

IZOBRAŽEVANJE DELOJEMALCA – BONITETA, ODHODEK

Pojasnilo DURS, št. 4210-831/2006, 7. 6. 2006

Zavezanec sprašuje, ali povračilo stroškov za izobraževanje ob delu, ki ga delodajalec namenja za svojega delojemalca, pomeni boniteto oziroma ali je to davčno priznan odhodek za podjetje. To je delavec, zaposlen kot vodja krovne enote, izobražuje pa se za poklic inženirja komunale. V pogodbi o izobraževanju, ki nam jo je posredoval, je navedeno, da podjetje podpira izobraževanje delavcev, saj novo znanje prispeva k boljši učinkovitosti in kakovosti dela, vendar pa podjetje delavcu ne zagotavlja razporeditve na drugo delovno mesto po končanem šolanju. Na podlagi navedenih določil pogodbe se je v predlogu odgovora opredelil, da povračilo stroškov tega izobraževanja, ki ga podjetje nameni za svojega delojemalca, pomeni boniteto po ZDoh-1 in hkrati davčno nepriznan odhodek po ZDDPO-1. V zvezi s tem odgovarjamo:

Pri presoji, ali plačila za izobraževanje, ki jih plačuje delodajalec na podlagi pogodbe z delavcem, veljajo za boniteto po 5. točki drugega odstavka 27. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB3 in 47/06), je treba upoštevati tudi četrti odstavek istega člena, ki določa, da za boniteto ne veljajo plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki sta v zvezi s poslovanjem delodajalca.

V skladu z navedenimi določbami za boniteto veljajo plačila delodajalca za izobraževanje delojemalca, ki ni v zvezi s poslovanjem delodajalca oziroma ni v skladu s potrebami delovnega procesa in ni opravljeno zaradi ohranitve oziroma širitve sposobnosti za delo na delovnem mestu in ohranitve zaposlitve. V skladu s prvim odstavkom 172. člena Zakona o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 42/02) je tovrstno izobraževanje opredeljeno kot pravica in dolžnost delavca.

Pri uresničevanju pravice in dolžnosti delavca do izobraževanja se v skladu z omenjeno določbo ZDR upoštevajo interesi in potrebe tako delodajalca kakor delavca, vendar oboje le v obsegu, ki se prekriva z interesi in potrebami delovnega procesa. Delodajalčevi interesi so tako lahko utemeljeni le z interesi, potrebami in zahtevami delovnega procesa, ne pa na primer z delavčevimi osebnostnimi lastnostmi. Izobraževanje, ki izhaja iz potreb delovnega procesa, mora biti namenjeno tudi upoštevanju delavčevih interesov, vendar le v tistem obsegu, ki se prekriva z interesi delovnega procesa. Pomemben je zlasti interes delavca: da ohrani splošne in posebne pogoje za usposobljenost za delovno mesto, da doseže pogoje za napredovanje na delovnem mestu, da se usposobi in izobrazi za drugo delo, če je to pogoj za ohranitev zaposlitve pri delodajalcu, da pridobi znanje in zmožnosti za širši poklicni in karierni razvoj. Če je bil pri izobraževanju upoštevan delavčev interes, da pridobi poglobljeno znanje z nekega področja, je pomembno, da se ta interes prekriva z interesi in potrebami delovnega procesa.¹

Medsebojne pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev v zvezi z izobraževanjem, izpopolnjevanjem in usposabljanjem se določijo s pogodbo o izobraževanju, pri presoji, ali je izpolnjen pogoj za vključevanje plačil stroškov za izobraževanje v davčno osnovo, pa je poleg te pogodbe treba upoštevati tudi določila kolektivnih pogodb, pogodbe o zaposlitvi in tudi drugih splošnih aktov delodajalca (npr. akt o sistematizaciji delovnih mest, opis dela delovnih mest, kadrovski načrt, morebitni poslovni načrt o razširitvi dejavnosti v novo področje).

