

2011

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

DIPLOMSKA NALOGA

DIPLOMSKA NALOGA

IRENA RASMAN

IRENA RASMAN

KOPER, 2011

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

OBDAVČITEV DOHODKOV IZ AVTORSKEGA
DELA

Irena Rasman

Koper, 2011

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost

POVZETEK

Avtorsko delo uživa poseben pravni status in je pravno varovano od trenutka, ko se avtorska ideja materializira, zato je pomembna sama opredelitev, kdaj je neko delo avtorsko. Plačilo za avtorsko delo je obdavčeno z davkom od dohodkov fizičnih oseb – dohodnino. Dohodek za stvaritev avtorskega dela je lahko obdavčen kot dohodek iz zaposlitve, kot dohodek iz dejavnosti ali kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice. Tudi v Italiji je avtorsko delo posebej varovano. Avtorski honorar je lahko obdavčen kot dohodek iz samozaposlitve, kot dohodek, podoben tistim iz odvisnega dela, kot različni dohodek in kot dohodek iz dejavnosti. Slovenija ima z Italijo sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki ga je potrebno upoštevati ob izplačilih avtorskih honorarjev zavezancem iz ene države za avtorsko delo v drugi državi.

Ključne besede: avtorska pravica, avtorsko delo, avtorski honorar, obdavčitev avtorskih honorarjev, dohodek, sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, Italija.

ABSTRACT

Author's work has special legal status and is legally protected from the moment the author's idea materializes, and that is the definition itself is important of when a particular work is referred to as a copyrighted work. Payment for the copyrighted work is subject to tax on personal income – income tax. Income for the creation of a copyrighted work may be taxed as income from employment, as income from activities or the income from transfer of property rights. Also in Italy is copyrighted work subject to special protection. A royalty payment may be subject to taxes as income from self-employment as an income similar to those of dependent work, as different income and as income from activities. Slovenia has an agreement concluded with Italy for the avoidance of double taxation, which must be considered when royalty payments are made to persons from one country for the copyrighted work executed in another country.

Key words: copyright, copyrighted work, royalty payment, taxation of royalty payments, income, agreement on avoidance of double taxation, Italy.

UDK: 336.226.11:331.526.6(043.2)

VSEBINA

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Uvod | 1 |
| 1.1 | Opredelevitev problema | 1 |
| 1.2 | Namen in cilji diplomskega dela | 2 |
| 1.3 | Predvidene metode za doseganje ciljev | 2 |
| 1.4 | Predpostavke in omejitve diplomskega dela | 2 |
| 2 | Avtorsko delo in avtorska pravica | 3 |
| 2.1 | Avtorsko delo | 3 |
| 2.2 | Avtor | 5 |
| 2.3 | Avtorska pravica | 6 |
| 2.3.1 | Moralne avtorske pravice | 6 |
| 2.3.2 | Materialne avtorske pravice | 7 |
| 2.3.3 | Druge pravice avtorja | 8 |
| 2.4 | Avtorski honorar | 8 |
| 2.5 | Avtorska pogodba | 9 |
| 3 | Vrste dohodkov | 10 |
| 3.1 | Zakonska ureditev | 10 |
| 3.2 | Splošno – opredelitev dohodka | 10 |
| 3.3 | Odvisno in neodvisno razmerje | 11 |
| 3.4 | Dohodek iz zaposlitve | 12 |
| 3.5 | Dohodek iz dejavnosti | 12 |
| 3.6 | Dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice | 13 |
| 4 | Obdavčitev avtorskih honorarjev | 14 |
| 4.1 | Avtorski honorar kot dohodek iz zaposlitve | 14 |
| 4.1.1 | Avtorski honorar kot dohodek iz delovnega razmerja | 14 |
| 4.1.2 | Avtorski honorar kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi | 15 |
| 4.2 | Avtorski honorar kot dohodek iz dejavnosti | 16 |
| 4.3 | Avtorski honorar kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice | 17 |
| 5 | Primeri obdavčitve avtorskih honorarjev | 18 |
| 5.1 | Dohodek iz delovnega razmerja | 19 |
| 5.2 | Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja | 20 |
| 5.3 | Dohodek iz dejavnosti | 20 |
| 5.4 | Dohodek iz prenosa premoženjske pravice | 22 |
| 5.5 | Ugotovitve | 22 |
| 6 | Avtorsko delo in njegova obdavčitev v Italiji | 24 |
| 6.1 | Avtorska pravica | 24 |
| 6.2 | Avtorska dela | 25 |
| 6.3 | Dohodnina – IRPEF | 27 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 6.4 | Obdavčitev avtorskih honorarjev | 28 |
| 6.4.1 | Dohodek iz samozaposlitve | 28 |
| 6.4.2 | Dohodki, podobni tistim iz odvisnega dela..... | 30 |
| 6.4.3 | Različni dohodki | 30 |
| 6.4.4 | Dohodki iz dejavnosti | 31 |
| 7 | Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja med Slovenijo in Italijo..... | 33 |
| 7.1 | Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja | 33 |
| 7.2 | Določila, ki obravnavajo avtorske honorarje | 37 |
| 8 | Sklep..... | 39 |
| | Literatura in viri..... | 41 |

PREGLEDNICE

| | | |
|-----------------|---|----|
| Preglednica 1 | Stopnje dohodnine za leto 2010 – letno | 18 |
| Preglednica 2: | Stopnje dohodnine za leto 2010 – mesečno | 18 |
| Preglednica 3: | Splošna davčna olajšava za leto 2010 – letno | 19 |
| Preglednica 4: | Splošna davčna olajšava za leto 2010 – mesečno | 19 |
| Preglednica 5: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz delovnega razmerja | 19 |
| Preglednica 6: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz drugega pogodbenega razmerja..... | 20 |
| Preglednica 7: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 25 % ustvarjenih prihodkov | 21 |
| Preglednica 8: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem posebne osebne olajšave | 21 |
| Preglednica 9: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti z upoštevanjem posebne osebne olajšave..... | 21 |
| Preglednica 10: | Obračun avtorskega honorarja kod dohodka iz prenosa premoženjske pravice..... | 22 |
| Preglednica 11: | Pregled obdavčitve avtorskih honorarjev..... | 23 |
| Preglednica 12: | Stopnje dohodnine (IRPEF) za leto 2010 – letno | 28 |
| Preglednica 13: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz samozaposlitve z upoštevanjem 25-odstotnega pavšalnega odbitka..... | 29 |
| Preglednica 14: | Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz samozaposlitve z upoštevanjem 40-odstotnega pavšalnega odbitka..... | 30 |
| Preglednica 15: | Obračun avtorskega honorarja kot različnega dohodka, izplačanega osebi, ki je avtorsko pravico pridobila proti plačilu..... | 31 |
| Preglednica 16: | Obračun avtorskega honorarja kot različnega dohodka, izplačanega osebi, ki je avtorsko pravico pridobila brezplačno..... | 31 |
| Preglednica 17: | Metoda polnega odbitka (dobropisa) | 35 |
| Preglednica 18: | Metoda navadnega odbitka (dobropisa)..... | 35 |
| Preglednica 19: | Metoda polne oprostitve (izvzetja) | 36 |
| Preglednica 20: | Metoda oprostitve s progresijo..... | 36 |
| Preglednica 21: | Avtorski honorar – metoda navadnega odbitka | 38 |

1 UVOD

1.1 Opredelitev problema

Avtorska dela uživajo poseben pravni status. S samo stvaritvijo dela nastane avtorska pravica, ki je priznana tudi kot ustavna človekova pravica. Zaščita intelektualne lastnine, kamor sodi tudi avtorska pravica, ima pri nas in v svetu velik pomen, saj je človekov um eno glavnih vodil tehnološkega in kulturnega razvoja. Ustvarjalne dosežke je potrebno zavarovati in primerno nagraditi ter tako stimulirati ljudi k nadaljnjemu ustvarjanju.

Z razvojem in razširjeno uporabo novih tehnologij, predvsem interneta, se je razširil tudi krog ljudi, ki lahko za svoje avtorstvo prejmejo plačilo. Pri tem je zelo pomembna opredelitev, kaj je avtorsko delo in kaj morebitna druga dejavnost. Od tega je v nadaljevanju odvisna obdavčitev.

Do uvedbe sprememb Zakona o dohodnini v letu 2005 je veljalo, da je bila obdavčitev nekega dohodka odvisna ne le od vsebine, ampak tudi od oblike. Da je neka fizična oseba opravljala dejavnost, je morala biti nekje registrirana, vpisana v neki uradni register. Velikokrat so zavezanci s pogodbo ali statusom, torej z »obliko«, želeli preoblikovati dohodek, ki je bil ustvarjen na podlagi dela, v dohodek iz premoženja, ki je bil davčno bolj ugoden. Davčni zavezanci so v želji, da bi državi plačali čim manj davka, zlorabljali inštitut »oblike«. To je pripeljalo do spremembe zakonodaje v smeri iskanja resnične vsebine vsakega dohodka, prednost je dana ekonomski vsebini pred pravno vsebino. Pri tem pa se v praksi pojavljajo težave, saj je potrebno vsak posel presojati posamično, pogledi nanj pa so lahko različni. Tudi dejstvo, da »oblika« ne prevladuje več, bega ljudi in se zelo počasi privajajo na spremembe. Ljudje nimajo več nobene garancije, ki jo je nudila »oblika«. Z odpravo enih dilem se sedaj pojavljajo druge (Odkvisno ali neodvisno razmerje 2005).

Dohodek za stvaritev avtorskega dela je lahko obdavčen kot dohodek iz zaposlitve, kot dohodek iz dejavnosti ali kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice. Z davčnega vidika je avtorski honorar plačilo za storitev – stvaritev.

Slovenija je članica EU, kakor tudi naša sosednja država Italija. Zaradi vse večjega sodelovanja med državama na vseh področjih, prostega pretoka ljudi in tradicionalnih zgodovinskih vezi, je potrebno poznati tudi sistem obdavčitve v tej državi. Zato bo v nalogi predstavljena tudi obdavčitev avtorskega dela v Italiji. Predstavljena bo tudi bilateralna ureditev med državama glede izogibanja dvojnemu obdavčevanju.

1.2 Namen in cilji diplomskega dela

Namen naloge je analizirati možne načine izplačil avtorskih honorarjev in predstaviti davčne posledice teh izplačil. Ugotovitve te analize zanimajo podjetje, ki se ukvarja z računovodskimi storitvami in se pri svojem poslovanju veliko srečuje s to problematiko. Ugotavljajo, da njihove stranke, večinoma majhna podjetja in samostojni podjetniki (tudi iz Italije), premalo poznajo bistvene elemente, ki so potrebni za pravilno opredelitev avtorskega dela in obdavčitev le-tega. Zaradi napačne opredelitve so lahko davčne posledice precejšnje, še zlasti, če se izplačila opravljajo daljše obdobje. Poleg plačila lahko nastanejo tudi druge obveznosti (prispevki za socialno varnost).

Cilji raziskovanja so:

- odgovoriti na vprašanje, kako pravilno opredeliti avtorski honorar kot obdavčljiv dohodek,
- opozoriti na morebitne težave pri izbiranju pravilne opredelitve,
- ugotoviti razlike med različnimi načini izplačila honorarja,
- ugotoviti davčne posledice vsakega načina izplačila,
- predstaviti sistem obdavčitve avtorskega dela v Italiji.

S pravilno in utemeljeno izbiro načina izplačila avtorskega honorarja je mogoče doseči najugodnejšo obdavčitev, ne da bi se pri tem izpostavljali morebitnemu davčnemu tveganju.

1.3 Predvidene metode za doseganje ciljev

V diplomskem delu bo šlo za statično raziskavo, saj bodo obravnavana določena stanja v trenutku obravnave. S proučevanjem zakonodaje bom predstavila normativno ureditev avtorskega dela in obdavčitve dohodkov iz avtorskega dela v Sloveniji in Italiji.

Za raziskovanje bo uporabljen deskriptivni pristop z metodo deskripcije in metodo kompilacije, pri primerih različnih načinov obdavčitve bo uporabljena komparativna metoda, ugotovitve in sklepi pa bodo oblikovani na osnovi deduktivne in induktivne metode analitičnega pristopa.

1.4 Predpostavke in omejitve diplomskega dela

V diplomskem delu bo obravnavano avtorsko delo in njegova obdavčitev. Delo bo omejeno na obravnavo obdavčljivega dohodka iz avtorskega dela le z vidika dohodnine oziroma davka na dohodke fizičnih oseb. Ne bodo pa upoštevani vidiki davka na dodano vrednost, prispevkov za socialno varnost in drugih dajatev. Uporaba zakonodaje s področja avtorstva bo omejena samo na uvodne člene, za pomoč pri pojasnitvi pojma avtorstva. V diplomskem delu bosta upoštevani slovenska in italijanska davčna zakonodaja, ki sta trenutno v veljavi.

