

OBDAVČITEV HONORARJA IN POVRAČIL STROŠKOV IZVAJALCEV PREDAVANJ ZA UDELEŽENCE EVROPSKE ŠOLE

Pojasnilo DURS, št. 42401-211/2005, 16. 3. 2005

Zavezanec navaja, da skupaj z britanskim veleposlaništvom v Ljubljani organizira mednarodno evropsko šolo za izobraževanje zborničarjev na zahodnem Balkanu. Izobraževanje poteka v petih državah; GZS nastopa kot glavni organizator, izvajalec projekta in plačnik vseh storitev. Zanima ga, kako je z obdavčitvijo povračil materialnih stroškov in honorarja za opravljeno avtorsko delo predavateljev, strokovnjakov z ministrstev, univerz ipd. V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

V skladu z Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 17/05 - UPB1), v nadaljevanju: ZDoh-1, je za davčno obravnavo dohodkov, navedenih v vašem dopisu, relevanten način, kako je bil dohodek dosežen: ali razumeti delo izvajalcev predavanj kot odvisno razmerje v smislu 25. in 26. člena ZDoh-1 ali kot neodvisno razmerje v smislu 55. člena ZDoh-1.

Pri določanju vrste dohodka v skladu z ZDoh-1 so bistvena pravila določanja dohodka, ki so opredeljena v 18. členu tega zakona. Pri opredelitvi, ali posamezni dohodek velja za dohodek iz zaposlitve ali za dohodek iz dejavnosti, se uporabljajo kriteriji, na podlagi katerih se določi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali v neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev. Pri opredelitvi narave razmerja se izhaja iz naslednjih kriterijev:

- nadzor in navodila v zvezi z opravljanjem dela ali storitev,
- osebno opravljanje dela ali storitev,
- zagotavljanje sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev,
- prevzemanje finančnih in drugih tveganj ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev,
- način opravljanja dela ali storitev in način plačila,
- pravica do odstopa od pogodbe in prevzemanje odgovornosti v zvezi s tem,
- neposredna udeležba na dobičku ali izgubi, izhajajoči iz opravljanja dela ali storitev.

Navedeni kriteriji se uporabljajo na podlagi dejstev in okoliščin posameznega primera. Če dohodek iz naslova predavanj izvira iz odvisnega razmerja, je to dohodek iz zaposlitve; če ta dohodek izvira iz neodvisnega razmerja, je to dohodek iz dejavnosti.

Glede na vaše navedbe menimo, da je v obravnavanem primeru to dohodek, ki ga fizična oseba dosega v odvisnem razmerju, kakor je določeno v 18. členu ZDoh-1. Tako doseženi dohodek velja za dohodek iz zaposlitve iz drugega pogodbenega razmerja, v skladu s 26. členom ZDoh-1.

Po določbi prvega in drugega odstavka 23. člena ZDoh-1 vključuje dohodek iz zaposlitve vse dohodke, ki jih prejme fizična oseba na podlagi zaposlitve od izplačevalca, ki je delodajalec ali druga oseba, v zvezi s preteklo ali sedanjo zaposlitvijo. Kot zaposlitev velja vsako odvisno pogodbeno razmerje, na podlagi katerega ima fizična oseba pravico do plačila za opravljeno delo ali storitev, ne glede na to, ali je to fizično ali intelektualno delo, vključno z ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, in ne glede na čas trajanja zaposlitve.

V 24. členu ZDoh-1 je določeno, da dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. Za dohodek iz zaposlitve veljata dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja po tem zakonu.

V skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDoh-1 dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezen dohodek za opravljano delo ali storitev. Na podlagi

drugega odstavka istega člena veljata za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja tudi dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela, in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov.

V skladu s četrtnim odstavkom 29. člena ZDoh-1 je davčna osnova od dohodka iz prvega in drugega odstavka 26. člena tega zakona vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka. V skladu z devetim odstavkom 121. člena ZDoh-1 se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 %. Akontacijo dohodnine izračuna in plača plačnik davka (izplačevalec dohodka) kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja. Plačnik davka mora davčni odtegljaj izračunati in odtegniti hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve, kakor to določa prvi odstavek 267. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 - ZDS, 109/04 - odločba US, 128/04 - odločba US in 139/04), v nadaljevanju: ZDavP-1.

Dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev je mogoče uveljavljati: priznajo se na podlagi dokazil (računov) največ do višine, ki jo na podlagi 31. člena ZDoh-1 določi vlada. Višino stroškov je vlada določila z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 142/04 in 7/05). Po določbi 271. člena ZDavP-1 lahko davčni zavezanec uveljavlja dejanske stroške v napovedi za odmero dohodnine, razen nerezidenta, ki jih lahko uveljavlja v sedmih dneh od izplačila dohodka s pisnim zahtevkom pri pristojnem davčnem organu.

Od tovrstnega dohodka se ne plačujejo prispevki za socialno varnost.

V skladu s četrtnim odstavkom 3. člena Zakona o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97) se od plačil za uporabo avtorskega dela na podlagi avtorskih pogodb po zakonu o avtorski pravici tudi ne plača posebni davek na določene prejemke.

V skladu z 2. členom Pravilnika o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04) morajo plačniki davka na dan izplačila dohodkov predložiti davčnemu organu obračun davčnih odtegljajev v skladu z Navodili za izpolnjevanje obrazcev, ki so Priloga 1 tega pravilnika. Za obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja plačniki davka predložijo obrazec REK-1d, ki je Priloga 6 navedenega pravilnika.

Glede na pravilo, ki je določeno v navedenem prvem odstavku 24. člena ZDoh-1, po katerem dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo, se v dohodek iz drugega pogodbenega razmerja praviloma vključuje vsako izplačilo in ugodnost, ki sta povezana s konkretnim pogodbenim razmerjem. Tako je skleniti, da se v obravnavanem primeru tudi povračila tako imenovanih materialnih stroškov, ki jih izvajalci predavanj prejmejo poleg plačila oziroma honorarja za opravljeno delo, vštevajo v davčno osnovo od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja.