

OBDAVČEVANJE PROFESORJEV IN RAZISKOVALCEV – IZVAJANJE MEDNARODNIH POGODB

Pojasnilo DURS, št. 4217-7/2008, 10. 2. 2009

1. Obdavčitev tujih profesorjev in raziskovalcev po nacionalni zakonodaji

Slovenski visokošolski zavodi in raziskovalne organizacije pogosto zaposlujejo tuje profesorje in raziskovalce, ki so nerezidenti Republike Slovenije in tako zavezani za plačilo dohodnine od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Visokošolski zavodi in raziskovalne organizacije (v nadaljevanju: izplačevalci dohodkov) se financirajo s sredstvi iz državnega proračuna ter iz drugih virov – predvsem iz raznih evropskih programov in skladov. Tako največkrat sredstva za izplačilo dohodkov tujim (gostujočim) profesorjem in raziskovalcem pridobijo na podlagi sodelovanja v projektih EU, ki razpisujejo možnosti za koriščenje sredstev za razne oblike sodelovanja (t.i. programi za povečanje mobilnosti študentov, profesorjev in raziskovalcev).

Kljub temu, da EU financira posamezne programe, pa ne nastopa v vlogi izplačevalca prejemkov profesorjev in raziskovalcev, kar pomeni, da je obdavčitev navedenih prejemkov prepuščena davčni zakonodaji posamezne države, ki sodeluje v določenem projektu.

Pri opredelitvi vrste dohodka glede na določila Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08 in 125/08; v nadaljevanju: ZDoh-2), je tako potrebno izhajati iz vsebine sklenjene pogodbe med izplačevalcem in prejemnikom dohodka ter pri tem upoštevati status prejemnika dohodka.

Dohodki tujih profesorjev in raziskovalcev se najpogosteje obravnavajo kot dohodki iz zaposlitve, pri čemer je podlaga za zaposlitev *delovno razmerje* (najpogosteje za določen čas) oziroma *drugo pogodbeno razmerje ali razmerje na drugi podlagi*. Dohodki v zvezi z zaposlitvijo tujih (gostujočih) profesorjev in raziskovalcev, ki bremenijo pravno osebo – rezidenta RS, imajo upoštevajoč določbe 8. člena in 1. točke prvega odstavka 10. člena ZDoh-2, **vir v Sloveniji**.

Pravna oseba, t.j. slovenski visokošolski zavod oziroma raziskovalna organizacija, je v tem primeru plačnik davka, saj se glede na četrty odstavek 58. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06 in 125/08; v nadaljevanju: ZDavP-2) šteje, da je dohodek iz zaposlitve zaposlenemu tujemu profesorju ali raziskovalcu izplačala, ker jo bremeni, zato je dolžna od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine.

V sklenjenih pogodbah so dohodki, ki jih prejemajo tuji profesorji in raziskovalci za poučevanje ali raziskovalno delo pogosto sestavljeni iz več delov, in sicer iz osnovnega dela (plača) in raznih dodatkov za stroške namestitve, stroške potovanja v državo gostiteljico, ipd.

Ker dohodek iz zaposlitve vključuje **vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo, se v davčno osnovo vštevajo vsa izplačila, ki jih tuj profesor oziroma raziskovalec prejme za poučevanje ali raziskovalno sodelovanje**.¹

V praksi se pogosto dogaja, da izplačevalci dohodkov s tujimi profesorji in raziskovalci sklepajo t.i. »pogodbe o štipendiranju«, čeprav izplačani dohodki po vsebini niso štipendije², temveč gre za izplačila dohodkov, prejetih za poučevanje ali raziskovalno delo. Štipendije so kot dopolnilni prejemek namenjene za kritje stroškov v zvezi z izobraževanjem, »tuji profesorji in raziskovalci« pa pogosto kombinirajo študij na visokošolskem zavodu (doma ali v tujini) z *poučevanjem ali raziskovalnim delom* v raznih evropskih projektih, ki so odobreni slovenskim visokošolskim zavodom oziroma raziskovalnim organizacijam. Glede na navedeno dohodki, ki jih prejemajo za poučevanje

ali raziskovalno delo nimajo značaja tipične štipendije, ampak se v skladu z ZDoh-2 obdavčijo kot dohodki iz zaposlitve.

Tudi, če imajo tuji profesorji oziroma raziskovalci status študenta³, se dohodki, ki jih prejemajo za poučevanje ali raziskovalno sodelovanje **ne štejejo** za štipendije, ki bi bile na podlagi 25. člena ZDoh-2⁴ oproščene plačila dohodnine.