2 AVTORSKO DELO IN AVTORSKA PRAVICA

Zaščita intelektualne lastnine ima pri nas in v svetu velik pomen, saj je človekov um eno glavnih vodil tehnološkega in kulturnega razvoja. Ustvarjalne dosežke je potrebno zavarovati in primerno nagraditi ter tako stimulirati ljudi k nadaljnjemu ustvarjanju (UIL 2006b). Pomembnost tega področja dokazuje že ustavno varovanje avtorskih pravic kot ene izmed človekovih pravic. Danes je s hitrim razvojem informacijske družbe potreba po zaščiti še bolj očitna, saj je zaradi velikega tehnološkega napredka v današnjem času uporaba pravic intelektualne lastnine vedno lažja.

Intelektualna lastnina je samostojno pravno področje, saj zakon določa vrsto in vsebino pravic, njihov obseg in način pridobitve, način uveljavljanja pravic v primeru njihove kršitve, vrste in dovoljene oblike gospodarskega izkoriščanja ipd. Torej podjetniška narava teh pravic zahteva tudi ustrezno upravljanje z njimi (UIL 2006b).

Po definiciji Konvencije Združenih narodov o ustanovitvi Svetovne organizacije za intelektualno lastnino se delitev intelektualne lastnine nanaša na tri kategorije pravic (prav tam):

- industrijsko lastnino,
- avtorsko in sorodne pravice,
- ostale pravice.

Organizacija si prizadeva za čim večje poenotenje zakonodaj svojih članic, zato so bile pod njenim okriljem sprejete številne mednarodne pogodbe. Na mednarodni ravni so temeljne značilnosti in načela pravic industrijske lastnine urejena s Pariško konvencijo, Bernska konvencija pa obravnava varstvo avtorskih pravic – obe konvenciji je Slovenija prevzela z Aktom o notifikaciji nasledstva sporazumov nekdanje Jugoslavije. Poleg mednarodnih pogodb to področje urejajo tudi predpisi Evropske unije, ki se v slovenski zakonodaji uporabljajo neposredno (UIL 2006b).

Pri nas področje avtorskih pravic ureja Zakon o avtorski in sorodnih pravicah – ZASP (Ur. l. RS, št. 21/95), področje pravic industrijske lastnine pa ureja Zakon o industrijski lastnini – ZIL-1 (Ur. l. RS, št. 45/01). Pravice industrijske lastnine so patent, dodatni varstveni certifikat, model, znamka in geografska označba, o avtorski in sorodnih pravicah pa v nadaljevanju.

2.1 Avtorsko delo

Avtorsko delo je pravno varovano od trenutka, ko se avtorska ideja materializira, zato je pomembna sama opredelitev, kdaj je neko delo avtorsko. Pravna ureditev avtorskega dela se nahaja v Zakonu o avtorski in sorodnih pravicah – ZASP, ki ureja:

1. pravico avtorjev na njihovih delih s področja književnosti, znanosti in umetnosti (avtorska pravica),
2. pravice izvajalcev, proizvajalcev fonogramov, filmskih producentov, radijskih ali televizijskih (RTV) organizacij, založnikov in izdelovalcev podatkovnih baz (sorodne pravice),
3. individualno in kolektivno upravljanje in uveljavljanje avtorske in sorodnih pravic (1. člen ZASP).

Avtorska dela so, kot določa 5. člen ZASP, individualne intelektualne stvaritve s področja književnosti, znanosti in umetnosti, ki so na kakršen koli način izražene. Za avtorska dela veljajo zlasti:

1. govornjena dela, kot na primer govori, pridige, predavanja,
2. pisana dela, kot na primer leposlovna dela, članki, priročniki, študije in računalniški programi,
3. glasbena dela z besedilom ali brez besedila,
4. gledališka, gledališko-glasbena in lutkovna dela,
5. koreografska in pantomimska dela,
6. fotografska dela in dela, narejena po postopku, podobnem fotografiranju,
7. avdiovizualna dela,
8. likovna dela, kot na primer slike, grafike in kipi,
9. arhitekturna dela, kot na primer skice, načrti ter izvedeni objekti s področja arhitekture, urbanizma in krajinske arhitekture,
10. dela uporabne umetnosti in industrijskega oblikovanja,
11. kartografska dela,
12. predstavitve znanstvene, izobraževalne ali tehnične narave (tehnične risbe, načrti, skice, tabele, izvedenska mnenja, plastične predstavitve in druga dela enake narave).

Tudi osnutek, sestavni deli in naslov avtorskega dela, ki so sami po sebi individualne intelektualne stvaritve, uživajo enako varstvo kot samo delo, določa 6. člen ZASP.

Zbirke avtorskih del ali drugega gradiva, kot so enciklopedije, antologije, baze podatkov, zbirke dokumentov ipd., ki so po izbiri, uskladitvi ali razporeditvi vsebine individualne intelektualne stvaritve, so samostojna avtorska dela. Baze podatkov so zbirke neodvisnih del, podatkov ali drugega gradiva v kakršni koli obliki, ki je sistematično ali metodično urejeno in posamično dostopno z elektronskimi ali drugimi sredstvi (8. člen ZASP).

Sodna praksa pa je izoblikovala še dodatne predpostavke, s katerimi si lahko pomagamo pri oceni, ali gre za avtorsko delo ali ne, in sicer (Krejan 2006, 50):

- delo mora biti človekova *stvaritev* in ne rezultat naprave,
- delo mora izhajati iz določenega *področja ustvarjalnosti* – znanosti, književnosti in umetnosti,

- delo mora nastati v »avtorjevem duhu« (*duhovnost*) in mora vsebovati osebno noto avtorja (*individualnost*),
- delo mora biti zaznavno s človeškimi čuti, zato je potrebna njegova izraženost bodisi na materialnem nosilcu ali kako drugače (na primer koncert).

Zakon določa primere avtorskega dela, kar pa ne predstavlja zaprtega seznama. Avtorsko delo je lahko tudi drugo delo, ki ni na seznamu, če izpolnjuje zgoraj navedene pogoje. Na podlagi 7. člena ZASP za samostojna avtorska dela veljajo tudi prevodi, priredbe, aranžmaji, spremembe in druge predelave prvotnega avtorskega dela.

Računalniški programi so po določbah 111. člena ZASP programi v vsaki izrazni obliki, vključno s pripravljanim gradivom za njihovo izdelavo, in predstavljajo avtorsko delo. Ideje in načela, ki so osnova nekemu elementu računalniškega programa, vključno s tistimi, ki so osnova njegovim vmesnikom, ne uživajo varstva po tem zakonu. Računalniški programi uživajo varstvo, če so individualna dela v smislu, da pomenijo intelektualno stvaritev njihovega avtorja.

Avtorsko pravno pa niso varovane naslednje stvaritve (9. člen ZASP):

- ideje, načela, odkritja,
- uradna besedila z zakonodajnega, upravnega in sodnega področja,
- ljudske književne in umetniške stvaritve.

Kadar avtorsko delo ustvari delojemalec pri izpolnjevanju svojih obveznosti ali po navodilih delodajalca (avtorsko delo iz delovnega razmerja), se šteje, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja na tem delu izključno prenesene na delodajalca za deset let od dokončanja dela, če ni s pogodbo drugače določeno. Po preteku desetih let pripadejo materialne avtorske pravice in druge pravice delojemalcu, s tem, da delodajalec lahko zahteva njihov ponovni izključni prenos proti plačilu primerne nadomestila.

2.2 Avtor

Po 10. členu ZASP je avtor fizična oseba (ne pa tudi pravna), ki je ustvarila avtorsko delo. 11. člen pa navaja, da za avtorja velja tisti, katerega ime, psevdonim ali znak je na običajen način naveden na delu ali pri objavi dela, dokler se ne dokaže nasprotno. Če je avtorsko delo ustvarjeno v sodelovanju dveh ali več oseb, govorimo o soavtorstvu. Ko tako ustvarjeno delo predstavlja nedeljivo celoto, pripada vsem soavtorjem nedeljiva avtorska pravica na tem delu (12. člen ZASP).

2.3 Avtorska pravica

Avtorska pravica pripada avtorju na podlagi same stvaritve dela (14. člen ZASP). 10. in 14. člen ZASP postavljata stvaritev in s tem tudi tistega, ki jo je napravil (človeka) za izvor in temelj avtorske pravice. Ta pripada avtorju na podlagi same stvaritve, nastane avtomatično, *ipso facto*. Za njen obstoj, priznanje ali varstvo ni potrebna registracija, prijava, odobritev ali kakšna druga formalnost, niti v Sloveniji niti mednarodno (Trampuž, Oman in Zupančič 1997, 57-67). Avtorska pravica je tudi priznana kot ustavna človekova pravica. Je enovita pravica na avtorskem delu, iz katere izvirajo (15. člen ZASP):

1. izključna osebna upravičenja (moralne avtorske pravice),
2. izključna premoženjska upravičenja (materialne avtorske pravice) in
3. druga upravičenja avtorja (druge pravice avtorja).

Avtorska pravica traja za časa avtorjevega življenja in 70 let po njegovi smrti. Kadar je delo ustvarilo več avtorjev, se rok sedemdesetih let računa od smrti soavtorja, ki je umrl zadnji. Rok začne teči s prvim januarjem tistega leta, ki sledi letu smrti.

2.3.1 Moralne avtorske pravice

Moralne avtorske pravice predstavljajo in varujejo duhovno vez med avtorjem in njegovim delom. Moralne avtorske pravice zagotavljajo avtorju uresničevanje moralnih interesov v zvezi z njegovim delom, tudi če je pravico do izkoriščanja dela prenesel na drugo osebo. S pomočjo moralnih avtorskih pravic bo avtor lahko zahteval, da se na vsakem primerku ali ob vsaki javni priobčitvi avtorskega dela navede njegovo ime (AAS 2002b). Na podlagi ZASP moralna avtorska pravica za avtorja pomeni, da:

- ima izključno pravico določiti, kdaj in kako bo njegovo delo prvič objavljeno – *pravica prve objave* (17. člen),
- ima izključno pravico do priznanja avtorstva na svojem delu in pravico določiti, ali naj se pri objavi dela navede njegovo avtorstvo in s kakšno oznako – *pravica priznanja avtorstva* (18. člen),
- ima izključno pravico, da se upre skazitvi in vsakemu drugemu posegu v svoje delo ali vsaki uporabi svojega dela, če bi ti posegi ali ta uporaba lahko okrnili njegovo osebnost – *pravica spoštovanja dela* (19. člen),
- ima izključno pravico, da do imetnika materialne avtorske pravice slednjo prekliče, če ima za to resne moralne razloge in če predhodno imetniku povrne škodo, ki mu s tem nastane – *pravica skesanja* (20. člen).

2.3.2 *Materialne avtorske pravice*

Materialne avtorske pravice dajejo avtorju monopol nad posameznimi oblikami izkoriščanja avtorskega dela. Avtor bo svoje materialne interese uresničil tako, da bo sam izkoriščal svoje delo ob izključitvi vseh drugih, ali da bo dopustil izkoriščanje svojega dela komu drugemu proti plačilu. V zadnjem času se materialne avtorske pravice ne nanašajo več zgolj na izkoriščanje avtorskega dela, ampak tudi na določene oblike razpolaganja s primerki avtorskega dela (AAS 2002a). Uporaba avtorskega dela je dopustna le, če je avtor prenesel ustrezno materialno avtorsko pravico.

Med materialne avtorske pravice ZASP uvršča naslednje:

1. uporaba dela v telesni obliki, zlasti:
 - pravico reproduciranja (23. člen);
2. uporaba dela v netelesni obliki (priobčitev javnosti), zlasti:
 - pravica javnega izvajanja (26. člen),
 - pravica javnega prenašanja (27. člen),
 - pravica javnega predvajanja s fonogrami in videogrami (28. člen),
 - pravica javnega prikazovanja (29. člen),
 - pravica radiodifuznega oddajanja (30. člen),
 - pravica radiodifuzne retransmisije (31. člen),
 - pravica sekundarnega radiodifuznega oddajanja (32. člen),
 - pravica dajanja na voljo javnosti (32.a člen),
 - uporaba dela v netelesni obliki (priobčitev javnosti);
3. uporaba dela v spremenjeni obliki, zlasti:
 - pravica predelave (33. člen),
 - pravica avdiovizualne priredbe (104. člen);
4. uporaba primerkov avtorskega dela, zlasti:
 - pravica distribuiranja (24. člen),
 - pravica dajanja v najem (25. člen).

