

# 2/MZ/2020/MU – METODICKÉ USMERNENIE K INTERPRETÁCII A POSUDZOVANIU KRITÉRIÍ PRE URČENIE DAŇOVEJ REZIDENCIE DAŇOVNÍKA NA ÚČELY ZÁKONA O DANI Z PRÍJMOV A PRÍSLUŠNEJ ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

## Úvod

1. diel Význam a právny rámec určovania rezidencie daňovníka
  - 1.1 oddiel Význam určovania rezidencie daňovníka
  - 1.2 oddiel Právny rámec určovania rezidencie daňovníka
2. diel Určovanie rezidencie daňovníka podľa zákona o dani z príjmov
  - 2.1 oddiel Trvalý pobyt
  - 2.2 oddiel Bydlisko
  - 2.3 oddiel Obvyklé zdržiavanie sa
  - 2.4 oddiel Sídlo
  - 2.5 oddiel Miesto skutočného vedenia
3. diel Určovanie rezidencie daňovníka podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia  
Určovanie rezidencie fyzickej osoby
  - 3.1 oddiel Stály byt (trvalo dostupné bývanie)
  - 3.2 oddiel Stredisko životných záujmov
  - 3.3 oddiel Štát obvyklého zdržiavania sa
  - 3.4 oddiel Štátna príslušnosť
  - 3.5 oddiel Vzájomná dohoda zmluvných štátovUrčovanie rezidencie právnickej osoby
  - 3.6 oddiel Miesto skutočného (hlavného) vedenia
  - 3.7 oddiel Vzájomná dohoda zmluvných štátov
4. diel Zmena rezidencie v priebehu zdaňovacieho obdobia
  - 4.1 oddiel Určovanie podľa zákona o dani z príjmov
  - 4.2 oddiel Určovanie podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

## Úvod

- (1) Právny základ zdaňovania príjmov daňovníka na území Slovenskej republiky predstavujú dva typy daňovo právnych vzťahov ustanovených zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), a to „vzťah rezidencie“ založený na osobnej daňovej príslušnosti daňovníka a „vzťah zdroja“ založený na vecnej daňovej príslušnosti príjmu k územiu Slovenskej republiky.
- (2) Pre uplatňovanie princípu zdaňovania príjmov daňovníka podľa zákona o dani z príjmov založeného na jeho osobnej príslušnosti (rezidencii) k územiu Slovenskej republiky je nevyhnutné, aby týmto zákonom boli tiež explicitne ustanovené pravidlá (kritériá) určujúce daňovú rezidenciu daňovníka.
- (3) V dôsledku skutočnosti, že väčšina štátov sveta používa vo svojich daňových systémoch obidva typy uvedených daňovo právnych vzťahov, dochádza v cezhraničných daňových vzťahoch ku kolíziám a konfliktom daňových právnych predpisov týchto štátov, a následne tiež k vzniku medzinárodného dvojitého

zdanenia na právnom základe, a to aj v dôsledku konfliktov pri určovaní rezidencie a vzniku dvojitej rezidencie daňovníka.

Keďže vnútroštátne daňové právne predpisy týchto štátov nedokážu zabrániť tomu, aby daňovník, ktorý je rezidentom jedného štátu, nebol súčasne považovaný za rezidenta jedného aj druhého štátu (ďalej len „dvojitá rezidencia“), jediným účinným prostriedkom, ktorým je možné problém dvojitej rezidencie daňovníka dostatočným spôsobom riešiť, je spoločné opatrenie dotknutých štátov ustanovené v právne záväznej medzinárodnej zmluve.

- (4) Cieľom tohto metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup správcu dane pri interpretácii a posudzovaní jednotlivých kritérií na určenie osobnej daňovej príslušnosti (rezidencie) daňovníka na území Slovenskej republiky na účely zdaňovania príjmov tohto daňovníka podľa zákona o dani z príjmov a príslušnej medzinárodnej zmluvy.

## 1. diel Význam a právny rámec určovania rezidencie daňovníka

### 1.1 oddiel Význam určovania rezidencie daňovníka

- (5) Určenie rezidencie daňovníka na účely zákona o dani z príjmov je rozhodujúcou skutočnosťou najmä pre určenie rozsahu a spôsobu zdaňovania príjmov, zákonných povinností daňových subjektov súvisiacich so zdaňovaním príjmov daňovníka podľa zákona o dani z príjmov a pre uplatnenie výhod a úľav plynúcich podľa zákona o dani z príjmov, a tiež medzinárodných zmlúv.

- (6) Ak výsledkom určenia osobnej daňovej príslušnosti daňovníka je v konkrétnom prípade skutočnosť, že daňovník je rezidentom Slovenskej republiky, podlieha na tomto území neobmedzenej (celosvetovej) daňovej povinnosti a predmetom dane takéhoto daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidenta) na území Slovenskej republiky je nielen príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na tomto území, ale aj príjem (výnos) plynúci zo zdrojov v zahraničí [pozri § 2 písm. f) zákona o dani z príjmov].

Ak výsledkom takéhoto určenia je naopak skutočnosť, že daňovník nie je rezidentom Slovenskej republiky, podlieha na tomto území len obmedzenej (tuzemskej) daňovej povinnosti a predmetom dane takéhoto daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezidenta) na území Slovenskej republiky je len príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na tomto území [pozri § 2 písm. g) zákona o dani z príjmov].

*Neobmedzená daňová povinnosť, súvisiace zákonné povinnosti, resp. medzinárodné dvojité zdanenie príjmov môžu byť dôvodom účelového konania a záujmu daňovníka o zmenu jeho doterajšej rezidencie na území Slovenskej republiky a deklarovanie rezidencie v inom štáte. Príkladom takéhoto konania daňovníka môže byť napr. účelové odhlásenie sa fyzickej osoby z trvalého pobytu na území Slovenskej republiky a formálne presťahovanie sa do zahraničia, či účelové deklarovanie „strediska životných záujmov“ fyzickej osoby alebo „miesta skutočného vedenia“ právnickej osoby v zahraničí.*

- (7) Aplikovateľnosť výhod a úľav podľa zákona o dani z príjmov je vo viacerých prípadoch podmienená, resp. limitovaná rezidenciou daňovníka.

Podmienené, resp. limitované rezidenciou daňovníka je uplatnenie niektorých nezdaniteľných častí základu dane [pozri § 11 ods. 7 zákona o dani z príjmov], daňového bonusu na vyživované dieťa [pozri § 33 ods. 10 zákona o dani z príjmov], daňového bonusu na zaplatené úroky [pozri § 33a ods. 10 zákona o dani z príjmov], či minimálnej výšky dane [pozri § 46a zákona o dani z príjmov].

Uplatnenie iných výhod a úľav podľa zákona o dani z príjmov, napr. oslobodenie niektorých úrokov a licenčných poplatkov od dane [pozri § 13 ods. 2 písm. f) a h) zákona o dani z príjmov], vyňatie z limitácie uplatnenia niektorých výdavkov „po zaplatení“ [pozri § 17 ods. 19 písm. e) zákona o dani z príjmov], možnosť uplatnenia výdavkov pri príjmoch, z ktorých daň sa vyberá zrážkou [§ 43 ods. 6 písm. b) zákona o dani z príjmov], či vyňatie príjmov z predmetu zabezpečenia dane [pozri § 44 ods. 2 zákona o dani z príjmov] je podmienené rezidenciou daňovníka v členskom štáte Európskej únie [pozri § 2 písm. t) zákona o dani z príjmov].

Poznámka: Podľa § 2 písm. t) zákona o dani z príjmov daňovníkom členského štátu Európskej únie je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá podlieha zdaneniu na území tohto členského štátu Európskej únie z príjmov plynúcich zo zdrojov na území tohto členského štátu Európskej únie, ako aj zo zdrojov mimo územia tohto členského štátu Európskej únie a ktorá na území Slovenskej republiky nie je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

Uplatnenie výhod a úľav podľa zákona o dani z príjmov, či nižšie daňové zaťaženie daňovníka na území Slovenskej republiky, v porovnaní s daňovým zaťažením v zahraničí, môžu byť dôvodom účelového konania a záujmu daňovníka o zmenu jeho doterajšej rezidencie v inom štáte a deklarovanie rezidencie na území Slovenskej republiky. Príkladom takéhoto konania daňovníka môže byť napr. účelové deklarovanie „strediska životných záujmov“ a rezidencie fyzickej osoby na území Slovenskej republiky na účely uplatnenia daňového bonusu na vyživované dieťa alebo uplatnenie niektorých nezdaniteľných častí základu dane tejto osoby, či formálne umiestnenie „sídla“ alebo účelové deklarovanie „miesta skutočného vedenia“ právnickej osoby na území Slovenskej republiky.

- (8) Aj aplikovateľnosť výhod a úľav podľa medzinárodných zmlúv je vo viacerých prípadoch podmienená, resp. limitovaná rezidenciou daňovníka. Konkrétne uplatnenie výhod a úľav poskytované dvojstrannými medzinárodnými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) je priamo podmienené rezidenciou daňovníka v jednom alebo v oboch zmluvných štátoch. Napr. podľa článku 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou sa táto zmluva vzťahuje na osobu, ktorá je rezidentom Slovenskej republiky alebo rezidentom Českej republiky alebo súčasne rezidentom Slovenskej republiky aj Českej republiky. Uplatnenie výhod a úľav podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia môžu byť dôvodom účelového konania a záujmu daňovníka o deklarovanie takej rezidencie na území zmluvného štátu, ktorá poskytnutie týchto výhod a úľav umožní. Príkladom takéhoto konania daňovníka môže byť účelové deklarovanie rezidencie v zmluvnom štáte daňovníkom, ktorý je v skutočnosti rezidentom nezmluvného štátu, na účely uplatnenia výhod a úľav z príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.
- (9) V kontexte príkladov účelového konania a záujmu daňovníka uvedených v odsekoch (6), (7) a (8) tohto pokynu, však nie svojvôľa a želanie daňovníka, ale faktický stav a skutkové okolnosti sú relevantné pre určenie rezidencie tohto daňovníka. Daňovník si nemôže účelovo, podľa vlastného uváženia, resp. tak ako mu to práve vyhovuje, vybrať a určiť štát, v ktorom je rezidentom na daňové účely. Zákon o dani z príjmov a príslušné medzinárodné zmluvy, najmä zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, explicitne ustanovujú podmienky a kritériá rezidencie daňovníka na jej určenie a vytvárajú právny rámec určovania rezidencie na daňové účely.

## 1.2 oddiel Právny rámec určovania rezidencie daňovníka

- (10) Rezidencia sa určuje na úrovni osoby daňovníka, ktorým je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej príjmy priamo podliehajú dani z príjmov, a ktorá tieto príjmy podľa príslušných daňových právnych predpisov tiež osobne zdaňuje (osoba podliehajúca dani z týchto zdaniteľných príjmov). Neurčuje sa tak na úrovni subjektu, ktorý nemá právnu subjektivitu [pozri § 2 písm. ad) zákona o dani z príjmov, napr. stála prevádzkareň, organizačná zložka, združenie/konzorcium osôb, podielový fond], resp. osoby, ktorá je daňovo transparentná a nepodlieha dani z príjmov jej plynúcim (napr. verejná obchodná spoločnosť), ale sa určuje na úrovni osoby, ktorá má právnu subjektivitu, resp. je spoločníkom daňovo transparentnej osoby. Napr. v prípade organizačnej zložky podniku zahraničnej osoby sa rezidencia určuje na úrovni zahraničnej osoby a nie na úrovni organizačnej zložky jej podniku umiestnenej na území Slovenskej republiky. V prípade tuzemskej verejnej obchodnej spoločnosti sa rezidencia určuje na úrovni jednotlivých spoločníkov tejto spoločnosti, a nie na úrovni samotnej verejnej obchodnej spoločnosti [pozri príklad č. 6 tohto pokynu]. V prípade tuzemskej komanditnej spoločnosti sa rezidencia určuje samostatne na úrovni tejto spoločnosti a samostatne tiež na úrovni jednotlivých komplementárov tejto spoločnosti. V prípade zahraničnej daňovo transparentnej osoby, resp. daňovo transparentného subjektu sa rezidencia určuje na úrovni osoby daňovníka určenej daňovými právnymi predpismi štátu založenia tejto daňovo transparentnej osoby, resp. daňovo transparentného subjektu.

- (11) *Kritériá pre určenie rezidencie fyzickej osoby a právnickej osoby na účely zákona o dani z príjmov sú explicitne ustanovené v § 2 písm. d) tohto zákona.*
- (12) *V cezhraničných prípadoch vzťahov daňovníka k štátom, s ktorými je Slovenská republika viazaná zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia (zmluvným štátom) môže byť výsledok určenia rezidencie daňovníka podľa zákona o dani z príjmov modifikovaný príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. V prípade cezhraničných vzťahov daňovníka k zmluvným štátom sú kritériá na určenie rezidencie a rozhraničenie dvojitej rezidencie pre fyzické osoby a právnické osoby na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia ustanovené explicitne v tejto zmluve.*

*Poznámka: V prípade úradníkov a ostatných zamestnancov Európskej únie vrátane ich manželov/manžieliek sa pri určovaní ich rezidencie na účely zákona o dani z príjmov a príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia postupuje podľa článku 13 Protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou Zmluvy o fungovaní Európskej únie.*

## 2. diel Určovanie rezidencie daňovníka podľa zákona o dani z príjmov

- (13) Podľa ustanovenia § 2 písm. d) bod 1 zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidentom) na území Slovenskej republiky *fyzická osoba*, ktorá má na tomto území *trvalý pobyt, bydlisko* alebo *sa tu obvykle zdržiava*.
- (14) Podľa ustanovenia § 2 písm. d) bod 2 zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidentom) na území Slovenskej republiky *právnická osoba*, ktorá má na tomto území *sídlo* alebo *miesto skutočného vedenia*.
- (15) Daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerезidentom) na území Slovenskej republiky je daňovník, ktorý nie je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidentom) na tomto území, napr. daňovník členského štátu Európskej únie [pozri § 2 písm. t) zákona o dani z príjmov], resp. daňovník nespolocpracujúceho štátu [pozri § 2 písm. x) zákona o dani z príjmov].

Kritériá pre určenie rezidencie daňovníka podľa zákona o dani z príjmov	
Fyzická osoba [§ 2 písm. d) bod 1]:	Právnická osoba [§ 2 písm. d) bod 2]:
- <i>trvalý pobyt</i>	- <i>Sídlo</i>
- <i>bydlisko</i>	- <i>miesto skutočného vedenia</i>
- <i>obvyklé zdržiavanie sa</i>	

- (16) Zo znenia ustanovení § 2 písm. d) bod 1 a 2 zákona o dani z príjmov je zrejmé, že ustanovené kritériá na určenie daňovej rezidencie daňovníka predstavujú *samostatné, od seba nezávislé, alternatívne testy* určujúce postavenie daňového rezidenta na území Slovenskej republiky. Ak v konkrétnom prípade daňovník splní aspoň jedno z uvedených kritérií rezidencie daňovníka, na účely zákona o dani z príjmov, je považovaný za rezidenta Slovenskej republiky, a to bez ohľadu na prípadné splnenie ďalších kritérií rezidencie ustanovených týmto zákonom. V mnohých konkrétnych prípadoch (napr. v prípadoch tuzemských osôb) je bežné, že daňovník splní súčasne viaceré, resp. aj všetky uvedené kritériá rezidencie daňovníka.

