

**Sodišče:** Vrhovno sodišče

**Oddelek:** Upravni oddelek

**ECLI:** ECLI:SI:VSRS:2015:X.IPS.124.2015

**Evidenčna številka:** VS1015132

**Datum odločbe:** 11.06.2015

**Opravična številka II.stopnje:** Sodba UPRS I U 1735/2014

**Senat:** Martina Lippai (preds.), Brigita Domjan Pavlin (poroč.), Peter Golob

**Področje:** DAVKI

**Institut:** dovoljena revizija - pomembno pravno vprašanje - davčni rezident - rezidentstvo po konvenciji in po ZDoh-2 - dvojno rezidentstvo - ni predhodno vprašanje - odprava dvojne obdavčitve - izrek odločbe - pravnomočnost - središče osebnih in ekonomskih interesov - načelo pomoči prava nevešči stranki- odstop od že sprejetega stališča VS RS

**Zveza:** ZDavP- 2 člen 260, 260/3, 260/5, 262. ZDoh-2 člen 6, 6-5. ZUS-1 člen 83, 83/2-2. Konvencija med Vlado Republike Slovenije in Zveznim svetom Švicarske konfederacije o izogibanju dvojnega obdavčenja v zvezi z davki na dohodek in premoženje člen 4, 4/1, 4/2-d.

## Jedro

Rezidentski status za namene konvencij o odpravi dvojne obdavčitve se ne sme določiti vnaprej in na splošno v okviru postopka ugotavljanja rezidentskega statusa za namene ZDoh-2, še pred uveljavljanjem pravic iz konvencij v zvezi s konkretnimi prejetimi dohodki, tako, da bi ta pravnomočna odločitev onemogočila nadaljnjo uveljavljanje pravic davčnega zavezanca.

Statusa rezidentstva Slovenije davčni organ ni dolžan presojeti po uradni dolžnosti že, ko oseba odide v tujino in brez njene pobude.

## Izrek

I. Revizija se zavrne.

II. Tožeča stranka sama trpi svoje stroške revizijskega postopka.

## Obrazložitev

1. Z izpodbijano sodbo je prvostopenjsko sodišče na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem

sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revident) zoper odločbo Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave RS, Davčnega urada Kočevje, št. DT-4217-7764/2013-4 05-3001-09 z dne 16. 9. 2013, s katero je davčni organ odločil, da se revident šteje za davčne namene za nerezidenta Slovenije od 1. 8. 2013 dalje. V obrazložitvi odločbe je presodil, da je imel revident v obdobju od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 status rezidenta Slovenije. Pri tej presoji se je davčni organ oprl na 4. točko 6. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) in 4. člen Konvencije med Vlado Republike Slovenije in Zveznim svetom Švicarske konfederacije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (v nadaljevanju Konvencija). Tožena stranka je kot drugostopenjski organ pritožbo zoper izpodbijano odločbo z odločbo, št. DT-499-21-174/2013-2 z dne 23. 9. 2014, zavrnila.

2. Sodišče prve stopnje je v izpodbijani sodbi presojalo sporno vprašanje, ali se revident šteje za davčnega (ne)rezidenta Slovenije tudi v času od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013. Po mnenju sodišča prve stopnje so za to presojlo ključne določbe ZDoh-2, predvsem 4. točka 6. člena ZDoh-2. Odločilo je, da je imel revident v tem obdobju središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji in se zato šteje za rezidenta Slovenije.

