

Na podlagi 9. točke drugega odstavka 9. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08), sedme točke 19. člena Statuta Slovenskega inštituta za revizijo (Uradni list RS, št. 70/01) ter 6. člena Hierarhije pravil davčnega proučevanja in svetovanja preizkušenih davčnikov (Uradni list RS, št. 76/11) je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji 138. seji dne 22. 12. 2011 sprejel

STALIŠČE PREIZKUŠENIH DAVČNIKOV 1 – OBDAVČITEV DOHODKOV NASTOPAJOČIH UMETNIKOV NEREZIDENTOV V REPUBLIKI SLOVENIJI

1. Dohodki nastopajočih umetnikov nerezidentov, zaposlenih pri tujih gostujočih gledališčih, imajo v skladu z drugim odstavkom 5. člena in 9. členom ZDoh-2 vir v Republiki Sloveniji, če se zaposlitev izvaja ali storitev opravi v Sloveniji. Plača, ki jo prejme zaposleni umetnik, se šteje za dohodek iz zaposlitve in je obdavčena po 37. členu ZDoh-2. Če ima Republika Slovenija z državo davčnega rezidentstva tujega umetnika sklenjen sporazum o odpravi dvojne obdavčitve (v nadaljevanju: *Sporazum*), se uporabljajo določbe prvega odstavka 17. člena *Sporazuma*. Predmet obdavčitve je le plača, ki in ko jo umetniku nerezidentu izplača tuje gledališče in ki ustreza njegovemu nastopu v Republiki Sloveniji. Zavezanec za dohodnino je umetnik nerezident kot fizična oseba, ki mora vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine v Republiki Sloveniji.
2. Dohodki tujega gledališča imajo v skladu z 8. členom ZDDPO-2 vir v Republiki Sloveniji, če so storitve opravljene v Republiki Sloveniji. Dohodki tujega gledališča so predmet obdavčitve z davčnim odtegljajem po 70. členu ZDDPO-2. Predmet obdavčitve je tisti del plačila za storitve, ki ustreza nastopu umetnika nerezidenta v Republiki Sloveniji. Če ima Republika Slovenija z državo rezidentstva tujega gledališča sklenjen *Sporazum*, se uporabljajo določbe drugega odstavka 17. člena *Sporazuma*.
3. Ne glede na prvo in drugo točko tega stališča v skladu s tretjim odstavkom 17. člena *Sporazuma* Republika Slovenija nima pravice obdavčiti dela plače oziroma plačila za storitve, ki se nanaša na delo umetnika, če se take dejavnosti pretežno financirajo z javnimi sredstvi države pogodbenice ali njenih političnih enot ali lokalnih oblasti ali se izvajajo v okviru kulturnega sporazuma ali dogovora med državama pogodbenica.

Obrazložitev

1. Tuje gledališče (pravna oseba tujega prava) kot nerezident Republike Slovenije za namene ZDDPO-2 (v nadaljevanju: *tuje gledališče*) izvaja v Republiki Sloveniji storitve izvedbe gledaliških predstav. *Tuje gledališče* ima v zvezi z opravljanjem storitev gledaliških predstav sklenjeno civilnopravno pogodbo s pravno osebo domačega prava, tj.

rezidenta Republike Slovenije za namene ZDDPO-2, ki za predmetne gledališke predstave plača *tujemu gledališču* določen znesek (v nadaljevanju: *plačilo za storitve*).