Dohodki profesorjev in raziskovalcev se glede statusa prejemnika dohodka lahko obravnavajo tudi kot dohodki iz opravljanja dejavnosti, če gre za osebe, ki **samostojno opravljajo dejavnost za svoj račun kot poklicno storitev**.

Pri tem je treba upoštevati določbo četrtega odstavka 33. člena ZDoh-2, v skladu s katero se dohodnine ne plačuje od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti – razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika – ob izpolnjevanju določenih pogojev (da je prejemnik dohodka nerezident, da dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote in je v Sloveniji prisoten manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in da ne gre za dohodke, od katerih se v skladu s prvim in drugim odstavkom 68. člena ZDoh-2 obračunava davčni odtegljaj).

2. Uporaba konvencij o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja – uveljavljanje ugodnosti nerezidentov, ki dosegajo dohodke v Sloveniji

V kolikor ima Slovenija z državo rezidentstva prejemnika dohodka (t.j. profesorja in raziskovalca) sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencija), imajo določbe konvencij pri obdavčevanju dohodkov profesorjev in raziskovalcev prednost pred nacionalno zakonodajo.

Določbo, ki vsebuje davčno obravnavo dohodkov profesorjev in raziskovalcev, v bilateralne konvencije običajno vključujejo države, ki želijo zagotoviti posebno davčno obravnavo dohodkov profesorjev in raziskovalcev z namenom spodbujanja mednarodnega sodelovanja na znanstvenem področju. Ta določba ni vključena v Vzorčno konvencijo OZN in tudi ne v Vzorčno konvencijo OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, katere besedilo je vsebovano tudi v konkretnih konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih ima Slovenija sklenjene z drugimi državami.

Seznam in vsebina veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami se nahaja na spletni strani DURS:

http://www.durs.gov.si/si/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/seznam_veljavnih_konvencij_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja/.

Konvencije sklenjene s **Ciprom, Češko, Finsko, Kanado, Švedsko in Švico**, ne vsebujejo posebne določbe, ki bi se nanašala na obdavčevanje profesorjev in raziskovalcev.

Navedeno pomeni, da se v primerih, kadar profesorji oziroma raziskovalci iz omenjenih držav dosegajo dohodke v Sloveniji, glede določanja pravice do obdavčitve njihovih dohodkov upošteva 14. člen konvencije, če gre za opravljanje neodvisne osebne (samostojne) dejavnosti oziroma 15. člen konvencije, če gre za dohodek iz zaposlitve.

Vse ostale veljavne konvencije vsebujejo določbo (običajno 20. člen posamezne konvencije), na podlagi katere se profesorjem in raziskovalcem, rezidentom ene države pogodbenice, **dovoli oprostitve obdavčitve v drugi državi pogodbenici⁵ za dohodke, ki jih dosežejo z opravljanjem dejavnosti poučevanja ali raziskovanja v tej drugi državi⁶**.

V vseh teh konvencijah ima tako določba 20. člena (»Profesorji in raziskovalci«) prednost pred določbo 15. člena (»Dohodki iz zaposlitve«), saj se nanaša na točno določene dohodke davčnih zavezancev. Navedeno pomeni, da je določeni državi, ki ima sicer pravico do obdavčitve dohodka profesorja ali raziskovalca v skladu s 15. členom, ta pravica lahko odvzeta, če se dohodek obdavčuje v skladu z 20. členom.

Vendar pa so do ugodnosti iz tega člena upravičene samo tiste osebe, ki opravljajo dejavnost poučevanja in raziskovanja v skladu s **pogoji**, določenimi v tem členu, in sicer glede:

- a) **rezidentstva** pred prihodom v drugo državo pogodbenico,
- b) **povabila (»priznane«)** univerze, šole oziroma druge izobraževalne ali raziskovalne ustanove iz druge države pogodbenice,
- c) **časovnega limita** (npr. dve leti od prvega prihoda v drugo državo pogodbenico),
- d) opravljanja dejavnosti poučevanja in raziskovanja **v javno korist**,
- e) **vira dohodkov**,
- f) **števila koriščenj ugodnosti** iz tega člena.

