

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Institut oceňování majetku

značecí ústav jmenovaný Ministerstvem spravedlnosti ČR

se sídlem nám. W. Churchilla 4, Praha 3, PSČ: 130 67

IČ: 6138 4399, DIČ: CZ 3138 4399, tel.: 224 095 732



**Dopady zavedení stravenkového paušálu na tržby a zaměstnanost v segmentu
restaurací a firemních jídelen**

Objednatel odborné studie:

Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR
Sokolovská 100/94
(Meteor Centre Office Park B)
186 00 Praha 8 (Karlín)

Účel odborné studie:

Studie je určena pro interní účely objednatelů a pro jednání
objednatelů s orgány státní správy

Datum zpracování studie:

20. ledna 2020

Zhotovitel studie:

Vysoká škola ekonomická v Praze
nám. W. Churchilla 4, Praha 3, 130 67
pracoviště: Institut oceňování majetku

Ředitel institutu:

Prof. Ing. Miloš Mařík, CSc.

Odpovědní zpracovatelé:

Ing. Tomáš Buus, Ph.D. (vedoucí zpracovatel)
Ing. Petr Heršálek (zpracovatel)

Počet stran včetně titulního listu

117 (z toho 48 stran příloh vč. seznamu příloh)

Počet vyhotovení:

3

z toho - počet předaných vyhotovení: 2

- archivní výtisk: 1

SHRNUTÍ

Naším úkolem bylo:

- 1 odhadnout počet restaurací a firemních jídelen v ČR,
- 2 zjistit, jaké tržby generují restaurace a jaké firemní jídelny dnes a jak by se tyto tržby změnily v případě zavedení stravenkového paušálu,
- 3 zjistit, jaký počet zaměstnanců pracuje v segmentu restaurací a jaký v segmentu firemních jídelen a jak by se tyto počty změnily v případě zavedení stravenkového paušálu,
- 4 zjistit potenciální dopad mělo zavedení stravenkového paušálu na tržby restaurací a firemních jídelen a na počet pracovních míst v segmentu restaurací a firemních jídelen.

Na základě níže uvedené analýzy konstatujeme:

Ad 1.: Počet restaurací a firemních jídelen v ČR odhadujeme na základě údajů Českého statistického úřadu na 49 000 podnikatelských subjektů. Počet provozoven není znám. Dostupná data neumožňují rozlišení na restaurace a firemní jídelny.

Ad 2.: Restaurace a firemní jídelny v ČR roce 2019 generovaly tržby odhadem (na základě údajů Českého statistického úřadu za první tři čtvrtletí) 153 mld. Kč. Dostupná data neumožňují rozlišení na restaurace a firemní jídelny. Otázku na vliv stravovacího paušálu zodpovíme pod otázkou č. 4.

Ad 3.: V segmentu restaurací a firemních jídelen pracovalo ke konci roku 2019 cca 96 tisíc zaměstnanců. Dostupná data neumožňují rozlišení na restaurace a firemní jídelny. Otázku na vliv stravovacího paušálu zodpovíme pod otázkou č. 4.

Ad 4. Je vysoko pravděpodobné, že zavedení stravovacího paušálu by znamenalo přechod na tento typ „benefitu“ u zaměstnavatelů a zaměstnanců dosud využívajících stravenky a z velké části i u zaměstnavatelů a zaměstnanců využívajících firemních jídelen (kantýn). V naší studii počítáme s maximálním využitím stravovacího paušálu. To znamená praktické opuštění systémů zaměstnaneckého stravování (stravenky i kantýny) ve stávající podobě a plné využití stravovacího paušálu by vedlo

- 1) ke snížení tržeb restaurací a jídelen o cca 34,8 mld. Kč vč. DPH, tj. 30,2 mld. Kč bez DPH,
- 2) ke snížení počtu zaměstnanců restaurací o cca 18,4 tisíce přepočtených míst (na plný úvazek), tj. cca 28,9 tis. fyzických osob

Kalkulace jsou založeny na předpokladu obdobné pracovní náročnosti výkonů v restauracích a závodních jídelnách.

OBSAH

1	ZADÁNÍ	4
1.1	ÚKOL ZPRACOVATELE STUDIE.....	4
1.2	ÚČEL ODBORNÉ STUDIE	4
1.3	ZPRACOVATEL ODBORNÉ STUDIE	4
1.4	OBJEDNATEL ODBORNÉ STUDIE.....	4
1.5	PROHLÁŠENÍ ZPRACOVATELE STUDIE.....	4
1.6	OBECNÉ PŘEDPOKLADY A OMEZENÍ	4
1.7	OBTÍŽE PŘI ZPRACOVÁNÍ STUDIE.....	5
1.8	POUŽITÁ LITERATURA, ZDROJE INFORMACÍ	5
2	TEORIE SYSTÉMŮ ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ.....	12
2.1	VLIV PŘÍSPĚVKŮ NA STRAVOVÁNÍ NA BLAHOBYT SPOTŘEBITELE	12
2.1.1	<i>Dopady užití meal voucherů na podniky a zaměstnance (agregátně).....</i>	15
2.1.2	<i>Transmisní mechanismy působení voucherů na fiskus.....</i>	19
3	SYSTÉM ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ V ČR.....	21
3.1	DOPAD SYSTÉMŮ ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ NA AGREGÁTNÍ SPOTŘEBU V ČR	22
3.2	ROZSAH A PODPORA SYSTÉMŮ ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ V ČR.....	23
3.3	VÝDAJOVÝ PAUŠÁL	30
3.3.2	<i>Míra zdanění důchodů a spotřeby v ČR</i>	36
3.3.3	<i>Systémy zaměstnaneckého stravování a zdanění.....</i>	38
3.3.4	<i>Sekundární efekty zdanění příspěvků na zaměstnanecké stravování.....</i>	45
3.3.5	<i>Změny struktury spotřeby.....</i>	56
3.3.6	<i>Stínová ekonomika a vouchersy.....</i>	64
3.4	STRAVENKY VS. ZÁVODNÍ JÍDELNY	66
3.5	PODÍL ÚTRATY ZA STRAVOVÁNÍ NA VÝDAJÍCH DOMÁCNOSTÍ.....	67
4	VÝSLEDKY	67
4.1	PRINCIPY KVANTIFIKACE VLIVU VÝDAJOVÉHO PAUŠÁLU.....	67
5	SEZNAM PŘÍLOH	70

1 ZADÁNÍ

1.1 Úkol zpracovatele studie

Úkolem zpracovatele je zpracovat odbornou studii, jejímž obsahem bude:

- 1 zjistit potenciální dopad mělo zavedení stravenkového paušálu na tržby restaurací a firemních jídelen a na počet pracovních míst v segmentu restaurací a firemních jídelen,
- 2 zjistit, jaké tržby generují restaurace a jaké firemní jídelny dnes a jak by se tyto tržby změnily v případě zavedení stravenkového paušálu,
- 3 zjistit, jaký počet zaměstnanců pracuje v segmentu restaurací a jaký v segmentu firemních jídelen a jak by se tyto počty změnily v případě zavedení stravenkového paušálu,
- 4 odhadnout počet restaurací a firemních jídelen v ČR.

1.2 Účel odborné studie

Účelem této studie je zjištění dopadů systémů zaměstnaneckého stravování v České republice na státní rozpočet, a to pro interní účely objednatele nebo pro účely jednání objednatele s orgány státní správy.

1.3 Zpracovatel odborné studie

Zpracovatelem této studie je Vysoká škola ekonomická v Praze, Institut oceňování majetku, se sídlem nám. W. Churchilla 4, Praha 3, 130 67, IČ 61384399.

1.4 Objednatel odborné studie

Objednatelem této studie je Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, sídlem Sokolovská 100/94, (Meteor Centre Office Park B), 186 00 Praha 8 (Karlín)

(dále jen „objednatel“).

1.5 Prohlášení zpracovatele studie

Nemáme pochybnosti o nepodjatosti žádné z osob podílejících se na zpracování této studie, ve smyslu § 11 odst. 1 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů.

Prohlašujeme, že odměna za zpracování odborné studie není závislá na jejím výsledku.

1.6 Obecné předpoklady a omezení

Tato studie byla vypracována za následujících předpokladů a omezujících podmínek:

1. Zpracovatel této studie neprovedl žádné šetření směřující k ověření pravosti, správnosti a úplnosti podkladů poskytnutých objednatelem studie. Rovněž se předpokládá, že informace z jiných zdrojů jsou věrohodné a zpracovatel je neověřoval ve všech případech.
2. Výsledek této studie respektuje poměry a situaci známé k datu jeho zpracování. Zhotovitel této studie nepřebírá odpovědnost za změny v podmínkách, ke kterým může dojít po datu vydání této studie.
3. Základním předpokladem závěrů této studie je, že nedošlo k významné změně mezi roky 2017 a 2018, a to co do rozsahu systémů zaměstnaneckého stravování a parametrů národní

ekonomiky. Tato studie reflektuje nastavení daňového systému v roce 2018.

1.7 Obtíže při zpracování studie

Při zpracování této studie se nevyskytnuly žádné obtíže a nebyly nám kladený žádné překážky.

1.8 Použitá literatura, zdroje informací

- _____ (2003): Českým stravenkám nyní vládne Francie [online]. Marketing a media (29. 9. 2003) [cit. 20.4.2007]. Dostupné z WWW: <<http://www.sodexho.cz/czcz/pro-media/napsali-o-nas/stravenky-francie.asp>>)
- Acaravci, A. – Ozturk, I. – Acaravci, S. K. (2007): Finance – Growth Nexus: Evidence from Turkey. International Research Journal of Finance and Economics, Vol. 11. pp. 30-40
- Angrist, J. – Bettinger, E. – Bloom, E – King, E. – Kremer, M (2002): Vouchers for Private Schooling in Colombia: Evidence from a Randomized Natural Experiment. *The American Economic Review*, Vol. 92, No. 5. (Dec., 2002), pp. 1535-1558.
- Attanassio, O. P.(1994):The Intertemporal Allocation of Consumption: Theory and Evidence. NBER, *NBER Working Paper* No. 4811, July 1994.
- Bassanini, A. – Duval, R. (2009): *UNEMPLOYMENT, INSTITUTIONS AND REFORM COMPLEMENTARITIES: RE-ASSESSING THE AGGREGATE EVIDENCE FOR OECD COUNTRIES*. Oxford Review of Economic Policy 25, 1 (2009) 40-59
- Bateman, I. – Munro, A. – Rhodes, B. – Starmer, C. – Sugden, R. (1997): Does Part-Whole Bias Exist? An Experimental Investigation. *The Economic Journal*, Vol. 107, No. 441. (Mar., 1997), pp. 322-332.
- Bednarik, R (2010): Money Supply and Real GDP: The Case of the Czech Republic [cit. 2010-02-12]. Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=1539390>>
- Besanko, D. – Gupta, S. – Jain, D. (1998): Logit Demand Estimation under Competitive Pricing Behavior: An Equilibrium Framework. *Management Science*, Vol. 44, No. 11, Part 1 of 2. (Nov., 1998), pp. 1533-1547.
- Bezděk, V. – Dybczak, K. – Kreidl, A. (2003): Czech Fiscal Policy: Introductory Analysis. ČNB, *ČNB Working Paper Series No. 7*, Praha, November 2003.
- Blanchflower, David G. – Oswald, Andrew J. (2005): The Wage Curve Reloaded [online]. NBER Working Paper No. W11338. (May 2005). [cit 2007-06-15]. Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=723307>>
- Bradford, David F. – Shaviro, Daniel N. (1999): The Economics of Vouchers. NBER, *NBER Working Paper No. 7092*, April 1999.
- Brunila, A. – Buti, M. – Veld, J. (2002): Fiscal policy in Europe: how effective are automatic stabilisers? [online] European Commission, Directorate General for Economic and Financial Affairs, *Economic Paper No. 177*, (September 2002). [cit 2007-06] Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_papers/2002/ecp177en.pdf>.
- Brunner, E. – Sonstelie, J. (2003): Homeowners, property values, and the political economy of the school voucher. *Journal of Urban Economics* 54 (2003) 239–257.

- Cade, B. S. – Richards, J. D. (1996): *Permutation Tests for Least Absolute Deviation Regression*. *Biometrics*, Vol. 52, No. 3, pp. 886-902.
- Cardak, Buly A. (2001): Education Vouchers, Growth and Income Inequality [online]. (May 2001). *La Trobe University, School of Business Discussion Paper No. A 01.06*. [cit. 2007-04-19]. Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=378660>>
- Carnoy, M. (1997): IS PRIVATIZATION THROUGH EDUCATION VOUCHERS REALLY THE ANSWER?: A COMMENT ON WEST. *The World Bank Research Observer*, vol. 12, no. 1 (February 1997)
- Crompton, John L. (1983): Recreation Vouchers: A Case Study in Administrative Innovation and Citizen Participation. *Public Administration Review*, Vol. 43, No. 6. (Nov. - Dec., 1983), pp. 537-546.
- Činčura, J. (2005a): *Železničáři nechodí na obědy a podnikatelé počítají ztráty*. Hospodářské noviny (25. 1. 2005).
- Činčura, J. (2005b): *Železničáři dostanou stravné*. Hospodářské noviny (10. 3. 2005).
- ČSÚ (2018): internetové stránky Českého statistického úřadu. [cit 2018-06-30]. Dostupné z WWW: <<http://www.czso.cz>>
- Daveri, F. – Tabellini, G. (2000): Unemployment, growth and taxation in industrial countries. *Economic Policy*; Apr 2000, Vol. 15 Issue 30, p49.
- Dunne, T. – Roberts, M. J. (1993): The Long-Run Demand for Labor: Estimates from Census Establishment Data. *RePEc:cen:wpaper:93-13*. (September 1993). [cit 2007-06-20]. Dostupné z WWW: <http://webserver01.ces.census.gov/index.php/ces/1.00/cespapers/index.php/ces/1.00/cespapers?down_key=100203>
- Ellig, J. – Kelly, K (2002): COMPETITION AND QUALITY IN DEREGULATED INDUSTRIES: LESSONS FOR THE EDUCATION DEBATE. *Texas Review of Law & Politics*; Spring2002, Vol. 6 Issue 2, p335, 63p
- Epple, D. – Romano, Richard E. (1998): Competition between Private and Public Schools, Vouchers, and Peer-Group Effects. *The American Economic Review*, Vol. 88, No. 1. (Mar., 1998), pp. 33-62.
- Fassman, M. (2003): *Stínová ekonomika II. (Stínová ekonomika v České republice)*. Národní hospodářský ústav Josefa Hlávky, studie č. 4, Praha, 2003.
- Fassman, M. (2007): *Stínová ekonomika a práce na černo*. Sondy, Praha 2007.
- Fernandez, Villaverde J. – Krueger, D. (2002): Consumption over Cycle: Some Facto from Consumer Expenditure Survey Data. NBER, *NBER Working Paper No. 9382*, December 2002.
- Fialová, K. – Schneider, O. (2008): *Labour Market Institutions and their Effect on Labour Market Performance in the New EU Member Countries*. CESIFO WORKING PAPER NO. 2421. CESIFO, 2008.
- Friedman, M. (1957): *A Theory of consumption function* (1st edition). Princeton, Princeton University Press, 1957.
- Galuščák, K. – Münich, M. (2002): Microfoundations of the Wage Inflation in the Czech Republic. (2002). [cit 2007-06-17]. Dostupné z WWW:

<http://home.cerge.cuni.cz/munich/Papers/Microfoundations4.pdf>

García, J. R. – Sala, H. (2006): *The Tax System Incidence on Unemployment: A Country-Specific Analysis for the OECD Economies*. Institute for the Study of Labor discussion paper no. 2226. IZA, 2006.

GfK Czech (2009): *Nákupní zvyklosti v souvislosti s používáním poukázek. (September 2009)*. [cit. 2011-01-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.apropos.cz/files/nakupni-zvyklosti-studie.pdf>>

Giertz, Fred J. – Sullivan, Dennis H. (1977): DONOR OPTIMIZATION AND THE FOOD STAMP PROGRAM. *Public Choice*; Spring 1977; 29

Giertz, Fred J. – Sullivan, Dennis H. (1977): On the political economy of food stamps. *Public Choice*; Mar 1978; 33, 3; pg. 113.

Gourinchas, P. O. – Parker, J. A. (1999): Consumption Over the Life Cycle. NBER, *NBER Working Paper* No. 7271, July 1999.

Gundersen, C. – Ziliak J. P. (2003): The Role of Food Stamps in Consumption Stabilization. *The Journal of Human Resources*, vol. 38, No. 4, Autumn 2003, s. 1051–1079.

Hamermesh, D. S. – Johanes, J. M. (1983): Food Stamps as Money and Income. NBER, *NBER Working Paper* No. 1231, November 1983.

Hamermesh, Daniel S. (1987): The Demand for Labor in the Long Run. (April 1987). [cit 2007-06-12]. *NBER Working Paper Series, Vol. w1297*, pp. -, 1987 Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=321340>>

Hidls, R. – Hronová, S. (2000): *Národní účetnictví: koncept a analýzy*. C.H.Beck, Praha 2000.

HN: . č. , středa 18., 2007, s. 17.

Horáková, M. – Kux, J. (2003): COUNTRY STUDY ON INFORMAL ECONOMY IN THE CZECH REPUBLIC [online]. *EC PROJECT ON INFORMAL ECONOMY 2003, RESEARCH INSTITUTE OF LABOUR AND SOCIAL AFFAIRS, PRAGUE*. [cit. 2007-04-21] Dostupné z WWW: <http://www.vupsv.cz/INFORMAL_ECONOMY.pdf>

Hospodářská komora: „Stravenky, jejich užití a obliba“, 2006.

IFP (2005): Odhad produkčnej medzery a štrukturálneho salda verejných financí v SR [online]. Inštitút finančnej politiky Ministerstvo financí SR, Ekonomická analýza 3, (júl 2005) [cit 2007-06] Dostupné z WWW: <<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=44>>.

IOM VŠE (2007): Makroekonomická analýza efektivity stravenkových systému z pohledu fiskálních přínosů v České republice

IOM VŠE (2008): Makroekonomická analýza efektivity stravenkových systému z pohledu fiskálních přínosů v České republice – aktualizace pro rok 2008 a citlivostní analýza

IOM VŠE (2011): Makroekonomická analýza efektivity stravenkových systému z pohledu fiskálních přínosů v České republice – aktualizace pro rok 2010, prognóza pro rok 2012 a citlivostní analýza

IOM VŠE (2014): Makroekonomické dopady existence systémů zaměstnaneckého stravování v České republice – odborná studie č. 33/2014

- Jackson, R. (1999): Identifying Voucher Plans without Welfare Losses. *The Journal of Economic Education*, Vol. 30, No. 2. (Spring, 1999), pp. 175-183.
- Jereb, E. – Ferjan, M. (2007): Food at Work: a Case Study of Slovenia. *Organizacija*, Volume 40, No. 4., pp. 180 – 187.
- Kadeřábková, A. a kol. (2005) *Ročenka konkurenceschopnosti České republiky 2005* [online]. Centrum ekonomických studií Vysoké školy ekonomie a managementu v Praze, 2005. [cit. 2007-04-21] Dostupné z WWW: <http://www.vsem.cz/data/docs/gf_Rocenka233.pdf>
- Kniesner, T. J. – Viscusi, W. K. – Ziliak, J. P. (2005): Life Cycle Consumption and the Age-Adjusted Value of Life. NBER, *NBER Working Paper* No. 10266, November 2005.
- KPMG (2004): Economic impact of the meal voucher system in Romania. 2004.
- Král, B. et al (2006): *Manažerské účetnictví*. 2. rozšíř. vyd. Praha : Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- Kubátová, K (2000): *Daňová teorie a plitika*. Eurolex Bohemia. Praha, 2000.
- Kugler, A. – Kugler, M. (2003): The Labor Market Effects of Payroll Taxes in a Middle-Income Country: Evidence from Colombia [online]. *CEPR Discussion Paper* No. 4046. (August 2003) [cit. 2007-06-14] Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=461641>>
- Ladd, Helen F. (2002): School Vouchers: A Critical View. *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 16, No. 4. (Autumn, 2002), pp. 3-24.
- Lee, R. – Lee, S. H. – Mason, A. (2006): Charting the Economic Life Cycle. NBER, *NBER Working Paper* No. 12379, July 2006.
- Levedahl, William J. – Oliveira, V. (1999): Dietary Impacts of Food Assistance Programs [online]. In: Frazao, E: *Agriculture Information Bulletin No. (AIB750)* 484 pp, May 1999. [cit. 2007-04-19]. Dostupné z WWW: <<http://ers.usda.gov/publications/aib750/aib750p.pdf>>
- Levin, Henry M. (1998): Educational Vouchers: Effectiveness, Choice, and Costs. *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol. 17, No. 3. (Summer, 1998), pp. 373-392.
- Lewis, Philip E. T. – MacDonald, G. (2002): The Elasticity of Demand for Labour in Australia. *The Economic record*, Vol. 78, No. 1, March 2002, pp 18-30.
- Mandler, M. (2006): Cardinality versus Ordinality: A Suggested Compromise. *The American Economic Review*, No. 4, September 2006, vol. 96, s. 1114–1136.
- Mas-Collel, A. – Whinston, M. D. – Green, J. R. (1995): *Microeconomic Theory*. New York, Oxford University Press, 1995
- Mathieu, C. – Nicolas, Y. (2002): Adjustment Costs in Labor Demand: A Comparison between France and the Czech Republic [online]. (2002) [cit. 2007-04-21]. Dostupné z WWW: <http://www.univ-lille1.fr/afsemedee/communications/nicolas_yann1.pdf>
- Medina, L., & Schneider, F. (2017). Shadow economies around the world: New results for 158 countries over 1991-2015.
- Meng, H. – Friedman, B. – Dick, Andrew W. – Wamsley, Brenda R. et al (2006): Effect of a Voucher Benefit on the Demand for Paid Personal Assistance. *The Gerontologist*; Apr 2006; 46, 2; pg. 183.

Ministerstvo práce a sociálních věcí (2014): Vyhlášky o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Dostupné z WWW: <<http://www.mpsv.cz/cs/1490>>

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2007): Finanční analýza průmyslu a stavebnictví za rok 2006.
Ministerstvo průmyslu a obchodu. Duben 2007.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2010): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2009 (přepracované údaje od roku 2007)*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2010.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2011): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2010*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2012): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2011*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2012.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2013): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2012*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2013.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2014): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2013*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2014.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2015): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2014*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2015.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2016): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2015*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2016.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2017): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2016*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2017.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2018): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2017*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2018.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2019): *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2018*. Praha, Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2019.

OECD (1996): *Taxing Wages 1995-1996*. OECD. Geneva, 1996.

OECD (1997): *Taxing Wages 1996-1997*. OECD. Geneva, 1997.

OECD (1998): *Taxing Wages 1997-1998*. OECD. Geneva, 1998.

OECD (1999): *Taxing Wages 1998-1999*. OECD. Geneva, 1999.

OECD (2000): *Taxing Wages 1999-2000*. OECD. Geneva, 2000.

OECD (2001): *Taxing Wages 2000-2001*. OECD. Geneva, 2001.

OECD (2002): *Taxing Wages 2001-2002*. OECD. Geneva, 2002.

OECD (2003): *Taxing Wages 2002-2003*. OECD. Geneva, 2003.

OECD (2004): *Taxing Wages 2003-2004*. OECD. Geneva, 2004.

OECD (2005): *Taxing Wages 2004-2005*. OECD. Geneva, 2005.

OECD (2006): *Taxing Wages 2005/2006*. OECD. Geneva, 2006.

- OECD (2007): *OECD Factbook: Economic, Environmental and Social Statistics*. OECD. Geneva, 2007.
- OECD (2019): OECD iLibrary statistics. Databáze zveřejňovaných údajů dostupná z WWW: <<http://www.oecd-ilibrary.org/statistics>>
- OECD (2007): *Taxing Wages 2006-2007*. OECD. Geneva, 2007.
- OECD (2008): *Taxing Wages 2007-2008*. OECD. Geneva, 2008.
- OECD (2009): *Taxing Wages 2008-2009*. OECD. Geneva, 2009.
- OECD (2010): *Taxing Wages 2009-2010*. OECD. Geneva, 2010.
- OECD (2011): *Taxing Wages 2010-2011*. OECD. Geneva, 2011.
- OECD (2013): *Taxing Wages 2011-2012*. OECD. Geneva, 2013.
- OECD (2014): *Taxing Wages 2012-2013*. OECD. Geneva, 2014.
- OECD (2015): *Taxing Wages 2013-2014*. OECD. Geneva, 2015.
- OECD (2016): *Taxing Wages 2014-2015*. OECD. Geneva, 2016.
- OECD (2017): *Taxing Wages 2015-2016*. OECD. Geneva, 2017.
- OECD (2018): *Taxing Wages 2016-2017*. OECD. Geneva, 2018.
- Olsen, Edgar O. (1971): Some Theorems in the Theory of Efficient Transfers. *The Journal of Political Economy*, Vol. 79, No. 1. (Jan. - Feb., 1971), pp. 166-176.
- Onaran, Ö. (2007): Jobless growth in the Central and Eastern European Countries: A country specific panel data analysis for the manufacturing industry [online]. *Vienna University of Economics & B.A. Department of Economics Working Paper Series Working Paper No. 103*, (March 2007). [cit 2007-06-13]. Dostupné z WWW: <<http://www.wu-wien.ac.at/inst/vw1/papers/wu-wp103.pdf>>
- Panagariya, A. (1999): Trade Openness: Consequences for the Elasticity of Demand for Labor and Wage Outcomes. (June 10, 1999). [cit. 2007-06-02]. Dostupné z WWW: <<http://www.bsos.umd.edu/econ/panagariya/apecon/Technical%20Papers/LABORDD-3.pdf>>
- Parry, Taryn R. (1997): THEORY MEETS REALITY IN THE EDUCATION VOUCHER DEBATE: SOME EVIDENCE FROM CHILE. *Education Economics*; Dec. 97, Vol. 5 Issue 3, p307, 25p,
- PPM Factum (2018): Zaměstnanecké benefity. Unie zaměstnavatelských svazů ČR, 2018.
- Raulio, S. – Roos, E. – Ovaskainen, M.L. – Prättälä, R. (2009): *Food use and nutrient intake at worksite canteen or in packed lunches at work among Finnish employees*. Journal of Foodservice, 20: 330–341. doi: 10.1111/j.1748-0159.2009.00157.x
- Riesmkamp, J. – Busemeyer, J. R. – Mellers, B. A. (2006): Extending the Bounds of Rationality: Evidence and Theories of Preferential Choice. *Journal of Economic Literature*, vol. XLVI, September 2006, No. 3, s. 631–661.
- Roson, R. (2005): Auctions in a Two-Sided Network: The Market for Meal Voucher Services. *Networks and Spatial Economics*, 5: (2005) 339–350.
- Sasin, M. (2005): Labor taxes and Employment in the Eu8 [online]. *World Bank EU-8 Quarterly Economic Report April 2005Part II*. (April 2005) [cit. 2007-05-30]. Dostupné z WWW:

<<http://siteresources.worldbank.org/INTSLOVAKIA/Resources/QERQ105SpecialTopic.doc>>

Sen, S. – Johnson, Eric J. (1997): Mere-Possession Effects without Possession in Consumer Choice. *The Journal of Consumer Research*, Vol. 24, No. 1. (Jun., 1997), pp. 105-117.

