



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Generalni finančni urad

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

Združenje nadzornikov Slovenije
Dunajska 128a
1000 Ljubljana

Številka: 0920-3575/2022-3

Datum: 10. 03. 2022

Zadeva: Opravljanje funkcije in obdavčitev prejemkov člana organa nadzora družbe preko organizacijske oblike s.p.
Zveza: Vaš dopis z dne 15. 2. 2022

V dopisu navajate, da je Združenje nadzornikov Slovenije že leta 2018 sprejelo stališče, da je funkcijo člana nadzornega sveta glede na temeljno statusno-pravno zakonodajo možno izvajati tudi preko organizacijske oblike s.p. To funkcijo namreč član nadzornega sveta nedvoumno opravlja kot fizična oseba ter osebno odgovarja za obveznosti iz opravljanja te funkcije z vsem svojim premoženjem (7. člen ZGD-1). Funkcija člana organa nadzora gospodarske družbe je urejena v ZGD-1 (skupne določbe za organe vodenja ali nadzora so vsebovane v členih od 253 do 264, določbe za ureditev nadzornega sveta pa v členih od 273 do 284). Iz tega zakona izhaja tudi, da je na funkcijo člana nadzornega sveta imenovana le fizična oseba (255. člen ZGD-1), omejitve za imenovanje članov nadzornega sveta gospodarske družbe pa so določene v 273. členu ZGD-1, pri čemer med njimi ni omejitev opravljanja funkcije člana nadzornega sveta v organizacijski obliki s.p. Iz strokovne literature izhaja le, da v Sloveniji pravna oseba ne more biti član nadzornega sveta, ker je opravljanje funkcije člana nadzornega sveta strogo osebna obveznost in je ni mogoče opravljati preko druge pravne osebe ali preko pooblaščenca. To po vašem mnenju ne pomeni, da fizična oseba te funkcije ne more opravljati kot s.p. Dejstvo je, da je s.p. fizična oseba, ki je svojo dejavnost organizirala kot samostojen podjem in za svojo dejavnost odgovarja z vsem svojim premoženjem. Ekspliciten pogoj »fizična oseba« in namen tega pogoja – polna osebna (tudi) odškodninska odgovornost sta po vašem mnenju v primeru s.p. izpolnjena v celoti. Ob tem izpostavljate še sodbo Upravnega sodišča IV U 68/2010 z dne 31. 5. 2011 iz katere izhaja, da ZGD-1 v določbah, ki se nanašajo na upravo in nadzorni svet gospodarskih družb, v nobeni prisilni določbi izrecno ne določa oz. ne omejuje imenovanje člana nadzornega sveta kot fizične osebe, ki ima status s.p. (enako tudi Upravno sodišče v sodbi IV U 249/2009 pri presoji statusa člana uprave). V primeru, da fizična oseba to funkcijo opravlja kot s.p., ob registraciji s.p. kot dejavnost vpiše SKD 70100 – članstvo v upravnih odborih in nadzornih svetih. Ker davčni organ presoja o takšnem načinu opravljanja funkcije in plačevanja za funkcijo člana organa nadzora gospodarske družbe, nas prosite za stališče, ali je pravno korektno, da funkcijo v nadzornem svetu fizična oseba opravlja kot gospodarski subjekt – s.p., da je kot taka tudi plačana za opravljanje te funkcije in da posledično tudi kot s.p. plača vse davčne in druge obveznosti.

V zvezi s tem vam v nadaljevanju pojasnujemo naslednje:

Opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v organ nadzora gospodarske družbe (v nadzorni svet, upravni odbor) se v skladu s šestim odstavkom 35. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 šteje za zaposlitev, dohodek, ki ga fizična oseba prejme iz tega naslova, pa se v skladu z 38. členom tega zakona obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.