### 2.1 oddiel Trvalý pobyt

- (17) Zákon o dani z príjmov pojem „trvalý pobyt“ vo svojom texte priamo neustanovuje, avšak ho ako ustálený pojem verejného práva preberá z iných právnych predpisov, a to odkazom na zákon č. 253/1998 Z. z. o hlásení pobytu občanov Slovenskej republiky a registri obyvateľov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o hlásení pobytu občanov“) a zákon č. 404/2011 Z. z. o pobyte cudzincov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o pobyte cudzincov“).

- (18) Vo všeobecnosti daňovník, ktorý je fyzickou osobou (občan Slovenskej republiky alebo cudzinec), má „trvalý pobyt“ na území Slovenskej republiky, ak má právo, resp. udelené právo na trvalý pobyt na tomto území, a toto právo využíva za podmienok ustanovených vyššie uvedenými osobitnými predpismi pre tento druh pobytu daňovníka.
- (19) Skutočnosť, či daňovník má trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, je podmienené prihlásením, resp. registráciou tohto pobytu vykonanou príslušnou ohlasovňou alebo policajným útvarom. Existencia trvalého pobytu daňovníka na území Slovenskej republiky je tak formálne založená na administratívnoprávnom úkone prihlásenia, resp. registrácie trvalého pobytu daňovníka na tomto území, ustanovenom uvedenými osobitnými predpismi pre tento druh pobytu, a to bez ohľadu na fyzickú prítomnosť a skutočné zdržiavanie sa daňovníka v prihlásenom, resp. registrovanom mieste trvalého pobytu v určitom období, či jeho zámer sa na území Slovenskej republiky trvale zdržiavať.
- (20) Keďže údaje o prihlásenom, resp. registrovanom mieste (adrese) trvalého pobytu daňovníka na území Slovenskej republiky sú uvádzané v dokladoch vydávaných príslušnými orgánmi verejnej alebo štátnej správy, je možné ich jednoducho preukazovať.
- (21) V súlade s právom Európskej únie *podmienky uplatnenia práva na trvalý pobyt a existencia trvalého pobytu na území Slovenskej republiky daňovníka, ktorý je občanom Európskej únie alebo jeho rodinným príslušníkom a daňovníka, ktorý je občanom Slovenskej republiky, by mali byť a sú v zásade rovnaké.* Uplatnenie práva na trvalý pobyt nepodlieha „povoľovaciemu“ konaniu. Právo na trvalý pobyt a existencia trvalého pobytu na území Slovenskej republiky daňovníka, ktorý je štátnym príslušníkom tretej krajiny, je podmienené jeho udelením na základe rozhodnutia príslušného policajného útvaru.

### 2.1.1 Trvalý pobyt občana Slovenskej republiky

- (22) *Pobyt občana Slovenskej republiky spravidla v mieste jeho stáleho bydliska na tomto území je trvalým pobytom tohto občana na území Slovenskej republiky, ktorý je povinný hlásiť každý občan, ak sa trvalo nezdržiava v zahraničí* [pozri § 3 ods. 1 a 7 zákona o hlásení pobytu občanov].
- (23) Občan, ktorý sa pripravuje na vycestovanie do zahraničia s cieľom *trvalo žiť v zahraničí*, je povinný pred vycestovaním *ohlásiť skončenie trvalého pobytu* ohlasovni, ktorá vedie údaje o jeho trvalom pobyte, pričom *ohlásený deň začiatku pobytu v zahraničí* je dňom skončenia trvalého pobytu na území Slovenskej republiky [pozri § 6 ods. 1 zákona o hlásení pobytu občanov]. Ak občan, ktorý má pobyt v zahraničí, sa počas tohto pobytu v zahraničí rozhodne skončiť trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, dňom skončenia tohto trvalého pobytu je *deň doručenia odhlasovacieho lístka* doručeného prostredníctvom zastupiteľského úradu Slovenskej republiky alebo splnomocneného zástupcu [pozri § 6 ods. 3 zákona o hlásení pobytu občanov].
- (24) Vychádzajúc z vyššie uvedeného *daňovník, ktorý je občanom Slovenskej republiky, má „trvalý pobyt“ na tomto území, ak v mieste svojho bydliska, kde žije na území Slovenskej republiky, je zákonným spôsobom prihlásený k trvalému pobytu, t.j. má hlásený trvalý pobyt.* Daňovník, ktorý je občanom Slovenskej republiky, nemá „trvalý pobyt“ na tomto území, ak trvalo žije v zahraničí a skončenie trvalého pobytu na území Slovenskej republiky zákonným spôsobom ohlásil ohlasovni, ktorá uvedenú skutočnosť eviduje v centrálnom informačnom systéme.
- (25) Hlásený trvalý pobyt občana na území Slovenskej republiky je možné deklarovať a preukazovať prostredníctvom „Občianskeho preukazu“, ktorý je povinný mať vo všeobecnosti každý občan, ktorý dovŕšil pätnásť rok veku a má trvalý pobyt na území Slovenskej republiky. Držiteľom občianskeho preukazu môže byť aj občan, ktorý nemá trvalý pobyt na území Slovenskej republiky alebo občan mladší ako 15 rokov.

Poznámka: Občan, ktorý ukončil trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, je povinný (z tohto dôvodu) neplatný „Občiansky preukaz“ neodkladne odovzdať ustanoveným štátnym orgánom.

**Príklad č. 1:**

Fyzická osoba, ktorá je občanom Slovenskej republiky, a má registrovaný (ohlásený) trvalý pobyt na tomto území, už niekoľko rokov žije a pracuje v štáte, s ktorým Slovenská republika nemá uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (nezmluvný štát), do ktorého sa presťahovala z pracovných dôvodov. Napriek skutočnosti, že už dlhodobo trvalo žije a pracuje v zahraničí, skončenie trvalého pobytu na území Slovenskej republiky zákonným spôsobom neohlásila, a to ani v čase pred vycestovaním do zahraničia, ani počas jej pobytu v zahraničí. Je slobodná, a okrem rodičov a najbližšej rodiny nemá vo vzťahu k územiu Slovenskej republiky žiadne osobné alebo ekonomické väzby. Na území Slovenskej republiky sa zdržiava a je fyzicky prítomná len príležitostne a krátkodobo, a to počas dovolenky, návštevy rodičov alebo rodiny. V súčasnosti nemá v zmysle zákona o dani z príjmov na území Slovenskej republiky bydlisko, ani sa tu obvykle nezdržiava.

**Riešenie:**

Na účely zákona o dani z príjmov, ak fyzická osoba má registrovaný (ohlásený) trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, a skončenie tohto trvalého pobytu pred vycestovaním do zahraničia alebo počas pobytu v zahraničí zákonným spôsobom neohlásila, je rezidentom Slovenskej republiky, a to bez ohľadu na fyzickú prítomnosť a skutočné zdržiavanie sa tejto fyzickej osoby na území Slovenskej republiky alebo v prihlásenom mieste trvalého pobytu na tomto území, či neexistenciu jej bydliska na území Slovenskej republiky.

**2.1.2 Trvalý pobyt cudzinca (nie občana Slovenskej republiky)**

- (26) Daňovník, ktorý je cudzincom a štátnym príslušníkom tretej krajiny, má „trvalý pobyt“ na území Slovenskej republiky, ak má oprávnenie na pobyt na tomto území udelené policajným útvarom na päť rokov, na neobmedzený čas, resp. ako dlhodobý pobyt [pozri § 42 až § 57 zákona o pobyte cudzincov]. Udelený a registrovaný trvalý pobyt cudzinca, ktorý je štátnym príslušníkom tretej krajiny, na území Slovenskej republiky je možné deklarovať a preukazovať prostredníctvom „Dokladu o pobyte“ vydaného policajným útvarom s vyznačeným druhom pobytu.
- (27) Daňovník, ktorý je cudzincom a občanom Európskej únie alebo rodinným príslušníkom tohto občana, má „trvalý pobyt“ na území Slovenskej republiky, ak jeho trvalý pobyt na území Slovenskej republiky je „registrovaný“ príslušným policajným útvarom [pozri § 65 až § 67 a § 70 a § 71 zákona o pobyte cudzincov]. Registrovaný (hlásený) pobyt cudzinca, ktorý je občanom Európskej únie alebo rodinným príslušníkom tohto občana na území Slovenskej republiky, ktorý je trvalým pobytom na tomto území [pozri § 63 ods. 2 zákona o pobyte cudzincov], je možné deklarovať a preukazovať prostredníctvom „Pobytového preukazu občana EÚ“, „Pobytového preukazu rodinného príslušníka občana EÚ“, resp. potvrdenia o registrácii vydaného policajným útvarom.
- (28) Ak správca dane má pochybnosti o platnosti a aktuálnosti uvedených dokladov občanov alebo cudzincov preukazujúcich trvalý pobyt týchto daňovníkov na území Slovenskej republiky, na účely správneho zistenia rezidencie daňovníka použije údaje z registra fyzických osôb, ktorý okrem iného obsahuje tiež údaje o občanoch s trvalým pobytom na území Slovenskej republiky a cudzincoch prihlásených na pobyt na území Slovenskej republiky.

*Poznámka: Podľa zákona o hlásení pobytu občanov údaje o fyzických osobách vedené v registri fyzických osôb sa považujú za úplné a zodpovedajúce skutočnosti, kým nie je preukázaný opak. Proti osobe, ktorá sa v dobrej viere spolieha na údaje uvedené v registri fyzických osôb, nemôže iná osoba namietat, že tieto údaje nie sú úplné alebo nezodpovedajú skutočnosti.*

**Príklad č. 2:**

Fyzická osoba, ktorá je štátnym príslušníkom tretej krajiny, uzavrie manželstvo s inou fyzickou osobou, ktorá je občanom Slovenskej republiky a má trvalý pobyt na území Slovenskej republiky. Za účelom zlúčenia rodiny, a s úmyslom trvale žiť a pracovať na území Slovenskej republiky, požiadala na zastupiteľskom úrade Slovenskej republiky v zahraničí o udelenie trvalého pobytu na území Slovenskej republiky na päť rokov. V období pred uzavretím manželstva a podaním žiadosti o udelenie trvalého pobytu na území Slovenskej republiky nemala na tomto území bydlisko, ani sa tu obvykle nezdržiavala.

**Riešenie:**

*Ak príslušný policajný útvar žiadosti fyzickej osoby o udelenie trvalého pobytu na území Slovenskej republiky na päť rokov vyhovie, dňom uvedeným v písomnom oznámení, že jej bol udelený trvalý pobyt na tomto území, označeným ako deň udelenia trvalého pobytu, sa táto fyzická osoba stáva na účely zákona o dani z príjmov rezidentom Slovenskej republiky.*

**2.2 oddiel Bydlisko**

- (29) Podľa ustanovenia § 2 písm. d) bod 1a zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona fyzická osoba má na území Slovenskej republiky bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby k územiu Slovenskej republiky je zrejмый zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať.
- (30) Ustanovenie „bydliska“ ako kritéria pre určenie rezidencie fyzickej osoby v zákone o dani z príjmov je zamerané najmä na fyzické osoby formálne a účelovo odhlásené z trvalého pobytu na území Slovenskej republiky za účelom vyhnutia sa ich daňovým povinnostiam na tomto území. Predmetné kritérium rezidencie fyzickej osoby je preto potrebné posudzovať a aplikovať najmä v kontexte cieľa a účelu jeho zavedenia, t.j. zamedzenia vyhýbania sa daňovej povinnosti a medzinárodným daňovým únikom, pričom pri určení miesta „bydliska“ tohto daňovníka na účely zákona o dani z príjmov je potrebné prihliadať na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti jednotlivých prípadov.
- (31) Pre určenie miesta „bydliska“ daňovníka je relevantné zistiť miesto, kde daňovník skutočne trvale býva, pričom je potrebné prihliadať nielen na možnosť trvalo dostupného bývania daňovníka na určitom území, ale aj na podmienky a skutočné dôvody zdržiavania sa daňovníka na tomto území, okolnosti skončenia predchádzajúceho trvalého pobytu, okolnosti zmeny bydliska, či štátnu príslušnosť daňovníka.
- (32) Zo znenia predmetného ustanovenia zákona vyplýva, že pre splnenie kritéria „bydliska“ daňovníka na území Slovenskej republiky sú určujúce dve podmienky, a to podmienka:
- a) dispozície stáleho bytu (trvalo dostupného bývania) daňovníka umiestneného na tomto území a*
  - b) existencie skutočností a okolností vrátane osobných a ekonomických väzieb daňovníka k územiu Slovenskej republiky, na základe ktorých je možné oprávnene usudzovať, že zámerom daňovníka je v tomto stálom byte (trvalo dostupnom bývaní) sa trvale zdržiavať.*
- (33) Ak v konkrétnom prípade daňovník splní súčasne obidve uvedené podmienky, je na účely zákona o dani z príjmov rezidentom na území Slovenskej republiky, a to bez ohľadu na prihlásenie, resp. odhlásenie sa tohto daňovníka k trvalému, resp. z trvalého pobytu na tomto území, či splnenie podmienky obvyklého zdržiavania sa daňovníka na území Slovenskej republiky podľa § 2 písm. d) bod 1b zákona o dani z príjmov.
- (34) Existencia stáleho bytu (trvalo dostupného bývania) umiestneného na území Slovenskej republiky je podmienená existenciou budovy, resp. jej časti (napr. bytu alebo časti bytu) určenej, resp. slúžiacej na trvalé bývanie a spĺňajúcej zákonné podmienky na trvalé bývanie [pozri napr. § 43b stavebného zákona]. Obydlie nie je stálym bytom (trvalo dostupným bývaním), ak je určené alebo využívané iba na príležitostné bývanie na účely pobytu, ktorý s ohľadom na dôvody a okolnosti takéhoto pobytu, je krátkodobý (napr. obydlie využívané na účely návštev, cestovania, pracovných ciest, či krátkodobého vzdelávania a kurzov). Stálym obydľím na trvalé bývanie tak nie je napr. hotel, či iné ubytovacie zariadenie určené, resp. slúžiace iba na príležitostné krátkodobé bývanie. Skutočnosť, že daňovník má na bývanie dlhodobu (niekoľko mesiacov, možno až rokov) prenajatú hotelovú izbu indikuje záver, že táto hotelová izba „neslúži iba na príležitostné krátkodobé bývanie“, a tak môže predstavovať stály byt (trvalo dostupné bývanie) tohto daňovníka.
- (35) Stály byt (trvalo dostupné bývanie) je k dispozícii daňovníkovi, ak daňovník má reálnu možnosť kedykoľvek a bez obmedzení vstupovať do tohto obydľia, a toto obydlie, na určitej dlhobnejšej pokračujúcej (trvalej) báze, bez obmedzení využívať pre svoju stálu potrebu na trvalé (nie príležitostné krátkodobé) bývanie.