Pravica reproduciranja je izključna pravica, da se delo fiksira na materialnem nosilcu ali drugem primerku, in sicer neposredno ali posredno, začasno ali trajno, delno ali v celoti ter s kakršnim koli sredstvom ali v kateri koli obliki. Delo se reproducira zlasti v obliki grafičnega razmnoževanja, tridimenzionalnega razmnoževanja, zgraditve oziroma izvedbe arhitekturnega objekta, fotografiranja, tonskega ali vizualnega snemanja ter shranitve v elektronski obliki.

Pravica distribuiranja je izključna pravica, da se izvirnik ali primerki dela dajo v promet s prodajo ali drugačno obliko prenosa lastninske pravice ali s tem namenom ponudijo javnosti.

2.3.3 Druge pravice avtorja

Poleg absolutnih (izključnih) pravic, pa avtor uživa tudi tako imenovane druge pravice. To so premoženjska upravičenja, ki niso monopolne narave, marveč avtorju zagotavljajo zgolj denarno nadomestilo ali kakšen drug premoženjski interes. Med te pravice ZASP uvršča:

- pravica dostopa in izročitve (34. člen),
- sledna pravica (35. člen),
- pravica javnega posojanja (36. člen),
- pravica do *nadomestila* (37. člen).

Avtor ima pravico do pravičnega nadomestila (plačila) za tonsko ali vizualno snemanje in za fotokopiranje svojega dela, ki se izvrši pod pogoji zasebne ali druge lastne uporabe. Pravica nadomestila ne more biti predmet odpovedi, razpolaganja med živimi in izvršbe.

Nadomestilo za tonsko in vizualno snemanje se plačuje:

- pri prvi prodaji ali uvozu novih naprav za tonsko in vizualno snemanje in
- pri prvi prodaji ali uvozu praznih nosilcev zvoka ali slike.

Nadomestilo za fotokopiranje se plačuje:

- pri prvi prodaji ali uvozu novih naprav za fotokopiranje in
- od fotokopij, narejenih za prodajo, in sicer mesečno glede na njihovo verjetno število.

2.4 Avtorski honorar

Avtorski honorar je dohodek, izplačan avtorju na podlagi avtorske pogodbe, ki je lahko sklenjena za stvaritev avtorskega dela ali za uporabo avtorskih del. Z davčnega vidika je avtorski honorar plačilo za storitev.

V 81. členu ZASP navaja, da če avtorski honorar ali nadomestilo ni bilo določeno, se določi po običajnih plačilih za določeno vrsto del, po obsegu in trajanju uporabe ter glede na druge okoliščine primera.

Če se z uporabo avtorskega dela doseže dobiček, ki je očitno v nesorazmerju z dogovorjenim ali določenim honorarjem ali nadomestilom, lahko avtor zahteva spremembo pogodbe tako, da se mu določi pravičnejši delež pri dohodku. Tej pravici se avtor ne more odpovedati.

Če je honorar ali nadomestilo dogovorjeno ali določeno v odvisnosti od ustvarjenega dohodka pri uporabi dela, mora uporabnik dela voditi ustrezne knjige ali drugo evidenco, iz katere je mogoče ugotoviti, kakšen dohodek je bil ustvarjen. Uporabnik dela mora omogočiti avtorju vpogled v evidenco iz prejšnjega odstavka in mu pošiljati ustrezna poročila o ustvarjenem dohodku, oboje v običajnih rokih in potrebnem obsegu (82. člen ZASP).

2.5 Avtorska pogodba

Pravica do uporabe (izkoriščanja) avtorskih del se praviloma pridobi z avtorsko pogodbo, sklenjeno neposredno z avtorjem ali ustrezno kolektivno organizacijo avtorjev, ki zastopa avtorje določene vrste avtorskih del (UIL 2006a). ZASP v 99. členu določa, da se avtor z avtorsko pogodbo o naročilu dela zaveže ustvariti določeno delo in ga izročiti naročniku, naročnik pa se zaveže, da mu bo za to plačal honorar. Naročnik lahko nadzoruje posel in daje navodila, če s tem ne posega v avtorjevo svobodo znanstvenega in umetniškega ustvarjanja. Avtor obdrži avtorsko pravico na naročenem delu, razen pravice distribuiranja, če ni z zakonom ali pogodbo drugače določeno. Za avtorsko pogodbo o naročilu dela se uporabljajo določbe o podjemni pogodbi, ki jih vsebuje Obligacijski zakonik – OZ (Ur. l. RS, št. 83/01). ZASP v 100. členu opredeljuje tudi kolektivno avtorsko delo, ki ga ustvari večje število avtorjev na pobudo in v organizaciji naročnika, za kar se sklene posebna pogodba. Šteje se, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorjev na kolektivnem delu izključno in neomejeno prenesene na naročnika, če ni s to pogodbo drugače določeno.

Avtorska pogodba se sklepa izključno za avtorska dela. Če namreč ne gre za avtorsko delo, ga kot takšnega ne smemo obravnavati. Če gre za drugo obliko dela ali storitve, se sklene podjemna pogodba. V dilemi, ali gre za avtorsko delo ali ne, je potrebno predvideno delo presoditi po kriterijih ZASP o avtorskem delu in šele nato skleniti ustrezno pogodbo. Podjemno pogodbo ureja Obligacijski zakonik, v njej se podjemnik zavezuje opraviti določen posel, tudi na primer umsko delo, naročnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal.

Opredelitev, ali je neko delo avtorsko ali ne, je, poleg varovanja avtorskih pravic, zelo pomembna tudi z vidika obdavčitve, ki je za avtorsko delo precej ugodnejša, kar bomo videli v nadaljevanju.

3 VRSTE DOHODKOV

3.1 Zakonska ureditev

Zakon o dohodnini – Zdoh-2 (Ur. l. RS, št. 117/06) opredeljuje obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. Dohodki se delijo na:

1. aktivne dohodke:
 - dohodek iz zaposlitve,
 - dohodek iz dejavnosti,
 - dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
2. pasivne dohodke:
 - dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
 - dohodek iz kapitala;
3. druge dohodke.

Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2 (Ur. l. RS, št. 117/06) v svojem 5. členu določa, da se predmet obdavčitve ter okoliščine in dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Ur. l. RS, št. 117/06) v svojem 14. členu med drugim opredeljuje tudi promet storitev, kamor zakon uvršča tudi odstop premoženjskih pravic. V svojem 5. členu pa opredeljuje opravljanje dejavnosti. Določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno (samostojno) opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Kot ekonomsko dejavnost opredeljuje tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

Nekatere vrste dohodkov ne bodo podrobnejše predstavljene, ker niso pomembne za obravnavano temo o avtorskih honorarjih.

3.2 Splošno – opredelitev dohodka

Če izločimo druge dohodke, ki za našo obravnavo niso pomembni, bo pri opredelitvi, za katero vrsto dohodka gre, potrebno najprej določiti, ali gre za aktivni ali pasivni dohodek. Prvi temelji na delu, drugi pa na premoženju in premoženjskih pravicah. Če dohodek izvira iz dela, ga ni mogoče obdavčiti kot pasivni dohodek. Pri tej opredelitvi se je potrebno ozirati na samo vsebino dohodka.

Za razmejitev znotraj aktivnih dohodkov je odločujoča narava razmerja med osebo – izvajalcem, ki opravi delo oziroma storitev, in naročnikom. Tukaj ločimo odvisno in neodvisno razmerje. Osnovne smernice za to ločitev nakazuje že sam Zakon o dohodnini,

vendar je v praksi potrebno presojati vsak primer posebej. Delovno razmerje kot tipično odvisno razmerje in opravljanje poklicne dejavnosti kot tipično neodvisno razmerje sta le dve skrajnosti, med katerima je še cela vrsta razmerij, ki so potrebne podrobnejše preučitve (Hieng 2004). Potrebno je opozoriti na dejstvo, da se odvisno in neodvisno razmerje med seboj ne izključujeta. Neka oseba je lahko hkrati v odvisnem razmerju pri enem izplačevalcu dohodka in neodvisnem razmerju pri drugem izplačevalcu.

3.3 Odvisno in neodvisno razmerje

V prejšnjem Zakonu o dohodnini – Zdoh-1 (Ur. l. RS, št. 54/04) so bili določeni obširni kriteriji, na podlagi katerih se je določalo, ali posamezna fizična oseba pri opravljanju dela ali storitev nastopa v odvisnem ali neodvisnem razmerju. Od tega je bila odvisna tudi obdavčitev dohodka fizične osebe. Od leta 2007 je v veljavi nov Zakon o dohodnini, ki kriterije za razločevanje odvisnega ali neodvisnega razmerja določa manj obširno. Tako se danes po določbah tega zakona za zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja (Dolinar Dubokovič 2010).

Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje (35. člen Zdoh-2):

1. delovno razmerje,
2. vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede:
 - *nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev* – več navodil o delu, načinu, kraju in času dela naročnik daje in bolj ko delo nadzira, bolj verjetno gre za odvisno razmerje,
 - *plačila za opravljeno delo ali storitev* – oseba v odvisnem razmerju običajno prejema fiksno plačilo na mesečni ravni in prejema dodatna plačila, kot na primer za nadurno delo, za uspešnost, povračila stroškov, oseba v neodvisnem razmerju pa se običajno dogovori za plačilo za posamezno opravljeno delo, ki ga lahko prejema tudi v obrokih,
 - *načina opravljanja dela ali storitev* – oseba v odvisnem razmerju, običajno neprekinjenem, zaporedno izpolnjuje svoje delovne obveznosti po vnaprej določenem urniku in določenem kraju,
 - *zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic* – oseba v neodvisnem razmerju običajno zagotavlja potrebno opremo, sredstva in pogoje za delo,
 - *odgovornosti fizične osebe in delodajalca* – oseba v odvisnem razmerju običajno ne prevzema odgovornosti za kakovost opravljenega dela navzven, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.

3.4 Dohodek iz zaposlitve

Za dohodek iz zaposlitve se po 35. členu Zdoh-2 šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve. Za zaposlitev se šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. Dohodek iz zaposlitve vključuje vsa izplačila in bonitete, povezane z zaposlitvijo.

Pojem dohodka iz zaposlitve se je s spremembo Zakona o dohodnini leta 2004 bistveno razširil, saj vključuje vse dohodke, ki jih prejme fizična oseba na podlagi zaposlitve. Kot zaposlitev pa se za davčne potrebe šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje. V prejšnji zakonodaji so med te dohodke sodili le dohodki iz delovnega razmerja na podlagi pogodbe o zaposlitvi. 36. člen Zdoh-2 ločuje:

- dohodek iz delovnega razmerja in
- dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi.

Med dohodke iz delovnega razmerja se na podlagi 37. člena Zdoh-2 uvrščajo pravi dohodki iz delovnega razmerja (plače, nadomestila plač, regres za letni dopust, bonitete, povračila stroškov, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči ...) in dohodki, ki se le za davčne potrebe štejejo za dohodke iz delovnega razmerja (dohodki, prejeti za vodenje in nadzor poslovnega subjekta, dohodki iz avtorskega dela, ustvarjenega iz delovnega razmerja, dohodki izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij ...).

Med dohodke iz drugega pogodbenega razmerja se na podlagi 38. člena Zdoh-2 uvrščajo predvsem prejeti dohodki za stvaritev avtorskega dela in dohodki za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov. Primer takšnih del so naročena avtorska dela (članki, računalniški programi). Med dohodke iz drugega pogodbenega razmerja se štejejo tudi dohodki iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo (sodni izvedenci, cenilci, tolmači). V tem primeru gre za izjemo, ker gre za neodvisno razmerje med avtorjem in njegovim naročnikom.

3.5 Dohodek iz dejavnosti

Kot dohodek iz dejavnosti se šteje vsak dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic (46. člen Zdoh-2). Pri tem ni pomembna vrsta dejavnosti, formalni status ali pravna podlaga. Ko gre za trajno, ponavljajoče se izvajanje neke dejavnosti oziroma ustvarjanja avtorskih del, se dohodek iz te dejavnosti šteje za dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti.

S spremembo Zakona o dohodnini z letom 2007 kot dohodek iz dejavnosti ne velja več dohodek, ki je dosežen s posameznim poslom.

47. člen Zdoh-2 omogoča izjemo, da se za dohodek iz dejavnosti ne šteje dohodek iz prenosa premoženjske pravice, če ga ne dosega fizična oseba v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti.

Praviloma je davčna osnova od dohodka, dosežena z opravljanjem dejavnosti, dobiček, ki se ugotavlja kot razlika med prihodki in odhodki na podlagi vodenja poslovnih knjig. Če pa zavezanec izpolnjuje določene pogoje, lahko ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov in mu v tem primeru ni potrebno voditi knjigovodstva.

