. 3

Zamestnávateľ od 01.01.2022 všetkým zamestnancom prispieva na stravu, a to poskytnutím finančného príspevku v sume 6,49 €, ktorá pozostáva z nasledujúcich súm:

- **3,30 €**, ktorá predstavuje sumu podľa § 152 Zákonníka práce,

- **0,19 €**, tzv. zamestnanecký benefit poskytnutý podľa vnútorného predpisu zamestnávateľa,
- **1 €**, ktorá predstavuje použitie prostriedkov sociálneho fondu,
- **2 €**, ktorá predstavuje plnenie (tzv. benefit) podľa kolektívnej zmluvy.

Môže zamestnávateľ finančný príspevok v sume 6,49 € oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a zahrnúť ho do daňových výdavkov zamestnávateľa?

Finančný príspevok na stravovanie zamestnancov je oslobodený od dane, ak je poskytnutý v súlade s § 152 Zákonníka práce. V súlade s týmto ustanovením zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi finančný príspevok v sume 3,30 €, čo je 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného a finančný príspevok zo sociálneho fondu v sume 1 €. Znamená to, že len časť finančného príspevku v sume 4,30 € môže zamestnávateľ podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP oslobodiť od dane z príjmov a zostávajúcu sumu finančného príspevku 2,19 € zamestnancovi zdaní. Zamestnávateľ zamestnancovi zdaní finančný príspevok poskytovaný nad ustanovený limit, ktorý sa skladá zo sumy 0,19 € (suma prevyšujúca 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného) a finančný príspevok poskytnutý v sume 2 €, ktorý je síce poskytnutý v súlade s kolektívnou zmluvou, ale kolektívna zmluva nie je osobitným predpisom.

Finančný príspevok na stravovanie zamestnancov je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu ZDP, ak je poskytnutý v súlade s § 152 Zákonníka práce, čo v danom prípade, keď zamestnávateľ poskytuje všetkým zamestnancom finančný príspevok v sume 3,30 € znamená, že daňovým výdavkom zamestnávateľa je finančný príspevok najviac v sume 3,30 €, ktorá zodpovedá 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa Opatrenia o sumách stravného.

Daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 1 ZDP je tvorba sociálneho fondu v súlade s § 5 ods. 1 zákona o SF. Samotné vyplatenie príspevku zo sociálneho fondu na stravovanie zamestnancov vo výške 1 € (čerpanie sociálneho fondu), nie je výdavkom (nákladom) zamestnávateľa.

Poskytnuté zamestnanecké benefity - suma finančného príspevku poskytnutého nad stanovený limit vo výške 0,19 € podľa internej smernice zamestnávateľa a finančný príspevok poskytnutý v sume 2 € podľa kolektívnej zmluvy, ktoré sú zdaniteľným príjmom zamestnanca, môže zamestnávateľ zahrnúť do daňových výdavkov v zmysle § 19 ods. 1 ZDP.

Poznámka: Zákonník práce v § 152 neustanovuje pravidlá o preukázateľnosti použitia finančného príspevku na stravovanie, a preto zamestnávateľ nemá povinnosť a ani právo od zamestnanca požadovať predkladanie dokladov o nákupe stravy.

Príklad č. 4

Zamestnávateľ niektorým zamestnancom zabezpečuje stravovanie prostredníctvom stravovacích poukážok a niektorým zamestnancom poskytuje finančný príspevok na stravu. V súlade s § 152 ods. 9 Zákonníka práce po prerokovaní so zástupcami zamestnancov rozšíril okruh fyzických osôb, ktorým zabezpečí stravovanie, a to o konateľa a spoločníka. Konateľ a spoločník si vybrali, aby im zamestnávateľ poskytol finančný príspevok na stravu. Môže zamestnávateľ finančný príspevok poskytnutý konateľovi a spoločníkovi v sume 3,30 € oslobodiť od dane podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a uplatniť ho do daňových výdavkov zamestnávateľa?

Čo sa týka rozšírenia okruhu osôb v súlade s § 152 ods. 9 písm. c) Zákonníka práce o konateľa a spoločníka, tento okruh osôb nemá právo výberu, a zamestnávateľ má pre tieto osoby povinnosť zabezpečiť stravovanie buď vo vlastnej jedálni alebo v jedálni iného subjektu, alebo poskytnutím stravovacích poukážok. Finančný príspevok na stravovanie poskytnutý konateľovi a spoločníkovi nie je poskytnutý v súlade s ustanovením § 152 Zákonníka práce, preto naň nemožno aplikovať § 5 ods. 7 písm. b) ZDP.

Finančný príspevok poskytnutý konateľovi a spoločníkovi nad rámec § 152 Zákonníka práce, nie je daňovým výdavkom zamestnávateľa podľa § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu ZDP. Finančný príspevok poskytnutý týmto osobám, ktorý je ich zdaniteľným príjmom, je daňovým výdavkom zamestnávateľa len za podmienok určených v § 19 ods. 1 ZDP.