Či stále obydlie je k dispozícii daňovníkovi pre jeho stálu potrebu sa neposudzuje len v kontexte formálneho práva daňovníka využívať toto obydlie na trvalé bývanie. Stále obydlie je k dispozícii daňovníkovi na trvalé bývanie aj v prípade, ak toto obydlie právne nevlastní, má ho prenajaté, resp. ho využíva na trvalé bývanie bezodplatne (napr. rodinný dom, či byt rodičov alebo iných závislých osôb). Stále obydlie však nie je trvalo dostupné a k dispozícii daňovníkovi na trvalé bývanie v prípade, ak napr. toto obydlie, ktoré daňovník právne vlastní, v určitom období celé (nielen jeho časť) prenajal inej osobe, a stratil možnosť toto stále obydlie v tomto období kedykoľvek (okamžite) a neobmedzene využívať na vlastné bývanie.

- (36) *Zámer daňovníka* trvale sa zdržiavať (žiť) v jeho stálom byte (trvalo dostupnom bývaní) na území Slovenskej republiky predstavuje uvážené vlastné rozhodnutie a vedomé konanie daňovníka s cieľom zachovať, resp. vytvoriť v tomto obydli centrum svojich životných záujmov a zdržiavať sa v ňom na určitej dlhodobejšej pokračujúcej (trvalej) báze.

Uvedený zámer (úmysel) daňovníka indikuje najmä subjektívne konanie (nie tvrdenie) daňovníka, ktoré je založené aj na skutočnostiach a okolnostiach súvisiacich s osobnými a ekonomickými väzbami daňovníka k územiu Slovenskej republiky [pozri odsek (77) tohto pokynu].

Uvedený zámer daňovníka môže indikovať napr. pravidelné vracanie sa daňovníka zdržiavajúceho sa v zahraničí na územie Slovenskej republiky do obdobia svojich rodičov (miesta, kde trvale žijú jeho rodičia a ku ktorému má silné osobné väzby), v ktorom má možnosť ubytovania na tomto území.

Napr. miesto výkonu trestu odňatia slobody nemožno zamieňať s bydliskom, t.j. miestom, kde daňovník skutočne býva (stálym obydli daňovníka), a v ktorom má daňovník úmysel (z vlastnej vôle) trvale sa zdržiavať.

- (37) Ak sa napr. občan odhlásil z trvalého pobytu na území Slovenskej republiky, avšak si na tomto území v kontexte osobných a ekonomických väzieb ponechal stály byt (trvalo dostupné bývanie) s úmyslom trvale sa v ňom zdržiavať (bydlisko), na účely zákona o dani z príjmov je naďalej rezidentom Slovenskej republiky. V prípade cudzinca, ktorý nemá povolenie alebo právo na trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, by napr. povolenie k prechodnému pobytu, najmä v prípade ak dochádza k jeho opakovanému predĺžovaniu, mohlo naznačovať, že táto osoba má na tomto území stále obydlie a zámer trvale sa zdržiavať v tomto obydli. V oboch prípadoch je však potrebné zobrať do úvahy aj ďalšie skutočnosti a okolnosti, napr. okolnosti skončenia trvalého pobytu daňovníka, podmienky a dôvody pobytu daňovníka na území Slovenskej republiky, štátna príslušnosť daňovníka, miesto pobytu rodiny daňovníka, miesto kde sa nachádza osobný majetok daňovníka a jeho rodiny, sociálne vzťahy rozhodujúce pre určenie daňovej príslušnosti. Najmä silné osobné rodinné väzby daňovníka k územiu Slovenskej republiky môžu predstavovať okolnosť indikujúcu zámer daňovníka trvale sa zdržiavať v mieste stáleho (trvalo dostupného) obdobia na tomto území.

- (38) Časová stálosť (trvalosť) obdobia daňovníka a zdržiavania sa v ňom nie je podmienená nepretržitou prítomnosťou a skutočným zdržiavaním sa daňovníka v tomto obydli počas určitého obdobia. Dočasná neprítomnosť daňovníka v tomto obydli automaticky neznamená, že toto obydlie nemá charakter stálosti.

**Príklad č. 3:**

*Fyzická osoba, ktorá je občanom Slovenskej republiky a počas celého predchádzajúceho obdobia bola rezidentom Slovenskej republiky, sa odhlásila z trvalého pobytu na tomto území a prihlásila sa k trvalému pobytu na území nezmluvného štátu, v ktorom sa stala vlastníkom nehnuteľnosti (apartmánu, bytu). Najmä z dôvodu výkonu nezávislej ekonomickej činnosti spolu s manželským partnerom často cestuje a krátkodobo sa zdržiava a býva v hoteloch vo viacerých krajinách a okrem vlastníctva bytu, príležitostnej prítomnosti v tomto byte a existencie bankového účtu, čo sú aj formálne zákonné podmienky rezidencie v nezmluvnom štáte, nemá v tomto nezmluvnom štáte žiadne ďalšie osobné alebo ekonomické väzby. Keďže z nejasných dôvodov predala všetky nehnuteľnosti umiestnené na území Slovenskej republiky, aktuálne na tomto území formálne nevlastní žiadnu nehnuteľnosť určenú na bývanie. Počas opakovaných pobytov na území Slovenskej republiky, ktoré realizuje vždy ako je to možné, pravidelne býva a prespáva (je ubytovaná) v nehnuteľnostiach vlastnených rodičmi, resp. spoločnosťou založenou rodinnými príslušníkmi, v ktorých má tiež umiestnené svoje osobné veci. Jej rodinné, osobné a sociálne vzťahy sú takmer výlučne na území Slovenskej republiky. Okrem priamych investícií do zahraničných akcií, fondov a dlhopisov, nepriamo, prostredníctvom iných závislých osôb, investuje do nehnuteľností umiestnených na území Slovenskej republiky, a na tomto území tiež nepriamo podniká. Na podporu a rozvoj oblasti, v ktorej*



ekonomicky pôsobí založila spolu s inými osobami na území Slovenskej republiky nadáciu, a je tiež príležitostne v tejto oblasti na tomto území inak aktívna a osobne angažovaná.

**Riešenie:**

Možnosť stálego ubytovania fyzickej osoby predstavuje aj obydlie v právnom vlastníctve inej osoby, ktoré táto fyzická osoba využíva trvale, bez obmedzení a bezodplatne. Úzke ekonomické vzťahy, ale najmä silné a stabilné rodinné, osobné a sociálne vzťahy (stredisko životných záujmov) fyzickej osoby na území Slovenskej republiky, a skutočnosť, že sa na tomto území v porovnaní s ostatnými štátmi, v ktorých býva prítomná, zdržiava obvyklým spôsobom najviac, môžu predstavovať okolnosť indikujúcu zámer zdržiavať sa v tomto obydli trvale. Ak presťahovanie fyzickej osoby do nezmluvného štátu nie je dostatočne a vierohodne odôvodnené, zdržiavanie sa tejto osoby v novom bydlisku je len príležitostné a krátkodobé, prítomnosť a bývanie fyzickej osoby v novom bydlisku nie je súčasťou jej ustálenej rutiny života a zvyklostí a ďalšie okolnosti skončenia trvalého pobytu tejto osoby na území Slovenskej republiky indikujú, že presťahovanie do nezmluvného štátu nemá dostatočné opodstatnenie a je len formálne, samotné presťahovanie fyzickej osoby do nezmluvného štátu by, s ohľadom na ostatné súvisiace skutočnosti a okolnosti, nemalo viesť k zmene skutočného bydliska a rezidencie tejto osoby. Ak fyzická osoba má skutočné bydlisko na území Slovenskej republiky, je na účely zákona o dani z príjmov rezidentom na tomto území, a to aj napriek tomu, že na území Slovenskej republiky nemá trvalý pobyt, resp. že sa v určitom kalendárnom roku fyzicky nezdržiava na tomto území viac ako 183 dní.

**Príklad č. 4:**

Fyzická osoba, ktorá bola v minulosti rezidentom Slovenskej republiky, sa z pracovných dôvodov (člen posádky lietadla zahraničnej leteckej spoločnosti) a osobných dôvodov (rozvod manželstva) pred niekoľkými rokmi odhlásila z trvalého pobytu na tomto území a natrvalo presťahovala do nezmluvného štátu, v ktorom podľa daňových právnych predpisov tohto štátu je považovaná na daňové účely za rezidenta. V súčasnosti nemá na území Slovenskej republiky trvalý pobyt, ani sa tu obvykle nezdržiava. Na území Slovenskej republiky má z rozvedeného manželstva dve deti a rodičov. Na účely príležitostných návštev svojich detí a rodičov má na území Slovenskej republiky prenajatý byt, ktorý niekoľkokrát počas roka využíva výhradne na tieto krátkodobé návštevy. Ako člen letového personálu trávi väčšinu svojho času v práci na cestách v zahraničí, a na území Slovenskej republiky nemá umiestnený žiadny majetok, ani tu neudržiava žiadne ekonomické vzťahy.

**Riešenie:**

Na účely zákona o dani z príjmov fyzická osoba nemá bydlisko na území Slovenskej republiky, ak má na tomto území k dispozícii prenajatý byt slúžiaci výlučne na príležitostné ubytovanie, a skutočnosť a okolnosti týkajúce sa osobných a majetkových pomerov tejto osoby neindikujú jej zámer sa v tomto byte trvale zdržiavať. Ak táto fyzická osoba nemá na území Slovenskej republiky trvalý pobyt, bydlisko a ani sa tu obvykle nezdržiava, na účely zákona o dani z príjmov nie je rezidentom Slovenskej republiky. Všetky skutočnosti a okolnosti relevantné najmä pre existenciu zámeru fyzickej osoby sa v ňom trvale zdržiavať (bydliska) je potrebné v prípadnom konaní dostatočne preukazovať.

### 2.3 oddiel Obvyklé zdržiavanie sa

- (39) Podľa ustanovenia § 2 písm. d) bod 1b zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu.
- (40) Na účely posudzovania tohto kritéria rezidencie daňovníka a časového obdobia 183 dní zdržiavania sa tohto daňovníka v príslušnom kalendárnom roku (nie v akomkoľvek dvanásťmesačnom období) sa zisťuje a preukazuje fyzická prítomnosť daňovníka na území Slovenskej republiky v predmetnom rozhodujúcom období.
- (41) Výnimkou je prípad fyzickej osoby, ktorá sa na území Slovenskej republiky obvykle zdržiava len na účely štúdiá alebo liečenia (študent, pacient) alebo ktorá hranice do Slovenskej republiky prekračuje denne alebo v dohodnutých (pravidelných) časových obdobiach len na účely výkonu závislej činnosti, ktorej zdroj je

na území Slovenskej republiky (zamestnanec „pendler“). Takáto fyzická osoba je nerezidentom [pozri § 2 písm. e) bod 2 zákona o dani z príjmov].

- (42) Do posudzovaného časového testu prítomnosti daňovníka na území Slovenskej republiky v príslušnom kalendárnom roku sa zahŕňajú všetky dni jeho fyzickej prítomnosti na tomto území vrátane časti dňa, dňa príchodu a odchodu, štátnych sviatkov, či pracovného pokoja.  
Na účely výpočtu časového testu prítomnosti daňovníka sa tak akákoľvek časť akéhokoľvek dňa (akokoľvek krátka), v ktorom je daňovník prítomný na území Slovenskej republiky, považuje za deň prítomnosti daňovníka na tomto území.
- (43) Dôvody a okolnosti prítomnosti daňovníka na území Slovenskej republiky nie sú, s výnimkou prípadov uvedených v § 2 písm. e) bod 2 zákona o dani z príjmov, pre posudzovanie tohto kritéria rezidencie relevantné.

**Príklad č. 5:**

Fyzickej osobe, ktorá je občanom tretej krajiny (nezmluvného štátu) a nemá bydlisko na území Slovenskej republiky, bol príslušným policajným útvarom udelený prechodný pobyt na účel zamestnania na území Slovenskej republiky, a to na predpokladaný čas zamestnania na tomto území v trvaní troch rokov (od 01.01.2019 do 31.12.2021). Dňa 04.01.2019 vstúpila na územie Slovenskej republiky a začiatok pobytu ohlásila príslušnému policajnému útvaru.

**Riešenie:**

Keďže prechodný pobyt oprávňuje fyzickú osobu nielen zdržiavať sa, ale aj vycestovať a opätovne vstupovať na územie Slovenskej republiky v čase, na aký jej bol udelený pobyt, na účely posudzovania rezidencie fyzickej osoby na tomto území je potrebné zisťovať v tomto čase dni jej skutočnej fyzickej prítomnosti na území Slovenskej republiky vrátane časti dňa, či dňa príchodu alebo odchodu. Skutočnosť, že štátny príslušník tretej krajiny je povinný zdržiavať sa na území Slovenskej republiky viac ako polovicu času udeleného prechodného pobytu v kalendárnom roku, za predpokladu, že neuplatňuje mobilitu v inom členskom štáte EÚ (pozri § 111 ods. 1 písm. u) zákona o pobyte cudzincov), indikuje obvyklé zdržiavanie sa fyzickej osoby na území Slovenskej republiky a daňovú rezidenciu na tomto území, a to v období rokov 2019, 2020 a 2021, ktoré predstavuje predpokladaný čas zamestnania tejto osoby na území Slovenskej republiky.

## 2.4 oddiel Sídlo

- (44) Na účely zákona o dani z príjmov sa sídlom rozumie (registrované, resp. štatutárne) *sídlo zapísané v obchodnom registri* [pozri § 2 písm. ah) zákona o dani z príjmov].
- (45) „Sídlom“ právnickej osoby je *adresa, ktorá je ako sídlo zapísaná v obchodnom registri* [pozri § 2 ods. 3 Obchodného zákonníka].
- (46) Za správnosť, úplnosť a pravdivosť zápisu sídla právnickej osoby v obchodnom registri, ktorý má konštitutívny charakter, zodpovedá štatutárny orgán, resp. členovia štatutárneho orgánu právnickej osoby.
- (47) Adresou sídla právnickej osoby sa rozumie názov obce s uvedením jej poštového smerovacieho čísla, názov ulice alebo iného verejného priestranstva a orientačné číslo, prípadne súpisné číslo, ak sa obec nečlení na ulice. [pozri § 2 ods. 4 Obchodného zákonníka].  
Právnická osoba musí preukázať, že má k nehnuteľnosti alebo jej časti, ktorej adresa je ako jej sídlo zapísaná v obchodnom registri, vlastnícke právo alebo užívacie právo, ktoré užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla nevyklučuje, alebo súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla do obchodného registra.

**Príklad č. 6:**

Spoločníkmi právnickej osoby, ktorou je verejná obchodná spoločnosť so sídlom na území Slovenskej republiky, sú jedna právnická osoba, ktorá má sídlo na území Slovenskej republiky a dve právnické osoby, ktoré majú sídlo v zahraničí a nemajú miesto skutočného vedenia na území Slovenskej republiky.