Ob tem pojasnjujemo, da pogoji v 20. členu *niso v vseh konvencijah enako določeni*, zato se pri presoji, ali je določena oseba upravičena do ugodnosti po tem členu, vedno **upoštevata določba konkretne konvencije**.⁷

Pod a) Rezidentstvo pred prihodom v drugo državo pogodbenico

Nekatere konvencije določajo pogoj, da je bila oseba v času prihoda v državo pogodbenico oziroma **tik (neposredno) pred tem**, rezident druge države pogodbenice.⁸

Navedeno pomeni, da je za oprostitev plačila davka v gostujoči državi pogodbenici pomembno, da je bil posameznik tik pred obiskom te države, rezident druge države pogodbenice. Izraz »tik pred tem« pomeni, da se ta člen ne more uporabiti za osebo, ki je v preteklosti sicer bila rezident države pogodbenice, vendar je pred obiskom druge države pogodbenice rezidentstvo prenesla v tretjo državo.

Če konvencija vsebuje tak pogoj, mora nerezident, ki želi uveljavljati ugodnost iz konvencije, davčnemu organu predložiti *potrdilo o rezidentstvu*, ki je bilo v drugi državi pogodbenici (t.j. v državi rezidentstva tujega profesorja oziroma raziskovalca) izdano neposredno pred prihodom nerezidenta v Slovenijo.

Posebnost v konvencijah z Avstrijo, Makedonijo in Poljsko:

*"V obdobju dveh let, odkar je fizična oseba prvič prišla v državo pogodbenico **in postala njen rezident** z namenom, da bi poučevala, predavala ali opravljala raziskovalno delo na univerzi, kolidžu ali drugi šoli ali katerikoli priznani izobraževalni ali raziskovalni ustanovi te države pogodbenice in **je bila takrat ali tik pred tem rezident druge države pogodbenice**, se prihodki takšne osebe v zvezi s takšnim poučevanjem, predavanji ali raziskovalnim delom ne obdavčijo v prvi omenjeni državi."*

Upoštevajoč navedeno posebnost, Slovenija oprosti plačila davka od omenjenih dohodkov profesorja oziroma raziskovalca iz Avstrije (oziroma Makedonije ali Poljske) pod dodatnim pogojem, da ta postane tudi slovenski rezident zaradi poučevanja, predavanja ali opravljanja raziskovalnega dela v Sloveniji.

Ker v teh primerih tuj profesor oziroma raziskovalec postane slovenski rezident, se dohodki takšnega zavezanca v Sloveniji obdavčijo po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da ima Slovenija (kot država rezidentstva) pravico do obdavčitve vseh ostalih »morebitnih« dohodkov zavezanca, ki jih le – ta dosega v oziroma izven Slovenije, razen dohodkov iz naslova poučevanja, predavanja ali opravljanja raziskovalnega dela v Sloveniji, ki so oproščeni plačila davka na podlagi določb konvencije.

Pri odmeri dohodnine v Sloveniji, se dohodki takšnega zavezanca iz naslova poučevanja oziroma raziskovanja (ki so oproščeni plačila davka na podlagi določb konvencije), **ne obdavčijo**, vendar pa ima Slovenija pravico te dohodke upoštevati pri določitvi davka od »morebitnih« drugih dohodkov ali premoženja davčnega zavezanca.

Pod b) Povabilo (»priznane«) univerze, šole oziroma druge izobraževalne ali raziskovalne ustanove iz druge države pogodbenice

Mnoge konvencije vsebujejo izraz **»na povabilo«** univerze, višje ali visoke šole ali druge podobne ustanove, kar pomeni, da mora nerezident, ki želi uveljaviti ugodnost iz konvencije, takšno povabilo predložiti davčnemu organu.

Prav tako se v konvencijah pogosto pojavlja pogoj, da gre za poučevanje oziroma opravljanje raziskovalnega dela na **»priznani«** univerzi, višji ali visoki šoli ali drugi podobni ustanovi v drugi državi pogodbenici. Nekatere konvencije zahtevajo celo pogoj, da se izobraževalna ustanova šteje za **neprofitno** organizacijo v državi obiska oziroma da takšno ustanovo **priznava vlada** (oziroma pristojni organ) gostujoče države pogodbenice.

