

PROMOCIJA ZDRAVJA NA DELOVNEM MESTU

Pojasnilo DURS številka: 4230-548528/2013-3 z dne 8. 10. 2013

Promocija zdravja na delovnem mestu

Davčni zavezanec navaja, da Zakon o varnosti in zdravju pri delu – ZVZD-1 (Uradni list RS, št. 43/11) določa, da mora delodajalec zagotoviti varnost in zdravje delavcev pri delu ter da mora načrtovati in izvajati promocijo zdravja na delovnem mestu. V ta namen je delodajalec dolžan pisno oceniti tveganja, katerim so oziroma bi lahko bili delavci izpostavljeni pri svojem delu ter izdelati in sprejeti izjavo o varnosti z oceno tveganja v pisni obliki. Izjava o varnosti z oceno tveganja mora vsebovati zlasti načrt za izvedbo predpisanih zahtev in ukrepov, načrt in postopke za izvedbo ukrepov v primerih neposredne nevarnosti ter opredelitev obveznosti in odgovornosti odgovornih oseb delodajalca in delavcev za zagotavljanje varnosti in zdravja pri delu. V izjavi o varnosti z oceno tveganja delodajalec določi posebne zdravstvene zahteve, ki jih morajo izpolnjevati delavci na podlagi strokovne ocene izvajalca medicine dela. Po določbi 32. člena ZVZD-1 mora delodajalec promocijo zdravja na delovnem mestu načrtovati ter zanj zagotavljati potrebna sredstva, pa tudi način spremljanja njenega izvajanja. Smernice za določitev in pripravo promocije zdravja na delovnem mestu bo izdal minister, pristojen za zdravje. Iz obvestila Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, Inšpektorata Republike Slovenije za delo Promocija zdravja na delovnem mestu z dne 27. 7. 2012 izhaja, da Evropska agencija za varnost in zdravje pri delu med primernimi individualnimi ukrepi delodajalca za promocijo zdravja na delovnem mestu navaja več možnih ukrepov. Nadzor nad izvajanjem ZVZD-1 opravlja inšpekcija dela, delodajalec pa se kaznuje z globo, če ne sprejme z ZVZD-1 predpisanih ukrepov in ne zagotovi izvajanja le teh. Pri načrtovanju in izvajanju promocije zdravja na delovnem mestu se pojavljajo določena vprašanja glede obravnave plačil delodajalca z vidika bonitete delojemalca, pravice do odbitka DDV in davčnega priznavanja oziroma nepriznavanja odhodkov. V nadaljevanju posredujemo pojasnilo, usklajeno z Ministrstvom za finance:

1. Davčna obravnava plačil delodajalca za zagotavljanje promocije zdravja na delovnem mestu z vidika dohodnine

Plačila, ki jih delodajalec nameni za zagotavljanje promocije zdravja delavcev na delovnem mestu ni mogoče na splošno izvzeti iz bonitet. Pri opredelitvi, ali se ta plačila, štejejo za boniteto ali ne, je treba upoštevati dejstva in okoliščine posameznega primera v skladu z veljavno opredelitvijo bonitet po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2.

V zvezi z zagotavljanjem promocije zdravja na delovnem mestu, po ZVZD-1, je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik.

Po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12) so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. Skladno s prvim odstavkom 36. člena ZDoh-2 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo. Skladno s prvim odstavkom 39. člena ZDoh-2 je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo.

V tretjem odstavku 39. člena ZDoh-2 je določeno, katere ugodnosti se ne štejejo za boniteto. Po tej določbi so tako iz bonitete izvzeta tudi določena plačila delodajalca, ki so vezana na izvajanje ZVZD-1, in sicer:

- plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev

zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca (3. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2), podrobneje so vrste in obseg zdravstvenih pregledov določene v Pravilniku o preventivnih zdravstvenih pregledih delavcev;

- plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, pod pogojem, da iz izjave o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca skladno s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu sledi, da je treba takemu delojemalcu zagotoviti cepljenje (4. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2);
- plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona in bi opustitev zavarovanja oziroma plačila pomenila kršitev zakona (5. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2).

Plačila delodajalca za promocijo zdravja, ki jih ni mogoče uvrstiti med ugodnosti po 3., 4. ali 5. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, se lahko, z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin posameznega primera, izvzamejo iz bonitete tudi, če so izpolnjeni pogoji iz 1. točke prvega odstavka 39. člena ZDoh-2 ali iz petega odstavka 39. člena ZDoh-2.

Bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 eurov (peti odstavek 39. člena ZDoh-2) in ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kot je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo in v drugih podobnih primerih zagotavljanja običajnih ugodnosti (1. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2), se po določbah ZDoh-2 ne štejejo kot boniteta, in se ne vključujejo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Iz navedenega izhaja, da plačil delodajalca za promocijo zdravja na delovnem mestu, po veljavnih določilih ZDoh-2, ni mogoče na splošno izvzeti iz bonitet oziroma se ta plačila ne štejejo za boniteto le, če so izpolnjeni pogoji za izvzem po eni izmed predhodno navedenih določb.

2. Ali ukrepi izvajanja promocije zdravja na delovnem mestu predstavljajo davčno priznan odhodek po ZDDPO-2?

Davčna obravnava odhodkov za promocijo zdravja je odvisna od presoje vsebine odhodkov v vsakem posameznem primeru. Pod pogojem, da so ukrepi promocije zdravja vključeni v izjavo o varnosti z oceno tveganja, se odhodki, nastali na tej osnovi, lahko obravnavajo kot davčno priznani odhodki ob upoštevanju omejitev iz 29. člena v povezavi z 12. členom ZDDPO-2. Odhodki delodajalca iz naslova izvajanja promocije zdravja, ki ne upoštevajo zgoraj navedenih omejitev, se ne štejejo za davčno priznane odhodke, razen v primeru stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčeni z dohodnino.

Pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 in 94/12) se priznajo odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače, pri tem pa se po temeljnem davčnem načelu glede priznavanja odhodkov, ki je določeno v 29. členu ZDDPO-2, davčno priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V skladu s tem načelom se za odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, štejejo odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti oziroma niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki delodajalca nastali z ukrepi za izvajanja promocije zdravja na delovnem mestu, ki se ne izvajajo na delovnem mestu med delovnim časom in ne izhajajo iz zdravstvenih tveganj neposredno povezanih z opravljanjem dela, praviloma ne izpolnjujejo pogojev za

priznanje po 29. členu ZDDPO-2, razen če je tak konkretni ukrep neposredno predpisan z zakonom.

V skladu s 3. točko prvega odstavka in 2. točko drugega odstavka 30. člena ZDDPO-2 se davčno ne priznajo stroški, ki se nanašajo na privatno življenje zaposlenih, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. V povezavi s tem je v tretjem odstavku 35. člena ZDDPO-2 določeno, da se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Stroški delodajalca, povezani s privatnim življenjem zaposlenih, ki na podlagi dejstev in okoliščin niso obdavčeni kot boniteta po 39. členu ZDoh-2, se tako davčno ne priznajo kot odhodki, če glede na dejstva in okoliščine primera izhaja, da ta izplačila po 29. členu ZDDPO-2 predstavljajo odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2.

3. Ali lahko delodajalec od stroškov izvajanja promocije zdravja odbije DDV?

Izpolnjevanje pogojev za odbitek DDV je odvisno od presoje vsebine stroškov v vsakem konkretnem primeru.

Davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV na podlagi računov za stroške, kot so na primer:

- pomoči pri kritju stroškov telesne vadbe zunaj delovnega časa, kot so članarine za športne klube ali središča za preživljanje prostega časa;*
- organizacije športnih dogodkov v podjetju;*
- tečajev sprostitve in zaupnega psihološkega svetovanja.*

Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV po določbah ZDDV-1 pa ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV za stroške, kot so na primer:

- zagotavljanje koles za vožnjo na krajših razdaljah znotraj velikega delovnega območja;*
- tečajev za pridobitev kompetenc za obvladovanje z delom povezanega stresa.*

Davčni zavezanec ima v skladu s prvim odstavkom 63. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A) pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec potrebuje tako za transakcije, pri katerih DDV lahko odbije v skladu s 63. členom tega zakona, kot za transakcije, pri katerih DDV ne sme odbiti, se na podlagi prvega odstavka 65. člena ZDDV-1 lahko odbije samo tak delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam. Ta delež se določi v skladu s tem členom za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec.

Za pravico do odbitka morajo pridobljeno blago in storitve imeti neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčljivimi transakcijami, da pravica do odbitka DDV, ki jo nosijo to blago ali storitve, predvideva, da je strošek, ki je nastal pri njihovi pridobitvi, del stroškovnih komponent obdavčljivih transakcij. Zaradi tega mora tak strošek biti del stroškov izhodnih transakcij, ki uporabljajo pridobljeno blago in storitve.*

Omejitev pravice do odbitka ZDDV-1 določa v 66. členu, ki je izjema od splošnega načela, da se DDV, plačan v zvezi z nakupom blaga oziroma storitev, ki se uporabijo za opravljanje obdavčene in določene oproščene dejavnosti, lahko odbije od davčne obveznosti. Namen te določbe je preprečiti zlorabe na tem področju, predvsem pa preprečiti, da bi se v končni porabi znašlo blago ali storitve, od katerih ne bi bil obračunan DDV. Prav tako je namen določbe izključiti iz pravice do odbitka DDV nekatere kategorije izdatkov, ki niso nujno neposredno povezani z dejavnostjo družbe ali za katere

se ne more šteti, da so nastali izključno za poslovne namene, četudi so nastali pri poslovanju družbe.

Pravice do odbitka DDV ni mogoče uveljaviti za nakup blaga ali storitev, ki vključujejo elemente zasebne ali končne potrošnje, zato je izpolnjevanje pogojev za odbitek DDV odvisna od presoje vsebine stroškov v vsakem konkretnem primeru.

Omejitev pravice do odbitka DDV za nabave blaga oziroma storitev za prosti čas in rekreacijske dejavnosti izhaja iz 176. člena Direktive Sveta 2006/112/ES, po katerem za izdatke, ki niso nedvoumno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo, v nobenem primeru ni dana pravica do odbitka. Omejitev pravice do odbitka DDV za nabave blaga oziroma storitev za prosti čas in rekreacijske dejavnosti izhaja tudi in druge točke Smernice 29. sestanka Komisije za DDV (v nadaljevanju smernica). Namen smernice je pomagati državam članicam pri usklajenem izvajanju in uporabi členov Direktive Sveta 2006/112/ES v nacionalni zakonodaji ter pomagati podjetjem s praktičnimi vidiki. Omenjena smernica je dostopna na [naslednji spletni strani](#).

Iz navedenega izhaja, da če davčni zavezanec stroškov izvajanja promocije zdravja neposredno ne zaračuna, prav tako ti stroški niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso za strogo poslovne namene, pravice do odbitka DDV od stroškov izvajanja promocije zdravja ni mogoče uveljaviti.

OPOMBA: *Povzeto po sodbi Evropskega sodišča C-408/98 (Abbey National)