

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

MAGISTRSKA NALOGA

**DOLOČANJE NEODVISNEGA RAZMERJA MED IZPLAČEVALCEM
IN PREJEMNIKOM DOHODKA ZA DAVČNE NAMENE**

Julij, 2016

Avtorica: **Marjanca Lenkič**

Mentor: **prof. dr. Bojan Škof**

Somentorica: **prof. dr. Darja Senčur Peček**

KAZALO

POVZETEK.....	3
ABSTRACT.....	3
1. UVOD.....	4
1.1. Opredelitev problema	4
1.2 Cilji magistrskega dela.....	6
2. OPREDELITEV DELOVNEGA RAZMERJA	8
2.1. Delovno razmerje v slovenski pravni ureditvi	10
2.2 Delovno razmerje v Mednarodni organizaciji dela	15
2.3 Delovno razmerje v pravu Evropske unije.....	17
3. OPRAVLJANJE DELA NA DRUGI POGODBENI PODLAGI.....	21
3.1 Podjemna pogodba	23
3.2 Avtorska pogodba.....	24
3.3 Samostojni podjetnik posameznik	25
4. NOVE OBLIKE DELA	27
4.1 Objektivno dvoumna delovna razmerja	27
4.1.1 Ekonomsko odvisna oseba	28
4.1.2. Delovno-pravni položaj poslovodne osebe	30
4.2 Prikrita delovna razmerja	31
5. DOLOČANJE RAZMERJA MED IZPLAČEVALCEM IN PREJEMNIKOM DOHODKA V SLOVENSKI DAVČNI UREDITVI.....	34
5.1 Pretekla pravna ureditev	34
5.1.1 Zakon o dohodnini	34
5.1.2 Zakon o dohodnini-1	34
5.2. Sedanja pravna ureditev	37
5.2.1 Zakon o dohodnini-2.....	38
5.2.1.1 Dohodek iz zaposlitve	40
5.2.1.1.1 Dohodek iz delovnega razmerja	41
5.2.1.1.2 Dohodek iz drugega (pogodbenega) razmerja.....	52
5.2.1.1.3 Davčna osnova dohodka iz zaposlitve	54
5.2.1.1.3.1 Davčna osnova dohodka iz delovnega razmerja.....	54
5.2.1.1.3.2 Davčna osnova dohodka iz drugega (pogodbenega) razmerja	55
5.2.1.1.3.2.1 Avtorska pogodba	56
5.2.1.1.3.2.2 Podjemna pogodba	57
5.2.1.2 Dohodek iz dejavnosti.....	59

5.2.1.2.1	Opredelevitev dohodka iz dejavnosti.....	59
5.2.1.2.2	Davčna osnova dohodka iz dejavnosti	60
5.2.1.2.2.1	Časovno pripoznavanje prihodkov in odhodkov	61
5.2.1.2.2.1.1	Prihodki	62
5.2.1.2.2.1.2	Odhodki	64
5.2.1.2.2.2	Znižanje davčne osnove zaradi izgub in davčnih olajšav.....	66
5.2.1.2.2.3	Poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove	70
5.2.2	Vpliv vrste razmerja na davčno obveznost za DDV	72
6.	UGOTOVITVE FURS V DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZORIH	79
7.	DOLOČANJE RAZMERJA V NEKATERIH DRUGIH DRŽAVAH.....	83
7.1	Nemčija	83
7.2	Velika Britanija	85
7.3	Združene države Amerike	89
8.	SKLEP	94
	LITERATURA IN VIRI.....	101
	DELOVNI ŽIVLJENJEPIS	111
	IZJAVA	112

POVZETEK

Namen dela je proučiti problem pravilne in konsistentne identifikacije razmerja posameznika, ki opravlja delo in na podlagi tega prejme plačilo, do izplačevalca dohodka. Vprašanje razmerja ni pomembno le v okviru delovnega prava, ampak je pomembno tudi za uresničevanje temeljnega cilja zakonodaje s področja osebnih davkov, to je enakega obravnavanja davčnih zavezancev z enakimi ali podobnimi dohodki. Delo predstavlja kriterije za razmejevanje neodvisnega razmerja od odvisnega razmerja in prikazuje iz tega izhajajoče razlike v obdavčitvi. Predstavljeno je tudi določanje razmerja v izbranih državah in ugotovitve Finančne uprave Republike Slovenije v davčnih inšpekcijskih nadzorih.

Ključne besede: obdavčitev posameznikov, neodvisno razmerje, odvisno razmerje, dohodki iz zaposlitve, dohodek iz dejavnosti, delovno razmerje, delavec, samozaposleni

ABSTRACT

Title: Determining independent relation between the payer and the recipient of income for tax purposes

The aim of the thesis is to discuss the problem of accurate and consistent identification of relation of an individual, who is performing work and based on this, receives payment, towards the payer of income. This question is not important only in the frame of labour law, but also for exercising the fundamental goal of the legislation on personal taxes, that is equal treatment of taxpayers with the same or similar income. The thesis presents criteria for delineating independent relation from dependent relation and from these arising differences in taxation. Determining of the relation in certain countries and findings of the Financial Administration of the Republic of Slovenia in tax inspection are presented.

Keywords: taxation of individuals, independent relation, dependent relation, income from employment, business income, employment relationship, employee, self-employed

1. UVOD

V zadnjih desetletjih smo priča naraščajoči prožnosti razmerij, na podlagi katerih se opravlja delo, kar ima tudi pomembne davčne posledice. Klasično razmerje med delavcem in delodajalcem na podlagi pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas vse pogosteje izpodrivajo nove oblike dela. Vse oblike dela sicer z vidika obdavčitve niso problematične, pri nekaterih pa se pojavljajo težave.

Zlasti je pomembno, da se prepreči prilagajanje vrste dohodka zaradi doseganja nižje obdavčitve. S podobno efektivno obdavčitvijo dela iz odvisnega in neodvisnega razmerja sicer lahko zmanjšamo oportunistična ravnanja davčnih zavezancev, vendar pa to ni vedno primerno niti mogoče, saj je sistem obdavčitve delavca in samozaposlenega intrinzično drugačen in izenačitve obdavčitve teh dveh kategorij zavezancev ni mogoče pričakovati, zato potreba po razmejevanju neodvisnega in odvisnega razmerja ostaja. Zaradi omenjene različne obdavčitve moramo tudi za davčne namene proučiti pojma neodvisnega in odvisnega razmerja in slediti njunemu razvoju.

Opozoriti velja še, da se pri obdavčitvi na tem področju ne soočamo le z vprašanji določanja razmerja v okviru pravno predpisanih možnosti, ampak pogosto tudi z nezakonito prakso.

1.1. OPREDELITEV PROBLEMA

V devetdesetih letih prejšnjega stoletja je samozaposlenost v večini držav Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD) začela naglo naraščati. Pojavilo se je vprašanje, ali niso morda davčni sistemi spodbudili razvoj prikritih delovnih razmerij, v katerih posamezniki nastopajo kot samozaposleni, čeprav so njihovi delovni pogoji podobni ali enaki delovnim pogojem delavcev, kot samozaposleni pa se predstavljajo le zato, da bi znižali svojo davčno obveznost.¹

¹ OECD. 2000. The partial renaissance of self-employment, Chapter 5; str. 155. V: OECD Employment outlook, Paris.

Po Zakonu o dohodnini (ZDoh) je bilo mogoče zgolj s preimenovanjem pravnega razmerja med izplačevalcem in prejemnikom dohodka prehajati od davčno precej neugodne obdavčitve plače pod davčno ugodnejše oblike dohodkov.²

Da bi se preprečila napačna kvalifikacija razmerja, je kasnejši Zakon o dohodnini (ZDoh-1) primeroma postavil kriterije za določitev narave razmerja.³ Kriteriji naj bi olajšali določanje narave razmerja v spornih primerih, vendar pa je ta zakon že izven teh kriterijev opredeljeval dohodke iz zaposlitve ter dohodke iz opravljanja dejavnosti, ki so vselej dohodki iz neodvisnega razmerja, s čimer so bili kriteriji za določanje narave razmerja postavljeni nad naravo razmerja, kar je bilo vprašljivo.⁴

Aktualni Zakon o dohodnini (ZDoh-2) opredeljuje dohodek iz zaposlitve in dohodek iz dejavnosti, posebej pa kriterijev ne navaja. V 35. členu predpisuje, da se za zaposlitev, ki je vsako odvisno pogodbeno razmerje, 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, 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. Za dohodek iz dejavnosti se po 46. členu šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic.

Proučiti nameravamo, katero razmerje med izplačevalcem in prejemnikom dohodka je neodvisno. Da bi na to lahko odgovorili, moramo poznati značilnosti odvisnih razmerij oz. razmerja delavca do delodajalca, ki je že po definiciji odvisno razmerje. Vprašanje razmerja je pomembno, ker je od tega odvisen način obdavčitve. Neodvisno razmerje je običajno manj

² Kobal, Aleš. 2005. Problemi določanja odvisnega oziroma neodvisnega razmerja po ZDoh-1 in potrebne spremembe; str. 152. V: Zbornik referatov 6. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo.

³ Anon. 2005. Odvisno ali neodvisno razmerje: kako ga določiti?; str.5–7. V: Denar, Ljubljana, MFB Consulting d.o.o., št. 2.

⁴ Kobal, Aleš. 2005. Op. cit., str. 154 in nasl.

obdavčeno kot odvisno razmerje. Glede na to bi lahko sklepali, da so posamezniki motivirani razmerje okvalificirati kot neodvisno prvenstveno zato, da bi se izognili davčnim obveznostim. S tem ozirom moramo ugotoviti razloge za nastopanje v neodvisnem razmerju. V primeru, da je velik delež neodvisnih razmerij posledica izogibanja davkom, moramo to preganjati. Zato moramo preveriti učinkovitost in ustreznost kriterijev. Ob tem si moramo odgovoriti, kaj želimo s kriteriji doseči. Ne bi bilo namreč prav, da bi v želji, pobrati čim več davkov, razmerja nepravilno razvrstili kot odvisna. Razmerja med prejemniki in ponudniki storitev so danes zelo raznolika in se ves čas spreminjajo, kar moramo upoštevati tudi pri njihovi kvalifikaciji.

1.2 CILJI MAGISTRSKEGA DELA

V raziskavi želim raziskati, kako za davčne namene določiti, ali je oseba, ki opravlja delo za plačilo, v neodvisnem razmerju do izplačevalca dohodka, začevši s pojasnitvijo vsebine odvisnega razmerja napram neodvisnemu razmerju, opredelitvijo problemov določanja narave razmerja oz. navedbo kriterijev, ki se uporabljajo pri nas in v nekaterih državah, razlago, kakšne so davčne posledice določitve razmerja ter ugotovitvami iz prakse Finančne uprave republike Slovenije (FURS). V raziskavi bodo proučeni kriteriji oz. definicije, ki se uporabljajo za opredelitev razmerja, s ciljem ocene njihove primernosti in zadostnosti za izvajanje obdavčitve.

Cilj raziskave je odgovoriti na naslednja vprašanja:

Je razlikovanje med neodvisnim in odvisnim razmerjem zadostno za opredelitev vrste dohodka za davčne namene ali je potrebna drugačna oz. nadaljnja klasifikacija?

So trenutne zakonske definicije neodvisnega in odvisnega razmerja zadostne?

Do katere mere naj se opredelitve za davčne namene skladajo z opredelitvami delovnega prava?

Kakšna je razlika v obdavčitvi med neodvisnim in odvisnim razmerjem?

Kakšna je davčna obveznost posameznika, ki prejema dohodke iz različnih razmerij hkrati?

Kaj lahko ugotovimo iz rezultatov davčnih inšpekcijskih nadzorov?

Kakšne so sankcije za napačno kvalifikacijo razmerja?

Kaj lahko ugotovimo iz ureditve v nekaterih drugih državah?

Analizirati želimo naslednjo hipotezo:

Posamezniki prvenstveno ne nastopajo v neodvisnem razmerju zaradi izogibanja davčnim obveznostim, zato je zelo pomembno, kako pravo opredeli kriterije za določanje neodvisnega razmerja, ki bodo ustrezni tudi v novih razmerah delovnih okolij.

2. OPREDELITEV DELOVNEGA RAZMERJA

Razumevanje delovnega razmerja izvira iz industrijske revolucije in vzpona liberalnih idej o enakosti in svobodi ter pogodbeni svobodi, iz katerih se je postopoma razvil sociološki ideal podrejenega delavca, zaposlenega na podlagi pogodbe o zaposlitvi za nedoločen in polni delovni čas.⁵

V vseh pravnih sistemih je pogoj obstoja delovnega razmerja podrejenost oz. odvisnost.⁶ Delovno razmerje je večkrat opredeljeno splošno in pogosto ga opredelijo šele sodišča, ki upoštevajo dejstva posameznega primera, pri tem pa noben pokazatelj ni nujno potreben in odločilen za obstoj delovnega razmerja in noben ga sam po sebi ne izključuje. Glavni razlog za posebno pravno zaščito delavcev je bil sicer njihova ekonomska odvisnost od prihodka iz delovnega razmerja, vendar pravna opredelitev delavca ne temelji na tem merilu, ampak na organizacijskem merilu v smislu organizacije dela in nadzora s strani delodajalca.⁷

Podrejenosti kot merila delovnega razmerja danes ni več tako enostavno uporabiti, saj so zlasti visoko izobraženi delavci vse bolj samostojni pri opravljanju dela, standardne pogodbe o zaposlitvi pa zamenjujejo atipične pogodbe,⁸ kot so pogodba o zaposlitvi za določen čas, s krajšim delovnim časom, za delo na domu, med delavcem in delodajalcem, ki opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev drugemu uporabniku ipd.⁹

Za ugotavljanje delovnega razmerja so se razvili različni testi kot npr. test kontrole¹⁰ ali test kontrole in podrejenosti, ki je bil nadgrajen s testom posla in integracijskim testom, pri

⁵ Countouris, Nicola. 2007. *The Changing Law of Employment Relationship: Comparative Analyses in the European Context*, str. 16 – 18 in 25. Hampshire: Ashgate Publishing Limited.

⁶ Senčur Peček, Darja. 2016. *Pojem delavca s primerjalnega in EU vidika*; str. 193. V: *Delavci in delodajalci 2-3/2016*. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

⁷ Senčur Peček, Darja. 2012. *Pojem delovnega razmerja: kako prepoznati delovno razmerje v praksi*; str. 27. V: *HRM*, 10/48.

⁸ *Ibidem*, str. 26.

⁹ Več gl. Senčur Peček, Darja. 2010. *Delovna razmerja z vidika prožne varnosti*; str. 28–40. V: *Delo + varnost*, 55/2. Ljubljana: Zavod SRS za varstvo pri delu.

¹⁰ Countouris, Nikola. 2007. *Op. cit.*, str. 31 in nasl. razlaga, da se je pokazatelj nadzora pri razmejevanju delovnega razmerja od drugih pogodbenih razmerij razvil na podlagi tipičnega industrijskega delavca. Značilnost prvih testov je bila visoka stopnja osebne podrejenosti, ki ni vključevala zgolj funkcionalne podrejenosti, ampak

katerem je bistvena vključenost v organizacijski proces delodajalca. Mešani test upošteva različne pokazatelje, v zadnjem času pa se omenja tudi test tveganja.¹¹

Kot razmišlja Kresalova, bi bilo morda smiselno, da o obstoju delovnega razmerja odločajo delovna sodišča, da se zagotovi enotna sodna praksa in da v drugih postopkih, kot npr. davčnem, ne bi prihajalo do različnih odločitev glede istovrstnega pravnega razmerja.¹²

Osrednje vprašanje s katerim se danes sooča delovno pravo je, ali bi bilo treba delovno razmerje opredeliti širše.¹³ Zanimivo rešitev ponuja Freedland in sicer koncept, ki poskuša pretrgati vezanost delovnega razmerja na pogodbo o zaposlitvi, tako glede pogodbe kot glede zaposlitve, in ga razširiti v širše področje razmerja oz. povezanosti do osebnega dela, ki je bolj vključujoče, ker lahko vključuje poklic, aktivnost ali storitve, ki sicer ne bi spadale pod zaposlitev zaradi odsotnosti odvisnosti in podrejenosti. Osebno delovno razmerje definira kot povezanost ali sklop povezanosti med delavcem in drugo osebo/osebami ali organizacijo/organizacijami, ki izvira iz osebnega izvajanja dela s strani delavca.¹⁴

tudi osebno podrejenost. Delavec je moral upoštevati ukaze delodajalca glede načina dela. Podrejenost se je razumela tudi v smislu dosegljivosti delovne moči delodajalcu. Test nadzora nad delavcem se je tako razvil v nadzor nad delom. Postajalo je namreč očitno, da je bolj kot neposredni nadzor realistično pričakovati posredni nadzor delodajalca nad delavcem preko organizacijske ureditve in njegove integracije v podjetje. Integracija je ključen pokazatelj tudi v primeru delavca, ki je strokovno popolnoma neodvisen. Poleg tega se je pojavil še test ekonomske resničnosti, ki nas usmerja k vprašanju, kdo nosi končno tveganje dobička ali izgube.

¹¹ Kresal, Barbara. 2014. Prikrita delovna razmerja: nevarno izigravanje zakonodaje; str. 189. V: Delavci in delodajalci 2-3/2014. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

¹² Kresal, Barbara. 2016. Obstoj delovnega razmerja kot predhodno vprašanje v delovnih sporih, str. 236. V: Delavci in delodajalci 2-3/2016. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

¹³ To je tudi osrednje vprašanje monografije Tičar, Luka. 2012. Nove oblike dela: Kdo in v kakšnem obsegu naj uživa delovnopravno varstvo? Ljubljana: Pravna fakulteta.

¹⁴ Freedland, Mark. 2011. The Legal Construction of Personal Work Relations (Oxford Monographs on Labour Law); str. 31 – 33. Kindle edition. Oxford: Oxford University Press. Gl. tudi Tičar, Luka. 2012. Op. cit. str. 108–116.

2.1. DELOVNO RAZMERJE V SLOVENSKI PRAVNI UREDITVI

Oprelitev pogodbenega razmerja kot delovnega razmerja temelji na ugotovitvi v delovni zakonodaji opredeljenih elementov delovnega razmerja.¹⁵ ZDR-1 v 4. členu delovno razmerje opredeljuje kot razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca.

Iz 11. člena ZDR-1 izhaja, da se delovno razmerje sklene s pogodbo o zaposlitvi. Kot določa 17. člen, se pogodba sklene v pisni obliki, vendar če stranki nista sklenili pogodbe o zaposlitvi v pisni obliki ali če niso pisno izražene vse njene sestavine, to ne vpliva na obstoj delovnega razmerja.

Izhajajoč iz definicije delovnega razmerja lahko razumemo tudi pojem delavca, ki ga ZDR-1 v 5. členu opredeljuje kot vsako fizično osebo, ki je v delovnem razmerju na podlagi pogodbe o zaposlitvi.

Razmerje je delovno razmerje, če vsebuje naslednje bistvene elemente:

a) Med delavcem in delodajalcem: gre za dvostransko pravno razmerje med delavcem in delodajalcem, ki temelji na pogodbi o zaposlitvi. Delavec se zaveže, da bo opravljal podrobneje določeno nesamostojno dejavnost, delodajalec pa se zaveže, da mu bo za to plačal.¹⁶ Vsaka pogodbeni stranka mora izpolniti svoje pogodbene obveznosti in jih ne more enostransko spreminjati. Nepravilna izpolnitev ali neizpolnitev lahko ima za posledico disciplinsko odgovornost delavca, odškodninsko odgovornost ali odpoved pogodbe o zaposlitvi.¹⁷

¹⁵ Senčur Peček, Darja. 2007. Delovnopравни položaj direktorjev: doktorska disertacija; str. 190. Murska Sobota: Univerza v Ljubljani.

¹⁶ Mežnar, Drago. 1998. Pogodba o zaposlitvi; str. 42. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

¹⁷ Belopavlovič, Nataša et al. 2003. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem; str. 43-45. Ljubljana: GV Založba.

b) Prostovoljno: prostovoljnost razmerja je odraz temeljne človekove pravice do svobode ravnanja in pogodbene svobode pri sklepanju pogodbe o zaposlitvi.¹⁸ Svoboda dela je zagotovljena že v Ustavi RS in je sestavljena iz proste izbire zaposlitve, dostopnosti delovnega mesta vsakomur pod enakimi pogoji ter prepovedi prisilnega dela. Načelo svobodnega sklepanja pogodb, ki je uveljavljeno v obligacijskem pravu, je v delovnem pravu sicer omejeno, vendar je od volje strank odvisno, ali bo pogodba o zaposlitvi sklenjena.¹⁹ Zaradi neenakopravnega položaja strank delovnega razmerja je pogodbeno svoboda urejena oz. omejena z določbami ZDR-1 in drugih zakonov, predpisov, ratificiranih in objavljenih mednarodnih pogodb, kolektivnih pogodb in splošnih aktov delodajalca. Delodajalčeva avtonomija je omejena npr. pri izbiri pogodbenega partnerja (prepoved diskriminacije), določanju vsebine pogodbenega razmerja, vezanosti na institute in tipe pogodb, upoštevanje pisnosti, načinu prenehanja pogodbenega razmerja itd. Najbolj nedvoumno se omejevanje pogodbene svobode izraža v prepovedi sklepanja pogodb civilnega prava oz. obveznostjo sklenitve pogodbe o zaposlitvi, če dejanske okoliščine to zahtevajo.²⁰

c) Vključitev delavca v organiziran delovni proces: delodajalec organizira delovni proces v okviru svoje dejavnosti, npr. določi čas, kraj, način dela, zagotovi material, sredstva, prostor, kapital, know how itd. Delavec za uspeh podjetja ne nosi odgovornosti.²¹ Vključitev delavca v delovni proces je obenem pravzaprav podreditev delodajalčevim navodilom glede pogojev dela.²² Delavec, ki se mora vključiti v nek delovni proces, je posledično bolj odvisen od uvajanja, nadrejenih in nadzora. V času, ko hierarhične organigrame zamenjujejo sheme z delavci z bolj enakovrednimi pozicijami, je vključitev v delovni proces zelo pomembna za identifikacijo delovnega razmerja.²³

¹⁸ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem in stvarnim kazalom; str. 49. Ljubljana: Primath.

¹⁹ Kresal Šoltes. 2003. Podjemna pogodba (pogodba o delu) in presoja elementov delovnega razmerja; str. 405 in nasl. V: Gospodarski subjekti na trgu na pragu Evropske unije.

²⁰ Tičar. 2010. Omejevanje avtonomije strank pogodbe o zaposlitvi kot dejavnik zagotavljanja delovnopravnega varstva; str. 10–18. V: Delavci in delodajalci, 1/2010. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

²¹ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op.cit., str. 49.

²² Senčur Peček, Darja. 2007. Op. cit., str. 228.

²³ Tičar, Luka. 2012. Nove oblike dela: Kdo in v kakšnem obsegu naj uživa delovnopravno varstvo?; str. 29 in nasl. Ljubljana: Pravna fakulteta

d) Za plačilo: medtem ko je delavčeva glavna obveznost opravljanje dela, je plačilo njegova glavna pravica.²⁴ Delavec se pravici do plačila ne more odpovedati, saj gre pri delu za družbeno aktivnost, s katero zagotavlja obstoj sebi in svoji družini. Do plačila je upravičen celo, če dela ni opravil, ker mu ga delodajalec ni zagotovil. Predmet pogodbe o zaposlitvi je namreč obveznost dati na razpolago svoje delovne storitve. Če delodajalec ne izplačuje plače ali jo izplačuje v bistveno zmanjšanem znesku od dogovorjenega, lahko delavec poda izredno odpoved, pri čemer je varovan kot ob redni odpovedi iz poslovnega razloga.²⁵

e) Osebno: delo mora delavec opraviti osebno in zanj ne more pooblastiti koga drugega. Gre za osebno, zaupno naravo razmerja.²⁶ V izbirnem postopku se delodajalec prepriča, katera oseba je po njegovem mnenju najbolj primerna za opravljanje dela, tudi kar zadeva medsebojno zaupanje, zato je v interesu delodajalca, da delo opravlja prav ta oseba in ne kdo drug. Zaupnost se med drugim posebej odraža v postopku odpovedi pri izkazovanju kakovosti odpovednega razloga, obveznostjo delodajalca preveriti možnost zaposlitve pod spremenjenimi pogoji ali na drugem delovnem mestu ter utemeljevanju izredne odpovedi.²⁷

f) Nepretrgano: delo se opravlja neprekinjeno v okviru organiziranega delovnega procesa in na podlagi obveznosti delodajalca zagotavljati delavcu delo.²⁸ Gre za dolgoročnejšo aktivnost, pri kateri rok za izpolnitev dela ni določen,²⁹ za trajno dolžniško razmerje, kjer je čas bistveni element, posamezni načini izpolnitve udeležencev pa ne povzročijo prekinitve delovnega razmerja.³⁰ To je tudi razlog, da naj bi se pogodbe o zaposlitvi sklepale praviloma za nedoločen čas, sklepanje za določen čas pa je izjema v primeru, da je delo takšno, da po svoji naravi traja le določen čas oz. razlog za sklenitev pogodbe traja le določen čas.³¹

g) Po navodilih in pod nadzorom delodajalca: delavec opravlja odvisno delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca. Osebna podrejenost je bistveni element, pri čemer delodajalec daje

²⁴ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op. cit., str. 50.

²⁵ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 24 in nasl.

²⁶ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op.cit., str. 50.

²⁷ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 22–24.

²⁸ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op.cit., str. 50.

²⁹ Belopavlovič, Nataša et al. 2003. Op. cit., str. 44.

³⁰ Mežar, Drago. 1998. Op. cit., str. 42 in nasl.

³¹ Bečan, Irena et al. 2008. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem; str. 72. Ljubljana : GV založba.

na razpolago svoje delo in za razliko od neodvisnega pogodbenika sam ne odloča o načinu uporabe svojega dela.³² Navodila in nadzor delodajalca sta opredeljena v 34. členu, ki določa, da mora delavec upoštevati zahteve in navodila delodajalca glede izpolnjevanja pogodbenih in drugih obveznosti iz delovnega razmerja, razen če bi delo po navodilih pomenilo protipravno ravnanje ali opustitev. Ta navodila niso vsebovana v pogodbi o zaposlitvi, ampak izhajajo iz vodenja delovnega procesa.³³ Nekateri elementi so lahko v delovnem razmerju modificirani ali celo manjkajo³⁴, na drugi strani pa so nekateri elementi delovnega razmerja lahko prisotni tudi v drugih pogodbenih razmerjih, toda delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca je poleg vključenosti delavca v delovni proces najpomembnejši element.³⁵ Navodila delavcu se razlikujejo od navodil, ki so dana samostojnemu pogodbeniku. Navodila delavcu daje delodajalec enostransko in se morajo nanašati na način opravljanja dela, delavec mora biti dolžan ravnati po njih (tj. ne smejo biti neobvezna priporočila), obstajati mora možnost intenzivnega, učinkovitega nadzora, pri tem pa je bistvena možnost disciplinskega sankcioniranja kršitev, ki se razlikuje od sankcij v primeru samostojnega pogodbenika. Navodila ne smejo biti splošna glede rezultata dela, ampak se morajo nanašati na samo opravljanje dela.³⁶ Delodajalec z navodili podrobneje določi, kako naj delavec uporabi svojo delovno silo.³⁷ Velika pomembnost tega elementa se kaže tudi v tem, da je temeljni dejavnik razmejevanja delovnega in civilnega prava.³⁸

Zakon v 13. členu določa, da v kolikor so prisotni elementi delovnega razmerja, se delo ne sme opravljati na drugi podlagi kot na podlagi pogodbe o zaposlitvi³⁹ (pravilo o primatu

³² Mežnar, Drago. 1998. Op. cit., str. 42.

³³ Tičar, Luka, 2003. Položaj delavca v delovnem razmerju v luči (zakonskih) obveznosti strank pogodbe o zaposlitvi; str. 907. V: Podjetje in delo, št. 5/2003. Ljubljana: GV Založba.

³⁴ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op. cit., str. 50.

³⁵ Senčur Peček, Darja. 2007. Op. cit., str. 209.

³⁶ Ibidem, str. 222 in nasl.

³⁷ Engels C., Belgium (Country Report) v Employed or Self-employed, Bulletin of Comparative Labour Relations, Vol 24, Kluwer Law and Taxation, 1992, stran 33. Povzeto v: Sečur Peček. 2007. Op. cit., str. 223.

³⁸ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 26.

³⁹ Kljub temu so kršitve pogoste, kar izhaja tudi iz dokumenta Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti z naslovom Seznanitev Vlade Republike Slovenije s Poročilom o delu Inšpektorata Republike Slovenije za delo za leto 2015 – predlog za obravnavo št. 0143-25/2016 z dne 9. 6. 2016, strani niso označene: »V letu 2015 se je nadaljeval trend zlorab na področju prepovedi sklepanja pogodb civilnega prava ob obstoju elementov delovnega razmerja, na kar IRSD opozarja že v preteklih poročilih o delu. Pri tem izpostavlja primer,

pogodbe o zaposlitvi pred drugimi pogodbami civilnega prava).⁴⁰ Če navedeni elementi obstajajo, lahko delavec ne glede na to, katero pogodbo ima sklenjeno, sproži individualni delovni spor za ugotovitev obstoja delovnega razmerja in pravic, ki jih zaradi drugačne opredelitve razmerja ni bil deležen (regres za letni dopust, izraba dopusta, povračilo stroškov za prehrano med delom, prihoda na in z dela itd.).⁴¹

Iz 4. člena ZDR-1 prav tako izhaja, da je vsaka stranka dolžna izvrševati dogovorjene in predpisane pravice in obveznosti. Ključne obveznosti delavca ter na drugi strani pravice delodajalca so opravljanje dela, upoštevanje delodajalčevih navodil, spoštovanje predpisov o varnosti in zdravju pri delu, obveznost obveščanja o bistvenih okoliščinah, ki vplivajo oziroma bi lahko vplivale na izpolnjevanje njegovih pogodbenih obveznosti, prepoved škodljivega ravnanja, obveznost varovanja poslovne skrivnosti, zakonska prepoved konkurenčne dejavnosti, morebitni pogodbeni dogovor o prepovedi konkurenčne dejavnosti in nadomestilu za spoštovanje konkurenčne klavzule. Obveznosti delodajalca pa so obveznost zagotavljanja dela, obveznost plačila, obveznost zagotavljanja varnih delovnih razmer, obveznost varovanja delavčeve osebnosti, varovanje dostojanstva delavca pri delu in varstvo delavčevih osebnih podatkov.