V Sloveniji se v skladu z 2. členom Zakona o visokem šolstvu (Uradni list RS, št. 119/2006 – UPB3 in 64/2008; v nadaljevanju: ZViS) za visokošolske zavode štejejo univerze, fakultete, umetniške akademije in visoke strokovne šole. Visokošolski zavod lahko začne opravljati dejavnost, ko se vpiše v razvid visokošolskih zavodov⁹, ki ga vodi *Ministrstvo za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo*. Javna služba v visokem šolstvu se določi z *»Nacionalnim programom visokega šolstva«*, ki ga izvajajo javni visokošolski zavodi in visokošolski zavodi na podlagi koncesije. Republika Slovenija dodeljuje sredstva za študijsko in obštudijsko dejavnost tako javnim kot tudi zasebnim (oziroma koncesioniranim samostojnim) visokošolskim zavodom.

ZViS v 52. členu določa, da so visokošolski učitelji docent, izredni profesor, redni profesor in rektor, prav tako so visokošolski učitelji v visokošolskih strokovnih programih tudi predavatelji in višji predavatelji. Nadalje 62. člen ZViS, ki se nanaša na **»gostujoče visokošolske učitelje«**, določa, da lahko visokošolski zavodi za določen čas povabijo k sodelovanju za izvajanje posameznih delov predmeta oziroma predmetnega področja priznane učitelje, znanstvenike, strokovnjake in umetnike, ne glede na pogoje, ki so določeni za izvolitev v naziv.

V skladu s 6. členom Zakona o raziskovalni in razvojni dejavnosti (Uradni list RS, št. 22/2006–UPB1 in 112/2007; v nadaljevanju: ZRRD) raziskovalno in razvojno dejavnost izvajajo raziskovalne organizacije v obliki programov in projektov ter zasebni raziskovalci v obliki projektov, ki izhajajo iz *»Nacionalnega raziskovalnega in razvojnega programa«*. Javno službo na področju raziskovalne in razvojne dejavnosti izvajajo v obliki raziskovalnih programov programske skupine v javnih raziskovalnih zavodih¹⁰, na univerzah in samostojnih visokošolskih zavodih ter na podlagi koncesije programske skupine, organizirane pri pravnih osebah zasebnega in javnega prava.

ZRRD v 5. členu določa, da je **raziskovalec oziroma raziskovalka** fizična oseba, ki opravlja raziskovalno ali razvojno dejavnost. V skladu z 28. členom ZRRD mora imeti raziskovalec, ki opravlja raziskovalno ali razvojno dejavnost v raziskovalni organizaciji, najmanj univerzitetno izobrazbo in mora izpolnjevati druge predpisane pogoje.¹¹

Tuji profesorji oziroma raziskovalci, ki želijo v Sloveniji uveljaviti ugodnost iz konvencije, davčnemu organu predložijo potrdilo, izdano s strani slovenskega visokošolskega zavoda oziroma raziskovalne organizacije, iz katerega izhaja, da se štejejo za gostujočega profesorja oziroma raziskovalca za namene uveljavljanja ugodnosti iz konvencije.

Pod c) Časovni limit

V vseh konvencijah, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami (in vsebujejo tak člen), je **določen časovni limit dveh let**, v katerem je profesor ali raziskovalec upravičen do ugodnosti tega člena, večina konvencij pa določa **časovni limit dveh let od datuma oziroma dneva prvega prihoda v drugo državo pogodbenico**. Navedeno pomeni, da profesor ali raziskovalec po dveh letih od prvega prihoda v drugo državo pogodbenico, ni več upravičen do ugodnosti iz tega člena. V teh primerih se torej dnevi prisotnosti v drugi državi pogodbenici pred pričetkom (in po koncu) poučevanja oziroma raziskovanja, vštevajo v časovni limit dveh let.

Konvenciji, sklenjeni z Luxemburgom in Malto pa celo določata retroaktivno izgubo pravic, ki so bile pridobljene po tem členu, če je obisk profesorja oziroma raziskovalca daljši od dveh let (od dneva prvega prihoda v drugo državo pogodbenico). V tem primeru lahko Slovenija, kot gostujoča država pogodbenica, nerezidenta obdavči po svojem notranjem pravu za celotno trajanje obiska, razen če se v posameznem primeru pristojna organa držav ne dogovorita drugače.

