



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Obdavčevanje umetnikov in športnikov

Podrobnejši opis

1. izdaja, MAJ 2015

Kazalo

1.0 DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV V SKLADU Z DOLOČILI MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA.....	3
1.1 Posebnost v mednarodni pogodbi z ZDA.....	5
1.2 Uveljavljanje ugodnosti iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb.....	5
2.0 OBDAVČEVANJE TUJIH NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV – NEREZIDENTOV PO NACIONALNI ZAKONODAJI.....	8
2.1 Dohodek se plača neposredno tujemu nastopajočemu izvajalcu (nerezidentu).....	9
2.2 Dohodek se plača posredniku (agenciji)	10
2.3 Dohodek se plača tuji pravni osebi, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja	10
3.0 OBDAVČEVANJE NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV – REZIDENTOV PO NACIONALNI ZAKONODAJI	11
3.1 Dohodki fizične osebe, doseženi v zvezi z avtorskim delom.....	11
3.2 Dohodki fizične osebe, doseženi v odvisnem razmerju	12
3.3 Drugi dohodki po 105. členu ZDoh-2	16
3.4 Izplačevalec dohodka (organizator prireditve je društvo) krije nastopajočemu izvajalcu ali športniku le dokumentirane potne stroške	16
3.5 Fizična oseba, ki opravlja dejavnost.....	16
3.6 Gospodarska družba	17
4.0 OBDAVČITEV DOHODKOV NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV Z DDV	18
4.1 Kraj obdavčitve storitev s področja kulture, umetnosti, športa, razvedrila	18
4.1.1 Kraj obdavčitve po prvem odstavku 29. člena ZDDV-1.....	18
4.1.2 Kraj obdavčitve storitev po drugem odstavku 29. člena ZDDV-1	19
4.1.3 Kraj obdavčitve storitev po prvem odstavku 25. člena ZDDV-1.....	19
4.1.4 Kraj opravljanja storitev posrednikov	19
4.2 Definicija davčnega zavezanca za uporabo pravil o kraju opravljanja storitev.....	20
4.3 Predmet DDV, davčna osnova in stopnja DDV.....	21
4.4 Identifikacija za namene DDV in obveznost predložitve rekapitulacijskega poročila. 22	
4.5 Osebe, ki morajo plačati DDV	23
4.6 Odbitek DDV.....	23
4.7 Primeri z vidika DDV.....	23

1.0 DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV V SKLADU Z DOLOČILI MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA

Obdavčevanje dohodkov umetnikov (nastopajočih izvajalcev) in športnikov navadno ureja 17. člen posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka (v nadaljevanju: mednarodna pogodba)¹. Ta člen se uporablja tako v primerih, ko umetniki in športniki pridobivajo dohodek od opravljanja dejavnosti v svojem imenu in za svoj račun, kot tudi v primerih, ko umetnik ali športnik opravlja dejavnost za drugo osebo, pri kateri je zaposlen, ali pa dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja. Določbe 17. člena mednarodne pogodbe imajo prednost pred določbami [7. člena \(Poslovni dobiček\)](#) in [14. člena \(Samostojne osebne storitve\)](#) oziroma [15. člena \(Dohodki iz zaposlitve\)](#). V skladu s komentarjem Vzorčne konvencije OECD² se ta člen nanaša samo na obdavčevanje dohodkov nastopajočih umetnikov in športnikov, ne pa tudi na ostalo osebje, ki sodeluje pri umetniški prireditvi ali športnikovem nastopu (npr. producenti, režiserji, trenerji, pomožno osebje,...), ki se obdavčujejo odvisno od primera v skladu s 7. ali 15. členom mednarodne pogodbe.

Če na primer slovenski organizator prireditve poleg računa tujega nastopajočega izvajalca za opravljeni glasbeni nastop v Sloveniji, prejme tudi račun tujega podjetja za opravljene producerske storitve, ki jih je to podjetje izvedlo v zvezi z nastopom tujega glasbenika v Sloveniji, se glede plačila tujemu podjetju za opravljene producerske storitve v Sloveniji, ne more uporabiti 17. člen mednarodne pogodbe. V tem primeru se plačilo tujemu podjetju za producerske storitve obravnava v skladu s 7. členom mednarodne pogodbe³, ki je sklenjena z državo rezidentstva tujega podjetja.⁴

Kadar ima nastopajoči izvajalec na prireditvi dvojno vlogo (npr. glasbenik, ki opravlja tudi delo producenta), je praviloma ena od vlog v podrejenem položaju glede na drugo vlogo. Zato je po komentarju Vzorčne konvencije OECD k 17. členu za opredelitev dohodka odločilno, katera od dejavnosti (vlog) ima prevladujoči položaj v sklopu dejavnosti, ki jih posameznik opravlja. Če se ugotovi, da je prevladujoča dejavnost (glasbeni nastop) obdavčljiva v skladu z 17. členom, so tudi druge dejavnosti izvajalca (npr. producerske storitve) obdavčljive po 17. členu mednarodne pogodbe. V nasprotnem primeru, če je umetniška dejavnost (glasbeni nastop) posameznika le neznamen del njegovih dejavnosti, je ta dohodek, ki bi sicer bil obdavčen po 17. členu, obdavčen v skladu s členom, po katerem je obdavčen dohodek iz pretežne dejavnosti. To pomeni, da se v primeru, če so producerske storitve pretežna dejavnost nastopajočega izvajalca, celoten dohodek obravnava po 7. členu mednarodne pogodbe, ki obravnava poslovne dobičke. V primerih, ko ni mogoče določiti, katera dejavnost nastopajočega izvajalca ali športnika je prevladujoča in katera je le drugotnega pomena, se dohodek porazdeli in obdavči med dejavnosti, zajete v 17. členu, in druge dejavnosti, obdavčljive v skladu z drugimi členi mednarodne pogodbe.⁵

Prvi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe določa, da se ne glede na določbe 14. in 15. člena dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice kot nastopajoči izvajalec, kot je gledališki, filmski, radijski ali televizijski umetnik ali glasbenik ali kot športnik iz takšnih osebnih dejavnosti, ki jih izvaja v drugi državi pogodbenici, lahko obdavči v tej drugi državi (tj. državi, kjer nastopajoči izvajalec ali športnik opravi določeno dejavnost).

¹ V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki umetnikov in športnikov obravnavani v 16. členu.

² Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 15 July 2014, OECD.

³ Ta člen obravnava poslovne dobičke in določa, da se dobiček podjetja države pogodbenice obdavči samo v tej državi, razen če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej. Člen temelji na načelu, da podjetje države pogodbenice ni predmet obdavčitve v drugi državi pogodbenici, dokler njegova poslovna prisotnost v drugi državi pogodbenici ni na takšni ravni, da je treba ustanoviti stalno poslovno enoto.

⁴ Od plačil za producerske storitve, v 70. členu ZDDPO-2, davčni odtegljaj ni predpisan.

⁵ Povzeto po Mag. Edina Ključanin in Mojca Zemlič, Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo, GV Založba, Ljubljana 2004 (stran 231-232).

Po devetem odstavku komentarja 17. člena Vzorčne konvencije OECD, se 17. člen uporablja v zvezi z vsemi vrstami dohodkov, ki jih umetnik ali športnik prejme v povezavi z opravljenimi dejavnostmi, kot so honorarji za pojavljanje v medijih ali na prireditvah oz. honorarji od pojavljanja v oglasih, premije, nagrade in delež od prodanih vstopnic.

Pri odločitvi, ali je določena vrsta dohodka obdavčljiva v skladu s 17. členom, je odločilni dejavnik povezanost (pripisljivost) tega dohodka s konkretnim nastopom oziroma predstavitvijo nastopajočega izvajalca ali športnika. Če se izkaže, da je dohodek posledica opravljanja drugih dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, se za obdavčitev uporabi drugi ustrezeni člen mednarodne pogodbe. Tako so npr. tudi sponzorska plačila, ki jih podjetja plačujejo za prikazovanje njihovega imena na določeni prireditvi, povezana s samo prireditvijo in posledično obdavčljiva v skladu s 17. členom.

Drugi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe določa, da se v primeru, ko dohodek od osebnih dejavnosti, ki jih izvaja nastopajoči izvajalec ali športnik, ne pripada samemu nastopajočemu izvajalcu ali športniku osebno, temveč drugi osebi, tovrstni dohodek lahko obdavči v državi pogodbenici, v kateri se izvajajo dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika.

V praksi se pogosto dogaja, da je nastopajoči izvajalec ali športnik ustanovitelj in/ali lastnik podjetja, katerega edina funkcija je, da je prejemnik dohodka, ki ga nastopajoči izvajalec ali športnik doseže s svojimi nastopi oziroma v povezavi s svojimi nastopi. Takšno podjetje se lahko pojavlja kot delodajalec nastopajočega izvajalca ali športnika, torej je nastopajoči izvajalec pri tem podjetju zaposlen ali dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja. Prav tako lahko nastopajoči izvajalec ali športnik od tega podjetja prejema le del plačila, ostali del plačila za svoje nastope pa prejema v drugih oblikah (npr. dividende, izplačila dobička,...) in tudi v kasnejših časovnih obdobjih. V takšnih primerih, ko torej dohodek nastopajočega izvajalca ali športnika pripade drugi osebi, nastopajoči izvajalec ali športnik pa je posredno ali neposredno udeležen pri prejemkih te druge osebe, drugi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe omogoča, da je dohodek nastopajočega izvajalca ali športnika obdavčen v državi, kjer nastopajoči izvajalec ali športnik izvaja dejavnost.⁶

Ob tem pojasnjujemo, da se pri obdavčitvi dohodkov nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki jih ti dosejajo v drugi državi (tj. državi vira) v primerih, ko je dohodek izplačan drugi pravni osebi, ki je v določenem razmerju do nastopajočega izvajalca ali športnika, v primeru različnega rezidentstva pravne osebe in nastopajočega izvajalca ali športnika, uporabi drugi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe, sklenjene med Slovenijo in državo rezidentstva pravne osebe.

