

DAVČNI ODTEGLJAJ PRI PLAČILU LICENČNIN ZA RAČUNALNIŠKE PROGRAME

Pojasnilo DURS, št. 423-02-10023/2005, 24. 10. 2005

V zvezi s predpisano obveznostjo po 68. členu ZDDPO-1, v skladu s katerim se davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača tudi od plačil za uporabo ali za pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov, drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov, je zavezanec zaprosil za načelno stališče do problematike ločevanja plačil za računalniške programe (software) na plačila, ki veljajo za licenčnine in avtorske honorarje, in na plačila druge vrste. Navaja, da od dobaviteljev prejema račune, na katerih piše "licence fee", čeprav po vsebini to ni vedno licenca (kot nadomestilo za prenos pravice avtorja računalniškega programa na tretjo osebo z licenčno pogodbo). To so različni primeri plačil, na primer: plačilo za nakup programske opreme za osebno ali poslovno rabo; plačilo za prenos vseh avtorskih pravic (prenos lastništva v celoti); plačilo za nakup izdelanih programov za poslovanje podjetij (knjigovodski programi, antivirusni programi ...), ki se uvažajo od dobaviteljev in nato prodajajo, pri tem pa je koriščenje teh programov časovno neomejeno; plačilo za izključno pravico do uporabe programske opreme za neko časovno obdobje in za distribuiranje; plačilo za vzdrževanje programske opreme.

Odgovarjamo:

Obveznost obdavčitve dohodkov z virom v Sloveniji z davčnim odtegljajem je predpisana v XI. poglavju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 17/05 – UPB1). V skladu s 3. točko prvega odstavka 68. člena tega zakona se davek izračuna, odtegne in plača tudi od dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki pomenijo plačila za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov, drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov. Osnova za davčni odtegljaj je vsak posamezen dohodek. Davek se obračuna in plača po stopnji 25 odstotkov. Plačnik davka opravi obračun davčnega odtegljaja na obrazcu ODO-1, ki je predpisan s Pravilnikom o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in o načinu predložitve davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04), v skladu s 355. in 356. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 25/05 – UPB1 in 56/05 – sklep US). Plačnik davka mora obrazec o obračunu davčnih odtegljajev predložiti pristojnemu davčnemu organu in davčnemu zavezancu najpozneje na dan plačila dohodkov, ko mora opraviti tudi plačilo davčnega odtegljaja. Izjeme od opisanega, ko se - ne glede na obveznost za davčni odtegljaj po prvem odstavku 68. člena ZDDPO-1 – davek od obravnavanih dohodkov ne izračuna, ne odtegne in ne plača ali pa se izračuna, odtegne in plača po nižji davčni stopnji, veljajo v naslednjih primerih:

1. Po drugem odstavku 68. člena ZDDPO-1 se davek ne izračuna, ne odtegne in ne plača, če se ti dohodki plačujejo Sloveniji ali samoupravni lokalni skupnosti v Sloveniji, Banki Slovenije, zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, ali zavezancu nerezidentu, zavezanemu za davek od dohodkov, ki jih dosega z aktivnostmi v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, in če izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, kadar so to dohodki, plačani tej poslovni enoti. Način poročanja plačnika davka v zvezi s takšnimi primeri določa 357. člen ZDavP-1, vsebino obrazca ODO-2 pa Pravilnik o obrazcu za obvestilo v primeru, ko ni davčnega odtegljaja, in o načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04).
2. Posebni režim obdavčenja obravnavanih dohodkov ureja 70. člen ZDDPO-1, ki se uporablja v zvezi s plačili obresti in s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU. Davek se ne odtegne od plačil za uporabo premoženjskih pravic družbam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupni sistem obdavčenja v zvezi s plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU in jih določi

minister, pristojen za finance, če v času plačila izpolnjujejo predpisane pogoje iz 70. člena ZDDPO-1. Podrobnejše pogoje za režim obdavčenja po 70. členu ZDDPO-1, ki velja v zvezi s plačili obresti in s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU, pa ureja 4. poglavje (13. člen) Pravilnika o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04). Upravičenje po 70. členu ZDDPO-1 se prizna na podlagi dovoljenja, ki ga izda pristojni davčni organ na podlagi vloge plačnika davka. Postopek v zvezi z obdavčenjem, ki velja v zvezi s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU, podrobneje določa 360. člen ZDavP-1.

