

OBRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA PO DOLOČBAH 70. ČLENA ZDDPO-2 OD PLAČIL UPORABE PREMOŽENJSKIH PRAVIC V ZVEZI Z RAČUNALNIŠKIMI PROGRAMI IN DRUGIMI DIGITALNIMI IZDELKI

Pojasnilo MF, št. 423-6/2007, 12. 11. 2007

V nadaljevanju v zvezi z obračunom davčnega odtegljaja po določbah 70. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO2 (Uradni list RS, št. 117/06) od plačil uporabe premoženjskih pravic v zvezi z računalniškimi programi in drugimi digitalnimi proizvodi pojasnujemo:

1. Obračun davčnega odtegljaja po določbi 3. točke prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2

V skladu s 3. točko prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 se davek izračuna, odtegne in plača tudi od dohodkov rezidentov in nerezidentov kot plačil za uporabo ali pravice do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic ter drugih podobnih dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Osnova za davčni odtegljaj je vsak posamezen dohodek, davek pa se obračuna in plača po stopnji 15 odstotkov.

V tem členu 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.

Opozoriti je treba, da za davčno obravnavo posameznega dohodka ni bistveno 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).

2. Obračun davčnega odtegljaja po določbi drugega odstavka 70. člena in 72. člena ZDDPO-2

Davčni odtegljaj se v skladu s 3. točko prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 ne izračuna, odtegne in plača od dohodkov rezidentov in nerezidentov kot plačil za uporabo ali pravice do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, če so plačani:

1. Sloveniji ali samoupravnim lokalnim skupnostim v Sloveniji;
2. Banki Slovenije;
3. zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko;
4. zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, doseženih z dejavnostjo oziroma posli v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

Davek od plačil za uporabo premoženjskih pravic se po 72. členu ZDDPO-2 ne odtegne niti družbam z eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU, če ob plačilu:

1. so plačila uporabe premoženjskih pravic izplačana upravičenemu lastniku kot družbi države članice EU, ki ni Slovenija, ali poslovni enoti družbe države članice EU, ki je v drugi državi članici EU;
2. sta plačnik in upravičeni lastnik povezana tako, da:
 - o je plačnik neposredno najmanj 25-odstotno udeležen v kapitalu upravičenega lastnika ali

- je upravičeni lastnik neposredno najmanj 25-odstotno udeležen v kapitalu plačnika;
 - je ista družba neposredno najmanj 25-odstotno udeležena v kapitalu plačnika in upravičenega lastnika, pri čemer gre za udeležbo med družbami iz držav članic EU;
3. traja najnižja udeležba iz 2. točke tega odstavka najmanj 24 mesecev; in je
4. plačnik ali upravičeni lastnik:
- družba z eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU; in jih določi minister, pristojen za finance;
 - za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident zunaj EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico EU; in
 - je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja za plačila obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU, ter jih določi minister, pristojen za finance, pri čemer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena, ali za davek, ki je istoveten ali bistveno podoben in je dodatno uveden ali nadomesti obstoječi davek.

Način uveljavljanja ugodnosti po 72. členu ZDDPO-2 je določen v 375. členu ZDavP-2.

3. Druga zakonodaja

Pravice avtorjev na njihovih avtorskih delih, med katera se vštevajo tudi računalniški programi, so urejene z Zakonom o avtorski in sorodnih pravicah – ZASP (Uradni list RS, št. 16/07 – UPB3). Posebne določbe za računalniške programe so v 2. oddelku 4. poglavja, členi 111 do 117: glede vprašanj, ki jih posebej ne urejajo, pa veljajo določbe drugih poglavij ZASP.

ZASP v 111. členu opredeljuje, kateri programi so avtorskopravno varovani. Računalniški programi uživajo varstvo, če so individualna dela lastna intelektualna stvaritev njihovega avtorja. Za nastanek avtorskega dela in varstvo avtorskih pravic ni potrebna registracija, deponiranje ali kak drug formalni postopek. Z vidika ugotavljanja obsega prenesenih pravic velja splošno pravilo, da se imetnik ni odpovedal tistim pravicam, ki jih ni izrecno omenil, obseg prenesenih pravic pa se presoja po namenu posla. Drugače od povsem nevarovanih programov, med katere sodijo npr. programi – javno dobro (ki so to že po samem zakonu ali po volji avtorja, ker se je v celoti odpovedal vsem svojim pravicam) in brezplačni programi (pri katerih imetnik prepusti program v uporabo brez plačila nadomestila, ta uporaba pa obsega prosto reproduciranje, predelavo in nadaljnje distribuiranje programa), se komercialna programska oprema licencira in plačuje.*

