

PODELITEV DELNIŠKIH OPCIJ TUJIH DRUŽB ZAPOSLENIM V SLOVENSKIH DRUŽBAH

Pojasnilo DURS, št. 4210-907/2006, 18. 9. 2006

Zavezanec navaja, da so v praksi vse pogostejši primeri, ko posamezni fizični osebi, ki ima sklenjeno delovno razmerje s slovensko družbo, podeli opcijsko pravico tuja družba, ki je bodisi matična družba slovenskega delodajalca bodisi družba, skupaj s slovenskim delodajalcem vključena v isto skupino. V zvezi s temi primeri navaja več odprtih vprašanj, pri nekaterih pa nam posreduje tudi svoje mnenje. Odgovarjamo takole:

1. Opcijska pravica

a) Ali tudi opcijska pravica, ki jo podeli tuja družba, velja kot boniteta?

Glede na dejstvo, da je to ugodnost, ki jo delojemalec prejme na podlagi zaposlitve pri svojem delodajalcu in mu jo drugače podeli matična družba ali družba iz skupine delodajalca (to pa je »druga oseba« v smislu prvega odstavka 27. člena ZDoh-1), velja podelitev opcijske pravice za boniteto.

b) Kdo in kako mora prijaviti dohodek in plačati akontacijo dohodnine na podlagi izvršitve opcijske pravice?

Prijavo mora opraviti fizična oseba (prejemnik dohodka) sama, saj v skladu z drugim odstavkom 19. člena ZDavP-1 tuja pravna oseba, ki v tem primeru izplača dohodek, pa nima poslovne enote nerezidenta v Slovenije, ne velja za plačnika davka. Zato mora fizična oseba na podlagi drugega odstavka 267. člena ZDavP-1 sama napovedati prejemek, ki jo izplača tuja družba. Napoved mora fizična oseba vložiti v skladu s tretjim odstavkom 270. člena ZDavP-1 v 7 dneh od dneva, ko je prejela dohodek (ko je torej izkoristila oziroma odtujila opcijsko pravico).

Kaj se torej všteva v davčno osnovo za odmero akontacije dohodnine: ali je razlika med opcijsko ceno in nabavno ceno delnice na dan izvršitve opcije bruto ali neto prejemek?

Znesek navedene razlike velja za bruto znesek dohodka, ki se všteva v davčno osnovo za izračun akontacije dohodnine. Pravilo »brutenja« dohodkov je namreč z ZDoh-1 predpisano le za primere iz določbe sedmega odstavka 16. člena tega zakona (kadar je to dohodek v naravi, od katerega mora izplačevalec kot plačnik davka plačati davčni odtegljaj, pri izplačevalcu tega dohodka pa prejemnik nima prejetega drugega dohodka v denarju ali dohodek v denarju ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj).

c) Ali in kako se spremeni obdavčitev opcijske pravice, kadar tuja družba zaračuna strošek, ki ga ima s to pravico, slovenski družbi – delodajalcu fizične osebe?

Upoštevajoč četrti odstavek 19. člena ZDavP-1, slovenska družba – delodajalec fizične osebe velja v tem primeru za plačnika davka, ker jo ta dohodek bremeni, in zato tudi velja, da ga je izplačala ta družba.

Kdaj nastopi v navedenem primeru obdavčitev: ali takrat, ko fizična oseba izvrši opcijo, ali takrat, ko je strošek zaračunan slovenski družbi?

Upoštevajoč četrti odstavek 30. člena ZDoh-1, se boniteta ugotavlja na dan izvršitve opcije, delodajalec (slovenska družba) pa jo delojemalcu obračuna hkrati z izplačilom dohodka iz delovnega razmerja za obračunsko obdobje, v katerem mu je tuja družba zaračunala strošek podelitve opcije.

Kdo mora obračunati akontacijo dohodnine: tuja družba, slovenska družba ali fizična oseba na podlagi napovedi? Če mora akontacijo dohodnine izračunati slovenska družba, ali mora znesek dohodka povečati s koeficientom davčnega odtegljaja?