Tako se dohodki, ki jih tuji nastopajoči izvajalci ali športniki (nerezidenti Slovenije) dosejajo s svojimi nastopi v Sloveniji v okviru organizirane gospodarske družbe, v skladu z drugim odstavkom 17. člena mednarodne pogodbe, obdavčijo v Sloveniji, kjer poteka dejavnost nastopajočega izvajalca. Oziroma se dohodki, ki jih nastopajoči izvajalci in športniki (rezidenti Slovenije) s svojimi nastopi dosejajo v drugi državi pogodbenici v okviru organizirane gospodarske družbe, v skladu z drugim odstavkom 17. člena mednarodne pogodbe obdavčijo v tej drugi državi, tj. v državi pogodbenici, v kateri poteka dejavnost nastopajočega izvajalca ali športnika. Za namene drugega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe se namreč šteje, da dohodek pripade drugi osebi, ki zagotavlja storitve nastopajočega izvajalca ali športnika, če ima ta oseba pravico do prejema bruto zneska dohodka od nastopa tujega izvajalca ali nadzor nad tem.

Torej določbi prvega in drugega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe dodeljujeta pravico do obdavčitve Sloveniji, če je dohodek dosežen z opravljanjem dejavnosti tujega nastopajočega

⁶ Povzeto po Mag. Edina Ključanin in Mojca Zemljič, Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo, GV Založba, Ljubljana 2004 (stran 233-234).

izvajalca ali športnika (nerezidenta Slovenije) na območju Slovenije, oziroma določbi prvega in drugega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe dodelujeta pravico do obdavčitve drugi državi pogodbenici, če je dohodek nastopajočega izvajalca ali športnika (rezidenta Slovenije) dosežen z opravljanjem dejavnosti na območju te druge države. Država rezidentstva prejemnika dohodka pa upošteva določbe mednarodne pogodbe, ki določajo [metodo za odpravo dvojnega obdavčenja](#).

1.1 Posebnost v mednarodni pogodbi z ZDA

Prvi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe z ZDA določa:

»Dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice kot gledališki, filmski, radijski ali televizijski umetnik ali glasbenik ali kot športnik s takšnimi svojimi osebnimi dejavnostmi, ki jih izvaja v drugi državi pogodbenici, katerih dohodek bi bil oproščen davka v tej drugi državi pogodbenici na podlagi določb 14. člena (Samostojne osebne storitve) in 15. člena (Odvisne osebne storitve), se lahko obdavči v tej drugi državi, razen če znesek bruto prejemkov, ki jih prejme tak umetnik ali športnik iz teh dejavnosti, vključno s stroški, ki jih dobi povrnjene ali jih krijejo v njegovem imenu, ne presega petnajst tisoč ameriških dolarjev (15.000 \$) oziroma njihove protivrednosti v slovenskih tolarjih za zadevno davčno leto.«

To pomeni, da se lahko dohodki umetnikov in športnikov, ki so rezidenti ZDA in izvajajo svojo dejavnost v Sloveniji, obdavčijo v Sloveniji, vendar le pod pogojem, če znesek bruto prejemkov, ki jih umetniki ali športniki prejema iz te dejavnosti v Sloveniji, presega 15.000\$ v posameznem koledarskem letu. V takšnem primeru se dohodki umetnikov ali športnikov obdavčijo v Sloveniji v celotnem znesku, in ne le razlika nad 15.000\$. Če pa znesek bruto prejemkov, ki jih umetniki ali športniki, ki so rezidenti ZDA prejema iz te dejavnosti v Sloveniji, ne presega 15.000\$ v posameznem koledarskem letu, prav tako pa ti dohodki niso predmet obdavčitve v Sloveniji v skladu s 14. ali 15. členom mednarodne pogodbe, se dohodki obdavčijo le v državi rezidentstva umetnika ali športnika (tj. v ZDA).

Dohodki umetnikov in športnikov, ki so rezidenti Slovenije in izvajajo svojo dejavnost v ZDA, se lahko obdavčijo tudi v ZDA, vendar le pod pogojem, če znesek bruto prejemkov, ki jih umetniki ali športniki prejema iz te dejavnosti v ZDA, presega 15.000\$ v posameznem koledarskem letu. V takšnem primeru se dohodki umetnikov ali športnikov obdavčijo v ZDA v celotnem znesku, in ne le razlika nad 15.000\$. Če pa znesek bruto prejemkov, ki jih umetniki ali športniki, ki so rezidenti Slovenije prejema iz te dejavnosti v ZDA, ne presega 15.000\$ v posameznem koledarskem letu, prav tako pa ti dohodki niso predmet obdavčitve v ZDA v skladu s 14. ali 15. členom mednarodne pogodbe, se dohodki obdavčijo le v državi rezidentstva umetnika ali športnika (tj. v Sloveniji).

1.2 Uveljavljanje ugodnosti iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb

V veljavnih mednarodnih pogodbah, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, je v 17. členu dodan še tretji odstavek, v skladu s katerim se dohodki nastopajočih umetnikov ali športnikov obdavčijo samo v njihovi državi rezidentstva, če gre za nastope, financirane pretežno iz sredstev javnih financ države rezidentstva nastopajočega umetnika ali športnika, v okviru kulturne ali športne izmenjave ali v skladu z bilateralnimi pogodbami o kulturnem sodelovanju. Dohodki nastopajočih umetnikov ali športnikov se torej obdavčijo samo v njihovi državi rezidentstva, če so izpolnjeni natančno določeni pogoji iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb (tj. pogoj glede financiranja iz sredstev javnih financ in/ali pogoj, ki se nanaša na sklenjen kulturni sporazum).

Pri uporabi tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb se vedno upošteva mednarodna pogodba, sklenjena med državo vira in državo rezidentstva nastopajočega umetnika ali športnika. Ugodnost iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb (tj. oprostitev plačila davka v državi,

kjer se nastop opravi) lahko uveljavlja le dejanski prejemnik dohodka oziroma upravičeni lastnik dohodka⁷ in se lahko prizna, če so izpolnjeni pogoji, navedeni v tej določbi. Nekatere mednarodne pogodbe določajo, da morajo biti za odobritev ugodnosti izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v tej določbi, medtem ko določene mednarodne pogodbe določajo, da je za odobritev ugodnosti dovolj, da je izpolnjen eden izmed pogojev, ki so navedeni v tej določbi. Če pogoji iz tretjega odstavka 17. člena niso izpolnjeni, ugodnosti na tej podlagi ni možno uveljavljati.⁸

V zvezi z izvajanjem določbe tretjega odstavka 17. člena mednarodnih je torej treba izpostaviti dva pogoja, in sicer, nekatere mednarodne pogodbe vsebujejo pogoj glede financiranja iz sredstev javnih financ v celoti in/ali pretežno, medtem ko nekatere druge vsebujejo pogoj, ki se nanaša na sklenjen sporazum o sodelovanju med Slovenijo in drugo državo v kulturi, izobraževanju, znanosti in športu (v nadaljevanju: kulturni sporazum) oziroma njen izvedbeni program in protokol kulturnega sodelovanja in izmenjav, v katerem se državi pogodbenici podrobneje dogovorita o oblikah sodelovanja, organizacijskih in finančnih pogojih, ipd. Tako torej nekatere mednarodne pogodbe vsebujejo zgolj enega izmed obeh izpostavljenih pogojev, določene mednarodne pogodbe pa vsebujejo oba pogoja hkrati.

Ugodnosti lahko nerezidenti v Sloveniji uveljavljajo na obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V konkretnem primeru lahko zavezanec (nerezident) ob izpolnjevanju vseh pogojev iz tretjega odstavka 17. člena člena posamezne mednarodne pogodbe plačniku davka (tj. izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen: [»Zahtevek za oprostitev davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec MF-FURS obr. KIDO 8«](#), še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjen zahtevek. Če pa je bil od navedenega dohodka kljub oprostitvi davek že obračunan, lahko zavezanec predloži: [»Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec MF-FURS obr. 10 KIDO 12«](#), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

Prejemnik dohodka (rezident Slovenije) pa uveljavlja ugodnost (oprostitvev plačila davka) iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb v državi pogodbenici, kjer izvede svoj nastop. V tem primeru se njegovi dohodki v celoti obdavčijo v Sloveniji.

Izpolnjevanje pogoja financiranja nastopa iz sredstev javnih financ

V nekaterih mednarodnih pogodbah je tretjem odstavku 17. člena določeno, da se dohodki umetnikov ali športnikov obdavčijo samo v njihovi državi rezidentstva, če se gostovanje v drugi državi pogodbenici v celoti ali pretežno financira iz javnih sredstev ene ali obeh držav pogodbenic. V teh primerih za odobritev ugodnosti ni pomembno, katera od držav pogodbenic financira nastop.

Pogosto je pogoj (oziroma eden od pogojev) za uporabo tretjega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe, odvisno od konkretne mednarodne pogodbe, da je nastop v celoti ali pretežno financiran z javnimi sredstvi države rezidentstva nastopajočega umetnika ali športnika. V teh primerih je namen tretjega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe, da se dohodek

⁷ Če ima nastopajoči izvajalec oziroma skupina agenta, ki nastopa le kot posrednik in kot tak prejme plačilo za nastop izvajalca, je dejanski prejemnik dohodka nastopajoči izvajalec oziroma skupina, ki je upravičen do uveljavljanja ugodnosti iz mednarodne pogodbe, sklenjene med državo vira in državo rezidentstva nastopajočega izvajalca.

