

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

ALENKA ŽELEZNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJAVA STATUSA DAVČNEGA REZIDENTSTVA FIZIČNIH
OSEB V IZBRANIH EU DRŽAVAH**

Ljubljana, oktober 2017

ALENKA ŽELEZNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Alenka Železnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Primerjava statusa davčnega rezidentstva fizičnih oseb v izbranih EU državah, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Mitjo Čokom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila 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 poskrbela, 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 pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila 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 11.10.2017

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 REZIDENTSKI STATUS ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI.....	3
1.1 Rezidentski status davčnega zavezanca v skladu z lokalno zakonodajo	3
1.1.1 Pomen določitve rezidentskega statusa in obseg obdavčljivih dohodkov davčnega zavezanca	3
1.1.2 Ugotovitev rezidentskega statusa v Sloveniji.....	4
1.1.2.1 Zakonska podlaga za določitev rezidentskega statusa v Sloveniji	4
1.1.2.2 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa v Sloveniji	6
1.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca.....	8
1.2.1 Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja	9
1.2.1.1 Vsebina OECD Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja	10
1.2.1.2 Mednarodne pogodbe, ki jih je sklenila Slovenija	10
1.2.1.3 Prelomna pravila Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja	11
1.2.2 Določitev rezidentskega statusa v Sloveniji v skladu z mednarodno zakonodajo ..	13
1.2.2.1 Določitev rezidentskega statusa v preteklosti	13
1.2.2.2 Določitev rezidentskega statusa od leta 2015 dalje.....	14
1.3 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Sloveniji	17
1.3.1 Obseg obdavčljivega dohodka fizične osebe, ki je predmet dohodnine	17
1.3.2 Stopnje obdavčitve z dohodnino	18
1.3.2.1 Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve.....	18
1.3.2.2 Akontacija dohodnine od dohodka iz obresti in dividend.....	19
1.3.2.3 Akontacija dohodnine od dobička iz kapitala	20
1.3.3 Poročanje dohodka iz zaposlitve za namene obdavčitve z dohodnino.....	20
1.3.3.1 Poročanje dohodka iz zaposlitve davčnih rezidentov Slovenije	20
1.3.3.2 Poročanje dohodka iz zaposlitve davčnih nerezidentov Slovenije.....	21
1.3.4 Poročanje dohodka iz kapitala za namene obdavčitve z dohodnino	22
1.3.4.1 Poročanje dohodka iz kapitala davčnih rezidentov Slovenije	22
1.3.4.2 Poročanje dohodka iz kapitala davčnih nerezidentov Slovenije	23
1.3.5 Letna odmera dohodnine	24

2 REZIDENTSKI STATUS ZA DAVČNE NAMENE V IZBRANIH EU DRŽAVAH ..	24
2.1 Rezidentski status za davčne namene v Avstriji	25
2.1.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v Avstriji v skladu z lokalno zakonodajo	25
2.1.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca v Avstriji	25
2.1.3 Določitev rezidentskega statusa v Avstriji	26
2.1.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Avstriji.....	26
2.1.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino v Avstriji .	26
2.1.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino v Avstriji	27
2.2 Rezidentski status za davčne namene na Hrvaškem	28
2.2.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene na Hrvaškem v skladu z lokalno zakonodajo	28
2.2.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca na Hrvaškem.....	29
2.2.3 Določitev rezidentskega statusa na Hrvaškem	29
2.2.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino na Hrvaškem.....	30
2.2.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino na Hrvaškem	30
2.2.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino na Hrvaškem	31
2.3 Rezidentski status za davčne namene v Italiji	32
2.3.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v Italiji v skladu z lokalno zakonodajo	32
2.3.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca v Italiji	33
2.3.3 Določitev rezidentskega statusa v Italiji.....	33
2.3.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Italiji	33
2.3.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino v Italiji.....	33
2.3.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino v Italiji	34
2.4 Rezidentski status za davčne namene na Madžarskem	36
2.4.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene na Madžarskem v skladu z lokalno zakonodajo	36
2.4.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca na Madžarskem	36
2.4.3 Določitev rezidentskega statusa na Madžarskem.....	37
2.4.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino na Madžarskem	37
2.4.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino na Madžarskem	37

2.4.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino na Madžarskem	38
--	----

3 PRIMERJAVA REZIDENTSKEGA STATUSA ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI IN IZBRANIH EU DRŽAVAH..... 39

3.1 Opredelitev rezidentskega statusa po lokalni zakonodaji izbranih EU držav	39
3.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa v izbranih EU državah	40
3.3 Postopek določitve rezidentskega statusa v izbranih EU državah	41
3.4 Vpliv rezidentskega statusa na obseg obdavčitve fizične osebe v izbranih EU državah	43
3.5 Obdavčitev dohodka fizične osebe v izbranih EU državah.....	44
3.5.1 Izračun davčne osnove in stopnje obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb	44
3.5.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb....	46

SKLEP..... 48

LITERATURA IN VIRI..... 50

KAZALO TABEL

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine od dohodka iz zaposlitve, prejetega s strani glavnega delodajalca, za leto 2017	19
Tabela 2: Stopnja za odmero dohodnine od dobička iz kapitala, za leto 2017	20

UVOD

»Although defined by statute or administrative rule in some states, domicile is a common-law term meaning a person's fixed and permanent place of abode in which the person intends to remain indefinitely or to which the person intends to return. [...] Domicile differs from residency. Although a person may have multiple residences, a person can have only one domicile (Gadon, Herman, & Hoeniger, 2012, str. 9)«

Kot razlikujejo Gadon et al. (2012, str. 9), se prebivališče posameznika razlikuje od njegovega rezidentstva. Skladno z Zakonom o prijavi prebivališča (Ur.l. RS, št. 59/2006-UPB, 111/2007 in 52/2016-ZPPreb-1, v nadaljevanju ZPPreb) je prebivališče naselje, kjer se posameznik naseli z namenom, da v njem prebiva. Nadalje ZPPreb stalno prebivališče definira kot naselje, kjer posameznik dejansko stalno prebiva in je središče njegovih življenjskih (poklicnih, ekonomskih, socialnih) interesov, ter posledično med tem dotičnim naseljem in posameznikom obstaja tesna in trajna povezava. Rezidentstvo za davčne namene pa je opredeljeno z zakonom, ki ureja obdavčitev dohodkov fizičnih oseb.

Stalno prebivališče se ne enači z rezidentstvom za davčne namene, ampak je lahko le en od pogojev za njegovo določitev. V magistrskem delu sem se opredelila na rezidentstvo za davčne namene.

Pate (2014, str. 74) navaja, da je davčna obveznost posameznika v Sloveniji odvisna od njegovega statusa (rezident, nerezident) ter da posledično dejstvo, ali se posameznik šteje za rezidenta ali nerezidenta Slovenije, predstavlja bistveno razliko v njegovih davčnih pravicah in obveznostih. Vsled tega je pomembno, da posameznik opredeli pogoje, na podlagi katerih bi se lahko štel za rezidenta (oz. nerezidenta Slovenije), saj šele potem lahko ugotavlja, katere dohodke mora poročati slovenskemu davčnemu organu, če pri ugotavljanju davčne osnove lahko uporabi posamezne davčne olajšave oz. če posamezne dohodke morebiti lahko izvzame iz obdavčitve v Sloveniji, ter kakšni postopki so v zvezi s tem potrebni.

Rezidentski status fizičnih oseb v posameznih državah se določa na podlagi lokalne zakonodaje, katera določa posebne pogoje, na podlagi katerih se posameznik šteje za davčnega rezidenta oz. nerezidenta. Zaradi vse pogostejših selitev posameznikov v druge države pa nemalokrat pride do pojava, da se posameznik v skladu z lokalno zakonodajo posameznih držav lahko šteje za davčnega rezidenta dveh držav, kot ugotavlja tudi Pal (2016, str. 14). Da zaradi slednjega ne bi prihajalo tudi do dvojnega obdavčevanja dohodka, države sklepajo mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka. Slednje predvidevajo možnost, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta dveh držav pogodbenic, ter tako opredeljujejo pravila za določitev ene same države rezidentstva oz. druga pravila, namenjena izogibanju dvojne obdavčitve.

Glavni namen mojega magistrskega dela je bil ugotoviti razlike v določanju statusa davčnega rezidentstva v Sloveniji z določitvijo v spodaj navedenih državah Evropske Unije (v nadaljevanju EU):

- Avstrija;
- Hrvaška;
- Italija;
- Madžarska.

Za doseg pričakovanega namena, sem si postavila naslednje cilje:

- predstavitev opredelitve rezidentskega statusa za davčne namene v Sloveniji in izbranih EU državah v skladu z lokalno zakonodajo;
- predstavitev mednarodnega vidika opredelitve rezidentskega statusa v Sloveniji in izbranih EU državah;
- predstavitev procesa določanja rezidentskega statusa v Sloveniji in izbranih EU državah;
- predstavitev vpliva rezidentskega statusa na obseg obdavčitve v Sloveniji in izbranih EU državah;
- predstavitev obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb (dohodnina) in način poročanja obdavčljivega dohodka davčnemu organu v Sloveniji in izbranih EU državah.

Moje osrednje raziskovalno vprašanje je bilo: **»Kako se razlikuje določitev statusa davčnega rezidentstva v Sloveniji z določitvijo statusa v izbranih EU državah?«**.

V magistrskem delu sem uporabila teoretične in empirične metode raziskovanja. Za teoretični del sem pregledala razpoložljivo zakonodajo, strokovno literaturo in vire ter članke v Sloveniji, ter dostopne informacije tujih držav. Empirični del pa je temeljil na analizi javno dostopnih podatkov o rezidentskem statusu in obdavčitvi v izbranih EU državah, ter raziskavi, ki sem jo pomočjo ankete opravila med davčnimi svetovalci izbranih tujih držav. S slednjo sem nameravala pridobiti njihove odgovore glede določanja statusa davčnega rezidentstva in samega procesa ugotovitve statusa, ter obdavčitve dohodka ter poročanja davčnemu organu za namene obračuna pripadajočih davkov in prispevkov.

Moje magistrsko delo ima poleg uvoda in sklepa tri vsebinska poglavja. V prvem poglavju sem teoretično opredelila rezidentski status fizične osebe ter njegov pomen v slovenski zakonodaji. Nadaljevala sem s samim procesom določanja statusa davčnega rezidentstva v Sloveniji pred in po spremembi prakse, ter z opisom sprememb za davčnega zavezanca, v primeru, ko se le-ta šteje za davčnega rezidenta dveh držav hkrati. Prvo poglavje sem zaključila z obdavčitvijo dohodka fizičnih oseb v Sloveniji z dohodnino in postopkom poročanja dohodka davčnemu organu. V nadaljevanju magistrskega dela sem predstavila določbe lokalne zakonodaje za ugotovitev rezidentskega statusa fizičnih oseb v izbranih EU državah ter pomen mednarodne zakonodaje v splošnem ugotovitvenem postopku (v primeru

dvojnega rezidentstva) v teh državah. Za izbrane države sem prikazala tudi proces določanja rezidentskega statusa ter njegov vpliv na obdavčitev davčnih zavezancev posameznikov. Za namen kasnejše primerjave sem na kratko opredelila tudi obdavčitev z davkom od dohodkov fizičnih oseb, ter predstavila proces poročanja posameznih virov dohodka davčnim organom v izbranih državah. Po predstavitvi sistema določanja rezidentskega statusa in obdavčitve fizičnih oseb z dohodnino v posameznih državah, pa sem v zadnjem poglavju pripravila primerjavo med njimi, s katero sem odgovorila na zastavljeno raziskovalno vprašanje. Magistrsko delo sem zaključila s sklepom, v katerem sem opredelila ključne ugotovitve mojega magistrskega dela.

1 REZIDENTSKI STATUS ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI

Kot navedeno v uvodnem delu, rezidentski status za davčne namene ne predstavlja rezidentstva v smislu prebivanja, temveč je zakonsko opredeljen s posebnimi pogoji, ter je ključen pri ugotavljanju obdavčljivega dohodka davčnega zavezanca ter njegovih obveznosti in pravic, povezanih s tem.

1.1 Rezidentski status davčnega zavezanca v skladu z lokalno zakonodajo

1.1.1 Pomen določitve rezidentskega statusa in obseg obdavčljivih dohodkov davčnega zavezanca

Zakon o dohodnini (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB7, 9/2012-odl. US, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 75/2012, 94/2012, 52/2013-odl. US, 96/2013, 29/2014-odl. US, 50/2014, 23/2015, 55/2015 in 63/2016, v nadaljevanju ZDoh-2) dohodnino v 2. odstavku 4. člena opredeljuje kot davek od dohodka fizične osebe, slednjo pa v nadaljevanju kot zavezanca za dohodnino. Da bi lahko opredelili obveznosti in pravice fizične osebe, povezane z dohodnino, je potrebno ugotoviti njen rezidentski status (šteje se namreč lahko za davčnega rezidenta oz. nerezidenta).

Mercina (2015, str. 17) navaja, da je ugotovitev rezidentskega statusa zavezanca za namene ZDoh-2 pomembna zaradi:

- opredelitve obsega njegove davčne obveznosti;
- ugotovitve pravic do davčnih olajšav in drugih zmanjšanj davčne osnove v Sloveniji;
- ugotovitve obveznosti odmere dohodnine na letni ravni;
- ugotovitve pravic do oprostitve dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah do višine 1.000 evrov (v nadaljevanju EUR).

Skladno s 5. členom ZDoh-2 je **rezident** zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju Slovenija), ter od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Finančni urad Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) obdavčljivi

dohodek davčnega rezidenta Slovenije opredeljuje kot **svetovni dohodek** (FURS, 2017a, str. 4). V kolikor se posameznik šteje za davčnega rezidenta Slovenije, tako v Sloveniji ni obdavčen le njegov dohodek, dosežen iz aktivnosti v Sloveniji, temveč tudi morebitni dohodek, dosežen iz zaposlitve v tujini, obresti na davčne depozite pri tujih bankah, kapitalski dobiček ustvarjen s prodajo tujih delnic, dobiček ustvarjen s prodajo nepremičnine v tujini, ipd.

Nerezident pa je po ZDoh-2 zavezan za plačilo dohodnine **od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji**. Dohodki imajo vir v Sloveniji (FURS, 2016c, str. 6):

- če se izvaja zaposlitev ali se opravljajo storitve v Sloveniji;
- če dohodke izplačuje slovenski rezident (slovenska pravna oseba ali zasebnik) ali poslovna enota nerezidenta (poslovna enota tuje pravne osebe v Sloveniji);
- če nerezident opravlja dejavnost v ali prek poslovne enote ali stalne baze v Sloveniji;
- dohodki od nepremičnine in pravic na nepremičnini, vključno z dobičkom iz kapitala od odsvojitve nepremičnine, ki je v Sloveniji;
- dohodki od vrednostnih papirjev in lastniških deležev, katerih izdajatelj je Republika Slovenija, Banka Slovenije, samoupravne lokalne skupnosti oziroma gospodarske družbe, zadruga idr., ki so ustanovljene v Sloveniji, vključno z dobičkom iz kapitala, doseženim z njihovo odsvojitvijo.

Kot navaja Pernek (2012, str. 22), večina evropskih držav pri obdavčenju dohodka fizičnih oseb v primeru neomejene obdavčitve uporablja načelo svetovnega dohodka, v primeru omejene obdavčitve pa načelo obdavčenja dohodka po viru, zaradi česar je tudi verjetnost kolizije davčnih načel redkejša.

1.1.2 Ugotovitev rezidentskega statusa v Sloveniji

1.1.2.1 Zakonska podlaga za določitev rezidentskega statusa v Sloveniji

Kot predhodno navedeno je za opredelitev obsega davčne obveznosti zavezanca v Sloveniji potrebno ugotoviti njegov rezidentski status. Skladno s 6. členom ZDoh-2 se zavezanec šteje za davčnega rezidenta, če v kateremkoli času v davčnem letu (ki je v Sloveniji enako koledarskemu) izpolnjuje katerega od spodaj navedenih pogojev:

- ima **uradno prijavljeno stalno prebivališče** v Sloveniji;
- biva izven Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Slovenije ali stalnem predstavništvu Slovenije pri EU ali stalnem predstavništvu Slovenije pri mednarodni organizaciji, kot javni uslužbenec z diplomatskim ali konzularnim statusom, ali je zakonec ali vzdrževani družinski član takega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo;

- je bil rezident Slovenije v kateremkoli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi zaposlitve:
 - v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Slovenije ali stalnem predstavništvu Slovenije pri EU ali stalnem predstavništvu Slovenije pri mednarodni organizaciji, kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji, brez diplomatskega ali konzularnega statusa;
 - kot javni uslužbenec ali funkcionar v državnem organu ali organu lokalne skupnosti, in sicer v državi, ki na podlagi vzajemnosti takega uslužbenca ne šteje za svojega rezidenta;
 - kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, Evropski centralni banki, Evropski investicijski banki ali Evropskem investicijskem skladu, ali je zakonec, ki ni zaposlen in ne opravlja dejavnosti, ali vzdrževan otrok takega uslužbenca in prebiva s to osebo;
- je bil rezident Slovenije v kateremkoli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi opravljanja funkcije poslanca v Evropskem parlamentu;
- ima svoje **običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov** v Sloveniji; ali
- je v kateremkoli času v davčnem letu **prisoten v Sloveniji skupno več kot 183 dni**.

Ne glede na navedeno pa je skladno s 7. členom ZDoh-2 zavezanec nerezident, če izpolnjuje katerega od naslednjih pogojev:

- opravlja delo kot oseba z diplomatskim ali konzularnim statusom v Sloveniji v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji skupine tujih držav ali tuje države, ali je zakonec ali vzdrževani družinski član take osebe in prebiva s to osebo, če ni slovenski državljan;
- bi postal rezident samo zaradi opravljanja dela kot funkcionar, strokovnjak ali uslužbenec mednarodne organizacije, če ni slovenski državljan;
- bi postal rezident samo zaradi zaposlitve:
 - v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji tuje države v Sloveniji kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji brez diplomatskega ali konzularnega statusa in ni slovenski državljan;
 - kot uslužbenec tuje države v Sloveniji v funkciji, ki ni diplomatska, konzularna ali mednarodna, pod pogojem, da ta tuja država na podlagi vzajemnosti podobnega uslužbenca Slovenije ne šteje za svojega rezidenta;
 - kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, Evropski centralni banki ali Evropski investicijski banki, v Sloveniji;
- je fizična oseba, ki izpolnjuje naslednje pogoje:
 - bo bivala v Sloveniji izključno zaradi zaposlitve kot tuj strokovnjak za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra; in
 - ni bila rezident v kateremkoli času petih let pred prihodom v Slovenijo; in
 - ni lastnik nepremičnine v Sloveniji; in

- bo bivala v Sloveniji skupno manj kot 365 dni v dveh zaporednih davčnih letih, je fizična oseba, ki biva v Sloveniji izključno zaradi študija ali zdravljenja.

1.1.2.2 Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa v Sloveniji

Za formalno ureditev rezidentskega statusa zavezanec pri pristojnem davčnem organu vloži **vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa**, ki jo podkrepi s primernimi dokazili, odvisnimi od dotičnega primera (npr. letalsko karto, računi cestnin, žigom v potnem listu, najemno pogodbo, dokazilom o zaposlitvi oz. napotitvi, dokazilom o šolanju, potrdilom o prijavi/odjavi začasnega ali stalnega prebivališča, izjavo, ipd.).

Z vlogo običajno zavezanec predloži tudi **vprašalnik** »Ugotovitev rezidentskega statusa – prihod v Republiko Slovenijo« (FURS, b.l.b) oz. »Ugotovitev rezidentskega statusa – odhod iz Republike Slovenije« (FURS, b.l.a), v katerem opredeli svoje vezi s Slovenijo oz. z drugo zadevno državo. Sam vprašalnik od zavezanca poleg osebnih identifikacijskih podatkov zahteva še informacijo o njegovem zakonskem stanu, predvidenem trajanju bivanja v Sloveniji oz. v tujini, o davčno-rezidentskem statusu v drugi državi (iz katere je zavezanec prišel v Slovenijo oz. v katero v primeru odhoda odhaja), o razlogih prihoda oz. odhoda in zaposlitvenem statusu, ter podrobnejših osebnih in ekonomskih vezeh (tudi bančnih računih in investicijah) v Sloveniji oz. v tujini. Ker je vprašalnik obsežen in s strani zavezancev zahteva precej podrobne (tudi osebne) informacije, se dogaja, da ga zavezanci ne izpolnijo v celoti, posledično pa jih finančni organ naknadno pozove k predložitvi dodatnih dokazil oz. podrobnejših pojasnil, v kolikor so ta potrebna za določitev statusa (na slednje FURS zavezanca opozori že v vprašalniku). Ne glede na navedeno pa FURS tudi v vprašalniku navaja, da njegova izpolnitev ni obvezna, saj davčnemu organu omogoča zgolj lažjo presojo dejstev in okoliščin, ki vplivajo na rezidentski status zavezanca.

