



ZDRAVNIŠKA ZBORNICA SLOVENIJE
MEDICAL CHAMBER OF SLOVENIA

Dunajska cesta 162, 1000 Ljubljana

✉ gp.zzs@zszs-mcs.si

📞 +386 (0) 1 30 72 100



014-21/2025-2

Finančna uprava Republike Slovenije

Številka: 014-21/2025-2

Datum: 27. 02. 2025

ZADEVA: Davčna tveganja in nepravilnosti pri pogodbenih razmerjih s samostojnimi podjetniki v zdravstvu v luči sodbe Vrhovnega sodišča opr. št. VSRS Sodba X Ips 11/2024 z dne 29.01.2025

Spoštovani,

Na Zdravniško zbornico Slovenije (v nadaljevanju: Zbornica) ste naslovili dopis št. DT 061-307/2024-1 z dne 21. 08. 2024, v katerem ste opozorili na domnevna davčna tveganja in nepravilnosti pri pogodbenih razmerjih s samostojnimi podjetniki v zdravstvu. Hkrati je Zbornica seznanjena, da potekajo poostreni nadzori nas samostojnimi podjetniki v zdravstvu, ki sodelujejo z drugimi izvajalci zdravstvene dejavnosti.

Zbornica vas v zvezi z navedenim seznanja s sodbo Vrhovnega sodišča opr. št. VSRS Sodba X Ips 11/2024 z dne 29.01.2025.

Vrhovno sodišče v predmetni sodbi poudari, da davčni zavezanci niso dolžni poslov voditi tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države, in tudi, da je treba mejo med dopustno davčno optimizacijo in nedovoljenim davčnim izogibanjem ugotoviti in presoditi ob celoviti presoji vseh okoliščin posameznega primera. Razložilo je, da sklenitev posameznega dopustnega pravnega posla, ki ga je zakonodajalec uredil za uresničitev določenih predvidenih pravnih in ekonomskih posledic, pri čemer te posledice skladno z namenom pravnega posla (causa) tudi nastanejo, sama po sebi še ne more pomeniti zlorabe predpisov in nedovoljenega davčnega izogibanja. Zato mora presoja o nedovoljenem davčnem izogibanju temeljiti na ugotovitvi, da je davčni zavezanec skupaj z drugimi osebami oblikoval pravna razmerja brez pravega poslovnega namena, to je s ciljem vzpostavitve posebnih okoliščin, ki vodijo do drugačnega obdavčenja od tistega, ki sicer nastopi ob običajnem sklepanju oziroma izvajanju pravnih poslov med razumnimi subjekti. Gre za oblikovanje vsebinsko praznega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki

vodi do uporabe drugega davčnega predpisa od tistega, ki bi bil ob odsotnosti takega konstrukta uporabljen za obdavčenje. Prav s tem pa nastane enemu od subjektov, udeležnemu v taki umetni shemi, davčna korist, ki šteje za neupravičeno, saj je nasprotna temeljnemu namenu zakonodajalca, ki je za določeno vrsto pravnih poslov predvidel obdavčenje, ki bi nastopilo ob odsotnosti nedovoljenega davčnega izogibanja. Sklenitev le enega pravnega posla tako ne more šteti za takšen umeten pravni konstrukt, ki bi pomenil zlorabo predpisov in vodil do neupravičene davčne koristi, da bi bilo mogoče uporabiti možnost drugačnega obdavčenja na podlagi četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Obdavčenje tudi v tem primeru nastopi ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi ekonomskih dogodkov, ki izhajajo iz tega pravnega posla. Če pa želi zakonodajalec z obdavčitvijo določenega pravnega posla pridobiti davčne prihodke ali preko obdavčenja usmerjati ravnanje fizičnih in pravnih oseb, mora biti takšna obdavčitev tega pravnega posla izrecno vnaprej določena z zakonom, skladnim z načelom jasnosti in pomenke določnosti (147. člen Ustave)

Za zlorabo predpisov torej gre, ko davčni zavezanci z namenom zmanjšanja svoje davčne obremenitve sklepajo pravne posle in ustanavljajo pravna razmerja, ki nimajo samostojne gospodarske vsebine, kar pomeni, da je oblikovani pravni konstrukt vsebinsko prazen. Vrhovno sodišče je v svoji dosednji sodni praksi tudi preciziralo, da morata biti za obstoj zlorabe na davčnem področju podana objektivni in subjektivni element. Objektivni element je podan, če iz vseh objektivnih okoliščin izhaja, da čeprav so bili spoštovani vsi formalni pogoji, določeni v posameznem predpisu, ki ga pri sklepanju pravnih poslov uporabi davčni zavezanec, cilj, ki mu ta predpis sledi, ni bil dosežen. Za obstoj subjektivnega elementa pa mora iz vseh objektivnih okoliščin izhajati, da je bistven namen tovrstnih transakcij pridobiti neupravičeno davčno ugodnost.

Iz navedenih stališč izhaja, da davčni organ ugotavljanja zlorabe ne sme opreti na presojo, da bi davčni zavezanec s plačnikom davka lahko sklenil drugačno pogodbo (za opravljanje dela), tako, na podlagi katere bi lahko bili odmerjeni višji davki in prispevki za socialno varnost od dejansko obračunanih in plačanih, saj je treba pri presoji zlorabe izhajati iz obstoječega dejanskega stanja in na tej podlagi ugotavljati kumulativni obstoj objektivnega in subjektivnega vidika zlorabe. Objektivni element se nanaša na vprašanje, ali z vzpostavitvijo dejstev oziroma okoliščin, ki so na podlagi določb predpisa sicer formalno dopustna, ni ali ne bo dosežen cilj oziroma namen tega predpisa (ta je v zakonu običajno ugotovljiv na podlagi uvodnih (splošnih) določb in zakonodajnega gradiva), subjektivni element pa na to, ali je stranka navedene okoliščine ustvarila umetno, to je samo z namenom, da uresniči lastno korist (da doseže čim nižjo obdavčitev), ki ji sicer ne bi pripadala (neupravičena korist). Za zlorabo torej ne gre, če sklenjeni pravni posli formalnopravno ne izpolnjujejo vseh predpisanih pogojev, lahko pa gre za neveljavne ali za navidezne pravne posle (drugi in tretji odstavek 74. člena ZDavP-2).