⁸ Npr. ugodnosti se tako ne more uveljavljati v primeru kakšnega komercialnega gostovanja tujega filharmoničnega orkestra v Sloveniji, ki ni financirano iz sredstev javnih financ in /ali se ne izvaja v okviru konkretnega kulturnega sporazuma.

nastopajočega umetnika ali športnika obdavči samo v državi rezidentstva nastopajočega umetnika ali športnika, saj je to tudi država, ki nastop financira.

Zavezanci nerezidenti (umetniki in športniki) k zahtevkom za oprostitev davka oziroma zahtevkom za vračilo davka na podlagi mednarodnih pogodb pogosto priložijo le izjavo prejemnika dohodka (oziroma organizatorja prireditve), da so izpolnjeni pogoji iz tretjega odstavka 17. člena konkretne mednarodne pogodbe. Na podlagi ugotovitev davčnega organa v postopkih preverjanja izpolnjevanja pogojev iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb v zadnjih letih, se je velikokrat pojavil dvom o resničnosti in točnosti izjav nekaterih zavezancev. Iz predloženih pogodb o financiranju prireditev, ki jih zahteva davčni organ je namreč pogosto razvidno, da nastop ni financiran iz javnih sredstev države rezidentstva nastopajočega izvajalca, temveč iz javnih sredstev države vira (Slovenije)⁹ oziroma, da nastop pogosto ni financiran iz javnih, temveč iz zasebnih sredstev.

Zaradi navedenega zgolj pisna izjava prejemnika dohodka (oziroma organizatorja prireditve) o izpolnjevanju pogojev iz tretjega odstavka 17. člena konkretne mednarodne pogodbe, ni nujno dovolj za odobritev ugodnosti (oprostitev davka oziroma vračilo davka), temveč je treba na zahtevo davčnega organa predložiti še druge ustrezne dokaze.

Davčni organ v Sloveniji zahtevkom za oprostitev davka oziroma zahtevkom za vračilo davka na podlagi tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb ne ugodí, če se v postopku ugotovi, da niso izpolnjeni pogoji iz te določbe (financiranje nastopa iz javnih sredstev države rezidentstva nastopajočega izvajalca).

Financiranje iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb se namreč nanaša izključno na financiranje obiska (gostovanja) v Sloveniji, torej prevoza, nastanitve, prehrane in drugih stroškov, vezanih na bivanje izvajalcev v Sloveniji, ne pa na financiranje priprave predstav, ki se izvajajo v Sloveniji oziroma v katerikoli drugi državi. Za odobritev ugodnosti iz tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb tako tudi ne zadošča potrdilo, da je nastopajoči izvajalec financiran iz javnih sredstev države, v kateri je rezident, ampak mora iz predloženih dokazil (npr. pogodba o izvedbi nastopa v Sloveniji, račun za izvedbo nastopa v Sloveniji) izhajati, da je konkreten obisk (nastop) v Sloveniji financiran iz javnih sredstev države rezidentstva nastopajočega izvajalca.

Izpolnjevanje pogoja, ki se nanaša na kulturne sporazume

V primerih, ko se dohodki nastopajočih umetnikov in športnikov obdavčijo samo v državi njihovega rezidentstva, ker se gostovanje v drugi državi pogodbenici opravi v okviru kulturnega sporazuma oziroma programa kulturne oziroma športne izmenjave, se podrobneje preučijo določbe posameznih kulturnih sporazumov, ki jih je država vira dohodka (tj. država, kjer se nastop izvaja) sklenila z drugimi državami ter določbe izvedbenih programov sodelovanja s temi državami.

Če gre v konkretnem primeru za kulturno ali športno gostovanje, ki ga izvaja rezident druge države pogodbenice v Sloveniji, pojasnjujemo, da je pri odločitvi, ali je posamezna vrsta dohodka oproščena plačila davka na viru (tj. v Sloveniji) oziroma je za njegovo obdavčitev treba uporabiti prvi oziroma drugi odstavek 17. člena, odločilnega pomena dejstvo, ali se konkretno gostovanje (npr. filmski, gledališki festival, prireditev, ipd.) izvaja skladno s kulturnim sporazumom oziroma določbami sklenjenega izvedbenega programa sodelovanja med Slovenijo in to drugo državo pogodbenico.

⁹ Največkrat konkreten nastop financira slovenski organizator prireditve, kateremu so finančna sredstva dodeljena s pogodbo o financiranju, iz katere izhaja, da sredstva zagotavlja Slovenija (npr. posamezna mestna občina).

Seznam mednarodnih krovnih sporazumov o sodelovanju v kulturi, izobraževanju in znanosti ter izvedbenih programov in protokolov, je objavljen na spletni strani [Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport](#).

Tako davčni organ pri reševanju zahtevkov za oprostitev davka oziroma zahtevkov za vračilo davka tujih nastopajočih umetnikov in športnikov (nerezidentov) na podlagi tretjega odstavka 17. člena mednarodnih pogodb, v vsakem obravnavanem primeru posebej preverja, ali sta se državi pogodbenici v sklenjenem izvedbenem programu sodelovanja, dogovorili za določeno vrsto kulturnega oziroma športnega sodelovanja (npr. umetniška oziroma športna prireditve). Če je iz posameznega izvedbenega programa o sodelovanju razvidno, da konkretno kulturno oziroma športno gostovanje ni del vnaprej določene vsebine omenjenega programa, davčni organ v Sloveniji zahtevkom za oprostitev (vračilo) davka ne ugodí.

Davčni organ tako v vsakem konkretnem primeru preverja, ali so glede na okoliščine tega primera izpolnjeni pogoji iz tretjega odstavka 17. člena konkretne mednarodne pogodbe. Če pogoji iz tretjega odstavka niso izpolnjeni, se uporabi prvi oziroma drugi odstavek 17. člena mednarodne pogodbe, na podlagi katerega ima Slovenija pravico do obdavčitve dohodkov tujih nastopajočih izvajalcev ali športnikov (nerezidentov).

2.0 OBDAVČEVANJE TUJIH NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV – NEREZIDENTOV PO NACIONALNI ZAKONODAJI

Od plačil tujim nastopajočim izvajalcem ali športnikom (oziroma tujim pravnim osebam, pri katerih so ti izvajalci ali športniki zaposleni ali opravljajo dejavnost na podlagi drugega pogodbenega razmerja), za opravljene nastope v Sloveniji, se obračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj.

Pri tem je treba upoštevati tako določila nacionalne davčne zakonodaje kot tudi določila mednarodnih pogodb. Če Slovenija z državo rezidentstva nastopajočega izvajalca ali športnika nima sklenjene mednarodne pogodbe, se lahko dohodki, ki jih tuji nastopajoči izvajalci ali športniki dosežejo z nastopi v Sloveniji, obdavčijo v Sloveniji na podlagi določb nacionalne davčne zakonodaje. Nerezidenti so namreč v Sloveniji zavezani za plačilo davka od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Če je z državo rezidentstva nastopajočega izvajalca ali športnika sklenjena mednarodna pogodba, ima Slovenija praviloma pravico do obdavčitve na podlagi določbe prvega oziroma drugega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe.

Od plačil izvajalcu – nerezidentu, zmanjšanih za 80 % normiranih stroškov, se v skladu z 68. členom [Zakona o dohodnini, ZDoh-2](#) v povezavi z 70. členom [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ZDDPO-2](#), izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj po stopnji 15 %. Enako tudi velja, če organizator prireditve izplača dohodek tujemu nastopajočemu izvajalcu preko posrednika (agenta). Obračun davčnega odtegljaja organizator prireditve izvede na obrazcu REK -2.

Če pa dohodek iz dejavnosti nastopajočih izvajalcev pripada in se izplača tuji pravni osebi, pri kateri so nastopajoči izvajalci zaposleni oziroma so v drugem pogodbenem razmerju s to pravno osebo (oziroma se izplača tuji pravni osebi, katere ustanovitelj in/ali lastnik je sam nastopajoči izvajalec), se v skladu s 5. točko prvega odstavka 70. člena [ZDDPO-2](#) izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj od bruto osnove po stopnji 15 %. Enako se postopa tudi, če organizator prireditve izplača dohodek tuji pravni osebi, za katero tuji nastopajoči izvajalec ali športnik izvede nastop v Sloveniji preko posrednika (agenta). Obračun davčnega odtegljaja organizator prireditve izvede na obrazcu ODO-1.

2.1 Dohodek se plača neposredno tujemu nastopajočemu izvajalcu (nerezidentu)

[Zakon o dohodnini, ZDoh-2](#) v drugem odstavku 5. člena določa, da je nerezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Ne glede na drugi odstavek 5. člena [ZDoh-2](#), se dohodnine ne plačuje od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti – razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika – ob izpolnjevanju naslednjih pogojev:

1. prejemnik dohodka je nerezident,
2. dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote in je prisoten v Sloveniji manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in
3. ne gre za dohodke, od katerih se v skladu s prvim in drugim odstavkom 68. člena tega zakona obračunava davčni odtegljaj,

kot to določa četrti odstavek 33. člena [ZDoh-2](#).

Dohodek, ki se izplača neposredno tujemu nastopajočemu izvajalcu ali športniku - nerezidentu, se skladno z določbami [ZDoh-2](#) šteje za dohodek iz dejavnosti. Za opredelitev dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca - nerezidenta ni pomemben njegov status (opravljanje dejavnosti v smislu samostojnega podjetnika), zato ni treba ugotavljati njegovega statusa v državi rezidentstva.

Od dohodkov, ki jih prejme nastopajoči izvajalec ali športnik – nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, se po določbi 68. člena [ZDoh-2](#) izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Davčna osnova, od katere se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj je posamezno plačilo¹⁰, zmanjšano za normirane stroške v višini 80 % prihodkov, ki so določeni v prvem odstavku 59. člena [ZDoh-2](#).