Zaradi osebne narave informacij, ki jih FURS pridobiva z vprašalnikom, pa je bilo s strani Informacijskega pooblaščenca preizkušeno tudi kršenje zasebnosti zavezanca s strani FURS, vendar Kovačič (2016, str. 3) ugotavlja, da ima FURS zakonsko podlago za presojo različnih dejstev in okoliščin, ki vplivajo na določitev rezidentskega statusa zavezanca (ter posledično njegovo obdavčitev), ne glede na to, da se nanašajo na zavezančeva družinska razmerja, osebne interese, poklicne in socialne vezi, ipd. Te informacije namreč kažejo na to, ali zavezanec vzpostavlja rezidenčne vezi s Slovenijo ali ne, ter imajo pri procesu ugotavljanja rezidentskega statusa ključen pomen.

Vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa zavezanec vlaga ob spremembi bistvenih dejstev in okoliščin, ki vplivajo na njegov status, ter zaradi katerih se slednji posledično lahko spremeni. Davčni organ presoja zadevne okoliščine, ter skladno z lokalno zakonodajo določi rezidentski status davčnega zavezanca z odločbo, ter ga hkrati vpiše tudi v davčni register. Rezidentski status zavezanca se v Sloveniji lahko določi za časovno omejeno oz. neomejeno obdobje.

V primeru tujcev, ki prihajajo v Slovenijo zaradi dela za določeno obdobje, ter v tem dotičnem obdobju izpolnjujejo vsaj en pogoj iz 6. člena ZDoh-2, se rezidentski status običajno določi za **časovno omejeno obdobje** (npr. za čas veljavnosti njihovega enotnega dovoljenja za bivanje in delo, za čas njihove pričakovane napotitve v Slovenijo, ipd.).

Rezidentski status pa se za **časovno neomejeno obdobje** največkrat določi za zavezanca, državljanca Slovenije, ki Slovenijo zapustijo za stalno in s svojim odhodom prekinejo vse vezi, ter posledično ne izpolnjujejo več nobenega pogoja iz 6. člena ZDoh-2. Rezidentski status pa se za časovno neomejeno obdobje določi tudi za novorojenčke s stalnim oz. začasnim prebivališčem v Sloveniji, ki jih ob rojstvu pristojni finančni urad po uradni dolžnosti vpiše v davčni register na podlagi podatkov iz Centralnega registra prebivalstva (FURS, 2015, str. 3). Ob vpisu v davčni register jim tako za časovno neomejeno obdobje določi status slovenskega davčnega rezidenta.

Ne glede na odločitev o statusu za davčne namene, ki jo davčni organ sklene z odločbo o ugotovitvi rezidentskega statusa, pa je zavezanec v 15 dneh po spremembi bistvenih dejstev in okoliščin, ki vplivajo na njegov status, dolžan predložiti novo vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa, skupaj z ustreznimi dokazili (FURS, 2017b, str. 18). Skladno z 41. členom Zakona o davčnem postopku (Ur.l. RS št. 13/2011-UPB, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZDavNepr, 111/2013, 25/2014-ZFU, 40/2014-ZIN-B, 90/2014, 91/2015 in 63/2016, v nadaljevanju ZDavP-2), morajo fizične osebe na zahtevo davčnega organa predložiti podatke in dokumentacijo s katerimi razpolagajo, če imajo slednji vpliv na njihovo davčno obveznost. Kot navaja FURS (2017b, str. 18), gre v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa zavezanca za ugotovitevno odločbo o njegovem statusu (katera je podlaga za vpis v davčni register) in ne za odmerni odločbo, zato se lahko za isto obdobje izda več odločb, izmed katerih vsaka na novo opredeli davčni status zavezanca, ter sproži posledično spremembo v davčnem registru.

V kolikor zavezanec ne sporoči spremembe dejstev in okoliščin, ki vplivajo na njegov status, pa ima davčni organ možnost, da o davčnem statusu zavezanca presoja po uradni dolžnosti, če izve za nova dejstva in okoliščine, ki lahko spremenijo status zavezanca. Informacije, ki jih davčni organ pridobi po uradni dolžnosti, ter jih uporablja pri določitvi rezidentskega statusa zavezanca, so predvsem informacije območnih Upravnih enot in Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Centralnega registra prebivalstva (upravlja ga Ministrstvo za notranje zadeve Republike Slovenije) ter registra nepremičnin Geodetske uprave Republike Slovenije.

Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa zavezanca s strani davčnega organa po uradni dolžnosti sicer za zavezanca predstavlja manjšo administrativno (in finančno) obremenitev, vendar lahko davčni organ status določi le na podlagi minimalnih informacij, ki jih pridobi, vrste preostalih okoliščin pa ne upošteva. Na primer, v kolikor tujec, ki je v Slovenijo prišel za daljše obdobje in se posledično tu šteje za davčnega rezidenta, pozabi podaljšati prijavo začasnega prebivališča na območni Upravni enoti, lahko davčni organ na podlagi

informacije o poteku prijave začasnega prebivališča po uradni dolžnosti odloči, da zavezanec z dnem poteka prijave preneha biti davčni rezident Slovenije, čeprav je le-ta z družino še naprej prisoten v Sloveniji. Zavezanec tako ne krši le določil ZPPreb, ker v Sloveniji nima prijavljenega začasnega prebivališča kljub dalj časa trajajočem bivanju, temveč ima dodatne ovire tudi pri uveljavljanju ugodnosti, do katerih bi bil kot davčni rezident Slovenije upravičen.

1.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca

Zavezanec, davčni rezident Slovenije v skladu z lokalno slovensko zakonodajo, se v določenih primerih lahko šteje tudi za davčnega rezidenta druge države v skladu z lokalno zakonodajo te dotične države – posledično se **hkrati šteje za davčnega rezidenta dveh (ali več) držav** v skladu z njuno lokalno zakonodajo. Za lažje razumevanje je spodaj priloženih nekaj primerov dvojnega rezidentstva, s katerimi sem se kot davčna svetovalka srečala v praksi (zaradi zaupnosti podatkov so osebe in kraji spremenjeni):

- Zavezanec je skupaj z ženo in njunim otrokom za stalno zapustil Slovenijo, saj se je zaposlil v Rusiji, tam najel nepremičnino in vpisal otroka v tamkajšnjo šolo. Ker Rusija nima obveznega socialnega zavarovanja, se je zavezanec želel prostovoljno vključiti v slovenski sistem socialne varnosti, ter v Sloveniji prostovoljno plačevati prispevke za pokojninsko in invalidsko ter zdravstveno zavarovanje. Ker je eden izmed pogojev za vključitev v zdravstveno zavarovanje v Sloveniji tudi stalno prebivališče v Sloveniji, ga je zavezanec kljub daljši izselitvi iz Slovenije tu ohranil, posledično pa je ohranil tudi eno izmed rezidenčnih vezi, zaradi katerih je še naprej izpolnjeval pogoje davčnega rezidentstva v Sloveniji ter posledično na to vezane obveznosti poročanja dohodka ter dokazovanja davčnega rezidentstva v tuji državi.
- Zavezanka je za stalno zapustila Slovenijo in odšla v Švico ter v Sloveniji odjavila stalno prebivališče. Slovenijo je zapustila v začetku leta ter posledično tu ni bila prisotna več kot 183 dni. V Sloveniji je njen mož ohranil stalno prebivališče, saj ima v Sloveniji v lasti družbo, katero upravlja sam. Mož večinski del leta preživi pri njej v tujini ter delo za svojo slovensko družbo opravlja na daljavo. Mož se večkrat, predvsem zaradi poslov, vrača v Slovenijo. Finančni organ je v tem primeru zaključil, da se zavezanka po lokalni zakonodaji še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije, saj ima v Sloveniji center svojih življenjskih interesov (zaradi moža, ki je v Sloveniji ohranil stalno prebivališče in službo, zaradi katere se večkrat vrača v Slovenijo).
- Zavezanec je skupaj z brezposelno ženo zapustil Slovenijo ter odšel na Bližnji vzhod, kjer se je zaposlil in uredil prebivališče, stalnega pa je v Sloveniji odjavil. Sam je dovoljenje za bivanje dobil že v začetku leta in je posledično tja odšel za stalno ter se med letom v Slovenijo vrnil le za krajši čas, zaradi urejanja dokumentacije. Tudi njegova žena je stalno prebivališče v Sloveniji odjavila že v začetku leta, ampak ga je kasneje zopet prijavila zaradi urejanja dokumentacije za bivanje na Bližnjem vzhodu ter zaradi daljšega zdravljenja v slovenski bolnišnici. Tudi v tem primeru je davčni organ zaključil,

da se zavezanec še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije, ker ima v Sloveniji center svojih življenjskih interesov (zaradi žene, ki je v Sloveniji bivala primarno zaradi zdravljenja, ter ki je več kot 183 dni v dotičnem letu preživel zunaj Slovenije).

- Zavezanec je skupaj z družino zapustil Slovenijo, za daljše obdobje odšel na Slovaško in v Sloveniji odjavil stalno prebivališče. Skupaj z ženo sta se zaposlila na Slovaškem, tam najela nepremičnino ter otroke vpisala v tamkajšnjo šolo. Ker je zavezanec v Sloveniji obdržal lastniško nepremičnino, ki jo med svojo odsotnostjo ni oddal v najem, je davčni organ zaključil, da se še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije, saj ima v Sloveniji stalno na voljo bivališče.
- Zavezanka je že pred desetletjem odšla v Španijo, se tam zaposlila in si ustvarila družino. Ker takrat ni bila seznanjena z določbami ZPPreb, je ohranila stalno prebivališče v Sloveniji. Kljub temu, da je v Španiji prebivala precejšnji del svojega življenja, si tam ustvarila družino s špancam, se zaposlila in vključila v socialno življenje, je davčni organ v skladu z lokalno zakonodajo zaključil, da se zaradi izpolnjevanja pogoja o uradno prijavljenem stalnem prebivališču v Sloveniji, še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije. Davčni organ je njen status ugotovil po uradni dolžnosti (sama postopka ugotavljanja rezidentskega statusa pred leti ni začela), ter jo hkrati seznanil tudi z obveznostmi poročanja dohodka ter dokazovanja davčnega rezidentstva v tuji državi.

V primeru, ko tudi druga država svoje davčne rezidente obdavčuje po načelu svetovnega dohodka, lahko pride do dvojne obdavčitve celotnega zavezančevega dohodka. Z namenom **preprečevanja dvojnega obdavčevanja dohodka** so bili sprejeti določeni ukrepi na lokalni (upoštevanje odbitka davka plačanega v tujini skladno s 136. členom ZDoh-2) ter širši, mednarodni ravni, z mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja.

V kolikor torej med Slovenijo in drugo zadevno državo rezidentstva posameznika ni sklenjena mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, se v primeru dvojne obdavčitve dohodka uporabijo določbe lokalne zakonodaje, ki davčnemu rezidentu Slovenije nudijo možnost uveljavljanja odbitka davka plačanega v tujini. V kolikor pa mednarodna pogodba obstaja, se v primeru dvojne obdavčitve dohodka uporabijo določbe slednje. Mednarodne pogodbe predstavljajo dvostranski ukrep za izogibanje dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, določajo pravila za obdavčenje, ter posledično prispevajo k preprečevanju davčnih utaj in davčne diskriminacije, ter omogočajo reševanje davčnih sporov med državami (FURS, 2014, str. 3).

1.2.1 Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Zametki mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja segajo v leto 1921, ko je organizacija »*League of Nations*« (predhodnica današnjih Združenih narodov – angl. *United Nations*) pričela s prvo vzorčno dvostransko konvencijo, z namenom preprečevanja dvojnega obdavčevanja (OECD, 2014, str. 48). V prihodnjih letih

so bile na tem področju, predvsem s strani Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development* – v nadaljevanju OECD), opravljene korenite spremembe, ki so pripeljale do **OECD Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja** (angl. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* – v nadaljevanju OECD Vzorčna konvencija). Slednja ni bila sklenjena le z namenom odprave dvojnega obdavčevanja med zadevnimi državami pogodbenicami, temveč tudi preprečevanja davčnih utaj in diskriminacije (OECD, 2014, str. 53). Države članice OECD med seboj, ter z drugimi državami nečlanicami, na podlagi OECD Vzorčne konvencije sklepajo meddržavne Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju KIDO).

1.2.1.1 Vsebina OECD Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja

Kot meni Pernek (2012, str. 23), OECD Vzorčna konvencija služi kot pripomoček za enotno urejanje običajnih problemov povezanih z dvojnim obdavčevanjem dohodka in premoženja, komentarji k določilom konvencije pa so postali vodnik pri interpretaciji in uporabi določil mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. OECD Vzorčna konvencija je razdeljena na sedem glavnih poglavij (OECD, 2014, str. 5):

- področje uporabe konvencije;
- opredelitev pojmov;
- obdavčitev dohodka;
- obdavčitev premoženja;
- metode za izogibanje dvojnega obdavčevanja;
- posebne določbe;
- končne določbe.

OECD Vzorčna konvencija tako na začetku omeji področje uporabe (tj. osebe in davke, za katere se konvencija uporablja) in opredeli temeljne pojme, ki so uporabljeni v nadaljevanju. V nadaljevanju so opredeljene pravice in obveznosti držav pogodbenic in njunih davčnih rezidentov, glede obdavčitve posameznih vrst dohodka in premoženja ter metode za izogibanje dvojnega obdavčevanja dohodka v skladu z lokalno zakonodajo držav pogodbenic (kreditna metoda oz. metoda izvzema). Sledijo določbe o nediskriminaciji ter izmenjavi informacij in postopkih skupnega dogovarjanja med državama pogodbenicama. V zaključku OECD Vzorčne konvencije sledijo določbe o začetku in prenehanju njene veljavnosti.

1.2.1.2 Mednarodne pogodbe, ki jih je sklenila Slovenija

Slovenija ima trenutno 58 sklenjenih in veljavnih KIDO, ter 2 ratificirani, ki še nista stopili v veljavo in se še ne uporabljata (FURS, 2017c). Pri upoštevanju tujega davka, plačanega v

državi, s katero ima Slovenija sklenjeno KIDO, se za dokončen znesek šteje dejansko plačani davek po stopnji, določeni v KIDO (ZDoh-2, 137. člen), ki pa ne sme presegati zneska dohodnine obračunane v Sloveniji.

Dodatno pa je v Sloveniji z lokalno zakonodajo (ZDoh-2, 136. člen) odpravljena dvojna obdavčitev dohodkov rezidentov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, a so obdavčeni v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Pri obračunu zneska dohodnine v Sloveniji se upošteva dokončni davek, plačan v tujini, ki pa ne sme presegati zneska dohodnine, obračunane v Sloveniji.

KIDO, sklenjene med Slovenijo in številnimi državami pogodbenicami, smiselno sledijo določbam OECD Vzorčne konvencije ter tako ne določajo le pravic in dolžnosti v zvezi z davki v posamezni državi, temveč tudi določbe glede rezidentskega statusa posameznika. Pri določanju, katero KIDO uporabiti v določenem primeru, je potrebno opredeliti državo (ali več njih), v kateri se zavezanec šteje za davčnega rezidenta, ter državo (oz. več njih), v kateri ima posamezen dohodek vir. V posameznem primeru se tako lahko uporabi tudi več mednarodnih pogodb (npr. če bi zavezanec, ki se šteje za davčnega rezidenta Slovenije, s strani avstrijske družbe prejel dohodek iz zaposlitve za delo, ki bi ga fizično opravljal v Nemčiji, bi bilo za namene pravilne obdavčitve dohodka, ter upoštevanja tujega davka, v Sloveniji potrebno upoštevati pravila KIDO med Slovenijo in Avstrijo ter KIDO med Slovenijo in Nemčijo).

1.2.1.3 Prelomna pravila Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Skladno z OECD Vzorčno konvencijo (OECD, 2014, str. 115) ima pojem »rezident države pogodbenice« več pomenov in je ključen v treh primerih:

- v določanju obsega uporabe konvencije;
- v reševanju primerov, ko pride do dvojne obdavčitve zaradi dvojnega rezidentstva;
- v reševanju primerov, ko pride do dvojne obdavčitve zaradi obdavčitve v državi rezidentstva in državi vira.

KIDO je torej ključna v primeru, ko bi bil posameznikov dohodek obdavčen v dveh državah hkrati, zaradi lokalnih pravil posameznih držav. Skladno s prelomnimi pravili KIDO se tako določi ena sama država rezidentstva, v nadaljnjih določbah KIDO pa sledijo pravice in dolžnosti posameznih držav (in zavezancev posameznikov) v zvezi z obdavčitvijo dotičnega dohodka v posamezni državi pogodbenici.

Države prelomna pravila KIDO za določitev ene same države rezidentstva uporabljajo v različnih situacijah. V posameznih državah se tako država rezidentstva določa le na podlagi prelomnih pravil v splošnem ugotovitvenem postopku, v določenih državah pa se prelomna

pravila KIDO uporabijo šele pri obdavčitvi posameznega dohodka in posledični določitvi pravic in obveznosti posameznih držav.

V (praviloma) 4. členu KIDO determinirajo t.i. **prelomna pravila**, ki se uporabijo za določitev ene same države rezidentstva, v primeru, ko se posameznik po lokalni zakonodaji dveh držav pogodbenic šteje za rezidenta obeh (OECD, 2014, str. 9):

- posameznik se šteje le za rezidenta države pogodbenice, v kateri ima na voljo stalno bivališče; če ima stalno bivališče v obeh državah pogodbenicah, se šteje za rezidenta države, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske interese (središče življenjskih interesov);
- če država, v kateri ima središče svojih življenjskih interesov, ne more biti določena oz. če v nobeni od zadevnih držav nima na voljo stalnega bivališča, se šteje za rezidenta države, v kateri običajno prebiva;
- če ima svoje običajno bivališče v obeh državah pogodbenicah, ali v nobeni od njiju, se šteje za rezidenta države, katere državljan je;
- če je državljan obeh držav ali nobene od njiju, pristojni organi držav pogodbenic razrešijo vprašanje rezidentskega statusa posameznika s skupnim dogovorom.

OECD Vzorčna konvencija prelomna pravila za določitev ene same države rezidentstva podrobneje opredeljuje v komentarju.

Stalno bivališče tako ni bivališče, katerega ima posameznik v potnem listu navedenega kot formalno stalno bivališče, temveč predstavlja bivališče (dom), ki je posamezniku na voljo stalno (za daljše obdobje) in ne le ob dnevih fizične prisotnosti v določeni državi. Posameznik ima tako lahko stalno bivališče na voljo v obeh državah pogodbenicah (v primeru daljšega odhoda v tujino ima lahko v domači državi na voljo lastniško hišo, v tujini pa najemniško stanovanje, katera sta mu ves čas na voljo).

Središče življenjskih interesov predstavlja državo, v kateri so skoncentrirani posameznikovi osebni in ekonomski interesi. Pri osebnih interesih se ocenjuje predvsem kje je posameznikova primarna družina (zakonski ali izven zakonski partner in otroci), kje so njegovi socialni in kulturni interesi, kje je včlanjen v športne klube in podobna združenja. Pri ekonomskih interesih pa je pomembno kje je posameznik zaposlen, vključen v obvezni sistem socialne varnosti, v kateri državi generira primarni del dohodka, kje ima finančne naložbe, itd. Skladno s komentarjem OECD Vzorčne konvencije (OECD, 2014, str. 120) se posebno pozornost (in posledično večjo težo) namenja predvsem posameznikovim osebnim interesom (zlasti dejanskemu kraju prebivanja njegove družine), kar je s pojasnilom potrdil tudi davčni organ (Davčna Uprava Republike Slovenije – v nadaljevanju DURS, 2007) ter kasneje še Upravno sodišče Republike Slovenije s sodbo (Upravno sodišče Republike Slovenije, 2017).

Običajno bivališče predstavlja državo, v kateri posameznik običajno prebiva in v kateri je običajno fizično prisoten (ne zgolj in samo zaradi dela). V primeru, ko bi se posameznik iz države gostiteljice med vikendi vračal v domačo državo, bi tako težko trdil, da je njegovo običajno bivališče v državi gostiteljici, saj bi bil tam prisoten le ob delovnikih. Obratno pa bi bilo nemogoče trditi, da je običajno bivališče zavezanca, ki odide v tujino za leto ali več, ter se tam za stalno naseli (in se v domačo državo vrača le na občasne obiske), njegova domača država.

