

Finančna uprava Republike Slovenija  
Šmartinska cesta 55  
1000 Ljubljana

Ministrstvo za finance  
Župančičeva ulica 3  
1000 Ljubljana

Ministrstvo za kulturo  
Maistrova ulica 10  
1000 Ljubljana

Ljubljana, 12. 1. 2022

## **Poziv k umiku zakonsko neskladne interpretacije davčne obravnave prispevkov za socialno varnost samozaposlenih v kulturi**

Spoštovani,

v Društvo Asociacija, ki je zagovorniška mreža na področju kulture, vas pozivamo, da **umaknete in prekličete zakonsko neskladno davčno obravnavo prispevkov za socialno varnost samozaposlenih v kulturi**, ki jo je Finančna uprava Republike Slovenije (nadalje FURS) prvikrat za leto 2020 napovedala v Brošuri o dohodku iz dejavnosti (FURS: februar 2021, poglavje 5, od strani 12 naprej), nato za leto 2020 preklicala ter njeno uveljavitev z enako utemeljitvijo napovedala za leto 2021<sup>1</sup>.

1. Uvodoma navkljub zavedanju, da je dejstvo naslovnikom znano, izpostavljamo, da navodila, pojasnila ter druge oblike pisnih mnenj, ki jih izdaja FURS, niso pravni vir. Zavezujoča materialnopravna podlaga so le zakoni in na njih temelječi predpisi. Da pojasnila FURS niso pravni vir, jasno izhaja tudi iz drugega odstavka 13. člena Zakona o davčnem postopku, tako pa je bilo tako tudi že odločeno v sodni praksi.<sup>2</sup>

2. Upošteva predhodno izpostavljeno dejstvo, trdimo, da do ključnega in hkrati zakonsko neskladnega razhajanja med interpretacijo FURS in veljavnim Zakonom o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) prihaja na ravni obravnave narave obdavčevanja pomoči in subvencij, ki jih ZDoh-2 obravnava v 20. členu zakona. Uvodno določilo zadevnega člena namreč eksplicitno določi, da se od vseh oblik subvencij, ki so opredeljene v točkah 20. člena ZDoh-2, dohodnina ne plača.

3. Trdimo, da FURS v svoji interpretaciji povsem brez pravne podlage in arbitrarno uveljavlja interpretacijo, da gre pri pomočeh in subvencijah za oprostitev obdavčevanja prispevkov za socialno varnost, ki naj se realizira na specifičen način, in sicer pri samozaposlenih, ki uveljavljajo dejanske odhodke drugače kot pri samozaposlenih, katerih odhodki so normirani<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Vir: <https://www.gov.si/novice/2021-05-07-sprememba-veljavnosti-stalisca-glede-davcne-obravnave-oprostitvev-prispevkov-za-socialno-varnost-pri-normirancih/>

<sup>2</sup> Glej npr.: sodba VS RS X Ips 76/2014 z dne 23. 4. 2015).

<sup>3</sup> Citiramo iz vira, navedenega v opombi št. 1: »Gre za stališče, po katerem se prispevki, plačani s strani države, pri normirancih ne izvemajo iz davčnega obračuna. Za zavarovane, ki so zavarovani kot samozaposlene osebe, se namreč oprostitev prispevkov realizira preko določitve davčne osnove, ki je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med dejanskimi prihodki in dejanskimi ali normiranimi odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Na podlagi računovodske

4. ZDoh-2 namreč v primeru zadevnih pomoči in subvencij na nobenem mestu ne zapoveduje načina, kako se ali naj se oprostitev plačila dohodnine realizira, temveč gre uvodno določilo, kot trdimo, pravilneje brati v smislu, da so zadevne subvencije in pomoči (kot priznani prihodki upravičencev) v celoti neobdavčljive oziroma se dohodnine na zadevne pomoči ne plača v nobenem primeru. Vsakršna koli interpretacija, kako naj bi se zadevna oprostitev realizirala na odhodkovni strani, je, kot vnovič poudarjamo, brez pravne podlage in je zavajajoča.

