

DAVČNA OBRAVNAVA AVTORSKIH HONORARJEV PO NOVEM ZAKONU O DOHODNINI

Pojasnilo MF, št. 424-08-1/2003/155, 31. 12. 2004

1. V skladu z novim Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, p. 56/04, p. 62/04, p. 63/04, 80/04 in 139/04), v nadaljevanju: ZDoh-1, ki se v celoti uporablja od 1. januarja 2005 dalje, za davčno obravnavo posameznega dohodka ni relevantno poimenovanje pravnega posla, ki je podlaga za izplačilo dohodka (podjemna pogodba, licenčna pogodba, založniška pogodba, pogodba o izvedbi avtorskega dela ...), ampak način, kako je bil dohodek dosežen: ali dohodek izvira iz aktivnosti zavezanca ali iz uporabe oziroma izkoriščanja njegovega premoženja¹.

Avtorski honorar je izraz za dohodek, ki je izplačan na podlagi avtorske pogodbe. Ta dohodek je prejet:

1. za stvaritev avtorskega dela ali
2. za uporabo avtorskih del (na podlagi prenosa avtorske pravice oziroma pravice uporabe avtorskega dela na drugo osebo).

V prvem primeru je to dohodek iz dela oziroma opravljanja storitev, v drugem primeru dohodek iz uporabe oziroma izkoriščanja avtorskega dela, ko avtor prenese pravico uporabe avtorskega dela oziroma avtorsko pravico na drugo osebo. Avtorska pravica pripada avtorju na podlagi same stvaritve dela. Avtorska pravica je pravica avtorja do izkoriščanja lastnega dela. Avtorsko delo torej lahko uporablja oziroma izkorišča avtor sam ali pa prenese avtorsko pravico na drugo osebo. V tem primeru govorimo o materialnih avtorskih pravicah, ki so zlasti pravica razmnoževanja, snemanja, javnega prikazovanja, predelave ipd. Materialne avtorske pravice se prenašajo s pogodbami ali z dedovanjem.

Pri izvajanju Zakona o dohodnini, ki se je uporabljal do konca leta 2004, se je uveljavila praksa, po kateri se je vsak dohodek, izplačan na podlagi avtorske pogodbe, v celoti obravnaval kot dohodek iz avtorskih pravic, ne glede na to, ali so bili to dohodke za stvaritev avtorskega dela ali za prenos avtorske pravice na drugo osebo in ne glede na razmerje oziroma status, v katerem je posameznik ustvaril avtorsko delo. Iz dosedanje prakse je razbrati, da so med osebami, ki prejemale avtorske honorarje, predvsem:

1. zaposleni, ki poleg plačil iz delovnega razmerja hkrati od delodajalca prejemale tudi avtorski honorar;
2. občasno ali začasno pogodbeno nameščeni, ki delajo na podlagi avtorske pogodbe in prejmejo avtorski honorar;
3. osebe, ki opravljajo dejavnost in prejemale avtorski honorar;
4. osebe, ki občasno ustvarijo avtorsko delo in prenesejo pravico uporabe tega dela na drugo osebo, ki ni delodajalec (npr. oseba za napisano knjigo prenese pravico uporabe na založbo), in za to prejmejo avtorski honorar.

Navedene osebe so se nastopale kot prejemniki avtorskih honorarjev in so prijavljale dohodke iz premoženjskih pravic, čeprav je praviloma narava dohodka takšna, da izvira iz naslova opravljanja dela ali opravljanja storitev, torej iz naslova aktivnosti ali stvaritve avtorskega dela.

V skladu z ZDoh-1² se dohodki oseb, ki so do konca leta 2004 prejemale avtorske honorarje in nastopajo v različnih statusih oziroma razmerjih do delodajalcev ali izplačevalcev dohodkov, obravnavajo na naslednji način:

1. oseba, ki je v delovnem razmerju in hkrati od delodajalca prejema poleg plače tudi avtorski honorar: dohodki v celoti veljajo za dohodek iz delovnega razmerja (3. točka drugega odstavka 25. člena ZDoh -1³);