**Riešenie:**

S výnimkou príjmov podľa § 43 ods. 3 zákona o dani z príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, a ktoré sú predmetom dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou, všetky ostatné príjmy plynúce verejnej obchodnej spoločnosti sú predmetom dane daňovníka, ktorý je spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti (pozri § 12 ods. 4 a 5 zákona o dani z príjmov). S ohľadom na takto ustanovený transparentný spôsob zdaňovania príjmov tuzemskej verejnej obchodnej spoločnosti sa rezidencia určuje na úrovni jednotlivých spoločníkov tejto spoločnosti, ktorí sú osobami podliehajúcimi dani z týchto príjmov [pozri odsek (10) tohto pokynu]. Spoločník, ktorý má sídlo na území Slovenskej republiky, je na účely zákona o dani z príjmov rezidentom na tomto území. Spoločníci, ktorí majú sídlo v zahraničí a nemajú miesto skutočného vedenia na území Slovenskej republiky, nie sú na účely zákona o dani z príjmov rezidentmi na tomto území.

- (48) Obchodné právo Slovenskej republiky, prostredníctvom práva EÚ, umožňuje, aby právnická osoba so sídlom na území iného členského štátu EÚ premiestnila svoje sídlo na územie Slovenskej republiky bez jej zániku a bez straty právnej subjektivity. To isté platí aj na premiestnenie sídla právnickej osoby so sídlom na území Slovenskej republiky do iného členského štátu EÚ [pozri § 26 Obchodného zákonníka].
- (49) Sídlo organizačnej zložky podniku zahraničnej právnickej osoby umiestnenej na území Slovenskej republiky, zapísané v obchodnom registri, nie je sídlom tejto zahraničnej právnickej osoby na účely určenia jej rezidence. Samotná organizačná zložka podniku nemá právnu subjektivitu a zahraničná právnická osoba má sídlo mimo územia Slovenskej republiky.
- (50) Sídlo právnickej osoby na území Slovenskej republiky je možné preukazovať prostredníctvom výpisu z verejne prístupného obchodného registra.
- (51) Obchodné právo Slovenskej republiky umožňuje, aby obchodná spoločnosť so sídlom na území Slovenskej republiky, založená podľa tohto práva, mala miesto svojho skutočného vedenia lokalizované na území iného štátu (v zahraničí).

**2.5 oddiel Miesto skutočného vedenia**

- (52) Podľa § 2 písm. d) bod 2 zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona miestom skutočného vedenia je *miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov právnickej osoby*, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri.
- (53) S ohľadom na relevantné fakty a okolnosti konkrétnych prípadov „miestom skutočného vedenia“ právnickej osoby je *miesto, kde z pohľadu kompetencie príslušných riadiacich orgánov právnickej osoby kľúčová osoba, resp. viaceré kľúčové osoby obvykle tvoria a prijímajú zásadné riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych alebo dozorných orgánov právnickej osoby pre právnickú osobu ako celok, s primeranými vecnými, ale najmä personálnymi podmienkami pre takúto činnosť*.  
Ide o kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia príslušných riadiacich orgánov právnickej osoby, ktoré sú nevyhnutné k vykonávaniu celkovej činnosti podniku, a ktoré nemôžu byť na nižších úrovniach riadenia podniku zmenené.
- (54) Prihliadajúc aj na ďalšie relevantné skutočnosti a okolností konkrétneho posudzovaného prípadu, miestom skutočného vedenia právnickej osoby s primeranými vecnými a personálnymi podmienkami pre výkon funkcie jej hlavného vedenia nie je napr. dočasne krátkodobo prenajatá hotelová izba, v ktorej dôjde iba k formálnemu podpisu dokumentov týkajúcich sa prijatia riadiacich a obchodných rozhodnutí štatutárnych alebo dozorných orgánov tejto právnickej osoby.
- (55) Miesto skutočného (hlavného) vedenia je potrebné odlišiť od miesta každodenného, lokálneho, resp. čiastkového vedenia, ktoré môže mať právnická osoba lokalizovaná vo svojich organizačných zložkách

umiestnených nielen v štáte jej rezidencie, ale aj v iných štátoch, v ktorých toto miesto lokálneho, resp. čiastkového vedenia môže založiť vznik stálej prevádzkare.

Právnická osoba môže mať súčasne viac ako jedno miesto vedenia, avšak v určitom momente môže mať iba jedno „miesto skutočného (hlavného) vedenia“.

- (56) Ustanovenie „miesta skutočného vedenia“ ako kritéria pre určenie rezidencie právnickej osoby je zamerané najmä na osoby, ktoré majú formálne právne založené spoločnosti v inom štáte a podľa právneho poriadku iného štátu ako v štáte, v ktorom skutočne pôsobia, a v ktorom je generovaná podstatná časť ich zdaniteľných príjmov, za účelom vyhnúť sa ich daňovým povinnostiam na území štátu, v ktorom skutočne pôsobia. Takýmito spoločnosťami môžu byť napr. „schránkové“, resp. formálne účelové spoločnosti sídliace v štátoch s výhodnejším daňovým právnym režimom, či pokrytých daňovými zmluvami poskytujúcimi výhody a úľavy, s netransparentným vlastníckym pozadím, ktorých skutočným vlastníkom je rezident iného štátu, a ktorých miesto skutočného vedenia je na území iného štátu.
- (57) Predmetné kritérium rezidencie právnickej osoby je potrebné posudzovať a aplikovať najmä v kontexte cieľa a účelu jeho zavedenia, t.j. zamedzenia vyhýbania sa daňovej povinnosti a medzinárodným daňovým únikom, pričom je potrebné vziať do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti jednotlivých prípadov, najmä organizačného a ekonomického charakteru.

**Príklad č. 7:**

*Spoločnosť má sídlo na území Cyperskej republiky. Spoločník a konateľ spoločnosti je občanom Slovenskej republiky s trvalým pobytom na území Slovenskej republiky. Spoločnosť nemá v štáte jej sídla k dispozícii žiadne personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon deklarovaných funkcií a činností. Spoločnosť nemá v štáte sídla zamestnancov, zriadenú kanceláriu, ani žiadne iné miesto, či vecné podmienky potrebné na priamy alebo nepriamy výkon činností na území tohto štátu. Účet spoločnosti je založený na území Slovenskej republiky. Spoločnosť z jednorazovej finančnej operácie nákupu a predaja akcií spoločnosti so sídlom na území Slovenskej republiky dosiahla značný príjem (výnos).*

**Riešenie:**

*Skutočnosť, že miesto, v ktorom spoločnosť má na území Cyperskej republiky svoje sídlo, neposkytuje žiadne personálne a ani vecné podmienky nielen pre výkon riadiacich, ale aj výkon akýchkoľvek iných činností na tomto území, indikuje skutočnosť, že spoločnosť je formálne právne registrovaná v inom mieste a podľa iného právneho poriadku ako v mieste, v ktorom skutočne pôsobí a prostredníctvom ktorého sú generované jej zdaniteľné príjmy. Ak v predloženom prípade ide o vyššie uvedené, rozhodujúcim kritériom pre určenie rezidencie spoločnosti nie je jej „formálne“ sídlo, ale miesto jej skutočného vedenia. Preukázané skutočnosti a okolnosti v takomto prípade indikujú možnosť, že miesto trvalého pobytu konateľa na území Slovenskej republiky je miestom skutočného vedenia spoločnosti na tomto území, a na účely zákona o dani z príjmov spoločnosť je rezidentom Slovenskej republiky. Rozhodujúcou okolnosťou pre určenie rezidencie v takomto prípade môže byť dostatočné preukázanie miesta, v ktorom bolo prijaté kľúčové rozhodnutie konateľa spoločnosti týkajúce sa predmetnej finančnej operácie, daňovníkom.*

### 3. diel Určovanie rezidencie daňovníka podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

- (58) Na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia výraz "rezident zmluvného štátu" označuje každú osobu, ktorá podľa právnych predpisov tohto štátu podlieha zdaneniu v tomto štáte z dôvodu svojho bydliska, trvalého pobytu, miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného podobného kritéria, pričom tento výraz nezahŕňa žiadnu osobu, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte iba z dôvodu príjmov zo zdrojov v tomto štáte [pozri článok 4 ods. 1 modelovej daňovej zmluvy OECD].
- (59) Na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa tak rezidencia určitej osoby určuje súčasne podľa daňových právnych predpisov oboch zmluvných štátov, t.j. každý zmluvný štát na svojom území podľa vlastných daňových právnych predpisov.

Ak podľa daňových právnych predpisov iného zmluvného štátu daňovník nie je rezidentom tohto štátu, výsledok určenia rezidencie tohto daňovníka podľa zákona o dani z príjmov je relevantný nielen na účely tohto zákona, ale aj na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

- (60) Ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov daňovník je v posudzovanom období súčasne rezidentom obidvoch zmluvných štátov, dvojitá rezidencia tohto daňovníka sa v takomto prípade rozhraničí podľa pravidiel (kritérií) ustanovených príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, a výsledok určenia (rozhraničenia dvojitej) rezidencie podľa tejto zmluvy je relevantný nielen na účely tejto zmluvy, ale aj na účely zákona o dani z príjmov.
- (61) V prípade zmluvných štátov tak aj daňovník, ktorý má trvalý pobyt, sídlo, bydlisko a/alebo sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, môže byť považovaný na účely zákona o dani z príjmov za nerezidenta.  
Ak napr. daňovníkovi, ktorý má trvalý pobyt na území Slovenskej republiky, ale stredisko životných záujmov na území Českej republiky, v príslušnom zdaňovacom období neplynú žiadne zdaniteľné príjmy zo zdrojov na území Slovenskej republiky, je na účely zákona o dani z príjmov nerezidentom, a nemá nárok na uplatnenie daňového bonusu podľa § 33 tohto zákona.

### Určovanie rezidencie fyzickej osoby podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

- (62) Ak po uplatnení právnych predpisov zmluvných štátov fyzická osoba je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, určí sa jej postavenie (rezidencia) týmto spôsobom:
- a) táto osoba sa bude považovať za rezidenta len toho štátu, v ktorom má k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie); ak má k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie) v oboch štátoch, považuje sa za rezidenta len toho štátu, ku ktorému má užšie osobné a hospodárske vzťahy (stredisko životných záujmov),
  - b) ak nemožno určiť, v ktorom štáte má táto osoba stredisko svojich životných záujmov, alebo ak nemá k dispozícii stály byt v žiadnom štáte, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom sa obvykle zdržiava,
  - c) ak sa táto osoba obvykle zdržiava v oboch štátoch alebo sa nezdržiava v žiadnom z nich, považuje sa za rezidenta len toho štátu, ktorého je štátnym príslušníkom,
  - d) ak je táto osoba štátnym príslušníkom oboch štátov alebo nie je štátnym príslušníkom žiadneho z nich, príslušné orgány zmluvných štátov upravia túto otázku vzájomnou dohodou [pozri článok 4 ods. 2 modelovej daňovej zmluvy OECD].

Rozhraničovacie kritériá pre určenie rezidencie fyzickej osoby a postupnosť ich uplatnenia [článok 4 ods. 2 MZ OECD]:	
↓	- stály byt (trvalo dostupné bývanie)
↓	- stredisko životných záujmov
↓	- štát obvyklého zdržiavania sa
↓	- štátna príslušnosť (občianstvo)
↓	- vzájomná dohoda zmluvných štátov

- (63) Zo znenia článku 4 ods. 2 modelovej daňovej zmluvy OECD je zřejmé, že ustanovené kritériá na rozhraničenie dvojitej daňovej rezidencie daňovníka sa uplatňujú postupne v poradí (↓) ustanovenom týmito zmluvami, až do vyriešenia problému dvojitej rezidencie daňovníka a určenia rezidencie daňovníka, a to nielen na účely týchto zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ale aj na účely zákona o dani z príjmov. Ak sa v konkrétnom prípade „postupného výberu“ rezidencie daňovníka určí (rozhraničí) rezidencia daňovníka na základe jedného z ustanovených kritérií rezidencie, v rozhraničovaní a určovaní rezidencie daňovníka na základe ďalšieho kritéria v poradí sa už nepokračuje.
- (64) V prípade niektorých zmluvných štátov, ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov fyzická osoba je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, príslušné úrady určia vzájomnou dohodou, v ktorom zmluvnom štáte sa takáto osoba bude považovať za rezidenta na účely tejto zmluvy [pozri článok 4 ods. 2 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Japonskom], resp. príslušná zmluva o zamedzení dvojitého

zdanenia neustanovuje žiadne rozhraničovacie kritériá a prípady dvojitej rezidencie fyzickej osoby je možné riešiť iba vzájomnou dohodou príslušných úradov zmluvných štátov [pozri článok 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Republikou Srí Lanka].

