

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJAVA STATUSA DAVČNEGA REZIDENTA FIZIČNE  
OSEBE V SLOVENIJI TER IZBRANIH EVROPSKIH DRŽAVAH**

Ljubljana, avgust 2020

MATIC ČUFAR

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Matic Čufar, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Primerjava statusa davčnega rezidenta fizične osebe v Sloveniji ter izbranih evropskih državah, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Mitja Čok.

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 26.08.2020

Podpis študenta: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 DOLOČANJE REZIDENTSKEGA STATUSA V SLOVENIJI PO ZAKONU O DOHODNINI (ZDOH-2) .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Davčni rezident po ZDoh-2 v Sloveniji.....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 Davčni nerezident po ZDoh-2 v Sloveniji.....</b>	<b>5</b>
<b>1.3 Pogoji določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 .....</b>	<b>6</b>
1.3.1 Določanje rezidentskega statusa po 1. odstavku 6. člena ZDoh-2: uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji .....	7
1.3.2 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: opravljanje javnih funkcij zunaj Slovenije.....	8
1.3.3 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: običajno bivališče ali središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji.....	9
1.3.4 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: prisotnost v davčnem letu v Sloveniji skupno več kot 183 dni .....	13
<b>1.4 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob prihodu in odhodu iz Slovenije .....</b>	<b>14</b>
1.4.1 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob prihodu v Slovenijo.....	15
1.4.2 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob odhodu iz Slovenije.....	16
<b>1.5 Sodna praksa določanja davčnega statusa v Sloveniji.....</b>	<b>17</b>
1.5.1 Obdobje pred sodbo X Ips 124/2015.....	17
1.5.2 Obdobje po sodbi X Ips 124/2015.....	20
1.5.3 Obdobje po sprejeti Noveli Zakona o dohodnini od 1. 1. 2017 .....	21
<b>2 DOLOČANJE REZIDENTSKEGA STATUSA V IZBRANIH DRŽAVAH.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Avstriji .....</b>	<b>22</b>
2.1.1 Opredelitev davčnega statusa po nacionalni zakonodaji Avstrije (EStG 1988 in BAO).....	22
2.1.2 Sodna praksa in ključni pojmi.....	23
<b>2.2 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Nemčiji .....</b>	<b>26</b>
2.2.1 Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Nemčije (EStG in AO)..	26
2.2.2 Sodna praksa in ključni pojmi.....	27
<b>2.3 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Švici .....</b>	<b>29</b>

2.3.1	Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Švice (DBG, StHG in ZGB) .....	29
2.3.2	Sodna praksa in ključni pojmi.....	31
<b>2.4</b>	<b>Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Združenem kraljestvu .....</b>	<b>32</b>
2.4.1	Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Združenega kraljestva (The Finance Act 2013) .....	32
2.4.2	Prvi sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (automatic overseas tests) .....	34
2.4.3	Drugi sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (automatic UK test).....	35
2.4.4	Tretji sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (sufficient ties test).....	36
<b>3</b>	<b>KONVENCIJA O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA (KIDO)....</b>	<b>36</b>
3.1	Opredelitev rezidentstva za namene KIDO.....	37
3.2	Vsebina KIDO in metode za odpravo dvojnega obdavčevanja .....	38
3.3	Prelomna pravila za določanje rezidentskega statusa po KIDO .....	40
3.3.1	Stalno prebivališče .....	41
3.3.2	Središče osebnih in ekonomskih interesov .....	42
3.3.3	Običajno bivališče.....	44
3.3.4	Državljanstvo .....	45
3.3.5	Skupni dogovor.....	45
<b>4</b>	<b>PRAKTIČNI PRIKAZ PRAVILNE UPORABE KIDO MED SLOVENIJO, AVSTRIJO IN NEMČIJO .....</b>	<b>48</b>
4.1	Opis problema, dejstva in okoliščine posameznika .....	48
4.2	Rezidentski status po letih glede na nacionalno zakonodajo vpletenih držav	49
4.2.1	Določanje rezidentskega statusa v Sloveniji.....	49
4.2.2	Določanje rezidentskega statusa v Avstriji .....	50
4.2.3	Določanje rezidentskega statusa v Nemčiji .....	51
4.3	Uporaba veljavnih pogodb KIDO in izogibanje dvojnega obdavčevanja .....	52
4.3.1	Uporaba KIDO pri obdavčitvi dohodka iz zaposlitve.....	52
4.3.2	Uporaba KIDO pri obdavčitvi dividend .....	57
4.3.3	Uporaba KIDO pri obdavčitvi najemnin.....	59
4.3.4	Izogibanje nastanka dvojne obdavčitve .....	60
	<b>SKLEP.....</b>	<b>61</b>

<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>62</b>
<b>PRILOGA .....</b>	<b>67</b>

## **SEZNAM KRATIC**

angl. – angleško

**AO** – Abgabenordnung

**BAO** – Bundesabgabenordnung

**BFH** – Bundesfinanzhof

**DBG** – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

**DURS** – Davčna uprava Republike Slovenije

**ESTG** – Einkommensteuergesetz

**EU** – Evropska unija

**FG** – Finanzgericht

**FURS** – Finančna uprava Republike Slovenije

**KIDO** – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

**OECD** – Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

**RS** – Republika Slovenija

**SURS** – Statistični urad Republike Slovenije

**UK** – United Kingdom

**VI** – višje sodišče

**VS** – vrhovno sodišče

**VWGH** – Verwaltungsgerichtshof

**ZDAVP-2** – Zakon o davčnem postopku

**ZDDPO-2** – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

**ZDOH-2** – Zakon o dohodnini

**ZGB** – Schweizerisches Zivilgesetzbuch

**ZPPREPB-1** – Zakon o prijavi prebivališča

**ZUP** – Zakon o splošnem upravnem postopku



## UVOD

Ob pregledu razlogov za geografsko migracijo ljudi skozi zgodovino je razlog za preselitev večinoma tesno povezan z iskanjem boljših življenjskih razmer. Preslikano v današnje stoletje slednje opazimo predvsem v preseljevanju ljudi v druge države z namenom pridobitve boljše zaposlitve in vzpostavitve boljših življenjskih razmer. Z ustanovitvijo Evropske unije (v nadaljevanju EU) in sprejetjem štirih temeljnih načel, med katera sodi tudi načelo prostega pretoka ljudi, se je v preteklih letih močno povečalo število ljudi, ki so se zaradi iskanja boljših življenjskih razmer preselili v drugo državo članico EU. Državljeni EU imajo na podlagi Uredbe (EU), št. 492/2011 z dne 05. 04. 2011 pravico opravljati zaposlitev v drugih državah članicah pod pogoji in regulativah, ki jih določa izbrana država, torej pod enakimi pogoji, kot delo opravljajo državljani izbrane države članice. Glede na podatke Eurostata naj bi v Evropi konec leta 2017 živelo okoli 3,8 % oziroma 17 milijonov državljanov EU v državi, ki ni država, katere državljani so. Slednje velja tudi za priseljence, ki so se v državo članico EU priselili iz držav, ki niso članice EU. Poleg migracije znotraj EU se je namreč v Evropo konec leta 2017 preselilo tudi okrog 2,4 milijona priseljencev iz držav zunaj EU (Eurostat, 2019). Po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) je bilo v Sloveniji v letu 2018 28.455 priselitev iz tujine in 13.527 odselitev iz tujine. Razlika med priselitvami in odselitvami predstavlja selitveni prirast, ki je v letu 2018 znašal 14.928 oseb. V primerjavi z letom 2017 je bil selitveni prirast leta 2018 za 13.675 oseb višji, kar znaša najvišji porast po letu 2008 (Statistični urad RS, 2019a).

Iz zgoraj navedenih podatkov je razvidno, da se preseljevanje ljudi iz ene države v drugo z namenom vzpostavitve boljših življenjskih razmer ali zaradi drugih razlogov iz leta v leto povečuje. Pri preselitvi v drugo državo pa je fizična oseba (v nadaljevanju posameznik) dolžna spoštovati in se ravnati po nacionalni zakonodaji, vzpostavljeni v posamezni državi, v katero se seli. S tem je posameznik deležen določenih ugodnosti kot tudi obveznosti, ki so določene v zakonodaji posamezne države. Ugodnosti in višina obveznosti z davčnega vidika so predvsem odvisne od davčnega rezidentskega statusa, ki ga ima posameznik po nacionalni zakonodaji te države. Davčni rezidentski status določa obseg davčne obveznosti posameznika. Posameznik je lahko rezident oziroma nerezident posamezne države (Kuzma & Istenič, 2014). Posameznik s statusom nerezidenta v Sloveniji je po Zakonu o dohodnini (Ur. l. RS, št. 117/2006, v nadaljevanju ZDoh-2) zavezan za plačilo dohodnine v Sloveniji zgolj za prejet dohodek z virom v Sloveniji, posameznik s statusom rezidenta pa je obdavčen po načelu imenovanega svetovnega dohodka in je posledično zavezan plačati dohodnino od dohodkov z virom v Sloveniji kot tudi od dohodkov z virom zunaj Slovenije. V primerjavi z davčnim nerezidentom davčni rezident ni nujno povezan zgolj s širšim obsegom davčne obveznosti, temveč tudi z določenimi ugodnostmi, kot so na primer davčne olajšave, do katerih je davčni zavezanec praviloma upravičen le v primeru, da ima status davčnega rezidenta (Ministrstvo za finance RS, 2019). Več o tem bo povedano v nadaljevanju.

Po Kuzma in Istenič (2014) se v praksi pogosto zgodi, da si posameznik pri selitvi v drugo državo pred odhodom pozabi urediti in prekiniti vse rezidentske vezi, ki ga po pravilih in

določilih v prejšnji državi še vedno uvrščajo med davčne rezidente v državi, iz katere se je izselil. Rezidentske vezi so običajno povezane z izpolnjevanjem oziroma neizpolnjevanjem pogojev, ki so določeni po nacionalni zakonodaji države. V primeru, da posameznik pred svojim odhodom iz države teh vezi ni prekinil in so rezidentske vezi še vedno obstoječe, se posameznik v prvotni državi lahko tako še vedno uvršča med rezidente te države. Ker pa si običajno ob selitvi v drugo državo posameznik ob vzpostavitvi in pridobitvi ustreznega statusa, ki mu omogoča prebivanje in opravljanje dela v tej državi, pridobi tudi davčni status rezidenta v tej državi, je posameznik istočasno lahko davčni rezident dveh držav. Posledica davčnega rezidentstva v dveh državah je lahko dvojna obdavčitev.

Z namenom preprečevanja dvojne obdavčitve in posledično davčne diskriminacije ter davčnih sporov kot tudi zaradi preprečevanja davčnih utaj so posamezne države med seboj sklenile sporazum, imenovan Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju KIDO). V primeru, da državi med seboj nimata sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, posameznika, ki je po njuni nacionalni zakonodaji davčni rezident v obeh državah, ne bi varoval mednarodni sporazum in bi bil za isti dohodek obdavčen v obeh državah, če dvojna obdavčitev ni odpravljena v okviru nacionalnih pravil ene države. Zaradi dvojnega davčnega rezidentstva bi bil namreč v obeh državah obdavčen po načelu svetovnega dohodka. Pri tem je treba poudariti, da določbe KIDO vsebujejo tudi pravila za določanje rezidentskega statusa, vendar ne posegajo v rezidentski status posameznikov po nacionalni zakonodaji držav. Posameznik je tako lahko ne glede na rezidentska pravila KIDO davčni rezident v obeh državah glede na njuno nacionalno zakonodajo določanja statusa davčnega rezidenta. Pravila določanja rezidentskega statusa po KIDO pa se uporablja zgolj za namene uporabe KIDO. Vsebina in namen KIDO se navezujeta predvsem na omejevanje pravic do obdavčitve dohodkov in premoženja med posameznima državama pogodbenicama ter določitev ustrezne metode izogibanja dvojne obdavčitve med posameznima državama pogodbenicama (Pate, 2014).

Namen magistrskega dela je opredeliti rezidentski status po nacionalni zakonodaji Slovenije, Avstrije, Nemčije, Švice in Združenega kraljestva Velike Britanije in Severne Irske (v nadaljevanju Združenega kraljestva) in iz pogojev določanja rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji proučiti problematiko in rešitev problema nastanka dvojne obdavčitve med posameznima državama v primeru, kadar se posameznik zaradi določb nacionalne zakonodaje posamezne države v obeh državah uvršča med njune davčne rezidente.

Cilj magistrske naloge v teoretičnem delu je proučiti pogoje določanja davčnega rezidentstva na podlagi določil nacionalne zakonodaje Slovenije, Avstrije, Nemčije, Švice in Združenega kraljestva s podrobnejšo predstavitvijo določanja davčnega rezidentstva v Sloveniji kot v drugih obravnavanih državah. Skozi pogoje določanja davčnega rezidentstva po nacionalni zakonodaji izbranih držav sta v nadaljevanju izpostavljeni možnost dvojne obdavčitve in uporaba veljavnih mednarodnih sporazumov (KIDO) s ciljem predstaviti ustrezen rešitev in odpravo dvojne obdavčitve.



Cilj magistrske naloge v empiričnem delu je predstaviti problematiko dvojne obdavčitve na praktičnem primeru, v katerem bo izpostavljena dvojna obdavčitev različnih vrst dohodkov in njihova odprava skozi pravilno uporabo veljavnih mednarodnih sporazumov.

V magistrskem delu so postavljena naslednja raziskovalna vprašanja, na katera smo skozi pripravo magistrskega dela skušali najti odgovore:

- Ali so določila davčnega rezidentstva po ZDoh-2 opredeljena presplošno v primerjavi z določili davčnega rezidentstva po nacionalni zakonodaji v izbranih državah Avstrije, Nemčije, Švice in Združenega kraljestva?
- Katere so skupne rezidentske vezi, zaradi katerih se posamezniki uvrščajo med davčne rezidente po nacionalni zakonodaji Slovenije, Nemčije, Avstrije, Švice in Združenega kraljestva?
- Ali se posameznik z uporabo veljavnih sporazumov KIDO lahko izogne dvojni obdavčitvi celotnega dohodka v dveh državah in kakšne so metode odprave dvojne obdavčitve?
- Na kakšen način posameznik lahko odpravi nastanek dvojne obdavčitve in kakšna je pravilna uporaba KIDO?

Magistrsko delo je pripravljeno z uporabo empirične metode raziskovanja, ki je bila uporabljena pri proučevanju pridobljenih sekundarnih virov, navezujočih se na nacionalno zakonodajo in strokovne članke s področja določanja rezidentskega statusa in izogibanja dvojne obdavčitve v izbranih državah Slovenije, Avstrije, Švice, Nemčije in Združenega kraljestva. V magistrski nalogi je uporabljena tako slovenska kot tuja literatura in na podlagi že opravljenih analiz in strokovne literature je na praktičnem primeru v empiričnem delu vzpostavljen ustrezen model ravnanja posameznika pri ureditvi rezidentskega statusa za davčne namene v primeru priselitve oziroma odselitve iz Slovenije.

Uvodno poglavje magistrskega dela je namenjeno teoretični predstavitvi raziskovalnega področja, problema, namena in cilja. V nadaljevanju je naveden tudi strnjen opis poglavij magistrske naloge ter seznam kratic, ki so ključne za nadaljnje razumevanje besedila magistrskega dela.

V prvem poglavju magistrskega dela so predstavljeni opredelitev in pravila določanja rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji Slovenije, torej ZDoh-2, skupaj z Zakonom o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/2011, v nadaljevanju ZDavP-2). Predstavljen je tudi podrobnejši opis posameznih rezidenčnih vezi, na podlagi katerih se posameznik uvršča med davčne rezidente v Sloveniji. Poleg že omenjenega opisa zakonodaje in temeljnih rezidenčnih načel pa so v prvemu poglavju vsebinsko dodani še temeljna sodna praksa in pojasnila pristojnih davčnih organov, ki so bili sprejeti na področju določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 v preteklih letih.

Za boljšo primerjavo in pridobivanje vtisa o relevantnih rezidentskih vezeh, na podlagi katerih se posameznik običajno uvršča med davčne rezidente v drugih državah, so v drugem

poglavju opisana in predstavljena pravila določanja rezidentskega statusa na osnovi nacionalne zakonodaje v (glede na statistične podatke SURS) izbranih državah. Glede na podatke SURS smo za opredelitev in predstavitev zakonov in pravil določanja rezidentskega statusa izbrali države, v katere se je leta 2018 preselilo največ slovenskih državljanov. To so Avstrija, Nemčija in Švica. Poleg teh držav so v drugem poglavju dodatno opredeljena tudi pravila določanja rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji v Združenem kraljestvu, od koder se je glede na statistične podatke SURS v letu 2018, poleg že zgoraj navedenih držav Avstrije, Nemčije in Švice, v Slovenijo priselilo največ ljudi. Z vsemi štirimi državami ima Slovenija sklenjen veljavni sporazum KIDO. Posledično je del naslednjega (tretjega) odstavka namenjen tudi izpostavitvi morebitnih posebnosti med posameznimi sklenjenimi sporazumi KIDO med zgoraj omenjenimi državami in Slovenijo (Statistični urad RS, 2019b).

Kot že omenjeno, je tretji odstavek namenjen podrobnejšemu opisu vsebine in uporabe sporazuma KIDO med posameznimi državami podpisnicami za namene izogibanja dvojni obdavčitvi. Pri tem je predvsem izpostavljena razlika med določanjem statusa rezidentstva po nacionalni zakonodaji in določanjem statusa davčnega rezidentstva za namene KIDO. Poleg vsebinskega opisa KIDO so podrobneje opisana tudi pravila določanja rezidentskega statusa po KIDO, po navedenih alokacijskih pravilih, ter morebitne praktične težave določanja rezidentstva in sodna praksa določanja rezidentskega statusa po alokacijskih pravilih.

Empirični del je predstavljen v četrtem poglavju magistrske naloge, v katerem sta določanje rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji in uporaba relevantne določbe KIDO za namene preprečevanja dvojnega obdavčevanja predstavljena na praktičnem primeru. Primer opisuje okoliščine, v katerih se je posameznik zaradi zaposlitve preselil iz Slovenije v Avstrijo, pri svojem odhodu pa ni prekinil vseh rezidenčnih vezi v Sloveniji. V obdobju nekaj let je posameznik od avstrijskega delodajalca prejemal dohodek iz zaposlitve. Prav tako je imel posameznik v lasti delnice nemške družbe, na podlagi katerih je v tem obdobju letno prejemal tudi dividende, in stanovanje v Sloveniji, ki ga je v enem izmed davčnih let oddajal v najem. Čez nekaj let je bil posameznik zaradi obstoječih rezidenčnih vezi od slovenskega davčnega organa pozvan k prijavi dohodka in plačilu dohodnine od celotnega dohodka, doseženega v tem obdobju. Primeru v četrtem poglavju sledita praktična razlaga in opredelitev korakov, na kakšen način bi se posameznik lahko obvaroval pred nastankom dvojne obdavčitve.

# **1 DOLOČANJE REZIDENTSKEGA STATUSA V SLOVENIJI PO ZAKONU O DOHODNINI (ZDOH-2)**

V Sloveniji se obseg davčne obveznosti posameznika določa na osnovi davčnega statusa, ki ga posameznik pridobi na podlagi izpolnjevanja pogojev, določenih po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2). Po 5. členu ZDoh-2 ima v Sloveniji posameznik lahko status davčnega rezidenta ali pa status davčnega nerezidenta. Razlika med davčnim nerezidentom in davčnim rezidentom se odraža predvsem v višini davčne obveznosti. Davčna obveznost posameznika glede na njegov rezidentski status se loči na (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- obveznost plačila davka od celotnega dohodka, torej dohodka z virom v Sloveniji in dohodka z virom zunaj Slovenije (tj. po načelu svetovnega dohodka),
- na obveznost plačila davka od dohodka z virom v Sloveniji.

Po 5. členu ZDoh-2 so davčni rezidenti obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, torej so zavezani za plačilo dohodnine od celotnega dohodka z virom v Sloveniji in z virom zunaj Slovenije, medtem ko je davčni nerezident obdavčen zgolj za dohodek z virom v Sloveniji. Pri tem Finančni urad Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) v objavljenih pojasnilih izpostavlja, da je posameznik v primeru, da se mu davčni status znotraj davčnega leta spremeni, po načelu svetovnega dohodka obdavčen zgolj za tisti del dohodka, ki ga je posameznik dosegel kot davčni rezident. Za preostali del davčnega leta, ko je posameznik imel status davčnega nerezidenta, je obdavčen zgolj za dohodek z virom v Sloveniji (Ministrstvo za finance RS, 2019).

## **1.1 Davčni rezident po ZDoh-2 v Sloveniji**

Kot že omenjeno, je davčni rezident obdavčen po načelu svetovnega dohodka. Poleg razlik v obsegu davčne obveznosti nasproti statusu davčnega nerezidenta je posameznik s statusom davčnega rezidenta upravičen tudi do koriščenja vseh davčnih olajšav in pravic, do katerih je upravičen davčni rezident po ZDoh-2. Praviloma davčni rezident na letni ravni pridobi informativni letni izračun dohodnine in je zavezan k oddajanju napovedi za odmero dohodnine od dohodkov zunaj Slovenije. Davčni rezident je prav tako zavezan za plačilo dohodnine po progresivni stopnji obdavčitve (Pate, 2014).

## **1.2 Davčni nerezident po ZDoh-2 v Sloveniji**

Davčni nerezident na letni ravni ne prejme informativnega izračuna dohodnine, je zavezanec za plačilo dohodnine po določenih stopnjah in tudi načeloma nima pravice do uveljavljanja pravic in olajšav, ki pripadajo davčnim rezidentom (Pate, 2014). Izjema od tega pravila velja zgolj za davčne nerezidente, ki izpolnjujejo pogoje, navedene v 116. členu ZDoh-2. 116. člen ZDoh-2 opredeljuje, da so rezidenti EU oziroma Evropskega gospodarskega prostora

upravičeni do uveljavljanja določenih davčnih olajšav, ki so določene za davčne rezidente v primeru, da v Sloveniji dosežejo najmanj 90 % celotnega obdavčljivega dohodka pod pogoji, navedenimi v 116. členu ZDoh-2, v davčnem letu. Tako imajo posamezniki (rezidenti EU oziroma Evropskega gospodarskega prostora), ki se po 5. členu ZDoh-2 ne uvrščajo med davčne rezidente v Sloveniji in v Sloveniji dosežejo najmanj 90 % celotnega dohodka, pravico do uveljavljanja določenih davčnih olajšav, ki so določene za rezidente po 5. členu ZDoh-2.

### **1.3 Pogoji določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2**

Po ZDoh-2 se med davčne rezidente uvrščajo vsi tisti posamezniki, ki vzpostavijo rezidenčno vez s Slovenijo, določeno po 6. členu ZDoh-2. Posledično so davčni nerezidenti vsi tisti, ki ne izpolnjujejo nobenega pogoja in imajo prekinjene vse rezidenčne vezi, določene po ZDoh-2. Rezidenčne vezi se delijo na (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- formalne rezidenčne vezi, kot so:
  - uradno prijavljeno prebivališče v Sloveniji,
  - bivanje zunaj Slovenije zaradi zaposlitve kot javni uslužbenec v tujini,
  - bivanje zunaj Slovenije zaradi zaposlitve v Evropski skupnosti, Evropski centralni banki, Evropskem investicijskem skladu ali Evropski investicijski banki,
  - bivanje zunaj Slovenije zaradi opravljanja poslanske funkcije v Evropskem parlamentu;
- dejanske rezidenčne vezi, kot so:
  - običajno bivališče v Sloveniji,
  - središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji,
  - prisotnost v davčnem letu v Sloveniji skupno več kot 183 dni.

Pri določanju rezidentskega statusa je treba analizirati vse karakteristike, dejstva in dejanske okoliščine v skladu s predpisanimi določili ZDoh-2. Če posameznik izpolnjuje vsaj enega izmed zgoraj naštetih pogojev in je s Slovenijo vzpostavljena rezidenčna vez, se po ZDoh-2 v Sloveniji uvršča med davčne rezidente (Pate, 2014). Izjema od zgoraj navedenega pravila predstavljajo določila, opredeljena v 7. členu ZDoh-2. V 7. členu ZDoh-2 so namreč opredeljeni pogoji, pod katerimi se posameznik, kljub temu da ima s Slovenijo vzpostavljene rezidenčne vezi, še vedno uvršča med davčne nerezidente Slovenije po ZDoh-2. Pri tem je za namene izogibanja dvojne obdavčitve dohodka relevanten predvsem 2. odstavek 7. člena ZDoh-2, ki se uporablja od 1. 1. 2017 dalje. V 2. odstavku je namreč določeno, da se posameznik uvršča med davčne nerezidente v Sloveniji tudi, če se po 6. členu uvršča med davčne rezidente v Sloveniji, in sicer v primeru, ko se posameznik na podlagi prelomnih pravil sklenjenega veljavnega mednarodnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in drugo državo, šteje za davčnega rezidenta zgolj v drugi

državi. S tem pogojem zakon določa, da posameznik, ki se po nacionalni zakonodaji dveh držav uvršča med davčne rezidente v obeh državah in je bilo za njega v predhodnem postopku že ugotovljeno, da se uvršča (po veljavnem sporazumu KIDO med Slovenijo in drugo državo) zgolj med davčne rezidente druge države, se ta posameznik uvršča med davčne nerezidente v Sloveniji in posledično poleg statusa davčnega nerezidenta nima pravice uveljavljati pravic in olajšav, določenih za davčne rezidente (Ministrstvo za finance RS, 2017).

### 1.3.1 Določanje rezidentskega statusa po 1. odstavku 6. člena ZDoh-2: uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji

Po določbah 6. člena ZDoh-2 se posameznik uvršča med davčne rezidente v Sloveniji za namene obdavčitve dohodka, kadar ima v obravnavanem davčnem letu v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče. FURS v svojem stališču pojasnjuje, da pri izpolnjevanju pogoja prijave stalnega bivališča ni potrebno, da je oseba državljan Slovenije. Tudi tujci so namreč, če imajo v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče, po določbah 6. člena ZDoh-2 obravnavani kot davčni rezidenti Slovenije (Ministrstvo za finance RS, 2019). Dodatno je pri tem treba izpostaviti, da se davčni organi pri določanju rezidentskega statusa po 1. odstavku 6. člena ZDoh-2, v katerem je opredeljen kot pogoj davčnega rezidentstva prijavljeno stalno prebivališče, pri svojem odločanju opirajo zgolj na formalno in ne na dejansko stanje. To pomeni, da se v primeru, ko ima posameznik v Sloveniji formalno prijavljeno stalno prebivališče in prebiva v tujini, kljub temu da posameznik zapusti Slovenijo in ima svoje običajno prebivališče kot tudi stalno prijavljeno prebivališče v drugi državi, po 6. členu ZDoh-2 v Sloveniji še vedno uvršča med davčne rezidente in je posledično zavezan za plačilo davka od dohodka po svetovnem načelu (Prislan, 2015).

Primer takšne sodne prakse je:

#### – Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1622/2011, 20. 12. 2011

**Povzetek in jedro:** V postopku določanja davčnega rezidentstva po ZDoh-2 za namene obdavčitve dohodka v Sloveniji je sodišče odločilo, da se posameznik kljub dejanskim okoliščinam in bivanjem zunaj Slovenije že skoraj 20 let, s tem, ko ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji, po ZDoh-2 še vedno uvršča med davčne rezidente v Sloveniji in je posledično v Sloveniji v obravnavanem obdobju zavezan za plačilo davka po načelu svetovnega dohodka (Upravno sodišče RS, I U 1622/2011).