Možnost zmanjšanja davčne osnove za normirane stroške v višini 25 % prihodkov se je uporabljala od 1. januarja 2010 (novela [ZDoh-2E](#)), z novelo [ZDoh-2L](#), ki se je uporabljala od 1. januarja 2013, so bili določeni normirani stroški v višini 70 % prihodkov, medtem ko novela [ZDoh-2N](#), ki se uporablja od 1. januarja 2015 dalje, določa normirane stroške v višini 80 % prihodkov.

Davčni odtegljaj se izračuna, odtegne in plača po stopnji, določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Upošteva se določbo 70. člena [ZDDPO-2](#), znaša stopnja 15 % od dohodka.

Plačnik davka je v skladu s 5. točko prvega odstavka 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) organizator prireditve, ki davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača na dan plačila dohodka nastopajočemu izvajalcu – nerezidentu za izvedeno dejavnost v Sloveniji. Obračun davčnega odtegljaja plačnik davka izvede na obrazcu REK-2.

Zavezanec nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja posamezni aktivnosti v Sloveniji neposredno pripisljive dejanske stroške, ki se priznajo na podlagi dokazil. V ta namen lahko nastopajoči izvajalec ali športnik, ki je nerezident in mu je plačnik davka v skladu z 68. členom [ZDoh-2](#) izračunal, odtegnil in plačal davčni odtegljaj, davčnemu organu predloži [»Zahtevek za uveljavljanje dejanskih stroškov nerezidenta – nastopajočega izvajalca ali športnika«](#). Zahtevek vloži pri davčnem organu v 30-ih dneh od izplačila dohodka ali v 30-ih dneh od zadnjega izplačila dohodka, če se dohodek za posamezno aktivnost izplačuje v več delih.

¹⁰ Za doseženo plačilo se šteje tudi morebitno organizatorjevo plačilo stroškov nočitve in prevoza (ali drugih stroškov) za izvajalca, ki so povezani z njegovim nastopom. Če slovenski organizator prireditve prejme za nastop tujega izvajalca dva ločena računa, in sicer za opravljeno storitev tujega nastopajočega glasbenika in za spremljevalne stroške, ki so povezani z izvajalčevim nastopom (stroški reklamiranja, stroški prevoza opreme in izvajalcev, stroški hotelskih storitev,...), se za doseženo plačilo šteje tako plačilo za nastop tujega nastopajočega izvajalca, kot tudi plačilo vseh drugih stroškov izvajalcu, ki so povezani z njegovim nastopom.

2.2 Dohodek se plača posredniku (agenciji)

V primerih, ko se dohodek plača preko posrednika (agenta), je za pravilno davčno obravnavo treba poznati končnega prejemnika dohodka, upravičenca do dohodka.

Če se dohodek izplača oziroma pripada tujemu nastopajočemu izvajalcu ali športniku preko posrednika (agenta), se obravnava kot dohodek nastopajočega izvajalca. Tako izplačilo se obdavči enako, kot da je izplačano neposredno tujemu nastopajočemu izvajalcu, torej na enak način, kot je opisano v točki 2.1.

Če se dohodek izplača oziroma pripada tuji pravni osebi, za katero tuji nastopajoči izvajalec ali športnik izvede nastop v Sloveniji preko posrednika (agenta), plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu oziroma športniku, temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava. Obdavčitev se izvede na način, opisan v točki 2.3.

2.3 Dohodek se plača tuji pravni osebi, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja

Če se dohodek iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, ki nastopa v Sloveniji, izplača tuji pravni osebi, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali opravlja dejavnost na podlagi drugega pogodbenega razmerja, se tak dohodek obravnava kot dohodek pravne osebe. V teh primerih plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu (oziroma športniku), temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava (npr. tujemu gledališču, tujemu športnemu klubu,...).

Poleg omenjenega so možni tudi primeri, ko se dohodek iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika v Sloveniji, izplača tuji pravni osebi, katere ustanovitelj in/ali lastnik je sam nastopajoči izvajalec ali športnik. Tudi v teh primerih plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu oziroma športniku, temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava, ki pa se nujno ne pojavlja kot delodajalec nastopajočega izvajalca ali športnika. To pomeni, da nastopajoči izvajalec ali športnik od tega podjetja prejema le del plačila, ostali del plačila za svoje nastope pa prejema v drugih oblikah (npr. dividende, izplačila dobička,...) in tudi v kasnejših časovnih obdobjih.

Dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, imajo v skladu z dvanajstim odstavkom 8. člena [ZDDPO-2](#) vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji.

V skladu s 5. točko prvega odstavka 70. člena [ZDDPO-2](#) se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 15 % od dohodkov rezidentov in nerezidentov – razen dividend in dohodkov podobnih dividendam, izplačanih preko poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji – ki imajo vir v Sloveniji, in sicer tudi od plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi.

V skladu s petim odstavkom 12. člena [ZDDPO-2](#) je osnova za davčni odtegljaj od dohodkov, navedenih v 70. členu tega zakona, vsak posamezni dohodek. Dohodki, od katerih je s tem zakonom določena obveznost davčnega odtegljaja (tj. obdavčitev na viru), so obdavčeni na bruto osnovi, kar pomeni, da se davek na viru izračuna, odtegne in plača od celotnega zneska dohodka, ki se plača rezidentu ali nerezidentu. To tudi pomeni, da se pri tem načinu obdavčevanja ne priznajo nobeni stroški, ki jih je prejemnik imel, da je dosegel ta dohodek.

Davčni odtegljaj se torej plačuje od bruto osnove oziroma celotnega plačila nastopajočemu izvajalcu ali športniku, ki poleg honorarja nastopajočega izvajalca ali športnika, pogosto vsebuje tudi organizatorjevo plačilo ostalih stroškov, povezanih z nastopom (kot so npr. stroški

reklamiranja, stroški prevoza opreme in izvajalcev, stroški najema dodatnega ozvočenja, stroški garderobe, stroški hotelskih storitev,...).¹¹

Za plačilo ostalih storitev in stroškov, ki jih poleg računa za opravljeni nastop zaračuna tuja pravna oseba (npr. producerske storitve, stroški ostalega osebja, ki sodeluje pri izvedbi nastopa - tehnično in pomožno osebje), davčni odtegljaj v 70. členu [ZDDPO-2](#) ni predpisan.¹²

Plačnik davka je v skladu s 5. točko prvega odstavka 58. člena [ZDavP-2](#) slovenski organizator prireditve, ki davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača na dan plačila dohodka tuji pravni osebi za izvedeno dejavnost nastopajočega izvajalca ali športnika – nerezidenta v Sloveniji. Obračun davčnega odtegljaja plačnik davka izvede na obrazcu ODO-1.

3.0 OBDAVČEVANJE NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV IN ŠPORTNIKOV – REZIDENTOV PO NACIONALNI ZAKONODAJI

Obdavčitev dohodkov, ki jih nastopajoči izvajalci (gledališki, filmski, radijski, televizijski izvajalci ali glasbeniki) in športniki, rezidenti Slovenije, dosežajo v Sloveniji in v tujini, je odvisna od načina opravljanja dela (tj. v odvisnem ali neodvisnem razmerju) in od tega, v kakšni pravno organizacijski obliki so prejemniki dohodka organizirani. Tako gre lahko za:

- fizične osebe, ki so v odvisnem razmerju z izplačevalcem dohodka (redno delovno razmerje, drugo pogodbeno razmerje),
- fizične osebe, ki dosežajo dohodek iz prenosa premoženjske pravice na podlagi pogodbe z izplačevalcem dohodka ali drugi pravni podlagi,
- fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, pri čemer se lahko davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v višini 80 % prihodkov,
- gospodarske družbe (če je nastopajoči izvajalec ali športnik v Sloveniji organiziran kot gospodarska družba, se vsi dohodki, ki jih s svojimi nastopi dosega v okviru dejavnosti organizirane pravne osebe (npr. XY d. o. o.), štejejo kot dohodki pravne osebe).

Če omenjeni prejemniki dohodka v Sloveniji nimajo priglašene dejavnosti oziroma gospodarske družbe in z izplačevalci dohodkov oziroma nagrad niso v odvisnem pogodbenem razmerju oziroma po vsebini ne dosežajo dohodkov iz prenosa premoženjskih pravic, se njihovi dohodki opredelijo kot drugi dohodki po 105. členu Zakona o dohodnini, ZDoh-2.

3.1 Dohodki fizične osebe, doseženi v zvezi z avtorskim delom

Katero delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela, ureja Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah.

Dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom, se po ZDoh-2 lahko obravnava kot:

1. dohodek iz delovnega razmerja: zavezanec od delodajalca prejema iz delovnega oziroma v povezavi z delovnim razmerjem tudi dohodek, ki izhajajo iz avtorskega dela; dohodek se v celoti šteje in obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja (podrobno [pojasnilo objavljeno na spletnih straneh FURS – Vprašanja in odgovori, Dohodek iz delovnega razmerja, vprašanje 16](#));

¹¹ Če npr. slovenski organizator prireditve prejme za nastop tujega izvajalca dva ločena računa, in sicer za opravljeno storitev tujega nastopajočega glasbenika in za spremljevalne stroške, ki so povezani z izvajalčevim nastopom (stroški reklamiranja, stroški spremljevalne glasbene skupine, stroški prevoza opreme in izvajalcev, stroški hotelskih storitev,...), se za doseženo plačilo šteje tako plačilo za nastop tujega nastopajočega izvajalca, kot tudi plačilo vseh drugih stroškov izvajalca, ki so povezani z njegovim nastopom.

