



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE
GENERALNI DAVČNI URAD

Številka: 4210-259/2008-0112-08
Datum: 29.10.2008

CMEPIUS
Irena.Kos@cmepius.si

ZADEVA: Obdavčevanje profesorjev
Zveza: Vaš dopis po e-pošti z dne 16.10.2008

V dopisu, ki ste ga dne 16.10.2008 naslovili na Generalni davčni urad navajate, da Ministrstvo za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo financira izmenjave profesorjev med posameznimi fakultetami iz držav srednje in vzhodne Evrope s programom CEEPUS. Profesorji morajo na posamezni fakulteti izvesti določeno število ur predavanj, za katera dobijo štipendijo za kritje stroškov v zvezi z izobraževanjem v skladu s 5. alineo drugega odstavka 5. člena Zakona o štipendiranju, ZŠtip (Uradni list RS, št. 59/2007). Vir financiranja so v skladu s 6. členom ZŠtip štipendije za državljane držav, s katerimi ima Republika Slovenija sklenjene dvostranske ali večstranske sporazume o sodelovanju na področju izobraževanja. Prejemniki štipendij so profesorji – nerezidenti Slovenije, ki nimajo statusa študenta in niso zaposleni na fakulteti.

V zvezi z navedenim sprašujete, ali lahko fakulteta ta sredstva izplača tujim profesorjem kot štipendijo in je ne obdavči z dohodnino, pod pogojem, da je njena višina v skladu z 106. členom ZDoh-2?

Odgovarjamo sledeče:

V obravnavanem primeru tuji profesorji prejmejo sredstva za poučevanje, zato ne gre za prejem dohodka, ki bi bil oproščen plačila dohodnine, temveč za dohodek, ki podlega obdavčitvi z dohodnino v okviru dohodkov iz zaposlitve.

1. Davčna obravnava dohodka po ZDoh-2 in ZDavP-2

Po določbi 1. točke prvega odst. 25. člena Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08; v nadaljevanju 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.

V prvem odstavku 105. člena ZDoh-2 je določeno, da so drugi dohodki vsi dohodki, ki se v skladu s tem zakonom ne štejejo za dohodke fizične osebe iz 1. do 5. točke 18. člena tega zakona. V skladu s 5. točko tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 drugi dohodki vključujejo tudi kadrovske in druge štipendije.

Na podlagi prvega odstavka 106. člena ZDoh-2 se v davčno osnovo od drugih dohodkov ne všteva kadrovska štipendija ali druga štipendija, izplačana za mesečno obdobje, osebi, ki je **vpisana** kot učenec, dijak ali študent za poln učni ali študijski čas¹, za študij v Sloveniji do višine minimalne plače in za študij v tujini do višine minimalne plače, povečane za 60 odstotkov. Pri določanju višine minimalne plače se upošteva minimalna plača, kot je določena z zakonom, ki ureja minimalno plačo. Pri izplačilu prejemkov v zvezi z izobraževanjem in usposabljanjem se smiselno upoštevajo določbe 2. točke tretjega odstavka 39. člena ter 3. in 4. točke prvega odstavka 44. člena tega zakona.

V obravnavanem primeru slovenska fakulteta sklepa s tujimi profesorji t.i. »pogodbe o štipendiranju«, čeprav izplačani dohodki po naravi niso štipendije², temveč gre za izplačila dohodkov, prejetih za poučevanje. Glede na navedeno, ne gre za prejem dohodka, ki bi bil oproščen plačila dohodnine, temveč za dohodek, ki podlega obdavčitvi z dohodnino v okviru dohodkov iz zaposlitve. Ker v danem primeru ne gre za redno delovno razmerje se dohodek, ki ga prejmejo tuji profesorji opredeli kot drugo pogodbeno razmerje, v skladu z prvim odstavkom 38. člena ZDoh-2.

Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka, od katerega se izračuna in plača akontacija dohodnine po stopnji 25 %. Po določbi četrtega odstavka 41. člena ZDoh-2 lahko prejemnik dohodka poleg normiranih uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela (s predložitvijo dokazil o nastanku teh stroškov). Prejemnik dohodka - nerezident RS to stori v sedmih dneh po izplačilu dohodka pri pristojnem davčnem organu, kot to določa 289. člen Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 116/2006; v nadaljevanju: ZDavP-2)³.

Pravna oseba, t.j. slovenska fakulteta je v tem primeru plačnik davka, saj se glede na četrty odstavek 58. člena ZDavP-2 šteje, da je dohodek iz zaposlitve tujemu profesorju izplačala, ker jo bremeni. Zato je v skladu z 59. členom ZDavP-2 dolžna za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj od dohodkov, od katerih se v skladu z ZDoh-2 ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

2. Uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja

Večina konvencij o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencije), ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, vsebuje določbo (običajno 20. člen posamezne konvencije), na podlagi katere 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**.⁴

¹ Učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas je oseba, katere primarna dejavnost je študij.

² Štipendije so kot dopolnilni prejemek namenjene za kritje stroškov v zvezi z izobraževanjem.

³ Obrazec zahtevka za zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz zaposlitve (iz drugega pogodbenega razmerja) zaradi uveljavljanja dejanskih stroškov najdete na: http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe/dohodnina_za_fizicne_osebe/obrazci/dohodek_iz_zaposlitve/zahtevke_z_a_zmanjsanje_davcne_osnove_od_dohodka_iz_zaposlitve_iz_d drugega_pogodbenega_razmerja_zaradi_uveljavljanja_dejanskih_stroškov/

⁴ Seznam in vsebino konvencij najdete na spletnih straneh DURS:

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

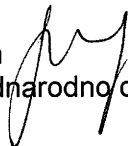
Vendar pa so do ugodnosti iz tega člena upravičene samo tiste osebe, ki opravljajo dejavnost poučevanja in raziskovanja v skladu s **pogoji**, določenimi v tem členu, in sicer glede:

- 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.

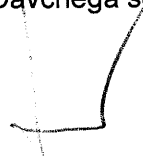
Ob tem pojasnjujemo, da pogoji v 20. členu niso v vseh konvencijah enako določeni, zato je pri presoji, ali je določena oseba upravičena do ugodnosti po tem členu, potrebno **natančno pregledati določbo konkretne konvencije**.⁵

Lepo pozdravljeni.

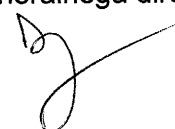
Pripravila:
Simona Gutman
Oddelek za mednarodno obdavčenje



Ada Klemenak
Vodja Davčnega sektorja



Mojca Centa Debeljak
v.d. generalnega direktorja



Poslati:

- naslovníku, po elektronski pošti,
- vsem DU, objava na iNet, Davčni sektor, pojasnila, Oddelek za mednarodno obdavčenje, Konvencije, profesorji in raziskovalci,
- zbirki dokumentarnega gradiva.

V vednost:

- Ministrstvo za finance, po elektronski pošti: gp.mf@gov.si

⁵ 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 **oprostitvev** 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**«.