Kot zadnje pravilo KIDO determinira **državljanstvo** posameznika. V kolikor se tudi na podlagi slednjega ene same države rezidentstva ne more določiti, se ta določi s **skupnim dogovorom med pristojnima organoma** obeh držav pogodbenic. Zavezanec sam tako v eni državi sproži postopek, pristojni organi obeh držav pa potem med seboj sklenejo dogovor, ter tako vzajemno določijo eno samo državo rezidentstva posameznika. Slednji postopek je dolgotrajen ter zavezancu povzroča dodatne stroške.

1.2.2 Določitev rezidentskega statusa v Sloveniji v skladu z mednarodno zakonodajo

Kot navaja Mercina (2015, str. 17), ima določitev rezidentskega statusa zavezanca za namene KIDO namen predvsem, da določi, ali se konkretni KIDO v določenem primeru sploh lahko uporablja. Mercina nadaljuje, da ugotovitev rezidentstva zavezanca za namene KIDO ne sme posegati v rezidentski status zavezanca po lokalni zakonodaji zadevnih držav, temveč se uporabi šele pri uporabi alokacijskih pravil pri obdavčitvi dohodka, na podlagi katerih si državi pogodbenici (država vira in država rezidentstva) razdelita pravico do obdavčitve konkretnega dohodka.

1.2.2.1 Določitev rezidentskega statusa v preteklosti

FURS je v preteklosti pri ugotavljanju rezidentskega statusa davčnega zavezanca in izdaji zadevne odločbe upoštevala tako določbe lokalne zakonodaje (ZDoh-2), kot prelomna pravila KIDO, v kolikor so bila ta v dotičnem primeru aplikativna. V kolikor se je torej posameznik štel za davčnega rezidenta dveh držav v skladu z njuno notranjo zakonodajo, je FURS že v splošnem ugotovitvenem postopku, torej, ko je zavezanec ob odhodu iz Slovenije oz. prihodu v Slovenijo predložil vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa, njegov rezidentski status določil na podlagi ZDoh-2 in KIDO, za vnaprej določeno davčno obdobje (Deloitte Slovenija, 2015). Ugotavljanje rezidentskega statusa ob upoštevanju prelomnih pravil KIDO je s pojasnilom Veleposlaništvu Republike Slovenije v Švici potrdil tudi davčni organ (DURS, 2008, str. 2).

Slednje je bilo predvsem uporabno za zavezance, ki so se skladno s slovensko lokalno zakonodajo šteli za davčne rezidente Slovenije, v skladu s prelomnimi pravili KIDO pa so se šteli za nerezidente Slovenije. Za lažje razumevanje sem spodaj podala dva primera, s katerima sem se kot davčna svetovalka srečala v praksi (zaradi zaupnosti podatkov so osebe in kraji izmišljeni):

- Zavezanec zaradi zaposlitve v Nemčiji z družino zapusti Slovenijo, vendar tu ohrani uradno prijavljeno stalno prebivališče. V Sloveniji obdrži lastniško stanovanje, dolgoročni najem za stanovanje pa sklene tudi v Nemčiji. Posledično ima bivališče na voljo v obeh državah. V skladu s slovensko lokalno zakonodajo se še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije (zaradi izpolnjenega pogoja stalnega prebivališča), vendar se v skladu s prelomnimi pravili KIDO šteje za davčnega rezidenta Nemčije (ker ima tam središče svojih življenjskih interesov). V preteklosti je tako FURS v splošnem ugotovitvenem postopku odločil, da se zavezanec v tem primeru šteje za nerezidenta Slovenije.
- Španski državljan je s strani svojega španskega delodajalca napoten na delo v Slovenijo za obdobje dveh let. Njegova žena z otroci ostane v Španiji, napoteni delavec pa je zaradi dela v Sloveniji prisoten več kot 183 dni in se v skladu s slovensko lokalno zakonodajo šteje za davčnega rezidenta Slovenije. Ker pa je njegov center življenjskih interesov v Španiji (kjer je njegova družina), je v preteklosti FURS v splošnem ugotovitvenem postopku odločil, da se zavezanec v tem primeru šteje za nerezidenta Slovenije.

1.2.2.2 Določitev rezidentskega statusa od leta 2015 dalje

Dalj časa uveljavljeno prakso, opisano v prejšnjem poglavju, pa je spremenila sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije z dne 11.06.2015 (Vrhovno sodišče Republike Slovenije, 2015b), ki pomembno razlikuje med določitvijo rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 in uveljavljanjem pravice po KIDO. Z navedeno sodbo je namreč Vrhovno sodišče Republike Slovenije odstopilo od uveljavljenega stališča, ki je bilo predhodno tudi potrjeno z drugo sodbo (Vrhovno sodišče Republike Slovenije, 2015a) in sprejelo mnenje, da se rezidentski status zavezanca v splošnem ugotovitvenem postopku presoja le na podlagi določb ZDoh-2, pravice po KIDO pa se uveljavljajo šele v zvezi s konkretnim dohodkom zavezanca, ki bi bil zaradi morebitnega statusa davčnega rezidenta v dveh državah lahko nepravilno (oz. celo neupravičeno) obdavčen (Kuralt, 2015). S **spremembo prakse** se tako davčni zavezanec šteje za davčnega rezidenta Slovenije, če izpolnjuje vsaj enega izmed lokalnih pogojev za davčno rezidentstvo (poglavje 1.1.2.1), ne glede na dejstvo, da se istočasno šteje za rezidenta druge države skladno s KIDO.

Spodaj sta ponovno navedena primera, podana v poglavju 1.2.2.1, s katerima sem se kot davčna svetovalka srečala v praksi. Slednja sem za ta namen prilagodila na trenutno prakso davčnega organa, v skladu s katero se zavezanca v tem primeru štejeta za davčna rezidenta Slovenije, natančneje:

- Zavezanec, ki je odšel v Nemčijo, se v skladu s slovensko lokalno zakonodajo še naprej šteje za davčnega rezidenta Slovenije (zaradi izpolnjenega pogoja stalnega prebivališča). Pravice po KIDO (po kateri se zaradi središča svojih življenjskih interesov šteje za davčnega rezidenta Nemčije), pa lahko uveljavlja šele v postopku obdavčitve konkretnega dohodka. Čeprav je po KIDO njegov dohodek tako morebiti izvzet iz

obdavčitve v Sloveniji, mora zaradi statusa davčnega rezidenta Slovenije po lokalni zakonodaji ta dohodek poročati slovenskemu davčnemu organu in ob tem v potrebnih postopkih z ustreznimi dokazili uveljavljati določene ugodnosti.

- Španski državljani, napoteni na delo v Slovenijo, se v skladu s slovensko lokalno zakonodajo šteje za davčnega rezidenta Slovenije (zaradi izpolnjenega pogoja fizične prisotnosti preko 183 dni). Pravice po KIDO (po kateri se zaradi središča svojih življenjskih interesov šteje za davčnega rezidenta Španije), pa lahko uveljavlja šele v postopku obdavčitve konkretnega dohodka. Podobno kot v zgornjem primeru mora tako dohodek poročati slovenskemu davčnemu organu in ob tem s posebnim postopkom z ustreznimi dokazili uveljavljati določene ugodnosti po KIDO.

Istenič in Kuzma (2014, str. 8) na podlagi javno dostopnih sodb sodišč in objavljenih pojasnil davčnega organa sklepata, da se v praksi največ težav pojavlja v primerih dvojnega rezidentstva, ko posameznik želi doseči status nerezidenta Slovenije. Kot davčna svetovalka sem slednjemu pritrdila tudi sama, saj je praksa izkazala, da imajo največ težav zavezanci, ki zapuščajo Slovenijo, vendar tu (največkrat) ohranijo le eno rezidenčno vez – tj. stalno prebivališče.

V preteklosti, ko so bila prelomna pravila KIDO upoštevana že v splošnem ugotovitvenem postopku, je bilo namreč zavezancu, ki je zapustil Slovenijo, precej lažje pridobiti status nerezidenta, sprememba prakse pa mu sedaj prinaša dodatno administrativno breme. V kolikor namreč zavezanec, ki zapušča Slovenijo, v Sloveniji ne odjavi stalnega prebivališča (zaradi kakršnihkoli objektivnih ali subjektivnih razlogov) in na Upravni enoti skladno z ZPPreb najavi le začasni odhod iz Slovenije, tu obdrži vsaj eno rezidenčno vez, na podlagi katere se po spremembi prakse postopka ugotavljanja rezidentskega statusa še vedno šteje za rezidenta Slovenije. Kot meni Lamut (2016a, str. 9), to za zavezance predstavlja dodatno administrativno in finančno breme, poleg tega pa tudi dvojno nepotrebno delo z vidika državne administracije, saj je v tovrstnih primerih ugotavljanje statusa za namene ZDoh-2 brezpredmetno, ker mora zavezanec pravice po KIDO v vsakem primeru uveljavljati še v konkretnem primeru (ob prejemu dohodka). Posledično je tako zavezanec še naprej obvezan k poročanju dohodka, kot da bi se štel za davčnega rezidenta Slovenije, hkrati pa mora sprožiti določene postopke, v kolikor takšen dohodek želi izvzeti iz obdavčitve v Sloveniji (kar bi bilo v primeru, če bi se štel za davčnega nerezidenta Slovenije, že avtomatično).

Ker je do spremembe prakse prišlo znotraj leta 2015, so bili zavezanci, katerih rezidentski status se je ugotavljal na začetku oz. koncu leta obravnavani neenako, kot ugotavlja tudi Lamut (2016b). Vloge za določitev rezidentskega statusa zavezancev, ki so bile FURS predložene pred spremembo prakse, so bile namreč obravnavane »po starem«, po spremembi prakse pa jih je davčni organ obravnaval le še v skladu z lokalno zakonodajo.

Vsled predhodno navedenega je bil 01.01.2017 dopolnjen 7. člen ZDoh-2, na podlagi katerega se zavezanec, ne glede na predhodno navedene določbe 6. člena istega zakona (poglavje 1.1.2), v zadevnem obdobju šteje za nerezidenta Slovenije, če se v tem obdobju po

določbah mednarodne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene med Slovenijo in državo pogodbenico, šteje samo za rezidenta druge države pogodbenice. S to **spremembo zakonodaje** pa ni bilo rešeno vprašanje vmesnega obdobja med spremembo prakse in zakonodaje.

FURS (2017b, str. 15) pojasnjuje, da se z dopolnjenim 7. členom ZDoh-2 določa, da se fizična oseba, ki je dvojni rezident in se za namene KIDO šteje samo za rezidenta druge države pogodbenice, ne bo več štela za rezidenta Slovenije po ZDoh-2. Posledično takšna oseba v Sloveniji ne bo več upravičena do davčnih olajšav za rezidente, vendar obratno tudi ne bo več zavezana k postopkovnim pravilom za rezidente (in se bo s tem lahko izognila določenim administrativnim postopkom).

Vezano na zgornje pa je potrebno poudariti, da mora zavezanec FURS dokazati, da se šteje za davčnega rezidenta druge države pogodbenice, da bi se njegov rezidentski status v Sloveniji lahko določal na podlagi dopolnjenega 7. člena ZDoh-2 (in posledično prelomnih pravil KIDO). FURS (2017b, str. 16) navaja, da se kot dokazilo predloži **potrdilo o rezidentskem statusu pristojnega davčnega organa druge države**. Na tem mestu pa marsikateri zavezanec lahko naleti na oviro, saj mora potrdilo o statusu rezidenta za davčne namene v tujini s strani tuje države pridobiti za vnaprejšnje obdobje, da bi ga lahko uporabil v splošnem ugotovitvenem postopku davčnega statusa v Sloveniji za vnaprej.

Ker se je po spremembi prakse določanja rezidentskega statusa znotraj družbe Deloitte svetovanje d.o.o. pričakovala podobna ureditev, je bila v aprilu 2016 opravljena manjša raziskava med državami, s katerimi ima Slovenija sklenjene KIDO. Rezultati raziskave (Deloitte Slovenija, 2016) so pokazali, da so izmed 33 držav, s strani katerih je bilo moč pridobiti odgovor na vprašanje »Ali se potrdilo o rezidentskem statusu v posamezni državi izda vnaprej ali le za preteklo obdobje?«, le tri države odgovorile pritrdilno. Raziskava je tako pokazala, da se izmed večine držav, s katerimi ima Slovenija sklenjene mednarodne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, potrdilo o rezidentskem statusu fizične osebe vnaprej lahko dobi le v Avstriji, Latviji in na Portugalskem. Večina ostalih držav potrdila o rezidentskem statusu izdaja le ob koncu leta za preteklo leto (redke med njimi za tekoče leto).

Zavezanci, ki potrdila ne bodo dobili vnaprej, tako rezidentskega statusa v Sloveniji ne bodo mogli urediti vnaprej. Zavezanci, ki se bodo šteli za davčne rezidente druge države pogodbenice po prelomnih pravilih KIDO, a bodo v Sloveniji še vedno izpolnjevali vsaj en pogoj za davčno rezidentstvo, bodo tako še naprej obvezani k določenim administrativnim postopkom (poročanju dohodka). Pravice po KIDO za nerezidente bodo sicer res lahko uveljavljali ob izplačilu in obdavčitvi posameznega dohodka, vendar bodo tudi pri tem potrebovali potrdilo o rezidentskem statusu druge države. V kolikor torej potrdila ne bodo prejeli, se pojavi vprašanje dvojne obdavčitve. Ker je praksa davčnega organa na tem področju še vedno precej neustaljena in nejasna, se tako težko predvideva, koliko časa (če sploh) bo davčni organ čakal z izdajo odločbe o odmeri davka z namenom, da bi zavezanec

lahko predložil potrdilo o rezidentstvu tuje države in tako uveljavljal pravice po KIDO (npr. izvzem dohodka iz obdavčitve).

Ne glede na navedeno pa bodo dohodki zavezanca, ki se bo v skladu z lokalno zakonodajo štel za rezidenta Slovenije, v skladu s KIDO pa za rezidenta druge države pogodbenice in nerezidenta Slovenije, v zvezi s katerimi bo imela Slovenija pravico do obdavčitve skladno s KIDO, v Sloveniji obdavčevali kot dohodki rezidenta (več o tem v poglavju 1.3).

Kot davčna svetovalka sem v zvezi z dopolnitvijo 7. člen ZDoh-2 domnevala, da bo postopek dokazovanja davčnega nerezidentstva v Sloveniji dejansko olajšan vsaj za tiste zavezanke, ki potrdilo o rezidentskem statusu lahko pridobijo vnaprej. Pričakovala sem, da bo tako davčni organ zavezančev rezidentski status že v splošnem ugotovitvenem postopku določil v skladu s prelomnimi pravili KIDO, vendar pa se je v praksi izkazalo, da davčni organ še vedno izdaja odločbe, v kateri navaja tudi davčno-rezidentski status zavezanca v Sloveniji v skladu z lokalno zakonodajo. Zavezanci so tako kljub spremembi zakonodaje, ki je sprva obetala premik na tem področju, še vedno zavezani k določenim administrativnim postopkom davčnih rezidentov Slovenije (čeprav se v skladu s KIDO nedvoumno štejejo za davčnega rezidenta druge države pogodbenice in to lahko dokažejo s potrdilom zadevne tuje države). Vendar pa glede na dejstvo, da so spremembe precej sveže, ter praksa davčnega organa še ni uveljavljena, pričakujem, da se bo v prihodnosti uvedla enotna praksa, v korist zavezanca za davek, skladno z načelom materialne resnice v davčnih zadevah (1. točka 5. člena ZDavP-2) in načelom sorazmernosti (2. točka 6. člena ZDavP-2).

1.3 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Sloveniji

1.3.1 Obseg obdavčljivega dohodka fizične osebe, ki je predmet dohodnine

Kot že predhodno navedeno, so davčni rezidenti Slovenije v Sloveniji z dohodnino obdavčeni po svetovnem dohodku, davčni nerezidenti pa po dohodku z virom v Sloveniji. Za namen določitve obsega obdavčljivega dohodka fizične osebe z dohodnino je torej najprej potrebno določiti rezidentski status prejemnika.

Skladno s 15. členom ZDoh-2 so z dohodnino obdavčeni dohodki fizične osebe, pridobljeni oz. doseženi v davčnem letu, ki je v Sloveniji enako koledarskemu letu, ne glede na način pridobitve. Dohodek se namreč šteje, da je prejet, ko je fizični osebi izplačan ali kako drugače dan na razpolago (dohodek v naravi). Po ZDoh-2 so z dohodnino obdavčeni spodaj navedeni dohodki:

- dohodek iz zaposlitve;
- dohodek iz dejavnosti;
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice;

- dohodek iz kapitala;
- drugi dohodki.

Ko se skladno z rezidentskim statusom zavezanca ugotovi obseg njegova dohodka, ki je predmet obdavčitve z dohodnino v Sloveniji, je potrebno ugotoviti davčno osnovo dohodka. Ta je ugotovljena kot dosežen dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, davčne olajšave, določene priznane stroške, ipd. (odvisno od vrste dohodka in statusa zavezanca).

1.3.2 Stopnje obdavčitve z dohodnino

Kot ugotavlja Državni zbor Republike Slovenije (2016, str. 6), je za leto 2018 ocenjeno, da bo največji delež prihodkov proračuna Republike Slovenije iz naslova dohodnine predstavljala akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve, sledil pa ji bo dohodek iz kapitala (tj. obresti, dividende in dobiček iz kapitala). Posledično se v nadaljevanju magistrskega dela omejujem na obdavčitev tistih dohodkov, ki predstavljajo največji delež prihodkov proračuna iz naslova dohodnine, po ZDoh-2.

1.3.2.1 Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve

Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača **glavni delodajalec**, je odmerjena po progresivnih davčnih stopnjah in je odvisna od višine doseženega dohodka zavezanca. Glavni delodajalec zavezanca je delodajalec, ki zavezancu kontinuirano na podlagi dalj časa trajajočega razmerja izplačuje pretežni del dohodka iz delovnega razmerja (FURS, 2016b, str. 7).

Spodaj sem priložila lestvico za odmero dohodnine za leto 2017, prilagojeno na letno davčno osnovo, ki vključuje celotni aktivni dohodek zavezanca (tj. dohodek iz zaposlitve, iz dejavnosti, iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, iz prenosa premoženjske pravice in druge dohodke po ZDoh-2) prejet v davčnem letu, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, davčne olajšave (**načeloma upoštevane le pri davčnih rezidentih Slovenije, pod določenimi pogoji pa so do nekaterih olajšav upravičeni tudi davčni nerezidenti Slovenije**¹) in normirane stroške (odvisno od vrste dohodka). Na mesečni ravni se pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni

¹ Skladno s 116. členom ZDoh-2 fizična oseba, ki je rezident druge države članice EU oz. Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju EGP) in ne Slovenije, ter v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve, iz dejavnosti (razen v primeru ko se davčna osnova od dohodkov iz dejavnosti ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov), iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in iz prenosa premoženjske pravice ter druge dohodke, lahko uveljavlja določene davčne olajšave, če z dokazili dokaže, da znašajo navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 % njenega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem leti in hkrati dokaže, da so v državi njenega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni.

delodajalec, za davčno leto 2017 uporabijo stopnje dohodnine in spodnja lestvica preračunana na 1/12 leta.

*Tabela 1: Lestvica za odmero **dohodnine od dohodka iz zaposlitve, prejetega s strani glavnega delodajalca**, za leto 2017*

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR				
Nad	Do					
	8.021,34			16 %		
8.021,34	20.400,00	1.283,41	+	27 %	Nad	8.021,34
20.400,00	48.000,00	4.625,65	+	34 %	Nad	20.400,00
48.000,00	70.907,20	14.009,65	+	39 %	Nad	48.000,00
70.907,20		22.943,46	+	50 %	Nad	70.907,20

Vir: Zakon o dohodnini, 2016, 122. člen.

V kolikor zavezanec dohodke iz delovnega razmerja prejme s strani dveh izplačevalcev, pa se drugi izplačevalec (tisti, od katerega zavezanec prejme izredni dohodek oz. od katerega prav tako kontinuirano prejema dohodek iz delovnega razmerja, temveč je ta proporcionalno manjši od dohodka glavnega delodajalca) šteje kot njegov **drugi delodajalec** (FURS, 2016b, str. 7).

Akontacija dohodnine od dohodka, prejetega s strani drugega delodajalca, se med letom obračuna po fiksni davčni stopnji 25 %. Davčno osnovo predstavlja doseženi dohodek zavezanca, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost in normirane stroške (odvisno od vrste dohodka). Davčne olajšave se v tem primeru pri davčnih rezidentih Slovenije ne morejo upoštevati, saj so upoštevane že pri obračunu dohodka, prejetega s strani glavnega delodajalca.

1.3.2.2 Akontacija dohodnine od dohodka iz obresti in dividend

Obresti in dividende so v letu 2017 v Sloveniji z dohodnino obdavčene po fiksni davčni stopnji 25 %. Davčna osnova za obračun dohodnine od obresti so, razen v določenih izjemah, dosežene obresti, za obračun dohodnine od dividend pa dosežene dividende (FURS, 2016a, str. 4 in 6). Dohodnina odmerjena in plačana od doseženih obresti in dividend se šteje kot dokončni davek in se ne všteva v letno davčno osnovo zavezanca, o čimer več v nadaljevanju.

1.3.2.3 Akontacija dohodnine od dobička iz kapitala

Dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala (nepremičnine, vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter investicijski kuponi), je v letu 2017 v Sloveniji z dohodnino obdavčen po spodaj navedenih davčnih stopnjah. Stopnja obdavčitve se z leti imetništva kapitala zmanjšuje in po doseženih 20 letih znaša 0 %. Davčna osnova za obračun dohodnine od dobička iz kapitala je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo ob pridobitvi (FURS, 2016a, str. 8), z upoštevanjem normiranih stroškov, oz. z upoštevanjem dejanskih stroškov v primeru odsvojitve nepremičnine. Dohodnina odmerjena in plačana od doseženega dobička iz kapitala se šteje kot dokončni davek in se ne všteva v letno davčno osnovo zavezanca, o čimer več v nadaljevanju.

*Tabela 2: Stopnja za odmero dohodnine od **dobička iz kapitala**, za leto 2017*

Dopolnjena leta imetništva kapitala ob prodaji	Stopnja obdavčitve (v %)
Do 5 let	25
Vključno 5 do 10 let	15
Vključno 10 do 15 let	10
Vključno 15 do 20 let	5
Vključno 20 let	0

Vir: Zakon o dohodnini, 2016, 132. člen.

1.3.3 Poročanje dohodka iz zaposlitve za namene obdavčitve z dohodnino

1.3.3.1 Poročanje dohodka iz zaposlitve davčnih rezidentov Slovenije

Ker so davčni rezidenti Slovenije v Sloveniji obdavčeni po svetovnem dohodku, morajo slovenskemu davčnemu organu poročati ves dohodek iz zaposlitve, ne glede na način in državo pridobitve.

Slovenski izplačevalec dohodka ob izplačilu dohodka iz zaposlitve obračuna in odtegne akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost v imenu zavezanca rezidenta, saj se skladno z 58. členom ZDavP-2 šteje za plačnika davka. Skladno z 283. členom ZDavP mora plačnik davka odtegnjeno akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost plačati v 5 dneh od izplačila dohodka. V preteklosti je bilo plačilo potrebno izvesti na dan izplačila

dohodka, s spremembo ZDavP-2, ki je vstopila v veljavo 01.01.2017, pa se je ta rok podaljšal na 5 dni.

V kolikor pa zavezanec rezident prejme dohodek iz zaposlitve s strani **tujega delodajalca**, slednji v Sloveniji nima obveznosti poročanja, saj je ta na strani zavezanca. Zavezanec sam je skladno z 288. členom ZDavP-2 odgovoren, da v 15 dneh od dneva prejema dohodka sam davčnemu organu poroča dohodek na posebni napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve. Napoved zavezanec lahko odda elektronsko preko sistema eDavki, ali pa fizično z napovedjo, dostopno na spletni strani FURS. Na podlagi odmerne odločbe, izdane s strani davčnega organa, zavezanec potem sam poravna obračunano akontacijo dohodnine v 30 dneh od izdaje odločbe.

Davčni rezidenti Slovenije so ob obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve upravičeni do določenih olajšav (splošna olajšava, posebna olajšava za vzdrževane družinske člane, idr.). Dodatno pa se jim skladno z ZDoh-2 in mednarodnimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja prizna tudi ustrezen del odbitka davka plačanega v tujini.

1.3.3.2 Poročanje dohodka iz zaposlitve davčnih nerezidentov Slovenije

Dohodek iz zaposlitve, ki ga prejmejo davčni nerezidenti Slovenije, je obdavčen v Sloveniji, če ima **vir v Sloveniji**. Dohodek iz zaposlitve ima vir v Sloveniji, če se zaposlitev opravlja v Sloveniji ali če ga izplača slovenski rezident oz. poslovna enota nerezidenta v Sloveniji.

Način poročanja dohodka iz zaposlitve slovenskemu davčnemu organu je enak kot v primeru davčnih rezidentov Slovenije. V primeru izplačila s strani **slovenskega izplačevalca** dohodka je torej izplačevalec odgovoren za obračun, odtegljaj in plačilo dohodnine, v primeru prejema **tujega dohodka** za delo opravljano v Sloveniji pa je zavezanec sam odgovoren za poročanje dohodka davčnemu organu in plačilo akontacije dohodnine po odmerni odločbi.

Davčni nerezidenti Slovenije na splošno niso upravičeni do davčnih olajšav, prav tako pa se jim v Sloveniji ne prizna tuji davek. Ker pa je v primeru prejema dohodka iz zaposlitve s strani tujega izplačevalca v Sloveniji obdavčen le dohodek za zaposlitev opravljeno v Sloveniji, se tako v Sloveniji obdavči le dohodek, prejet za delovne dni, ko je bilo delo dejansko fizično opravljano v Sloveniji.

Skladno z zadevnimi mednarodnimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja so nerezidenti upravičeni do ugodnosti **oprostitve plačila davka v državi vira** (Slovenija), v kolikor so izpolnjeni določeni pogoji in je po mednarodni pogodbi pravica do obdavčitve dana le državi rezidentstva prejemnika (FURS, 2017a, str. 6).

Zgoraj navedeno ugodnost lahko uveljavlja tudi zavezanec, ki se v skladu s slovensko lokalno zakonodajo šteje za davčnega rezidenta Slovenije, vendar se, **v zvezi z izplačilom določenega dohodka, v skladu s KIDO šteje za rezidenta druge države pogodbenice in nerezidenta Slovenije.**

V primeru uveljavljanja pravic po KIDO se zavezanec lahko sreča z določenimi težavami, v kolikor ne more pridobiti potrdila o davčnem rezidentstvu druge države pogodbenice v trenutku poročanja dohodka davčnemu organu (kot omenjeno že v poglavju 1.2.2.2). Zavezanec mora tako davčnemu organu poročati svoj dohodek (čeprav skladno s KIDO Slovenija niti nima pravice do obdavčitve tovrstnega dohodka), ga pozvati k izvzemu dohodka iz obdavčitve v Sloveniji in ga hkrati obvestiti, da s potrdilom (ki ga davčni organ zahteva ob uveljavljanju pravic po KIDO) še ne razpolaga zaradi internih postopkov druge države pogodbenice. Zavezanec je v tem primeru v negotovosti glede odločitve davčnega organa in izdaje odmerne odločbe.

Kot navaja Mercina (2015, str. 19), pa so, ne glede na navedeno, vsi dohodki takšnega zavezanca, ki jih Slovenija po KIDO lahko obdavči, v Sloveniji obdavčeni po pravilih za rezidente (torej tudi z upoštevanjem davčnih olajšav), v kolikor zavezanec ne uveljavlja določenih pravic po KIDO.

1.3.4 Poročanje dohodka iz kapitala za namene obdavčitve z dohodnino

1.3.4.1 Poročanje dohodka iz kapitala davčnih rezidentov Slovenije

Obresti, dividende in kapitalski dobički, ki jih dosežejo **davčni rezidenti Slovenije**, so obdavčljivi v Sloveniji, ne glede na to v kateri državi jih zavezanci rezidenti dosežejo oz. v kateri državi imajo trgovalni oz. bančni račun, na katerega prejemajo določene dohodke.

V kolikor je dohodek iz kapitala izplačan s strani **slovenskega izplačevalca dohodka**, se ta po 58. členu ZDavP-2 šteje za plačnika davka in je posledično ob izplačilu dohodka dolžan obračunati, odtegniti in plačati odmerjeno dohodnino v imenu davčnega zavezanca (prejemnika dohodka).

V primeru prejema dohodka iz kapitala s strani **tujega izplačevalca dohodka** pa je obveznost poročanja dohodka in plačila zadevnega davka na strani zavezanca. Slednji mora tako do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto na posebni napovedi poročati dohodek slovenskemu davčnemu organu, na podlagi katere slednji izda odmerno odločbo.

V primeru prejema **obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v Sloveniji in drugih državah EU**, pa je, ne glede na državo izplačevalca dohodka, zavezanec sam dolžan obresti poročati davčnemu organu na posebni napovedi do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto, v kolikor skupni znesek tako doseženih obresti presega 1.000 EUR, saj se v tem primeru le presežek všteva v davčno osnovo za obračun

dohodnine (FURS, 2016a, str. 5). Skladno s 326. členom ZDavP-2 zavezanec sam vloži tudi napoved za odmero **dohodnine od dobička iz kapitala iz odsvojitve nepremičnin** (v 15 dneh od odsvojitve).

Davčnim rezidentom Slovenije se v skladu z zadevno mednarodno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja in ZDoh-2 lahko prizna tudi odbitek ustreznega dela tujega davka. Dohodnina, ki se obračuna in plača od dohodkov v obliki obresti, dividend in kapitalskih dobičkov se šteje kot **dokončni davek**.

1.3.4.2 Poročanje dohodka iz kapitala davčnih nerezidentov Slovenije

Obresti, dividende in kapitalski dobički, ki jih dosežejo **davčni nerezidenti Slovenije**, so obdavčljivi v Sloveniji le v primeru, da imajo vir v Sloveniji – to pomeni da so tovrstni dohodki v Sloveniji obdavčljivi le, če so prejeti s strani izplačevalca dohodka, ki je rezident Slovenije oz. je poslovna enota nerezidenta Slovenije ali v primeru, če zavezanec odsvoji kapital (vrednostne papirje, lastniške deleže, nepremičnine ali investicijske kupone), ki ima svoj vir v Sloveniji.

Način poročanja dohodka slovenskemu davčnemu organu je enak kot v primeru davčnih rezidentov Slovenije. V primeru izplačila s strani **slovenskega izplačevalca** dohodka je torej izplačevalec odgovoren za obračun, odtegljaj in plačilo dohodnine, v primeru prejema obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah ustanovljenih v Sloveniji oz. pri prodaji nepremičnine v Sloveniji pa je zavezanec sam odgovoren za poročanje dohodka davčnemu organu in plačilo dohodnine po odmerni odločbi.

Skladno z zadevnimi mednarodnimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja so nerezidenti upravičeni do določenih ugodnosti (FURS, 2016c, str. 8):

- **oprostitev plačila davka v državi vira** (Slovenija), v kolikor je po mednarodni pogodbi pravica do obdavčitve dana le državi rezidentstva prejemnika – slednje se običajno pojavi pri kapitalskih dobičkih;
- **obdavčitev v državi vira** (Sloveniji) **po nižji davčni stopnji**, ki se giblje med 5 % in 15 % - slednje se običajno pojavi pri dividendah, obrestih in premoženjskih pravicah.

Navedeni ugodnosti lahko uveljavlja tudi zavezanec, ki se v skladu s slovensko lokalno zakonodajo šteje za davčnega rezidenta Slovenije, vendar se, **v zvezi z izplačilom določenega dohodka, v skladu s KIDO šteje za rezidenta druge države pogodbenice in nerezidenta Slovenije**. Zavezanec pa se, podobno kot opisano v poglavju 1.3.3.2, tudi v tem primeru lahko sreča s težavami, v kolikor potrdila o davčnem rezidentstvu tuje države ne pridobi pravočasno.

1.3.5 Letna odmera dohodnine

Aktivni dohodek (tj. dohodek iz zaposlitve, iz dejavnosti, iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, iz prenosa premoženjske pravice in drugi dohodki po ZDoh-2) **davčnega rezidenta Slovenije** se všteva v njegovo letno davčno osnovo. Tako se celotni dohodek, prejet v davčnem letu, sešteje, zmanjša za obvezne prispevke za socialno varnost, plačane v davčnem letu ter pripadajoče davčne olajšave in normirane stroške, ter na letni ravni obdavči po stopnjah dohodnine iz letne lestvice za odmero dohodnine (poglavje 1.3.2.1). Ko se od tako obračunanega zneska davčne obveznosti odšteje med letom plačana akontacija dohodnine, se ugotovi znesek za plačilo oz. vračilo.

Davčni organ rezidentom Slovenije praviloma do 15. junija tekočega leta za preteklo leto izda informativni izračun dohodnine. V kolikor je slednji pravilen, avtomatsko postane odločba o odmeri dohodnine, v nasprotnem primeru pa je zavezanec sam odgovoren, da vloži ugovor in s tem davčnemu organu sporoči pravilne podatke. Ugovor zoper informativni izračun dohodnine mora zavezanec rezident vložiti tudi v primeru, če želi uveljavljati odbitek davka plačanega v tujini (za ta namen mora davčnemu organu predložiti tudi potrdilo o dokončnem davku plačanem v tujini, izdano s strani pristojnega tujega organa).

V kolikor zavezanec rezident ne prejme informativnega izračuna dohodnine do 15. junija tekočega leta za preteklo leto, mora do konca julija vložiti letno napoved za odmero dohodnine, v kateri napovedi vse dohodke, prejete v zadevnem davčnem letu. Na podlagi te napovedi potem davčni organ izda odmerno odločbo, s katero se ugotovi znesek dohodnine za vračilo oz. doplačilo.

Dohodki iz kapitala se od leta 2006 ne vključujejo več v letno napoved za odmero dohodnine, ker se izračunana in plačana dohodnina od navedenih dohodkov šteje za dokončni davek (FURS, 2016a, str. 3).

Prav tako se kot **dokončni davek** šteje tudi akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve davčnega nerezidenta Slovenije (FURS, 2016c, str. 7). Slednji tako v Sloveniji ne potrebuje oddati letne napovedi za odmero dohodnine.

2 REZIDENTSKI STATUS ZA DAVČNE NAMENE V IZBRANIH EU DRŽAVAH

Kot že uvodoma navedeno, je bil primarni namen mojega magistrskega dela ugotoviti razlike v določanju statusa davčnega rezidentstva v Sloveniji z določitvijo statusa v sosednjih štirih državah. Kot davčni svetovalki mi je sprememba prakse v določanju statusa za davčne namene v Sloveniji dnevno prinašala nova vprašanja in izzive, posledično pa me je zanimalo, kako je sistem določanja statusa urejen v naših sosednjih državah, torej v Avstriji in Italiji, ter na Hrvaškem in Madžarskem.

V nadaljevanju poglavja sem zato za vsako posamezno državo predstavila opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v skladu z lokalno zakonodajo in mednarodni vpliv na takšno opredelitev. Nadalje sem predstavila še proces določanja rezidentskega statusa v posameznih državah ter vpliv statusa na obseg obdavčitve dohodka posameznikov, dodala pa sem še kratko predstavitev obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb (dohodnino) in način poročanja dohodka davčnemu organu.

Teoretične podatke sem pridobila iz dostopnih informacij tujih držav. Poleg spletnih strani tujih davčnih organov sem uporabila še podatke o obdavčitvi v posameznih državah, ki sem jih pridobila na spletnih straneh družb, ki se v posameznih državah ukvarjajo z davčnim svetovanjem. Dodatno pa sem med davčnimi svetovalci izbranih štirih držav opravila anketo, s katero sem še med njimi preverila vprašanja, ki so me zanimala, ter predvsem poizkušala pridobiti njihove izkušnje, ter podatke, ki na spletu niso bili dostopni.

2.1 Rezidentski status za davčne namene v Avstriji

2.1.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v Avstriji v skladu z lokalno zakonodajo

Skladno z določbami avstrijske lokalne zakonodaje se posameznik šteje za davčnega rezidenta Avstrije, v kolikor ima v Avstriji stalno prebivališče oz. v kolikor tam običajno prebiva. Šteje se, da ima posameznik običajno prebivališče v Avstriji, v kolikor je tam prisoten več kot 6 mesecev v posameznem letu (Deloitte Austria, 2017a). Praviloma pa pri določanju rezidentskega statusa fizične osebe v Avstriji nad lokalno zakonodajo prevladajo določbe mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka.

2.1.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca v Avstriji

Kot predhodno navedeno, imajo pri fizični osebi, ki se hkrati šteje za davčnega rezidenta Avstrije v skladu z avstrijsko lokalno zakonodajo in davčnega rezidenta druge države (s katero ima Avstrija sklenjeno KIDO) v skladu z njeno lokalno zakonodajo, v Avstriji prelomna pravila KIDO za določanje rezidentskega statusa prednost pred določbami lokalne avstrijske zakonodaje.

V kolikor se torej posameznik hkrati šteje za davčnega rezidenta dveh držav skladno z določbami njunih lokalnih zakonodaj, se njegov rezidentski status v splošnem ugotovitvenem postopku določi zgolj na podlagi prelomnih pravil KIDO. Ključen faktor v tem primeru je skladno z informacijami avstrijskih davčnih svetovalcev center posameznikovih življenjskih interesov.

Pri določanju centra življenjskih interesov, ter posredno rezidentskega statusa fizične osebe za davčne namene, pa je potrebno preučiti precej dejavnikov. Skladno s prakso avstrijskega

davčnega organa, avstrijskimi smernicami glede osebne obdavčitve in avstrijsko sodno prakso, se pri določanju centra življenjskih interesov posameznika upošteva predvsem:

- lokacija njegove družine (partner, otroci);
- lokacija njegove zaposlitve;
- lokacija dejanskega bivanja (ter hkrati trajanje bivanja izven Avstrije);
- lokacija prebivališča, ki mu je stalno na voljo;
- lokacija, kjer je posameznik včlanjen v društva, klube, organizacije;
- lokacija, kjer ima naložbe.

2.1.3 Določitev rezidentskega statusa v Avstriji

Načeloma uradna ureditev rezidentskega statusa v Avstriji ni potrebna, avstrijski davčni organ tudi nima splošnega postopka, s katerim bi ugotavljal rezidentski status fizične osebe.

Davčni zavezanec se o svojem rezidentskem statusu (davčni rezident oz. nerezident Avstrije) opredeli znotraj davčne napovedi. V primeru, da davčni organ dvomi v informacijo, ki jo poda zavezanec, iz njegove strani zahteva dodatna dokazila. V kolikor zavezanec želi dokazati, da se šteje za davčnega nerezidenta Avstrije in davčnega rezidenta druge države, avstrijski davčni organ od njega običajno zahteva predložitev potrdila o rezidentstvu tuje države.

Zavezanec lahko pridobi potrdilo o rezidentstvu Avstrije, če želi v drugi državi pogodbenici dokazati, da se šteje za davčnega rezidenta Avstrije. Zavezanec mora v tem primeru avstrijskemu davčnemu organu dokazati, da je njegov center življenjskih interesov v Avstriji, ter da se skladno s prelomnimi pravili KIDO šteje za davčnega rezidenta Avstrije in nerezidenta druge države pogodbenice. Avstrijski davčni organ potrdilo o davčnem rezidentstvu v Avstriji izda vnaprej za nedoločen čas (obdobje je na potrdilu izkazano kot: »veljavno od DD.MM.LLLL dalje«). Hkrati s prošnjo za izdajo potrdila o davčnem rezidentstvu Avstrije pa mora posameznik avstrijskemu davčnemu organu posredovati tudi (ocenjen) znesek letnega dohodka iz zaposlitve za leto, v katerem zaproša za potrdilo.

2.1.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Avstriji

2.1.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino v Avstriji

Davčni rezidenti Avstrije so v Avstriji obdavčeni **po svetovnem dohodku** (torej po dohodku doseženem v Avstriji in v drugih državah), **davčni nerezidenti** Avstrije pa so tam obdavčeni le **po določenem dohodku z virom v Avstriji**. Skladno z določbami zadevnih KIDO je določen dohodek lahko izvzet iz obdavčitve v Avstriji (Deloitte Austria, 2017b, str. 23).

Davčni rezidenti Avstrije so upravičeni do vrste davčnih olajšav in odbitnih stroškov, do katerih pa davčni nerezidenti praviloma niso upravičeni. Davčni rezidenti tako pri obdavčitvi dohodka lahko uveljavljajo odbitek za stroške za nego otroka, stroške za določena zavarovanja ter stroške za pot na delo in ostale primerljive stroške, do posebnih olajšav pa so upravičeni tudi kmetje in gozdarji (Deloitte Austria, 2017b, str. 24).

Dohodek iz zaposlitve, ki se prejema redno, je v Avstriji obdavčen po progresivni davčni lestvici, po davčnih stopnjah od 0 % (letna davčna osnova pod 11.000 EUR) do 55 % (letna davčna osnova nad 1.000.000 EUR). Letno davčno osnovo zavezanca predstavlja bruto letni dohodek iz zaposlitve, zmanjšan za davčne olajšave in določene odbitne stroške, ter obvezne prispevke delojemalca, plačane v zadevnem koledarskem letu. Dohodek, ki je prejet izredno, pa je, pod pogojem, da znesek tako prejetega dohodka ne presega 1/6 dohodka, ki se prejema redno, obdavčen progresivno po davčnih stopnjah od 0 % do 27 % (KPMG International, 2016a).

Dohodek iz kapitala je v Avstriji obdavčen po fiksnih davčnih stopnjah. Obresti na denarne depozite so obdavčene po davčni stopnji 25 %, ostale obresti in dividende pa po stopnji 27,5 %. Davčno osnovo predstavlja prejeti dohodek. Pri obdavčitvi dobička iz kapitala pa davčno osnovo predstavlja razlika med prihodkom ob prodaji in nabavno vrednostjo, tako ugotovljeni dohodek pa je obdavčen po davčni stopnji 27,5 %, (KPMG International, 2016a).

2.1.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino v Avstriji

Avstrijsko davčno leto je enako koledarskemu, posledično pa je dohodek prejet v enem koledarskem letu obdavčen znotraj istega davčnega leta (Deloitte Austria, 2017b, str. 23).

Dohodek iz zaposlitve, prejet s strani avstrijskega izplačevalca dohodka, je avstrijskemu davčnemu organu poročan s strani slednjega, zadevna dohodnina in prispevki za socialno varnost pa so obračunani, odtegnjeni in plačani ob izplačilu dohodka. Dohodek iz zaposlitve, prejet s strani tujega izplačevalca dohodka pa mora biti v primeru, da dotični tuji izplačevalec dohodka v Avstriji nima stalne poslovne enote, avstrijskemu davčnemu organu za namene obdavčitve z dohodnino poročan s strani prejemnika dohodka (fizične osebe) v letni napovedi za odmero dohodnine. V primeru, da pa ima tuji izplačevalec dohodka iz zaposlitve v Avstriji stalno poslovno enoto, je slednji zavezan k pripravi obračuna plač in poročanju dohodka davčnemu organu, ter hkrati k obračunu, odtegnitvi in plačilu davka.

Dohodek iz kapitala, prejet s strani avstrijskega izplačevalca dohodka, oz. dohodek iz kapitala, izplačan na bančni račun pri banki v Avstriji, je predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu, ter je posledično avstrijskemu davčnemu organu poročan s strani izplačevalca dohodka oz. s strani avstrijske banke, pri kateri ima prejemnik dohodka odprt račun, na katerega je dohodek izplačan. Dohodek iz kapitala, ki ni predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu, pa mora biti davčnemu organu poročan s strani prejemnika dohodka v letni napovedi za odmero dohodnine.

Letna napoved za odmero dohodnine vključuje dohodke, prejete znotraj davčnega (koledarskega) leta, oddajajo pa jo tako avstrijski davčni rezidenti, kot nerezidenti. V kolikor prejemnik dohodka znotraj zadevnega davčnega leta doseže le dohodke iz zaposlitve, ki so predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu (torej dohodke iz zaposlitve s strani avstrijskega delodajalca), običajno ni zavezan k pripravi in oddaji letne napovedi za odmero dohodnine. V kolikor pa takšen zavezanec želi uveljavljati davčne olajšave in odbitne stroške, mora napoved vložiti. Kot že predhodno navedeno, mora napoved vložiti tudi v primeru, v kolikor prejema kakršnekoli druge dohodke, ki niso predmet davčnega odtegljaja v Avstriji ob izplačilu (Deloitte Austria, 2017b, str. 25). Zavezanec je letno davčno napoved dolžan vložiti tudi v primeru, če dohodek iz zaposlitve prejema s strani dveh ali več izplačevalcev, ne glede na državo izplačevalca dohodka in dejstvo, da je bil tako prejet dohodek morebiti že poročan avstrijskemu davčnemu organu ob izplačilu in hkrati ob tem tudi obdavčen.

V letno davčno osnovo zavezanca se vključujejo dohodki iz vseh virov, torej poleg dohodka iz zaposlitve tudi dohodki iz kapitala, dohodki iz dejavnosti, idr. Posledično so vsi dohodki vključeni v zavezančevo letno napoved za odmero dohodnine, ki jo mora (v kolikor je zavezan k oddaji) vložiti do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto, oz. do 30. junija tekočega leta za preteklo leto, v kolikor napoved oddaja elektronsko. V kolikor zavezanca pred davčni organom zastopa davčni svetovalec, lahko letno napoved za odmero dohodnine vloži do 30. aprila tekočega leta za pred-preteklo leto, pod pogojem, da davčni organ izrecno ne pozove zavezanca k zgodnejši predložitvi napovedi (Deloitte Austria, 2017b, str. 25). Zavezanec mora ob predložitvi napovedi davčnemu organu obračunati tudi davčno obveznost in jo sam poravnati.

Za zavezance, katerih edini vir dohodka je dohodek iz zaposlitve v Avstriji in za katere davčni organ na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga, sklepa, da ne bodo uveljavljali dodatnih odbitnih stroškov (kot tistih, ki so bili uveljavljani že med letom), je avstrijski davčni organ za davčno leto 2016 začel sam izdajati letne odločbe o odmeri dohodnine na podlagi podatkov, s katerimi je razpolagal. V kolikor bi po prejemu takšne odločbe zavezanci vseeno želeli uveljavljati dodatne olajšave oz. odbitne stroške, lahko to vseeno storijo s predložitvijo letne davčne napovedi.

2.2 Rezidentski status za davčne namene na Hrvaškem

2.2.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene na Hrvaškem v skladu z lokalno zakonodajo

Skladno z določbami hrvaške lokalne zakonodaje se posameznik šteje za davčnega rezidenta Hrvaške, v kolikor ima na Hrvaškem stalno ali običajno prebivališče (Deloitte Croatia, 2017). Šteje se, da ima posameznik stalno prebivališče na Hrvaškem, v kolikor ima tam v lastni ali najemu nepremičnino (hišo, stanovanje) vsaj 183 zaporednih dni v dveh zaporednih koledarskih letih. Pri tem ni potrebna fizična prisotnost v tej nepremičnini. Da pa ima

posameznik na Hrvaškem običajno prebivališče, se šteje, če je tam kontinuirano prisoten več kot 183 dni v dveh zaporednih letih (občasne prekinitve bivanja, krajše od enega leta, se v tem primeru ne obravnavajo kot prekinitve kontinuiranega bivanja). Za davčnega rezidenta Hrvaške se šteje tudi posameznik, ki na Hrvaškem nima stalnega oz. običajnega prebivališča, ampak je zaposlen v vladni službi Hrvaške in iz tega naslova prejema dohodek iz zaposlitve (KPMG International, 2016b). V določenih primerih pa imajo na Hrvaškem prelomna pravilo KIDO za določanje rezidentskega statusa prednost pred določbami lokalne hrvaške zakonodaje.

2.2.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca na Hrvaškem

V kolikor se posameznik ne šteje le za davčnega rezidenta Hrvaške v skladu z lokalno hrvaško zakonodajo, temveč tudi za rezidenta določene druge države v skladu z njeno lokalno zakonodajo, se njegov rezidentski status za davčne namene določi z uporabo prelomnih pravil KIDO, v kolikor je le-ta med zadevnima državama sklenjena.

V kolikor se torej posameznik hkrati šteje za davčnega rezidenta dveh držav skladno z določbami njunih lokalnih zakonodaj, se njegov rezidentski status že v splošnem ugotovitvenem postopku določi zgolj na podlagi prelomnih pravil KIDO, ter ugotavljanje rezidentskega statusa ob izplačilu in obdavčitvi posameznega dohodka ni več potrebno.

2.2.3 Določitev rezidentskega statusa na Hrvaškem

V preteklosti uradna ureditev rezidentskega statusa na Hrvaškem ni bila potrebna, prav tako hrvaški davčni organ ni poznal splošnega postopka, s katerim bi ugotavljal rezidentski status fizične osebe. Zavezanci so bili z vpisom v davčni register avtomatično obravnavani kot davčni rezidenti. Zakonodaja na tem področju pa se je z letom 2017 spremenila.

S spremembo zakonodaje o obdavčitvi dohodka fizičnih oseb v letu 2017 je Hrvaška uvedla uradni postopek ugotavljanja rezidentskega statusa fizične osebe, ki je namenjen predvsem fizičnim osebam, ki prihajajo na Hrvaško oz. slednjo zapuščajo (torej osebam, kateri rezidentski status za davčne namene se zaradi različnih dejavnikov spremeni). Od spremembe zakonodaje dalje že sama vloga za vpis fizične osebe v davčni register vsebuje polje, znotraj katerega se davčni zavezanec opredeli o svojem rezidentskem statusu (davčni rezident oz. nerezident Hrvaške). Sama praksa davčnega organa na tem področju je še precej nerazvita in negotova, vendar davčni organ že sedaj v določenih primerih od davčnih zavezancev zahteva predložitev vprašalnika za ugotovitev rezidentskega statusa in ustreznih dokazil. Vprašalnik se s spremembo zakonodaje vlaga tudi v primeru, ko želi davčni zavezanec svoj rezidentski status na Hrvaškem uradno spremeniti (bodisi zaradi odhoda iz Hrvaške oz. prihoda na Hrvaško).

Vprašalnik za ugotovitev rezidentskega statusa na Hrvaškem je zelo podoben slovenskemu (Ministry of Finance, Tax Administration, b.l.d). Posameznik ima na voljo dve vrsti

vprašalnika, enega v primeru, da svoj status spreminja iz rezidenta v nerezidenta, drugega pa v primeru, da svoj status spreminja iz nerezidenta v rezidenta. Vprašalnik je sicer po obliki in vsebovanih vprašanih ter zahtevanih informacijah praktično enak slovenskemu.

Ob želeni spremembi rezidentskega statusa mora posameznik poleg vprašalnika hrvaškemu davčnemu organu predložiti še podporna dokazila, potrebna pri ugotovitvi rezidentskega statusa. Zavezanec tako predloži tudi potrdilo prijave prebivanja, kopijo osebnega dokumenta, potrdilo o davčnem rezidentstvu tuje države, ipd. Potrdilo o rezidentstvu tuje države je s strani davčnega organa primeroma zahtevano v primeru, ko posameznik zapusti Hrvaško in želi pridobiti status davčnega nerezidenta Hrvaške (da bi se uradno izognil določenim administrativnim postopkom poročanja dohodka davčnemu organu). Hrvaški davčni organ na podlagi predloženega vprašalnika in podpornih dokazil odloči o rezidentskem statusu zavezanca in ga o tem obvesti z uradno odločbo, ter hkrati spremeni njegov status v davčnem registru. Zavezanec lahko, v primeru nestrinjanja z davčnim organom, zoper odločbo vloži pritožbo.

Zavezanec lahko na podlagi posebnega zahtevka pridobi potrdilo o rezidentstvu na Hrvaškem, če želi v drugi državi pogodbenici dokazati, da se skladno s prelomnimi pravili KIDO šteje za davčnega rezidenta Hrvaške. Hrvaški davčni organ potrdilo o davčnem rezidentstvu na Hrvaškem izda za določen čas (eno koledarsko leto). Čeprav lokalna zakonodaja omogoča spremembo statusa davčnega rezidentstva med letom, sam operacijski sistem hrvaškega davčnega organa zavezancem ne omogoča, da bi potrdilo o davčnem rezidentstvu lahko pridobili za obdobje, ki bi bilo drugačno od koledarskega leta.

2.2.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino na Hrvaškem

2.2.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino na Hrvaškem

Davčni rezidenti Hrvaške so na Hrvaškem obdavčeni **po svetovnem dohodku** (torej po dohodku doseženem na Hrvaškem in v drugih državah), **davčni nerezidenti** Hrvaške pa so tam obdavčeni le **po dohodku z virom na Hrvaškem** (Deloitte Croatia, 2017). Skladno z določbami zadevnih KIDO je določen dohodek lahko izvzet iz obdavčitve na Hrvaškem (KPMG International, 2016b).

Davčni zavezanci so na Hrvaškem, ne glede na njihov rezidentski status, upravičeni do splošne davčne olajšave in olajšave za vzdrževane družinske člane, ki zmanjšuje njihovo davčno osnovo za obračun davka od dohodka fizičnih oseb.

Dohodek iz zaposlitve je od 01.01.2017 dalje na Hrvaškem obdavčen po progresivni davčni lestvici, po davčnih stopnjah 24 % (v kolikor letna davčna osnova zavezanca znaša do 210.000 hrvaških kun, v nadaljevanju HRK, kar po referenčnem tečaju Evropske centralne banke na dan 04.08.2017 (Banka Slovenije, 2017) znaša cca. 28.350 EUR) oz. 36 % (v kolikor letna davčna osnova zavezanca presega 210.000 HRK). Letno davčno osnovo

zavezanca predstavlja bruto letni dohodek iz zaposlitve, zmanjšan za obvezne prispevke zavezanca, plačane v zadevnem koledarskem letu, ter davčne olajšave, do katerih je slednji upravičen. Stopnje obdavčitve so enake za rezidente in nerezidente (Ministry of Finance, Tax Administration, b.l.a).

Dohodek iz kapitala je na Hrvaškem obdavčen po fiksnih davčnih stopnjah. Obresti na denarne depozite ter ostale obresti in dividende so obdavčene po stopnji 12 %. Davčno osnovo predstavlja prejeti dohodek. Pri obdavčitvi dobička iz kapitala, doseženega s prodajo deležev, pa davčno osnovo predstavlja razlika med prihodkom ob prodaji in nabavno vrednostjo zadevnega kapitala, tako ugotovljena osnova pa je prav tako obdavčena po davčni stopnji 12 % (KPMG International, 2016b). Dobiček iz kapitala, dosežen s prodajo deležev, pa je izvzet iz obdavčitve na Hrvaškem, v kolikor so bili zadevni deleži pridobljeni pred 1. januarjem 2016 in/ali so v lasti zavezanca več kot 3 leta (Deloitte Croatia, 2017).

Poleg davka na dohodek fizičnih oseb (hrvaško »*Porez na dohodak*«), so dohodki fizičnih oseb v posameznih krajih lahko obdavčeni tudi s tako imenovanim »davkom na davek« (hrvaško »*Prizez porezu na dohodak*«). V tem primeru gre za mestni oz. županijski davek, ki je odvisen predvsem od velikosti mesta oz. županije (upravno-administrativne enote), v katerem zavezanec prebiva, ter po podatkih hrvaškega davčnega organa (Ministry of Finance, Tax Administration, b.l.c) znaša od 0 % do 18 % (v mestu Zagreb). Davčna osnova za obračun slednjega je davek na dohodek fizičnih oseb, izračunan v skladu s predhodno navedenimi davčnimi stopnjami (Ministry of Finance, Tax Administration, b.l.b).

2.2.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino na Hrvaškem

Hrvaško davčno leto je enako koledarskemu, posledično pa je dohodek prejet v enem koledarskem letu obdavčen znotraj istega davčnega leta (Deloitte Croatia, 2017).

Dohodek iz zaposlitve, prejet s strani hrvaškega izplačevalca dohodka, je hrvaškemu davčnemu organu poročan s strani slednjega (z obrazcem JOPPD), zadevna dohodnina in prispevki za socialno varnost pa so obračunani, odtegnjeni in plačani ob izplačilu dohodka. Dohodek iz zaposlitve, prejet s strani tujega izplačevalca dohodka, pa mora hrvaškemu davčnemu organu za namene obdavčitve z dohodnino poročati prejemnik dohodka sam, v 30 dneh od prejema dohodka, prav tako preko obrazca JOPPD. Slednji mora hkrati tudi obračunati pripadajočo akontacijo dohodnine in jo plačati davčnemu organu.

Dohodek iz kapitala, prejet s strani hrvaškega izplačevalca dohodka, je predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu, ter je posledično hrvaškemu davčnemu organu poročan s strani izplačevalca dohodka. Dividende in obresti, prejete iz tujine, a obdavčljive na Hrvaškem, pa morajo biti davčnemu organu poročane s strani prejemnika dohodka v 30 dneh od prejema dohodka, hkrati pa mora biti plačan tudi obračunani davek. Dobiček iz kapitala, dosežen v tujini ter obdavčljiv na Hrvaškem, pa mora prejemnik dohodka hrvaškemu davčnemu organu poročati sam na letni ravni preko obrazca JOPPD do konca februarja tekočega leta za

preteklo leto. Dohodek iz kapitala ni predmet letnega obračuna dohodnine (davek, odmerjen in plačan od tovrstnega dohodka, se šteje za dokončni davek).

Letna napoved za odmero dohodnine vključuje dohodke, prejete znotraj davčnega (koledarskega) leta. V preteklosti so zavezanci (rezidenti in nerezidenti), ki so prejeli dohodek s strani dveh ali več izplačevalcev, na Hrvaškem morali do konca februarja tekočega leta za preteklo leto oddati letno napoved za odmero dohodnine. S spremembo zakonodaje o obdavčitvi dohodka fizičnih oseb v letu 2017 pa je bila na hrvaškem uvedena sprememba tudi pri načinu letnega obračuna dohodnine.

Od spremembe zakonodaje dalje bo hrvaški davčni organ zavezancu (rezidentu in nerezidentu) sam pripravil in izdal letni izračun dohodnine, na podlagi podatkov, s katerimi bo razpolagal. Sprememba je stopila v veljavo 01.01.2017 in bo tako veljala šele za davčno leto 2017. V kolikor določen dohodek zavezanca davčnemu organu ne bo poročan med letom, bo moral zavezanec do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto davčnemu organu zadevne neporočane in neobdavčene dohodke sam poročati preko obrazca INO-DOH (do spremembe zakonodaje so bili tovrstni dohodki poročani preko letne napovedi za odmero dohodnine). V kolikor davčni rezidenti Hrvaške na mesečni ravni prejemajo dohodek iz tujine, ki je ob izplačilu v tujini obdavčen, o prejemu takšnega dohodka obvestijo hrvaški davčni organ in dohodek prav tako poročajo na letni ravni preko obrazca INO-DOH do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto (skladno s spremembo zakonodaje torej v takšnem primeru poročanje dohodka na mesečni ravni ne bo več potrebno).

2.3 Rezidentski status za davčne namene v Italiji

2.3.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v Italiji v skladu z lokalno zakonodajo

Skladno z določbami italijanske lokalne zakonodaje se posameznik šteje za davčnega rezidenta Italije, v kolikor vsaj 183 dni v letu izpolnjuje vsaj enega izmed spodaj navedenih pogojev (KPMG International, 2017a):

- je vpisan v italijanski register prebivalstva (ital. »*Anagrafe della popolazione residente*«), pogoj za kar je lastniška ali najemniška nepremičnina (stanovanje oz. hiša) v Italiji;
- običajno prebiva v Italiji, kar pomeni, da je v Italiji fizično prisoten;
- ima v Italiji center osebnih in ekonomskih interesov.

V določenih primerih pa pri določanju rezidentskega statusa fizične osebe v Italiji nad lokalno zakonodajo prevladajo določbe mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka.

2.3.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca v Italiji

V primeru, ko se fizična oseba hkrati šteje za davčnega rezidenta Italije v skladu z italijansko lokalno zakonodajo in davčnega rezidenta druge države (s katero ima Italija sklenjeno KIDO) v skladu z njeno lokalno zakonodajo, prelomna pravila KIDO za določanje rezidentskega statusa v Italiji prevladajo nad določbami lokalne italijanske zakonodaje. Če se posameznik istočasno šteje za davčnega rezidenta dveh držav skladno z določbami njunih notranjih zakonodaj, se njegov rezidentski status torej že v splošnem ugotovitvenem postopku določi na podlagi prelomnih pravil KIDO.

2.3.3 Določitev rezidentskega statusa v Italiji

Praviloma se rezidentski status zavezanca v Italiji ne ugotavlja s splošnim ugotovitvenim postopkom, temveč je že privzet oz. se zavezanec o njem opredeli samostojno. Italijanski davčni organ tako tudi ne pozna splošnega postopka, na podlagi katerega bi določil rezidentski status zavezanca, vendar zavezanec s strani slednjega lahko zahteva dokazila, ki potrjujejo davčni status, o katerem se zavezanec sam opredeli.

Zavezanec lahko pridobi potrdilo o davčnem rezidentstvu v Italiji, če ga potrebuje za namene uveljavljanja pravic po KIDO. Tako lahko s strani italijanskega davčnega organa pridobi potrdilo, vendar mora slednjemu dokazati, da se šteje za davčnega rezidenta Italije skladno z italijansko lokalno davčno zakonodajo, ter da se za rezidenta Italije in nerezidenta druge države pogodbenice šteje tudi skladno s prelomnimi pravili KIDO.

Italijanski davčni organ potrdilo o davčnem rezidentstvu v Italiji lahko izdaja le za nazaj, za obdobje enega koledarskega leta. Za namene rezidentstva se davčno leto v Italiji ne deli, posledično pa se zavezanec za davčnega rezidenta Italije ne more šteti le del leta, ampak se, v kolikor večino leta izpolnjuje vsaj enega izmed pogojev navedenih v poglavju 2.3.1, za davčnega rezidenta Italije šteje v celotnem zadevnem letu.

2.3.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino v Italiji

2.3.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino v Italiji

Davčni rezidenti Italije so v celotnem davčnem letu v Italiji obdavčeni **po svetovnem dohodku**. Ker se zavezanec za davčnega rezidenta Italije ne more šteti le del leta, je torej celotni njegov dohodek, ki ga v dotičnem letu doseže v Italiji in v drugih državah, predmet obdavčitve v Italiji. **Davčni nerezidenti** Italije pa so tam obdavčeni le **po dohodku z virom v Italiji**. Skladno z določbami zadevnih KIDO je določen dohodek lahko izvzet iz obdavčitve v Italiji (Deloitte Italy, 2016, str. 26).

V Italiji so davčni rezidenti upravičeni do določenih davčnih olajšav, katerih pa nerezidenti običajno ne morejo koristiti. Pri obračunu davčne osnove za obračun davka od dohodka

fizičnih oseb tako davčni rezidenti lahko uveljavljajo splošno olajšavo, olajšavo za vzdrževane družinske člane, stroške preživnine, stroške določenih prostovoljnih zavarovanj, zdravljenja in šolanja, ipd. (KPMG International, 2017a).

Dohodek iz zaposlitve, obdavčljiv v Italiji, je tam obdavčen po progresivni davčni lestvici, po davčnih stopnjah od 23 % (letna davčna osnova do 15.000 EUR) do 43 % (letna davčna osnova nad 75.000 EUR), ne glede na rezidentski status prejemnika dohodka. Letno davčno osnovo zavezanca predstavlja njegov bruto letni dohodek iz zaposlitve, zmanjšan za davčne olajšave (pri davčnih rezidentih Italije), ter obvezne prispevke delojemalca, ki jih slednji plača v zadevnem koledarskem letu. Dodatno pa je dohodek iz zaposlitve v Italiji obdavčen še z regijskim davkom, ki glede na regijo, v kateri delojemalec prebiva, variira med 0,7 % in 3,33 %, ter občinskim davkom, ki glede na občino bivanja delojemalca variira med 0 % in 0,9 % (Deloitte Italy, 2017).

Dohodek iz kapitala (obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende), prejet s strani italijanskih davčnih rezidentov ali nerezidentov je v Italiji praviloma obdavčen po enotni fiksni davčni stopnji in se šteje za končni davek. Tako so obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende običajno obdavčene po stopnji 26 %, tako obračunan davek pa se šteje za končnega. Davčno osnovo predstavlja prejeti dohodek. Ne glede na navedeno pa so obresti na denarne depozite dosežene pri tujih bankah lahko predmet odmere davka po stopnji 26 % in hkrati predmet letnega obračuna dohodnine. Dobiček iz kapitala predstavlja drugi dohodek, davčno osnovo za obdavčitev pa predstavlja razlika med prodajno in nabavno vrednostjo kapitala (katera je lahko povišana za določene stroške). Običajno je tako tudi dobiček iz kapitala obdavčen po davčni stopnji 26 % in je predmet letnega obračuna dohodnine. Ne glede na navedeno pa so dividende in dobiček iz kapitala, prejete na podlagi določene kvalificirane udeležbe prejemnika (torej določenega deleža neposrednega imetništva glasovalnih pravic ali poslovnega deleža) v izplačevalcu dohodka, obdavčene po progresivnih davčnih stopnjah, po davčni lestvici za obdavčitev dohodka iz zaposlitve. Davčna osnova za obračun davka v tem primeru znaša 49,72 % prejetih dividend oz. doseženega dobička iz kapitala (KPMG International, 2017a).

2.3.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino v Italiji

V Italiji je davčno leto enako koledarskemu, posledično pa je dohodek prejet v enem koledarskem letu obdavčen znotraj istega davčnega leta (Deloitte Italy, 2017).

Dohodek iz zaposlitve, ki ga zavezanec prejme s strani italijanskega izplačevalca dohodka, je italijanskemu davčnemu organu poročan s strani slednjega, hkrati z izplačilom dohodka pa so tudi obračunani, odtegnjeni in plačani zadevni prispevki za socialno in dohodnina. Dohodek iz zaposlitve, ki ga italijanski davčni zavezanec (rezident ali nerezident) prejme s strani tujega izplačevalca dohodka in je obdavčljiv v Italiji, pa mora za namene obdavčitve z dohodnino dotični zavezanec sam poročati italijanskemu davčnemu organu v letni napovedi za odmero dohodnine.

Dohodek iz kapitala, ki ga zavezanec v Italiji prejme s strani italijanskega izplačevalca dohodka in je obdavčljiv v Italiji, je predmet davčnega odtegljaja ob prejemu. Davčni odtegljaj opravi banka, pri kateri ima zavezanec odprt trgovalni oz. bančni račun, na katerega je zadevni dohodek izplačan. Dohodek iz kapitala, ki ni predmet davčnega odtegljaja ob prejemu (torej je prejet s strani tujega izplačevalca), a je predmet osebne obdavčitve v Italiji, pa mora biti davčnemu organu poročan s strani prejemnika dohodka v letni napovedi za odmero dohodnine.

Letna napoved za odmero dohodnine vključuje dohodke, prejete znotraj davčnega (koledarskega) leta, k oddaji slednje pa so zavezani tako italijanski davčni rezidenti, kot nerezidenti. Priprave in oddaje napovedi so upravičeni le zavezanci, ki znotraj zadevnega davčnega leta dosežejo le dohodke, ki so izvzeti iz obdavčitve oz. so med letom predmet končnega davčnega odtegljaja, ali določene druge kategorije dohodka (Deloitte Italy, 2017). Dodatno so oddaje napovedi izjemoma lahko upravičeni tudi zavezanci, ki prejemajo le dohodek iz zaposlitve s strani italijanskega izplačevalca dohodka in imajo v Italiji v lasti nepremičnino, ki se šteje kot njihovo glavno prebivališče. Običajno so torej vsi zavezanci (ne glede na njihov rezidentski status), ki dosegajo dohodke, obdavčljive v Italiji, zavezani k pripravi in oddaji letne napovedi za odmero dohodnine. V Italiji je mogoča tudi priprava in oddaja skupnega davčnega obračuna dveh partnerjev (angl. »*joint tax return*«). Tako zakonska ali zunajzakonska partnerja pod določenimi pogoji lahko oddata skupno letno napoved za odmero dohodnine, v kateri opredelita vse svoje dohodke (Deloitte Italy, 2016, str. 29).

V letno davčno osnovo zavezanca se poleg dohodka iz zaposlitve in dejavnosti vključujejo tudi kapitalski dobički, tuji dohodki oz. prejeta sredstva, idr. V kolikor mora zavezanec pripraviti in oddati letno napoved za odmero dohodnine, ima dve možnosti, odda namreč lahko spodaj navedeni napovedi (KPMG International, 2017a):

- »*Modello 730*«, ki se uporablja za zavezanca, ki se v dveh zaporednih letih šteje za davčnega rezidenta Italije. Običajno se uporablja v primerih, ko zavezanec dosega le dohodek iz zaposlitve in želi uveljavljati olajšave in odtegljaje. Napoved se mora oddati do 7. julija tekočega leta za preteklo leto;
- »*Modello UNICO*«, ki se uporablja za zavezanca, ki v zadevnem davčnem letu poleg dohodka iz zaposlitve prejme tudi kapitalske dobičke ali tuji dohodek, oz. želi uveljavljati tuji davek, itd. Običajno se uporablja v primeru, ko zavezanec iz tujine prejema dohodek iz zaposlitve ali iz kapitala, ali ima v tujini bančne račune in ostale investicije. Napoved se mora oddati do 30. septembra tekočega leta za preteklo leto.

2.4 Rezidentski status za davčne namene na Madžarskem

2.4.1 Opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene na Madžarskem v skladu z lokalno zakonodajo

Madžarska ima v svoji lokalni zakonodaji vrsto pogojev, na podlagi katerih se posameznik šteje za davčnega rezidenta Madžarske. Posameznik se tako šteje za davčnega rezidenta, v kolikor izpolnjuje vsaj enega izmed spodaj navedenih pogojev (KPMG International, 2017b):

- če je državljan Madžarske oz. če ima v primeru dvojnega državljanstva (Madžarske in še ene države) na Madžarskem uradno prijavljeno stalno prebivališče ali tam običajno prebiva;
- če je državljan države članice Evropskega gospodarskega prostora in izkoristi pravico do prostega gibanja po Madžarskem vsaj 183 dni v koledarskem letu (torej je na Madžarskem fizično prisoten vsaj 183 dni v letu);
- če je državljan tretje države članice in ima na Madžarskem dovoljenje za stalno bivanje (za pridobitev slednjega mora običajno bivati na Madžarskem vsaj 5 let);
- če ima stalno prebivališče na voljo le na Madžarskem;
- če je njegov center življenjskih interesov na Madžarskem;
- če ima na Madžarskem običajno bivališče (torej je tam fizično prisoten več kot 183 dni v koledarskem letu).

Ne glede na zgoraj navedeno pa imajo na Madžarskem prelomna pravilo KIDO za določanje rezidentskega statusa prednost pred zgornjimi določbami lokalne zakonodaje (Deloitte Hungary, 2015, str. 21).

2.4.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa davčnega zavezanca na Madžarskem

Kot predhodno navedeno, imajo prelomna pravilo KIDO v primeru zavezanca, ki se hkrati šteje za davčnega rezidenta Madžarske skladno z njeno lokalno zakonodajo in davčnega rezidenta druge države skladno z lokalno zakonodajo slednje, v postopku ugotavljanja zavezančevega rezidentskega statusa prednost pred domačo Madžarsko zakonodajo. Za uporabo slednjega mora biti seveda med Madžarsko in zadevno državo sklenjena KIDO.

V takšnem primeru se torej rezidentski status zavezanca v splošnem ugotovitvenem postopku ugotovi na podlagi prelomnih pravil KIDO. Rezidentski status zavezanca se tako ugotovi ob njegovem prihodu na Madžarsko oz. odhodu v tujino, zato ob izplačilu in obdavčitvi posameznega dohodka ni potrebno ponovno ugotavljati rezidentskega statusa zavezanca.

2.4.3 Določitev rezidentskega statusa na Madžarskem

Madžarska zavezanca, ki je državljan Madžarske ali pa ima na Madžarskem registrirano prebivališče, avtomatično šteje za davčnega rezidenta Madžarske. Postopek ugotavljanja rezidentskega statusa torej, razen v primeru sprememb okoliščin, praviloma ni potreben. V primeru, ko pa zavezanec zapušča Madžarsko oz. prihaja na Madžarsko, ter posledično sklepa, da bi se njegov rezidentski status na Madžarskem moral spremeniti, pri davčnem organu sproži postopek ugotavljanja rezidentskega statusa. Tak postopek sproži s papirnato ali elektronsko oddajo preprostega obrazca.

Madžarski davčni organ v takšnem primeru preveri, če zavezanec izpolnjuje katerega od pogojev lokalne zakonodaje za določitev rezidentskega statusa, ter zavezancu izda potrdilo o davčnem rezidentstvu. Davčni organ pri določanju rezidentskega statusa največkrat gleda podatke, s katerimi razpolaga (torej potencialno prijavo prebivališča na Madžarskem).

Potrdilo o rezidentskem statusu za davčne namene se lahko izda le za preteklo obdobje oz. za tekoče leto, v katerem je izdano. Madžarski davčni organ potrdilo izdaja le za celotno koledarsko leto, saj se rezidentski status zavezanca skladno lokalno madžarsko zakonodajo ne more določiti le za del leta. Potrdilo je lahko izdano za obdobje, daljše od enega leta, vendar le retroaktivno. V kolikor je potrdilo izdano za namene dokazovanja rezidentskega statusa v državi, s katero ima Madžarska sklenjeno KIDO, davčni organ na potrdilu o rezidentskem statusu potrdi, da se zavezanec šteje za davčnega rezidenta Madžarske skladno s prelomnimi pravili zadevne KIDO. Madžarski davčni organ od zavezanca, ki želi na Madžarskem uveljavljati pravice po KIDO (npr. izvzem določenega dohodka iz obdavčitve), običajno zahteva tudi potrdilo o davčnem rezidentstvu zadevne države pogodbenice.

2.4.4 Obdavčitev dohodka fizične osebe z dohodnino na Madžarskem

2.4.4.1 Obseg obdavčljivega dohodka in stopnje obdavčitve z dohodnino na Madžarskem

Madžarska svoje **davčne rezidente** obdavči **po svetovnem dohodku** (torej po celotnem dohodku doseženem na Madžarskem in v tujini), **davčne nerezidente** pa le **po dohodku z virom na Madžarskem**. Kot dohodek z virom na Madžarskem se šteje dohodek, prejet za aktivnosti opravljane na Madžarskem, ter dohodek, prejet iz Madžarskih sredstev (Deloitte Hungary, 2015, str. 21). Določen dohodek je skladno z določbami zadevnih KIDO lahko izvzet iz obdavčitve na Madžarskem.

Do davčnih olajšav (splošne olajšave, olajšave za vzdrževane družinske člane, idr.) so upravičeni vsi zavezanci, neodvisno od njihovega rezidentskega statusa na Madžarskem. Dodatno pa so mladoporočenci upravičeni tudi do posebne olajšave za novo poročene (KPMG International, 2017b).

Dohodek iz zaposlitve je na Madžarskem obdavčen po fiksni davčni stopnji 15 %. Davčno osnovo za obračun davka predstavlja bruto dohodek, zmanjšan za davčne olajšave (Deloitte Hungary, 2017). Obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih zaposleni plača na Madžarskem, ne zmanjšujejo njegove davčne osnove.

Dohodek iz kapitala je na Madžarskem prav tako obdavčen po fiksnih davčnih stopnjah. Davčno osnovo za obračun davka od obresti na denarne depozite ter ostalih obresti in dividend predstavlja prejeti dohodek, obdavčena pa je po stopnji 15 %. Pri obdavčitvi dobička iz kapitala, doseženega s prodajo deležev, pa davčno osnovo predstavlja razlika med prodajno ceno in dokumentiranimi stroški, kot je nabavna vrednost zadevnega kapitala in transakcijski stroški. Tako ugotovljeni dohodek je prav tako obdavčen po davčni stopnji 15 %. V določenih primerih je dohodek iz kapitala tudi predmet 14 % prispevka za zdravstveno zavarovanje (National Tax and Customs Administration, 2017).

2.4.4.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z dohodnino na Madžarskem

Na Madžarskem je davčno leto enako koledarskemu, posledično pa je dohodek prejet v koledarskem letu obdavčen znotraj istega davčnega leta (Deloitte Hungary, 2017).

Dohodek iz zaposlitve, ki ga zavezanec prejme s strani madžarskega izplačevalca dohodka, je za namene obračuna prispevkov za socialno varnost in dohodnine madžarskemu davčnemu organu poročan s strani izplačevalca, zadevna akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost pa so obračunani in odtegnjeni ob izplačilu dohodka, izplačevalec pa jih mora davčnemu organu plačati do 12. dne v mesecu za pretekli mesec. Dohodek iz zaposlitve, ki pa ga zavezanec prejme s strani tujega izplačevalca dohodka, pa mora madžarskemu davčnemu organu za namene obdavčitve poročati sam v letni napovedi za odmero dohodnine. Ne glede na navedeno pa mora zavezanec od tako prejetega dohodka kvartalno obračunati akontacijo dohodnine in jo davčnemu organu plačati do 12. dne v mesecu za pretekli kvartal.

Dohodek iz kapitala, prejet s strani madžarskega izplačevalca dohodka, je predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu, tako da je obveznost poročanja madžarskemu davčnemu organu izpolnjena s strani izplačevalca dohodka, kateri v imenu zavezanca tudi obračuna, odtegne in plača zadevni davek. V primeru prejema dohodka iz kapitala s strani tujega izplačevalca dohodka pa je obveznost poročanja madžarskemu davčnemu organu na strani zavezanca, ki to obveznost izpolni s pripravo in oddajo letnega obračuna dohodnine. Zavezanec je sam zavezan davčnemu organu poročati tudi morebitni dohodek iz kapitala, prejet s strani madžarskega izplačevalca dohodka, od katerega zaradi kakršnegakoli razloga ob izplačilu ni bil obračunan zadevni davek. Zavezanec je sam odgovoren za plačilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga poroča sam. Davek od dohodka iz kapitala se šteje za dokončnega.

Letna napoved za odmero dohodnine na Madžarskem vključuje dohodke, prejete znotraj davčnega (koledarskega) leta. V konsolidirano letno davčno osnovo se poleg dohodka iz zaposlitve vključujejo še dohodki iz dejavnosti in drugi dohodki. Dohodki iz kapitala so sicer poročani znotraj letne napovedi za odmero dohodnine, vendar so obdavčeni posebej (National Tax and Customs Administration, 2017). Zavezanec mora do 20. maja tekočega leta za preteklo leto pripraviti in davčnemu organu predložiti letno napoved za odmero dohodnine. Hkrati mora tudi sam obračunati letno davčno obveznost in v primeru premalo plačane akontacije dohodnine med letom, v istem roku tudi plačati preostalo obveznost. Pod določenimi pogoji je možno tudi podaljšanje roka za oddajo napovedi do 20. novembra tekočega leta za preteklo leto (Deloitte Hungary, 2017).

3 PRIMERJAVA REZIDENTSKEGA STATUSA ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI IN IZBRANIH EU DRŽAVAH

Po predstavitvi rezidentskega statusa fizične osebe in obdavčitvi slednje z davkom od dohodkov fizičnih oseb v Sloveniji in izbranih EU državah, sem v tem poglavju pripravila še primerjavo med vsemi petimi državami. V nadaljevanju sem tako primerjala spodaj navedena izhodišča med Slovenijo, Avstrijo, Hrvaško, Italijo in Madžarsko:

- opredelitev rezidentskega statusa fizične osebe na podlagi določb lokalne zakonodaje;
- pomen mednarodne zakonodaje v splošnem ugotovitvenem postopku rezidentskega statusa fizične osebe v primeru dvojnega rezidentstva po lokalni zakonodaji;
- proces ugotavljanja rezidentskega statusa fizične osebe;
- vpliv rezidentskega statusa na obseg obdavčitve dohodka fizične osebe z davkom od dohodkov fizičnih oseb (tj. dohodnina);
- obdavčitev dohodka fizičnih oseb z dohodnino in način poročanja dohodka za namene obračuna davkov in prispevkov zadevnemu davčnemu organu.

Z odgovori na zgoraj navedena izhodišča sem odgovorila tudi na svoje osrednje raziskovalno vprašanje in pripravila krajši pregled nad razlikami v določitvi statusa davčnega rezidentstva fizične osebe v Sloveniji in izbranih EU državah ter vplivu statusa na obdavčitev dohodka z davkom od dohodkov fizičnih oseb.

3.1 Opredelitev rezidentskega statusa po lokalni zakonodaji izbranih EU držav

Poleg Slovenije tudi ostale izbrane štiri EU države v svoji lokalni zakonodaji vsebujejo določbe, na podlagi katerih se posameznik šteje za davčnega rezidenta posamezne izmed njih. **Vsem petim državam je skupno**, da se posameznik skladno z določbami lokalne zakonodaje šteje za davčnega rezidenta posamezne izmed njih, v kolikor tam običajno prebiva večji del leta (in je torej tam fizično prisoten vsaj 183 dni v letu – na Hrvaškem le 183 dni v dveh zaporednih koledarskih letih).

Kot eden izmed pogojev je večkrat (v Sloveniji, Avstriji in na Hrvaškem ter Madžarskem) omenjeno tudi stalno prebivališče, pri čemer pa je potrebno poudariti, da stalno prebivališče na Hrvaškem predstavlja nepremičnina, ki jo ima zavezanec v lasti ali najemu vsaj 183 zaporednih dni v dveh zaporednih koledarskih letih, ne glede na dejansko fizično prisotnost zavezanca v tej nepremičnini. Kot eden izmed pogojev za davčno rezidentstvo se večkrat omenja tudi center življenjskih interesov (v Sloveniji, Italiji in na Madžarskem).

Poleg zgoraj navedenih pa imajo posamezne izmed izbranih držav tudi nekatere **posamezno določene pogoje**. Na Hrvaškem se tako za davčnega rezidenta šteje tudi zavezanec, ki na Hrvaškem nima stalnega oz. običajnega prebivališča, ampak je zgolj zaposlen v tamkajšnji vladni službi in iz naslova tovrstne zaposlitve prejema dohodek iz zaposlitve. V Italiji se zavezanec šteje za davčnega rezidenta, če je vsaj 183 dni v koledarskem letu vpisan v poseben italijanski register prebivalstva, za kar mora imeti v Italiji v lasti ali najemu nepremičnino (ta pogoj je po vsebini podoben definiciji stalnega prebivališča na Hrvaškem). Največ edinstvenih pogojev za določitev rezidentskega statusa fizičnih oseb pa ima Madžarska, kar ni presenetljivo, saj ima Madžarska lokalna zakonodaja namreč kar sedem pogojev, ob izpolnjevanju katerih se posameznik šteje za njenega davčnega rezidenta. Poleg predhodno navedenih se tako zavezanec šteje za davčnega rezidenta Madžarske tudi v primeru, da je državljan Madžarske ali pa ima dvojno državljanstvo (torej poleg tega, da je državljan Madžarske, je državljan še ene države) in ima hkrati na Madžarskem tudi uradno prijavljeno stalno prebivališče. Davčni rezident Madžarske pa postane tudi zavezanec, državljan tretje države, ki ima na Madžarskem dovoljenje za stalno bivanje.

Iz zgoraj navedenega sem sklenila, da trije glavni pogoji za določitev rezidentskega statusa v Sloveniji (torej brez pogojev, ki se nanašajo na zavezance, ki izven Slovenije opravljajo določene vladne službe in se kljub fizični odsotnosti štejejo za davčne rezidente Slovenije) niso neobičajni v primerjavi z lokalnimi pogoji sosednjih štirih držav. Na tem mestu je torej, vsaj v določenih pogojih, **slovenska lokalna zakonodaja podobna lokalnim zakonodajam sosednjih držav**.

3.2 Mednarodni vidik rezidentskega statusa v izbranih EU državah

Poleg pogojev lokalne zakonodaje za določitev rezidentskega statusa posameznika pa je v splošnem ugotovitvenem postopku pomembna tudi vpetost mednarodne zakonodaje. Tako ima v primeru zavezanca, ki se šteje za davčnega rezidenta dveh ali več držav, poseben pomen tudi možnost določitve njegovega rezidentskega statusa v skladu z določbami mednarodnih pogodb, v kolikor so te v dotičnem primeru aplikativne (torej med dotičnimi državami sklenjene in je posledično njihova uporaba mogoča).

Med izbranimi petimi EU državami prelomna pravila KIDO za določitev ene same države rezidentstva fizične osebe **le v Sloveniji** ne prevladajo nad določbami lokalne zakonodaje že v samem predhodnem ugotovitvenem postopku statusa. Slovenija je torej edina izmed

preučevanih držav, ki zavezancu, ki se hkrati šteje za davčnega rezidenta Slovenije skladno s pogoji slovenske lokalne zakonodaje ter davčnega rezidenta države, s katero ima Slovenija sklenjeno KIDO, v skladu z določbami njene lokalne zakonodaje, ne omogoča ureditve rezidentskega statusa zgolj na podlagi prelomnih pravil KIDO že v splošnem ugotovitvenem postopku. Zavezanci v Sloveniji namreč pravice po KIDO uveljavljajo šele ob obdavčitvi posameznega dohodka in ne že vnaprej ob odhodu iz Slovenije oz. prihodu v Slovenijo. Slovenija je tako edina izmed držav, v kateri morajo zavezanci, ki želijo uveljavljati pravice po KIDO, te pravice uveljavljati v zvezi z vsakim posameznim izplačilom dohodka in torej svoj rezidentski status po KIDO uveljavljati ob izplačilu in obdavčitvi, ter ne vnaprej. S spremembo ZDoh-2 dne 01.01.2017 je bil sicer dopolnjen 7. člen, ki zavezancu v Sloveniji omogoča, da se ne glede na določbe 6. člena istega zakona (navedene v poglavju 1.1.2) šteje za nerezidenta Slovenije, v kolikor se po določbah KIDO šteje samo za rezidenta druge države članice, vendar pa mora za uveljavitev te možnosti s strani druge države vnaprej pridobiti potrdilo o rezidentstvu, kar pa je, kot že prej ugotovljeno, zelo redko mogoče. Poleg tega pa je bila navedena sprememba zakonodaje uveljavljena šele pred kratkim, zato se v zvezi s tem v Sloveniji še ni uveljavila praksa davčnega organa.

Na podlagi zgoraj navedenega sem ugotovila, da je **pri možnosti uveljavljanja prelomnih pravil KIDO v splošnem ugotovitvenem postopku Slovenija izjema**, saj po spremembi prakse davčnega organa edina izmed petih držav ne postavlja prelomnih pravil KIDO nad svoje lokalne določbe že v trenutku, ko se uradno ugotavlja zavezančev rezidentski status v Sloveniji (torej ob njegovem prihodu oz. odhodu). Možnost priznanja prelomnih pravil KIDO nad lokalno zakonodajo je bila sicer formalno uveljavljena s spremembo zakonodaje 01.01.2017, vendar bo za dejansko uveljavitev enotne prakse davčnega organa moralo preteči še nekaj časa.

3.3 Postopek določitve rezidentskega statusa v izbranih EU državah

Zavezanec, rojen v Sloveniji, se praviloma od rojstva dalje avtomatsko šteje za davčnega rezidenta Slovenije, saj ga davčni organ ob rojstvu po uradni dolžnosti vpiše v davčni register in hkrati določi njegov rezidentski status. Ob spremembi bistvenih okoliščin, pa mora zavezanec v Sloveniji vložiti vlogo za uradno ugotovitev rezidentskega statusa.

Podobno, kot v Sloveniji, tudi v drugih izbranih EU državah **uradna ugotovitev rezidentskega statusa zavezanca načeloma ni potrebna**, razen ponekod v primeru spremembe bistvenih okoliščin, ki skladno z lokalno zakonodajo posamezne države determinirajo rezidentski status zavezanca. V Avstriji in Italiji se zavezanec o svojem rezidentskem statusu opredeli celo sam, znotraj letne napovedi za odmero davka od dohodka fizičnih oseb (dohodnine). V primeru dvoma v rezidentski status, o katerem se je zavezanec sam opredelil, je slednji s strani avstrijskega oz. italijanskega davčnega organa pozvan k predložitvi dokazil.

Samega **postopka za uradno določitev rezidentskega statusa fizične osebe** Avstrija in Italija ne poznata, na Madžarskem in Hrvaškem pa je tak postopek potreben ob spremembi bistvenih okoliščin, tako kot v Sloveniji (torej praviloma ob odhodu zavezanca iz države oz. prihodu v državo). Omenjeni postopek je na Madžarskem precej enostaven, zavezanec ga namreč sproži z oddajo preprostega obrazca. Hrvaška pa je z letošnjim letom uvedla uradni postopek ugotavljanja rezidentskega statusa, pred tem se je namreč vsak zavezanec ob vpisu v davčni register obravnaval kot davčni rezident. Na Hrvaškem je postopek uradne določitve rezidentskega statusa precej podoben slovenskemu, zavezanec namreč davčnemu organu predloži izpolnjen vprašalnik, ter dokazila, s katerimi utemelji podane rezidenčne vezi na Hrvaškem oz. v tujini. Vprašalnik zavezanec načeloma oddaja, če zapušča Hrvaško oz. tja prihaja, predložiti pa ga mora tudi na morebitno zahtevo davčnega organa, do katere lahko pride v primeru, ko se zavezanec ob vpisu v davčni register na Hrvaškem sam opredeli o svojem rezidentskem statusu, vendar davčni organ v takšno opredelitev dvomi. Hrvaški davčni organ po predložitvi zavezančevega vprašalnika za spremembo statusa iz rezidenta v nerezidenta (ali obratno), ter podpornih dokazil, o njegovem statusu odloči z odločbo. Podobno kot v Sloveniji, hrvaški davčni organ hkrati ob tem spremeni tudi status zavezanca v davčnem registru.

Potrdilo o davčnem rezidentstvu posamezne države izdaja vseh pet izbranih držav, predvsem z namenom, da zavezanec v drugi državi pogodbenici KIDO lahko dokaže, za rezidenta katere države se šteje skladno s prelomnimi pravili KIDO. Za namen pridobitve tovrstnega potrdila države običajno preverijo, če zavezanec izpolnjuje določene pogoje. Na Hrvaškem in Madžarskem se potrdilo o davčnem rezidentstvu izdaja za preteklo ali tekoče obdobje za določen čas, za obdobje koledarskega leta (oz. več njih na Madžarskem). Italija potrdilo o rezidentstvu izdaja le za preteklo obdobje za določen čas, za obdobje koledarskega leta. Med izbranimi EU državami pa Avstrija in Slovenija potrdilo o davčnem rezidentstvu izdajata vnaprej, za nedoločen čas. V kolikor pa zavezanci izbranih držav želijo uveljavljati določene pravice po KIDO, namenjene davčnim nerezidentom, morajo davčnim organom izbranih držav predložiti potrdilo o rezidentstvu za davčne namene v drugi državi pogodbenici.

Skladno z zgoraj navedenim sem povzela, da se tudi **pri postopku določitve rezidentskega statusa zavezanca, Slovenija bistveno ne razlikuje od sosednjih držav**. V Avstriji in Italiji se rezidentski status fizične osebe sicer v nobenem primeru ne ugotavlja, vendar se na Madžarskem in Hrvaškem ugotavlja v podobnih primerih kot v Sloveniji, torej v primeru sprememb bistvenih okoliščin, ki vplivajo na status. Z letošnjim letom pa je Hrvaška celo spremenila sistem odločanja o statusu in sedaj na tem področju močno sledi Sloveniji. Ugotovila sem, da se **Slovenija od sosednjih držav močneje razlikuje le v načinu izdaje potrdila o davčnem rezidentstvu**. Slednje je vnaprej in za nedoločen čas poleg Slovenije izdano le še v Avstriji. Ne glede na to dejstvo pa Slovenija s strani svojih zavezancev, ki se sicer po lokalni zakonodaji štejejo za davčne rezidente Slovenije, a po mednarodni konvenciji za rezidente druge države pogodbenice, zahteva predložitve potrdila o

rezidentstvu tuje države, katerega je, kot predhodno navedeno, za vnaprejšnje obdobje skoraj nemogoče pridobiti.

3.4 Vpliv rezidentskega statusa na obseg obdavčitve fizične osebe v izbranih EU državah

Obdavčitev davčnih rezidentov je običajno neomejena, obdavčitev nerezidentov pa omejena. Slednje se je izkazalo tudi pri izbranih petih EU državah, saj so prav v vseh **davčni rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku** (torej dohodku prejetem v tej dotični državi rezidentstva in drugod po svetu), **davčni nerezidenti pa le po dohodku z virom v tej dotični državi**. Da ima dohodek vir v posamezni državi se običajno šteje, če je prejet za aktivnosti izvajane v tej državi oz. je izplačan s strani izplačevalca iz te države. V primeru davčnih nerezidentov vse države tudi upoštevajo določbe zadevnih KIDO in v določenih primerih priznajo **uporabo znižane stopnje obdavčitve oz. izvzem posameznega dohodka iz obdavčitve**.

Tako so skladno s posameznimi določbami KIDO dividende, izplačane rezidentu druge države pogodbenice, v državi izplačila običajno lahko obdavčene največ po stopnji 15 % oz. 5 % (odvisno od posamezne KIDO), obresti pa praviloma največ po stopnji 10 % oz. 5 %. Mednarodne konvencije omejujejo tudi obdavčitev kapitalskega dobička od prodaje vrednostnih papirjev, ki je praviloma dovoljena le državi rezidentstva prejemnika (fizične osebe), ne pa državi rezidentstva izplačevalca (pravne osebe).

Kot navedeno pa KIDO dodatno določajo tudi pravice in obveznosti držav pogodbenic pri obdavčitvi dohodka iz zaposlitve. V mednarodnih konvencijah, sklenjenih med Slovenijo in sosednjimi državami, je namreč v 15. oz. 14. členu določeno, da se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident ene države pogodbenice, obdavčijo le v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi. Navedena določba tako državi nerezidentstva prejemnika omogoča obdavčitev dohodka iz zaposlitve, ki je prejet za zaposlitev izvajano v tej dotični državi. Isti člen pa nadalje državi nerezidentstva prejemnika, kjer pa slednji zaposlitev izvaja, onemogoči pravico do obdavčitve dohodka. V kolikor so namreč kumulativno izpolnjeni spodaj navedeni pogoji, ima pravico do obdavčitve dohodka, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, le država rezidentstva prejemnika (OECD, 2014, str. 25):

1. prejemnik je navzoč v drugi državi pogodbenici v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v določenem davčnem letu; in
2. prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države pogodbenice, ali se plača v njegovem imenu; in
3. prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi pogodbenici.

Iz zgoraj navedenega sem povzela, da se **Slovenija pri vplivu rezidentskega statusa posameznika na obseg obdavčitve njegovega dohodka z davkom od dohodkov fizičnih oseb ne razlikuje od ostalih** preučevanih držav. Kot navedeno že v poglavju 1.1.1, tudi Slovenija, prav tako kot ostale štiri izbrane EU države, sledi večini ostalih evropskih, ki pri obdavčenju dohodka fizičnih oseb v primeru neomejene obdavčitve uporabljajo načelo svetovnega dohodka, v primeru omejene obdavčitve pa načelo obdavčenja dohodka po viru. Nadalje pa sem ugotovila, da je tudi v Sloveniji, tako kot v ostalih izbranih državah, skladno s KIDO omogočena uporaba znižane davčne stopnje oz. izvzem določenega dohodka iz obdavčitve.

3.5 Obdavčitev dohodka fizične osebe v izbranih EU državah

3.5.1 Izračun davčne osnove in stopnje obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb

Davčna osnova dohodka iz zaposlitve se običajno izračuna kot prejeti obdavčljivi dohodek, zmanjšan za priznane davčne olajšave, odbitne stroške, prispevke za socialno varnost, idr., odvisno od lokalne zakonodaje posamezne države. Pri tem je izjema Madžarska, saj se tam za izračun davčne osnove dohodka iz zaposlitve prejeti obdavčljivi dohodek zmanjša le za davčne olajšave, ne pa tudi za socialnovarstvene prispevke. V Sloveniji se določeni stroški in obvezni prispevki delojemalca za socialno varnost priznajo vsem zavezancem, davčne olajšave pa se običajno priznajo le davčnim rezidentom Slovenije (razen pod določenimi predhodno omenjenimi pogoji). Podobno ureditev ugotavljanja davčne osnove med izbranimi EU državami poznata tudi Avstrija in Italija, na Hrvaškem in Madžarskem pa so zavezanci, ne glede na njihov rezidentski status, praviloma upravičeni do priznanja davčnih olajšav.

Davčna osnova od dohodka iz kapitala pa se izračuna glede na vrsto kapitala. Tako davčno osnovo za izračun dohodnine od obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende v izbranih EU državah predstavlja prejeti dohodek, davčno osnovo za izračun davka od dobička iz kapitala pa predstavlja razlika med prihodkom ob prodaji in nabavno vrednostjo zadevnega kapitala (običajno so priznani tudi določeni stroški).

Stopnje obdavčitve fizičnih oseb z davkom od dohodka fizičnih oseb (dohodnino) niso mednarodno predpisane, zato jih vsaka država določa skladno s svojo lokalno zakonodajo. Običajno so dohodki iz zaposlitve obdavčeni po progresivnih davčnih stopnjah, dohodki iz kapitala pa po fiksnih, vendar so pri tem seveda odstopanja, kar izhaja tudi iz nadaljevanja.

Stopnje obdavčitve dohodka iz zaposlitve so v večini izbranih EU držav skladno z lokalno zakonodajo določene progresivno, v razponu odvisnem od višine dohodka, kot navedeno spodaj:

- Slovenija: **med 16 % in 50 %;**

- Avstrija: **med 0 % in 55 %**;
- Hrvaška: **med 24 % in 36 %**;
- Italija: **med 23 % in 43 %**.

Na Madžarskem je dohodek iz zaposlitve obdavčen po **fiksni davčni stopnji 15 %**. Ne glede na navedeno pa imajo izbrane EU države v lokalni zakonodaji še določene izjeme, ki jih predstavljam v nadaljevanju.

Kot že predhodno navedeno (poglavje 1.3.2.1), se v Sloveniji dohodek iz zaposlitve, prejet s strani drugega delodajalca, med letom ob izplačilu dohodka obdavči po fiksni davčni stopnji 25 %. Tako prejeti dohodek se potem pri davčnih rezidentih Slovenije na letni ravni vključi v letno davčno osnovo, od katere se akontacija dohodnine obračuna po progresivnih davčnih stopnjah. Podobno se tudi v Avstriji dohodek, ki je prejet izredno (pri katerem torej ne gre za redna kontinuirana izplačila), pod določenimi pogoji obdavči progresivno, vendar po nižjih davčnih stopnjah v razponu med 0 % in 27 %. V Italiji pa je dohodek iz zaposlitve dodatno obdavčen še z regijskim davkom v razponu med 0,7 % in 3,33 % in občinskim davkom v razponu med 0 % in 0,9 %.

Stopnje obdavčitve dohodka iz kapitala pa so, kot predhodno navedeno, v večini izbranih EU držav skladno z lokalno zakonodajo določene fiksno, po spodaj navedenih vrednostih, **tako obračunan davek pa se praviloma šteje kot dokončen**:

- Slovenija:
 - obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende: **25 %**;
 - kapitalski dobički: **med 0 % in 25 %** (odvisno od let imetništva kapitala);
- Avstrija:
 - obresti na denarne depozite: **25 %**;
 - ostale obresti in dividende: **27,5 %**;
 - kapitalski dobički: **27,5 %**;
- Hrvaška:
 - obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende: **12 %**;
 - kapitalski dobički: **12 %** (oz. so v določenih primerih izvzeti iz obdavčitve);
- Italija:
 - obresti na denarne depozite dosežene pri italijanskih bankah, ostale obresti in dividende: **26 %**;
 - obresti na denarne depozite dosežene pri tujih bankah: **26 %** (vendar so v tem primeru lahko tudi predmet letnega obračuna dohodnine);
 - kapitalski dobički: **26 %** (so tudi predmet letnega obračuna dohodnine);
 - dividende in kapitalski dobički, prejeti na podlagi določene kvalificirane udeležbe prejemnika v izplačevalcu dohodka: progresivno **med 23 % in 43 %** (vendar davčna osnova v tem primeru znaša 49,72 % prejetih dividend oz. doseženih dobičkov);

- Madžarska:
 - obresti na denarne depozite, ostale obresti in dividende ter kapitalski dobički: **15 %** (v določenih primerih pa so lahko tudi predmet 14 % prispevka za zdravstveno zavarovanje).

Poleg zgoraj navedenega pa je celotni dohodek fizičnih oseb na Hrvaškem obdavčen še z mestnim oz. županijskim davkom, ki se obračuna od vseh dohodkov zavezanca. Tako imenovani »davek na davek« se na hrvaškem obračuna po fiksnih davčnih stopnjah, odvisnih od mesta oz. županije (upravno-administrativne enote) prebivanja zavezanca, v razponu med 0 % in 18 %. Davčno stopnjo za obračun mestnega oz. županijskega davka pa predstavlja predhodno obračunan davek.

Iz zgoraj povedanega sem sklenila, da se **Slovenija tudi pri izračunu davčne osnove in določenih stopnjah obdavčitve dohodka fizičnih oseb ne razlikuje** pretirano od sosednjih držav. Pri izračunu davčne osnove od dohodka iz zaposlitve se namreč davčne olajšave praviloma priznajo le davčnim rezidentom (tako kot Avstrija in Italija), davčna osnova od dohodka iz kapitala pa se v vseh izbranih EU državah obračuna podobno. Ugotovila sem, da je obdavčitev dohodka iz zaposlitve v Sloveniji primerljiva z obdavčitvijo v sosednjih državah, z izjemo Madžarske, katera kot edina dohodek iz zaposlitve obdavčuje po fiksnih davčnih stopnjah, ki so precej nizke v primerjavi s progresivnimi davčnimi stopnjami ostalih držav (vendar pa na Madžarskem prispevki za socialno varnost ne znižujejo davčne osnove dohodka iz zaposlitve, kot je to običajno v preostalih štirih državah). Dohodek iz kapitala je v izbranih državah primerljivo obdavčen, z izjemo Hrvaške in Madžarske, kjer je stopnja obdavčitve občutno manjša. Dodatno pa sem ugotovila, da je vseh petim državam skupno tudi to, da je njihovo davčno leto enako koledarskemu.

3.5.2 Poročanje dohodka za namene obdavčitve z davkom od dohodka fizičnih oseb

Dohodki fizičnih oseb morajo biti, z namenom obračuna dohodnine in prispevkov za socialno varnost, poročani pristojnemu davčnemu organu. Običajno so tako dohodki v državi izplačila poročani neposredno s strani izplačevalca (pravne osebe), v kolikor pa so obdavčeni še v določeni drugi državi, morajo biti tam navadno poročani s strani prejemnika (fizične osebe) oz. njegovega pooblaščenca, preko posebne napovedi. Podobno je tudi z obračunom, odmero in plačilom davka. V primeru, ko je dohodek poročan s strani izplačevalca, ta namreč običajno obračuna, odmeri in plača pripadajoči davek ob izplačilu, v primeru poročanja dohodka s strani fizične osebe preko posebne napovedi, pa je navadno ta odgovorna za obračun in plačilo davka, kakor izhaja tudi iz nadaljevanja.

Vsem izbranim državam EU je skupno to, da so **dohodki iz zaposlitve**, izplačani v domači državi, davčnemu organu v tej isti državi poročani s strani izplačevalca, ki ob izplačilu tudi obračuna, odtegne in plača pripadajoči davek. Dohodki iz zaposlitve, prejeti iz tujine, pa so v državi obdavčitve davčnemu organu praviloma poročani s strani zavezanca, preko mesečne

(Slovenija, Hrvaška) oz. letne (Avstrija, Italija, Madžarska) napovedi za odmero dohodnine. Pripadajoči davek je v tem primeru obračunan in plačan neposredno s strani zavezanca.

Praviloma zgornji obravnavi sledijo tudi **dohodki iz kapitala**. Tako so dohodki iz kapitala, prejeti s strani izplačevalca v domači državi (oz. v Avstriji slednje velja tudi v primeru, če so dohodki izplačani na avstrijski bančni oz. trgovalni račun), predmet davčnega odtegljaja ob izplačilu in so posledično davčnemu organu poročani neposredno s strani izplačevalca dohodka (oz. v Avstriji lahko tudi s strani avstrijske banke, prav tako pa so tovrstni dohodki v Italiji poročani s strani italijanske banke, pri kateri je odprt zadevni bančni oz. trgovalni račun zavezanca, na katerega slednji prejme dohodek). Posledično so tudi pripadajoči davki obračunani, odtegnjeni in plačani s strani izplačevalca dohodka oz. banke. Dohodki iz kapitala, prejeti iz tujine, pa so v državi obdavčitve davčnemu organu praviloma poročani s strani zavezanca. V Sloveniji, Avstriji, Italiji in na Madžarskem so tako tovrstni dohodki iz kapitala poročani preko napovedi za odmero dohodnine, ki jo zavezanec na letni ravni oddaja v tekočem letu za dohodke prejete v preteklem letu. Na Hrvaškem so sicer prejeti kapitalski dobički davčnemu organu prav tako poročani preko letne napovedi s strani zavezanca, vendar pa mora slednji dividende in kapitalske dobičke poročati v 30 dneh od prejema dohodka. Za plačilo davka obračunanega od dohodkov iz kapitala prejetih iz tujine je v izbranih EU državah praviloma zavezan prejemnik dohodka sam.

Med izbranimi petimi EU državami so k pripravi in oddaji **letne napovedi za odmero dohodnine** praviloma zavezani tako davčni rezidenti kot nerezidenti posamezne države. Izjema pri tem je edino Slovenija, kjer se dohodnina nerezidentov, plačana med letom, šteje za dokončno, in je tako obveznost poročanja dohodka na letni ravni le na strani davčnih rezidentov Slovenije. V Avstriji se v letno davčno napoved vključujejo vsi dohodki zavezanca, prejeti znotraj davčnega leta, slednji pa jo mora davčnemu organu, razen v primeru, da je izjemoma upravičen priprave in oddaje napovedi, oddati do 30. aprila (oz. 30. junija v kolikor jo oddaja elektronsko) tekočega leta za preteklo leto. V kolikor davčnega zavezanca v Avstriji zastopa davčni svetovalec, se mu rok za oddajo letne napovedi podaljša do 30. aprila tekočega leta za pred-preteklo leto. Hrvaška je z letošnjim letom spremenila zakonodajo, posledično pa je način poročanja dohodka davčnemu organu na letni ravni podoben, kot v Sloveniji. Za davčno leto 2017 bo tako hrvaški davčni organ zavezancem pripravil in izdal letni izračun dohodnine (podobno kot letni informativni izračun dohodnine, ki ga davčni rezidentom Slovenija izdaja FURS). V kolikor določeni dohodki ne bodo vključeni v ta izračun, bodo zavezanci sami odgovorni davčni organ obvestiti o tovrstnem dohodku. V Italiji morajo davčni zavezanci, razen v redkih primerih, davčnemu organu do 7. julija oz. 30. septembra tekočega leta oddati letno davčno napoved za odmero dohodnine. Odvisno od vrste dohodka sta jim na voljo dve različni napovedi, partnerji pa imajo tudi možnost oddaje skupnega davčnega obračuna. Na Madžarskem davčni zavezanci za dohodke, ki se vključujejo v letno davčno osnovo, pripravijo in oddajo napoved do 20. maja tekočega leta za preteklo leto, oz. v primeru izjemnega podaljšanja do 20. novembra tekočega leta za preteklo leto.

Iz zgoraj navedenega sem povzela, da **je v Sloveniji način poročanja dohodka davčnemu organu precej podoben načinu poročanja dohodka v sosednjih štirih državah**. Tako so, razen redkih izjem, dohodki prejeti s strani domačega izplačevalca s strani slednjega tudi poročani davčnemu organu, hkrati pa so obračunani, odtegnjeni in plačani pripadajoči davki. Na drugi strani pa so dohodki, prejeti s strani tujega izplačevalca dohodka, davčnemu organu za namene obdavčitve praviloma poročani s strani prejemnika dohodka, ki je sam tudi odgovoren za obračun in plačilo davka. Glede **obveznosti priprave letne napovedi za odmero dohodnine pa sem ugotovila, da je Slovenija izjema**, saj je edina izmed preučevanih držav, v katerem priprava letne napovedi za davčne nerezidente Slovenije ni potrebna. Načeloma pa v izbranih EU državah letna napoved za odmero dohodnine vključuje dohodke, prejete znotraj davčnega leta, ter mora biti pripravljena in oddana nekje v sredini tekočega leta za preteklo leto.

SKLEP

Namen mojega magistrskega dela je bil ugotoviti, kakšne so razlike v določanju statusa rezidentstva fizičnih oseb za davčne namene v Sloveniji in sosednjih štirih državah. V ta namen sem z magistrskim delom predstavila opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene v Sloveniji ter Avstriji, Italiji, na Hrvaškem in Madžarskem v skladu z lokalno zakonodajo v posameznih državah, vključila pa sem tudi vpetost mednarodne zakonodaje na samo opredelitev statusa v splošnem ugotovitvenem postopku. Nadalje sem predstavila proces določanja rezidentskega statusa fizične osebe in vpliv statusa na obseg obdavčitve dohodka z davkom od dohodka fizičnih oseb (dohodnino). Poleg navedenega pa sem za posamezne države opredelila tudi obdavčitev z dohodnino in način poročanja dohodka davčnemu organu za namen obračuna dohodnine.

S pomočjo teoretičnih in empiričnih metod raziskovanja sem odgovorila na svoje osrednje raziskovalno vprašanje. Odgovor na moje raziskovalno vprašanje je, namreč, da **se Slovenija v samem postopku določitve statusa davčnega rezidentstva ne razlikuje bistveno s postopki v izbranih EU državah, vendar pa je Slovenija edina izmed izbranih držav, ki zavezancu v primeru dvojnega davčnega rezidentstva ne dopušča možnosti uveljavljanja prelomnih pravil KIDO že v splošnem ugotovitvenem postopku**. Rezidentski status fizičnih oseb za davčne namene je v Sloveniji, podobno kot v sosednjih državah, običajno določen že avtomatsko, posledično pa se mora uradno ugotavljati le ob spremembi bistvenih okoliščin, ki vplivajo nanj. Tako se mora v Sloveniji rezidentski status zavezanca običajno ugotavljati v primeru, ko zavezanec zapušča Slovenijo (ter posledično želi pridobiti status davčnega nerezidenta), ali pa v primeru, ko prihaja v Slovenijo (in želi posledično pridobiti status davčnega rezidenta).

V preteklosti je slovenski davčni organ v takšnem primeru zavezancu z dvojnim rezidentstvom (Slovenije in države, s katero ima Slovenija sklenjeno KIDO) v splošnem ugotovitvenem postopku ob odhodu iz Slovenije oz. prihodu v Slovenijo omogočil uporabo

prelomnih pravil KIDO za ugotovitev rezidentskega statusa. Ker pa se je konec leta 2015 sprememba prakse davčnega organa na tem področju spremenila, se zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed pogojev za davčno rezidentstvo v Sloveniji po lokalni slovenski zakonodaji, v Sloveniji šteje za davčnega rezidenta ne glede na prelomna pravila KIDO. Ta sprememba prakse vpliva predvsem na zavezance, ki odhajajo iz Slovenije, ter so posledično v Sloveniji še vedno zavezani k določenim postopkom poročanja dohodka, ki jim prinaša dodatno administrativno in finančno breme. Posledično je bila sicer s spremembo lokalne zakonodaje 01.01.2017 formalno uveljavljena možnost priznanja prelomnih pravil KIDO nad lokalno zakonodajo (ter določitev statusa nerezidenta že ob odhodu), vendar bo za dejansko uveljavitev enotne prakse davčnega organa morale preteči še nekaj časa. Dodaten problem pa na tem mestu predstavlja tudi skorajda nemogoča pridobitev potrdila o davčnem rezidentstvu tuje države, ki bi bilo izdano vnaprej, in ne le za preteklo oz. tekoče davčno leto, kot je običajno v večini držav.

Glede obdavčitve dohodka fizičnih oseb z dohodnino, določitve davčne osnove in sistema poročanja davčnemu organu za namene obdavčitve pa sem ugotovila, da se Slovenija bistveno ne razlikuje od preostalih izbranih držav.

Ker so spremembe slovenske zakonodaje in prakse slovenskega davčnega organa še dokaj sveže, sem sklenila, da bo za namen dejanske primerjave razlik in posledičnega vpliva na zavezanca morale preteči še nekaj časa. Davčni organ se namreč dnevno srečuje z individualnimi primeri davčnih zavezancev posameznikov, ter tako tekoče ustvarja prakso.

LITERATURA IN VIRI

1. Banka Slovenije. (2017). *Dnevna tečajnica – referenčni tečaji Evropske centralne banke*. (Tečajna lista z dne 04.08.2017). Najdeno 5. avgusta 2017 na spletnem naslovu <https://www.bsi.si/podatki/tec-bs.asp>
2. DURS – Davčna uprava Republike Slovenije. (2007). *Pojasnilo št. 42105-138/2007*. Najdeno 6. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.tax-fin-lex.si/Dokument/Podrobnosti?rootEntityId=9511ab51-0942-478b-a6a58b4397629cfa&qh=rezidentski,status>
3. DURS – Davčna uprava Republike Slovenije. (2008). *Pojasnilo št. DT - 4217-136/2008-2-0112-08*. Najdeno 1. julija 2017 na spletnem naslovu <http://www.bern.embassy.si/index.php?id=1761>
4. Deloitte Austria. (2017a). *International Tax. Austria Highlights 2017*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
5. Deloitte Austria. (2017b). *Taxation and Investment in Austria 2017*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
6. Deloitte Croatia. (2017). *International Tax. Croatia Highlights 2017*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
7. Deloitte Hungary. (2015). *Taxation and Investment in Hungary 2015. Reach, relevance and reliability*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
8. Deloitte Hungary. (2017). *International Tax. Hungary Highlights 2017*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
9. Deloitte Italy. (2016). *Taxation and Investment in Italy 2016. Reach, relevance and reliability*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
10. Deloitte Italy. (2017). *International Tax. Italy Highlights 2017*. Najdeno 7. junija 2017 na spletnem naslovu <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
11. Deloitte Slovenija. (2015). *Sprememba prakse odločanja o rezidentskem statusu davčnega zavezanca*. Najdeno 5. junija 2017 na spletnem naslovu <https://www2.deloitte.com/si/sl/pages/tax/articles/tax-news-nov-2015.html#>
12. Deloitte Slovenija. (2016). *Rezultati raziskave glede odločanja o rezidentskem statusu zavezancev in izdaje potrdil o rezidentskem statusu med državami, s katerimi je Republika Slovenija sklenila Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja*. (interno gradivo) Ljubljana: Deloitte svetovanje d.o.o.
13. Državni zbor Republike Slovenije. (2016). *Proračun Republike Slovenije za leto 2018 – Obrazložitev splošnega dela predloga proračuna Republike Slovenije za leto 2018*. Najdeno 25. julija 2017 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Prora%C4%8Dun/Sprejeti_prora%C4%8Dun/2018/OBR_2018_SPLOSNI_DEL.pdf
14. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2014). *Mednarodno obdavčenje: Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja –*

- razdelitev pravice do obdavčitve med državama pogodbenicama. 1. izdaja.* Najdeno 06. junija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Opis/Podrobnejši_opis_-_Mednarodne_pogodbe_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premoženja_-_razdelitev_pravice_do_obdavčitve.pdf
15. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2015). *Vpis fizične osebe v davčni register (Pridobitev davčne številke za fizično osebo). 1. izdaja.* Najdeno 6. avgusta 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Poslovanje_z_nami/Vpis_v_davčni_register_in_davčna_stevilka/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Vpis_fizične_osebe_v_davčni_register.pdf
 16. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2016a). *Dohodek iz kapitala – Obresti, dividende in dobiček iz kapitala.* Najdeno 26. julija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_kapitala/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Obresti_dividende_in_dobicek_iz_kapitala.pdf
 17. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2016b). *Dohodek iz zaposlitve: Dohodek iz delovnega razmerja. 2. izdaja.* Najdeno 25. julija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Dohodek_iz_delovnega_razmerja.pdf
 18. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2016c). *Mednarodno obdavčenje: Brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov. 2. izdaja.* Najdeno 6. junija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Brosura_Mednarodna_obdavcitev.pdf
 19. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2017a). *Mednarodno obdavčenje: Davčne obveznosti nerezidentov v Sloveniji. 2. izdaja.* Najdeno 6. junija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Davčne_obveznosti_nerezidentov_v_Sloveniji.pdf
 20. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2017b). *Mednarodno obdavčenje: Rezidenti države pogodbenice. 4. izdaja.* Najdeno 6. junija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Vprasanja_in_odgovori_4_izdaja_Rezidenti_države_pogodbenice.pdf
 21. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2017c). *Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo od 1. januarja 2017.* Najdeno 5. junija 2017 na spletnem naslovu
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Zakonodaja/Seznam_veljavnih_MP.pdf

22. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (b.l.a) *Vprašalnik: Ugotovitev rezidentskega statusa – odhod iz Republike Slovenije*. Najdeno 5. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Obrazci/Vprasanik_Ugotovitev_rezidentskega_statusa_-_odhod_iz_Republike_Slovenije.pdf
23. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (b.l.b) *Vprašalnik: Ugotovitev rezidentskega statusa – prihod v Republiko Slovenijo*. Najdeno 5. junija 2017 na spletnem naslovu: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Obrazci/Vprasanik_Ugotovitev_rezidentskega_statusa_-_prihod_v_Republiko_Slovenijo.pdf
24. Gadon, J. H., Herman, D. S., & Hoeniger, F. S. (2012). Personal Income Tax Issues Related To Residency and Domicile. *The Practical Tax Lawyer*. Najdeno 14. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.lanepowell.com/wp-content/uploads/2012/05/PTXL1205_Gadon1.pdf
25. Istenič, P., & Kuzma, D. (2014). Ob izselitvi iz Slovenije ne pozabite urediti svojega davčnega statusa. *Pravna praksa*, 5, 6–10.
26. Kovačič, J. (2016). Vprašalnik FURS za ugotovitev rezidentskega statusa. *Mnenje Informacijskega pooblaščenca*, 0712-1/2016/1319. Najdeno 24. julija 2017 na spletnem naslovu <https://www.ip-rs.si/vop/vprasanik-furs-za-ugotovitev-rezidentskega-statusa-2773/>
27. KPMG International. (2016a). *Austria – Income Tax*. Najdeno 3. avgusta 2017 na spletnem naslovu <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/austria-income-tax.html>.
28. KPMG International. (2016b). *Croatia – Income Tax*. Najdeno 3. avgusta 2017 na spletnem naslovu <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/croatia-income-tax.html>
29. KPMG International. (2017a). *Italy – Income Tax*. Najdeno 3. avgusta 2017 na spletnem naslovu <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html>
30. KPMG International. (2017b). *Hungary – Income Tax*. Najdeno 3. avgusta 2017 na spletnem naslovu: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/hungary-income-tax.html>
31. Kuralt, T. (2015). Sodba vnesla zmedo. Najdeno 6. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.tax-fin-lex.si/Dokument/Podrobnosti?rootEntityId=3abffd9b-bc97-492f-ae00-2ad0a7bddb04>
32. Lamut, S. (2016a). Predlog novele ZDoh-2R prinaša pozitivno spremembo pri ugotavljanju nerezidentskega statusa. *Davčno-finančna praksa*, XVIII (7/8), 9–11.
33. Lamut, S. (2016b). Problematika glede presoje rezidentskega statusa. Najdeno 5. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.tax-fin-lex.si/Publikacije/TfIGlasnik/f5caf0a9-6be0-42a0-95e4-61ddf6516839#tematedna>

34. Mercina, J. (2015). Davčno rezidentstvo, tokrat malo drugače in pravilno. *Davčno-finančna praksa*, XVI (7/8), 17–19.
35. Ministry of Finance, Tax Administration. (b.l.a). *Porezni sustav – Porez na dohodak*. Najdeno 5. avgusta 2017 na spletnem naslovu https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dohodak.aspx
36. Ministry of Finance, Tax Administration. (b.l.b). *Porezni sustav – Prirez porezu na dohodak*. Najdeno 5. avgusta 2017 na spletnem naslovu https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/prirez_porezu_na_dohodak.aspx
37. Ministry of Finance, Tax Administration. (b.l.c). *Porezni sustav – Stope*. Najdeno 5. avgusta 2017 na spletnem naslovu https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/Popisi/Stope.aspx
38. Ministry of Finance, Tax Administration. (b.l.d). *Postupak utvrđivanja rezidentnosti u porezne svrhe*. Najdeno 05. avgusta 2017 na spletnem naslovu <http://www.porezna-uprava.hr/Gradani/Stranice/UtvrdivanjeRezidentnosti.aspx>
39. National Tax and Customs Administration. (2017). *Guidelines, summaries on taxation – Short summary of the taxation of private persons in 2017*. Najdeno dne 4. avgusta 2017 na spletnem naslovu http://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_individuals.html
40. OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full version)*. Paris: OECD Publishing.
41. Pal, D. (2016). Rezidentstvo fizičnih oseb za davčne namene v Sloveniji – danes in jutri. *Davčno-finančna praksa*, XVIII (7/8), 11–16.
42. Pate, B. (2014). Postopek ugotavljanja rezidentstva za fizične osebe. *Sir*Ius*, 1/14, 73–92.
43. Pernek, F. (2012). Vzorčni sporazumi mednarodne dvojne obdavčitve. *Denar*, XXII (417), 22–26.
44. Upravno sodišče Republike Slovenije. (2017). UPRS Sodba I U 1022/2016. *Davčno-finančna praksa*, XVIII(5), 20.
45. Vrhovno sodišče Republike Slovenije. (2015a). *VSRS Sodba X Ips 27/2014*. Najdeno 4. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2012032113077468&database%5BSOVS%5D=SOVS&database%5BIESP%5D=IESP&database%5BVDSS%5D=VDSS&database%5BUPRS%5D=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2012032113077468
46. Vrhovno sodišče Republike Slovenije. (2015b). *VSRS Sodba X Ips 124/2015*. Najdeno 4. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2012032113081357/>
47. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZDavNepr, 111/2013, 25/2014-ZFU, 40/2014-ZIN-B, 90/2014, 91/2015 in 63/2016.
48. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB7, 9/2012-odl. US, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 75/2012, 94/2012, 52/2013-odl. US, 96/2013, 29/2014-odl. US, 50/2014, 23/2015, 55/2015 in 63/2016.

49. Zakon o prijavi prebivališča (ZPPreb). *Uradni list RS* št. 59/2006-UPB, 111/2007 in 52/2016-ZPPreb-1.