Sharpe, W. F. (1971): *Mean-Absolute-Deviation Characteristic Lines for Securities and Portfolios*. Management Science, Vol. 18, No. 2, Application Series, pp. B1-B13.

Schneider, F. (2000): Dimensions of the Shadow Economy. *The Independent Review*, v.V, n.1, Summer 2000, ISSN 1086-1653, Copyright © 2000, pp. 81–91

Schneider, F. (2007): *Shadow Economies and Corruption all over the World: New Estimates for 145 Countries*. Discussion Paper 2007-9 (September 2007). [cit. 2011-01-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9>>

Schneider, F., Buehn, A. (2012): Shadow Economies in highly developed OECD countries: What are the driving forces? IZA Discussion Paper No. 6891. Dostupné z WWW:

<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2161228>

Schneider, F. (2013): Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline. Dostupné z WWW: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2013/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf>

Simon, H., A. (1956): Rational Choice and the Structure of the Environment. *Psychological Review*, vol. 63, No. 2, 1956, s. 129–138.

Spěváček, V. et al. (2006): *Makroekonomická analýza*. Skripta VŠEM, Praha 2006.

Státní závěrečný účet za rok 2003

Státní závěrečný účet za rok 2004

Státní závěrečný účet za rok 2005

Státní závěrečný účet za rok 2006

Státní závěrečný účet za rok 2007

Státní závěrečný účet za rok 2008

Státní závěrečný účet za rok 2009

Státní závěrečný účet za rok 2010

Státní závěrečný účet za rok 2011

Státní závěrečný účet za rok 2012

Státní závěrečný účet za rok 2013

Státní závěrečný účet za rok 2014

Státní závěrečný účet za rok 2015

Státní závěrečný účet za rok 2016

Státní závěrečný účet za rok 2017

Státní závěrečný účet za rok 2018

- Thomas, A (1998): The Effects of Tax Wedges on Hours Worked and Unemployment in Sweden [online]. IMF Working Paper No. 98/152. (October 1998). [cit. 2007-06-17]. Dostupné z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=882729>>
- Tobin, J. (1970): On Limiting the Domain of Inequality. *Journal of Law and Economics*, Vol. 13, No. 2. (Oct., 1970), pp. 263-277.
- Van den Noord, P. (2000): The size and role of automatic fiscal stabilizers [online]. OECD, *OECD Working paper No.230*, (January 2000). [cit. 2007-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/21/9/1880834.pdf>>
- Wanjek, C. (2005): Food at Work: Workplace solutions for malnutrition, obesity and chronic diseases. *International Labour Organization*. Geneva, 2005. 448 pages.
- West, Edwin G. (1997): EDUCATION VOUCHERS IN PRINCIPLE AND PRACTICE: A SURVEY. *The World Bank Research Observer*, vol. 12, no. 1 (February 1997)
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve pozdějších předpisů
- Zapodeanu, D. – Cociuba, M. I. (2010): LINKING MONEY SUPPLY WITH THE GROSS DOMESTIC PRODUCT IN ROMANIA. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 2010, pp. 501 - 507

2 TEORIE SYSTÉMŮ ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ

2.1 Vliv příspěvků na stravování na blahobyt spotřebitele

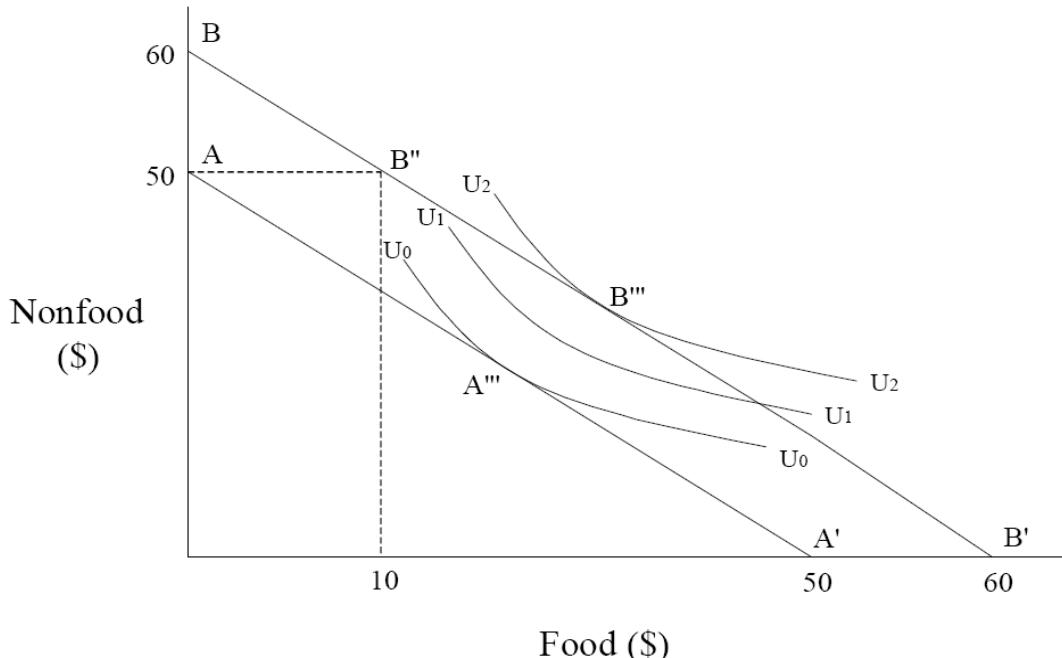
Řada autorů ekonomické literatury dovozuje neefektivnost voucherů (stravenek či legislativně účelově vymezených a podporovaných prostředků na stravování) z možnosti snížení užitku spotřebitele vytvořením zalomené hranice spotřebních možností při posunu po indiferenčních křivkách. Bradford a Shaviro (1999) nebo Jackson (1999) ovšem jasně dokazují, že toto není primární vlastnost voucherového systému (kromě toho v ČR je účast dobrovolná a záleží na tom, jaké podmínky si vyjedná zaměstnanec se zaměstnavatelem).

Odhady posunu křivky nabídky práce v důsledku snížení daňového zatížení při použití voucherů namísto části mzdy závisí na tom, nakolik jsou tyto vouchersy pro spotřebitele hodnotné (jaké zvýšení jeho užitku představují).

Původní optimum spotřebitele A'' dané bodem dotyku rozpočtového omezení AA' a indiferenční křivky U_0 se posouvá v důsledku poskytnutí voucheru do B'' , daného indiferenční křivkou U_2 a rozpočtovým omezením $AB''B'$ (které je zalomené), tedy spotřebitel neztrácí užitek a je dosaženo klasického optima spotřebitele. Pokud by dostal spotřebitel ekvivalentní peněžní grant, je jeho rozpočtové omezení $BB''B'$ (nezalomené). Jak ukazuje Jackson (1999), nedistorzní chování voucherů platí vždy u relativně malých hodnot voucherů a nízkého podílu hodnoty voucherů na celkovém

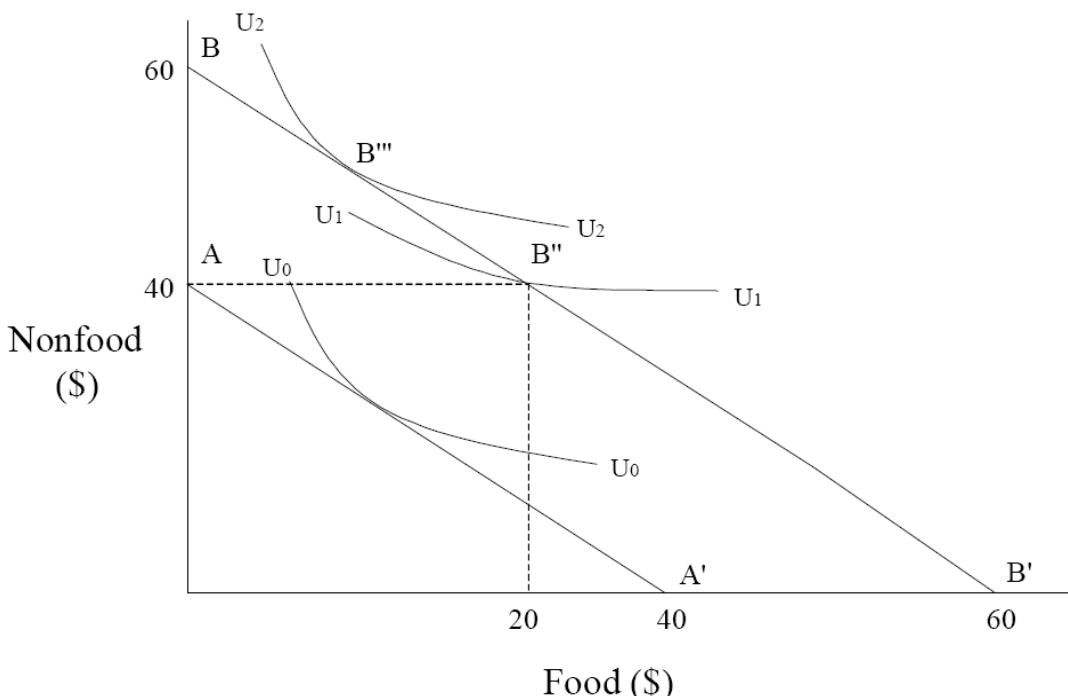
rozpočtovém omezení. Obecně pak vždy, kdy hodnota voucherů je rovna nebo nižší hodnotě spotřeby daného statku (na nějž jsou vouchery), kterou by spotřebitel realizoval v případě poskytnutí ekvivalentního peněžního grantu (Jackson, 1999, str. 180).

Obrázek 1: Vliv voucheru na užitek spotřebitele v situaci, kdy voucher ceteris paribus nesnižuje spotřebitelův užitek; dle (Bradford a Shaviro, 1999, str. 20)



Jinou situaci ukazuje Obrázek 2 níže – spotřebitel by se při obdržení peněžního grantu hodnotově ekvivalentní nominální hodnotě voucheru posunul z indiferenční křivky U_0 na indiferenční křivku U_2 , avšak tvar rozpočtového omezení při použití voucheru je $AB''B'$ a dosažitelná kombinace statků (jídlo a ostatní) leží na indiferenční křivce U_1 , která leží níže, než indiferenční křivka U_2 , a tedy představuje pro spotřebitele nižší užitek.

Obrázek 2: Vliv voucheru na užitek spotřebitele v situaci, kdy voucher ceteris paribus snižuje spotřebitelův užitek; dle (Bradford a Shaviro, 1999, str. 22)



V české praxi ovšem byla v roce 2017 průměrná měsíční hodnota příspěvků zaměstnavatele 263 Kč¹ na zaměstnance² (ČSÚ, 2018), což při limitu 55% podílu příspěvku na hodnotě jídla pro uznání jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů ve spojení s § 6 odst. 7 a 9 téhož zákona) znamená 478 Kč účelově vázaných na stravování. Průměrná útrata za potraviny, nealkoholické nápoje a stravování činí v ČR 4 554 Kč/zaměstnanec za rok 2016 (za rok 2017 nebyla k datu zpracování studie k dispozici)³. I v sekci CZ-NACE rev. 2 Peněžnictví a pojišťovnictví, kde se příspěvky na stravování využívají nejvíce, je průměrný měsíční příspěvek 784 Kč, což při maximálním 55% osvobozeném příspěvku zaměstnavatele na stravenku implikuje cca 1 425 Kč měsíčně účelově vázaných na stravování/zaměstnanec. Ve většině odvětví jsou hodnoty poskytovaných stravenek podstatně nižší, a tedy i pod úrovni obvyklých výdajů na jídlo. Můžeme tedy

¹ Pro rok 2018 odhadujeme na 310 Kč/měsíc/zaměstnanec a pro rok 2019 na 329 Kč/měsíc/zaměstnanec na základě vývoje průměrné hrubé mzdy a podílu příspěvku na stravování na mzdách a sociálních požitcích od r. 1994.

² Stojí za pozornost, že v letech 2008 až 2012 tyto příspěvky na stravování oproti roku 2007, kdy dosáhly maxima v průměrné výši 328 Kč na zaměstnance a měsíc, setrvale klesaly, posléze stagnovaly. Může jít jak o důsledek recese, tak i o důsledek nejistoty ohledně budoucího trvání daňového osvobození příspěvků na stravování. Výše průměrného příspěvku pro rok 2018 nebyla v době zpracování aktualizace studie k dispozici. Vycházíme proto z podrobné členění daní a sociálních příspěvků podle typu za rok 2017.

³ Výše této útraty na osobu a rok v roce 2016 dosáhla podle ČSÚ 23 854 Kč za potraviny a nealkoholické nápoje a 6 795 Kč za stravování v restauracích a 2 142 Kč za stravování v jídelnách, vše v domácnostech zaměstnanců. To při složení domácnosti 2,53 členů celkem, z toho 1,53 pracujících (ibidem) představuje $4\ 518\text{ Kč} = (23\ 854\text{ Kč} + 6\ 795\text{ Kč} + 2\ 142\text{ Kč})/12 * 2,53 / 1,53$ výdajů/měsíc/zaměstnanec na potraviny a stravování.

říci, že stravenky nevedou k neefektivnostem ve spotřebě. I kdybychom přepočetli údaje o příspěvcích na stravování podle údajů poskytnutých společnostmi Sodexo, Edenred a UP, které indikují podstatně vyšší objemy vydaných stravenek i trhu závodního stravování⁴, byl by přepočtený nejvyšší objem stravenek v konkrétním odvětví 3 031 Kč/zaměstnanec/měsíc, což stále tvoří „pouze“ 2/3 výdajů na stravování a nákup jídla. Reálně půjde spíše o maximálně polovinu výdajů, protože vyšší příjmy (v peněžnictví a pojišťovnictví) znamenají také obvykle vyšší útraty za stravování a jídlo.

Jelikož není mandatorně stanoven minimální podíl (objem) příspěvků na stravování, nemůže být ani zvýšením výše příspěvku na stravování osvobozené od daní dosaženo rohového řešení. Zaměstnanci by vyšší, než optimální výši příspěvků na stravování při dobrovolném vyjednávání neakceptovali.

2.1.1 DOPADY UŽITÍ MEAL VOUCHERŮ NA PODNIKY A ZAMĚSTNANCE (AGREGÁTNĚ)

2.1.1.1 Primární dopady

V České republice je podle údajů poskytnutých zadavateli studie cca 34% účast zaměstnanců (1 502 tis. osob) na stravenkových systémech, to odpovídá asi 27 % podniků.⁵ Další, nezanedbatelná část zaměstnanců v ČR se stravuje v závodních jídelnách (na základě údajů poskytnutých členskými firmami APROPOS cca 1 773 000 zaměstnanců), zbývající část si zajišťuje stravování sama. Hodnota stravování je osvobozena od daně z příjmů fyzických osob a logicky je (do určité výše) pro podniky daňově uznatelným nákladem. Porovnáme-li tyto tři situace, obdržíme (schematicky) následující výsledky: Podniky se mohou rozhodnout, v jaké formě a zda poskytovat příspěvek na stravování nebo stravování svým zaměstnancům. Neposkytují-li podniky stravování, zaměstnanec si musí zajistit stravu jinak a tedy musí obdržet kompenzaci v podobě vyšší mzdy (jež však není osvobozena od daně z příjmů a vyňata ze základu pro výpočet pojistného sociálního a zdravotního pojištění).

V případě daňového stravovacího paušálu by zaměstnanci obdrželi částku osvobozenou od daně z příjmů a dalších odvodů z mezd, de lege sice účelově vymezenou, avšak s faktickou nevynutitelností této účelovosti, zejména u zaměstnanců, kteří se nestrají v závodních jídelnách. Faktická nevynutitelnost a nekontrolovatelnost účelnosti vynaložení prostředků na stravování v rozsahu výdajového paušálu pak znamená, že tento bude pravděpodobně využíván v maximální výši a dojde (v porovnání se stávajícím stavem) ke snížení průměrného zdanění mezd.

Pro oba případy je třeba zkoumat daňovou incidenci na trhu práce.

Označme křivky nabídky a poptávky práce takto: bez indexu za předpokladu, že stravování zajišťuje zaměstnavatel (nebo na něj přispívá) a příspěvky na stravování jsou osvobozeny od odvodů z mezd, s dolním indexem t za předpokladu, že si zaměstnanci zajišťují stravování samostatně z důvodu zdanění příspěvků zaměstnavatele na stravování.

V následujícím obrázku

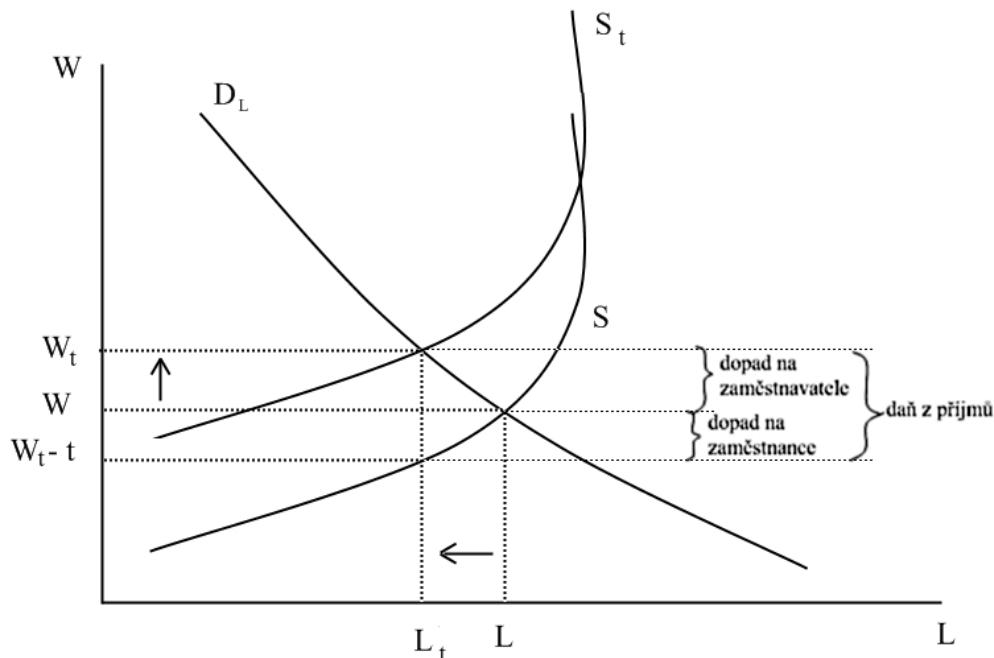
$$\begin{array}{ll} W & \text{označuje mzdu,} \\ D_L & \text{označuje poptávku po práci,} \end{array}$$

⁴ Stravenky 23 572 mil. Kč v roce 2017 a trh závodního stravování 28 162 mil. Kč, vcelku 51 734 mil. Kč

⁵ (Wanjek, 2005)

- S označuje nabídku práce,
 L označuje množství práce.

Obrázek 3: Dopad omezení (zrušení) podpory zaměstnaneckého stravování na trh práce; zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 3 umožňuje zkoumat důsledky případné změny ve stávajících daňových zákonech, a to:

1. zrušení osvobození na straně zaměstnance,
2. daňová neuznatelnost výdajů na stravování zaměstnanců pro zaměstnavatele.

V prvním případě dojde k posunu křivky S nahoru do S_t . U zaměstnanců stravujících se v závodních jídelnách existuje prostor pro zkreslování hodnoty jídel, přesun některých nákladů (zejména režijních a fixních) na jiná střediska podniku, atp. – není-li provoz jídelny zajištěn externím subjektem.⁶ U zaměstnanců stravujících se v závodních jídelnách tedy v optimálním případě může rovněž dojít k posunu křivky nabídky práce nahoru, není však zdaleka jisté, zda v takovém rozsahu jako u stravování zaměstnanců prostřednictvím stravenkových systémů. Kromě zvýšení ceny práce a snížení zaměstnanosti (pro přesný propočet incidence odhadneme v dalších částech této studie cenové elasticity nabídky a poptávky po práci) zrušení osvobození podporuje nerovnost firem, neboť velké podniky jsou schopny zajistit závodní stravování samy, na rozdíl od malých podniků.

Ve druhém případě by také došlo k posunu křivky S nahoru, nicméně, s ohledem na poměr míry zdanění práce a zisků, v nižším rozsahu (S_t by byla níž, než v předchozím případě). Samozřejmě se i v tomto případě potýkáme s obdobnými problémy určení skutečných výdajů zaměstnavatele na stravování zaměstnanců, zejména v případě vlastních závodních jídel. Taková výjimka (jinak totiž podobný zásah nazvat nelze – náklady práce jsou standardně daňově uznatelným výdajem) opět povede k distorzím, může vést ke snaze o zkreslování skutečných výdajů pro účely snížení daňové

⁶ Srov. problémy alokace nepřímých a režijních nákladů v řadě publikací zabývajících se manažerským účetnictvím, např. (Král a kol. 2006)

zátěže podniku – jak již byl zmíněno – zejména v případě vlastních závodních jídel.

2.1.1.2 Sekundární efekty

Primární ekonomické efekty stravenkového systému (či spíše existence systémů zaměstnaneckého stravování obecně) nejsou jedinými efekty tohoto systému. Zatímco primárními efekty, které jsou nejvíce viditelné a relativně jednoznačné, jsme se zabývali poměrně podrobně, sekundární efekty jsou zpravidla dosud v ekonomické literatuře diskutovány, je jich celá řada a mechanismy jejich vzniku nejsou vždy jasné. Proto je uvedeme spíše ve zkratce s odkazy na příslušnou literaturu.

2.1.1.2.1 Ovlivnění struktury agregátní spotřeby

Zaměstnanecké stravování slouží k uspokojení potřeby jídla v průběhu pracovního dne. Primárně se tedy budeme zabývat touto funkcí, i když, jak dále uvedeme, existuje řada faktorů, které komplikují výpočtení celkového efektu.

Tabulka 1: Struktura stravovacího systému – zaměstnanci a zaměstnaní v ČR za 4. čtvrtletí 2018, přepočtené stavy; zdroj dat: ČSÚ, zadavatelé studie, vl. výpočet

	Tisíc osob	Ze zaměstnaných	Ze zaměstnanců
Celkový počet zaměstnaných (výdělečně činných) v NH	5 326	100,00%	
Počet zaměstnanců	4 375	82,14%	100,00%
Počet zaměstnaných účastníků v stravenkových systémech	1 548	29,06%	35,38%
Počet zaměstnaných využívajících závodní stravování	1 773	33,29%	40,53%
Zaměstnanci bez stravování	1 100	20,65%	25,14%
Živnostníci, OSVČ, svobodná povolání	888	16,67%	

Obecná charakteristika systémů zaměstnaneckého stravování v ČR v roce 2018 v případě zaměstnaných osob je v Tabulce 1. V ekonomice je z celkového počtu cca 5,26 mil. zaměstnaných osob 4,38 mil. zaměstnanců (pouze pro zaměstnance, nikoliv OSVČ je relevantní osvobození příspěvků na stravování od odvodů z mezd) je 1,5 mil. zapojeno ve stravenkovém systému, 1,77 mil. využívá závodní stravování a 1,1 mil. osob nevyužívá žádné možnosti zaměstnaneckého stravování.

Pohostinská zařízení tvoří část HDP ekonomiky, která není nepodstatná. Podle údajů ČSÚ můžeme kvantifikovat jejich podíl na HDP a na zaměstnanosti.

Tabulka 2: Struktura zdrojů HDP v ekonomice ČR za 1. – 4. čtvrtletí 2018; Pozn.: HPH – hrubá přidané hodnota v základních cenách (bez zohlednění daní a dotací). Pramen: ČSÚ (2019), vlastní výpočet.

Vybraný zdroj HPH v ČR	Absolutně (mil. Kč)	V %
HPH celkem	4 529 144	100,00%
I - Ubytování, stravování a pohostinství	101 265	2,06%

Tabulka 3: Produkce v odvětvích ekonomiky ČR za 1. – 4. čtvrtletí 2018; v základních cenách (bez zohlednění daní a dotací). Pramen: ČSÚ (2019), vlastní výpočet.

Vybraný zdroj HPH v ČR	Absolutně (mil. Kč)	V %
HPH celkem	12 234 505	100,00%
I - Ubytování, stravování a pohostinství	221 809	1,81%

Pro sledované odvětví je charakteristický vysoký počet podnikatelů. V pohostinství, stravování a ubytování je navíc výrazně vyšší podíl zaměstnanců a podnikatelů, než by odpovídalo podílu na HDP, resp. produkci v ekonomice.

Tabulka 4: Struktura zaměstnanosti v ekonomice ČR za 4. čtvrtletí 2018 včetně zaměstnaných mimo zaměstnanecký průměr (DPP, DPC); Pramen: ČSÚ (2018), vlastní výpočet.

	Celkem (osob)	Zaměstnaní	Podnikatelé
Celkem - Národní hospodářství cekem	5 326 000	100,00%	16,8 %
I - Ubytování, stravování a pohostinství z toho: Stravování a pohostinství	191 000 140 050	3,59% 2,64%	18,1 %

Vezmeme-li do úvahy, že v roce 2019 představují systémy zaměstnaneckého stravování roční objemy tržeb v systémech systém zaměstnaneckého stravování 58,4 mld. Kč⁷, z toho

- 1) stravenkový systém 27,6 mld. Kč (přičemž včetně doplatků jde o částky vyšší)
- 2) závodní jídelny 30,7 mld. Kč

generujících tedy v pohostinství a stravování podstatnou část obratu. S ohledem na část stravenek utrácenou mimo restaurace, na doplatky i na odhadovanou část tržeb v NACE I v části spadající pod ubytování (až 50 % obratu v odvětví), lze odhadnout, že cca 35 ze 153 mld. Kč, tj. 22 % tržeb ve stravování představují tržby generované v důsledku existence systémů zaměstnaneckého stravování. Částka se může zdát vysoká, nicméně vysoká může být i statistická chyba u výpočtu obratu odvětví. Zmíněných 68 mld. Kč tvoří totiž pouze 3,6 % z celkových mezd a platů, i když cena průměrného oběda je v poměru k dennímu výdělku za pracovní den rozhodně vyšší (okolo 8 %).

Navíc z hlediska množiny spotřebních možností se stimul v podobě podpory rozkládá na všechny položky spotřebního koše (neboť zvyšuje disponibilní důchod) až do té doby, kdy nastává rohové řešení (viz problematika volby spotřebitele výše na Obrázek 2). Nakonec jedinec může i zvýšit úspory, nejen spotřebu, v důsledku transferu představovaného zvýhodněním voucheru. Nicméně někteří autoři (např. Sen a Johnson, 1997 nebo Bateman a Munro a Rhodes a Starmer a Sugden, 1997)⁸ poukazují na základě výsledků ekonomickeho experimentu to, že vlastnictví kupónu pro nákup určitého statku vede k jeho preferenci (což je jev sledovaný obvykle až při vlastnictví daného statku, tj. spotřebitel nakupuje to, co již zná, nemá-li se statkem výrazně negativní zkušenost).