3.6 Dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice

Dohodek iz oddajanja premoženja v najem je dohodek, dosežen z oddajanjem nepremičnin in premičnin v najem (75. člen Zdoh-2). Sem uvrščamo najemnino in druga nadomestila v zvezi z oddajanjem premoženja v najem, ki vključujejo obveznosti in storitve, za katere se je zavezal ali jih je opravil najemnik, ter premije, nadomestila, odškodnine in podobne dohodke.

Dohodek iz prenosa premoženjske pravice (78. člen Zdoh-2) vključuje dohodek, dosežen z odstopom uporabe oziroma izkoriščanja ali odstopom pravice do uporabe oziroma pravice do izkoriščanja:

- materialne avtorske pravice in materialne pravice izvajalca,
 - izuma, videza izdelka, znaka razlikovanja, tehnične izboljšave, načrta, formule, postopka, podobne pravice oziroma podobnega premoženja in informacij glede industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušenj, ne glede na to, ali so zavarovani po zakonu,
 - osebne imena, psevdonima ali podobe,
- na podlagi pogodbe ali drugi pravni podlagi, po kateri imetnik premoženjske pravice za njen prenos prejme določeno nadomestilo.

Kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice se 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. Torej je tu zajet le dohodek, dosežen z odstopom uporabe oziroma pravice do uporabe premoženjske pravice, ne pa tudi dohodek za samo stvaritev. Dohodek za stvaritev avtorskega dela je lahko obdavčen le kot dohodek iz zaposlitve ali kot dohodek iz dejavnosti, v nobenem primeru pa ne more biti obdavčen kot dohodek iz premoženjske pravice.

4 OBDAVČITEV AVTORSKIH HONORARJEV

Avtorski honorar pomeni plačilo avtorju za prenos njegove materialne oziroma drugih pravic na avtorskem delu na naročnika. Za prenos katerih pravic in v kakšnem obsegu, se praviloma dogovori z avtorsko pogodbo oziroma velja tisto, kar je zapisano v Zakonu o avtorski in sorodnih pravicah. Pred dejanskim plačilom pa je treba zadovoljiti tudi davčne predpise. Z davčnega vidika je avtorski honorar (kar je po ZASP plačilo za prenos premoženjske pravice, ne pa plačilo za izvod avtorskega dela – proizvoda) plačilo za storitev, zato je potrebno pri izplačilu upoštevati tako Zakon o dohodnini kot tudi Zakon o davku na dodano vrednost (Izplačujemo: avtorski honorar 2005).

Z davčno reformo, ki je stopila v veljavo leta 2005, se je obdavčitev avtorskih honorarjev bistveno spremenila v primerjavi s prejšnjo obdavčitvijo. Obdavčitev je odvisna od vrste okoliščin in v nadaljevanju si bomo ogledali možne načine obdavčitve honorarjev. V skladu z Zakonom o dohodnini se avtorski honorarji lahko presojujejo kot:

1. dohodek iz zaposlitve:
 - dohodek iz delovnega razmerja,
 - dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi,
2. dohodek iz dejavnosti,
3. dohodek iz prenosa premoženjske pravice.

Dohodek iz prve točke je dohodek na podlagi odvisnega razmerja (z izjemo iz 38. člena Zdoh-2), druga dva pa na podlagi neodvisnega razmerja med avtorjem in naročnikom. Za opredelitev, ali je posamezni dohodek iz zaposlitve ali dohodek iz dejavnosti, je pomembna le narava razmerja med naročnikom (delodajalcem) in izvajalcem storitve (delavcem), ta pa se opredeli na podlagi določb 35. člena Zdoh-2 glede na dejstva in okoliščine posameznega primera.

4.1 Avtorski honorar kot dohodek iz zaposlitve

4.1.1 Avtorski honorar kot dohodek iz delovnega razmerja

Zakon o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/02) v 29. členu določa, da je sestavni del pogodbe o zaposlitvi tudi naziv delovnega mesta oziroma podatek o vrsti dela, za katero sklepa zaposleni 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 sicer v skladu z zakonom o avtorskih pravicah naravo avtorskega dela. Zaposleni za to delo prejema plačo, delodajalec pa na primer pridobi materialne in druge pravice na tem avtorskem delu za dobo desetih let. Z avtorsko pogodbo se torej delodajalec in zaposleni dogovorita le o morebitnem nadomestilu (avtorskem honorarju), ki bo zaposlenemu pripadlo šele, če bo delodajalec še naprej izkoriščal njegovo avtorsko delo, ko bo preteklo deset let od stvaritve avtorskega dela.

Če torej avtorsko delo nastane v okviru dela, ki ga mora zaposleni opravljati po pogodbi o zaposlitvi, praviloma torej tudi s sredstvi delodajalca in znotraj delovnega časa, prejme zaposleni ustrezno nadomestilo za njegovo uporabo s plačo (Izplačujemo: avtorski honorar 2005).

Delodajalec in delavec lahko poleg pogodbe o zaposlitvi skleneta še avtorsko pogodbo o naročilu dela in honorar po tej pogodbi se vedno šteje in obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja.

Osnova za dohodnino je v obeh primerih dohodek od avtorskega dela, od katere izplačevalec obračuna in odvede akontacijo dohodnine po progresivni lestvici. Tu je potrebno poudariti, da Zakon o prispevkih za socialno varnost (Ur. l. RS, št. 5/96) ne določa, da se plačujejo prispevki za socialno varnost od avtorskih honorarjev. Pri tej obliki dohodka se ne priznajo nikakršni normirani odhodki, so pa priznana povračila stroškov v zvezi z delom, ki so neobdavčena.

4.1.2 Avtorski honorar kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi

O avtorskem honorarju kot dohodku iz drugega pogodbenega razmerja govorimo takrat, ko sta avtor in naročnik njegovega dela v *odvisnem razmerju*, nimata pa sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Če bi le-to imela, bi šlo za dohodek iz delovnega razmerja.

Zakon med dohodke iz drugega pogodbenega razmerja uvršča tudi avtorska dela, pri katerih sta avtor in naročnik v *neodvisnem razmerju*, ko avtor ne izvede avtorskega dela v okviru dejavnosti.

Glede na to, da se tako avtorska dela, ustvarjena v odvisnem razmerju med avtorjem in naročnikom, kot tudi avtorska dela, ustvarjena v neodvisnem razmerju, ko avtor ne izvede avtorskega dela v okviru dejavnosti, obdavčujejo kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja, ugotavljanje, ali gre za odvisno ali neodvisno razmerje, ni smiselno (Dolinar Dubokovič 2010).

Osnova za dohodnino iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane odhodke v višini 10 % tega dohodka. Od te osnove izplačevalec obračuna in odvede akontacijo dohodnine – davčni odtegljaj v višini 25 %. Zavezanec ima možnost pri letni odmeri dohodnine uveljavljati dejanske stroške na podlagi dokazil, ki potrjujejo nastanek stroškov pri pridobivanju dohodka. To je smiselno, če dejanski stroški presegajo normirane.

4.2 Avtorski honorar kot dohodek iz dejavnosti

Za dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, se v skladu s 46. členom Zdoh-2 šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. 48. člen istega zakona določa, da je davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti, razen v primerih, ko zakon določa drugače. V nadaljevanju pa isti člen omogoča zavezancem, da se pod določenimi pogoji lahko odločijo za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Avtor, ki trajno izvaja neko dejavnost oziroma samostojno ustvarja avtorska dela na neki ponavljajoči se podlagi, ter s tem dosega neki dohodek, se je dolžan za namen opravljanja te dejavnosti vpisati v davčni register. Če je vpisan v Poslovni register Slovenije na neki drugi podlagi (na primer kot samostojni podjetnik posameznik ali kot druga fizična oseba, ki opravlja dejavnost), se vpis v davčni register izvede po uradni dolžnosti.

Avtor opravlja dejavnost in vodi poslovne knjige

Avtor je v odnosu do naročnika v enakem razmerju kot pravna oseba ali zasebnik, kar pomeni, da za storitev izda naročniku račun. Voditi mora poslovne knjige in sestavljati računovodske izkaze. Osnova za dohodnino je dobiček, ugotovljen kot razlika med dejanskimi prihodki in odhodki. Akontacijo dohodnine je dolžan plačevati sam zavezanec znotraj opravljanja dejavnosti, naročnik nima, razen plačila računa, nikakršnih obveznosti iz naslova dohodnine.

Avtor opravlja dejavnost in ugotavlja dobiček z upoštevanjem normiranih odhodkov

Avtor mora pred izplačilom honorarja predložiti naročniku kopijo potrdila davčnega urada, iz katerega je razvidno, da avtor opravlja dejavnost in da se mu dobiček ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov. V tem primeru se mu normirani odhodki priznajo v višini 25 %. Če ima avtor status samostojnega kulturnega delavca ali novinarja, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove za dodatnih 15 % normiranih odhodkov (113. člen Zdoh-2), vendar samo do višine letnih prihodkov 25.000 EUR. Nad to višino se mu davčna osnova ponovno poveča.

Akontacija dohodnine od teh dohodkov se praviloma plačuje po stopnji 25 %, avtor pa ima možnost uveljavljati znižanje te stopnje, vendar ne na manj kot 10 % (128. člen ZDOH-1). Za to znižanje se odloči sam, če plačuje obvezne prispevke za socialno varnost iz naslova opravljanja dejavnosti in če oceni, da bo akontacija dohodnine previsoka glede na pričakovano dohodnino na letni ravni.

Osnova za dohodnino je vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane odhodke v višini 25 % ali 40 % tega dohodka. Od te osnove izplačevalec obračuna in odvede akontacijo dohodnine – davčni odtegljaj praviloma po 25-odstotni stopnji, ta stopnja pa je lahko nižja, vendar ne manj kot 10 %, če je zavezanec to uveljavljal (to je razvidno iz potrdila davčne uprave).

4.3 Avtorski honorar kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice

Kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice se 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 (Dolinar Dubokovič 2010).

Avtorski honorar, ki ga prejme avtor za stvaritev avtorskega dela v obliki *opravljanja neke storitve*, ne šteje za dohodek iz prenosa premoženjske pravice, ampak se obdavčuje kot dohodek iz zaposlitve ali kot dohodek iz dejavnosti.

Dohodek iz prenosa premoženjske pravice, ki ga dosega fizična oseba v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti, se šteje za dohodek iz dejavnosti in ne za dohodek iz prenosa premoženjske pravice po 78. členu Zdoh-2.

Osnova za dohodnino je vsak posamezni dohodek, praviloma zmanjšan za normirane odhodke v višini 10 % tega dohodka. Od te osnove izplačevalec obračuna in odvede akontacijo dohodnine – davčni odtegljaj v višini 25 %. Zavezanec nima možnosti pri letni odmeri dohodnine uveljavljati dejanskih stroškov na podlagi dokazil, ampak se mu avtomatično priznajo normirani stroški v višini 10 %.

5 PRIMERI OBDAVČITVE AVTORSKIH HONORARJEV

Na praktičnem primeru bomo prikazali različne možnosti izračuna dohodnine od izplačila dohodka avtorju za njegovo avtorsko delo. Izračun bomo opravili za bruto dohodek v višini 1.000,00 EUR, ki je bil izplačan v letu 2010, zato je dohodnina obračunana na osnovi stopenj dohodnine in olajšav, ki veljajo za to leto.

Na podlagi Pravilnika o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010 (Ur. l. RS, št. 104/09) in Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010 (Ur. l. RS, št. 20/10) ter Zakona o spremembi Zakona o dohodnini – Zdoh-2F (Ur. l. RS, št. 13/10) je predpisana lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2010.

Preglednica 1 Stopnje dohodnine za leto 2010 – letno

| Če znaša neto letna davčna osnova v evrih | | Znaša dohodnina v evrih | |
|---|-----------|-------------------------|----------------------|
| nad | do | | |
| | 7.528,99 | | 16 % |
| 7.528,99 | 15.057,96 | 1.204,64 | + 27 % nad 7.528,99 |
| 15.057,96 | | 3.237,46 | + 41 % nad 15.057,96 |

Vir: Zdoh-2F 2010.

Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec, se za davčno leto 2010 uporabijo stopnje dohodnine in lestvica, preračunana na 1/12 leta:

Preglednica 2: Stopnje dohodnine za leto 2010 – mesečno

| Če znaša neto mesečna davčna osnova v evrih | | Znaša dohodnina v evrih | |
|---|----------|-------------------------|---------------------|
| nad | do | | |
| | 627,42 | | 16 % |
| 627,42 | 1.254,83 | 100,39 | + 27 % nad 627,42 |
| 1.254,83 | | 269,79 | + 41 % nad 1.254,83 |

Vir: Zdoh-2F 2010.