¹² Od plačil za določene vrste storitev je davčni odtegljaj določen v 6. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

2. dohodek iz dejavnosti: zavezanec samostojno opravlja dejavnost in v okviru opravljanja dejavnosti oziroma v povezavi z opravljanjem dejavnosti dosega dohodke v zvezi z avtorskim delom; dohodek se v celoti šteje za dohodek iz dejavnosti;
3. dohodek iz drugega pogodbenega razmerja (dohodek za opravljeno delo ali storitev) ali dohodek iz izkoriščanja materialnih premoženjskih pravic: kadar gre za dohodek, ki se ne šteje za dohodek po 1. ali 2. točki ([pojasnilo objavljeno na spletnih straneh FURS – Vprašanja in odgovori, Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja](#)).

3.2 Dohodki fizične osebe, doseženi v odvisnem razmerju

ZDoh-2 v drugem odstavku 35. člena določa, da se 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. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje:

- delovno razmerje in
- vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.

Če se delodajalec (izplačevalec dohodka) šteje za plačnika davka, skladno z 58. členom [ZDavP-2](#), mora od izplačanih dohodkov opraviti obračun prispevkov za socialno varnost in davčnega odtegljaja v obračunu davčnega odtegljaja - REK obrazcu, ki ga predloži davčnemu organu najkasneje na dan izplačila dohodka.

Če dohodek izplača oseba, ki ni plačnik davka (npr. tuje gledališče, tuj košarkarski klub), akontacijo dohodnine ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Rezidenti Slovenije so skladno z določbami ZDoh-2 zavezani za plačilo dohodnine od svetovnega dohodka, kar pomeni, da so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih dosejajo z delom v tujini, napovedati že v medletni napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz delovnega razmerja, pokojnine) oziroma v medletni napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja).

Dohodki iz avtorskega honorarja, doseženi pri delodajalcu, pri katerem je prejemnik dohodka v delovnem razmerju

Če oseba, ki je v delovnem razmerju, poleg plače prejme tudi avtorski honorar, se tak dohodek šteje za dohodek iz delovnega razmerja, od katerega se obračuna, odtegne in plača akontacija dohodnine. Izračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja določa drugi odstavek 127. člena ZDoh-2. Glavni delodajalec (zavezanec pri njem dosega pretežni del dohodka) akontacijo dohodnine izračuna tako, da za posamezni dohodek uporabi stopnje dohodnine in lestvico iz 122. člena ZDoh-2, preračunano na 1/12. Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih prejme rezident, se upošteva tudi 1/12 zneska olajšav, določenih v ZDoh-2. Splošna olajšava se prizna vsakemu rezidentu. Poleg splošne olajšave se lahko rezidentu prizna posebna olajšava za vzdrževane družinske člane.

Podrobno [pojasnilo je objavljeno na spletnih straneh FURS v rubriki Vprašanja in odgovori, Dohodek iz delovnega razmerja, vprašanje 16](#)); Kot izhaja iz navedenega pojasnila, se prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo, kadar je dohodek iz avtorskega dela izplačan kot dodatni dohodek, ki presega dogovorjeno plačilo za opravljeno delo iz delovnega razmerja po pogodbi o zaposlitvi. V takem primeru se obračuna in plača:

- prispevek za poškodbe pri delu in poklicne bolezni po 55. členu Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – ZZVZZ po stopnji 0,53 % od vsakega posameznega dohodka. Zavezanec za plačilo je delodajalec.
- prispevek delojemalca za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 % skladno z 55.a členom ZZVZZ, če je prejemnik dohodka zavarovanec po 15. ali 20. členu ZZVZZ. Zavezanec za plačilo prispevka zavarovanca je prejemnik dohodka sam.

Skladno z 18. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2, se obvezno zavarujejo osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo, če niso obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovane s polnim delovnim oz. zavarovalnim časom po določbah 14. do 17. člena ali 19. člena ZPIZ-2 oziroma niso prostovoljno vključene v obvezno zavarovanje po 25. členu ZPIZ-2, razen, če so uživalci pokojnine. Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance iz 18. člena ZPIZ-2 je vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po ZDoh-2, šteje za dohodek.

Za zavarovance iz drugega pravnega razmerja po 18. členu ZPIZ-2 se plačuje prispevek zavarovanca po stopnji 15,50 % in prispevek delodajalca po stopnji 8,85 %.

Če oseba na podlagi tega dela ni vključena v zavarovanje po 18. ali 16. členu ZPIZ-2, se od prejetega dohodka plačuje prispevek za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 % (druga alineja prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2). Zavezanec za plačilo prispevka je delodajalec.

Dohodki iz avtorskega honorarja, doseženi pri delodajalcu, pri katerem je prejemnik dohodka v drugem pogodbenem razmerju

Pojasnilo v zvezi z davčno obravnavo dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja, med katere uvrščamo tudi dohodke v zvezi z avtorskim delom, je objavljeno na spletnih straneh FURS pod rubriko [Vprašanja in odgovori, Dohodki iz drugega pogodbenega razmerja](#).

Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je prejet dohodek, vključno z morebitnimi povračili stroškov in bonitetami, ki je skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec (18. čl. ZPIZ-2 in 55.a člen ZZVZZ) in za normirane stroške v višini 10 %. Akontacija dohodnine se obračuna in plača po stopnji 25 %. Ob tem je treba upoštevati tudi določbo 282. člena ZDavP-2, po kateri se akontacija dohodnine ne odtegne in ne plača, če izračunan znesek akontacije dohodnine ne presega 20 eur.

Skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 in 289. členom ZDavP-2 lahko zavezanec, ki prejema dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, poleg normiranih stroškov uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitve. Ti stroški se zavezancu priznajo na podlagi predložitve dokazil o njihovem nastanku, pod pogoji in do višin, ki so določene z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06, 76/08).

Osebe, ki v okviru drugega pravnega razmerja opravljajo delo oziroma storitev za plačilo in se plačilo, prejeta na podlagi tega pravnega razmerja, skladno z ZDoh-2, šteje za dohodek, so obvezno zdravstveno zavarovane za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni. Prispevek za poškodbe pri delu in poklicne bolezni se za zavarovance po 5. točki 17. člena ZZVZZ plačuje po stopnji 0,53 % od vsakega posameznega dohodka na podlagi drugega pravnega razmerja.

Od dohodkov, ki jih osebe, ki so vključene v obvezno zdravstveno zavarovanje na podlagi 15. ali 20. člena ZZVZZ, dosejajo v okviru drugega pravnega razmerja se, skladno z določbo 55.a člena

ZZVZZ, obračuna in plača prispevek delojemalca za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %. Zavezanec za plačilo prispevka zavarovanca je prejemnik dohodka sam.

Skladno z 18. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2 se obvezno zavarujejo osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo, če niso obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovane s polnim delovnim oz. zavarovalnim časom po določbah 14. do 17. člena ali 19. člena ZPIZ-2 oziroma niso prostovoljno vključene v obvezno zavarovanje po 25. členu ZPIZ-2, razen, če so uživalci pokojnine. Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance iz 18. člena ZPIZ-2 je vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino šteje za dohodek.

Za zavarovance iz drugega pravnega razmerja, po 18. členu ZPIZ-2, se plačuje prispevek zavarovanca po stopnji 15,50 % in prispevek delodajalca po stopnji 8,85 %.

Če oseba na podlagi tega dela ni vključena v zavarovanje po 18. ali 16. členu ZPIZ-2, se od prejetega dohodka plačuje prispevek za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 % (druga alineja prvega odstavka 20. člena ZPIZ-2).

Če se delodajalec (izplačevalec dohodka) šteje za plačnika davka, skladno z 58. členom ZDavP-2, opravi izračun akontacije dohodnine in obračun morebitnih prispevkov za socialno varnost v obračunu davčnega odtegljaja za dohodke po ZDoh-2, ki niso dohodki iz delovnega razmerja, na obrazcu REK-2. Plačnik davka predloži REK-2 obrazec najkasneje na dan izplačila.

Obračun dohodka, če je prejemnik dohodka rezident, vključen v zdravstveno zavarovanje v RS in ni zavarovanec po 18. členu ZPIZ-2:

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Normirani stroški (10 %)	100,00
Davčna osnova	836,40
Akontacija dohodnine (25 %)	209,10
Neto izplačilo	727,30
Prispevek za posebne primere zavarovanja – PIZ (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Strošek izplačevalca	1.093,80

Obračun dohodka, če je prejemnik dohodka rezident, vključen v zdravstveno zavarovanje v RS in je zavarovanec po 18. členu ZPIZ-2:

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Prispevek za pokojninsko zavarovanje po 18.čl. ZPIZ-2 (15,5 %)	155,00
Normirani stroški (10 %)	100,00
Davčna osnova	681,40
Akontacija dohodnine (25 %)	170,35
Neto izplačilo	611,05
Prispevek za pokojninsko zavarovanja delodajalca - PIZ (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Strošek izplačevalca	1.093,80

Več o vključenosti v zavarovanje po 18. členu ZPIZ-2 je objavljeno v pojasnilu, ki je objavljeno na spletnih straneh FURS v rubriki [Vprašanja in odgovori, Dohodki iz drugega pogodbenega razmerja](#).

Primer: Fizična oseba (nastopajoči izvajalec ali športnik) je v drugem pogodbenem razmerju z izplačevalcem dohodka (organizatorjem prireditve), vendar v imenu izvajalca organizatorju prireditve izstavi račun Avtorska agencija za Slovenijo (AAS)

V tem primeru organizator prireditve se za plačnika davka šteje AAS, ki opravi izračun akontacije dohodnine, prispevkov za socialno varnost in predloži obračun davčnega odtegljaja (REK-2 obrazec).

Fizična oseba (nastopajoči izvajalec ali športnik) in izplačevalec dohodka (organizator prireditve) skleneta podjemno pogodbo (38. člen ZDoh-2)

Davčna obravnava dohodka (izračun in plačilo akontacije dohodnine in prispevkov za socialno varnost) v primeru, ko fizična oseba in organizator prireditve skleneta podjemno pogodbo, je glede izračuna akontacije dohodnine in prispevkov za socialno varnost enaka kot v primeru doseganja dohodkov iz avtorskega dela, ki niso doseženi v okviru delovnega razmerja . Od dohodka, izplačanega po 38. členu ZDoh-2, pa se obračuna in plača tudi posebni davek na določene prejemke.