3. Izjema od navedenega velja tudi pri izplačevanju navedenih dohodkov nerezidentom držav, s katerimi ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ko prejemnik dohodka lahko uveljavlja ugodnosti po tej pogodbi. ZDavP-1 ureja izvajanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja v IV. poglavju četrtega dela. Tako je na podlagi 245. člena tega zakona omogočeno znižanje ali oprostitev plačila davčnega odtegljaja, če prejemnik dohodka, da bi izkoristil ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi, plačniku davka predloži izpolnjen ustrezen zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev plačila davka, ki bi ga drugače plačal v skladu z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom. Prejemnik dohodka mora plačniku davka predložiti zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev davka, preden je dohodek izplačan, plačnik davka pa lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji oziroma od tega dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, preden ne prejme od davčnega organa potrjenega zahtevka. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, obračunan in plačan, se prejemniku dohodka davek vrne na podlagi pisnega zahtevka prejemnika dohodka, v skladu z 247. členom ZDavP-1. V skladu s Pravilnikom o obrazcih za zahtevke za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Uradni list RS, št. 138/04) se pri plačilih uporabe premoženjskih pravic uporabi obrazec KIDO-3, kadar je to zahtevek po 245. členu ZDavP-1, oziroma obrazec KIDO-11, kadar je to zahtevek po 247. členu ZDavP-1.

Zavezanec posebej izpostavlja vprašanje glede obračunavanja davčnega odtegljaja od licenčnin pri računalniških programih.

Kakor je bilo poprej navedeno, ZDDPO-1 v 68. členu v zvezi z opredelitvijo dohodkov, od katerih se plačuje davčni odtegljaj, izrecno določa, da se davek odtegne tudi od plačil za uporabo ali za pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov, drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov. Obveznost za davčni odtegljaj po 3. točki prvega odstavka 68. člena ZDDPO-1 torej zadeva vse vrste plačil za uporabo ali pravico do uporabe premoženjskih pravic, med drugim tudi licence. Posebne opredelitve pojma licence za davčne namene ZDDPO-1 ne določa, prav tako tudi ne izjem ali posebnosti glede davčnega odtegljaja od licenčnin (plačila za uporabo ali za pravico do uporabe licenc) pri računalniških programih.

Pojmovna in vsebinska opredelitev licenc izhaja iz določb XIV. poglavja Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 83/01 in 32/04), ki podrobno ureja licenčno pogodbo (glej 704.-728. člen in komentar k navedenim členom: Sinkovec, Tratar: Obligacijski zakonik s komentarjem in sodno prakso, 2001). Licenčna pogodba je pogodba, s katero se dajalec licence zavezuje, da bo pridobitelju licence v celoti ali delno odstopil pravico izkoriščanja patentiranega izuma, tehničnega znanja in izkušenj, znamke, vzorca ali modela, ta pa se zavezuje, da mu bo za to dal določeno plačilo. Z licenčno pogodbo se prenaša pravica izkoriščanja oziroma uporabe predmeta licence, ki ga opredeljuje zakon o industrijski lastnini. Pravica izkoriščanja pomeni za pridobitelja licence bistveni element vsebine licenčne pogodbe. Pravica izkoriščanja predmeta licence se uresničuje s pravico proizvodnje in dajanja v promet, z določenim označevanjem itd. Pravica izkoriščanja se