**Obrazložitev:** Sodišče v obrazložitvi poudarja, da se posameznik uvršča med davčne rezidente, če izpolnjuje vsaj enega izmed pogojev, določenih v 6. členu ZDoh-2. Ker je imel davčni zavezanec v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče, se ne glede na dejanske okoliščine posameznika v Sloveniji po ZDoh-2 uvršča med davčne rezidente. Dejanske okoliščine bivanja torej v tem primeru niso pomembne (Upravno sodišče RS, I U 1622/2011).

– **Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1275/2017-9, 23. 01. 2018**

**Povzetek in jedro:** V obravnavanem primeru določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 za namene obdavčitve dohodka v Sloveniji so bile okoliščine odločanja naslednje: davčna zavezanka ob odhodu iz Slovenije in nadaljnjem prebivanju v ZDA ni odjavila stalnega prebivališča v Sloveniji. Ob opravljenem podoktorskem študiju v ZDA in nadaljnjem bivanju v Avstriji s svojim partnerjem in sinom se davčna zavezanka v Slovenijo ni več vrnila. V celotnem obdobju bivanja v tujini (ZDA in Avstriji) je imela v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče, ki ga v tem obdobju ni odjavila. Ker je davčna zavezanka svoje življenje s partnerjem in sinom nadaljevala v Avstriji, je čez nekaj let stalno prebivališče v Sloveniji odjavila (Upravno sodišče RS, I U 1275/2017-9).

V prihodnjem obdobju je davčna zavezanka od pristojnega davčnega organa prejela odločbo za obdobje, ko je imela v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče. S strani davčnega organa je bila uvrščena med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2. Davčna zavezanka se s stališčem davčnega organa ni strinjala in je zoper prejeto odločbo vložila pritožbo. V svoji pritožbi zoper izdano odločbo davčnega organa je odločitev davčnega organa argumentirala kot napačno predvsem iz razloga, ker je davčni organ status davčnega rezidentstva določal na podlagi formalnih podatkov prijavljenega stalnega prebivališča, namesto da bi upošteval dejanske okoliščine. Pristojno sodišče je v sodbi odločilo, da se davčna zavezanka zaradi izpolnjevanja pogoja 1. odstavka 6. člena ZDoh-2 zaradi prijavljenega stalnega prebivališča v Sloveniji v obravnavanem davčnem obdobju uvršča med davčne rezidente v Sloveniji, ne glede na navedene dejanske okoliščine, ki jih je davčna zavezanka navajala v svoji pritožbi (Upravno sodišče RS, I U 1275/2017-9).

**Obrazložitev:** Sodišče pojasnjuje, da se rezidentski status za namene obdavčitve dohodkov v Sloveniji določa po določbah uradno prijavljenega stalnega prebivališča, določenih v 6. členu ZDoh-2, ne glede na dejanske okoliščine primera. Glede na dejstvo, da davčna zavezanka ni odjavila stalnega prebivališča v Sloveniji, je s tem izpolnjevala formalni pogoj, naveden v ZDoh-2, zaradi česar se v Sloveniji v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne rezidente po ZDoh-2 (Upravno sodišče RS, I U 1275/2017-9).

### 1.3.2 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: opravljanje javnih funkcij zunaj Slovenije

Po 2. odstavku 6. členu ZDoh-2 se med davčne rezidente po ZDoh-2 uvrščajo tudi posamezniki, ki bivajo zunaj Slovenije zaradi opravljanja javnih funkcij v okviru zaposlitve na konzulatu, diplomatskem predstavništvu in na mednarodnih misijah RS kot tudi zaradi zaposlitev pri stalnem predstavništvu RS v EU ali pri stalnem predstavništvu RS pri mednarodni organizaciji z diplomatskim ali konzularnim statusom. Med davčne rezidente se

uvrščajo tudi zakonci ali vzdrževani družinski člani zgoraj omenjenih oseb, ki prebivajo s to osebo zunaj Slovenije v času opravljanja funkcije (ZDoh-2, 2007).

Po 3. odstavku 6. člena ZDoh-2 se med davčne rezidente po ZDoh-2 uvrščajo tudi osebe, ki so bile davčni rezidenti Slovenije v preteklem ali tekočem obdobju in bivajo zunaj Slovenije zaradi zaposlitve v (ZDoh-2, 2007):

- konzularnem, diplomatskem predstavništvu, na mednarodni misiji RS ali stalnem predstavništvu RS v EU ali stalnem predstavništvu RS pri mednarodni organizaciji kot javni uslužbenci, ki opravljajo tehnične ali administrativne funkcije brez diplomatskega ali konzularnega statusa,
- državnih organih ali organih lokalne skupnosti kot javni uslužbenci ali funkcionarji v tuji državi, ki jih na podlagi vzajemnosti takih uslužbencev ne štejejo med davčne rezidente v njihovi državi,
- institucijah Evropske skupnosti (Evropska centralna banka, Evropska investicijska banka, Evropski investicijski sklad) kot uslužbenci. Med davčne rezidente se uvrščajo tudi zakonci ali vzdrževani družinski člani zgoraj omenjenih oseb, ki prebivajo s temi osebami zunaj Slovenije.

Po 4. odstavku ZDoh-2 se med davčne rezidente Slovenije uvrščajo posamezniki, ki so se uvrščali med davčne rezidente Slovenije v preteklem ali tekočem letu in bivajo zunaj Slovenije zaradi opravljanja funkcije v Evropskem parlamentu (ZDoh-2, 2007).

### 1.3.3 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: običajno bivališče ali središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji

Pri določanju rezidentskega statusa po ZDoh-2 se posameznik po 4. odstavku 6. člena ZDoh-2 v Sloveniji uvršča med davčne rezidente v Sloveniji tudi v primeru, kadar se običajno bivališče oziroma središče osebnih in ekonomskih interesov posameznika v obravnavanem davčnem obdobju nahaja v Sloveniji (ZDoh-2, 2007).

Pri presoji izpolnjevanja kriterija običajnega bivališča FURS s pojasnilom dodatno opredeljuje, da se kriterij izpolnjevanja običajnega bivališča določa na podlagi izpolnjevanja več dejanskih okoliščin, če nobena od dejanskih okoliščin ni odločila in se okoliščine med seboj primerjajo, kot celota. Dejanske okoliščine, na podlagi katerih se preverja izpolnjevanje kriterija običajnega bivališča, so (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- kraj, kjer oseba opravlja delo,
- kraj, kjer ima posameznik naslov stalnega doma, oziroma kraj, kjer ima posameznik naslov več stalnih domov, v katerem/katerih prebiva oziroma mu je na voljo,
- kraj, kjer prebivata zakonca oziroma zunajzakonska partnerja, kraj, kjer prebiva otrok partnerja oziroma drugi vzdrževani družinski člani.

Posameznik ima v Sloveniji običajno bivališče, če v teku svojega življenja redno, običajno prebiva v Sloveniji. Pri tem se presoja stopnja dejanske ali načrtovane prisotnosti posameznika v Sloveniji, stopnja centralizacije in stopnja vzdrževanja njegovega običajnega načina življenja skupno s krajem nastanitve njegovih otrok ali drugega vzdrževanega družinskega člana in krajem nastanitve zakonskega oziroma zunajzakonskega partnerja (Ministrstvo za finance RS, 2019).

FURS dodatno pojasnjuje, da običajnega bivališča ne smemo enačiti s pojmom začasnega prebivališča po ZPPreb-1. S tem, ko ima posameznik prijavljeno začasno prebivališče po ZPPreb-1 v Sloveniji, namreč še ni nujno, da se tudi njegovo običajno prebivališče nahaja v Sloveniji. Prav tako ni nujno, da oseba, ki ima v Sloveniji prijavljeno začasno prebivališče, nima običajnega prebivališča v Sloveniji. Pojma med seboj namreč nista enakovredna in ju posledično ne smemo enačiti kot vsebinsko identična (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Od trenutka, ko je na podlagi običajnega življenja posameznika ugotovljeno običajno bivališče posameznika v Sloveniji, se posameznik po ZDoh-2 šteje za davčnega rezidenta Slovenije (Ministrstvo za finance RS, 2019).

V sodbi Vrhovnega sodišča RS, opr. št. I U 204/2014 z dne 23. 04. 2015 je pristojno sodišče opredelilo, da v primeru, ko običajnega bivališča posameznika ni mogoče določiti, na primer, ker se mora posameznik zaradi delovnih obveznosti pogosto seliti iz enega kraja v drug kraj, mora pristojni davčni organ pri presoji davčnega rezidentstva upoštevati tudi središče ekonomskih in osebnih interesov posameznika. Kriterij osebnih in ekonomskih interesov lahko torej razumemo kot pogoj, ki dopolnjuje kriterij izpolnjevanja pogoja običajnega bivališča (Kuzma & Istenič, 2014).

Središče ekonomskih in osebnih interesov posameznika se določa na podlagi naslednjih kriterijev (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- lokacije, iz katere posameznik ureja svoje finančne in poslovne interese,
- opredelitve poslovanja posameznika v Sloveniji (poslovanje v Sloveniji in opravljanje dela in nalog v družbah v Sloveniji),
- kraja, kjer ima posameznik večino svojih naložb in premoženja,
- lokacije, kjer ima posameznik družino in središče osebnih interesov.

Določanje rezidentskega statusa posameznika na podlagi središča osebnih in ekonomskih interesov se določa na osnovi izpolnjenih zgoraj navedenih kriterijev, pri katerih se odločitev sprejema kot celota na temelju skupnih ugotovitev. Pri tem vsak od zgoraj omenjenih kriterijev predstavlja določen delež odločitve in nobeden ni sam po sebi odločilen. Z izpolnjevanjem kriterijev se preverja predvsem organiziranost in potek posameznikovega življenja v smislu kraja in lokacije opravljanja ekonomskega kot tudi osebnega življenja ter kraja opravljanja družbenega življenja skupno z interesi posameznika (Ministrstvo za finance RS, 2019).



Po pojasnilu FURS so glavna dejstva, ki se praviloma upoštevajo pri preverjanju izpolnjevanja kriterija ekonomskih in osebnih interesov, naslednja (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- zakonec ali zunajzakonski partner, otroci ali vzdrževani družinski člani živijo v Sloveniji,
- osebno premoženje, domače živali, družabne vezi (kot so članstva v društvih, skupnostih in ustanovah) so v Sloveniji,
- ekonomske vezi, kot so zaposlitev pri slovenskem delodajalcu, aktivna udeležba v slovenskem podjetju, bančni račun ali račun vrednostnih papirjev v Sloveniji, kreditne kartice izdane v Sloveniji itd.,
- delovno dovoljenje,
- vozilo, registrirano v Sloveniji,
- vozniško dovoljenje, izdano v Sloveniji,
- sezonsko prebivališče v Sloveniji,
- slovenski potni list,
- članstvo v sindikatih oziroma drugih strokovnih organizacijah v Sloveniji,
- ohranitev poštnega naslova v Sloveniji,
- ohranitev telefonske številke v Sloveniji,
- druga naročniška razmerja v Sloveniji.

Pri presojanju kriterija središča ekonomskih in osebnih interesov pristojni davčni organ primerja skupek ekonomskih in osebnih interesov posameznika v Sloveniji in v tujini. Na podlagi prejetih dejstev in dokaznega gradiva se ima posameznika, za katerega davčni organ odloči, da ima središče ekonomskih in osebnih interesov v Sloveniji, za davčnega rezidenta v Sloveniji, in sicer od trenutka, ko se za posameznika ugotovi, da je njegovo središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Pri presojanju rezidentskega statusa posameznika na podlagi njegovih osebnih in ekonomskih okoliščin je treba poudariti, da imajo osebni interesi posameznika prednost pred ekonomskimi, kar je sodišče odločilo v spodnji sodbi (Upravno sodišče RS, II U 428/2015).

- **Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. II U 428/2015, 15. 09. 2016**

**Povzetek in jedro:** Davčni zavezanec je pri pristojnem davčnem organu v Sloveniji vložil zahtevek za spremembo rezidentskega statusa. K svojem zahtevku je priložil dokazila, kot so: odjava stalnega prebivališča v Sloveniji, potrdilo o prijavi stalnega prebivališča v Avstriji, kupoprodajna pogodba za nepremičnino v Avstriji, potrdilo o zaposlitvi tujega delodajalca, potrdilo o rezidentskem statusu za davčne namene v Avstriji, potrdilo o zdravstvenem zavarovanju v Avstriji in potrdilo o odprtem bančnem računu v Avstriji. Družina davčnega zavezanca še naprej živi v Sloveniji. Skupaj z dokazili je na pristojni davčni organ davčni zavezanec oddal tudi izpolnjen vprašalnik za spremembo rezidenčnega statusa, v katerem je navedel, da bo še naprej vzdrževal stike z družino v Sloveniji. Po pregledu vloženega zahtevka je bil davčni zavezanec s strani davčnega organa dodatno

pozvan, naj predloži še dokazila o prenosu osebnih interesov v tujino, podrobneje dokazilo o prebivanju družine davčnega zavezanca v tujini. Ker takšnih dokazil davčni zavezanec davčnemu organu ni predložil, davčni organ ni mogel izključiti dejstva, da se središče osebnih in vitalnih interesov davčnega zavezanca še vedno nahaja v Sloveniji. Sodišče je zato na podlagi prvotno prejetih dokazil sprejelo odločitev, da davčni zavezanec svojih vitalnih interesov ni prenesel v Avstrijo, ker je v Sloveniji še vedno obdržal svoj dom in družino, zato se glede na 5. odstavek 6. člena ZDoh-2 v obravnavanem obdobju še vedno uvršča med davčne rezidente Slovenije (Upravno sodišče RS, II U 428/2015).

**Obrazložitev:** Pristojno sodišče v svoji odločitvi opredeljuje, da davčni zavezanec velja za davčnega rezidenta Slovenije po ZDoh-2 v kateremkoli času v davčnem letu, če v tem času izpolnjuje enega izmed pogojev, navedenih v 6. členu ZDoh-2. Kljub temu da je posameznik v zgoraj omenjenem primeru odjavil stalno prebivališče v Slovenije, je na podlagi njegove družine, ki je še naprej prebivala v Sloveniji, še vedno obdržal središče osebnih interesov v Sloveniji. Posledično davčni zavezanec izpolnjuje določila, navedena v 5. odstavku 6. člena ZDoh-2, in se v obravnavanem obdobju še vedno uvršča med davčne rezidente v Sloveniji po ZDoh-2. Sodišče pri tem izpostavlja, da se je skozi prakso izoblikovalo stališče, po katerem se središče ekonomskih in osebnih interesov posameznika za namene določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 presoja na enak način, kot se uporablja v primeru uporabe prelomnih pravil iz KIDO. Skozi sodno prakso se je namreč zavzelo stališče, da ima pri presojanju kriterija središča življenjskih interesov središče osebnih interesov prednost pred ekonomskimi interesi (Upravno sodišče RS, II U 428/2015).

Kot primer sodne prakse določanja davčnega rezidentstva na podlagi osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji sodi tudi:

– **Sodba Ustavnega sodišča RS, opr. št. I U 1761/2009, 28. 9. 2010.**

**Povzetek in jedro:** Slovenski davčni zavezanec je zaradi pričetka opravljanja dela v Veliki Britaniji v Sloveniji odjavil stalno prebivališče in se preselil v Veliko Britanijo. V Sloveniji je davčni zavezanec še vedno imel svojo družino, in sicer ženo ter dva mladoletna otroka. Prav tako je bil v Sloveniji lastnik hiše, imel je slovensko vozniško dovoljenje, slovenski potni list, bančni račun v Sloveniji ter bil član sindikata v Sloveniji. Davčni zavezanec v upravnem postopku ni trdil, da bi bil rezident Velike Britanije. Na podlagi zgoraj omenjenih dejstev je pristojno sodišče odločilo, da se davčni zavezanec kljub odjavljenemu stalnemu prebivališču v Sloveniji in življenju v Veliki Britaniji v Sloveniji še vedno uvršča med davčne rezidente po 6. členu ZDoh-2, in sicer na podlagi izpolnjevanja kriterija središča osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji (Ustavno sodišče RS, I U 1761/2009).

**Obrazložitev:** Sodišče poudarja, da gre ne glede na kraj dejanskega bivanja davčnega zavezanca pri preverjanju ocenjevanja kriterija središča osebnih in ekonomskih interesov po 6. členu ZDoh-2 za kriterij, ki se ocenjuje na podlagi njegove dejanske narave in ocene, kot celoto. Dodatno sodišče izpostavlja, da ima davčni zavezanec, ne glede na njegovo dejansko

bivanje v Veliki Britaniji, v Sloveniji še vedno družino in stanovanje, ki mu je stalno na voljo, in ima posledično v Sloveniji tesnejše osebne in ekonomske interese kot v Veliki Britaniji. Zaradi tesnejših osebnih interesov v Sloveniji davčni zavezanec izpolnjuje pogoje 6. člena ZDoh-2 in se v Sloveniji uvršča med davčne rezidente v obravnavanem davčnem letu (Ustavno sodišče RS, I U 1761/2009).

#### 1.3.4 Določanje rezidentskega statusa po ZDoh-2: prisotnost v davčnem letu v Sloveniji skupno več kot 183 dni

Posameznik, ki ne izpolnjuje nobenega od naštetih kriterijev od 1. do 5. odstavka ZDoh-2, se lahko v Sloveniji uvršča med davčne rezidente zgolj še v primeru, kadar je v Sloveniji v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu, fizično prisoten več kot 183 dni. FURS z izdanim stališčem poudarja, da ni pomembno, ali je posameznik v Sloveniji prisoten 183 neprekinjeno ali s prekinitvami, za izpolnjevanje merila se namreč štejejo vsi dnevi, v katerih je bil posameznik prisoten v Sloveniji. V dneve navzočnosti se všttevajo dnevi navzočnosti v Sloveniji ob koncu dneva. Pri tem so upoštevani vsi dnevi navzočnosti od prihoda v Slovenijo, vključno s sobotami, nedeljami, državnimi prazniki in počitnicami, v katerih je posameznik navzoč v Sloveniji. Med dneve navzočnosti niso všteti dan odhoda iz Slovenije, dnevi v Sloveniji, ko jih posameznik preživi zgolj zaradi tranzita skozi Slovenijo, ter dnevi, ki jih posameznik v celoti preživi zunaj Slovenije (Ministrstvo za finance RS, 2019). Posameznik, ki bi torej v Slovenijo prišel v drugi polovici leta, po 6. odstavku 6. člena ZDoh-2 ne bi več mogel biti uvrščen med davčne rezidente v Sloveniji v tem davčnem letu (Prislan, 2015).

Pri določanju statusa davčnega rezidenta zgolj po kriteriju navzočnosti nad 183 dni po 6. odstavku 6. člena ZDoh-2 je treba izpostaviti tudi postopek ugotavljanja rezidentskega statusa po ZDoh-2. Posameznik se namreč prvih 183 v Sloveniji šteje kot davčni nerezident. Njegov status se spremeni šele po dejanski fizični prisotnosti v Sloveniji več kot 183 dni v obravnavanem davčnem letu. Po izpolnjenem kriteriju davčni organ na podlagi ustreznih dokazil izda odločbo, v kateri posameznika opredeli kot davčnega rezidenta, in sicer retroaktivno tudi za obdobje v preteklosti od obdobja, ko je bil prvič prisoten v Sloveniji (Ministrstvo za finance RS, 2019).

V nadaljevanju bosta predstavljena dva scenarija določanja davčnega rezidentstva na podlagi kriterija 183 dni prisotnosti v Sloveniji po 6. odstavku 6. člena ZDoh-2.

Scenarij A predpostavlja osebo, ki bi v Slovenijo prišla na začetku marca in je v Sloveniji navzoča do konca decembra. V tem primeru oseba izpolnjuje kriterij navzočnosti nad 183 dni in se po 6. členu ZDoh-2 uvršča v obdobju od marca (1. 3. 2020) do decembra (31. 12. 2020) med davčne rezidente v Sloveniji. Davčni organ bi na podlagi dokaznega gradiva po izpolnjenem kriteriju 183 dni prisotnosti v Sloveniji izdal odločbo, s katero bi se davčni zavezanec uvrščal med davčne rezidente v Sloveniji v času navzočnosti v Sloveniji od 1. 3. 2020 do 31. 12. 2020 (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Scenarij B predpostavlja, da se posameznik preseli v Slovenijo julija (1. 7. 2020) in v Sloveniji ostane do novembra (31. 11. 2020). V tem primeru kriterij navzočnosti ni izpolnjen, ker posameznik v Sloveniji v davčnem letu ni navzoč več kot 183 dni. Davčni zavezanec bi se posledično uvrščal med davčne nerezidente v času navzočnosti v Sloveniji od 1. 7. 2020 do 31. 11. 2020 po 6. odstavku 6. člena ZDoh-2 (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Tovrstno prakso potrjuje tudi stališče Davčnega urada Republike Slovenije (DURS), št. **4210-136/2009-2** z dne 30. 07. 2009.

V stališču davčni organ podrobneje pojasnjuje določanje rezidentskega statusa za tuje fizične osebe, ki imajo v Sloveniji praviloma prijavljeno zgolj začasno prebivališče in se njihov rezidentski status posledično določa na podlagi kriterija prisotnosti več kot 183 dni v Sloveniji. V pojasnilu davčni organ navaja, da se izpolnjevanje kriterija prisotnosti v Sloveniji več kot 183 dni v davčnem letu preverja na podlagi dejanskega stanja in ne zgolj na podlagi formalnih dokazil. Posledično je pomembno, da se posameznik v primeru ugotavljanja rezidentskega statusa na podlagi prisotnosti v Sloveniji več kot 183 dni tudi dejansko nahaja v Sloveniji. V primeru, da pristojni davčni organ v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa ugotovi, da posameznik kriterij prisotnosti v Sloveniji več kot 183 dni v davčnem letu izpolnjuje le formalno in v Sloveniji dejansko ne prebiva, se ta oseba šteje za davčnega nerezidenta Slovenije po ZDoh-2 (Davčni urad RS, 2009).

Dodatno davčni organ pojasnjuje, da se na podlagi zgoraj navedenega tuje fizične osebe, ki so v rednem delovnem razmerju pri slovenskem delodajalcu, uvrščajo med davčne nerezidente v Sloveniji v obravnavanem davčnem obdobju v primeru, ko (Davčni urad RS, 2009):

- svoje delo v Sloveniji opravljajo kot dnevni migranti in se dnevno vozijo iz sosednjih držav v Sloveniji na delo in se dnevno vračajo domov;
- so tuje fizične osebe, ki so s strani slovenskega delodajalca napotene v tujino in svoje delo opravljajo več kot 183 dni v davčnem letu v tujini;
- so tuje fizične osebe, ki svoje delo za slovenskega delodajalca zaradi narave dela opravljajo v tujini več kot 183 dni v davčnem letu.

#### **1.4 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob prihodu in odhodu iz Slovenije**

V Sloveniji se status davčnega rezidenta ugotavlja na podlagi postopka ugotavljanja rezidentskega statusa. Posameznik, ki v Sloveniji želi urediti status davčnega rezidenta, mora za formalno ureditev rezidentskega statusa na pristojnem finančnem uradu vložiti vlogo za ureditev rezidentskega statusa z ustreznimi dokazili. Za lažjo vložitev vloge davčnega rezidentstva sta posamezniku na voljo dva vprašalnika, ki se nanašata na ureditev rezidentskega statusa ob odhodu iz Slovenije in pri prihodu v Slovenijo. Posameznik lahko

ustrezen vprašalnik izpolni in ga skupaj z dokazili pošlje po pošti ali prek elektronske pošte na pristojni finančni urad. FURS v svojem stališču poudarja, da za vložitev vloge ugotavljanja rezidentskega statusa izpolnitev vprašalnika ni potrebna. Posameznik lahko vlogo vложи tudi na podlagi pisnega dopisa, kateremu predloži vsa ustrezna dokazila, ki vplivajo na njegov rezidentski status (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Na podlagi vložene vloge pristojni davčni organ presodi status davčnega rezidentstva posameznika v Sloveniji in ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin, vključno s ciljem, dolžino, namenom in kontinuiteto prebivanja v Sloveniji svojo odločitev izda z odločbo. Na podlagi izdane odločbe se ustrezna sprememba rezidentskega statusa evidentira tudi v davčnem registru. V primeru, da se na podlagi izdane odločbe rezidentski status posameznika spremeni, je ta dolžan obvestiti svojega delodajalca oziroma izplačevalca dohodka v Sloveniji o opravljeni spremembi in mu predložiti izdano odločbo. Slednje je relevantno predvsem za namene obračuna in poročanja davčnega odtegljaja (REK-1) (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Na podlagi izdane odločbe, v kateri davčni organ davčnega zavezanca opredeljuje kot davčnega rezidenta Slovenije, lahko posameznik na pristojnem finančnem uradu vложи vlogo za izdajo potrdila o rezidentstvu. Slednjega posameznik lahko uporabi za vložitev ugotovitve davčnega rezidentstva v drugi državi, na primer v državi, iz katere se je preselil, ali kot dokazilo za namene odprave dvojne obdavčitve v drugi državi (Kunstek, 2015).

#### 1.4.1 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob prihodu v Slovenijo

Tuje osebe, ki se preselijo v Slovenijo in so se pri tem vpisale v davčni register, se praviloma uvrščajo med davčne nerezidente Slovenije po ZDoh-2. Za določanje rezidentskega statusa tujih oseb, ki se preselijo v Slovenijo, se rezidentski status ugotavlja zgolj na podlagi 6. člena ZDoh-2. Posameznik, ki se preseli v Slovenijo, se po ZDoh-2 šteje za davčnega rezidenta v Sloveniji v primeru, da izpolnjuje enega od pogojev, navedenih v 6. členu ZDoh-2. V nasprotnem primeru, ko tuja oseba ne izpolnjuje nobenega izmed pogojev, naštetih v 6. členu ZDoh-2, se ta oseba šteje za davčnega nerezidenta v Sloveniji v obravnavanem davčnem letu po ZDoh-2. V primeru, da davčni zavezanec izpolnjuje enega od pogojev, naštetih v 6. členu ZDoh-2, oziroma bi rad pridobil status davčnega rezidentstva v Sloveniji, je dolžan na pristojni finančni urad oddati vlogo za ureditev rezidentskega statusa (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Posameznik, ki ob svoji preselitvi v Slovenijo izpolnjuje enega izmed naslednjih kriterijev: kriterij stalno prijavljenega prebivališča v Sloveniji ali kriterij običajnega prebivališča in središča osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, je dolžan v Sloveniji na pristojnem finančnem uradu vložiti vlogo za ureditev rezidentskega statusa že z dnem prihoda v Slovenijo, saj se v primeru izpolnjenih pogojev posameznik za davčnega rezidenta lahko šteje že od dneva prihoda dalje. V primeru izpolnjevanja kriterija prisotnosti več kot 183 dni v Sloveniji, davčni zavezanec pridobi odločbo davčnega organa šele po poteku 183 dneh

prisotnosti v Sloveniji. Kot že omenjeno, se v vmesnem obdobju davčni zavezanec šteje za nerezidenta Slovenije. V izdani odločbi se v primeru prisotnosti v Sloveniji več kot 183 dni davčnemu zavezancu upošteva status davčnega rezidenta tudi za pretekla obdobja, in sicer od dneva, ko je bil prvič prisoten v Sloveniji v obravnavanem davčnem letu (Ministrstvo za finance RS, 2019).

