



Erarjeve meje

TT

PРАВNA
PRAKSA

16. 4. 2015

Številka 17

Dohodnina – dohodek iz dejavnosti

Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem – problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni v skladu s pravno in ekonomsko vsebino razmerja

Pojasnilo FURS, 26. marec 2015

Pravno formalna ureditev razmerja, v katerem fizična oseba za delodajalca opravlja delo v statusu samostojnega podjetnika (s. p.), če gre v njunem razmerju dejansko za odvisno pogodbeno razmerje, ni zakonita. Delodajalec mora skleniti pogodbo o zaposlitvi s fizično osebo, ki delo zanj opravlja v razmerju, ki ima elemente delovnega razmerja.

V praksi so vedno bolj pogosti primeri, ko fizične osebe registrirajo status s. p., čeprav bodo kontinuirano opravljale dela po pogodbi le za eno podjetje oziroma drug poslovni subjekt. Delo se v tej primerih opravlja v delovnih prostorih podjetja, v delovnem času, ki velja za ostale zaposlene, 8 ur dnevno, pri tem s. p. uporablja delovno opremo in ostala delovna sredstva podjetja (na primer delovne pripomočke, potrošni materiali, računalnik, službeni avto itd.), ob tem pa za uporabo teh sredstev ne plačuje najemnine. Poleg tega delo opravlja po navodilih in pod nadzorom odgovorne osebe podjetja, ki mu omogoča delo pri svojih strankah. Samostojni podjetnik v teh primerih praviloma tudi ne sme opravljati iste dejavnosti, s katero se ukvarja

podjetje za svoj račun, niti za račun katere druge pravne ali fizične osebe, ampak le za račun in v imenu podjetja (konkurenčna prepoved). Storitve mora opravljati sam in ponujati strankam po ceniku podjetja, odsotnost z dela pa mora usklajevati z vodstvom podjetja. Plačilo je dogovorjeno po učinku na podlagi izstavljenega računa enkrat mesečno. Podjetje s. p. izplačuje dohodek, ki mu predstavlja glavni in v večini primerov tudi edini vir dohodka.

V opisanem primeru iz narave razmerja izhaja, da je s. p. v odnosu do svojega naročnika (podjetja) v odvisnem razmerju, čeprav je po svojem pravno formalnem statusu s. p., torej fizična oseba, ki bi praviloma morala gospodarsko dejavnost opravljati samostojno in neodvisno.

Do takih primerov urejanja pravnih razmerij za delo prihaja v mnogih podjetjih, ki se odločajo za racionalizacijo svojega poslovanja na način, da določenim profilom zaposlenih delo plačujejo delno ali v celoti prek statusa s. p., ki jih ustanovijo zaposleni, s tem, da jim delovno razmerje pravno formalno preneha in opravljajo enaka dela in naloge na enak način prek statusa s. p.

Obdavčitev fizične osebe, ki opravlja dejavnost (neodvisno razmerje) in fizične osebe, ki dosega dohodek iz zaposlitve (odvisno razmerje)

Dohodki, ki jih fizična oseba dosega v okviru svojega organiziranega podjetja (tj. kot samostojni podjetnik) oziroma v okviru organizirane dejavnosti (tj. v okviru dejavnosti fizične osebe, ki je registrirana v skladu z veljavnimi predpisi, npr. samostojni novinar), so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti. Zakon o dohodnini (ZDoh-2)¹ v 46 členu določa, da se za dohodek iz 2/3 dejavnosti šteje dohodek, ki je dosežen s samostojnim in neodvisnim opravljanjem dejavnosti, tj.

ko gre za trajno neodvisno opravljanje ekonomske aktivnosti. Neodvisnost in samostojnost se kaže v opravljanju dejavnosti za svoj račun in način, v svojo korist, na svojo odgovornost in na svoj riziko (fizična oseba jamči za opravljanje dejavnosti z vsem svojim premoženjem).

Samostojni podjetnik je v sistem obveznega socialnega zavarovanja vključen kot samozaposlena oseba (razen če dejavnost opravlja kot postranski poklic). Taka oseba je sama dolžna obračunavati in plačevati obvezne prispevke za socialno varnost od zavarovalne osnove, določene po predpisih o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, upošteva dosežen dohodek iz dejavnosti v preteklem letu.