V tem primeru slovenska družba – delodajalec prejemnika velja za plačnika davka, zato tudi mora izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj. Ugotovljenega zneska bonitete v navedenem primeru praviloma ni treba »obrutiti«. Izplačevalec bonitete je namreč hkrati delodajalec, ki prejemniku vsak mesec izplačuje tudi plačo in druge denarne dohodke iz delovnega razmerja, od katerih je mogoče odtegniti in plačati davčni odtegljaj od izplačanega dohodka v naravi. Tako imenovano »pravilo brutenja« bi se v tem primeru uporabilo le, če denarni dohodki, ki jih prejemnik dohodka v naravi prejme od svojega delodajalca, niso zadostni, da bi se od njih lahko odtegnil davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

2. Plačilo prispevkov pri izvršitvi opcijske pravice

a) Podelitev opcijske pravice ne bremeni slovenske družbe, ki je delodajalec prejemnika

V skladu z Zakonom o prispevkih za socialno varnost – ZPSV (Uradni list RS, št. 5/96, 18/96, 34/96, 87/97, 3/98, 106/99, 81/00 in 97/01) prispevke za socialno varnost od prejemkov iz delovnega razmerja plačujejo delodajalci in njihovi zaposleni, in to od osnov in po stopnjah, kakor jih določa ta zakon. V opisanem primeru tuja družba, ki velja za izplačevalca bonitete delavcu slovenske družbe, ni delodajalec tega delavca, zato se od tako izplačanih bonitet v skladu z veljavno zakonodajo v Sloveniji ne plačujejo prispevki za socialno varnost.

b) Podelitev opcijske pravice bremeni slovensko družbo – delodajalca prejemnika

V tem primeru je izplačevalec bonitete slovenska družba, ki je hkrati tudi delodajalec prejemnika, zato mora od tega izplačila obračunati in plačati tudi prispevke za socialno varnost, in to od osnove, ugotovljene v skladu z zakonom o dohodnini (druga alineja petega odstavka 3. člena ZPSV).

Ali se navedeni prispevki vštevajo v zavarovalno osnovo fizične osebe?

V skladu z 8. alineo 42. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1 (Uradni list RS, št. 104/05 – UPB3 in 69/06) prejemki v obliki delnic, obveznic in drugih vrednostnih papirjev ne veljajo za izračun pokojninske osnove, ne glede na obračunane prispevke.

3. Neposredna izročitev delnic

Zavezanec navaja, da v praksi nastopajo tudi primeri, ko tuja družba fizični osebi, zaposleni v slovenski družbi (hčerinski družbi ali družbi iz iste skupine), podeli neko število delnic neposredno, pri tem pa fizično osebo pri prodaji teh delnic veže odložni pogoj (možnost odtujitve teh delnic šele po preteku določenega obdobja zaposlitve). To pomeni, da fizična oseba od dneva prejema delnic kot oblike nagrade na podlagi svoje zaposlitve v slovenski družbi postane lastnik teh delnic in pridobi vsa lastninska upravičenja, pri razpolaganju s temi delnicami pa je omejena, saj jih v določenem obdobju ne sme odtujiti. Poleg tega pa opisana transakcija vsebuje še dodatni pogoj: fizična oseba mora delnice vrniti tistemu, ki jih je podelil, če njeno delovno razmerje preneha pred določenim časom. V zvezi z navedenimi primeri in vprašanji, ki jih izpostavlja, odgovarjamo:

Kakšen prejemek to je in kdaj je ta prejemek obdavčen – ob času pridobitve delnic ali po poteku omejevalnega obdobja za prodajo? Če je ta prejemek obdavčen ob pridobitvi delnic, ali obstaja možnost poročuna davčne »izgube«, kadar mora fizična oseba zaradi prekinitve delovnega razmerja v omejevalnem obdobju delnice vrniti?

Pridobitev delnic v tem primeru velja za boniteto po 27. členu ZDoh-1 in se v skladu s četrtem odstavkom 30. člena tega zakona ugotavlja na dan, ko je delojemalec pridobil delnice. Pri tem neprenosljivost delnic v določenem obdobju ni relevantna, saj pridobitev in lastništvo delnic za delojemalca pomeni brezpogojni in neomejeni delež v družbi,

skupaj s pripadajočimi pravicami (do glasovanja, do dividend, do nakupa novih delnic). Obdavčitev navedene pridobitve delnic je zato enaka tudi, če je morala fizična oseba delnice vrniti zaradi prekinitve delovnega razmerja v omejevalnem obdobju.

Vrnitev delnic v omenjenem primeru velja za obdavčljivo odsvojitve kapitala po 87. členu ZDoh-1, pri tem pa velja, da je vrednost kapitala ob odsvojitvi enaka 0 (nič). To pomeni, da je to negativna razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi, za katero je mogoče zmanjševati pozitivno davčno osnovo za dobiček iz kapitala v letu, za katero se odmerja dohodnina, upoštevajoč določbo drugega odstavka 90. člena ZDoh-1.