

PLAČILO POSEBNEGA DAVKA NA DOLOČENE PREJEMKE OD IZPLAČIL PO MANDATNI POGODBI

Pojasnilo DURS, št. 4259-1/2011, 24. 1. 2011

Zavezanec je posredoval vprašanje glede plačila posebnega davka na določene prejemke ob izplačilu po mandatni pogodbi. V zvezi z vprašanjem odgovarjamo na podlagi pojasnila Ministrstva za finance.

Izplačilo fizični osebi na podlagi sklenjene mandatne pogodbe je obdavčeno s posebnim davkom na določene prejemke, če ne gre za storitev, doseženo v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti ali storitev, ki je po Zakonu o posebnem davku na določene prejemke izrecno oproščena plačila tega davka.

Posebni davek na določene prejemke je bil uveden z Zakonom o posebnem davku na določene prejemke - ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97), sprejetim leta 1993. Namen uvedbe posebnega davka je bil dodatno davčno obremeniti dohodke iz opravljanja storitev, ki niso doseženi v okviru enega od razmerij oziroma organiziranj, ki so podlaga za vključitev v sistem socialnega zavarovanja (npr. v okviru delovnega razmerja). Od dohodkov iz delovnega razmerja, sklenjenega na podlagi pogodbe o zaposlitvi, se plačujejo bistveno višji prispevki za socialno varnost kot od dohodkov, doseženih za opravljanje storitev na drugih pravnih podlagah. Takšna obravnava dohodkov iz opravljanja storitev izven reguliranih razmerij oziroma organiziranj je omogočala izognitev solidarnostnemu elementu sistema socialnega zavarovanja, obenem pa je bilo, v nasprotju s temeljnimi cilji delovnopravne in statusnopravne zakonodaje, vzpodbujano opravljanje dela oziroma storitev v ne-reguliranih razmerjih oziroma organiziranjih.

V prvem odstavku 3. člena ZPDDP je določeno, da je osnova za obračun in plačilo davka vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu po zakonu o delovnih razmerjih in zakonu o obligacijskih razmerjih. V tretjem odstavku istega člena je določeno, da se za opravljeno storitev po prvem odstavku tega člena ne šteje:

- izplačilo fizični osebi, ki opravlja funkcijo na podlagi imenovanja državnega ali drugega organa v skladu z zakonom oziroma drugim aktom,
- izplačilo fizični osebi, ki opravi storitev na podlagi napotitve upravnega organa v skladu z zakonom,
- izplačilo fizični osebi na podlagi napotitve oziroma poziva na določeno opravilo s strani državnega ali drugega organa,
- izplačilo nagrad in povračil stroškov fizični osebi, ki prostovoljno oziroma na podlagi vabila ali poziva sodeluje v prostovoljnih, ljubiteljskih, humanitarnih, invalidskih, izobraževalnih, zdravstvenih, kulturnih, športnih, raziskovalnih dejavnostih ter v dejavnostih društev in njihovih zvez, zaradi uresničevanja ciljev oziroma namenov, zaradi katerih so društva ustanovljena, ne pa v okviru opravljanja gospodarskih dejavnosti po 10. členu Zakona o društvih (Uradni list SRS, št. 37/74 in 42/86), ter v sindikalnih in strankarskih dejavnostih, pod pogojem, da izplačila nagrad ne presegajo 150.000 tolarjev (625,94 EUR) letno, povračilo stroškov v zvezi z opravljanjem storitve pa ne presega višine, ki je določena s predpisom vlade.

V četrtem odstavku 3. člena ZPDDP je določeno, da se za opravljeno storitev po prvem odstavku tega člena ne šteje izplačilo fizični osebi za uporabo avtorskega dela na podlagi avtorskih pogodb.

Storitve, pri katerih se davek ne plačuje, so navedene tudi v 4. členu ZPDDP. Po tem členu se davek ne plačuje od izplačil za začasno ali občasno opravljanje dela učencev in študentov, prejetih preko študentskih ali mladinskih organizacij, ki opravljajo dejavnost

posredovanja dela na podlagi pogodbe o koncesiji, v skladu s predpisi na področju zaposlovanja. Prav tako se davek ne plačuje od izplačil za občasno ali začasno nego oziroma pomoč invalidom, ki jih fizičnim osebam izplačujejo invalidske organizacije.