2. oseba, ki je v občasnem pogodbenem razmerju z izplačevalcem avtorskega honorarja in dela po navodilih izplačevalca, z njegovimi sredstvi in torej nastopa v odvisnem razmerju: dohodki so obdavčeni kot dohodek iz drugega odvisnega pogodbenega razmerja (drugi odstavek 26. člena ZDoh-1⁴);
3. oseba, ki samostojno opravlja dejavnost (na primer oseba, ki samostojno opravlja novinarski poklic in je vpisana v razvid samostojnih novinarjev, ali oseba, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti in je vpisana v razvid samozaposlenih na področju kulture): dohodki bodo v celoti obdavčeni kot dohodki iz opravljanja dejavnosti;
4. oseba, ki občasno ustvari avtorsko delo in prenese avtorsko pravico na drugo osebo: dohodki iz prenosa avtorske pravice bodo obdavčeni kot dohodki iz prenosa premoženjske pravice.

Davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, je dobiček, ugotovljen kot razlika med prihodki in odhodki. Prihodki in odhodki se ugotavljajo na podlagi vodenja poslovnih knjig. Zavezanci, ki ne vodijo poslovnih knjig po drugih predpisih, jih vodijo, kakor je to določeno za samostojne podjetnike posameznike. Osebe, ki so po dosedanjih predpisih prijavljale dohodke iz premoženjskih pravic in so opravljalje dejavnost, bodo vodile knjige, kakor to velja za samostojne podjetnike posameznike, in plačevale akontacijo dohodnine, kakor to velja za dejavnost. Če zavezanec ne zaposluje delavcev in njegovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih 12 mesecih, vključno z mesecem oktobrom 2004, ne presegajo 3,9 milijona tolarjev^{5,*} zavezanec v letu 2005 uveljavlja normirane odhodke v višini 25 %, vodi samo knjigo prejetih in izdanih računov in plačuje akontacijo dohodnine na način davčnega odtegljaja. Davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača plačnik davka ob izplačilu dohodkov po stopnji 25 % ali manj.

Če dohodek izvira iz odstopa pravice do uporabe oziroma do izkoriščanja materialne avtorske pravice in materialne pravice izvajalca, je takšen dohodek obravnavan kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice, pri tem pa se avtorju priznajo normirani stroški v višini 10 % dohodka. Če so izpolnjeni pogoji, ki kažejo na to, da prenos premoženjskih pravic pomeni trajno aktivnost zavezanca, se zavezanec lahko odloči, da bo to obravnavano kot dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, in bo prijavil takšno obravnavo pristojnemu davčnemu organu.

Zgoraj omenjena obravnava avtorskih honorarjev se uporablja samo za potrebe ZDoh-1⁶, avtorske honorarje z vidika drugih davkov, vključno prispevkov za socialno varnost, pa je treba obravnavati v skladu z zakonodajo, s katero so uvedene druge vrste davkov (tudi prispevki za socialno varnost).

V zvezi s prispevki za socialno varnost je Ministrstvo za finance izdalo Pojasnilo o vštevanju dohodkov iz avtorskih del iz delovnega razmerja, iz izvedb avtorskih in folklornih del iz delovnega razmerja in dohodkov, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, v osnovo za prispevke za socialno varnost (št. 428-01-7/2004/3, z dne 4. 11. 2004, ki je objavljeno v Biltenu Davčne uprave RS, št. 8-9 in na spletnih straneh Davčne uprave RS⁷). Po tem pojasnilu je pri plačevanju prispevkov za socialno varnost treba izhajati iz pravnoformalnega razmerja, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje, v osnovo za plačilo prispevkov pa so vključeni samo tisti dohodki, ki so neposredno vezani na to formalnopravno razmerje. To pomeni, da so takrat, ko je posameznik zavarovan iz naslova delovnega razmerja, v osnovo za obračun vključeni samo plača, nadomestilo plače in drugi prejemki iz delovnega razmerja. Od drugih dohodkov, ki niso vključeni v osnovo za prispevke, se plačujejo prispevki od osnov in v zneskih, kakor so določeni z zakonom (na primer od pogodbe o delu se plačujejo samo nekateri pavšalni prispevki za socialno varnost). Če je posameznik vključen v socialno zavarovanje kot samozaposleni (denimo samostojni podjetnik posameznik; posameznik, ki samostojno opravlja poklicno dejavnost), se prispevki za socialno varnost plačujejo od zavarovalnih osnov, v katere se zavarovanci razvrščajo glede na osnovo, ki je določena z zakonom in ureja posamezno področje socialne varnosti.