Protože řada firem nevlastní (neprovozuje) vlastní stravovací zařízení, stravenkový systém podporuje stávající zařízení, resp. jejich rozvoj a lokalizaci a představuje náhradu za neexistující zařízení. Protože jsou restaurace zaměřeny na celodenní provoz, je vyšší i počet zaměstnaných osob, aby vyhověly potřebám všech skupin zákazníků (nejen těm v rámci oběda).⁹ Současně může docházet k lokalizaci nových restaurací např. v městských centrech či oblastech lokalizace velkých podniků (viz Wanjek, 2005). Toto podnikatelské rozhodnutí, jinak spojené s rizikem, může být ovlivněno zkušeností se zvýšením tržeb pravidelných klientů, které tím získají (příkladem mohou být údaje z Rumunska, viz KPMG, 2004)¹⁰.

⁷ Zdroj: zadavatelé studie.

⁸ Ovšem k této problematice existuje relativně bohatá literatura zabývající se marketingovým konceptem voucherů, dárkových voucherů, atd.

⁹ Viz výsledky studie „Stravenky – analýza jejich vlivu“, kterou si nechala vypracovat Komise pro restaurační poukázky ve Francii v roce 1996.

¹⁰ Údaje z průzkumu Hospodářské komory („Stravenky, jejich užití a obliba“) ukazují o vysoké míře využívání stravenek ve stravovacích zařízeních (80 %) a relativně vysokou frekvencí placení stravenkami (30 % denně).

2.1.1.2.2 Ovlivnění rozsahu agregátní spotřeby

Snížení zdanění představuje *ceteris paribus* přísun peněz do ekonomiky (srov. rovnici aggregátních výdajů ve 3 nebo 4sektorové ekonomice).

Stravenkové systémy (nikoliv obecně systémy zaměstnaneckého stravování) však také představují emisi peněz. Stravenka představuje svého druhu peníze, neboť ji lze použít a je obecně akceptována k platbám za určité druhy zboží. Jestliže „stravenková“ společnost emituje stravenku, tedy prodá ji zaměstnavateli a ten ji předá zaměstnanci, pak má zaměstnanec quasipeníze v podobě stravenek a stravenková firma uloží peníze z emitovaných stravenek na účet (nebo nakoupí pokladniční poukázky).

2.1.1.2.3 Náklady kontraktace

Existence systémů zaměstnaneckého stravování je fakticky podmíněna jejich daňovou podporou (snížením zdanění). Tisk, sběr stravenek a administrace systému něco stojí, kromě toho také společnosti poskytující systémy zaměstnaneckého stravování chtějí dosáhnout zisku. Bez daňové podpory by tedy systémy zaměstnaneckého stravování, zejména stravenkové systémy, byly pro spotřebitele nákladnější než-li nákup za peníze.

Zcela specifická je otázka transakčních nákladů, které jsou spojené se stravenkovým systémem. Jedním z možných důvodů, proč je stávající systém kritizován je i skutečnost, že náklady spojené s chodem systému nejsou nulové. Samotných chod systému (fungování) organizací stojí jisté prostředky a rovněž tisk kuponů není zadarmo. Náklady spojené s ním podle veřejně dostupných údajů představují jsou tržby stravenkových firem cca 6,28 % objemu stravenkových systémů v ČR, tyto však zahrnují i vedlejší tržby (nejen z prodeje stravenek), bez nichž lze odhadnout podíl nákladů systému na 5,46 %.¹¹ U systémů zaměstnaneckého stravování jako celku zřejmě bude náklad fungování systému nižší (odhadujeme 3,5 %), neboť v kantýnách nemusí být tištěny stravenky, ale většinou fungují na bázi elektronických karet. Nevýhodou stravenkového systému oproti peněžním prostředkům je i existence marže, kterou platí zapojené subjekty provozovatelům systému za možnost být v něm zapojen. Tyto náklady jsou (do určité míry, otázka je zda benefity přesahují náklady či nikoliv) kompenzovány funkcemi stravenkového systému (všemi výše i níže vyjmenovanými) – je otázkou, zda by například centrálně řízený systém byl schopen zajistit podobné funkce se stejnými nebo nižšími náklady.

2.1.2 TRANSMISNÍ MECHANISMY PŮSOBENÍ VOUCHERŮ NA FISKUS

Makroekonomický pohled je zaměřen na otázku dopadů daného systému. Protože jde o komplexní pohled na ekonomické dění, obsahuje řadu dílčích vazeb, které se těžko operacionalizují a kvantifikují. Vedle přímých dopadů, existuje množina dopadů nepřímých. Jako hlavní dopady stravovacího systému můžeme uvést vliv na ekonomickou výkonnost, zaměstnanost a veřejné finance.

Dopady na veřejné rozpočty je možné odlišit z hlediska strany příjmů a výdajů.

¹¹ Zdroj dat o přidané hodnotě: výroční zprávy a účetní závěrky společností Edenred CZ s.r.o., Le Cheque Déjeuner s.r.o. a Sodexo Pass Česká republika a.s.; https://ekonomika.idnes.cz/stravenky-lidl-marze-obchody-dji-ekonomika.aspx?c=A170619_2333572_ekonomika_rts

Na příjmové straně můžeme uvažovat, že dopad může být na straně daní přímých i nepřímých, a to v závislosti na tom, jakým způsobem jsou nastaveny podmínky pro používání stravenek, tj. možnost nakupovat za ně potraviny a nápoje v jednotlivých obchodech. Na druhé straně jsou stravenkové systémy spojené i s poklesem vybraných plateb na sociální a důchodové pojištění a odvedené daňové příjmy.¹²

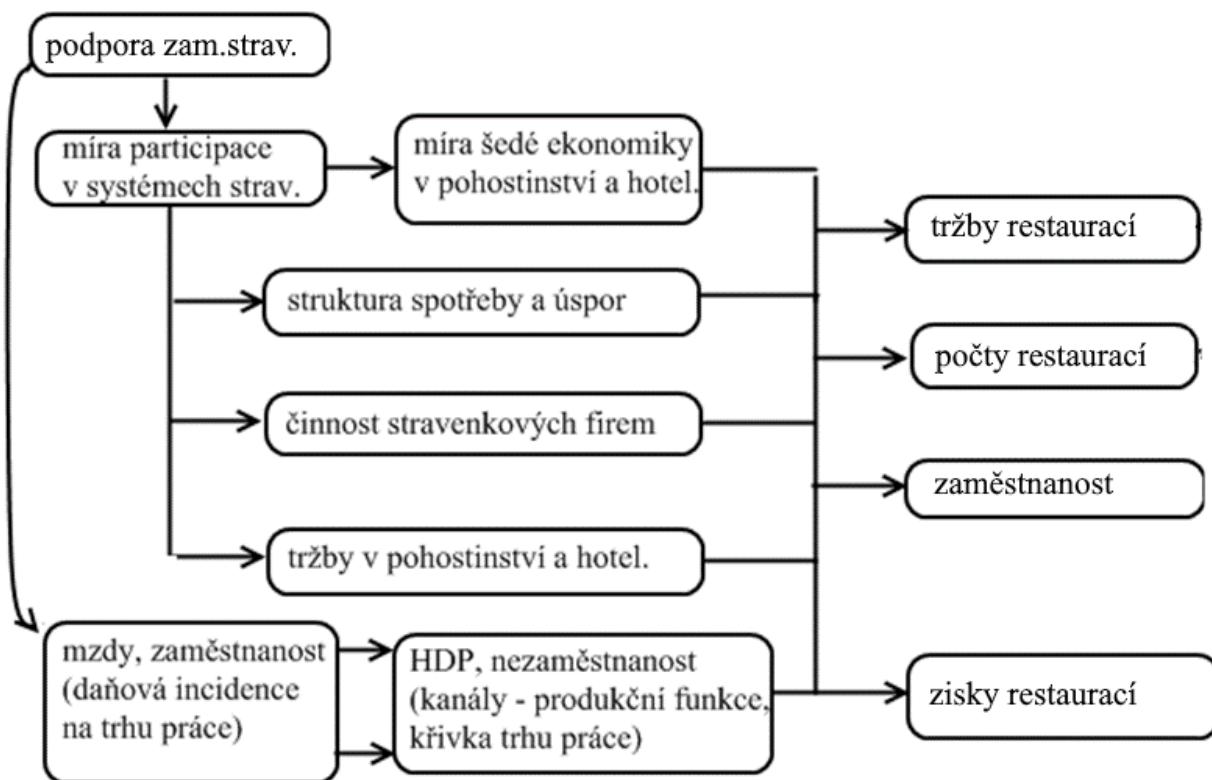
Na straně výdajů jsou veřejné rozpočty v případě stravenkového systému především méně zatíženy platbami za osoby, které by byly nezaměstnané v případech, kdy by nevznikaly, resp. nebyly provozovány prodejny, které poskytují stravovací služby. (Dále by to znamenalo omezení výdajů těchto osob v ekonomice s návaznými multiplikačními efekty na výběr daní, resp. v dalším kole dopady na tržby a zaměstnanost ve firmách v ekonomice.) Odbourání stravenkového systému tak může vést k růstu nezaměstnanosti a nárůstu objemu transferů (mandatorních výdajů státního rozpočtu), i když tento efekt zřejmě nebude mít zásadní význam.

Odhad celkového dopadu existence systémů zaměstnaneckého stravování, potažmo stravenkových systémů, do veřejných financí tedy musí zahrnovat efekty na obou stranách (zvýšení příjmů, jiná snížení příjmů, zvýšení výdajů). Musíme vzít v úvahu nejen dopad na stranu příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, ale též multiplikační efekty spojené se stravenkovým systémem, resp. jeho podporou v podobě daňových zvýhodnění.¹³

¹² Výše zvýhodnění stravenkového systému je v ČR oproti jiným evropským zemím nižší (viz HN, 2007).

¹³ Odpověď na otázku, zda daňové zvýhodnění zlepší fiskální rovnováhu leží mimo jiné v tom, jak by byly použity peníze z případného zvýšení daňových příjmů (pokud ovšem v agregátní rovině – tedy v souhrnu všech efektů – vůbec dojde ke zvýšení daňových příjmů státního rozpočtu). Pokud budou použity ke snížení deficitu státního rozpočtu, potažmo veřejných rozpočtů, může na první pohled dojít ke zlepšení fiskální rovnováhy (nesmíme zapomenout ovšem na další efekty, výše zmíněné). Pokud by byly peníze takto získané státním rozpočtem použity jinak, je otázkou, k jakým účelům je vláda použije (zda výsledný multiplikační efekt a další daňové efekty budou vyšší či nižší, než pozitivní efekty systémů zaměstnaneckého stravování).

Obrázek 4: Mechanismy působení systémů zaměstnaneckého stravování¹⁴ na cílové proměnné



Vzhledem k dynamické povaze ekonomického systému předpokládáme obtížný odhad multiplikačních efektů. Veškeré propočty mohou být pouze v případě zastavení a pohledu na systém v daném okamžiku s odhadnutými vazbami mezi dílčími částmi ekonomického systému, a proto jsou pouze přibližné a velmi relativní. Pokud bychom přistoupili na určité zjednodušení a zabývali se pouze hlavními vazbami, můžeme podle našeho názoru schematicky zobrazit transmisí existence stravenkových (potažmo stravovacích) systémů do celkového fiskálního efektu takto (bereme v úvahu pouze kvantifikovatelné vztahy): zdanění voucherů ovlivňuje jednak výnos fisku přímo, jednak míru participace v systémech zaměstnaneckého stravování. Systémy zaměstnaneckého stravování ovlivňují strukturu spotřeby, mohou do určité míry napomoci eliminovat stínovou ekonomiku, prostřednictvím rozdílné zaměstnanosti v pohostinství oproti obchodu i zaměstnanost. Protože systémy zaměstnaneckého stravování ovlivňují strukturu spotřeby, působí jejím prostřednictvím i na výběr daní. Zdanění příspěvků na stravování (voucherů) ovlivňuje (ceteris paribus) množství peněz, které jsou daněmi odčerpány z ekonomiky, tím samozřejmě opět výběr daní, ale např. i zaměstnanost.

3 SYSTÉM ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ V ČR

Česká republika je v současnosti mezi zeměmi s relativně vysokým podílem pracovní síly využívající

¹⁴ V obrázku sice pro přehlednost zkráceně používáme název „voucher“, nicméně závěry jsou aplikovatelné obecněji na systémy zaměstnaneckého stravování

výhod zaměstnaneckého stravování. Počátkem roku 2005 činil podle (Wanjek, 2005, str. 164) podíl pracovní síly využívající výhod stravenkových systémů v ČR více než 28 % celkové pracovní síly v zemi. Přitom obdobná úroveň byla v roce 2004, z něhož Wanjekova data pochází, v Evropě pouze v Belgii (25 %) a v Maďarsku (zde ovšem podstatně vyšší, celých 80 %)¹⁵. Poměrně značné oblibě se dále těší systémy zaměstnaneckého stravování v Lucembursku, Itálii, Francii, Rakousku, ale také Brazílii, Mexiku či Argentině.

V České republice působí tři velké společnosti zprostředkující stravenky (Edenred, Sodexo, UP (dříve Le Chéque Déjeuner)), jež mají téměř 100 % trhu v ČR¹⁶.

3.1 Dopad systémů zaměstnaneckého stravování na agregátní spotřebu v ČR

Kvantifikace celkových efektů systémů zaměstnaneckého stravování v ČR se v zásadě musí držet schématu, respektujícího Obrázek 4.

V případě kvantifikace jednotlivých vztahů máme několik možností zjištění parametrů:

1. parametry jsou deterministické (např. daňová sazba), půjde zřejmě zejména o sazby různých daní (vč. pojistného sociálního a zdravotního pojištění) – zde lze jednoznačně vycházet z údajů uvedených v zákonech nebo jiných předpisech,
2. parametry jsou stochastické; potom lze použít několika způsobů odhadu:
 - a. Existují studie, které je kvantifikují – pak lze využít zmíněných studií. Je ovšem nutno podotknout, že ve většině případů nejsou k dispozici studie, které by byly aktuální a navíc se zabývaly regionem střední a východní Evropy nebo konkrétněji ČR. To působí obtíž, neboť parametry mohou být regionálně specifické, v závislosti na spotřebních zvyklostech a setrvačnosti systému.
 - b. Lze učinit odhad na základě námi provedeného dotazníkového šetření.¹⁷
 - c. Je možné provést odhady na historických datech (to však je ve většině případů obtížné či nepřesné, opět zde musíme opakovat jako důvod značnou specifickost této studie).

Použité metody výzkumu lze dosti obtížně specifikovat obecně, neboť jednotlivé parametry systému jsou zjistitelné různými metodami. Použité metody tedy budou popsány (pokud přímo nejsou zřejmé z použitého postupu) v rámci jednotlivých dílčích částí této studie.

Algoritmus postupu bude, z důvodů návaznosti jednotlivých dílčích částí této studie, následující:

¹⁵ Tamtéž

¹⁶ Podle vyjádření společností Accor Services, Sodexo Pass Česká republika a.s., Le Chéque Déjeuner, Exit Group měly tyto v roce 2007 podíl přibližně 95 % na trhu. Společnost Accor Services v listopadu 2010 fúzovala se společností Exit Group a několika dalšími menšími poskytovateli stravenkových systémů. Tímto krokem vznikla nástupnická společnost Edenred s.r.o. a český trh poskytovatelů stravenek se zkonsolidoval do stávající podoby tříčlenného oligopolu. Podíl na trhu je v současnosti cca 99%.

¹⁷ Použitá dotazníková šetření: IOM VŠE (2007), IOM VŠE (2014) a PPM Factum (2018).

1. primární dopady existence systémů zaměstnaneckého stravování – kvantifikace výše úspory daně oproti stavu, kdy by systémy zaměstnaneckého stravování podporu neměly, vč. zohlednění daňové incidence na trhu práce:
 - i. kvantifikace vztahu mezi úrovní podpory a rozsahem systémů zaměstnaneckého stravování,
 - ii. vztah mezi úrovní benefitů (tj. poskytovaného zvýhodnění) a trhem práce v ČR, kvantifikace elasticit nabídky a poptávky na trhu práce a tzv. mzdové křivky,¹⁸
2. sekundární dopady existence systémů zaměstnaneckého stravování:
 - i. vztah mezi mírou užívání systémů zaměstnaneckého stravování a strukturou spotřeby,
 - ii. vztah mezi mírou užívání systémů zaměstnaneckého stravování a strukturou spotřeby a činností „stravenkových“ firem¹⁹,
 - iii. vztah mezi mírou užívání systémů zaměstnaneckého stravování a tržbami, zisky a osobními náklady hotelů a restaurací,
 - iv. vztah mezi mírou užívání systémů zaměstnaneckého stravování a úrovní šedé ekonomiky v oboru restaurací a hotelů,
 - v. fiskální konsekvence,
3. shrnutí.

3.2 Rozsah a podpora systémů zaměstnaneckého stravování v ČR

Podpora stravování zaměstnanců je v ČR řešena prostřednictvím osvobození příjmu představovaného hodnotou stravování, podle § 6 odst. 9 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“):

„(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny

...

b) hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů,“

Toto osvobození má dále dopad do výše pojistného sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem i zaměstnancem, neboť výše uvedené plnění v podobě příspěvků na stravování se nezahrnuje ani do základu pro výpočet pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní

¹⁸ Např. (Blanchflower a Oswald, 2005) nebo (Galuščák a Münich, 2002)

¹⁹ Jež často poskytují i služby závodních jídelních provozů.

politiku zaměstnanosti, ani do základu pro výpočet pojistného na všeobecné zdravotní pojištění.²⁰

Přitom výdaje na stravování zaměstnanců jsou (logicky, v souladu s argumentací uvedenou v subkapitole 2.1.1. Dopady užití meal voucherů na podniky) do určité výše daňově uznatelným nákladem (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů):

„(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také

...

j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péčí o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na

...

4. provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu²¹, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. 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 předpisu²², bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu²³. Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů.“

Jestliže zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci stravenky, je daňová uznatelnost limitována 70 % stravného vymezeného v součnosti zákoníkem práce. To společně s osvobozením hodnoty stravenek hrazené zaměstnavatelem (uznatelné daňově do výše 55 % hodnoty stravenky) vytváří stimulační efekt, který však s rostoucí výší příspěvku od určité výše příspěvku zaměstnavatele klesá relativně k celkové hodnotě stravenek (i když absolutně roste). Přitom část (45 %) stravenky platí zaměstnanec ze svých peněz. Celkový incentiv lze zkoumat pouze na systému zaměstnanec-zaměstnavatel, neboť zvýšení nebo snížení daňové zátěže jednoho vede k daňové incidenci i u druhého prostřednictvím snížení či zvýšení hodnoty voucheru (srov. Kubátová, 2000, str. 59 – 72). Simulaci jsme provedli s následujícími parametry:

1. Mezní míra zdanění práce v ČR ve výši 48,58 % pro rok 2018, avšak v důsledku slev na dani může být individuálně i podstatně nižší, což plyne i z průměrné míry zdanění práce ve výši 41,07 % v roce 2018, kdy pro rok 2019 odhadujeme na základě posledního vývoje této míry zdanění cca

²⁰ zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“), resp. § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na VZP“)

²¹ § 78 odst. 1 písm. c) zákoníku práce.

²² § 88 odst. 4 zákoníku práce

²³ § 176 odst. 1 písm. a) zákoníku práce

41,41 %. S touto mírou zdanění také počítáme, neboť příjmy ze stravného jsou v kontextu celkových příjmů nevýznamné (cca 1 % průměrné mzdy) a nelze předpokládat, že by došlo v důsledku jejich zdanění k významnému růstu zdanění důchodů.

Rekapitulujme nicméně podstatná ustanovení zákonů upravujících odvody z mezd:

- a. ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, ohledně základu daně a výše daně z příjmů ze závislé činnosti:

§ 6 odst. 12: „Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu.

§ 16: „Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.“

- b. ustanovení zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v platném znění:

§ 5 odst. 1:

Vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné na důchodové pojištění je úhrn příjmů, s výjimkou náhrad výdajů poskytovaných procentem z platové základny představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudců, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtovával v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění nebo účast jen na důchodovém pojištění. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.“

§ 7 odst. 1:

„Sazby pojistného činí

a) u zaměstnavatele

1. 24,8 % z vyměřovacího základu, z toho 2,1 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti,

b) u zaměstnance

1. 6,5 % z vyměřovacího základu, jde-li o zaměstnance, který není v rozhodném období účasten důchodového spojení,

c) u osoby samostatně výdělečně činné

1. 29,2 % z vyměřovacího základu uvedeného v § 5b odst. 1 a 2, z toho 28 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti, jde-li o osobu samostatně výdělečně činnou účastnou důchodového pojištění, která není po celé rozhodné období účastna důchodového spoření,

2. 2,1 % z vyměřovacího základu uvedeného v § 5b odst. 3, jde-li o osobu samostatně výdělečně činnou účastnou nemocenského pojištění,

d) u osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění

1. 28 % z vyměřovacího základu, jde-li o osobu dobrovolně účastnou důchodového pojištění, která není v rozhodném období účastna důchodového spoření,

e) u zahraničního zaměstnance 2,1 % z vyměřovacího základu.

- c. ust. zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, v platném znění:

§ 2 odst. 1: „Výše pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období.“

§ 3 odst. 1: „Vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn příjmů ze závislé činnosti, s výjimkou náhrad výdajů poskytovaných procentem z platové základny představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním. Zúčtovaným příjmem se pro účely věty první rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.“

2. Zákon omezuje osvobozený příjem na straně zaměstnance hodnotou stravného jednoho jídla pro jeden pracovní den, kromě toho zřejmě zaměstnanci nebudou ochotni akceptovat stravenky nad úroveň spotřeby potravin a služeb stravovacích zařízení²⁴ (4 518 Kč měsíčně na zaměstnance podle Českého statistického úřadu za rok 2016²⁵), neboť by tím snížili celkovou úroveň svého blahobytu.²⁶ Zákon tedy limituje maximální hodnotu stravenky tím, že nad daňově uznatelný příspěvek je již případný příspěvek zaměstnavatele možný jen z čistého zisku, případně ze speciálního fondu (FKSP), což do určité míry omezuje zneužívání stravenek jako nástroje daňové optimalizace.
3. Vracení hotovosti na stravenky není pro provozovny ekonomicky výhodné, neboť smluvní provizi vydavatelům stravenek odvádí z celé hodnoty přijatých stravenek. Proto v praxi vrací většina provozoven na nákup za stravenky maximálně 5 Kč, což zamezuje zneužívání stravenek (mimo to

²⁴ Srov. (Bradford a Shaviro, 1999) nebo (Jackson, 1999: 176)

²⁵ Výpočet viz str. 18 této studie.

²⁶ Příspěvek zaměstnavatele totiž je ve skutečnosti kompenzován snížením mzdy – zaměstnavatel by tyto peníze mohl jinak vyplatit ve mzdě, výhoda užívání stravenek z hlediska čistě peněžního spočívá pouze v daňovém zvýhodnění, konkrétně osvobození od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a vynětí ze základu pro výpočet pojistného sociálního a zdravotního pojištění

vysoké nominální hodnoty stravenek jsou málo využívány, viz níže).

4. Maximální hodnota stravného pro 5-12 hodin práce činí 97 Kč/den (vývoj viz následující tabulka), ovšem maximální hodnota příspěvku na stravování pouze 70 % z této částky (viz výše):

Tabulka 5: Maximální hodnoty stravného podle legislativy od roku 1992; zdroj: citované předpisy

období	od 5 - 12 hod.	12 - 18 hod.	nad 18 hod.	Předpis
od 1. 1. 2019	82 – 97 Kč	124 – 150 Kč	195 – 233 Kč	č. 333/2018 Sb.
od 1. 1. 2018	78 – 93 Kč	119 – 143 Kč	186 – 223 Kč	č. 463/2017 Sb.
od 1. 1. 2017	72 – 86 Kč	109 – 132 Kč	171 – 205 Kč	č. 440/2016 Sb.
od 1. 1. 2016	70 – 83 Kč	106 – 127 Kč	166 – 198 Kč	č. 385/2015 Sb.
od 1. 1. 2015	69 – 82 Kč	104 – 125 Kč	163 – 195 Kč	č. 328/2014 Sb.
od 1. 1. 2014	67 – 80 Kč	102 – 123 Kč	160 – 191 Kč	č. 435/2013 Sb.
od 1. 1. 2013	66 – 79 Kč	100 – 121 Kč	157 – 188 Kč	č. 472/2012 Sb.
od 1. 1. 2012	64 – 76 Kč	96 – 116 Kč	151 – 181 Kč	č. 429/2011 Sb.
od 1. 1. 2011	63 – 74 Kč	95 – 114 Kč	149 – 178 Kč	č. 377/2010 Sb.
od 1. 1. 2010	61 – 73 Kč	93 – 112 Kč	146 – 174 Kč	č. 462/2009 Sb.
od 1. 1. 2009	60 – 72 Kč	92 – 110 Kč	144 – 172 Kč	č. 451/2008 Sb.
od 1. 1. 2008	58 – 69 Kč	88 – 106 Kč	138 – 165 Kč	č. 262/2006 Sb.
od 1. 1. 2007	58 – 69 Kč	88 – 106 Kč	138 – 165 Kč	č. 262/2006 Sb.
2006	58 – 69 Kč	88 – 106 Kč	138 – 165 Kč	č. 496/2005 Sb.
2005	58 – 69 Kč	88 – 106 Kč	138 – 165 Kč	č. 647/2004 Sb.
2004	58 – 69 Kč	88 – 106 Kč	138 – 165 Kč	č. 449/2003 Sb.
2003	58 – 70 Kč	88 – 107 Kč	139 – 166 Kč	č. 569/2002 Sb.
2002	57 – 69 Kč	87 – 105 Kč	136 – 163 Kč	č. 445/2001 Sb.
2001	55 – 67 Kč	85 – 102 Kč	133 – 159 Kč	č. 448/2000 Sb.
2000	54 – 66 Kč	83 – 99 Kč	130 – 155 Kč	č. 333/1999 Sb.
1999	53 – 65 Kč	82 – 98 Kč	128 – 153 Kč	č. 324/1998 Sb.
07/98 - 12/98	53 – 64 Kč	81 – 97 Kč	127 – 152 Kč	
03/98 - 06/98	52 Kč	81 Kč	126 Kč	
09/97 - 02/98	50 Kč	77 Kč	120 Kč	
12/96 – 08/97	48 Kč	74 Kč	115 Kč	
07/96 – 11/96	46 Kč	71 Kč	111 Kč	
01/96 – 06/96	44 Kč	68 Kč	107 Kč	
05/95 – 12/95	42 Kč	65 Kč	103 Kč	
12/94 – 04/95	40 Kč	62 Kč	99 Kč	
10/94 – 11/94	38 Kč	58 Kč	93 Kč	
08/94 – 09/94	36 Kč	56 Kč	89 Kč	
12/93 – 07/94	34 Kč	53 Kč	85 Kč	
04/93 – 11/93	32 Kč	50 Kč	79 Kč	
01/93 – 03/93	25 Kč	39 Kč	62 Kč	
05/92 – 12/92	23 Kč	36 Kč	57 Kč	

Absolutní snížení daňové zátěže, jež je v zásadě ekvivalentní hodnotě transferu, roste jak v hodnotě stravenky (až do cca 200 Kč/den, v praxi ovšem takové hodnoty nejsou reálné a firmy prodávající stravenky obvykle nabízejí stravenky do hodnoty 100 Kč/den), tak i v podílu hodnoty stravenky hrazeném zaměstnavatelem. Od určité výše, kdy již příspěvek zaměstnavatele přestává být daňově uznatelným nákladem, se tento růst zpomaluje.