Višina skupne splošne olajšave je odvisna od višine skupnega dohodka v letu 2010:

Preglednica 3: Splošna davčna olajšava za leto 2010 – letno

| Če znaša skupni dohodek v evrih | | Znaša splošna olajšava v evrih |
|---------------------------------|-----------|--------------------------------|
| nad | do | |
| | 10.200,00 | 6.120,00 |
| 10.200,00 | 11.800,00 | 4.147,67 |
| 11.800,00 | | 3.100,17 |

Vir: Zdoh-2F 2010.

Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja se upošteva:

Preglednica 4: Splošna davčna olajšava za leto 2010 – mesečno

| Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v evrih | | Znaša splošna olajšava v evrih |
|--|--------|--------------------------------|
| nad | do | |
| | 850,00 | 510,00 |
| 850,00 | 983,33 | 345,64 |
| 983,33 | | 258,35 |

Vir: Zdoh-2F 2010.

Če delojemalec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva povečana splošna olajšava, se davčna osnova zmanjša za 258,35 EUR.

Zaradi lažje ponazoritve izračuna bomo upoštevali najnižjo splošno davčno olajšavo v višini 258,35 EUR.

5.1 Dohodek iz delovnega razmerja

Primer je narejen ob predpostavki, da v mesecu izplačila avtorskega honorarja ni drugih izplačil, v nasprotnem primeru pa bi se vsi dohodki združili in obdavčili po zgoraj prikazanih progresivnih stopnjah dohodnine.

Preglednica 5: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz delovnega razmerja

| | Stopnja | Znesek |
|---------------------------------|-----------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 1/12 splošne letne olajšave | | 258,35 |
| Davčna osnova | | 741,65 |
| Akontacije dohodnine – lestvica | 17,6943 % | 131,23 |
| Neto izplačilo avtorju | | 868,77 |

5.2 Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja

V nadaljevanju prikazujemo primer obračuna akontacije dohodnine od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja.

Preglednica 6: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz drugega pogodbenega razmerja

| | Stopnja | Znesek |
|---------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 10 % normiranih odhodkov | 10 % | 100,00 |
| Davčna osnova | | 900,00 |
| 25 % akontacije dohodnine | 25 % | 225,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 775,00 |

* Pri letni napovedi dohodnine lahko zavezanec uveljavlja dejanske stroške.

5.3 Dohodek iz dejavnosti

Dohodek od dejavnosti se obračunava na dva različna načina – na osnovi prikazanega prometa ali od normiranih dohodkov.

Avtor opravlja dejavnost in vodi poslovne knjige

Pri takšnem načinu izplačila avtorskega honorarja ni mogoče praktično prikazati obdavčitve, ker se le-ta opravi pri letnem izračunu dohodnine, ki zajema dobiček iz opravljanja dejavnosti in tudi drugih dohodkov avtorja. Tudi akontacije dohodnine je dolžan avtor plačevati sam v višini, kot izhaja iz letnega davčnega obračuna.

Avtor opravlja dejavnost in ugotavlja dobiček z normiranimi odhodki

Načine obračunavanja akontacije dohodnine, kadar gre za normirane dohodke, prikazujemo v naslednjih preglednicah.

Preglednica 7: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 25 % ustvarjenih prihodkov

| | Stopnja | Znesek |
|---------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 25 % normiranih odhodkov | 25 % | 250,00 |
| Davčna osnova | | 750,00 |
| 25 % akontacije dohodnine | 25 % | 187,50 |
| Neto izplačilo avtorju | | 812,50 |

Preglednica 8: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem posebne osebne olajšave

| | Stopnja | Znesek |
|------------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 25 % normiranih odhodkov | 25 % | 250,00 |
| 15 % posebne osebne olajšave | 15 % | 150,00 |
| Davčna osnova | | 600,00 |
| 25 % akontacije dohodnine | 25 % | 150,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 850,00 |

* Avtor samostojni kulturni delavec ali novinar, ki uveljavlja dodatno znižanje davčne osnove.

Preglednica 9: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti z upoštevanjem posebne osebne olajšave

| | Stopnja | Znesek |
|------------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 25 % normiranih odhodkov | 25 % | 250,00 |
| 15 % posebne osebne olajšave | 15 % | 150,00 |
| Davčna osnova | | 600,00 |
| 10 % akontacije dohodnine | 10 % | 60,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 940,00 |

* Avtor samostojni kulturni delavec ali novinar, ki uveljavlja dodatno znižanje davčne osnove in maksimalno dodatno znižanje stopnje za obračun akontacije dohodnine.

5.4 Dohodek iz prenosa premoženjske pravice

V preglednici 10 prikazujemo primer obračuna akontacije dohodnine iz prenosa premoženjske pravice.

Preglednica 10: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz prenosa premoženjske pravice

| | Stopnja | Znesek |
|---------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 10 % normiranih odhodkov | 10 % | 100,00 |
| Davčna osnova | | 900,00 |
| 25 % akontacije dohodnine | 25 % | 225,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 775,00 |

* Pri letni napovedi dohodnine zavezanec ne more uveljavljati dejanskih stroškov.

5.5 Ugotovitve

Iz prikazanih izračunov lahko ugotovimo, da obstajajo velike razlike pri obdavčitvi ene vrste dohodka – avtorskega honorarja. Posamezne vrste obdavčitve med seboj niso povsem primerljive, ker se pri izračunu nekaterih davčnih osnov upoštevajo dejanski odhodki, pri drugih pa država določi višino odhodkov s pomočjo stopnje normiranih odhodkov.

Ugotovimo lahko, da imajo najugodnejšo obdavčitev samostojni kulturni delavci in samostojni novinarji, ki ugotavljajo dobiček z upoštevanjem normiranih odhodkov, katerim je država namenila dodatne ugodnosti zaradi posebnega pomena njihovega dela. Te ugodnosti jim ne pripadajo avtomatično, ampak jih imajo pravico uveljavljati. Če jih ne uveljavljajo, so izenačeni z drugimi samostojnimi poklici, ki opravljajo dejavnost na enak način.

Obdavčitev avtorjev, ki opravljajo dejavnost in sami vodijo poslovne knjige, je zelo odvisna od narave njihovega dela in je lahko ugodnejša od drugih oblik, lahko pa je tudi najmanj ugodna. Breme dokazovanja potrebnih stroškov je na njih samih in je včasih skoraj nemogoče izvedljivo. Tudi nihanja pri dohodkih v posameznih davčnih obdobjih so lahko problem, kot na primer pri pisatelju, ki letos piše knjigo in nima dohodkov, naslednje leto pa jo proda in ima visok dohodek, ki je obdavčen progresivno.

Plačilo avtorskega honorarja iz delovnega razmerja je obdavčeno z dohodninskimi stopnjami po lestvici. Tako je od siceršnjih avtorjev dohodkov v obdobju izplačila odvisno, katera stopnja davka bo uporabljena, razpon pa je precejšnji.

Preglednica 11: Pregled obdavčitve avtorskih honorarjev

| | Vrsta dohodka | Normirani stroški (odhodki) | Uveljavljanje dejanskih stroškov |
|--|---|-----------------------------|-----------------------------------|
| Dohodek iz delovnega razmerja | Aktivni dohodek – odvisno razmerje | / | Povračila stroškov so neobdavčena |
| Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja | Aktivni dohodek – odvisno in neodvisno razmerje | 10 % | DA (prevoz in nočitev) |
| Dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti – dejanski odhodki | Aktivni dohodek – neodvisno razmerje | / | / |
| Dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti – normirani odhodki | Aktivni dohodek – neodvisno razmerje | 25 % ali 70 % | NE |
| Dohodek iz prenosa premoženjske pravice | Pasivni dohodek | 10 % | NE |

Vir: Dolinar Dubokovič 2010.

Ostali načini izplačila se med seboj ne razlikujejo, pri vseh pa pridemo do enakega rezultata. Razlika je le v tem, da ima avtor v nekaterih primerih pri letni napovedi dohodnine možnost uveljavljati dejanske stroške, ki bi mu lahko še dodatno zmanjšali davčno osnovo, v drugih primerih pa ne.

6 AVTORSKO DELO IN NJEGOVA OBDAVČITEV V ITALIJI

Pravice do uporabe intelektualne lastnine so v Italiji urejene v zakonskih členih 2575–2583 civilnega zakonika. Predvsem v členu 2575 so v avtorsko pravico zajete kreativne intelektualne stvaritve s področja znanosti, književnosti, glasbe, likovne umetnosti, arhitekture, gledališča in kinematografije, ne glede na način in obliko izražanja. V zakonu št. 248 z dne 18. avgusta 2000 (poznanim tudi kot Zakon o avtorskih pravicah) so podrobnejše urejene določbe civilnega zakonika, zaščita avtorskih pravic je razširjena tudi na dejavnosti informatizacije (AEDRT 2006).

Zakonsko varovanje avtorske pravice (moralne in materialne), njen prenos in prenehanje, je v Italiji urejeno podobno kot v Sloveniji, saj sta obe članici mednarodnih organizacij, ki težijo k poenotenju predpisov na tem področju.

Naslednji podpoglavji sta pripravljene na osnovi vodnika Diritto d'Autore, ki ga je pripravil Regionalni davčni urad iz Toscanne (AEDRT 2006).

6.1 Avtorska pravica

Izumitelju stvaritve sta priznani dve osnovni avtorski pravici (AEDRT 2006):

- moralna pravica – biti priznani izumitelj stvaritve in
- materialna pravica – smeti moralno pravico tržiti (pravica do gospodarskega izkoriščanja stvaritve).

Moralna pravica je absolutna, neprenosljiva in časovno neomejena, medtem ko je materialna pravica prenosljiva na druge subjekte in ima omejen rok trajanja. Samo avtor ima pravico do gospodarske koristi od svoje stvaritve, ima izključno pravico do gospodarskega izkoriščanja stvaritve glede objave, reprodukcije, uprizoritve/izvajanja ali širjenja preko katerega koli medija ali orodja. Pravico avtor pridobi z ustvarjeno stvaritvijo, s trenutkom, od katerega avtorju pripada izključna pravica do objave stvaritve in uporabe v kakršni koli obliki in na vsakršen način. Intelektualne stvaritve morajo imeti značilnosti (prav tam):

- dejanske izvornosti izrazne oblike,
- kreativnosti (pri tem mora iti za novo stvaritev, pa čeprav v najmanjši možni meri, in ne za ponavljanje drugih, že obstoječih stvaritev),
- konkretnosti (izdelek, primeren za objavo in reprodukcijo).

Avtorska pravica lahko velja za več oseb kot nedeljiva pravica. Pravno varstvo avtorske pravice (moralno in materialno) velja do konca avtorjevega življenja in še petdeset let po njegovi smrti, v nekaterih primerih pa tudi dlje. Moralna pravica ne preneha nikoli, kajti upravičenost do stvaritve se za vedno prizna avtorju. Ko avtorske pravice prenehajo, postane

stvaritev javna last in jo lahko uporabi vsakdo, tudi z gospodarskimi cilji, če le spoštuje moralno pravico do lastništva umetnine.

Avtorske pravice se prenašajo s pogodbo. Pogosto se uporablja (prav tam):

- pogodbo o izdaji, s katero avtor za dogovorjeno odškodnino izdajatelju podeli pravico do objave stvaritve (pravico do gospodarske uporabe stvaritve), izdajatelj pa se zaveže, da bo reproduciral stvaritev in jo prodajal po dogovorjeni ceni; odškodnina je po navadi vezana na rezultate prodaje (soudeležba);
- pogodbo o predstavljanju vseh gledaliških, koreografskih in drugih stvaritev, s katero avtor podeli pravico do predstavljanja ali javnega izvajanja stvaritve na podlagi določene protivrednosti. Pri glasbenih stvaritvah govorimo o pogodbi o izvajanju, ki je enakovredna pogodbi o zastopanju.

6.2 Avtorska dela

Med kreativne intelektualne stvaritve sodijo (prav tam):

- izvirne stvaritve,
- izvedena dela, ki se delijo na:
 - kolektivno avtorsko delo (zbiranje ustvarjalnih prispevkov ali koordinacija več avtorjev: enciklopedije, antologije, časopisi),
 - obdelana avtorska dela (obdelava izvirnih del: prevodi, književne obdelave, predelave, priredbe),
 - avtorska dela, ustvarjena po naročilu (moralne pravice avtorju, materialne pravice naročniku),
 - avtorska dela, ki jih ustvari zaposleni (moralne pravice avtorju, materialne pravice delodajalcu),
 - anonimna in psevdonimna dela (za avtorja velja tisti, ki je predstavil, izvedel ali objavil stvaritev),
- multimedijske stvaritve.

