

ODVISNO IN NEODVISNO OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI PO ZDDV-1

Pojasnilo DURS, št. 4230-73/2009, 13. 3. 2009

Davčni zavezanec navaja primer slikarja, ki je imel status samozaposlenega v kulturi, ki je ta status izgubil zaradi upokojitve in je prenehal biti nosilec dejavnosti oziroma zavezanec za davek od dohodka iz dejavnosti. Do upokojitve je bil tudi zavezanec za davek na dodano vrednost. Od upokojitve dalje pa se njegovi dohodki za umetniške stvaritve dohodninsko obravnavajo kot dohodki za stvaritev avtorskega dela po drugem odstavku 38. člena ZDoh-2. Pri tem se postavlja vprašanje:

Ali je tak zavezanec še naprej zavezanec za davek na dodano vrednost in, ali je potrebna nova presoja glede zavezanosti za DDV? Ali se od dohodkov, ki jih osebe prejemajo za svoje umetniške stvaritve, obračunava DDV?

Odvisnost oziroma neodvisnost razmerja za namene izvajanja ZDDV-1 je potrebno presojati glede na vsebino opravljene storitve v vsakem konkretnem primeru posebej. Ob tej presoji se lahko smiselno uporabijo kriteriji, ki jih določa druga točka tretjega odstavka 35. člena ZDoh-2, in na podlagi katerih se določi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev.

Po določbi prvega odstavka 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti.

Pogoj, da oseba opravlja ekonomsko dejavnost neodvisno, iz kroga davčnih zavezancev na podlagi četrtega odstavka 5. člena ZDDV-1 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.

Za neodvisno opravljanje dejavnosti se tako ne štejejo aktivnosti, ki jih posameznik opravlja na podlagi pogodbe o zaposlitvi in tudi vse aktivnosti, ki se opravljajo na podlagi drugačnih pogodb in pri katerih izvajalec ni samostojen pri izvajanju dela. ZDDV-1 za presojo posameznega razmerja z vidika samostojnosti pri opravljanju dela navaja nekatere kriterije, in sicer: nadzor in navodila v zvezi z delom, način opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in druge odgovornosti delodajalca, ki kažejo na odvisno oziroma neodvisno opravljanje dela.

Pri presoji, ali davčni zavezanec opravlja katerokoli dejavnost odvisno ali neodvisno je potrebno izhajati iz vsebine posameznih storitev oziroma poslov, ne glede na to, kakšna pogodba je sklenjena.

Upravno sodišče je v sodbi U 326/2005 presojalo, ali gre pri delu stečajnih upraviteljev za neodvisno ali odvisno opravljanje dejavnosti. Ker ne ZDDV ne Pravilnik ne določata kriterijev za odvisno in neodvisno razmerje, je po presoji sodišča, ali gre za neodvisno ali odvisno opravljanje dejavnosti, potrebno izhajati iz vsebine posameznih storitev oziroma poslov, ne glede na to, kakšna pogodba je sklenjena med naročnikom in izvajalcem. Ob tej presoji se po mnenju sodišča smiselno lahko uporabi tudi določba 18. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04 do 139/04), ki določa kriterije, na podlagi katerih se določi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev. Upravno sodišče je razsodilo, da je pri oceni narave dela stečajnega upravitelja treba upoštevati zlasti položaj stečajnega upravitelja v razmerju do stečajnega senata in do predsednika stečajnega senata.

Sedaj veljavni Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08)

kriterije za presojo odvisnosti pogodbenega razmerja določa v 2. točki tretjega odstavka 35. člena. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje 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.

Odvisnost oziroma neodvisnost razmerja za namene izvajanja ZDDV-1 je potrebno presojati glede na vsebino opravljene storitve v vsakem konkretnem primeru posebej. Ob tej presoji se lahko smiselno uporabijo kriteriji iz druge točke tretjega odstavka 35. člena ZDoh-2, s pomočjo katerih se določi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev.

V povezavi z opisano problematiko, bi nam pri presoji odvisnega oziroma neodvisnega razmerja lahko bile v pomoč sodbe Evropskega sodišča v zvezi z delom notarjev, izterjevalci dolgov in identifikacija za namene DDV fizične osebe, ki je v odvisnem razmerju s svojim podjetjem, davčnim zavezancem za DDV. Iz sodb, navedenih v nadaljevanju, je razvidno, da je sodišče v vsakem konkretnem primeru presojalo vsebino posamezne storitve.

Evropsko sodišče je v sodbi C-235/85 v zvezi z delom notarjev odločilo, da opravljajo delo neodvisno. Pri tem je razložilo, da dejstvo, da notarje nadzira javni organ, in da je plačilo definirano s tarifo, nista zadostna podlaga za opredelitev, da je oseba s pravnimi vezmi vezana na delodajalca.