V Konvencijah, sklenjenih z Belgijo, Dansko, Grčijo, Indijo, Nemčijo, Nizozemsko, Rusijo, Tajsko in Turčijo pa časovni limit dveh let **ni** eksplicitno določen od datuma prvega prihoda v drugo državo pogodbenico. To pomeni, da se kot časovni limit dveh let, v katerem je gostujoči profesor ali raziskovalec upravičen do ugodnosti iz tega člena, upošteva **le obdobje poučevanja oziroma raziskovanja** v drugi državi pogodbenici, ne pa tudi dnevi prisotnosti v drugi državi pogodbenici pred pričetkom (in po koncu) poučevanja oziroma raziskovanja.¹²

Ker v teh konvencijah časovni limit dveh let **ni** eksplicitno določen od datuma prvega prihoda v drugo državo pogodbenico, se lahko v praksi ugodnost izkoristi tudi večkrat – t.j. za vsak nadaljnji dvoletni obisk gostujoče države, z namenom poučevanja oziroma raziskovanja.¹³

Pod d) Javna korist

V večini konvencij je za uveljavljanje ugodnosti iz tega člena določen pogoj, da se dejavnost poučevanja in raziskovanja opravlja **v javno korist (oziroma v javnem interesu), in ne v zasebno korist določene osebe ali oseb**.¹⁴

Konvenciji z Luxemburgom in Malto kot pogoj za oprostitev določata, da se raziskovanje izvaja v korist izobraževalne ustanove, ki je gostujočemu profesorju oziroma raziskovalcu dala povabilo.

Za lažjo ponazoritev, kdaj se dejavnost poučevanja oziroma raziskovanja opravlja v javno in kdaj v zasebno korist, navajamo naslednje primere:

- *gostujoči (tuj) profesor prejme plačilo za predavanja na seminarju v Sloveniji, ki ga organizira katerakoli pravna oseba javnega ali zasebnega prava. Seminar je plačljiv in dostopen vsem zainteresiranim udeležencem na trgu. Gre za zasebno korist osebe – predavatelja;*
- *gostujoči (tuj) profesor prejme plačilo za predavanja na visokošolskem zavodu v Sloveniji, ki je tega profesorja povabil, da poučuje posamezen del določenega predmeta oziroma predava v zvezi z določenim področjem, na katerem ima ogromno znanja in izkušenj. Predavanja so namenjena učencem oziroma študentom visokošolskega zavoda in niso plačljiva. Gre za javno korist;*
- *gostujoči (tuj) raziskovalec prejme plačilo za raziskovalno delo, ki ga opravi za komercialno družbo oziroma podjetje v Sloveniji (npr. odkrivanje novih zdravil oziroma medicinskih naprav za farmacevtsko oziroma medicinsko družbo, ipd). Izsledki raziskave so dostopni le naročniku raziskave. Gre za zasebno korist osebe – raziskovalca;*

- *gostujoči (tuj) raziskovalec prejme plačilo za raziskovalno delo na visokošolskem zavodu v Sloveniji, ki je tega raziskovalca za določen čas povabil k izobraževanju in opravljanju raziskav v okviru evropskega projekta. Izsledki raziskave so dostopni vsem učencem oziroma študentom visokošolskega zavoda. Gre za javno korist.*

Pri tem je opozoriti, da se pri presoji, ali se dejavnost poučevanja oziroma raziskovanja opravlja **v javno korist**, vedno upoštevajo okoliščine posameznega primera.

Presoja o tem, ali se dejavnost poučevanja in raziskovanja opravlja v javno korist, je prepuščena nacionalni zakonodaji gostujoče države pogodbenice. V Sloveniji tako npr. ZRRD v 2. členu določa, da so rezultati raziskovalne in razvojne dejavnosti, financirani iz državnega proračuna *javni*, z omejitvami, določenimi s predpisi, ki urejajo varstvo intelektualne lastnine in varstvo avtorskih pravic ter varstvo podatkov. Glavni namen ZRRD je zagotavljanje pogojev za ustvarjanje novega znanja in spoznanj ter prenos tega in mednarodno dosegljivega znanja *v javno korist* in gospodarsko izrabo za povečanje družbene blaginje.

Pod e) Vir dohodkov

Konvencije z Bosno in Hercegovino, Malto, Nemčijo, Srbijo in Črno Goro ter Turčijo določajo dodaten pogoj za uveljavljanje ugodnosti iz tega člena, in sicer da prejemki za poučevanje oziroma raziskovanje nastanejo *iz virov zunaj gostujoče države pogodbenice*.

Če torej dohodke gostujočim profesorjem oziroma raziskovalcem iz zgoraj navedenih držav izplača slovenski visokošolski zavod oziroma raziskovalna organizacija, *pogoj za uveljavljanje ugodnosti po tem členu ni izpolnjen*.

Pod f) Število koriščenj ugodnosti

Konvenciji z Bolgarijo in Irsko določata pogoj, da ima posameznik pravico do ugodnosti iz tega člena *samo enkrat*.