Ekvivalentně k tomu také od určité míry klesá relativní výše daňového zvýhodnění k hodnotě stravenek. Pro teoretickou nekonečnou hodnotu stravenek by se blížila (při daňových sazbách roku 2019) 21,26%, tj. rozdílu průměrné míry zdanění mezd v ČR (40,26 % v roce 2016, resp. 41,41 %

odhad pro rok 2019) a současné úrovně sazby daně z příjmů právnických osob (19 %).

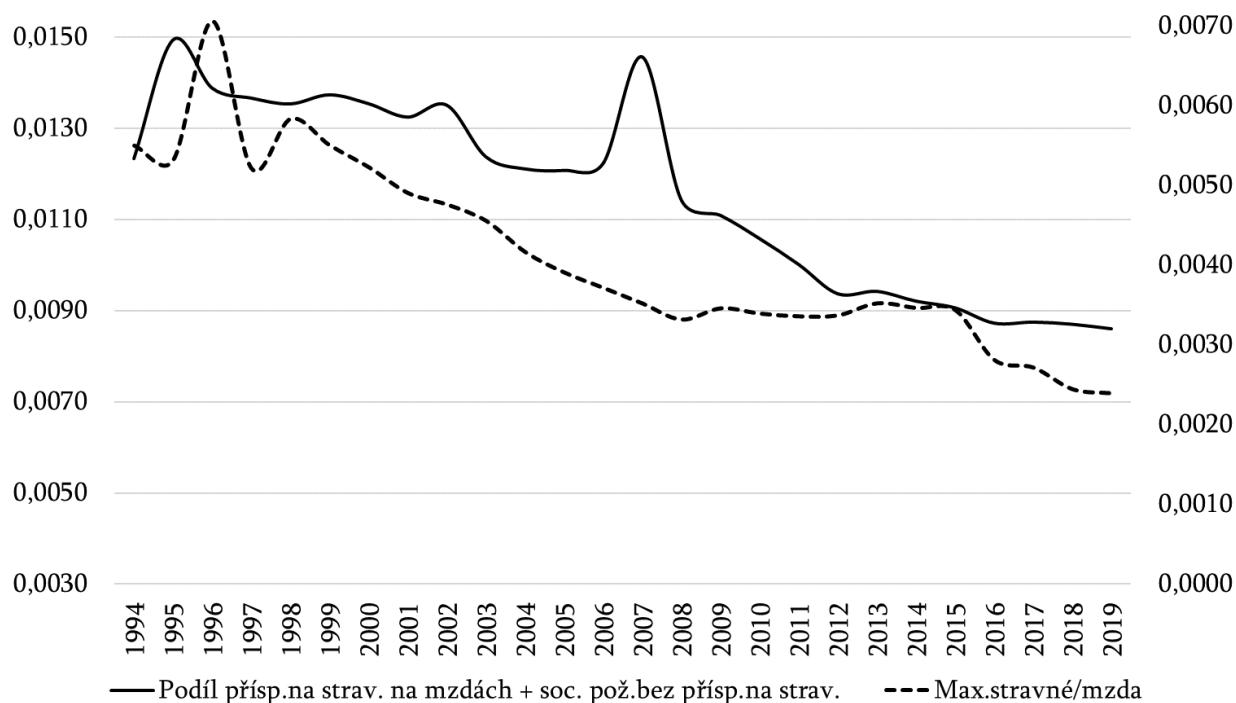
Skutečné využití stravenek však ani zdaleka nedosahuje možností, které jsou dány preferencemi spotřebitelů. Skutečné využití systémů zaměstnaneckého stravování v roce 2017²⁷ bylo představováno průměrným příspěvkem na stravování na měsíc a pracovníka ve výši 263 Kč (při předpokládaném 55% příspěvku zaměstnavatele to odpovídá stravenkám v hodnotě 478 Kč), přičemž nejnižší průměrná hodnota plnění příspěvku ve výši 64 Kč na zaměstnance a měsíc byla zaznamenána v oboru Ubytování, stravování a pohostinství a dále 78 Kč v odvětví Vzdělávání. Nejvyšší částka 822 Kč na zaměstnance a měsíc připadla na obor Výroby a rozvodу elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu.

Příspěvky na stravování jsou z části ovlivňovány výší daňově uznatelného výdaje zaměstnavatele a do výši osvobozeného příjmu zaměstnance z příspěvku, viz následující obrázek. Jak klesal podíl maximální možné výše stravného (v poměru k hrubé mzdě vč. příspěvků zaměstnavatele, pravá osa násł. obrázku), reagovala i výše příspěvků na stravování (opět v poměru k průměrné mzdě + příspěvky, levá osa). Je nicméně vidět, že pokles zrychloval v obdobích recese, zatímco docházelo k růstu v období konjunktury.

Orientační propočet předpokládané celkové výše osvobození od odvodů z mezd u příspěvků na stravování shrnuje Tabulka 6 níže. Odhady dle dat ČSÚ a společnosti poskytujících systémy zaměstnaneckého stravování se dosti liší. Příčin může být celá řada od statistické chyby po skutečnost, že každý vykazuje něco jiného. Stravenkovým společnostem lze v zásadě věřit rozsah trhu stravenek a objem marží (lze prověřit na obvyklé procentní výši marže a jejich tržbách).

²⁷ Údaje za rok 2018 ČSÚ před dokončením aktualizace studie nezveřejnil.

Obrázek 5: Vztah maximální výše stravného za 8hodinovou směnu (pravá osa) a příspěvků na stravování (levá osa), oboje relativně k hrubé mzdě + náhrady mzdy + příspěvky zaměstnavatele; zdroj dat: ČSÚ, 2018



U položky „Stravenky“ v následující tabulce tedy vycházíme z dat společností poskytujících stravenkové systémy. PPM Factum (2018, str. 12)²⁸ udává průměrnou hodnotu stravenky 84 Kč. Pro osobu účastnou stravenkového systému to znamená měsíční příspěvek 947,10 Kč (= 84 Kč/den * 20,5 pracovního dne * 55% příspěvek). Tato výše však ani zdaleka neodpovídá průměrnému příspěvku, jak jej vyplývá pro odpracovaný měsíc z dat ČSÚ. Podle ČSÚ průměrný příspěvek na stravování je 329 Kč/měsíc/zaměstnanec, což odpovídá 471 Kč/měsíc/účastník systému zaměstnaneckého stravování = 329 Kč * 12 / 11 * 4 396 899/3 350 000, berouce v úvahu dovolené.

Podle průzkumu PPM Factum z dubna 2018²⁹ však ke stravence v průměru strávnici ještě připláceli. PPM Factum ve své analýze uvádí, že průměrná útrata placená stravenkami v restauraci činí 84 Kč a příjemci stravenek nad tuto částku připlácejí dalších 22 Kč, což představuje v průměru 26,19% příplatek. Nicméně, to nestačí do běžné ceny oběda (dle našich zkušeností menu cca 130 Kč, tj. doplatek cca 40 Kč). Rovněž v námi realizovaném dotazníku byla průměrná výše doplatku jiná, cca 34,3 %. Výsledný odhad 36 % je průměrem z takto získaných podílů doplatků.

Vysvětlení může být následujícího druhu (anebo jejich kombinace):

1. Statistická chyba
2. Nižší fixní a/nebo režijní náklady (kantýna nepotřebuje reklamu, může soustředit využití pracovní síly na dobu okolo hlavních jídel)
3. Některé náklady spojené s provozem kantýn mohou být vykázány jako náklady jiné činnosti,

²⁸ http://www.apropos.cz/files/analyzy/UZS_AMSP_stravenky_5_2018.pdf?rand=694

²⁹ PPM Factum (2018): Zaměstnanecké benefity. Zpracováno pro Unii zaměstnavatelských svazů ČR.

ať již kvůli nemožnosti jejich odlišení (např. režijní či správní náklady) nebo proto, že při jejich vykázání v rámci kantýn jako součásti příspěvku na stravování by musela být přičtena DPH či hrozilo případné dodanění odvody z mezd.

Proto budeme u kantýn uvažovat pro účely zdanění s vykazovanou výší příspěvku.

Tabulka 6: Odhad velikosti trhu zaměstnaneckého stravování; zdroj: zadavatelé studie, vl. výpočty

Predikce pro Položka	2019		
	Stravenky	Kantýny	Celkem
Počet zaměstnanců celkem	4 396 899	4 396 899	4 396 899
Počet osob účastných sys.zam.strav	1 620 000	1 730 000	3 350 000
Průměrný měs.příspěvek/zaměstnanec vč.dovolené	596	159	370
Průměrný měs.příspěvek/osoba v systému zam.strav./odprac.měs.	853	227	530
Podíl příspěvku na hodnotě jídla	40,43%	14,00%	28,53%
Podíl příspěvku na hodnotě stravenky	55,00%	14,00%	33,39%
Velikost trhu dle dat ČSÚ	27 626	30 848	58 474
Velikost trhu dle dat APROPOS, přepočteno	27 635	30 793	58 428
Velikost trhu (mil. Kč), finál.odhad	27 635	30 793	58 428
Příspěvky na stravování	15 199	4 311	19 510
Hodnota jídel	37 594	30 793	68 387

Výše příspěvku v kantýnách se může jevit jako malá, nicméně odpovídá přibližně statistickým údajům. Hodnota jídel 30 793 mld. Kč při 11 měsících práce/rok, 1 730 tis. uživatelích systému a 20,5 pracovních dnech/pracovní měsíc vede k hodnotě jednoho jídla přibližně 79 Kč. Tuto částku jsme prověřili rovněž na vzorku smluv na externí zajištění stravování v kantýnách, publikovaných v rejstříku smluv. Pokud je z toho část skrytým příspěvkem (na režíích, energiích, imputovaném nájemném apod. nevykázaných jako příspěvek) a 14 % skutečný příspěvek, pak cena jídla v kantýně je přibližně 52,14 Kč. ČSÚ uvádí cenu 1 menu ve vysokoškolské menze 52,79 Kč v roce 2017.

Snížení průměrného podílu příspěvku na hodnotě jídla v roce 2019 oproti 2014 (poslední námi realizovaný dotazník) lze vysvětlit zásadní změnou na trhu práce, kdy již třetím rokem prudce roste průměrná mzda a na ceny jídel v restauracích dopadlo EET. Tato změna odhadu podílu příspěvku na stravování na hodnotě jídla má zásadní vliv na výsledky studie. Bez ní by v důsledku EET a eliminace značné části šedé ekonomiky v pohostinství nebylo možno hovořit o pozitivním vlivu na fiskus u stravenek (u zaměstnaneckého stravování jako celku ano).

3.3 Výdajový paušál

Našim úkolem bylo zabývat se otázkou dopadu možného zavedení stravovacího paušálu. Přitom lze předpokládat uplatnění paušálu v maximální míře. Zatím není známý (a z technického hlediska je i obtížně představitelný) mechanismus kontroly účelového využití paušálu pro zabezpečení stravování. Tj. lze předpokládat, že půjde de facto o nezdaněnou část mzdy, která sice de lege bude účelová, ale de facto tato účelovost bude nevynutitelná přinejmenším tam, kde zaměstnavatel nemá možnost ovlivnit způsob jejího vynaložení.

„Stravenky zůstanou i v příštích letech, ale zaměstnanci budou moct tento benefit čerpat i jako nedaněný příjem, dohodla se na tom dnes vládní koalice. Novinářům to v průběhu zasedání lídrů ČSSD

a hnutí ANO řekla ministryně financí Alena Schillerová (za ANO).³⁰

„Pokud by pro zmíněný finanční příspěvek mělo platit daňové zvýhodnění stejně jako pro stravenky, pak stát bude logicky chtít prokázat, že takto vynaložené prostředky byly utraceny v souladu se zákonem. Nechápu potom, jak může paní ministryně hovořit o zmírnění administrativy, neboť zaměstnavatelé budou zahlceni účtenkami za jednotlivé obědy zaměstnanců pro případnou kontrolu finanční správy. Jestliže by stát toto nekontroloval, tak nedává smysl, aby cokoliv dotoval,“ domnívá se Středula.

Ministerstvo financí ale opakováně uvedlo, že s kontrolou paušálu nepočítá. Už na jaře to vystihl náměstek Stanislav Kouba: Stát ani doted' nedokáže v praxi hlídat, za co lidé stravenkami platí.³¹

Celkový maximální rozsah výdajového paušálu v roce 2019 by byl odhadem 71 413 922 199 Kč, při stávajících parametrech systému:

1. Rok 2019 má v ČR 251 pracovních dnů, což je 68,8 % ze všech 365 dnů.
2. Odhad počtu zaměstnanců v ČR v roce 2019 činí 4 396 899 osob.
3. Maximální hodnota stravného pro 8hodinovou směnu je 97 Kč v rozpočtovém sektoru (platové sféře) a 82 Kč ve mzdrové sféře.
4. Limit příspěvku je 70 % denního stravného, tj. 67,90 Kč.³²
5. Míra pracovní neschopnosti pro nemoci a úrazy byla dle ČSÚ v ČR v roce 2018 ve výši 4,47 %, pro rok 2019 lze předpokládat obdobnou míru.

Lze předpokládat následující reakci ekonomických subjektů:

1. U podniků, kde je k dispozici kantýna, dojde k tlaku zaměstnanců na zavedení stravovacího paušálu místo příspěvků na obědy. Půjde zejména o tlak zaměstnanců s podprůměrnými mzdami, kteří budou chtít ušetřit za jídlo a budou si raději nosit jídlo připravené z domova, zároveň však budou chtít v maximální míře využít daňového osvobození příspěvků na stravování. Bude tlak na oddělené poskytování stravování v kantýně od stravovacího paušálu. Za stávající situace na trhu práce lze předpokládat, že značná část zaměstnavatelů tomuto tlaku vyhoví. Obědy tak budou v kantýnách nabízeny za nedotované ceny, přičemž významná část zaměstnanců dá přednost zajištění vlastního levnějšího stravování (svačina ze supermarketu...). Díky snížení návštěvnosti kantýn dojde i ke snížení jejich rentability a/nebo zvýšení fixních nákladů připadajících na jedno jídlo. Dojde ke zvýšení cen jídel. Přesnou kvantifikaci nejsme schopni učinit, nicméně lze předpokládat, že řada kantýn bude uzavřena

³⁰ Seznam zprávy: Papírové stravenky zůstanou, shodla se vláda. 14. 1. 2020, cit. 15. 1. 2020. Dostupné z WWW: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/papirove-stravenky-zustanou-shodla-se-vlada-86420>

³¹ Zdroj: <https://www.penize.cz/mzda-a-plat/412074-penize-misto-stravenek-novy-pausal-dostal-zelenou>

³² Od ledna 2020 jde o 72,10 Kč. Nicméně, budeme počítat s údaji roku 2019 i kvůli dostupnosti dalších dat.

nebo omezí provoz.³³

2. U podniků, kde není k dispozici kantýna, budou zaměstnanci rovněž preferovat použití výdajového paušálu, který de facto umožní tutéž nebo vyšší daňovou úsporu, bez účelové vazby prostředků. Zatímco oběd v restauraci lze nahradit levnější alternativou, např. splátky hypotéky nikoliv. Proto lze předpokládat, že většina zaměstnanců dá přednost penězům před účelově vázaným příspěvkem v podobě stravenek. Za stávající situace na trhu práce lze předpokládat, že značná část zaměstnavatelů tomuto tlaku vyhoví.

V souhrnu lze předpokládat, že zavedení stravovacího paušálu se dotkne stravenek (povede k jejich nahrazení stravovacím paušálem) a velké míře i kantýn.

3.3.1.1 Státní zaměstnanci a systémy zaměstnaneckého stravování

V případě rozpočtových organizací je daň z příjmů právnických osob (tedy placená těmito rozpočtovými organizacemi) rozpočtově neutrální položkou. V případě příspěvkových organizací zřizovaných státem jde o obdobný princip – zvýšení výdajů z činnosti kryté příspěvky nutně vede k požadavku na zvýšení příspěvku anebo omezení činnosti příspěvkové organizace.³⁴ Dále za rozpočtově neutrální můžeme označit také daně u subjektů vlastněných státem (plně) anebo částečně rozpočtově neutrální u subjektů částečně vlastněných státem. Tato tvrzení platí pouze pokud:

1. Systém nahlížíme staticky. Pokud by tomu tak nebylo, mohou být volné prostředky alokovány jinak organizací a jinak státem, s rozdílnými multiplikačními efekty.
2. Buďto příjmy dané instituce nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, anebo zvýšené náklady příspěvků na stravování budou kompenzovány ze státního rozpočtu anebo v důsledku zvýšení zdanění dojde ke snížení jiných příjmů státu (např. z dividend či podílů na zisku) a nedojde ke změně systému odměňování zaměstnanců v rozpočtových organizacích, příspěvkových organizacích a státních podnicích (to zejména z hlediska osvobození od daně z příjmů fyzických osob a dalších odvodů ze mzdy).

Nebudou-li tyto předpoklady dodrženy, nelze samozřejmě o rozpočtově neutrálním působení hovořit a museli bychom analyzovat dopady na efektivnost státní správy v důsledku změn v úrovni čisté mzdy (zprostředkované efekty na lojalitu, fluktuaci, pracovní úsilí, kvalitu personálu, atd.). V další analýze se podíváme podrobněji zejména na první část předpokladu č. 2. – z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Předmětem daně z příjmů nejsou příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (tzv. veřejně prospěšní poplatníci, jež jsou vymezeni v § 17 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů), s výjimkou příjmů z reklam a několika dalších zdrojů (§ 18a odst. 2 téhož zákona), a to

³³ Historicky srov. článek „železničáři nechodí na obedy a podnikatelé počítají ztráty“, 25.1.2005 Hospodářské noviny str. 14 z domova, autor: Jan Činčura a/nebo Železničáři dostanou stravné, 10.3.2005 Hospodářské noviny str. 15 z domova, autor: Jan Činčura

Očekávání viz názory podniků v článku HRprofi Září 2019 (č. 4) „Kantýny v ohrožení“

³⁴ Přitom nutno podotknouti, že řada zaměstnanců státem zřizovaných organizací nebo rozpočtových organizací považuje nepeněžní benefity za významnou složku svého odměňování.

zejména (§ 18a odst. 1 téhož zákona):

- „ a) příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,
- b) dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,
- c) podpora od Vinařského fondu,
- d) výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji,
- e) úplata, která je příjmem státního rozpočtu za
 - 1. převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi,
 - 2. nájem a prodej státního majetku,
- f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.“

Přitom za zmínku dále stojí zejména zdanění příjmů veřejných vysokých škol a zdravotnických zařízení zřízených podle zvláštního právního předpisu, kde předmětem daně jsou příjmy s výjimkou investičních dotací. V případě zdravotních pojišťoven zřízených ze zákona nebo podle zvláštního právního předpisu není předmětem daně většina příjmů těchto pojišťoven (viz § 18, §18a a §19 zákona o daních z příjmů). Dále jsou od daní z příjmů osvobozeny některé příjmy příspěvkových organizací (zejm. příspěvky členů) – viz § 19 zákona o daních z příjmů.

Podrobněji se k celé problematice vyjadřují § 17 až § 19b zákona o daních z příjmů.

Podle odpovědí respondentů – zaměstnavatelů – ve vlastnictví státu, resp. státních organizací by ovšem tito zaměstnavatelé poskytovali zaměstnancům nižší kompenzaci při zrušení osvobození příspěvků na stravování od daně, než zaměstnavatelé v privátní sféře. To znamená, že nemůžeme počítat s plnou, rozpočtově neutrální, kompenzací snížení příjmu státních zaměstnanců, resp. zaměstnanců v podnicích vlastněných státem, ale bude nutno počítat s tím, že stát ze svých zaměstnanců na zdanění příspěvků na stravování něco získá nebo ztratí. Touto částkou bude rozdíl mezi

- 1. výší daně vybrané z
 - a. příspěvků na stravování
 - b. kompenzací příspěvků na stravování, a
- 2. rozdílem mezi
 - a. výší kompenzace (náklady práce) a
 - b. původními příspěvky na stravování.

Po zohlednění názorů zaměstnavatelů i zaměstnanců se zdá, že by náklady práce ve státní sféře po zdanění příspěvků na stravování zůstaly na stejně úrovni, jako před ním, což v podstatě odpovídá úvaze, že výnos ze zdanění příspěvků na stravování, resp. výnos DPFO v důsledku kompenzace zrušení příspěvků na stravování, by byl použit ke snížení deficitu státního rozpočtu.

Tabulka 7: Kompenzace zdanění příspěvků na stravování ve státních organizacích a podnicích ve vlastnictví státu; zdroj: dotazník, vl. výpočet

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení dařové uznatelnosti)	1	2	3
Míra kompenzace uvažovaná zaměstnavateli (na úrovni hrubé mzdy)	32,55%	26,72%	24,52%
Míra kompenzace požadovaná zaměstnanci (na úrovni hrubé mzdy)	120,1%	120,1%	120,1%
Výsledný odhad úrovně nákladů práce (v % z původní úrovně)	114,0%	111,4%	109,5%

V rámci otázek v dotazníku zaměstnavatelů jsme také položili otázku ohledně vlastnictví organizace. Následující tabulka rekapituluje výsledky. Musíme ovšem přiznat, že vzorek pravděpodobně není reprezentativní ve vztahu ke struktuře zaměstnavatelů, neboť podíl mezd u podniků v jiném než soukromém vlastnictví je podezřele nízký (pouze 5,81 % mezd celého vzorku, 10 % zaměstnanců).

Zřejmě tedy budeme muset odhadnout podíl mezd u organizací ve státním vlastnictví (plně, částečně) z údajů ČSÚ: Podle Českého statistického úřadu pracovalo v roce 2007 cca 66 % zaměstnanců v subjektech plně v soukromém vlastnictví a cca 30 % (přesněji 27,36 % plně ve vlastnictví státu a 6 % částečně ve vlastnictví státu) zaměstnanců v subjektech částečně nebo plně ve vlastnictví státu.

Od roku 2008 přestal ČSÚ data v této struktuře publikovat, takže pro rok 2014 si musíme pomoci predikcí. Poznamenejme opět, že zde, stejně jako u jiných tabulek, se počet zaměstnanců liší, a to dokonce velmi výrazně od jiných tabulek ČSÚ obsahujících stejnou statistiku. To však nijak zvlášť nevadí, chceme-li vypočít podíl na celkových příspěvcích na stravování v ekonomice, pokud není struktura zaměstnanosti z hlediska typu hospodaření zkreslena typem výběru, z něhož je statistika počítána (to nemůžeme ovlivnit a musíme brát data, jak jsou).

Tabulka 8: Zaměstnanost v sektorech podle typu hospodaření; zdroj: ČSÚ, vl. výpočet

Vlastnictví	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Celkem	3 118 009	3 078 983	3 230 375	3 184 144	3 226 364	3 273 807	3 323 955
státní	723 615	662 107	544 225	527 323	516 006	485 822	482 372
komunální	205 727	259 570	500 339	494 328	484 070	520 605	511 846
sdružení, polit. stran a církví	32 274	31 933	33 879	36 181	37 119	40 141	41 344
smíšené ³⁵	288 299	211 045	186 825	164 001	146 386	124 912	116 428

Tabulka 9: Příspěvky na stravování podle typu hospodaření na osobu a měsíc; zdroj: ČSÚ, vl. výpočet

Vlastnictví	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Celkem	207	224	228	234	245	258	328
státní	209	226	316	272	290	306	317
komunální	135	171	130	141	154	178	185
sdružení, polit. stran a církví	194	114	165	171	137	235	372
smíšené	234	280	286	298	332	302	354

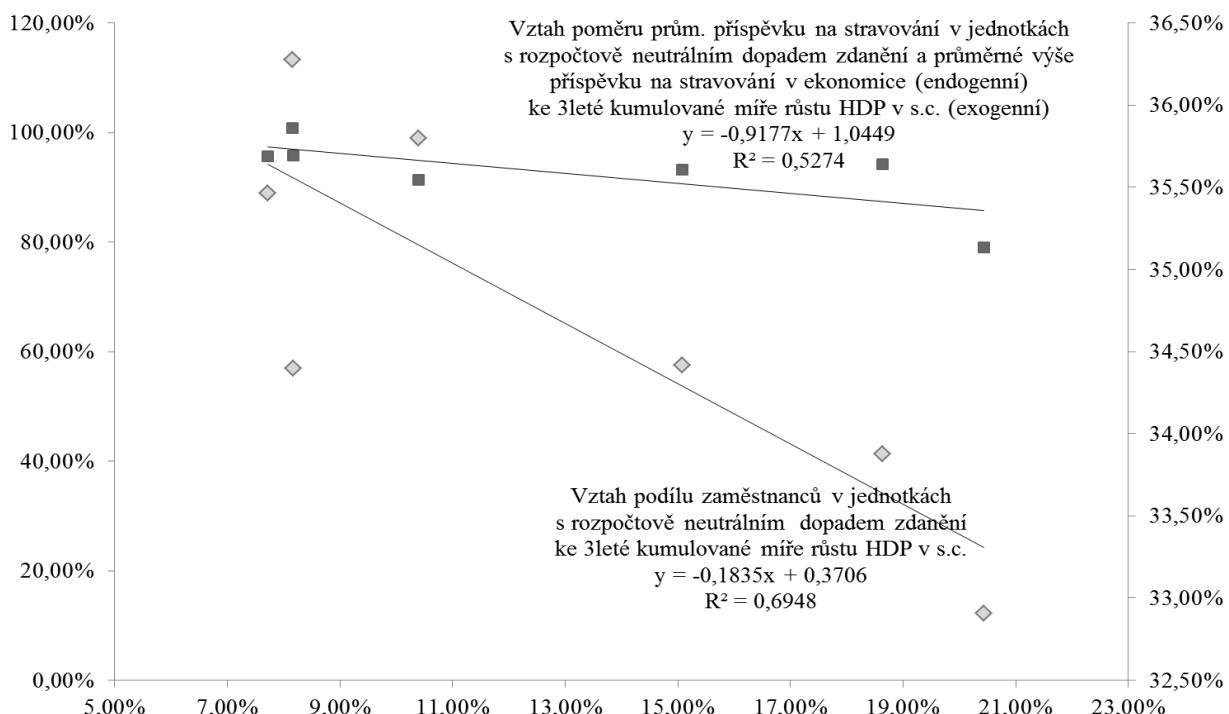
Pro odhad podílu zaměstnanců, u nichž přijaté příspěvky mohou být považovány za rozpočtově neutrální (neboť jsou v příspěvkových nebo rozpočtových organizacích, státních podnicích nebo podnicích z části vlastněných státem) využíváme negativního vztahu této proměnné k míře růstu HDP ve stálých cenách v letech 2001 až 2007 (v krizi obvykle spíše propouštějí podnikatelské subjekty než státní správa *et vice versa*). Co se týká výše příspěvků na stravování, není tento vztah již tak

³⁵ Např. akciové společnosti se státní účastí nebo ve vlastnictví státu; uvažujeme polovic zaměstnanců státních.

jednoznačný, ale koeficient determinace je stále dobrý. V obou případech jsme použili OLS model s jednou exogenní proměnnou bez zpožděných proměnných. Viz graf na následující straně.

