

PORAČUN POVRAČILA STROŠKOV ZA PREHRANO KOT NOVOLETNI PREJEMEK ZAPOSLENIH

Pojasnilo DURS, št. 4210-200/2010, 13. 1. 2011

V tem pojasnilu obravnavamo vprašanje glede davčne obravnave poročila povračila stroškov za prehrano, ki ga delodajalec izplača svojim delavcem ob koncu leta. Pri tem delodajalec svojim delavcem tekoče izplačuje povračilo stroškov za prehrano v znesku, ki je določen v panožni kolektivni pogodbi oziroma jim dnevno zagotavlja topli obrok določene vrednosti, razliko do višine neobdavčenega zneska po 2. členu Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 140/06, 76/08; v nadaljnjem besedilu: Uredba), pa jim izplača ob koncu leta.

Davčna uprava v zvezi z obravnavanjem vprašanjem pojasnjuje naslednje:

V 35. členu Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 51/2010 - UPB6 in 106/2010) je določeno pravilo vključevanja vseh izplačil v zvezi z delovnim razmerjem v dohodek iz delovnega razmerja po tem zakonu. Po 36. členu ZDoh-2 se v dohodek iz delovnega razmerja vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. V 44. členu ZDoh-2 pa je za določena povračila stroškov v zvezi z delom ter določene prejemke iz delovnega razmerja določeno, da se ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, pri čemer so pri posameznih povračilih in prejemkih določeni pogoji in višine, do katerih se ti ne vštevajo v davčno osnovo.

Za povračila stroškov prehrane je v 44. členu ZDoh-2 določeno, da se v davčno osnovo ne vštevajo do višine, ki jo določi vlada. Neobdavčen znesek teh povračil je določen v 2. členu Uredbe. Po tej določbi se povračilo stroškov za prehrano med delom ne vštevava v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, za vsak dan, ko je delojemalec na delu prisoten štiri ure ali več, do višine 6,12 eura. Če je delojemalec na delu prisoten deset ur ali več, se za ta dan, poleg prej navedenega zneska povračila stroškov za prehrano med delom, v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevava povračilo stroškov za prehrano med delom, do višine 0,76 eura za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po osmih urah prisotnosti na delu.

Pri davčni obravnavi dohodka je treba izhajati iz enega od osnovnih načel davčnega postopka, ki je določeno v drugem odstavku 5. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06 s sprem.). Skladno s to določbo se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini in se v tem okviru, upoštevaje tretji odstavek 74. člena ZDavP-2, tudi presodi, ali gre morda za navidezne pravne posle. To pomeni, da je treba tudi poračun povračila stroškov prehrane, ki ga v višini razlike med višino neobdavčenega zneska po Uredbi in zneska po kolektivni pogodbi, ki se delavcu tekoče izplačuje, delodajalec izplača ob koncu leta, obravnavati po njegovi dejanski gospodarski (ekonomski) vsebini.

Pri vsebinski opredelitvi povračila stroška prehrane med delom je treba izhajati iz 130. člena Zakona o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 42/02 s sprem.), s katerim je določena pravica delavca do povračila določenih materialnih stroškov (tudi stroškov prehrane), ki mu nastanejo v zvezi z opravljanjem dela. ZDR določa pravico, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi s splošno veljavo oziroma izvršilnemu predpisu, če višina ni določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo.

Izhajajoč iz navedene ureditve v ZDR lahko določimo naravo dohodka v obliki povračila stroškov prehrane med delom oziroma kriterije, na podlagi katerih je mogoče presojati ali gre po ekonomski vsebini za to vrsto dohodka:

- pravica do povračila stroškov prehrane med delom je lahko pogojena samo z dejanskim nastankom stroškov prehrane, torej s prisotnostjo na delu, kar pomeni, da navedena pravica ne more biti, niti delno, pogojena s kakšnim drugim pogojem, npr. uspešnost poslovanja ali likvidnost,
- stroški prehrane v zvezi z delom delavcu nastanejo vsak dan, ko je na delu, zato je v skladu z namenom pravice do povračila stroškov prehrane med delom bistveno, da je temu prilagojena tudi dinamika izplačevanja,
- višina pravice mora biti določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo oziroma izvršilnim predpisom ali tudi s kolektivno pogodbo na ravni podjetja, aktom delodajalca oziroma pogodbo o zaposlitvi.

Glede na navedeno, zgolj formalno dokazovanje preko ureditve v delovno pravnih aktih delodajalca, da gre za povračilo stroškov prehrane med delom, ne zadostuje za odločitev, ali se prejemek tudi z davčnega vidika lahko obravnava kot povračilo stroškov prehrane med delom.

Če je pri presoji ekonomske vsebine obravnavanega prejemka ugotovljeno, da kljub formalni pravni ureditvi glede vrste dohodka in načina njegovega izplačila v aktih delodajalca, po vsebini ne gre za povračilo stroškov za prehrano med delom, temveč za drug prejemek iz delovnega razmerja (npr. novoletna nagrada), je treba od tega prejemka v celoti obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter obvezne prispevke za socialno varnost.