V obravnavanem primeru je v pogodbi o izobraževanju ob delu določeno, da podjetje delavcu ne zagotavlja razporeditve na drugo delovno mesto po končanem šolanju, iz določil te pogodbe pa ni razvidna obveznost delavca, da mora ostati v delovnem razmerju pri delodajalcu še določeno obdobje po končanem izobraževanju, oziroma v nasprotnem primeru (zaradi morebitnega delavčevega razdrtja pogodbe o zaposlitvi v tem obdobju) obveznost povrnitve stroškov šolanja. Navedeno kaže na to, da plačilo stroškov izobraževanja za delavca pomeni ugodnost in velja za boniteto po 5. točki drugega odstavka 27. člena ZDoh-1. Le kadar je pridobitev novega znanja delavca povezana s poslovanjem podjetja oziroma je to v interesu delovnega procesa podjetja ali če ima delavec možnost za napredovanje na delovnem mestu po pridobljeni višji stopnji izobrazbe oziroma možnost za pridobitev novega delovnega mesta pri delodajalcu, za

katero bo po končanem šolanju usposobljen, plačila delodajalca za izobraževanje delavca na podlagi četrtega odstavka 27. člena ZDoh-1 ne veljajo za boniteto.

Določba tretjega odstavka 11. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, 33/06 – UPB2) določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenih računovodskih standardov.

Slovenski računovodski standardi – SRS (Uradni list RS, št. 118/05), konkretno SRS 15 (2006), ki obravnava stroške dela in stroške povračil zaposlencem, v točki 15.26 določa, da se šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, obravnavajo kot stroški storitev. SRS 14 (2006), ki obravnava stroške materiala in storitev, pa v točki 14.10 določa, da se storitve priznavajo na podlagi listin (npr. internih aktov podjetja – pravilnik o štipendiranju, kadrovske načrt, sistemizacija delovnih mest ...), ki dokazujejo, da so storitve praviloma povezane z nastalimi gospodarskimi koristmi. Navedeno pomeni, da je treba odhodke za štipendije in šolnine (v konkretnem primeru povračilo stroškov za izobraževanje ob delu) presojati s stališča obligacijskega razmerja med štipenditorjem in štipendistom, ki nastane na podlagi internih aktov podjetja in v skladu z njimi, s kadrovskim načrtom in predvsem z dejanskimi potrebami po kadrih, ki jih gospodarski subjekt mora imeti za opravljanje dejavnosti oziroma pridobivanje prihodkov.

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po ZDDPO-1. Določba drugega odstavka 20. člena ZDDPO-1 določa, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
2. imajo značaj privatnosti,
3. niso v skladu z običajno poslovno prakso.

Odhodek za povračilo stroškov za izobraževanje ob delu ni odhodek, ki je neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti, in ni posledica opravljanja dejavnosti. Iz določbe 1. člena Pogodbe o izobraževanju ob delu, da podjetje delavcu ne zagotavlja razporeditve na drugo delovno mesto po končanem študiju, izhaja, da je to odhodek, ki ima značaj privatnosti in ki ni potreben za pridobitev prihodkov.

Samo kadar interni akti podjetja (kadrovske načrt, sistemizacija delovnih mest ...) in predvsem dejanske potrebe gospodarskega subjekta (ta v svojih aktih predvidi potrebe po kadrih in objavi razpis za štipendiranje) zahtevajo kader z dodatno izobrazbo in je to šolanje in štipendiranje na takšni smeri, ki je v neposredni zvezi z dejavnostjo štipenditorja, hkrati pa prinaša gospodarske koristi, se takšni odhodki lahko priznajo kot odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov. Odgovornost za dokazovanje potrebnosti tovrstnih odhodkov pri ugotavljanju dobička je vedno na strani delodajalca oziroma (v konkretnem primeru) štipenditorja.

¹ *Povzeto po Zakonu o delovnih razmerjih s komentarjem in stvarnim kazalom – B. Kresal, K. Kresal Šoltes, D. Senčur Peček, Ljubljana, 2002, Založniška hiša Primath d. o. o.*