3. Zoper sodbo sodišča prve stopnje vloga revident revizijo in se glede njene dovoljenosti sklicuje na 2. in 3. točko drugega odstavka 83. člena ZUS-1. Prvostopenjsko sodbo izpodbija iz razloga zmotne uporabe materialnega prava in bistvenih kršitev določb postopka ter Vrhovnemu sodišču predlaga, da izpodbijano sodbo spremeni tako, da tožbi ugoditi in odločbo davčnega organa odpravi ter odloči, da se za namene ZDoh-2 od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 revident šteje za rezidenta Slovenije, od 1. 8. 2013 dalje pa za nerezidenta. Navaja, da bi moral davčni organ v izreku odločbe odločiti, da je presojal rezidentstvo le po ZDoh-2 in statusa ne bi smel presojati tudi po Konvenciji, saj je revidentu tako onemogočeno uveljavljanje pravic po Konvenciji v zvezi s konkretnim dohodkom. Davčni organ je kršil dolžnost pomoči prava neuki stranki, ker ga ni ob njegovem odhodu v tujino obvestil, da mora urediti status rezidentstva. Sodišče prve stopnje je kršilo določbe postopka, ker dokazna ocena ne dosega standarda skrbnosti in vestnosti, kot ga določa 8. člen Zakona o pravnem postopku (v nadaljevanju ZPP). Ob pravilni dokazni oceni bi moralo zaključiti, da ima revident središče življenjskih interesov v Švici.

4. Tožena stranka v odgovoru na revizijo predlaga njeno zavrnitev.

5. Revizija ni utemeljena.

6. Revizija je dovoljena na podlagi 2. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1, ki določa, da je revizija dovoljena, če gre po vsebini zadeve za odločitev o pomembnem pravnem vprašanju ali če v sodni praksi sodišča prve stopnje o tem pravnem vprašanju ni enotnosti, Vrhovno sodišče pa o tem še ni odločalo.

7. Revident izpostavlja konkretno pravno vprašanje, ali izrek sodbe sodišča prve stopnje oziroma upravnega akta, da se revident šteje za (rezidenta Slovenije od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 in za) nerezidenta Slovenije od 1. 8. 2013 dalje, velja le za namene 6. člena ZDoh-2, ali tudi za namene prvega in drugega odstavka 4. člena Konvencije. Slednje namreč bistveno vpliva na nadaljnje postopke in pravne možnosti, ki jih ima revident.

8. Na to vprašanje z enostavno, jezikovno razlago ni mogoče odgovoriti, odločitev o tem vprašanju pa vpliva na položaj revidenta. S tem vprašanje predstavlja pomembno pravno vprašanje, o katerem Vrhovno sodišče ob enakem dejanskem stanju še ni odločalo. Ker je odločitev o tem vprašanju pomembna za zagotovitev pravne varnosti, enotne uporabe prava oziroma za razvoj prava preko sodne prakse, je revizija dovoljena.

9. Revizija je izredno pravno sredstvo proti pravnomočni sodbi sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Po

prvem odstavku 85. člena ZUS-1 se lahko revizija vložila le zaradi bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 ter zaradi zmotne uporabe materialnega prava, za razliko od postopka s pritožbo, kjer se glede na 2. točko prvega odstavka 75. člena ZUS-1 preizkuša tudi pravilnost presoje postopka izdaje upravnega akta. Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi le v delu, ki se z revizijo izpodbija, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, po uradni dolžnosti pa pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem okviru je revizijsko sodišče v obravnavani zadevi tudi opravilo revizijski preizkus.

10. Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v upravnem in sodnem postopku ter povzetega v izpodbijanih aktih, ki je bilo podlaga za odločanje sodišča prve stopnje in upravnih organov, na katero je Vrhovno sodišče vezano, izhaja, da je prvostopenjski davčni organ v izreku odločbe odločil, da se revident šteje za nerezidenta Slovenije od 1. 8. 2013 dalje. V obrazložitvi odločbe pa obrazložil, da je imel revident v obdobju od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 status rezidenta Slovenije. Pri tej presoji se je davčni organ oprl na 4. točko 6. člena ZDoh-2 in 4. člen Konvencije, sodišče prve stopnje pa je kot pravilno pravno podlago navedlo le določbe ZDoh-2. Sodišče prve stopnje je presodilo, da je imel revident od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji in se zato šteje za rezidenta Slovenije. Revident je tudi davčni rezident Švice.