Jaký je tedy podíl příspěvků na stravování u organizací ve státním vlastnictví, rozpočtových či příspěvkových (a u nichž tedy zdanění je rozpočtově neutrálne) na příspěvcích na stravování, které mohou být zdaněny? Zahrneme-li státní, komunální organizace, sdružení, politické strany a církve (neboť ty všechny jsou dotovány ze státního rozpočtu více či méně) a smíšené vlastnictví jednou polovinou, obdržíme odhad: pro rok 2019 cca 33,79 %. Problémem tohoto odhadu je, že jde o extrapolaci z 10 let starých dat.

Obrázek 6: Regresní funkce vstupních parametrů odhadu podílu příspěvků na stravování, s rozpočtově neutrálním dopadem, na příspěvcích na stravování celkem – data za roky 2001–2007; zdroj dat: ČSÚ, 2010



Jiný odhad (na základě struktury zaměstnanosti a úplných nákladů práce dle NACE) ukazuje k redukci primárních efektů (přínosů) zdanění příspěvků na stravování o cca 25,81 %, nicméně zde je vymezení subjektů financovaných ze státního rozpočtu (nebo pod vlastnictvím státu, byť i z části) nepřesnější a neumožňuje vhled do typu hospodaření, navíc primární předpoklad je, že výsledky hospodaření podniků nemají přímý dopad do st. rozpočtu, tj. hrozí spíše podhodnocení podílu státu.

Střed intervalu vymezeného shora uvedenými dvěma odhady (na základě klasifikace dle NACE a na základě klasifikace dle typu hospodaření) je cca 30 %. Tento údaj o podílu veřejné sféry na systémech zaměstnaneckého stravování uvádí i APROPOS a tento odhad využijeme pro aktuální rok.

Jednalo-li by se o zrušení osvobození od daně ze závislé činnosti a od plateb sociálního a zdravotního pojištění, lze počítat, že zvýšené náklady práce budou reprezentovány zvýšením potřeby financování těchto institucí anebo odchodem (zpravidla těch nejschopnějších) a tedy snížením efektivnosti státní správy. Tento efekt je obtížně vyčísitelný, je ale velmi pravděpodobné, že koruna vložená do efektivní motivace státních zaměstnanců přinese více, než 1 Kč, do státního rozpočtu (resp. uspoří).

Proto se domníváme, že ve všech případech (zdanění příspěvků jako příjmu zaměstnanců či jako daňově neuznatelného výdaje zaměstnavatele a/nebo zavedení volby mezi stravenkami a výdajovým

paušálem) se můžeme přidržet předpokladu rozpočtové neutrality zdanění příspěvků na stravování zaměstnanců veřejné správy (či zaměstnanců polo/státních firem, příspěvkových a rozpočtových organizací) z hlediska primárních daňových efektů, je ovšem nutné započítat důsledky změny struktury jejich spotřeby do výběru daní u stravovacích zařízení a obchodů.

Rozpočtová neutralita ovšem neznamená, že změna relativní míry zdanění nepovede ke změně struktury spotřeby – zde platí totéž co u ostatních spotřebitelů.

3.3.2 MÍRA ZDANĚNÍ DŮCHODŮ A SPOTŘEBY V ČR

Jelikož v dalším textu a výpočtech uvažujeme s efektivní mírou zdanění (tj. vybraná daň/základ daně), což nejlépe reflektuje možnost, že při změně základu daně nemusí v důsledku kumulovaných ztrát (OSVČ, právnické osoby) nebo slev na dani, příp. dříve položek odečitatelných u základu daně (OSVČ, zaměstnanci), dojít ke zvýšení vybrané daně ve výši součinu sazby daně a nově zdaněné částky. Jakkoliv se může zdát efektivní míra zdanění práce v ČR nízká, při orientačním propočtu na základě průměrné mzdy v ČR, slev na dani na poplatníka, dítě, vyživovaného manžela/manželku, příp. invaliditu apod. se tato výše zdanění práce, s drobnou odchylkou potvrzdila.

Tabulka 10: Vybrané parametry národního hospodářství (zaměstnanci, HDP, míry zdanění) od r. 1995 do r. 2018 v ČR; zdroj: ČSÚ, vlastní výpočty

Rok	Náhrady zaměstnan		Čistý provozní			DPFO ke mzdám a platům (2008-2012 k náhr.		Zdanění		Zdaň.zisků +		Daně celkem / HDP		
	Náhrady zaměstnancům	Mzdy a platy	cům / mzdy a platy	Daně z výroby a z dovozu	přebytek a smíšený důchod	Hrubý domácí produkt	Poměr práce k HDP	DPFO	Zdanění práce celkem	náhrady zaměstnancům a ZP OSVČ	zisků + poj.OSVČ / čistý provozní přebytek...			
1995	619 931	472 518	1,31	179 920	486 234	1 580 115	39,23%	70 361	14,89%	269 839	43,53%	78 874	16,22%	33,64%
1996	728 500	556 603	1,31	204 255	543 684	1 812 622	40,19%	80 206	14,41%	307 699	42,24%	68 722	12,64%	32,24%
1997	797 276	607 903	1,31	209 775	564 751	1 953 311	40,82%	87 356	14,37%	338 309	42,43%	83 091	14,71%	32,47%
1998	837 130	635 677	1,32	219 713	669 253	2 142 587	39,07%	93 983	14,78%	361 165	43,14%	81 797	12,22%	31,12%
1999	861 849	653 000	1,32	242 388	687 736	2 237 300	38,52%	92 962	14,24%	370 516	42,99%	94 406	13,73%	31,71%
2000	915 193	690 424	1,33	249 542	725 323	2 372 630	38,57%	99 669	14,44%	393 868	43,04%	93 506	12,89%	31,27%
2001	988 445	748 119	1,32	260 604	804 097	2 562 679	38,57%	106 166	14,19%	422 030	42,70%	115 191	14,33%	31,24%
2002	1 060 973	800 874	1,32	269 537	813 487	2 674 634	39,67%	114 905	14,35%	460 369	43,39%	127 464	15,67%	32,11%
2003	1 118 599	842 423	1,33	286 950	854 052	2 801 163	39,93%	125 542	14,90%	491 128	43,91%	140 822	16,49%	32,94%
2004	1 212 406	915 883	1,32	336 672	932 040	3 057 660	39,65%	135 029	14,74%	526 124	43,40%	193 051	20,71%	34,49%
2005	1 299 197	982 935	1,32	357 025	1 005 517	3 257 972	39,88%	136 389	13,88%	553 367	42,59%	198 226	19,71%	34,04%
2006	1 394 034	1 053 200	1,32	366 844	1 119 211	3 507 131	39,75%	136 620	12,97%	585 553	42,00%	230 223	20,57%	33,75%
2007	1 513 254	1 140 368	1,33	411 180	1 224 237	3 831 819	39,49%	153 372	13,45%	644 811	42,61%	261 478	21,36%	34,39%
2008	1 616 849	1 226 454	1,32	423 391	1 248 058	4 015 346	40,27%	136 469	8,44%	649 812	40,19%	238 836	19,14%	32,66%
2009	1 568 561	1 201 971	1,30	429 858	1 183 233	3 921 827	40,00%	131 449	8,38%	593 634	37,85%	228 381	19,30%	31,90%
2010	1 589 052	1 208 990	1,31	447 231	1 174 257	3 953 651	40,19%	131 710	8,29%	616 269	38,78%	220 051	18,74%	32,23%
2011	1 626 392	1 236 804	1,31	488 313	1 174 296	4 033 755	40,32%	142 758	8,78%	640 358	39,37%	223 004	18,99%	32,83%
2012	1 664 701	1 268 726	1,31	508 196	1 130 251	4 059 912	41,00%	144 832	8,70%	649 381	39,01%	222 194	19,66%	33,19%
2013	1 676 183	1 274 608	1,32	527 830	1 114 058	4 098 128	40,90%	150 615	8,99%	661 414	39,46%	227 139	20,39%	34,82%
2014	1 734 660	1 320 787	1,31	518 181	1 258 829	4 313 789	40,21%	161 070	9,29%	688 618	39,70%	243 793	19,37%	33,87%
2015	1 815 395	1 379 157	1,32	566 295	1 325 370	4 554 615	39,86%	164 544	9,06%	720 931	39,71%	262 024	19,77%	34,34%
2016	1 928 612	1 464 310	1,32	601 429	1 394 641	4 773 240	40,40%	183 091	9,49%	776 506	40,26%	275 171	19,73%	34,74%
2017	2 089 924	1 585 850	1,32	638 086	1 439 562	5 055 029	41,34%	202 255	9,68%	846 555	40,51%	289 485	20,11%	35,31%
2018	2 290 914	1 734 809	1,32	667 048	1 458 540	5 328 738	42,99%	230 986	10,08%	940 985	41,07%	308 270	21,14%	36,14%
2019e ³⁶	2 469 765	1 869 248	1,32	711 152	1 525 096	5 645 000	43,75%	255 433	10,34%	1 022 774	41,41%	325 896	21,37%	36,48%

³⁶ Odhad

3.3.3 SYSTÉMY ZAMĚSTNANECKÉHO STRAVOVÁNÍ A ZDANĚNÍ

Voucherové systémy jsou zpravidla dobrovolné. Jejich podmínkou proto je zvýšení užitku pro příjemce voucheru oproti stavu, kdy by obdržel pouze výplatu v penězích (kompenzující i absenci užití voucheru). Abychom byli konkrétní, použijeme příklad systému stravenek v ČR (resp. zaměstnaneckého stravování obecně, závěry lze vztáhnout i na závodní jídelny). Je možné dosáhnout zvýšení užitku pro příjemce tím, že část voucheru platí zaměstnavatel? Nikoliv, zaměstnanec i zaměstnavatel si mohou vybrat, zda zaměstnanec obdrží peníze či voucher (závodní stravování). Pokud jsou tyto alternativy jinak ekvivalentní, neexistuje pravděpodobně žádný incentiv k tomu, aby zaměstnanec přijal voucher namísto peněz. Zvýhodnění musí být tedy realizováno jinak (snížení zdanění, nižší cena jídel/potravin za voucher – zde by ovšem musely být potraviny poskytovány vládou, jinak si většinu užitku usurpují obchodníci,³⁷ apod.). Na názorných příkladech Velké Británie (kde vyloučení z daňových výjimek přineslo prakticky zánik stravenkového systému) a Maďarska (kde vysoké osvobození od daně naopak přineslo ohromný rozvoj systémů zaměstnaneckého stravování) to ukazuje Wanjek (2005, str. 163 - 198). Na druhou stranu ovšem systémy zaměstnaneckého stravování vykazují určitou setrvačnost (tamtéž), což komplikuje provedení regresní analýzy na statickém modelu (data z jednoho období).

Odhad sensitivity systémů zaměstnaneckého stravování na jejich zdanění (resp. snížení daňové výhodnosti implikované volbou stravenky vs. paušál) provedeme dvěma způsoby:

1. z odpovědí zaměstnanců a zaměstnavatelů v dotazníku (viz níže), v červenci a srpnu 2014,
2. z regrese v rámci zemí EU, kde systémy zaměstnaneckého stravování existují.

3.3.3.1 Výsledky dotazníku

Otzáka č. 9 dotazníku pro zaměstnavatele zněla:

„Bude-li zrušena daňová uznatelnost výdajů na zaměstnanecké stravování (z hlediska zaměstnavatele), pravděpodobně zrušíme (omezíme) systém zaměstnaneckého stravování.

(prosíme, při odpovědi na tuto otázku zvažte rigiditu podmínek pracovních smluv s Vašimi zaměstnanci)

9.1. v horizontu 1 roku na x % původního rozsahu (0 – 100 %)

9.2. v horizontu 2 let na x % původního rozsahu (0 – 100 %)

9.3. v horizontu 3 let na x % původního rozsahu (0 – 100 %)“

Odpovědi respondentů indikují, že v prvním roce od zrušení daňové uznatelnosti nákladů na příspěvky na stravování zaměstnanců lze očekávat pokles o 46 % až 56 %.

V našem modelu reprezentují údaje, jež obsahuje Tabulka 11 a Tabulka 12 hodnotu, $1 + \%X$.

³⁷ Jako jsme tomu svědky např. u stavebních spořitek v ČR

Tabulka 11: Očekávaná úroveň užívání systémů zaměstnaneckého stravování při zrušení daňové uznatelnosti příspěvku na stravování coby výdaje právnické osoby, v % z úrovně před změnou zdanění; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1=rok zrušení daň. uznatelnosti)	1 + %X		
	1	2	3
Vážený průměr	49,30%	13,07%	11,38%
Horní mez 10% intervalu	54,24%	16,40%	14,58%
Dolní mez 10% intervalu	44,36%	9,73%	8,18%

Obdobná byla otázka č. 10 dotazníku zaměstnavatelů, ovšem ve vztahu ke zrušení osvobození příspěvků zaměstnavatele na stravování zaměstnanců od odvodů z mezd. Snížení daňového zvýhodnění by v tomto případě bylo vyšší (vzhledem k tomu, že většího relativního daňového zvýhodnění požívá z příspěvků zaměstnanec) a zároveň i očekávané užívání systému by kleslo více oproti původnímu rozsahu při stávajícím daňovém zvýhodnění příspěvků na stravování.

Tabulka 12: Očekávaná úroveň užívání systémů zaměstnaneckého stravování při zrušení osvobození příjmu z příspěvku na stravování na straně zaměstnance, v % z úrovně před změnou zdanění; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1=rok zrušení daň. uznatelnosti)	1 + %X		
	1	2	3
Vážený průměr	47,35%	12,82%	11,75%
Horní mez 10% intervalu	52,34%	16,23%	15,12%
Dolní mez 10% intervalu	42,36%	9,41%	8,37%

K největšímu poklesu užívání systémů zaměstnaneckého stravování zřejmě dojde v prvním roce, pokles v dalších letech by již pokles byl pozvolnější. Vztáhneme-li závěry z výše uvedených tabulek Tabulka 11 a Tabulka 12 k efektivní míře zdanění důchodů korporací a příjmů OSVČ, resp. průměrné efektivní míře zdanění práce platným v době zpracování průzkumu (2014), pak můžeme odhadnout $\%X/\Delta t_X$, tedy snížení rozsahu příspěvků v závislosti na změně jejich zdanění následovně³⁸: V případě očekávaného zrušení daňové uznatelnosti příspěvků na stravování zaměstnanců na straně zaměstnavatelů

Tabulka 13: $\%X/\Delta t_X$ při zrušení daňové uznatelnosti příspěvku na stravování; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	$\%X/\Delta t_X$		
	1	2	3
Vážený průměr ³⁹	-2,47	-4,23	-4,31
Horní mez 10% intervalu	-2,23	-4,07	-4,16
Dolní mez 10% intervalu	-2,71	-4,39	-4,47

V případě očekávaného zrušení daňové uznatelnosti příspěvků na stravování zaměstnanců na straně

³⁸ Označíme-li údaje získané z dotazníku jako $\alpha = (X - \Delta X)/X$, pak $\%X/\Delta t_X = (1 - \alpha)/\Delta t_X$.

³⁹ Kde vahami jsou příspěvky daného zaměstnavatele – respondenta na stravování zaměstnanců.

zaměstnavatelů pak půjde o citlivost:

Tabulka 14: $\%X/\Delta t_X$ při zrušení osvobození příjmu z příspěvku na stravování na straně zaměstnance; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	$\%X/\Delta t_X$		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁰	-1,34	-2,22	-2,25
Horní mez 10% intervalu	-1,22	-2,14	-2,16
Dolní mez 10% intervalu	-1,47	-2,31	-2,34

3.3.3.2 Regresní analýza na vzorku makrodatech z ČR a na vzorku dat z EU

Odhad závislosti velikosti systémů zaměstnaneckého stravování na jejich zdanění předpokládá, že budeme mít k dispozici relativně dlouhou časovou řadu zahrnující změny rozsahu užívání tohoto systému a také změny zdanění tohoto systému. Bohužel, tyto údaje nejsou ze 2 důvodů:

1. Zdanění příspěvků zaměstnavatele zaměstnanci na stravování je zpravidla rovno 0 (máme-li na mysli jejich uznatelnost coby daňového výdaje a také osvobození od daně z příjmů fyzických osob a od plateb pojistného sociálního a zdravotního pojištění).
2. V rámci jedné země zpravidla nedochází k významným změnám úrovně zdanění, kromě toho nemáme k dispozici dlouhou časovou řadu.

Dále je u závislosti užití voucherů na zdanění třeba vzít do úvahy, že mohou existovat i další, významné exogenní faktory, mj. daňová započitatelnost příspěvku zaměstnavatele na stravování. To je zřejmé ze vztahu podílu příspěvků zaměstnavatele na stravování zaměstnanců na mzdách a sociálních požitcích (bez tohoto příspěvku) a maximální hodnoty příspěvku, která je daňově uznatelná. Data jsou z let 1996 až 2012. Jednoduchý lineární LAD⁴¹ model má tvar⁴²

Model 1: Regresní model vztahu výše příspěvků na stravování a výše osvobození těchto příspěvků v ČR

LAD, za použití pozorování 1996–2012 (T = 17)

Závisle proměnná: prisp_W

	Koefficient	Směr. chyba	t-podíl	p-hodnota
const	0,00121249	0,0140183	0,0865	0,93239
max_strav_W	0,0571532	0,0279808	2,0426	0,06192 *
marg_tax_rate	0,0129077	0,0307862	0,4193	0,68187
GDP_g	0,00213542	0,0133819	0,1596	0,87567

⁴⁰ Kde vahami jsou příspěvky daného zaměstnavatele – respondenta na stravování zaměstnanců.

⁴¹ Least absolute deviation.

⁴² Použitý statistický software: GRETl, závislou proměnnou je podíl výše příspěvků na nákladech práce v daném roce, exogenními proměnnými pak mezní míra zdanění počítaná na nákladech práce a dále maximální výše příspěvku na stravování, jež je daňově uznatelná, v poměru k nákladům práce.

Medián závisle proměnné	0,012374	Sm. odchylka závisle proměnné	0,001497
Součet absolutních hodnot reziduí	0,010378	Součet čtverců reziduí	0,000016
Logaritmus věrohodnosti	97,03837	Akaikovo kritérium	-186,0767
Schwarzovo kritérium	-182,7439	Hannan-Quinnovo kritérium	-185,7454

Proměnné jsou definovány takto:

1. **prisp_W** je podíl příspěvků na stravování na nákladech práce v ČR,
2. **max_strav_W** je podíl maximální výše stravného na nákladech práce,
3. **marg_tax_rate** je mezní míra zdanění práce odvody z mezd (k nákladům práce),
4. **GDP_g** je meziroční změna v HDP ve stálých cenách roku 2005 dle ČSÚ.

Mezní míra zdanění, která ovšem v daném období variovala pouze velmi málo od cca 0,46 do cca 0,51, je nevýznamnou exogenní proměnnou. Jako statisticky významná proměnná se ukázal jen podíl maximální výše stravného na nákladech práce. Z toho lze usuzovat, že systémy zaměstnaneckého stravování by zřejmě bez určité výše daňově uznatelného a na straně zaměstnance osvobozeného příspěvku přestaly existovat. Model má $R = 50\%$ ⁴³. Testovali jsme i kvantilovou regresi a OLS model, ty ale mají horší kritéria AIC, HQIC, SIC.

Mezní míru zdanění jsme použili ze dvou důvodů:

1. Mezní míra zdanění na rozdíl od efektivní míry zdanění vykazovala při předběžné analýze na úrovni evropských dat statisticky významný vztah k objemu příspěvků na stravování.
Nízkopříjmové skupiny mohou mít dostatečnou rezervu v podobě slev na daní, resp. dříve nezdanitelných částek. Proto zřejmě pro státní rozpočet nebude při zdanění příspěvků na stravování příjemem prostý součin kompenzací za snížení příspěvků na stravování a sazby daně z příjmů, resp. mezní míry zdanění. Zdá se nicméně, že lidé spíše uvažují v intencích součinu sazby daně a základu daně a nečiní složité propočty anebo je tím, kdo určuje, zda bude přispívat na stravování nebo nikoliv, zaměstnavatel, a ten také nepropočítává celkovou mzdu a zdanění před a po zrušení příspěvků na stravování. Konečně je zde také třetí možnost, že totiž hlavním příjemcem příspěvků na stravování nejsou nízkopříjmové skupiny. Které z těchto tří vysvětlení platí, však nejsme schopni určit.
2. Mezní míra zdanění je vyšší, než efektivní míra zdanění a při použití mezní míry zdanění tedy nehrozí nadhodnocení citlivosti užívání systémů zaměstnaneckého stravování na zdanění příspěvků na stravování.

Při kvantifikaci těchto vztahů v rámci zemí EU je oproti ČR výrazně vyšší variabilita mezní míry zdanění (t_X). Abychom očistili endogenní proměnnou (tj. podíl hodnoty voucherů v ekonomice celkem

⁴³ Definice statistiky R v LAD modelech viz např. (Cade a Richards, 1996) či (Sharpe, 1971)

na nákladech práce⁴⁴⁾ o vliv vývoje maximální daňově uznatelné hodnoty voucherů, provedli jsme obdobný postup jako v případě České republiky: nejprve jsme očistili podíl příspěvků zaměstnavatele na stravování na mzdách o vliv maximální uznatelné částky příspěvku zaměstnavatele a rezidua z tohoto jednoduchého regresního modelu jsme pak dále použili jako endogenní proměnnou v modelu, kde exogenní proměnnou je mezní míra zdanění. Použití závěrů výše uvedené regresní analýzy ovšem vyžaduje dva předpoklady:

1. Předpokládáme, že mezi proměnnými je lineární vztah, konstanta v modelu je statisticky nevýznamná, tj. $\Delta X / \Delta t_X = X / (t_Y - t_X)$. Přitom ovšem $t_X = 0$
2. Předpokládáme, že míra užívání systému je mimo jiné dána jeho daňovou výhodností (tedy daňovou úsporou zaměstnanců v případě, že namísto mzdy obdrží od zaměstnavatele příspěvek na stravování). Označme celý příjem W (důchod) a rozdělíme jej na 2 statky: X , který původně nebyl zdaněn a nyní bude zdaněn sazbou $\Delta t_X = t_Y$ a Y , který byl zdaněn již dříve sazbou t_Y , jež zůstává beze změny. Jestliže důchod před zdaněním, tj. před změnou daně t_X byl $W = X_0 + Y_0$, po změně zdanění musí být

$$W = X_0 + t_X \cdot \Delta X / \Delta t_X + Y_0 + t_X \cdot \Delta Y / \Delta t_X . \quad (1)$$

Pak také musí platit při konstantním W (jde o příjem před zdaněním, abstrahujeme prozatím od daňové incidence (té se budeme věnovat později) a tedy předpokládáme, že zdanění se jej nedotýká z hlediska výše, pouze z hlediska struktury):

$$\Delta X / t_Y = -\Delta Y / t_Y , \quad (2)$$

protože $\Delta t_X = t_Y$.

Tento konstrukcí podle našeho názoru můžeme odhadnout poměr $\Delta X / (\Delta t_X \cdot W)$ coby zápornou hodnotu regresního koeficientu závislosti

1. podílu příspěvků zaměstnavatele na vouchery na nákladech práce (po očištění o vliv maximální daňově uznatelné hodnoty voucherů) coby endogenní veličiny
2. na mezní míře zdanění příjmu coby exogenní veličině.

V zásadě lze postupovat jednostupňovým vícenásobným regresním modelem či dvoustupňovým monofaktorovým modelem. Pokud bychom použili jednostupňový vícenásobný model, měl by

⁴⁴ Definováno jako průměrná hodnota voucheru násobená podílem pracovní síly účastné na voucherových systémech v dané zemi za roky 2004, 2006 a 2011 za země: Belgie, Česká republika, Francie, Německo, Řecko, Rumunsko, Maďarsko, Polsko, Itálie, Španělsko, Portugalsko, Turecko, Velká Británie, Nizozemí, Slovensko, Švédsko, Zdroj dat: Accor, (Wanjek, 2005). Data za rok 2006 a 2011 nemohou být z důvodu požadavku na zachování důvěrnosti, vyjádřeném objednatelem, uvedena a jsou uložena v archivu zhotovitele. Ze vzorku byla vyloučena neúplná data (Rakousko, Irsko, Bulharsko,) a dále extrémy (Velká Británie, Lucembursko), které by vedly nutně k delinearizaci regresního modelu (nejvhodnější se ukázal být v případě zahrnutí těchto dat kubický model).

tvar

$$X/W = \beta_0 + \beta_1 \cdot (X/W)_{\max} + \beta_2 \cdot t_X + u, \quad (3)$$

kde

$(X/W)_{\max}$ značí podíl maximální daňově osvobozené výše příspěvků na stravování,

$\beta_0.. \beta_2$ jsou regresní konstanty,

u jsou rezidua.

Přitom β_2 by bylo odhadem citlivosti změny podílu příspěvků zaměstnavatele na stravování na mzdách coby endogenní proměnné na změně daňového zvýhodnění coby exogenní proměnné. Pokud by model byl dvoustupňový, pak by měl tvar

$$\frac{X}{W} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \left(\frac{X}{W} \right)_{\max} + u_1, \quad (4)$$

kde u_1 jsou rezidua modelu, reflektující pouze citlivost X/W na t_X , takže

$$u_1 = \beta_3 + \beta_2 \cdot t_X + u_2 \quad (5)$$

a β_3 by bylo odhadem citlivosti změny podílu příspěvků zaměstnavatele na stravování na mzdách coby endogenní proměnné na změně daňového zvýhodnění coby exogenní proměnné. Dvoustupňový model má tu výhodu, že případná náhodná souvislost mezi instrumentální a vysvětlující proměnnou nemá vliv na výsledný model – o tento vliv je výsledný model očištěn. Poznamenejme, že v případě dvoustupňového i jednostupňového modelu implicitně předpokládáme, že pro nižší, než určitou úroveň daňového zvýhodnění již systémy zaměstnaneckého stravování nebudou používány vůbec, neboť model je lineární. Dále je nutno podotknout, že část zaměstnanců se může stravovat v závodních jídelnách, zatímco v rámci evropských dat máme k dispozici pouze údaje o užití voucherů, nikoliv závodních jídelen. Proto výsledky této regresní analýzy mohou být brány spíše s rezervou, zejména co se týká regresní konstanty, ale částečně i regresních koeficientů. Používání kantýn totiž je zčásti dánou nutností organizace práce a zajištění stravování zaměstnanců na pracovišti s minimalizací absencí. Ukažme nejprve výsledky prvního postupu (Exemption_W značí podíl maximální osvobozené částky na nákladech práce, MRT_diff rozdíl mezi mezní mírou zdanění práce a příspěvků na stravování a Vouchers_W podíl hodnoty příspěvků na stravování na nákladech práce):

Model 2: Jednostupňový vícenásobný OLS model vysvětlující podíl příspěvků na stravování na mzdách v EU v letech 2004, 2006 a 2011, země: BE, CZ, FR, DE, HU, IT, PL, PT, RO, SK, ES, SE, UK.; zdroj dat: Wanjek (2005), Accor (data za 2006 a 2011)

Hromadné OLS, za použití 39 pozorování

Zahrnuto 13 průřezových jednotek

Délka časové řady = 3

Závisle proměnná: Vouchers_W

Robustní (HAC) směrodatné chyby

	Koeficient	Směr. chyba	t-podíl	p-hodnota
const	-0,000982532	0,00171009	-0,5745	0,56917
MRT_diff	0,0187422	0,00629777	2,9760	0,00519 ***
Exemption_W	-0,0782556	0,0399294	-1,9599	0,05779 *

Střední hodnota závisle proměnné	0,005809	Sm. odchylka závisle proměnné	0,008594
Součet čtverců reziduí	0,002198	Sm. chyba regrese	0,007813
Koeficient determinace	0,216963	Adjustovaný koeficient determinace	0,173461
F(2, 36)	4,987422	P-hodnota(F)	0,012248
Logaritmus věrohodnosti	135,4480	Akaikovo kritérium	-264,8960
Schwarzovo kritérium	-259,9053	Hannan-Quinnovo kritérium	-263,1054
rho (koeficient autokorelace)	0,828084	Durbin-Watsonova statistika	0,602709

kde MRT_diff je rozdíl mezi mezní mírou zdanění práce a mezní mírou zdanění příspěvků na stravování,

Exemption_W je poměr osvobozených příspěvků na stravování ke mzdě,

Vouchers_W je poměr příspěvků na stravování v ekonomice celkem ke mzdám v ekonomice celkem (tj. tento ukazatel zahrnuje i míru zapojení pracovní síly v systémech zaměstnaneckého stravování).

Tabulka 15: Deskriptivní statistika dat pro Model 2; zdroj dat: Wanjek (2005), Accor (data za 2006 a 2011)

Popisná statistika, za použití pozorování 1:1 - 12:3

Proměnná	Střední hodnota	Medián	Minimum	Maximum
Exemption_W	0,0252826	0,0168058	0,000000	0,0856368
MRT_diff	0,467949	0,513633	0,000000	0,722846
Vouchers_W	0,00580936	0,00195097	0,000000	0,0291103
Proměnná	Směr. odch	variační koef.	Šíkmost	Stand. špičatost
Exemption_W	0,0278950	1,10333	0,871495	-0,616195
MRT_diff	0,197080	0,421157	-1,54316	1,54905
Vouchers_W	0,00859402	1,47934	1,66204	1,43395
Proměnná	5% Perc.	95% Perc.	IQ range	Missing obs.
Exemption_W	0,000000	0,0852798	0,0351479	0
MRT_diff	0,000000	0,712859	0,135844	0
Vouchers_W	3,04564e-006	0,0279479	0,00782265	0

Po vydělení regresního koeficientu MRT_diff poměrem příspěvků ke mzdám Vouchers_W (průměr 0,0058094) obdržíme statistiku $\%X/\Delta t_X$ ve výši 3,22. To velmi dobře koinciduje s údaji získanými z dotazníku – střední hodnoty 2,25 až 4,31 za citlivost na zrušení daňového osvobození na straně

zaměstnanců, resp. daňové uznatelnosti na straně zaměstnavatelů.

Pro další výpočty použijeme hodnotu $\%X/\Delta t_X$ ve výši 3,22, s intervalm vymezeným +- směrodatná chyba přepočtená na $\%X/\Delta t_X$, tj. 2,11 až 4,31.

3.3.4 SEKUNDÁRNÍ EFEKTY ZDANĚNÍ PŘÍSPĚVKŮ NA ZAMĚSTNANECKÉ STRAVOVÁNÍ

Dále budeme v analýze postupovat po jednotlivých efektech.

3.3.4.1 Kompenzace snížení příspěvků zaměstnavatele na stravování

V případě tohoto parametru vycházíme z výsledků dotazníkového šetření mezi zaměstnavateli a zaměstnanci, realizovaného v roce 2014.

V případě průzkumu mezi zaměstnavateli většina respondentů uvádí, že kompenzovat zaměstnancům snížení příjmu nebudou: téměř 45 %, přičemž je nutné přihlédnout ke skutečnosti, že dalších 29% respondentů otázku nezodpovědělo. Někteří zaměstnavatelé budou kompenzovat tak, že z hlediska zaměstnavatele výdaje zůstanou stejné, menší část dokonce chce dorovnat zaměstnancům snížení příjmu tak, aby dostávali stejný čistý příjem.

Tabulka 16: Relativní četnosti odpovědí na otázku, jak by zaměstnavatelé kompenzovali zrušení příspěvků na stravování; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Statistika	Podíly odpovědí
0 – Neuvedeno	28,94%
1 – Nebudeme zrušení (omezení) stravenkového systému kompenzovat.	44,69%
2 - Vynaložíme stejný objem prostředků na zvýšení mezd (tj. čistá mzda v důsledku osvobození příspěvků na stravování od daní poklesne).	12,40%
3 - Vynaložíme tolik, aby zaměstnanci dostávali stejnou čistou mzdu.	13,98%
Celkem	100,00%

Při zohlednění výše příspěvků na stravování u jednotlivých respondentů a očekávané redukce výdajů na stravování můžeme říci, že vysoce pravděpodobně nedojde k takovému poklesu zdanielných příjmů zaměstnanců, jak se zdálo na první pohled z očekávaného snížení příspěvků na stravování, potažmo užívání systémů zaměstnaneckého stravování.

Podívejme se nejdříve na celkový očekávaný rozsah snížení příjmu připadajícího na příspěvky na stravování hrazené zaměstnavatelem u zaměstnance v případě zrušení daňové uznatelnosti příspěvků na stravování na straně zaměstnavatele. Ten je vyjádřen relativně k výši příspěvků na stravování placených zaměstnavatelem před změnou zdanění, tedy v následující tabulce vidíme v kontextu našeho modelu hodnoty $\%X \cdot (1 - R)$, kde R je míra kompenzace:

Tabulka 17: Očekávané snížení příjmu zaměstnance při zrušení daňové uznatelnosti příspěvku na stravování, relativně k hodnotě příspěvků na stravování; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1, 2, 3 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	%X · (1 - R)		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁵	-34,68%	-47,01%	-49,93%
Horní mez 10% intervalu	-40,53%	-53,50%	-56,42%
Dolní mez 10% intervalu	-28,82%	-40,52%	-43,44%

A v případě zrušení osvobození na straně zaměstnance:

Tabulka 18: Očekávané snížení příjmu zaměstnance při zrušení osvobození příspěvku na stravování od daní na straně zaměstnance, relativně k hodnotě příspěvků na stravování; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1, 2, 3 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	%X · (1 - R)		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁶	-35,50%	-47,00%	-49,86%
Horní mez 10% intervalu	-41,35%	-53,46%	-56,31%
Dolní mez 10% intervalu	-29,65%	-40,53%	-43,41%

Tabulka 19: Míra kompenzace snížení příjmu v případě zrušení/omezení systému zaměstnaneckého stravování – báze výpočtu je stav při zrušení daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na stravování; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	Míra kompenzace		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁶	31,61%	45,93%	43,66%
Horní mez 10% intervalu	11,43%	36,01%	33,94%
Dolní mez 10% intervalu	48,20%	55,11%	52,69%

Resp. v případě zrušení osvobození tohoto příjmu na straně zaměstnanců:

Tabulka 20: Míra kompenzace snížení příjmu v případě zrušení/omezení systému zaměstnaneckého stravování – báze výpočtu je stav při zrušení osvobození příspěvků zaměstnavatele na stravování od odvodů z mezd; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	Míra kompenzace		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁶	32,58%	46,09%	43,50%
Dolní mez 10% intervalu	13,25%	36,17%	33,66%
Horní mez 10% intervalu	48,56%	55,26%	52,62%

Výsledky výpočtů jsou v obou případech velmi podobné, ze shora uvedených důvodů (pravděpodobné podhodnocení snížení užívání systémů zaměstnaneckého stravování při zrušení daňového osvobození na straně zaměstnanců) budeme vycházet z údajů, jež obsahuje Tabulka 19.

Proti předpokladům zaměstnavatelů ovšem stojí požadavky zaměstnanců, které předpokládají výrazně vyšší míru kompenzací za zrušení či omezení příspěvků zaměstnavatelů na stravování zaměstnanců, což

⁴⁵ Kde vahami jsou příspěvky daného zaměstnavatele – respondenta na stravování zaměstnanců.

⁴⁶ Kde vahami jsou příspěvky daného zaměstnavatele – respondenta na stravování zaměstnanců.

reflektuje vcelku dobře skutečnost, že zatímco příspěvky na stravování jsou od daní osvobozeny, jiný (monetární) typ příjmu nikoliv:

Tabulka 21: Statistika požadované kompenzace v případě zrušení systému zaměstnaneckého stravování po korekci dat; zdroj: dotazníkové šetření, vl. výpočty

Požadovaná refundace v případě zrušení systému zaměstnaneckého stravování v poměru k hodnotě příspěvku zaměstnavatele	Požadovaná kompenzace
Průměr	115,2%
Horní mez 10% intervalu	119,2%
Dolní mez 10% intervalu	111,3%

Otázkou tedy je, jaká část skutečně bude refundována. Řešení závisí na situaci na trhu práce, zejména křivkách nabídky práce a poptávky po práci. Předpokládáme-li, že zaměstnanci i zaměstnavatelé implicitně zahrnuli informace o poptávce po práci a nabídce práce do svých odpovědí (což není nereálný předpoklad), rozdělení nákladů spojených s kompenzací je reflektováno ve shora uvedených údajích a řešením může být odhadnout míru kompenzace snížení příspěvků na stravování zaměstnanců jako prostý průměr údajů, jež obsahuje Tabulka 19 a Tabulka 21.

Přitom je však zapotřebí vzít v úvahu, že náklady práce se zvýší o 1,34 násobek kompenzace v hrubé mzdě.

Tabulka 22: Míra kompenzace snížení příjmu v případě zrušení/omezení systému zaměstnaneckého stravování; odhad na základě dotazníku; báze výpočtu je stav při zrušení daňové uznatelnosti příspěvků zaměstnavatele na stravování

Rok od zrušení uznatelnosti (1 = rok zrušení daňové uznatelnosti)	Míra kompenzace (dle dotazníku)		
	1	2	3
Vážený průměr ⁴⁶	99,04%	108,09%	106,36%
Horní mez 10% intervalu	88,74%	104,09%	102,41%
Dolní mez 10% intervalu	107,10%	111,59%	109,83%

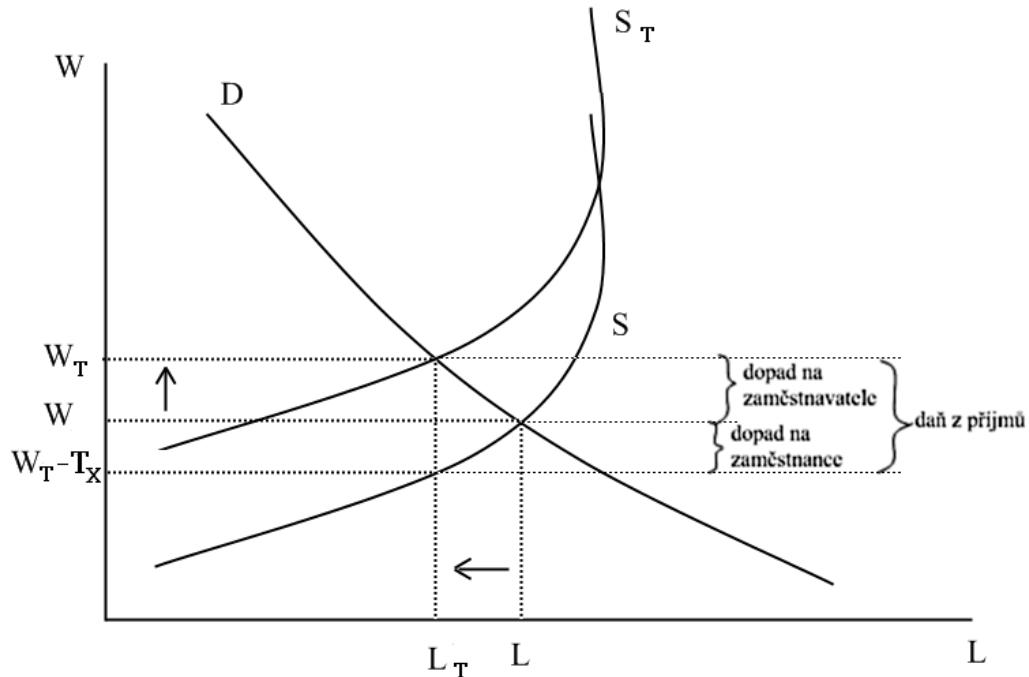
3.3.4.2 Daňová incidence na trhu práce

Další možností, jak určit dopad změny relativní výše zdanění různých druhů příjmů zaměstnanců vázaných na zaměstnanecké stravování (vč. výdajového paušálu) je rozdělit rozdíl mezi očekávánimi zaměstnanců a zaměstnavatelů ohledně kompenzace podle incidence na trhu práce (podrobněji viz níže). Poznamenejme, že incidence je odhadována z údajů z dotazníku, předpokládá tedy, že vypočtené hodnoty v dotazníku se neliší významně od hodnot, které by byly dosaženy při šetření v rámci celé populace, jíž by se změna zdanění příspěvků zaměstnavatele na stravování zaměstnanců mohla dotknout.

Daňová incidence v modelu částečné rovnováhy, jíž se budeme zabývat v této subkapitole, bude využita v této práci pro dva účely. Prvním je odhad rozdělení zvýšení nákladů práce v důsledku zdanění příspěvků na stravování, mezi zaměstnance a zaměstnavatele. Druhým je odhad změny zaměstnanosti v důsledku zvýšení zdanění práce. Ten bychom mohli odhadnout i za použití tzv. mzdové křivky, avšak data z dotazníku, který byl realizován v červenci a srpnu 2014 umožňují dostatečně kvalitní odhad a odhadu za použití mzdové křivky nevyužijeme. Daňovou incidenci, tj. rozdělení dopadu zdanění mezi

kupujícího a prodávajícího zdaněného statku ukazuje následující obrázek. V tomto případě jde o práci: proměnné a funkce označené dolním indexem t jsou po zdanění, S značí nabídku práce, D poptávku po práci, L množství práce, W náklady práce, W_T náklady práce po změně daně, $W_T - T_X$ náklady práce po změně daně, po odečtení změny daně.

Obrázek 7: Daňová incidence v modelu dflčí rovnováhy; zdroj: vlastní zpracování



Pro odhad daňové incidence na trhu práce v modelu dílčí rovnováhy jsme provedli odhad intervalových mzdových elasticit nabídky práce a poptávky po práci. Ty lze definovat:

$$e_W = \frac{\Delta L / \bar{L}}{\Delta W / \bar{W}} \quad (6)$$

kde

e_W je elasticita, buďto nabídky práce e_W^S nebo poptávky po práci e_W^d

ΔL je změna množství práce (nabízeného – odhadujeme-li elasticitu nabídky práce nebo poptávaného – odhadujeme-li elasticitu poptávky po práci) v důsledku změny nákladů práce ΔW ,

\bar{L} je průměr z rovnovážného množství práce před a po změně rovnovážné mzdy o ΔW .

Přitom v případě mzdové elasticity poptávky po práci e_W^d lze předpokládat zápornou hodnotu, zatímco v případě elasticity nabídky práce e_W^S kladnou hodnotu. Odhady elasticity poptávky po práci se v literatuře pohybují v poměrně širokém rozmezí (od cca 0,2 do cca 1) podle studie, období, dat a metody (srov. např. Hamerhesh, 1984, tab. 3). Teoreticky by v otevřené ekonomice, jakou je ČR, měla být elasticity poptávky po práci poměrně vysoká, i když existují práce, které tuto kauzalitu popírají (Panagaryia, 1999). V našem případě se ovšem můžeme opřít o data z dotazníku s poměrně vysokým

počtem odpovědí respondentů.

V rámci dotazníku zaměstnanců i zaměstnavatelů byly položeny otázky, které měly umožnit odhad elasticity poptávky po práci a nabídky práce v okolí současného rovnovážného stavu na trhu práce.

Zaměstnavatelé měli odpovědět na otázky:

„Křivka poptávky po práci.

Příklad: Zvýšením mezd o 10 % pod úrovní růstu produktivity práce rozumíme při zvýšení produktivity práce o 10 % stagnaci mezd (0 %).

16.1. Při zvýšení mezd o 10 % (procentních bodů) méně, než je míra růstu produktivity práce můžeme zvýšit počet pracovníků o o x % (0 – 100 %).

*16.2. Při zvýšení mezd o 5 % (procentních bodů) více, než je míra růstu produktivity práce by bylo nutno snížit počtu pracovníků o
o x % (0 – 100 %).*

*16.3. Při zvýšení mezd o 10 % (procentních bodů) více, než je míra růstu produktivity práce by bylo nutno snížit počtu pracovníků o
o x % (0 – 100 %).“*

Obdobné otázky byly položeny rovněž v dotazníku zaměstnanců:

Změna úrovně mezd. Nevíte-li, co vyplnit, nebo nechcete-li tuto položku vyplnit, nechte pole prázdné.

14.1. Zvýšení hrubé mzdy o 10 % nad její obvyklý roční růst (nebo v porovnání s kolegy), by Vás motivovalo pracovat o x hodin týdně více.

14.2. Snížení hrubé mzdy o 10 % pod její obvyklý roční růst (nebo v porovnání s kolegy), by Vás demotivovalo tak, že byste chtěla v tomto zaměstnání pracovat o x hodin týdně méně.

Otázky tedy byly formulovány tak, že potenciálně vylučují vliv růstu produktivity práce na růst ceny práce a odpovědi lze použít pro odhad reakce trhu práce na externí šoky s vlivem na cenu práce (např. změna zdanění práce).

Při interpretaci výsledků vykazovaly všechny intervalové odhady elasticit předpokládané charakteristiky (tj. konvexní křivka poptávky po práci a konkávní křivka nabídky práce). Ze vzorku odpovědí pro výpočet elasticity jsme vyloučili nesmyslné nebo protimluvné odpovědi (např. větší snížení poptávaného množství práce v případě růstu mezd o 5 %, než v případě růstu mezd o 10 % nad úroveň produktivity). Odhad změny objemu práce dle změny ceny práce:

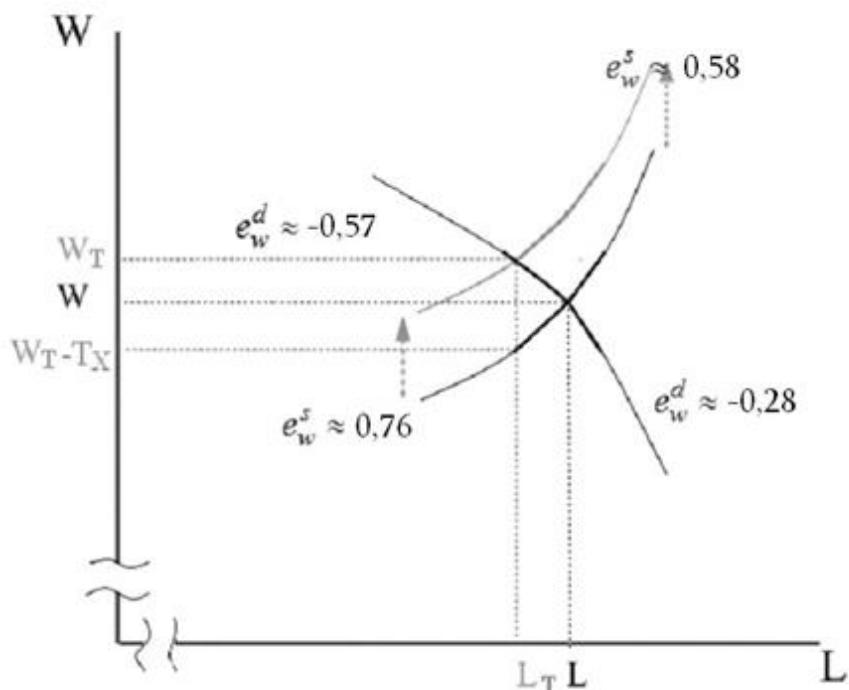
1. jsme provedli v případě poptávky po práci coby vážený průměr z předpokládaných procentních změn poptávaného množství práce (reprezentovaného počtem pracovníků), kde vahou byl počet pracovníků
2. jsme provedli v případě nabídky práce coby prostý průměr z předpokládaných procentních změn nabízeného množství práce, přičemž za průměrnou délku pracovního týdne byla vzata doba 41,9

hodiny (údaj pro Českou republiku, zdroj: EUROSTAT).⁴⁷

Z následujících tabulek využijeme údaje o

1. mzdové elasticitě nabídky práce pro snížení mezd o 10 % (ačkoliv při zavedení zdanění příspěvků zaměstnavatelů na stravování by bylo relativní snížení příjmu z této části mzdy pravděpodobně vyšší)
2. mzdové elasticitě poptávky po práci pro zvýšení mezd o 10 % (naše propočty indikují refundaci v rozmezí 111,2 % až 140,8 % příspěvků na stravování, čemuž spíše odpovídá zvýšení mzdy o 10 %, než o 5 %)

Obrázek 8: Elasticity nabídky a poptávky práce na trhu práce v ČR zjištěné z dotazníkového šetření⁴⁸



Odhadovaný pokles čistého příjmu zaměstnance v části týkající se příspěvků na stravování činí 25,88 % a odhadovaný nárůst nákladů práce v té samé části nákladů na práci činí 17,51 %. Mohli bychom sice extrapolovat křivky nabídky a poptávky po práci – pro větší úrovně zvýšení nákladů práce, resp. snížení čisté mzdy. To by při konkávním tvaru křivky poptávky po práci a konvexním tvaru křivky nabídky práce zřejmě vedlo k vyšším absolutním hodnotám elasticit a tedy vyššímu poklesu rovnovážného množství práce, než odpovídá elasticitám pro zvýšení nákladů práce o 10 %, resp. snížení čisté mzdy o 10

⁴⁷ Do dotazníku jsme (bohužel) nezařadili otázku na průměrný počet odpracovaných hodin v pracovním týdnu. Lze ovšem dokázat, že při námi použité metodě odhadu je za předpokladu obdobného složení výběrového a základního souboru odhad elasticity nezkreslený.

⁴⁸ Srov. např. odhadové podle (Lewis a MacDonald, 2002) nebo (Dunne a Roberts, 1993)

%. Tím pádem bychom mohli nadhodnotit výsledek ve prospěch objednatele, zvláště proto, že nemáme dostatek pozorování pro různé změny úrovně mezd a ze dvou, resp. tří pozorování (implikuje 3, resp. 4 průsečíky těchto elasticit) těmito pozorováními proložit více nelineárních funkcí.

Tabulka 23: Odhad mzdové elasticity nabídky práce ze vzorku responsí z července a srpna 2014

Nabídka	Dotazník 2007		Dotazník 2014	
	Růst mezd o 10 %	Růst mezd o 10 %	Pokles mezd o 10%	Pokles mezd o 10%
Velikost vzorku	995	374	374	995
Prostý průměr z %počtu hodin	3,84%	5,73%	-7,74%	-6,20%
Směrodatná odchylka	0,049	0,063	0,124	0,105
5% interval spolehlivosti jednostranný	0,003	0,006	0,013	0,007
Horní mez intervalu spolehlivosti	0,041	0,064	-0,065	-0,055
Dolní mez intervalu spolehlivosti	0,035	0,051	-0,090	-0,069
Odhady elasticity nabídky práce				
Horní mez 10% intervalu spolehlivosti	42,63%	64,74%	63,60%	54,22%
Střed intervalu spolehlivosti elasticity	39,54%	58,45%	76,45%	60,81%
Dolní mez 10% intervalu spolehlivosti	36,43%	52,13%	89,46%	67,45%

Odhad daňové incidence je pak již nasnadě, pouze musíme reflektovat, že jde o daň *ad valorem* a je počítána z nákladů práce, tj. uvalením zdanění dojde i ke zvýšení základu daně. Toto je zahrnuto v odhadu výše kompenzace za zrušení příspěvků na stravování (viz výše).

Tabulka 24: Odhad mzdové elasticity poptávky po práci ze vzorku responsí z července a srpna 2014

Poptávka	Dotazník 2007			Dotazník 2014		
	Pokles mezd o 10 %	Růst mezd o 5 %	Růst mezd o 10 %	Pokles mezd o 10 %	Růst mezd o 5 %	Růst mezd o 10 %
Velikost vzorku	127	127	127	230	230	230
Vážený průměr z %počtu zam-ců	4,11%	-3,34%	-6,89%	3,03%	-2,90%	-5,29%
Směrodatná odchylka	0,092	0,091	0,158	0,063	0,059	0,106
5% interval spolehlivosti jednostranný	0,016	0,016	0,027	0,008	0,008	0,014
Hornímez intervalu spolehlivosti	0,057	-0,049	-0,096	0,038	-0,037	-0,067
Dolnímez intervalu spolehlivosti	0,025	-0,018	-0,041	0,022	-0,021	-0,039
Odhady elasticity poptávky po práci						
Hornímez 10% intervalu spolehlivosti	-52,79%	-103,38%	-106,29%	-35,81%	-76,48%	-72,37%
Střed intervalu spolehlivosti elasticity	-38,25%	-69,58%	-74,95%	-28,35%	-60,26%	-57,07%
Dolnímez 10% intervalu spolehlivosti	-23,48%	-36,33%	-44,50%	-20,82%	-44,17%	-41,97%

Použijeme-li značení z Obrázek 7 na straně 48, můžeme zapsat část daně, která dopadá na

zaměstnavatele jako zvýšení ceny práce, tedy⁴⁹

$$\%W = \frac{\Delta t_X \cdot e_w^s}{e_w^s - e_w^d} \quad (7)$$

kde $\%W$ je procentní změna nákladů práce po zavedení daně,⁵⁰

a na část dopadající na zaměstnance (negativní číslo, tedy snižující čistý příjem zaměstnance) jako

$$\%W - \Delta t_X = \frac{\Delta t_X \cdot e_w^d}{e_w^s - e_w^d} \quad (8)$$

Změna rovnovážného množství práce je pak

$$\%L = \frac{\Delta t_X \cdot e_w^d \cdot e_w^s}{e_w^s - e_w^d} \quad (9)$$

kde $\%L = L_T/L - 1$ je procentní změna zaměstnanosti,

%L, resp. %W je vyjádřeno relativně části práce odpovídající příjmu z příspěvku na stravování.

Tak můžeme odhadnout dopad na trh práce (při zmíněných jednotkových nákladech práce) takto (dopad konkrétní úrovně změny mezd se vypočte jako součin změny, např. zdanění a koeficientů uvedených v následující tabulce). Pro vymezení jednotlivých scénářů používáme středu a hranic 10% intervalů spolehlivosti relevantních odhadů elasticit (Tabulka 23 a Tabulka 24).

Tabulka 25: Daňová incidence zvýšení zdanění na stravování dle dat z dotazníku v roce 2014

Daňová incidence (scénář)	Střed.	Max.	Min. nezam.	Max. dopad	Min. dopad na
	nezam.	nezam.	na zam-ce	zam-ce	
Elasticita nabídky práce	0,984	1,117	0,852	0,852	1,117
Elasticita poptávky po práci	-0,571	-0,724	-0,420	-0,724	-0,420
Dopad na zaměstnance (8)	36,71%	39,32%	32,99%	45,91%	27,32%
Dopad na zaměstnavatele (7)	63,29%	60,68%	67,01%	54,09%	72,68%
Dopad na zaměstnanost (9)	-36,12%	-43,91%	-28,13%	-39,14%	-30,51%

Tabulka 26: Daňová incidence zvýšení zdanění na stravování dle dat z dotazníku v roce 2007

Daňová incidence (scénář)	Střed.	Max.	Min. nezam.	Max. dopad	Min. dopad na
	nezam.	nezam.	na zam-ce	zam-ce	
Elasticita nabídky práce	0,620	0,686	0,553	0,553	0,686
Elasticita poptávky po práci	-0,750	-1,063	-0,445	-1,063	-0,445
Dopad na zaměstnance (8)	54,75%	60,77%	44,57%	65,76%	39,34%
Dopad na zaměstnavatele (7)	45,25%	39,23%	55,43%	34,24%	60,66%

⁴⁹ Odvození daňové incidence viz (Kubátová, 2000).