5. V nasprotju s prikazom FURS, trdimo, da je v primeru, ko gre zadevni člen (in druge sorodne člene) ZDoh-2, povsem postranskega pomena, ali bi kateri koli od upravičencev do subvencij in pomoči iz zadevnega člena (med drugimi mlade družine v procesu prvega reševanja stanovanjskega vprašanja, socialno ogroženi, ki so upravičeni do državnih prejemkov in pomoči ter tudi samozaposlenih v kulturi) pri hipotetičnem letnem davčnem obračunu to subvencijo ali pomoč moral sicer uveljavljati kot davčno priznani odhodek ali dobiček. Če konkretiziramo, ZDoh-2<sup>4</sup> na nobenem mestu študentu iz 1. točke 25. člena zadevnega zakona ne nalaga, naj prejemek porabi za nakup šolskih potrebščin; lahko ga naloži tudi na varčevalni račun. Do pomoči v obliki štipendije je upravičen, ker izpolnjuje pogoje zanjo<sup>5</sup>, tudi morebiti zapovedana namembnost rabe državne pomoči pa ne razveljavi določila, da se dohodnine od subvencije ne plača. Uvodno določilo 20. člena ZDoh-2 se lahko in mora v vseh točkah člena realizirati zgolj na način, da pri letnih obračunih vsi upravičenci do v členu opredeljenih subvencij in pomoči sledijo pri obračunu svoje davčne osnove v celoti izvzamejo. V nasprotnem primeru so samozaposleni v kulturi, ki so normiranci, v davčno neenakopravnem položaju ne zgolj z samozaposlenimi v kulturi, ki uveljavljajo dejanske stroške, temveč tudi s prejemniki drugih oblik pomoči, v neenakopravnem položaju pa so, prvič, zaradi same narave in oblike prejete pomoči oziroma subvencije ter, drugič, zaradi odločitve za poenostavitve administrativnega bremena.

7. Glavni cilj zakonodajne ureditve, da lahko, ko gre za dohodek iz dejavnosti, zavezanec v skladu z določbami 48. člena ZDoh-2 pri ugotavljanju davčne osnove davčnega leta upošteva normirane odhodke v višini, določeni v 59. členu istega zakona, je namreč bil »administrativna razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter pri tem spodbujanje malega podjetništva« ter »zmanjšanj[e] fiksnih stroškov vodenja poslovnih knjig«. <sup>6</sup> Prav administrativna razbremenitev in zmanjšanje stroškov vodenja poslovnih knjig sta dejavnika, ki umetnike in druge ustvarjalce v kulturi, katerih poklicnost je prispevati k izjemnosti in razvoju domače kulture, čeravno v dohodkovno nezavidljivem položaju, prepriča, da se odločajo za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Sporna interpretacija FURS samozaposlene v kulturi, ki jim prispevke plačuje država iz proračuna za kulturo,

---

operacije priznavanja odhodkov iz naslova plačanih prispevkov, ki jih dejansko plača država, dobiček iz naslova pripoznanih prihodkov ne nastane, s tem pa je realizirana oprostitev iz 9. točke 20. člena ZDoh-2. Glede odhodkov se pri zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, šteje, da se je zavezanec odločil za pavšalno določanje oziroma pripoznavanje vseh odhodkov, ne glede na dejansko vrsto in višino obračunanih odhodkov, vključno z obračunanimi prispevki za socialno varnost. Prispevki se torej ne izvzemajo iz davčnega obračuna, ampak se oprostitev realizira preko pripoznave prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah.«

<sup>4</sup> In tudi računovodski predpisi ne.

<sup>5</sup> 83. člen ZUJIK kot pogoja za pravico do plačila prispevkov za socialno varnost opredeli, da delo samozaposlenega predstavlja izjemen kulturni prispevek ali njegovo delo predstavlja prispevek k razvoju področja, če gre za deficitarni poklic, sočasno pa še ne izpolnjuje pogojev za pridobitev pravice do starostne pokojnine. 85. člen ZUJIK opredeli, da lahko samozaposleni to pravico uveljavlja le, če je rezident Republike Slovenije za davčne namene in mu njegov dohodkovni položaj ne zagotavlja normalnih pogojev za delo.

<sup>6</sup> Vir: *Analiza sistema normiranih odhodkov v okviru davka od dohodkov pravnih oseb in dohodnine (dohodki iz dejavnosti)* (Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov MF, november 2016, strani 3 in 5).

zdaj sili bodisi v odpovedovanje ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov ter s tem plačilo stroškov računovodstva in dodatno administrativno delo bodisi viša njihovo davčno breme. V obeh primerih torej, kot se je nazorno izrazilo Evropsko sodišče za človekove pravice, »država z eno roko da in istočasno z drugo jemlje« (Klauz proti Hrvaški z dne 18. julij 2013).

8. Dodatno je potrebno poudariti, da je samozaposleni v kulturi, ki je »sam svoj šef« oziroma sam sebi »daje delo in ga jemlje«, po Zakonu o prispevkih za socialno varnost (ZPSV) dolžan poleg prispevka zavarovanca poravnati tudi prispevek delodajalca, pri čem ga pod že opredeljenimi pogoji in v zapovedani obliki<sup>7</sup> lahko poravnata država.<sup>8</sup> 44. člen ZDoh-2 pa v 1. točki člena, ko gre za dohodke iz delovnega razmerja, opredeli, da se obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec, v davčno osnovo ne všttevajo. Trdimo tako, da so samozaposleni, ki so normiranci in ki iz zadevnega naslova prevzemajo obveznosti tako delodajalca kot delojemalca, v primerjavi z zaposlenimi v davčno neenakopravnem položaju. Po interpretaciji FURS jim je namreč onemogočeno iz davčne osnove izvzeti del prispevkov, ki mu jih je, ker je prepoznala izjemnost njegovega umetniškega dela, poravnala država tudi v sicer za delodajalce odrejenem deležu, a ne kot delodajalec. Interpretacija FURS je torej sporna tudi v tej točki, samozaposlenim pa bi – kot velja za osebe v delovnem razmerju – moralo biti omogočeno iz davčne osnove izvzeti opredeljeni delež.