Poznámka: Na účely Zákonníka práce zamestnávateľom je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá zamestnáva aspoň jednu fyzickú osobu v pracovnoprávnom vzťahu, a ak to ustanovuje osobitný predpis, aj v obdobných pracovných vzťahoch. Pri posudzovaní možnosti rozšíriť okruh osôb o konateľa na účely § 152 Zákonníka práce je potrebné rozlišovať to, či konateľ pre spoločnosť zabezpečuje prácu konateľa na základe pracovnoprávneho vzťahu alebo bez pracovnoprávneho vzťahu a či spoločnosť zamestnáva alebo nezamestnáva aj inú osobu v pracovnoprávnom vzťahu. Ak by spoločnosť nezamestnávala žiadnu osobu v pracovnoprávnom vzťahu, nepovažovala by sa na účely Zákonníka práce

za zamestnávateľa, a preto by nemala možnosť postupovať podľa § 152 ods. 9 Zákonníka práce. Ak by aj napriek uvedenému takáto spoločnosť prispievala na stravu konateľovi, napr. v sume 3,30 €, potom hodnota stravy (nepeňažná forma) je pre konateľa v súlade s § 5 ods. 7 písm. b) ZDP v nadväznosti na § 2 písm. aa) ZDP oslobodená od dane z príjmov. U zamestnávateľa by v tomto prípade nešlo o daňový výdavok, nakoľko príspevok na stravu konateľovi nebol poskytnutý v súlade s ustanovením § 152 Zákonníka práce (príspevok bol poskytnutý nad rámec Zákonníka práce). Ak by spoločnosť prispievala konateľovi na stravu formou finančného príspevku na stravovanie, tento by bol rovnako poskytnutý nad rámec Zákonníka práce, a pre konateľa by predstavoval zdaniteľný príjem, pričom zamestnávateľ by tento príspevok mohol zahrnúť do daňových výdavkov len v súlade s § 19 ods. 1 ZDP.

Príklad č. 5

Spoločnosť od roku 2018 zabezpečuje stravovanie zamestnancov vo svojom vlastnom stravovacom zariadení. Hodnota stravy, ktorou zamestnávateľ prispieva zamestnancom na stravovanie predstavuje 55 % z hodnoty jedla, čo v roku 2022 sú 3 €. Spoločnosť sa so zamestnancami dohodla, že zamestnanci budú za mimoriadnych okolností príležitostne vykonávať prácu z domu (§ 250b Zákonníka práce) od 10.01.2022 do 26.03.2022. Aj zamestnanci vykonávajúci prácu z domu majú nárok na zabezpečenie stravovania, a preto zamestnávateľ po zohľadnení všetkých skutočností v súlade s § 152 ods. 6 Zákonníka práce a po dohode so zamestnancami, im poskytol za dni od 10.01.2022 do 26.03.2022 finančný príspevok na stravovanie v sume 3 € (časť príspevku zo sociálneho fondu predstavuje sumu 0,20 €). Zamestnávateľ nemal možnosť pre týchto zamestnancov zabezpečiť stravovanie podľa § 152 ods. 2 Zákonníka práce a nemal možnosť im poskytnúť ani stravovacie poukážky. Môže zamestnávateľ na finančný príspevok poskytnutý zamestnancom počas výkonu práce z domu uplatniť postup podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP a uplatniť tento výdavok zamestnávateľa do daňových výdavkov?

Finančný príspevok na stravovanie poskytnutý zamestnancom za dni od 10.01.2022 do 26.03.2022 je poskytnutý podľa § 152 Zákonníka práce, a preto podľa § 5 ods. 7 písm. b) ZDP, patrí tento príspevok medzi príjmy oslobodené od dane z príjmov. Časť finančného príspevku na stravovanie v sume 2,80 € je daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. c) piateho bodu ZDP, nakoľko je poskytnutý v súlade s § 152 Zákonníka práce. Časť finančného príspevku na stravovanie vo výške 0,20 €, ktorú zamestnávateľ uhradza zo sociálneho fondu, sa neúčtuje na ľarchu nákladov (účtuje sa bez vplyvu na výsledok hospodárenia), preto nie je potrebné vykonať žiadnu úpravu výsledku hospodárenia.

Príklad č. 6

Zamestnancovi, ktorý popri zamestnaní podniká (dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 ZDP), zabezpečuje v súvislosti s výkonom závislej činnosti zamestnávateľ stravovanie podľa Zákonníka práce. Môže si tento daňovník do daňových výdavkov uplatniť stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP, a to za dni, v ktorých u zamestnávateľa čerpá dovolenku, ak počas týchto dní vykonáva činnosť, z ktorej mu plynú príjmy z podnikania podľa § 6 ods. 1 ZDP?

Ak daňovníkovi počas čerpania dovolenky nevzniká nárok na príspevok na stravovanie podľa Zákonníka práce v súvislosti s výkonom závislej činnosti a nevzniká mu za tieto dni ani nárok na stravné podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP v súvislosti s podnikateľskou činnosťou vykonávanou v inom mieste ako je jeho pravidelné miesto vykonávania podnikania, potom si za ustanovených podmienok môže za každý odpracovaný deň, v ktorom vykonával podnikateľskú činnosť uplatniť do daňových výdavkov stravné podľa § 19 ods. 2 písm. p) ZDP.

Príklad č. 7

Zamestnávateľ právnickej osobe, ktorá mu sprostredkovala stravovacie služby prostredníctvom stravovacích poukážok (vydavateľ stravovacích poukážok) v súlade s § 152 ods. 5 Zákonníka práce, uhradil za sprostredkované služby províziu vo výške 1,95 % z hodnoty stravovacej poukážky. Môže zamestnávateľ zahrnúť túto províziu (poplatok) do daňových výdavkov?

Provízia (poplatok za sprostredkované stravovacie služby) podľa § 152 ods. 5 Zákonníka práce (najviac vo výške 2 % z hodnoty uvedenej na stravovacej poukážke), ktorú zamestnávateľ uhradil vydavateľovi stravovacích poukážok, je daňovým výdavkom zamestnávateľa v súlade s § 17 ods. 19 písm. d) a § 19 ZDP.

Problematika bola riešená v spolupráci s Ministerstvom financií Slovenskej republiky a Ministerstvom práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky.