

OBDAVČITEV DOHODKOV POSLOVODIJ IN PROKURISTOV

Pojasnilo DURS, št. 4210-5839/2011, 15. 4. 2011

Prejeli smo več vprašanj zavezancev glede dohodkov:

- poslovodij, ki vodijo družbo, s katero imajo sklenjeno pogodbo o poslovanju,
- prokuristov, ki so pooblaščenici za zastopanje družbe proti tretjim osebam, in to funkcijo v skladu z ZGD-1 tudi dejansko opravljajo in
- prokuristov, ki so pooblaščenici za zastopanje družbe proti tretjim osebam, imajo pa hkrati z družbo sklenjeno tudi pogodbo o poslovanju oziroma družbo dejansko vodijo.

Vprašanja se nanašajo na opredelitev dohodkov po Zakonu o dohodnini: ali se štejejo za dohodek iz delovnega razmerja ali za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ter na obdavčitev povračil stroškov v zvezi z delom.

V nadaljevanju pojasnjujemo.

Dohodki, ki jih fizična oseba – poslovodja doseže na podlagi pogodbe o poslovanju, se obdavčijo kot dohodki iz delovnega razmerja. Enako velja za dohodke prokurista, dosežene za vodenje družbe, na podlagi pogodbe o poslovanju. Pri tem se povračila stroškov ne všteta v davčno osnovo tega dohodka, in sicer pod pogoji in do višine, ki jo določi vlada.

Dohodki prokuristov, ki so pooblaščenici za zastopanje družbe, pa se štejejo za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Med te dohodke se štejejo tudi izplačila za povrnitev stroškov v zvezi z opravljanjem dela in zanje plačnik davka (izplačevalec) ob izplačilu izračuna in plača akontacijo dohodnine.

Pogodba o poslovanju in pogodba o prokuri sta pogodbi civilnega prava. S pogodbo o poslovanju se poslovodja zaveže, da bo opravljal določeno delo, podjetje pa mu bo v zameno izplačevalo nadomestilo. Smiselno enako velja tudi za pogodbo o prokuri.

Prokurist je skladno z določbami Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09 – UPB3) opredeljen kot poslovni pooblaščenec, ki ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Pojem poslovodnih oseb ZGD-1 opredeljuje v 10. členu, ki določa, da se za poslovodstvo štejejo organi ali osebe, ki so po tem zakonu ali po aktih družbe pooblaščenici, da vodijo njene posle.

Pravni temelj pridobitve pooblastila za vodenje poslov družbe je lahko zakon ali imenovanje na funkcijo v družbi, za katero pravila družbe določajo, da obsega tudi pristojnost za vodenje poslov. Imenovanje poslovodstva je nujen pogoj za vpis v sodni register, saj mora družba skladno z drugim odstavkom 47. člena ZGD-1 ob prijavi za vpis v register priložiti akt o ustanovitvi in akt o imenovanju poslovodstva, če to ni določeno že z aktom o ustanovitvi.

Dohodki za opravljeno delo oziroma storitev prokuristov in direktorjev se skladno s šestim odstavkom 35. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7) štejejo za dohodek iz zaposlitve.

Dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na

podlagi poslovnega razmerja, se skladno z določili 1. točke drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 štejejo za dohodke iz delovnega razmerja. Med slednje pa ne spadajo dohodki prokuristov, ki nimajo poslovodstvenega položaja. Prokurist je namreč skladno z določbami ZGD-1 opredeljen kot poslovni pooblaščenec, torej ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi, ampak ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Glede na navedeno prokurist nima poslovodstvenega položaja v poslovnem subjektu, zato se njegov dohodek obdavčuje skladno s prvim odstavkom 38. člena ZDoh-2 kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja, ki skladno s prvim odstavkom 38. člena ZDoh-2 vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev vključno s povračili stroškov, izplačevalec skladno z desetim odstavkom 127. člena ZDoh-2 izračuna in plača akontacijo dohodnine po stopnji 25 odstotkov. Pri izračunu akontacije dohodnine se skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 upošteva zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov normiranih stroškov.

Dejanski stroški prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitve se na letni ravni zavezancu priznajo kot dodatno zmanjšanje davčne osnove od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja – poleg že med letom upoštevanega zmanjšanja za 10 odstotkov normiranih stroškov. Zavezanec lahko skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 in prvim odstavkom 289. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4) dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, do določene višine, uveljavlja v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Posebni davek na določene prejemke se na podlagi določil prve alineje tretjega odstavka 3. člena Zakona o posebnem davku na določene prejemke – ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97) od dohodkov prejetih na podlagi pogodb o prokuri ne plačuje.

Od navedenih prejemkov se plačuje šestodstotni prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. V navedenem primeru gre za opravljanje dela za plačilo v okviru drugega pravnega razmerja, pri katerem je prejemnik tega plačila obvezno zavarovan za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni skladno z drugim odstavkom 27. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1 (Uradni list RS, št. 109/06 – UPB4). Na podlagi prvega odstavka VIII. točke Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (Uradni list RS, št. 111/00, 17/02, 22/02, 19/03, 17/04, 17/05, 23/06, 23/07, 29/07, 21/08, 111/08, 18/09, 24/10, (26/10 popr.), 17/11) plačujejo prispevke za posebne primere zavarovanja iz 27. člena ZPIZ-1 v znesku 6 odstotkov od bruto zneska osebne prejemke iz pravnega razmerja za zavarovance, ki v kakšnem drugem pravnem razmerju opravljajo delo za plačilo in niso na podlagi istega pravnega razmerja že obvezno zavarovani po petem odstavku 13. členu ZPIZ-1, izplačevalci tega plačila.

Prejemki fizične osebe za vodenje družbe se skladno s 1. točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja, od katerega se akontacija dohodnine izračuna, odtegne in plača po stopnji 25 odstotkov, če se izplačevalec dohodka ne šteje za glavnega delodajalca v smislu ZDoh-2. V primeru, da se izplačevalec šteje za glavnega delodajalca, pa se akontacija dohodnine izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena ZDoh-2, preračunana na 1/12 leta. To velja tudi za dohodke prokurista, kadar prokurist vodi poslovni subjekt, opravlja funkcijo poslovodenja vendar formalno ne zaseda poslovodstvenega položaja (npr. če v času, ko družba nima

formalno imenovanega poslovodje ali ko formalno imenovani poslovodja ne opravlja funkcij, ki jih poslovodja opravlja po zakonu, te funkcije opravlja prokurist).

Pri izplačilu dohodka iz delovnega razmerja po ZDoh-2, se povračila stroškov v zvezi z delom ne všteta v davčno osnovo tega dohodka, in sicer pod pogoji in do višine, ki jo določi vlada (3. točka prvega odstavka 44. člen ZDoh-2). Višino povračil ureja Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – Uredba (Uradni list RS, št. 140/06, 76/08).

Pri plačevanju prispevkov za socialno varnost je treba izhajati iz pravnoformalnega razmerja, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje, v osnovo za plačilo prispevkov pa so vključeni samo tisti dohodki, ki so neposredno vezani na to formalnopravno razmerje. Če prejemnik dohodka za vodenje družbe ni obvezno zavarovan na podlagi istega pravnega razmerja, mora izplačevalec od dohodka obračunati in plačati 6 odstotni prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.