

IZVAJANJE ČETRTEGA ODSTAVKA 43. ČLENA ZDOH-2

Pojasnilo DURS, št. 4210-386/2007, 26. 10. 2007

Zavezanec je izpostavil dve vprašanji glede izvajanja četrtega odstavka 43. člena ZDoh-2:

1. Na kateri dan se po določbi četrtega odstavka 43. člena ZDoh-2 ugotavlja boniteta v naslednjem primeru:

Opcijski upravičenci (na podlagi opcijskega načrta in že sklenjenih opcijskih pogodb) lahko pravico do nakupa delnic po izvršilni ceni (nominalna vrednost delnic) uresničijo v obdobju od 1. septembra 2007 do 30. novembra 2007, in sicer tako, da v tem obdobju pošljejo zavezancu s priporočeno pošto pošiljko **pisni zahtevek za izvedbo svojega opcijskega upravičenja**, v katerem navedejo število delnic, za katero uveljavljajo opcijsko upravičenje.

V opcijskem načrtu je določeno, da morata upravičenec, ki je dal pisni zahtevek, in družba v 30 dneh po izteku roka za uveljavitev opcijskega upravičenja (po 30. 11. 2007) **podpisati kupoprodajno pogodbo**. V osmih dneh po sklenitvi pogodbe mora upravičenec nakazati kupnino (izvršilno ceno) na transakcijski račun zavezanca.

V opcijski pogodbi je določeno, da je družba po prejemu kupnine dolžna izpolniti svojo obveznost do opcijskega upravičenca tako, da (čim prej) na njegov trgovalni račun preknjiži delnice. Pogodba tudi določa, da z dnem preknjižbe delnic pri Centralni klirinško-depotni družbi, d. d., na ime opcijskega upravičenca – opcijski upravičenec postane lastnik in imetnik delnic (pridobljenih z realizacijo opcijskega načrta).

Družba bo svojo obveznost izročitve delnic po opcijskem načrtu zagotavljala iz odobrenega kapitala. V opcijskem načrtu je določeno, da sklep o povečanju osnovnega kapitala iz odobrenega kapitala uprava družbe predloži nadzornemu svetu v potrditev. Družba mora potem poskrbeti, da se v delniški knjigi pri Centralni klirinško-depotni družbi, d. d., po vpisu povečanja osnovnega kapitala iz odobrenega kapitala v sodni register, na ime opcijskega upravičenca čim prej vknjiži ustrezno število novoizdanih delnic.

Iz navedenega izhaja, da bo postopek od začetka realizacije opcijskega upravičenja do preknjižbe delnic v Centralni klirinško-depotni družbi, d. d., na ime opcijskega upravičenca trajal najmanj nekaj mesecev.

Ker tržna cena delnic družbe dnevno spreminja vrednost (trenutno je enkrat višja od nominalne vrednosti), se postavlja vprašanje, na kateri dan se skladno z določbo četrtega odstavka 43. člena ZDoh-2 ugotavljajo bonitete (razlika med tržno in izvršilno ceno):

- na dan, ko opcijski upravičenec pošlje zavezancu s priporočeno pošto pošiljko pisni zahtevek za izvedbo svojega opcijskega upravičenja, v katerem opredeli, koliko delnic iz opcijske pogodbe namerava kupiti po izvršilni ceni,
- na dan podpisa ustrezne kupoprodajne pogodbe z opcijskim upravičencem (v pogodbi bo opredeljeno število delnic, izvršilna cena in skupni znesek kupnine, ki jo mora opcijski upravičenec v osmih dneh po podpisu pogodbe nakazati na transakcijski račun zavezanca),
- na dan vpisa sklepa o povečanju osnovnega kapitala iz odobrenega kapitala v sodni register,
- na dan preknjižbe delnic pri Centralni klirinško-depotni družbi, d. d., na ime opcijskega upravičenca.

V nadaljevanju pojasnjujemo:

Po določbi četrtega odstavka 43. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 33/07 – odl. US: U-I-198/05-12, 45/07 – odl. US: U-I-260/04-28) se boniteta v obravnavanem primeru ugotavlja na dan podpisa ustrezne kupoprodajne pogodbe z opcijskim upravičencem, v kateri je opredeljeno število delnic, izvršilna cena in skupni znesek kupnine, ki jo mora opcijski upravičenec nakazati na transakcijski račun zavezanca.