Dohodki zavezanca, ki ima v skladu z delovnopravno zakonodajo z delodajalcem sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, pa so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz delovnega 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. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo. Odvisno razmerje med fizično osebo in naročnikom tako obstaja, če obstaja element nepretrganega opravljanja dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, če delodajalec zagotavlja vso potrebno opremo, sredstva in pogoje za delo, če delodajalec prevzema finančna in druga tveganja ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev itd.

¹ Ur. l. RS, št. 13/11 – UPB 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14 in 23/15

Ureditev po delovno pravnih predpisih

Opisane situacije so sporne tudi z vidika delovno pravnih razmerij. Pri delovnem razmerju gre za razmerje med delavcem in delodajalcem, ki je prostovoljno, delavec se vključi v organiziran delovni proces delodajalca, delo opravlja za plačilo, osebno, nepretrgano in po navodilih ter pod nadzorom delodajalca. Bistveno je, da delavec opravlja delo v razmerju podrejenosti do delodajalca, kot del delovnega procesa, ki ga organizira delodajalec, ki tudi nosi odgovornost za uspeh podjetja. Če so v konkretnem pravnem razmerju ti elementi podani, gre za delovno razmerje, čeprav med strankama ni sklenjena pisna pogodba o zaposlitvi, ki je sicer pravilo. Tudi v primeru, če sta pogodbeni stranki pogodbo, ki je podlaga njenega razmerja, označili kot civilno pravno pogodbo (na primer kot pogodbo o delu), ali če gre za razmerje med naročnikom in s. p., v njunem razmerju pa dejansko obstajajo elementi delovnega razmerja, se šteje, da gre za delovno razmerje. Pri ugotavljanju obstoja delovnega razmerja so torej bistvene dejanske okoliščine, ki kažejo, kako se pogodbeno razmerje izvaja v praksi, in ne poimenovanje razmerja s strani pogodbenih strank ali status pogodbenih strank.

V skladu z 11. členom Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1)² je delodajalec dolžan delavca prijaviti v obvezno socialno zavarovanje in mu izročiti fotokopijo prijave v 15 dneh od nastopa dela. Delodajalec je dolžan za delavca obračunati, odtegniti in pla-

čati prispevke delojemalca od bruto plače, nadomestila plače ter drugih bruto prejemkov iz delovnega razmerja. Od istih osnov je delodajalec dolžan obračunati tudi prispevke delodajalca.

Ukrepanje FURS v postopkih nadzora – ugotovitve v davčnih inšpekcijskih nadzorih

V nadaljevanju so opisani nekateri primeri neustreznega ravnanja, ugotovljeni pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve.

Pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve je bilo v več primerih ugotovljeno, da so ti delodajalci svojim zaposlenim izplačevali dodatne dohodke na podlagi računov, ki so jih ti zaposleni izdali kot s. p. V nadzoru je bilo ugotovljeno, da so bile sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju le navidezni posli, pri katerih se dejanska vsebina razlikuje od njene oblike, saj so zaposleni dejansko opravljali enako delo, kot je bilo določeno v pogodbi o zaposlitvi, nad redno delovno obveznostjo. Na podlagi teh ugotovitev je davčni organ izplačala, ki so bila izplačana na podlagi pogodb o poslovnem sodelovanju kot prihodek s. p., obdavčil kot dohodek iz delovnega razmerja, od katerih je bila odmrnjena akontacija dohodnine in vsi prispevki za socialno varnost.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno tudi, da so bili delavci zaposleni za krajši delovni čas in za minimalno

plačo, hkrati pa so imeli še status s. p., na podlagi katerega so delodajalcu mesečno izdajali račun za opravljene storitve v višjem znesku, kot je znašala plača za krajši delovni čas. Tudi v teh primerih je bilo v davčnem nadzoru ugotovljeno, da so se vsa opravljena dela izvajala na sedežu delodajalca, s sredstvi delodajalca, pod kontrolo delodajalca izplačila, ki so jih delavci prejemali kot samostojni podjetniki na podlagi izdanih računov, pa so bila prekvalificirana v plačo in obračunane pripadajoče dajatve.