V zvezi z dohodki iz avtorskih pogodb je treba opozoriti še na določbo četrtega odstavka 3. člena Zakona o davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97), po kateri se od plačil za uporabo avtorskega dela na podlagi avtorskih pogodb po zakonu o avtorski pravici ne plača davek na določene prejemke po stopnji 25 %.

2. Posebna osebna davčna olajšava

Poleg drugih davčnih olajšav v skladu z ZDoh-1 je za ustvarjalce na področju kulture pomembna tudi posebna osebna olajšava iz drugega odstavka 107. člena ZDoh-1. Ta se prizna rezidentu, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti in je vpisan v razvid samozaposlenih v kulturi, pod pogojem, da je to poklic, ki je značilen samo za področje kulturne dejavnosti, in pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti. Olajšava znaša 15 % doseženih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katere se odmerja dohodnina, vendar le do višine 3.900.000 tolarjev prihodkov. To pomeni, da bo zavezancu, ki bo izpolnjeval zgoraj navedene pogoje in čigar letni dohodki iz dejavnosti bodo presegali 3.900.000 tolarjev, priznana posebna olajšava v višini 585.000 tolarjev. Olajšava torej ni omejena na tiste zavezance, čigar prihodki so manjši od 3.900.000 tolarjev.* Prav tako posebna osebna olajšava ni omejena le na tiste zavezance, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.⁸

Za posebno osebno olajšavo se zavezanec, ki izpolnjuje pogoje, odloči sam, o tem pa mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka, kadar so temu v skladu z ZDavP-1⁹ naložene obveznosti plačnika davka. Posebna osebna olajšava se lahko uporabi za dohodke, izplačane po dnevu, ko je bilo to obvestilo predloženo davčnemu organu.

3. Praktični primeri

3.1 Glasbenik, ki je redno zaposlen v filharmoničnem orkestru, poleg rednih delovnih nalog, ki jih opravlja za svojega delodajalca (na primer igra na nastopih in snemanjih orkestra), na posebno naročilo svojega delodajalca napiše skladbo, ki jo bo izvajal orkester na državni slovesnosti. Za napisano skladbo prejme od svojega delodajalca (filharmoničnega orkestra) poleg redne plače avtorski honorar.

Ker je to avtorsko delo, ustvarjeno v delovnem razmerju, je takšen dohodek obravnavan kot dohodek iz delovnega razmerja.

3.2 Pisatelj, ki je redno zaposlen na radijski postaji, napiše roman. Založba, ki bo roman izdala, pisatelju plača avtorski honorar. Pisatelj torej avtorskega honorarja ne prejme od svojega delodajalca (radijske postaje), ampak iz drugega vira (založbe).

Takšen dohodek je obravnavan kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice, pri tem so avtorju priznani normirani stroški v višini 10 % dohodka.

3.3 Fotograf s statusom samozaposlenega v kulturi (ali samostojni novinar), ki je vpisan v razvid pri Ministrstvu za kulturo, dobi od časopisne hiše avtorski honorar za svoj prispevek.

Dohodek bo obravnavan kot dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, pri tem pa bo lahko zavezanec ob izpolnjevanju pogojev in ob vloženi zahtevi uveljavil 25 % normiranih odhodkov, in če je rezident, še posebno osebno olajšavo iz 107. člena ZDoh-1¹⁰.

*** 6 milijonov tolarjev, ZDoh-1D (Uradni list RS, št. 115/05)**

¹ Smiselno enako velja tudi od 1. 1. 2007 dalje, ko se je začel uporabljati Zakon o dohodnine - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08).

² Od 1. 1. 2007 dalje: v skladu z ZDoh-2

³ Od 1. 1. 2007 dalje: 3. točka drugega odstavka 37. člena ZDoh-2

⁴ Od 1. 1. 2007 dalje: drugi odstavek 38. člena ZDoh-2

⁵ Od 1. 1. 2007 dalje: 42.000 eurov

⁶ Od 1. 1. 2007 dalje: ZDoh-2

⁷ Pojasnilo:

AVTORSKO DELO IZ DELOVNEGA RAZMERJA - OBRAČUNAVANJE PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST

Pojasnilo MF, št. 428-01-7/2004, 4. 11. 2004

Več zavezancev za plačilo prispevkov za socialno varnost je spraševalo glede vštrevanja dohodkov iz avtorskih del iz delovnega razmerja, iz izvedb avtorskih in folklornih del iz delovnega razmerja in dohodkov, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, v osnovo za prispevke za socialno varnost.