### 3.1 oddiel Stály byt (trvalo dostupné bývanie)

- (65) Pravidlá (kritériá) rozhraničenia rezidencie podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uprednostňujú zmluvný štát, v ktorom má daňovník (fyzická osoba) k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie). Toto kritérium môže byť dostatočné na vyriešenie konfliktu dvojitej rezidencie napr. v prípade, ak daňovník má stály byt (trvalo dostupné bývanie) v jednom zmluvnom štáte a v druhom zmluvnom štáte sa počas určitého obdobia zdržiaval iba dočasne.
- (66) Pojem „stály byt“ sa ako kritérium určenia (rozhraničenia dvojitej) rezidencie daňovníka uplatňuje v starších a pojem „trvalo dostupné bývanie“ v novších zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Napriek rozdielnemu gramatickému zneniu týchto pojmov majú obidva tieto pojmy rovnaký význam, a na účely aplikácie týchto zmlúv sa tieto ekvivalentné (rovnoznačné) pojmy interpretujú rovnako.
- (67) Pre splnenie kritéria „stáleho bytu“ (trvalo dostupného bývania) daňovníka je určujúca podmienka *existencie a dispozície trvalo dostupného bývania (stáleho obydlija) daňovníka na určitom území*.
- (68) Ak v konkrétnom prípade má daňovník stály byt (trvalo dostupné bývanie) len v jednom zmluvnom štáte, je rezidentom tohto štátu, a to bez ohľadu na skutočnosť, že je rezidentom aj podľa daňových právnych predpisov druhého zmluvného štátu.
- (69) *Existencia stáleho bytu (trvalo dostupného bývania) daňovníka* je podmienená existenciou budovy, resp. jej časti (napr. bytu alebo časti bytu) určenej a slúžiacej na trvalé bývanie a spĺňajúcej zákonné podmienky na trvalé bývanie [pozri napr. § 43b stavebného zákona].  
Byt (bývanie) nie je stálym (trvalo dostupným) bytom (bývaním), ak je určené alebo využívané iba na príležitostné bývanie na účely pobytu ktorý, s ohľadom na dôvody a okolnosti takéhoto pobytu, je krátkodobý (napr. obydlie využívané na účely návštev, cestovania, pracovných ciest, či krátkodobého vzdelávania a kurzov). Stálym bytom (trvalo dostupným bývaním) tak nie je napr. hotel, či iné ubytovacie zariadenie určené, resp. slúžiace iba na príležitostné krátkodobé bývanie. Skutočnosť, že daňovník má na bývanie dlhodobo (niekoľko mesiacov, možno až rokov) prenajatú hotelovú izbu indikuje záver, že táto hotelová izba „neslúži iba na príležitostné krátkodobé bývanie“, a tak môže predstavovať stály byt (trvalo dostupné bývanie) tohto daňovníka.
- (70) *Stály byt (trvalo dostupné bývanie) je k dispozícii daňovníkovi*, ak daňovník má reálnu možnosť kedykoľvek a bez obmedzení vstupovať do tohto obydlija, a toto obydlie na určitej dlhobehjšej pokračujúcej (trvalej) báze a bez obmedzení využívať pre svoju stálu potrebu na trvalé (nie príležitostné krátkodobé) bývanie.  
Či stály byt (trvalo dostupné bývanie) je k dispozícii daňovníkovi pre jeho stálu potrebu sa neposudzuje len v kontexte formálneho práva daňovníka využívať toto obydlie na trvalé bývanie. Stále obydlie je k dispozícii daňovníkovi na trvalé bývanie aj v prípade, ak toto obydlie právne nevlastní, má ho prenajaté, resp. ho využíva na trvalé bývanie bezodplatne (napr. rodinný dom, či byt rodičov alebo iných osôb). Stále obydlie však nie je trvalo dostupné a k dispozícii daňovníkovi na trvalé bývanie v prípade, ak napr. toto obydlie, ktoré daňovník právne vlastní, v určitom období celé (nielen jeho časť) prenajal inej osobe, a stratil tak možnosť toto stále obydlie v tomto období kedykoľvek (okamžite) a neobmedzene využívať na vlastné bývanie.
- (71) Splnenie podmienky stáleho bytu (trvalo dostupného bývania), na rozdiel od splnenia podmienky bydliska na účely zákona o dani z príjmov [pozri odsek (32) písm. b) tohto pokynu], nie je podmienené existenciou skutočností a okolností, na základe ktorých je možné oprávnene usudzovať, že zámerom daňovníka je v tomto stálom byte (trvalo dostupnom bývaní) sa trvale zdržiavať.
- (72) Pri určovaní zmluvného štátu, v ktorom má daňovník k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie), možno ako dôkazné prostriedky preukazujúce určenie takéhoto štátu použiť výpisy z katastra nehnuteľností, zmluvy

o nadobudnutí a vlastníctve nehnuteľností (bývania) daňovníka alebo jeho rodiny, nájomné zmluvy, povolenia na trvalý pobyt daňovníka a jeho rodiny a pod.

**Príklad č. 8:**

Fyzická osoba, ktorá je občanom Slovenskej republiky a má trvalý pobyt a bydlisko na tomto území, už niekoľko rokov pracuje v opakovaných krátkodobých turnusoch ako opatrovatelka v Rakúskej republike. Počas výkonu opatrovateľskej činnosti na území Rakúskej republiky býva v byte opatrovanej osoby, ktorého časť má počas tohto obdobia k osobnej dispozícii na bývanie. Z dôvodu trvalého pobytu a bydliska na území Slovenskej republiky je na účely zákona o dani z príjmov považovaná za rezidenta Slovenskej republiky. Keďže počas príslušného kalendárneho roka sa z pracovných dôvodov fyzicky zdržiava na území Rakúskej republiky viac ako 183 dní, podľa rakúskych daňových právnych predpisov je považovaná aj za rezidenta Rakúskej republiky.

**Riešenie:**

Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Rakúskej republiky je fyzická osoba súčasne rezidentom oboch štátov, dvojité rezidencie fyzickej osoby sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskou republikou. Podľa článku 4 ods. 2 písm. a) tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že fyzická osoba je rezidentom toho štátu, v ktorom má stály byt. Byť opatrovanej osoby na území Rakúskej republiky, ktorý je k dispozícii fyzickej osobe len krátkodobo a príležitostne na účely výkonu jej opatrovateľskej činnosti, a do ktorého nemá fyzická osoba možnosť kedykoľvek a bez obmedzení vstupovať a bez obmedzení využívať na trvalé bývanie, nie je stálym bytom tejto osoby na území Rakúskej republiky. Naopak, keďže fyzická osoba má bydlisko na území Slovenskej republiky, má na tomto území tiež stály byt, a je tak na účely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskou republikou a zákona o dani z príjmov rezidentom Slovenskej republiky.

### 3.2 Oddiel Stredisko životných záujmov

- (73) Ak daňovník (fyzická osoba) má k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie) v oboch zmluvných štátoch, pri rozhraničení dvojitej rezidencie podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je potrebné prihliadať na skutočnosť, vo vzťahu ku ktorému z týchto štátov má daňovník bližšie (silnejšie) osobné a ekonomické vzťahy („stredisko životných záujmov“).
- (74) Pri posudzovaní, v ktorom štáte má daňovník stredisko životných záujmov, je potrebné preveriť všetky skutočnosti a okolnosti súvisiace s jeho osobnými a hospodárskymi vzťahmi a posudzovať ich ako celok (napr. rodinné a sociálne vzťahy, trvalé bydlisko, majetkové pomery, zamestnanie, politické, obchodné, kultúrne, športové a iné aktivity, a pod.), pričom osobitnú pozornosť je potrebné venovať úvahám založeným na osobnom konaní daňovníka, ktoré sa týka zachovávaní, udržiavania, či rozvíjania osobných a hospodárskych vzťahov a väzieb daňovníka.
- (75) Pri určovaní štátu, v ktorom má daňovník stredisko životných záujmov, sa uprednostňuje štát, vo vzťahu ku ktorému majú osobné a ekonomické väzby daňovníka stabilnejší charakter. Ak napr. osobné a ekonomické (napr. pracovné) väzby nie sú sústredené v jednom zmluvnom štáte, osobitný význam z pohľadu životných záujmov daňovníka môžu zohrávať trvalejšie osobné a rodinné vzťahy tohto daňovníka.
- (76) Napriek uvedenému, samotné presťahovanie najbližšej rodiny (napr. manželského partnera a/alebo dieťaťa) daňovníka do zmluvného štátu, v ktorom tento daňovník dočasne krátkodobo pracuje, nemusí automaticky znamenať, že došlo k presunu a zmene strediska životných záujmov daňovníka do tohto zmluvného štátu. Aj v takomto prípade je potrebné komplexne (ako celok) posúdiť a zohľadniť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti súvisiace s osobnými a ekonomickými vzťahmi daňovníka v oboch zmluvných štátoch založené na osobnom konaní tohto daňovníka (napr. skutočnosť, či si ponechal a udržiava stály byt v štáte, z ktorého sa dočasne krátkodobo odsťahoval), a ak nie je možné určiť, v ktorom z týchto zmluvných štátov má stredisko životných záujmov, uprednostní sa štát, v ktorom sa daňovník zdržiava obvyklým spôsobom viac.

- (77) Pri určovaní zmluvného štátu, ku ktorému má daňovník užšie osobné a hospodárske vzťahy, možno ako dôkazné prostriedky preukazujúce určenie strediska životných záujmov daňovníka použiť akékoľvek zákonné prostriedky, ktorými možno zistiť a preukázať tieto skutočnosti, napr. zmluvy o nadobudnutí a vlastníctve nehnuteľností a iného majetku daňovníka alebo jeho rodiny, výpisy z katastra nehnuteľností, nájomné zmluvy, zmluvy o uzatvorení životných, sociálnych a zdravotných poistení, potvrdenia o návšteve školy daňovníka a jeho rodiny, svedecké výpovede o osobných pomeroch daňovníka, písomné ohlásenie skončenia trvalého pobytu, povolenia na trvalý pobyt daňovníka a jeho rodiny, pracovné zmluvy, obchodné kontrakty, potvrdenia o príjmoch, daňové priznania, zmluvy o pôžičkách a úveroch, verejné listiny (napr. občiansky, vodičský, voličský alebo členský preukaz, živnostenské alebo iné oprávnenie), dôkazy o vzťahoch daňovníka k sociálnym, politickým, kultúrnym, náboženským a športovým organizáciám a záujmovým združeniam, vyjadrenia štátnych orgánov a obce, zmluvy o otvorených bankových účtoch a pod.

**Príklad č. 9:**

Fyzická osoba, ktorá je občanom Slovenskej republiky a má trvalý pobyt na tomto území, už niekoľko rokov dlhodobo pracuje v Talianskej republike, v ktorej má na bývanie tiež dlhodobo prenajatý byt. Prenajatý byt fyzická osoba využíva sama a bez akýchkoľvek obmedzení počas jej pobytu a výkonu pracovnej činnosti na území Talianskej republiky. Okrem pracovnej činnosti vykonávanej na území Talianskej republiky a trvalo dostupného bývania na tomto území nemá vo vzťahu k územiu Talianskej republiky žiadne iné osobné alebo ekonomické väzby. Pravidelne sa vracia na územie Slovenskej republiky, v ktorom si ponechala stále bydlisko a v ktorom má najbližšiu rodinu vrátane manželského partnera s deťmi, lokalizovaný majetok a sociálne vzťahy. Z dôvodu trvalého pobytu a bydliska na území Slovenskej republiky je na účely zákona o dani z príjmov považovaná za rezidenta Slovenskej republiky. Keďže počas príslušného kalendárneho roka sa z pracovných dôvodov fyzicky zdržiava na území Talianskej republiky viac ako 183 dní, na ktorom má k dispozícii tiež trvalo dostupné bývanie, podľa talianskych daňových právnych predpisov je považovaná aj za rezidenta Talianskej republiky.

**Riešenie:**

Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Talianskej republiky je fyzická osoba súčasne rezidentom oboch štátov, dvojité rezidencie fyzickej osoby sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Talianskou republikou. Keďže fyzická osoba si v predmetnom prípade udržiava stály byt v oboch zmluvných štátoch, podľa článku 4 ods. 2 písm. a) tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že má rezidenciu v tom zmluvnom štáte, ku ktorému má užšie osobné a hospodárske vzťahy (stredisko životných záujmov). Pre určenie strediska životných záujmov fyzickej osoby je určujúce najmä konanie tejto osoby ovplyvnené jej osobnými a ekonomickými väzbami. Skutočnosť, že fyzická osoba, ktorá má stály byt na území Slovenskej republiky, si zriadi stály byt aj na území Talianskej republiky, pričom si ponechá a udržiava stály byt na území Slovenskej republiky, na ktorom trvale býva a má najbližšiu rodinu a majetok, spolu s ostatnými skutočnosťami a okolnosťami indikuje, že stredisko životných záujmov má naďalej na území Slovenskej republiky. Napriek skutočnosti, že v predmetnom prípade sa fyzická osoba dlhobojšie zdržiava a má trvalo dostupné bývanie na území Talianskej republiky, ak takáto osoba má bližšie osobné a ekonomické vzťahy a väzby k územiu Slovenskej republiky, je na účely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Talianskou republikou a zákona o dani z príjmov rezidentom Slovenskej republiky.

- (78) Keďže kritérium „strediska životných záujmov“ nie je exaktné, určovanie zmluvného štátu, v ktorom má daňovník stály byt (trvalo dostupné bývanie) a ku ktorému má užšie osobné a ekonomické vzťahy, je založené na porovnávaní týchto osobných a ekonomických väzieb daňovníka a ich trvalosti v dotknutých zmluvných štátoch, v konkrétnom prípade je možné prijať aj záver, že nie je možné dostatočne presne určiť, v ktorom zmluvnom štáte má daňovník „stredisko životných záujmov“.

### 3.3 oddiel Štát obvyklého zdržiavania sa

- (79) Predmetné kritérium rozhraničenia dvojitej rezidencie daňovníka (fyzickej osoby) podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, uprednostňujúce zmluvný „štát, v ktorom sa daňovník obvykle zdržiava“, sa uplatňuje v prípade ak, daňovník



- a) má k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie) v oboch zmluvných štátoch a nie je možné určiť, v ktorom z týchto zmluvných štátov má stredisko životných záujmov alebo
- b) nemá k dispozícii stály byt (trvalo dostupné bývanie) ani v jednom z týchto zmluvných štátov.
- (80) Slovo „obvyklé“ (zdržiavanie sa) použité v rámci tohto kritéria na určenie (rozhraničenie dvojitej) rezidencie daňovníka podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nie je možné stotožňovať so slovom „obvyklé“ (zdržiavanie sa) použitým v rámci kritéria na určenie rezidencie daňovníka na účely zákona o dani z príjmov [pozri odsek (39) tohto pokynu].  
Napriek rovnakému gramatickému zneniu tohto slova má slovo „obvyklé“ (zdržiavanie sa) na účely aplikácie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zákona o dani z príjmov rozdielny význam a interpretuje sa rozdielne.
- (81) Na účely posudzovania kritéria „obvyklého zdržiavania sa“ daňovníka na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa počas daného dlhšieho časového obdobia zisťuje pobyt (fyzická prítomnosť) tohto daňovníka na území oboch zmluvných štátov a porovnáva sa, na území ktorého z týchto zmluvných štátov sa počas tohto obdobia daňovník fyzicky zdržiava obvyklým spôsobom viac (častejšie).
- (82) Porovnávanie obvyklej fyzickej prítomnosti daňovníka v dotknutých zmluvných štátoch nie je založené na exaktnom počítaní a porovnávaní počtu všetkých kalendárnych dní, počas ktorých je daňovník fyzicky prítomný v týchto štátoch.  
Výsledok tohto porovnávania tak nie je založený na jednoduchom určení, v ktorom z týchto zmluvných štátov počas daného časového obdobia je daňovník fyzicky prítomný viac dní.  
V konkrétnom prípade je možné prijať aj záver, že daňovník sa v danom časovom období obvykle zdržiava v oboch zmluvných štátoch, a to aj napriek skutočnosti, že, na základe súčtu všetkých kalendárnych dní pobytu daňovníka v týchto zmluvných štátoch, je daňovník prítomný v jednom zmluvnom štáte viac ako v druhom zmluvnom štáte.
- (83) Pri určovaní zmluvného štátu, v ktorom sa daňovník fyzicky zdržiava častejšie, sa do porovnávania fyzickej prítomnosti daňovníka v dotknutých zmluvných štátoch zahŕňajú *len* pobyty obvyklé, ktoré sú, s ohľadom na ich početnosť, trvanie, opakovanosť a pravidelnosť, súčasťou ustálenej rutiny života a zvyklostí daňovníka v danom časovom období.  
Do predmetného porovnávania v danom časovom období sa naopak nezahŕňa fyzická prítomnosť daňovníka v dotknutých štátoch, ktorá je svojim charakterom náhodná, príležitostná, či nepravidelná, t.j. fyzická prítomnosť, ktorá nie je pre daňovníka obvyklá (bežná).  
Napríklad, ak daňovník počas obdobia piatich rokov má stály byt súčasne v štáte A aj v štáte B a relevantné skutočnosti a okolnosti neumožňujú jednoznačne určiť štát, v ktorom sa nachádza centrum jeho životných záujmov, obvykle sa zdržiava v štáte A, ak v tomto štáte trvalo pracuje a zvyčajne žije, a v štáte B sa zdržiava dva dni v mesiaci a raz za rok počas trojtýždňovej dovolenky. Ak však daňovník bude pracovať v štáte A počas rovnakého obdobia piatich rokov v rámci kratších časových intervalov (15-krát v roku počas obdobia dvoch týždňov) a po zvyšok času bude prítomný v štáte B, obvykle sa zdržiava v oboch zmluvných štátoch, t.j. v štáte A aj v štáte B [pozri príklad č. 11 tohto pokynu].
- (84) Pri určovaní zmluvného štátu, v ktorom sa daňovník obvyklým spôsobom zdržiava častejšie ako v druhom zmluvnom štáte, sú zohľadňované všetky obvyklé pobyty daňovníka na akomkoľvek mieste na území určitého zmluvného štátu, nielen napr. obvyklé pobyty daňovníka v mieste jeho stáleho bytu (trvalo dostupného bývania) v tomto štáte.
- (85) Časové obdobie, v ktorom sa porovnávanie obvyklého pobytu daňovníka na území zmluvných štátov vykonáva, nie je ustanovené príslušnými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, a nekorešponduje s ustanovením zdaňovacieho obdobia v týchto zmluvných štátoch podľa daňových právnych predpisov týchto štátov.  
Zvolené časové obdobie porovnávania pobytov daňovníka by malo byť dostatočne dlhé na to, aby bolo možné spoľahlivo zistiť početnosť, trvanie, opakovanosť a pravidelnosť všetkých pobytov daňovníka na území dotknutých zmluvných štátov, ktoré sú súčasťou ustálenej rutiny života daňovníka v tomto období, a takto zistené obvyklé pobyty daňovníka na území týchto zmluvných štátov vzájomne porovnať.