Kršitve obveznosti imajo lahko različne posledice. Posledice delavčevih kršitev so disciplinska odgovornost, odškodninska odgovornost, redna odpoved iz krivdnih razlogov in izredna odpoved. Posledice delodajalčevih kršitev pa so odškodninska odgovornost, izredna

v katerem je delodajalcu delo preko pogodb civilnega prava začasno (do odprave nepravilnosti) prepovedal kar za 78 delavcev. V razreševanje teh primerov morajo inšpektorji vložiti veliko truda, saj morajo dokazovati oziroma ugotavljati vse elemente delovnega razmerja za vsakega delavca posebej. Temu področju je v letu 2015 IRSD z namenom čim bolj učinkovitega preprečevanja pojava posvetil veliko pozornosti in pri tem aktivno sodeloval z različnimi sindikati in s Finančno upravo RS. Na podlagi ugotovitev in opažanj pri opravljanju nadzora na tem področju je resornemu ministrstvu predlagal tudi spremembo Zakona o inšpekciji dela, s katero bi nadgradili določbo, ki opredeljuje ukrep inšpektorata v primeru kršitve prepovedi sklepanja pogodb civilnega prava ob obstoju elementov delovnega razmerja, tako da bi določili novo obveznost delodajalcu, po kateri bi moral delavcu ponuditi pogodbo o zaposlitvi.«

⁴⁰ Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Op. cit., str. 36.

⁴¹ Tekavc Šetinc, Martina in Janez Tekavc. 2008. Pogodba o zaposlitvi s komentarjem; str. 17. Ljubljana: Planet GV.

odpoved delavca, odgovornost za prekršek po kazenskih določbah ZDR-1 in ukrepi inšpektorja za delo.⁴²

2.2 DELOVNO RAZMERJE V MEDNARODNI ORGANIZACIJI DELA

Cilj Mednarodne organizacije dela (v nadaljevanju MOD⁴³) je omogočiti ljudem delo v pogojih, ki zagotavljajo svobodo, pravičnost, varnost in človekovo dostojanstvo.⁴⁴ MOD sprejema podrobne konvencije glede različnih vidikov delovnega prava, od katerih jih je aktualnih okoli 150.⁴⁵ Glede vprašanja določitve obstoja delovnega razmerja sicer ni prišlo do sprejema konvencije,⁴⁶ je pa bilo leta 2006 sprejeto Priporočilo št. 198⁴⁷ (v nadaljevanju Priporočilo), ki se nanaša tudi na to vprašanje.

Izpostavljeno je načelo primarnosti dejstev, saj Priporočilo navaja, da se obstoj delovnega razmerja določa na podlagi dejstev glede opravljanja dela in plačila, čeprav sta stranki razmerje v pogodbi ali kje drugje drugače opredelili⁴⁸, pri čemer je treba presojati vse okoliščine kot celoto.⁴⁹

Priporočilo nalaga članicam, da pretehtajo naslednje možnosti:⁵⁰

- dopustitev dokazovanja delovnega razmerja z različnimi sredstvi;
- določitev pravne domneve, da delovno razmerje obstaja, če je prisoten eden ali več relevantnih pokazateljev;
- določitev, da se osebe, ki opravljajo delo v določenih okoliščinah ali v določenih dejavnostih, štejejo za zaposlene oziroma samozaposlene.

⁴² Tekavc Šetinc, Martina in Janez Tekavc. 2008. Op. cit., str. 85.

⁴³ Angl. ILO.

⁴⁴ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 80.

⁴⁵ Davies, A.C.L. 2009. Perspectives on Labour Law (Law in Context) Kindle Edition; str. 58. Cambridge: Cambridge University Press.

⁴⁶ Senčur Peček, Darja. 2016. Pojem delavca s primerjalnega in EU vidika; str. 190. V: Delavci in delodajalci 2-3/2016. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

⁴⁷ R198 - Employment Relationship Recommendation, 2006 (No. 198).

⁴⁸ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 103.

⁴⁹ Kresal, Barbara. 2014. Op. cit., str. 188.

⁵⁰ Senčur Peček, Darja. 2007a. Delovno pravo pred novimi izzivi: Komu zagotavljati delovnopravno varstvo. V: Podjetje in delo; 1227. 6-7/XXXIII. Ljubljana: GV Založba.

Najpomembnejša značilnost delovnega razmerja je podrejenost oz. odvisnost delavca.⁵¹ Pokazatelji za ugotavljanje delovnega razmerja v skladu s Priporočilom so:⁵²

a) dejstvo, da se delo opravlja po navodilih in pod nadzorom pogodbene stranke, da je oseba, ki opravlja delo, vključena v organizacijo podjetja druge pogodbene stranke, da se delo opravlja izključno ali pretežno v korist druge pogodbene stranke, da mora oseba delo opravljati osebno, da se delo opravlja v delovnem času ali na delovnem mestu, ki ga določi druga pogodbeni stranka, da delo traja določen čas in je kontinuirano, da se zahteva dosegljivost osebe, ki opravlja delo, da naročnik zagotovi orodje, material in opremo;

b) da oseba prejema periodična plačila, da je plačilo za osebo, ki opravlja delo, edini ali glavni vir prihodkov, določbe o plačilu v naravi (hrana, bivanje, prevoz), da se osebi, ki opravlja delo, priznavajo npr. tedenski počitek, letni dopust, povračilo potnih stroškov, da oseba, ki opravlja delo, ne nosi finančnega tveganja.

Glede pogodbenega dela, ki ni delovno razmerje, je MOD naštel naslednje pokazatelje:⁵³

- obseg, v katerem uporabnik določi, kdaj in kako je treba opraviti delo, vključno z delovnim časom in drugimi pogoji dela pogodbenega delavca;
- ali uporabnik pogodbenemu delavcu plačuje zneske v rednih časovnih presledkih in v skladu z vnaprej določenimi merili;
- obseg nadzora uporabnika nad pogodbenim delavcem glede opravljenega dela, vključno z disciplinsko močjo;
- obseg, v katerem uporabnik investira in zagotavlja, poleg ostalih stvari, orodje, materiale in stroje za opravljanje dela;
- ali pogodbeni delavec lahko ustvari dobiček ali tvega izgubo pri opravljanju dela;
- ali se delo opravlja redno in kontinuirano;
- ali pogodbeni delavec dela za enega samega uporabnika;
- obseg, v katerem je delo vključno v običajne dejavnosti podjetja uporabnika;
- ali uporabnik zagotavlja znatno usposabljanje glede specifik dela pogodbenemu delavcu.

⁵¹ Kresal, Barbara. 2014. Op. cit., str. 187.

⁵² Senčur Peček, Darja. 2007a. Op. cit., str. 1227.

⁵³ ILO. 1998. Contract labour. Report V (1) 1998.

MOD posebej opozarja, da je ogroženo zaupanje v pravni sistem, če nacionalna zakonodaja učinkovito ne naslovi razlik med resničnimi civilnimi ter gospodarskimi razmerji in goljufivimi razmerji.⁵⁴

2.3 DELOVNO RAZMERJE V PRAVU EVROPSKE UNIJE

Zakonodaja Evropske unije pojma delovnega razmerja in delavca ne opredeljuje. Pojem delavca pa je opredelila praksa Sodišča EU v sklopu zagotavljanja uresničevanja pravice do prostega gibanja delavcev kot temeljne svoboščine prava EU. Ker so se temeljne svoboščine nanašale na osebe, ki opravljajo pridobitno dejavnost, je Sodišče EU kot pogoj opredelitve delavca navedlo dejstvo, da oseba opravlja dejansko in pristno ekonomsko dejavnost, razen če gre za dejavnost tako majhnega obsega, da jo je mogoče šteti za obrobno oz. postransko. Sodišče je pojem delavca široko zastavilo, saj določa obseg temeljne svobode.⁵⁵

Pomembnost pojma delavca je Sodišče EU poudarilo v zadevi Hoekstra (C - 75/63), kjer je zavzelo stališče, da je opredelitev pojma delavca v pristojnosti prava EU in ne posameznih držav članic, saj bi sicer posamezna država članica lahko prilagodila pomen tega pojma in izvzela določene kategorije oseb iz zaščite, ki jo zagotavlja Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti.⁵⁶

V zadevi Lawrie-Blum (C - 66/85) je sodišče presodilo, da mora pojem delavca temeljiti na objektivnih kriterijih, ki označujejo delovno razmerje glede pravic in obveznosti v tem razmerju. Ključna značilnost delovnega razmerja je, da oseba določeno časovno obdobje za drugo osebo in po njenih navodilih v zameno za plačilo opravlja delo, ki ima ekonomsko vrednost. Spodnji tristopenjski test za opredelitev delovnega razmerja Sodišče uporablja in citira v vseh svojih sodbah glede pojma delavca, sprejetih po letu 1986:

- delo osebe mora imeti ekonomsko vrednost,
- delo mora opravljati po navodilih druge stranke (v razmerju podrejenosti),

⁵⁴ ILO. 2013. Regulating the employment relationship in Europe: A guide to Recommendation No. 198, str. 22.

⁵⁵ Senčur Peček, Darja. 2016. Op. cit., str. 202 - 2014. Gl. tudi Senčur Peček. 2007. Prepoved diskriminacije z vidika vprašanja opredelitve delovnega razmerja; str. 173. V: Delavci in delodajalci, pos. izdaja. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

⁵⁶ Ibidem, str. 203. Gl. tudi Kresal, Barbara. 2011. Novejša sodna praksa sodišča EU s področja delovnih razmerij; str. 1191. V: Podjetje in delo, št. 6/7. Ljubljana: GV Založba.

- za delo mora prejeti plačilo.⁵⁷

Na področju enakega obravnavanja delavcev in delavk se je pojem delavca uveljavil kot samostojen pojem prava Unije.⁵⁸

Na ostalih delovno-pravnih področjih, ki so urejene z direktivami EU, sprva ni bilo enotnega pojma delavca, saj so direktive večinoma določale, da se pojem delavca presoja po nacionalnem pravu. Tri direktive pa se ne sklicujejo na pojem delavca po nacionalnem pravu in Sodišče je začelo uporabljati Lawrie-Blum test glede teh direktiv, kar vpliva tudi na nacionalno pravo, saj morajo države članice varstvo v skladu z direktivami zagotavljati vsem osebam, ki jih Sodišče šteje kot delavce.⁵⁹

V nekaterih primerih je Sodišče EU pojem delavca razširilo celo na osebe, ki se po pravu države članice niso šteli za delavca (npr. samozaposlene – direktorji, opravljanje dela izven klasičnega opravljanja organiziranega dela – oseba na prekvalifikaciji, invalid v delovnem centru). Tako je npr. v zadevi Danosa na podlagi tristopenjskega testa odločilo, da se direktor šteje z delavca, če je svojo dejavnost nekaj časa opravljal pod vodstvom in nadzorom drugega organa te družbe in za to prejemal plačilo. Delovno razmerje v takšnih primerih izvira iz korporacijskih razmerij med organi družbe, saj je praktično v vsaki družbi z omejeno odgovornostjo direktor vezan na navodila družbenikov, ki ga imajo možnost odpoklicati brez razloga.⁶⁰

Evropska komisija je novembra 2006 problem opredelitve delovnega razmerja izpostavila v t.i. Zeleni knjigi z naslovom Posodabljanje delovnega prava za soočanje z izzivi 21. stoletja⁶¹. Njen namen je poiskati način za razvoj delovnega prava v smeri trajnostne rasti in novih ter boljših delovnih mest, pri čemer se kot ključni izziv pojavlja združitev prožnega trga dela s potrebo po čim večjem delovno-pravnem varstvu.⁶²

⁵⁷ Senčur Peček, Darja. 2016. Op. cit., str. 204 in nasl.

⁵⁸ Ibidem, str. 205 in nasl.

⁵⁹ Ibidem, str. 206 in nasl.

⁶⁰ Ibidem, str. 208–212.

⁶¹ Komisija Evropskih skupnosti. 2006. Zelena Knjiga: Posodabljanje delovnega prava za soočanje z izzivi 21. stoletja. Bruselj. 22.11.2006, COM(2006) 708 konč.

⁶² Ibidem, str. 3.

Prizadevanja tega dokumenta so:⁶³

- določitev izzivov, ki še niso bili ustrezno naslovljeni, kažejo pa na razkorak med zakonsko in pogodbeno ureditvijo in dejanskim stanjem na področju dela;
- vključitev zainteresiranih strani v razpravo o tem, kako lahko delovno pravo spodbuja prožnost zaposlitve ne glede na obliko pogodbe;
- spodbujanje razprave o tem, kako bi lahko na podlagi različnih pogodbenih razmerij, ki bi vključevala pravice iz delovnega razmerja, olajšali ustvarjanje novih delovnih mest in prehodov med različnimi zaposlitvenimi statusi na trgu dela, pripomogli k vseživljenjskemu učenju ter spodbujali ustvarjalnost delovne sile;
- prispevanje k posodobitvi delovno-pravnih predpisov ob upoštevanju splošnih koristi in stroškov ter za izboljšanje razumevanja pravice in obveznosti s strani delavcev in podjetij.

Predstavljen je razvoj na trgu delovne sile, tehnologije in delovne organizacije, ki je zabilal mejo med delovnim in civilnim pravom in pokazal potrebo po atipičnih pogodbah o zaposlitvi. Naslovljena je tudi odgovornost strank pri večstranskih delovnih razmerjih, kar posebej velja za začasno agencijsko delo in podaljšane verige podizvajalcev. Zavzeto je stališče, da je izboljševanje kvalitete dela in delovnih pogojev v domeni nacionalnih ureditev, medtem ko EU podpira aktivnosti držav članic na tem področju. Ker ima pojem delavca različne definicije v različnih direktivah, je to neugodno za konsistentnost uporabe delovnega prava EU. Zelena knjiga se posebej osredotoča na nezakonite prakse in razlikuje prikrita delovna razmerja od koncepta ekonomsko odvisne osebe. Zagovarja tudi doslednejše izvajanje delovnega prava in preganjanje dela na črno.⁶⁴

Pomembno vprašanje v Zeleni knjigi je, ali bi morale biti pravne opredelitve delovnega razmerja in samozaposlitve jasnejše, da bi zagotovili poštene prehode med tema dvema oblikama. Samozaposlovanje je namreč eden od načinov prožnejšega upravljanja sredstev. Pogosto posamezniki prostovoljno izberejo to obliko dela kljub nižjemu socialnemu varstvu, saj s tem dosežejo neposrednejši nadzor nad pogoji zaposlovanja in plačila, lahko pa se s samozaposlovanjem zgolj prikriva dejanski pravni status zaradi izogibanja stroškom, vključno z davki in prispevki za socialno varnost. Spori o pravni naravi razmerja lahko nastanejo tudi v

⁶³ Komisija Evropskih skupnosti. 2006. Op. cit., str. 4.

⁶⁴ Blanpain, Roger. 2013. European Labour Law; str. 301-304. V: Blanpain, Roger in Frank Hendrickx (ur.). International Encyclopaedia of Laws: Labour Law and Industrial Relations. Letchworth: Kluwer Law International.

primeru sodobnih delovnih dogovorov, ki jih je težko umestiti v tradicionalni model delovnega razmerja. Neobstoj nedvoumne opredelitve samozaposlitve vodi v pravno negotovost, saj lahko npr. davčni organ osebo, ki meni, da je samozaposlena, razvrsti kot osebo v delovnem razmerju.⁶⁵

Zelena knjiga je zaradi porasta atipičnih delovnih razmerij zelo pomembna, vendar kot komentira Weilerjeva, je uresničevanje vizije Evropske komisije vprašljivo. Zelena knjiga namreč poudarja pomen definiranja pojma delavca, vendar ne opredeli, kakšno vlogo naj bi pri tem imele države članice in kakšno EU, osredotoča se skoraj izključno na atipične oblike dela, čeprav spremembe vplivajo tudi na standardne oblike zaposlitve, statistična analiza atipičnih zaposlitev pa je nekonsistentna in ne vsebuje vseh oblik dela kot so prikrita delovna razmerja, ekonomsko odvisne osebe ter delo na črno.⁶⁶

⁶⁵ Komisija Evropskih skupnosti. 2006. Op. cit., str. 8–12.

⁶⁶ Annie Weiler citira Blanpain, Roger. 2013. Op. cit.str. 304.

3. OPRAVLJANJE DELA NA DRUGI POGODBENI PODLAGI

Delo se lahko opravlja tudi na drugačnih pravnih podlagah in ne le v delovnem razmerju. Osebe, ki za plačilo opravljajo delo za nekoga drugega na podlagi pogodbe, ki ni pogodba o zaposlitvi, po vsem svetu imenujemo samozaposleni.⁶⁷ Pojem samozaposlenega bomo, tako kot v tuji literaturi in dokumentih MOD, uporabljali v širšem smislu, ki zajema tako samozaposlene osebe kot izvajalce pogodbenega dela.⁶⁸

ZDR-1 pojma samozaposlenega ne opredeljuje. Za razmejevanje delavca od samozaposlenega se na podlagi prisotnosti elementov delovnega razmerja lahko določi, ali je oseba delavec, v primeru neizpolnjevanja kriterijev za delavca (negativna definicija⁶⁹), pa se oseba šteje kot samozaposleni, pri čemer se kriteriji samozaposlenega največkrat ne aplicirajo.⁷⁰

Tako kot slovenski pravni sistem tudi tuji pravni sistemi definiciji samozaposlenega niso namenili posebne pozornosti.⁷¹ Merila samozaposlenega vseeno lahko najdemo v nekaterih zakonih.

Iz 15. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2) izhaja, da je samozaposlena oseba tista, ki samostojno opravlja pridobitno ali drugo dovoljeno dejavnost.

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (ZZVZZ) samozaposlenega ne definira, vendar pa v 15. členu določa, da so zavarovanci po tem zakonu tudi osebe, ki na območju Republike Slovenije samostojno opravljajo gospodarsko ali poklicno dejavnost kot

⁶⁷ Tičar, Luka. 2010a. Položaj samozaposlenih oseb v slovenski pravni ureditvi, Priloga; str. II. V. Pravna praksa, št. 18. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

⁶⁸ Pravno organizacijsko gledano sicer lahko ločimo med osebo, ki samostojno in na pridobiten način opravlja svojo dejavnost ali poklic tj. samozaposleno osebo in osebo, ki civilnopravno razmerje sklene brez statusa samozaposlenega. Gl. Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 122.

⁶⁹ Kraševac, Darko. 2008. Veliki komentar zakona o delovnih razmerjih.; str. 23. Ljubljana: Založniška hiša Primath.

⁷⁰ Tičar, Luka. 2012. Op. cit., str. 165. Kot opozarja Luka Tičar v istem delu, str. 166, na delovno-pravnem področju takšno izhodišče ni zadostno, saj delovno pravo zaradi raznolikosti razmerij med delavci in delodajalci potrebuje posebne definicije za osebe, ki ne izpolnjujejo pogojev za delavca, vendar neko delovno pravno varstvo vseeno potrebujejo, s čimer mislimo predvsem ekonomsko odvisne osebe.

⁷¹ Tičar, Luka. 2010a. Op. cit., str. II.

edini ali glavni poklic.

5. člen Zakona o urejanju trga dela (ZUTD) samozaposlenega definira kot osebo, ki opravlja katero koli samostojno dejavnost, kot so samostojni podjetniki posamezniki po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, osebe, ki z osebnim delom samostojno opravljajo umetniško ali katero drugo kulturno dejavnost, osebe, ki samostojno opravljajo dejavnost s področja zdravstva, socialne varnosti, znanosti ali zasebno veterinarsko dejavnost, osebe, ki opravljajo odvetniško ali notarsko dejavnost, osebe, ki opravljajo duhovniško oziroma drugo versko službo.

V skladu z 8. členom Zakona o starševskem varstvu in družinskih prejemkih (ZSDP-1) so zavarovanci za starševsko varstvo med drugim osebe, ki v Republiki Sloveniji samostojno opravljajo pridobitno ali drugo dovoljeno dejavnost.

Po 3. členu Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) je podjetnik fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja.

5. člen Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti in tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo v drugo državo članico. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo, pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Četrty odstavek istega člena nadalje določa, da neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

Na splošno lahko rečemo, da so ključne značilnosti samozaposlenih investiranje lastnega kapitala, samostojnost na trgu dela, nadzor nad svojim delom in odgovornost za opravljeno delo ter običajno tudi zaposlovanje delavcev.⁷²

V nadaljevanju bomo predstavili tri najpogostejše oblike opravljanja dela s strani samozaposlenega: podjemno pogodbo, avtorsko pogodbo in samostojnega podjetnika posameznika, ki sklepa pogodbe o poslovnem sodelovanju.

3.1 PODJEMNA POGODBA

Kot razlaga Cigoj, poimenovanje te pogodbe izhaja iz pogodbene stranke, ki je podjetnik. Pri nas si kot podjetje pogosto predstavljamo organizirano trajno gospodarsko delovanje, vendar je lahko podjemna pogodba sklenjena samo za posamezen posel, pri čemer ni potrebno, da je izvajalec poklicni izvajalec takega posla.⁷³

Podjemna pogodba je urejena v XI. poglavju Obligacijskega zakonika (OZ). Z njo se podjemnik zavezuje opraviti določen posel, kot je izdelava ali popravilo kakšne stvari, kakšno telesno ali umsko delo ipd., naročnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal. Podjemnik je dolžan izvršiti delo po dogovoru in po pravilih posla. Če iz pogodbe ne izhaja kaj drugega, podjemnik posla ni dolžan opraviti osebno, v vsakem primeru pa je zanj odgovoren naročniku. Naročnik ima pravico nadzorovati posel in dajati navodila, če to ustreza naravi posla, podjemnik pa mu mora to omogočiti, vendar tega ne smemo razumeti v smislu podrobnih navodil in nadzora, saj sta stranki v enakovrednem in ne v podrejenem in nadrejenem položaju.

V primerjavi z delovnim razmerjem nosi tveganje za uspeh podjemnik in ne naročnik. Podjemnik se zaveže delo opraviti in ne opravljati. Pri tem ni vezan na konkurenčno prepoved in lahko delo opravlja tudi za druge stranke. Podjemnik določa kako in s kakšnimi sredstvi bo

⁷² Senčur Peček, Darja. 2014. Samozaposleni, ekonomsko odvisne osebe in obstoj delovnega razmerja; str. 204. V: Delavci in delodajalci, št. 2/3. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

⁷³ Cigoj, Stojan. 1998. Institucije obligacij; str. 105. Ljubljana. ČZ Uradni list.

delo opravil. V kolikor se pogodba ne sklepa za to, da se delo opravi, ampak da se delo opravlja, se pogodbeno razmerje bolj nagiba k delovnemu razmerju.⁷⁴

3.2 AVTORSKA POGODBA

Iz podjemne pogodbe se je razvila avtorska pogodba.⁷⁵ Avtorska pogodba je bodisi pogodba o naročilu avtorskega dela in prenosu pravic ali pa pogodba o prenosu pravic na že obstoječem delu.⁷⁶

Avtorska pogodba o naročilu dela pomeni naročilo stvaritve avtorskega dela in prenos pravic. Z avtorsko pogodbo o naročilu dela se v skladu z 99. členom Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (ZASP) avtor zaveže ustvariti določeno delo in ga izročiti naročniku, naročnik pa se zaveže, da mu bo za to plačal honorar. Naročnik lahko nadzoruje posel in daje navodila, če s tem ne posega v avtorjevo svobodo znanstvenega in umetniškega ustvarjanja. Avtor obdrži avtorsko pravico na naročenem delu, razen pravice distribuiranja, če ni s pogodbo drugače določeno. Za to pogodbo se subsidiarno uporabljajo določbe OZ o podjemni pogodbi.

Avtorska pogodba se sme skleniti samo v primeru, da gre za avtorsko delo. Avtorska dela so po 5. členu ZASP individualne intelektualne stvaritve s področja književnosti, znanosti in umetnosti, ki so na kakršenkoli način izražene, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Avtorska dela so zlasti:

- govornjena dela, kot npr. govori, pridige, predavanja;
- pisana dela, kot npr. leposlovna dela, članki, priročniki, študije ter računalniški programi;
- glasbena dela z besedilom ali brez besedila;
- gledališka, gledališko-glasbena in lutkovna dela;
- koreografska in pantomimska dela;
- fotografska dela in dela, narejena po postopku, podobnem fotografiranju;
- avdiovizualna dela;

⁷⁴ Hiršl, Anže in Maja Skorupan. 2013. Vzorci delovnopravnih in drugih pogodb za izvajanje dela in vzorci odpovedi pogodb o zaposlitvi; str 109 in nasl. Ljubljana: ZDS.

⁷⁵ Podgoršek, Bojan et al. 1993. Gospodarske pogodbe; str. 189. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

⁷⁶ Podlaga za pogodbo o prenosu pravic na že obstoječem delu v skladu z 78. členom ZDoh-2 ni opravljanje dela in se praviloma obdavči kot dohodek iz premoženja po 130. členu ZDoh-2.

- likovna dela, kot npr. slike, grafike in kipi;
- arhitekturna dela, kot npr. skice, načrti ter izvedeni objekti s področja arhitekture, urbanizma in krajinske arhitekture;
- dela uporabne umetnosti in industrijskega oblikovanja;
- kartografska dela;
- predstavitve znanstvene, izobraževalne ali tehnične narave (tehnične risbe, načrti, skice, tabele, izvedenska mnenja, plastične predstavitve in druga dela enake narave).

Avtorsko delo iz delovnega razmerja je urejeno v 101. členu ZASP. Kadar avtorsko delo ustvari delojemalec pri izpolnjevanju svojih obveznosti ali po navodilih delodajalca, se šteje, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja na tem delu izključno prenesene na delodajalca za deset let od dokončanja dela, če ni s pogodbo drugače določeno. Po preteku desetletnega roka pripadejo pravice iz avtorskega dela delojemalcu, s tem da delodajalec lahko zahteva njihov ponovni izključni prenos proti plačilu nadomestila.

3.3 SAMOSTOJNI PODJETNIK POSAMEZNIK

Pogodbe, ki jih sklepa samostojni podjetnik posameznik, ki se šteje za gospodarski subjekt, so v skladu z OZ opredeljene kot gospodarske pogodbe.⁷⁷

Samostojni podjetnik posameznik je tipični predstavnik samozaposlenih. Po 3. členu ZGD-1 je podjetnik fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja, za kar se mora pred začetkom opravljanja dejavnosti v skladu z 9. členom ZGD-1 vpisati v Poslovni register pri AJPES. Podjetnik je po 7. členu tega zakona odgovoren za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Zanj se smiselno uporabljajo nekatere določbe ZGD-1 kot npr. o dejavnosti, firmi, sedežu itd. Bistveno je, da gre za fizično osebo, ki opravlja samostojno dejavnost. Kot bomo pojasnili v nadaljevanju, sta značilnosti te dejavnosti pridobitnost in pravnoorganizacijska oblika.

Samostojno opravljanje dejavnosti pomeni, da oseba nastopa do tretjih kot nosilec pravic in obveznost iz pravnega prometa. Samostojni podjetnik ni odvisni zastopnik kot npr. prokurist, je pa neodvisni zastopnik, ki kot agencijski zastopnik posreduje ali sklepa posle za naročnika.

⁷⁷ Tičar, Luka. 2010. Op. cit., str 18 in nasl.

Večinoma se samostojnost subjektov kaže tudi v poslovanju na svoj račun oz. na svoje tveganje.⁷⁸

Pridobitna dejavnost je dejavnost, katere motiv je doseči čim večji dobiček oz. čim več pridobiti, običajno z zadovoljenjem družbenih potreb na trgu.⁷⁹

Podjetje je organizacijska tvorba, namenjena opravljanju pridobitne dejavnosti, ne glede na pravnoorganizacijsko obliko. Sestavine podjetja so materialne, finančne in osebne. Najpogostejši pomen pojma podjetje je v generični označbi za pravnoorganizacijske oblike podjetništva. Pojem podjetja se uporablja tudi za organizirana materialna in finančna sredstva oz. premoženje za opravljanje pridobitne dejavnosti. Pojem podjetja pa se uporablja tudi kot označba pridobitne dejavnosti.⁸⁰

Trajnosti opravljanja dejavnosti ZGD-1 ne omenja. Vendar pa trajnost izhaja že iz dejstva, da je bil gospodarski subjekt ustanovljen in vpisan v register ali drugo evidenco prav zaradi opravljanja pridobitne dejavnosti. Enkratni pridobitni posli namreč niso podlaga za ustanovitev gospodarskega subjekta.⁸¹

⁷⁸ Kocbek, Marijan et al. 2006. Velik komentar Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), 1. knjiga, str. 130. Ljubljana: Založba GV.

⁷⁹ Ibidem, str. 131.

⁸⁰ Ibidem, str. 129.

⁸¹ Ibidem, str. 131.

4. NOVE OBLIKE DELA

Delo med delavcem in delodajalcem se vse pogosteje izvaja v atipičnih oblikah dela kot so delo za določen čas, skrajšani delovni čas itd. Med pojmom podrejenega delavca na eni strani in resničnega samozaposlenega na drugi strani obstajajo tudi razmerja, v katerih so prisotni elementi delovnega razmerja in neodvisnega razmerja, kar naredi ta razmerja dvoumna. To označujemo kot »sivo področje«. ⁸² Pri dvoumnih delovnih razmerjih dejansko obstaja dvom o obstoju delovnega razmerja npr. zaradi velike samostojnosti delavca ali pa npr. zaradi postopnega prehoda samozaposlenega v razmerje z enim samim naročnikom, ni pa prisotnega namena prikrivanja dejanskega stanja. ⁸³

Posebna kategorija so osebe, ki so samozaposlene le navidezno, čeprav so podani elementi delovnega razmerja in v tem primeru govorimo o prikritem delovnem razmerju. ⁸⁴

4.1 OBJEKTIVNO DVOUMNA DELOVNA RAZMERJA

V objektivno dvoumnih situacijah je elemente delovnega razmerja težko dokazati. Zakonodaje nekaterih držav zato izrecno določajo, da je opravljanje del v določenih poklicih ali dejavnostih delovno razmerje in poznajo zakonske domneve, da se posamezne oblike opravljanja dela (npr. poslovni svetovalci, družinski člani ipd.) ne štejejo za delovno razmerje. Ker je opredelitev razmerja pogosto težavna, imajo v nekaterih državah pogodbene stranke tudi možnost zaprositi odbor strokovnjakov za zavezujočo klasifikacijo pogodbe. ⁸⁵

Pojavlja se celo fenomen, da delodajalci prenesejo stroške prevoza, orodja, tveganje in odgovornosti na delavce, vendar v okviru pogodbe o zaposlitvi, kar pomeni odmik od

⁸² Senčur Peček, Darja. 2014. Op. cit., str. 202 in nasl.

⁸³ Senčur Peček, Darja. 2006. Op. cit., str. 410–415. Gl. tudi Senčur Peček, Darja. 2007a. Op. cit., str. 1223 – 1237.

⁸⁴ Senčur Peček, Darja. 2014. Op. cit., str. 202 in nasl.

⁸⁵ Senčur Peček, Darja. 2012. Op. cit., str. 29.

običajnega delovnega razmerja in spodkopavanje pojma delavca, saj morajo delavci plačati, da lahko delajo.⁸⁶

V nadaljevanju bomo predstavili dve najpogostejši obliki dvoumnih razmerij in sicer ekonomsko odvisno osebo in delovno-pravni položaj poslovodne osebe.

4.1.1 EKONOMSKO ODVISNA OSEBA

Z naraščanjem števila oseb, ki opravljajo delo na podlagi civilno-pravnih pogodb, je postal vse večji tudi delež tistih, ki dohodke pridobivajo zgolj od enega naročnika ali skoraj izključno od enega naročnika.

Institut ekonomsko odvisne osebe opredeljuje osebo, ki ne dela v razmerju osebne podrejenosti. Sicer pa so okoliščine razmerja podobne okoliščinam delavcev v delovnem razmerju, saj se delo običajno opravlja osebno, dalj časa in odplačno. Ekonomska odvisnost pomeni odvisnost posameznika od dohodka, ki ga dobi od svojega naročnika, ki je običajno edini naročnik.⁸⁷

Ekonomsko odvisno osebo torej opredeljuje odsotnost osebne odvisnosti in prisotnost ekonomske odvisnosti.⁸⁸ Ekonomska odvisnost kot element delovnega razmerja je bil zaenkrat zavržen v vseh pravnih sistemih,⁸⁹ zato osebna odvisnost še vedno ostaja odločilni kriterij opredelitve delavca.⁹⁰

⁸⁶ Thörnquist, Annette. 2015. False Self-Employment and Other Precarious Forms of Employment in the »Gray Area« of the Labour Market; str. 412 in nasl. International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations, št. 4. Kluwer Law International.

⁸⁷ Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. 2014. Pravna zaščita ekonomsko odvisnih oseb v Zakonu o delovnih razmerjih. Dosegljivo na spletu.

⁸⁸ Senčur Peček, Darja. 2012. Op. cit., str. 237.

⁸⁹ Tičar, Luka. 2008. Temeljna vprašanja kroga oseb delovnopravnega varstva; str. 339. Delavci in delodajalci 2-3/2008. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

⁹⁰ Senčur Peček, Darja. 2007a. Op. cit., str. 1235.

Gre torej za osebo, ki je kljub formalni neodvisnosti ekonomsko odvisna, podobno kot delavec.⁹¹ Delodajalci nemalokrat opravljanje določene dejavnosti prenesejo na delavca, ki mora pred tem postati samostojni podjetnik in v kolikor svojih storitev ne ponuja na trgu in ne pridobi drugih naročnikov, postane ekonomsko odvisna oseba. Vendar pa v primeru, da obstajajo elementi delovnega razmerja, ne gre za ekonomsko odvisno osebo, ampak prikrito delovno razmerje.⁹²

ZDR-1, ki je bil sprejet leta 2013, je v 213. členu ekonomsko odvisno osebo definiral kot samozaposleno osebo, ki na podlagi pogodbe civilnega prava, osebno, za plačilo, samostojno in dlje časa opravlja delo v okoliščinah ekonomske odvisnosti ter sama ne zaposluje delavcev. Ekonomsko odvisna oseba najmanj 80 % svojih letnih dohodkov pridobi od istega naročnika. S to določbo je zakon osebi, ki dela v odvisnem ekonomskem razmerju, omogočil zahtevati omejeno delovno pravno varstvo.

Ekonomsko odvisna oseba lahko v skladu z 214. členom ZDR-1 zahteva prepoved diskriminacije, upoštevanje minimalnih odpovednih rokov pri odpovedi razmerja, prepoved odpovedi civilne pogodbe ob neutemeljenih odpovednih razlogih, zagotavljanje odškodninske odgovornost in zagotavljanje plačila, ki mora biti primerljivo za vrsto, obseg in kakovost prevzetega dela, upošteva kolektivno pogodbo in splošne akte, ki zavezujejo naročnika ter obveznost plačila davkov in prispevkov. To pomeni, da ima ekonomsko odvisna oseba pravico do plačila, ki je po plačilu davkov in prispevkov primerljiv z višino plačila delavca, ki je pri naročniku v delovnem razmerju, torej do primerljivega neto plačila.⁹³

214. člen ZDR-1 določa, da ima ekonomsko odvisna oseba pravico po zaključku vsakega koledarskega ali poslovnega leta obvestiti naročnika, od katerega je ekonomsko odvisna, o pogojih, pod katerimi deluje, tako da naročniku posreduje vsa dokazila in informacije, potrebne za presojo obstoja ekonomske odvisnosti. Od trenutka, ko samozaposleni naročnika obvesti o ekonomski odvisnosti, uživa omejeno delovnopravno varstvo.

⁹¹ Countouris, Nicola. 2007. Op. cit., str. 73.

⁹² Senčur Peček, Darja. 2012. Op. cit., str. 235.

⁹³ Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. 2014. Op. cit.

Iz prehodnih določb oz. 223. člena ZDR-1 razberemo namen zakonodajalca, da se položaj teh oseb uredi v posebnem zakonu.

4.1.2. DELOVNO-PRAVNI POLOŽAJ POSLOVODNE OSEBE

Ena od oblik dvoumnih delovnih razmerij je delovno-pravni položaj poslovodne osebe. Obveznosti in odgovornosti poslovodnih oseb so urejene s statusno-pravnimi predpisi. Glede pravic med njimi in gospodarsko družbo pa naj bi se sklenila pogodba o poslovođenju (sklenitev sicer ni nujna), katere pravna narava ni določena. V Sloveniji ima večina direktorjev sklenjeno delovno razmerje z družbo, ki jo vodijo, kar izhaja iz časov samoupravljanja, pa tudi iz neurejenega pravnega položaja direktorja kot neodvisnega pogodbenika.⁹⁴

Na podlagi starega ZDR je Vrhovno sodišče RS v sodbi št. VIII Ips 167/2008 z dne 19.10.2009 zavzelo stališče, da družbenik v enoosebni družbi kot poslovodja ne more biti v delovnem razmerju s svojo družbo, ker gre za eno in isto osebo, zato ne more obstajati razmerje osebne podrejenosti, ki je bistven element delovnega razmerja.⁹⁵ Tudi Sodišče EU, ki pojem delavca tudi glede direktorjev razlaga široko, je direktorja, ki je edini družbenik, izvzelo iz pojma delavca zaradi odsotnosti razmerja podrejenosti.⁹⁶

Novi ZDR-1 pa v 2. odst. 73. člena izrecno daje poslovodji, ki je edini družbenik, možnost, da razmerje opredeli kot delovno razmerje, čeprav ne obstajajo elementi delovnega razmerja iz 4. člena ZDR-1. Ta določba je v nasprotju s slovensko pravno teorijo, iz katere izhaja, da se v primeru poslovodje obstoj delovnega razmerja presoja predvsem glede na podrobnost navodil, ki jih poslovodja prejema od skupščine in glede na njegovo moč, ki izvira iz njegovega kapitalskega položaja v družbi.⁹⁷ Direktor, ki je hkrati tudi edini družbenik, delovnopravnega varstva ne potrebuje, zato je bil ta odstavek očitno dodan zato, da bi se lahko direktor vključil v socialno zavarovanje na podlagi delovnega razmerja, kar pa bi bilo primerneje urediti s

⁹⁴ Senčur Peček, Darja. 2007. Op. cit., str. 319.

⁹⁵ Borštnik, Borut. 2013. Zaposlitev lastnika - direktorja v svojem d.o.o. Dosegljivo na spletu.

⁹⁶ Senčur Peček, Darja. V: Belopavlovič, Nataša et al. 2016. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1) s komentarjem, str. 415. Ljubljana: GV Založba.

⁹⁷ Senčur Peček, Darja. 2007. Op. cit., str. 262.

posebno ureditvijo socialnega zavarovanja za te osebe. S tem, ko je ZDR-1 priznal status delavca direktorju enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo, čeprav ne izpolnjuje pogojev iz 4. člena ZDR-1, je s tem status delavca priznal tudi direktorjem v ostalih družbah z omejeno odgovornostjo, saj kriterije iz 4. člena ZDR-1 izpolnjujejo kvečjemu v večji meri kot direktor, ki je edini družbenik. Vprašanje pa je, ali to veja tudi za poslovodne osebe v delniški družbi in v drugih pravnih osebah.⁹⁸

4.2 PRIKRITA DELOVNA RAZMERJA

Najpomembnejši način prikrivanja delovnega razmerja je prikazovanje razmerja kot civilnopravnega ali gospodarskopravnega.⁹⁹ S prikritimi delovnimi razmerji se skuša prikriti delovno razmerje z navideznim statusom samozaposlenega ali sklepanjem navideznih pogodb, v nekaterih primerih pa se prikriva pravega delodajalca.¹⁰⁰

Prikrita delovna razmerja so razmerja, pri katerih obstajajo vsi elementi delovnega razmerja, vendar so po obliki sklenjena kot civilna razmerja. V teh primerih gre za zlorabo zakona, kar ima lahko za posledico spregled razmerja zaradi prikrivanja pravega pravnega razmerja, ki je delovno razmerje.¹⁰¹ Med strankama je seveda lahko sklenjena pogodba, ki ni pogodba o zaposlitvi, ampak npr. avtorska ali podjemna pogodba. Tudi če ni sporno, kaj sta se stranki dogovoril in zapisali v pogodbo, je lahko sporno kako presojeti dogovorjeno ter ali formalno sklenjena pogodba zgolj prikriva delovno razmerje, čeprav obstajajo vsi elementi delovnega razmerja in se pogodba civilnega prava v skladu s 13. členom ZDR-1 sploh ne bi smela skleniti.¹⁰²

Še posebej pomemben pokazatelj obstoja delovnega razmerja je, če samozaposleni npr. opravlja storitve, ki spadajo v glavno dejavnost naročnika ali pa če samozaposleni opravlja

⁹⁸ Senčur Peček, Darja. V: Belopavlovič, Nataša et al. 2016. Op. cit., str. 415.

⁹⁹ Senčur Peček, Darja. 2015. Ali redna delovna razmerja izginjajo?; str. 3. V: Pravna praksa, št. 42/43. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

¹⁰⁰ Kresal, Barbara. 2014. Op. cit., str. 183.

¹⁰¹ Tičar, Luka. 2912, Op. cit., str. 98.

¹⁰² Kresal, Barbara. 2005. Obstoj delovnega razmerja ko predhodno vprašaje v delovnih sporih, str. 235. V: Delavci in delodajalci 2-3/2016. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.

dela skupaj z delavci naročnika ali če je izvajalec pred tem opravljal isto delo pri naročniku v delovnem razmerju.¹⁰³

V številnih evropskih državah se problem prikritih delovnih razmerij pojavlja predvsem v delovno intenzivnih panogah kot npr. v gradbeništvu, cestnem tovornem prometu in čistilni industriji, pogosto v povezavi s poceni delovno silo migrantov ali nizkocenovno konkurenco znotraj trga delovne sile zaradi šibkega položaja delavcev v tej panogi.¹⁰⁴ Delavci v gradbeništvu so pogosto prikriti delavci. Razlog za nastopanje v neodvisnem razmerju je lahko želja po večji svobodi, davčne prednosti ali ker jim naročnik ni ponudi druge možnosti.¹⁰⁵ Žal so kratkoročni prihranki podjetij s prikritimi samozaposlenimi v gradbeništvu ovira k dolgoročnem povečanju produktivnosti preko izboljšanja veščin in inovacij, kar je slabo tako za delodajalce kot delavce.¹⁰⁶

Prikrita delovna razmerja so ena najhujših oblik izigravanja prava, ki ima domino efekt, saj ne vpliva le na delavca in njegove najbližje, ampak ima finančne posledice na podjetje delodajalca v primeru inšpekcije, predstavlja nelojalno konkurenco poštenim podjetjem, slabša varnost pri delu, povečuje škodljive posledice tretjim osebam (npr. prometna nesreča samozaposlenega, ki dela preko omejitev za minimalen dohodek) ter tako negativno vpliva na celotno družbo.¹⁰⁷ Takšne nezakonite prakse lahko razumemo kot oživljanje starih vzorcev izkoriščanja.¹⁰⁸

V večini evropskih držav, kakor tudi pri nas, je uveljavljeno načelo prednosti dejstev, kar pomeni, da za presojanje razmerja ni pomembno katero pogodbo sta stranki sklenili. V nekaterih državah pa je v zadnjem času opaziti dajanje večje teže volji¹⁰⁹ pogodbenih strank.¹¹⁰

¹⁰³ Senčur Peček, Darja. 2014. Op. cit., str. 216.

¹⁰⁴ Thörnquist, Annette. 2015. Op. cit., str. 418 in nasl in 425.

¹⁰⁵ Senčur Peček, Darja. 2014. Op. cit., str. 205.

¹⁰⁶ M. Harvey & F. Behing, The Evasion Economy: False Self-Employment in the UK Construction Industry: An UCATT Report, 34 (2008). Citirano v: Thörnquist, Annette. 2015. Op. cit., str. 428 in nasl.

¹⁰⁷ Kresal, Barbara. 2014. Op. cit., str. 181–183.

¹⁰⁸ Thörnquist, Annette. 2015. Op. cit., str. 427.

¹⁰⁹ Vrhovno sodišče RS. 2008. Sklep VIII Ips 337/2006 z dne 15.1.2008: »...(razen izjemoma) ni odločilna volja strank. ... V zvezi z voljo strank je potrebno upoštevati tudi to, ali je izvajalka del (samostojna novinarka) sklepala pogodbe o delu za vsakokratna daljša obdobja (npr. eno leto, več let neprekinjeno) dejansko kot oseba,

Upajmo, da gre verjeti izjavi angleškega sodnika Lorda Denninga, da »je pogodbo o zaposlitvi (op. delovno razmerje) težko definirati, vendar pa jo je lahko prepoznati«.¹¹¹

ki je sama želela oz. hotela takšen status in celo vztrajala le pri takšnih pogodbah, ali kot oseba, ki je zaradi podrejenega položaja v daljšem neprekinjenem obdobju izvajanja del le pristajala na takšen status in morda (od vsega začetka ali kasneje) zahtevala tudi spremembe in sklenitev delovnega razmerja.« Menim, da za davčne namene volje pogodbenih strank glede vrste pogodbe ne moremo upoštevati, saj se je treba opirati na dejanske okoliščine primera, zato je volja glede vrste razmerja razen v mejnih ali dvoumnih primerih nepomembna.

¹¹⁰ Senčur Peček, Darja. 2016. Op. cit., str. 179.

¹¹¹ Blanpain/Brooks/Engels (ur.) (192), *Employed or Self-employed*, *Bulletin of Comparative Labour Relations*, s. 3, No 24, Deventer: Kluwe. Citirano v: Kresal Barbara. 2014. Op. cit., str. 190.

5. DOLOČANJE RAZMERJA MED IZPLAČEVALCEM IN PREJEMNIKOM DOHODKA V SLOVENSKI DAVČNI UREDITVI

5.1 PRETEKLA PRAVNA UREDITEV

Del reforme javnih financ leta 1990 je bila tudi reforma davčnega prava. Zakon o dohodnini je nadomestil dotlej veljavni Zakon o davkih občanov in uvedel dohodnino kot osebni davek na celoten dohodek posameznika. Zakon je bil leta 1993 in leta 1995 noveliran, med drugim v smislu boljšega definiranja davčne osnove in davčnih zavezancev.¹¹²

5.1.1 ZAKON O DOHODNINI

Narava dohodka oz. razmerje, na podlagi katerega fizična oseba pridobiva dohodek, z ZDoh ni bilo definirano. Pri določanju narave dohodka so se uporabljali drugi predpisi, ki so urejali določen dohodek, pri tem pa je prihajalo do neskladij, saj so bili primarni nameni teh predpisov drugačni kot za namene dohodnine, zato definicije niso bile vedno uporabne, nekatere vrste dohodka pa sploh niso bile opredeljene. Vrsta dohodka in s tem način obdavčitve sta bila tako določena predvsem na podlagi poimenovanja dohodka oz. pogodbe, s tem pa je bila dana možnost izogibanju plačila davkov oz. neupravičenemu zmanjševanju davčne osnove.¹¹³ ZDoh je med drugim omogočal ugodno obdavčitev avtorskih honorarjev kot dohodkov iz premoženjskih pravic, kar je bilo bistveno ugodnejše kot obdavčitev dohodkov iz opravljanja dela na podlagi delovnega razmerja.¹¹⁴

5.1.2 ZAKON O DOHODNINI-1

ZDoh-1 je uvedel delitev dohodkov na aktivne in pasivne. Aktivni so dohodki, ki so ustvarjeni z delom in sicer dohodek iz zaposlitve, ki vključuje tudi dohodek iz opravljanja storitev, dohodek iz dejavnosti in dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske

¹¹² Škof, Bojan et al. 2007. Davčno pravo; str. 146 in nasl. Maribor: Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta in Davčno-finančni raziskovalni inštitut.

¹¹³ Zakotnik, Irena. 2004. Zakon o dohodnini (ZDoh-1) / uvodna pojasnila Irena Zakotnik, str. 33. Ljubljana: GV Založba; Trzin: Šircelj Consulting.

¹¹⁴ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit., str. 219 in nasl.

dejavnosti. Pasivni dohodki so pridobljeni zaradi lastništva premoženja ter kapitala in mednje štejemo dohodke iz premoženja in dobiček iz kapitala.¹¹⁵

Da bi preprečili zlorabe, se je vrsta aktivnih dohodkov začela določati glede na razmerje med izplačevalcem in prejemnikom dohodka. V 18. členu je zakon navajal sedem kriterijev, na podlagi katerih se je določilo, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali v neodvisnem razmerju, vse s ciljem zasledovati resnično vsebino dogodka in ne oblike, ki sta jo izbrala izplačevalec in prejemnik dohodka.

Zakon je kriterije navedel primeroma, saj bi bilo taksativno navajanje v določenih primerih lahko neživljenjsko. Sprva je bilo mišljeno, da bo kriterije določilo ministrstvo za finance s podzakonskim aktom, kar pa bi bilo vprašljivo z vidika ustavnega načela zakonitosti, saj lahko davčno obveznost določa le zakon. Kriteriji so povzročili kar nekaj zmede med davčnimi zavezanci in nerazumevanja glede potrebnosti kriterijev, saj že iz definicije dohodkov iz zaposlitve sledi, da so to dohodki iz odvisnega razmerja, iz definicije opravljanje dejavnosti pa, da gre za samostojno opravljanje dejavnosti.¹¹⁶ Kriteriji, ki jih je določal zakon, so bili naslednji:¹¹⁷

a) nadzor in navodila v zvezi z opravljanjem dela ali storitev

V odvisnem razmerju ima delodajalec pravico nadzora nad delavcem, delavec pa mora upoštevati delodajalčeva navodila glede časa, kraja, predmeta in načina dela. V neodvisnem razmerju ima sicer naročnik pravico dajati navodila, vendar je stopnja nadzora nizka.

b) osebno opravljanje dela ali storitev

V odvisnem razmerju delavec ne more pooblastiti druge osebe, da opravi njegovo delo, ampak mora delo opraviti osebno. V neodvisnem razmerju lahko izvajalec najame drugo osebo, ki v celoti ali pretežno opravi delo. Pri tem je pomembna pravica, da delo opravi kdo drug in ne dejansko izvrševanje pravice.

¹¹⁵ Kobal, Aleš. 2005. Op.cit., str 152.

¹¹⁶ Ibidem, str. 153 in nasl.

¹¹⁷ Anon. 2005. Op.cit., st 6. Gl. tudi Anon. 2004. Dohodek iz zaposlitve: kateri so dohodki iz zaposlitve? Denar: 15, str. 7. Ljubljana: MFB Consulting d.o.o.

c) zagotavljanje sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev

V odvisnem razmerju delodajalec delavcu zagotovi sredstva in pogoje za varno delo in ustrezno delovno okolje. V kolikor delavec uporablja lastna sredstva, mu je delodajalec dolžan plačati nadomestilo za njihovo uporabo. V neodvisnem razmerju delavec običajno sam priskrbi sredstva in pogoje kot npr. delovni prostor in opremo.

d) prevzemanje finančnih in drugih tveganj ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev

V odvisnem razmerju delavec ne odgovarja za kakovost opravljenega dela napram tretjim osebam in ne prevzema finančnega tveganja. V neodvisnem razmerju izvajalec nosi tako finančna kot druga tveganja in odgovarja za opravljeno delo, četudi je za izvedbo najel drugo osebo.

e) način opravljanja dela ali storitev ter način plačila

V odvisnem razmerju delavec delo opravlja neprekinjeno in po navodilih delodajalca, za kar prejema fiksno določeno plačilo, tudi takrat, ko dela ne opravlja npr. med rednim letnim dopustom. Delavec je upravičen tudi do povračila stroškov npr. za prehrano med delom, prevoz na delo in z dela ipd. V neodvisnem razmerju je izvajalec plačan v dogovorjenem znesku, ne glede na čas, ki ga je porabil za delo, obveznosti pogodbenih strank pa običajno prenehajo z izvršitvijo dela. Izvajalec običajno sočasno opravlja delo za več naročnikov.

f) pravica do odstopa od pogodbe in prevzemanje odgovornosti v zvezi s tem

V odvisnem razmerju lahko delodajalec delavcu odpove pogodbo o zaposlitvi na podlagi v zakonu določenih razlogov, delavec pa lahko kadarkoli odpoved pogodbo o zaposlitvi, ne da bi imel dolžnosti glede izvršitve dela. V neodvisnem razmerju je izvajalec dolžan delo izvršiti v dogovorjenem roku in po pravilih stroke. V primeru zamude ali napak mu lahko naročnik določi primeren rok za izpolnitev obveznosti, če izvajalec ne izpolni naročnikove zahteve, pa lahko naročnik odstopi od pogodbe in zahteva povrnitev škode.

g) neposredna udeležba na dobičku ali izgubi, izhajajoči iz opravljanja dela ali storitev

V odvisnem razmerju delavec ni udeležen pri rezultatih dela. V neodvisnem razmerju pa je izvajalec neposredno udeležen pri dobičku ali izgubi.

ZDoh-1 je v 55. členu¹¹⁸ predpisal v okviru dohodka iz dejavnosti tudi dohodek, dosežen na podlagi posameznega posla. Predmet posameznega posla je lahko izvršitev kakšne storitve ali izvedba kakšnega fizičnega ali intelektualnega dela za drugo osebo na podlagi pogodbe ali kakšni drugi podlagi, ki se od dohodkov iz zaposlitve razlikuje v elementu samostojnosti.¹¹⁹

V 18. členu je ZDoh-1 uvedel tudi (še vedno aktualno¹²⁰) določbo, da v kolikor posamezni dohodek zavezanca izvira delno iz zaposlitve in delno iz prenosa premoženjske pravice, se šteje, da je v celoti dohodek iz zaposlitve. V primeru, da posamezni dohodek zavezanca izvira delno iz dejavnosti in delno iz prenosa premoženjske pravice, pa se šteje, da je v celoti dohodek iz dejavnosti.

5.2. SEDANJA PRAVNA UREDITEV

Aktualna ureditev pomeni precejšnjo spremembo glede na prejšnjo ureditev. Še vedno ločimo dohodek iz zaposlitve in dohodek iz dejavnosti, ki sta že po definiciji dohodek iz odvisnega oz. neodvisnega razmerja. Znotraj tega pa se dohodki ne obravnavajo več različno glede na razmerje med izplačevalcem in prejemnikom dohodka. Prav tako je bil na novo opredeljen dohodek iz zaposlitve, katerega opredelitev je skladna z opredelitvijo v ZDDV-1.¹²¹

Menim, da se moramo zavedati, da če naj razlike v obdavčitvi temeljijo na razlikovanju odvisnega od neodvisnega razmerja, potrebujemo jasne razlikovalne znake. Te znake pa je zelo težko, če že ne skoraj nemogoče enoznačno predpisati, poleg tega pa je treba presojati vsak primer kot celoto, ki nikoli ni le seštevek pozitivnih in negativnih odgovorov glede

¹¹⁸ (1) Za dohodek, dosežen s posameznim poslom se šteje vsak posamezen dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim poslom, ki ni:

1. del neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti,
2. posel iz 39. člena tega zakona (op. prihodki, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnosti), ali
3. del skupine povezanih poslov, ki se bi, glede na način, obseg in trajanje, v skladu z veljavno zakonodajo, morali šteti za dejavnost.

(2) Za posel po tem poglavju zakona se šteje neodvisna samostojna izvršitev storitve oziroma dela za drugo osebo oziroma za račun druge osebe, kot je zlasti izdelava ali popravilo kakšne stvari, kakšno fizično ali umsko delo ali izvršitev določenega posla.

¹¹⁹ Kobal, Aleš. 2004. Dohodnina po novem; str. 114. Maribor: Davčni inštitut.

¹²⁰ 16. člen ZDoh-2.

¹²¹ Državni zbor RS. 2006. Poročevalec DZ št. 101/XXXII; strani niso označene.

razlikovalnih znakov. Absolutnih znakov ni, zato je razmejevanje pogosto vprašanje dejstev oz. prepoznavanja resničnega namena. Zaradi omenjenega je opredeljevanje razmerja izjemno občutljivo in je hitro lahko arbitrarno.

5.2.1 ZAKON O DOHODNINI-2

Z ZDoh-2 je bila izpuščena določba 18. člena ZDoh-1, ki je navajal kriterije za določanje ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali v neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev.¹²²

Dohodek iz zaposlitve je v skladu s 35. členom ZDoh-2 dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve, pri čemer se kot zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela. Za odvisno razmerje se šteje:

1. delovno razmerje¹²³ in
2. 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.

Za zaposlitev se za namene obdavčitve z dohodnino v skladu s pravkar omenjenim členom šteje tudi opravljanje dela oziroma storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v državni ali drug organ.

Za dohodek iz delovnega razmerja se po novem v skladu s 37. členom ZDoh-2 šteje tudi dohodek, dosežen z opravljanjem malega dela, ki ga v omejenem številu ur na teden oz.

¹²² Gl. tudi Kopal, Aleš. 2006. Spremembe dohodninske zakonodaje 2006; str. 11. V: Davčno-finančna praksa, št. 10. Maribor: Davčni inštitut.

¹²³ Definicija dohodka iz delovnega razmerja se mora sklicevati na delovno-pravno zakonodajo, saj ne bi bilo smiselno, da bi davčno pravo oblikovalo svojo definicijo. Tako ugotavlja Kopal, Aleš. 2006a. Dohodnina 2007 - potrebne smeri razvoja slovenske davčne zakonodaje s področja obdavčitve fizičnih oseb; str. 4. V: Davčno-finančna praksa, št. 6. Maribor: Davčni inštitut.

mesec lahko opravlja oseba, ki ni zaposlena s polnim delovnim časom ali ne opravlja samostojne dejavnosti in ne prejema pokojnine. Z vidika obdavčevanja se dohodki iz malega dela obravnavajo kot dohodki iz delovnega razmerja, ker je oseba, ki opravlja takšno delo, vključena tudi v sistem socialnega zavarovanja, enako kot oseba, ki je v delovnem razmerju.¹²⁴

ZDoh-2 v tretjem odstavku 38. člena tudi določa, da se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje dohodek iz posameznega posla. To je davčne dileme bistveno olajšalo, kajti posameznih priložnostnih dohodkov iz aktivnosti ni treba razmejevati na tiste dohodke, ki so doseženi v odvisnem razmerju in na tiste, ki so doseženi v neodvisnem razmerju.¹²⁵

Iz 35. člena ZDoh-2 lahko izpeljemo osnovne kriterije za opredeljevanje vrste dohodka, ki ga posameznik dosega in ti so:¹²⁶

a) nadzor in navodila v zvezi z opravljanjem dela in storitev

Visoka stopnja nadzora in navodil s strani naročnika (kaj, kje, kdaj in kako se dela) povečuje verjetnost, da gre za odvisno razmerje, čeprav obstoj pravice kontrole nad osebo, ki opravlja delo ali storitev, ni vedno izključni dokaz odvisnega razmerja;

b) način opravljanja dela ali storitev

Delo se mora opraviti osebno, delavec običajno ne zagotavlja potrebne opreme, sredstev ter pogojev za delo, delo se opravlja neprekinjeno, delovne obveznosti se izpolnjuje po vnaprej določenem urniku in na določenem kraju, enakega dela in storitev pa se običajno ne opravlja za več naročnikov;

c) plačilo za opravljeno delo ali storitev

Običajno delavec prejema fiksno mesečno ali tedensko plačilo in dodatna plačila npr. za nadurno delo, za delovno dobo, povračila stroškov in nadomestila za obdobja, ko ne dela, delavec običajno ni neposredno udeležen na dobičku ali izgubi, doseženi z delom, ki ga opravlja;

¹²⁴ Državni zbor RS. 2006. Op.cit., strani niso označene.

¹²⁵ Ibidem.

¹²⁶ Ibidem.

d) druge pravice in odgovornosti delavca in delodajalca

Pravica delodajalca do odstopa od pogodbe z upoštevanjem zakonskih odpovednih razlogov oziroma pravica delavca, da kadarkoli odpove pogodbo brez razloga in pri tem ne prevzeme nikakršnih dolžnosti glede izvršitve oz. dokončanja določenega dela, delavec običajno ne prevzema finančnih in drugih tveganj kot npr. vlaganje velikih finančnih sredstev, kupovanje velikih sredstev za delo, plačevanje obratovalnih stroškov, stroškov materiala in surovin ter ne odgovarja za kakovost opravljenega dela tretjim osebam;

5.2.1.1 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Dohodek iz zaposlitve je najznačilnejša vrsta aktivnih dohodkov, ki izvira iz odvisnih razmerij.¹²⁷ Določen je v 35. členu ZDoh-2 in zajema dohodek iz vseh odvisnih pogodbenih razmerij, v katera vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja in ne glede na to, ali gre za sedanjo ali preteklo zaposlitev. Kot določa 36. člen ZDoh-2, vključuje vsako izplačilo v denarju ali v naravi (boniteto), ki sta povezana z zaposlitvijo.

Tipični dohodek v tej kategoriji je dohodek iz delovnega razmerja. Obstoj delovnega razmerja sam po sebi pomeni obstoj odvisnega razmerja.¹²⁸ Poleg dohodka iz delovnega razmerja v skladu z drugo točko tretjega odstavka 35. člena ZDoh-2 sem sodi tudi dohodek iz vseh drugih pogodbenih razmerij, ki imajo naravo odvisnega razmerja. Druga pogodbeni razmerja so opredeljena kot 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 kažejo na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.

¹²⁷ Kobal, Aleš. 2004. Op.cit., str. 60.

¹²⁸ Kobal, Aleš. 2005. Op. cit., str. 153.

Za davčne namene se tako pojem zaposlitve ne uporablja le v pomenu redne zaposlitve, delojemalec pa ni le redno zaposleni.¹²⁹ Zaposlitev ni le delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ampak je vsako odvisno razmerje, tudi v primeru, da ne temelji na pogodbi.¹³⁰

Dohodek iz razmerja na drugi (pogodbeni) podlagi je dohodek iz odvisnega razmerja, zato je umestitev tega dohodka pod dohodek iz zaposlitve vsekakor smiselna. Ker pa se v laičnem pogovoru pojem zaposlitve uporablja izključno v pomenu delovnega razmerja, menim, da lahko pri zavezancih, ki ne poznajo konteksta zakona, takšna definicija zaposlitve privede do nejasnosti.

5.2.1.1.1 Dohodek iz delovnega razmerja

ZDoh-2 v prvem odstavku 37. členu našteva možne vrste izplačil iz delovnega razmerja, ki so:

1. plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, vključno s provizijami: ZDR-1 v 127. členu določa, da je plača sestavljena iz osnovne plače glede na zahtevnost dela, dela plače za delavčevo delovno uspešnost, upošteva gospodarnost, kvaliteto in obseg opravljanja dela, in dodatkov za posebne pogoje dela. Posebni pogoji dela izhajajo iz razporeditve delovnega časa, in sicer za nočno delo, nadurno delo, delo v nedeljo, delo na praznike in dela proste dneve po zakonu. S kolektivno pogodbo se lahko določijo dodatki za posebne pogoje dela zaradi posebnih obremenitev pri delu, neugodnih vplivov okolja in nevarnosti pri delu, ki niso vsebovani v zahtevnosti dela. V skladu s 129. členom ZDR-1 delavcu pripada tudi dodatek za delovno dobo, katerega višina se določi v kolektivni pogodbi na ravni dejavnosti (običajno 0,5%¹³¹ za vsako leto skupne delovne dobe).

¹²⁹ Ošljaj, Biserka. 2005. Zakon o dohodnini z uvodnimi pojasnili; str. 58. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

¹³⁰ Kopal, Aleš. 2009. Dohodek iz zaposlitve in obračun davka od dohodkov iz dejavnosti; str. 88. V: Računovodstvo, davki, pravo, št. 2. Koper: Cedara, Center za davke in računovodstvo.

¹³¹ 222. člen ZDR-1 nadalje določa, da delavci, ki imajo ob uveljavitvi ZDR-1 (12.4.2013) dodatek za delovno dobo najmanj v višini 0,5% od osnovne plače za vsako izpolnjeno leto delovne dobe, ohranijo tak dodatek, razen če je s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti določeno drugače.

V primeru, ko delavec ne dela iz razloga na njegovi strani ali na strani delodajalca, mu pripada nadomestilo plače. Nadomestila plače so npr. nadomestila za čas izrabe letnega dopusta, za zakonsko določene praznike in dela proste dneve, za plačane odsotnosti z dela zaradi osebnih okoliščin kot so poroka, smrt v družini, hujša nesreča ipd., za odsotnost zaradi izobraževanja na podlagi dogovora med delavcem in delodajalcem, za odsotnost zaradi iskanja nove zaposlitve, za čas bolniške odsotnosti itd. Nadomestila iz naslova socialnega zavarovanja, nadomestila za čas starševskega dopusta in nadomestila iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja teoretično ne moremo šteti za dohodke iz delovnega razmerja.¹³²

2. regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč:

To so t.i. drugi dohodki iz delovnega razmerja in se ne štejejo v davčno osnovo do višine, ki jo določi vlada¹³³. Kar zadeva odpravnino je glede neobdavčenega zneska za odpravnino ob upokojitvi odločilen predpis vlade, za odpravnino ob odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali razloga nesposobnosti pa ZDR-1 ter maksimalni neobdavčeni znesek, ki ga določa ZDoh-2.¹³⁴ ZDoh-2 tako v 44. členu določa, da se v davčno osnovo ne všttevajo odpravnine ob odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali razloga nesposobnosti v višini in pod pogoji, ki izhajajo iz ZDR-1, vendar največ v višini desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji ter odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, v višini in pod pogoji, ki jih določa ZDR-1, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. V obeh pravkar navedenih primerih velja, da se za odpravnino ne šteje odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

3. povračilo stroškov v zvezi z delom:

Delavec ima pravico do povračila stroškov v zvezi z delom v skladu s 130. členom ZDR-1 kot so stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delo in z dela in stroški na službenih potovanjih. Po 44. členu ZDoh-2 sem spadata tudi terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje. Povračila stroškov se ne štejejo v davčno osnovo do višine, ki jo določi vlada RS.

¹³² Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit. str. 180.

¹³³ Gl. Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja.

¹³⁴ Škof, Bojan et al. 2007. Op.cit., str. 181.

4. boniteta, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana:

Po 39. členu ZDoh-2 je boniteta 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. To pomeni, da bonitete ne izhajajo le iz delovnega razmerja, ampak lahko nastanejo tudi v razmerjih na drugi pogodbeni podlagi oz. drugi podlagi.

V skladu s pravkar navedenim členom se bonitete iz delovnega razmerja, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, ne vključujejo v davčno osnovo delojemalca, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 evrov. Prav tako se v davčno osnovo delojemalca ne šteje darilo delojemalčevemu otroku do starosti 15 let, če njegova vrednost ne presega 42 evrov.

Znesek bonitete se v skladu s 43. členom ZDoh-2 običajno določi na podlagi primerljive tržne cene. Če tržne cene ni mogoče ugotoviti, se znesek bonitete določi na podlagi stroška, ki je nastal delodajalcu pri zagotavljanju bonitete. V kolikor je delavec sam plačal delodajalcu kakšen znesek glede zagotavljanja bonitete, se znesek bonitete zmanjša za plačani znesek. Posebna pravila so določena za vrednotenje bonitete v naslednjih primerih:

- uporaba osebnega motornega vozila za privatne namene:

Kot določa drugi odstavek 43. člena ZDoh-2 se ne glede na to, ali je vozilo last delodajalca ali najeto, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec, ko ima delavec vozilo na razpolago. V nabavno vrednost vozila se všteva tudi davek na dodano vrednost (DDV). Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža še za 10 % in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10 %, v vseh naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene, se nabavna vrednost, izračunana na podlagi zgornjih pravil, zmanjša za 50 %. Če delodajalec zagotovi gorivo za privatno uporabo vozila, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %. Boniteta se ne ugotavlja v primeru uporabe osebnega vozila zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji. V kolikor zaposleni plačuje delodajalcu najemnino, vzdrževalnino ali kaj podobnega (razen goriva in cestnin za zasebne vožnje), se boniteta zmanjša za ta znesek. Če zaposleni ne prejema povračil stroškov za prevoz na delo in z dela,

se za te zneske, vendar največ do višine stroškov prevoza z javnim prevozom, boniteta lahko zmanjša. Delodajalec mora delavcu izdati račun z obračunanim DDV, račun pa zmanjša boniteto v bruto znesku.¹³⁵

- nastanitev:

Če delodajalec delojemalcu zagotovi nastanitev s plačilom najemnine ali brez plačila najemnine, se v skladu s tretjim odstavkom 43. člena ZDoh-2 vrednost bonitete določi na podlagi tržne cene. Če tržne cene ni mogoče ugotoviti, se vrednost bonitete določi glede na višino stroškov delodajalca. Če ni mogoče ugotoviti niti tržne vrednosti niti višine stroškov delodajalca za zagotavljanje te bonitete, se vrednost bonitete določi mesečno v višini 0,6 % tržne vrednosti premoženja, s katerim se zagotavlja nastanitev delojemalca, na dan obračuna bonitete.

- pravica do nakupa oziroma pridobitve delnic po znižani vrednosti ali pravica do pridobitve drugega premoženja:

Četrti odstavek 43. člena ZDoh-2 določa, da se boniteta ugotavlja na dan, ko delojemalec izvrši pravico do pridobitve delnic ali drugega premoženja po znižani vrednosti (ali brezplačno). Če ima delojemalec tudi pravico odsvojiti samo pravico do nakupa delnic ali do pridobitve drugega premoženja, se boniteta ugotavlja na dan odsvojitve te pravice. Popust pri pridobitvi blaga in storitev je boniteta le v primeru, da ni pod enakimi pogoji omogočen tudi vsem kupcem.¹³⁶

- posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne:

Boniteta za posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne, se v skladu s petim odstavkom 43. člena ZDoh-2 določi na podlagi tržne obrestne mere. Za tržno obrestno mero se šteje priznana obrestna mera¹³⁷ v času odobritve posojila, ki jo določi minister za finance, na podlagi zakona, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za potrebe določanja obresti med

¹³⁵ Kruhar Puc, Romana. 2004. Ko nas obišče davčni inšpektor; str. 193 in nasl. Ljubljana: Primath.

¹³⁶ Čižman, Milenka. 2014. Bonitete in drugi dohodki iz delovnega razmerja; str 12. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XLII, št. 4.

¹³⁷ Ministrstvo za finance objavlja vsak tretji delovni dan v mesecu variabilni del priznane obrestne mere. Variabilnemu delu priznane obrestne mere se prišteje pribitek za ročnosti in kreditno oceno prejemnika posojila. Glede na ročnost so pribitki naslednji: do vključno 1 leta 0 %, do vključno 5 let 0,3%, do vključno 10 let – 0,5%, nad 10 let – 0,6%. Pribitek na kreditno oceno za fizične osebe znaša 0,75%.

povezanimi osebami.

V okviru dohodkov iz delovnega razmerja govorimo o boniteti, ko boniteto delodajalec zagotovi delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu. Sicer pa so bonitete lahko prejete tudi na podlagi druge vrste zaposlitve tj. odvisnega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, lahko pa tudi povsem izven neposredne povezave med izplačevalcem ali prejemnikom bonitete.¹³⁸

Vprašanje je, ali se bonitete, ki so jih prejeli družinski člani delojemalca, obdavčijo pri delojemalcu ali pri družinskem članu. Zakon samo glede darila otroku delojemalca v mesecu decembru določa, da se vrednost darila ne všteva v davčno osnovo delojemalca, če njegova vrednost ne presega 42 evrov, iz česar sledi, da se ta boniteta obdavči pri delojemalcu.¹³⁹

V primeru, da prejemnik dohodka pri izplačevalcu dohodka nima dohodka ali nima zadostnega dohodka v denarju, od katerega bi se lahko odtegnil davčni odtegljaj, je treba boniteto preračunati s koeficientom davčnega odtegljaja (t.i. obrutenje).¹⁴⁰

Po tretjem odstavku 39. člena ZDoh-2 se za boniteto ne štejejo:

- ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji (npr. regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitve ob praznovanjih in v drugih podobnih primerih običajnih ugodnosti);
- plačila delodajalca za izobraževanje delojemalcev, ki se nanaša na poslovanje delodajalca;
- plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda pomenila kršitev zakona;
- plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, če to sledi iz izjave o varnosti z oceno tveganja, ki je skladna s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu;
- plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona in bi opustitev zavarovanja pomenila kršitev zakona;
- zagotavljanje uporabe parkirnega prostora delojemalcu s strani delodajalca;

¹³⁸ Škof, Bojan et al. 2007. Op.cit., str. 182.

¹³⁹ Ibidem, str. 190 in nasl.

¹⁴⁰ Zakotnik, Irena. 2004. Op.cit., str. 54.

- zagotovitev uporabe računalniške in telekomunikacijske opreme delojemalcu s strani delodajalca.

5. nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kakšnega pogoja glede zaposlitve ali zaradi spremembe pogojev glede zaposlitve ter vsako izplačilo delodajalca glede prenehanja veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, prenehanja zaposlitve in podobni prejemki:

Npr. denarno nadomestilo za spoštovanje konkurenčne klavzule v skladu z ZDR-1, odpravnine ob odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali razloga nesposobnosti, odpravnine ob upokojitvi, odpravnine ob prenehanju pogodbe za določen čas, denarno nadomestilo namesto odpovednega roka.¹⁴¹

6. prejemke zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve:

Tak primer so zamudne obresti.¹⁴²

7. nadomestila in druge prejemke od delodajalca ali druge osebe v skladu z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost:

Glede na zakonsko dikcijo se lahko kot dohodke iz delovnega razmerja obdavči tudi nadomestila iz zavarovanja za primer invalidnosti, nadomestila iz zavarovanja za starševsko varstvo, nadomestila iz zavarovanja za primer brezposelnosti.¹⁴³

8. dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja:

Ker v tem primeru ne gre za dohodek, ki bi temeljil na kapitalu, ki ga je vplačal delavec, ampak gre le za to, da se dohodki izplačajo iz dobička delodajalca, kot neka vrsta motivacije zaposlenih, se ti dohodki obdavčijo kot dohodek iz zaposlitve.¹⁴⁴

Pomemben je drugi odstavek 37. člena ZDoh-2, ki določa, da se za davčne namene za dohodek iz delovnega razmerja štejejo tudi dohodki, ki se v skladu z delovnopravno zakonodajo ne štejejo za dohodke iz delovnega razmerja, vendar se zaradi cilja zakona po

¹⁴¹ Škof, Bojan et al. 2007. Op.cit., str. 182 in nasl.

¹⁴² Ibidem, str. 182.

¹⁴³ Ibidem, str. 183.

¹⁴⁴ Ibidem, str. 183 in nasl.

enaki¹⁴⁵ obravnavi davčnih zavezancev z enakimi ali podobnimi dohodki obdavčijo kot dohodki iz delovnega razmerja.¹⁴⁶ Ti dohodki so:

1. dohodki, ki so na podlagi poslovnega razmerja prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta - pravne osebe:

Poslovodje lahko sklenejo pogodbo o poslovođenju (pogodba civilnega prava), kjer podlaga ni delovno razmerje. Kljub temu se za davčne namene ta dohodek šteje kot dohodek iz delovnega razmerja in se tako tudi obdavči.¹⁴⁷ V davčno osnovo se všteto tudi morebitne bonitete, saj dohodek iz zaposlitve v skladu s 36. členom ZDoh-2 vključuje vsako izplačilo in boniteto.

Poslovodne osebe so opredeljene v 10. členu ZGD-1, ki določa, da se za poslovodstvo štejejo organi ali osebe, ki so po tem zakonu ali po aktih družbe pooblašteni, da vodijo njene posle. Pravni temelj pooblastila za vodenje poslov družbe je lahko zakon ali imenovanje, za katero pravila družbe določajo, da vključuje pristojnost za vodenje poslov. Imenovanje poslovodstva je nujno 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 poslovodstvo ni imenovano že z aktom o ustanovitvi.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Zaradi prisilne narave davkov mora biti davčni sistem oblikovan po določenih načelih. Ena najpomembnejših zaželenih lastnosti davčnega sistema je pravičnost. Prav tako so poleg čim manjšega poseganja v ekonomske odločitve pomembna lastnost čim manjši stroški pobiranja davkov in izpolnjevanja davčnih obveznosti, pa tudi druge kot npr. administrativna enostavnost in preglednost. Na načelo pravičnosti se nanašata načeli horizontalne izenačenosti in vertikalne izenačenosti. Načelo horizontalne izenačenosti pomeni, da naj se zavezanci, ki so v enakem položaju glede relevantnih značilnosti, obravnavajo enako, načelo vertikalne izenačenosti pa pomeni, naj se zavezanci, ki se razlikujejo glede relevantnih značilnosti, obravnavajo različno. Pri tem je najtežja naloga določiti relevantne značilnosti, kajti predvideti vseh različnih situacij zavezancev ni mogoče, je pa od določitve relevantnih značilnosti odvisen uspeh izenačenosti (Klun, Maja, 2011. Davčni sistem; str. 18–21. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo.). Kot kaže študija je pravična obdavčitev zelo pomembna za odnos zavezancev do plačevanja davkov. Davčne obremenitve morajo biti uravnotežene, kajti če zavezanec meni, da je njegovo davčno breme neprimerljivo višje od davčnega bremena zavezancev s podobnimi dohodki, bo težil k vzpostavitvi pravičnosti na svoj način z izogibanjem davkom (Veršnik, Nina. 2004. Rešitve za izboljšanje davčne morale in miselnosti v državi; str. 22. V: Finance, št. 228. Ljubljana: Gospodarski vestnik.).

¹⁴⁶ Škof, Bojan et al. 2007. Op- cit., str. 184–186.

¹⁴⁷ Petkovič, Dejan. 2009. Obdavčitev podjetij, str. 130. Ljubljana: Visoka šola za računovodstvo.

¹⁴⁸ DURS. 2011. Pojasnilo DURS, št. 4210-5839/2011, 15. 4. 2011. Obdavčitev dohodkov poslovodij in prokuristov.

V primeru pogodbe o poslovanju je pri določitvi načina obdavčitve dohodka ekonomski vidik pred pravnim vidikom zaradi preprečitve prirejanja pravne podlage za izplačilo dohodka z namenom doseganja ugodnejše davčne obravnave. Takšna definicija dohodka iz zaposlitve zagotavlja enako davčno obravnavo fizičnih oseb, ki prejemajo enake vrste dohodkov iz dela oziroma opravljanja storitev v odvisnem razmerju, ne glede na pravno podlago za izplačilo dohodka.¹⁴⁹

Dohodek za vodenje in nadzor poslovnega subjekta se ne obravnava kot dohodek iz dejavnosti niti v primeru, ko je v pogodbi kot izvajalec dela in storitev navedena fizična oseba kot s. p.¹⁵⁰ ali pravna oseba¹⁵¹.

Hiengova meni, da dejansko ni razloga, da kot poslovodja ne bi mogel nastopati s.p., saj je s.p. fizična oseba.¹⁵²

¹⁴⁹ Državni zbor RS. 2004. Predlog zakona o dohodnini (ZDoh-1) – prva obravnava – EPA 1088 – III, Poročevalec, št. 2/2004, str. 66.

¹⁵⁰ Gl. Pojasnilo DURS, št. 4210-267/2007, 4. 9. 2007, Pogodba o poslovanju in obdavčitev prejemkov na tej podlagi.

¹⁵¹ Vrhovno sodišče RS. 2011. Sodba X Ips 425/2010 z dne 31.03.2011: »Član uprave je na podlagi četrtega odstavka 246. člena ZGD lahko le fizična oseba in tako član uprave ne more biti pravna oseba. Podlago za imenovanje članov in predsednika uprave predstavlja veljaven sklep nadzornega sveta o imenovanju določene osebe za člana oziroma predsednika uprave (prvi odstavek 250. člena ZGD). Po presoji Vrhovnega sodišča je vsako plačilo, ki ga prejme član uprave zaradi opravljanja svoje funkcije, brez dvoma njegov osebni prejemek po 15. členu ZDoh, ne glede na to, ali mu je nakazan neposredno ali preko druge (fizične ali pravne) osebe, kajti funkcijo lahko opravlja le on sam in plačila za opravljanje te funkcije pripadajo njemu osebno. Med članom uprave in družbo, v kateri se opravlja poslovodne storitve, je obstajalo korporacijsko pravno razmerje, na podlagi katerega je članu uprave neposredno pripadalo plačilo, ki pa mu sicer ni bilo neposredno nakazano.« Naj omenim primere v praksi, kjer je pogodba o poslovanju sklenjena med pravnima osebama (še zlasti npr. za družbe v mirovanju), pri čemer je delavec prve družbe poslovodja v drugi družbi, pri tem pa delavec, ki opravlja funkcijo poslovodje, niti neposredno niti posredno ne prejme plačila, ampak plačilo prejme njegov delodajalec. Ob upoštevanju ekonomske vsebine ugotovimo, da se premoženje poslovodje ni povečalo, zato je obdavčitev z dohodnino upošteva okolščine primera vprašljivo.

¹⁵² Hieng, Romana. 2005. Obdavčitev dohodkov na podlagi pogodbe o vodenju poslovnega subjekta (pogodbe o poslovanju); str. 173. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIII, št. 11.

Kot dohodki iz delovnega razmerja se obdavčijo tudi dohodki prokurista, v kolikor so doseženi za vodenje družbe npr. kadar prokurist vodi poslovni subjekt, torej opravlja funkcijo poslovođenja, vendar formalno ne zaseda poslovodstvenega položaja npr. ko družba nima formalno imenovanega poslovodje ali ko poslovodja ne opravlja funkcij, ki jih poslovodja opravlja po zakonu in zato te funkcije opravlja prokurist.¹⁵³

Z določitvijo enotne obdavčitve dohodkov iz poslovođenja je zakon uvedel konsistentnost njihove obravnave, kar pomeni, da so vsi davčni zavezanci s temi dohodki obravnavani enako. Takšna obdavčitev je učinkovita, saj onemogoča prirejanje narave dohodka. Glede na to, da ZDR-1 za poslovođenje določa zgolj možnost sklenitve delovnega razmerja in da lahko opravljanje te funkcije temelji na različnih podlagah, v praksi ugotavljam, da zavezanci nemalokrat niso seznanjeni s tako ureditvijo, ki odstopa od siceršnje obdavčitve pogodb civilnega prava.

2. dohodki izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti v Sloveniji ali v organih lokalne samouprave, pod pogojem, da za opravljanje te funkcije prejemajo plačo;

3. dohodki, prejeti v zvezi z opravljanjem funkcije poslanca Evropskega parlamenta;

4. dohodki, ki izhajajo iz avtorskega dela, izvedb avtorskih in folklornih del in dohodki iz inovacij, ki so ustvarjeni iz delovnega razmerja, ne glede na obliko pogodbe:

V kolikor delavec za svojega delodajalca ustvari še avtorsko delo, je treba za pravilno obdavčitev proučiti ekonomsko vsebino dohodka. Praviloma pa se vsa izplačila, ki jih delodajalec izplača delavcu, davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja.¹⁵⁴

V kolikor oseba, ki je v delovnem razmerju, na podlagi nalog, ki jih mora opraviti po pogodbi o zaposlitvi, od svojega delodajalca poleg plače prejme še avtorski honorar, se avtorski honorar obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja. Takšna obdavčitev velja tudi za prenos materialnih avtorskih pravic iz delavca na delodajalca po roku 10 let od dokončanja dela.¹⁵⁵

¹⁵³ DURS. 2011. Op. cit.

¹⁵⁴ FURS 2016. Dohodek iz zaposlitve: dohodek iz delovnega razmerja: pogosta vprašanja in odgovori; str. 15.

¹⁵⁵ Petkovič, Dejan. 2009. Op. cit., str. 133.

Če je avtorski honorar izplačan delavcu glede registrirane dejavnosti delodajalca, to povečuje verjetnost, da gre za avtorski honorar iz delovnega razmerja. Poleg pregleda akta o sistemizaciji je treba ugotoviti tudi, ali je bilo delo opravljeno v delovnem času ali izven njega in čigava sredstva so bila uporabljena.¹⁵⁶

5. dohodek za opravljanje malega dela po predpisih, ki urejajo preprečevanje dela in zaposlovanja na črno;

6. nadomestila in drugi dohodki iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja in obveznega zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo, ki jih prejmejo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, kmetje, družbeniki družb in druge osebe, ki niso v delovnem razmerju;

7. plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek po posebnih predpisih, ki določajo sodelovanje določenih fizičnih oseb pri izvajanju dejavnosti državnega organa ali organa samoupravne lokalne skupnosti, kot npr. sodelovanje pri odpravljanju posledic naravnih in drugih nesreč;

8. pokojnine, nadomestila in drugi dohodki iz naslova (obveznega, obveznega dodatnega in prostovoljnega dodatnega) pokojninskega in invalidskega zavarovanja, razen izplačila odkupne vrednosti v skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in Zakonom o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb.

5.2.2.1.1 Dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo

V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja se po 44. členu ZDoh-2 ne všttevajo oz. se ne všttevajo do določenega zneska taksativno naštetih dohodki:

- obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec;

¹⁵⁶ Kruhar Puc, Romana. 2004. Op.cit., str. 239.

- premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ki jih za račun delojemalca zavarovanca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU, na podlagi pokojninskega načrta, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.819,09 EUR¹⁵⁷ evrov letno. Glede uskladitve premije, ki se ne všteva v davčno osnovo in načina objave usklajenih zneskov premije, se uporablja 118. člen ZDoh-2;
- povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada;
- povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem kot so dnevnic, prenočišče, stroški prevoza vključno s kilometrino, in sicer pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada;
- vrednost uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, vključno s stroški vzdrževanja, če posebni predpisi določajo to obveznost delodajalca;
- nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil) za opravljanje dela na delovnem mestu, če so ti predmeti določeni s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe ali notranjega akta delodajalca in če gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela. Pri tem mora delodajalec znesek nadomestila izračunati na podlagi realnih stroškov in tako določiti utemeljen in razumen znesek. To nadomestilo se ne všteva v davčno osnovo do višine 2 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 2 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji;
- nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu v skladu s predpisi, ki urejajo delovna razmerja, pod enakimi pogoji, kot so v prejšnjem odstavku naštetih za nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov. V davčno osnovo se nadomestilo ne všteva do 5 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 5 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Dejanske stroške je mogoče uveljavljati na podlagi dokazil;
- jubilejna nagrada za skupno delovno dobo ali za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, odpravnina ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč do višine, ki jo določi vlada;

¹⁵⁷ Znesek za leto 2016.

- plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo, do višine, ki jo določi vlada;
- odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, izplačana pod pogoji in v višini, kot določa ZDR-1 zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti, vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino se ne šteje odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba;
- odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, v višini in pod pogoji, ki jih določa 79. člen ZDR-1, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino se ne šteje odpravnina zaradi prenehanja vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi za določen čas pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

5.2.1.1.2 Dohodek iz drugega (pogodbenega) razmerja

V skladu z 38. členom ZDoh-2 se za dohodek iz drugega (pogodbenega) razmerja šteje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Drugi odstavek tega člena določa, da se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov. Po tretjem odstavku se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo. Četrty odstavek istega člena določa, da se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja, v višini, ki ga določi vlada, pri čemer dohodek ne sme biti manjši od zneska, ki zagotavlja socialno varnost v Sloveniji in ne večji od zneska minimalne plače v skladu z zakonom, ki ureja minimalno plačo.

Iz zgoraj navedenega izhaja, da je dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vsak dohodek za opravljeno delo iz odvisnega pogodbenega razmerja, ki se praviloma opravlja začasno ali občasno¹⁵⁸ in ki ne izhaja iz delovnega razmerja kot npr. dohodek po podjemni pogodbi,

¹⁵⁸ Zakotnik, Irena. 2004. Op.cit., str. 74.

dohodek iz avtorskega dela, ki ni ustvarjeno iz delovnega razmerja ter opravljanje dela na drugi podlagi, ki ni pogodba, kot npr. opravljanja funkcije na podlagi imenovanja ali izvolitve.

Dohodki prokuristov, ki niso pooblaščen za poslovanje družbe, se prav tako štejejo za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Prokurist je po določbah ZGD-1 pooblaščenec, ki ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam glede vseh pravnih dejanj, ki spadajo v pravno sposobnost družbe, razen odsvojitve in obremenitve nepremičnin, za kar mora biti posebej pooblaščen. Prokurist torej ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi, ampak ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam, zato dohodki prokuristov, ki nimajo poslovodstvenega položaja, ne spadajo med dohodke iz delovnega razmerja kakor to velja za dohodke poslovođij.¹⁵⁹

Kadar direktor v družbi opravlja poleg poslovanja še druga dela, za katera nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi, se morajo dohodki, ki jih prejme od svoje družbe za opravljanje funkcije poslovanja, obdavčiti kot dohodek iz delovnega razmerja, dohodki, prejeti iz naslova drugih opravljenih del za družbo, pa kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.¹⁶⁰

Glede dohodkov županov in podžupanov je treba upoštevati, da imajo v skladu s 34.a členom Zakona o lokalni samoupravi (ZLS) za opravljanje občinskih funkcij občinski funkcionarji pravico do plače, če funkcijo opravljajo poklicno, če pa funkcijo opravljajo nepoklicno, pa do plačila za opravljanje funkcije. Dohodki županov in podžupanov, ki opravljajo funkcijo nepoklicno, se zato v skladu z ZDoh-2 ne obravnavajo kot dohodki iz delovnega razmerja, ampak se obravnavajo kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.¹⁶¹

Izpostavimo, da se v skladu s 3. odstavkom 38. člena ZDoh-2 in ne glede na 35. člen ZDoh-2, ki kot dohodek iz zaposlitve določa vsako odvisno pogodbeno razmerje, kot dohodek iz

¹⁵⁹ DURS. 2011. Pojasnilo DURS, št. 4210-5839/2011, 15. 4. 2011. Obdavčitev dohodkov poslovođij in prokuristov.

¹⁶⁰ DURS. 2011a. Pojasnilo DURS, št. 4210-23044/2011-6, 23. 11. 2011. Plačilo za delo – edini družbenik, ki je poslovodna oseba.

¹⁶¹ Ministrstvo za finance. 2006. Pojasnilo MF, št. 103-22/2006/18. Davčna obravnava dohodkov nepoklicnih občinskih funkcionarjev.

zaposlitve oz. dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek iz opravljenega dela ali storitve v neodvisnem razmerju, če ne gre za dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo. V skladu s 55. členom prejšnjega dohodninskega zakona se je tak dohodek obdavčil kot dohodek, dosežen s posameznim poslom, ki se je uvrščal med dohodke iz dejavnosti, po ZDoh-2 pa se tak dohodek šteje kot dohodek iz zaposlitve.

5.2.1.1.3 Davčna osnova dohodka iz zaposlitve

Dohodki iz zaposlitve izhajajo iz odvisnih pogodbenih razmerij, vendar se obdavčitev dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja oz. drugega razmerja razlikuje.

5.2.1.1.3.1 Davčna osnova dohodka iz delovnega razmerja

Davčna osnova za dohodke iz delovnega razmerja je v skladu s prvim odstavkom 41. člena ZDoh-2 dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec.

Pri plačevanju akontacije dohodnine s strani glavnega delodajalca se uporablja mesečno dohodninsko lestvico kot določa drugi odstavek 127. člena ZDoh-2 v povezavi s 122. členom tega zakona. V primeru, da zaposleni prejema dohodke od več delodajalcev, glavni delodajalec upošteva mesečno lestvico po drugem odstavku 127. člena ZDoh-2 in olajšave, drugi delodajalci pa po šestem odstavku istega člena odtegnejo akontacijo dohodnine po stopnji 25%, olajšav pa ne upoštevajo.¹⁶²

Olajšave so naslednje:

- splošna olajšava (111. člen ZDoh-2),
- osebna olajšava invalidu s 100% telesno okvaro, prejemniku pokojnine in poklicne pokojnine, prejemniku nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja, prejemniku priznavalnine (112. člen ZDoh-2),

¹⁶² Kobal, Aleš. 2009. Op.cit., str. 93.

- posebna osebna olajšava za rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta ter za rezidenta, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulture ali samostojno opravlja novinarski poklic ali samostojno opravlja poklic športnika (113. člen ZDoh-2),
- posebna olajšava za prvega vzdrževanega otroka in vsakega nadaljnjega vzdrževanega otroka ter za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo in za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana (114. člen ZDoh-2),
- olajšava za rezidente držav članic EU oz. EGP (116. člen ZDoh-2),
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (117. člen ZDoh-2).

