

OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKA ZA POSEBNE PRIMERE ZAVAROVANJA OD DOHODKOV IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC

Pojasnilo DURS, št. 4200-372/2013-4, 3. 7. 2013

Prejeli smo več vprašanj zavezancev v zvezi s plačilom prispevka za posebne primere zavarovanje od dohodkov iz premoženjskih pravic.

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - ZPIZ-2 (Uradni list RS, št. 96/12) v drugi alineji prvega odstavka 20. člena določa, da so osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, pri opravljanju tega dela obvezno zavarovane za invalidnost, in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni:

— če na podlagi tega dela niso vključene v zavarovanje po 18. ali 16. členu ZPIZ-2 in
— kadar se plačilo za opravljeno delo ali storitev šteje za dohodek, ki ni oproščen plačila dohodnine in ni drug dohodek po zakonu, ki ureja dohodnino.

Iz tega naslova se plačuje prispevek za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 %. Osnova za plačilo prispevka za posebne primere zavarovanja je vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek, razen če gre za plačilo, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, na podlagi katerega je oseba zavarovana po tretjem do petem odstavku 20. člena ZPIZ-2 (148. člen ZPIZ-2).

Po definiciji 2. alineje prvega odstavka 20. člena in 148. člena ZPIZ-2 je temelj za ugotovitev statusa zavarovanca in hkrati osnova za plačilo prispevka vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek (z določenimi izjemami). Zakon o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 - UPB7, 24/12, 30/12, 40/12 - ZUJF, 75/12 in 94/12) v 78. členu opredeljuje dohodek iz prenosa premoženjskih pravic. Kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice se po 78. členu ZDoh-2 obdavčuje vsak dohodek, prejet kot nadomestilo za prenos premoženjske pravice, ki vključuje zlasti nadomestilo za uporabo, izkoriščanje ali odstop pravice do uporabe oziroma pravice do izkoriščanja premoženjske pravice.

V nadaljevanju povzemamo stališča Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti in Ministrstva za finance v zvezi s plačevanjem prispevka za posebne primere zavarovanja od dohodkov iz prenosa premoženjske pravice po avtorski pogodbi.

Prispevek za posebne primere zavarovanja se obračuna od tistih dohodkov iz naslova avtorskih pogodb, ki se po ZDoh-2 obdavčujejo kot dohodki iz zaposlitve.

Namen določb 18., 146., in 148. člena ter 2. alineje prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2, ki opredeljujejo zavarovanje na podlagi opravljanja dela in storitev in tudi plačevanje prispevkov je, da se prispevek za posebne primere zavarovanja plačuje od dohodkov, ki so izplačani za delo in storitve, ne pa tudi od dohodkov od premoženja ali premoženjske pravice. Riziko poškodbe pri delu ali poklicne bolezni namreč lahko obstaja le pri opravljanju dela in storitev, ne pa pri prejemanju dohodkov iz premoženja in prenosa premoženjskih pravic. Opredelitev dohodka je odvisna od tega, ali dohodek izvira iz aktivnosti zavezanca ali iz izkoriščanja materialne premoženjske pravice ter tudi od razmerja oziroma statusa, v katerem zavezanec doseže dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela ali dohodek, ki izhaja iz avtorskega dela.

Dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom, se po ZDoh-2 lahko obravnava kot: 1. dohodek iz delovnega razmerja: zavezanec od delodajalca prejema iz delovnega oziroma v povezavi z delovnim razmerjem tudi dohodke, ki izhajajo iz avtorskega dela; dohodek se v celoti šteje in obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja, izjemo pa predstavljajo dohodki po 4. točki drugega odstavka 37. člena ZDoh-2;

2. dohodek iz dejavnosti: zavezanec samostojno opravlja dejavnost in v okviru opravljanja dejavnosti oziroma v povezavi z opravljanjem dejavnosti dosega dohodka v zvezi z avtorskim delom; dohodek se v celoti šteje za dohodek iz dejavnosti, se tako obdavčuje in se upošteva za določitev zavarovalne osnove v skladu s 145. členom ZPIZ-2;

3. dohodek iz drugega pogodbenega razmerja (dohodek za opravljeno delo ali storitev) ali dohodek iz izkoriščanja materialnih premoženjskih pravic: kadar gre za dohodek, ki se ne šteje za dohodek po 1. ali 2. točki.