Finančna uprava v postopkih nadzora opisanih primerov izhaja iz načela davčnega postopka, ki je določeno v 5. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)³ in po katerem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. Hkrati se v opisanih primerih upoštevajo tudi določila 74. člena ZDavP-2, ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. To pomeni, da če finančna uprava ugotovi, da gre za izogibanje ali zlorabo (npr. če se določen del dohodkov, ki bi morali biti izplačani kot plača, zaposlenemu izplačuje na račun njegovega statusa s. p.), se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (tj. da se dohodki, izplačani zaposlenemu na njegov s. p., obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja z vsemi pripadajočimi obveznostmi).

1. RS, št. 21/13 (78/13 – popr.).

1. RS, št. 13/11 – UPB4, 4/12, 101/13 – ZDavNepr, 13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B in 90/14.

1. RS, št. 96/12, 39/13, 3 – ZSVarPre-C, 101/13 – 415, 44/14 – ORZPIZ206, 3/14 – ZUJF-B in 95/14 – ZUJF-C.

1. RS, št. 72/06 – UPB3, 3 – ZUTPG, 9/07, 76/08, – ZUPJS, 87/11, 40/12 – 21/13 – ZUTD-A, 91/13, 9/13 – ZUPJS-C, 99/13 – -C, 111/13 – ZMEPIZ-1 in 95/14 – ZUJF-C.

1. RS, št. 110/06 – UPB2, 6 – ZUTPG, 10/08, 62/10 IS, 99/13 – ZSVarPre-C in 26/14 – ZSDP-1.

1. RS, št. 30/10, 40/12 – 21/13, 63/13, 100/13 in 32/14 – ZFDZC-1.

1. RS, št. 5/96, 18/96 – 34/96, 87/97 – ZDavP-A, 3, 7/98 – odl. US, 106/99 I, 81/00 – ZPSV-C, 97/01 I, 97/01, 62/10 – odl. US, ? – ZUJF, 96/12 – ZPIZ-2, 1/13 – ZZVZ-M, 99/13 – Pre-C in 26/14 – ZSDP-1.

Prispevki za socialno varnost

Plačevanje prispevkov za socialno varnost za zavarovance – osebe, ki opravljajo dejavnost kot postranski poklic

Pojasnilo FURS, 7. april 2015

Fizične osebe so v obvezno socialno zavarovanje v Republiki Sloveniji vključene iz naslova svojega statusa ali delovne aktivnosti, na način in pod pogoji, ki jih določajo predpisi s področja obveznega socialnega zavarovanja, in sicer:

- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2),¹

- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (ZZVZZ),²
- Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih (ZSDP-1),³
- Zakon o urejanju trga dela (ZUTD).⁴

Navedeni zakoni določajo tudi:

- osnove za plačilo prispevkov za socialno varnost (v nadaljevanju: prispevki),
- vrste prispevkov, ki se plačujejo za posamezne zavarovance,
- zavezanca za plačilo prispevkov.

Stopnje prispevkov določa Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV).⁵ za določene zavarovance pa so stopnje prispevkov določene v ZPIZ-2 in ZZVZZ.

Prispevke pobira Finančna uprava RS (FURS). Način obračuna in plačila prispevkov ter roke za obračun in plačilo prispevkov določa Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2).⁶

1. Obveznost zavarovanja za osebe, ki opravljajo dejavnost kot postranski poklic

Osebe, ki samostojno opravljajo pridobitno ali drugo dovoljeno dejavnost in v obvezno zavarovanje niso vključene na podlagi opravljanja dejavnosti, temveč na drugi podlagi (praviloma na podlagi delovnega razmerja), se štejejo za osebe, ki dejavnost opravljajo kot postranski poklic. Te osebe so iz naslova opravljanja dejavnosti obvezno zavarovane za invalidnost in smrt,



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

F: 01 478 39 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

Datum: 26. 3. 2015

Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem - problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja

Pravno formalna ureditev razmerja, v katerem fizična oseba za delodajalca opravlja delo v statusu samostojnega podjetnika (v nadaljevanju: s.p.), če gre v njunem razmerju dejansko za odvisno pogodbeno razmerje, ni zakonita. Delodajalec mora skleniti pogodbo o zaposlitvi s fizično osebo, ki delo zanj opravlja v razmerju, ki ima elemente delovnega razmerja.