⁵⁰ Změnu ceny práce vyjádříme v procentech, tedy původní cena práce je rovna 1. Pokud bychom vyjádřili cenu práce a změnu množství absolutně, měla by rovnice (9) poněkud jiný tvar, srov. (Kubátová, 2000, str. 74).

Dopad na zaměstnanost (9)	-33,92%	-41,70%	-24,66%	-36,39%	-26,99%
---------------------------	---------	---------	---------	---------	---------

Bereme přitom v úvahu, že sociální a zdravotní pojištění platí se v ČR z hrubé mzdy, daně pak z hrubé mzdy zvýšené o odvody sociálního a zdravotního pojištění zaměstnavatelem.

3.3.4.3 Dlouhé závěry k daňové incidenci

Výsledek dotazníku s cca 1 350 respondenty ukazuje, že za podmínek elasticit odhadnutých podle výsledků dotazníku při zdanění příspěvků zaměstnavatelů na stravování zaměstnanců lze očekávat rozdělení zdanění na zaměstnance a zaměstnavatele v poměru 0,3 : 0,7 až 0,46 : 0,54 (středy odhadů pro různé míry zdanění), pro očekávanou změnu zdanění pak cca na úrovni 0,55 : 0,45. Dopad zdanění příspěvků na stravování na trh práce (nezaměstnanost) pak lze odhadnout na úrovni elasticity ve výši – 0,3 až –0,4 (změna zaměstnanosti v % bodech/změna zdanění práce v % bodech).

Výsledky regrese na datech z ČR (viz níže) nemůžeme považovat v důsledku nízké vysvětlující schopnosti modelu za relevantní. Zajímavější z tohoto pohledu jsou panelová data z EU, kde výsledkem jsou odhady elasticity nezaměstnanosti vůči zdanění práce ve výši cca 0,13 až 0,14 a elasticity HDP vůči zdanění práce –0,08.

Různé akademické studie pak uvádějí daňovou incidenci v podobě přesunu daně na zaměstnance snížením mezd ve výši od poměrně elastické nabídky práce (Triest, 1990) – relevantní pro nabídku práce mužů v USA přes dosť elastickou nabídku práce – incidence cca 14 % až 23 % (Kugler a Kugler) až po dosť poměrně neelastickou nabídku práce (a elastickou poptávku) – přesun na zaměstnance cca 45 – 60 % (Dunne a Roberts, 1993) nebo (Thomas, 1998). Citované studie také uvádějí různé hodnoty elasticity nezaměstnanosti vůči zdanění práce od prakticky neelastické nabídky práce (Triest, 1990) přes relativně elastickou s elasticitou asi 0,3 (Thomas, 1998) až po výše zmíněné (Kugler a Kugler, 2003) nebo (Daveri a Tabelini, 2000).

S ohledem na poměrně kusá data, která jsme měli k dispozici při regresní analýze i s ohledem výsledky jiných studií se domníváme, že za relevantní lze považovat výsledky, které byly získány z výpočtu elasticit nabídky práce a poptávky po práci z dotazníkových dat, neboť také v zásadě souhlasí se zahraničními studiemi a se studiemi na datech z EU.

3.3.4.4 Míra kompenzace zrušení příspěvků na stravování, dle incidence a celkem

Odhad výše kompenzace po zohlednění údajů z dotazníku zaměstnanců i dotazníku zaměstnavatelů pak je (počítáno na nákladech práce, tj. 1,34 násobku hrubé mzdy⁵¹, k níž se vztahují Tabulka 16 až Tabulka

⁵¹ 34 % činí odvody zaměstnavatelů na pojistné sociálního a zdravotního pojištění v roce 2014.

21):⁵² Uvažujeme, že rozdíl mezi požadavky zaměstnanců na kompenzaci snížení příspěvků na stravování a částkou, kterou jsou ochotni kompenzovat zaměstnavatelé, se dělí rovným dílem.

V podrobnostech zvýšení či snížení nákladů práce na trhu práce v ČR viz příloha „Citlivosti aj. parametry“.

Budou-li příspěvky na stravování zdaněny, tedy zvýší se cena práce v této části mzdy, pak u každé nově zdaněné koruny musíme počítat s růstem nákladů práce ve výši průměrného zdanění mezd⁵³ (cca 41 % pro rok 2018, resp. na základě vývoje 41,41 % odhad pro rok 2019) jako mezní mírou zdanění práce. Při rozdělení takto vzniklého dodatečného nákladu práce podle incidence na trhu práce by pak měla být míra kompenzace

1. příjmu z příspěvků na stravování (při jejich zdanění):

$$\begin{aligned} \text{míra kompenzace příjmu z příspěvků na stravování při jejich zdanění} \\ = 1 + \text{Část } \Delta t_x \text{ dopadající na zaměstnavatele} \\ * \text{mezní míra zdanění práce} / (1 - \text{mezní míra zdanění práce}) \end{aligned}$$

jelikož mezní míra zdanění práce je počítána k celkovým nákladům práce, včetně daní, zatímco zde vypočítáváme kompenzaci úbytku čisté mzdy.

2. snížení zdanění:

$$\begin{aligned} \text{míra kompenzace snížení zdanění mezd} \\ = 1 - \text{Část } \Delta t_x \text{ dopadající na zaměstnavatele} * \text{mezní míra zdanění práce} \end{aligned}$$

V příloze jsou kalkulovány míry kompenzace:

1. na základě dotazníku z roku 2007
2. na základě dotazníku z roku 2014

a to v obou případech

1. dle daňové incidence na trhu práce
2. dle respondenty tvrzených a požadovaných kompenzací (jako průměr z nich)

Výsledný odhad je pak průměrem míry kompenzace při snížení zdanění (paušál umožňuje využít vysší částky osvobozené od zdanění mezd) dle daňové incidence a dle požadovaných a tvrzených kompenzací s nejpravděpodobnější výší 28,84 % = 100 % - 71,16 % v intervalu 25,75 % až 32,82 %.

⁵² Jakkoliv jsme si vědomi, že průměrování takto rozdílných hodnot (či lineární interpolace) není ideálním řešením, musíme jím vzít za vděk, neboť lepší nemáme.

⁵³ Pojistné sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění je od určitého minima vybíráno stále stejným procentem z příjmu. Naopak, slevy na dani na poplatníka, děti, studium, apod., vedou ke snížení efektivní daňové zátěže. Nelze tedy pouze na základě statutárních sazeb daně a pojistného vypočítat mezní míru jejich zdanění.

3.3.4.5 Změny zaměstnanosti v důsledku změn zdanění příspěvků na stravování

Zvýšení zdanění práce by mělo být reflektováno do zaměstnanosti. Existují zde dva efekty:

1. zvýšení zdanění práce se projeví na počtu nezaměstnaných u zdaňovaných pracovníků, a to v té části, kterou nelze označit za strukturu spotřeby, *et vice versa*
2. změna struktury spotřeby (snížení částek utrácených v restauracích a jídelnách a zvýšení částek utrácených v obchodě) se projeví na snížení počtu pracovních míst v pohostinství a stravování

Ad 1) Důsledky daňové incidence zvýšení zdanění práce

Viz výše uvedené odhady.

Ad 2) Vliv změny struktury spotřeby na zaměstnanost

Průměrné roční náklady práce v pohostinství v roce 2017 činily pouze 272 tis. Kč/zaměstnance/rok.

Nicméně, na základě vztahu průměrných ročních nákladů práce v pohostinství (y; v tis. Kč) a průměrné měsíční mzdy v ekonomice (x; v Kč) za roky 2009 – 2016⁵⁴ ve tvaru

$$y = 0,0159x - 168,4; R^2 = 0,9858$$

lze při výše uvedené očekávané průměrné mzdě pro rok 2019 ve výši 34 201 Kč/měsíc odhadnout dynamicky (připomínáme vliv EET v r. 2017) průměrné roční osobní náklady v pohostinství v r. 2019 na 394,85 tis. Kč.

Pozdější údaje na čtvrtletní bázi však indikují, že významný růst mezd v pohostinství v roce 2017 byl nejspíše důsledkem zavedení EET a že osobní náklady na osobu jsou spíše na úrovni 320,59 tis. Kč/osoba/rok. S tímto údajem budeme dále počítat.

Úbytek tržeb v pohostinství násobený podílem osobních nákladů v pohostinství a stravování na tržbách (viz níže) pak je základem pro odhad snížení zaměstnanosti – a samozřejmě zvýšení požadavků na dávky v nezaměstnanosti, vč. příspěvků na bydlení. Při současném hospodářském vývoji v zahraničí a posilující koruně, které dosti komplikují život českým hoteliérům (a tedy logicky vedou i k horší situaci u restaurací, které značnou část tržeb mají z turistů) lze předpokládat, že podstatné snížení tržeb restaurací v určitých oblastech (zejm. větší města) by vedlo k propouštění personálu, příp. i zavření některých z nich. Specifické dovednosti omezují uplatnění personálu z pohostinství v jiných profesích. Proto by zrušení podpory zaměstnaneckého stravování vedlo ke zvýšení nezaměstnanosti i pouze ze strukturálních důvodů.

⁵⁴ Rok 2017 vynescháváme, protože zavedení EET eliminovalo část šedé ekonomiky a vedlo ke skokovému zvýšení vykazovaných mezd v pohostinství.

3.3.5 ZMĚNY STRUKTURY SPOTŘEBY

3.3.5.1 Pohostinství a stravování

Jak níže uvedeno ve vyhodnocení výsledků dotazníku, značná část respondentů uvažuje, že se nebude při zrušení příspěvků na stravování dále stravovat ve stravovacích zařízeních, ale bude si nosit na pracoviště svačinu. Toto číslo se velmi dobře shoduje mezi zaměstnanci i mezi zaměstnavateli, pouze cca 24,1% ze současné útraty v restauracích by bylo i nadále utráceno v restauracích (a jídelnách) po zrušení nebo omezení příspěvků na stravování i nadále stravovalo v restauracích, resp. jídelnách (ovšem tuto položku je potřeba vztáhnout k části spotřeby, která je realizována v restauracích). Realita však může být poněkud tvrdší (zejména u slabších příjmových skupin), jak ukazují případy zrušení příspěvků na stravování na Českých drahách a výsledný téměř kompletní přechod zaměstnanců na stravování mimo restaurace a jídelny, jak ukazuje Činčura (2005a, 2005b). Podobné údaje uvádí PPF Factum (2018), kde 14 % bodů z 51 %, tj. pouze 27,5 % respondentů udává, že se bude i nadále (po zrušení podpory zaměstnaneckého stravování) stravovat v restauracích. **Pro další výpočty použijeme nejaktuálnější odhad 27,5 %.⁵⁵**

Snížení tržeb restaurací se projeví ze zdanitelných položek (přímo, další nepřímé efekty, které obvykle má zdanění práce, jsou již zahrnuty v efektu zdanění práce na HDP) v přidané hodnotě, mzdách a zisku těchto zařízení. Kromě toho lze očekávat, že část ve výši odpovídající podílu šedé ekonomiky z peněz, které sice budou utraceny v pohostinství (oněch 24 %, resp. 27,5 %, jež budou i po zrušení příspěvků na stravování i dále užívat pohostinských zařízení) nebude vykazována vůbec nebo budou příjmy skryty.

Co se týká útraty stravenek v pohostinství, je též nutno počítat s doplatky nad hodnotu stravenky, které podle našeho průzkumu činily 34,3 % (2014), podle PPM Factum (2018) činí 26,2 % (22 Kč na průměrnou 84korunovou stravenku). Vzhledem k zavedení EET a z toho plynoucího posunu cen v pohostinství je žádoucí počítat spíše s aktuálními údaji (26,2 %). Při zohlednění průměrné hodnoty stravenky (84 Kč) a průměrné ceny jednoho hlavního jídla (dle ČSÚ svíčková s přílohou á 124 Kč) je obvyklý doplatek 47,6 %. **Použijeme průměr z těchto odhadů 36 %.** V závodních jídelnách fungují zpravidla platby kartou, takže doplatky nelze dosti dobře spočítat a lze je považovat za nulové.

Podle finanční analýzy průmyslu a stavebnictví v letech 2010 – 2018, vydané Ministerstvem průmyslu a obchodu marže a podíly osob. nákladů na tržbách (bez DPH) v pohostinství a v obchodě viz následující tabulka.

Spotřební daně zanedbáváme – jsou stanoveny *in rem* a nepředpokládáme-li snížení spotřeby alkoholu nebo tabákových výrobků, není důvod se jimi zvláště zabývat. Mimo to příspěvky na stravování nesmí

⁵⁵ PPM Factum (2018) uvádí, že 49 % z respondentů dostává stravenky a nechodí na oběd do restaurace. Náš průzkum vede k cca 60,8% úratě stravenek v restauracích. Vzhledem k tomu, že fiskální stimul posouvá rozpočtové omezení každého jedince nahoru, ať již stravenky utrácejí v restauraci nebo nikoliv, a stravování v restauracích je do určité míry zbytným statkem, použijeme údaj 60,8 %.

být použity k nákupu alkoholu nebo cigaret, ale pouze k nákupu jídla.

Odhad snížení útraty v důsledku koupě levnějších jídel je odvozen od snížení částky utrácené za potraviny, tedy od respondenty indikovaného snížení spotřeby a výše dodatečného zdanění práce dopadajícího na zaměstnance. Nicméně změny struktury spotřeby jsou odhadovány na stejné částce (snížení vykazovaných tržeb v pohostinství a ubytování odpovídá zvýšení tržeb v obchodě) s jedním rozdílem – nevykázanými tržbami (šedá ekonomika) v pohostinství.

Osobní náklady/přepočteného zaměstnance/rok činí, jak odhadnuto výše:

1. v oboru „**Maloobchod s převahou potravin, nápojů a tabákových výrobků v nespecializovaných prodejnách (CZ-NACE 47.11)**“ 548,635 tis. Kč pro rok 2019
2. ve „**Stravování a pohostinství (CZ-NACE 56)**“ 394,854 tis. Kč v r. 2019

Tabulka 27: Některé marže v pohostinství a stravování; zdroj: MPO

není-li uvedeno jinak, údaje v tis. Kč	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Vážený průměr	Poměr k obratu
Váhy								1		
Tržby za prodej vl.výrobků a služeb	5 099 421	5 217 126	5 354 291	5 581 142	5 812 525	5 975 021	6 330 857	6 352 916	6 352 916	92,62%
Tržby za prodej zboží	668 409	985 069	944 872	915 861	905 208	926 733	837 558	506 556	506 556	7,38%
Celkem obrat	5 767 830	6 202 195	6 299 163	6 497 003	6 717 733	6 901 754	7 168 415	6 859 472	6 859 472	100,00%
Přidaná hodnota	2 435 443	2 261 813	2 280 039	2 418 396	2 406 599	2 044 022	2 804 878	2 866 939	2 866 939	41,80%
Osobní náklady	1 496 393	1 576 599	1 592 820	1 612 135	1 696 385	1 750 242	1 856 214	1 749 110	1 749 110	25,50%
HV před zdaněním	427 957	348 049	482 997	469 670	459 196	640 372	464 614	797 406	797 406	11,62%
Daň	81 312	68 509	91 769	89 237	87 247	121 671	102 496	151 507	151 507	2,21%
Efektivní míra zdanění	19,00%	19,68%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	22,06%	19,00%	19,00%	
	Sazba DPH									
Stravování a pohostinství	20,00%	20,00%	21,00%	21,00%	21,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	
Potraviny v maloobchodě	10,00%	14,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	

Tabulka 28: Finanční ukazatele v odvětví „Stravování a pohostinství“ (CZ-NACE 56)

Ukazatel	Měřicí jednotka	Rok / Year														
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018e	2019e
Počet aktivních podniků		49 537	48 801	47 243	48 294	50 918	51 405	51 329	51 537	50 221	50 390	49 909	50 994	48 778	48 900	49 000
Počet zaměstnaných osob celkem ve fyzických osobách	osoby	128 446	124 668	122 415	130 852	139 509	134 688	134 221	134 467	128 216	129 363	130 091	134 494	139 551		
z toho prům. evid. počet zaměstnanců ve fyzických osobách	osoby	88 007	85 685	84 949	90 857	96 375	90 457	89 099	88 238	83 678	83 366	84 294	87 129	92 031		
Průměrný evidenční počet zaměstnanců - přepočtený	osoby	85 638	81 600	81 872	86 638	92 187	86 228	83 896	84 648	79 332	80 078	80 405	83 200	88 780	91 009	92 841
Průměrná hrubá měsíční mzda na 1 fyzickou osobu	Kč	8 593	9 226	9 741	10 294	9 848	10 347	10 658	10 849	11 143	11 504	12 271	13 053	14 999		
Průměrná hrubá měsíční mzda na 1 přepočtenou osobu	Kč	8 831	9 688	10 107	10 796	10 295	10 854	11 319	11 309	11 754	11 977	12 865	13 669	15 549		
Výnosy celkem	mil. Kč	98 005	99 456	105 035	101 813	100 087	94 829	95 882	92 632	91 781	94 960	100 991	110 523	134 788	143 222	159 159
z toho tržby celkem	mil. Kč	93 991	95 255	100 858	97 472	96 959	91 047	91 963	88 728	87 397	90 794	96 881	106 631	129 395	137 492	152 791
z toho výkony vč. obchodní marže	mil. Kč	85 753	84 907	94 617	84 588	84 739	80 613	80 747	78 565	78 436	80 941	86 148	94 959	113 313		
Náklady celkem	mil. Kč	95 931	96 799	102 347	99 144	97 911	92 563	93 113	90 482	89 764	92 002	96 613	105 384	127 328		
z toho spotřeba materiálu a energie a náklady na služby	mil. Kč	62 926	61 813	68 786	57 707	58 294	54 361	54 149	52 397	52 753	53 867	56 783	62 268	75 950		
z toho osobní náklady	mil. Kč	12 962	13 581	14 495	15 319	15 116	15 065	15 114	15 745	15 262	15 881	17 135	18 959	24 155	27 012	29 763
z toho mzdy bez OON	mil. Kč	9 075	9 486	9 930	11 224	11 389	11 231	11 396	11 487	11 190	11 509	12 413	13 648	16 565	18 524	20 411
Přidaná hodnota	mil. Kč	22 827	23 094	25 831	26 882	26 445	26 252	26 598	26 168	25 683	27 074	29 365	32 691	37 363		
Výsledek hospodaření po zdanění	mil. Kč	2 075	2 657	2 688	2 668	2 176	2 266	2 769	2 150	2 017	2 957	4 379	5 139	7 460		
Aktiva netto	mil. Kč	.	.	.	59 043	63 789	64 297	64 235	66 847	66 413	67 564	67 981	70 813	75 181		
z toho dlouhodobý hmotný majetek v zůstatkové ceně	mil. Kč	.	.	.	32 542	36 513	36 934	37 650	39 458	38 300	39 630	38 437	39 937	40 872		
z toho zásoby	mil. Kč	.	.	.	4 244	4 548	4 584	4 291	4 305	4 212	4 303	4 404	4 214	4 486		
Pasiva	mil. Kč	.	.	.	59 043	63 789	64 297	64 235	66 847	66 413	67 564	67 981	70 813	75 181		
z toho vlastní kapitál	mil. Kč	.	.	.	18 109	18 198	17 863	19 485	18 144	19 083	19 572	20 057	21 144	23 682		
Pořízení dlouhodobého majetku	mil. Kč	.	.	.	6 604	5 625	4 901	5 005	5 120	6 652	6 185	4 238	5 369	6 353		
Výsledek hospodaření před daní 19 %/tržby		2,73%	3,44%	3,29%	3,38%	2,77%	3,07%	3,72%	2,99%	2,85%	4,02%	5,58%	5,95%	7,12%		
Osobní náklady/tržby		13,79%	14,26%	14,37%	15,72%	15,59%	16,55%	16,43%	17,75%	17,46%	17,49%	17,69%	17,78%	18,67%	19,65%	19,48%
Osobní náklady/přepočtený evidenční počet zaměstnanců		151,36	166,44	177,04	176,81	163,97	174,71	180,15	186,01	192,38	198,32	213,11	227,87	272,08	296,8	320,59
Míra růstu HDP		7,59%	9,32%	4,79%	-2,33%	0,82%	1,80%	0,65%	0,94%	5,26%	6,54%	3,86%	5,90%	5,41%	5,60%	

Údaje MPO jsou za větší podniky, které také zpravidla mají tržby za stravenky. Zejména v pohostinství a stravování jsou malé podniky podnikatelů-jednotlivců, obsažené ve statistice ČSÚ spíše podniky, kde se konzumují alkoholické nápoje, pro jejichž úhradu nelze použít stravenky. MPO nepublikuje údaje o osobních nákladech a přepočteném průměrném počtu zaměstnanců. Proto používáme údaje ČSÚ pro osobní náklady/zaměstnanec, ale údaje MPO pro poměrové ukazatele.

Konečně nelze zapomenout na samotné podniky zabývající se poskytováním systémů zaměstnaneckého stravování – zde je marže přidané hodnoty velmi nízká (u závodních jídel může být poněkud vyšší). V celkovém kontextu však jde, obdobně jako u změny výběru daní v maloobchodě, o zanedbatelnou částku. Při odhadu vycházíme z dat z výročních zpráv společností Edenred, Sodexo Pass Česká republika, UP Česká republika. Poměrové ukazatele jsou níže (podíl z tržeb, podíl na trhu).

Dále ČSÚ publikuje data na čtvrtletní bázi, na nichž lze učinit odhad za rok 2019:

Tabulka 29: Finanční ukazatele v odvětví „Stravování a pohostinství“ (CZ-NACE 56)

Rok / Čtvrtletí		Průměrný evidenční počet zaměstnanců ve fyz. os.	Mzdy (bez ostatních osobních nákladů)	Průměrná hrubá měsíční mzda na 1 fyz. os.	Tržby celkem	Výkony vč. obchodní marže	Spotřeba materiálu a energie a náklady na služby	Přidaná hodnota
		osoby	mil. Kč	Kč	mil. Kč	mil. Kč	mil. Kč	mil. Kč
2015	I	82 320	2 928	11 858	20 203	18 363	12 170	6 193
	II	84 450	3 077	12 143	24 484	21 826	14 191	7 634
	III	84 920	3 147	12 352	25 100	22 576	14 809	7 766
	IV	84 673	3 232	12 721	27 087	23 334	15 489	7 845
2016	I	84 985	3 241	12 710	22 449	20 278	13 379	6 900
	II	87 102	3 366	12 881	26 776	23 928	15 700	8 227
	III	87 889	3 458	13 115	27 864	24 460	16 005	8 456
	IV	88 395	3 574	13 479	29 626	26 349	17 010	9 339
2017	I	89 284	3 871	14 453	28 712	24 910	16 849	8 061
	II	91 525	4 125	15 023	33 455	29 426	19 607	9 819
	III	91 904	4 193	15 206	33 595	29 176	19 136	10 040
	IV	93 405	4 328	15 446	33 829	29 854	20 088	9 767
2018	I	92 555	4 419	15 913	29 382	25 637	17 221	8 416
	II	94 382	4 626	16 339	34 912	30 858	20 487	10 371
	III	94 088	4 685	16 599	36 137	31 544	20 660	10 884
	IV	94 287	4 793	16 946	37 269	33 074	22 130	10 944
2019	I	94 564	4 868	17 160	32 462	28 514	19 482	9 032
	II ¹⁾	96 122	5 106	17 707	38 617	34 300	23 090	11 210
	III ²⁾	96 043	5 155	17 890	40 465	35 586	23 655	11 931
	odhad	96 136	5 282	18 314	41 478	37 038	25 140	11 913
2019	I-IV	95 716	20 411	17 758	153 022	135 438	91 368	44 086

Na základě kvartálních údajů lze i odhadnout vývoj počtu podnikatelů v pohostinství a stravování.

Hrubý provozní přebytek (přidaná hodnota minus osobní náklady) narostla v roce 2019 oproti roku 2017, za nějž jsou poslední údaje o počtu těchto zařízení, z 21,2 na cca 23,7 mld. Kč (o cca 12 %). Tržby v témže období narostly z cca 129,6 mld. Kč na cca 153 mld. Kč (odhad), tj. o 18 %. Přitom cena oběda ve vysokoškolské menze nejspíše (odhad na základě dat let 2017 a 2018) zdražil o cca 20 % a svíčková na smetaně o cca 10 % (oba odhady na základě dat ČSÚ z veřejné tabulky „Spotřebitelské ceny vybraných

druhů zboží a služeb“). Lze proto uvažovat s podobným počtem restaurací a stravovacích zařízení, jako byl na konci roku 2017, tj. okolo 49 000 podniků. Dostupné údaje však neumožňují rozlišení na kantýny a restaurace.

3.3.5.2 Poskytovatelé systémů zaměstnaneckého stravování

Všechny významné společnosti poskytující systémy zaměstnaneckého stravování v ČR mají 100% zahraniční vlastnictví, a tedy podíly na zisku vyplácené těmito společnostmi znamenají odčerpání peněz z ekonomiky. O tuto částku nutno snížit negativní vliv zdanění na výši produktu – při zdanění příspěvků na stravování by zřejmě došlo k zániku stávajících systémů zaměstnaneckého stravování a tedy by ani nebyly vypláceny podíly na zisku či dividendy do zahraničí.

Nelze zcela dávat do souvislosti tržby poukázkových firem a objem trhu zaměstnaneckého stravování či stravenek, protože poukázkové společnosti poskytují i poukázky pro jiné aktivity/zboží/služby než stravování. Dle iDnes⁵⁶ je marže poukázkových firem na stravenkách 6,5 % celkem. Avšak, jde zřejmě o údaje bez vlivu slev, navíc již neaktuální. Podle našich odhadů na základě podrobných dat od stravenkových firem jsou nyní marže na stravenkách v průměru cca 5,5 %. U zaměstnaneckého stravování jako celku počítáme pouze 3,5% marži, neboť

- 1) stravenky představují cca 46 % trhu zaměstnaneckým stravováním
- 2) kantýny zpravidla fungují na platbách kartou, s náklady a maržemi nižšími, než u stravenek.

Nicméně, podíl osobních nákladů na objemu stravenek/zaměstnaneckého stravování zůstává stejný.⁵⁷ U kantýn je nutno úměrně snížit marži z použití stravovacích karet, apod., což odhadujeme na 1 % (tj. 3,5 % výdajů na stravné jsou náklady provozu platebního systému).

V souvislosti s podíly výdajů společnosti na fungování systémů zaměstnaneckého stravování (3,5 %), resp. stravenkových systémů (5,5 %) je také nutno modifikovat statistiky nákladovostí, resp. ziskovostí kantýn a restaurací.