V 112. členu ZASP je določeno, da če računalniški program ustvari delojemalec pri izpolnjevanju svojih obveznosti ali po navodilih delodajalca ali ga ustvari avtor po avtorski pogodbi o naročilu, se štejejo materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja na tem programu izključno in neomejeno prenesene na delodajalca ali naročnika, če ni s pogodbo določeno drugače.

Skladno z določbami 113. člena ZASP ima avtor računalniškega programa zlasti naslednje pravice, ki jih lahko prenese na tretje osebe tudi z licenčno pogodbo:

1. pravico reproduciranja sestavnih delov ali celotnega računalniškega programa, ne glede na to, ali je začasno ali trajno ter s katerim sredstvom in v kateri obliki. Če je za nalaganje, prikazovanje, izvajanje, prenašanje ali shranjevanje računalniškega programa potrebno njegovo reproduciranje, je za ta ravnanja potrebno avtorjevo dovoljenje;

2. pravico prevoda, prilagoditve, priredbe ali kakšne drugačne predelave računalniškega programa in reproduciranja rezultatov teh predelav, vendar brez poseganja v pravice tistega, ki je predelave opravil;
3. pravico distribuiranja izvirnika računalniškega programa ali njegovih primerkov v katerikoli obliki, vključno z njegovim dajanjem v najem.

V 114. členu ZASP so opredeljene vsebinske omejitve avtorjevih pravic. V 117. členu ZASP je določeno, da določbe 2. oddelka (Računalniški programi) ne posegajo na veljavnost drugih pravnih ureditev o računalniških programih, npr. predpisov o patentu, blagovni znamki, varstvu konkurence, poslovni tajnosti, varstvu polvodnikov in pogodbenih obveznostih.

V 704. členu Obligacijskega zakonika – OZ (Uradni list RS, št. 97/07 – OZ UPB1) je opredeljena licenčna pogodba, in sicer kot 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 dal v zameno dogovorjeno plačilo. Z licenčno pogodbo se prenaša pravica izkoriščanja oziroma uporabe predmeta licence, ki ga opredeljuje Zakon o industrijski lastnini. Licenca je torej pravica, ki izhaja iz duhovne stvaritve na industrijskolastninskem področju. Pravica izkoriščanja te stvaritve je za pridobitelja licence bistveni element vsebine licenčne pogodbe. V pisni pogodbi se namreč natančno opredeli pravica izkoriščanja. V 707. členu OZ je določeno, da pridobi pridobitelj licence izključno pravico izkoriščanja predmeta licence le, če je to z licenčno pogodbo izrecno dogovorjeno. Če v tej pogodbi ni navedeno, za kakšno licenco gre, se šteje, da je dana neizključna licenca. Pridobitelj izključne licence lahko odstopi pravico izkoriščanja predmeta licence drugemu (podlicenca), pri čemer ima dajalec licence pravico, da podlicenco z dogovorom omeji, če ima za to opravičene razloge.

Iz navedenih določb OZ, s katerimi je predpisana obvezna vsebina licenčnih pogodb, je razvidno, da morajo biti pravice, pa tudi obveznosti dajalca in pridobitelja licence podrobno opredeljene v licenčni pogodbi.

V skladu s 713. členom OZ je uporaba licence pridobiteljeva pravica. Pridobitelj mora izkoriščati predmet licence na dogovorjeni način, v dogovorjenem obsegu in v dogovorjenih mejah.

Po določbah Slovenskih računovodskih standardov – SRS 2006 (Uradni list RS, št. 118/05, 10/06 – popr., in 56/00) se naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine, med katere sodijo tudi patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice, če so izpolnjeni pogoji, evidentirajo med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi. Take pravice se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po nabavni vrednosti. V drugih primerih se nabavna vrednost takih pravic obravnava kot odhodek obračunskega obdobja, v katerem so bile pridobljene.