Upravno sodišče je v izpodbijani sodbi ugotovitev o zlorabi oziroma izogibanju drugim (nedavčnim) predpisov oprlo na naslednje dejanske okoliščine, in sicer da A. A. kot samostojni podjetnik drugih dohodkov (to je razen pri revidentki) ni dosegal, da je direktor delal izključno zanj, v njenih prostorih, z njenimi sredstvi, plačilo pa je prejemal preko izdanih računov kot samostojni podjetnik, pri čemer so bila izplačila evidentirana kot dani kredit revidentki in vrnjena podjetniku v zneskih, ki so bili potrebni za plačilo njegovih davkov in prispevkov (16. točka obrazložitve izpodbijane sodbe). Toženki je pritrdilo, da lahko poslovanje v gospodarski družbi v skladu z ZGD-1 opravlja le fizična oseba in da se temu ni mogoče izogniti s sklenitvijo pogodbe z "drugim gospodarskim subjektom", to je s pogodbo o poslovnem sodelovanju, sklenjeno s samostojnim podjetnikom, in dodalo, da toženka prav to očita revidentki, to je, da je za poslovanje in ostala dela sklenila navedeno pogodbo s samostojnim podjetnikom oziroma s fizično osebo A. A. (19. točka sodbe). Navedlo je še, da sta bili pogodbi o poslovnem sodelovanju sklenjeni samo zato, da bi se revidentka izognila plačilu davkov in prispevkov za socialno varnost za delo direktorja oziroma z namenom doseči ugodnejšo davčno obravnavo dohodkov direktorja (18. točka obrazložitve).

Te okoliščine po presoji Vrhovnega sodišča ne zadoščajo za sklepanje, da sta revidentka in A. A. kot samostojni podjetnik s sklenitvijo pogodb o poslovnem sodelovanju za nudenje oziroma opravljanje storitev, potrebnih za izvajanje njene gospodarske dejavnosti, zaobšla predpise. V zadevi namreč ni bilo ugotovljeno, da je revidentka umetna tvorba, ustanovljena brez namena opravljati gospodarsko dejavnost (kar je namen ustanavljanja gospodarskih družb po ZGD-1). Nasprotno, A. A. je z njenimi sredstvi in v njenih prostorih izvajal njeno dejavnost. Imenovani je torej dejansko opravil delo, ki je bilo predmet sklenjenih pogodb, za kar je revidentki izstavil računa, na podlagi katerih so mu bili dejansko izplačani določeni zneski. Pri tem tudi na strani samostojnega podjetnika ni bilo ugotovljeno, da se s takim načinom delovanja kot v obravnavanem primeru ne uresničuje namen ZGD-1 ali drugega zakona, ki bi prepovedoval sklepanje pogodb o poslovnem sodelovanju kot pogodb civilnega prava med samostojnim podjetnikom in njegovo (enoosebno) gospodarsko družbo za opravljanje del, ki sodijo v dejavnost te družbe, oziroma da bi za opravljanje tovrstnih del nalagal samostojnemu podjetniku (in s tem tudi revidentki kot pogodbeni stranki) sklenitev točno določene pogodbe, npr. pogodbe o zaposlitvi.

Vrhovno sodišče je zaključilo, da je opravljanje dela samostojnega podjetnika za gospodarsko družbo dovoljeno na podlagi sklenitve ustreznega pravnega posla, če ga zakon izrecno ne prepoveduje, in torej ne glede na to, ali je družbenik (ali delničar itd.) te pravne osebe samostojni podjetnik, ki želi za to pravno osebo opraviti delo in za to prejeti plačilo. Takega dela tako ni mogoče šteti za nedovoljeno davčno izogibanje, kar bi omogočalo drugačno obliko obdavčenja. Ob tem Vrhovno sodišče sicer ne izključuje možnosti, da bi tovrstni pravni posel skupaj z drugimi predstavljal umetno shemo, ki bi ob izpolnjevanju zakonskih zahtev četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 omogočala uporabo

tega instituta, vendar morajo biti te (dodatne) okoliščine ugotovljene v vsakem primeru posebej. Celo v primeru ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja pa davčni organ ne more kot predhodno vprašanje ugotavljati obstoja delovnega razmerja, kot to izhaja iz izpodbijane sodbe, in je drugačno stališče neutemeljeno.

Zbornica ugotavlja, da so stališča, ki ste jih navedli v dopisu št. DT 061-307/2024-1 z dne 21. 08. 2024, v nasprotju s predmetno sodbo Vrhovnega sodišča. Zbornica vas posledično poziva k preklicu podanih stališč in k uskladitvi s sodbo Vrhovnega sodišča. V tem oziru Zbornica pričakuje tudi ustavitev vseh postopkov, ki jih vodite zoper samostojne podjetnike in druge izvajalce v zdravstvu.

S spoštovanjem,

Pripravi-a:
Larisa Vrtačnik Jarc, mag. prav.
Pravnik I



Peter Renčel univ. dipl. prav.
Vodja oddelka za pravne zadeve



Tina Šapec, univ. dipl. prav.
Generalna sekretarka



Vročiti: Finančna uprava Republike Slovenije, gfu.fu@gov.si