Posebni davek na določene prejemke je dolžan plačati izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka. Davčna osnova je bruto izplačilo posamezniku za opravljeno delo ali storitev po podjemni pogodbi, stopnja davka znaša 25 %. Posebni davek na določene prejemke se plača najkasneje 3. dan po izplačilu dohodka.

Primer obdavčitve po podjemni pogodbi, če je prejemnik dohodka rezident, vključen v zdravstveno zavarovanje v RS in ni zavarovanec po 18. členu ZPIZ-2:

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Normirani stroški (10 %)	100,00
Davčna osnova	836,40
Akontacija dohodnine (25 %)	209,10
Neto izplačilo	727,30
Prispevek za posebne primere zavarovanja – PIZ (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Posebni davek na določene prejemke (25 %)	250,00
Strošek izplačevalca	1.343,80

Primer obdavčitve po podjemni pogodbi če je prejemnik dohodka rezident, vključen v zdravstveno zavarovanje v RS in je zavarovanec po 18. členu ZPIZ-2.

Bruto znesek	1.000,00
Prispevek za zdravstveno zavarovanje (6,36 %)	63,60
Prispevek za pokojninsko zavarovanje po 18.čl. ZPIZ-2 (15,5 %)	155,00
Normirani stroški (10 %)	100,00

Davčna osnova	681,40
Akontacija dohodnine (25 %)	170,35
Neto izplačilo	611,05
Prispevek za pokojninsko zavarovanja delodajalca (8,85 %)	88,50
Prispevek za poškodbe pri delu (0,53 %)	5,30
Posebni davek na določene prejemke (25 %)	250,00
Strošek izplačevalca	1.343,80

3.3 Drugi dohodki po 105. členu ZDoh-2

Če nastopajoči izvajalec ali športnik v Sloveniji nima priglašene dejavnosti oziroma gospodarske družbe, prav tako z izplačevalci dohodkov oziroma nagrad ni v odvisnem pogodbenem razmerju oziroma po vsebini ne dosega dohodkov iz prenosa premoženjskih pravic, se dohodek opredeli kot drug dohodek po 105. členu ZDoh-2.

Če se izplačevalec dohodka (organizator prireditve) šteje za plačnika davka, je dolžan izračunati in na dan izplačila tudi plačati davčni odtegljaj in predložiti REK-2 obrazec. Akontacija dohodnine se, skladno s 131. členom ZDoh-2, obračuna in plača po stopnji 25 %. Ob tem je treba upoštevati določbo 282. člena ZDavP-2, po kateri se akontacija dohodnine ne odtegne in ne plača, če izračunan znesek akontacije dohodnine ne presega 20 EUR.

Če dohodek izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka (npr. fizična oseba, tuja pravna oseba), je dolžan izvajalec sam predložiti Napoved za odmero akontacije dohodnine od drugih dohodkov, in sicer jo mora vložiti v 7 dneh od dneva izplačila dohodka.

3.4 Izplačevalec dohodka (organizator prireditve je društvo) krije nastopajočemu izvajalcu ali športniku le dokumentirane potne stroške

Dohodnina se v skladu s 3. alinejo četrtega odstavka 108. člena ZDoh-2 ne plača, kadar oseba prostovoljno oziroma na podlagi vabila sodeluje v prostovoljnih ljubiteljskih, humanitarnih, dobrodelnih, kulturnih, športnih dejavnostih, pod pogojem, da so navedene dejavnosti nepridobitne dejavnosti in kadar oseba prostovoljno oziroma na podlagi vabila sodeluje v dejavnostih društev zaradi uresničevanja ciljev oziroma namenov, zaradi katerih so društva ustanovljena, ne pa v okviru opravljanja pridobitne dejavnosti teh društev in v zvezi s tem prejme le povračilo navedenih stroškov pod pogoji in do višin, ki so določeni za povračila stroškov v predpisu vlade iz 44. člena ZDoh-2 (v povezavi z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja). Če se izplačujejo dohodki iz četrtega odstavka 108. člena ZDoh-2 v višini, ki presega znesek, naveden v tem odstavku kot neobdavčen, se znesek posameznega dohodka v delu, ki presega znesek, ki je določen kot neobdavčen, všteva v davčno osnovo.

3.5 Fizična oseba, ki opravlja dejavnost

Dohodki, ki jih dosežejo nastopajoči izvajalci in športniki z neodvisnim in samostojnim opravljanjem dejavnosti (tj. kot samozaposleni v kulturi, samostojni podjetniki), so v skladu s 46. členom ZDoh-2 obdavčeni kot dohodki iz dejavnosti. Obdavčitev je odvisna od načina ugotavljanja davčne osnove, in sicer:

- 1.) V primeru, če fizična oseba, ki opravlja dejavnost, ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi tako, da se od prihodkov ustvarjenih v koledarskem letu, odštejejo odhodki. Fizična oseba, ki opravlja dejavnost mora akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračunati v davčnem obračunu

akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga predloži davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

- 2.) V primeru, če fizična oseba, ki opravlja dejavnost, ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se davčna osnova ugotovi na način, da se od prihodkov odštejejo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov. Dohodnina od dohodka iz dejavnosti se odmeri po 20 % davčni stopnji in se šteje kot dokončen davek. Zavezanec izračuna dohodnino od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga predloži davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Več informacij o ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov najdete [tukaj](#).

3.6 Gospodarska družba

Če je nastopajoči izvajalec ali športnik v Sloveniji organiziran kot gospodarska družba, se vsi dohodki, ki jih s svojimi nastopi dosega v okviru dejavnosti organizirane pravne osebe (npr. XY d.o.o.), štejejo kot dohodki pravne osebe.

Kadar je nastopajoči izvajalec ali športnik organiziran kot gospodarska družba, je dolžan organizatorjem prireditev, športnih tekmovanj oziroma drugim izplačevalcem dohodkov (npr. izplačevalcem sponzorskih sredstev) izstaviti račune, ki jih evidentira v svojih poslovnih knjigah.

V skladu s prvim odstavkom 4. člena [ZDDPO-2](#) je rezident zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije.

Na podlagi 11. člena [ZDDPO-2](#) so predmet obdavčitve v Sloveniji naslednji dohodki rezidentov:

- dobiček rezidenta,
- dohodki rezidenta, za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja iz 70. člena [ZDDPO-2](#).

Skladno z 12. členom [ZDDPO-2](#) se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) zavezanca upoštevajo prihodki in odhodki, kot se ugotovijo v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Za ugotavljanje dobička se skladno z 29. členom [ZDDPO-2](#) priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.

Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki dosega dohodke tujini, je torej dolžno v svojih poslovnih knjigah evidentirati vse prihodke in odhodke, ki jih ustvari v tujini (državi vira).

Od dohodkov, ki jih v tujini doseže pravna oseba, rezident Slovenije, iz naslova dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, država vira v skladu z drugim odstavkom 17. člena mednarodne pogodbe zadrži določen znesek davka na viru. Če pravna oseba, rezident Slovenije, doseže dohodek v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, se prav tako praviloma obračuna in plača davek na viru ter poračuna tuj davek pri plačilu davčnih obveznosti v Sloveniji..

Mednarodne pogodbe z določbo o odpravi dvojnega obdavčevanja določajo uporabo ustrezne metode za odpravo dvojnega obdavčenja v državi rezidentstva. V mednarodni pogodbi s Švedsko je v zvezi z odpravo dvojne obdavčitve v Sloveniji predpisana metoda oprostitev s progresijo¹³, vse ostale veljavne mednarodne pogodbe, ki jih je sklenila Slovenija, pa predpisujejo metodo

¹³ Zaradi enotne davčne stopnje (proporcionalne obdavčitve) po [ZDDPO-2](#), metoda oprostitev s progresijo dejansko ne pride v poštev.

navadnega odbitka. Če pravna oseba, rezident Slovenije, dosega dohodke v državah, s katerimi Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, je odprava dvojnega obdavčenja zagotovljena na podlagi določb 62. do 67. člena [ZDDPO-2](#), kjer je za odpravo določena metoda navadnega odbitka.

Tako lahko v skladu z 62. členom [ZDDPO-2](#) rezident od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje odšteje znesek, ki je enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (tuji davek) na dohodek iz virov izven Slovenije (tuji dohodek), ki je vključen v njegovo davčno osnovo. Skladno s 63. členom ZDDPO-2 je odbitek tujega davka omejen, in ne sme presegati nižjega od zneska tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen in dejansko plačan, ali zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen. Če ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka z drugo državo, se za končen tuji davek na dohodke iz te države, v skladu s tretjim odstavkom 63. člena ZDDPO-2, šteje znesek tujega davka, izračunan po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi. V skladu s 67. členom ZDDPO-2 je, če je znesek davka po ZDDPO-2 nižji od odbitka davka iz 63. člena ZDDPO-2, najvišji možen odbitek v višini zneska davka. Odbitek, ki presega znesek davka, se ne prenaša v naslednja ali pretekla davčna obdobja. Zavezanec, ki izkazuje davčno izgubo, ne more uveljavljati odbitka tujega davka. V tem primeru tuji davek predstavlja odhodek, ki se davčno ne prizna. V navedenem primeru odhodek za tuji davek oziroma odbitek davka, ki presega znesek davka po ZDDPO-2, na podlagi 62., 63. in 67. člena ZDDPO-2, ni davčno priznan odhodek.

