



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Obdavčevanje profesorjev in raziskovalcev

Podrobnejši opis

1. izdaja, SEPTEMBER 2014

Kazalo

1.0 OBDAVČITEV TUJIH PROFESORJEV IN RAZISKOVALCEV PO NACIONALNI ZAKONODAJI	3
2.0 UPORABA MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA PRI NEREZIDENTIH, KI DOSEGAJO DOHODKE V SLOVENIJI	4
2.1 Izpolnjevanje pogojev iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	5
2.2 Rezidentstvo pred prihodom v državo pogodbenico	6
2.3 Povabilo »priznane« univerze, šole oziroma druge izobraževalne ali raziskovalne ustanove iz druge države pogodbenice	6
2.4 Časovni limit	7
2.5 Javna korist	7
2.6 Vir dohodkov	8
2.7 Število koriščenj ugodnosti	8
2.8 Posebnost v mednarodnih pogodbah z Avstrijo, Makedonijo in Poljsko	8
2.9 Posebnost v mednarodni pogodbi z ZDA	9
2.10 Uveljavljanje ugodnosti nerezidentov, ki dosegajo dohodke v Sloveniji	9
3.0 DAVČNA OBRAVNAVA PROFESORJEV IN RAZISKOVALCEV, REZIDENTOV SLOVENIJE, KI DOSEGAJO DOHODKE V TUJINI	10
3.1 Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini oproščeni plačila davka	10
3.2 Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini obdavčeni	10
3.3 Posebnost v mednarodnih pogodbah z Avstrijo, Makedonijo in Poljsko	10

1.0 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 različnih 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 različne 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 dohodkov profesorjev in raziskovalcev, kar pomeni, da je obdavčitev navedenih dohodkov prepuščena davčni zakonodaji posamezne države, ki sodeluje v določenem projektu.

Pri opredelitvi vrste dohodka glede na določila [Zakona o dohodnini, ZDoh-2](#), je tako treba 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 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, tj. slovenski visokošolski zavod oziroma raziskovalna organizacija, je v tem primeru plačnik davka, saj se v skladu z 58. členom [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) šteje, da je dohodek iz zaposlitve zaposlenemu tujemu profesorju ali raziskovalcu izplačala v svoje breme, zato je dolžna od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine.

V sklenjenih pogodbah so dohodki, ki jih prejema tuji profesorji in raziskovalci za poučevanje ali raziskovalno delo pogosto sestavljeni iz več delov, in sicer iz osnovnega dela (plača) in različnih 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 všteta vsa izplačila, ki jih tuj profesor oziroma raziskovalec prejme za poučevanje ali raziskovalno sodelovanje.¹

¹ V primeru sklenjenega rednega delovnega razmerja se upošteva 44. člen ZDoh-2, ki določa dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne všteta v davčno osnovo (med katera sodijo tudi določena povračila stroškov v zvezi z delom) in se priznajo pod pogoji in do višine, ki jih določa [Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja](#).

Pri dohodku iz drugega pogodbenega razmerja, ki vključuje vsak posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka, pa je 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 določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja. 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](#).

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, »tujji profesorji in raziskovalci« pa pogosto kombinirajo študij na visokošolskem zavodu (doma ali v tujini) s 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 študenta, se dohodki, ki jih prejemajo za poučevanje ali raziskovalno sodelovanje ne štejejo za štipendije, ki bi bile na podlagi 25. člena ZDoh-2³ 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 naslednjih pogojev:

- prejemnik dohodka je nerezident,
- 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
- ne gre za dohodke, od katerih se v skladu s prvim in drugim odstavkom 68. člena ZDoh-2 obračunava davčni odtegljaj.

2.0 UPORABA MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA PRI NEREZIDENTIH, KI DOSEGAJO DOHODKE V SLOVENIJI

Če ima Slovenija z državo rezidentstva prejemnika dohodka (tj. profesorja in raziskovalca) sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), imajo določbe mednarodnih pogodb pri obdavčevanju dohodkov profesorjev in raziskovalcev prednost pred nacionalno zakonodajo.

Določbo, ki vsebuje davčno obravnavo dohodkov profesorjev in raziskovalcev, v mednarodne pogodbe 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 mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja](#), ki jih ima Slovenija sklenjene z drugimi državami.

² Namen in vrste štipendij ter spodbud za izobraževanje določa 8. člena [Zakona o štipendiranju, ZŠtip-1](#).

³ 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 kadrovske štipendije) 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.

Določene mednarodne pogodbe (npr. s Ciprom, Češko, Finsko, Kanado, Švedsko, Švico), tako ne vsebujejo posebne določbe, ki bi se nanašala na obdavčevanje profesorjev in raziskovalcev. To pomeni, da se v primerih, kadar profesorji oziroma raziskovalci iz omenjenih držav dosegajo dohodke v Sloveniji, glede določanja pravice do obdavčitve njihovih dohodkov upošteva 7. ali 14. člen mednarodne pogodbe, če gre za poslovne dobičke ali opravljanje samostojnih osebnih storitev oziroma 15. člen mednarodne pogodbe, če gre za nesamostojne osebne storitve (tj. dohodke iz zaposlitve).

2.1 Izpolnjevanje pogojev iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Če mednarodne pogodbe vsebujejo posebno določbo (običajno 20. člen posamezne mednarodne pogodbe), se profesorjem in raziskovalcem, rezidentom ene države pogodbenice, dovoli oprostitev obdavčitve v drugi državi pogodbenici za dohodke, ki jih dosežejo z opravljanjem dejavnosti poučevanja ali raziskovanja v tej drugi državi.