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Če je dohodek kot plačilo za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov, drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov plačan nerezidentu, ki je nerezident države, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju obojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, lahko prejemnik dohodka uveljavlja ugodnosti (nižjo stopnjo obdavčitve) po tej pogodbi. Način uveljavljanja ugodnosti je predpisan v 260. in 262. členu Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06). Tak prejemnik dohodka lahko ugodnosti po mednarodni pogodbi uveljavlja pred izplačilom dohodka ali naknadno zahteva vračilo preveč plačanega davčnega odtegljaja.

Kadar je dohodek v obliki navedenih plačil plačan nerezidentu, ki je rezident države, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega

obdavčevanja dohodka in premoženja, je treba upoštevati tudi opredelitev licenčnin in avtorskih honorarjev v tej pogodbi (navadno v 12. členu posamezne pogodbe). Opozoriti je treba, da se navedene opredelitve lahko razlikujejo od pogodbe do pogodbe.

Obravnavanje plačil v zvezi z računalniškimi programi po mednarodnih pogodbah je tako odvisna od opredelitve licenčnin in avtorskih honorarjev v posamezni mednarodni pogodbi.

Ker opredelitev licenčnin in avtorskih honorarjev v večini veljavnih mednarodnih pogodb sledi opredelitvi iz Vzorčne konvencije OECD oziroma je malo širša od nje (lahko npr. vključuje plačila za uporabo oziroma pravice uporabe industrijske, komercialne ali znanstvene opreme), se za lažje razumevanje njene vsebine lahko kot ustrezen dokument uporabi tudi komentar te konvencije (*Model Tax Convention on Income and on Capital, JuIy 2005*), in sicer komentar 12. člena (odstavki 12–17.4).

Če je dohodek iz 3. točke prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 plačan nerezidentu (ki nima poslovne enote v Sloveniji), ki je rezident države, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, in se po določbah te pogodbe taka plačila ne vštevajo med licenčnine in avtorske honorarje oziroma med dohodek druge vrste, za katerega ima Slovenija pravico obdavčevanja (tj. če se tak dohodek vštevava med dohodek, zajet s členom konvencije, ki ureja poslovni dobiček – navadno njen 7. člen), se tovrstni dohodek v Sloveniji ne obdavči.

4. Sklepno

Kakor izhaja iz doslej navedenega, je treba presoditi, ali gre pri plačilu v zvezi z nabavo računalniškega programa pri domačem ali tujem dobavitelju dejansko za plačilo premoženjskih pravic po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 ali je za plačilo za pridobitev izdelka treba upoštevati dogovorjene pravice in obveznosti dajalca in pridobitelja licence oziroma prodajalca in kupca po pogodbi. **Opredelitev dohodka (plačila) je tako odvisna od pravic, ki se prenesejo po posamezni pogodbi pri nabavi računalniškega programa.**

To pomeni, da je treba tudi, če so računalniški programi nabavljeni za nadaljnjo prodajo, presojati, ali je plačilo nadomestilo za prenos pravic – avtorske ali pravic iz industrijske lastnine – na računalniškem programu ali gre le za nakup in nadaljnjo prodajo računalniškega programa (kot digitalnega izdelka). Tako se, če distribucijsko podjetje in končni uporabnik (tj. oseba, ki je program pridobila prek distributerja) ne pridobita pravic (avtorske ali iz industrijske lastnine) na računalniškem programu, plačilo ne obravnava kot plačilo po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

Upošteva se navedeno, moramo za dokončni odgovor, ali je treba pri plačilu dobaviteljem računalniških programov obračunati davčni odtegljaj, poznati vsa dejstva in okoliščine v posameznem primeru.

5. Dodatni primeri različnih plačil v zvezi z nabavo računalniškega programa in njegova davčna obravnava

V nadaljevanju navajamo najznačilnejše primere oziroma načela, ki se uporabljajo pri presoji o tem, ali gre pri plačilu v zvezi z nabavo računalniškega programa za plačilo premoženjskih pravic, ki se obravnava po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2:

a) Če je plačilo nadomestilo za pridobitev pravice uporabe (izkoriščanja, npr. reproduciranja, spreminjanja, distribucije) računalniškega programa na določen način – in bi taka uporaba računalniškega programa, če pravice ne bi bile pridobljene, kršila avtorsko pravico iz računalniškega programa (oziroma pravice industrijske lastnine) – se tako plačilo obravnava kot dohodek po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2, od katerega mora plačnik davka tega odtegniti.