Kot omenjeno, se povračila stroškov (prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem) po 44. členu ZDoh-2 ne všttevajo v davčno osnovo pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada.

5.2.1.1.3.2 Davčna osnova dohodka iz drugega (pogodbenega) razmerja

Davčna osnova dohodka iz drugega (pogodbenega) razmerja, razen dohodka verskih delavcev iz četrtega odstavka 38. člena ZDoh-2, je v skladu s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 vsak posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve (ne pa drugih stroškov) v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada.

Dejanski stroški se lahko uveljavljajo že pri sestavi informativnega izračuna dohodnine in sicer tako, da zavezanec v skladu z 289. členom ZDavP-2 pošlje FURS-u do 5. februarja za preteklo leto Zahtevke za zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja zaradi uveljavljanja dejanskih stroškov pri informativnem izračunu dohodnine ali pa v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, ki mu ga pošlje finančna uprava po preteku davčnega leta do 31. maja naslednjega leta. Informativni izračun dohodnine se po tretjem odstavku 267. člena šteje za davčno napoved, če zoper izračun zavezanec ne ugovarja v roku 15 dni.

Na uveljavljanje dejanskih stroškov ne vpliva dejstvo, ali so bili ti stroški s strani izplačevalca tudi izplačani ali ne. V obeh primerih lahko prejemnik dohodka uveljavlja zmanjšanje osnove za dohodnino iz tega naslova.¹⁶³

V kolikor delodajalec izvajalcu nudi tudi kakršnokoli ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi (boniteto), je treba tudi njeno vrednost prišteti k davčni osnovi za obračun davka, kajti prvi odstavek 36. člena ZDoh-2 določa, da dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto.

Davčna osnova dohodka verskih delavcev je v skladu s petim odstavkom 41. člena ZDoh-2 posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati verski delavec.

Akontacija dohodnine se izračuna in plača po stopnji 25%, kot določa deseti odstavek 127. člena ZDoh-2.

5.2.1.1.3.2.1 Avtorska pogodba

Kot izhaja iz četrtega odstavka 41. člena ZDoh-2 je osnova za dohodnino avtorski honorar, zmanjšan za obvezne prispevke¹⁶⁴ za socialno varnost, ki jih je dolžan plačevati delavec. Upošteva se normirane stroške v višini 10% dohodka. Uveljavljati je mogoče tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela in sicer na podlagi dokazil in do višin, ki jih določi vlada. Poleg dohodnine mora delodajalec plačati še prispevke¹⁶⁵ na bruto znesek.

¹⁶³ Anon. 2016. Obdavčitev avtorskih honorarjev 2016 (gradivo za naročnike). Računovodja.com.

¹⁶⁴ Od zneska bruto honorarja se odšteje 6,36 % prispevek za zdravstveno zavarovanje (po 55.a členu ZZVZZ). 15,5 % prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se plača in odšteje le v primeru, da oseba ni že polno zavarovana kot delavec v delovnem razmerju, samozaposlena oseba, družbenik ali kmet ali ni prostovoljno vključen v obvezno zavarovanje (18. člen Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2)).

¹⁶⁵ 8,85 % prispevkom za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, katerega zavezanec za plačilo prispevka je delodajalec (po 8. členu ZPSV in drugi alineji prvega odstavka 20 člena (ZPIZ-2)). Za poškodbo pri delu in poklicno bolezen so zavarovane osebe, ki v okviru drugega pravnega razmerja opravljajo delo oziroma storitev za plačilo, kadar se plačilo, prejeta na podlagi tega pravnega razmerja, na podlagi Zakona o dohodnini šteje za dohodek, ki ni oproščen plačila dohodnine in ni drug dohodek, če na podlagi tega dela niso zavarovane za poškodbo pri delu oziroma poklicno bolezen. Zavezanec za plačilo v višini 0,53 % od zneska plačila za opravljeno delo oz. storitev je delodajalec (po peti točki 17. člena ZZVZZ).

Avtorski honorar za delo, ki ni dogovorjeno s pogodbo o zaposlitvi, se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja, vendar se ne všteva v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost, ki se plačujejo od dohodkov iz delovnega razmerja, ampak se obračunajo in plačajo prispevki, kot se obračunajo od dohodka iz drugega pravnega razmerja.¹⁶⁶

Primer obračuna avtorskega honorarja iz drugega pogodbenega razmerja:¹⁶⁷

Neto prejemek	1.000 EUR
Bruto znesek	1.374,95 EUR
6,36% prispevek za zdrav. zavar. iz bruta	87,45 EUR
10% normirani stroški	137,50 EUR
Davčna osnova	1.150,00 EUR
25% akontacija dohodnine	287,50 EUR
8,85% prispevek za pok. in inv. zavar. na bruto	121,68 EUR
0,53% prispevek za zav. za poškodbe pri delu in pokl. bolezni na bruto	7,29 EUR
Skupni strošek izplačevalca	1.503,92 EUR

Vir: lastni izračun

5.2.1.1.3.2.2 Podjemna pogodba

Za razliko od avtorske pogodbe, kjer je obdavčitev odvisna od tega, ali delo spada v opis del in nalog iz pogodbe o zaposlitvi, za obdavčitev dohodka na podlagi podjemne pogodbe, ki jo delodajalec sklene s svojim delojemalcem, to ni pomembno. Če namreč oseba, ki je v delovnem razmerju, poleg plače na podlagi pogodbe o zaposlitvi od svojega delodajalca prejme tudi dohodek na podlagi podjemne pogodbe, pri čemer podjemna pogodba ni sklenjena v nasprotju z delovno-pravnimi predpisi glede tega, kdaj mora biti sklenjeno delovno razmerje, se ta dohodek šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu ZDoh-2.¹⁶⁸

¹⁶⁶ FURS 2016. Op. cit., str. 16.

¹⁶⁷ Ob predpostavki, da je oseba že zavarovana za polni delovni/zavarovalni čas (v nasprotnem primeru se plača še 15,5 % prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz bruta po 18. členu ZPIZ-2).

¹⁶⁸ DURS. 2007a. Pojasnilo DURS, št. 4210-346/2007, 24. 8. 2007. Podjemna pogodba z delodajalcem – davčna obravnava dohodka.

Obdavčitev izplačila po podjemni pogodbi je precej višje od izplačila avtorskega honorarja zaradi posebnega davka na določene prejemke. Davčna osnova za obdavčitev je v skladu z 41. členom ZDoh-2 dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost delavca in za normirane stroške v višini 10% dohodka. Uveljavljati je mogoče tudi dejanske stroške prevoza in nočitve. Akontacija dohodnine se plača po stopnji 25% v skladu z desetim odstavkom 127. člena ZDoh-2. Poleg tega je treba plačati še posebni davek na določene prejemke po stopnji 25 % v skladu s 5. členom Zakona o posebnem davku na določene prejemke (ZPDDP).

Kot določa prva alineja tretjega odstavka 3. člena ZPDDP se v primeru izplačila fizični osebi, ki opravlja funkcijo na podlagi imenovanja državnega ali drugega organa v skladu z zakonom oziroma drugim aktom, posebni davek na določene prejemke ne plačuje.

Primer obdavčitve izplačila na podlagi podjemne pogodbe iz drugega pogodbenega razmerja:¹⁶⁹

Neto prejemek	1.000 EUR
Bruto znesek	1.374,95 EUR
6,36% prispevek za zdrav. zavar. iz bruta	87,45 EUR
10% normirani stroški	137,50 EUR
Davčna osnova	1.150,00 EUR
25% akontacija dohodnine	287,50 EUR
8,85% prispevek za pok. in inv. zavar. na bruto	121,68 EUR
0,53% prispevek za zav. za poškodbe pri delu in pokl. bolezni na bruto	7,29 EUR
Posebni davek na določene prejemke	343,74 EUR
Skupni strošek izplačevalca	1.847,66 EUR

Vir: lastni izračun

¹⁶⁹ Ob predpostavki, da je oseba že zavarovana za polni delovni/zavarovalni čas (v nasprotnem primeru se plača še 15,5 % prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz bruta po 18. členu ZPIZ-2).

5.2.1.2 DOHODEK IZ DEJAVNOSTI

5.2.1.2.1 Opredelitev dohodka iz dejavnosti

Dohodek iz dejavnosti je aktivni dohodek iz neodvisnega opravljanja dejavnosti na trgu. Dohodek opredelimo kot dohodek iz dejavnosti, če ga je oseba pridobila na samostojen način, kar pomeni opravljanje dejavnosti za svoj račun, na lastno odgovornost in s prevzemanjem poslovnega tveganja, in če je posle opravljala trajno, kajti v primeru, da gre za enkratni posel ali občasne nepovezane posle ne moremo govoriti o dejavnosti.¹⁷⁰

Kot določa 46. člen ZDoh-2 se za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti.

Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake:

- podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti,
- poklicne dejavnosti, ali
- druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic.

V skladu z navedenim so zavezanci za dohodek iz dejavnosti fizične osebe, ki opravljajo dejavnost neodvisno in samostojno in sicer podjetniki po ZGD-1, fizične osebe, ki opravljajo poklicne dejavnosti v skladu z drugimi zakoni (notarji, odvetniki itd.), osebe, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost (pod predpisanimi pogoji se lahko odločijo za obdavčitev z davkom iz dejavnosti) ter druge fizične osebe, ki opravljajo druge neodvisne samostojne dejavnosti.¹⁷¹

Kar zadeva dohodek na podlagi pogodb civilnega prava kot npr. avtorske pogodbe in podjetne pogodbe, je zato treba ugotoviti, ali se delo opravlja na odvisen ali neodvisen, samostojen in trajen način. V kolikor se delo opravlja na neodvisen, samostojen in trajen način, gre za opravljanje dejavnosti in oseba se mora vpisati v ustrezen register in upoštevati predpise glede obdavčitve dohodka iz dejavnosti.¹⁷²

¹⁷⁰ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit. str. 197 in nasl.

¹⁷¹ Kobal, Aleš. 2009. Op.cit., str. 98.

¹⁷² DURS. 2013. Pojasnilo DURS, št. 4210-3436/2013-02-01-610-501, 22. 4. 2013. Avtorske pogodbe – vprašanje obdavčitve.

ZDoh-2v 47. členu določa dohodke, ki so izključeni iz dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti in sicer:

- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice se kot dohodek iz dejavnosti šteje le v primeru, da ga dosega fizična oseba v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti, sicer pa se šteje v posebno kategorijo kot dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice;
- za dohodek iz dejavnosti se ne šteje dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, določen v 4. poglavju ZDoh-2, razen če se davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

5.2.1.2.2 Davčna osnova dohodka iz dejavnosti

Praviloma zavezanci ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov. Davčna osnova je v skladu z 48. členom ZDoh-2 dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki v koledarskem letu. Poleg ZDoh-2 se uporablja tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki določa ugotavljanje prihodkov in odhodkov, ki se ugotovijo v izkazu poslovnega izida v skladu s predpisi in računovodskimi standardi.¹⁷³

Pravna podlaga za vodenje poslovnih knjig so ZGD-1 in Slovenski računovodski standardi (SRS). Na podlagi podatkov iz poslovnih knjig se sestavi letne računovodske izkaze in letno poročilo, ki sestoji iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida in priloge s pojasnili. Bilanca stanja je računovodsko poročilo, ki izkazuje premoženje poslovnega subjekta (sredstva) na eni strani ter vire financiranja tega premoženja (obveznosti) na drugi strani na presečni datum, tj. običajno zadnji dan poslovnega leta. V izkazu poslovnega izida je v skladu z računovodskimi standardi resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto (v primeru opravljanja dejavnosti vedno koledarsko leto), za katerega se sestavlja. Izkaz poslovnega izida je sestavljen za določeno obdobje, običajno od 1. januarja do 31. decembra posameznega

¹⁷³ Petkovič, Dejan. 209. Op. cit., str. 136.

poslovnega leta. V njem se od vseh prihodkov podjetja ali samostojnega podjetnika odštejejo vsi stroški, rezultat pa predstavlja čisti poslovni izid – dobiček ali izgubo.¹⁷⁴

Dobiček oz. pozitiven rezultat je osnova za odmero davka. Upošteva se podjetniško bilanco, ki se jo korigira na podlagi davčnih predpisov zaradi uresničevanja ciljev davčne politike.¹⁷⁵ Od osnove oz. dobička morajo zavezanci plačati akontacijo dohodnine iz dejavnosti. Pri izračunu se upoštevajo stopnje dohodnine iz davčne lestvice ter splošna olajšava, dodatna splošna olajšava in posebna olajšava za vzdrževane družinske člane, če še ni bila upoštevana pri morebitnem dohodku iz zaposlitve.¹⁷⁶ Poleg teh olajšav lahko zavezanec uveljavlja še dodatne olajšave, ki so predpisane za zavezance, ki opravljajo dejavnost in bodo predstavljene v nadaljevanju. V skladu z drugim odstavkom 297. člena ZDavP-2 mora zavezanec do 31. marca davčnemu organu oddati davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

Predhodna akontacija se po 298. členu ZDavP-2 plačuje v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 400 evrov, sicer pa v trimesečnih obrokih. Akontacija mora biti plačana v desetih dneh po zadnjem dnevu obdobja, na katerega se nanaša. Predhodna akontacija dohodnine se za davčno leto določi na podlagi podatkov preteklega leta. Davčni zavezanec, ki začne z opravljanjem dejavnosti, izračuna predhodno akontacijo glede na predvideno davčno osnovo davčnega leta, za katerega se plačuje predhodna akontacija in predloži davčnemu organu obrazložen izračun predvidene davčne osnove, akontacije ter obrokov.

5.2.1.2.2.1 Časovno pripoznavanje prihodkov in odhodkov

Prihodke in odhodke se po 49. členu ZDoh-2 upošteva ob njihovem nastanku. To velja od 1.1.2013 tudi za zavezanca, ki se je odločil za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih stroškov.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit., str. 199–201.

¹⁷⁵ Ibidem, str. 201.

¹⁷⁶ Petkovič, Dejan. 2009. Op.cit., str. 137.

¹⁷⁷ Zupančič, Vera. 2012. Obdavčitev zasebnikov normirancev; str. 55. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XL št. 4.

5.2.1.2.2.1.1 Prihodki

V skladu s SRS 15.1 so prihodki povečanja gospodarskih koristi v obliki povečanja sredstev (denarja, terjatev) ali zmanjšanje dolgov (npr. zaradi opustitve njihove poravnave). Med prihodke se štejejo vsi prihodki, razen tistih, za katere ZDDPO-2 in ZDoh-2 določata drugače.

Navedli bomo tiste določbe glede ugotavljanja dohodka davčnega zavezanca, ki opravlja dejavnost, ki odstopajo od splošnih načel glede ugotavljanja dohodka.¹⁷⁸

Za prihodek se po 54. členu ZDoh-2 ne šteje:

- kot že omenjeno, so izključeni dohodki, doseženi z opravljanjem osnove kmetijske in osnove gozdarske dejavnosti in ob določenih pogojih tudi dohodki iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice;
- stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo to stvarno premoženje pridobljeno oziroma zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti;
- dividenda, obresti, ki so dosežene na podlagi dolžniških vrednostnih papirjev, izdanih v seriji, za katere so z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev, določeni pogoji in način poslovanja z njimi, prihodek, dosežen na podlagi odsvojitve lastniškega deleža ali na podlagi odsvojitve investicijskih kuponov. Vsi ti dohodki so obdavčeni kot dohodki iz kapitala.

Za prihodek se po 50. členu ZDoh-2 štejejo prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom, razen prenosov denarnih sredstev. Stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje, se šteje za prihodek, kot je določeno v računovodskih standardih za brezplačno pridobljena sredstva, pri čemer moramo upoštevati, da gre za transakcije med povezanima osebama. Pri prenosu sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom se davčna osnova dohodka iz dejavnosti poveča za razliko med primerljivo tržno in knjigovodsko vrednostjo nepremičnine. Z dohodkom iz dejavnosti niso obdavčene tiste nepremičnine, ki so bile zgrajene ali pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti ter

¹⁷⁸ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit., str. 202.

nepremičnine, ki se v okviru posebne davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti prenašajo na novega zasebnika, novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo.¹⁷⁹

Za prihodek se štejejo tudi prihodki iz poslov, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnosti, če opravljanje dejavnosti omogoči nastanek teh poslov, kakor določa 52. člen ZDoh-2. Predvsem gre za posle špekulativne narave, ki nastanejo zaradi dobrega poznavanja tržnih razmer ter za posle v zvezi z bolj učinkovito rabo sredstev.¹⁸⁰

51. člen ZDoh-2 določa, da se kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, pri ugotavljanju davčne osnove šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnost in pridobitev sredstev ob prevzemu nadaljevanja opravljanja dejavnosti. Določeni so tudi pogoji pod katerimi lahko zavezanec zahteva, da se odtujitev oziroma pridobitev ne šteje v davčno osnovo in je torej davčno nevtralna in sicer v naslednjih primerih:

a) prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca s prenosom podjetja ali dela podjetja na drugo fizično osebo, tj. zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka (v nadaljnjem besedilu: novi zasebnik) zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve zavezanca v skladu z veljavnimi predpisi, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- novi zasebnik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,
- novi zasebnik mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- novi zasebnik prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval prejšnji zavezanec in ki se lahko pripišejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za prejšnjega zavezanca in kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo.

b) prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni naslednji pogoji:

- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba je rezident,
- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi

¹⁷⁹ DURS. 2008. Pojasnilo DURS, št. DT 4212-30/2008, 14. 7. 2008. Davčna obravnava nepremičnin ob prenehanju opravljanja dejavnosti in prenosu iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo.

¹⁸⁰ Državni zbor RS. 2006. Op.cit., strani niso označene.

sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri se bi izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,

- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju ali delu podjetja, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

Isti člen določa, da če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja navedenih pogojev, se prihodki, ki se niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe, razen če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po prenehanju opravljanja dejavnosti umrl.

5.2.1.2.2.1.2 Odhodki

Odhodki so v skladu s SRS 14.1 zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (npr. zalog blaga) ali povečanj dolgov (npr. zaradi zaračunanih obresti). V celoti davčno priznani odhodki so le tisti, ki so v skladu z računovodskimi standardi ugotovljeni v izkazu poslovnega izida in pod pogojem, da jih davčna zakonodaja ne razvršča med nepriznane ali delno priznane.¹⁸¹

ZDDPO-2 v 29. členu določa, da se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
- imajo značaj privatnosti;

¹⁸¹ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit., str. 205.

- niso skladni z običajno poslovno prakso, torej če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi, razen odhodkov zaradi izrednih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih dogodkov.

Davčno nepriznani odhodki so navedeni v 30. členu ZDDPO-2:

- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški privatnega življenja kot npr. za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost, razen če so bili obdavčeni kot boniteta;
- odbitek vstopnega davka na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil, čeprav je imel to pravico po zakonu;
- obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev ter od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona;
- stroški izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni;
- donacije;
- podkupnine.

Stroški reprezentance, kamor se štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji so v skladu z 31. členom ZDDPO-2 priznani v višini 50%.

Glede delno nepriznanih odhodkov je treba poleg že navedenega upoštevati tudi naslednje člene ZDDPO-2:¹⁸²

- 33. člen (amortizacija),
- 35. člen (plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo),
- 16. člen (transferne cene),
- 17. člen (cene med povezanimi osebami rezidenti),
- 19. člen (obresti med povezanimi osebami),
- 20. člen (rezervacije),

¹⁸² Državni zbor RS. 2006. Op. cit., strani niso označene.

- 21. člen (prevrednotenje in odpis terjatev).

ZDoh-2 pa v 55. členu določa, da so nepriznani odhodki:

- davki fizične osebe, ki niso povezani z opravljanjem dejavnosti (npr. davek od premoženja, davek na dediščine in darila),
- dohodnina po tem zakonu,
- davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka,
- samoprispevek.

Prav tako se v skladu s 54. členom ZDoh-2 ne priznajo odhodki, ki so nastali v zvezi z doseganjem prihodkov, ki se po tem zakonu ne štejejo kot prihodki.

Po 57. členu ZDoh-2 so delno priznani odhodki stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delo in z dela ter stroški dela na terenu.

5.2.1.2.2 Znižanje davčne osnove zaradi izgub in davčnih olajšav

ZDoh-2 v 60. členu omogoča zavezancu pokrivanje izgube z zmanjšanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih letih. Pokrivanje izgube se prizna največ v višini 50 % davčne osnove od dohodka iz dejavnosti. Pri pokrivanju izgube se davčna osnova od dohodka iz dejavnosti najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Neizkoriščeni del izgube se ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če so izpolnjeni pogoji iz 51. člena, lahko prenese na novega zasebnika oziroma novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo.

V davčnem obračunu lahko podjetnik uveljavlja tudi različne davčne olajšave. Te olajšave so:

- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj (61. člen ZDoh-2):

Olajšava se prizna v obliki znižanja davčne osnove v višini 100% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v davčnem obdobju. Za vlaganja v raziskave in razvoj se štejejo vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalne-razvojne dejavnosti zavezanca, ter v nakup raziskovalno-razvojnih storitev (ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije). Zavezanec ne more uveljavljati olajšave v delu, ki so financirana iz sredstev

proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Olajšava se izključuje z olajšavo za zaposlovanje.

- olajšava za zaposlovanje (61.a člen ZDoh-2):

Olajšavo lahko uveljavlja zavezanec, ki na novo zaposli osebo, mlajšo od 26 let ali osebo, starejšo od 55 let. V obeh primerih sta pogoja, da mora biti oseba pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena na Zavodu za zaposlovanje ter da v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi. Znižanje davčne osnove znaša 45 % izplačane plače te osebe. Dodatni pogoj za uveljavljanje olajšave je zaposlitev osebe za nedoločen čas na podlagi pogodbe o zaposlitvi v skladu s predpisi o delovnih razmerjih. Olajšavo se lahko uveljavlja prvih 24 mesecev zaposlitve navedenih oseb, in sicer v davčnem letu zaposlitve in naslednjih davčnih letih glede na izplačane plače v posameznem davčnem letu. Zavezanec lahko olajšavo uveljavlja le v primeru, če se pri njem poveča skupno število zaposlenih delavcev v davčnem letu, v katerem na novo zaposli delavca, za katerega uveljavlja olajšavo, pri čemer se kot povečanje števila zaposlenih delavcev šteje, če je število zaposlenih delavcev na zadnji dan davčnega leta višje, kot je povprečje 12 mesecev v tem davčnem letu in manj mesecih, če je bilo to obdobje krajše. Pri ugotavljanju povečanja števila zaposlenih delavcev se zaposleni za delovni čas, krajši od polnega časa, upoštevajo sorazmerno, pri čemer se zaposleni za določen čas ne upoštevajo. Olajšava za zaposlovanje se izključuje z olajšavo za zaposlovanje invalidov.

- olajšava za zaposlovanje invalidov (62. člen ZDoh-2):

Olajšavo lahko uveljavlja zavezanec, ki zaposluje invalida po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov. Olajšava se prizna v višini 50% izplačane plače invalidne osebe, oziroma v višini 70% izplačane plače invalida, če se olajšava uveljavlja za invalida s 100% telesno okvaro ali gluhonemo osebo. Zavezanec, ki zaposluje invalide nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 70% izplačanih plač za te osebe.

- olajšava za zavezanca invalida (63. člen ZDoh-2):

Olajšava se prizna pod pogojem, da zavezanec, ki uveljavlja olajšavo, ne zaposluje delavcev in mu je priznana lastnost invalidne osebe. Olajšava se prizna v višini 30% oziroma v višini 60% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji, če je zavezanec invalid s 100% telesno

okvaro ali gluhonema oseba, in sicer se v takšni višini olajšava prizna za vsak mesec opravljanja dejavnosti.

- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (64. člen ZDoh-2):

Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe.

- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (65. člen ZDoh-2):

Zavezancu, ki kot delodajalec za svoje zaposlene delno ali v celoti plačuje premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na podlagi pokojninskega načrta kolektivnega zavarovanja, se prizna olajšava, če plačuje premijo izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Republiki Sloveniji ali v državi članici Evropske unije, in če je pokojninski načrt odobren in vpisan v poseben register, v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Olajšava se prizna v višini plačane premije, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca - zavarovanca in ne več kot 2.819,09 EUR.¹⁸³

- olajšava za donacije (66. člen ZDoh-2):

Predpisana je davčna olajšava za plačila v denarju ali v naravi za plačila za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, kulturne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene, in sicer pod pogojem, da so izplačana rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje takšnih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti. Olajšava se prizna do višine 0,3% obdavčenega prihodka tekočega davčnega obdobja zavezanca. Dodatno lahko zavezanec uveljavlja še znižanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2% obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem letu, za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu in organizacijam, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene in sicer le za

¹⁸³ Znesek za leto 2016.

takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahajajo izven držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti. Zavezanec lahko uveljavlja tudi znižanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu. Neizkoriščeni del olajšave po tem členu se lahko prenaša v naslednja tri davčna leta, vendar skupno ne več, kot znaša olajšava po tem členu in davčna osnova. Olajšave po tem členu se ne priznavajo na posamezno plačilo, temveč se v olajšavo šteje skupni znesek vseh izplačil v celotnem tekočem davčnem obdobju.

- olajšava za investiranje (66.a člen ZDoh-2):

Davčna olajšava znaša 40% zneska vlaganj v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva v davčnem letu vlaganja. Investicijske olajšave in olajšave za raziskave in razvoj ni mogoče sešteti, če gre za vlaganja v isto opremo ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo. Za opremo se ne štejejo pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, in motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni ali električni pogon, avtobusov na hibridni ali električni pogon in razen tovornih motornih vozil z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO VI, prav tako se ne štejejo dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ter druge podobne pravice. V primeru finančnega najema lahko znižanje davčne osnove uveljavlja zavezanec, ki opremo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo pridobi na podlagi finančnega najema. Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih letih po letu vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati davčne osnove. Zavezanec ne more uveljavljati olajšave za investicije v delu, ki so financirane iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

Omenimo še posebno osebno olajšavo po 113. členu ZDoh-2 za rezidenta, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulture ali ki samostojno opravlja novinarski poklic ali ki samostojno opravlja poklic športnika in je vpisan v ustrezen razvid. Tem osebam se pod pogojem, da nimajo sklenjenega delovnega razmerja in ne opravljajo druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15 % prihodkov letno, do zneska 25.000 evrov njihovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.

5.2.1.2.2.3 Poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove

Manjši davčni zavezanci lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, kar pomeni da izhajajo iz dejanskih prihodkov, odhodki pa so pavšalni v skladu z 59. členom ZDoh-2 v višini 80% ustvarjenih prihodkov.

Kot določa 48. člen ZDoh-2 lahko zavezanec priglasí ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov konec tekočega davčnega leta za naslednje davčno leto, pod naslednjimi pogoji:

- če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 evrov, ali
- če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 evrov in je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba neprekinjeno najmanj pet mesecev za polni delovni čas.

Isti člen določa, da lahko zavezanec, ki je na novo začel z opravljanjem dejavnosti prav tako priglasí upoštevanje normiranih odhodkov v prvem davčnem letu in v drugem davčnem letu, če je začel z opravljanjem dejavnosti v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega leta, pod pogojem, da ni zavezan voditi poslovnih knjig in ne zaposluje delavcev.

Zaradi preprečevanja preračunljivega ustanavljanja, preoblikovanja in zapiranja podjetij ZDoh-2 v osmem odstavku 48. člena določa pogoje, na podlagi katerih velja, da če so bili ti pogoji izpolnjeni v 18 mesecih pred priglasitvijo dejavnosti, se ne šteje, da je davčni zavezanec na novo začel opravljati dejavnost, ampak se upošteva znesek dohodkov v davčnem letu pred davčnim letom, za katero zavezanec prijavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.¹⁸⁴

Pri ugotavljanju davčne osnove se upoštevajo prihodki v skladu s splošnimi pravili po ZDDPO-2, torej z vsemi predpisanimi povečanji (npr. zaradi transfernih cen, predčasne odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev itd.) in zmanjšanji (npr. za prihodke od dividend, kapitalskih dobičkov, odpravljene obdavčene rezervacije, odpravljene davčno nepriznane

¹⁸⁴ Državni zbor RS. 2006. Op. cit., strani niso označene.

slabitve), ki se običajno upoštevajo pri davčnih obračunih. Na normirane odhodke pa ne vplivajo niti dejanski niti davčno nepriznani odhodki.¹⁸⁵

Normiranci ne vodijo poslovnih knjig in ne sestavljajo računovodskih izkazov, morajo pa voditi evidence v skladu s Pravilnikom o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. Vsi normiranci morajo voditi evidenco knjigovodskih listin (izdani računi, interne temeljnice, obračuni) in osnovnih sredstev.¹⁸⁶ V primeru, da bo zavezanec prešel na ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, bo namreč potreboval podatke o odhodkih, ki se razmejujejo kot je npr. amortizacija. Amortizacija ne vpliva na normirane odhodke, po prehodu na obdavčitev po dejanskih prihodkih in odhodkih pa se amortizacija upošteva v skladu s splošnimi pravili. Ob prehodu je treba upoštevati tudi, da se prihodki in odhodki upoštevajo le enkrat.¹⁸⁷ Ostale obvezne evidence v skladu z navedenim pravilnikom so evidence po predpisih, ki urejajo organiziranost oz. področje določenega zavezanca, evidenca nabave in porabe pijač in živil pri opravljanju gostinske in slašičarske dejavnosti in evidence v skladu s predpisi glede obračunavanja in plačevanja DDV, v kolikor je zavezanec identificiran za DDV.

Pri izračunu akontacije dohodnine zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, niso upravičeni do olajšav, saj se odhodki ne ugotavljajo. Kot določa 135.a člen ZDoh-2 je stopnja dohodnine 20 % in se šteje kot dokončen davek (cedularna obdavčitev), kar pomeni, da se ne všteva v letno davčno osnovo.

Davčna osnova tako ob upoštevanju 80% normiranih odhodkov znaša 20% kot omenjeno korigiranih prihodkov, kar ob davčni stopnji 20% pomeni 4% obdavčitev prihodkov.

Sprva je bila sicer napovedana pavšalna obdavčitev (lump-sum taxation), pri kateri je davčna obveznost fiksna ne glede na druge okoliščine, kar ima za posledico regresivno obdavčitev. Kljub temu je bila uvedena proporcionalna obdavčitev, katere dobra lastnost je, da ne posega v ekonomske razlike med davčnimi zavezanci, vendar pa v primerjavi s pavšalno obdavčitvijo

¹⁸⁵ Hieng, Romana. 2012. Napoved novih sprememb ZDDPO-2; str. 83 in nasl. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIX, št. 11.