9. ZPSV v 7. členu nadalje opredeli, da se prispevki za socialno varnost delodajalcev in zavezancev iz 4. člena tega zakona, tj. zavezancev, ki nimajo plač, in prispevki delodajalcev za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje všttevajo med odhodke pred ugotovitvijo dobička. Zadevni člen podčrta notranjo neskladnost interpretacije FURS, saj člen eksplicitno obrazloži, da všttevaje prispevkov med odhodke velja za vse samozaposlene, tudi tiste, ki jim prispevkov ne krijeta država ali lokalna skupnost. Interpretacija FURS, ki pravi, da se oprostitev realizira preko računovodske operacije pripoznave prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah tako pove, da davčne oprostitve za primer, opredeljen v 9. točki ZDoh-2 pravzaprav ni, kar seveda ni skladno z 9. točko ZDoh-2. FURS opominjamo, da je med davčnimi ugodnostmi v obliki subvencij ali pomoči in odhodki potrebno jasno ločiti, razliko razumeti ter jo uveljavljati. To pa je mogoče zgolj in samo prek izvzema celotne vrednosti prispevkov za socialno varnost samozaposlenih v kulturi, ki jih država krije iz proračuna za kulturo, iz davčne osnove, pa naj bodo samozaposleni normiranci ali ne.

10. Na podlagi vsega predloženega trdimo tako, da je dosedanja in dolgoletna praksa davčne obravnave prispevkov za socialno varnost samozaposlenih v kulturi, ki ji med drugim(i) pritrjuje tudi stališče Davčne uprave Republike Slovenije<sup>9</sup> in vrstni red kategorij obrazca za letni davčni obračun<sup>10</sup>, zakonsko skladna, dopolnitev 56. člena ZDoh-2, kot jo v 5. členu Predloga zakona o dopolnitvah in spremembah Zakona o dohodnini uveljavlja Ministrstvo za finance, ki, kot obrazloži, vzpostavlja odstop od pravil računovodskega pripoznavanja odhodkov in prihodkov, nastalih v navezavi na prispevke, ki jih za

---

<sup>7</sup> Glej 83. člen ZUJIK, prvi odstavek.

<sup>8</sup> Kot delodajalec je nenazadnje obravnavan tudi, ker mora praviloma sam prevzemati stroške bolniške odsotnosti do 31. dne nezmožnosti dela zaradi bolezni.

<sup>9</sup> Glej pojasnilo DURS, št. 4212-154/2014-2, 4. 2. 2014.

<sup>10</sup> Pri obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti (DDD-DDD) zadevne prispevke vsi samozaposleni v kulturi izvzamejo v točki 2.6. Normiranec se odreče možnosti specificirati svoje realne odhodke v točki 5. Olajšave, ki jih normiranec po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb ne more uveljavljati, je mogoče uveljavljati od točke 17 naprej. Prispevki, ki jih samozaposlenim v kulturi plačuje država ali lokalna skupnost, se torej iz davčne obravnave izvzamejo že na prihodkovni strani.

zavezanca, ki opravlja dejavnost, plača država oziroma samoupravna lokalna skupnost na podlagi posebnih predpisov<sup>11</sup>, pa – ker sledi interpretaciji FURS – neutemeljena in – ker je sedanja ureditev skladna z zakonodajo – nepotrebna.

11. Dosedanja ureditev je – za razliko od aktualne interpretacije FURS – nenazadnje skladna tudi z namenom 24. člena Zakona o uresničevanju javnega interesa za kulturo, ki opredeljuje načine uresničevanja opredeljenega interesa, med katerimi je tudi priznavanje socialnih pravic (plačilo prispevkov za socialno varnost in republiška priznavalnina). Namen zakonodajalca je namreč nedvomno bil, da določeni ustvarjalci s tem, ko se jim v skladu s 83. členom ZUJIK prizna pravico do plačila prispevkov, *de facto* prejmejo celoten znesek javnega prispevka in da se nobenega zneska ne odšteje ali zadrži in tudi ne obračuna nobena posebna dajatev ali druga dajatev z enakovrednim učinkom, ki bi ta znesek znižala. Da je prav to namen ZUJIK, nenazadnje potrjuje tudi odločitev Ministrstva za finance, da z v prejšnji točki opredeljenim predlogom dopolnitve 56. člena ZDoh-2 vnovič uveljavi dosedanjo prakso.

Za morebitna dodatna pojasnila smo na voljo, ob tem pa vas pozivamo, da nas obvestite o vašem ukrepanju glede opisane problematike.

Društvo Asociacija

---

<sup>11</sup> Glej *Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini*, obrazložitev k 5. členu predloga zakona.