glede obsega določa praviloma z licenčno pogodbo. Če z licenčno pogodbo ni določen obseg izkoriščanja, bi lahko razumeli, da je pravica izkoriščanja predmeta licence odstopljena v celoti, to pomeni v mejah dopustnosti izkoriščanja neke pravice industrijske lastnine, določenih z zakonom, in v mejah zakona. Drug bistveni element licenčne pogodbe je plačilo, ki ga mora dajalec licence plačati dajalcu licence. Brez pogodbenega plačila ni licenčne pogodbe. Kakor določa 705. člen Obligacijskega zakonika, mora biti licenčna pogodba sklenjena v pisni obliki. V licenčni pogodbi se najpogosteje podrobneje uredijo ne le obseg in meje izkoriščanja predmeta licence, temveč tudi način in oblika izkoriščanja predmeta licence. Ta pravila so izredno pomembna zato, ker pridobitelj licence ne pridobi le pravic in pooblastil v zvezi z izkoriščanjem predmeta licence, temveč tudi odgovarjajoče pogodbene dolžnosti v tem pogledu. Če z zakonom ali z licenčno pogodbo ni izrecno določeno, pridobitelj licence nima pravice izkoriščanja poznejših izpopolnitev predmeta licence. Pogodbene stranke lahko pri licenčni pogodbi določijo tudi pooblastilo pridobitelja licence glede nadaljnje uporabe poznejših izpopolnitev predmeta licence, tedaj pa je dogovorjeno višje plačilo (licenčnina).

Nekoliko širša opredelitev plačil uporabe premoženjskih pravic kakor v 68. členu ZDDPO-1 je dana v 9. odstavku 70. člena ZDDPO-1, ki se uporablja za izvajanje tega člena oziroma pri uporabi režima obdavčenja, ki velja v zvezi s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU. Po tej opredelitvi vključujejo plačila uporabe premoženjskih pravic plačila vsake vrste, prejeta za uporabo ali pravico do uporabe kakršnihkoli avtorskih pravic za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi in programsko opremo, kateregakoli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka ali za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah.

Pri plačilih dohodkov nerezidentom iz držav, s katerimi so sklenjeni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, je treba upoštevati opredelitev premoženjskih pravic, kakor jo določa sporazum v konkretnem primeru. Kot pomoč se lahko upošteva vsebinsko primerljiva definicija dohodkov iz premoženjskih pravic oziroma licenčnin po Vzorčni konvenciji OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje, ki jo pri sklepanju sporazumov uporablja tudi Slovenija. Tretji odstavek 12. člena Konvencije OECD vsebuje naslednjo definicijo dohodkov iz premoženjskih pravic oziroma licenčnin: Izraz "licenčnine in avtorski honorarji", uporabljen v tem členu, pomeni kakršnakoli plačila, prejeta za uporabo ali pravico do uporabe, kakršnekoli avtorske pravice za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi, kakršnegakoli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka, ali za informacije, ki se nanašajo na industrijske, komercialne ali znanstvene izkušnje.

Kakor zavezanec ugotavlja sam, je pri plačilih v zvezi z računalniškimi programi težko ločevati med licenčinami in plačili druge vrste, v praksi navedbe na računih pogosto niso ustrezne (npr. zaračunava se "licenčnina", čeprav po vsebini to ni vedno licenca). Poudarjamo, da mora pravna oseba sama presoditi, ali je to v konkretnem primeru plačilo licence ali ne. Pri tem je treba opozoriti, da za davčno obravnavo posameznega dohodka ni relevantno formalno poimenovanje pravnega posla oziroma pogodbe, ki je podlaga za izplačilo dohodka, ampak dejanska vsebina posla oziroma dejstva in okoliščine v posameznem primeru (načelo vsebine pred obliko). Opredelitev plačil v zvezi z računalniškimi programi je namreč odvisna od narave pravic, ki jih pridobi pridobitelj po posamezni pogodbi o uporabi in izkoriščanju programa. Plačila licenčnin za računalniške programe se obravnavajo kot premoženjska pravica, od katere se obračunava davčni odtegljaj, kadar se plačuje odstop pravic za izkoriščanje programov. Pri takšnih plačilih, ki pomenijo plačila za uporabo in pravico do uporabe licence, je treba obračunati, odtegniti in plačati davek v skladu s prvim odstavkom 68. člena ZDDPO, razen že opisanih izjem.