b) Pogosti so primeri, ko zakoniti pridobitelj oziroma upravičeni uporabnik računalniškega programa pridobi samo tiste pravice, ki mu omogočajo učinkovito uporabo programa ali so nujno potrebne, zato da sploh lahko uporablja program.** Pridobitev takih pravic je običajna, če se pridobi samo kopija (primerek) računalniškega programa, ne glede na način njene pridobitve (npr. na CD, po svetovnem spletu). Plačila za tako pridobitev računalniškega programa in njegovo uporabo se ne obravnavajo kot plačila po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

c) Kadar zakoniti pridobitelj oziroma upravičeni uporabnik računalniškega programa po pogodbi sicer pridobi pravico, da reproducira več primerkov programa, a samo za potrebe delovanja oziroma uporabe znotraj lastnega sistema oziroma mreže (angl. *site licences*, *enterprise licences*, *network licences*), pri čemer reproduciranje za druge namene ni dovoljeno, se tudi plačila za tako pridobitev računalniškega programa in njegovo uporabo ne obravnavajo kot plačila po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

d) Bolj redki so primeri, pri katerih oseba po pogodbi dostavi podatke o idejah in načelih, ki so osnova nekemu računalniškemu programu, vključno s tistimi, ki so osnova njegovim vmesnikom (npr. logika, algoritmi ali programski jeziki), če take ideje in načela niso splošno znana ali če gre pri dostavi takih podatkov za prenos znanja in izkušenj. V takih primerih se plačila lahko opredelijo kot plačila po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

e) Pogodba o dobavi računalniškega programa ima lahko značilnosti več pogodb (npr. pogodba o prodaji računalnikov, skupaj z že naloženimi računalniškimi programi, s katero se dovoljuje uporaba teh programov ter zagotavljajo nekatere spremljajoče storitve). Skupni znesek plačila po taki pogodbi se lahko porazdeli na ustrezne dele, če pogodba vsebuje podatke o tem, kolikšen znesek plačila odpade na posamezen element pogodbe, ali se porazdelitev opravi kako drugače, pri čemer se vsak del tako porazdeljenega plačila ustrezno davčno obravnava.

f) Zgoraj navedeno velja tudi za dobavo drugih digitalnih izdelkov (besedila, podobe ali zvoka). Če je plačilo v posameznem primeru nadomestilo za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov ter drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov, se obravnava kot dohodek po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2. Torej, če ima stranka po pogodbi zgolj pravico pridobiti digitalni izdelek za svojo lastno uporabo ali uživanje, npr. tako da ga naloži na svoj trdi disk ali drug nezačasni medij, je plačilo zgolj nadomestilo za pridobitev digitalne vsebine (tj. pridobitev podatkov, prenesenih kot digitalni signal) in se ne obravnava kot dohodek po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2. Nasprotno pa se, če je plačilo nadomestilo za uporabo ali pravica do uporabe avtorske pravice na digitalnem izdelku, šteje, da gre za dohodek po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

Na podlagi navedenega lahko na kratko povzamemo, da je treba, če je plačilo po pogodbi nadomestilo za prenos pravic – avtorske ali pravic iz industrijske lastnine – na računalniškem programu, od takega plačila obračunati davčni odtegljaj po 3. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2. Če pa gre le za nakup in nadaljnjo prodajo računalniškega programa (kot digitalnega izdelka) in se s pogodbo ne prenašajo navedene pravice (tj. gre za kupoprodajno pogodbo o nakupu računalniškega programa), se davčni odtegljaj po določbi 3. točke prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 ne obračuna.

* Povzeto po M. Trampuž, B. Oman, A. Zupančič – Zakon o avtorski in sorodnih pravicah s komentarjem, Gospodarski vestnik, Ljubljana 1997.

** Primer: v skladu z določbo prvega odstavka 114. člena ZASP lahko zakoniti pridobitelj računalniškega programa, če v pogodbi ni določeno drugače, izvede dejanja iz 1. in 2. točke 113. člena ZASP, vključno z odpravo napak, brez dovoljenja avtorja, če je to potrebno zaradi uporabe računalniškega programa v skladu z njegovim namenom. V

skladu z določbo drugega odstavka 114. člena ZASP lahko upravičeni uporabnik računalniškega programa brez dovoljenja avtorja reproducira največ dva varnostna primerka programa, če je to potrebno zaradi njegove uporabe.