Navedeni datum se bo štel tudi za čas pridobitve kapitala skladno z določbo 101. člena ZDoh-2 v primeru odsvojitve delnic (kapitala), ki so bile pridobljene na podlagi delniške opcije.

Četrty odstavek 43. člena določa, da če delodajalec delojemalcu zagotovi pravico do nakupa oziroma pridobitve delnic po znižani vrednosti ali pravico do pridobitve drugega premoženja, se boniteta ugotavlja **na dan**, ko je pravica **izvršena** oziroma na dan, ko je delojemalec **pridobil delnice** ali kako drugo vrsto premoženja. Če delojemalec odsvoji pravico do nakupa delnic ali do pridobitve drugega premoženja, se boniteta ugotavlja na dan odsvojitve navedene pravice.

Prvi odstavek 101. člena ZDoh-2 pa določa, da se za čas pridobitve kapitala šteje datum **sklenitve pogodbe** ali drugega pravnega posla oziroma datum sklenitve pogodbe ali drugega pravnega posla oziroma datum pravnomočnosti sodne odločbe ali dokončnosti odločbe upravnega organa, na podlagi katerih je fizična oseba **pridobila kapital**. V drugih primerih pridobitve se za čas pridobitve kapitala šteje datum, ki je razviden iz drugih dokazil.

Kupoprodajno pogodbo po svoji vsebini lahko štejemo tudi za vpisno pogodbo, s katero se družba in opcijski upravičenec sporazumeta o tem, da bo opcijski upravičenec vpisal delnice in da mu bo družba na tej podlagi po plačilu, po realizaciji povečanja osnovnega kapitala in vpisu le-tega v sodni register, izdala delnice.

Pri pripravi odgovora na postavljeno vprašanje smo izhajali iz dejstva, da se kot dan pridobitve delnic po določbi četrtega odstavka 43. člena ZDoh-2 (ko bo družba svojo obveznost izročitve delnic po opcijskem načrtu zagotovila iz odobrenega kapitala*), šteje tudi za datum pridobitve kapitala – delnice po prvem odstavku 101. člena ZDoh-2.

Torej smo izhajali iz določb ZDoh-2 in njegovega namena, to je obdavčitev dohodka iz zaposlitve, v tem primeru bonitete, kakor tudi dobička iz kapitala.

2. Člani nadzornega sveta so prav tako opcijski upravičenci. Ali se razlika med tržno in izvršilno ceno (boniteta) pri članu nadzornega sveta, ki realizira opcijsko upravičenje (izvrši opcijo), obdavčuje kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja?

Razlika med tržno in izvršilno ceno se pri članu nadzornega sveta, ki realizira opcijsko upravičenje (izvrši opcijo), obdavčuje kot boniteta, dosežena na podlagi drugega pogodbenega razmerja.

ZDoh-2 v drugem odstavku 35. člena določa, da se za zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja.

Dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo, za kar šteje tudi dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi (36. člen ZDoh-2).

Skladno z navedenim velja tudi opravljanje dela na podlagi članstva v nadzornem svetu za zaposlitev po ZDoh-2, dohodki iz tega naslova pa se obdavčijo kot drugo pogodbeno razmerje.

V obravnavanem primeru član nadzornega sveta pridobi pravico do nakupa delnice, ki se po 39. členu ZDoh-2 šteje za boniteto.

Boniteta pa je vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu** ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec*** ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo.

Navedena boniteta se ugotavlja na način, kakor ga določa četrti odstavek 43. člena ZDoh-2.

** Odobreni kapital je institucija, ki jo ureja Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06 (60/06 – popr.), 26/07 – ZSDU-B, 33/07 – ZSReg-B, 67/07 – ZTFI) v členih od 353 do 357. Je poseben korporacijskopравни institut pri povečanju osnovnega kapitala delniške družbe in pomeni posebno pooblastilo upravi družbe, da lahko za največ pet let sama poveča osnovni kapital do določenega nominalnega zneska z izdajo novih delnic za vloške.*

*** Delojemalec je vsaka fizična oseba, ki opravlja delo ali storitev, ki se šteje za zaposlitev (peti odstavek 35. člena ZDoh-2).*

**** Delodajalec je vsaka oseba, ki izplačuje dohodek iz zaposlitve (četrti odstavek 35. člena ZDoh-2).*