Časové obdobie porovnávania by nemalo pokrývať iba časové obdobie, počas ktorého došlo k závažným zmenám osobných pomerov daňovníka a okolností, ktoré by mohli významne ovplyvniť určenie štátu obvyklého pobytu daňovníka, napr. oddelené žitie alebo rozvod daňovníka. Zvolené časové obdobie porovnávania nemusí pokrývať len obdobie dvojitej rezidencie daňovníka najmä v prípade, ak obdobie dvojitej rezidencie daňovníka je veľmi krátke, a nie je dostatočne dlhé na spoľahlivé zistenie a porovnanie fyzickej prítomnosti daňovníka na území zmluvných štátov.

**Príklad č. 10:**

Fyzická osoba má bydlisko na území Českej republiky a v mieste tohto bydliska býva v rodinnom dome spolu s dvoma deťmi a manželkou, s ktorou je v rozvodovom konaní. Na území Českej republiky dlhodobo podniká, a z dôvodu ďalšieho rozvoja podnikateľských aktivít začala aktívne vykonávať svoju podnikateľskú činnosť priamo aj na území Slovenskej republiky, kde si pred štyrmi rokmi kúpila byt, v ktorom býva a žije spoločne so svojou priateľkou (družkou) a ich spoločným dieťaťom. Aj keď významná časť osobných a ekonomických väzieb a vzťahov fyzickej osoby sa presunula na územie Slovenskej republiky, príležitostne a podľa potreby (za účelom stretávania sa s deťmi, či podľa potreby pracovne, počas dovoleniek a návštev rodiny) sa vracia a striedavo sa zdržiava v rodinnom dome aj na území Českej republiky, kde má deti, rodičov, časť ďalšej rodiny a priateľov, vykonáva podnikateľskú činnosť, má lokalizovanú časť osobného majetku, a kde si udržiava a naďalej má tiež silné osobné a ekonomické väzby a vzťahy. Z dôvodu trvalého pobytu a bydliska na území Slovenskej republiky je na účely zákona o dani z príjmov považovaná za rezidenta Slovenskej republiky. Keďže počas príslušného kalendárneho roka sa z osobných a pracovných dôvodov striedavo zdržiava aj v mieste bydliska na území Českej republiky, podľa českých daňových právnych predpisov je považovaná aj za rezidenta Českej republiky.

**Riešenie:**

Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Českej republiky je fyzická osoba súčasne rezidentom oboch štátov, dvojité rezidencie fyzickej osoby sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou. Pri určovaní existencie „stáleho bytu“ a „strediska životných záujmov“ fyzickej osoby je potrebné preveriť všetky skutočnosti a okolnosti súvisiace s jeho osobnými a ekonomickými vzťahmi a posudzovať ich komplexne ako celok. Napriek presťahovaniu sa a založeniu si novej rodiny fyzickej osoby na území Slovenskej republiky je v predmetnom prípade možné, že osobné a ekonomické väzby a záujmy tejto osoby nie sú trvale sústredené iba v jednom zmluvnom štáte a vzťahy tejto fyzickej osoby k obovom zmluvným štátom sú viac menej vyvážené. Keďže fyzická osoba si v predmetnom prípade udržiava „stály byt“ v obovom zmluvných štátoch, a nie je možné dostatočne určiť, v ktorom zmluvnom štáte má „stredisko životných záujmov“, podľa článku 4 ods. 2 písm. b) tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že má rezidenciu v tom zmluvnom štáte, v ktorom sa obvyklým spôsobom zdržiava viac a častejšie. Časové obdobie dvojitej rezidencie fyzickej osoby (4 roky) je v predmetnom prípade dostatočne dlhé na spoľahlivé porovnanie obvyklej fyzickej prítomnosti tejto osoby na území zmluvných štátov, ktorá je súčasťou jej bežného a ustáleného spôsobu života. Ak z dôvodu trvalého presťahovania, založenia novej rodiny a začatia podnikania na území Slovenskej republiky sa fyzická osoba, v zvolenom časovom období porovnávania, obvyklým spôsobom zdržiava častejšie na tomto území ako na území Českej republiky, a ak prítomnosť fyzickej osoby na území Českej republiky nie je pre túto osobu úplne bežná (naopak je príležitostná a nepravidelná), je na účely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou a zákona o dani z príjmov rezidentom Slovenskej republiky.

### 3.4 oddiel Štátna príslušnosť

- (86) Ak daňovník v prípade uvedenom v odseku (79) tohto pokynu sa obvykle zdržiava v obovom zmluvných štátoch alebo ani v jednom z nich, pri rozhraničení dvojitej rezidencie podľa príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa uprednostňuje štát, ktorého je daňovník štátnym príslušníkom (občanom).
- (87) Štátne občianstvo predstavuje trvalý právny vzťah medzi fyzickou osobou a štátom, ktorého dôsledkom je komplex vzájomných práv a povinností občana a štátu určených a zabezpečených štátom, ktorý občanovi umožňuje aktívne sa zúčastňovať na politickom, štátnom, ekonomickom a kultúrnom živote štátu a spoločnosti.

Štátna príslušnosť je vnútornou záležitosťou každého štátu. V súlade so zásadami medzinárodného práva výlučným právom každého štátu je určiť okruh osôb, ktoré považuje za svojich občanov, pričom tento štát právnou úpravou svojho štátneho občianstva nesmie porušiť právo druhých štátov.

- (88) Štátne občianstvo je právny vzťah fyzickej osoby s určitým štátom, pričom však u tejto osoby nerozhoduje faktický stav, ako napr. trvalý, resp. iný pobyt, bydlisko, príslušnosť k určitej národnosti, rase či náboženstvu.
- (89) Podmienky nadobúdania, straty a osvedčovania štátneho občianstva Slovenskej republiky ustanovuje úplné znenie zákona č. 40/1993 Z. z. o štátnom občianstve Slovenskej republiky, uverejnené v Zbierke zákonov pod č. 502/2007.  
Platný zákon o štátnom občianstve vo všeobecnosti odmieta existenciu dvojitého občianstva. Štátne občianstvo Slovenskej republiky možno stratiť prepustením zo štátneho vzťahu Slovenskej republiky na vlastnú žiadosť alebo nadobudnutím cudzieho štátneho občianstva na základe výslovného prejavu vôle.
- (90) Štátne občianstvo Slovenskej republiky sa preukazuje platným osvedčením o štátnom občianstve Slovenskej republiky, platným občianskym preukazom, platným cestovným pasom alebo potvrdením príslušného obvodného úradu v sídle kraja.

**Príklad č. 11:**

*Fyzická osoba, ktorá je občanom Slovenskej republiky, má trvalý pobyt a bydlisko na tomto území, už niekoľko rokov pracuje v opakovaných dvojtýždňových turnusoch na území Českej republiky, na ktoré sa pravidelne spolu s manželským partnerom, ktorý je občanom Českej republiky, vracia 15 krát za rok a zdržiava sa tam vždy dva týždne. Na území Českej republiky má časť rodiny, vlastní niekoľko nehnuteľností a byt, ktorý využíva počas jej prítomnosti na tomto území. Po skončení pracovného turnusu sa vracia späť na územie Slovenskej republiky, na ktorom sa zdržiava a je prítomná počas zostávajúceho času. Aj keď časť osobných a ekonomických väzieb a vzťahov má aj na území Českej republiky, pravidelne sa vracia a zdržiava sa na území Slovenskej republiky, na ktorom má bydlisko, časť rodiny a najbližších priateľov, dlhodobo udržiava silné sociálne a právne vzťahy a realizuje takmer všetky osobné aktivity. Z dôvodu trvalého pobytu a bydliska na území Slovenskej republiky je na účely zákona o dani z príjmov považovaná za rezidenta Slovenskej republiky. Keďže počas príslušného kalendárneho roka sa z pracovných dôvodov dlhodobejšie fyzicky zdržiava na území Českej republiky, na ktorom má k dispozícii tiež trvalo dostupné bývanie, podľa českých daňových právnych predpisov je považovaná aj za rezidenta Českej republiky.*

**Riešenie:**

*Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Českej republiky je fyzická osoba súčasne rezidentom oboch štátov, dvojitá rezidencia fyzickej osoby sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou. Keďže v predmetnom prípade fyzická osoba má „stály byt“ v oboch zmluvných štátoch, nie je možné jednoznačne určiť, v ktorom zmluvnom štáte má „stredisko (centrum) životných záujmov“ a „obvykle sa zdržiava“ v oboch zmluvných štátoch, podľa článku 4 ods. 2 písm. c) tejto zmluvy sa v takomto prípade považuje za rezidenta len toho štátu, ktorého je štátnym príslušníkom, t.j. Slovenskej republiky.*

### 3.5 oddiel Vzájomná dohoda zmluvných štátov

- (91) Podľa príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ak daňovník v prípade uvedenom v odseku (86) tohto pokynu je štátnym príslušníkom (občanom) oboch zmluvných štátov alebo ani jedného z nich, otázku rozhraničenia dvojitej rezidencie tohto daňovníka upraví vzájomná dohoda príslušných úradov (orgánov) dotknutých zmluvných štátov.

V osobitných prípadoch (ako poslednú možnosť riešenia prípadov dvojitej rezidencie) príslušné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia ukladajú príslušným úradom (orgánom) dotknutých zmluvných štátov povinnosť vyriešiť problém dvojitej rezidencie daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, prostredníctvom vzájomnej dohody realizovanej prostredníctvom nástrojov a procedúr ustanovených týmito zmluvami [pozri článok 25 modelovej daňovej zmluvy OECD].

- (92) Úkony týkajúce sa procedúry vzájomnej dohody príslušných úradov (orgánov) zmluvných štátov sa vykonávajú priamo medzi týmito úradmi, pričom daňovník nie je priamym účastníkom tejto procedúry. Predmetom vzájomnej dohody príslušných úradov zmluvných štátov je vysporiadanie sporu medzi daňovými nárokmi týchto zmluvných štátov voči daňovníkovi tak, aby výsledná daňová povinnosť daňovníka bola určená v súlade s ustanoveniami príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.
- (93) V prípade Slovenskej republiky príslušné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia na účely týchto zmlúv považujú za príslušný úrad (orgán) zmluvných štátov Ministerstvo financií Slovenskej republiky, resp. ministra financií alebo jeho splnomocneného zástupcu.
- (94) V prípade dohody medzi príslušnými úradmi (orgánmi) zmluvných štátov, Ministerstvo financií Slovenskej republiky bezodkladne informuje o výsledku dohody daňovníka a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Výsledok dohody je záväzný pre Ministerstvo financií Slovenskej republiky, daňovníka, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky a príslušného správcu dane, ktorý tiež bezodkladne podnikne kroky vedúce k implementácii výsledku dohody.
- (95) Dosiadnutá dohoda týkajúca sa otázky rozhraničenia dvojitej daňovej rezidencie daňovníka sa uplatňuje bez ohľadu na časové lehoty podľa vnútroštátnych daňových právnych predpisov zmluvných štátov.

#### Určovanie rezidencie právnickej osoby podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

- (96) Keďže kritériá pre určovanie (rozhraničovanie) rezidencie právnickej osoby podľa jednotlivých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sú v týchto zmluvách ustanovené rôzne, pri určovaní (rozhraničovaní) rezidencie právnickej osoby podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je potrebné vychádzať vždy zo znenia tejto konkrétnej zmluvy.
- (97) Ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov osoba, ktorá nie je fyzickou osobou (v prípade Slovenskej republiky ide výlučne o právnickú osobu), je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, *príslušné úrady zmluvných štátov sa vynosnažia určiť vzájomnou dohodou, v ktorom zmluvnom štáte sa takáto osoba bude považovať za daňového rezidenta na účely zmluvy*, pričom sa bude prihliadať na miesto jej skutočného vedenia, miesto jej vzniku alebo miesto, kde bola osoba inak založená, a na akékoľvek iné relevantné faktory. V prípade absencie takejto dohody, takáto osoba nebude mať nárok na žiadne úľavy alebo oslobodenie od dane podľa ustanovení zmluvy, s výnimkou prípadov, a to v takom rozsahu a spôsobom, na akom sa môžu dohodnúť príslušné úrady zmluvných štátov [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska v znení platnom od 01.01.2019].

<b>Rozhraničovacie kritérium pre určenie rezidencie právnickej osoby</b>
--------------------------------------------------------------------------

- <i>vzájomná dohoda zmluvných štátov</i>
-------------------------------------------

- (98) V prípade niektorých zmluvných štátov, ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov právnická osoba je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného vedenia [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskou republikou].

<b>Rozhraničovacie kritérium pre určenie rezidencie právnickej osoby</b>
--------------------------------------------------------------------------

- <i>miesto skutočného (hlavného) vedenia</i>
-----------------------------------------------

- (99) V prípade niektorých iných zmluvných štátov, ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov právnická osoba je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, považuje sa za rezidenta toho štátu, podľa ktorého právnych predpisov bola založená [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Bulharskou republikou].

<b>Rozhraničovacie kritérium pre určenie rezidencie právnickej osoby</b>
--------------------------------------------------------------------------

- <i>miesto založenia</i>
---------------------------

- (100) V prípade niektorých ďalších zmluvných štátov, ak podľa daňových právnych predpisov zmluvných štátov právnická osoba je rezidentom obidvoch zmluvných štátov, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného (hlavného) vedenia, pričom v prípade pochybností upravia príslušné orgány zmluvných štátov túto otázku vzájomnou dohodou [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou].