Skladno s 4. členom ZPDDP se davek ne plačuje tudi od izplačil za spravilo pridelkov v okviru sezonskih del na področju hmeljarstva, sadjarstva in vinogradništva, ki jih fizičnim osebam izplačujejo pravne osebe ali zasebniki, registrirani za opravljanje navedenih dejavnosti, od izplačil pri sezonskem tradicionalnem izlovu cipljev in drugih rib, ki se pojavijo hkrati z njimi, ki jih fizičnim osebam izplačuje koncesionar, registriran za opravljanje navedene dejavnosti.

V času uvedbe ZPDDP sta veljala Zakon o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 14/90) in Zakon o obligacijskih razmerjih – ZOR (Uradni list RS, št. 29/78 in naslednji). Skladno s 619. členom ZOR se s podjemno pogodbo 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.

Skladno s prvim odstavkom 107. člena ZDR lahko organizacija oziroma delodajalec s prevzemnikom del sklene pogodbo o delu za opravljanje začasnih ali občnih del, ki se glede na delovni proces ne opravljajo kot stalno ali nepretrgano delo, temveč trajajo le določen krajši čas, ali so potrebna le od časa do časa in se opravljajo največ 90 dni v posameznem koledarskem letu in za opravljanje kratkotrajnejših del, vendar ne več kot 10 ur na teden.

Kot ugotavlja tudi avtor komentarja k 107. členu ZDR (Komentar republiškega Zakona o delovnih razmerjih, Ljubljana, 1990), se pogodba o delu, na katero oz. kakršno se sklicuje 107. člen, nanaša na delovno pogodbo (*locatio conductio operatum*) in ne na podjetniško pogodbo (*locatio conductio operis*), medtem ko sta v ZOR s pogodbo o delu pokriti obe. To je mogoče zaključiti tako na podlagi same dikcije določbe prvega odstavka 107. člena (pogodba o delu za opravljanje začasnih oziroma občnih del) kot tudi na podlagi namena 107. člena (odstop od pravila, da morajo biti osebe, ki v odvisnem razmerju opravljajo delo, v delovnem razmerju in posledično podvržene delovnopravnemu varstvu).

Glede na navedeno, je treba kot pogodbo o delu, določeno v 3. členu ZPDDP, šteti tako pogodbo, s katero se izvajalec zaveže, da bo določeno delo opravljal (pri čemer ni odgovoren za končni rezultat), kot tudi pogodbo, s katero se zaveže, da bo določeno delo oziroma storitev opravil (pri čemer je odgovoren za končni rezultat). Obligacijski zakonik - OZ (Uradni list RS, št. 83/01), ki je nadomestil ZOR, ureja pogodbo o naročilu oziroma mandatno pogodbo, kot pogodbeno obveznost, kjer ima izvajalec pogodbeno obveznost, ki ima naravo obligacije prizadevanja. Pri tem je treba poudariti, da je ne glede na to, da ima, mandatarjeva obveznost značilnost obligacije prizadevanja, nesporno, da je izpolnitveno ravnanje prevzemnika naročila – enako kot izpolnitveno ravnanje podjemnika v primeru pogodbe o delu – storitev.

Glede na to, da so v drugem in tretjem odstavku 3. člena ZPDDP eksplicitno določene izjeme od splošnega pravila v prvem odstavku istega člena (z dodatnim davkom so obdavčeni dohodki za opravljene storitve na podlagi pogodbe o delu), pri čemer bi bile, ob tolmačenju, da se dikcija »opravljene storitve na podlagi pogodbe o delu« nanaša zgolj na storitve, opravljene na podlagi sklenjene pogodbe, ki v vseh sestavinah popolnoma ustreza istoimenskemu nominatnemu kontraktu po ZDR oziroma OZ, takšne izjeme nepotrebne, je po mnenju Ministrstva za finance treba za »opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu« šteti vsako storitev opravljeno na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti.

Obravnavanje izplačil po mandatni pogodbi v davčne namene, enako kot izplačil po podjemni pogodbi, tudi preprečuje neutemeljeno diskriminacijo med zavezanci, katerih pogodbene obveznosti imajo naravo obligacije prizadevanja in zavezanci, katerih pogodbene obveznosti imajo naravo obligacije rezultat.