2. *Tuje gledališče* opravlja svoje storitve v Republiki Sloveniji s svojimi redno zaposlenimi gledališkimi izvajalci, ki se štejejo za nerezidente Slovenije za namene ZDoh-2 (v nadaljevanju: *zaposleni izvajalci*). *Zaposleni izvajalci* so rezidenti iste države kot *tuje gledališče* za davčne namene. *Zaposleni izvajalci* za svoje delo po pogodbi o zaposlitvi v Republiki Sloveniji prejmejo plačo, ki jo vsak mesec izplačuje *tuje gledališče* (v nadaljevanju: *plača*).
3. V zvezi z navedenim se zastavlja vprašanje, ali ima Republika Slovenija pravico do obdavčitve *plačila za storitve* in/ali *plače* oz. kakšen je pravilen način obdavčitve *plačila za storitve* in *plače* skladno z zakonodajo Republike Slovenije.
4. Če je *tuje gledališče* oz. *zaposleni izvajalec* rezident države pogodbenice, s katero ima Republika Slovenija sklenjen *Sporazum*, je v zvezi s pravico do obdavčitve *plačila za storitve* in *plače* treba primarno uporabiti ustrezna določila *Sporazuma* (običajno določena v 17. členu *Sporazuma*, ki določa pravila obdavčitve glede umetnikov in športnikov)¹. *Sporazum* namreč določa, ali ima Republika Slovenija sploh pravico do obdavčitve *plačila za storitve* in *plačo* ali ne, in če Republika Slovenija ima pravico do obdavčitve tovrstnih dohodkov po *Sporazumu*, ali obstajajo kakšne omejitve z vidika *Sporazuma*.
5. Pravilo, določeno v prvem odstavku 17. člena *Sporazuma*, je posebno pravilo v primerjavi z običajnim pravilom, določenim v 15. členu², in se zato uporablja tudi za primer umetnikov in športnikov, ki so zaposleni. Glavni učinek je v tem, da pravilo 183 dni, ki ga določa 15. člen *Sporazuma*, v takšnih primerih ni uporabljivo. Temu primerno je za pravilen odgovor na zgornje vprašanje ključnega pomena pravilna uporaba samega 17. člena *Sporazuma*, predvsem prvega in drugega odstavka.

¹ Pravilo se tako običajno glasi:

1. Ne glede na določbe 7. in 14. člena se lahko 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, obdavči v tej drugi državi.

2. Kadar dohodek iz osebnih dejavnosti, ki jih izvaja nastopajoči izvajalec ali športnik kot tak, ne priraste samemu nastopajočemu izvajalcu ali športniku osebno, temveč drugi osebi, se ta dohodek kljub določbam 7. in 14. člena lahko obdavči v državi pogodbenici, v kateri potekajo dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika.

3. Ne glede na določbe prvega in drugega odstavka tega člena se dohodek iz tega člena ne obdavči v državi pogodbenici, v kateri se izvajajo dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, če se take dejavnosti pretežno financirajo z javnimi sredstvi države pogodbenice ali njenih političnih enot ali lokalnih oblasti ali se izvajajo v okviru kulturnega sporazuma ali dogovora med državama pogodbenicama. V takem primeru se dohodek obdavči samo v državi pogodbenici, katere rezident je umetnik ali športnik.

² Ta določa pravila obdavčitve dohodkov iz zaposlitve.

