

VPRAŠANJE GLEDE DAVKOV IN PRISPEVKOV OD STROŠKOV PRIDOBIVANJA DOVOLJENJ ZA DELO IN PREBIVANJE TUJCEV

Pojasnilo DURS, št. 4210-992/2011, 28. 1. 2011

Prejeli smo vprašanje zavezanca v zvezi z davčno obravnavo stroškov pridobitve delovnih dovoljenj za tujce, ki jih bodo/so zaposlili.

V nadaljevanju pojasnjujemo davčno obravnavo stroškov pridobitve delovnih dovoljenj in stroškov povezanih s pridobitvijo dovoljenj za prebivanje z vidika dohodnine.

Plačilo taks za pridobitev delovnega dovoljenja ali dovoljenja za zaposlitev in stroški, povezani s pridobitvijo teh dovoljenj, vključno s stroški pridobitve dovoljenja za prebivanje, ne štejejo za boniteto zaposlenega. Plačilo taks in ostalih stroškov za pridobitev osebnega delovnega dovoljenja in pridobitev dovoljenja za prebivanje, ki ni vezano na pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, štejejo za boniteto zaposlenega po 39. členu Zakona o dohodnini.

Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 51/10 – UPB6, 106/10) v 39. členu določa, da je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitev ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo.

Zakon o zaposlovanju in delu tujcev – ZZDT (Uradni list RS, št. 76/07 – UPB2) določa, da je delovno dovoljenje dokument, na podlagi katerega lahko domači ali tuji delodajalec sklene pogodbo o zaposlitvi ali pogodbo o delu oziroma opravlja drugo delo s tujcem, v skladu z določbami tega zakona. Delovno dovoljenje se izda kot osebno delovno dovoljenje, dovoljenje za zaposlitev ali dovoljenje za delo.

Dovoljenje za zaposlitev je skladno z 11. členom ZZDT oblika delovnega dovoljenja, vezana na stalne zaposlitvene potrebe delodajalcev na podlagi sistemiziranih delovnih mest. S tem dovoljenjem se sme tujec zaposliti le pri delodajalcu, ki je zaprosil za izdajo dovoljenja.

Dovoljenje za delo je skladno z 12. členom ZZDT oblika delovnega dovoljenja z vnaprej določeno časovno omejitvijo, na podlagi katerega se tujec lahko začasno zaposli ali dela v Republiki Sloveniji v skladu z namenom, za katerega je bilo dovoljenje izdano. Dovoljenje za delo se tujcu izda na vlogo delodajalca oziroma pravne osebe, določene s tem zakonom.

ZZDT v sedmem odstavku 4. člena določa, da delodajalec na tujca ne sme prenašati finančnih bremen v zvezi s pridobivanjem delovnih dovoljenj oziroma urejanjem delovnega razmerja, ki so po tem zakonu oziroma drugih predpisih določena kot strošek delodajalca.

Dovoljenje za delo in dovoljenje za zaposlitev se skladno z ZZDT izda tujcu, in sicer na vlogo delodajalca. Glede na določila 11. in 12. člena ZZDT, tujec ne more sam vložiti vloge za pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, kar pomeni, da finančno breme v zvezi s pridobitvijo nosi delodajalec. Iz ZZDT tudi izhaja, da je pridobitev delovnega dovoljenja ali dovoljenja za zaposlitev nujni pogoj za opravljanje dela posameznika pri delodajalcu. Plačilo taks za pridobitev delovnega dovoljenja ali dovoljenja za zaposlitev in stroški, povezani s pridobitvijo dovoljenj, zato ne predstavljajo bonitete zaposlenega.

Skladno z 10. členom ZZDT je osebno delovno dovoljenje obnovljiva ali stalna oblika delovnega dovoljenja, ki v času veljavnosti tujcu omogoča prosti dostop do trga dela, razen, če je osebno delovno dovoljenje izdano za samozaposlitev. Praviloma za njegovo

izdajo zaprosi tujec, in ni vezano na delo pri točno določenemu delodajalcu. Ker osebno delovno dovoljenje ni nujni pogoj za delo pri točno določenem delodajalcu, plačilo stroškov pridobitve osebnega dovoljenja, v primeru, da jih poravna delodajalec, predstavlja boniteto zaposlenega.

Če želi tujec delati v Sloveniji, si mora poleg delovnega dovoljenja urediti tudi dovoljenje za prebivanje. Skladno s 25. členom Zakona o tujcih – ZTuj (Uradni list RS, št. 64/09 – UPB6) dovoljenje za prebivanje pridobi tujec, ki želi v Republiki Sloveniji prebivati dalj časa, kot je to mogoče na podlagi vizuma, ali ki želi vstopiti in prebivati v Republiki Sloveniji iz drugačnih razlogov, kot je to mogoče na podlagi vizuma. Pogoje za izdajo dovoljenja za prebivanje določa ZTuj v 27. členu.

Skladno z določili ZTuj je praviloma osnova za pridobitev dovoljenja za prebivanje delovno dovoljenje. Predčasno prenehanje delovnega dovoljenja je tudi osnova za odvzem dovoljenja za prebivanje.

Stroški pridobitve dovoljenja za prebivanje v primerih, ko je le-to pogoj za pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, če jih poravna delodajalec, se ne štejejo za boniteto zaposlenega. Če pa delodajalec poravna stroške pridobitve dovoljenja za prebivanje, ki ni vezano na pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, se stroški pridobitve štejejo za boniteto zaposlenega.

V nadaljevanju je pojasnjena davčna obravnava stroškov pridobitve delovnih dovoljenj in stroškov povezanih s pridobitvijo dovoljenj za prebivanje z vidika davka od dohodkov pravnih oseb.

Stroški delodajalca, povezani s pridobivanjem navedenih dovoljenj, so lahko davčno priznani odhodki po določbah ZDDPO-2, ker:

- *so stroški za pridobitev dovoljenja za delo in dovoljenja za zaposlitev ter dovoljenja za prebivanje v primerih, ko je le-to pogoj za pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, potrebni za opravljanje dejavnosti – za pridobitev prihodkov in*
- *so stroški za pridobitev osebnega delovnega dovoljenja in dovoljenja za prebivanje, že obdavčeni kot boniteta po določbah zakona o dohodnini.*

V skladu z 12. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09 in 43/10) se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače.

Po splošnem davčnem pravilu, kot ga določa 29. člen ZDDPO-2, se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Pri tem 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 oz. niso skladni z običajno poslovno prakso.

Stroški pridobivanja dovoljenja za delo, dovoljenja za zaposlitev in dovoljenja za prebivanje v primerih, ko se izdajajo na vlogo delodajalca oziroma je delodajalec naročnik/plačnik storitev, po določbah računovodskih standardov štejejo med stroške oziroma odhodke in je le-to pogoj za pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, kar pomeni, da so potrebni za opravljanje dejavnosti, so ti stroški lahko tudi davčno priznani odhodki.

Glede plač in drugih izplačil delavcem v zvezi z zaposlitvijo je v 35. členu ZDDPO-2 določeno, da se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Pri tem se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Predpostavka, na kateri temelji navedena ureditev priznavanja stroškov plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo kot davčno priznanih odhodkov po ZDDPO-2 je, da so bila navedena izplačila že obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino.

Stroški pridobivanja osebnega delovnega dovoljenja ter stroški dovoljenja za prebivanje, ki ni vezano na pridobitev dovoljenja za delo ali dovoljenja za zaposlitev, ki predstavljajo boniteto zaposlenega, so lahko davčno priznani odhodki ob pogoju, da so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.