

DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKA, KI GA TUJ PRAKTIKANT DOSEGA V SLOVENIJI V OKVIRU PROGRAMA LEONARDO DA VINCI

Pojasnilo DURS, št. 4217-145/2008-2, 1. 8. 2008

Zavezanec navaja, da je avstrijski praktikant pri slovenski pravni osebi na praksi in dodatnem izobraževanju znotraj evropskega programa Leonardo da Vinci. Preko programa Leonardo da Vinci prejema štipendijo, slovenska pravna oseba pa mu na podlagi pogodbe o opravljanju prakse izplačuje nadomestilo za stroške vožnje in prehrane, in sicer v znesku X EUR na mesec, saj se vozi domov v Avstrijo. Praktikant v Avstriji nima več statusa študenta; davke in ostale prispevke plačuje v Avstriji. Oseba je nemški državljan, ki že 14 let živi v Avstriji, kjer biva tudi njegova družina. V zvezi z navedenim zavezanca zanima davčna obravnava dohodka, ki ga tuji praktikant prejema od izplačevalca v Sloveniji v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja z Avstrijo.

Pojasnjujemo sledeče:

1) Davčna obravnava po Zakonu o dohodnini

Glede na to, da t. i. praktikantu iz Avstrije nadomestilo za stroške vožnje in prehrane izplačuje slovenska pravna oseba, ki velja za slovenskega plačnika davka, je treba pri odgovoru na zastavljeno vprašanje uvodoma pojasniti **davčno obravnavo nadomestila po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2** (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08; v nadaljevanju: ZDoh-2). Upošteva določila ZDoh-2 navedeno nadomestilo predstavlja dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu. Skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 se v davčno osnovo vštevja vsak posamezni dohodek iz tega razmerja, zmanjšan za 10 % normirane stroške. Prejemnik lahko uveljavlja dejanske stroške nočitve in prevoza v zvezi z delom – na podlagi dokazil o nastanku le-teh, priznajo pa se mu največ do višine, ki jo na podlagi 44. člena ZDoh-2 določi vlada. Po določbi devetega odstavka 127. člena ZDoh-2 mora plačnik davka ob izplačilu dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračunati in plačati akontacijo dohodnine po stopnji 25 %.

2) Davčna obravnava po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Glede na to, da je na podlagi navedb predpostaviti, da se prejemnik nadomestila šteje **za rezidenta Avstrije**, v nadaljevanju pojasnjujemo davčno obravnavo dohodka nerezidenta v skladu z določbami konvencije med Slovenijo in Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Ker je iz priložene dokumentacije razvidno, da gre v konkretnem primeru za doseganje dohodka, t.i. nadomestila za stroške vožnje in prehrane, ki ga tuji praktikant dosega v okviru evropskega programa Leonardo da Vinci, menimo, **da se ta dohodek obravnava po določbi 21. člena** Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS, MP – št. 4/98; v nadaljevanju: Konvencija).

Prvi odstavek 21. člena Konvencije z Avstrijo določa:

»Študent, pripravnik ali učenec, ki je ali je bil tik pred obiskom države pogodbenice rezident druge države pogodbenice in ki je v prvi omenjeni državi prisoten samo zaradi svojega izobraževanja ali usposabljanja, je oproščen davkov v prvi omenjeni državi na plačila, ki jih prejema za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje, če ta plačila izvirajo iz virov izven te države«.

V konkretnem primeru navedena dikcija pomeni, **da je avstrijski praktikant**, ki je v Sloveniji prisoten samo zaradi strokovnega usposabljanja, **oproščen plačila davkov v**

Sloveniji za plačila, ki jih prejema za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje, če ta plačila izvirajo iz virov izven te države, to je:

- **za štipendijo**, ki jo prejema znotraj programa Leonardo da Vinci,

ne pa tudi za nadomestilo za stroške vožnje in prehrane, ki mu ga izplača slovenska pravna oseba, saj ima v skladu z določbo 10. člena ZDoh-2 tak dohodek vir v Sloveniji.