Navedena omejitev sicer izhaja že iz **časovnega limita dveh let od datuma oziroma dneva prvega prihoda v drugo državo pogodbenico**, kar pomeni, da profesor ali raziskovalec po dveh letih od prvega prihoda v drugo državo pogodbenico, ni več upravičen do ugodnosti iz tega člena.

Posebnost v konvenciji z ZDA:

Konvencija v 20. členu določa za dohodke iz naslova poučevanja oziroma raziskovanja:

1. v prvem odstavku – oprostitev plačila davka pri dohodkih za *opravljanje raziskav*, ki jih izplača vladna, verska, dobrodelna, **znanstvena**, literarna ali **izobraževalna** organizacija, pri čemer znesek ne sme preseči 5.000 USD v posameznem davčnem letu. Ta ugodnost velja največ pet davčnih let od datuma prihoda posameznika v drugo državo pogodbenico.
2. v tretjem odstavku – oprostitev plačila davka pri dohodkih za *poučevanje ali opravljanje raziskav* na priznani izobraževalni ali raziskovalni ustanovi, pri čemer ugodnost velja dve leti od datuma prihoda posameznika v drugo državo pogodbenico. Pri tem ni omejitve glede višine zneska, vendar pa v nobenem primeru ne more katerikoli posameznik uživati koristi tega odstavka več kot pet davčnih let.

Pogoj pri obeh ugodnostih pa je, da gre za raziskave *v javnem interesu*. Profesorji in raziskovalci lahko – glede na okoliščine primera, sami izbirajo, ali bodo uveljavljali ugodnost po prvem ali po tretjem odstavku tega člena.

3. Davčna obravnava profesorjev in raziskovalcev, rezidentov Slovenije, ki dosegajo dohodke v tujini

Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini oproščeni plačila davka

Kljub ugodnosti iz konvencije, ki profesorjem in raziskovalcem, rezidentom ene države pogodbenice, omogoča oprostitev obdavčitve v drugi državi pogodbenici za dohodke, ki jih dosežejo z opravljanjem dejavnosti poučevanja ali raziskovanja v tej drugi državi, se takšni dohodki **obdavčijo v državi rezidentstva profesorja in raziskovalca**.¹⁵

Navedeno pomeni, da so dolžni profesorji in raziskovalci, rezidenti Sloveniji, katerih dohodki iz naslova poučevanja ali raziskovanja, so bili na podlagi določb konvencije oproščeni plačila davka v drugi državi pogodbenici, takšne dohodke napovedati pri davčnemu organu v Sloveniji. Ker v tem primeru ne prihaja do dvojne obdavčitve istega dohodka, se dohodnina v Sloveniji odmeri **brez upoštevanja metode za odpravo dvojne obdavčitve**.

Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini obdavčeni

Če profesorji in raziskovalci, rezidenti Slovenije, ki v drugi državi pogodbenici dosegajo dohodke z opravljanjem dejavnosti poučevanja ali raziskovanja, v tej drugi državi niso upravičeni do oprostitve plačila davka (ker npr. ne izpolnjujejo vseh pogojev iz konvencije), pomeni, da so ti dohodki obdavčeni tako v državi vira (gostujoča država), kot v državi rezidenstva (Slovenija).

Ker je v tem primeru dana pravica do obdavčitve istega dohodka obema državama pogodbenicama, se dohodnina v Sloveniji odmeri **z upoštevanjem ustrezne metode za odpravo dvojne obdavčitve**, ki je določena s posamezno konvencijo (najpogosteje se uporabljata metoda navadnega odbitka in metoda oprostitve s progresijo).

Posebnost v konvencijah z Avstrijo, Makedonijo in Poljsko:

Pri dohodkih »slovenskih« profesorjev in raziskovalcev, ki jih le – ti dosegajo s poučevanjem, predavanjem ali opravljanjem raziskovalnega dela v Avstriji, Makedoniji oziroma Poljski, je eden izmed pogojev za oprostitev davka, da oseba postane rezident gostujoče države.