11. V revizijskem postopku je sporno, ali morajo pristojni davčni organi in sodišče prve stopnje, še pred uveljavljanjem pravic po Konvenciji v zvezi s konkretnim prejetim dohodkom, davčno rezidentstvo presojati le za namene ZDoh-2, ali tudi za namene Konvencije. Revident namreč navaja, da bi mu vnaprejšnja splošna pravnomočna odločitev o rezidentstvu za namene Konvencije onemogočila uveljavljanje njegovih pravic po Konvenciji v zvezi s konkretnim prejetim dohodkom.

12. Uveljavljanje ugodnosti iz pogodb o odpravi dvojnega obdavčenja je le pravica davčnih zavezancev. To pomeni, da jih davčni zavezanci lahko uveljavljajo ali pa tudi ne. Vrhovno sodišče se zato strinja s stališčem revidenta, da se rezidentski status za namene konvencij o odpravi dvojne obdavčitve ne sme določiti vnaprej in na splošno v okviru postopka ugotavljanja rezidentskega statusa za namene ZDoh-2, še pred uveljavljanjem pravic iz konvencij v zvezi s konkretnimi prejetimi dohodki, tako, da bi ta pravnomočna odločitev onemogočila nadaljnjo uveljavljanje pravic davčnega zavezanca. Glede tega vprašanja je Vrhovno sodišče v tej sodbi odstopilo od svojega stališča, sprejetega v sodbi X Ips 27/2014 z dne 19. 3. 2015 (ki sicer temelji na deloma drugačnem dejanskem stanju), saj meni, da z vidika uporabe konvencije ne gre za že rešeno predhodno vprašanje, na katerega je davčni organ vezan. Če namreč davčni zavezanec želi uveljavljati svoje pravice po Konvenciji, mora plačnik davka v skladu s tretjim odstavkom 260. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) predložiti davčnemu organu zahtevek prejemnika dohodka za zmanjšanje ali oprostitev davka. Skladno s petim odstavkom tega člena mora predložiti nov zahtevek za vsako izplačilo dohodka. Pravice po konvenciji lahko torej davčni zavezanec uveljavlja šele v zvezi s konkretnim dohodkom, ki mu bo izplačan. Če plačnik davka ni postopal po 260. členu ZDavP-2, lahko zahteva vračilo davčnega odtegljaja, kot to določa 262. člen ZDavP-2.

13. Če bi obe državi pogodbenici davčnega zavezanca šteli za svojega rezidenta po nacionalnih predpisih, mora uporaba prelomnih pravil Konvencije, (zgolj) za namen uporabe Konvencije, pripeljati do rezidentstva le ene države. Le na tak način je možno odpraviti dvojno obdavčitev, kar je namen vseh konvencij o odpravi dvojnega obdavčenja. Če obe državi vztrajata pri svojih stališčih, pristojna organa držav pogodbenic vprašanje rešita s postopkom skupnega dogovora po 25. členu Konvencije (d) točka drugega odstavka 4. člena Konvencije). Dvojnega rezidentstva tako ni mogoče sanirati, če je odločitev o rezidentstvu za namene Konvencije že pravnomočna. V zvezi z navedenim Vrhovno sodišče pritrujuje revidentu, da je pravilneje, če

že izrek odločbe prvostopenjskega organa jasno opredeli, za kakšen namen se davčni zavezanec šteje za rezidenta, za namene ZDoh-2 ali za namene Konvencije.

14. V obravnavanem primeru pa je že sodišče prve stopnje pri presoji rezidentskega statusa uporabilo pravilno materialno pravo, le določbo 5. točke 6. člena ZDoh-2, po kateri je presojalo, kje je revidentovo središče osebnih in ekonomskih interesov. Ta kriterij je že davčni organ (le) presojal na enak način, kot se ga presoja pri uporabi prelomnih pravil iz mednarodne pogodbe. To po mnenju Vrhovnega sodišča pomeni, da revident ni omejen pri uveljavljanju svojih pravic, ki mu jih daje Konvencija. Treba pa je upoštevati še, da postane materialnopravno pravnomočen le izrek odločbe(1), v izreku prvostopenjske davčne odločbe pa o statusa rezidentstva Slovenije v obdobju od 1. 1. 2009 do 31. 7. 2013 sploh ni odločeno.