Avtor kolektivne stvaritve je tisti, ki organizira in koordinira ustvarjanje kolektivne stvaritve kot vodja celotne stvaritve. Če več avtorjev sodeluje pri ustvarjanju sestavljene stvaritve z neločljivimi prispevki, govorimo o avtorjih skupne stvaritve. V tem primeru avtorske pravice veljajo za vse in vsi prispevki veljajo za enake. Vsak avtor ima zato moralno pravico na takšni stvaritvi, zato je za objavo potrebno soglasje vseh soavtorjev.

Multimedijska dela so stvaritve, ki v en sam izdelek združujejo dela različnih zvrsti (besede, slike, zvoki itd.) in se lahko uporabljajo z različnimi komunikacijskimi sredstvi (množična občila), katerih sožitje je zagotovljeno s homogeno digitalno obliko in programom. Takšno delo ima tri značilnosti (prav tam):

- izraženost v digitalni obliki,

- soprisotnost različnih intelektualnih stvaritev,
- delovanje s pomočjo upravljalvske programske opreme.

Pravno varovana avtorska dela so vsa dela, ki so povezana (prav tam):

- s književnostjo: književna, dramska, didaktična in verska dela, tako v pisni kot tudi ustni obliki,
- z glasbo: glasbena dela in kompozicije, z besedilom ali brez, dramsko-glasbena dela in glasbene različice, če vsebujejo izvirno delo,
- z likovno umetnostjo: kiparska dela, slikarska dela, risbe, upodobitve, posnetki ali druga področja likovne umetnosti, vključno s scenografijo,
- z arhitekturo: načrti in arhitekturna dela,
- z gledališčem: koreografska in pantomimska dela,
- s kinematografijo: filmska dela, nema ali zvočna,
- s fotografskimi deli in tistimi, ki so izražena s podobnim postopkom,
- z računalniškimi programi v kakršni koli obliki (izraz program vključuje tudi pripravljajno gradivo za načrtovanje samega programa),
- s podatkovnimi bazami, podatki ali drugi neodvisni načrtno ali metodično pripravljajni elementi, individualno dostopni preko elektronskih medijev ali drugače (zaščita podatkovne baze ne zajema njihove vsebine in ne vpliva na obstoječe pravice glede te vsebine),
- z deli s področja industrijskega oblikovanja, ki kot takšna predstavljajjo ustvarjalni značaj in umetniško vrednost.

Nekatera avtorska dela se lahko prosto uporabljajjo pod določenimi pogoji, kot na primer (prav tam):

- aktualni gospodarski, politični ali verski članki, objavljajni v revijah in časopisih, se lahko reproducirajjo v druge revije in časopise, če reprodukcija ni izrecno pridržana in so navedeni ime revije oziroma časopisa, datum in številka revije oziroma časopisa ter ime avtorja (če gre za podpisan članek),
- javni govori, če je naveden vir, ime govorca ter datum in kraj izvedbe,
- povzetek, navedek, reprodukcija odlomkov ali delov avtorskega dela s ciljem kritike, razprave ali poučevanja, če niso konkurenčni gospodarski uporabi dela in so omenjeni naslov dela, avtor, izdajatelj in morebitni prevajalec.

Delodajalec je nosilec izključne pravice do gospodarske uporabe računalniškega programa ali banke podatkov, ki jih ustvari zaposleni med izvajanjem svojih dolžnosti ali po navodilih delodajalca, razen če ni drugače dogovorjeno. Upravičenost zajema samo pravico do gospodarske uporabe, ne pa tudi moralne pravice, ki pripada fizični osebi, ki je delo ustvarila.

Če zaposleni delavec ustvari delo s področja industrijskega oblikovanja med izvajanjem svojih dolžnosti, je delodajalec nosilec izključne pravice do gospodarske uporabe dela, razen če ni drugače dogovorjeno.

6.3 Dohodnina – IRPEF

Fizične osebe so v Italiji obdavčene z osebnim davkom na dohodek in regionalnim davkom na dohodek.

Davek na dohodke fizičnih oseb (Imposta sul reddito delle persone fisiche – IRPEF) sodi v sklop Enotnega besedila o davkih od dohodkov (Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR), ki je bil sprejet z Odlokom predsednika republike št. 917/86 z dne 22. 12. 1986. To je osebni davek, obdavčitev je progresivna, obdavčen je dohodek na podlagi celotnega svetovnega dohodka (načelo obdavčitve po svetovnem dohodku). Priznane so tudi različne olajšave, na primer splošna davčna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane in olajšave za nekatere priznane stroške.

V obdavčljivo osnovo za davek na dohodke fizičnih oseb (dohodnino) se šteje (Sabbatelli 2000, 121–125):

- posedovanje nepremičnin v Italiji,
- podjetniška dejavnost v stalni organizacijski obliki,
- dohodki od kapitala v družbah s sedežem v Italiji,
- dohodki v državi od samostojnega dela,
- dohodki od avtorskih pravic,
- različni dohodki, izvirajoči iz dobrin v Italiji ali dejavnosti, opravljene v Italiji,
- lastniški deleži v osebnih družbah,
- dohodki iz koncesnin in licenc (*royalties*), prejeti od oseb s stalnim prebivališčem v Italiji,
- pokojnine, rente in drugi prejemki, prejeti od oseb s stalnim prebivališčem v Italiji,
- plačila, prejeta za umetniške in strokovne storitve od oseb s stalnim prebivališčem v Italiji.

Preglednica 12: Stopnje dohodnine (IRPEF) za leto 2010 – letno

| Če znaša neto letna davčna osnova v evrih | | Znaša dohodnina v evrih | |
|---|-----------|-------------------------|----------------------|
| nad | do | | |
| | 15.000,00 | | 23 % |
| 15.000,01 | 28.000,00 | 3.450,00 | + 27 % nad 15.000,01 |
| 28.000,01 | 55.000,00 | 6.960,00 | + 38 % nad 28.000,01 |
| 55.000,01 | 75.000,01 | 17.220,00 | + 41 % nad 55.000,01 |
| 75.000,01 | | 25.420,00 | + 43 % nad 75.000,01 |

Vir: L' Agenzia delle Entrate 2010, 63.

Regionalni davek na pridobitne dejavnosti (Imposta regionale sulle attività produttivo – IRAP) je bil uveden z zakonskim odlokom št. 446 z dne 15. 12. 1997. S tem davkom so obdavčene pridobitne dejavnosti naslednjih davčnih zavezancev: kapitalske družbe, osebne družbe, enostavne družbe, samostojni podjetniki, država in njene ustanove ter nerezidenčne družbe za dohodke, dosežene v Italiji. Obračunava se po proporcionalni davčni stopnji (Sabbatelli 2000, 133).

6.4 Obdavčitev avtorskih honorarjev

Avtorski honorarji so lahko obdavčeni kot (AEDRT 2006):

- dohodki iz samozaposlitve,
- dohodki, podobni tistim iz odvisnega dela,
- različni dohodki,
- dohodki iz dejavnosti.

6.4.1 Dohodek iz samozaposlitve

Dobički izkoriščanja kreativne intelektualne stvaritve so lahko prihodki, povezani s samostojnim delom, kot predvideva točka b) drugega odstavka 53. člena TUIR. Ta kvalifikacija se lahko priznava za naslednje pogoje (AEDRT 2006):

- uporabo mora izvajati avtor ali izumitelj,
- gospodarska uporaba mora biti izražena v odstopu ali dodelitvi pravic glede intelektualnih stvaritev, industrijskih patentov, postopkov, formul in informacij glede izkušenj na industrijskem, trgovinskem ali znanstvenem področju,
- ne sme izhajati iz obratovanja trgovskih podjetij.

Avtorski honorar je torej lahko obravnavan kot dohodek iz samozaposlitve samo, če je izplačan direktno avtorju ali izumitelju.

V praksi je lahko veliko oblik gospodarske uporabe intelektualnih stvaritev. Najpogostejša izhaja iz pogodbe o izdaji, s katero avtor založniku za protivrednost podeljuje uveljavljanje pravice do objave in prodaje avtorskega dela.

V primeru avtorskih del, ki niso zaščiteni z zakonom o avtorski pravici in v okviru delovnih odnosov velja drugačen sistem obdavčitve nadomestil (dohodek, podoben tistemu iz odvisnega dela, zaposlitev, poklicna samozaposlitev), medtem ko izven usklajenega sodelovanja lahko ob izpolnjenih pogojih velja sistem občasne samozaposlitve (AEDRT 2006).

Na podlagi osmega odstavka 54. člena TUIR dohodki iz točke b) drugega odstavka 53. člena istega enotnega besedila, ki izhajajo iz gospodarskega izkoriščanja s strani avtorja ali izumitelja intelektualne stvaritve, nastanejo iz zneska denarnih prihodkov ali v naravi, prejetega v določenem davčnem obdobju, tudi v obliki udeležbe pri dobičku, zmanjšane za pavšalni odbitek v višini 25 %. Naročnik plača akontacijo dohodnine v višini 20 % od dohodka, zmanjšane za pavšal v višini 25 %. Dejanskih stroškov ni mogoče uveljavljati niti v primeru, če le-ti presegajo pavšalne stroške (AEDRT 2006). V primeru izplačila nerezidentu znaša obračunana dohodnina 30 % od odhodka, to je dokončni davek.

Če je avtor mlajši od 35 let, je deležen še dodatnega povečanja pavšalnega odbitka v višini 40 %, torej je obdavčeno le 60 % avtorjevega dohodka (Lumia 2010).

V primeru, da gre za dohodke od gospodarskega izkoriščanja intelektualnih stvaritev s strani avtorja ali izumitelja in pod pogojem, da ne gre za prihodke iz poslovne dejavnosti, so ti dohodki oproščeni regionalnega davka na pridobitne dejavnosti IRAP (AEDRT 2006).

Preglednica 13: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz samozaposlitve z upoštevanjem 25-odstotnega pavšalnega odbitka

| | Stopnja | Znesek |
|------------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 25-odstotni pavšalni odbitek | 25 % | 250,00 |
| Davčna osnova | | 750,00 |
| 20 % akontacije dohodnine | 20 % | 150,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 850,00 |

Preglednica 14: Obračun avtorskega honorarja kot dohodka iz samozaposlitve z upoštevanjem 40-odstotnega pavšalnega odbitka

| | Stopnja | Znesek |
|------------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 40-odstotni pavšalni odbitek | 40 % | 400,00 |
| Davčna osnova | | 600,00 |
| 20 % akontacije dohodnine | 20 % | 120,00 |
| Neto izplačilo avtorju | | 880,00 |

6.4.2 Dohodki, podobni tistim iz odvisnega dela

Dohodek iz avtorskega dela se šteje za dohodek, podoben tistim iz odvisnega dela (točka c-bis) prvega odstavka 50. člena TUIR), ko avtor za naročnika dlje časa samostojno izvaja neko delo, za kar mu naročnik redno plačuje v dogovorjenih obdobjih. Gre za njuno dolgotrajno organizirano sodelovanje, za nekakšno kombinacijo samostojnega in odvisnega dela. Avtor dela ne sme izvajati popolnoma samostojno, saj bi potem takšno delo sodilo med dohodke iz samozaposlitve (prvi odstavek 53. člena TUIR). Prav tako ne sme to delo biti del nalog, ki jih mora opravljati zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi (prvi odstavek 49. člena TUIR).

Primer takšnega avtorskega dela je sodelovanje avtorjev s časopisnimi hišami, revijami, enciklopedijami in podobno.

Ker gre za dohodke, podobne tistim iz odvisnega dela, so deležni enakih davčnih olajšav kot dohodki iz odvisnega razmerja (na primer dohodki od zaposlitve). Naročnik odtegne akontacijo dohodnine po davčni lestvici z upoštevanjem davčnih olajšav.

6.4.3 Različni dohodki

Točka g) prvega odstavka 67. člena TUIR med različne dohodke vključuje tiste, ki izhajajo iz gospodarske uporabe intelektualnega dela, industrijskih patentov in postopkov, formul in informacij, povezanih z izkušnjami s področja industrije, trgovine ali znanosti, razen izjem, določenih v točki b) drugega odstavka 53. člena TUIR. Predpis ureja te dohodke v okviru samozaposlitve, če gospodarsko uporabo intelektualne stvaritve izvaja avtor ali izumitelj in če izhaja iz trgovskega poslovanja. Gre pa za drugačen dohodek, če dela uporabljajo osebe, ki niso avtor ali izumitelj, zastoj ali proti plačilu (dediči in prejemniki volila) in pod pogojem, da dohodki ne izhajajo iz trgovske dejavnosti. V to niso zajeti isti dohodki, ki so manj kot občasni (AEDRT 2006).