V sodbi C-202/90 v zvezi s pobiralci davkov, ki davke pobirajo za občino, je sodišče odločilo, da je direktivo potrebno razlagati tako, da pobiralci davkov opravljajo dejavnost neodvisno. Pobiralci davkov od občine niso prejeli plače in nanjo niso vezani s pogodbo o zaposlitvi. Delo si samostojno organizirajo, v roku, ki je določen z zakonom, zagotovijo osebje, opremo in material za opravljanje svoje dejavnosti. Na občino so vezani le v toliko, da jim le-ta lahko daje navodila in nadzira njihovo delo. Vendar nadzor nad izvajalcem storitev ni odločilni kriterij. Tudi glede plačila ni povezave med občino in pobiralci davkov, saj le-ti sami nosijo ekonomska tveganja svoje dejavnosti, njihov dobiček pa je odvisen ne le od pobranih davkov, temveč tudi od stroškov, ki jih imajo v zvezi z delovno silo in opremo važno za njihovo dejavnost. Odločilni kriterij je obveznost, ki izhaja iz pogodbenih razmerij nastalih do pobiralcev dolgov med opravljanjem njihove dejavnosti in njihova odgovornost za škodo povzročeno tretjim osebam, kadar ne delujejo kot predstavniki občine.

V sodbi C-355/06 pa je obravnavano vprašanje, ali se fizična oseba, ki opravlja v imenu in za račun neke družbe, ki je davčna zavezanka, vsa dela v skladu s pogodbo o zaposlitvi, ki jo je sklenila s to družbo, in je poleg tega tudi njen edini družbenik, poslovodja in zaposleni, šteje za davčno zavezanko v smislu Šeste direktive. Sodišče je odločilo, da ta fizična oseba sama ni davčna zavezanka v smislu člena 4(1) Šeste direktive. V takem primeru se namreč za fizično osebo ne more šteti, kot da neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost v smislu slednje določbe, ker je med njo in družbo v zvezi z delovnimi pogoji, plačilom in obveznostmi delodajalca treba priznati obstoj odnosa delodajalca in delojemalca.

V opisanem primeru se je slikar upokojil in prenehal biti nosilec dejavnosti ter zavezanec za namene DDV, vendar pa po upokojitvi še prodaja svoje umetniške stvaritve in v zvezi z njimi prejema dohodke za stvaritev avtorskega dela iz drugega odstavka 38. člena ZDoh-2. Z vidika ZDDV-1 slikar, ki je sicer upokojen, vendar pa kot fizična oseba prodaja slike, opravlja **neodvisno dejavnost**.

Kot je že navedeno, je zavezanec za namene DDV vsaka oseba, tudi fizična, ki samostojno opravlja dejavnost. Na podlagi prvega odstavka 94. člena ZDDV-1 je kot mali

davčni zavezanec oproščen obračunavanja DDV, dokler ne preseže zneska 25.000 eurov obdavčljivega prometa v zadnjih 12 mesecih. Ko preseže ta prag prometa, se mora slikar identificirati za namene DDV ter od prodanih slik obračunavati DDV.

Davčna uprava je leta 2005 izdala pojasnilo [»Obračunavanje DDV in dohodki iz zaposlitve po novem Zakonu o dohodnini« št. 42601-2/2005, z dne 26. 1. 2005](#), v katerem je zavzela stališče, da je potrebno pri izvajanju ZDDV, ko gre za opredelitev dohodkov iz odvisnega ali neodvisnega razmerja upoštevati Zakon o dohodnini, in sicer: »Glede na to, da z uveljavitvijo novega Zakona o dohodnini slovenska davčna zakonodaja sledi Šesti direktivi, menimo, da je Zakon o dohodnini potrebno upoštevati tudi pri izvajanju 13. člena ZDDV. Zakon o dohodnini je uzakonil prej navedene kriterije, hkrati pa nekatere vrste dohodkov uvrstil med dohodke iz zaposlitve, torej med dohodke iz odvisnega razmerja. Od 1. 1. 2005 tako tudi Zakon o dohodnini uvaja pojma »odvisno« in »neodvisno« razmerje pri opravljanju dela in storitev (opravljanju dejavnosti) ter pojem dohodek iz zaposlitve. Opredelitev odvisnosti oziroma neodvisnosti opravljanja dejavnosti po Zakonu o dohodnini se tako upošteva tudi pri izvajanju 13. člena ZDDV.» Ob tem naj pripomnimo, da se je s 1. 1. 2007 začel uporabljati novi Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08) in tudi Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07).

V zvezi s stališčem, zavzetim v tem pojasnilu poudarjamo, da je za namene izvajanja ZDDV-1 potrebno presojati vsebino opravljene storitve v vsakem konkretnem primeru posebej. Ob tej presoji se lahko smiselno uporabijo kriteriji, ki so določeni v drugi točki tretjega odstavka 35. člena ZDoh-2, na podlagi katerih se presodi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev. V zvezi s tem poudarjamo, da tudi, ko se neko razmerje po ZDoh-2 obravnava kot odvisno, to še ne pomeni, da za namene DDV ne gre za neodvisno razmerje.

Za opredelitev dohodkov z vidika opravljanja neodvisne dejavnosti po ZDDV-1 se torej ne more upoštevati določb ZDoh-2, kot je navedeno v pojasnilu iz leta 2005, lahko pa se pri presoji smiselno uporabi kriterije, ki so določeni v tem zakonu. Z izdajo tega pojasnila postane [pojasnilo št. 42601-2/2005, z dne 26. 1. 2005](#), brezpredmetno.