Pri dohodkih po 3. točki, ki so predmet obravnave, je mogoče, da se po ZDoh-2 posamezen dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom, šteje za:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz prenosa premoženjske pravice ali
- dohodek iz odsvojitve stvari, na kateri je avtorsko delo vsebovano.

Za opredelitev, na katerega od navedenih načinov se obdavči dohodek v zvezi z avtorskim delom, je treba izhajati iz vsebinskih opredelitev navedenih dohodkov oziroma na tej podlagi relevantnih ključnih elementov za vsebinsko opredelitev posameznega dohodka, doseženega na podlagi avtorskega dela.

a) Dohodek je dosežen v zvezi z avtorskim delom, ki ni bilo naročeno

Dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom, ki ni bilo naročeno, se šteje za dohodek iz prenosa materialne avtorske pravice in materialne pravice izvajalca (tj. dohodek je dosežen kot nadomestilo za prenos, ker to pravico, ki pripada eni osebi, po prenosu uporablja ali lahko uporablja druga oseba). Če je bila materialna avtorska pravica ali materialna pravica izvajalca prenesena na drugo osebo predvsem za njeno lastno uporabo avtorskega dela v telesni ali netelesni obliki (tj. za uporabo, ki ni namenjena javnosti), se dohodek, dosežen s takim prenosom, obravnava enako kot dohodek, dosežen z odsvojitvijo stvari, na kateri je avtorsko delo vsebovano (obravnavano skladno s pravili o dohodku iz kapitala). Glede na to, da v nobenem od opisanih primerov ne gre za dohodek iz zaposlitve (na podlagi opravljenega dela ali storitve), temveč dohodek iz prenosa premoženjske pravice ali dohodek na podlagi odsvojitve stvari, tak dohodek ni osnova za plačilo prispevkov niti po 18. členu niti po 2. alineji prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2.

b) Dohodek je dosežen na podlagi naročenega avtorskega dela in obsega izključno plačilo za avtorsko delo oziroma storitev

Če je dohodek dosežen v zvezi z avtorskim delom, ki je bilo naročeno in se navedeno razmerje lahko opredeli kot odvisno razmerje med avtorjem in naročnikom avtorskega dela (razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela in pravic ter odgovornosti kaže na odvisno pogodbeno razmerje), se dohodek, dosežen v zvezi s takim avtorskim delom, šteje za dohodek iz zaposlitve. Od tega dohodka se obračunajo prispevki po 18. členu oziroma po 2. alineji prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2.

c) Dohodek je dosežen na podlagi naročenega avtorskega dela in obsega deloma plačilo za avtorsko delo oziroma storitev in deloma plačilo na podlagi prenosa premoženjske pravice:

V tem primeru je treba upoštevati določbo desetega odstavka 16. člena ZDoh-2, ki določa, da če posamezni dohodek zavezanca izvira delno iz zaposlitve in delno iz prenosa premoženjske pravice, se šteje, da je v celoti dohodek iz zaposlitve. Od takšnega plačila se obračunajo prispevki po 18. členu oziroma po 2. alineji prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2.

d) Dohodek je dosežen na podlagi naročenega avtorskega dela, ki nima elementov odvisnega razmerja

Če je dohodek dosežen na podlagi naročenega avtorskega dela in se navedeno razmerje ne more opredeliti kot odvisno razmerje med avtorjem in naročnikom avtorskega dela, se pojavljata dve različni situaciji:

— Kadar gre za prenos materialne avtorske pravice ali materialne pravice izvajalca in taka pravica ni bila prenesena na drugo osebo predvsem za njeno lastno uporabo, ali če ima prenesena pravica veliko vrednost za komercialno uporabo, se obravnavani dohodek šteje za dohodek iz prenosa premoženjske pravice – v tem primeru se prispevki ne obračunajo.

— Kadar je bila pravica prenesena na drugo osebo predvsem za njeno lastno uporabo ali prenesena pravica nima velike vrednosti za komercialno uporabo, ne gre za prenos materialne avtorske pravice ali materialne pravice izvajalca oziroma niso izpolnjeni pogoji iz prejšnje alineje in se obravnavani dohodek šteje za dohodek iz zaposlitve – v tem primeru se prispevki obračunajo. V primeru, ko dohodek v zvezi z avtorskim delom doseže oseba, ki ni avtor dela (npr. dedič), je pa imetnik materialnih avtorskih pravic ali materialnih pravic izvajalca, se dohodek ne more šteti za dohodek iz zaposlitve oziroma dela.