¹⁸⁶ Zupančič, Vera. 2012. Op.cit., str. 59.

¹⁸⁷ Hieng, Romana. 2012. Op. cit., str. 84.

pomeni več administrativnega dela, saj so potrebna natančna pravila določanja osnove, pomeni pa tudi večje stroške pripravljanja podatkov ter njihovega nadziranja.¹⁸⁸

Menim, da obdavčitev na podlagi normiranih stroškov, kljub temu, da zahteva nekaj administracije, vseeno predstavlja bistveno poenostavitev in je za zavezance privlačna. Takšna ureditev je do podjetništva prijazna tudi zato, ker je še zlasti pri podjetniku včasih težko ločiti, kateri stroški so resnično poslovni in kateri izhajajo iz zasebne sfere.

5.2.2 VPLIV VRSTE RAZMERJA NA DAVČNO OBVEZNOST ZA DDV

Določitev ali dohodek izvira iz odvisne ali neodvisne dejavnosti je z vidika DDV zelo pomembna, kajti posledica neodvisne dejavnosti je davčna zavezanost za DDV.

V skladu s 5. členom ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti in tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo v drugo državo članico. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo, pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Določba glede pogoja neodvisne dejavnosti iz definicije davčnih zavezancev izrecno izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca, kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

Pojem davčni zavezanec še ne pomeni, da se mora oseba identificirati za namene DDV, saj pojem vključuje tako zavezanca, ki je identificiran za DDV kot tudi malega davčnega zavezanca, ki je v skladu s 94. členom ZDDV-1 oproščen obračunavanja DDV. Status davčnega zavezanca je namreč le eden od pogojev, ki morajo biti izpolnjeni, da se dobava

¹⁸⁸ Prusnik, Matjaž. 2012. Obdavčitev dohodka z upoštevanjem normiranih odhodkov; str. 81. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIX, št. 11

obravnavati kot obdavčljiva. Vsaka oseba, ki se šteje za davčnega zavezanca, pa mora upoštevati slovenske predpise o DDV.¹⁸⁹

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZZDV) v 2. členu predpisuje, da je davčni zavezanec vsaka pravna ali fizična oseba iz prvega odstavka 5. člena ZDDV-1, ne glede na to, ali je vpisana v sodni register oziroma drug ustrezen register ali predpisano evidenco. Fizična oseba, ki opravlja dejavnost deloma neodvisno oz. samostojno in deloma odvisno oz. nesamostojno, pa je davčni zavezanec kar zadeva neodvisno dejavnost.

Definicijo davčnega zavezanca lahko razčlenimo na tri pomembne kriterije:¹⁹⁰

1. Zavezanec je oseba, ki kjerkoli opravlja dejavnost – vse osebe, ki opravljajo dejavnost, ne glede na to, ali jo opravljajo na območju Slovenije ali drugje. Davčni zavezanci so zato tudi podjetja s sedežem v Sloveniji, ki delujejo na tujih trgih in tudi tuja podjetja v tistem obsegu, v katerem dejavnost opravljajo v Sloveniji. Če tuja oseba kot davčni zavezanec za DDV posluje v Sloveniji preko podružnice, bo podružnica izpolnjevala vse obveznosti in uveljavljala pravice po ZDDV-1. Če pa tuja oseba po drugih predpisih v Sloveniji ni dolžna ustanoviti podružnice, lahko posluje na ozemlju Slovenije neposredno in sama izpolnjuje obveznosti in pravice za DDV ali pa za to imenuje davčnega zastopnika. V primeru, da se tuja oseba ne identificira za DDV, čeprav v Sloveniji opravlja transakcije, od katerih bi morala obračunavati slovenski DDV, mora DDV obračunati prejemnik blaga ali storitve, tuja oseba pa ne more uveljavljati vstopnega DDV in ne more zahtevati vračila DDV.

2. Zavezanec je oseba, ki neodvisno opravlja dejavnost: davčni zavezanec je le tista oseba, ki dejavnost opravlja neodvisno, v svojem imenu in za svoj račun, in ne v odvisnem razmerju. 5. člen ZDDV-1 vsebuje negativno definicijo ali bolje rečeno okvirne napotke, kaj se ne šteje za neodvisno opravljanje dejavnosti. Za neodvisno dejavnost se tako ne štejejo aktivnosti v okviru pogodbe o zaposlitvi ali drugih pogodb, pri katerih izvajalec ni samostojen pri izvajanju dela. Zakon omenja naslednje kriterije za presojo odvisnega razmerja: nadzor nad

¹⁸⁹ Vraničar, Mateja in Nevenka Beč. 2007. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) s komentarjem; str. 99. Ljubljana: Založba GV.

¹⁹⁰ Vraničar, Mateja in Nevenka Beč. 2007. Op. cit., str. 101–107.

opravljanjem dela, navodila v zvezi z delom, na kakšen način se delo opravlja, kako je dogovorjeno plačilo, kakšne so odgovornosti naročnika itd.

3. Zavezanec je oseba, ki opravlja ekonomsko dejavnost. Oseba ne more biti davčni zavezanec zaradi posameznega, enkratnega posla,¹⁹¹ ampak le v kolikor so njene aktivnosti sklop aktivnosti za trajno doseganje dohodka. Zakonska dikcija »ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti« preprečuje zlorabe s strani oseb, ki bi dokazovale, da niso imele namena opravljati dejavnosti ali da niso dosegle dohodka. Ločnice med priložnostno aktivnostjo in opravljanjem dejavnosti zakon ne predpisuje, zato se to presoja v vsakem konkretnem primeru. Že pravno-organizacijska oblika je lahko nek pokazatelj, da ima oseba namen opravljati dejavnost, zato je npr. gospodarska družba že sama po sebi davčni zavezanec. Večji problemi nastanejo pri opredelitvi ekonomske dejavnosti pri fizičnih osebah, ki se ukvarjajo z aktivnostmi, za katere ni potrebna registracija kot samostojni podjetnik ali v drugi evidenci. Pa tudi pri samostojnih podjetnikih je lahko aktivnost vprašljiva, saj lahko ista oseba nastopa v enem primeru v vlogi osebe, ki opravlja dejavnost, v drugi situaciji pa lahko opravi priložnostno dobavo. Tako se moramo vprašati, ali gre za ekonomsko dejavnost, posamični posel ali za trajno aktivnost, ki pa ni dejavnost, ampak npr. hobi.

Direktiva 2006/112/ES¹⁹² (v nadaljevanju DDV direktiva) v 9. členu davčnega zavezanca definira kot vsako osebo, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Pri tem se kot ekonomska dejavnost šteje vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev, predvsem pa izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Za davčnega zavezanca se šteje tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga prodajalec ali pridobitelj odpošlje ali odpelje ali se to za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju v kraj zunaj ozemlja države članice vendar na ozemlje Skupnosti. Kriterij ni pravnoorganizacijska oblika, ampak je pomembno le, ali oseba opravlja dejavnost v smislu DDV, za kar sta potrebni neodvisnost pri izvajanju in kontinuiteta pridobivanja dohodka.¹⁹³

¹⁹¹ Naša zakonodaja ne predvideva, da bi se za DDV identificirale osebe, ki priložnostno opravijo kakšno ekonomsko dejavnost, razen že zgoraj navedene dobave novega prevoznega sredstva. Pri dobavi novega prevoznega sredstva tudi ne nastane obveznost identifikacije za DDV.

¹⁹² Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

¹⁹³ Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit. str. 385 in nasl.

Pojem neodvisno je v 10. členu negativno definiran z izključitvijo zaposlenih in drugih oseb, če so na delodajalca vezane s pogodbo o zaposlitvi ali drugimi pravnimi vezmi, ki ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca, pri čemer moramo upoštevati delovne pogoje, plačilo in obveznost delodajalca.

Definicija davčnega zavezanca v DDV direktivi je široka, kar zagotavlja izpolnjevanje načela nevtralnosti, ki zahteva enako obravnavo ekonomskih dejavnosti in s tem preprečitev izkrivljanja konkurence. Glede definicije trajnega doseganje dohodka je FURS pojasnil, da je dejavnost tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Uradne definicije trajnega doseganja dohodka sicer ni, saj je odvisna od konkretnega posla, zato je potrebno izvajanje te določbe presojati od primera do primera. Namen določbe je, da se kot davčni zavezanci ne štejejo osebe, ki priložnostno opravijo promet blaga ali storitev, ki bi se lahko štel za obdavčljiv promet v smislu DDV, ni pa ta del trajne oz. ponavljajoče dejavnosti.¹⁹⁴

Na podlagi kriterijev DDV direktive se presoja, ali je posameznik davčni zavezanec za DDV. Samostojno opravljanje dejavnosti je eden najpomembnejših pogojev za zavezanost za DDV. Kriteriji iz stare Šeste direktive¹⁹⁵ so bili povzeti tudi v 18. členu nekdanjega ZDoh-1. Poudariti moramo, da niti popolna gospodarska (ekonomska) odvisnost od enega naročnika ne more spremeniti bistva razmerja iz neodvisnega v odvisnega, saj je treba upoštevati predvsem notranje razmerje med pogodbenima strankama. Razmerje navzven je pomožni dejavnik, kadar razmerja ne moremo presoditi na podlagi notranjega razmerja. Nesamostojnost pa moramo priznati vedno, kadar obstaja delovno razmerje.¹⁹⁶

Iz navedenega izhaja, da se DDV ne zaračunava na storitve oseb, ki opravljajo odvisno dejavnost oziroma opravljajo delo na podlagi sklenjenih pogodb o zaposlitvi ali drugih pogodb iz odvisnega razmerja.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Anon. 2011. DDV sestavljenka (gradivo za naročnike). Računovodja.com.

¹⁹⁵ Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

¹⁹⁶ Kopal, Aleš. 2005. Op.cit., str. 155 in nasl.

¹⁹⁷ Anon. 2011. Op. cit., komentar k 1. in 4. odstavku 5. člena zakona.

Samostojni podjetniki, pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo samostojno dejavnost, se morajo v skladu z 78. členom ZDDV-1 identificirati za DDV oz. davčnemu organu prijaviti začetek opravljanja dejavnosti kot davčni zavezanec in predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Obveznost predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV velja za vsakega davčnega zavezanca, ki utemeljeno pričakuje, da bo v obdobju 12 mesecev presegel promet v znesku 50.000 evrov,¹⁹⁸ lahko pa se identificirajo tudi prostovoljno. Davčni zavezanec mora davčnemu organu prijaviti tudi vsakršno spremembo v zvezi z dejavnostjo in prenehanje opravljanja dejavnosti. V kolikor oseba preneha opravljati (samostojno) dejavnost, ji preneha identifikacija za DDV, o čemer FURS izda odločbo, kakor določa 80. člen ZDDV-1.

FURS poudarja, da se za opredelitev dohodka z vidika opravljanja neodvisne dejavnosti po ZDDV-1 ne more upoštevati določb ZDoh-2 in da tudi v primeru, ko je neko razmerje po ZDoh-2 opredeljeno kot odvisno, to ne pomeni, da bo enako opredeljeno tudi za namene DDV. FURS odvisnost oz. neodvisnost presoja v vsakem konkretnem primeru posebej. Vseeno pa se lahko pri presoji za namene DDV smiselno uporabi določbe ZDoh-2.¹⁹⁹ Prav tako FURS ne izdaja potrdil glede dokazovanja odvisnega pogodbenega razmerja z delodajalcem.²⁰⁰

V pomoč so nam lahko tudi sodbe Sodišča EU. Pomen besede neodvisno je Sodišče EU razložilo v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-235/85²⁰¹, kjer je Komisija tožila Nizozemsko, ker se za notarske storitve ni obračunaval DDV, saj po mnenju Komisije notarji storitve opravljajo kot neodvisno ekonomsko dejavnost, v odsotnosti razmerja podrejenosti in na lastno odgovornost. Sodišče EU je v tej zadevi obrazložilo, da se dejavnost ne šteje kot

¹⁹⁸ Ne glede na to določbo mora zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV predložiti tudi vsak davčni zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji in opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES izključno prejemnik storitev in vsak davčni zavezanec, za katerega se na ozemlju Republike Slovenije opravijo storitve, za katere je v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena dolžan plačati DDV.

¹⁹⁹ DURS. 2009. Pojasnilo DURS, št. 4230-73/2009, 13.3.2009. Odvisno in neodvisno opravljanje dejavnosti po ZDDV-1 (slikar).

²⁰⁰ DURS. 2009a. Pojasnilo DURS št. 4230-142/2009-2, 21. 5. 2009. Samostojni novinar in identifikacija za DDV.

²⁰¹ Case 235/85, Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands, ECLI:EU:C:1987:161.

samostojna v primeru, če gre za povezavo med delodajalcem in delojemalcem ali podobno povezavo, ki določa delovne razmere, plačilo za delo in odgovornost delodajalca. Opravljanje notarske dejavnosti pa se šteje kot samostojno, kajti notarji opravljajo dejavnost v svojem imenu in za svoj račun, razen določenih zakonskih omejitev si lahko sami organizirajo delo kar zadeva človeške in materialne vire, disciplinski nadzor, ki ga lahko najdemo tudi pri drugih poklicih ter zakonsko predpisana tarifa pa nista zadostna razloga, da bi ta odnos šteli kot odnos delodajalca in delojemalca.²⁰² Stališču pritrjujem, saj mora biti pri presoji odločilno samostojno opravljanje dejavnosti in ne dejstvo, da imajo notarji javna pooblastila.

V zadevi C-355/06²⁰³, ki se nanaša na gospoda van der Steena, ki je za opravljanje čistilnih storitev ustanovil družbo z omejeno odgovornostjo, v kateri je bil poslovodja in edini družbenik, je bilo odločeno, da oseba, ki opravlja dela na podlagi pogodbe o zaposlitvi in je poleg tega v tej družbi tudi edini družbenik in poslovodja, ni zavezanka za DDV, ker med njo in družbo obstaja odnos delodajalca in delavca.²⁰⁴ Argumenti sodišča so bili, da je delavec odvisen od družbe, ki določi njegov zaslužek,²⁰⁵ kot delavec dela za račun in na odgovornost družbe in ne za lasten račun²⁰⁶ in ne nosi ekonomskega tveganja.²⁰⁷ Po mnenju Confédération Fiscale Européenne ima direktor fiduciarno²⁰⁸ dolžnost do družbe in torej drugačno razmerje in odgovornosti do družbe kot običajni neodvisni pogodbenik.²⁰⁹

Zadeva C-202/90²¹⁰ se nanaša na pobiralce davkov, ki so imenovani s strani občine, odprejo lastne pisarne, zaposlijo osebje in prejemajo plačilo na podlagi provizije. Sodba temelji na ugotovitvi, da med pobiralci in občino ne obstaja delovno razmerje in ne prejemajo plače, delo kar zadeva delovna sredstva in material pa si organizirajo sami. Tega ne spremeni

²⁰² Case 235/85. Op. cit., 14. odstavek. Gl. tudi Škof, Bojan et al. 2007. Op. cit. str. 385 in nasl.

²⁰³ Case C-355/06, J. A. van der Steen v Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, ECLI:EU:C:2007:615.

²⁰⁴ Ibidem, 19. do 21. odstavek.

²⁰⁵ Ibidem, 22. odstavek.

²⁰⁶ Ibidem, 23. odstavek.

²⁰⁷ Ibidem, 24 in nasl. odstavek. Gl. tudi DURS. 2009. Op.cit.

²⁰⁸ Opravljanje poslov ali upravljanje s tujo lastnino v lastnikovem interesu.

²⁰⁹ Confédération Fiscale Européenne. 2016. Opinion Statement 5/2016 on the VAT liability of directors, strani niso označene.

²¹⁰ Case C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, ECLI:EU:C:1991:332.

dejstvo, da jim občina lahko daje navodila in nadzira njihovo delo.²¹¹ Poleg tega sami nosijo ekonomska tveganja, saj njihov dobiček ni odvisen le od zneska pobranih davkov, ampak tudi od stroškov.²¹² Dejstvo, da bi občina lahko odgovarjala nasproti tretjim osebam glede njihovega dela, ni zadostno za obstoj delovnega razmerja²¹³.²¹⁴ Po mnenju generalne pravobranilke Tesaurove, moramo navodila, ki jih občina daje pobiralcem davka, razumeti enako kot navodila, ki jih naročnik da neodvisnemu pogodbeniku in ne kot navodila v smislu delovnega razmerja.²¹⁵

Kot že rečeno, je za presojo odvisnosti oz. neodvisnosti pomembno predvsem notranje razmerje med izvajalcem in naročnikom (vključenost v podjetje, podrejenost navodilom). Razmerje je namreč lahko odvisno tudi v primeru, če oseba navzven nastopa v lastnem imenu, promet pa pripiše delodajalcu. Tretja predpostavka poleg vključenosti in odvisnosti je pomanjkanje podjetniškega rizika.²¹⁶

²¹¹ Case C-202/90. Op. cit., 11. in nasl. odstavek.

²¹² Ibidem, 13. odstavek.

²¹³ Ibidem, 14. odstavek.

²¹⁴ Gl. tudi DURS. 2009. Op.cit.

²¹⁵ Opinion of Advocate General Tesauro, 4 June 1991, Case C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, ECLI:EU:C:1991:332, 6. odstavek. Citirano v: Österlind, Emma. 2016. The concept of independence within the meaning of Articles 9(1) and 10 of the VAT Directive: Master Thesis, str. 23. Lund: Lund University.

²¹⁶ Kobal, Aleš. 2000. Samostojno ali nesamostojno opravljanje dejavnosti - problem "davčni zavezanec" za DDV; str. 20. V: Davčno-finančna praksa, št. 7/8. Maribor: Davčni inštitut.

6. UGOTOVITVE FURS V DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZORIH

FURS je v davčnih inšpekcijskih nadzorih ugotovil številne nepravilnosti, ki se nanašajo predvsem na razmerja med naročniki in samostojnimi podjetniki. Osebe pogosto od delodajalca, s katerim imajo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, za delo, ki je po vsebini pravzaprav delo preko polnega delovnega časa, izdajo račun na podlagi pogodbe o poslovnem sodelovanju, pri čemer gre za navidezne posle, kjer vsebina ne ustreza obliki. Prav tako je pogosto, da so delavci zaposleni pri delodajalcu za krajši delovni čas, delodajalcu pa kot samostojni podjetniki izdajajo račune, pri čemer večji del prihodkov prejmejo od svojega delodajalca kot samostojni podjetnik, manjši del pa iz delovnega razmerja, vsa dela pa izvajajo v prostorih delodajalca, s sredstvi delodajalca in pod njegovim nadzorom.²¹⁷

Spodaj navajamo nekaj primerov neustrezne opredelitve razmerja, ugotovljene pri izvajanju davčnih inšpekcijskih nadzorov:²¹⁸

1. Pri javnih zdravstvenih zavodih je bilo v več primerih ugotovljeno, da so zavodi pri njih zaposlenim zdravnikom izplačevali opravljanje različnih storitev, kot so npr. dežurstva, operacije in specialistične dejavnosti in sicer na podlagi računov, ki so jih ti zdravniki izdali kot samostojni podjetniki. Ugotovljeno je bilo, da so zdravniki po pogodbah o strokovnem sodelovanju kot samostojni podjetniki opravljali enaka dela kot v rednem delovnem času, pri čemer so delali po navodilih in pod nadzorom bolnišnice, ki jim je določila obseg dela. Pogodbe o strokovnem sodelovanju so bile le navidezni posli, pri katerih se je dejanska vsebina razlikoval od oblike, saj je v resnici šlo za opravljanje dela nad redno delovno obveznostjo, ki je bila določena s pogodbami o zaposlitvi. Ker 3. odstavek 74. člena²¹⁹

²¹⁷ FURS. 2015. Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem – problematika prikazovanja pravno formalnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, str. 3.

²¹⁸ FURS. 2016a. Osebna korespondenca z Generalnim finančnim uradom, odgovor št. 092-1564/2016-53.

²¹⁹ Pomembna sta predvsem 5. in 74. člen ZDavP-2. 5. člen ZDavP-2 predpisuje, da je davči organ v postopku davčnega nadzora dolžan slediti načelu materialne resnice in ugotoviti resnično stanje stvari, torej vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev se lahko odloči le, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčenju. Predvsem je pomembno, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. To načelo je podrobneje opredeljeno v 74. členu, ki glede ugotavljanja dejstev določa, da

ZDavP-2 določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Davčni organ je ugotovil, da navedena izplačila na podlagi izdanih računov v resnici predstavljajo izplačilo plač.

2. Pri zavezancu je več kot 10 samostojnih podjetnikov opravljalo proizvodne storitve na podlagi »pogodb o delu«. V davčnem inšpekcijskem nadzoru pa je bilo ugotovljeno, da ti samostojni podjetniki v odnosu do zavezanca niso opravljali samostojne dejavnosti, ampak so bili vključeni v organiziran delovni proces delodajalca, kjer so delo opravljali v prostorih, na strojih in z orodji zavezanca. Plačilo so prejemali mesečno in ob istem času kot zavezančevi delavci. Delo so opravljali osebno, po navodilih in pod nadzorom zavezanca, praviloma nepretrgano, opravljene in zaračunane ure pa so večinoma presegale mesečni fond ur polnega delovnega časa. Dela so bila opravljena v odvisnem delovnem razmerju in ne v neodvisnem razmerju pogodbenih strank kot ekonomskih subjektov. Formalno so bile sicer sklenjene pogodbe o delu, ki pa so le prikrivale opravljanje dela, ki ima vse elemente delovnega

če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno. Prav tako navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov. Najpomembnejši cilj ugotovitvenega postopka je namreč ugotoviti materialno resnico, ki ji sledi izdaja zakonite odločbe (Kobal, Aleš, Aleksander Pevec, 2012. Primerjalnopravni pogled na aktualna vprašanja davčnega ugotovitvenega postopka; str. 586 in nasl. V: Podjetje in delo, št. 3/4. Ljubljana: GV Založba.). Materialna resnica je najbolj veren odraz objektivne realnosti (Grafenauer, Božo in Janez Breznik. 2005. Upravni postopek in upravni spor; str. 86. in nasl. Ljubljana: GV Založba.). Posebnost načela materialne resnice v davčnem postopku napram splošnemu upravnemu postopku, ki izhaja iz same narave davčnega postopka (Kobal, Aleš. 2011. Op. cit., str. 560.), je ta, da mora v davčnem postopku davčni organ z enako skrbnostjo ugotoviti in presoјati tako tista dejstva, ki so davčnemu zavezancu v korist, kot tista, ki ga bremenijo (Jerovšek, Tone in Polonca Kovač, 2008. Posebni upravni postopki; str. 64 in nasl. Ljubljana: Fakulteta za upravo.). Zaradi načela materialne resnice in preprečevanja zlorab se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo glede na realne vrednosti in ne fiktivne, kar pomeni, da je odločilen faktor ekonomska vsebina dogodka. Fiktivni in nezakoniti posli se ne upoštevajo (Državni zbor RS. 2006; strani niso označene.) oz. pri navideznih poslih se upošteva prikrit posel (FURS. 2015. Op. cit., str. 3).

razmerja. Ker gre pri navideznem pravnem poslu za prikrivanje drugega pravnega posla, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel, zato je FURS dohodke, izplačani fizičnim osebam na podlagi »pogodb o delu« obdavčili kot dohodke iz zaposlitve. Pri tem so se plačila štela kot izplačila bruto plače, od katere so bile obračunane predpisane dajatve.

3. V računovodskem servisu so delavci na podlagi pogodbe o zaposlitvi prejeli minimalno plačo za krajši, 30 urni delovnik. Delavci so delodajalcu še na podlagi svojega s.p. mesečno zaračunavali računovodske storitve, ti zneski pa so bili višji kot neto plača za 30 urni delovnik. Davčni organ je v inšpekcijskem postopku ugotovil, da so se vsa dela, ki so jih izvajalci zaračunali na podlagi s.p., opravljala na sedežu računovodskega servisa, s sredstvi servisa in pod nadzorom direktorja servisa, delo pa se je opravljalo na podlagi pogodb, ki jih je imel računovodski servis sklenjene s svojimi strankami. Pogodbe za opravljanje storitev med računovodskim servisom in samostojnimi podjetniki so bile zelo splošne, niti vrsta dela niti plačilo nista bila podrobneje opredeljena. Ugotovljeno je bilo, da so bile sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju le navidezni posli, zato se izplačila na njihovi podlagi obdavči kot plačo.

4. Zavezanec za davek je s samostojnimi podjetniki, ki sami niso imeli zaposlenih, sklepal pogodbe za storitve strežbe. Ti samostojni podjetniki so opravljali ista dela kot zaposleni natakarji, večinoma samo za enega naročnika, in na trajen način (za eno leto). Delo so opravljali v poslovnih prostorih zavezanca, pri čemer ni obstajalo najemno razmerje med zavezancem in samostojnimi podjetniki, pri delu so uporabljali sredstva zavezanca, vključeni so bili v organiziran proces zavezanca in delo opravljali v obsegu, kot ga je določil zavezanec, po navodilih in pod nadzorom zavezanca, vsako nameravano odsotnost pa so morali pisno sporočiti več dni pred odsotnostjo. Iz vseh okoliščin je izhajalo, da ne gre za neodvisno samostojno opravljanje dejavnosti, zato tako dosežen dohodek ni mogoče šteti za dohodek iz dejavnosti po 46. členu ZDoh-2, ampak gre za dohodke iz zaposlitve iz 35. oziroma 36. člena ZDoh-2. Samostojni podjetniki v resnici niso opravljali gostinskih storitev, ampak so prodajali samo svoje delo, ki so ga zaračunali zavezancu glede na količino opravljenih ur. V postopku je davčni organ ugotovil, da so bile sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju po določilih 74. člena ZDavP-2 navidezni posel, zato je izplačila na podlagi računov opredelil kot plačo in obračunal pripadajoče dajatve.

V navedenih primerih je bilo v davčnih inšpekcijskih postopkih ugotovljeno, da so bile pogodbe o poslovnem sodelovanju, ki so jih delodajalci sklenili s fizičnimi osebami kot samostojnimi podjetniki, po določilih 74. člena ZDavP-2 zgolj navidezni posel. Zato je davčni organ plačila, ki so jih fizične osebe prejele na podlagi računov, ki so jih izstavile delodajalcu, opredelil kot dohodek iz delovnega razmerja oz. bruto plačo, od katere je obračunal vse prispevke za socialno varnost in akontacijo dohodnine.²²⁰

²²⁰ FURS. 2016a. Op. cit.

7. DOLOČANJE RAZMERJA V NEKATERIH DRUGIH DRŽAVAH

7.1 NEMČIJA

V Nemčiji razlikovanje med delavcem in samozaposlenim ni urejeno v specifičnem predpisu. Presoja se opravlja na podlagi številnih kriterijev, ki v manjši meri izhajajo iz zakonskih določb, večinoma pa iz sodne prakse. V Civilnem zakoniku je navedeno, da je lastnost samostojnega pogodbenika, da lahko prosto odloča o svojem delovanju in tudi o svojem delovnem času. Za razliko od samostojnega pogodbenika je delavec nekdo, ki ne more odločati o svojem opravljanju dela, saj navodila dobiva od delodajalca, vezan pa je tudi na delovni čas. Ker so ti kriteriji ohlapni, je Zvezno delovno sodišče razliko med delavcem in samostojnim pogodbenikom razložilo s stopnjo osebne odvisnosti. Najpomembnejše je torej, ali je oseba osebno odvisna od naročnika, kar se presodi na podlagi obsega navodil glede vsebine izvrševanja dela, vrste izvrševanja dela, časa, trajanja in kraja dela ter striktnosti vezanosti na navodila.²²¹

Na delovno-pravnem področju so se izoblikovala naslednja vprašanja:²²²

Kako kompleksne so delovne naloge, dane izvajalcu?

Kako je določen delovni čas?

Kako je določen kraj dela?

V kolikšni meri je delo izvajalca odvisno od naročnikove poslovne organizacije (npr. uporaba opreme in sredstev, timsko delo z drugimi delavci)?

Katera od pogodbenih strani bolj neposredno pridobi dobiček iz opravljene storitve?

Pravo socialne varnosti je razvilo več meril.²²³

Mora izvajalec delo opraviti sam ali lahko angažira delavca ali podizvajalca?

Kdo nosi gospodarsko tveganje neizvedbe ali slabe izvedbe dela?

Je izvajalec vključen v poslovno organizacijo naročnika?

Je izvajalec naveden v urniku dela?

²²¹ L&E Global. 2014. Employees vs Independent Contractors; Understanding Distinction Between Contractors and Employees and the Recharacterization of a Contractor into an Employee; str. 95. Dosegljivo na spletu.

²²² Ibidem, str. 96.

²²³ Ibidem.

Kdo zagotavlja opremo za opravljanje dela? Ima izvajalec redno delovno mesto na lokaciji naročnika? Ima na mestu naročnika e-poštni naslov ali telefonsko številko? Je vpisan v naročnikov telefonski imenik? Ima vizitke z logotipom naročnika?

Se izvajalec udeležuje internih sestankov? Se udeležuje usposabljanj naročnika? Se udeležuje notranjih dogodkov kot npr. božične zabave?

Je izvajalec dolžan obvestiti o dopustu ali drugih odsotnostih?

Prejema izvajalec fiksno mesečno plačilo ali je plačan le za storitve, ki jih dejansko opravi?

Mora izvajalec izdajati račune?

Ima izvajalec plačano bolniško odsotnost ali dopust?

Obstaja fiksno mesečno plačilo?

Ima izvajalec svojo licenco / registrirano podjetje?

Oglašujejo izvajalec svoje storitve na trgu?

Dela izvajalec za druge naročnike ali ima vsaj pravico izbrati druge naročnike?

Koliko plačila skupno prejme izvajalec od enega naročnika (več kot 5/6 svojega celotnega dohodka)?

Koliko časa dela za enega naročnika?

Socialno sodišče v Dortmundu je npr. v zadevi št. S 34 R 2152/13 nedavno odločilo, da zdravniki v bolnici niso samozaposleni, ampak delavci. Sodišče je namreč presodilo, da so zdravniki vključeni v delovni proces, saj zdravijo paciente, pišejo in berejo poročila, se udeležujejo sestankov itd. Poleg tega sami ne nosijo nobenega podjetniškega tveganja, ker ne uporabljajo svojega finančnega kapitala za aktivnosti ter prejemajo zagotovljeno urno postavko.²²⁴

Zvezno finančno sodišče pa je kot zgled navedlo naslednje kriterije:²²⁵

- osebna odvisnost,
- vezanost na navodila glede kraja, časa in vsebine dejavnosti,
- fiksni delovni čas,
- izvajanje dejavnosti na določenem kraju,
- fiksni prejemki,
- pravica do dopusta,

²²⁴ Haug, Isabel. 2015. Independent contractor or employee – That is the question. Dosegljivo na spletu.

²²⁵ Kobal, Aleš. 2000. Op.cit., str. 20.