Po metodi navadnega odbitka država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. V skladu s to metodo se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti sicer upoštevajo prihodki iz naslova dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika v tujini (zavezanec jih ne izvzame), vendar se obračunana obveznost za plačilo davka v Sloveniji lahko zmanjša za znesek tujega davka, ki ga je zavezanec plačal v tujini, in sicer na način in v obsegu, določenem z [ZDDPO-2](#) in mednarodni pogodbi.

Davčni zavezanec skupaj z obračunom DDPO predloži tudi dokazilo o obračunanem in plačanem davku od dohodkov, ki je obračunan in plačan po davčni zakonodaji države, v kateri je dosežen dohodek z opravljanjem dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika. Zavezanec, torej pravna oseba, mora v skladu s 64. členom [ZDDPO-2](#) zagotoviti in v skladu s 383. členom [ZDavP-2](#) tudi predložiti dokazila o znesku davka, ki je bil plačan v drugi državi.

4.0 OBDAVČITEV DOHODKOV NASTOPAJOČIH IZVAJALCEV Z DDV

4.1 Kraj obdavčitve storitev s področja kulture, umetnosti, športa, razvedrila

Kraj obdavčitve storitev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobnih storitev se določi v skladu z različnimi pravili, in sicer v skladu s:

- prvim odstavkom 29. člena [ZDDV-1](#) (storitve povezane z vstopnino, opravljene davčnim zavezancem);
- drugim odstavkom 29. člena ZDDV-1 (storitve opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci) ali
- 25. členom ZDDV-1 (ostale storitve, ki niso zajete v posebnih pravilih).

4.1.1 Kraj obdavčitve po prvem odstavku 29. člena ZDDV-1

Na podlagi prvega odstavka 29. člena ZDDV-1 (53. člena Direktive 2006/112) je kraj opravljanja storitev v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave, vključno s pomožnimi storitvami,

povezanimi z vstopninami, ki se opravijo davčnemu zavezancu, kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo.

Sem se uvrščajo storitve v zvezi z vstopninami za prireditve, ki se opravijo davčnemu zavezancu. Te storitve imajo dve bistveni značilnosti, in sicer, da gre za prireditev in odobritev pravice dostopa do prireditev. Prireditev pomeni »enkratni« dogodek in je ožji pojem kot aktivnost, ki je ponavljajoč dogodek (npr. obisk fitnes-a, tečaj lončarstva).

Storitve v zvezi z dostopom do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev iz prvega odstavka 29. člena ZDDV-1 zajemajo storitve, katerih bistvena značilnost je odobritev pravice dostopa do prireditev na podlagi vstopnice ali plačila, vključno s plačilom v obliki abonmaja ali letne kotizacije. Tukaj so zajeti predvsem naslednji primeri:

- pravica do vstopa na predstave, gledališke igre, cirkuške predstave, zabaviščne parke, sejme, koncerte, razstave in podobne prireditve, vključno s sezonskimi kartami;
- pravica do vstopa na športne prireditve, kot so tekme ali tekmovanja, vključno s sezonskimi kartami;
- pravica do vstopa na izobraževalne in znanstvene prireditve, kot so konference in seminarji.

Določba pa ne zajema uporabe objektov, kot so telovadnice ali drugi objekti, na podlagi plačila kotizacije.

Pomožne dejavnosti iz prvega odstavka 29. člena ZDDV-1 vključujejo storitve, neposredno povezane z dostopom do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev, ki se proti ločenemu plačilu nudijo osebi, udeleženi na prireditvi. Te pomožne storitve zajemajo predvsem uporabo garderob ali sanitarnih prostorov, ne vključujejo pa samih posredniških storitev, povezanih s prodajo vstopnic.

4.1.2 Kraj obdavčitve storitev po drugem odstavku 29. člena ZDDV-1

Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, razvedrila ali podobnih prireditev, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci, ureja drugi odstavek 29. člena ZDDV-1 (prvi odstavek 54. člena Direktive 2006/112). Ta določa, da je kraj opravljanja storitev, vključno s pomožnimi, s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih ali podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, vključno s storitvami organizatorjev teh dejavnosti, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanec, kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo.

4.1.3 Kraj obdavčitve storitev po prvem odstavku 25. člena ZDDV-1

Kraj opravljanja storitev s področja kulture, umetnosti, športa, razvedrila in podobnih storitev, ki niso zajete v posebnih pravilih (iz prvega in drugega odstavka 29. člena ZDDV-1), pa se določi v skladu s splošnim pravilom iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 (44. člen Direktive 2006/112). Ta določa, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

4.1.4 Kraj opravljanja storitev posrednikov

ZDDV-1 v 26. členu določa posebno pravilo za storitve posrednikov, po katerem je kraj opravljanja storitev, ki jih osebi, ki ni davčni zavezanec, opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, kraj, kjer je v skladu s tem zakonom opravljena glavna transakcija (storitev, v zvezi s katero se posreduje).

Če posrednik opravi storitev osebi, ki je davčni zavezanec (davčni zavezanec, ki deluje kot tak), se kraj opravljanja storitve določi po splošnem pravilu v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1.

Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se v skladu s 16. členom ZDDV-1 šteje, da prejme in dobavi te storitve sam.

4.2 Definicija davčnega zavezanca za uporabo pravil o kraju opravljanja storitev

Pred izbiro pravila za določanje kraja opravljanja storitev je treba določiti, ali je prejemnik storitve davčni zavezanec ali ne. Davčni zavezanec je na podlagi prvega odstavka 5. člena ZDDV-1 vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se na podlagi petega odstavka 5. člena ZDDV-1 ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi.

Pogoj, da se ekonomska dejavnost opravlja neodvisno, izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem ali delojemalcem.

Poleg navedene splošne določbe davčnega zavezanca pa ZDDV-1 v 24. členu določa, kdo še dodatno šteje za davčnega zavezanca za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev. Ta člen torej razširi definicijo davčnega zavezanca in določa, da za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev šteje za davčnega zavezanca tudi:

- davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki v skladu s prvim odstavkom 3. člena ZDDV-1 niso opredeljene kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, in sicer za vse storitve, ki so mu bile opravljene;
- pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV.

Izvajalec lahko (razen, če ima nasprotne informacije) šteje, da ima prejemnik storitve (iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1) s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca:

- če mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko DDV in izvajalec pridobi potrditev iz člena 31 Uredbe Sveta (ES) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost;
- če prejemnik še ni prejel osebne identifikacijske številke DDV, vendar je seznanil izvajalca, da je zanj zaprosil in izvajalec pridobi katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je le-ta davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki je lahko identificiran za DDV, in če z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Izvajalec storitve lahko (razen če razpolaga z nasprotnimi informacijami) šteje, da prejemnik s sedežem v Skupnosti nima statusa davčnega zavezanca, če lahko dokaže, da mu zadevni prejemnik ni sporočil osebne identifikacijske številke DDV.

Izvajalec storitve lahko (razen, če razpolaga z nasprotnimi informacijami) šteje, da ima prejemnik s sedežem zunaj Skupnosti status davčnega zavezanca:

- če od prejemnika pridobi potrdilo pristojnih davčnih organov prejemnika o vključenosti prejemnika v gospodarske dejavnosti, kar mu omogoča, da dobi vračilo DDV v skladu z Direktivo Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti;

- če prejemnik nima potrdila, dobavitelj pa ima DDV številko ali podobno številko, ki jo je prejemniku dodelila država sedeža in se uporablja za identifikacijo dejavnosti, ali katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je prejemnik davčni zavezanec, ter če dobavitelj z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

4.3 Predmet DDV, davčna osnova in stopnja DDV

Predmet DDV so v skladu s 3. členom ZDDV-1 dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih opravi davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo.

Davčna osnova pri dobavah blaga ali storitev po 36. členu ZDDV-1 vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav.

V davčno osnovo se všttevajo, če že niso všteti:

- a) trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen DDV;
- b) postranski stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu oziroma naročniku storitve.

V davčno osnovo pa se ne všttevajo:

- a) cenovni popusti za predčasno plačilo;
- b) cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave;
- c) zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

Če je v pogodbi za opravljeno storitev naveden neto znesek in se davčni odtegljaj izračunava od bruto davčne osnove, zmanjšane za normirane stroške, je osnova za obračun DDV bruto znesek (bruto davčna osnova).

Na podlagi 41. člena ZDDV-1 se DDV obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 % od davčne osnove za vse dobave blaga in storitev, razen za dobave blaga in storitev, za katere zakon določa, da so obdavčene po nižji stopnji 9,5 % od davčne osnove.

Seznam dobav blaga in storitev, od katerih se obračunava DDV po nižji stopnji DDV, je določen v Prilogi I k ZDDV-1, ki je sestavni del zakona. Tako je v 8. točki Priloge I k ZDDV-1 določeno, da se z nižjo stopnjo DDV obdavčijo avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov.

Storitve izvajalskih umetnikov so podrobneje določene v 53. členu [pravilnika](#). Storitve izvajalskih umetnikov iz 8. točke Priloge I k ZDDV-1 so: igranje, petje, plesanje, recitiranje ali drugačno umetniško izvajanje avtorskih ali folklornih del igralcev, pevcev, glasbenikov, plesalcev in podobnih oseb. Za izvajalske umetnike se štejejo tudi režiserji dramskih predstav, dirigenti orkestrrov, vodje pevskih zborov, oblikovalci tona ter varietejski in cirkuški umetniki.

Storitve izvajalskih umetnikov so obdavčene po nižji stopnji tudi v primeru, ko izvajalski umetniki delajo za glasbeno agencijo in le ta (v svojem imenu) prireditelju zaračuna storitev nastopa izvajalskih umetnikov.

Če so glasbeniki pri agenciji zaposleni oziroma ima agencija z njimi sklenjene avtorske pogodbe, agencija zaračunava nastop izvajalskih umetnikov v svojem imenu in ne more obračunati DDV le od provizije. Glasbena agencija pa lahko obračuna DDV po stopnji 22 % od svoje provizije, če je v poslu nastopala kot posrednik v imenu in za račun druge osebe. Naročnik storitve posredovanja je lahko izvajalski umetnik ali pa prireditelj oziroma druga oseba.