6. Skladno s prvim odstavkom 17. člena *Sporazuma* je umetnik kot fizična oseba (in ne *tuje gledališče* kot pravna oseba) lahko obdavčen v Republiki Sloveniji na dohodek (tj. *plačo*), ki jo prejme za delo v Republiki Sloveniji.³ Vendar pa je v tem delu pomembno, da je predmet obdavčitve lahko le *plača*, ki in ko jo umetniku dejansko izplača tuje gledališče. Republika Slovenija ima torej v tem delu le pravico do obdavčitve tistega dela *plače* umetnika, ki ustreza njegovemu nastopu v Republiki Sloveniji. Zavezanec za dohodnino v tem delu je umetnik sam kot fizična oseba. To pravilo tako hkrati izključuje obdavčitev pri viru v Republiki Sloveniji za vsa plačila, ki jih prejme tuje gledališče, če niso učinkovito izplačana naprej tudi samemu umetniku kot fizični osebi. Z drugimi besedami, *plačilo za storitve*, ki ga izvede pravna oseba domačega prava *tujemu gledališču*, se ne more obravnavati po prvem odstavku 17. člena *Sporazuma*.
7. Torej, glede na določbe prvega odstavka 17. člena *Sporazuma* ima Republika Slovenija pravico do obdavčitve tistega dela *plače* umetnika, ki ustreza njegovemu nastopu v Republiki Sloveniji. Ali Republika Slovenija tudi dejansko obdavči ta del *plače* umetnika in sam način obdavčitve, je odvisno še od nacionalnih določb, konkretno določb ZDoh-2.
8. Umetniki nerezidenti za namene ZDoh-2 so zavezani za plačilo dohodnine le od dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji (drugi odstavek 5. člena ZDoh-2). V zvezi z navedenim je za dohodek iz zaposlitve (npr. *plačo*) določeno, da ima vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja v Republiki Sloveniji (9. člen ZDoh-2). Umetnik je v zvezi z nastopom opravljal svoje delo po pogodbi o zaposlitvi v Republiki Sloveniji in je temu primerno vir v Republiki Sloveniji.
9. Plača, ki jo prejme umetnik, se šteje za dohodek iz zaposlitve (konkretno dohodek iz delovnega razmerja, 1. točka prvega odstavka 37. člena ZDoh-2). Ker *plačo* umetnika izplača *tuje gledališče*, tj. oseba, ki ni plačnik davka v Republiki Sloveniji, mora umetnik tak dohodek sam napovedati zaradi odmere akontacije dohodnine v Sloveniji (napoved se vložijo na Obrazcu za napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve). Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve mora vložiti umetnik nerezident v sedmih dneh od dneva izplačila dohodka pri davčnem organu.
10. Skladno z drugim odstavkom 17. člena *Sporazuma* je *tuje gledališče* kot delodajalec lahko obdavčeno v Republiki Sloveniji na dohodek, ki ga prejme v zvezi z nastopom umetnika. Drugi odstavek 17. člena tako dovoljuje, v nasprotju s prvim odstavkom, obdavčitev tretjih oseb (v konkretnem primeru delodajalca umetnika) v zvezi s *plačilom za storitve*, prejetim od pravne osebe domačega prava. Slednje je neodvisno od vprašanja, ali ima *tuje gledališče* v Republiki Sloveniji stalno poslovno enoto in ali je bil dohodek, ki ga je prejelo *tuje gledališče*, tudi učinkovito izplačan zaposlenemu umetniku. Kljub navedenemu drugi odstavek 17. člena *Sporazuma* dovoljuje Republiki Sloveniji obdavčitev le tistega dela *plačila za storitve*, ki je rezultat nastopa umetnika v Republiki

³ Umetnik bi lahko bil obdavčen tudi na plačilo za delo, ki ga domača pravna oseba izplača tujemu gledališču, pod pogojem, da bi Republika Slovenija v svoji notranji zakonodaji (tj. ZDoh-2) »spregledala« tuje gledališče in obravnavala takšen dohodek tako, kot da bi ga prejel umetnik kot fizična oseba neposredno sam (t.i. »pravi spregled«). Vendar Republika Slovenija ne predpisuje takšnega pravila z ZDoh-2.

Sloveniji. *Plačilo za delo*, ki je rezultat morebitnega drugega dela zaposlenih, a je vseeno vključeno v *plačilo za storitve* kot takšno (npr. tehnična pomoč v zvezi z nastopom umetnika), ni predmet drugega odstavka 17. člena.