- pravica do ostalih dajatev socialnega zavarovanja,
- izplačilo prejemkov tudi v primeru nezmožnosti za delo,
- nesamostojnost glede organizacije in izvedbe dejavnosti,
- ni podjetniškega rizika,
- ni podjetniške iniciative,
- ni kapitalskega vložka,
- nujnost sodelovanja s sodelavci itd.

Finančno sodišče Baden-Württemberg je v primeru 5.2.1997 odločilo, da je gospodarski svetovalec, ki je nudil storitve le enem naročniku in deloval v imenu in za račun tega naročnika, samozaposleni. Odločujoče je bilo, da ni prejemal nobenih navodil in da je nosil tveganje, saj je njegovo delo lahko vplivalo na plačilo.²²⁶

7.2 VELIKA BRITANIJA

Zakon o pravicah iz delovnega razmerja vsebuje naslednje definicije glede statusa zaposlenega:

Zaposleni – posameznik, ki dela na podlagi pogodbe o zaposlitvi.

Pogodba o zaposlitvi – pogodba o opravljanju dela ali pripravi, bodisi izrecna ali nakazana in če je izrecna ustna ali pisna.

Delavec – posameznik, ki dela na podlagi:

- a) pogodbe o zaposlitvi, ali
- b) katerekoli druge pogodbe, bodisi izrecne ali nakazane in če je izrecna ustne ali pisne, pri čemer se posameznik zaveže osebno opraviti delo ali storitev za drugo pogodbeno stranko.²²⁷

Iz navedenega torej izhajajo tri definicije in sicer zaposlenega, delavca in neodvisnega pogodbenika. Definicije so široke, kar daje pravosodju diskrecijo za razvoj prava v smislu razvoja in sprememb takšnih razmerij.²²⁸ Sodišča so razvila tri poglavitne teste:

²²⁶ Offermanns, René. 2002. The Entrepreneurship Concept in a European Comparative Tax Law Perspective; str. 20. London: Kluwer Law International Ltd.

²²⁷ Marson, James. 2013. Anatomy of an Employee. European Web Journal of Current Legal Issues, Vol. 19, no. 3, str. 5 in nasl. Dosegljivo na spletu.

²²⁸ Ibidem, str. 6.

a) Test nadzora

Najpomembnejši je test nadzora, ki je bil učinkovit v razmerjih služabnika in gospodarja, manj učinkovit pa je pri usposobljenih delavcih, ki so pri delu bolj samostojni. Nerealistično je namreč trditi, da delodajalec kapitana ladje ali pilota letala nadzoruje izvajanje njegovega dela. Test nadzora se je zato razvil v delodajalčevo pravico do nadzora aktivnosti posameznika, kot npr. kdaj kirurg dela in kdaj profesionalni nogometaš trenira.²²⁹

b) Test vzajemnih obveznosti

Zaradi kompleksnosti in raznolikosti izobražene, strokovne delovne sile je nastal test, ki združuje vzajemne obveznosti in nadzor, kar je minimum za obstoj pogodbe o zaposlitvi. Kljub temu pa vzajemnost obveznosti ni izključno predmet pogodbe o zaposlitvi, zato ne more biti pokazatelj vrste razmerja. Test vzajemnih obveznosti je dokaj preprost, toda delodajalci so posledično začeli uporabljati taktiko pogodb za »nič ur«, da bi se izognili vzajemnim obveznostim. V pogodbah so npr. določili, da delodajalec ne prevzema odgovornosti zagotavljanja dela ali plačila, posameznik pa ne prevzema obveznosti delati.²³⁰

c) Test substitucije

Če je posameznik delo dolžan opravljati osebno, je to pokazatelj delovnega razmerja. Vendar pa sama pogodbeni določba seveda ni dovolj, ampak je treba gledati na razmerje kot celoto. V sodbi *Consistent Group Ltd v Kalwak* [2007] je bilo povzeto, da v kolikor je resnična situacija takšna, da nihče resno ne pričakuje, da bo delavec angažiral nadomestnega delavca, samo dejstvo, da pogodba izrecno zagotavlja takšne nerealistične možnosti, ne spremeni resnične narave razmerja. V kolikor pa bi klavzule odražale kar se realistično pričakuje, da se lahko zgodi, pa dejstvo, da dogovorjene pravice niso bile izvršene, pravic ne izniči.²³¹

Glede prikrivanja resnične narave razmerja je v sodbi *Massey v Crown Life Insurance Co* [1978] pojasnjeno, da pogodbeni stranki ne moreta spremeniti razmerja z drugačnim označevanjem le-tega. V kolikor je razmerje med strankama resnično dvoumno in bi lahko

²²⁹ Marson, James. 2013. Op. cit., str. 6 in nasl.

²³⁰ Ibidem, str. 8.

²³¹ Elias J, *Consistent Group Ltd v Kalwak* [2007] UKEAT/o535/06,[2007] IRLR 560 at para 58. Povzeto v: Ibidem, str. 10.

bilo bodisi eno bodisi drugo razmerje, pa stranki lahko izničita dvom z dogovorom o vrsti razmerja.²³²

Poleg zgoraj navedenih ključnih pokazateljev, obstajajo še ostali kot npr. delo za svoj račun. Pri tem pokazatelju je pomembno ali izvajalec zagotavlja svojo delovno opremo, ali najema pomočnike, kakšno stopnjo finančnega tveganja nosi, kakšna je njegova stopnja obveznosti za investicije in vodenje in koliko možnosti dobička ima zaradi vestnega vodenja in izvajanja svojih nalog.²³³

Nadalje obstaja še organizacijski pokazatelj, ki upošteva vlogo, ki jo ima posameznik v podjetju delodajalca. Zaposleni imajo namreč za razliko od neodvisnih pogodbenikov večinoma močnejši zaupen odnos z delodajalcem, ki presega komercialen odnos.²³⁴

Pregled kriterijev za ločevanje dohodka iz zaposlitve napram dohodku iz samostojne dejavnosti najdemo v odločbi *Hall Inspector of Texas v Lorimer*, [2007] 1 ALL ER 250, ki zadeva strokovnjaka, ki je izbral najboljše posnetke za televizijske programe. Njegova pogodba o zaposlitvi s televizijsko produkcijsko hišo je bila odpovedana, zato je nadaljeval kot samostojni fotograf in za svoje storitve zaračunaval višje cene od običajnih. Pisarno je imel doma in bil registriran za DDV. Delal je na podlagi kratkotrajnih pogodb, ki so običajno bile sklenjene za dan ali dva, kar je v štirih letih zneslo več kot 800 dni. Zaposlenih delavcev ni imel, je pa šestkrat vključil nadomestnega delavca. Delal je v prostorih produkcijske hiše in na razpolago je imel njeno opremo. Pri dobičku ali izgubi produkcijske hiše ni sodeloval, njegovo edino tveganje je bil morebitni stečaj naročnika ali neplačilo računa. Vprašanje je bilo, ali mora biti njegov dohodek obdavčen po shemi D ali E.²³⁵ Zavzeto je bilo stališče, da ima opisana aktivnost znake opravljanja dejavnosti za svoj račun in da so bile storitve nudene samostojno.²³⁶ V tej sodbi je pojasnjeno, da je za presojo, ali oseba dela za svoj račun, nujno upoštevati številne različne vidike delovne aktivnosti posameznika. Ni dovolj zgolj preleteti

²³² Denning LJ in Massey v *Crown Life Insurance Co* [1978] 1 WLR 676. Povzeto v: *Ibidem*, str. 15.

²³³ Marson, James. 2013. *Op.cit.* str. 9.

²³⁴ *Ibidem*, str. 7.

²³⁵ Sheme so od A do F, pri čemer shema D pomeni dohodek iz opravljanja dejavnosti, shema E pa dohodke iz zaposlitve.

²³⁶ Offermanns, René. 2002. *Op.cit.*, str. 96, 97.

seznama in ugotoviti, ali so naveden postavke prisotne ali ne. Gre za kvalitativno oceno, presojo celotnega učinka, ki ni nujno enak vsoti posameznih podrobnosti.²³⁷

Davčna uprava je za določanje statusa zaposlenega vzpostavila anonimni in prostovoljni spletni test ESI, ki na podlagi vprašanj poda odgovor ali gre za zaposlenega ter povzetek pokazateljev glede substitucije, nadzora in finančnega tveganja ter zabeleži odgovore na vprašanja. Na rezultat se je mogoče opreti kot dokaz za davčne namene, če odgovori odražajo resnične pogoje in okoliščine dela in če ga je izpolnil delavec ali njegov pooblaščen zastopnik. Rezultate testa s 14-mestno referenčno številko je treba shraniti ali natisniti, saj davčni urad zavezuje rezultati testa le, če zavezanec predloži ta dokument. Test pa ni primeren za direktorje in druge vodje podjetja, agencijske delavce in delavce, ki delajo preko posrednika.²³⁸

Uvedena je bila IR35 zakonodaja, ki je namenjena prikritim zaposlenim. Agencijski delavci so lahko zaposleni ali samozaposleni, toda za davčne namene se obravnavajo kot zaposleni in so tudi obdavčeni podobno kot zaposleni.²³⁹ Poleg agencijskih delavcev se pod IR35 zakonodajo uvrščajo delavci, katerih delovni pogoji so takšni, da bi bili zaposleni, če ne bi nastopali kot samozaposleni.²⁴⁰

Neodvisna organizacija ja pripravila tudi brezplačni spletni IR35 test za samozaposlene, ki obsega devet kategorij vprašanj, ki se nanašajo na glavne razloge, zaradi katerih se osebo klasificira pod IR35 in sicer: ozadje/prejšnje presoje (pri naročniku), pogodba, nadzor, substitucija, vzajemnost obveznosti, finančno tveganje, oprema, sestavni del, namen in dokazi. Rezultat oseba prejme v obliki pozicije na rdeče-zelenem »termometru«, preko elektronske pošte pa prejme še analizo vsake postavke z navedbo prednosti in slabosti ter nasvete.²⁴¹

²³⁷ Nolan Lj. Hall v Lorimer [1994] 1 WLR 209. V: Marson, James. 2013. Op.cit., str. 11.

²³⁸ HMRC. 2014. Employment Status Indicator. Dosegljivo na spletu.

²³⁹ Marson, James. 2013. Op. cit., str. 16.

²⁴⁰ Anon. 2012. What is a disguised employee? – Contractor calculator. Dosegljivo na spletu.

²⁴¹ IR35 Test. Dosegljivo na spletu.

7.3 ZDRUŽENE DRŽAVE AMERIKE

Pravila klasifikacije izhajajo iz občega prava. Ključno vprašanje je, ali ima naročnik pravico nadzora. V povezavi s tem se uporablja vprašanje ali naročnik plača za končni izdelek določene kvalitete ali ima pravico dajati navodila glede podrobnosti in načina kako naj se delo opravi. Pravice nadzora ni treba izvajati, bistveno je, da ima delodajalec diskrecijsko pravico usmerjati delo delavcev.²⁴² V kolikor mora torej oseba upoštevati navodila glede časa, kraja in načina dela, je najverjetneje delavec.²⁴³

Pri presoji ni pomemben nivo delavca. Nadzorne osebe družbe, direktorji in druge podobne osebe so podvržene isti analizi kot vsi ostali in so lahko delavci glede na standard pravice nadzora. Po davčni zakonodaji je pooblaščenec korporacije (angl. officer of a corporation) delavec, razen če opravlja le minimalno delo za minimalno plačilo ali brez plačila. Direktor, ki nima drugih pristojnosti v korporaciji, je običajno samozaposleni. Strokovnjaki v določenih poklicih (npr. pravo, medicina, računovodstvo), ki imajo zasebno prakso se običajno štejejo za samozaposlene. Vseeno pa se recimo zdravnike, ki delajo za polni delovni čas v bolnišnici, ki usmerja njihove aktivnosti in jim omejuje ali prepoveduje delo izven bolnišnice, uvršča med delavce.²⁴⁴

Uporablja se test z 20 dejavniki, ki služijo kot vodila:²⁴⁵

1. navodila:

V kolikor ima naročnik pravico zahtevati upoštevanje navodil, je izvajalec običajno delavec.

2. usposabljanje:

V kolikor delodajalec zahteva, da izkušen delavec pomaga usposobiti osebo, to kaže, da naročnik želi, da se delo opravi na določen način.

²⁴² Wood, Robert W.. 2000. Legal guide to independent contractor status, 3rd ed. str. 73-76. New York: Aspen Publishers, Inc.

²⁴³ U.S. Government Accountability Office (GAO). 1996. Tax Administration: Issues in Classifying Workers as Employees or Independent Contractors: T-GDD-96-130; str. 4. Washington.

²⁴⁴ Wood, op. cit., str. 74 in nasl.

²⁴⁵ Ibidem, str. 79–85.

3. vključenost:

Vključenost osebe v poslovanje običajno pomeni, da oseba dela pod navodili in nadzorom. Kadar sta uspeh ali nadaljevanje posla v precejšnji meri odvisna od izvajanja določene storitve, to kaže, da so osebe, ki izvajajo te storitve, pod določeno mero nadzora.

4. osebno opravljanje dela:

V kolikor se mora delo opravljati osebno, je delodajalec domnevno zainteresiran glede metod, ki se uporabljajo pri opravljanju dela, kar kaže na delovno razmerje.

5. Zaposlovanje, nadzor in plačevanje pomočnikov

V kolikor delodajalec najame nadzornike in pomočnike, to kaže nadzor nad delom. Če pa izvajalec najame nadzornike in pomočnike, kaže to na samozaposlenega.

6. Kontinuirano razmerje

Kontinuirano razmerje, tudi če se izvaja v pogostih, toda kontinuiranih intervalih, nakazuje na delovno razmerje. Prav tako je pomembno trajanje razmerje. Dolgoročno razmerje sovпада z delovnih razmerjem, enkratno ali kratkotrajno razmerje pa s samozaposlenim.

7. Delovni čas

Če je delovni čas določen, je to odraz nadzora.

8. Zahteva polnega delovnega časa

V kolikor mora oseba delati polni delovni čas, ima delodajalec nadzor nad časom, ki ga delavec preživi na delu in s tem omejuje delavca pri opravljanju drugega pridobitnega dela.

9. Opravljanje dela v prostorih delodajalca

Opravljanje dela v prostorih naročnika, še posebej, če bi se lahko delo opravilo tudi drugje, kaže na nadzor. Delo v samostojni pisarni kaže na neko odsotnost nadzora, toda to samo po sebi še ne pomeni, da oseba ni delavec. Pomembnost tega pokazatelja je odvisna tudi od narave storitev. Če lahko naročnik zahteva od osebe, da potuje po določeni poti, pokrije določen teritorij v določen času ali dela na določenih mestih, to kaže na kontrolo glede kraja dela.

10. Določitev vrstnega reda

Če mora delavec delo opravljati v določenem vrstnem redu, ne more slediti svojemu vzorcu dela. Delodajalci pogosto ne določijo vrstnega reda opravljanja dela zaradi narave dela, zato zadostuje že, če delodajalec zadrži pravico nadzora nad vrstnim redom dela.

11. Ustna ali pisna poročila

Obveznost osebe, da predloži ustna ali pisna poročila, kaže na določeno stopnjo nadzora.

12. Plačilo na uro, teden, mesec

Plačilo na uro, teden, mesec kaže na delavca, če ne gre le za obliko izplačila pavšalno dogovorjenega zneska. Plačilo glede na opravljeno delo kaže na samozaposlenega.

13. Plačilo poslovnih ali potnih stroškov

Plačilo poslovnih ali potnih stroškov kaže na delavca. Zaradi nadzora nad stroški delodajalec na splošno zadrži pravico urejati in odrejati delavčeve poslovne aktivnosti.

14. Orodje in material

Zagotavljanje pomembnega orodja, materiala in druge opreme kaže na delovno razmerje, če delodajalec delavcu zagotovi pisarno, mizo, telefon, tajniške storitve ipd. Zagotavljanje manjše opreme s strani delavca ni bistvenega pomena.

15. Bistvena investicija

Investiranje v objekte, ki se uporabljajo pri izvajanju storitev, s strani izvajalca (najem pisarne po pošteni ceni od nepovezane osebe), kaže na samozaposlenega. Odsotnost investiranja s strani delavca pa kaže na odvisnost delavca od objektov, ki jih zagotovi delodajalec in s tem na delovno razmerje.

16. Ustvarjanje dobička ali izgube

Oseba, ki lahko ustvari dobiček ali izgubo je običajno samozaposleni. Ekonomsko tveganje zaradi bistvenih investicij ali stroškov kot so stroški plač pomočnikov, kaže na samozaposlenega. Tveganje, da oseba ne bo prejela plačila obstaja pri delavci in zaposlenih in ne pomeni zadostnega ekonomskega tveganja za uvrstitev med samozaposlene.

17. Istočasno delo za več kot enega naročnika

Oseba, ki opravlja več kot le minimalne storitve za več kot enega naročnika istočasno, je običajno samozaposleni. Vendar je lahko oseba, ki opravlja delo za več ko enega naročnika, tudi delavec obeh naročnikov. Oseba, ki pa lahko nudi svoje storitve splošni javnosti in lahko sprejme kolikor želi nalog od drugih oseb, je običajno samozaposleni.

18. Nudjenje storitev splošni javnosti

Redno nudenje storitev splošni javnosti kaže na status samozaposlenega.

19. Pravica odpovedi s strani delodajalca

Delavec mora upoštevati navodila delodajalca, sicer mu delodajalec lahko zagrozi z odpovedjo, s čemer delodajalec uresničuje pravico nadzora. Samozaposlenega pa ni mogoče odpustiti, če rezultat dela ustreza pogodbenim specifikacijam.

20. Pravica odpovedi s strani delavca

Oseba, ki ima pravico kadarkoli brez obveznosti odpovedati razmerje z naročnikom, je navadno delavec.

Zgoraj naštetje dejavnike lahko razdelimo v več kategorij. Prva kategorija je nadzor nad delom, kar pomeni nadzor nad časom, krajem in načinom dela. Druga kategorija se nanaša na odvisnost delodajalca od dela delavca, kar delodajalec doseže z vključitvijo delavčeve vloge v poslovanje. Tretja kategorija je odvisnost delavca od delodajalca, pri čemer je pri osebah, ki lahko oglašujejo svoje delo ali delajo za več podjetij, večja možnost, da so samozaposleni. Četrta kategorija se nanaša na dejavnike, povezane s tveganjem. Če oseba pomembno investira v prostore ali svoje orodje, se lahko šteje za samozaposlenega. Delo izključno na podlagi provizij je najbolj tvegano in lahko kaže na motiv dobička, vendar pa je lahko tudi odraz nadzora delodajalca nad oblikovanjem delovne situacije. Tveganje samozaposlenega se kaže tudi v poslovnih stroških in stroških morebitnega najema pomoči, medtem ko je delavec upravičen do povračila stroškov, povezanih z delom. Peta kategorija pa se nanaša na pravico odpovedi, ki obstaja v delovnem razmerju, medtem kot je v razmerje med naročnikom in izvajalcem treba izpolniti pogodbo.²⁴⁶

²⁴⁶ Wood, Robert W. 2000. Op cit., str. 86.

V sodni praksi se upoštevajo še drugi dejavniki.²⁴⁷

1. Razumevanje strank

Če stranki verjameta, da sta sklenili delovno razmerje oz. da je naročnik v razmerju s samozaposlenim, ima to neko težo pri določanju, če so ostali pokazatelji dvoumni.

2. Običaj v industriji

Če je običajno v neki panogi, da delo opravljajo delavci, lahko to kaže na status delavca.

Večina vprašljivih situacij se reši na podlagi omenjenih testov. Nekatere kategorije zaposlenih pa se po zakonu klasificirajo kot delavci, čeprav ne izpolnjujejo pogojev delavca po občem pravu. Vključeni so v socialno varstvo, odtegnitev akontacije dohodnine pa je opcija. To so:²⁴⁸

- vozniki agentje in vozniki, ki delo za provizijo pri distribuciji mesa, zelenjave, pekovskih izdelkov, pijač (razen mleka), pralnic ali sušilnic,
- zavarovalni zastopniki življenjskih zavarovanj za polni delovni čas,
- delavci na domu, ki delajo v skladu s specifikacijami na zagotovljenih materialih, ki morajo biti vrnjeni delodajalcu,
- trgovski potniki ali mestni trgovci za polni delovni čas, ki zbirajo naročila od trgovcev na debelo in drobno za blago za nadaljnji prodajo ali uporabo pri njihovem poslovanju.

V omenjenih primerih pa morajo še dodatno biti izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

- osebno opravljanje dela,
- odsotnost bistvene investicije (pri čemer se investicije v vozila ne upoštevajo),
- kontinuiteta razmerja.

Presoja ali je oseba delavec ali samozaposleni lahko naredijo različne veje prava, toda davčna uprava (IRS) ni vezana na njihovo odločitev.²⁴⁹

Vprašanje kvalifikacije pa odpade, če družba izvajalca najame preko drugega podjetja. Davčna uprava je zavzela stališče, da bo v takšnih primerih spoštovala ureditev in osebe ne bo štela za delavca družbe.²⁵⁰

²⁴⁷ Wood, Robert W. 2000. Op cit., str. 85.

²⁴⁸ Ibidem, str. 87 in nasl.

²⁴⁹ Ibidem, str. 73.

²⁵⁰ Sommers, Robert L. 2012. A Tax Guide: Independent Contractor vs. Employee Quagmire str. 28. Middletown: Tax Prophet Publications.

8. SKLEP

Delo za plačilo se lahko opravlja na različnih pravnih podlagah, kar je še zlasti prišlo do izraza v sodobnih razmerah na trgu dela. Na splošno lahko rečemo, da se delo opravlja bodisi v delovnem razmerju bodisi v civilno-pravnem razmerju. Delovno razmerje vedno opredelimo kot odvisno razmerje. Civilno-pravna razmerja pa za davčne namene opredelimo kot odvisna ali neodvisna razmerja. V kolikor gre za trajajočo aktivnost v neodvisnem razmerju, govorimo o opravljanju neodvisne dejavnosti.

ZDoh-2 med drugim loči dohodek iz zaposlitve in dohodek iz dejavnosti. Pravilna razvrstitev dohodka je za obdavčitev pomembna, saj se obdavčitev dohodka iz zaposlitve in dohodka iz dejavnosti bistveno razlikuje.

Glede dohodka iz zaposlitve ZDoh-2 v 35. členu določa, da zaposlitev vključuje vsa odvisna pogodbeno razmerja, kamor spada tako delovno razmerje kot vsako drugo odvisno pogodbeno razmerje. V skladu s tem se dohodek iz zaposlitve deli na dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, kar nadalje vpliva na obdavčitev. ZDoh-2 ne definira delovnega razmerja, ki je že po definiciji odvisno razmerje, saj je edino smiselno, da izhajamo iz definicije, kot jo je razvilo delovno pravo. Delovno razmerje, ki je opredeljeno v 4. členu ZDR-1, je razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca. Bistveni opredelilni elementi so dvostranskost, prostovoljnost, vključitev delavca v organiziran delovni proces, odplačnost, osebno opravljanje dela, nepretrganost ter opravljanje dela pod navodili in pod nadzorom delodajalca. Najpomembnejši od teh elementov in razmejitev od civilno-pravnega razmerja je opravljanje dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca oz. osebna odvisnost delavca, temu pa se pridružuje element vključenosti delavca v organiziran delovni proces. Pri tem je danes navodila in nadzor zaradi strokovno samostojnih delavcev pogosto treba razumeti predvsem kot navodila v smislu same organiziranosti delovnega procesa s strani delodajalca. ZDoh-2 natančneje definira, kaj spada pod drugo pogodbeno razmerje in našteva kriterije zanj. Tako določa, da drugo odvisno pogodbeno razmerje pomeni razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela, načina opravljanja dela, plačila, zagotavljanja sredstev in pogojev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje.

Dohodek iz dejavnosti je prav tako že po definiciji dohodek iz neodvisnega razmerja, ZDoh-2 ga v 46. členu opredeljuje kot dohodek, ki izvira iz neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti, pri čemer opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskim pravic. Zakon ne podaja definicije neodvisnosti. Neodvisnost večinoma izpeljemo iz negacije odvisnosti, pri čemer presojamo vsebino posla. Lahko pa rečemo, da se neodvisnost kaže v delovanju na trgu v svojem imenu in za svoj račun, pri čemer samozaposleni od naročnika ne prejema navodil glede časa, kraja in načina dela, ni vključen v podjetje naročnika, investira kapital in odgovarja za rezultat dela. Z dejavnostjo pa se razume, da gre za trajajočo aktivnost in ne priložnostni posel.

Neodvisno opravljanje dejavnosti je definirano v 5. členu ZDDV-1, po katerem je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Neodvisnost je definirana preko odvisnega razmerja in sicer zakon iz neodvisnega opravljanja dejavnosti izvzema zaposlene osebe in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem. DDV se obračunava od obdavčljivih dobav blaga in storitev pri opravljanju neodvisne dejavnosti, zato je pomembno ugotoviti, ali se je dobava opravila v okviru delovnega razmerja ali v okviru samostojnega opravljanja dejavnosti. Pojem davčni zavezanec sicer še ne pomeni, da se mora oseba identificirati za namene DDV, saj pojem vključuje tudi malega davčnega zavezanca, ki je v skladu s 94. členom ZDDV-1 oproščen obračunavanja DDV, vendar pa mora mali davčni zavezanec kljub temu upoštevati slovenske predpise o DDV.

V praksi se vse pogosteje pojavljajo objektivno dvoumna razmerja, kjer ni povsem očitno, ali gre za neodvisno ali odvisno razmerje, saj obstajajo elementi obeh razmerij. Zaradi pravične in učinkovite obdavčitve je v nekaterih primerih treba za davčne namene razmerje obravnavati na način, ki se razlikuje od narave razmerja oz. obravnave razmerja v delovnem pravu. Cilji davčnega in delovnega prava so namreč različni. Davčno pravo se ukvarja z razmerjem med prejemnikom in izplačevalcem dohodka, da bi zagotovilo enako obdavčitev

oseb z enakimi ali podobnimi dohodki. Delovno pravo pa se ukvarja predvsem z zagotavljanjem ustreznega varstva in zaščite delavca v njegovem razmerju do delodajalca. Tako ZDoh-2 v 37. členu določa, da se določeni dohodki, kot so npr. dohodki, prejeti za poslovanje družbe, dohodki iz avtorskega dela na podlagi nalog po pogodbi o zaposlitvi, dohodki izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti v Sloveniji ali v organih lokalne samouprave itd. obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja. ZDoh-2 v tretjem odstavku 38. člena tudi določa, da se posamezni dohodki, ki so pridobljeni v neodvisnem razmerju, vendar ne v okviru opravljanja dejavnosti, obravnavajo v okviru dohodkov iz zaposlitve kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, kar pomeni, da v primeru enkratnega posla ni treba presojati, ali gre za odvisno ali neodvisno razmerje.

Zgoraj navedena ureditev obdavčitve posameznih dohodkov, kakor tudi primerna davčna osnova dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja, prispevajo k preprečevanju prirejanja pravne podlage s strani zavezancev. Z vidika razvoja dohodnine pri nas je treba povedati, da je sprva vrsta dohodka temeljila predvsem na poimenovanju pogodbe, kar so davčni zavezanci s pridom izkoriščali, zlasti kar se tiče avtorskih pogodb, ki so se obdavčile kot dohodek iz premoženja, kar je bilo bistveno ugodnejše kot obdavčitev dohodka iz delovnega razmerja. ZDoh-1 je zato vrsto dohodka utemeljil na razmerju med izplačevalcem in prejemnikom dohodka, za kar so bili predpisani tudi kriteriji za določanje razmerja. Kriteriji pa so med zavezance vnesli nemalo zmede, saj se je zdelo, da so postavljeni nad samo naravo razmerja zaposlitve ali dejavnosti, ki sta že po definiciji odvisno oz. neodvisno razmerje. Sedanji ZDoh-2 vrsto dohodka utemeljuje na vrsti razmerja, ki izhaja že iz njegove definicije, znotraj teh dveh kategorij pa ne predpisuje kriterijev za presojo razmerja.

Podobne rešitve kar zadeva konsistentnost obdavčitve so oblikovale tudi nekatere druge države. Tako je bila npr. v Veliki Britaniji uvedena zakonodaja IR35, po kateri so agencijski delavci lahko zaposleni ali samozaposleni, toda za davčne namene se obravnavajo kot zaposleni in so tudi obdavčeni podobno kot zaposleni. Po davčni zakonodaji Združenih držav Amerike je pooblaščenec korporacije (angl. officer of a corporation) za davčne namene delavec, razen če opravlja le minimalno delo za minimalno plačilo ali brez plačila. Direktor, ki nima drugih pristojnosti v korporaciji, je praviloma samozaposleni.

Primer dvoumnega razmerja je tudi ekonomsko odvisna oseba, ki v skladu z 213. členom ZDR-1 pridobiva svoj dohodek izključno ali vsaj 80% od enega naročnika, zaradi česar ji je

214. člen ZDR-1 priznal omejeno delovnopravno varstvo. Kar zadeva ostale okoliščine pa ekonomsko odvisna oseba nastopa v neodvisnem razmerju. V kolikor bi obstajali elementi delovnega razmerja, ne bi šlo za ekonomsko odvisno osebo, ampak za prikrito delovno razmerje.

Pojav prikritih delovnih razmerij ni zelo pereč samo za državni proračun, ampak z izpodkopavanjem dosežkov delovnega prava in slabimi življenjskimi pogoji, v katerih pogosto živijo lažni samozaposleni, prenaša negativne posledice na celotno družbo. V primeru prikritih delovnih razmerij gre za navidezne posle v skladu s 74. členom ZDavP-2, zato finančna uprava takšna izplačila obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja in obračuna vse prispevke za socialno varnost in akontacijo dohodnine.

Omeniti je treba, da razmerja ne opredeljuje splošni status osebe, ampak okoliščine vsakega konkretnega primera, pri čemer je treba gledati na razmerje kot celoto. Oseba lahko hkrati za istega ali drugega naročnika nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju. Niti delovno razmerje niti nastopanje v vlogi samozaposlenega ne preprečuje, da bi ista oseba za različna dela nastopala v različnih razmerjih.

Davčna osnova dohodka iz zaposlitve in dohodka iz dejavnosti se razlikuje, pri čemer je bistvena razlika ta, da lahko zavezanec na davčno osnovo dohodka iz dejavnosti vpliva (jo zniža), medtem ko na davčno osnovo dohodka iz zaposlitve ne more vplivati.