#### 1.4.2 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa ob odhodu iz Slovenije

Pri določanju rezidentskega statusa posameznika pri odhodu iz Slovenije se upoštevajo rezidenčne vezi posameznika s Slovenijo, določene v 6. členu ZDoh-2. V primeru, da posameznik ohrani eno izmed rezidenčnih vezi s Slovenijo, določenih v 6. členu ZDoh-2, se v Sloveniji še vedno uvršča med davčne rezidente po ZDoh-2. Posamezniki, ki Slovenijo zapustijo za krajši čas in pri tem ohranijo vsaj eno izmed rezidenčnih vezi po 6. členu ZDoh-2, se tako po ZDoh-2 še vedno uvrščajo med davčne rezidente Slovenije, medtem ko morajo posamezniki, ki Slovenijo zapustijo za daljše časovno obdobje in pri tem želijo spremeniti svoj rezidentski status v Sloveniji, prekiniti vse rezidenčne vezi po ZDoh-2 in pri pristojnem finančnem uradu vložiti vlogo za določanje rezidentskega statusa. Davčni organ v stališču poudarja, da se rezidenčni status določa na podlagi preverjanja dokazil in okoliščin od primera do primera. Pri preverjanju so ključne predvsem dejanske okoliščine posameznika, ki potrjujejo, da posameznik želi trajno zapustiti Slovenijo. Pomembna sta tudi obseg in pogostost obiskovanja Slovenije in rezidenčne vezi zunaj Slovenije. Ob odhodu posameznika iz Slovenije je torej ključno, da posameznik prekine vse rezidenčne vezi v Sloveniji (npr. stalno prijavljeno prebivališče v Sloveniji) ter da svoje središče osebnih kot tudi središče ekonomskih interesov prenese v tujino. FURS kot primer navedenih rezidenčnih vezi navaja naslednje primere (Ministrstvo za finance RS, 2019):

- o rezidenčni vezi, ki posameznika še vedno uvršča med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2, govorimo v primeru, ko posameznik zapusti Slovenijo in pri tem ohrani prebivališče v Sloveniji, ki mu je stalno na voljo, ne glede na to, ali je stanovanje v njegovi lasti ali je posameznik v najemniškem razmerju. V primeru, ko bi posameznik to isto prebivališče oddajal v najem v času odhoda zunaj Slovenije tretjim osebam pod pogoji, ki veljajo med nepovezani osebami in na podlagi tržnih razmer nepremičninskega trga, pa slednje ne bi veljalo kot rezidenčna vez posameznika s Slovenijo. Posameznik bi se tako v primeru, da ne bi izpolnjeval nobenega od preostalih kriterijev po 6. členu ZDoh-2, v obravnavanem davčnem obdobju uvrščal med davčne nerezidente Slovenije po ZDoh-2;
- v primeru, da posameznik zapusti Slovenijo in v Sloveniji ostane njegov zakonski ali zunajzakonski partner, s katerim je prebival, se to šteje kot rezidenčna vez posameznika s Slovenijo, ki posameznika uvršča med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2 v obdobju njegove odsotnosti iz Slovenije;

- v primeru, da posameznikovi vzdrževani družinski člani ob njegovem odhodu iz Slovenije ostanejo v Sloveniji, slednje velja kot rezidenčna vez, ki posameznika uvršča med davčne rezidente Slovenije v času njegove odsotnosti iz Slovenije.

Poleg zgoraj navedenih rezidenčnih vezi FURS v svojem stališču pojasnjuje, da se rezidentski status določa na podlagi dejanskih okoliščin od primera do primera ter da so izjeme od zgoraj navedenega možne. Na primer, ko zakonski ali zunajzakonski partner ostane v Sloveniji, da proda nepremičnino, ali ko zakonski ali zunajzakonski partner skupaj z vzdrževanim družinskim članom ostane v Sloveniji, dokler slednji ne dokonča začetega šolskega leta (Ministrstvo za finance RS, 2019).

## **1.5 Sodna praksa določanja davčnega statusa v Sloveniji**

V Sloveniji se obdobja določanja davčnega rezidentstva posameznikov glede na sodno prakso po Mercina (2015) in Kamenščak (2017) ločijo na tri dele, in sicer na:

- obdobje pred sodbo Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 124/2015 z dne 11. 06. 2015,
- obdobje po sodbi X Ips 124/2015 in
- obdobje po sprejeti noveli od 1. 1. 2017.

### **1.5.1 Obdobje pred sodbo X Ips 124/2015**

Po mnenju avtorja Mercine (2015) je v obdobju pred sodbo X Ips 124/2015 sodišče napačno razumevalo in ločilo pojem določanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 in rezidentskega statusa po veljavnem sporazumu KIDO. Glede na takratno sodno prakso je namreč sodišče že med postopkom določanja samostojnega rezidentskega statusa po ZDoh-2, ki ga je posameznik pričel na podlagi izpolnjenega vprašalnika o določanju davčnega rezidentstva, vloženega pri pristojnem davčnem organu, na podlagi 4. člena veljavnega sporazuma KIDO določalo tudi rezidentski status posameznika za namene KIDO. Po odločitvi davčnega organa je tako posameznik prejel odločbo, v kateri je bil uvrščen bodisi med davčne rezidente bodisi nerezidente za namene ZDoh-2 kot tudi za namene KIDO. Argumentacija sodišča za takratno sodno prakso se je navezovala predvsem na razlago, da bi bil posameznik, ki je davčni rezident v dveh državah, po njuni nacionalni zakonodaji deležen tudi dvojne obdavčitve. Posledično bi davčni organ s predhodnim določanjem rezidentskega statusa po prelomnih pravilih KIDO odpravil težavnost dvojne obdavčitve in posameznik bi bil uvrščen kot rezident zgolj ene države. Avtor članka spornost predhodnega ugotavljanja rezidentskega statusa (hkrati za namene ZDoh-2 in za namene KIDO) s strani davčnega organa opredeljuje predvsem z naslednjih vidikov (Mercina, 2015):

- dvojno rezidentstvo neposredno ne pomeni dvojne obdavčitve posameznika v dveh državah. Avtor trditev ponazarja na primeru posameznika, ki je rezident dveh držav po njuni nacionalni zakonodaji in ne dosega nobenega dohodka. Posameznik v tem primeru,

tudi če je rezident dveh držav, ne bi bil obdavčen dvojno, dokler ne bi prejel dohodka. Morebitna dvojna obdavčitev bi se tako v državah lahko pojavila šele takrat, ko bi posameznik prejel določen dohodek in ne že predhodno zgolj zaradi rezidentskega statusa v obeh državah. Rezidentski status za namene KIDO bi pristojni davčni organ tako praviloma moral ugotavljati šele, ko bi nastala dvojna obdavčitev z zvezi s točno določenim dohodkom in bi posameznik uveljavljal svoje pravice po KIDO;

- predhodno določanje rezidentskega statusa po KIDO je sporno tudi zaradi omejevanja in odvzema pravic posameznikom. Posameznik, ki se v Sloveniji šteje med davčne rezidente po ZDoh-2 in se po predhodni uporabi prelomnih pravil KIDO uvršča med nerezidente v Sloveniji, bo od davčnega organa prejel odločbo, s katero se bo uvrščal med davčne nerezidente v Sloveniji tako po ZDoh-2 kot po KIDO. S tem posameznik ne bo imel pravic do uveljavljanja pravic in olajšav, do katerih so upravičeni davčni rezidenti Slovenije po ZDoh-2. V nasprotnem primeru, ko bi bil posameznik s strani davčnega organa opredeljen kot davčni rezident Slovenije tako po ZDoh-2 kot po KIDO, pa so mu bile odvzete pravice, ki bi jih posameznik imel na razpolago skozi uporabo alokacijskih pravil po KIDO.

Pri tem je treba omeniti tudi sodbo Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 27/2014 z dne 19. 03. 2015 in določbe 147. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 80/1999, v nadaljevanju ZUP). Po določbah predhodnega vprašanja po 147. členu ZUP-1 ima davčni organ namreč možnost v primeru, ko pri vodenju postopka naleti na vprašanje, na katerega brez njegove rešitve ni mogoče rešiti postopka, in vprašanje predstavlja samostojno pravno celoto, določiti rešitev predhodnega vprašanja ali pa prekiniti postopek, dokler se predhodno vprašanje ne reši. V primeru, da se sodišče odloči razrešiti vprašanje in obravnava predhodno vprašanje, ima njegova rešitev pravni učinek zgolj v zadevi, za katero je bilo vprašanje rešeno (ZUP, 1999). V povezavi z omenjenim 147. členom ZUP-1 je v sodbi X Ips 27/2014 sodišče odločilo, da v primeru, ko je bila za posameznika že izdana pravnomočna odločba, v kateri je bil določen njegov rezidentski status po ZDoh-2 kakor tudi rezidentski status po mednarodni pogodbi, ki je bil sprejet na isti pravni podlagi, kot bi jo sodišče uporabilo v odmernem postopku, ter ob upoštevanju relevantnih okoliščin, takšna odločba že predstavlja predhodno rešeno vprašanje (Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 27/2014). Primer takšne sodne prakse je:

- **Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1622/2011, 20. 12. 2011**

**Povzetek in jedro:** Sodišče je status davčnega rezidentstva posameznika presojalo na podlagi vloženega vprašalnika za ugotovitev rezidentskega statusa. V obravnavanem primeru se je posameznik tako po nacionalni zakonodaji Slovenije kot po nacionalni zakonodaji Singapurja v obeh državah uvrščal med njune davčne rezidente. Pri tem je treba poudariti, da med Slovenijo in Singapurjem v tistem času še ni bilo sklenjenega mednarodnega sporazuma o izogibanju dvojni obdavčitvi. Ker je posameznik imel v Sloveniji še vedno prijavljeno stalno prebivališče, je sodišče odločilo, da se posameznik



glede na 6. člen ZDoh-2 uvršča med davčne rezidente Slovenije, ker ima posameznik s Slovenijo še vedno vzpostavljene rezidenčne vezi (Upravno sodišče RS, I U 1622/2011).

**Obrazložitev:** Pristojno sodišče se pri svoji odločitvi sklicuje, da se v primeru, ko je posameznik davčni rezident dveh držav po njuni nacionalni zakonodaji in je posameznik davčni rezident tudi v državi, s katero ima Slovenija sklenjen veljavni sporazum KIDO, po določbah tega sporazuma lahko šteje zgolj za davčnega rezidenta v eni državi. Ker pa veljavni sporazum med Slovenijo in Singapurjem v času sodbe ni bil sprejet, se status davčnega rezidentstva za namene obdavčitve v Sloveniji določa zgolj na podlagi določb iz 6. člena ZDoh-2 (Upravno sodišče RS, I U 1622/2011).

– **Sodba Ustavnega sodišča RS, opr. št. I U 958/2012, 11. 12. 2012**

**Povzetek in jedro:** V sodbi je davčni organ določal status davčnega rezidenta za obdavčitev dohodkov v Sloveniji v skladu z veljavno nacionalno zakonodajo ZDoh-2 in sklenjenim bilateralnim sporazumom. V obravnavanem primeru je namreč posameznik imel uradno prijavljeno prebivališče v dveh državah, in sicer v Sloveniji in Češki republiki. Sodišče je tako za namene ugotavljanja rezidentskega statusa po ZDoh-2 in KIDO status davčnega rezidentstva ugotavljalo na podlagi kriterija središča posameznikovih osebnih interesov po določbah sporazuma KIDO. V postopku je sodišče odločilo, da je posameznik za namene obdavčitve dohodkov v Sloveniji obdavčen kot davčni rezident Slovenije, ker ima v Sloveniji prijavljeno stalno prebivališče in se po prelomnih pravilih KIDO, sklenjenih med Slovenijo in Češko Republiko, njegovi tesnejši osebni interesi nahajajo v Sloveniji (Ustavno sodišče RS, I U 958/2012).

**Obrazložitev:** Pristojno sodišče navaja, da je prvostopenjski organ v postopku določanja rezidentskega statusa ravnal pravilno, ko je ob ugotovitvi, da ima posameznik status davčnega rezidenta v obeh državah, torej Sloveniji in Češki republiki, status davčnega rezidenta za namene obdavčitve dohodkov v Sloveniji določal po prelomnih pravilih veljavnega sporazuma KIDO med Slovenijo in Češko republiko. Citirano iz sodbe (Ustavno sodišče RS, I U 958/2012): *»Prvostopenjski organ je glede na vse okoliščine pravilno presodil, da ima tožnik stalno prebivališče oziroma stalni dom tako v Sloveniji kot na Češkem, zaradi česar je njegov status presojal v skladu s Konvencijo na podlagi drugega kriterija, in sicer, kje je središče tožnikovih življenjskih interesov.«*

– **Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1907/2009, 13. 07. 2010**

**Povzetek in jedro:** V sodbi je pristojno sodišče na podlagi postopka določanja rezidentskega statusa po 6. členu ZDoh-2 odločilo, da se posameznik uvršča med davčne rezidente Slovenije.

**Obrazložitev:** Ker posameznik v postopku ugotavljanja rezidenčnega statusa ni vložil vse potrebne dokumentacije, s katero bi dokazoval, da je davčni rezident tudi v drugi državi, je pristojno sodišče v obrazložitvi sodbe poudarilo, da se 4. člen KIDO uporablja za namene

določanja davčnega statusa po ZDoh-2 zgolj v primeru, ko se posameznik v dveh državah uvršča med njene davčne rezidente. Ker pa posameznik v obravnavanem primeru davčnemu organu ni priložil nobenega dokazila o davčnem rezidentstvu v drugi državi niti dokazila o obdavčitvi po načelu svetovnega dohodka v drugi državi, je sodišče odločilo, da obravnavanje statusa davčnega rezidentstva še na podlagi določb Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ni bilo potrebno (Upravno sodišče RS, I U 1907/2009). Citirano iz sodbe (Upravno sodišče RS, I U 1907/2009): »Določba 4. člena Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja se uporablja samo, ko dve državi osebo štejeta za svojega davčnega rezidenta na podlagi njunih notranjih zakonodaj. V danem primeru pa tožnik ni predložil potrdila o rezidenstvu Avstrije niti ni predložil dokazila, da je v Avstriji obdavčen po svetovnem dohodku, iz česar bi izhajalo, da ga tako Slovenija kot Avstrija štejeta za svojega davčnega rezidenta in bi bilo potrebno obravnavati status na podlagi določb Konvencije.«

### 1.5.2 Obdobje po sodbi X Ips 124/2015

Dne 11. 6. 2015 je Vrhovno sodišče RS sprejelo sodbo, ki je spremenila način dotedanje sodne prakse pri določanju rezidentskega statusa posameznikov. V sodbi se je sodišče soočalo z vprašanjem, ali je za posameznika, ki na pristojnem davčnem organu sproži postopek določanja davčnega rezidentstva po 6. členu ZDoh-2, potrebno za določitev statusa davčnega rezidentstva po 6. členu ZDoh-2 upoštevati tudi prelomna pravila veljavnega sporazuma KIDO, čeprav zavezanec ne napoveduje nobenega dohodka, v zvezi s katerim bi uveljavljal pravice na podlagi KIDO. Sodišče je v sodbi odločilo, da davčni organ pri predhodnem določanju rezidenčnega statusa v Sloveniji po ZDoh-2 sme svojo odločitev sprejemati zgolj na podlagi nacionalne zakonodaje, torej ZDoh-2, in ne na podlagi veljavnih mednarodnih sporazumov na področju izogibanja dvojnega obdavčevanja. S tem je sodišče določilo nov način ugotavljanja rezidentskega statusa, ki se je razlikoval od davčno-sodne prakse iz preteklih let. Posamezniku se tako v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa status določi zgolj na podlagi določb ZDoh-2 in ne več tudi na podlagi prelomnih pravil iz veljavnih sporazumov KIDO, kot je to veljalo v preteklosti. V primeru, da je bil posameznik po nacionalni zakonodaji davčni rezident dveh državah, pa se je nadaljnje uveljavljanje pravic KIDO določalo po postopku uveljavljanja ugodnosti po KIDO ali v postopku skupnega dogovarjanja po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja in ne več skozi postopek določanja davčnega rezidentstva po ZDoh-2. Pri tem je ključno izpostaviti tudi, da so se s spremembo v sodni praksi drugače obravnavale tudi v preteklosti že izdane odločbe o rezidentskem statusu. Odločbe o rezidentskem statusu, izdane v obdobju pred sodbo X Ips 124/2015, so se od omenjene sodbe dalje nanašale zgolj na status rezidentstva za namene ZDoh-2 (in ne več za namene ZDoh-2 in KIDO), zaradi česar posameznik ni bil več omejen pri uveljavljanju svojih pravic po KIDO tudi za obdobja iz preteklih let pred sodbo (Mercina, 2015).

Kot zgoraj omenjeno, je glavna sprememba povezana s sodbo X Ips 124/2015, ki je povzročila, da je davčni organ po sodbi začel uporabljati drug postopek določanja

rezidentskega statusa za namene obdavčitve dohodka v Sloveniji. Pri svojih odločitvah niso več uporabljali prelomnih pravil za namene KIDO, temveč so rezidentski status posameznika za obdavčitev dohodkov v Sloveniji obravnavali zgolj z vidika izpolnjevanja določb 6. člena ZDoh-2 (Mercina, 2015). Primer takšne sodne prakse je:

– **Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 196/2015, 05. 04. 2016**

**Povzetek in jedro:** V postopku določanja rezidentskega statusa je prvostopenjski organ na podlagi dokazil, da se posameznik uvršča med davčne rezidente v Sloveniji po ZDoh-2 in med davčne rezidente v Češki republiki po nacionalni zakonodaji Češke republike, v nadaljevanju status davčnega rezidentstva določal na podlagi prelomnih pravil veljavnega sporazuma KIDO med Slovenijo in Češko republiko. V nadaljnji sodbi je sodišče uporabo materialnega prava prvostopenjskega organa označilo kot napačno in ugodilo vloženi tožbi posameznika zoper odločitev prvostopenjskega organa v postopku določanja statusa davčnega rezidentstva (Upravno sodišče RS, I U 196/2015).

**Obrazložitev:** Pristojno sodišče v izrečeni sodbi poudarja, da je prvostopenjski organ napačno uporabil materialno pravo za namene določanja rezidentskega statusa posameznika za obdavčitev dohodkov v Sloveniji. Pri tem sodišče poudarja, da se mora davčni organ v postopku določanja rezidentskega statusa v Sloveniji pri svoji odločitvi sklicevati zgolj na določbe, določene po ZDoh-2, ter da se rezidentski status posameznika za namene KIDO sme določiti šele takrat, ko posameznik uveljavlja pravice po KIDO iz naslova prejetega dohodka. S tem, ko bi davčni organ vnaprej sprejel odločitev rezidentskega statusa po KIDO, bi namreč odločitev posamezniku lahko onemogočila nadaljnje uveljavljanje pravic (Upravno sodišče RS, I U 196/2015).

### 1.5.3 Obdobje po sprejeti Noveli Zakona o dohodnini od 1. 1. 2017

Po uvedbi Novele Zakona o dohodnini z dne 1. 1. 2017 so se za postopek ugotavljanja rezidentskega statusa postavila nova določila, ki vplivajo na določitev rezidentskega statusa posameznikov za namene obdavčitve dohodka v Sloveniji. Sprememba se nanaša na dopolnitev 2. odstavka 7. člena ZDoh-2, ki pravi, da se v primeru, da se posameznik po prelomnih pravilih veljavne KIDO med Slovenijo in drugo državo uvršča med davčne rezidente te druge države, posameznik, čeprav izpolnjuje pogoje oziroma določila, navedena v 6. členu ZDoh-2, uvršča med davčne nerezidente v Sloveniji. Posameznik je tako dolžan v Sloveniji napovedati in plačati davek zgolj od dohodka z virom v Sloveniji, prav tako pa ni upravičen do uveljavljanja davčnih olajšav, do katerih so upravičeni davčni rezidenti. Pri tem je treba poudariti, da se zgoraj omenjene omejitve, ki so bile vzpostavljene s sodbo X Ips 124/2015, še vedno veljavne za ugotavljanje statusa davčnega rezidenta v davčnih letih pred obdobjem 1. 1. 2017. Postopki določanja rezidentskega statusa, ki bi se navezovali na davčna obdobja pred 1. 1. 2017, z datumom obravnave po 1. 1. 2017, bi bili tako še vedno določeni zgolj na podlagi ZDoh-6, kot izhaja iz sodne prakse X Ips 124/2015. Za določanje rezidentskega statusa v davčnih obdobjih po 1. 1. 2017 pa bo davčni organ na podlagi ločene

odločbe v primeru, da se bo posameznik na podlagi prelomnih pravil veljavnega sporazuma KIDO med Slovenijo in drugo državo, uvrščal med davčne rezidente druge države, izdal odločbo, v kateri bo posameznika uvrstil med davčne nerezidente Slovenije (Kamenščak, 2017).

## **2 DOLOČANJE REZIDENTSKEGA STATUSA V IZBRANIH DRŽAVAH**

### **2.1 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Avstriji**

#### **2.1.1 Opredelitev davčnega statusa po nacionalni zakonodaji Avstrije (EStG 1988 in BAO)**

Po avstrijski nacionalni zakonodaji se davčna obveznost posameznika določa glede na njegov rezidentski status. Rezidentski status se določa na podlagi 1. člena zakona o dohodnini iz leta 1988 (Zvezni ur. l. Republike Avstrije, št. 400/1988, v nadaljevanju EStG 1988) in 26. člena zveznega davčnega zakona (Zvezni ur. l. Republike Avstrije, št. 194/1961, v nadaljevanju BAO). Prav tako, kot velja za posameznike z rezidentskim statusom v Sloveniji, so posamezniki s statusom davčnega rezidenta po EStG 1988 v Avstriji obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, medtem ko so posamezniki, ki se po EStG 1988 uvrščajo med davčne nerezidente v Avstriji, obdavčeni zgolj za dohodek z virom v Avstriji. Dohodki z virom v Avstriji, za katere so davčni nerezidenti obdavčeni, so podrobneje določeni v 98. členu EStG 1988 (OECD, 2019a).

Po 2. odstavku 1. člena EStG 1988 se med davčne rezidente Avstrije uvrščajo vse osebe, ki imajo v Avstriji stalno prebivališče ali običajno prebivališče, medtem ko se med davčne nerezidente v Avstriji po 3. odstavku 1. člena EStG 1988 uvrščajo vse osebe, ki v Avstriji nimajo stalnega prebivališča niti običajnega prebivališča (EStG, 1988).

Za boljše razumevanje in opredelitev pomena stalnega prebivališča in običajnega prebivališča za namene določanja davčnega rezidentstva v Avstriji se poleg 1. člena EStG 1988 davčni status določa tudi na podlagi 26. člena BAO. Prvi odstavek 26. člena BAO določa, da se stalno prebivališče za namene določanja statusa davčnega rezidentstva v Avstriji opredeljuje kot kraj, kjer ima posameznik prebivališče stalno na voljo, in sicer pod pogoji, ki nakazujejo na to, da bo posameznik prebivališče obdržal in ga uporabljal (OECD, 2019a).

Drugi odstavek 26. člena BAO se navezuje na opredelitev običajnega prebivališča za namene uporabe zakona EStG 1988. Omenjeni člen opredeljuje, da se običajno prebivališče za namene določanja davčnega rezidentstva v Avstriji navezuje na kraj, na katerem se

posameznik zadržuje pod pogoji, ki nakazujejo na to, da se posameznik na tem kraju ne bo zadržal zgolj začasno (OECD, 2019a).

Pri tem je treba poudariti, da 2. odstavek 26. člena BAO dodatno opredeljuje pogoj za opredelitev običajnega bivališča za namene določanja rezidentskega statusa posameznika. Določen rok trajanja bivanja, ko se bivanje posameznika v Avstriji za namene obdavčitve uvršča med običajno bivanje, je šest mesecev (BAO, 1988). Običajno prebivališče za namene obdavčitve se torej šteje takrat, ko se posameznik na določenem kraju v Avstriji zadržuje več kot šest mesecev. V primeru, ko se posameznik v Avstriji zadržuje več kot šest mesecev, se posameznik za namene določanja davčnega rezidentstva po EStG 1988 uvršča med osebe, ki imajo v Avstriji običajno prebivališče, in se po 1. členu EStG 1988 uvršča med davčne rezidente (obdavčen po načelu svetovnega dohodka). Kriterij šestih mesecev se navezuje predvsem na izpolnjevanje prvega dela 2. določila 26. člena BAO in opredeljuje časovni razpon, ki je bil s strani davčnega organa v Avstriji postavljen kot kriterij, iz katerega gre sklepati, da se posameznik, ki bo v Avstriji bival več kot šest mesecev, na tem kraju ne bo zadržal zgolj začasno in se posledično šteje za davčnega rezidenta Avstrije za namene EStG 1988 zaradi izpolnjenega pogoja začasnega prebivališča. Pri tem je treba poudariti, da se posameznik v primeru izpolnjevanja kriterija prebivanja v Avstriji več kot šest mesecev in uvrščanja med davčne rezidente po EStG 1988 med davčne rezidente uvršča tudi retroaktivno za obdobje za nazaj, torej od prvega dneva prebivanja v običajnem prebivališču v Avstriji (Huemer, 1996).

Kot izjema od zgoraj navedenega kriterija 2. odstavek 26. člena BAO dodatno opredeljuje, da se posamezniki, ki se v Avstriji zadržujejo manj kot eno leto in v Avstriji nimajo podjetja niti ne opravljajo katere koli druge pridobitne dejavnosti, še vedno uvrščajo med davčne nerezidente v Avstriji v tem obravnavanem davčnem letu, čeprav so znotraj obravnavanega leta v Avstriji prebivali več kot šest mesecev (BAO, 1988).

Poleg zgoraj omenjenega 1. in 2. določila 26. člena BAO je za določanje stalnega in običajnega prebivališča za namene obdavčitve treba izpostaviti tudi 3. odstavek 26. člena BAO, ki se nanaša na avstrijske državljane, ki zaposlitev opravljajo v tujini zaradi opravljanja dela pri organih javnega prava. Avstrijski državljani, ki svoje delo opravljajo v tujini in so zaposleni pri organih javnega prava, so obravnavani enako kot posamezniki, ki imajo svoje običajno prebivališče na tistem kraju, kjer prejemajo dohodek iz zaposlitve. Enako velja za njihove soproge in vzdrževane družinske člane v primeru, da skupaj živijo v istem gospodinjstvu (BAO, 1988).

### 2.1.2 Sodna praksa in ključni pojmi

Za boljše razumevanje 26. člena BAO in pogojev določanja statusa davčnega rezidenta v Avstriji je po mnenju avtorja ključno pravilno razumevanje besednih zvez »stalno prebivališče« in »običajno prebivališče« (Huemer, 1996).

Avtor v nadaljevanju pojasnjuje, da »stalno prebivališče« pomeni prebivališče, ki je posamezniku stalno na voljo. Pri tem ni pomembno, ali posameznik prebivališče tudi dejansko uporablja. Poudariti je treba tudi, da se pojem stalnega prebivališča ne navezuje na lastniško razmerje, pod katerim ima posameznik prebivališče na voljo. Pri določanju izpolnjevanja kriterija po 26. členu BAO za namene določanja rezidentskega statusa po EStG 1988 torej ni pomembno, ali ima posameznik stanovanje v lasti, je v najemnem ali podnajemniškem razmerju, temveč je zgolj pomembno, da ima glede na vse okoliščine stanovanje stalno na voljo in ga lahko uporablja (Huemer, 1996).

Pri presoji stalnega prebivališča ni potrebno, da prebivališče odraža premoženjsko oziroma socialno stanje posameznika. Tako lahko za stalno prebivališče veljajo tudi počitniške hiše in drugi prostori, ki so primerni za bivanje in so posamezniku stalno na voljo. Slednje je pristojno sodišče odločilo tudi v sodbi Vrhovnega upravnega sodišča Republike Avstrije (VwGH), opr. št. 1860/66 z dne 07. 07. 1967, v kateri je odločilo, da kot stalno prebivališče po BAO veljajo tudi počitniški hiše, če so posamezniku stalno na voljo in so primerne za bivanje (VwGH, 1860/66).

Prav tako za namene določanja stalnega prebivališča posameznika v Avstriji po BAO ni pomembno, ali ima posameznik več stalnih prebivališč v Avstriji, kot tudi ni pomembno določanje kraja središča njegovih osebnih in ekonomskih interesov v Avstriji. Če ima namreč posameznik vsaj eno stalno prebivališče v Avstriji, se neposredno uvršča med davčne rezidente za namene EStG 1988. Enako pravilo velja tudi za soproge in vzdrževane družinske člane. V primeru, da imajo stanovanje vedno na voljo, se ne glede na dejstvo, da lastniško niso povezani s stanovanjem, uvrščajo med davčne rezidente Avstrije (Huemer, 1996). Slednje je pristojno sodišče v Avstriji odločilo v sodbi Vrhovnega upravnega sodišča Republike Avstrije (VwGH), opr. št. 1023/63 z dne 11. 12. 1964. V sodbi je odločilo, da ima posameznik lahko stalno prebivališče tudi v prostorih, katerih najemodajalec je nekdo drug. Izjema od tega nastane zgolj takrat, ko posameznik stanovanje odda v najem tretjim osebam. V primeru, da posameznik prebivališče odda v najem tretjim osebam po tržnih cenah, se prebivališče ne šteje več za njegovo stalno prebivališče. Ključno za namene prekinitve določila, da je posamezniku stanovanje stalno na voljo, je najemniško razmerje, ki se navezuje na daljše časovno obdobje. V primeru, da bi posameznik prebivališče tretjim osebam oddajal zgolj občasno in bi pri tem še vedno lahko koristil prostore prebivališča za svoje bivanje, kriterij ne bi bil prekinjen in bi se posameznik po 1. členu EStG 1988 še vedno uvrščal med davčne rezidente Avstrije (Huemer, 1996). Tako je pristojno avstrijsko sodišče odločilo tudi v sodbi Vrhovnega upravnega sodišča Republike Avstrije (VwGH), opr. št. 3235/79 z dne 04. 11. 1980, v kateri je poudarilo pomembnost, da se počitniško stanovanje uvršča med stalno prebivališče posameznika tudi v primeru, ko posameznik skozi leto oddaja stanovanje v najem, da lahko lastno uporabo počitniškega stanovanja najemodajalec prosto načrtuje (VwGH, 3235/79).

Namen preverjanja kriterija »običajnega prebivališča« je nastal predvsem kot dopolnilo zgoraj omenjenemu kriteriju stalnega prebivališča. S tem kriterijem so namreč zajete tudi

osebe, za katere davčni organ znotraj davčnega leta ne more določiti njihovega stalnega prebivališča (npr. posamezniki, ki znotraj obravnavanega davčnega leta prebivajo pri svojih prijateljih) (Huemer, 1996).

Pri določanju običajnega prebivališča avtor poudarja, da ima posameznik ob istem obravnavanem času lahko na voljo zgolj eno običajno prebivališče, za razliko od stalnega prebivališča, katerih ima lahko posameznik ob istem obravnavanem času več. Za določanje in izpolnjevanje kriterija stalnega prebivališča je pomembno, da ima posameznik prebivališče stalno na voljo. Pri dvomu glede določanja in izpolnjevanja kriterija običajnega prebivališča je pomembna predvsem fizična prisotnost posameznika na določenem kraju ali v državi. Davčni organ pri tem ne opredeljuje, da se mora posameznik fizično nahajati točno na določenem kraju, temveč je za izpolnjevanja kriterija najbolj relevantno, da se nahaja znotraj države (Huemer, 1996). Takšen način odločanja lahko opazimo tudi v sodbi Vrhovnega upravnega sodišča Republike Avstrije (VwGH), opr. št. 1025/71 z dne 09. 02. 1973. V sodbi je sodišče odločilo, da začasna odsotnost posameznika s kraja bivanja ne vpliva na prekinitev kriterija običajnega prebivališča. Za izpolnjevanje kriterija običajnega prebivališča je tako najpomembnejše, da se posameznik nahaja dlje časa na določenem kraju, čeprav s prekinitvami (VwGH, 1025/71).

Za določanje običajnega prebivališča so pomembne tudi dejanske okoliščine, pod katerimi posameznik prebiva v določenem kraju. V sodbi Vrhovnega upravnega sodišča Republike Avstrije (VwGH), opr. št. 1067/76 z dne 30. 03. 1977 pristojno sodišče pojasnjuje, da ni nujno, da ima posameznik običajno prebivališče v Avstriji šele po poteku šestih mesecev oziroma po poteku 186 dni, temveč se lahko v primeru, da okoliščine nakazujejo na to, da bo posameznik na določenem kraju ostal dlje časa, običajno prebivališče določi že pred potekom obdobja šestih mesecev. Tako posameznik v primeru opravljanja sezonskega dela ob predpostavki opravljanja dela za določen čas, ki se ne nanaša na obdobje, daljše od šestih mesecev, nima običajnega prebivališča v Avstriji. V primeru sklepanja delovnega razmerja za daljše obdobje, ki nakazuje na to, da bo posameznik dlje časa prebival v Avstriji, pa se posameznik že od začetka prebivanja uvršča med davčne rezidente Avstrije in ne šele po izpolnjenem kriteriju 186 dni. Sodišče v sodbi 1067/76 prav tako določa, da je za namene določanja običajnega prebivališča posameznika potrebno, da ima posameznik s krajem določeno teritorialno in materialno povezavo, iz katere gre sklepati, da se na določenem kraju ne zadržuje zgolj začasno. Za določanje običajnega prebivališča je tako treba presoditi vse potrebne dejavnike, s katerimi je posameznik povezan v državi kot zunaj nje (VwGH, 1067/76). V primeru dvoma določanja običajnega prebivališča mora davčni organ oceniti tudi vse druge kriterije, kot so družinske in poslovne vezi ipd., in na podlagi dokaznega gradiva sprejeti odločitev o kraju običajnega prebivališča, v katerem ima posameznik tesnejše stike (VwGH, 1113/63).

## 2.2 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Nemčiji

### 2.2.1 Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Nemčije (EStG in AO)

Po nemški nacionalni zakonodaji se davčna obveznost posameznika določa glede na njegov rezidentski status. Rezidentski status se določa na podlagi 1. člena zakona o dohodnini (Zvezni ur. l. ZRN, št. I S. 3366, v nadaljevanju EStG) ter 8. člena in 9. člena davčnega zakona (Zvezni Ur. l. ZRN, št. I S. 3866, v nadaljevanju AO). Posamezniki s statusom davčnega rezidenta po EStG so v Nemčiji obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, medtem ko so posamezniki, ki se po EStG uvrščajo med davčne nerezidente v Nemčiji, obdavčeni zgolj za dohodek z virom v Nemčiji (EStG, 2009).

Glede na 1. odstavek 1. člena »EStG« se med davčne rezidente Nemčije uvrščajo vse osebe, ki imajo po 1. odstavku 1. člena EStG znotraj območja Republike Nemčije locirano stalno ali običajno prebivališče. Poleg oseb, ki imajo v Nemčiji stalno ali običajno prebivališče, so po načelu svetovnega dohodka po 2. odstavku 1. člena EStG obdavčene tudi osebe, ki so v tujini zaposlene pri domači pravni osebi javnega prava in prejemajo plačo iz domačega javnega sklada (EStG, 2009).

Podrobneje določila stalnega in običajnega prebivališča določata 8. in 9. člen AO. V 8. členu so podrobneje določena določila stalnega prebivališča v Nemčiji. Podrobneje 8. člen AO opredeljuje, da se za stalno prebivališče šteje tisto prebivališče, kjer ima posameznik stanovanje na voljo pod pogoji, ki nakazujejo na to, da bo stanovanje obdržal in ga uporabljal (AO, 2002).

Deveti člen AO podrobneje opredeljuje določila za primer, ko ima posameznik običajno prebivališče v Nemčiji. Po 9. členu AO ima posameznik običajno prebivališče na tistem kraju, kjer se nahaja pod pogoji, ki nakazujejo na to, da posameznik na tem kraju oziroma področju ne bo ostal zgolj začasno. Deveti člen AO dodatno opredeljuje, da se za običajno prebivališče po zakonu AO šteje bivanje v Nemčiji, ki traja dlje od šestih mesecev (183 dni). Posledično ima posameznik po 9. členu AO običajno prebivališče v Nemčiji takrat, ko preseže obdobje bivanja šestih mesecev (oziroma 183 dni). Pri tem je treba izpostaviti, da obdobje trajanja bivanja ne prekinejo krajše prekinitve. Krajše prekinitve za namene določanja običajnega prebivališča so relevantne zgolj v primeru, da je bil posameznik v Nemčiji prisoten zgolj z namenom obiska, dopusta ali drugega zasebnega razloga in prisotnost v Nemčiji ni trajala dlje kot eno leto. V tem primeru se kljub izpolnjenem pogoju, da je posameznik v Nemčiji prebival daljše obdobje od šestih mesecev (oziroma 183 dni), po 9. členu AO še vedno šteje, da v Nemčiji nima običajnega prebivališča in se po 1. členu EStG uvršča med davčne nerezidente Nemčije (AO, 2002).



## 2.2.2 Sodna praksa in ključni pojmi

Z namenom boljšega razumevanja in pravilne opredelitve pogojev določanja stalnega in običajnega prebivališča za namene določanja davčnega rezidentstva v Nemčiji po EStG je treba ključna pojma stalnega in običajnega prebivališča podrobneje opredeliti. Kot že zgoraj omenjeno, se po 8. členu AO za stalno prebivališče šteje kraj, kjer ima posameznik stanovanje na voljo pod pogoji, ki nakazujejo na to, da bo stanovanje obdržal in ga uporabljal (AO, 2002). Prebivališče se kot stalno prebivališče posameznika obravnava takrat, ko se posameznik v določenih ponavljajočih se in rutinskih intervalih nahaja v tem prebivališču (Sodba Zveznega finančnega sodišča BFH, opr. št. I R 138/70, 26. 07. 1972). Sodišče v sodbi dodatno opredeljuje, da ima posameznik istočasno lahko na voljo več prebivališč in več stalnih prebivališč znotraj ali zunaj države. Tako se lahko pod stalno prebivališče uvrščajo tudi počitniške hiše in druga stanovanja, ki jih posameznik sicer uporablja z določenimi zamiki, vendar prebivališča uporablja redno in so mu stalno na voljo, pod pogojem, da je prebivališče, ki ga posameznik uporablja, primerno za prebivanje in za posameznika predstavlja prebivališče, ki ga lahko uporablja (Sodba Zveznega finančnega sodišča BFH, opr. št. VI 236/62 U, 24. 04. 1964). Pri opredelitvi primernosti prebivališča oziroma opredelitvi stanovanja, ki izpolnjuje kriterije, na podlagi katerih se lahko določa pogoj stalnega prebivališča, je torej pomemben tudi kriterij, da prebivališče predstavlja prostore, ki so namenjeni in primerni za bivanje (Sodba nemškega sodišča RFH, opr. št. V 218/36, 18. 02. 1937).

Pristojno sodišče je v sodbi VI 236/62 U in sodbi Zveznega finančnega sodišča BFH, opr. št. IV 29/64 U z dne 04. 06. 1964 pri presoji dveh stalnih prebivališč v Nemčiji odločilo, da je za namene opredelitve stalnega prebivališča potrebno, da se posameznik v prebivališču v obravnavanem davčnem letu nahaja določen čas. Torej velja, da mora biti prebivališče posamezniku stalno na voljo in da ga posameznik uporablja. Davčni organ tako odločitev stalnega prebivališča sprejema od primera do primera na podlagi objektivnih dokazil. Tako so na primer pri določanju stalnega prebivališča v Nemčiji možne tudi izjeme kot v sodbi IV 29/64 U. V sodbi posamezniku poleg že obstoječega stalnega prebivališča v Berlinu dodatno stalno prebivališče ni bilo dodeljeno, kljub temu da je bilo glede na dokazna gradiva mogoče sklepati, da je obravnavano stanovanje posamezniku stalno na voljo. Sodni organ je namreč v omenjeni sodbi na podlagi dejstev, da posameznik središča osebnih in ekonomskih interesov ni imel povezanega z obravnavanim prebivališčem in je prebivališče uporabljal zgolj zelo kratek čas v letu, odločil, da to ne zadošča za določitev dodatnega stalnega prebivališča v Nemčiji (BFH, IV 29/64 U).

Ne glede na povedano pa se prebivališče obravnava kot stalno prebivališče posameznika v primeru, ko posameznik zapusti svoje edino prebivališče v Nemčiji, ki ga je v obdobju, preden je zapustil prebivališče, stalno uporabljal in ga stalno uporablja tudi po svoji vrnitvi v Nemčijo ter mu je bilo v vmesnem času to prebivališče stalno na voljo (Sodba Zveznega finančnega sodišča BFH, opr. št. I R 69/96, 19. 03. 1997).

Podobna sodna praksa je razvidna tudi iz sodbe finančnega sodišča v Hessnu, opr. št. 3 K 1060/09 z dne 13. 12. 2010. V sodbi je pristojno sodišče stalno prebivališče za namene določanja davčnega rezidentstva po EStG v Nemčiji določalo za fizično osebo, ki je svoj poklic opravljala kot stevardesa. Omenjena oseba je s svojim možem sicer prebivala zunaj Nemčije v drugi evropski državi, vendar pa je zaradi morebitnih vmesnih časovnih intervalov med posameznimi leti, ko je oseba čakala na prihajajoči let, v kraju v bližini letališča najela stanovanje, v katerem je občasno bivala. Trajanje njenega bivanja se je nanašalo na približno tri dni na mesec. V sodbi je sodišče odločilo, da se ne glede na subjektivno mnenje osebe, ki se glasi, da je stanovanje uporabljala zgolj za namene prenočitve in kot nadomestilo prenočitvam v hotelu ter da stanovanja sama ni štela za stalno bivališče, prebivališče po 8. členu AO šteje za stalno prebivališče te osebe v Nemčiji. Sodišče je odločitev pojasnilo predvsem na podlagi izpolnjevanja bistvenih kriterijev določb 8. člena AO. Davčna zavezanica je namreč imela stanovanje stalno na voljo in ga je kljub določenim prekinitvam redno uporabljala. Pri tem dodatno pojasnjuje, da za odločitev v obravnavanem primeru subjektivno mnenje davčne zavezanke ni relevantno, temveč se odločitev sprejema zgolj na podlagi objektivnih dokazil. Dißars (b. d.) v komentarju sodbe poleg pojasnila sodišča dodatno poudarja, da davčni organ ne predpisuje roka trajanja, od kdaj naprej velja določeno prebivališče za stalno prebivališče, temveč so za sprejetje odločitve pomembni zgolj izpolnjeni kriteriji, ki so s strani davčnega organa presojeni od primera do primera. Avtor prav tako poudarja, da bi bila odločitev sodišča verjetno drugačna, če bi oseba namesto v stanovanju prebivala v hotelu (Dißars, b. d.).

Drugače je pristojno sodišče odločilo v sodbi finančnega sodišča v Hessnu, opr. št. 3 K 1062/09 z dne 13. 12. 2010 v kateri je pilot skupaj s tremi drugimi piloti poleg letališča najel stanovanje, v katerem je prebival v času, ko je čakal na let. Sodišče je v sodbi odločilo, da davčni zavezanec v Nemčiji ni imel stalnega prebivališča. Razlog za drugačno odločitev kot pri prvi sodbi v primeru stevardese je predvsem v izpolnjevanju kriterijev in preverjanju dokazil, iz katerih je bilo razvidno, da si je davčni zavezanec skupaj z ostalimi osebami delil stanovanje in je stanovanje posledično na podlagi priloženih dokazil in opravljenih izjav lahko uporabljal zgolj takrat, ko stanovanje ni bilo zasedeno že s strani drugih treh oseb. V primeru, da je bilo stanovanje že zasedeno, je pilot prebival v hotelu ali drugem prebivališču. Posledično davčni zavezanec prebivališča ni imel stalno na voljo in ga občasno ni mogel uporabljati, zaradi česar je pristojno sodišče odločilo, da davčni zavezanec v Nemčiji nima stalnega prebivališča (FG Hessen, 3 K 1062/09).

Pri določanju izpolnjevanja kriterija stalnega in običajnega prebivališča je poleg zgoraj opredeljenega treba izpostaviti še naslednje posebnosti. Po sodbi finančnega sodišča v Münchnu, opr. št. 1 K 3262/00 z dne 21. 08 2002 je pristojno sodišče odločilo, da se v primeru, ko posameznik prebiva v Nemčiji v t. i. Boardinghouse, to prebivališče ne šteje za stalno prebivališče v Nemčiji. Boardinghouse se navezuje na prebivanje posameznika v prebivališču, ki je podobno prebivanju v hotelu, le da posameznikovo prebivanje v tem primeru traja dlje časa. Sodišče je v sodbi opredelilo, da se v tem primeru prebivališče ne

obravna kot stalno prebivališče posameznika, ker se posameznik v Nemčiji nahaja zgolj občasno in pri tem ne razpolaga z istim stanovanjem ali ga ima vedno na razpolago. Ne glede na povedano pa bi se za posameznika v primeru preseganja obdobja šestih mesecev (oziroma 183 dni) prebivanja v Nemčiji po 2. odstavku 26. člena AO štelo, da ima običajno prebivališče v Nemčiji, ne glede na to, da prebiva v zgoraj omenjenem prebivališču (Deloitte GmbH, 2014).

V primeru, da posameznik v Nemčiji prebiva krajše obdobje od šestih mesecev (oziroma 183 dni), se po AO razume, da v Nemčiji nima stalnega ali običajnega prebivališča. Ključni kriterij pri določanju statusa prebivališča predstavlja tudi podatek, za kakšno obdobje je bilo bivanje predvideno. V primeru, da je bilo bivanje od začetka bivanja predvideno za daljše obdobje od šestih mesecev, se za davčnega zavezanca že od začetka bivanja upošteva, da ima v Nemčiji stalno ali običajno prebivališče. Slednje velja tudi v primeru, če potem kasneje zaradi spremembe okoliščin v Nemčiji posameznik prebiva krajše obdobje od šestih mesecev (npr. zaradi prekinitve pogodbe o zaposlitvi za nedoločeno obdobje). V primeru bivanja posameznika v Nemčiji zaradi opravljenih službenih poti se posameznik praviloma v Nemčiji nahaja krajše obdobje od šestih mesecev, zato posameznik v večini takšnih primerov v Nemčiji nima vzpostavljenega stalnega ali običajnega prebivališča. Ne glede na zgoraj navedeno pa se v primeru nahajanja v Nemčiji za daljše obdobje od šestih mesecev stalno prebivališče ali običajno prebivališče posameznika po 8. in 9. členu AO lahko nahaja v Nemčiji (Deloitte GmbH, 2014).

## **2.3 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Švici**

### **2.3.1 Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Švice (DBG, StHG in ZGB)**

V Švicarski konfederaciji (v nadaljevanju Švica) se rezidentstvo za davčne namene določa na podlagi izpolnjevanja kriterija stalnega prebivališča in davčnega rezidentstva. Osebe, ki imajo v Švici stalno prebivališče ali davčno rezidentstvo, so obdavčene po načelu svetovnega dohodka, medtem ko so osebe, ki v Švici nimajo stalnega prebivališča ali ne izpolnjujejo pogojev davčnega rezidentstva, obdavčene zgolj glede na dohodek, dosežen z virom v Švici (OECD, 2019b). Pogoji določanja stalnega prebivališča in davčnega rezidentstva v Švici so določeni v 3. členu zveznega zakona neposredne zvezne obdavčitve (SR., št. 642.11, v nadaljevanju DBG).

Tretji člen DBG določa, da se v Švici, kot že zgoraj omenjeno, davčni status posameznika določa na podlagi izpolnjevanja kriterija stalnega prebivališča ali z izpolnjevanjem pogojev davčnega rezidentstva v Švici. Po 3. členu DBG je stalno prebivališče obravnavano kot kraj, kjer oseba prebiva z namenom, da bo na tem kraju ostala in trajno prebivala. Oseba, ki torej v Švici živi z namenom trajnega prebivanja, vzpostavi stalno prebivališče v Švici. Stalno prebivališče se obravnava kot kraj, kjer ima oseba središče svojih osebnih interesov, kjer preživlja svoje nedelovne dni, kjer ima svojo družino in kjer se oseba vključuje v del

socialnega življenja kraja. Pri tem je treba poudariti, da v primeru, če posameznika na določen kraj veže zgolj kraj dela, to ne zadošča za izpolnitev kriterija in vzpostavitve stalnega prebivališča v Švici (OECD, 2019b).

Za boljše razumevanje in določanje stalnega prebivališča posameznika 23. člen civilnega zakonika (SR., št. 210, v nadaljevanju ZGB) dodatno opredeljuje, da se stalno prebivališče posameznika nahaja na kraju, kjer se posameznik nahaja z namenom trajnega bivanja. V primeru, da se posameznik na določenem kraju nahaja zaradi izobraževanja ali je bil nameščen v vzgojnih, poboljševalnih ali kazenskih ustanovah (zapor), ti kraji sami po sebi ne veljajo za stalno prebivališče posameznika (ZGB, 1907).

Prav tako kot kriterij stalnega prebivališča se davčno rezidentstvo v Švici določa na podlagi 3. člena DBG. Tretji člen DBG opredeljuje, da ima oseba davčno rezidentstvo v Švici, ko posameznik v Švici ne glede na vmesne prekinitve v obravnavanem davčnem letu (OECD, 2019b):

- prebiva vsaj 30 dni in pri tem opravlja pridobitno dejavnost,
- prebiva vsaj 90 dni in pri tem ne opravlja pridobitne dejavnosti.

V primeru, da oseba zgoraj naštetih kriterijev v Švici ne izpolnjuje, se po DBG uvršča med davčne nerezidente Švice in je posledično obdavčena zgolj od vira dohodka v Švici. Dodatno 3. člen DBG opredeljuje, da se oseba, ki ima stalno prebivališče v tujini in se v Švici zadržuje zgolj za namene izobraževanja ali zdravljenja, v Švici ne uvršča med davčne rezidente. Prav tako se uradniki ali osebe, ki so zaposlene pri družbi javnega prava in svoje delo opravljajo zunaj Švice ter so zaradi svojega dela v državi vira delno ali v celoti oproščene plačila davka, še vedno uvrščajo med davčne rezidente Švice (DBG, 1990).

Zaradi kantonske ureditve države in različnih določil neposredne obdavčitve posameznikov v posameznih kantonih so določila določanja davčnega rezidentstva za namene obdavčitve posameznikov v posameznih kantonih dodatno opredeljena v 3. členu zveznega zakona o usklajevanju neposrednih davkov kantonov in občin (SR., št. 642.14, v nadaljevanju StHG).

Tretji člen StHG opredeljuje, da so osebe zavezane za plačilo davka v posameznem kantonu, ko (StHG, 1990):

- ima posameznik stalno prebivališče v posameznem kantonu,
- se v določenem kantonu zadržujejo ne glede na vmesne prekinitve vsaj 30 dni in pri tem opravljajo pridobitno dejavnost,
- se v določenem kantonu zadržujejo ne glede na vmesne prekinitve vsaj 90 dni in pri tem ne opravljajo pridobitne dejavnosti.

Tretji člen StHG v nadaljevanju dodatno pojasnjuje, da se dohodki in premoženje zakonskih parov, ki pod zakonskimi in dejanskimi pogoji prebivajo skupaj, seštejejo in obravnavajo kot celota, ne glede na premoženjsko razmerje. Prav tako se dohodki in premoženje

vzdrževanih otrok združijo in se štejejo k premoženju osebe, ki ji je dodeljena skrbniška pravica za to osebo. Edina posebnost so dohodki iz dejavnosti ali nepremičninski dobički otrok, ki pa so obdavčeni posamezno. Ta določila veljajo tudi za registrirane partnerske skupnosti (StHG, 1990).

### 2.3.2 Sodna praksa in ključni pojmi

V sodbi sodišča kantona Zürich, opr. št. 1ST. 2009.52; 1DB.2009.24 z dne 13. 05. 2009 pristojno sodišče opredeljuje nastanek in pogoje za nastanek stalnega prebivališča. Sodišče v sodbi poudarja, da je za nastanek stalnega prebivališča v Švici potrebno, da se posameznik dejansko nahaja in prebiva v prebivališču. Za določitev stalnega prebivališča lastniško stanje prebivališča ni pomembno. Tako za presojo izpolnjevanja kriterija stalnega prebivališča ni pomembno, ali ima posameznik prebivališče, v katerem prebiva, dejansko v lasti, najemu ali podnajemu itd. Na stalno prebivališče prav tako ne vplivajo vmesne prekinitve dejanskega prebivanja v prebivališču. Obdobje, ki se šteje kot vmesna prekinitve in ne vpliva na spremembo davčnega statusa posameznika, praviloma traja manj kot dve leti. Sodišče v sodbi prav tako poudarja, da se kraj bivanja obravnava kot stalno prebivališče v tistem trenutku, ko posameznik s krajem, v katerem prebiva, naveže tesnejše vezi, ki nakazujejo na to, da bo posameznik daljše obdobje nadaljeval bivanje v tem kraju. Pri tem ni pomembno, da posameznik na določenem kraju želi prebivati celo življenje, temveč se kot pogoj za daljše obdobje šteje, ko posameznik na določenem kraju želi prebivati za nedoločen čas, tudi če bodo kasnejše spremembe pokazale drugače in bo posameznik svoje prvotno mišljenje spremenil. S to razlago sodišče poudarja, da prebivanje za daljše obdobje ne pomeni, da bo posameznik na določenem kraju prebival celo življenje, temveč da na določenem kraju ne bo prebival zgolj začasno. Tako se lahko prebivališče posameznika šteje za stalno prebivališče tudi takrat, ko je sprememba, ki bo v prihodnosti kriterij stalnega prebivališča prekinila, znana že ob začetku prebivanja. Pomembno je zgolj, da točen datum te spremembe oziroma prekinitve, ko bodo prekinjeni pogoji stalnega prebivališča, ni določen vnaprej. Dejstvo, ali je posameznik z določenim krajem vzpostavil tesnejše vezi oziroma središče osebnih interesov, davčni organ presoja na podlagi objektivnih dokazil. Pri preverjanju dokazil sta pomembna predvsem civilno in družinsko stanje posameznika (Sodišče kantona Zürich, 1 ST.2009.52; 1 DB.2009.24).

V drugi sodbi sodišče dodatno pojasnjuje, da je v primeru, ko se posameznik nahaja v dveh različnih krajih, treba preveriti, na kateri kraj posameznika vežejo tesnejši stiki. V primeru, ko se posameznik nahaja v delovnem razmerju, je to večinoma kraj, v katerem posameznik za daljše in nedoločeno obdobje prebiva in opravlja delo. Tako se za posameznika, ki svoje delo opravlja v sklopu delovnega razmerja in se na v kraj mora redno vračati, običajno meni, da ima posameznik stalno prebivališče v kraju, kjer opravlja delo. Vsekakor pa je tudi v takem primeru treba presoditi dejanske okoliščine (Sodba sodišča kantona Zürich, opr. št. 2 ST.2010.3; 2 DB.2010.1, 16. 04. 2010). V primeru spremembe stalnega prebivališča davčni organ poudarja, da se stalno prebivališče posameznika iz enega kraja v drug kraj spremeni v

trenutku, ko posameznik prične svoje bivanje v drugem kraju z namenom, da bo v tem drugem kraju prebival dlje časa. Poleg spremembe prebivališča je za spremembo in določitev novega stalnega prebivališča pomembno tudi, da posameznik poleg prebivališča v svoje novo prebivališče prenese tudi središče osebnih interesov. Iz slednjega bo namreč tudi pri presoji novega stalnega prebivališča za davčni organ na podlagi objektivnih okoliščin razvidno, da je bila namera spremembe stalnega prebivališča s strani posameznika dejansko uresničena (Sodba sodišča kantona Basel, opr. št. 530 17 49, 03. 11. 2017).

Pri presoji stalnega prebivališča zakonskega para se običajno predpostavlja, da se njuno stalno prebivališče nahaja v kraju, kjer čez teden prebivata ali delata, tudi če v času vikendov prebivata v drugem kraju, do katerega imata prav tako vzpostavljene osebne vezi. Kot primer lahko predpostavimo zakonca, ki skozi teden prebivata v stanovanju v Baslu, kjer tudi opravljata svoje delo. Redno se zakonca v času vikenda odpravita v kraj zunaj Basla, in sicer v Binningen, kjer imata dodatno stanovanje, svoj krog prijateljev in tam čez vikend tudi prebivata. Za namene določanja stalnega prebivališča bi bilo stalno prebivališče zakoncev stanovanje, v katerem prebivata čez teden in kjer tudi opravljata svoje delo, to je stanovanje v Baslu. Drugače pa velja v primeru, ko bi zakonca med tednom prebivala na ločenih krajih in bi se videvala zgolj med vikendom. Primer: posameznik čez teden stanuje v Baslu in svoje delo opravlja v Baslu. Med vikendom se posameznik vrača v Binningen k svoji soprogi in svojim otrokom, s katerimi prebiva v družinski hiši. Po davčno-finančni sodni praksi se namreč kot stalno prebivališče posameznika tudi ob neredni tedenski vrnitvi (zaradi službenih obveznosti) šteje kraj, kjer prebiva njegova družina. V predpostavljenem primeru bi bil to Binningen. Za izpolnjevanje tega kriterija je dovolj, da posameznik svoj prosti čas preživi z družino (Kanton Basel-Landschaft, 2016).

## **2.4 Določanje davčnega statusa fizičnih oseb v Združenem kraljestvu**

### **2.4.1 Opredelitev rezidentstva po nacionalni zakonodaji Združenega kraljestva (The Finance Act 2013)**

V Združenem kraljestvu se je davčno rezidentstvo posameznikov v obdobju pred letom 2013 določalo na podlagi vzpostavljene sodne prakse in smernic, ki jih je objavil vladni oddelek Združenega kraljestva za področje davkov, državnih podpor in administracije (Her Majesty's Revenue and Customs). Od 6. 4. 2013 dalje pa se je z zakonom o financah (The Finance Act 2013, v nadaljevanju FA) zgoraj omenjena praksa spremenila in vzpostavil se je nov sistem preverjanja davčnega rezidentstva posameznikov z vpeljavo obveznega opravljanja testa davčnega rezidentstva, ki je kot 45. priloga priložen zakonu FA (Conder & Vos, 2020).

Test davčnega rezidentstva je sestavljen iz treh delov (Conder & Vos, 2020):

- prvi del testov (automatic overseas tests) se nanaša na preverjanje samodejnih čezmorskih testov, pri katerem se posameznik ob izpolnjevanju kriterijev zgolj enega izmed testov uvršča med davčne nerezidente Združenega kraljestva;
- drugi del testov (automatic UK tests) se nanaša na preverjanje statusa rezidentstva, pri katerem se posameznik ob izpolnjevanju kriterijev zgolj enega od sklopa testov uvršča med davčne rezidente Združenega kraljestva;
- tretji sklop testov (sufficient ties test) je sestavljen iz vprašalnikov, s katerimi davčni organ preverja, ali posameznika z Združenim kraljestvom povezujejo še kakšne preostale vezi, zaradi katerih bi se posameznik uvrščal med davčne rezidente v Združenem kraljestvu. Ta sklop testov se nanaša predvsem na posameznike, ki se po opravljenem prvem sklopu testov (automatic overseas tests) in drugem sklopu testov (automatic UK tests) neposredno ne uvrščajo med davčne rezidente ali davčne nerezidente Združenega kraljestva.

Zgoraj omenjeni sklopi testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu so neposredno povezani z dnevi prebivanja posameznika v Združenem kraljestvu. Posameznik, ki v Združenem kraljestvu preživi več kot 183 dni, se tako v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne rezidente in mu ni treba dodatno opravljati nobenega od zgoraj navedenih testov. V primeru, da statusa davčnega rezidentstva posameznika ni mogoče določiti na podlagi kriterija 183 dni, pa je za namene določanja davčnega statusa treba uporabiti zgoraj navedene sklope testov. Posameznik se v Združenem kraljestvu uvršča med davčne rezidente v primeru, ko ne izpolnjuje nobenega izmed testov, navedenih v prvem sklopu testov (automatic overseas tests), in izpolnjuje vsaj enega izmed testov, ki se uvrščajo med drugi ali tretji sklop testov (automatic UK tests ali sufficient ties test) (Experts for Expats Ltd, 2020).

Status davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu se določa po naslednjih zastavljenih korakih (podrobnejši prikaz postopka je prikazan v prilogi):

- **Korak 1:** V primeru, da je posameznik prebival v Združenem kraljestvu več kot 183 dni, se v Združenem kraljestvu uvršča med davčne rezidente. V primeru, da je posameznik v Združenem kraljestvu v obravnavanem davčnem letu prebival manj kot 183, je določanje statusa davčnega rezidentstva treba nadaljevati v koraku 2 (HM Revenue & Customs, 2020).
- **Korak 2:** V primeru, da posameznik izpolnjuje enega izmed testov iz prvega sklopa testov (overseas tests), se v Združenem kraljestvu uvršča med davčne nerezidente. V primeru, da posameznik ne izpolnjuje nobenega izmed testov, navedenih v prvem sklopu testov, posameznik postopek določanja statusa davčnega rezidentstva nadaljuje v koraku 3 (HM Revenue & Customs, 2020).
- **Korak 3:** V primeru, da posameznik izpolnjuje enega izmed testov drugega in tretjega sklopa testov (automatic UK tests ali sufficient ties test), se v Združenem kraljestvu uvršča med davčne rezidente. V primeru, da posameznik ne izpolnjuje nobenega od

testov, navedenih v drugem in tretjem sklopu, se v Združenem kraljestvu uvršča med davčne nerezidente (HM Revenue & Customs, 2020).

#### 2.4.2 Prvi sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (automatic overseas tests)

Prvi sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu je sestavljen iz treh testov.

Prvi test se nanaša na preverjanje izpolnjevanja pogojev prebivanja posameznika, ki se je v preteklih letih uvrščal med davčne rezidente Združenega kraljestva. Posameznik, ki se je v preteklih davčnih letih uvrščal med davčne rezidente Združenega kraljestva in je v obravnavanem davčnem letu prebival manj kot 16 dni v Združenem kraljestvu, se v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne nerezidente v Združenem kraljestvu (HM Revenue & Customs, 2020).

Drugi test prvega sklopa testov se nanaša na prebivanje posameznika v Združenem kraljestvu v obravnavanem davčnem letu, ki se v preteklih treh davčnih letih ni uvrščal med davčne rezidente v Združenem kraljestvu. Tako se posameznik, ki se v preteklih treh letih ni uvrščal med davčne rezidente v Združenem kraljestvu in je v obravnavanem davčnem letu v Združenem kraljestvu prebival manj kot 46 dni, v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne nerezidente Združenega kraljestva (HM Revenue & Customs, 2020).

Tretji test prvega sklopa testov se nanaša na (HM Revenue & Customs, 2020):

- posameznike, ki so zunaj območja Združenega kraljestva zaposleni za polni delovni čas;
- posameznike, ki v Združenem kraljestvu v obravnavanem davčnem letu prebivajo manj kot 91 dni; in
- posameznike, pri katerih število dni, v katerih v Združenem kraljestvu opravljajo delo (več kot tri ure dnevno), ne presega 31 dni, ob predpostavki, da v obravnavanem davčnem letu ni nastala nobena daljša prekinitev od dela zunaj območja Združenega kraljestva.

Med daljše prekinitve od dela zunaj Združenega kraljestva se šteje obdobje, ki je daljše od 31 dni v obravnavanem davčnem letu, v katerem posameznik v nobenem od omenjenih dni (HM Revenue & Customs, 2020):

- dela zunaj območja Združenega kraljestva ni opravljal več kot tri ure dnevno,
- bi delo opravljal, vendar je bil na letnem dopustu, v bolniški ali na porodniškem dopustu.

Ob izpolnjevanju vseh zgoraj navedenih pogojev se posameznik po tretjem testu prvega sklopa testov uvršča med davčne nerezidente v Združenem kraljestvu (HM Revenue &



Customs, 2020).

#### 2.4.3 Drugi sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (automatic UK test)

Drugi sklop testov (automatic UK test) je sestavljen iz treh testov, na podlagi katerih se določa, ali se posameznik uvršča med davčne rezidente v Združenem kraljestvu. Če posameznik izpolnjuje vsaj enega od treh testov, se posameznik v obravnavanem davčnem letu v Združenem kraljestvu uvršča med davčne rezidente.

Prvi test drugega sklopa testov se navezuje na vprašanje prebivanja v Združenem kraljestvu, in sicer se posameznik v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne rezidente Združenega kraljestva v primeru, da v obravnavanem davčnem letu preživi v Združenem kraljestvu več kot 183 dni (HM Revenue & Customs, 2020).

V drugem testu drugega sklopa testov se posameznik uvršča med davčne rezidente Združenega kraljestva v primeru, ko ima ali je imel svoj dom v obdobju celotnega obravnavanega leta ali zgolj del obravnavanega leta v Združenem kraljestvu in so bili pri tem izpolnjeni še naslednji pogoji (HM Revenue & Customs, 2020):

- posameznik je imel v Združenem kraljestvu svoj dom v obravnavanem davčnem letu neprekinjeno vsaj 91 dni skupaj;
- vsaj 30 od zgoraj omenjenih 91 dni se navezuje na obdobje, ko je posameznik v Združenem kraljestvu imel dom in je bil v tem domu prisoten vsaj 30 dni v obravnavanem davčnem letu;
- v tem obdobju posameznik ni imel doma zunaj Združenega kraljestva oziroma je v domu zunaj Združenega kraljestva prebival manj kot 30 dni v obravnavanem davčnem letu.

Po tretjem testu drugega sklopa testov za določanje davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu, se posameznik uvršča med davčne rezidente v Združenem kraljestvu v primeru, če izpolnjuje vse od spodaj navedenih pogojev (HM Revenue & Customs, 2020):

- v Združenem kraljestvu delo opravlja za polni delovni čas v obdobju 365 dni, ki se uvrščajo v obravnavano davčno leto;
- 75 % celotnega števila dni v obravnavanem 365-dnevnem obdobju, ko posameznik dnevno opravlja delo (ki se nanaša na dnevno delo, daljše od treh ur dnevno), opravlja delo, daljše od treh ur dnevno, v Združenem kraljestvu;
- se vsaj en dan, v katerem posameznik opravlja svoje delo (več kot tri ure dnevno) v Združenem kraljestvu, uvršča v obravnavano obdobje 365 dni in v obdobje obravnavanega davčnega leta.

#### 2.4.4 Tretji sklop testov določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu (sufficient ties test)

Tretji sklop testov se navezuje na preverjanje posameznikovih rezidenčnih vezi z Združenim kraljestvom. Ta sklop testov se uporablja predvsem v primeru, ko posameznik po opravljenem prvem sklopu testov in po opravljenem drugim sklopu testov ne izpolnjuje nobenega izmed kriterijev, navedenih v testih, in se posledično njegov davčni status v obravnavanem davčnem letu še ne more določiti. Pri določanju davčnega rezidentstva po tretjem sklopu testov je pomembna predvsem predpostavka, ali se je posameznik v preteklih treh letih že uvrščal med davčne rezidente v Združenem kraljestvu v povezavi z dnevi, ki jih je posameznik v obravnavanem davčnem letu preživel v Združenem kraljestvu. Glede na dejstvo, ali je bil posameznik v preteklih treh letih v Združenem kraljestvu obravnavan kot davčni rezident v Združenem kraljestvu, je v povezavi z dnevi prebivanja v Združenem kraljestvu v obravnavanem davčnem letu odvisno, koliko vezi mora imeti posameznik vzpostavljenih z Združenim kraljestvom, da je v obravnavanem davčnem letu obravnavan kot davčni rezident Združenega kraljestva (Experts for Expats Ltd, 2020).

Ob preverjanju rezidenčnih vezi mora posameznik preveriti obstoj spodaj navedenih rezidenčnih vezi (Experts for Expats Ltd, 2020):

- družinske vezi kot na primer zakonec ali vzdrževani družinski član, ki prebiva v Združenem kraljestvu;
- vezi, povezane s prebivališčem posameznika v Združenem kraljestvu. Preverja se, ali ima posameznik v Združenem kraljestvu na voljo prebivališče za neprekinjeno obdobje 91 dni;
- delovne vezi. Preverja se, ali je posameznik v obravnavanem davčnem letu v Združenem kraljestvu delal vsaj 40 dni po več kot tri ure dnevno;
- vezi prebivanja. Preverja se, ali je posameznik več kot 90 dni preživel v Združenem kraljestvu v vsaj enem od zadnjih dveh davčnih let;
- državne vezi. Preverja se, ali je posameznik v Združenem kraljestvu prebival več dni kot v kateri koli drugi državi v obravnavanem davčnem letu.

### **3 KONVENCIJA O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA (KIDO)**

V prvem in drugem poglavju magistrske naloge so bili predstavljeni pogoji, pod katerimi se po nacionalni zakonodaji izbranih držav Slovenije, Avstrije, Nemčije, Švice in Združenega kraljestva določa davčno rezidentski status fizičnih oseb. V primeru, ko se posameznik v dveh ali več državah po njihovi nacionalni zakonodaji uvršča med njihove davčne rezidente, so bile za namene odprave dvojne obdavčitve med posameznimi državami sklenjeni sporazumi oziroma KIDO. Na podlagi sklenjenih sporazumov med posameznimi državami lahko posameznik v primeru, da se po nacionalni zakonodaji dveh držav uvršča med njune

davčne rezidente, uveljavlja ugodnosti, določene po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčenja, s katerim se zniža, oprosti ali vrne znesek plačanega davka (Ministrstvo za finance RS, 2019).

V Sloveniji lahko posameznik prednosti ugodnejše davčne obravnave v primeru dohodkov, doseženih v tujini, uveljavlja z vložitvijo izpolnjene napovedi za odmero (akontacije) dohodnine in v obrazcih napovedi za odmero dohodnine od kapitala in od oddajanja premoženja v najem. Kadar ima posameznik davčno rezidentstvo v Sloveniji in v drugi državi, s katero ima Slovenija sklenjen mednarodni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja in se posameznik za namene uporabe KIDO šteje za davčnega rezidenta druge države, lahko v primeru, da se njegov vir dohodka ne nahaja v Sloveniji, uveljavlja ugodnosti iz mednarodne pogodbe pred izplačilom dohodka prek zahtevka KIDO za oprostitev oziroma zmanjšanje plačila davka na podlagi 260. člena ZDavP-2 ali po izplačilu dohodka z izpolnitvijo zahtevka KIDO za vračilo davka po izplačilu dohodka na podlagi 262. člena ZDavP-2. Davčni zavezanec mora v obeh primerih pri izpolnitvi napovedi ali pri izpolnitvi zahtevka KIDO poleg izpolnjene napovedi ali zahtevka priložiti še ustrezna dokazila o rezidentstvu v državi vira dohodka, s katero ima Slovenija sklenjen mednarodni sporazum, in določbo iz mednarodne pogodbe, na podlagi katere se posameznik sklicuje na obdavčitev določene vrste dohodka (Ministrstvo za finance RS, 2019).

### **3.1 Opredelitev rezidentstva za namene KIDO**

Za namene pravilne uporabe KIDO in določanja, katera država ima pravico do obdavčitve predmetnega dohodka, je v predhodni fazi treba določiti rezidentski status posameznika za namene uporabe KIDO. Za namene določanja rezidentskega statusa po KIDO je po mnenju avtorja ključna pravilna uporaba določanja rezidentskega statusa za namene KIDO, pri čemer so ključna predvsem naslednja področja (Pate, 2014):

- osebna veljavnost KIDO,
- opredelitev davkov, na katere se KIDO navezuje,
- alokacijska pravila in
- metode za izogibanje dvojni obdavčitvi.

Podrobnejša opredelitev osebne veljavnosti KIDO je opredeljena v 1. členu veljavnega sporazuma KIDO. Ta člen opredeljuje, da se KIDO uporablja za osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav, med katerima je sklenjen veljavni sporazum. Iz slednjega se lahko povzame, da posameznik, ki se po nacionalni zakonodaji dveh držav pogodbenic ne uvršča med davčne rezidente v nobeni od držav pogodbenic, ne more uveljavljati ugodnosti iz veljavnega sporazuma KIDO, sklenjenega med tema dvema državama pogodbenicama (Pate, 2014).

Rezidentski status za namene KIDO dodatno določa 1. odstavek 4. člena KIDO, ki opredeljuje, da se za namene uporabe KIDO med davčne rezidente držav pogodbenic uvrščajo posamezniki, ki imajo na podlagi nacionalne zakonodaje države pogodbenice

dolžnost plačevati davke v državi pogodbenici zaradi svojega stalnega prebivališča, prebivališča, sedeža uprave, kraja registracije ali katerega koli drugega podobnega merila, in vključuje tudi državo ali drugo politično enoto ali lokalno oblast. Dodatno 1. odstavek 4. člena KIDO pojasnjuje, da izraz rezident pogodbene države ne vključuje oseb, ki so dolžne plačevati davek v državi iz naslova vira dohodkov v tej državi ali premoženja v tej državi. Iz omenjenega odstavka je razvidno, da rezidentski status za namene KIDO ne posega v določanje rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji držav pogodbenic, temveč imajo države še vedno samostojno izbiro pri določanju in opredelitvi rezidentskega statusa po njihovi nacionalni zakonodaji. Posameznik je tako lahko rezident dveh ali več držav hkrati (Pate, 2014).

### 3.2 Vsebina KIDO in metode za odpravo dvojnega obdavčevanja

**Vsebina KIDO.** Struktura mednarodnih pogodb, sklenjenih med različnimi državami članicami, po večini povezuje veliko podobnosti. Pogodbe so večinoma sestavljene iz naslednjih delov (Lang, 2014):

- del, ki določa osebe, za katere veljajo pogodbe (osebna veljavnost),
- del, ki določa obseg davkov, na katere se pogodba navezuje, in
- del, ki se navezuje na porazdelitev pravice do obdavčitve glede na osebo in vrsto davka, določenih po prelomnih pravilih predmetne pogodbe.

Načini preprečevanja dvojne obdavčitve so večinoma določeni v posebnem delu pogodbe, v katerem so navedene metode za izogibanje dvojni obdavčitvi (Lang, 2014).

V primeru, da so mednarodne pogodbe o izogibanju dvojne obdavčitve sklenjene na podlagi modela OECD, je sestava mednarodne pogodbe naslednja (Lang, 2014):

- 1., 3. in 4. člen KIDO se navezujejo na osebno veljavnost KIDO in določajo, za katere osebe se KIDO uporablja in splošne definicije posameznih terminov;
- 2. člen KIDO se navezuje na vsebinsko področje uporabe in zajema vrsto vseh davkov, za katere se KIDO uporablja;
- 5. člen KIDO opredeljuje stalno poslovno enoto;
- v členih KIDO od 6. do 21. (z izjemo 9. člena, ki opredeljuje združena podjetja) je navedena uporaba določenih alokacijskih pravil v povezavi z obdavčitvijo posamezne vrste dohodka;
- 22. člen KIDO se nanaša na uporabo določenih alokacijskih pravil v povezavi z obdavčitvijo kapitala;
- 23. člen KIDO zajema opis metod za izogibanje dvojni obdavčitvi med posameznimi državami pogodbenicami;
- členi KIDO od 24. do 31. so sestavljeni iz posebnih določb, kot so odprava dvojnega obdavčevanja, enako obravnavanje, postopek skupnega dogovora, izmenjava informacij,

diplomatski predstavniki in konzularni uslužbenci, začetek veljavnosti in prenehanje veljavnosti.

**Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.** Za namene odprave dvojne obdavčitve se uporabljajo vnaprej dogovorjene metode med državami pogodbenicami, ki so navedene v 23. členu KIDO. Metode, določene v KIDO, se osredotočajo predvsem na oprostitev davka od dohodka, ki je že bil obdavčen v državi vira, in na priznanje dobropisa za davke, ki so že bili plačani v državi vira. Glavni metodi, ki se uporabljata za odpravo dvojne obdavčitve, sta (Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1, 2006):

- metoda izvzetja (oprostitve) in
- metoda odbitka (dobropis, kredit).

Bistvena razlika med navedenima metodama je, da se metoda izvzetja uporablja na ravni dohodka, metoda odbitka pa na ravni davka. Po metodi izvzetja se dohodek ali premoženje, ki se po določbah mednarodne pogodbe lahko obdavči zgolj v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva (Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1, 2006).

Metoda izvzetja se naprej deli na dve podmetodi, in sicer na (Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1, 2006):

- metodo polnega izvzetja, pri kateri se dohodek, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči zgolj v državi vira, ne vključuje pri določanju davka od dohodka drugega premoženja v državi rezidentstva, in to ne glede na to, ali država vira dohodek obdavči ali ne;
- metodo izvzetja s progresijo, pri kateri se dohodek, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči zgolj v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva, vendar pa ima država rezidentstva pravico ta dohodek upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

Zgoraj omenjeno metodo izvzetja s progresijo Slovenija uporablja po veljavnem sporazumu KIDO s Švedsko (Ministrstvo za finance RS, 2018a).

Pri metodi odbitka država rezidentstva posamezniku obračuna davek od skupnega dohodka, ki ga je zavezanec dosegel. V skupni dohodek so vključeni tudi dohodki z virom v drugi državi, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v tej drugi državi. Pri tem je treba poudariti, da se v seštevku skupnega dohodka ne vključujejo dohodki, ki se po mednarodni pogodbi izrecno lahko obdavčijo zgolj v tej drugi državi. Znesek davka se zmanjša za davek, ki ga je posameznik plačal v drugi državi (Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1, 2006).

Metoda odbitka se naprej deli na dve podmetodi, in sicer na (Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1, 2006):

- metodo polnega odbitka, pri kateri država rezidentstva upošteva celoten znesek davka, ki ga je posameznik plačal v drugi državi vira;
- metodo navadnega odbitka, pri kateri država rezidentstva posamezniku pri odmeri davka odšteje zgolj davek, ki ga je posameznik plačal v drugi državi vira dohodka, vendar zgolj do zneska, ki bi ga država rezidentstva sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

Zgoraj omenjeno metodo navadnega odbitka Slovenija uporablja po veljavnem sporazumu KIDO z državami: Albanijo, Armenijo, Avstrijo, Azerbajdžanom, Belgijo, Belorusijo, Bosno in Hercegovino, Bolgarijo, Ciprom, Češko, Dansko, Estonijo, Finsko, Francijo, Grčijo, Gruzijo, Hrvaško, Indijo, Iranom, Irsko, Italijo, Islandijo, Izraelom, Japonsko, Kanado, Katarjem, Kazahstanom, Kitajsko, Kosovom, Kuvajtom, Latvijo, Litvo, Luksemburgom, Madžarsko, Makedonijo, Malto, Moldavijo, Nemčijo, Nizozemsko, Norveško, Otokom Man, Poljsko, Portugalsko, Republiko Korejo, Romunijo, Rusko federacijo, Singapurjem, Slovaško, Španijo, Srbijo / Črno goro, Švedsko, Švico, Tajsko, Turčijo, Ukrajino, Uzbekistanom, Veliko Britanijo in Severno Irsko, Združenimi arabskimi emirati in Združenimi državami Amerike (Ministrstvo za finance RS, 2018a). Metode popolnega odbitka Slovenija trenutno ne uporablja z nobeno državo, s katero ima sklenjen veljavni sporazum KIDO (Ministrstvo za finance RS, 2020).

### **3.3 Prelomna pravila za določanje rezidentskega statusa po KIDO**

Za namene določanja **rezidentskega statusa** med državami pogodbenicami so bila postavljena t. i. **prelomna pravila**. Prelomna pravila določajo, v kateri državi pogodbenici se posameznik uvršča med davčne rezidente za namene KIDO. Slednja so podrobneje določena v 2. odstavku 4. člena KIDO in opredeljujejo, da (OECD, 2003):

- A: Za namene določanja rezidentskega statusa v državi pogodbenici se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, v kateri ima stalno prebivališče. V primeru, da ima posameznik stalno prebivališče v obeh državah pogodbenicah, se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, v kateri ima tesnejše osebne in ekonomske interese.
- B: V primeru, ko ni mogoče določiti, v kateri državi ima posameznik tesnejše ekonomske in osebne interese, in ko posameznik v nobeni od držav pogodbenic nima stalnega prebivališča, se rezidentski status določa na podlagi običajnega prebivališča. Posameznik se tako uvršča med rezidente tiste države pogodbenice, v kateri ima običajno prebivališče.
- C: V primeru, ko ima posameznik običajno prebivališče v obeh državah ali v nobeni od držav pogodbenic, se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, katere državljan je.

- D: V primeru, da je posameznik državljan obeh ali nobene od držav pogodbenic, se rezidentski status posameznika določa na podlagi skupnega dogovora med državama pogodbenicama.

Drugi odstavek 4. člena KIDO opredeljuje pogoje določanja rezidentskega statusa za posameznike, ki se po nacionalni zakonodaji dveh držav pogodbenic uvrščajo med njune davčne rezidente v obeh državah. Za namene rešitve problema dvojne obdavčitve morajo biti vzpostavljena posebna pravila, ki so med državami pogodbenicami postavljena tako, da je ob uporabi pravil naveza posameznika do določene države pogodbenice močnejša kot naveza do druge države pogodbenice ter da istočasno obstoječa prevladujoča naveza do določene države pogodbenice odraža naravno in pravilno razporeditev, iz katere gre sklepati, da se obdavčitev dohodka obdavči zgolj v državi, v kateri je naveza posameznika prevladujoča. Dejstva, na podlagi katerih se bodo posebna pravila določanja davčnega rezidentstva uporabljala, so tista, ki bodo prisotna v obdobju, ko bo rezidentski status posameznika povezan z njegovo davčno obveznostjo. To obdobje je lahko tudi krajše od enega leta (OECD, 2010).

Kot primer OECD navaja posameznika, ki se od 1. januarja do 31. marca uvršča med davčne rezidente države A. Posameznik se nato preseli v državo B, v kateri se zadržuje dlje kot 183 dni in se posledično v obravnavanem davčnem letu v državi B uvršča med davčne rezidente. Po uporabi posebnih pravil (t. i. prelomnih pravil) se posameznik v obdobju od 1. januarja do 31. marca uvršča med davčne rezidente v državi A. Posledično bi morali obe državi, država A in država B, obravnavati posameznika kot davčnega rezidenta v državi A od obdobja od 1. januarja do 31. marca in v obdobju od 1. aprila do 31. decembra kot davčnega rezidenta v državi B (OECD, 2010).

Za namene določanja **pravic do obdavčitve**, ko se posameznik po nacionalni zakonodaji dveh držav pogodbenic uvršča med davčne rezidente v obeh državah, so bila postavljena **alokacijska pravila**. Na podlagi alokacijskih pravil se določi, katera država ima posebno pravico do obdavčitve dohodka po veljavnem sporazumu KIDO (OECD, 2003).

### 3.3.1 Stalno prebivališče

Prvi kriterij (zgoraj navedena točka A), po katerem se določa rezidentski status za posameznike, ki se po nacionalni zakonodaji dveh držav pogodbenic uvrščajo med davčne rezidente v obeh državah, pravi, da se za namene določanja rezidentskega statusa v državi pogodbenici posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, v kateri ima stalno prebivališče (OECD, 2003).

Prvo prelomno pravilo daje torej v primeru konflikta obdavčitve med državama pogodbenicama prednost obdavčitve tisti državi, v kateri ima posameznik na voljo stalno prebivališče. Pri tem je pomembno podrobneje razložiti pomen stalnosti prebivališča. Po komentarju KIDO se kot stalno prebivališče šteje kraj, kjer ima posameznik na voljo

prebivališče. Eden izmed pomembnejših kriterijev določanja stalnega prebivališča predpostavlja, da je prebivališče posamezniku stalno na voljo, in sicer za namene stalnega prebivanja. Torej mora biti prebivališče tudi vzdrževano in urejeno pod takšnimi pogoji, ki nakazujejo na to, da se bo posameznik v tem prebivališču nahajal daljši čas. Ob podrobnejšem pregledu pomena stalnosti je treba za pravilno razumevanja uporabe konvencije podrobneje obrazložiti tudi pomen prebivališča. Kot prebivališče se za namene konvencije šteje kakršna koli oblika prebivališča (kot so hiša ali stanovanje), prav tako za namene določanja prebivališča ni pomembno lastniško razmerje, ki ga ima posameznik do prebivališča (npr. stanovanje v lasti posameznika ali najemniško stanovanje itd.). Za namene določanja stalnega prebivališča je pomembno, da je prebivališče posamezniku stalno na voljo in ne zgolj začasno za namene prebivanja za kratko obdobje (kot so prebivališča za zasebna ali poslovna potovanja, izobraževalna potovanja itd.) (OECD, 2010).

Povzeto po avtorju Maistu (2010) so pri določanju stalnega prebivališča ključni trije kriteriji: da gre za prebivališče, da je to prebivališče stalno ter da je na voljo posamezniku. Avtor v svoji knjigi dodatno poudarja, da je v primeru, ko se posameznik preseli v drugo državo in ima v prvotni državi v lasti nepremičnino, pomembno, da posameznik v času svoje odsotnosti stanovanje oddaja v najem tretjim osebam, in sicer po tržnih cenah. Posameznik, ki namreč svojo nepremičnino v času odsotnosti iz države oddaja v najem družinskim članom ali bližnjim osebam, se pogosto znajde pod podrobnejšim drobnogledom davčnega organa. Slednji tovrstna najemniška razmerja nadzorujejo predvsem zaradi domneve, da ima posameznik, ki svojo nepremičnino oddaja sorodniku v najem, v večini primerov stanovanje še vedno na razpolago. Kot že zgoraj navedeno, je ključno za izpolnjevanje kriterija stalnega prebivališča, da je stanovanje posamezniku stalno na voljo. Zaradi tega je torej pomembno, da se posameznik tudi takrat, ko oddaja nepremičnino v najem tretjim osebam, znotraj davčnega leta v prebivališče ne vrača in ga ne uporablja. Avtor povzema, da bodo posamezniki, katerim nepremičnine ne uspe oddati v najem v času odsotnosti iz države tretjim osebam, v veliki verjetnosti imeli večje težave pri dokazovanju, da jim stalno prebivališče ni več na razpolago, kot posamezniki, katerim stalno prebivališče v primarni državi ne bo na razpolago. Posameznik, ki se bo torej pripravil od svojega stalnega prebivališča v primarni državi, se bo najverjetneje uvrščal tudi med davčne nerezidente v tej državi (Maisto, 2010).

### 3.3.2 Središče osebnih in ekonomskih interesov

Prvo prelomno pravilo, navedeno v 2. odstavku 4. člena KIDO, v nadaljevanju pravi, da se posameznik v primeru, ko v nobeni državi nima stalnega prebivališča, uvršča med rezidente v tisti državi pogodbenici, s katero ima tesnejše ekonomske in osebne stike (OECD, 2003).

Komentar konvencije, objavljen s strani OECD, v nadaljevanju podrobneje opisuje kriterije, ki so pomembni pri določanju središča osebnih in ekonomskih vezi posameznika v državi pogodbenici. Med pomembnejše vezi, ki se preverjajo pri posamezniku, sodijo



posameznikove socialne, poklicne, politične, kulturne in druge dejavnosti, ki posameznika povezujejo z državo pogodbenico. Kot pomembna vez posameznika se šteje tudi kraj, kjer posameznik opravlja svoje delo, in kraj, iz katerega upravlja s svojim premoženjem. Pri tem je treba poudariti, da je pri določanju izpolnjevanja kriterija treba obravnavati vse obstoječe vezi kot celoto. Vsekakor pa so pod posebnim drobnogledom tudi osebna dejanja posameznika. Primer: posameznik se preseli iz države A v državo B in ima v državi B novo prebivališče, istočasno pa v državi A obdrži svoje prejšnje prebivališče. Ob podrobnejši analizi države A je bilo ugotovljeno, da se prvotno prebivališče v državi A nahaja v kraju, kjer je posameznik odraščal, ima svojo družino, premoženje in še druge elemente, ki posameznika vežejo na državo A. Davčni organ bi na podlagi vseh zgoraj omenjenih dejstev in okoliščin v tem primeru odločil, da ima posameznik svoje središče osebnih in ekonomskih interesov v državi A in ne v državi B, kamor se je preselil (OECD, 2010).

Kot že zgoraj omenjeno, je za preverjanje izpolnjevanja kriterijev osebnih in ekonomskih vezi v državi pogodbenici treba upoštevati vsa relevantna dejstva in okoliščine. Posledično se zgoraj omenjeni kriteriji ne preverjajo v vsaki državi pogodbenici posamezno, temveč se upoštevajo kot celota. Maisto (2010) v svoji knjigi poudarja, da imajo v praksi v večini primerov osebne vezi prednost pred ekonomskimi. Slednje velja posebej takrat, ko ima posameznik davčnega zakonca ali svojo družino v državi pogodbenici. Skupaj s posameznikom se bodo torej v večini primerov v drugo državo morali preseliti tudi njegova soproga ali vzdrževani družinski člani z namenom, da se bo njegovo središče osebnih interesov prestavilo v novo državo. Iz slednjega razloga imajo posamezniki, ki niso v zakonskem razmerju in nimajo drugih vzdrževanih družinskih članov, prednost pri dokazovanju prenosa središča osebnih interesov v drugo državo. V večini primerov, ko zapustijo državo in se preselijo v drugo državo, namreč prenesejo tudi dejansko svoje središče osebnih interesov v drugo državo. Kot primer tovrstne sodne prakse avtor v svoji knjigi navaja tudi primer *Hertel v. Minister of National Revenue*, 1993. V sodbi pristojno sodišče pojasnjuje, da za oceno in preverjanje, v kateri državi ima posameznik tesnejše osebne in ekonomske interese, ni pomembno samo število vezi, ki posameznika povezujejo z državo pogodbenico, temveč je za preverjanje izpolnitve kriterija pomembna predvsem vsebina in globina posameznikovih vezi, ki posameznika vežejo na določeno državo. Davčni organ bo torej v postopku določanja središča osebnih in ekonomskih interesov večinoma odločal od primera do primera. Tako bodo lahko kriteriji, ki bi pri določenem posamezniku pripomogli k odločitvi, da ima središče osebnih in ekonomskih interesov v državi A, pri drugem posamezniku na podlagi danih okoliščin pripomogli k odločitvi, da ima močnejše ekonomske in osebne vezi v državi B. Odločitev je torej odvisna od globine povezanosti posameznika s posamezno vezjo (Maisto, 2010).

Kot primer tovrstne prakse Maisto (2010) navaja tudi sodni primer *Gaudreau v. The Queen* (2005):

**Jedro:** Pristojno sodišče je na podlagi podanih dokazil, okoliščin in interpretacije 2. odstavka 4. člena KIDO odločilo, da ima posameznik svoje središče ekonomskih in osebnih interesov v Kanadi in ne v Egiptu (Sherman, 2005).

**Obrazložitev:** Na začetku leta 1996 se je posameznik skupaj s svojo ženo preselil iz Kanade v Egipt, kjer je štiri leta do izteka pogodbe o zaposlitvi opravljal delo. Zakonca sta v Kanadi obdržala svoje opremljeno prebivališče in ga nista oddajala v najem drugim osebam v času njunega prebivanja v Egiptu. Žena se je v Kanado vračala zgolj dvakrat letno, in sicer v času poletja za obdobje dveh do treh tednov. Vračala se je v njuno prebivališče, kjer sta zakonca imela tudi vse svoje premoženje. Njuni trije otroci in ostala družina so prav tako prebivali v Kanadi in zakonca nikoli nista želela prekiniti svojih ekonomskih in osebnih vezi s Kanado. Dodatno je bilo za odločitev sodišča pomembno dejstvo, da posameznik v Egiptu ni vzpostavil močnejših ekonomskih vezi, temveč je vzpostavil zgolj tiste vezi, ki so bile potrebne za dnevno preživetje posameznika. Slednje je bilo možno sklepati predvsem iz naslednjih okoliščin: 1) posameznik je svoje delo opravljal skoraj sedem dni na teden in pri tem ni vzpostavil socialnih vezi v Egiptu, 2) plačo je prejemal na svoj račun, vzpostavljen pri kanadski banki, in 3) letno je izpolnjeval davčno napoved v Kanadi, v kateri je navedel, da se bo v Kanado vrnil. Iz slednjega gre sklepati, da zakonca nista želela prekiniti svojih vezi s Kanado (Sherman, 2005).

Sodišče je na podlagi zgoraj omenjenih dokazil in okoliščin odločilo, da se posameznik uvršča med davčne rezidente tako Kanade kot tudi Egipta, zato je svojo določitev v nadaljevanju sklenilo na podlagi veljavnega sporazuma KIDO med Kanado in Egiptom. Ker je posameznik imel v obeh državah vzpostavljeno stalno prebivališče, se je rezidentski status določil na podlagi kriterija osebnih in ekonomski interesov. Sodišče je na podlagi danih dokazil odločilo, da je posameznik imel tesnejše ekonomske in osebne stike v obravnavanem obdobju v Kanadi in se zato uvršča med davčne rezidente Kanade. Zaradi rezidentskega statusa v Kanadi je bil posameznik posledično v obravnavanem obdobju v Kanadi obdavčen po načelu svetovnega dohodka (Sherman, 2005).

### 3.3.3 Običajno bivališče

KIDO v nadaljevanju 2. odstavka 4. člena (v točki B) določa, da se v primeru, ko prevladujočega središča osebnih in ekonomskih interesov posameznika ni bilo mogoče določiti in ko ima posameznik stalno prebivališče v obeh ali v nobeni državni pogodbenici, posameznik uvršča med davčne rezidente v tisti državi pogodbenici, v kateri ima običajno prebivališče (OECD, 2003).

Povzeto iz zgoraj navedenega člena KIDO, se kriterij običajnega prebivališča uporablja v naslednjih dveh primerih:

- ko prevladujočega središča osebnih in ekonomskih interesov posameznika ni bilo mogoče določiti in

- ko ima posameznik stalno prebivališče v obeh ali v nobeni državni pogodbenici.

Komentar OECD v zvezi s KIDO v nadaljevanju dodatno pojasnjuje pomen kriterija običajnega prebivališča pri izpolnjevanju zgoraj omenjenega drugega pogoja, torej za primer, ko ima posameznik stalno prebivališče v dveh državah in obstoj običajnega prebivališča zgolj v eni izmed držav. V tem primeru se kriterij določanja središča ekonomskih in osebnih interesov določi v prid državi, v kateri ima posameznik običajno prebivališče. Domneva se namreč, da se na podlagi običajnega prebivališča posameznik v tej državi zadržuje pogosteje kot v drugi državi pogodbenici. Za določanje kriterija običajnega prebivališča je torej pomemben obseg celotnega trajanja prebivanja posameznika v državi pogodbenici, in sicer v različnih vrstah prebivališč in ne zgolj v njegovem stalnem prebivališču. Kriterij običajnega prebivališča se uporablja tudi, kadar posameznik stalnega prebivališča nima na voljo v nobeni od držav pogodbenic. Na primer, da posameznik prebiva v hotelih. Tudi v tem primeru je za preverjanje izpolnjevanja kriterija pomembno opredeliti in preveriti vsa prebivališča, v katerih je posameznik prebival znotraj obravnavanega obdobja v državah pogodbenicah. Za obravnavno kriterija konvencija ne določa minimalnega obdobja prebivanja, od katerega naprej bi se prebivanje uvrščalo med običajno prebivališče. Za preverjanje običajnega prebivališča je pomemben predvsem čas prebivanja v posameznem prebivališču in interval prebivanja posameznika v tem prebivališču (OECD, 2010).

Kot že omenjeno, tako konvencija kot tudi komentar OECD podrobneje ne določata in opredelujeta pomena običajnega prebivališča, vendar pa lahko njegovo interpretacijo pogosto najdemo v različni sodni praksi, kot je to razvidno iz sodbe Lingle v. Canada (2010). V sodbi pristojno sodišče navaja, da se kot običajno prebivališče posameznika šteje kraj, kjer posameznik prebiva običajno, torej ko posameznik redno, navadno in običajno prebiva v določenem kraju. Poleg slednjih kriterijev sta pomembna še pogostost in trajanje prebivanja posameznika na določenem kraju (Lang, 2013).

#### 3.3.4 Državljanstvo

V 2. odstavku 4. člena KIDO je v točki C določeno, da se v primeru, ko ima posameznik običajno prebivališče v obeh državah ali v nobeni od držav pogodbenic, posameznik uvršča med davčne rezidente v tisti državi pogodbenici, v kateri ima državljanstvo. V primeru, da je posameznik državljan obeh držav ali nobene od njiju, se rezidentski status določa na podlagi skupnega dogovora, opredeljenega v 25. členu KIDO med posameznima državama pogodbenicama (OECD, 2003).

#### 3.3.5 Skupni dogovor

V primeru, da se rezidentskega statusa posameznika na podlagi zgoraj navedenih prelomnih pravil ne da določiti, se mora rezidentski status ugotavljati na podlagi postopka skupnega

dogovora. Postopek skupnega dogovora se ne nanaša na notranjo nacionalno zakonodajo posameznih držav, temveč se uporablja za reševanje mednarodnih davčnih sporov. V tem postopku se torej lahko po navedenih določbah KIDO pristojni davčni organi v Sloveniji neposredno dogovarjajo s pristojnimi organi druge države pogodbenice z namenom, da bi dosegli dogovor glede obdavčitve v Republiki Sloveniji ali v drugi državi pogodbenici. Slednje se navezuje tako na reševanje splošnih vprašanj kot tudi posameznih primerov (Ministrstvo za finance RS, 2018b).

V pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja so okvirno določene naslednje vrste skupnih dogovorov (Ministrstvo za finance RS, 2018b):

- postopki skupnega dogovora v zvezi s posameznimi primeri, tj. postopki ki se začnejo na zahtevo posamezne osebe, ki prikaže, da imajo ali bodo imela dejanja ene ali obeh držav pogodbenic zanj posledice obdavčevanja, ki niso v skladu z veljavnimi določbami mednarodne pogodbe;
- postopki skupnega dogovarjanja, tj. postopek, v katerem državi pogodbenici rešujeta splošna vprašanja ali dvome pri uporabi mednarodnih pogodb;
- postopki skupnega dogovarjanja o odpravi dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih veljavna mednarodna pogodba ne vključuje.

**Postopek skupnega dogovora.** Zahtevek za začetek postopka skupnega dogovora lahko vložijo vsaka oseba, za katero se uporabljajo določbe posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Oseba zahtevek pripravi in skupaj z vso priloženo dokumentacijo, določeno s strani pristojnega organa, pošlje pristojnemu organu v Sloveniji, tj. Ministrstvu za finance RS. Posameznik zahtevek vložijo pisno na naslov pristojnega organa. Rok za vložitev zahtevka so podrobneje določeni v posameznih pogodbah o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Kadar roki za vložitev zahtevka v mednarodnih pogodbah niso določeni in ni določeno, da se dosežen dogovor izvaja ne glede na roke določene v domači zakonodaji države pogodbenice, veljajo v Sloveniji zastaralni roki, ki so določeni v 125. členu ZDavP-2. Po vložitvi zahtevka pristojni organ preveri popolnost zahtevka in ali je bil zahtevek oddan pravočasno in skladno z določili. V primeru, da ima zahtevek določene pomanjkljivosti, pristojni organ pozove posameznika k dopolnitvi. V primeru, da pristojni organ na podlagi popolnega zahtevka ugotovi, da zadeva, za katero je bil vložen zahtevek, ne bo imela za posledico obdavčenja s strani ene ali obeh držav pogodbenic, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe, z odločbo zavrne zahtevek skupnega dogovora in izvede postopek medsebojnega obveščanja ali posvetovanja s pristojnim organom druge države pogodbenice. Proti odločitvi pristojnega organa lahko posameznik v roku 30 dni po prejemu zavrnilne odločbe vložijo upravni spor (Ministrstvo za finance RS, 2018b)

Treba je tudi poudariti, da vložitev zahtevka za začetek postopka skupnega dogovarjanja ne prekine davčnega postopka oziroma odmere davka. V primeru, da davčni organ na podlagi popolnega zahtevka ugotovi, da so izpolnjeni pogoji za začetek postopka skupnega dogovora, lahko vsebino zahtevka reši (Ministrstvo za finance RS, 2018b):

- enostransko z uporabo pravih sredstev po slovenski zakonodaji. Pri tem se lahko pristojni davčni organ v Sloveniji posvetuje z davčnim organom v drugi državi pogodbenici in potrdi razlago mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja;
- ali bilateralno s skupnim dogovorom z davčnim organom druge države pogodbenice. V primeru, da zahtevki ne more biti rešeni enostransko, davčni organ začne bilateralno fazo postopka skupnega dogovarjanja z davčnim organom druge države pogodbenice.

**Postopek skupnega dogovarjanja** poteka med organoma obeh držav. Davčni zavezanci v samem poteku dogovarjanja med pristojnima organoma praviloma ne sodelujejo, vendar so lahko v določenih primerih s strani davčnega organa pozvani, da okoliščine primera dodatno predstavijo oziroma pojasnijo. Praviloma se dogovor, sklenjen med državama pogodbenic, ki je bil dosežen v postopku skupnega dogovora, lahko uporablja ne glede na roke, določene v domačem pravu države pogodbenice. Veljajo zgolj izjeme pri uveljavljanju odločitve skupnega dogovora v določenih primerih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v katerih v členu, ki se navezuje na skupno dogovarjanje, ni določeno, da se doseženi dogovor izvaja ne glede na roke, določene v domačem pravu držav pogodbenic. V tem primeru mora posameznik za uveljavljanje dogovora upoštevati zastaralne roke, določene v nacionalni zakonodaji države pogodbenice, ki so v Sloveniji določeni v 125. členu ZDavP-2. Pristojni organ o doseženem dogovoru obvesti davčnega zavezanca. V Sloveniji ima davčni zavezanec po prejemu obvestila po 258. členu ZDavP-2 v roku 60 dni od dneva, ko je bil s strani davčnega organa obveščen o odločitvi, pravico od davčnega organa zahtevati, da se odločitev, ki je bila sprejeta, uveljavi (Ministrstvo za finance RS, 2018b).

Pri tem je treba poudariti, da odločitev o istem pravnem vprašanju, ki jo je v obravnavanem primeru sprejelo sodišče v Sloveniji, prevlada nad odločitvijo, sprejeto skozi postopek skupnega dogovora. Slednje velja na osnovi ustavne ureditve Republike Slovenije in temeljnih pravil delovanja sodnega sistema in sodnega varstva ter pomeni, da se postopek skupnega dogovora med državami pogodbenicami lahko začne med trajanjem sodnega postopka, vendar se dogovor, dosežen prek postopka izogibanja dvojni obdavčitvi, ne more uveljaviti v Sloveniji, ko (Ministrstvo za finance RS, 2018b):

- je upravno sodišče v Sloveniji v času do sprejetja skupnega dogovora že pravnomočno odločilo o zadevi ali ko
- upravno sodišče v Sloveniji v času do uveljavitve skupnega dogovora še ni prejelo pravnomočne odločitve, vendar sodni postopek pred uveljavitvijo skupnega dogovora ni bil ustavljen.

V zgoraj omenjenem primeru, kjer bi sodni organ v Sloveniji že pravnomočno odločil v zadevi, bi se dogovor, ki bi bil dosežen prek postopka skupnega dogovora med Slovenijo in drugo državo pogodbenico, lahko uveljavljal zgolj za namene odprave dvojne obdavčitve po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojni obdavčitvi v drugi državi pogodbenici. Ob

pričetku postopka skupnega dogovora je torej pomembno, da posameznik o vodenju postopka skupnega dogovora obvesti pristojni organ, ki v nadaljevanju na podlagi 256. člena ZDavP-2 obvesti davčni organ oziroma sodišče, pred katerim že teče postopek glede istega davčnega vprašanja. Davčni organ ali sodišče po prejemu obvestila o začetku skupnega dogovora sprejme sklep o prekinitvi, s katerim prekine sodni postopek do zaključka postopka skupnega dogovora (Ministrstvo za finance RS, 2018b).

## **4 PRAKTIČNI PRIKAZ PRAVILNE UPORABE KIDO MED SLOVENIJO, AVSTRIJO IN NEMČIJO**

Namen empiričnega dela je na predpostavljenem praktičnem primeru prikazati pravilno uporabo veljavnih pogodb KIDO za namene izogibanja dvojni obdavčitvi posameznika. Podatki, opisani v problemu, so za namene naloge in varovanja osebnih podatkov izmišljeni, vendar so prikazani na podlagi praktičnih primerov in odsevajo dejansko stanje, s katerim se dnevno sreča mnogo posameznikov.

### **4.1 Opis problema, dejstva in okoliščine posameznika**

Posameznik XY (v nadaljevanju posameznik) je državljan Slovenije in je v Sloveniji prebival do konca leta 2016. V času prebivanja v Sloveniji je posameznik prebival skupaj s svojo soprogo in otrokom. Leta 2017 se je preselil v Avstrijo, kjer je prebival v najemniškem stanovanju. V Sloveniji sta v letu 2017 še vedno ostala njegova soproga in otrok, h katerima se je posameznik vračal vsak vikend. Na začetku leta 2018 sta se v Avstrijo preselila tudi njegova žena in otrok. Prebivališče, v katerem je posameznik prebival do leta 2016 v Sloveniji, ima posameznik še vedno v lasti in ima na tem naslovu prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji skladno s ZPPreb-1. Starše in ožji krog prijateljev imata posameznik in njegova soproga v Sloveniji. Zaradi preselitve soproge in otroka v Avstrijo je posameznik leta 2019 prebivališče v Sloveniji začel oddajati v najem. V vseh treh letih od leta 2017 do 2019 je posameznik imel prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji.

Dohodek, pridobljen v obravnavanih letih. V času prebivanja v Avstriji je posameznik prejemal dohodek iz zaposlitve s strani avstrijskega delodajalca. Posameznik je ob pričetku zaposlitve pri avstrijskem delodajalcu od delodajalca prejel tudi delnice nemške družbe, od katere je letno v letu 2018 in 2019 prejemal dividende. Na začetku leta 2020 je posameznik od Finančnega urada Slovenije prejel obvestilo, da mora za pretekla leta 2017, 2018 in 2019 ustrezno napovedati dohodke, ki jih je posameznik prejel v tujini. Dohodki, ki jih je posameznik skozi obravnavana davčna leta prejemal, so:

- **dohodek iz zaposlitve:** posameznik je do konca leta 2016 svoje delo opravljal v Sloveniji. Ob preselitvi v Avstrijo je od začetka leta 2017 dalje mesečno prejemal dohodek iz zaposlitve, ki jo je opravljal v Avstriji za avstrijskega delodajalca;

- **dohodek iz prejetih dividend:** leta 2018 in 2019 je posameznik iz naslova lastništva delnic nemške družbe prejemal letne dividende;
- **dohodek iz prejetih najemnin:** leta 2019 je posameznik prebivališče v Sloveniji začel oddajati v najem tretjim osebam in pri tem na mesečni ravni prejemal dohodek iz oddajanja premoženja v najem.

#### 4.2 Rezidentski status po letih glede na nacionalno zakonodajo vpletenih držav

Pred opredelitvijo rezidentskega statusa za namene KIDO in reševanja problema dvojne obdavčitve je treba v prvi fazi postopka najprej opredeliti, ali je v omenjeni situaciji verjetno, da se bo pojavila dvojna obdavčitev v zvezi z določenim dohodkom. Iz zgoraj navedenega seznama prejetih dohodkov lahko sklepamo, da bodo predmet morebitne dvojne obdavčitve lahko dohodki iz zaposlitve, dohodki iz naslova prejetih dividend in dohodki iz naslova prejetih najemnin v obravnavanih davčnih letih (Mercina, 2015).

Prav tako je treba preveriti, ali so izpolnjeni pogoji za uporabo pravil KIDO določenih v 1. členu KIDO. Ti opredeljujejo, da se KIDO uporablja za osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic. Posamezniki, ki niso rezidenti v nobeni državi pogodbenici, torej KIDO ne morejo uporabljati. Za namene opredelitve, ali uporaba KIDO sploh pride v poštev, je torej treba najprej opredeliti, ali se posameznik po nacionalni zakonodaji posameznih držav uvršča med njihove davčne rezidente (Mercina, 2015).

##### 4.2.1 Določanje rezidentskega statusa v Sloveniji

Preden začnemo določati status davčnega rezidentstva po nacionalni zakonodaji v drugih državah pogodbenicah, je treba davčni status posameznika najprej določiti v Sloveniji po ZDoh-2. Slednji bo namreč bistveno vplival na višino morebitne davčne obveznosti posameznika v obravnavanih davčnih letih v Sloveniji. Kot že omenjeno v prvem poglavju dela, se rezidentski status v Sloveniji določa na podlagi 6. člena ZDoh-2. Omenjeni člen določa, da se posameznik uvršča med davčne rezidente Slovenije, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev (ZDoh-2, 2007):

- uradno prijavljeno prebivališče v Sloveniji,
- bivanje zunaj Slovenije zaradi zaposlitve kot javni uslužbenec v tujini,
- bivanje zunaj Slovenije zaradi zaposlitve v Evropski skupnosti, Evropski centralni banki, Evropskem investicijskem skladu ali Evropski investicijski banki,
- bivanje zunaj Slovenije zaradi opravljanja poslanske funkcije v Evropskem parlamentu,
- običajno bivališče v Sloveniji,
- središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji,
- prisotnost v Sloveniji skupaj več kot 183 dni.

Pri pregledu nastalih okoliščin posameznika lahko ugotovimo, da je posameznik leta 2017 ob preselitvi v Avstrijo še vedno obdržal stalno prebivališče v Sloveniji. Iz opisa posameznikovih okoliščin je prav tako razvidno, da je središče ekonomskih interesov posameznik sicer prenesel v Avstrijo, vendar pa so osebni interesi posameznika (zaradi žene in otroka) še vedno ostali v Sloveniji. Kot je določeno v 6. členu ZDoh-2, se posameznik v Sloveniji uvršča med davčne rezidente v primeru, da izpolnjuje zgolj enega od zgoraj omenjenih kriterijev 6. člena ZDoh-2. Ker je posameznik v obravnavanem davčnem letu v Sloveniji imel uradno prijavljeno stalno prebivališče in središče osebnih interesov, se torej za celotno obravnavano obdobje šteje med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2. Posledično je posameznik, kot že omenjeno v prvem poglavju dela, upravičen do uveljavljanja vseh olajšav davčnih rezidentov in zavezan za plačilo davka od dohodka po načelu svetovnega dohodka. V letu 2018 in 2019 se stanje okoliščin sicer nekoliko spremeni in posameznik ob preselitvi žene in otroka v Avstrijo nima več središča osebnih interesov v Sloveniji, temveč v Avstriji. Kljub temu posameznik v Sloveniji še vedno obdrži prijavljeno stalno prebivališče, zaradi česar se tudi v obravnavanih letih 2018 in 2019 uvršča med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2.

#### 4.2.2 Določanje rezidentskega statusa v Avstriji

Na podlagi okoliščin primera je razvidno, da se je posameznik v začetku leta 2017 preselil v Avstrijo, kjer je v tistem letu in v naslednjih letih 2018 in 2019 tudi prebival. Za namene določanja izpolnjevanja pogojev dvojnega obdavčevanja in uporabe pravil KIDO je na podlagi okoliščin treba preveriti tudi, ali se posameznik uvršča med davčne rezidente v Avstriji.

Kot že omenjeno v drugem poglavju dela, se po 2. odstavku 1. člena EStG 1988 med davčne rezidente Avstrije uvrščajo vsi posamezniki, ki imajo v Avstriji (OECD, 2019a):

- stalno prebivališče ali
- običajno prebivališče.

Med davčne nerezidente v Avstriji pa se po 3. odstavku 1. člena EStG 1988 uvrščajo vse osebe, ki v Avstriji (OECD, 2019a):

- nimajo stalnega prebivališča in
- nimajo niti običajnega prebivališča.

Za boljše razumevanje in opredelitev pomena stalnega prebivališča in običajnega prebivališča za namene določanja statusa davčnega rezidentstva v Avstriji se poleg 1. člena EStG 1988 davčni status določa tudi na podlagi 26. člena BAO (OECD, 2019a).

Prvi odstavek 26. člena BAO določa, da se stalno prebivališče za namene določanja statusa davčnega rezidentstva v Avstriji opredeljuje kot kraj, kjer ima posameznik prebivališče



stalno na voljo, in sicer pod pogoji, ki nakazujejo na to, da bo posameznik prebivališče obdržal in ga uporabljal (OECD, 2019a).

Glede na zgoraj navedene okoliščine in dejstvo, da je posameznik v Avstriji v obravnavanih davčnih letih prebival v najemniškem stanovanju, ki mu je bilo stalno na voljo in iz katerega je redno hodil in opravljal delo v Avstriji in od leta 2018 dalje prebival s svojo družino, lahko sklepamo, da se je posameznik od leta 2017 dalje v vseh treh obravnavanih davčnih letih 2017, 2018 in 2019 uvrščal med davčne rezidente Avstrije po EStG 1988.

#### 4.2.3 Določanje rezidentskega statusa v Nemčiji

Zaradi prejema dividend iz naslova lastništva delnic nemškega podjetja je treba za določanje davčne obveznosti preveriti tudi, ali se posameznik po nacionalni zakonodaji Nemčije uvršča med davčne rezidente Nemčije. Kot že navedeno v drugem poglavju dela, se glede na 1. odstavek 1. člena »EStG« med davčne rezidente Nemčije uvrščajo vse osebe, ki imajo po 1. odstavku 1. člena EStG znotraj območja Republike Nemčije (EStG, 2009):

- locirano stalno prebivališče ali
- običajno prebivališče.

Podrobneje določila stalnega in običajnega prebivališča določata 8. in 9. člena AO. V 8. členu so podrobneje določena določila stalnega prebivališča v Nemčiji. Po 8. členu AO se za stalno prebivališče šteje prebivališče, kjer ima posameznik stanovanje pod pogoji, ki nakazujejo na to, da bo stanovanje obdržal in ga uporabljal (AO, 2002).

Deveti člen AO podrobneje opredeljuje določila, ko ima posameznik običajno prebivališče v Nemčiji. Po 9. členu AO ima posameznik običajno prebivališče na tistem kraju, kjer se nahaja pod pogoji, ki nakazujejo na to, da posameznik na tem kraju oziroma področju ne bo ostal zgolj začasno. Deveti člen AO dodatno opredeljuje, da se kot običajno prebivališče po zakonu AO uvršča bivanje v Nemčiji, ki traja dlje od šestih mesecev (183 dni). Posledično ima posameznik običajno prebivališče po 9. členu AO v Nemčiji takrat, ko preseže obdobje bivanja šestih mesecev (oziroma 183 dni) (AO, 2002).

Na podlagi zgoraj navedenih okoliščin lahko sklepamo, da posameznik v obravnavnem obdobju od leta 2017 do leta 2019 v Nemčiji ni imel stalnega ali običajnega prebivališča in se posledično v Nemčiji v obravnavnem obdobju uvršča med davčne nerezidente po EStG.

Glede na zgoraj navedene ugotovitve je povzetek rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji držav **Slovenije, Avstrije in Nemčije** naslednji:

- posameznik se v vseh obravnavanih davčnih obdobjih 2017, 2018 in 2019 **uvršča med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2** zaradi izpolnjevanja kriterija stalno prijavljenega prebivališča v Sloveniji;

- posameznik se je od začetka davčnega leta 2017 dalje, ko se je preselil v Avstrijo in prebival v najemniškem stanovanju v obravnavanih davčnih letih 2017, 2018 in 2019, v Avstriji **uvrščal med davčne rezidente po EStG 1988**,
- posameznik se je od leta 2018 dalje, ko je od nemške družbe prejel dividende v obravnavanih davčnih letih 2018 in 2019, v Nemčiji **uvrščal med davčne nerezidente po EStG**.

### 4.3 Uporaba veljavnih pogodb KIDO in izogibanje dvojnega obdavčevanja

Po pregledu zgoraj navedenih ugotovitev rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji posameznih državah je treba za namene določanja države, ki ima pravico do obdavčitve posameznega dohodka in pravilne uporabe KIDO, upoštevali še naslednje korake (Pate, 2014):

- presoja osebne veljavnosti KIDO,
- ugotovitev, ali KIDO velja za obravnavani dohodek,
- uporaba ustreznih alokacijskih pravil za določitev pravic do obdavčitve,
- določitev in uporaba ustrezne metode za izogibanje dvojne obdavčitve.

#### 4.3.1 Uporaba KIDO pri obdavčitvi dohodka iz zaposlitve

Pri presojanju osebne veljavnosti KIDO se navezujemo na 1. člen KIDO, ki pravi, da se KIDO lahko uporablja takrat, ko se posameznik uvršča med davčne rezidente v eni ali obeh državah pogodbenicah (OECD, 2003). Za določanje osebne veljavnosti KIDO je torej treba najprej opredeliti, v katerih državah se je posameznik v obravnavanih davčnih letih uvrščal med davčne rezidente po njihovi nacionalni zakonodaji glede na davčna leta. Slednje je podrobneje prikazano v Tabeli 1.

*Tabela: Rezidentski status davčnega zavezanca glede na obravnavano davčno leto*

<b>Davčno leto</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Država vira za dohodek iz zaposlitve	Avstrija	Avstrija	Avstrija
Rezident v Sloveniji po ZDoh-2	DA	DA	DA
Rezident v Avstriji po EStG 1988	DA	DA	DA
Družina posameznika (soproga in otrok) prebivata v državi	Slovenija	Avstrija	Avstrija

*Vir: Lastno delo.*

Iz Tabele 1 je razvidno, da se je posameznik v vseh obravnavanih davčnih letih od leta 2017 do leta 2019 po ZDoh-2 v Sloveniji uvrščal med davčne rezidente. Prav tako lahko iz tabele razberemo, da je posameznik s preselitvijo v Avstrijo leta 2017 in pričetkom dela v Avstriji postal davčni rezident Avstrije po njihovi nacionalni zakonodaji in njihov davčni rezident tudi ostal v nadaljnjih letih 2018 in 2019. Na podlagi zgoraj navedenih dejstev lahko

izložimo, da je prvi kriterij za pravilno uporabo KIDO izpolnjen in se posameznik uvršča med davčne rezidente vsaj ene izmed držav pogodbenic po njuni nacionalni zakonodaji.

Pri opredelitvi izpolnjevanja drugega kriterija je treba ugotoviti, ali se KIDO lahko uporablja za obravnavani dohodek, torej za dohodnino. Ob pregledu veljavnega KIDO med Slovenijo in Avstrijo Zakona o ratifikaciji sporazuma med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o nadaljnji veljavnosti določenih jugoslovansko-avstrijskih pogodb v odnosih med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo ter sporazuma med Vlado Republike Slovenije in Zvezno vlado Republike Avstrije o nadaljnji veljavnosti določenih jugoslovansko-avstrijskih pogodb v odnosih med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo (Ur. l. RS, št. 4/93, v nadaljevanju BATNVP) se odgovor na to vprašanje nahaja v 3. odstavku 2. člena KIDO, ki pravi, da so obstoječi davki, za katere se uporablja konvencija, tudi davki na dohodke posameznikov, vključujoč mezde in plače. Iz navedenega lahko torej sklepamo, da je drugi kriterij za ustrezno uporabo KIDO in izogibanja dvojne obdavčitve med Slovenijo in Avstrijo izpolnjen.

Tretji kriterij se navezuje na ustrezno uporabo alokacijskih pravil za določitev pravice obdavčitve države pogodbenice. Za ustrezno uporabo alokacijskih pravil za obdavčitev dohodkov iz zaposlitve je treba uporabiti alokacijska pravila, ki so navedena v 15. členu KIDO in se navezujejo na osebne prejemke (Pate, 2014).

Prvi odstavek 15. člena KIDO določa, da se plače, mezde in drugi honorarji, ki jih prejema rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo zgolj v tej državi, razen kadar se zaposlitev opravlja v drugi državi pogodbenici. V primeru, če se zaposlitev opravlja v drugi državi pogodbenici, se lahko prejeti honorarji obdavčijo tudi v tej drugi državi. Dodatno drugi odstavek 15. člena KIDO opredeljuje, da se kljub določbam 1. odstavka 15. člena KIDO dohodki, ki jih prejme rezident države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, obdavči zgolj v prvi državi pogodbenici, kadar (BATNVP, 1998):

- rezident države pogodbenice dohodek prejema v drugi državi pogodbenici in v drugi državi pogodbenici prebiva v obdobju ali obdobjih, ki skupno ne presegajo 183 dni v koledarskem letu;
- kadar se honorar izplača v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države pogodbenice; in
- kadar honorarja ne plača stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Iz zgoraj navedenih členov je razvidno, da uporaba alokacijskega pravila na podlagi trenutnih predpostavk ni mogoča. Ti členi namreč predpostavljajo, da se posameznik zgolj v eni državi pogodbenici uvršča med davčne rezidente. Posledično je treba za pravilno uporabo alokacijskega pravila predhodno določiti še, v kateri državi pogodbenici se posameznik uvršča med davčne rezidente po KIDO, in sicer z uporabo prelomnih pravil 2. odstavka 4. člena KIDO (Pate, 2014).

Kot že omenjeno, moramo pri določanju rezidentskega statusa v državah pogodbenicah upoštevati določbe 2. odstavka 4. člena KIDO, ki pravijo, da (OECD, 2003):

- A: Za namene določanja rezidentskega statusa v državi pogodbenici se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, v kateri ima stalno prebivališče. V primeru, da ima posameznik stalno prebivališče v obeh državah pogodbenicah, se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, v kateri ima tesnejše osebne in ekonomske interese.
- B: V primeru, ko ni mogoče določiti, v kateri državi ima posameznik tesnejše ekonomske in osebne interese, in ko posameznik v nobeni od držav pogodbenic nima stalnega prebivališča, se rezidentski status določa na podlagi običajnega prebivališča. Posameznik se tako uvršča med rezidente tiste države pogodbenice, v kateri ima običajno prebivališče.
- C: V primeru, ko ima posameznik običajno prebivališče v obeh državah ali v nobeni od držav pogodbenic, se posameznik uvršča med rezidente v tisti državi, katere državljan je.
- D: V primeru, da je posameznik državljan obeh ali nobene od držav pogodbenic, se rezidentski status posameznika določa na podlagi skupnega dogovora med državama pogodbenicama.

Za določanje rezidentskega statusa posameznika je torej pomembno, da zgoraj navedene določbe 2. odstavka 4. člena KIDO upoštevamo v skladu z dejanskimi okoliščinami posameznika. Pri določanju rezidentskega statusa po posameznih letih moramo torej najprej ugotoviti, v kateri državi pogodbenici se je posameznik na podlagi dejstev in okoliščin v obravnavanih davčnih letih uvrščal med davčne rezidente za namene KIDO. Šele v naslednjem koraku bomo potem lahko pravilno uporabili alokacijska pravila in določili, katera država ima pravico do obdavčitve dohodka, ki je predmet dvojne obdavčitve (Pate, 2014).

**Določitev rezidentskega statusa za namene KIDO v letu 2017.** V letu 2017 je posameznik imel v Sloveniji in Avstriji prijavljeno stalno prebivališče. Zaposlitev je opravljal v Avstriji, medtem ko sta njegova soproga in otrok še vedno prebivala v Sloveniji. Posameznik se je ob vikendih redno vračal v Slovenijo.

**Uporaba prelomnih pravil po 2. odstavku 4. člena KIDO.** Na podlagi zgoraj navedenih dejstev rezidentskega statusa po 2. odstavku 4. člena KIDO med Slovenijo in Avstrijo ni mogoče določiti na osnovi prvega kriterija stalnega prebivališča (naveden pod točko A). Posameznik je namreč v letu 2017 imel prijavljeno stalno prebivališče v obeh državah, v Sloveniji in v Avstriji. Za določitev rezidentskega statusa je zato treba upoštevati naslednji pogoj, in sicer središče osebnih in ekonomskih interesov. Ob določanju središča osebnih in ekonomskih interesov je za presojo treba temeljito pregledati vsa dejstva in okoliščine ter jih jemati kot celoto. V obravnavanem davčnem letu je posameznik zaposlitev opravljal v Avstriji, kjer je bil tudi njegov glavni vir dohodka. V Sloveniji posameznik ni imel nobenega vira dohodka. Posameznik se je redno vračal domov k družini v Slovenijo, kjer je za vikend

tudi prebival. Na podlagi teh dejavnikov lahko grobo predpostavljamo, da ima posameznik središče ekonomskih interesov v Avstriji, medtem ko ima središče osebnih interesov v Sloveniji. Ker ima na podlagi sodne prakse in komentarja OECD osebni interes večji pomen kot ekonomski, predpostavljamo, da se posameznik za namene določanja rezidentskega statusa za namene uporabe KIDO v obravnavanem davčnem letu 2017 uvršča med davčne rezidente Slovenije.

**Določitev rezidentskega statusa za namene KIDO v letu 2018.** V letu 2018 je posameznik imel v Sloveniji in Avstriji prijavljeno stalno prebivališče. V Avstriji je še naprej prebival v najemniškem stanovanju in opravljal zaposlitev. V Avstrijo sta se v stanovanje posameznika iz Slovenije preselila tudi soproga in otrok. V Sloveniji je posameznik obdržal stanovanje.

**Uporaba prelomnih pravil po 2. odstavku 4. člena KIDO.** Pri uporabi prelomnih pravil za določanje rezidentskega statusa za leto 2018 je opazno, da rezidentskega statusa ni mogoče določati na podlagi prvega pogoja stalnega prebivališča. Posameznik je namreč tako kot v prejšnjem letu imel stalno prebivališče v obeh državah. Zato je treba rezidentski status v državah pogodbenicah za namene KIDO določati na podlagi drugega prelomnega pravila, tj. središča osebnih in ekonomski interesov. V obravnavanem davčnem letu je posameznik zaposlitev opravljal v Avstriji, kjer je bil tudi njegov glavni vir dohodka. V Sloveniji posameznik ni imel nobenega vira dohodka. V Avstriji sta pri posamezniku prebivala tudi njegova soproga in otrok, zato se posameznik ob vikendih ni več redno vračal v Slovenijo kot v prejšnjem letu. Na podlagi teh dejavnikov lahko okvirno predpostavljamo, da ima posameznik središče ekonomskih kot tudi osebnih interesov v Avstriji, zaradi česar se za namene uporabe KIDO v obravnavanem davčnem letu 2018 uvršča med davčne rezidente Avstrije.

**Določitev rezidentskega statusa za namene KIDO v letu 2019.** V letu 2019 je posameznik imel v Sloveniji in Avstriji prijavljeno stalno prebivališče. V Avstriji je še naprej prebival v najemniškem stanovanju in opravljal zaposlitev. V Avstriji sta v najemniškem stanovanju prebivala tudi njegova soproga in otrok. V Sloveniji je posameznik obdržal stanovanje in ga oddajal v najem.

**Uporaba prelomnih pravil po 2. odstavku 4. člena KIDO.** Pri uporabi prelomnih pravil za določanje rezidentskega statusa za leto 2019 je opazno, da rezidentskega statusa zopet ni mogoče določati na podlagi prvega pogoja stalnega prebivališča. Posameznik je namreč imel stalno prebivališče v obeh državah. Posledično je treba rezidentski status v državah pogodbenicah za namene KIDO določati na podlagi drugega prelomnega pravila, tj. središča osebnih in ekonomski interesov. V obravnavanem davčnem letu je posameznik zaposlitev opravljal v Avstriji, kjer je bil tudi njegov glavni vir dohodka. V Sloveniji je posameznik imel vir dohodka iz naslova prejetih najemnin. V Avstriji sta pri posamezniku prebivala tudi njegova soproga in otrok in posameznik se ob vikendih ni več redno vračal v Slovenijo kot v letu 2017. Na podlagi teh dejavnikov lahko okvirno predpostavljamo, da ima posameznik središče ekonomskih interesov kot tudi osebnih interesov v Avstriji in se posledično za

namene uporabe KIDO v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne rezidente Avstrije.

Povzeto po posameznih davčnih letih, se je posameznik za namene KIDO po prelomnih pravilih KIDO uvrščal v letu:

- **2017** med davčne rezidente Slovenije in
- v letih **2018** in **2019** med davčne rezidente Avstrije.

**Uporaba alokacijskih pravil pri obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve.** Po opredelitvi rezidentskega statusa za namene KIDO se pravica do obdavčitve v državi pogodbenici v zvezi z določenim dohodkom iz zaposlitve določa na podlagi alokacijskih pravil, določenih v 15. členu KIDO, ki se navezujejo na dohodke iz zaposlitve (BATNVP, 1998).

Petnajsti člen KIDO določa, da se dohodki iz zaposlitve, ki jih prejme rezident države pogodbenice, (po KIDO) obdavčijo zgolj v tej državi, razen kadar se zaposlitev opravlja v drugi državi pogodbenici. V primeru, če se zaposlitev opravlja v drugi državi pogodbenici, se lahko prejeti honorarji obdavčijo tudi v tej drugi državi. Dodatno drugi odstavek 15. člena KIDO opredeljuje, da se kljub določbam 1. odstavka 15. člena KIDO dohodki, ki jih prejme rezident države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, obdavči zgolj v prvi državi pogodbenici, kadar rezident države pogodbenice dohodek prejema v drugi državi pogodbenici in v drugi državi pogodbenici prebiva v obdobju ali obdobjih, ki skupno ne presegajo 183 dni v koledarskem letu (BATNVP, 1998).

Iz navedenega torej lahko povzamemo, da ima pravico do obdavčitve dohodka, prejetega iz zaposlitve v vseh treh letih, torej v letih 2017, 2018 in 2019, država Avstrija. V vseh treh letih je namreč posameznik v Avstriji prejemal dohodek od avstrijskega delodajalca z virom v Avstriji, s čimer izpolnjuje prvi odstavek 15. člena KIDO. Ker je posameznik v Avstriji prebival več kot 183 dni, tudi 2. odstavek 15. člena KIDO nima vpliva na spremembo odločitve in ima Avstrija pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve v vseh treh obravnavanih davčnih letih.

**Uporaba predvidenih metod za izogibanje dvojne obdavčitve po KIDO in rešitev problema dvojne obdavčitve v Sloveniji.** Po določenem rezidentskem statusu za namene KIDO smo ugotovili, da se posameznik v letu 2017 po KIDO uvršča med davčne rezidente Slovenije in v letu 2018 in 2019 med davčne rezidente Avstrije. Pri tem je treba poudariti, da je metode za izogibanje dvojni obdavčitvi (določene v 23. členu KIDO) mogoče uporabiti zgolj v državi pogodbenici, v kateri se posameznik uvršča med rezidente po KIDO. V našem primeru bi torej posameznik lahko metodo za izogibanje dvojni obdavčitvi uporabil zgolj v letu 2017, ko se je uvrščal med davčne rezidente Slovenije. Konkretno bi to pomenilo, da bi posameznik pravice po KIDO uveljavljal v Sloveniji, ki bo dolžna upoštevati plačani davek v Avstriji (na podlagi metode odbitka) ali pa bo dohodek, dosežen v Avstriji, izvzela iz obdavčitve (metoda izvzema) (Mercina, 2015).

Medtem posameznik v obravnavanih letih svojih pravic po KIDO ne bo mogel uveljavljati v Avstriji. Slednje velja iz razloga, ker ima Avstrija, kot zgoraj navedeno, po 15. členu KIDO pravico do obdavčitve dohodka in bi posledično uporaba metod za izogibanje dvojni obdavčitvi v Avstriji lahko privedla do izogibanja plačila davka oziroma do neplačila davka v obeh državah (Pate, 2014).

V Sloveniji bo posameznik na podlagi 35. člena ZDoh-2 v povezavi z 288. členom ZDavP-2 (ker v Sloveniji ni plačnika davka) moral vložiti napoved za vsa tri obravnavana davčna leta. Ker ima po KIDO pravico do obdavčitve dohodkov v vseh treh letih Avstrija, bo poleg napovedi posameznik vložil skladno z 260. in 266. členom ZDavP-2 (2006) še zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 5), h katerim mora posameznik priložiti še potrdilo o rezidentstvu v državi Avstriji (DURS, 2020). V primeru, da Slovenija oprostitve dohodka, pridobljenega v Avstriji, ne bi priznala, bi posameznik za namene izogibanja dvojne obdavčitve v državi rezidentstva po KIDO (v obravnavanem davčnem letu) moral vložiti postopek skupnega dogovora med Avstrijo in Slovenijo. V nasprotnem primeru bi namreč prišlo do obdavčitve v Sloveniji, kar ne bi bila skladno z določbami KIDO (Pate, 2014).

#### 4.3.2 Uporaba KIDO pri obdavčitvi dividend

V letu 2018 je posameznik od avstrijskega delodajalca prejel tudi nemške delnice, od katerih je posameznik v letu 2018 in 2019 prejel dividende. Za namene določitve, katere država ima pravico do obdavčitve dohodka iz dividend, je treba uporabiti tri relevantne KIDO, in sicer med Avstrijo in Nemčijo, med Slovenijo in Avstrijo in med Slovenijo in Nemčijo (Pate, 2014).

Pri podrobnejšem pregledu KIDO med Slovenijo in Nemčijo se posameznik po nacionalni zakonodaji držav pogodbenic uvršča v Sloveniji med davčne rezidente in v Nemčiji med davčne nerezidente. Posledično prelomnih pravil za namene določanja rezidentstva po KIDO ni treba predhodno uporabiti pred uporabo alokacijskih pravil, saj se posameznik za namene KIDO uvršča med rezidente Slovenije. Neposredno se tako lahko pravica do obdavčitve določa na podlagi 10. člena KIDO, ki opredeljuje obdavčitev dividend (OECD, 2003).

Prvi odstavek 10. člena KIDO Zakona o ratifikaciji Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Ur. l. RS, št. 22/06, v nadaljevanju BDEIDOD) opredeljuje, da se dividende, ki jih družba, ki je rezident države pogodbenice, plača rezidentu druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v tej drugi državi, v kateri je posameznik rezident. Dodatno 2. odstavek 10. člena KIDO opredeljuje, da se dividende lahko obdavčijo tudi v drugi državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki dividende plačuje. Iz slednjega torej lahko sklepamo, da se na

podlagi KIDO med Nemčijo in Slovenijo dividende lahko obdavčijo v obeh državah, v Nemčiji kot v državi vira in Sloveniji kot državi rezidentstva.

Za pravilno določanje in opredelitev pravice do obdavčitve pa je treba preveriti še KIDO, sklenjen med Avstrijo in Slovenijo. Kot smo zgoraj že opredelili, se po prelomnih pravilih posameznik v vseh obravnavanih davčnih letih za namene KIDO, ko je posameznik prejel dividende (torej v letih 2018 in 2019), uvršča med davčne rezidente Avstrije. Za uporabo ustreznega alokacijskega pravila pa tokrat ne moremo upoštevati 10. člena KIDO, ki se navezuje na obdavčitev dividend. Ta člen se namreč navezuje zgolj na primer, ko bi avstrijska družba dividende izplačevala rezidentu Slovenije. Posledično moramo za namene ustreznega določanja pravice do obdavčitve uporabiti 22. člen KIDO, ki se navezuje na druge dohodke. Dvaindvajseti člen KIDO predpostavlja, da se drugi dohodki, ki niso opredeljeni v prejšnjih odstavkih, lahko obdavčijo zgolj v državi rezidentstva posameznika za namene KIDO (v našem primeru Avstrija). Iz slednjega torej lahko sklepamo, da pravice do obdavčitve dividend na podlagi KIDO med Slovenijo in Avstrijo nima Slovenija (BATNVP, 1998).

Pri opredelitvi pravice do obdavčitve na podlagi KIDO med Avstrijo in Nemčijo prelomna pravila (enako kot pri KIDO med Slovenijo in Nemčijo) niso uporabljiva, ker se posameznik uvršča zgolj med davčne rezidente Avstrije in ne pride do dvojnega rezidentstva na podlagi nacionalnih zakonodaj. Posledično se pravica do obdavčitve dohodka v nadaljnjih korakih neposredno in brez uporabe prelomnih pravil določa na podlagi 10. člena KIDO, ki pravi, da se dividende lahko obdavčijo tako v Nemčiji kot državi vira kot v Avstriji kot državi rezidentstva (OECD, 2003).

Iz zgornje opredelitve stanja in pravice do obdavčitve po vseh treh relevantnih pogodbah KIDO lahko sklepamo, da:

- ima **Nemčija** kot država vira pravico do obdavčitve dividend,
- **Slovenija** nima pravice do obdavčitve dividend (na podlagi KIDO med Avstrijo in Slovenijo),
- ima **Avstrija** pravico do obdavčitve dividend ob uporabi ustrezne metode za izogibanje dvojne obdavčitve, in sicer za morebitni davek, plačan v Nemčiji, in sicer do višine, kot jo določa 25. člen KIDO med Avstrijo in Nemčijo (na podlagi KIDO med Avstrijo in Nemčijo).

V Sloveniji bo posameznik na podlagi 90. člena ZDoh-2 v povezavi s 326. členom ZDavP-2 (ker v Sloveniji ni plačnika davka) moral vložiti napoved za obe obravnavani davčni leti. Ker ima po KIDO pravico do obdavčitve dohodka Avstrija, bo poleg napovedi posameznik skladno z 260. in 266. členom ZDavP-2 (2006) vložil še zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitvev davka od dividend (KIDO 1) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka. K zahtevku bo posameznik moral priložiti še ustrezna dokazila, in sicer potrdilo o rezidentstvu v državi Avstriji (DURS, 2020). V primeru, da



Slovenija oprostitve dohodka, pridobljenega v Avstriji, ne bi priznala, bi posameznik za namene izogibanja dvojni obdavčitvi v Avstriji moral vložiti postopek skupnega dogovora med Avstrijo in Slovenijo. V nasprotnem primeru bi namreč prišlo do obdavčitve v Sloveniji, kar ne bi bilo skladno z določbami KIDO (Pate, 2014).

#### 4.3.3 Uporaba KIDO pri obdavčitvi najemnin

Pri preselitvi soproge in otroka k posamezniku v Avstrijo posameznik in družina niso več potrebovali prebivališča v Sloveniji in so ga v letu 2019 začeli oddajati tretji osebi v najem. Od tretje osebe je tako posameznik mesečno dobival dohodek od oddajanja premoženja v najem. Za namene določanja, katera od držav pogodbenic lahko obdavči dohodek iz prejetih najemnin, je treba uporabiti veljavni KIDO, sklenjen med Slovenijo in Avstrijo. Kot smo v zgornjem delu že opredelili, se posameznik za namene KIDO po uporabljenih prelomnih pravilih (ker se posameznik v obeh državah po njuni nacionalni zakonodaji uvršča med davčne rezidente v obravnavanem davčnem letu) v obravnavanem davčnem letu 2019 uvršča med davčne rezidente Avstrije.

Po opredelitvi rezidentskega statusa za uporabo KIDO se obdavčitev v državi pogodbenici določa na podlagi alokacijskih pravil, določenih v 6. členu KIDO, ki se navezujejo na dohodek iz nepremičnin (BATNVP, 1998).

Prvi odstavek 6. člena KIDO določa, da se dohodek rezidenta države pogodbenice (v našem primeru Avstrije), ki izhaja iz nepremičnin v drugi državi pogodbenici (v našem primeru v Sloveniji), lahko obdavči v tej drugi državi (v našem primeru Sloveniji). Dodatno 3. odstavek 6. člena KIDO določa, da se določila, navedena v 1. odstavku 6. člena KIDO, uporabljajo za dohodke, ki so ustvarjeni neposredno z uporabo, oddajanjem v najem ali drugačno uporabo nepremičnin. Iz slednjega torej gre sklepati, da se navedeni člen uporablja tudi v našem primeru, ko posameznik, ki se za namene KIDO v obravnavanem davčnem letu uvršča med davčne rezidente Avstrije, mesečno pridobiva dohodke iz oddajanje premoženja v najem v Sloveniji. Iz zgoraj opredeljenega 1. in 3. odstavka 6. člena KIDO lahko povzamemo, da ima pravico do obdavčitve dohodka, prejetega iz oddajanja premoženja v najem v obravnavanem davčnem letu 2019, država Slovenija (BATNVP, 1998).

V Sloveniji bo posameznik na podlagi 75. člena ZDoh-2 v povezavi s 325. in 326. členom ZDavP-2 moral vložiti napoved za obravnavano davčno leto 2019 in ustrezno napovedati dohodke, prejete iz najemnin. Posameznik bo na FURS vložil napoved za odmero dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem skladno s členi od 61. do 64. ZDavP-2 (2006), medtem ko bo v Avstriji na pristojnem davčnem organu moral vložiti zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitve davka od prejetih najemnin na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka. V primeru, da Avstrija oprostitve dohodka, pridobljenega v Sloveniji, ne bi priznala, bi posameznik za namene izogibanja dvojni obdavčitvi v Avstriji moral vložiti postopek skupnega dogovora med Avstrijo in

Slovenijo. V nasprotnem primeru bi namreč prišlo do dvojne obdavčitve v Avstriji, kar ne bi bilo skladno z določbami KIDO (Pate, 2014).

#### 4.3.4 Izogibanje nastanka dvojne obdavčitve

Za namene spremembe rezidentskega statusa v Sloveniji FURS s pojasnilom poudarja, da so (kot že v predhodnih poglavjih omenjeno) ključen dejavnik za določanje rezidentskega statusa v Sloveniji obstoječe rezidenčne vezi, ki posameznika povezujejo s Slovenijo v času, ko je posameznik v tujini. V predpostavljene primeru lahko opazimo, da je posameznik imel v vseh treh obravnavanih davčnih letih (kljub dejstvu, da je prebival v Avstriji) v Sloveniji še vedno prijavljeno stalno prebivališče. Ta rezidenčna vez je bila ključen dejavnik, na podlagi katerega se je posameznik po 6. členu ZDoh-2 v vseh treh obravnavanih davčnih letih uvrščal med davčne rezidente Slovenije. Za namene izogibanja dvojni obdavčitvi v prihodnjih obdobjih bo tako posameznik primoran odjaviti stalno prebivališče v Sloveniji in poleg zgoraj omenjenih napovedi na pristojni davčni organ poslati tudi **vlogo za ugotavljanje rezidentskega statusa** v Sloveniji. Pri tem je treba poudariti, da se posameznik neposredno ne uvršča med davčne nerezidente v Sloveniji zgolj ob odjavljenem stalnem prebivališču, temveč je za ustrezno določanje rezidentskega statusa treba obravnavati in oceniti tudi preostale rezidenčne vezi, določene po 6. členu ZDoh-2, kot so npr. ekonomske in osebne vezi, ki posameznika povezujejo s Slovenijo (Ministrstvo za finance RS, 2019).

Za namene preprečevanja dvojne obdavčitve ob odhodu posameznika v tujino bi se tako v našem predpostavljene primeru posameznik lahko izognil pozivu FURS in nastanku morebitne dvojne obdavčitve s tem, da bi ob odhodu v Avstrijo v Sloveniji odjavil stalno prebivališče. Kljub temu pa je glede na podana dejstva in okoliščine treba poudariti, da je posameznik v naslednjem letu (v letu 2017), ko je že prebival v Avstriji, v Sloveniji še vedno imel svojo družino, h kateri se je redno vračal. Iz slednjega gre sklepati, da bi se posameznik kljub odjavljenemu stalnemu prebivališču v Sloveniji v obravnavanem davčnem letu 2017 najverjetneje še vedno uvrščal med davčne rezidente Slovenije po ZDoh-2. V Sloveniji je namreč posameznik obdržal središče osebnih interesov, ki imajo prednost pred ekonomskimi in posameznika še vedno povezujejo s Slovenijo po ZDoh-2. Za posameznika, ki zapušča Slovenijo, je torej ključno, da pred svojim odhodom prekine vse rezidenčne vezi, ki ga povezujejo s Slovenijo. Ne glede na dejstvo, ali ima posameznik že odjavljeno stalno prebivališče v Sloveniji in prekinjene vse rezidenčne vezi s Slovenijo po ZDoh-2, pa mora obvezno pred svojim odhodom spremembo rezidentskega statusa javiti še z vložitvijo vloge za ugotavljanje rezidentskega statusa. Na podlagi vložene vloge bo namreč davčni organ spremembo rezidentskega statusa preveril, potrdil z odločbo in ustrezno evidentiral v davčnem registru Slovenije. S tem se posameznik pred svojim odhodom iz Slovenije obvaruje pred morebitnimi spornimi situacijami dvojne obdavčitve v prihodnjih obdobjih (Ministrstvo za finance RS, 2019).

## SKLEP

Zaradi prostega pretoka delovne sile in odpiranja mej se na ravni EU preseljevanje prebivalcev iz državo v državo iz leta v leto povečuje. S povečanjem preseljevanja pa se je povečalo tudi število primerov nastanka dvojne obdavčitve in z njimi vprašanj njene učinkovite odprave. Iz leta v leto se tako razvija tudi administrativna in sodna praksa na področju odprave dvojne obdavčitve. Pomembnost ozaveščenosti o davčnih pravilih posameznih držav in pravočasna odzivnost posameznikov sta zato pri določanju rezidentskega statusa in posledično višine davčne obveznosti postali ključna dejavnika, ki posameznika obvarujeta pred nastankom dvojne obdavčitve.

Pri preverjanju zastavljenega raziskovalnega vprašanja magistrskega dela, ki se glasi »Katere so skupne rezidentske vezi, zaradi katerih se posamezniki uvrščajo med davčne rezidente po nacionalni zakonodaji Slovenije, Nemčije, Avstrije, Švice in Združenega kraljestva?«, lahko ob pregledu pogojev določanja rezidentskega statusa posameznikov po nacionalni zakonodaji Slovenije (predvsem ZDoh-2 in ZDavP-2) v primerjavi z nacionalno zakonodajo drugih izbranih držav članic opazimo veliko skupnih kriterijev, na podlagi katerih se določa rezidentski status posameznika v izbranih državah članicah (kot so kriterij prebivanja 183 dni v državi v obravnavanem davčnem letu, kriterij stalnega in običajnega prebivališča znotraj države, kriterij središča osebnih in ekonomskih interesov v državi v obravnavanem davčnem letu, opravljanje dela za državne organe in organe EU v tujini itd.).

Ne glede na zapisano, pa je pri preverjanju naslednjega zastavljenega raziskovalnega vprašanja »Ali so določila davčnega rezidentstva po ZDoh-2 opredeljena presplošno v primerjavi z določili davčnega rezidentstva po nacionalni zakonodaji v izbranih državah Avstrije, Nemčije, Švice in Združenega kraljestva?« pri obravnavi nacionalne zakonodaje Slovenije, ki ureja status davčnega rezidentstva fizične osebe, mogoče opaziti, da se skozi predpise določanja rezidentskega statusa zakon v primerjavi z nacionalno zakonodajo preostalih obravnavanih držav presplošno naslanja na kriterije iz KIDO in odločitve, sprejete na tej podlagi (podrobneje 2. odstavek 7. člena ZDoh-2). Posledično lahko na zastavljeno raziskovalno vprašanje odgovorimo pritrdilno. Kot omenjeno v vsebinskem delu magistrske naloge, se namreč določitve rezidentskega statusa posameznika iz mednarodnih pogodb KIDO uporabljajo zgolj za namene KIDO in v zvezi z določenimi dohodki, medtem ko se skozi 2. odstavek 7. člena ZDoh-2 tovrstne odločitve posplošijo in se nanašajo tudi na rezidentski status posameznika za namene ZDoh-2. S tem je posameznik lahko na podlagi mednarodnega postopka za izogibanje dvojne obdavčitve označen kot davčni nerezident tudi po ZDoh-2 in posledično prikrajšan za določene pravice in ugodnosti, do katerih bi bil lahko upravičen v primeru, da bi se uvrščal med davčne rezidente po ZDoh-2.

Kot odgovor na zastavljeno raziskovalno vprašanje »Na kakšen način posameznik lahko odpravi nastanek dvojne obdavčitve in kakšna je pravilna uporaba KIDO?« lahko iz vsebine pojasnil davčnih organov, mnenja davčnih strokovnjakov in sklenjenih sporazumov KIDO povzamemo, da je za razumevanje uporabe KIDO in ustreznega reševanja problematike

določanja davčnega rezidentstva in izogibanja dvojnega obdavčevanja ključno razlikovanje, da se rezidentski status za namene KIDO določi in uporablja zgolj za namene uporabe KIDO med posameznima državama pogodbenicama in da se uporablja v zvezi s točno določenim dohodkom, ki je predmet morebitne dvojne obdavčitve. Določanje rezidentskega statusa za namene KIDO torej vsebinsko ne vpliva na določanje rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji držav pogodbenic. Za namene odprave dvojne obdavčitve so med posameznimi državami pogodbenicami vzpostavljene metode za izogibanje dvojnega obdavčevanja. Slednje so podrobneje določene v posameznih pogodbah KIDO, sklenjenih med državama pogodbenicama. Ključna pri vseh metodah za izogibanje dvojnega obdavčevanja z uporabo KIDO je uporaba metode zgolj v tisti državi, v kateri se po KIDO posameznik uvršča med davčne rezidente. S tem namreč KIDO preprečuje, da bi skozi uporabo metod za izogibanje dvojne obdavčitve posameznik dosegel dvojno neobdavčitev dohodka v obeh državah pogodbenicah. Podrobnejši odgovor na zastavljeno raziskovalno vprašanje magistrskega dela glede odprave nastanka dvojne obdavčitve in pravilne uporabe KIDO je predstavljen v tretjem poglavju magistrskega dela.

Glede na pregledano literaturo ter skozi magistrsko delo navedeno vsebino in zgornje ugotovitve lahko pri odgovoru na raziskovalno vprašanje »Ali se posameznik z uporabo veljavnih sporazumov KIDO lahko izogne dvojni obdavčitvi celotnega dohodka v dveh državah in kakšne so metode odprave dvojne obdavčitve?« povzamemo, da posameznika pred dvojno obdavčitvijo dohodka v dveh državah sicer večinoma ščitijo mednarodne pogodbe, sklenjene med državami za namene odprave dvojne obdavčitve, vendar pa je za namene preprečevanja situacij nastanka morebitne dvojne obdavčitve v državi ključno, da se pravice iz mednarodnih pogodb uporabijo pravilno in pravočasno. S tem bo namreč posameznik preprečil nastanek morebitne dvojne obdavčitve v prihodnjih obdobjih. V primeru, kadar državi med seboj nimata sklenjenega sporazuma, ki bi posameznika obvaroval pred nastankom dvojne obdavčitve, pa bo posameznik dejansko moral prekiniti vse rezidentske vezi, sicer bo njegov dohodek, dosežen v obravnavanem davčnem obdobju, lahko v celoti postal predmet dvojne obdavčitve. Več o posameznih metodah odprave dvojne obdavčitve in uporabe veljavnih sporazumov KIDO za namene odprave dvojne obdavčitve je predstavljeno v tretjem poglavju magistrskega dela.

## LITERATURA IN VIRI

1. BFH, Urteil vom 24. 04. 1964, VI 236/62, BStbI III 1964, S. 462.
2. BFH, Urteil vom 04. 06. 1964, IV 29/64 U, BStbI III 1964, S. 535.
3. BFH, Urteil vom 26. 07. 1972, I R 138/70, BStbI II 1972, S. 949.
4. BFH, Urteil vom 19. 03. 1997, I R 69/96, BStbI II 1997, S. 447.
5. Conder, J. & Vos, R. (2020). *ICLG Private Client 2020 – United Kingdom*. Pridobljeno iz <https://iclg.com/practice-areas/private-client-laws-and-regulations/united-kingdom>
6. Davčni urad RS. (2009). *Pojasnilo št. 4210-136/2009-2*, 30. 7. 2009. Pridobljeno iz

- <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/6369/rezidentski-status-tuje-fizicne-osebe-avtoprevozniki-v-mednarodnem-cestnem-prometu-pojasnilo-durs-st-4210-136-2009-2-30-7-2009>
7. Deloitte GmbH. (2014). *Wohnsitz (§ 8 AO) und gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)*. Pridobljeno iz <https://www.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/thema-des-monats/ohnsitz-par-8-ao-und-gewoehnlicher-aufenthalt-par-9-ao.html>
  8. Dißbars, U. C. (b. d.). *Begründung eines inländischen Wohnsitzes*. Pridobljeno iz [https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/begrueundung-eines-inlaendischen-ohnsitzes\\_idesk\\_PII1525\\_HI2745364.html](https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/begrueundung-eines-inlaendischen-ohnsitzes_idesk_PII1525_HI2745364.html)
  9. DURS. (2020). *Zmanjšanje oz. oprostitvev davka na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavečavnja*. Pridobljeno iz [https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=zmanjsanje\\_oprostitvev\\_fo](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=zmanjsanje_oprostitvev_fo)
  10. Eurostat. (2019). *Statistika migracij in migrantskega prebivalstva*. Pridobljeno iz [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Migration\\_and\\_migrant\\_population\\_statistics/sl](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Migration_and_migrant_population_statistics/sl)
  11. Experts for Expats Ltd. (2020). *Statutory Residence Test Explained*. Pridobljeno iz <https://www.expertsforexpats.com/expat-tax/statutory-residence-test/>
  12. FG München, Urteil vom 21. 08 2002, 1 K 3262/00, EFG 2003, S. 77.
  13. FG Hessen, Urteil vom 13. 12. 2010, 3 K 1060/09, EFG 2011, S. 1133.
  14. FG Hessen, Urteil vom 13. 11. 2012, 3 K 1062/09, EFG 2013, S. 742.
  15. Gaudreau v. Canada. 2005 FCA 388, FN: A-80-05 (16. 11. 2005).
  16. Hertel v. Minister of National Revenue. 93 DTC 721 (TCC 1993).
  17. HM Revenue & Customs. (2020). *RDR3: Statutory Residence Test (SRT) notes*. Pridobljeno iz [www.gov.uk.com](http://www.gov.uk.com): <https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3>
  18. Huemer, E. (1996). *Die Unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen*. Wien: Linde Verlag.
  19. Kamenščak, I. (2017). Rezidentski status fizične osebe. Pridobljeno iz <https://www.iusinfo.si/medijsko-sredisce/dnevne-novice/190345>
  20. Kanton Basel-Landschaft. (2016). *Steuerbuch. 4 Nr. 1 Steuerrechtlicher Wohnsitz und steuerrechtlicher Aufenthalt. V Baselbieter Steuerbuch*. Pridobljeno iz <https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/steuerbuch/band-1/steuerpflicht>
  21. Kunstek, N. (2015). *Ugotovitev rezidentskega statusa za davčne namene v Sloveniji – prihod v Republiko Slovenijo*. Pridobljeno iz <https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/134082>
  22. Kuzma, D. & Istenič, P. (2014). Ob izselitvi iz Slovenije ne pozabite urediti svojega davčnega statusa. *Pravna praksa*, 2014(5), 6.
  23. Lang, M. (2013). *Tax Treaty Case Law around the Globe 2013*. IBFD Linde.
  24. Lang, M. (2014). *Introduction to the law of double taxation conventions*. Linde Verlag

GmbH.

25. Lingle v. Canada. A-418-09 (Federal Court of Appeal 2010).
26. Maisto, G. (2010). Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law. *EC and International Tax Law*, 2010(6), 181-194
27. Mercina, J. (2015). Davčno rezidentstvo, tokrat malo drugače in pravilno. *Davčno-finančna praksa*, 2015(7-8), 17.
28. Mercina, J. (2015). Pravilna uporaba pravic KIDO za dvojne rezidente – primer napotnega delavca. *Davčno-finančna praksa*, 2015(11), 8-11.
29. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja v ZDoh-1 in ZDavP-1. *Pravna praksa*, 2006(44), 20-31.
30. Ministrstvo za finance RS. (2017). *Mednarodno obdavčevanje. Davčne obveznosti nerezidentov v Sloveniji*. Pridobljeno iz [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/mednarodno\\_obdavcenje/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/)
31. Ministrstvo za finance RS. (2018a). *Mednarodno obdavčenje: brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov*. Pridobljeno iz [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/mednarodno\\_obdavcenje/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/)
32. Ministrstvo za finance RS. (2018b). *Postopek skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja*. Pridobljeno iz [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/mednarodno\\_obdavcenje/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/)
33. Ministrstvo za finance RS. (2019). *Mednarodno obdavčenje. Rezidentsvto po ZDoh-2, ZDDPO-2 in po mendaronih pogodbah*. Pridobljeno iz [https://www.fu.gov.si/zivljenjski\\_dogodki\\_prebivalci/selim\\_se\\_v\\_tujino/](https://www.fu.gov.si/zivljenjski_dogodki_prebivalci/selim_se_v_tujino/)
34. Ministrstvo za finance RS. (2020). *Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (KIDO), ki se uporabljajo v letu 2020, dopolnjen z združenim besedilom multilateralnega instrumenta (MLI) in KIDO*. Pridobljeno iz [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/mednarodno\\_obdavcenje/novica/seznam\\_veljavnih\\_mednarodnih\\_pogodb\\_o\\_izogibanju\\_dvojnega\\_obdavcevanja\\_dohodka\\_in\\_premozenja\\_ki\\_se\\_uporabljajo\\_v\\_letu\\_2019\\_9644/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/novica/seznam_veljavnih_mednarodnih_pogodb_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja_ki_se_uporabljajo_v_letu_2019_9644/)
35. OECD. (2003). *Articled of the model convention with respect to taxes on income and on capital*. Pridobljeno iz <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>
36. OECD. (2010). *Commentaries on the articles of the model tax convention*. Pridobljeno iz <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
37. OECD. (2019a). *Austria-Information on Residency for tax purposes*. Pridobljeno iz [http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Austria\\_Tax\\_Residency.pdf](http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Austria_Tax_Residency.pdf)
38. OECD. (2019b). *Information on residency for tax purposes - Switzerland*. Pridobljeno iz Automatic exchange portal: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Switzerland-Residency.pdf>
39. Pate, B. (2014). Postopek ugotavljanja rezidentstva za fizične osebe. *Pravosodni bilten*, 4(2014), 137.

40. Prisljan, B. (2015). Zakaj je določitev rezidentskega statusa pomembna? *Revija IKS*, 05(2015), 105-112.
41. RFH, Urteil vom 18. 02.1937, V 218/36, Juris 1937.
42. Sherman, H. (2005). *Canadian Residents Leaving Canada. Recent Jurisprudence and Lessons to be Learned*. Pridobljeno iz <http://www.taxspecialistgroup.ca/pdf/inDepthArticles/2005.IBFD.pdf>
43. Smith, J. (2020). *Am I a UK tax resident?*. Pridobljeno iz <https://www.crunch.co.uk/knowledge/tax/am-i-a-uk-tax-resident/>
44. Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1275/2017-9, 23. 01. 2018.
45. Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1622/2011, 20. 12. 2011.
46. Sodba Ustavnega sodišča RS, opr. št. I U 1761/2009, 28. 9. 2010.
47. Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 1907/2009, evidenčna številka: UL0003335, 13. 07. 2010.
48. Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. I U 196/2015, 05. 04. 2016.
49. Sodba Ustavnega sodišča RS, opr. št. I U 958/2012, 11. 12. 2012.
50. Sodba Upravnega sodišča RS, opr. št. II U 428/2015, 15. 09. 2016.
51. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr. št. I U 204/2014, 23. 04. 2015.
52. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 124/2015, 11. 06. 2015.
53. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 27/2014, 19. 03. 2015.
54. Statistični urad RS. (19. 12. 2019a). *Leta 2018 med priseljenimi več terciarno izobraženih kot med odseljenimi*. Pridobljeno iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/8550>
55. Statistični urad RS. (2019b). *V 2018 se je iz Slovenije vsak teden odselilo povprečno 126 slovenskih in 133 tujih državljanov*. Pridobljeno iz SURS. Selitveno gibanje: <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/8217>
56. Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Urteil vom 03. 11. 2017, 530 17 49.
57. Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, Urteil vom 16. 04. 2010, 2 ST.2010.3; 2 DB.2010.1.
58. Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, Urteil vom 13. 05. 2009, 1 ST.2009.52; 1 DB.2009.24.
59. VwGH, Urteil vom 04. 02. 1964, 1113/63, Dok. Nr. JWR\_1963001113\_19640204X01, RIS 2001.
60. VwGH, Urteil vom 11. 12. 1964, 1023/63, Dok. Nr. JWR\_1963001023\_19641211X01, RIS 2001.
61. VwGH, Urteil 07. 07. 1967, 1860/66, Dok. Nr. JWR\_1966001860\_19670707X01, RIS 1967.
62. VwGH, Urteil vom 09. 02. 1973, 1025/71, Dok. Nr. JWR\_1971001025\_19730209X01, RIS 1973.
63. VwGH, Urteil vom 30. 03. 1977, 1067/76, Dok. Nr. ECLI:AT:VWGH:1977:1976001067.X05, RIS 1977.

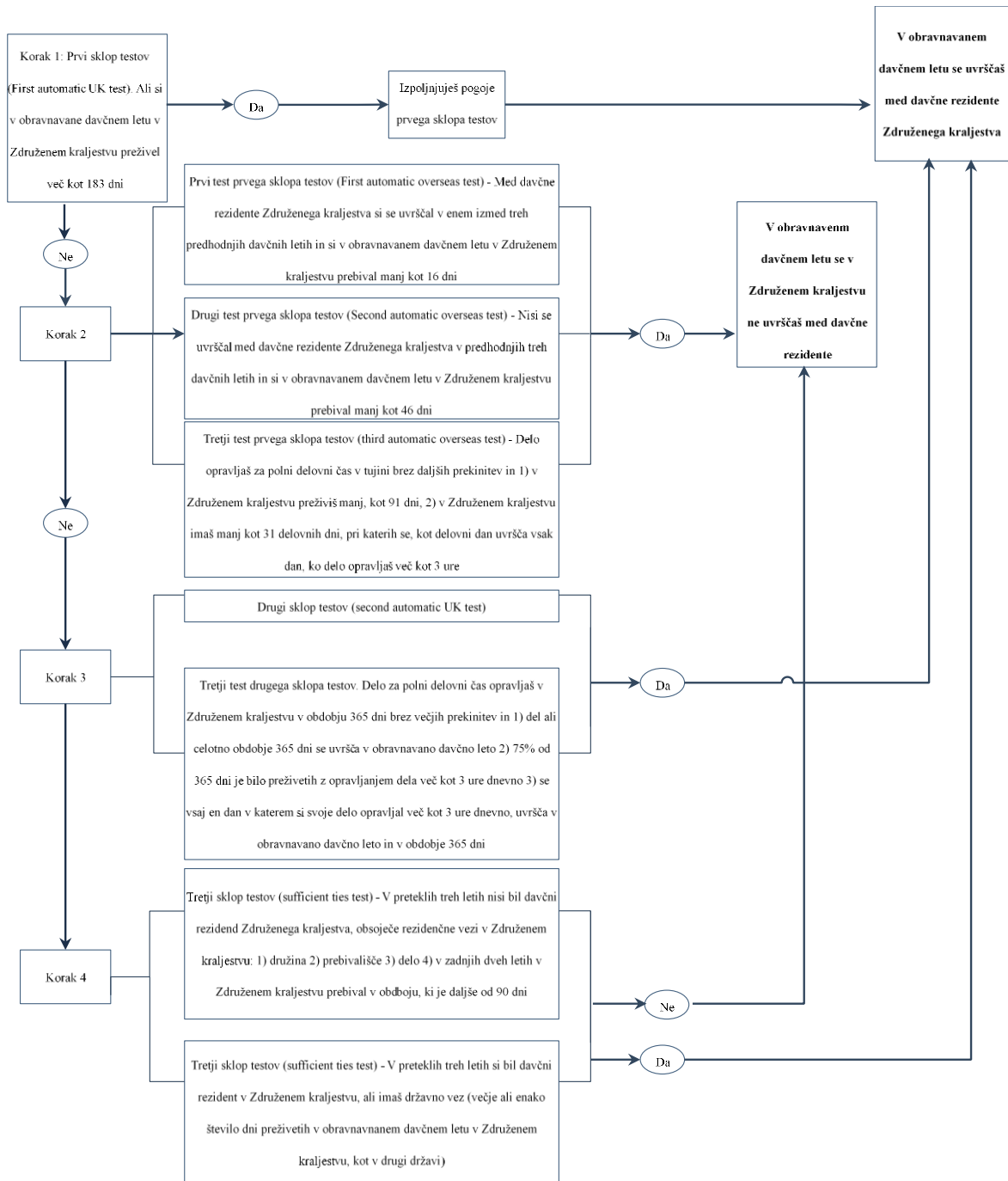
64. VwGH, Urteil vom 04. 11. 1980, 3235/79, Dok. Nr. JWR\_1979003235\_19801104X02,  
RIS 1980.



## **PRILOGA**



## Slika: Potek določanja davčnega rezidentstva v Združenem kraljestvu



Vir: Smith (2020).