V teh mednarodnih pogodbah 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 odvezta, 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 mednarodnih pogodbah enako določeni, zato se pri presoji, ali je določena oseba upravičena do ugodnosti po tem členu, vedno upošteva določba konkretne mednarodne pogodbe. Nekatere mednarodne pogodbe 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 mednarodna pogodba 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.

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, ki so nastali v času raziskovalnega dela v drugi državi pogodbenici. Navedeni dohodki so obdavčeni v skladu z drugim (ustreznim členom) posamezne mednarodne pogodbe.

2.2 Rezidentstvo pred prihodom v državo pogodbenico

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

Ta pogoj npr. vsebujejo mednarodne pogodbe, 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.

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 mednarodna pogodba vsebuje tak pogoj, mora nerezident, ki želi uveljavljati ugodnost iz mednarodne pogodbe, davčnemu organu predložiti potrdilo o rezidentstvu, ki je bilo v drugi državi pogodbenici (tj. v državi rezidentstva tujega profesorja oziroma raziskovalca) izdano neposredno pred prihodom nerezidenta v Slovenijo.

2.3 Povabilo »priznane« univerze, šole oziroma druge izobraževalne ali raziskovalne ustanove iz druge države pogodbenice

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

Prav tako se v mednarodnih pogodbah 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 mednarodne pogodbe 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, 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 zavodov, ki ga vodi Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport.

ZViS v 52. členu določa, da so visokošolski učitelji docent, izredni profesor, redni profesor in lektor, 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, ZRRD](#) raziskovalno in razvojno dejavnost izvajajo raziskovalne organizacije v obliki programov in projektov ter zasebni raziskovalci v obliki projektov, ki izhajajo iz »Raziskovalne in inovacijske strategije Slovenije«.

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.

Tuji profesorji oziroma raziskovalci, ki želijo v Sloveniji uveljaviti ugodnost iz mednarodne pogodbe, 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 mednarodne pogodbe.

2.4 Časovni limit

V mednarodnih pogodbah, 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 mednarodnih pogodb 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, všttevajo v časovni limit dveh let.

Mednarodni pogodbi 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 določenih mednarodnih pogodbah (npr. 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. Če se torej časovni limit dveh let v mednarodni pogodbi 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.

Če v mednarodnih pogodbah časovni limit dveh let ni eksplicitno določen od datuma prvega prihoda v drugo državo pogodbenico, se lahko v praksi ugodnost izkoristi tudi večkrat, tj. za vsak nadaljnji dvoletni obisk gostujoče države, z namenom poučevanja oziroma raziskovanja.⁴

2.5 Javna korist

V večini mednarodnih pogodb 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.⁵

Mednarodni pogodbi 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:

⁴ 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.

⁵ Določene mednarodne pogodbe (npr. z Avstrijo, Grčijo, Nemčijo in Poljsko) ne vsebujejo tega pogoja.

- 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. Namen ZRRD je med drugim 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.

2.6 Vir dohodkov

Določene mednarodne pogodbe (npr. z Bosno in Hercegovino, Malto, Nemčijo, Srbijo in Črno Goro, 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.

2.7 Število koriščenj ugodnosti

Mednarodni pogodbi 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.

2.8 Posebnost v mednarodnih pogodbah 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 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 mednarodne pogodbe.

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

2.9 Posebnost v mednarodni pogodbi z ZDA

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

- 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.
- 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.

2.10 Uveljavljanje ugodnosti nerezidentov, ki dosegajo dohodke v Sloveniji

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 mednarodne pogodbe plačniku davka (tj. izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen: [»Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov profesorjev in raziskovalcev na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec MF-FURS obr. KIDO 7«](#), še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjen zahtevek. Če pa je bil od navedenega dohodka kljub oprostitvi 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-FURS obr.](#)

[KIDO 12](#)«, na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

3.0 DAVČNA OBRAVNAVA PROFESORJEV IN RAZISKOVALCEV, REZIDENTOV SLOVENIJE, KI DOSEGAJO DOHODKE V TUJINI

3.1 Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini oproščeni plačila davka

Kljub ugodnosti iz mednarodne pogodbe, 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.

Tako je npr. v skladu z 20. členom mednarodne pogodbe z Dansko ter 19. členom mednarodne pogodbe s Francijo, dana državi rezidentstva celo izključna pravica do obdavčitve dohodkov profesorjev in raziskovalcev, če so izpolnjeni vsi pogoji iz teh členov.

Navedeno pomeni, da so dolžni profesorji in raziskovalci, rezidenti Sloveniji, katerih dohodki iz naslova poučevanja ali raziskovanja, so bili na podlagi določb mednarodne pogodbe 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.

3.2 Dohodki profesorjev in raziskovalcev so v tujini obdavčeni

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

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

3.3 Posebnost v mednarodnih pogodbah z Avstrijo, Makedonijo in Poljsko

Pri dohodkih profesorjev in raziskovalcev, rezidentov Slovenije, ki jih ti dosegaajo 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 mednarodnih pogodb 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.

Za formalno ureditev (ne)rezidentskega statusa v Sloveniji (vpis spremembe statusa v davčni register) posameznik pri pristojnem davčnem organu vložijo vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa z ustreznimi dokazili. Z namenom, da davčni organ v postopku ugotavljanja

rezidentskega statusa presodi vsa dejstva in okoliščine, ki so odločujoče za posameznikov rezidentski status, sta davčnim zavezancem na voljo vprašalnika ["Ugotovitev rezidentskega statusa \(prihod v / odhod iz Republike Slovenije\)"](#).