V praksi so vedno bolj pogosti primeri, ko fizične osebe registrirajo status s.p., čeprav bodo kontinuirano opravljale dela po pogodbi le za eno podjetje oziroma drug poslovni subjekt. Delo se v tej primerih opravlja v delovnih prostorih podjetja, v delovnem času, ki velja za ostale zaposlene, 8 ur dnevno, pri tem s.p. uporablja delovno opremo in ostala delovna sredstva podjetja (npr. delovne pripomočke, potrošni material, računalnik, službeni avto itd.), ob tem pa za uporabo teh sredstev ne plačuje najemnine. Poleg tega delo opravlja po navodilih in pod nadzorom odgovorne osebe podjetja, ki mu omogoča delo pri svojih strankah. S.p. v teh primerih praviloma tudi ne sme opravljati iste dejavnosti, s katero se ukvarja podjetje za svoj račun, niti za račun katere druge pravne ali fizične osebe, ampak le za račun in v imenu podjetja (konkurenčna prepoved). Storitve mora opravljati sam in ponujati strankam po ceniku podjetja, odsotnost z dela pa mora usklajevati z vodstvom podjetja. Plačilo je dogovorjeno po učinku na podlagi izstavljenega računa enkrat mesečno. Podjetje s.p.-ju izplačuje dohodek, ki mu predstavlja glavni in v večini primerov tudi edini vir dohodka.

V opisanem primeru iz narave razmerja izhaja, da je s.p. v odnosu do svojega naročnika (podjetja) v odvisnem razmerju, čeprav je po svojem pravno formalnem statusu s.p., torej fizična oseba, ki bi praviloma morala gospodarsko dejavnost opravljati samostojno in neodvisno.

Do tovrstnih primerov urejanja pravnih razmerij za delo prihaja v mnogih podjetjih, ki se odločajo za racionalizacijo svojega poslovanja na način, da določenim profilom zaposlenih delo plačujejo delno ali v celoti prek statusa s.p., ki jih ustanovijo zaposleni, s tem, da jim delovno razmerje pravno formalno preneha in opravljajo enaka dela in naloge na enak način prek statusa s.p.

Obdavčitev fizične osebe, ki opravlja dejavnost (neodvisno razmerje) in fizične osebe, ki dosega dohodek iz zaposlitve (odvisno razmerje)

Dohodki, ki jih fizična oseba dosega v okviru svojega organiziranega podjetja (tj. kot samostojni podjetnik) oziroma v okviru organizirane dejavnosti (tj. v okviru dejavnosti fizične osebe, ki je registrirana v skladu z veljavnimi predpisi, npr. samostojni novinar), so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti. Zakon o dohodnini – ZDoh-2 v 46. členu določa, da se za dohodek iz

dejavnosti šteje dohodek, ki je dosežen s samostojnim in neodvisnim opravljanjem dejavnosti, tj. ko gre za trajno neodvisno opravljanje ekonomske aktivnosti. Neodvisnost in samostojnost se kaže v opravljanju dejavnosti za svoj račun in način, v svojo korist, na svojo odgovornost in na svoj riziko (fizična oseba jamči za opravljanje dejavnosti z vsem svojim premoženjem).

S.p. je v sistem obveznega socialnega zavarovanja vključen kot samozaposlena oseba (razen, če dejavnost opravlja kot postranski poklic). Taka oseba je sama dolžna obračunavati in plačevati obvezne prispevke za socialno varnost od zavarovalne osnove, določene po predpisih o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, upoštevaje dosežen dohodek iz dejavnosti v preteklem letu.

Dohodki zavezanca, ki ima v skladu z delovnopravno zakonodajo z delodajalcem sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, pa so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz delovnega 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. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo. Odvisno razmerje med fizično osebo in naročnikom tako obstaja, če obstaja element nepretrganega opravljanja dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, če delodajalec zagotavlja vso potrebno opremo, sredstva in pogoje za delo, če delodajalec prevzema finančna in druga tveganja ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, itd.