15. Torej, čeprav so revidentova stališča pravilna, je treba revizijo s tega vidika zavrniti, ker je v konkretnem primeru davčna odločba sicer ugotavljala status rezidentstva po določbah ZDoh-2 in po Konvenciji, vendar statusa rezidentstva za namene Konvencije (in niti za namene ZDoh-2) za sporno obdobje ni ugotovila v izreku odločbe. Takšna odločba pa revidenta ne omejuje pri uveljavljanju njegovih pravic po Konvenciji v zvezi s konkretnim dohodkom. To pa je tudi namen vložene revizije.

16. Vrhovno sodišče meni, da so revizijski ugovori v zvezi s presojo središča revidentovih osebnih in ekonomskih interesov neutemeljeni. Sodišče prve stopnje je v 14. točki izpodbijane sodbe obrazložilo, da je imel revident tesnejšo vez s Slovenijo kot s Švico, ker so v spornem obdobju v Sloveniji živele revidentova žena in mladoletni hčeri, bil pa je tudi solastnik nepremičnine, ki mu je bila ves čas na razpolago. V Švico je nasprotno odšel zaradi ekonomske vezi, zaradi zaposlitve. Sodišče prve stopnje je ocenilo še, da izjema zaradi dokončanja šolanja hčerke ni nastopila, saj revidentova družina ni ostala v Sloveniji zaradi dokončanja šolanja le te, ampak še nekaj let po tem, celo do polnoletnosti hčera. Po presoji Vrhovnega sodišča revident utemeljeno navaja, da iz davčne odločbe prve stopnje (stran 3) izhaja, da je bil revident v Švici član poklicnih in družabnih organizacij, s čimer je izkazal osebne interese v Švici. Vendar je ne glede na to po presoji Vrhovnega sodišča pravilen materialnopravni zaključek, da je imel revident v spornem obdobju središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, kjer so bile žena in hčerki, na razpolago pa je imel tudi solastniško stanovanje. Ta vez je tesnejša kot vez s Švico, kamor je odšel zaradi svoje zaposlitve in ekonomskega interesa ter kjer naj bi imel urejene osebne dokumente, zavarovanja in bil član interesnih društev. Kršitev določb postopka s strani sodišča prve stopnje, ki bi vplivale na odločitev, tako po presoji Vrhovnega sodišča ni.

17. Vrhovno sodišče kot neutemeljen zavrača tudi ugovor, da bi moral davčni organ revidenta ob njegovem odhodu v tujino obvestiti o obveznosti ureditve statusa davčnega rezidentstva. Tak pouk ne spada v okvir načela pomoči prava nevešči stranki in predpisi davčnemu organu takšne dolžnosti ne nalagajo. Revident je bil kot rezident Slovenije ne glede na to, da je bival v tujini, po zakonu dolžan napovedati dohodke tudi v Sloveniji. Statusa rezidentstva Slovenije davčni organ ni dolžan presojati po uradni dolžnosti že, ko oseba odide v tujino in brez njene pobude.

18. Ker niso podani razlogi, ki jih uveljavlja revizija, in ne razlogi na katere pazi sodišče po uradni dolžnosti, je Vrhovno sodišče na podlagi 92. člena ZUS-1 revizijo kot neutemeljeno zavrnilo.

19. Ker revident z revizijo ni uspel, v skladu s prvim odstavkom 154. člena in prvim odstavkom 165. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1, sam trpi svoje stroške revizijskega postopka.

----

(1) Tako tudi V. Androjina, E. Kerševan, *Upravno procesno pravo, Upravni postopek in upravni spor*, GV Založba, Ljubljana 2006, stran 440.

**Datum zadnje spremembe:** 04.03.2016