Upoštevati pa je treba tudi drugi odstavek 21. člena Konvencije, ki določa naslednje:

*»Prejemki, ki jih **študent, pripravnik ali učenec**, ki je ali je bil rezident države pogodbenice, dobiva iz zaposlitve, ki jo opravlja v drugi državi pogodbenici, v obdobju ali za obdobje, ki ne presega skupnega seštevka 183 dni v obračunskem letu, ne bodo obdavčeni v tej drugi državi, če je zaposlitev neposredno povezana z njegovim študijem ali usposabljanjem, ki ga opravlja v prvi državi«.*

Izhajajoč iz navedenega člena Konvencije, so **tudi prejemki iz zaposlitve, v konkretnem primeru je to** t.i. »nadomestilo, ki ga avstrijski praktikant prejema za stroške vožnje in prehrane« v Sloveniji, za obdobje od januarja do maja 2008, **oproščeni plačila dohodnine v Sloveniji** pod pogojem, da je zaposlitev neposredno povezana z njegovim študijem ali usposabljanjem, ki ga opravlja v Avstriji.

V konkretnem primeru sicer tuj praktikant nima uradnega statusa študenta, vendar se njegovi dohodki, kot že obrazloženo, po Konvenciji z Avstrijo obravnavajo kot dohodki študentov, glede na opisane okoliščine primera pa je mogoče tudi zaključiti, da je opravljanje prakse v Sloveniji, vendarle neposredno povezano tudi s študijem, poklicnim usposabljanjem, ki se sicer izvaja v Avstriji.

Nerezidenti imajo za izkoriščanje ugodnosti, ki jim jih dajejo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja za dohodke z virom v Sloveniji dve možnosti, in sicer:

- **znižanje ali oprostitvev plačila davka**, če je dohodek po konvenciji obdavčen z nižjo stopnjo oziroma oproščen davka v Sloveniji. Prejemnik dohodka – nerezident mora plačniku davka (slovenskemu izplačevalcu) predložiti zahtevek, preden je dohodek izplačan, nato pa plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek davčnemu organu. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji ali od dohodka ne izračuna in ne odtegne davka šele, ko prejme od davčnega organa potrjen zahtevek. Praviloma mora plačnik davka davčnemu organu za vsako izplačilo dohodka predložiti nov zahtevek, razen v primerih, ko plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, lahko davčni organ odobri ugodnosti za daljše časovno obdobje.
- **vračilo preveč plačanega davka**; če je plačnik davka ne glede na ugodnosti iz konvencije, obračunal davek ali ga je obračunal po višjih stopnjah, lahko prejemnik dohodka – nerezident zahteva vračilo davka. Če je bil davek obračunan od dohodka, ki je v skladu z konvencijo oproščen davka, se prejemniku dohodka vrne ves znesek davka.

V konkretnem primeru se lahko navedena ugodnost uveljavi s predložitvijo izpolnjenega obrazca zahtevka za uveljavljanje ugodnosti iz konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja pri davčnem organu še pred izplačilom dohodka* – t.i. obrazec KIDO 4 ali s predložitvijo zahtevka KIDO 12 – v postopku refundacije že obračunanega davka od dohodka.

Zavezanec omenja tudi težave v zvezi s potrjevanjem zahtevkov v delu, ki se nanaša na potrditev rezidentstva prejemnika dohodka s strani pristojnega organa druge države pogodbenice. Predlagamo, da se v primeru neizpolnitve tega dela obrazca, ugodnost

uveljavi tako, da se skupaj z ustreznim obrazcem KIDO davčnemu organu predloži tudi posebno potrdilo o rezidentstvu, ki ga izda davčni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

** Obrazce zahtevkov za oprostitev davka od dohodka, ki ga študenti dosežajo v Republiki Sloveniji, na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka t.i. KIDO 4 oziroma KIDO 12 najdete tudi na spletni strani DURS:*
http://www.durs.gov.si/en/tax_treaties/forms/