Na podlagi prvega odstavka 71. člena TUIR ti dobički ustvarjajo dohodek za prejeti znesek v davčnem obdobju, znižan za 25 %, če so pravice, iz katerih izhajajo, pridobljene proti predvidenemu plačilu, torej ob predpostavki, da dohodek izhaja iz samozaposlitve (obdavčitev je enaka kot pri obdavčitvi samega avtorja). V primeru izplačila nerezidentu znaša akontacija dohodnine 30 % od odhodka, to je dokončni davek. Če pa so te pravice in nematerialna sredstva pridobljena zastonj, so v celoti obdavčeni.

Preglednica 15: Obračun avtorskega honorarja kot različnega dohodka, izplačanega osebi, ki je avtorsko pravico pridobila proti plačilu

| | Stopnja | Znesek |
|------------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 25-odstotni pavšalni odbitek | 25 % | 250,00 |
| Davčna osnova | | 750,00 |
| 20 % akontacije dohodnine | 20 % | 150,00 |
| Neto izplačilo | | 850,00 |

Preglednica 16: Obračun avtorskega honorarja kot različnega dohodka, izplačanega osebi, ki je avtorsko pravico pridobila brezplačno

| | Stopnja | Znesek |
|-----------------------------|---------|----------|
| Bruto dohodek | | 1.000,00 |
| 0-odstotni pavšalni odbitek | 0 % | 0,00 |
| Davčna osnova | | 1.000,00 |
| 20 % akontacije dohodnine | 20 % | 200,00 |
| Neto izplačilo | | 800,00 |

6.4.4 Dohodki iz dejavnosti

Nadomestila za gospodarsko uporabo intelektualne stvaritve so dohodek iz dejavnosti (dohodek podjetja), če izhajajo iz trževskega poslovanja. Nadomestila se vključijo med ostale postavke podjetja. Dohodek iz dejavnosti se ugotavlja kot razlika med prihodki in odhodki podjetja v skladu z računovodskimi standardi in davčnimi predpisi ter obdavči po veljavni stopnji.

Prihodki podjetja so lahko (AEDRT 2006):

- neposredni – povezani s trženjem avtorskega dela, ki izhaja iz pogodbe o izdaji, iz njegovega uprizarjanja ali direktnega izvajanja (nakup zvočnih posnetkov, nakup kart ali

- abonmajev) ali za delo v kontekstu širšega izkoriščanja (knjige, zgoščenke, plačljivi televizijski programi, gledališke predstave, koncerti);
- posredni – povezani z uprizarjanjem za javnost po radiu, televiziji in drugih zvočnih in vizualnih sredstvih za razširjanje, ko javnost za takšne uprizoritve ne plača določenega zneska.

Izkoriščanje intelektualne lastnine skozi več let opravičuje evidentiranje naložbe v pridobljene pravice med neopredmetena osnovna sredstva, torej le, če jih podjetje kupi. Na ta način se naložba amortizira v skladu s predvideno življenjsko dobo in pričakovanim ustvarjanjem prihodnjih gospodarskih koristi (ekonomska življenjska doba). Podjetje po svoji presoji določi čas trajanja amortizacije, pri tem je potrebno upoštevati tveganje, povezano z izkoriščanjem takšnih pravic, in zato določiti primerno kratek čas. Davčno priznana amortizacija dosega eno tretjino vrednosti poslovne amortizacije, najkrajše davčno priznana obdobje amortizacije pa je tri poslovna leta (AEDRT 2006).

7 SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČEVANJU DOHODKA IN PREMOŽENJA MED SLOVENIJO IN ITALIJO

Z mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja se države podpisnice zavezujejo k izogibanju dvojnemu obdavčevanju davčnih zavezancev. Gre za bilateralne sporazume med posameznimi državami, ki temeljijo na vzorčnih modelih, ki jih je pripravila OECD (Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj). Z njimi se posamezne države želijo izogniti temu, da bi bili isti dohodki ali premoženje obdavčeni dvakrat, najprej glede na rezidentstvo zavezanca, nato pa še glede na državo vira dohodka, da bi se davčni zavezanci izognili obdavčenju ali pa, da bi prišlo do davčne diskriminacije. Namen teh sporazumov je olajšati poslovanje subjektov v mednarodnem okolju in povečati mednarodno gospodarsko sodelovanje. Države med seboj tekmujejo za tuje investicije, zato mora davčna zakonodaja to spodbujati, ne pa zavirati.

Slovenija je od nekdanje SFRJ nasledila bilateralni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z Italijo, ki sta ga Jugoslavija in Italija ratificirali leta 1983 (Zakon o ratifikaciji med SFRJ in Italijansko republiko o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja, Ur. l. SFRJ, št. 2/83). Ta sporazum je bil v veljavi vse do konca leta 2010.

Čeprav sta Slovenija in Italija že leta 2001 sklenili nov sporazum, ki ga je Slovenija ratificirala v letu 2002, Italija pa leta 2009, je začel veljati šele 12. 1. 2010 z izmenjavo not o ratifikaciji med obema državama (MZZ 2010), uporabljati pa se je začel dne 1. 1. 2011. Nov sporazum je bil sprejet z Zakonom o ratifikaciji Konvencije med Vlado Republike Slovenije in Vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja z dodatnim protokolom (BITIDO) (Ur. l. RS, št. 8/02 – MP).

Zakon o davčnem postopku ZdavP-2 v členih od 259. do 264. določa postopek uveljavljanja ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih ima sklenjene Slovenija.

7.1 Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja

Davčna uprava RS je podrobno pojasnila metode za odpravo dvojnega obdavčevanja v svojem pojasnilu št. 42105-15/2006 (DURS 2006), na osnovi katerega je pripravljeno to poglavje.

Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja uporabljajo naslednje metode za odpravo dvojnega obdavčevanja:

- metoda izvzetja (oprostitve):
 - metoda polne oprostitve,
 - metoda oprostitve s progresijo,

- metoda odbitka (dobropisa):
 - metoda polnega dobropisa,
 - metoda navadnega dobropisa.

Pri metodi izvzetja se dohodek ali premoženje, ki se po določbah mednarodne pogodbe lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva. Pri metodi polnega izvzetja se dohodek ali premoženje zavezanca, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, ne upošteva pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca v državi rezidentstva, in to ne glede na to, ali država vira tudi dejansko obdavči ta dohodek ali ne.

Pri metodi izvzetja s progresijo pa se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi njegovega rezidentstva, vendar ima ta država pravico takšen dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca. Metoda oprostitve s pridržkom progresije ima pomen samo pri tistih davkih, za katere je stopnja določena progresivno, saj pri davkih z enotno stopnjo, ne glede na velikost davčne osnove, pridržek progresije nima pomena. V mednarodnih pogodbah je ta metoda pogostejša.

Po metodi odbitka država rezidentstva izračuna davek od zavezančevega skupnega dohodka ali premoženja, vključno z dohodkom ali premoženjem iz vira v drugi državi, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v tej drugi državi (vendar brez dohodka ali premoženja, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči samo v tej državi vira). Tako izračunani davek se zmanjša za davek, plačan v drugi državi.

Pri polnem odbitku država prejemnikovega sedeža odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi. Nasprotno pa pri navadnem odbitku država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

Najpogosteje se uporabljata metoda oprostitve s pridržkom progresije in metoda navadnega dobropisa.

Primer metode polnega odbitka

Zavezanec ima dohodek 10.000 enot, poleg tega pa še v tujini dohodek 1.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 15 odstotkov, torej 150 enot. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 11.000 enot, od katerih je odmerjen davek po stopnji 25 odstotkov, to pa znaša 2.750 enot. Davčna obveznost se mu zmanjša za vso v tujini plačano akontacijo dohodnine (davek pri viru) in znaša 2.600 enot.

Preglednica 17: Metoda polnega odbitka (dobropisa)

| | |
|--|--------|
| Dohodek | 10.000 |
| Dohodek v tujini | 1.000 |
| Davčna osnova | 11.000 |
| Davek 25 % | 2.750 |
| V tujini plačana akontacija (dobropis) | -150 |
| Davčna obveznost | 2.600 |

Primer metode navadnega odbitka

Zavezanec ima dohodek 10.000 enot, poleg tega pa še v tujini dohodek 1.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 30 odstotkov, torej 300 enot. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 11.000 enot, od katerih je odmerjen davek po stopnji 25 odstotkov, to pa znaša 2.750 enot. Davčna obveznost se mu zmanjša za znesek davka, plačanega v tujini, vendar največ do zneska, kakor bi bil plačan v Sloveniji ($1.000 \times 25 \% = 250$ enot), in ne za ves znesek v tujini plačanega davka.

Preglednica 18: Metoda navadnega odbitka (dobropisa)

| | |
|--|--------|
| Dohodek | 10.000 |
| Dohodek v tujini | 1.000 |
| Davčna osnova | 11.000 |
| Davek 25 % | 2.750 |
| V tujini plačana akontacija (dobropis) | -250 |
| Davčna obveznost | 2.500 |

Primer metode polne oprostitve

Zavezanec ima dohodek 10.000 enot, poleg tega pa še v tujini dohodek 1.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 15 odstotkov, torej 150 enot. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 10.000 enot, od katerih je odmerjen davek po stopnji 25 odstotkov, to pa je 2.500 enot. Dohodka, ki je bil že obdavčen z davkom pri viru, se ne všteva v davčno osnovo.

Preglednica 19: Metoda polne oprostitve (izvzetja)

| | |
|------------------|--------|
| Dohodek | 10.000 |
| Dohodek v tujini | |
| Davčna osnova | 10.000 |
| Davek 25 % | 2.500 |
| Davčna obveznost | 2.500 |

Primer metode oprostitve s progresijo

Zavezanec ima v tujini dohodek 5.000 enot, od katerega je plačan davek pri viru po stopnji 10 odstotkov. V državi rezidentstva ima še 1.000 enot dohodka, od katerega je plačal davek po stopnji 20 odstotkov, to znaša 200 enot. Lestvica za obdavčitev je progresivna in zanaša za davčno osnovo 10.000 enot 20 odstotkov, za davčno osnovo 15.000 enot pa že 30 odstotkov.

Zavezanec je v državi rezidentstva ugotovil davčno osnovo 10.000 enot, od katere bi načeloma obračunal dohodnino po stopnji 20 odstotkov. Ker pa je predvidena metoda oprostitve s progresijo, bo dohodnino obračunal, kakor bi veljala za ves njegov svetovni dohodek, to je 30 odstotkov. Obveznost za davek torej ne znaša 2.000 enot, ampak 3.000 enot, saj metoda oprostitve s progresijo vpliva na velikost davčne obveznosti.

Preglednica 20: Metoda oprostitve s progresijo

| | |
|--|--------|
| Dohodek | 10.000 |
| Dohodek v tujini | 5.000 |
| Davčna osnova za določitev davčne stopnje | 15.000 |
| Davčna osnova, obdavčljiva v državi rezidentstva | 10.000 |
| Davčna stopnja | 30 % |
| Davčna obveznost | 3.000 |

Z novim sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Italijo se je zamenjala tudi izbrana metoda. Na podlagi 23. člena prejšnjega sporazuma se je uporabljala metoda oprostitve s progresijo, razen za dividende, obresti in avtorska plačila, za katere se je uporabljala metoda navadnega odbitka. Z letošnjim letom pa se glede na 24. člen sporazuma uporablja metoda navadnega odbitka, razen v primeru, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira, takrat se uporabi oprostitve s progresijo.

7.2 Določila, ki obravnavajo avtorske honorarje

Sporazum med Slovenijo in Italijo v uvodnih členih opredeljuje naslednja pojma:

- rezident in
- stalna poslovna enota.

Rezident pomeni katero koli osebo, ki je po zakonodaji ene države dolžna plačevati davke zaradi svojega stalnega prebivališča, prebivališča, sedeža uprave ali katerega koli drugega podobnega merila. Če je rezident obeh držav pogodbenic, se šteje, da je rezident države pogodbenice, kjer ima stalno prebivališče. Če ima stalno prebivališče v obeh državah, se šteje, da je rezident države pogodbenice, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske odnose (središče življenjskih interesov) (4. člen BITIDO).

Stalna poslovna enota pomeni stalno mesto poslovanja, preko katerega se v celoti ali delno opravljajo posli podjetja (5. člen BITIDO).

Avtorske honorarje in licenčnine obravnava sporazum v svojem 12. členu. Avtorski honorarji in licenčnine, ki nastanejo v državi pogodbenici in se plačajo rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi (prvi odstavek). Lahko pa se obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri nastanejo, in v skladu z zakoni te države, če pa je prejemnik upravičeni lastnik licenčnin in avtorskih honorarjev, tako zaračunani davek ne presega 5 odstotkov bruto zneska licenčnin in avtorskih honorarjev (drugi odstavek).