Posameznik je glede na določila konvencij lahko rezident le ene države pogodbenice, ki sme takšno osebo obdavčiti po svetovnem dohodku. Če torej slovenski profesor ali raziskovalec postane rezident Avstrije, Makedonije oziroma Poljske, *Slovenija ni več država njegovega rezidentstva*. Posledica tega je, da ta fizična oseba v Sloveniji ni zavezana za plačilo dohodnine od svetovnega dohodka, to je od vseh dohodkov z virom v in izven Slovenije, temveč le od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Ker se rezidentski status ob odhodu posameznika iz Slovenije avtomatično ne spreminja, predlagamo, da si ti zavezanci pri pristojnem davčnem organu v Sloveniji formalno uredijo svoj **(ne)rezidentski status** za davčne namene in sicer z vložitvijo vloge za ugotovitev rezidentskega statusa, ki ji priložijo izpolnjen vprašalnik: »Ugotovitev rezidentskega statusa odhod iz Republike Slovenije«. Ob tem pa opozarjamo na možnost, da se lahko v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa ugotovi, da se zavezanec (kljub bivanju in opravljanju dela v drugi državi pogodbenici), v skladu z določbami ZDoh-2 in konkretne konvencije **še naprej šteje za rezidenta Slovenije**.

Več o ugotavljanju rezidentskega statusa najdete na spletnih straneh DURS:

http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe/dohodnina_za_fizicne_osebe_pojasnila/opredelitev_rezidentskega_statusa_po_zdoh_1_in_zdoh_2/

in

http://www.durs.gov.si/si/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/#c17523.

Obrazce za ugotavljanje rezidentskega statusa pa na:

http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe/dohodnina_za_fizicne_osebe_obrazci/ugotovitev_rezidentskega_statusa/ugotovitev_rezidentskega_statusa_po_zdoh_2_in_po_mednarodnih_pogodbah_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja/

¹ V primeru sklenjenega rednega **delovnega razmerja** se upošteva 44. člen ZDoh-2, ki določa dohodke iz delovnega razmerja, ki **se ne vštevajo v davčno osnovo** (med katera sodijo tudi določena povračila stroškov v zvezi z delom) in se priznajo pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena ZDoh-2 določi vlada.

Pri **dohodku iz drugega pogodbenega razmerja**, ki vključuje vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka, pa je poleg normiranih stroškov mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške **prevoza in nočitve** v zvezi z opravljanjem dela in storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena ZDoh-2 določi vlada. Davčni zavezanec – nerezident lahko v sedmih dneh od izplačila dohodka pri davčnem organu uveljavlja dejanske stroške prevoza in nočitve s predložitvijo Zahtevka za zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz zaposlitve (iz drugega pogodbenega razmerja) zaradi uveljavljanja dejanskih stroškov, ki ga najdete na spletni strani DURS:

http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe/dohodnina_za_fizicne_osebe_obrazci/dohodek_i_z_zaposlitve/zahtevki_za_zmanjsanje_davcne_osnove_od_dohodka_iz_zaposlitve_iz_d drugega_pogodbenega_razmerja_zaradi_uveljavljanja_dejanskih_stroskov/.

² Namen in vrste štipendij ter spodbud za izobraževanje določa 5. člena Zakona o štipendiranju, ZŠtip (Uradni list RS, št. 59/2007 in 63/2007 – popr.).

³ Učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas je oseba, katere primarna dejavnost je študij.

⁴ Po določbi 1. točke prvega odstavka 25. člena ZDoh-2, se dohodnine ne plača od štipendije in drugih prejemkov, izplačanih osebi, ki je **vpisana** kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas, v zvezi z izobraževanjem ali usposabljanjem na podlagi posebnih predpisov, in sicer iz proračuna ali sklada, ki je financiran iz proračuna (razen kadrovskih štipendij) in od navedenih prejemkov, ki jih financira tuja država ali mednarodna organizacija oziroma izobraževalna, kulturna ali znanstveno-raziskovalna ustanova, **razen prejemkov**, ki so prejeti kot nadomestilo za izgubljeni dohodek ali **v zvezi z opravljanjem dela oziroma storitev**.

⁵ Nekateri konvencije kot pogoj za oprostitev določajo, da je posameznik navzoč v drugi državi pogodbenici samo (oziroma izključno) zaradi poučevanja ali raziskovanja ali obojega v izobraževalni ustanovi. Če konvencija vsebuje takšen pogoj, pomeni, da profesor oziroma raziskovalec, ki v gostujoči državi poleg poučevanja ali raziskovanja dosega še kakršnekoli druge dohodke, ni upravičen do ugodnosti iz tega člena.

⁶ Če osebe dodatno k dohodkom od poučevanja ali raziskovanja prejemajo še druge dohodke – npr. za svetovalno delo v kakršni koli drugi organizaciji, ki ni izobraževalna ustanova, se takšni dohodki **ne** morejo obravnavati po tem členu, saj se delo ne opravlja v izobraževalni ustanovi.