Davčna osnova dohodka iz delovnega razmerja je prejet dohodek zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost iz delovnega razmerja, ki jih je dolžan plačevati delojemalec. Akontacija dohodnine se izračuna in plača v skladu z mesečno dohodninsko lestvico. Povračila stroškov so neobdavčena pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Akontacija dohodnine se izračuna in plača po stopnji 25%. Poleg normiranih stroškov lahko zavezanec uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Kot že omenjeno, določanje neodvisnega oz. odvisnega razmerja pri enkratnih poslih ni potrebno, saj se vsi obdavčijo v okviru zaposlitve kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Za dohodek iz dejavnosti je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki v koledarskem letu. Poleg ZDoh-2 se uporablja tudi ZDDPO-2, ki določa ugotavljanje prihodkov in odhodkov, ki se ugotovijo v izkazu poslovnega izida v skladu s predpisi in računovodskimi standardi. Zavezanec lahko upošteva tudi olajšave, ki so predpisane za zavezance, ki opravljajo dejavnost. Manjši davčni zavezanci lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih stroškov, kar pomeni, da se upošteva dejanske prihodke in pavšalne odhodke v višini 80% ustvarjenih prihodkov. Pogoji za tako poenostavljeno ugotavljanje davčne osnove je, da dohodki zavezanca iz dejavnosti v davčnem letu pred tekočim davčnim letom, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 evrov ali da ne presegajo 100.000 evrov, če je bila v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba neprekinjeno najmanj pet mesecev za polni delovni čas.

V tuji literaturi in sodni praksi na področju osebnih davkov praviloma ne obstaja razprava o neodvisnem razmerju, ampak gre predvsem za razmejevanje med delavcem in samozaposlenim. Poimenovanje kriterijev je v različnih državah sicer različno, vendar so kriteriji zelo podobni, pri čemer je najpomembnejši kriterij osebne podrejenosti oz. kriterij nadzora. Čeprav lahko kriterije izoblikujejo različna pravna področja, davčne uprave sledijo svojim kriterijem.

Zvezno finančno sodišče Nemčije poleg že omenjenega kriterija osebne podrejenosti kot kriterije opredelitve delavca navaja še kriterije kot so vezanost na navodila, konstantno določen kraj dela, fiksni delovni čas, fiksni prejemki, pravica do dopusta in nadomestila za čas nezmožnosti za delo, pravica do ostalih dajatev socialnega zavarovanja, nesamostojnost glede organizacije in izvedbe dejavnosti, odsotnost podjetniškega rizika, podjetniške iniciative in kapitalskega vložka, nujnost sodelovanja s sodelavci itd.

V Veliki Britaniji so sodišča razvila tri pglavitne teste in sicer test nadzora, test vzajemnih obveznosti in test substitucije. Test nadzora se je zlasti pri strokovno samostojnih delavcih razvil v delodajalčevo pravico do nadzora, kot je npr. določanje delovnega časa. Test vzajemnih obveznosti temelji na predpostavki, da so za obstoj pogodbe o zaposlitvi bistvene vzajemne obveznosti, kar pa so delodajalci začeli zlorabljati s sklepanjem pogodb za »nič ur«, kar pomeni, da delodajalec ne prevzema odgovornosti zagotavljanja dela in plačila,

posameznik pa ne prevzema obveznosti delati. Test substitucije temelji na osebnem opravljanju dela, ki kaže na delavca, pri tem pa se narava razmerja ne presoja na podlagi pogodbenega določila ali (ne)izvrševanja pravice do substitucije, pač pa na realističnem pričakovanju angažiranja nadomestnega delavca, kar kaže na samozaposlenega. Davčna uprava je za določanje statusa zaposlenega pripravila tudi spletni test, rezultat katerega je mogoče uporabiti kot dokaz, v kolikor so bili podani resnični odgovori.

V ZDA pravila razmejevanja delavca od samozaposlenega izhajajo iz občega prava. Davčna uprava uporablja test z 20 dejavniki, ki jih lahko razdelimo v pet kategorij. Najobsežnejša kategorija je nadzor nad tem kdaj, kje in kako se delo opravlja. Druga kategorija se nanaša na odvisnost delodajalca od dela delavca, ki se odraža v vključenosti delavca v poslovanje. Tretja kategorija je odvisnost delavca od delodajalca, ki se kaže npr. v prepovedi opravljanja dela za druge. Četrta kategorija se nanaša na dejavnike tveganja, kar zajema pomembno investiranje v prostore ali orodje, poslovne stroške in stroške morebitnega najema pomoči. Peta kategorija obravnava pravico odpovedi, pri čemer ima delavec pravico kadarkoli brez obveznosti odpovedati delovno razmerje, samozaposleni pa mora izpolniti pogodbo. V sodni praksi se v primeru dvoumnih delovnih razmerij upošteva tudi razumevanje strank o naravi njunega razmerja in običaj v industriji.

Ker se obdavčitev delavcev v večini pravnih sistemov razlikuje od obdavčitve samozaposlenih, davčni interesi posameznikov dodatno podpirajo siceršnji trend k povečani prožnosti delovnih razmerij.

Uvodoma je bila postavljena naslednja hipoteza: Posamezniki prvenstveno ne nastopajo v neodvisnem razmerju zaradi izogibanja davčnim obveznostim, zato je zelo pomembno, kako pravo opredeli kriterije za določanje neodvisnega razmerja, ki bodo ustrezni tudi v novih razmerah delovnih okolij.

Hipotezo lahko delno potrdim oz. delno ovržem. Osebe nastopajo v neodvisnem razmerju iz različnih razlogov, h katerim so gotovo prispevale tudi spremembe v delovnem okolju v smislu težnje po večji svobodi in prožnosti. Kriteriji, ki jih uporabljamo za opredeljevanje razmerij, zlasti novih oblik dela, se morajo novim razmeram v delovnem okolju prilagoditi. Smiselno je, da so definicije dovolj široke, da lahko zajamejo razvoj in spremembe takšnih razmerij. Vendar pa se s pojavom novih oblik dela širi tudi t.i. »sivo področje«, kjer so lahko

v razmerju prisotni elementi neodvisnega in odvisnega razmerja. Ker je obdavčitev dohodkov iz dejavnosti, če upoštevamo različne ugodnosti kot so davčno priznani odhodki, davčne olajšave za osebe, ki opravljajo dejavnost, možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih stroškov, nižja od obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, je verjetno, da se v tem »sivem področju« nek delež oseb zaradi ugodnejše obdavčitve odloči, da bo razmerje poskušal prevesiti v smer neodvisnega razmerja. Iz globalnega trenda in ugotovitev naše finančne uprave prav tako izhaja, da so prikrita delovna razmerja pogosta, kar kaže na izogibanje davčnim in/ali delovno-pravnim predpisom. Motiv zlorabe davčnega režima je še posebej očiten v primerih, ko so osebe pri delodajalcu zaposlene za krajši delovni čas, od delodajalca pa prejemajo še dodatno plačilo za delo preko s.p., čeprav delo preko s.p. opravljajo v enakih pogojih kot delo, ki ga opravljajo v okviru rednega delovnega razmerja. V tuji literaturi je problem manipulacije statusa samozaposlenih dobro poznan in se pojavlja zlasti na področju gradbeništva, prevoznitva in čistilne industrije.

Z ozirom na to, da ZDoh-2 za dohodke, pri katerih bi lahko bila klasifikacija razmerja težavna ali nekonsistentna, predpisuje obdavčitev ne glede na naravo razmerja, je klasifikacija dohodka bistveno olajšana, saj obstoja neodvisnega razmerja v teh primerih ne ugotavljamo. Neodvisnost razmerja pa je treba ugotavljati kar zadeva opravljanje dejavnosti. Problem pri določanju neodvisnega razmerja na področju osebnih davkov je predvsem prikazovanje opravljanja neodvisne dejavnosti, kadar to ni skladno z vsebino razmerja, kar bi bilo treba reševati s pogostejšim preverjanjem dejanskega položaja teh oseb in doslednim kaznovanjem.

LITERATURA IN VIRI

Literatura:

- Anon. 2004. Dohodek iz zaposlitve: kateri so dohodki iz zaposlitve? V: Denar, št. 15; str. 5–15. Ljubljana: MFB Consulting d.o.o.
- Anon. 2005. Odvisno ali neodvisno razmerje: kako ga določiti? V: Denar, št. 2, str. 5–7. Ljubljana: MFB Consulting d.o.o.
- Bečan, Irena et al. 2008. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem. Ljubljana: GV založba.
- Belopavlovič, Nataša et al. 2003. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem. Ljubljana: GV Založba.
- Belopavlovič, Nataša et al. 2016. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1) s komentarjem. Ljubljana: GV Založba.
- Blanpain, Roger in Frank Hendrickx (ur.). 2013. International Encyclopaedia of Laws: Labour Law and Industrial Relations. Kluwer Law International.
- Cigoj, Stojan, 1998. Institucije obligacij. Ljubljana. ČZ Uradni list.
- Countouris, Nicola. 2007. The Changing Law of Employment Relationship: Comparative Analyses in the European Context. Kindle Edition. Hampshire: Ashgate Publishing Limited.
- Čižman, Milenka. 2014. Bonitete n drugi dohodki iz delovnega razmerja. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XLII, št. 4; str. 10–16. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
- Davies, A.C.L. 2009. Perspectives on Labour Law (Law in Context) Kindle Edition. Cambridge: Cambridge University Press.
- Freedland, Mark. 2011. The Legal Construction of Personal Work Relations (Oxford Monographs on Labour Law). Kindle edition. Oxford: Oxford University Press.
- Grafenauer, Božo in Janez Breznik. 2005. Upravni postopek in upravni spor. Ljubljana: GV Založba.
- Hieng, Romana. 2005. Obdavčitev dohodkov na podlagi pogodbe o vodenju poslovnega subjekta (pogobe o poslovođenju). V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIII, št. 11; str. 168–175. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.

- Hieng, Romana. 2012. Napoved novih sprememb ZDDPO-2. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIX, št. 11. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
- Hiršl, Anže in Maja Skorupan. 2013. Vzorci delovnopравnih in drugih pogodb za izvajanje dela in vzorci odpovedi pogodb o zaposlitvi. Ljubljana: ZDS.
- Jerovšek, Tone in Polonca Kovač, 2008. Posebni upravni postopki. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Klun, Maja, 2011. Davčni sistem. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo.
- Kobal, Aleš. 2000. Samostojno ali nesamostojno opravljanje dejavnosti - problem "davčni zavezanec" za DDV. V: Davčno-finančna praksa, št. 7/8; str. 20–22. Maribor: Davčni inštitut.
- Kobal, Aleš. 2004. Dohodnina po novem. Maribor: Davčni inštitut.
- Kobal, Aleš. 2005. Problemi določanja odvisnega oziroma neodvisnega razmerja po ZDoh-1 in potrebne spremembe. V: Zbornik referatov 6. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo; str. 151–157. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Kobal, Aleš. 2006. Spremembe dohodninske zakonodaje 2006. Davčno-finančna praksa, št. 10; str. 10–14. Maribor: Davčni inštitut.
- Kobal, Aleš. 2006a. Dohodnina 2007 - potrebne smeri razvoja slovenske davčne zakonodaje s področja obdavčitve fizičnih oseb. V: Davčno-finančna praksa, št. 6; str. 3–6. Maribor: Davčni inštitut.
- Kobal, Aleš. 2009. Dohodek iz zaposlitve in obračun davka od dohodkov iz dejavnosti. V: Računovodstvo, davki, pravo, št. 2; str. 86–118. Koper: Cedara, Center za davke in računovodstvo.
- Kobal, Aleš. 2011. Dokazni postopek kot bistvena sestavina davčnih inšpekcijskih nadzorov. V: Podjetje in delo, 3/4/XXXVII; str. 550–574.
- Kobal, Aleš, Aleksander Pevec, 2012. Primerjalnopравni pogled na aktualna vprašanja davčnega ugotovitvenega postopka. V: Podjetje in delo, št. 3/4; str. 85–603. Ljubljana: GV Založba.
- Kocbek Marijan et al. 2006. Velik komentar Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), 1. knjiga. Ljubljana: Založba GV.
- Kraševc, Darko. 2008. Veliki komentar zakona o delovnih razmerjih. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
- Kresal, Barbara, Katarina Kresal Šoltes, Darja Senčur Peček. 2002. Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem in stvarnim kazalom. Ljubljana: Primath.

- Kresal Šoltes, Katarina. 2003. Podjemna pogodba (pogodba o delu) in presoja elementov delovnega razmerja. V: Gospodarski subjekti na trgu na pragu Evropske unije; str. 399–413. Maribor : Inštitut za gospodarsko pravo.
- Kresal, Barbara. 2011. Novejša sodna praksa sodišča EU s področja delovnih razmerij. V: Podjetje in delo, št. 6/7; str. 1187–1197. Ljubljana: GV Založba.
- Kresal, Barbara. 2014. Prikrita delovna razmerja: nevarno izigravanje zakonodaje. V: Delavci in delodajalci 2-3/2014; str. 177–199. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Kresal, Barbara. 2016. Obstoj delovnega razmerja kot predhodno vprašanje v delovnih sporih. V: Delavci in delodajalci 2-3/2016; str. 217–240. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Marson, James. 2013. Anatomy of an Employee. European Web Journal of Current Legal Issues, Vol. 19, no. 3. Dosegljivo na: <http://webjcli.org/article/view/223/363> (obiskano: 30.6.2016).
- Mežnar, Drago. 1995. Pogodba o zaposlitvi. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Offermann, Rene. 2002. The entrepreneurship concept in European comparative tax law (Eucotax series on European taxation, 5.) Springer; 1 ed.
- Österlind, Emma. 2016. The concept of independence within the meaning of Articles 9(1) and 10 of the VAT Directive: Master Thesis. Lund: Lund University.
- Ošlaj, Biserka. 2005. Zakon o dohodnini z uvodnimi pojasnili. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
- Petkovič, Dejan. 2009. Obdavčitev podjetij. Ljubljana: Visoka šola za računovodstvo.
- Prusnik, Matjaž. 2012. Obdavčitev dohodka z upoštevanjem normiranih odhodkov. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XXXIX, št. 11; str. 80–83. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
- Podgoršek, Bojan et al. 1993. Gospodarske pogodbe. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Kruhar Puc, Romana. 2004. Ko nas obišče davčni inšpektor. Ljubljana: Primath.
- Senčur Peček, Darja. 2006. Razmejitev med zaposlenimi (employed) in samozaposlenimi (self-employed), s posebnim poudarkom na direktorju. V: Gospodarski subjekti na trgu – posodobitev gospodarskega prava: Štirinajsto posvetovanje o aktualni problematiki s področja gospodarskega prava; str. 410–415. Maribor: Pravna fakulteta: Inštitut za gospodarsko pravo.
- Senčur Peček, Darja. 2007. Delovnopравни položaj direktorjev: doktorska disertacija. Murska Sobota: Univerza v Ljubljani.

- Senčur Peček, Darja. 2007a. Delovno pravo pred novimi izzivi: Komu zagotavljati delovnopravno varstvo. V: Podjetje in delo. 6-7/XXXIII; str. 1223–1237. Ljubljana: GV Založba
- Senčur Peček, Darja. 2010. Delovna razmerja z vidika prožne varnost. V: Delo + varnost, 55/2; str. 28–40. Ljubljana: Zavod SRS za varstvo pri delu.
- Senčur Peček, Darja. 2012. Pojem delovnega razmerja: kako prepoznati delovno razmerje v praksi. V: HRM, 10/48; str. 26–29. Ljubljana: GV izobraževanje.
- Senčur Peček, Darja. 2012a. Delavci – zunanji izvajalci? V: Delavci in delodajalci, 2/3; str. 223–244. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Senčur Peček, Darja. 2014. Samozaposleni, ekonomsko odvisne osebe in obstoj delovnega razmerja. V: Delavci in delodajalci, št. 2/3; str. 201–220. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Senčur Peček, Darja. 2015. Ali redna delovna razmerja izginjajo? V: Pravna praksa, št. 42/43; str. 3. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Senčur Peček, Darja. 2016. Pojem delavca s primerjalnega in EU vidika. V: Delavci in delodajalci 2-3; str. 189–216. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Sommers, Robert L. 2012. A Tax Guide: Independent Contractor vs. Employee Quagmire. Middletown: Tax Prophet Publications.
- Škof, Bojan et al. 2007. Davčno pravo. Maribor: Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta in Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
- Tičar, Luka, 2003. Položaj delavca v delovnem razmerju v luči (zakonskih) obveznosti strank pogodbe o zaposlitvi. V: Podjetje in delo, št. 5/2003 Ljubljana; str. 907–923. GV Založba.
- Tičar, Luka. 2008. Temeljna vprašanja kroga oseb delovnopravnega varstva. V: Delavci in delodajalci 2-3/2008; str. 329–343. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Tičar. 2010. Omejevanje avtonomije strank pogodbe o zaposlitvi kot dejavnik zagotavljanja delovnopravnega varstva. V: Delavci in delodajalci, 1/2010; str. 7–27. Ljubljana: Inštitut za delovno pravo, Pravna fakulteta.
- Tičar, Luka. 2010a. Položaj samozaposlenih oseb v slovenski pravni ureditvi, Priloga, str. II–VII. V: Pravna praksa, št. 18. Ljubljana: Gospodarski vestnik..
- Tičar, Luka. 2012. Nove oblike dela: Kdo in v kakšnem obsegu naj uživa delovnopravno varstvo? Ljubljana: Pravna fakulteta.

- Tekavc Šetinc, Martina in Janez Tekavc. 2008. Pogodba o zaposlitvi s komentarjem. Ljubljana: Planet GV.
- Thörnquist, Annette. 2015. False Self-Employment and Other Precarious Forms of Employment in the »Gray Area« of the Labour Market. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, št. 4; str. 411–429. Kluwer Law International.
- U.S. Government Accountability Office (GAO). 1996. Tax Administration: Issues in Classifying Workers as Employees or Independent Contractors: T-GDD-96-130. Washington.
- Vraničar, Mateja in Nevenka Beč. 2007. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) s komentarjem. Ljubljana: Založba GV.
- Wood, Robert W. 2000. Legal guide to independent contractor status. 3rd ed. New York: Aspen Publishers, Inc.
- Zakotnik, Irena. 2004. Zakon o dohodnini (ZDoh-1): uvodna pojasnila Irena Zakotnik. Ljubljana: GV Založba; Trzin: Šircelj Consulting.
- Zupančič, Vera. 2012. Obdavčitev zasebnikov normirancev. V: IKS, revija za računovodstvo in finance, letnik XL št. 4; str. 54–62. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.

Pravni viri:

- Obligacijski zakonik - OZ (Uradni list RS, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo)
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – PZDDV (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16 in 45/16)
- Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06, 52/07, 21/13 in 101/15)
- Slovenski računovodski standardi - SRS (Uradni list RS, št. 118/05, 10/06 – popr., 58/06, 112/06 – popr., 112/06 – popr., 3/07, 12/08, 119/08, 1/10, 90/10 – popr., 80/11, 2/12, 64/12, 94/14, 2/15 – popr., 95/15 in 98/15)
- Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 140/06 in 76/08)
- Zakon o avtorski in sorodnih pravicah - ZASP (Uradni list RS, št. 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, 68/08, 110/13 in 56/15)

Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15)

Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15)

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15 in 82/15)

Zakon o delovnih razmerjih - ZDR-1 (Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT in 33/16 – PZ-F)

Zakon o dohodnini - ZDoh (Uradni list RS, št. 71/93, 2/94 – popr., 7/95, 14/96 – odl. US, 18/96 – ZDavP, 44/96, 87/97 – ZDavP-A, 1/99 – ZNIDC in 54/04 – ZDoh-1)

Zakon o dohodnini - ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06 – uradno prečiščeno besedilo in 117/06 – ZDoh-2)

Zakon o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 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, 23/15 in 55/15)

Zakon o gospodarskih družbah - ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15)

Zakon o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 94/07 – uradno prečiščeno besedilo, 76/08, 79/09, 51/10, 40/12 – ZUJF in 14/15 – ZUUJFO)

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - ZPIZ-2 (Uradni list RS, št. 96/12, 39/13, 99/13 - ZSVarPre-C, 101/13 - ZIPRS1415, 44/14 - ORZPIZ206, 85/14 - ZUJF-B in 95/14 - ZUJF-C)

Zakon o posebnem davku na določene prejemke - ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95 in 12/96)

Zakon o prispevkih za socialno varnost - ZPSV (Uradni list RS, št. 5/96, 18/96 – ZDavP, 34/96, 87/97 – ZDavP-A, 3/98, 7/98 – odl. US, 106/99 – ZPIZ-1, 81/00 – ZPSV-C, 97/01 – ZSDP, 97/01, 62/10 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 96/12 – ZPIZ-2, 91/13 – ZZVZZ-M, 99/13 – ZSVarPre-C in 26/14 – ZSDP-1)

Zakon o urejanju trga dela - ZUTD (Uradni list RS, št. 80/10, 40/12 – ZUJF, 21/13, 63/13, 100/13, 32/14 – ZPDZC-1 in 47/15 – ZZSDT)

Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih - ZSDP-1 (Uradni list RS, št. 26/14 in 90/15)

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju - ZZVZZ (Uradni list RS, št. 72/06 – uradno prečiščeno besedilo, 114/06 – ZUTPG, 91/07, 76/08, 62/10 – ZUPJS, 87/11, 40/12 – ZUJF, 21/13 – ZUTD-A, 91/13, 99/13 – ZUPJS-C, 99/13 – ZSVarPre-C, 111/13 – ZMEPIZ-1, 95/14 – ZUJF-C in 47/15 – ZZSDT)

Drugi viri:

Anon. 2011. DDV sestavljenka (gradivo za naročnike - natisnjeno). Računovodja.com.

Anon. 2012. What is a disguised employee? – Contractor calculator. Dosegljivo na: http://www.contractorcalculator.co.uk/what_is_a_disguised_employee.aspx (obiskano: 30.6.2016).

Anon. 2016. Obdavčitev avtorskih honorarjev 2016 (gradivo za naročnike). Dosegljivo na: <https://www.racunovodja.com/E-seminar/ObdavcitevAvtorskihHonorarjev2016> (obiskano: 30.6.2016).

Boršnik, Borut. 2013. Zaposlitev lastnika - direktorja v svojem d.o.o. Dosegljivo na: <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/poslovanje/zaposlitev-lastnika-direktorja-v-enoosebni-druzbi> (obiskano: 22.7.2016).

Confédération Fiscale Européenne. 2016. Opinion Statement 5/2016 on the VAT liability of directors. Dosegljivo na: <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%205-2016%20on%20the%20VAT%20liability%20of%20directors.pdf> (obiskano 30.6.2016).

Državni zbor RS. 2004. Predlog zakona o dohodnini (ZDoh-1) – prva obravnava – EPA 1088 – III, Poročevalec, št. 2/2004.

Državni zbor RS. 2006. Poročevalec DZ št. 101/XXXII. Dosegljivo na: <http://imss.dzrs.si/imis/6211d2c653295ee17ec0.pdf> (obiskano: 30.6.2016).

DURS. 2007. Pojasnilo DURS, št. 4210-267/2007, 4. 9. 2007, Pogodba o poslovanju in obdavčitev prejemkov na tej podlagi. Dosegljivo na: http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1873/Pogodba_o_poslovanju_in_obdavcitev_prejemkov_na_tej_podlagi (obiskano: 30.6.2016).

DURS. 2007a. Pojasnilo DURS, št. 4210-346/2007, 24. 8. 2007 Podjemna pogodba z delodajalcem – davčna obravnava dohodka. Dosegljivo na: <https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=1876> (obiskano: 10.7.2016).

DURS. 2008. Pojasnilo DURS, št. DT 4212-30/2008, 14. 7. 2008. Davčna obravnava nepremičnin ob prenehanju opravljanja dejavnosti in prenosu iz podjetja zavezanca v

- njegovo gospodinjstvo. Dosegljivo na:
<https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=2597>(obiskano: 30.6.2016).
- DURS. 2009. Pojasnilo DURS, št. 4230-73/2009, 13.3.2009. Odvisno in neodvisno opravljanje dejavnosti po ZDDV-1 (slikar). Dosegljivo na: Odvisno in neodvisno opravljanje dejavnosti po ZDDV-1(obiskano: 30.6.2016).
- DURS. 2009a. Pojasnilo DURS št. 4230-142/2009-2, 21.5.2009. Samostojni novinar in identifikacija za DDV. Dosegljivo na:
<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3708> (obiskano: 30.6.2016).
- DURS. 2011. Pojasnilo DURS, št. 4210-5839/2011, 15. 4. 2011. Obdavčitev dohodkov poslovodij in prokuristov. Dosegljivo na:
<https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=5667> (obiskano: 10.7.2016).
- DURS. 2011a. Pojasnilo DURS, št. 4210-23044/2011-6, 23. 11. 2011 Plačilo za delo – edini družbenik, ki je poslovodna oseba. Dosegljivo na:
<https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=6134> (obiskano: 10.7.2016).
- DURS. 2013. Pojasnilo DURS, št. 4210-3436/2013-02-01-610-501, 22. 4. 2013. Avtorske pogodbe – vprašanje obdavčitve. Dosegljivo na:
<https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=7128> (obiskano: 30.6.2016).
- European Court. 1987. Case 235/85, Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands, ECLI:EU:C:1987:161. Dosegljivo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1468226981280&uri=CELEX:61985CJ0235> (obiskano: 30.6.2016).
- European Court. 1991. Case C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, ECLI:EU:C:1991:332. Dosegljivo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61990CJ0202> (obiskano: 30.6.2016).
- European Court. 2007. Case C-355/06, J. A. van der Steen v Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, ECLI:EU:C:2007:615. Dosegljivo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1468227141627&uri=CELEX:62006CJ0355> (obiskano: 30.6.2016).
- FURS. 2015. Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem – problematika prikazovanja pravno formalnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, 2015. Dosegljivo na:

- http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_dejavnosti/Novice/2015/Fizicne_osebe_ki_imajo_registrirano_dejavnost_delo_pa_opravljajo_v_odvisnem_razmerju_z_delodajalcem.pdf(obiskano: 30.6.2016).
- FURS. 2016. Dohodek iz zaposlitve: dohodek iz delovnega razmerja: pogosta vprašanja in odgovori. Dosegljivo na:
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Vprasanja_in_odgovori/Vprasanja_in_odgovori_1_izdaja_Dohodek_iz_delovnega_razmerja.pdf (obiskano: 30.6.2016).
- FURS. 2016a. Osebna korespondenca z Generalnim finančnim uradom, odgovor št. 092-1564/2016-53, 16.6.2016.
- Haug, Isabel. 2015. Independent contractor or employee – That is the question.
<http://blogs.dlapiper.com/employmentgermany/2015/04/02/independent-contractor-or-employee-that-is-the-question/> (obiskano: 30.6.2016).
- HMRC. 2014. Employment Status Indicator. Dosegljivo na:
<https://www.gov.uk/guidance/employment-status-indicator> (obiskano: 30.6.2016).
- ILO. 2006. R198 - Employment Relationship Recommendation, 2006 (No. 198) Dosegljivo na:
http://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:R198 (obiskano: 30.6.2016).
- ILO. 1998. Contract labour. Report V (1) 1998. Dosegljivo na:
<http://www.ilo.org/public/english/standards/relm/ilc/ilc86/rep-v.htm>(obiskano: 30.6.2016).
- ILO. 2013. Regulating the employment relationship in Europe: A guide to Recommendation No. 198 Dosegljivo na:
http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/@ed_dialogue/@dialogue/documents/publication/wcms_209280.pdf (obiskano: 30.6.2016).
- IR35 Test. Dosegljivo na: http://www.contractorcalculator.co.uk/IR35_Test_Start.aspx (obiskano: 30.6.2016).
- Komisija Evropskih skupnosti. 2006. Zelena Knjiga: Posodabljanje delovnega prava za soočanje z izzivi 21. stoletja. Bruselj. 22.11.2006, COM(2006) 708 konč.
- L&E Global. 2014. Employees vs Independent Contractors; Understanding Distinction Between Contractors and Employees and the Recharacterization of a Contractor into

- an Employee. Dosegljivo na: <http://knowledge.leglobal.org/wp-content/uploads/LE-Global-Annual-Publication-2014.pdf> (obiskano: 30.6.2016).
- Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. 2014. Pravna zaščita ekonomsko odvisnih oseb v Zakonu o delovnih razmerjih. Dosegljivo na: http://www.mddsz.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/archive/2014/1/select/sporocilo_za_javnost/article/1966/7333/(obiskano: 30.6.2016).
- Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. 2016. Seznanitev Vlade Republike Slovenije s Poročilom o delu Inšpektorata Republike Slovenije za delo za leto 2015 – predlog za obravnavo št. 0143-25/2016 z dne 9. 6. 2016. Dosegljivo na: [http://84.39.218.201/MANDAT14/VLADNAGRADIVA.NSF/18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54/ad4f4a61cf1ffa29c1257fdb0026f8ec/\\$FILE/LP_IRSD_2015-VG_P.pdf](http://84.39.218.201/MANDAT14/VLADNAGRADIVA.NSF/18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54/ad4f4a61cf1ffa29c1257fdb0026f8ec/$FILE/LP_IRSD_2015-VG_P.pdf)(obiskano: 30.6.2016).
- Ministrstvo za finance. 2006. Pojasnilo MF, št. 103-22/2006/18. Davčna obravnava dohodkov nepoklicnih občinskih funkcionarjev. Dosegljivo na: <https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1874>(obiskano: 10.7.2016).
- OECD. 2000. The partial renaissance of self-employment. Chapter 5. V: OECD Employment outlook. Paris. Dosegljivo na: <https://www.oecd.org/employment/emp/2079593.pdf>(obiskano: 30.6.2016).
- Veršnik, Nina. 2004. Rešitve za izboljšanje davčne morale in miselnosti v državi. V: Finance, št. 228. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Vrhovno sodišče RS. 2008. Sklep VIII Ips 337/2006 z dne 15.1.2008. Dosegljivo na: http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/30598/(obiskano: 30.6.2016).
- Vrhovno sodišče RS. 2011. Sodba X Ips 425/2010 z dne 31.03.2011. Dosegljivo na: http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/2010040815258385/ (obiskano: 30.6.2016).

DELOVNI ŽIVLJENJEPIS

Zaključila sem Splošno in strokovno gimnazijo v Velenju ter diplomirala s cum laude ocenjeno diplomsko nalogo Pravni in etični vidiki raziskav na izvornih zarodkovih celicah na Pravni fakulteti v Ljubljani.

Od leta 2008 sem zaposlena pri družbi TMF d.o.o., ki je del mednarodne Skupine TMF z več kot 100 pisarnami v več kot 80 državah. Našim strankam, večinoma družbam in podružnicam v tuji lasti, samostojno svetujem na področju delovnega, davčnega in gospodarskega prava in skrbim za skladnost glede preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma.

IZJAVA

Podpisana Marjanca Lenkič, vpisna številka 71158652

izjavljam,

da je magistrska naloga z naslovom Določanje neodvisnega razmerja med izplačevalcem in prejemnikom dohodka za davčne namene:

- rezultat lastnega raziskovalnega dela,
- da so rezultati korektno navedeni in
- da nisem kršila avtorskih pravic in intelektualne lastnine drugih.

Podpis:
