



# Spremembe pri obravnavi in obremenitvi prejemkov

## poslovodij in prokuristov

*V letu 2013 sta stopila v veljavo novi Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2) in novi Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1). Oba zakona vsebujeta nova oziroma prenovljena pravila, ki se nanašajo na status poslovodnih oseb in prokuristov, kar ima vpliv tudi na obravnavo izplačanih dohodkov poslovodnim osebam in prokuristom z vidika dohodnine in prispevkov za socialno varnost. **Mojca Kunšek***

Opozoriti kaže, da je za pravilno davčno obravnavo dohodkov, ki se tem osebam izplačujejo, in ugodnosti, ki se tem osebam nudijo, bistveno razumevanje pojmov, kot so poslovodna oseba, prokurist, delavec s posebnimi pooblastili, pogodba o poslovođenju ali prokuri itd. V praksi so namreč vedno bolj pogosta vprašanja v zvezi z opravljanjem funkcije poslovodne osebe in funkcije prokurista družbe.

Po pojasnilu DURS, št. 4210-5839/2011, je pri obravnavi obdavčitve potrebno izhajati iz funkcije, ki jo ta oseba opravlja, in vrsto pogodbe, ki je s to osebo podpisana. Pogodba o poslovođenju in pogodba o prokuri sta namreč pogodbi civilnega prava, ki ju je potrebno obravnavati v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), kar pomeni, da je:

- **prokurist** poslovni pooblaščenec, ki ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam in ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi;

- **poslovodja** pooblaščen, da vodi posle družbe, kar je tudi temelj za opredeljevanje do obdavčitve njegovih dohodkov iz tega vira. Pri tem je pravni temelj pridobitve pooblastila za vodenje poslov družbe imenovanje na vodstveno funkcijo v družbi, kar je tudi 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.

Določbe novega Zakona o delovnem razmerju (ZDR-1) v 73. členu določajo, da v primeru, ko poslovodna oseba ali prokurist sklepa **pogodbo o zaposlitvi**, lahko v pogodbi o zaposlitvi stranki uredita pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja v zvezi:

- s pogoji in omejitvami delovnega razmerja za določen čas,
- z delovnim časom,
- z zagotavljanjem odmorov in počitkov,
- s plačilom za delo,
- z disciplinsko odgovornostjo,
- s prenehanjem pogodbe o zaposlitvi.

Ne glede na navedeno pa se v primeru, ko se pogodba o zaposlitvi sklene med poslovodno osebo in družbo, katere edini lastnik je ta poslovodna oseba, takšno razmerje lahko šteje kot delovno razmerje.

Prav tako pa lahko vodilni delavec, ki vodi poslovno področje ali organizacijsko enoto pri delodajalcu in ima pooblastila za sklepanje pravnih poslov ali za samostojne kadrovske in organizacijske odločitve, izjemoma sklene pogodbo o zaposlitvi za določen čas, če je že zaposlen pri delodajalcu na drugih delih za nedoločen čas ali če gre za vodilnega delavca, ki je na vodilno delo imenovan v skladu z zakonom ali z aktom o ustanovitvi, pri čemer mu pravice, obveznosti in odgovornosti na tej podlagi mirujejo nedoločen čas.

Pri tem 3. odstavek 74. člena ZDR1 določa, da v primeru odpovedi po-

**godbe o zaposlitvi** vodilnemu delavcu s pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas brez njegove volje ali krivde zaradi predčasne razrešitve ali ker po poteku mandata ni ponovno imenovan, pripadajo pravice, ki delavcem pripadajo na podlagi določb tega zakona, ki veljajo za odpoved iz poslovnega razloga, kar pomeni, da gre za plačila davkov in prispevkov neobremenjen dohodek.

### Obdavčitev je odvisna od vrste poslovnega odnosa

Prokurist praviloma nima poslovodstvenega položaja v poslovnem subjektu, zato se njegov dohodek obdavčuje skladno s prvim odstavkom 38. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, medtem ko se dohodek iz poslovođenja obdavčuje v skladu s 37. členom (ZDoh-2) kot dohodek iz delovnega razmerja, kamor se uvrščajo tudi dohodki, prejeti za vodenje družbe na podlagi pogodbe o poslovođenju, in sicer ne glede, ali je poslovodja dejansko tudi v delovnem razmerju ali ne.

Prejemki fizične osebe za vodenje družbe se namreč 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 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, če prokurist vodi poslovni subjekt in opravlja funkcijo poslovodnja, 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 na podlagi zakona, te funkcije opravlja prokurist).

V nasprotnem primeru, ko prokurist podjetja ne vodi, pa je obdavčen na podlagi 38. člena ZDoh-2. Pri tem kaže omeniti, da lahko prokurist uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer do določene višine v skladu z uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov iz delovnega razmerja. Povračila stroškov so obračunana pri obračunu njegovega dohodka in mu v trenutku izplačila povečujejo davčno osnovo. To pomeni, da se v skladu s 127. členom ZDoh-2 ob izplačilu tudi izračuna in plača akontacija dohodnine. Vendar pa se pri izračunu akontacije dohodnine skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 upošteva zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov normiranih stroškov.