Kljub temu, da so raziskave pogosto sestavni del profesorjevega dela (oz. zaposlitve), se po tem členu prav tako **ne** morejo obravnavati dohodki, prejeti kot povračilo za uporabo ali pravico do uporabe kakršnih koli avtorskih pravic za znanstveno delo oziroma kakršnih koli patentov ter npr. honorarji, doseženi z odstopom pravice do uporabe oziroma pravice

do izkoriščanja raznih literarnih del (npr. strokovnih člankov ali knjig), ki so nastali v času raziskovalnega dela v drugi državi pogodbenici.

Navedeni dohodki so obdavčeni v skladu z drugim (ustreznim členom) posamezne konvencije, in sicer s 14. členom, če gre za opravljanje neodvisne samostojne dejavnosti, s 15. členom konvencije, če gre za dohodek iz zaposlitve oziroma z 12. členom konvencije, če gre za dohodke iz naslova licenčnin in avtorskih honorarjev.

⁷ **Ugodnosti lahko nerezidenti v Sloveniji uveljavljajo na obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.** V konkretnem primeru lahko zavezanec **ob izpolnjevanju vseh pogojev iz 20. člena posamezne konvencije** predloži: »Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov profesorjev in raziskovalcev na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec **MF-DURS obr. KIDO 7**«. V kolikor pa je bil od navedenega dohodka 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-DURS obr. KIDO 12**«. Sestavni del obrazca zahtevka je tudi **potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice**. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

⁸ Ta pogoj vsebujejo konvencije, ki jih je Slovenija sklenila z Avstrijo, Bosno in Hercegovino, Estonijo, Francijo, Italijo, Irsko, Indijo, Kitajsko, Latvijo, Litvo, Makedonijo, Nemčijo, Norveško, Portugalsko, Poljsko, Romunijo, Rusijo, Slovaško, Španijo, Srbijo in Črno goro, Tajsko, Turčijo, Ukrajino, Veliko Britanijo in Severno Irsko.

⁹ Visokošolske zavode v Republiki Sloveniji najdete na:

http://www.mvzt.gov.si/si/delovna_podrocja/znanost_in_visoko_solstvo/visoko_solstvo/dejavnost_visokega_solstva/seznam_visokosolskih_zavodov/.

¹⁰ Javne raziskovalne zavode v RS najdete na:

http://www.mvzt.gov.si/si/uporabne_povezave/podrocje_znanosti/

¹¹ Pogoje, kvalitativne in kvantitativne kazalce ter merila in postopek za izvolitev raziskovalcev v raziskovalne nazive v raziskovalnih organizacijah, ter spremljanje in nadziranje izpolnjevanja pogojev za izvolitev raziskovalcev v raziskovalni naziv, določa Pravilnik o raziskovalnih nazivih, objavljen v Uradnem listu RS, št. 126/08.

¹² Če se časovni limit dveh let v konvenciji nanaša **le na obdobje poučevanja oziroma raziskovanja** v drugi državi pogodbenici in je profesor ali raziskovalec po koncu dvoletnega obdobja poučevanja oziroma raziskovanja še nekaj tednov prisoten v tej drugi državi pogodbenici, s tem ne izgubi pravice do ugodnosti iz tega člena.

¹³ Tukaj se lahko pojavi dilema, kdaj se je prvi »dvoletni« obisk končal in drugi »dvoletni« obisk pričel. V izogib zlorabam pri koriščenju ugodnosti iz tega člena, lahko posameznik ponovno zahteva oprostitev davka po tem členu, če davčnemu organu dokaže, da je bil v vmesnem obdobju, rezident v drugi državi pogodbenici (t.j. v svoji matični državi).

¹⁴ Konvencije sklenjene z Avstrijo, Grčijo, Nemčijo in Poljsko ne vsebujejo tega pogoja.

¹⁵ Tako je npr. v skladu z 20. členom konvencije z Dansko ter 19. členom »nove« konvencije s Francijo, dana državi rezidentstva celo izključna pravica do obdavčitve dohodkov profesorjev in raziskovalcev (če so izpolnjeni vsi pogoji iz teh členov). V 20. členu konvencije z Norveško pa je za uveljavljanje ugodnosti v gostujoči državi določen pogoj, da so ti prejemki obdavčeni v državi rezidentstva prejemnika dohodka.