V tretjem odstavku sta opredeljena izraza licenčnine in avtorski honorarji, ki pomenita plačila vsake vrste, prejeta kot povračilo za uporabo ali pravico do uporabe kakršnih koli avtorskih pravic za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi ali trakovi za televizijske ali radijske oddaje, kakršnega koli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka ali za uporabo ali pravico do uporabe industrijske, komercialne ali znanstvene opreme ali za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah.

Četrty odstavek določa, da se določbe prvega in drugega odstavka ne uporabljajo, če upravičeni lastnik licenčnin in avtorskih honorarjev, ki je rezident države pogodbenice, posluje v drugi državi pogodbenici, v kateri licenčnine in avtorski honorarji nastanejo, preko stalne poslovne enote v njej ali v tej drugi državi opravlja samostojne osebne storitve iz stalne baze v njej ter je pravica ali premoženje, v zvezi s katerim se licenčnine in avtorski honorarji plačajo, dejansko povezano s takšno stalno poslovno enoto ali stalno bazo. V takšnem primeru se licenčnine in avtorski honorarji obdavčijo v tej drugi državi po njeni zakonodaji.

Glede na peti odstavek se šteje, da so licenčnine in avtorski honorarji nastali v državi pogodbenici, kadar je plačnik ta država, politična ali upravna enota, lokalna oblast ali rezident te države. Kadar pa ima oseba, ki plačuje licenčnine in avtorske honorarje, ne glede na to, ali

je rezident države pogodbenice, v državi pogodbenici stalno poslovno enoto ali stalno bazo, v zvezi s katero je nastala obveznost za plačilo licenčnin in avtorskih honorarjev ter takšne licenčnine in avtorske honorarje krije takšna stalna poslovna enota ali stalna baza, se šteje, da so takšne licenčnine in avtorski honorarji, nastali v državi, v kateri je stalna poslovna enota ali stalna baza.

Kadar zaradi posebnega odnosa med plačnikom in upravičenim lastnikom ali med njima in neko drugo osebo znesek licenčnin in avtorskih honorarjev glede na uporabo, pravico ali informacijo, za katero se plačujejo, presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takšnega odnosa ne bi bilo, se določbe tega člena uporabljajo samo za zadnji omenjeni znesek. V takšnem primeru se presežni del plačil še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice, pri čemer je treba upoštevati druge določbe te konvencije.

Tako kot je določal prejšnji, tudi novi sporazum določa, da se pri izogibanju dvojne obdavčitve avtorskih honorarjev in licenčnin uporablja metoda navadnega odbitka, zato je v nadaljevanju prikazan takšen primer.

Preglednica 21: Avtorski honorar – metoda navadnega odbitka

| | |
|--|--------|
| Dohodek | 10.000 |
| Dohodek v tujini | 1.000 |
| Davčna osnova | 11.000 |
| Davek 25 % | 2.750 |
| V tujini plačana akontacija (dobropis) | -250 |
| Davčna obveznost | 2.500 |

Če slovenski zavezanec prejme dohodek iz naslova avtorskih pravic iz Italije, bodo ti dohodki obdavčeni tako v Italiji kot tudi Sloveniji, pri čemer odmerjeni davek v Italiji ne bo smel presežati 5 % bruto zneska honorarja.

8 SKLEP

Zaščita intelektualne lastnine, katere del so tudi avtorska in ostale pravice, ima v svetu velik pomen. To se vidi že iz tega, da je zaščita intelektualne lastnine samostojno pravno področje, ki ga, poleg nacionalnih predpisov, urejajo tudi mednarodne konvencije in predpisi Evropske unije. Težnja je k čim večjemu poenotenju nacionalnih zakonodaj na tem področju. Pomembnost tega področja dokazuje tudi ustavno varovanje avtorskih pravic kot ene izmed človekovih pravic. Avtorska pravica je osebna pravica in zato neodrekljiva in neodtujljiva. Lahko je predmet prenosa pravic, ki niso povezane s samim delom, ampak z gospodarsko uporabo le-tega. V praksi se tako pogosto srečujemo s problemom pri opredeljevanju, katero delo sploh je avtorsko, in ne gre morda za običajno storitev.

Obdavčitev avtorskega dela ima zaradi svoje pomembnosti v družbi večinoma ugodnejšo obdavčitev kot ostala dela, zato se je izplačevanje avtorskih honorarjev v preteklosti zlorabljal. To je pripeljalo do spremembe davčne zakonodaje v smeri preprečevanja zlorab in podrobnejšega predpisovanja pogojev za opredelitev, kaj je avtorsko delo. Plačilo za avtorsko delo je dohodek fizične osebe in zato obdavčeno z dohodnino. Avtorski honorar je lahko obdavčen kot dohodek iz zaposlitve, kamor se uvršča dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, kot dohodek iz dejavnosti ali pa kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice. Med posameznimi vrstami obdavčitve pa so velike razlike. Zato morajo biti tako avtorji kot tudi njihovi naročniki pozorni na vrsto obdavčitve posameznega avtorskega honorarja. Priporočljivo je, da sklenejo avtorsko pogodbo in v njej opredelijo vse potrebno glede avtorskega dela in njegove obdavčitve. Poudariti velja, da se avtorska pogodba sklepa izključno za avtorska dela. Če namreč ne gre za avtorsko delo, ga kot takšnega ne smemo obravnavati.

Zakonsko varovanje avtorske pravice in avtorskega dela je tudi v Italiji urejeno podobno kot v Sloveniji, saj sta obe državi članici mednarodnih organizacij, ki težijo k poenotenju predpisov na tem področju. Avtorski honorar je lahko obdavčen kot dohodek iz samozaposlitve, kot dohodek, podoben tistim iz odvisnega dela, kot različni dohodek in kot dohodek iz dejavnosti.

S sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju želijo države preprečiti, da bi bili isti dohodki ali premoženje obdavčeni dvakrat, enkrat glede na rezidentstvo zavezanca, nato pa še glede na državo vira dohodka. Takšen sporazum je bil sklenjen med Jugoslavijo in Italijo, ki ga je z notifikacijo nasledstva Slovenija nasledila od Jugoslavije. Z novim letom je stopil v veljavo nov sporazum, ki sta ga sklenili Slovenija in Italija. V njem poseben člen obravnava tudi avtorska izplačila.

LITERATURA IN VIRI

- Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Toscana (AEDRT). 2006. *Diritto d'Autore – Guida agli aspetti fiscali*.
[Http://toscana.agenziaentrate.it/sites/toscana/files/private/2006/iniziative/diritto%20autore%20web.pdf](http://toscana.agenziaentrate.it/sites/toscana/files/private/2006/iniziative/diritto%20autore%20web.pdf) (18. 6. 2010).
- Avtorska agencija za Slovenijo (AAS). 2002a. *Kaj so materialne avtorske pravice?*
[Http://www.aas.si](http://www.aas.si) (10. 7. 2010).
- Avtorska agencija za Slovenijo (AAS). 2002b. *Kaj so moralne avtorske pravice?*
[Http://www.aas.si](http://www.aas.si) (10. 7. 2010).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2006. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v Zdoh-1 in ZdavP-1. Pojasnilo DURS, št. 42105-15/2006.
[Http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/metode_za_odpravo_dvojnega_obdavcevanja_in_odprava_dvojnega_obdavcevanja_v_zdoh_1_in_zdavp_1/](http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/metode_za_odpravo_dvojnega_obdavcevanja_in_odprava_dvojnega_obdavcevanja_v_zdoh_1_in_zdavp_1/) (12. 2. 2011).
- Dolinar Dubokovič, Maja. 2010. *Obdavčitev avtorskih honorarjev*.
[Http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=980/E-seminar_Obdav%20itev_avtorskih_honorarjev](http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=980/E-seminar_Obdav%20itev_avtorskih_honorarjev) (23. 7. 2011).
- Hieng, Romana. 2004. Novosti na področju dohodnine in obdavčitve fizičnih oseb. *IKS 31* (8): 7–23.
- Izplačujemo: avtorski honorar. 2005. *Denar* 15 (2): 7–9.
- Krejan, Simona. 2006. *Priročnik o pravicah intelektualne lastnine*.
[Http://www.tehnocenter.uni-mb.si](http://www.tehnocenter.uni-mb.si) (15. 7. 2010).
- L'Agencia delle Entrate. 2010. *L'Annuario del contribuente 2010*.
[Http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/5c0f5d8042deb6ce9fc09f93379f799e/annuario_2010.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5c0f5d8042deb6ce9fc09f93379f799e](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/5c0f5d8042deb6ce9fc09f93379f799e/annuario_2010.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5c0f5d8042deb6ce9fc09f93379f799e) (5. 1. 2011).
- Lumia, Luigia. 2010. *La tassazione dei diritti di autore*.
[Http://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/10214-la-tassazione-dei-diritti-di-autore.html](http://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/10214-la-tassazione-dei-diritti-di-autore.html) (5. 1. 2011).
- Obligacijski zakonik (OZ). *Uradni list RS*, št. 83/01, 32/04, 40/07.
- Ministrstvo za zunanje zadeve (MZZ). 2010. Obvestilo o začetku veljavnosti konvencije med Vlado Republike Slovenije in Vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja in prenehanju veljavnosti sporazuma med Socialistično federativno republiko Jugoslavijo in

- Italijansko republiko o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja. *Uradni list RS*, št. 1/10.
- Odvisno ali neodvisno razmerje. 2005. *Denar* 15 (2): 5–7.
- Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010. *Uradni list RS*, št. 104/09, 20/10.
- Sabbatelli, Sandra. 2000. Neposredni in posredni davki v Italiji. V *Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji = Le imposte, la contabilità e la revisione delle società in Slovenia e in Italia*, ur. Albert Bevčič, 121-136. Ljubljana, Trst: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Zbor tržaških računovodij.
- Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR). 1986. [Http://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/461-tuir-nuovo-testo-unico-delle-imposte-sui-redditi](http://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/461-tuir-nuovo-testo-unico-delle-imposte-sui-redditi) (5. 1. 2011).
- Trampuž, Miha, Branko Oman in Andrej Zupančič. 1997. *Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (ZASP) s komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Urad Republike Slovenije za intelektualno lastnino (UIL). 2006a. *Avtorska in sorodne pravice*. [Http://www.uil-sipo.si/uil/dejavnosti/avtorska-in-sorodne-pravice/opredelitev-avtorske-in-sorodnih-pravic](http://www.uil-sipo.si/uil/dejavnosti/avtorska-in-sorodne-pravice/opredelitev-avtorske-in-sorodnih-pravic) (10. 7. 2010).
- Urad Republike Slovenije za intelektualno lastnino (UIL). 2006b. *Osnove intelektualne lastnine*. [Http://www.uil-sipo.si/uil/urad/o-intelektualni-lastnini/osnove-intelektualne-lastnine](http://www.uil-sipo.si/uil/urad/o-intelektualni-lastnini/osnove-intelektualne-lastnine) (10. 7. 2010).
- Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (ZASP). *Uradni list RS*, št. 21/95, 9/01, 43/04, 17/06, 139/06, 68/08.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS*, št. 117/06, 125/08, 85/09, 110/09, 1/10, 43/10, 97/10.
- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 117/06, 52/07, 33/09, 85/09, 85/10.
- Zakon o delovnih razmerjih (ZDR). *Uradni list RS*, št. 42/02, 103/07.
- Zakon o dohodnini (ZDoh-1). *Uradni list RS*, št. 54/04, 56/04, 62/04, 63/04, 80/04, 139/04, 53/05, 115/05, 47/06.
- Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS*, št. 117/06, 90/07, 119/07, 10/08, 92/08, 78/08, 119/08, 125/08, 20/09, 104/09, 10/10, 13/10, 20/10, 43/10, 106/10, 103/10.
- Zakon o industrijski lastnini (ZIL-1). *Uradni list RS*, št. 45/01, 96/02, 37/04, 20/06.
- Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV). *Uradni list RS*, št. 5/96, 34/96, 3/98, 81/00, 97/01.
- Zakon o ratifikaciji Konvencije med Vlado Republike Slovenije in Vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z

davki od dohodka in premoženja z dodatnim protokolom (BITIDO). *Uradni list RS*, št. 8/02 – MP.

Zakon o ratifikaciji sporazuma med Socialistično federativno republiko Jugoslavijo in Italijansko republiko o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja. *Uradni list SFRJ*, št. 2/83.

Zakon o spremembi Zakona o dohodnini (Zdoh-2F). *Uradni list RS*, št. 13/10.