V skladu s 289. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) lahko prokurist na navedene stroške po prejemu informativnega izračuna dohodnine ugovarja v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine. Dejanski stroški prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitve se na letni ravni namreč zavezancu priznajo kot dodatno zmanjšanje davčne osnove od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja – poleg že med letom upoštevanega zmanjšanja v višini 10 odstotkov normiranih stroškov.

To pomeni, da je vidik obdavčitve odvisen predvsem od razmejevanja pogodbenega odnosa oziroma z vidika funkcije, ki jo te osebe opravljajo.

• Če **prokurist podjetje vodi**, se dohodki prokurista obravnavajo v skladu s določbami 37. člena ZDoh-2, saj gre za dohodke, sklenjene na podlagi pogodbe o poslovanju. Pri tem se povračila stroškov ne vštejejo v davčno osnovo tega dohodka, in sicer pod pogoji in do višine, ki jo določa uredba o davčni obravnavi povračil stroškov iz delovnega razmerja.

• Če je **prokurist pooblaščen za zastopanje družbe**, vendar pa podjetja ne vodi, pa se štejejo prejeti dohodki v skladu s določbami 38. člena ZDoh-2 za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Med te dohodke se štejejo tudi izplačila za povrnitev stroškov v

zvezi z opravljanjem dela, kar pomeni, da mora zanje plačnik davka (izplačevalec) ob izplačilu izračunati in plačati akontacijo dohodnine v skladu s 127. členom ZDoh-2. Pri izračunu akontacije dohodnine se skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 upošteva zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov normiranih stroškov.

### Obremenitev s prispevki za socialno varnost po novem

V skladu s 14. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), ki velja od 1. januarja 2013, se obvezno zavarujejo:

- delavci v delovnem razmerju – torej tudi vodilni delavci, ki so v delovnem razmerju;

- samozaposleni – torej tudi prokuristi, ki v okviru svoje dejavnosti oziroma svojega podjetja izvajajo v drugem podjetju vlogo prokurista (15. člen);

- družbeniki gospodarskih družb, ustanovljenih v Sloveniji, ki so poslovodne osebe in niso zavarovane na drugi podlagi oziroma so zavarovane na drugi podlagi za manj kot polovični delovni čas (16. člen ZPIZ-2);

- osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo, za katerega prejema obdavčljiv dohodek (18. člen ZPIZ-2).

Za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni, pa je obvezno zavarovana oseba:

- ki samostojno opravlja pridobitno ali drugo dovoljeno dejavnost, vendar ni zavarovana na podlagi 15. člena ZPIZ-2, pri opravljanju navedene dejavnosti, ker opravljanje dejavnosti ni njen glavni vir pridobivanja dohodka (npr. popoldanski s. p.);

- ki v okviru drugega pravnega razmerja za plačilo opravlja delo iz 18. člena tega zakona, vendar pri opravljanju tega dela ni zavarovana na podlagi 16. ali 18. člena tega zakona.

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovanje iz 15. in 16. člena je zavarovalna osnova, ki je dobiček zavarovanca na podlagi Zakona o dohodnini (ZDoh-2), v katerem niso upoštevani obračunani prispevki za obvezno socialno zavarovanje ter znižanje in povečanje davčne osnove, preračunane na mesec. Za samozaposlene oziroma zavarovance, ki opravljajo samostojno dejavnost se tako ugotovljeni dobiček za določitev zavarovalne osnove zniža za 25 %.

Za družbenike (zavarovance na podlagi 16. člena ZPIZ-2) se za dobiček štejejo vsi prejemki, prejeti za opravljanje poslovodne funkcije in dela. Za

prejemnike plačil iz drugega pogodbenega razmerja pa je osnova za obračun prispevkov vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejet na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se na podlagi ZDoh-2 šteje za dohodek.

Razen v primeru plačil na osnovi drugega pogodbenega razmerja so zavezanci za obračun prispevkov zavezanci sami.

Na podlagi navedenega so torej plačila prispevkov glede na vrste zavarovancev naslednja:

- če gre za vodilno osebo v delovnem razmerju, je oseba obremenjena z običajnimi 22,10-odstotnimi socialnimi prispevki in delodajalec s 15,6-odstotnimi prispevki na bruto prejemek;

- če gre za samozaposlene, torej osebe, ki opravljajo dejavnost, se bo s 1. januarjem 2014 ugotavljala davčna osnova na novih temeljih (minimalna stopnja bo v višini 60 % povprečne plače), sicer pa struktura stopenj obremenitve ostaja enaka;

- če gre za družbenike, ki so poslovodne osebe in niso zavarovane na drugi podlagi, plačajo od 1. januarja 2014 prispevke za osnovno pokojninsko in invalidsko zavarovanje v višini 15,5 % od prejemkov iz vodenja;

- če gre za osebe, ki opravljajo delo v okviru drugega pogodbenega razmerja, pa že danes izplačevalec od njihovih prejemkov plača 8,85-odstotni prispevek za invalidnost in smrt, od 1. januarja 2014 pa bodo od njihovih prejemkov obračunani še 15,5-odstotni prispevki za obvezno zavarovanje.

V skladu s 35. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) se izplačila poslovodnim delavcem, prokuristom in delavcem s posebnimi pooblastili iz plač, drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo (npr. bonitet) ter nadomestil plač za čas odsotnosti zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela, priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.

Iz navedenega lahko povzamemo, da je potrebno pri plačevanju prispevkov za socialno varnost 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 8,85-odstotni prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. ■