

ODVISNO IN NEODVISNO OPRAVLJANJE AVTORSKEGA DELA

Pojasnilo DURS, št. 42401-10137/2005, 29. 6. 2005

Zavezanec navaja, da ima sklenjeno avtorsko pogodbo za dva različna delodajalca, za podjetje A opravlja delo v odvisnem razmerju, za podjetje B pa v neodvisnem razmerju. V skladu z novo zakonodajo se je tudi vpisal v davčni register kot fizična oseba, ki opravlja dejavnost, predložil zahtevo za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in o tem prejel potrdilo. V zvezi z vprašanjem glede obdavčitve odvisnega in neodvisnega opravljanja avtorskega dela pojasnjujemo:

V 18. členu Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 17/05-UPB1 in 53/05), v nadaljevanju: ZDoh-1, so navedena pravila določanja dohodka. Na podlagi navedenih kriterijev se določi, ali posamezna fizična oseba nastopa v odvisnem ali v neodvisnem razmerju pri opravljanju dela ali storitev oziroma ali ta oseba dosega dohodek iz zaposlitve ali dohodek iz dejavnosti.

Če opravlja dela in storitve za podjetje A, ki se v smislu 18. člena ZDoh-1, obravnavajo kot dohodek iz odvisne dejavnosti, je davčna obravnava njihovih dohodkov naslednja:

V skladu s 23. členom ZDoh-1 dohodek iz zaposlitve vključuje vse dohodke, ki jih prejme fizična oseba na podlagi zaposlitve (v nadaljevanju: delojemalec) od izplačevalca, ki je delodajalec ali druga oseba (v nadaljevanju: delodajalec), 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. Za zaposlitev po tem zakonu velja tudi opravljanje dela oziroma storitev prokuristov in direktorjev in opravljanje funkcije na podlagi imenovanja ali izvolitve v državni ali drug organ.

ZDoh-1 v 24. členu med drugim določa, da za dohodek iz zaposlitve velja dohodek iz delovnega razmerja ali dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja po ZDoh-1 (to je dohodek iz drugega pogodbenega razmerja).

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 za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja velja 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 - ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 25/05-UPB1), 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, 7/05 in 60/05). Kakor to določa 271. člen 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.

Če pa dohodek, ki ga dosega pri podjetju B, izvira iz neodvisnega razmerja, izhajajoč iz kriterijev po 18. členu ZDoh-1, se ta dohodek obravnava kot dohodek iz dejavnosti. ZDoh-1 v 32. členu določa, da je dohodek iz dejavnosti:

- dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti,
- dohodek, dosežen s posameznim poslom.

Dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, je uvrščen med dohodke iz dejavnosti v okviru aktivnih dohodkov. Za dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, po določbi 33. člena ZDoh-1 velja dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske in z njima povezane dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic.

Zavezanci, ki dosegajo dohodek, opredeljen v 33. členu ZDoh-1, so zavezanci za akontacijo dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti.

ZDoh-1 v 35. členu opredeljuje ugotavljanje davčne osnove od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, na dva načina:

- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov,
- z upoštevanjem normiranih odhodkov.

V prvem primeru je davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, opredeljena kot dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti, če ni z ZDoh-1 drugače določeno. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, če ni z ZDoh-1 drugače določeno.

V drugem primeru se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, po določbi drugega odstavka 36. člena ZDoh-1 upoštevajo prihodki ob njihovem izplačilu in po določbi 45. člena ZDoh-1 se upoštevajo normirani odhodki v višini 25 % ustvarjenih prihodkov. Po določbi četrtega odstavka 122. člena ZDoh-1 se akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 %.

V skladu z navedenim je za opredelitev, ali je posamezni dohodek dohodek iz zaposlitve ali dohodek iz dejavnosti, pomembna le narava razmerja med naročnikom (delodajalcem) in izvajalcem storitve (delavcem), ta pa se opredeli na podlagi 18. člena ZDoh-1 glede na dejstva in okoliščine posameznega primera. Vpis fizične osebe, ki opravlja dejavnost in ima potrdilo o ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v davčni register, torej ni odločujoče merilo oziroma ne pomeni, da so vsi dohodki te fizične osebe obdavčeni kot dohodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti. Po določbah ZDoh-1 se namreč odvisno in neodvisno razmerje medsebojno ne izključujeta. To pomeni, da je neka oseba lahko hkrati v odvisnem razmerju pri enem izplačevalcu dohodka in v neodvisnem razmerju pri drugem izplačevalcu.