Ureditev po delovno pravnih predpisih

Opisane situacije so sporne tudi z vidika delovno pravnih razmerij. Pri delovnem razmerju gre za razmerje med delavcem in delodajalcem, ki je prostovoljno, delavec se vključi v organiziran delovni proces delodajalca, delo opravlja za plačilo, osebno, nepretrgano in po navodilih ter pod nadzorom delodajalca. Bistveno je, da delavec opravlja delo v razmerju podrejenosti do delodajalca, kot del delovnega procesa, ki ga organizira delodajalec, ki tudi nosi odgovornost za uspeh podjetja. Če so v konkretnem pravnem razmerju ti elementi podani, gre za delovno razmerje, čeprav med strankama ni sklenjena pisna pogodba o zaposlitvi, ki je sicer pravilo. Tudi v primeru, če sta pogodbeni stranki pogodbo, ki je podlaga njunega razmerja, označili kot civilno pravno pogodbo (na primer kot pogodbo o delu), ali če gre za razmerje med naročnikom in s.p., v njunem razmerju pa dejansko obstajajo elementi delovnega razmerja, se šteje, da gre za delovno razmerje. Pri ugotavljanju obstoja delovnega razmerja so torej bistvene dejanske okoliščine, ki kažejo, kako se pogodbeno razmerje izvaja v praksi, in ne poimenovanje razmerja s strani pogodbenih strank ali status pogodbenih strank.

V skladu z 11. členom Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1 je delodajalec dolžan delavca prijaviti v obvezno socialno zavarovanje in mu izročiti fotokopijo prijave v 15 dneh od nastopa dela. Delodajalec je dolžan za delavca obračunati, odtegniti in plačati prispevke delojemalca od bruto plače, nadomestila plače ter drugih bruto prejemkov iz delovnega razmerja. Od istih osnov je delodajalec dolžan obračunati tudi prispevke delodajalca.

Ukrepanje Finančne uprave RS v postopkih nadzora - ugotovitve v davčnih inšpekcijskih nadzorih

V nadaljevanju so opisani nekateri primeri neustreznega ravnanja, ugotovljeni pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve.

Pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve je bilo v več primerih ugotovljeno, da so ti delodajalci svojim zaposlenim izplačevali dodatne dohodke na podlagi računov, ki so jih ti zaposleni izdali kot s.p. V nadzoru je bilo ugotovljeno, da so bile sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju le navidezni posli, pri katerih se dejanska vsebina razlikuje od njene oblike, saj so zaposleni dejansko opravljali enako delo, kot je bilo določeno v pogodbi o zaposlitvi, nad redno delovno obveznostjo. Na podlagi teh ugotovitev je davčni organ izplačila, ki so bila izplačana na podlagi pogodb o poslovnem sodelovanju kot prihodek s.p., obdavčil kot dohodke iz delovnega razmerja, od katerih je bila odmerjena akontacija dohodnine ter vsi prispevki za socialno varnost.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno tudi, da so bili delavci zaposleni za krajši delovni čas in za minimalno plačo, hkrati pa so imeli še status s.p., na podlagi katerega so delodajalcu mesečno izdajali račun za opravljene storitve v višjem znesku, kot je znašala plača za krajši delovni čas. Tudi v teh primerih je bilo v davčnem nadzoru ugotovljeno, da so se vsa opravljena dela izvajala na sedežu delodajalca, s sredstvi delodajalca, pod kontrolo delodajalca, izplačila, ki so jih delavci prejeli kot samostojni podjetniki na podlagi izdanih računov, pa so bila prekvalificirana v plačo in obračunane pripadajoče dajatve.

Finančna uprava v postopkih nadzora opisanih primerov izhaja iz načela davčnega postopka, ki je določeno v 5. členu Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2 in po katerem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. Hkrati se v opisanih primerih upoštevajo tudi določila 74. člena ZDavP-2, ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. To pomeni, da če finančna uprava ugotovi, da gre za izogibanje ali zlorabo (npr. če se določen del dohodkov, ki bi morali biti izplačani kot plača, zaposlenemu izplačuje na račun njegovega statusa s.p.), se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (torej, da se dohodki, izplačani zaposlenemu na njegov s.p., obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja z vsemi pripadajočimi obveznostmi).



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

F: 01 478 39 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

Datum: 26. 3. 2015

Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem - problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja

Pravno formalna ureditev razmerja, v katerem fizična oseba za delodajalca opravlja delo v statusu samostojnega podjetnika (v nadaljevanju: s.p.), če gre v njunem razmerju dejansko za odvisno pogodbeno razmerje, ni zakonita. Delodajalec mora skleniti pogodbo o zaposlitvi s fizično osebo, ki delo zanj opravlja v razmerju, ki ima elemente delovnega razmerja.

V praksi so vedno bolj pogosti primeri, ko fizične osebe registrirajo status s.p., čeprav bodo kontinuirano opravljale dela po pogodbi le za eno podjetje oziroma drug poslovni subjekt. Delo se v tej primerih opravlja v delovnih prostorih podjetja, v delovnem času, ki velja za ostale zaposlene, 8 ur dnevno, pri tem s.p. uporablja delovno opremo in ostala delovna sredstva podjetja (npr. delovne pripomočke, potrošni material, računalnik, službeni avto itd.), ob tem pa za uporabo teh sredstev ne plačuje najemnine. Poleg tega delo opravlja po navodilih in pod nadzorom odgovorne osebe podjetja, ki mu omogoča delo pri svojih strankah. S.p. v teh primerih praviloma tudi ne sme opravljati iste dejavnosti, s katero se ukvarja podjetje za svoj račun, niti za račun katere druge pravne ali fizične osebe, ampak le za račun in v imenu podjetja (konkurenčna prepoved). Storitve mora opravljati sam in ponujati strankam po ceniku podjetja, odsotnost z dela pa mora usklajevati z vodstvom podjetja. Plačilo je dogovorjeno po učinku na podlagi izstavljenega računa enkrat mesečno. Podjetje s.p.-ju izplačuje dohodek, ki mu predstavlja glavni in v večini primerov tudi edini vir dohodka.

V opisanem primeru iz narave razmerja izhaja, da je s.p. v odnosu do svojega naročnika (podjetja) v odvisnem razmerju, čeprav je po svojem pravno formalnem statusu s.p., torej fizična oseba, ki bi praviloma morala gospodarsko dejavnost opravljati samostojno in neodvisno.

Do tovrstnih primerov urejanja pravnih razmerij za delo prihaja v mnogih podjetjih, ki se odločajo za racionalizacijo svojega poslovanja na način, da določenim profilom zaposlenih delo plačujejo delno ali v celoti prek statusa s.p., ki jih ustanovijo zaposleni, s tem, da jim delovno razmerje pravno formalno preneha in opravljajo enaka dela in naloge na enak način prek statusa s.p.

Obdavčitev fizične osebe, ki opravlja dejavnost (neodvisno razmerje) in fizične osebe, ki dosega dohodek iz zaposlitve (odvisno razmerje)

Dohodki, ki jih fizična oseba dosega v okviru svojega organiziranega podjetja (tj. kot samostojni podjetnik) oziroma v okviru organizirane dejavnosti (tj. v okviru dejavnosti fizične osebe, ki je registrirana v skladu z veljavnimi predpisi, npr. samostojni novinar), so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti. Zakon o dohodnini – ZDoh-2 v 46. členu določa, da se za dohodek iz

dejavnosti šteje dohodek, ki je dosežen s samostojnim in neodvisnim opravljanjem dejavnosti, tj. ko gre za trajno neodvisno opravljanje ekonomske aktivnosti. Neodvisnost in samostojnost se kaže v opravljanju dejavnosti za svoj račun in način, v svojo korist, na svojo odgovornost in na svoj riziko (fizična oseba jamči za opravljanje dejavnosti z vsem svojim premoženjem).

S.p. je v sistem obveznega socialnega zavarovanja vključen kot samozaposlena oseba (razen, če dejavnost opravlja kot postranski poklic). Taka oseba je sama dolžna obračunavati in plačevati obvezne prispevke za socialno varnost od zavarovalne osnove, določene po predpisih o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, upoštevaje dosežen dohodek iz dejavnosti v preteklem letu.

Dohodki zavezanca, ki ima v skladu z delovnopravno zakonodajo z delodajalcem sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, pa so obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz delovnega 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. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo. Odvisno razmerje med fizično osebo in naročnikom tako obstaja, če obstaja element nepretrganega opravljanja dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, če delodajalec zagotavlja vso potrebno opremo, sredstva in pogoje za delo, če delodajalec prevzema finančna in druga tveganja ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, itd.