Dále je nutno vzít v úvahu, že stravenky a/nebo peněžní prostředky na stravovacích kartách jsou utráceny za zboží a služby včetně DPH. Nicméně, tržby, osobní náklady, zisky jsou bez DPH. Tak je

1. podíl nákladů platebního systému na výdajích na zaměstnanecké stravování $2,89 \% = 3,5 \% / 1,15$, kde 0,21 je sazba DPH pro tyto služby,
2. podíl osobních nákladů v platebním systému na výdajích na zaměstnanecké stravování $0,53 \% = 2,89 \% * 18,29 \% \text{ podíl osobních nákladů na tržbách}$,

⁵⁶ https://ekonomika.idnes.cz/stravenky-lidl-marze-obchody-dji-/ekonomika.aspx?c=A170619_2333572_ekonomika_rts

⁵⁷ Součin

- 1) podílu ON na tržbách poukázkových firem a
- 2) podílu tržeb poukázkových firem (bez DPH) na stravenkách

3. atd.

Tabulka 30: Některé ukazatele z finančních výkazů stravenkových firem

	Položka	Tržby	PH	ON	HV před daní	VK na konci	VK na začátku	VH po dani	Δfondů z přecen.	Dividenda	DPPO	Efektivní míra zdanění	Počet zaměstnanců	ON/zaměstnanec
2010	Sodexo Pass (2009/10)	567 972	402 297	113 819	357 205	294 719	0	291 359		-3 360	65 846	18,4%		
	Le Cheque	148 674	78 095	54 675	34 105	95 968	87 236	26 908	-207	17 969	7 197	21,1%		
	Edenred	366 512	257 776	94 774	46 625	1 302 541	1 415 575	30 186		143 220	16 439	35,3%		
2011	Sodexo Pass (2010/11)	600 309	431 997	126 732	348 727	287 709	0	284 349		-3 360	64 378	18,5%		
	Le Cheque	154 476	83 066	53 014	53 351	114 264	95 968	42 596	350	24 650	10 755	20,2%		
	Edenred	370 692	256 046	91 171	61 000	1 199 391	1 302 541	46 850		150 000	14 150	23,2%		
2012	Sodexo Pass (2011/12)	634 875	464 653	136 336	403 003	332 080	287 709	328 720		284 349	74 283	18,4%		
	Le Cheque	155 070	78 276	51 161	47 618	97 084	114 264	38 626		55 806	8 992	18,9%		
	Edenred	382 073	258 973	96 456	82 948	1 113 687	1 199 391	64 295		149 999	18 653	22,5%		
2013	Sodexo Pass (2012/13)	640 113	477 736	134 969	377 151	307 827	332 080	304 467		328 720	72 684	19,3%		
	Le Cheque	164 783	81 286	52 314	48 285	82 688	97 084	38 392		52 788	9 893	20,5%		
	Edenred	395 154	271 650	97 865	76 357	936 926	1 113 687	63 240		240 001	13 117	17,2%		
2014	Sodexo Pass (2013/14)	657 503	480 910	137 312	359 517	291 908	307 827	288 548		304 467	70 969	19,7%		
	Le Cheque (UP)	175 125	89 992	56 458	63 598	98 104	82 688	52 383		36 967	11 215	17,6%		
	Edenred	402 944	278 223	93 232	86 677	755 741	936 926	68 815		250 000	17 862	20,6%		
2015	Sodexo Pass (2014/15)	681 123	498 313	136 841	377 822	308 810	291 908	305 450		288 548	72 372	19,2%		
	Le Cheque (UP)	188 128	100 260	57 118	90 497	154 248	98 104	75 214	23 669	42 739	15 283	16,9%	74	771,864
	Edenred	441 243	310 214	95 733	118 631	598 640	755 741	92 896		249 997	25 735	21,7%	128	747,914
2016	Sodexo Pass (2015/16)	734 131	535 547	146 939	394 514	321 627	308 810	318 257		305 440	76 257	19,3%	137	1 072,547
	Le Cheque (UP)	212 249	117 313	61 416	129 284	129 052	154 248	111 036	-34 468	101 764	18 248	14,1%	78	787,384
	Edenred	468 247	323 798	100 737	146 804	467 806	598 640	119 166		250 000	27 638	18,8%	127	793,204
2017	Sodexo Pass (2016/17)	798 662	554 366	148 708	399 915	325 723	321 627	322 363		318 267	77 552	19,4%	148	1 004,783
	Le Cheque (UP)	236 907	126 422	67 898	104 174	135 705	129 052	84 754	4 596	82 697	19 420	18,6%	85	798,800
	Edenred	509 472	348 450	112 246	148 442	338 704	467 806	120 838		249 940	27 604	18,6%	138	813,376
2018	Sodexo Pass (2017/18)	886 112	597 379	160 277	429 933	345 157	325 723	346 321		326 887	83 612	19,4%	152	1 054,453
	Le Cheque (UP)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Edenred	588 834	386 496	109 541	202 093	377 836	338 784	160 030		120 978	42 063	20,8%	154	711,305

3.3.6 STÍNOVÁ EKONOMIKA A VOUCHERY

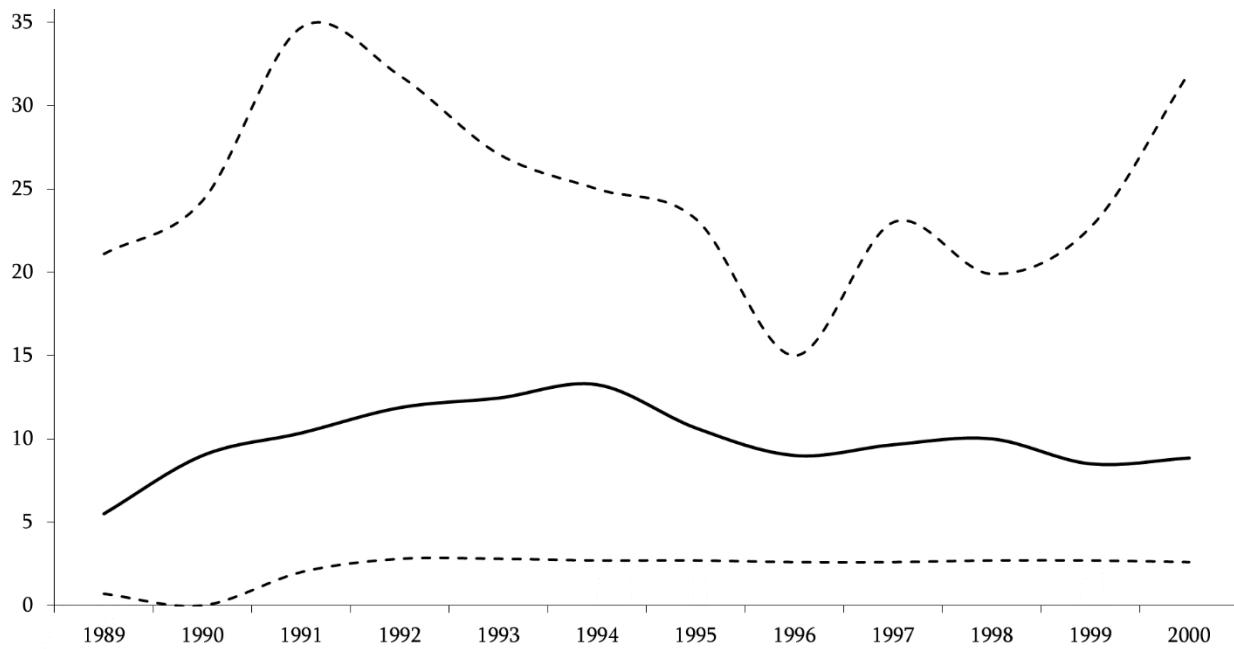
Zásadní otázkou je vliv stravenkového systému na černou (šedou) ekonomiku, která je pro transformující se ekonomiky závažným problémem. Zatímco peněžní příjmy jsou při neexistenci jednoznačného kontrolního systému (registrační pokladny) např. v pohostinství snadno zatajitelné, existence stravenkového systému vede k nutnosti vést evidenci, která zároveň brání operacím pro stát nevhodným, protože stínová ekonomika tento systém nevyužívá (viz Wanjek, 2005). Správné podchycení hospodářské aktivity tak může přinášet státu vyšší výnosy než ty, které ztrácí s uplatňováním výhod (daňových zvýhodnění) stravenkového systému (neboť je zdaněna celá aktivita, která dříve byla nelegální, v rámci stravenkového systému musí být všechny platby evidovány). Odhad velikosti stínové ekonomiky pro ČR jsou obsaženy např. v práci (Fassman, 2003), ale i dalších. Rozsah stínové ekonomiky v ČR je odhadován od cca 10 % HDP do 25 % HDP (Schneider, 2000 a 2013 nebo Horáková a Kux, 2003). Posledně jmenovaní autoři uvádějí, že stínová ekonomika je nejvíce prorostlá odvětvími ubytování a stravování, stavebnictví, přepravy a zemědělství (str. 8). Podle našeho názoru jsou nejlepší podmínky pro vznik stínové ekonomiky právě v odvětví ubytování a stravování a stavebnictví. Detailnějším odhadem se budeme zabývat v následujících částech studie.

Asi nejpřesnějším odhadem, byť s poměrně starými daty, je odhad dle (Fassmann, 2007, s. 151-154), který obsahuje přímo data za pohostinství a ubytování a za odvětví obchodu a oprav motorových vozidel, viz Tabulka 31 (na následující straně). Je samozřejmě otázkou, zda se od roku 2000 nebo 1998 změnily poměry v ČR natolik, aby bylo možné uvažovat výrazně jiné podíly šedé ekonomiky. Co se týká vývoje podílu šedé ekonomiky, máme k dispozici především odhady od r. 1989 do r. 2000 (tamtéž), které ukazují, že v krizových a pokrizových letech roste podíl šedé ekonomiky a lidé tak přirozeně kompenzují snížené příjmy tím, že se snaží uniknout regulaci nebo zdanění. Podíl šedé ekonomiky, resp. daňových úniků zjevně poroste také tehdy, pokud lidé nevěří tomu, že vybrané daně jsou hospodárně používány.

Co se týká pohostinství a obchodu a oprav, je dnes samozřejmě situace poněkud odlišná od konce 20. století, a to zejména v oblasti obchodu, kde dominují nadnárodní obchodní řetězce. Pohostinství a ubytování je stále doménou spíše individuálních podnikatelů nebo malých obchodních společností. Snazší zatajování příjmů lze čekat u individuálních podnikatelů, naopak ve velkých podnicích je to obtížnější kvůli kontrolním mechanismům, které tam musejí být zavedeny pro kontrolu zaměstnanců. Co se týká korupce a hospodaření s veřejnými prostředky, není možná dnes tolík zlodějny jako počátkem 90. let, kde stát ztrácel na špatných úvěrech (tehdy státních bank) zajištěných podvodnými zástavami, na špatné privatizaci, apod.

Poslední práce Schneidera (2013) odhadující podíl stínové ekonomiky na HDP v 31 evropských zemích včetně České republiky ukazuje naopak trend pozvolného snižování relativní velikosti šedé ekonomiky na národním hospodářství. Schneider pro rok 2012 uvádí 16% podíl stínové ekonomiky na českém HDP. Jelikož však publikace neobsahuje odhady za jednotlivé sektory ekonomiky (pouze celek), nelze byť novější expertízu v naší studii uplatnit. Zvažovali jsme též možnost využít relativních meziročních změn podílu šedé ekonomiky na HDP, poněvadž Schneiderovy práce umožňují vytvořit časovou řadu sahající i do roku 1998, resp. 2000. Nicméně vzhledem k metodologickým rozdílům ve výpočtu odhadu velikosti stínové ekonomiky oproti Fassmanovi (2007) není možné využít novější poznatky ani takto.

Obrázek 9: Vývoj odhadů podílu šedé ekonomiky na HDP v ČR v letech 1989 – 2000; zdroj: (Fassmann, 2007)



Tabulka 31: Rozsah a podíl stínové ekonomiky v odvětví pohostinství a ubytování a v odvětví obchodu a oprav motorových vozidel dle (Fassmann, 2007) – odhady Ondruš, ČSÚ

Položka	Pohostinství, ubytování			Obchod, opravy	
	1998	2000	2002	1998	2000
Produkce	66 089	86 215	103 576	1 931 917	2 177 355
Podhodnocení produkce	6 495	7 491		25 532	26 720
Podíl	9,83%	8,69%		1,32%	1,23%
Výkonová spotřeba + prodané zboží	49 921	53 950		1 915 750	2 146 300
Nadhodnocení nákladů	-2 077	-2 375		-5 677	-6 807
Podíl	-4,16%	-4,40%		-0,30%	-0,32%
Přidaná hodnota	16 167	32 265		167 388	193 829
Skrytá přidaná hodnota	8 572	9 866		31 209	33 527
Podíl	53,02%	30,58%		18,64%	17,30%
Mzdy	7 309	9 535		63 092	71 107
Černé mzdy	576	751		3 821	4 306
Podíl (černé mzdy/mzdy, resp. nevykázané ON/ON)	7,88%	7,88%		6,06%	6,06%
Spropitné	1 540	2 009	2 414		
Část stínové ekonomiky, kterou řeší zam. strav.					
spropitné + podhodnocení produkce	8 035	9 500		25 532	26 720
v % z tržeb	12,16%	11,02%		1,32%	1,23%
černé mzdy v % z mezd celkem	7,88%	7,88%		6,06%	6,06%
Nadhodnocení nákladů v % z tržeb	3,14%	2,75%		0,29%	0,31%

Údaje o rozsahu stínové ekonomiky v Tabulka 31 je však třeba ještě přepočít na medián odhadu velikosti stínové ekonomiky v ČR. Zatímco Fassmann (2007) uvádí odhady podílu stínové ekonomiky na HDP dle Ondruše a ČSÚ okolo 5 % pro roky 1998 a 2000, zatímco medián odhadů uvedených ve

(Fassmann, 2007, str. 180 – 183) činí mezi 8,8 % a 10 %.

Tabulka 32: Rozsah a podíl stínové ekonomiky v odvětví pohostinství a ubytování a v odvětví obchodu a oprav motorových vozidel dle (Fassmann, 2007) – přepočteno na medián odhadů podílu stínové ekonomiky na HDP

Část stínové ekonomiky, kterou řeší zam. strav. není-li uvedeno jinak, v mil. Kč	Pohostinství, ubytování		Obchod, opravy	
	1998	2000	1998	2000
spropitné + podhodnocení produkce	8 035	9 500	25 532	26 720
v % z tržeb	12,16%	11,02%	1,32%	1,23%
po přepočtu na medián odhadu SE	24,21%	20,28%	2,63%	2,26%
černé mzdy v % z mezd celkem	7,88%	7,88%	6,06%	6,06%
po přepočtu na medián odhadu SE	15,69%	14,50%	12,06%	11,14%
Nadhodnocení nákladů v % z tržeb	3,14%	2,75%	0,29%	0,31%

To jsou ovšem, ve světle jiných odhadů, relativně nízké údaje. Například Medina a Schneider (2018) uvádějí odhady mezi 10 % a 17 % šedé ekonomiky pro ČR v roce 2017.

K datu zpracování studie je v ČR zavedena elektronická evidence tržeb (EET). Některé prodeje ve stravovacích zařízeních mohou být realizovány načerno, nicméně tento předpoklad se zdá být velmi silný. Je spíše pravděpodobné, že není vykazována část příjmů odpovídající spropitnému. To může činit mezi 5 % a 10 % z tržeb restaurací (průměr 7,5 %). Je zjevné, že spropitné nebude vykazováno ani v tržbách, ani v osobních nákladech (7,5 % z tržeb je cca 33,8 % osobních nákladů). Nadto může být nadhodnocena spotřeba, avšak možný rozsah jejího nadhodnocení je při EET a současné úrovni ziskové marže v pohostinství a stravování stravenkovými systémy neodstranitelný. Míru šedé ekonomiky v obchodě odhadujeme v současnosti (s EET) na 0 %, a to i s ohledem na absolutní dominanci obchodních řetězců, kde tržby jsou evidovány a odměny zaměstnanců jsou vázány za rozsah ztrát.

3.4 Stravenky vs. závodní jídelny

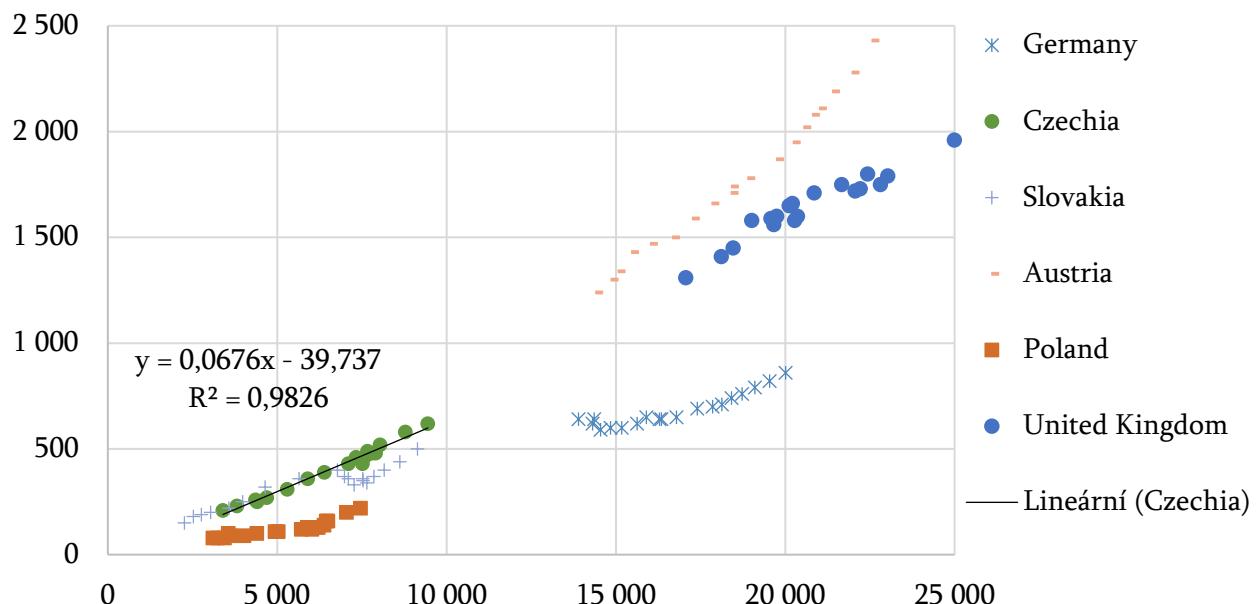
Cca 4,5 % zaměstnanců, kteří odpovídali v dotazníku pro zaměstnance, a cca 6 % zaměstnavatelů, kteří odpovídali v dotazníku pro zaměstnance, uvedlo, že v jejich organizaci využívají závodní jídelnu coby systém zaměstnaneckého stravování. Z odpovědí zaměstnavatelů plyne, že by výrazně omezili nebo zcela zrušili systém zaměstnaneckého stravování ve své organizaci, a to na cca 64,5 % původního rozsahu v 1. roce po zrušení daňového zvýhodnění (vážený průměr, kde vahami je počet zaměstnanců). Zaměstnavatelé, kteří přispívají na stravenky, by omezili rozsah systému zaměstnaneckého stravování ve své organizaci v průměru na cca 40 % v 1. roce po zrušení daňového zvýhodnění (opět průměr vážený počtem zaměstnanců). Ze zaměstnanců, kteří se stravují v závodních jídelnách, by ovšem cca 76,7 % po zrušení nebo omezení kantýny přestalo do kantýny chodit úplně, zatímco ze zaměstnanců, kteří dostávají příspěvky na stravenky, by omezilo své útraty v restauracích (bral si jídlo na pracoviště) „pouze“ 72,5 %.⁵⁸

⁵⁸ Upozorňujeme na to, že tato čísla jsou vypočtena dle počtu zaměstnanců, protože u některých zaměstnavatelů a zaměstnanců, kde je uveden jako způsob stravování kantýna, nejsou uvedeny částky příspěvků na stravování a zejména u zaměstnavatelů je vzorek dat relativně malý (28 responsí). Shora uvedená procenta se tedy nemusí a nejspíše ani nebudou shodovat s údaji, které jsou uvedeny v Kč.

Tak obdržíme ve výsledku (ať již uvažujeme průměr z názoru zaměstnavatelů a zaměstnanců nebo to, že by zaměstnanci reagovali v rozsahu shora uvedeném na omezení příspěvků na stravování, jak uvedeno výše) velmi podobné statistiky pro kantýny i stravenky. S ohledem na malý podíl responsí, kdy respondenti uvedli, že se stravují v závodní jídelně (nebo toto stravování zaměstnancům poskytuje), jsou chyby odhadu podle našeho názoru takové, že můžeme použít jeden průměrný údaj za oba systémy zaměstnaneckého stravování jak pro kantýny, tak i pro stravenky. Budeme tedy dále pracovat s daty z celého dotazníku pro určení míry opuštění systémů zaměstnaneckého stravování zaměstnavateli a zaměstnanci – v případě stravenek i zaměstnaneckého stravování jako celku.

3.5 Podíl útraty za stravování na výdajích domácností

Podíl útraty za stravování v pohostinstvích a restauracích v jednotlivých zemích EU je podle dat Eurostatu relativně stabilní, i když v některých případech dochází ke značnému výkyvu nebo vývoji. Zdá se, že není významně ovlivněn úrovní příjmů (ať již v EUR dle směnného kurzu nebo dle parity kupní síly), ale spíše jinými determinanty (např. spotřební zvyklosti, příp. i daňové zvýhodnění příspěvků na stravování). V ČR v posledních letech mírně rostl a regresní koeficient míry růstu výdajů na stravování v restauracích, pohostinstvích a kantýnách k celkovým výdajům domácností lze odhadnout na 6,76 %. S ním také budeme počítat, když lze předpokládat, že tato část daňové úspory zaměstnanců půjde na stravování v restauracích a pohostinstvích. Následující graf ukazuje trajektorie za vybrané země.



4 VÝSLEDKY

4.1 Principy kvantifikace vlivu výdajového paušálu

Strukturální změny (přesun spotřeby z kolektivního stravování na stravování individuální) jsou u výdajového paušálu obdobné jako při plném zdanění příspěvků na stravování odvody z mezd. Je nutno pouze vzít v úvahu dopad fiskálního stimulu v podobě snížení zdanění mezd.

Objemové změny jsou následující (uvádíme pouze střední variantu situace, kdy budou v praxi paušálem nahrazeny pouze stravenky; údaje jsou na roční bázi v cenách a objemech trhu roku 2019):

1. Úbytek příspěvků na stravování (19,510 mld. Kč) je kompenzován využitím výdajového paušálu (71,414 mld. Kč), což umožňuje zaměstnavatelům uspořit 28,84 % (viz výše míry kompenzace příjmů z příspěvků na stravování při jejich zdanění) z takto vzniklé částky osvobozené od odvodů z mezd (71,414 mld. Kč – 19,510 mld. Kč) a tím dále snížit základ daně z příjmů fyzických osob v § 5 a 6 zákona o DzP (závislá činnost) o cca 14,968 mld. Kč tak, že čistá mzda zůstane přibližně stejná.⁵⁹ Takto ztratí stát na zdanění mezd přibližně 35,77 mld. Kč.
2. U státních či polostátních institucí (příspěvkové, rozpočtové organizace, státní podniky, apod.) předpokládáme, že změna zdanění bude kompenzována do veřejných rozpočtů, tj. veřejné rozpočty tímto ušetří 30 % (odhadovaný podíl příspěvků na stravování u stát.organizací na příspěvcích na stravování celkem) z 35,772 mld. Kč, tj. 10,732 mld. Kč.
3. Zaměstnanci tak zvýší svůj čistý roční příjem o 20,804 mld. Kč (jako rozdíl celkové daňové úspory 29,574 mld. Kč snížené o původní úspory v rámci stravenek a kantýn ve výši 6,199 mld. Kč a o část daňové úspory, kterou si díky daňové incidenci na trhu práce vezmou zaměstnavatelé, tj. 14,968 mld. Kč).
4. O 26,126 mld. Kč se sníží využití stravenkových systémů, z čehož je 15,883 mld. Kč utráceno v restauracích v hodnotě stravenek (pro stravenky a kantýny jde o údaje 56,383 mld. Kč a 46,139 mld. Kč, když u kantýn je objem příspěvků plně utracen. K tomu však je dalších 5,724 mld. Kč útraty v doplatcích nad hodnotu stravenky (36 %). Okolo cca 27,5 % respondentů v různých dotaznících (ať již našem nebo PPM Factum) se vyjadřovalo, že by se v restauracích stravovalo i nadále a obdobný údaj o poměru návštěv restaurací (1 ku 3 v neprospěch osob bez stravenek) vyplývá i z průzkumu skutečného spotřebního chování. Tedy 5,931 mld. Kč lze zpět přičíst do tržeb restaurací, resp. 14,237 mld. Kč u restaurací a kantýn. Dále je třeba počítat s tím, že fiskální impuls 20,804 mld. Kč a částky neutracené v restauracích a jídelnách ani v obchodě (za suroviny na přípravu jídla nahrazujícího stravování v restauraci či jídelně) ovlivní spotřebu a cca 6,76 % (směrnice regresní přímky výdajů na stravování v restauracích a jídelnách k výdajům domácností celkem), tj. dalších 1,973 mld. Kč (u dopadu pouze na restaurace) či 2,744 mld. Kč (u dopadu paušálu na zam.stravování jako celek) bude utraceno za stravování. Celkově tak lze odhadnout
 - i. pokles tržeb vykazovaných v pohostinství na 13,702 mld. Kč včetně DPH, tj. 11,914 mld. Kč bez DPH.
 - ii. pokles tržeb vykazovaných v pohostinství a stravování na 34,781 mld. Kč vč. DPH, tj. 30,244 mld. Kč bez DPH.
5. Osobní náklady představují cca 25,50 % tržeb bez DPH v pohostinství a stravování v podnikatelské sféře (dle statistik MPO) a 19,48 % celkem (dle údajů ČSÚ), což odpovídá 22,17

⁵⁹ Pojistné sociálního a zdravotního pojištění tvoří 25,26 % z nákladů práce (=0,338/1,338)

%, resp. 16,94 % k tržbám vč. DPH (ke snížení útraty ve stravovacích zařízeních vlivem přechodu na paušál), tj. 3,038 mld. Kč pro restaurace a 5,892 mld. Kč pro restaurace a kantýny celkem. Při odhadované výši osobních nákladů na pracovníka a rok 320 586 Kč to znamená úbytek 9,477 tis. evidenčních zaměstnanců přepočtených na plný úvazek v restauracích a 18,377 tis. v kantýnách a restauracích (pokud by paušál znamenal i zánik kantýn). Ze vztahu přepočteného evidenčního počtu zaměstnanců a počtu zaměstnaných osob (ve fyzických osobách) dle ČSÚ za rok 2017 (139 551 osob vs. 88 780 evidenčních zaměstnanců) lze dovodit, že ve fyzických osobách by šlo o 14,897 tis. fyzických osob v restauracích, resp. 28,886 fyzických osob v pohostinství a stravování celkem (pokud by paušál znamenal i zánik kantýn).

V podrobnostech viz přflohy.

V Praze dne 20. ledna 2020

Zpracovatel:

Ředitel IOM:

.....
Ing. Tomáš Buus, Ph.D.

.....
prof. Ing. Miloš Mařík, CSc.

5 SEZNAM PŘÍLOH

1. Výsledky dotazníku
2. Výpočtové tabulky