Ministrstvo za finance RS v zvezi s tem pojasnjuje:

V 3. členu Zakona o prispevkih za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/96, 18/96 - ZDavP, 34/96, 3/98, 7/98 - odl. US, 81/00 in 97/01) je določeno, da plačujejo zavezanci prispevke za socialno varnost iz bruto plače in iz bruto nadomestil plače za čas odsotnosti z dela v skladu s predpisi o delovnih razmerjih, če ni z zakoni drugače določeno (prvi odstavek). Zavezanci, ki so v delovnem razmerju pri delodajalcu s sedežem v Republiki Sloveniji in so bili poslani na delo v tujino, plačujejo prispevke za socialno varnost od plače za enaka dela v Republiki Sloveniji, če ni z mednarodnimi pogodbami drugače določeno (drugi odstavek). Ne glede na prvi in drugi odstavek in ne glede na to, ali je z zakoni drugače določeno, plačujejo zavezanci prispevke za socialno varnost tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanih v denarju, bonih ali v naravi (tretji odstavek). V četrtem odstavku so za nekatere prejemke iz delovnega razmerja določene osnove, od katerih se obračunavajo prispevki za socialno varnost.

Iz navedenega izhaja, da je osnova za plačilo prispevkov zavarovancev, ki so v delovnem razmerju, plača, nadomestilo plače za čas odsotnosti z dela v skladu s predpisi o delovnih razmerjih in drugi prejemki iz delovnega razmerja. Sklenitev delovnega razmerja na območju Slovenije je pogoj za vključitev v obvezno socialno zavarovanje na podlagi delovnega razmerja po slovenskih predpisih; bistveno je torej pravnoformalno razmerje, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje. Z Zakonom o delovnih razmerjih je urejeno delovno razmerje, ki se sklepa s pogodbo o zaposlitvi med delavcem in delodajalcem. Z vidika avtorskega dela je zato pomembno, kaj vsebuje pogodba o zaposlitvi. V skladu z 29. členom Zakona o delovnih razmerjih mora pogodba o zaposlitvi vsebovati tudi naziv delovnega mesta oziroma podatke o vrsti dela, za katero sklepa delavec pogodbo o zaposlitvi, s kratkim opisom dela, ki ga mora opravljati po pogodbi o zaposlitvi.

Predmet pogodbe o zaposlitvi je lahko tudi delo, ki ima drugače v skladu z Zakonom o avtorskih in sorodnih pravicah naravo avtorskega dela (101. člen) ali naravo izvedbe avtorskega ali folklornega dela (126. člen), ali delo, katerega rezultat je inovacija v skladu z zakonom o pravicah industrijske lastnine iz delovnega razmerja. V tem primeru

gre torej za plačilo za delo, za plačo v okviru dogovora v pogodbi o zaposlitvi, in torej za plačo, od katere se plačujejo prispevki za socialno varnost.

V skladu z Zakonom o avtorskih in sorodnih pravicah in z Zakonom o pravicah industrijske lastnine iz delovnega razmerja je možno, da bi bil dohodek iz avtorskega dela iz delovnega razmerja (na primer po desetih letih) ali dohodek iz inovacije, ki je rezultat dela po pogodbi o zaposlitvi, še dodatno urejen z drugo pogodbo (denimo z avtorsko pogodbo, pogodbo med delodajalcem in delojemalcem ob prevzemu službenega izuma). V tem primeru pa podlaga za plačilo ni pogodba o zaposlitvi, ampak gre za dodatni dohodek, ki presega dogovorjeno plačilo za opravljeno delo iz delovnega razmerja po pogodbi o zaposlitvi, zato se od teh dohodkov prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo.

⁸ *Od 1. 1. 2007 dalje olajšavo za samozaposlene v kulturi določa prvi odstavek 113. člena ZDoh-2 v znesku 25.000 eurov.*

⁹ *Od 1. 1. 2007 dalje: ZDavP-2*

¹⁰ *Od 1. 1. 2007 dalje: iz prvega odstavka 113. člena ZDoh-2*