Takšen primer je, ko glasbena agencija »zaračuna« nastop izvajalskih umetnikov v imenu in za račun umetnika. Ustrezna pogodba mora biti torej sklenjena med prirediteljem in izvajalskim umetnikom, glasbena agencija pa nastopa le v vlogi posrednika oziroma zastopnika. V tem primeru je osnova za obračun DDV provizija, ki je plačilo za opravljeno storitev agencije. Znesek, ki ga agencija prejme v imenu in za račun izvajalca, je iz davčne osnove izvzet na podlagi c) točke šestega odstavka 36. člena ZDDV-1. Ta določa, da se v davčno osnovo ne vštevajo zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij. Od storitev posredovanja se obračunava DDV po stopnji 22 %. Iz računa mora biti razvidno, da glasbena agencija zaračuna provizijo, nastop izvajalskega umetnika pa zaračunava v imenu in za račun določenega izvajalskega umetnika.

4.4 Identifikacija za namene DDV in obveznost predložitve rekapitulacijskega poročila

V skladu s prvim odstavkom 78. člena ZDDV-1 mora vsaka oseba davčnemu organu prijaviti, kdaj začne opravljati dejavnost kot davčni zavezanec in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Davčne zavezance, na katere se ne nanaša obveznost predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV, določa drugi odstavek 78. člena ZDDV-1. Po določbi drugega odstavka 78. člena ZDDV-1 se obveznost predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ne nanaša tudi na davčnega zavezanca, ki je oproščen obračunavanja DDV po prvem odstavku 94. člena ZDDV-1 (mali davčni zavezanec).

Na podlagi četrtega odstavka 78. člena ZDDV-1 mora vsak davčni zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji in opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES izključno prejemnik storitev in vsak davčni zavezanec, za katerega se na ozemlju Republike Slovenije opravijo storitve, za katere je v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena dolžan plačati DDV, predložiti davčnemu organu zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Po tej določbi se mora identificirati za namene DDV tudi mali davčni zavezanec.

Obveznost identifikacije za namene DDV velja tudi za tuje davčne zavezance, ki opravljajo storitve s področja kulture, umetnosti, športa, zabavnih ali podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, vključno s storitvami organizatorjev teh dejavnosti, če so te storitve opravljene na ozemlju Slovenije osebam, ki niso davčni zavezanci. Tuji davčni zavezanci se morajo identificirati za namene DDV pred opravljanjem storitev (ne glede na višino prometa).

Davčni zavezanec mora davčnemu organu prijaviti tudi vsakršno spremembo v zvezi z dejavnostjo in prenehanje opravljanja dejavnosti.

Davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, mora v skladu s petim odstavkom 78. člena ZDDV-1 predložiti prijavo oziroma zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV v elektronski obliki.

Po c) točki prvega odstavka 90. člena ZDDV-1 mora vsak davčni zavezanec, identificiran za DDV, davčnemu organu predložiti rekapitulacijsko poročilo o davčnih zavezancih in pravnih osebah, ki niso davčni zavezanci, so pa identificirane za DDV, katerim je opravil storitve, ki niso storitve, ki bi bile oproščene plačila DDV v državi članici, v kateri je transakcija obdavčljiva, in za

katere je prejemnik storitev dolžan plačati DDV v skladu s 196. členom Direktive 2006/112/ES.

Iz navedenega izhaja, da se storitve s področja kulture, umetnosti, športa..., ki niso storitve v zvezi z vstopninami, in ki jih davčni zavezanec opravi davčnim zavezancem v drugih državah članicah (kraj storitve po prvem odstavku 25. člena ZDDV-1), ne všttevajo v znesek obdavčljivega prometa iz 94. člena ZDDV-1, vendar pa se mora davčni zavezanec identificirati za namene DDV, če te storitve opravi davčnemu zavezancu – prejemniku s sedežem v drugi državi članici in o teh storitvah tudi poročati v rekapitulacijskem poročilu.

4.5 Osebe, ki morajo plačati DDV

V skladu s prvo točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 mora DDV plačati vsak davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen v primerih, v katerih je v skladu s tem členom DDV dolžna plačati druga oseba.

Nadalje ZDDV-1 v tretji točki prvega odstavka 76. člena določa, da mora DDV plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificiran za namene DDV, katerima se opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena tega zakona, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji.

Če davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, ne plača DDV v skladu s prvim odstavkom tega člena, mora v skladu s tretjim odstavkom 76. člena ZDDV-1 DDV plačati prejemnik blaga oziroma storitev. Prej navedene določba ZDDV-1, po kateri mora prejemnik blaga oziroma storitev, ki jih opravi zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, plačati DDV, če tega ne plača dobavitelj, pomeni le izjemno pravilo, namenjeno preprečevanju, da bi bile dobave tujih davčnih zavezancev neobdavčljive zgolj iz razloga, če le ti niso izpolnili svoje obveznosti glede identifikacije za namene DDV v Sloveniji.

4.6 Odbitek DDV

Davčni zavezanec ima v skladu s prvim odstavkom 63. člena ZDDV-1 pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Pogoje za uveljavljanje pravice do odbitka DDV določa ZDDV-1 v 67. členu. Po a) točki prvega odstavka 67. člena ZDDV-1 mora za odbitke DDV imeti račun, izdan v skladu z 80.a do 84.a členom tega zakona.

Če je davčni zavezanec dolžan plačati DDV kot naročnik ali kupec v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 mora, po točki f) prvega odstavka 67. člena ZDDV-1, izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance. Nadalje pravilnik v četrtem in petem odstavku 107. člena določa:

- da se kot odbitek DDV šteje tudi znesek DDV, ki ga je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, kot prejemnik storitve plačal v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1, razen zneska DDV, ki ga je plačala oseba iz d) točke prvega odstavka 4. člena ZDDV-1;
- da mora davčni zavezanec, ki mora plačati DDV kot naročnik, kupec ali prejemnik blaga oziroma storitev, za uveljavljanje pravice do odbitka DDV do roka za predložitev obračuna DDV imeti račun ali drug dokument, ki vsebuje podatke, potrebne za zagotovitev pravilnega obračuna DDV, in v obračunu DDV izkazati podatek o znesku DDV, ki ga je dolžan plačati.

4.7 Primeri z vidika DDV

a) Slovenski davčni zavezanec prejme račun od nastopajočega izvajalca iz tujine (iz druge države članice ali iz tretje države) za nastop na prireditvi, ki jo je slovenski davčni zavezanec organiziral v Sloveniji. Nastopajoči izvajalec opravlja ekonomsko dejavnost. Z vidika DDV:

- kraj opravljanja storitve je v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji;
- nastopajočemu izvajalcu iz tujine se ni treba identificirati za namene DDV v Sloveniji;
- oseba, ki mora plačati DDV, je v skladu s tretjo točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 slovenski davčni zavezanec, organizator prireditve, kateremu se opravi storitev. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV.

b) Slovenski davčni zavezanec prejme račun od tuje agencije za nastop izvajalskega umetnika iz tujine na prireditvi v Sloveniji. Iz računa je razvidno, da agencija zaračunava provizijo za storitev posredovanja v svojem imenu, nastop izvajalskega umetnika pa zaračunava v imenu in za račun izvajalskega umetnika. Z vidika DDV:

- kraj opravljanja storitve nastopa izvajalskega umetnika in kraj opravljanja storitve posredovanja (provizije) tuje agencije je v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji;
- nastopajočemu izvajalcu iz tujine in agenciji iz tujine se ni treba identificirati za namene DDV v Sloveniji;
- oseba, ki mora plačati DDV od storitve nastopa izvajalskega umetnika iz tujine in od provizije agencije iz tujine je v skladu s tretjo točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 slovenski davčni zavezanec, organizator prireditve, kateremu se opravi storitev. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV.

c) Slovenski davčni zavezanec prejme račun od slovenske agencije (je identificirana za namene DDV v Sloveniji) za nastop izvajalskega umetnika iz tujine na prireditvi v Sloveniji. Če agencija zaračunava provizijo za storitev posredovanja v svojem imenu, nastop izvajalskega umetnika pa zaračunava v imenu in za račun izvajalskega umetnika, mora biti to iz računov jasno razvidno. Z vidika DDV:

- kraj opravljanja storitve nastopa izvajalskega umetnika je v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji;
- nastopajočemu izvajalcu iz tujine se ni treba identificirati za namene DDV v Sloveniji;
- oseba, ki mora plačati DDV od storitve nastopa izvajalskega umetnika iz tujine je v skladu s tretjo točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 slovenski davčni zavezanec, organizator prireditve, kateremu se opravi storitev. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV;
- kraj opravljanja storitve posredovanja je v Sloveniji;
- oseba, ki mora plačati DDV od storitve posredovanja (provizije), je na podlagi prve točke prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 slovenska agencija. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV.

d) Fizična oseba iz Slovenije, ki ni davčni zavezanec, prejme račun za nastop izvajalca iz tujine, za nastop v Sloveniji. Nastopajoči izvajalec opravlja ekonomsko dejavnost. Z vidika DDV:

- kraj obdavčitve storitve je v skladu z drugim odstavkom 29. člena ZDDV-1 v Sloveniji;
- nastopajoči izvajalec iz tujine se mora identificirati za namene DDV v Sloveniji (če ima sedež v tretji državi mora imenovati davčnega zastopnika, če ima sedež v drugi državi članici lahko imenuje davčnega zastopnika);
- oseba, ki mora plačati DDV, je v skladu s 76. členom ZDDV-1 davčni zavezanec (izvajalec iz tujine) oziroma njegov davčni zastopnik. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV.