

## **OBDAVČITEV AVTORSKIH HONORARJEV REZIDENTA REPUBLIKE SLOVENIJE, DOSEŽENIH V TUJINI**

### **Pojasnilo DURS, št. 42401-10189/2005, 5. 7. 2005**

Zavezanec prosi za pojasnilo glede obdavčitve avtorskih honorarjev, ki jih posameznik doseže v tujini. V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

V skladu s prvim odstavkom 5. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 17/05-UPB1 in 53/05), v nadaljevanju: ZDoh-1, je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije.

V skladu z ZDoh-1 je za davčno obravnavo dohodkov, navedenih v vprašanju, relevanten način, kako je bil dohodek dosežen: ali razumeti delo izvajalca predavanja 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 so pomembna pravila določanja dohodka, ki jih opredeljuje 18. člen ZDoh-1. Pri opredelitvi, ali je posamezni dohodek dohodek iz zaposlitve ali 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 so izhodišče naslednji kriteriji:

- 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 in 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 pri 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; v nasprotnem primeru, če dohodek izvira iz neodvisnega razmerja, je to dohodek iz dejavnosti.

Predpostavljamo, da primer obravnava izplačilo honorarjev za opravljena predavanja v tujini oziroma objavo članka v tuji reviji. Te honorarje dosega posameznik v odvisnem razmerju, kakor to določa 18. člen 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 trajanje 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 vključuje dohodek iz drugega pogodbenega razmerja 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 četrnim 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 %.

Če dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca, kakor to določa drugi odstavek 267. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05-UPB1), v nadaljevanju: ZDavP-1.

V skladu s prvim odstavkom 270. člena ZDavP-1 mora napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (iz drugega pogodbenega razmerja) vložiti davčni zavezanec rezident pri davčnem organu, kadar dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, in to do 10. dne v mesecu za dohodke, prejete v preteklem mesecu (obrazec: Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve - dohodek iz drugega pogodbenega razmerja; MF-DURS, obr. DOHZAP, št. 2).

Davčni zavezanec lahko v primeru iz drugega odstavka 267. člena ZDavP-1 uveljavlja dejanske stroške v napovedi iz 270. člena tega zakona. Dejanski stroški prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev se priznajo 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 všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 142/04, 7/05 in 60/05).

Dosledna uporaba načela obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku in nerezidentov po viru dohodka vodi v dvojno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. Zato je treba v primerih, ko je z neko državo sklenjena mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (v nadaljevanju: konvencija) uporabiti ustrezno določilo konvencije glede na svojstvo opravljanja aktivnosti posameznika oziroma metodo izogibanja dvojne obdavčitve, ki je določena s konkretno pogodbo.

V skoraj vseh veljavnih konvencijah, ki jih je sklenila Slovenija, in tistih, ki jih je sklenila Jugoslavija in jih je Slovenija nasledila na podlagi sklenjenih aktov o nasledstvu, je določeno, da se licenčnine in avtorski honorarji, ki nastanejo v državi pogodbenici in se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v tej drugi državi (v državi rezidentstva prejemnika dohodka, to je v Sloveniji). Tako je določeno tudi v konvencijah, sklenjenih z Avstrijo, Nemčijo ter Veliko Britanijo in Severno Irsko.

V teh konvencijah je tudi določeno, da se takšne licenčnine in avtorski honorarji - z nekaterimi omejitvami pri višini davka - obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri nastanejo. Tako je na primer v konvencijo z Avstrijo vključena posebna določba, s katero se višina davka v državi vira omejuje samo pri licenčninah in avtorskih honorarjih določene vrste, tako obračunani davek od licenčnin in avtorskih honorarjev pa ne sme presegati 10 % bruto zneska licenčnin in avtorskih honorarjev. Enako višino omejitve davka določata tudi konvenciji, sklenjeni z Nemčijo ter Veliko Britanijo in Severno Irsko.

Pojasnjujemo še, da lahko rezident od dohodnine, odmerjene po ZDoh-1, v skladu z določbo prvega odstavka 127. člena tega zakona odšteje znesek ustreznega dela dohodnine, ki jo je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije. Nadalje je v 129. členu ZDoh-1 določeno, da mora zavezanec, ki želi uveljaviti navedeni odbitek dohodnine, pristojnemu davčnemu organu predložiti ustrezna dokazila glede davčne obveznosti izven Slovenije, zlasti znesek dohodnine, plačane od tujih dohodkov, osnovo za plačilo dohodnine in dokazilo, da je bil znesek dohodnine dokončen in dejansko plačan.

Po določbi prvega odstavka 256. člena ZDavP-1 lahko davčni zavezanec rezident uveljavi odbitek za ustrezní znesek plačanega davka v tujini od dohodkov, ki so vključeni v osnovo za dohodnino v Sloveniji, v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, v napovedi za odmero dohodnine.