Ureditev po delovno pravnih predpisih

Opisane situacije so sporne tudi z vidika delovno pravnih razmerij. Pri delovnem razmerju gre za razmerje med delavcem in delodajalcem, ki je prostovoljno, delavec se vključi v organiziran delovni proces delodajalca, delo opravlja za plačilo, osebno, nepretrgano in po navodilih ter pod nadzorom delodajalca. Bistveno je, da delavec opravlja delo v razmerju podrejenosti do delodajalca, kot del delovnega procesa, ki ga organizira delodajalec, ki tudi nosi odgovornost za uspeh podjetja. Če so v konkretnem pravnem razmerju ti elementi podani, gre za delovno razmerje, čeprav med strankama ni sklenjena pisna pogodba o zaposlitvi, ki je sicer pravilo. Tudi v primeru, če sta pogodbeni stranki pogodbo, ki je podlaga njunega razmerja, označili kot civilno pravno pogodbo (na primer kot pogodbo o delu), ali če gre za razmerje med naročnikom in s.p., v njunem razmerju pa dejansko obstajajo elementi delovnega razmerja, se šteje, da gre za delovno razmerje. Pri ugotavljanju obstoja delovnega razmerja so torej bistvene dejanske okoliščine, ki kažejo, kako se pogodbeno razmerje izvaja v praksi, in ne poimenovanje razmerja s strani pogodbenih strank ali status pogodbenih strank.

V skladu z 11. členom Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1 je delodajalec dolžan delavca prijaviti v obvezno socialno zavarovanje in mu izročiti fotokopijo prijave v 15 dneh od nastopa dela. Delodajalec je dolžan za delavca obračunati, odtegniti in plačati prispevke delojemalca od bruto plače, nadomestila plače ter drugih bruto prejemkov iz delovnega razmerja. Od istih osnov je delodajalec dolžan obračunati tudi prispevke delodajalca.

Ukrepanje Finančne uprave RS v postopkih nadzora - ugotovitve v davčnih inšpekcijskih nadzorih

V nadaljevanju so opisani nekateri primeri neustreznega ravnanja, ugotovljeni pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve.

Pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve je bilo v več primerih ugotovljeno, da so ti delodajalci svojim zaposlenim izplačevali dodatne dohodke na podlagi računov, ki so jih ti zaposleni izdali kot s.p. V nadzoru je bilo ugotovljeno, da so bile sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju le navidezni posli, pri katerih se dejanska vsebina razlikuje od njene oblike, saj so zaposleni dejansko opravljali enako delo, kot je bilo določeno v pogodbi o zaposlitvi, nad redno delovno obveznostjo. Na podlagi teh ugotovitev je davčni organ izplačila, ki so bila izplačana na podlagi pogodb o poslovnem sodelovanju kot prihodek s.p., obdavčil kot dohodke iz delovnega razmerja, od katerih je bila odmerjena akontacija dohodnine ter vsi prispevki za socialno varnost.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno tudi, da so bili delavci zaposleni za krajši delovni čas in za minimalno plačo, hkrati pa so imeli še status s.p., na podlagi katerega so delodajalcu mesečno izdajali račun za opravljene storitve v višjem znesku, kot je znašala plača za krajši delovni čas. Tudi v teh primerih je bilo v davčnem nadzoru ugotovljeno, da so se vsa opravljena dela izvajala na sedežu delodajalca, s sredstvi delodajalca, pod kontrolo delodajalca, izplačila, ki so jih delavci prejeli kot samostojni podjetniki na podlagi izdanih računov, pa so bila prekvalificirana v plačo in obračunane pripadajoče dajatve.

Finančna uprava v postopkih nadzora opisanih primerov izhaja iz načela davčnega postopka, ki je določeno v 5. členu Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2 in po katerem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. Hkrati se v opisanih primerih upoštevajo tudi določila 74. člena ZDavP-2, ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. To pomeni, da če finančna uprava ugotovi, da gre za izogibanje ali zlorabo (npr. če se določen del dohodkov, ki bi morali biti izplačani kot plača, zaposlenemu izplačuje na račun njegovega statusa s.p.), se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (torej, da se dohodki, izplačani zaposlenemu na njegov s.p., obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja z vsemi pripadajočimi obveznostmi).