Rozhraničovacie kritériá pre určenie rezidencie právnickej osoby	
↓	- miesto skutočného (hlavného) vedenia
∨	- vzájomná dohoda zmluvných štátov

Podľa takýchto zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia ustanovené kritériá na rozhraničenie dvojitej daňovej rezidencie právnickej osoby sa uplatňujú postupne v poradí (↓) ustanovenom týmito zmluvami, až do vyriešenia problému dvojitej rezidencie tejto osoby a určenia rezidencie právnickej osoby, a to nielen na účely týchto zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ale aj na účely zákona o dani z príjmov.

Ak sa v konkrétnom prípade „postupného výberu“ rezidencie právnickej osoby bez pochybností určí (rozhraničí) rezidencia tejto osoby na základe miesta skutočného (hlavného) vedenia, v rozhraničovaní a určovaní rezidencie právnickej osoby na základe vzájomnej dohody zmluvných štátov sa už nepokračuje.

### 3.6 oddiel Miesto skutočného (hlavného) vedenia

- (101) Pravidlá (kritériá) rozhraničenia rezidencie právnickej osoby podľa niektorých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uprednostňujú zmluvný štát, v ktorom má táto osoba miesto skutočného (hlavného) vedenia. Toto kritérium môže byť dostatočné na vyriešenie konfliktu dvojitej rezidencie právnickej osoby napr. v prípade, ak táto osoba má „sídlo“ v jednom zmluvnom štáte, v druhom zmluvnom štáte má však zjavne miesto skutočného vedenia.
- (102) „Miestom skutočného (hlavného) vedenia“ právnickej osoby na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je miesto, kde z pohľadu kompetencie vrcholového (hlavného) riadenia právnickej osoby relevantná osoba, resp. viaceré relevantné osoby, obvykle tvoria a prijímajú zásadné riadiace a obchodné rozhodnutia nevyhnutné pre výkon činnosti podniku ako celku, s primeranými vecnými, ale najmä personálnymi podmienkami pre takúto činnosť.
- (103) Miesto skutočného (hlavného) vedenia je potrebné odlišiť od miesta každodenného, lokálneho, resp. čiastkového vedenia, ktoré môže mať právnická osoba lokalizovaná vo svojich organizačných zložkách umiestnených nielen v štáte jej rezidencie, ale aj v iných štátoch, v ktorých toto miesto lokálneho, resp. čiastkového vedenia môže založiť vznik stálej prevádzkarne. Právnická osoba môže mať súčasne viac ako jedno miesto vedenia, avšak v určitom momente môže mať iba jedno „miesto skutočného (hlavného) vedenia“.
- (104) V prípade miesta skutočného vedenia právnickej osoby na účely príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nemusí ísť priamo o prijímanie riadiacich a obchodných rozhodnutí štatutárnych alebo dozorných orgánov tejto osoby. Ak napr. dochádza k delegovaniu právomocí pri vedení právnickej osoby a prijímanie rozhodnutí štatutárnych alebo dozorných orgánov právnickej osoby je len formálne (štatutárny orgán sa riadi pokynmi inej osoby, bez skutočného zväženia týchto pokynov, resp. štatutárny orgán nemá pri svojom rozhodovaní k dispozícii dostatočné množstvo relevantných informácií, rozhodnutia prijímané inými osobami sú len formálne schvaľované týmito orgánmi právnickej osoby), je túto skutočnosť potrebné zohľadniť a určiť kto a kde v skutočnosti rozhoduje a riadi túto právnickú osobu.
- (105) V takýchto prípadoch nie je rozhodujúce, kde sa kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia, ktoré sú nevyhnutné pre výkon celkovej činnosti tejto právnickej osoby, a ktoré nemôžu byť na nižších úrovniach riadenia podniku zmenené, formálne schvaľujú, ale kde sa zvyčajne skutočne uskutočňujú (vznikajú).

- (106) Pri určovaní miesta skutočného vedenia právnickej osoby na účely príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa môže uplatniť v princípe obdobný postup ako v prípade určenia miesta skutočného vedenia právnickej osoby na účely zákona o dani z príjmov [pozri oddiel 2.5 tohto pokynu].

Určovanie takéhoto miesta musí byť založené na konkrétnych podmienkach jednotlivých prípadov, pričom pri určení miesta, kde sa fyzicky vykonávajú rozhodujúce funkcie skutočného riadenia právnickej osoby, musia byť v konkrétnom prípade zohľadnené všetky relevantné skutočnosti a okolnosti tohto prípadu.

**Príklad č. 12:**

Spoločnosť so sídlom na území Českej republiky a spoločnosť so sídlom na území Slovenskej republiky sú závislé osoby. Dcérska spoločnosť so sídlom na území Českej republiky (ďalej len „česká dcérska spoločnosť“) vykonáva pre materskú spoločnosť so sídlom na území Slovenskej republiky (ďalej len „slovenská materská spoločnosť“) tzv. prácu vo mzde. Spoločníkmi a konateľmi oboch spoločností sú rovnaké dve fyzické osoby. Česká dcérska spoločnosť má úzke lokálne vedenie, avšak obidve spoločnosti sú riadené spoločne, a to najmä prostredníctvom štatutárnych orgánov (dvoch konateľov) týchto spoločností a tiež manažmentu slovenskej materskej spoločnosti, ktorí sú lokalizovaní v priestoroch slovenskej materskej spoločnosti na území Slovenskej republiky. K zabezpečeniu spoločného riadenia spoločností prostredníctvom manažmentu slovenskej materskej spoločnosti slovenská materská spoločnosť poskytuje českej dcérskej spoločnosti manažérske služby, za čo jej česká dcérska spoločnosť platí tzv. manažérske poplatky. Spoločníci a konatelia oboch spoločností, a tiež prevažná časť kľúčových manažérov slovenskej materskej spoločnosti, sú občania Slovenskej republiky s trvalým pobytom na tomto území.

**Riešenie:**

Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Českej republiky je česká dcérska spoločnosť súčasne rezidentom oboch štátov (Slovenskej republiky na základe miesta skutočného vedenia a Českej republiky na základe sídla), dvojitá rezidencia tejto právnickej osoby sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou. Podľa článku 4 ods. 3 tejto zmluvy ak je podľa lokálnych daňových právnych predpisov zmluvných štátov právnická osoba rezidentom oboch zmluvných štátov, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného (hlavného) vedenia. V prípade pochybností upravia príslušné orgány zmluvných štátov túto otázku vzájomnou dohodou. Skutočnosť, že miesto kde sa prijímajú kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárneho orgánu českej dcérskej spoločnosti, ale tiež iných osôb relevantných z pohľadu kompetencií vrcholového (hlavného) riadenia tejto spoločnosti, sa nachádza výlučne v priestoroch slovenskej materskej spoločnosti na území Slovenskej republiky indikuje záver, že by nemali existovať pochybnosti o mieste skutočného (hlavného) vedenia českej dcérskej spoločnosti. Napriek skutočnosti, že v predmetnom prípade česká dcérska spoločnosť má sídlo na území Českej republiky, ak takáto spoločnosť má miesto skutočného (hlavného) vedenia na území Slovenskej republiky, je na účely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou a zákona o dani z príjmov rezidentom Slovenskej republiky.

### 3.7 oddiel Vzájomná dohoda zmluvných štátov

- (107) Podľa niektorých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade pochybností o mieste skutočného (hlavného) vedenia daňovníka, ktorý je inou osobou ako fyzickou osobou (je právnickou osobou), upravia otázku rezidencie tohto daňovníka príslušné úrady (orgány) zmluvných štátov vzájomnou dohodou [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou].

V prípadoch aplikácie takýchto zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, iba v prípade ak dvojitú rezidenciu právnickej osoby nie je možné rozhraničiť na základe kritéria (pravidla) ustanoveného príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, zmluva ukladá kompetentným úradom zmluvných štátov určiť rezidenciu tejto právnickej osoby ich vzájomnou dohodou.

- (108) Podľa niektorých iných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia ak daňovník, ktorý je inou osobou ako fyzickou osobou (je právnickou osobou), je podľa právnych predpisov dotknutých zmluvných štátov rezidentom oboch týchto zmluvných štátov, príslušné úrady (orgány) týchto zmluvných štátov sa vynasnažia určiť vzájomnou dohodou rezidenciu tohto daňovníka, pričom prihliadajú na miesto jeho

skutočného vedenia, miesto jeho vzniku alebo miesto kde bol inak založený, resp. akékoľvek iné relevantné skutočnosti. V prípade absencie takejto dohody, takáto osoba nebude mať nárok na žiadne úľavy alebo oslobodenie od dane podľa ustanovení zmluvy, s výnimkou prípadov, a to v takom rozsahu a spôsobom, na akom sa môžu dohodnúť príslušné úrady zmluvných štátov [pozri napr. článok 4 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska v znení platnom od 01.01.2019].

V prípadoch aplikácie takýchto zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, príslušná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neustanovuje žiadne kritérium (pravidlo) na rozhraničenie dvojitej rezidencie právnickej osoby, a v prípade vzniku dvojitej rezidencie právnickej osoby zaväzuje kompetentné úrady zmluvných štátov vynaložiť maximálne úsilie k určeniu rezidencie tejto osoby na základe ich vzájomnej dohody.

- (109) Proces dohody príslušných úradov zmluvných štátov v otázke určenia rezidencie právnickej osoby podľa príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je rovnaký ako v prípade určenia rezidencie fyzickej osoby podľa týchto zmlúv [pozri oddiel 3.5 tohto pokynu].

Pri riešení jednotlivých prípadov určenia rezidencie právnickej osoby dohodou sa postupuje v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia [pozri článok 25 Modelovej zmluvy OECD], pričom proces riešenia prípadu dohodou iniciuje najmä daňovník, v lehote ustanovenej touto zmluvou.

- (110) Pri určení rezidencie právnickej osoby dohodou sa prihliada najmä na skutočnosti (relevantné faktory) priamo ustanovené znením článku 4 ods. 3 príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, napr. na miesto skutočného vedenia právnickej osoby, či miesto vzniku alebo založenia právnickej osoby,

- ale aj na akékoľvek iné faktory rozhodujúce pre určenie rezidencie právnickej osoby, napr. na
- miesto, kde sa zvyčajne konajú zasadnutia a kde sú prijímané rozhodnutia štatutárnych alebo dozorných orgánov právnickej osoby,
  - miesto, kde najvyššie vedenie právnickej osoby vykonáva svoju riadiacu činnosť,
  - miesto, kde je umiestnené obchodné vedenie („ústredie“) právnickej osoby,
  - miesto, kde výkonní riaditelia a vyšší manažéri právnickej osoby každodenne vykonávajú jej vrcholové riadenie,
  - miesto, kde sa zvyčajne konajú valné zhromaždenia právnickej osoby,
  - miesto, kde sú deklarované dividendy,
  - miesto, kde sú právnickou osobou realizované riadiace rozhodnutia,
  - miesto, kde sú vykonávané najdôležitejšie a najpodstatnejšie činnosti právnickej osoby,
  - miesto, kde sa nachádzajú aktuálne účtovné záznamy a dokumentácia právnickej osoby,
  - miesto, odkiaľ je vedená korešpondencia právnickej osoby,
  - miesto, kde právnická osoba disponuje bankovým účtom,
  - miesto, vo vzťahu ku ktorému sú ekonomické väzby základných výrobných faktorov (nehnutelnosti, pracovná sila, kapitál, činnosť) právnickej osoby najsilnejšie,
  - miesto, kde sú spoločníci, konatelia, členovia orgánov právnickej osoby, či ďalšie osoby poverené riadením rezidentmi,
  - skutočnosť, právnymi predpismi ktorého štátu sa riadi právne postavenie právnickej osoby,
  - skutočnosť, či výsledok určenia rezidencie právnickej osoby nevytvorí riziko nevhodného, resp. zneužívajúceho použitia príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

**Príklad č. 13:**

Spoločnosť so sídlom na území Slovenskej republiky (ďalej len „tuzemská spoločnosť“) a spoločnosť so sídlom na území Talianskej republiky (ďalej len „talianska spoločnosť“) sú závislé osoby. Predmetom podnikateľskej činnosti oboch spoločností je medzinárodná nákladná doprava. Spoločníkom a konateľom oboch spoločností je rovnaká fyzická osoba. Jediný konateľ a spoločník tuzemskej spoločnosti je občanom a rezidentom Talianskej republiky, a na území Slovenskej republiky má registrovaný trvalý pobyt. Všetky strategické, kľúčové, ale aj bežné operatívne rozhodnutia, logistiku, organizáciu a riadenie činnosti vodičov a tuzemskej spoločnosti vykonáva výlučne konateľ spoločnosti, ktorý o všetkom podstatnejšom pre spoločnosť rozhoduje sám. Riadiacu činnosť vykonáva konateľ sčasti aj na území Slovenskej republiky, a to v čase, keď sa zdržiava na tomto území. V tuzemskej spoločnosti sú okrem vodičov nákladných vozidiel zamestnaní aj traja administratívni zamestnanci zamestnaní na polovičné pracovné úväzky, avšak títo majú obmedzené kompetencie a právomoci a nerozhodujú

napr. o cestách a jazdách vodičov. Konateľ komunikuje s vodičmi väčšinou telefonicky, resp. prostredníctvom internetovej (satelitnej) aplikácie. Okrem riadenia tuzemskej spoločnosti vykonáva v prípade potreby aj prácu vodiča nákladného vozidla tuzemskej spoločnosti a pre túto spoločnosť robí aj drobné opravy na vozidlách. Odberateľom služieb dopravy tuzemskej spoločnosti je takmer výlučne talianska spoločnosť, ktorá tuzemskej spoločnosti vydáva príkazy na dopredu plánovanú prepravu pre ňu. Vodiči tuzemskej spoločnosti sú prevažne občania iného štátu, z ktorého sa najprv musia dopraviť do Talianskej republiky, kde naložia tovar a potom ho prepravujú na miesto určenia, ktoré je taktiež v zahraničí. Pri kontrole vykonanej talianskou finančnou správou boli v sídle závislej talianskej spoločnosti objavené aj dokumenty týkajúce sa slovenskej spoločnosti. Na základe získaných dôkazov talianska finančná správa prijala záver, že miesto skutočného vedenia tuzemskej spoločnosti je na území Talianskej republiky a že táto spoločnosť je rezidentom tohto štátu. Odvolávajú sa na článok 25 ods. 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Taliansku republikou tuzemská spoločnosť podala podnet na riešenie predloženého prípadu dohodou, ktorého výsledkom by mala byť dohoda príslušných úradov zmluvných štátov o určení miesta skutočného vedenia a rezidencie tuzemskej spoločnosti.