[Zakon o dohodnini - ZDoh-2](#) v 35. členu na splošno opredeljuje dohodek iz zaposlitve. V skladu z določbami tega člena 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. Za odvisno pogodbeno razmerje se poleg delovnega razmerja šteje vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.¹ V skladu s prvim odstavkom 38. člena ZDoh-2 dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. ZDoh-2 v šestem odstavku 35. člena izrecno določa, da se za zaposlitev po tem zakonu šteje tudi opravljanje dela oziroma storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v državni ali drug organ.

Iz navedenega izhaja, da se opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v organ nadzora gospodarske družbe (v nadzorni svet, upravni odbor) šteje za zaposlitev, dohodek, ki ga fizična oseba prejema iz tega naslova, pa se obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Kljub temu da so določbe ZDoh-2, ki urejajo obdavčitev prejemkov članov organa nadzora gospodarske družbe, jasne, v nadaljevanju podajamo naše mnenje² v zvezi z vašo argumentacijo, da je funkcijo članov organov nadzora, glede na temeljno statusno-pravno zakonodajo (natančneje [Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1](#)), možno izvajati tudi preko organizacijske oblike s.p.

Skupne določbe za organe vodenja ali nadzora (t. j. za upravo, upravni odbor in nadzorni svet) so vsebovane v 253. do 264. členu ZGD-1, določbe glede ureditve nadzornega sveta pa v 273. do 284. členu tega zakona. Iz teh določb med drugim izhaja, da sestavo in število članov organov vodenja ali nadzora določata zakon in statut, da so člani organa vodenja ali nadzora imenovani za obdobje, ki je določeno v statutu ter da je član organa vodenja ali nadzora lahko vsaka poslovno sposobna fizična oseba, razen določenih izjem.³ V 273. členu ZGD-1 so še posebej določene omejitve za člane nadzornega sveta, med katerimi pa res (kot ugotavljate tudi sami) ni določena izrecna omejitev glede opravljanja funkcije člana nadzornega sveta v organizacijski obliki s.p. Prav tako v teh zakonskih določbah ni določena izrecna omejitev glede opravljanja te funkcije v kateri izmed organizacijskih oblik pravne osebe. Ne glede na to pa iz strokovne literature⁴ izhaja, da v Sloveniji pravna oseba ne more biti član nadzornega sveta, ker je opravljanje funkcije člana nadzornega sveta strogo osebna obveznost in je ni mogoče opravljati preko pravne osebe ali preko pooblaščenca. To pa ne pomeni,⁵ da fizična oseba lahko to funkcijo opravlja kot s.p. Prav tako tak zaključek po našem mnenju ni mogoč na podlagi sodbe Upravnega sodišča IV U 68/2010 z dne 31. 5. 2011, ki jo omenjate v dopisu, in iz katere izhaja, da ZGD-1 v določbah, ki se nanašajo na nadzorni svet (273. do 284. člen), dejansko v nobeni predpisani določbi izrecno ne določa oziroma ne omejuje kot člana nadzornega sveta osebo, ki ima status s.p. Treba je namreč poudariti, da sodišče v tem primeru konkretno sploh ne presoja, ali lahko član nadzornega sveta to funkcijo opravlja kot s.p., ampak se osredotoča zgolj na to, s kom je bila (vsebinsko in ne samo formalno gledano) sklenjena pogodba o opravljanju funkcije člana nadzornega sveta (s fizično osebo ali z s.p.) ter kakšna je posledično pravilna obdavčitev dohodka, dosežena iz naslova opravljanja te funkcije.

Na tem mestu je po našem mnenju nujno opozoriti tudi na določbe ZGD-1 iz katerih izhaja, da je s.p. subjekt, ki na trgu samostojno (neodvisno) opravlja pridobitno dejavnost oziroma prosto nastopa na

¹ V skladu z določbami 35. člena ZDoh-2 se torej za dohodek iz zaposlitve šteje tako dohodek iz delovnega razmerja, kot tudi dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

² Mnenje zato, ker davčni organ ni pristojen za razlago ZGD-1.

³ Oseba, ki je že član drugega organa vodenja ali nadzora te družbe; oseba, ki je bila pravnomočno obsojena; ji je bil izrečen varnostni ukrep prepovedi opravljanja poklica,...

⁴ Npr. Ivanjko Š., Kocbek M., Korporacijsko pravo, Pravni položaj gospodarskih subjektov, GV Založba, Ljubljana, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Ljubljana 2003, str. 556.

⁵ Če v strokovni literaturi ni navedeno, da član nadzornega sveta ne more biti s.p.

trgu. Ta značilnost, ki je temeljna za s.p., pa ne drži za člana nadzornega sveta oziroma nadzornega organa gospodarske družbe, saj je to funkcija, na katero je, kot že predhodno omenjeno, imenovana oziroma izvoljena »navadna« neomejeno poslovno sposobna fizična oseba, pri čemer je to imenovanje oziroma izvolitev še časovno omejeno, oseba pa se lahko tudi predčasno odpokliče. Poleg tega član nadzornega organa gospodarske družbe v tej funkciji prosto ne nastopa na trgu in mora delovati v skladu z nekimi v naprej predpisanimi pravili v statutu družbe, poslovniku, zakonu,.. (je torej v nekem odvisnem razmerju), kar pomeni, da pri svojem delu ni tako samostojen oziroma neodvisen kot s.p. (ni v neodvisnem razmerju).

Tudi glede vašega predloga, da bi s.p., ki bi opravljal funkcijo člana nadzornega sveta ali upravnega odbora, registrirali pod dejavnostjo SKD 70.100 (Dejavnost uprav podjetij), že glede na sam opis dejavnosti (»V ta podrazred spada dejavnost sedežev podjetij, centraliziranih administrativnih uradov, uprav povezanih družb ipd., ki upravljajo, nadzorujejo in vodijo druge enote družb ali podjetij in ki se običajno ukvarjajo s strateškim ali organizacijskim načrtovanjem in imajo vlogo odločanja v družbi ali podjetju«), menimo, da sem ne sodi samostojno opravljanje dejavnosti, še posebej pa ne opravljanje samostojne funkcije člana nadzornega sveta ali upravnega odbora.

Glede na vse navedeno po našem mnenju član organa nadzora gospodarske družbe ne more biti poslovni subjekt (bodisi pravna oseba ali fizična oseba z dejavnostjo - s.p.), pač pa le »navadna«, neomejeno poslovna sposobna fizična oseba v skladu z določbami 255., 273. oziroma 287. člena ZGD-1.

Na koncu pripominjamo še, če v ZDoh-2 ne bilo izrecne določbe, za kaj se šteje opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v organ nadzora gospodarske družbe in kako je dohodek, ki ga oseba doseže iz tega naslova, obdavčen ter bi oseba v skladu s statusno-pravno zakonodajo (ZGD-1) lahko opravljala to funkcijo v organizacijski obliki s.p., to z davčnega vidika še ne bi pomenilo, da bi bil ta dohodek, ki bi ga ta oseba formalno dosegla v tem statusu, tudi obdavčen kot dohodek iz dejavnosti oziroma povedano drugače, registracija fizične osebe v predpisanem registru samostojne dejavnosti še ne pomeni, da so tudi vsi dohodki, doseženi v tem statusu, obdavčeni kot dohodek iz dejavnosti. Namreč pri opredelitvi, ali je posamezen dohodek po ZDoh-2 obravnavan kot dohodek iz zaposlitve ali kot dohodek iz dejavnosti, se glede na dejstva in okoliščine konkretnega primera ter glede na opredelitve teh dohodkov v ZDoh-2 ugotavlja, ali so izpolnjeni v naprej določeni kriteriji. Na podlagi teh kriterijev se potem določi, ali posamezna fizična oseba pri opravljanju dela ali storitev nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju in posledično temu se obdavči dohodek (t. j. kot dohodek iz zaposlitve ali kot dohodek iz dejavnosti).

S spoštovanjem,

Pripravili:
mag. Nataša Bradač,
Mojca Jančar Vidmar

mag. Ivan Simič,
generalni direktor

Vročiti: irena.prijovic@zdruzenje-ns.si; Nina.Lajovec@zdruzenje-ns.si