11. Torej, glede na določbe drugega odstavka 17. člena *Sporazuma* ima Republika Slovenija pravico do obdavčitve dela *plačila za storitve*, ki ustreza nastopu umetnika v Republiki Sloveniji. Dejanska obdavčitev dela *plačila za delo* v Republiki Sloveniji in sam način obdavčitve pa sta odvisna od nacionalnih določb, konkretno določb ZDDPO-2.
12. *Tuje gledališče* je kot nerezident za namene ZDDPO-2 zavezano za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb le od dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji (drugi odstavek 4. člena ZDDPO-2). V zvezi z navedenim je v 8. členu ZDDPO-2 določeno, da imajo dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji. Umetnik je v zvezi z nastopom opravljal svoje delo v Republiki Sloveniji in je temu primerno vir dohodka v Republiki Sloveniji.
13. V zvezi z navedenim 5. točka prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 določa, da se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 15 % od dohodkov nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, in sicer tudi od plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi. Ker *plačilo za storitve nastopajočih umetnikov* izplača pravna oseba domačega prava, tj. oseba, ki je plačnik davka v Republiki Sloveniji, mora izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj po stopnji 15 %. Obračun davčnega odtegljaja se opravi na obrazcu, ki se izpolni in predloži obvezno najpozneje na dan plačila dohodka.
14. Ne glede na določbe prvega in drugega odstavka 17. člena *Sporazuma* pa se del *plače oz. plačila za storitve*, ki se nanaša na nastop umetnika, ne sme obdavčiti v Republiki Sloveniji, če se take dejavnosti pretežno financirajo z javnimi sredstvi države pogodbenice ali njenih političnih enot ali lokalnih oblasti ali se izvajajo v okviru kulturnega sporazuma ali dogovora med državama pogodbenicama. V takem primeru se dohodek obdavči samo v državi pogodbenici, katere rezident je umetnik (tretji odstavek 17. člena *Sporazuma*).
15. V zgoraj navedenih primerih iz točke 14. lahko nastopajoči umetnik in *tuje gledališče* uveljavljata ugodnosti iz *Sporazuma*, in sicer z vložitvijo pisnega zahtevka pri pristojnem davčnem organu v Sloveniji (obrazec KIDO). K zahtevku za uveljavljanje ugodnosti je v teh primerih treba priložiti ustrezna dokazila, iz katerih je razvidno, da gre za primere iz tretjega odstavka 17. člena *Sporazuma*. Samo obliko, rok in način predložitve dokazil primarno ureja ZDavP-2. Kot ustrezna dokazila se vsekakor štejejo listine, ki jih izdajo pristojni organi države pogodbenice *Sporazuma*, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj financiranja z javnimi sredstvi. Zgolj pisna izjava *tujega gledališča* sama po sebi načeloma ni ustrezno dokazilo za namene tretjega odstavka 17. člena *Sporazuma*.

16. V zvezi z navedenim je treba poudariti še posebej 10. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (načelo proste presoje dokazov). Ta določa, da o tem, katera dejstva šteti za dokazana, odloči uradna oseba, pooblaščenca za odločanje v upravni stvari, po svojem prepričanju na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka. Prosta presoja dokazov tako pomeni, da davčni organ pri presoji dokazov ni vezan na nobena posebna pravila ali dokazna (formalna) pravila, temveč presoja po svojem svobodnem prepričanju, ali se neko dejstvo (npr. javno financiranje) šteje za resnično ali ne.
17. Prosta presoja dokazov ni niti samovoljna presoja (arbitrarnost) niti presoja po prostem preudarku (diskrecija)⁴, temveč kritična presoja, ker zahteva vestno in skrbno razčlenitev (analizo) vsakega dokaza posebej in njegovo primerjavo (komparacijo) z nasprotnimi dokazi ter združitve vseh dokazov v celoto (sinteza). Samo po tej poti, ne pa s pavšalnim sklicevanjem na dokazno gradivo, zbrano v ugotovitvenem postopku, lahko davčni organ prepričljivo in logično presodi, katero dejstvo je treba vzeti za dokazano in resnično, katero pa za nedokazano in neresnično. V vsakem primeru pa je v davčnem postopku zavezanec za davek tisti, ki je dolžan predložiti dokazila za svoje trditve in navedbe.

Skladno z navedbami v tej obrazložitvi je strokovni svet sprejel Stališče preizkušenih davčnikov 1.

Mag. Samo Javornik
Podpredsednik strokovnega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo

Številka: 18/2011
Ljubljana, 22. 12. 2011

⁴ Ta je vprašanje načela zakonitosti (6. člen ZUP).