**Riešenie:**

Napriek skutočnosti, že v predmetnom prípade tuzemská spoločnosť má sídlo na území Slovenskej republiky, ak zistené skutočnosti indikujú spoločné riadenie prepojených spoločností prevažne na území Talianskej republiky a možné riziko zneužitia zmluvy o zamedzení, a ak výsledkom dohody príslušných úradov zmluvných štátov podľa článku 25 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Talianskou republikou je záver, že táto spoločnosť má „miesto jej skutočného vedenia“ na území Talianskej republiky, podľa článku 4 ods. 3 tejto zmluvy je na účely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Talianskou republikou a zákona o dani z príjmov rezidentom Talianskej republiky.

#### 4. diel Zmena rezidencie daňovníka v priebehu zdaňovacieho obdobia

(111) S ohľadom na zmeny hodnôt, životného štýlu a správania sa ľudí, mobilitu pracovných síl, kapitálu a služieb, či iné okolnosti, môže v určitom časovom období dochádzať k zmenám rezidencie daňovníkov, najmä v prípadoch daňovníkov, ktorí sú fyzickými osobami.

Časté opakované zmeny rezidencie určitého daňovníka, deklarované týmto daňovníkom napr. v prípadoch striedavých krátkodobých období trvania rezidencie daňovníka, však môžu indikovať nesprávne alebo účelové určovanie rezidencie tohto daňovníka.

(112) Zákon o dani z príjmov, ani príslušné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, neustanovujú podmienku, že k zmene rezidencie daňovníka nemôže dôjsť v priebehu zdaňovacieho obdobia, a že rezidencia daňovníka musí byť za celé zdaňovacie obdobie rovnaká (nedelená).

Keďže okrem kritéria „obvyklého zdržiavania sa“ na účely zákona o dani z príjmov ostatné kritériá a podmienky rezidencie daňovníka na účely zákona o dani z príjmov a zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. trvalý pobyt, sídlo, stredisko životných záujmov, či miesto skutočného vedenia) sú založené na skutočnostiach a okolnostiach existujúcich v časovom období, ktoré môže byť aj kratšie ako celé zdaňovacie obdobie, k zmene rezidencie daňovníka na základe týchto kritérií a podmienok môže dôjsť, s ohľadom na skutočnosti a okolnosti jednotlivých konkrétnych prípadov, aj v priebehu príslušného zdaňovacieho obdobia.

##### 4.1 oddiel Určovanie rezidencie podľa zákona o dani z príjmov v prípadoch jej zmeny v priebehu zdaňovacieho obdobia

(113) Zákon o dani z príjmov osobitne neustanovuje podmienky a spôsob určovania rezidencie daňovníka v prípadoch zmeny rezidencie daňovníka v priebehu zdaňovacieho obdobia.

(114) Na účely zákona o dani z príjmov v prípade zmeny rezidencie daňovníka v priebehu zdaňovacieho obdobia, v dôsledku zmeny trvalého pobytu a/alebo bydliska daňovníka, resp. sídla a/alebo miesta skutočného vedenia daňovníka, sa postavenie daňovníka za príslušné časti zdaňovacieho obdobia, v dôsledku tejto



zmeny, posudzuje samostatne, pričom daňovník počas jednej časti príslušného zdaňovacieho obdobia môže byť rezidentom jedného štátu a počas druhej časti toho istého zdaňovacieho obdobia rezidentom druhého štátu.

*Poznámka: Z dôvodu alternatívnosti kritérií rezidencie na účely zákona o dani z príjmov [pozri odsek (16) tohto pokynu] v prípade straty rezidencie daňovníka na území Slovenskej republiky sa takto postupuje pri zmene trvalého pobytu a bydliska, resp. sídla a miesta skutočného vedenia tohto daňovníka. V prípade nadobudnutia rezidencie daňovníka na území Slovenskej republiky sa takto postupuje pri zmene trvalého pobytu alebo bydliska, resp. sídla alebo miesta skutočného vedenia tohto daňovníka.*

**Príklad č. 14:**

*Fyzická osoba, ktorá v predchádzajúcom období má bydlisko a rezidenciu na území nezmluvného štátu a nezdržiava sa na území Slovenskej republiky, sa v priebehu zdaňovacieho obdobia roka 2018, po získaní povolenia na pobyt na území Slovenskej republiky, natrvalo presťahuje spolu so svojou rodinou na územie Slovenskej republiky, kde si zabezpečí bývanie pre rodinu a kde má od 01.09.2018 svoje nové bydlisko.*

**Riešenie:**

*V dôsledku zmeny bydliska fyzickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia sa v predmetnom prípade jej rezidencia na účely zákona o dani z príjmov za príslušné časti dotknutého zdaňovacieho obdobia posudzuje samostatne. V období od 01.01.2018 do 31.08.2018 je táto fyzická osoba na území Slovenskej republiky považovaná za nerezidenta a v období od 01.09.2018 do 31.12.2018 je táto fyzická osoba na území Slovenskej republiky považovaná za rezidenta.*

**Príklad č. 15:**

*Európska spoločnosť so sídlom a miestom skutočného vedenia na území Slovenskej republiky, ktorej zdaňovacím obdobím je hospodársky rok začínajúci od 01.04. bežného kalendárneho roka a končiaci 31.03. nasledujúceho kalendárneho roka, premiestni ku dňu 01.07.2018 svoje sídlo a súčasne tiež miesto svojho skutočného vedenia na územie Českej republiky.*

**Riešenie:**

*V dôsledku súčasnej zmeny sídla a miesta skutočného vedenia právnickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia sa jej rezidencia na účely zákona o dani z príjmov za príslušné časti dotknutého zdaňovacieho obdobia posudzuje na účely zákona o dani z príjmov samostatne. V období od 01.04.2018 do 30.06.2018 je táto právnická osoba na území Slovenskej republiky považovaná za rezidenta a v období od 01.07.2018 do 31.03.2019 je táto právnická osoba na území Slovenskej republiky považovaná za nerezidenta.*

- (115) Ak v prípade uvedenom v odseku (114) tohto pokynu sa daňovník, ktorý je fyzickou osobou, v príslušnom zdaňovacom období zdržiava na území Slovenskej republiky aspoň 183 dní, jeho postavenie za príslušné časti zdaňovacieho obdobia sa neposudzuje samostatne, a na účely zákona o dani z príjmov daňovník je rezidentom Slovenskej republiky, a to počas celého tohto zdaňovacieho obdobia. Skutočnosť, že daňovník sa v takomto prípade na území Slovenskej republiky fyzicky nezdržiava na začiatku, konci, resp. počas celého zdaňovacieho obdobia, nemá na určenie jeho rezidencie na účely zákona o dani z príjmov žiadny vplyv.

**Príklad č. 16:**

*Fyzická osoba, ktorá má bydlisko a rezidenciu na území nezmluvného štátu, sa v období od 01.02.2018 do 31.08.2018, celkom 190 dní, fyzicky zdržiava na území Slovenskej republiky. Po získaní povolenia na pobyt na území Slovenskej republiky sa v tom istom roku natrvalo presťahuje na územie Slovenskej republiky, kde si zabezpečí bývanie a kde má od 01.11.2018 svoje nové bydlisko.*

**Riešenie:**

*V dôsledku obvyklého sa zdržiavania a zmeny bydliska fyzickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia sa v predmetnom prípade jej rezidencia na účely zákona o dani z príjmov za príslušné časti dotknutého zdaňovacieho obdobia (od 01.01.2018 do 31.10.2018 a od 01.11.2018 do 31.12.2018) neposudzujú samostatne. Keďže v období od 01.01.2018 do 31.12.2018 sa fyzická osoba zdržiavala na území Slovenskej republiky celkom viac ako 183 dní, je na tomto území počas celého zdaňovacieho obdobia 2018 považovaná za rezidenta Slovenskej republiky.*

**Príklad č. 17:**

Fyzická osoba, ktorá má bydlisko a rezidenciu na území nezmluvného štátu, sa v období od 01.02.2018 do 31.05.2018, celkom 115 dní, fyzicky zdržiava na území Slovenskej republiky. Po získaní povolenia na pobyt na území Slovenskej republiky sa v tom istom roku natrvalo presťahuje na územie Slovenskej republiky, kde si zabezpečí bývanie a kde má od 01.09.2018 svoje nové bydlisko.

**Riešenie:**

V dôsledku obvyklého sa zdržiavania a zmeny bydliska fyzickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia sa v predmetnom prípade jej rezidencia na účely zákona o dani z príjmov za príslušné časti dotknutého zdaňovacieho obdobia (od 01.01.2018 do 31.08.2018 a od 01.09.2018 do 31.12.2018) neposudzujú samostatne. Ak v období od 01.01.2018 do 31.12.2018 sa fyzická osoba zdržiavala na území Slovenskej republiky celkom viac ako 183 dní, je na tomto území počas celého zdaňovacieho obdobia 2018 považovaná za rezidenta.

#### 4.2 oddiel Určovanie rezidencie podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v prípadoch jej zmeny v priebehu zdaňovacieho obdobia

- (116) Rovnako ako zákon o dani z príjmov, ani príslušné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia osobitne neustanovujú podmienky a spôsob rozhraničovania a určovania rezidencie daňovníka v prípadoch zmeny rezidencie daňovníka v priebehu zdaňovacieho obdobia.
- (117) Keďže rozhraničovacie kritériá pre určenie rezidencie daňovníka na účely príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. stály byt, stredisko životných záujmov, miesto skutočného vedenia) sú založené na skutočnostiach a okolnostiach existujúcich v časovom období, ktoré môže byť aj kratšie ako celé zdaňovacie obdobie, výsledok určenia (rozhraničenia dvojitej) rezidencie daňovníka podľa týchto zmlúv nemusí byť relevantný iba pre celé toto zdaňovacie obdobie, a k zmene rezidencie na základe jej rozhraničenia podľa týchto zmlúv môže dôjsť kedykoľvek v priebehu príslušného zdaňovacieho obdobia.

**Príklad č. 18:**

Fyzická osoba, ktorá v predchádzajúcom období mala rezidenciu na území Slovenskej republiky, sa v priebehu zdaňovacieho obdobia roka 2018 odhlási z trvalého pobytu na tomto území, predá byt a natrvalo sa presťahuje spolu aj so svojou najbližšou rodinou na územie Rakúskej republiky, kde kúpila nehnuteľnosť určenú na bývanie, a kde má od 01.05.2018 evidovaný svoj trvalý pobyt a nové bydlisko.

**Riešenie:**

V dôsledku zmeny trvalého pobytu a bydliska fyzickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia je táto fyzická osoba v období od 01.01.2018 do 30.04.2018 považovaná na účely zákona o dani z príjmov za rezidenta a v období od 01.05.2018 do 31.12.2018 za nerezidenta Slovenskej republiky. Keďže v období po presťahovaní sa fyzická osoba v roku 2018 zdržiava na území Rakúskej republiky viac ako 183 dní, je podľa rakúskych daňových právnych predpisov na tomto území považovaná za rezidenta Rakúskej republiky, a to počas celého zdaňovacieho obdobia roka 2018, t.j. aj v období od 01.01.2018 do 30.04.2018. Ak podľa daňových právnych predpisov Slovenskej republiky a Rakúskej republiky je fyzická osoba v predmetnom období súčasne rezidentom oboch štátov, dvojitá rezidencia tejto fyzickej osoby v tomto období sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskou republikou. Keďže fyzická osoba má v období od 01.01.2018 do 30.04.2018 stály byt výlučne na území Slovenskej republiky, podľa článku 4 ods. 2 písm. a) tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že fyzická osoba je v tomto období rezidentom Slovenskej republiky. Na účely predmetnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a tiež zákona o dani z príjmov je v predmetnom prípade fyzická osoba v období od 01.01.2018 do 30.04.2018 považovaná za rezidenta Slovenskej republiky a v období od 01.05.2018 do 31.12.2018 za rezidenta Rakúskej republiky.

**Príklad č. 19:**

Fyzická osoba, ktorá má bydlisko a rezidenciu na území Českej republiky (zmluvného štátu), sa v období od 01.02.2018 do 31.08.2018, celkom 190 dní, fyzicky zdržiava na území Slovenskej republiky. Po predaji bytu na území Českej republiky sa v tom istom roku natrvalo presťahuje na územie Slovenskej republiky, kde si zabezpečí bývanie a kde má od 01.11.2018 svoje nové bydlisko.

**Riešenie:**

Keďže v období od 01.01.2018 do 31.12.2018 sa fyzická osoba zdržiavala na území Slovenskej republiky celkom viac ako 183 dní, je na tomto území na účely zákona o dani z príjmov počas celého zdaňovacieho obdobia 2018, považovaná za rezidenta Slovenskej republiky (pozri Príklad č. 16). Keďže podľa českých daňových právnych predpisov je v období od 01.01.2018 do 31.10.2018 považovaná aj za rezidenta Českej republiky, dvojité rezidencie tejto fyzickej osoby v tomto období sa rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou. Keďže fyzická osoba má v období od 01.01.2018 do 31.10.2018 stály byt výlučne na území Českej republiky, podľa článku 4 ods. 2 písm. a) tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že fyzická osoba je v tomto období rezidentom Českej republiky. Na účely predmetnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a tiež zákona o dani z príjmov je v predmetnom prípade fyzická osoba v období od 01.01.2018 do 31.10.2018 považovaná za rezidenta Českej republiky a v období od 01.11.2018 do 31.12.2018 za rezidenta Slovenskej republiky.

**Príklad č. 20:**

Právnická osoba (obchodná spoločnosť) má sídlo a miesto skutočného vedenia na území Ukrajiny. Z dôvodu zmeny vlastníkov tejto obchodnej spoločnosti v priebehu zdaňovacieho obdobia roka 2018, premiestni s účinnosťou od 01.04.2018 svoje obchodné strategické vedenie na územie Slovenskej republiky, pričom sídlo tejto právnickej osoby je naďalej umiestnené na území Ukrajiny.

**Riešenie:**

V dôsledku zmeny miesta skutočného vedenia právnickej osoby v priebehu zdaňovacieho obdobia je táto právnická osoba v období od 01.04.2018 do 31.12.2018 považovaná na účely zákona o dani z príjmov za rezidenta Slovenskej republiky. Keďže z dôvodu sídla tejto právnickej osoby na území Ukrajiny je však podľa ukrajinských daňových právnych predpisov v predmetnom období považovaná súčasne aj za rezidenta Ukrajiny, dvojité rezidencie tejto právnickej osoby sa v tomto období rozhraničí a jej rezidencia sa určí podľa spoločnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Ukrajinou. Keďže právnická osoba má v období od 01.04.2018 do 31.12.2018 miesto jej skutočného vedenia na území Slovenskej republiky, podľa článku 4 ods. 3 tejto zmluvy sa v takomto prípade predpokladá, že právnická osoba je v tomto období rezidentom Slovenskej republiky. Na účely predmetnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a tiež zákona o dani z príjmov je v predmetnom prípade právnická osoba v období od 01.01.2018 do 31.03.2018 považovaná za rezidenta Ukrajiny a v období od 01.04.2018 do 31.12.2018 za rezidenta Slovenskej republiky.

Vypracoval:  
Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
január 2020