

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**DAVČNA OBRAVNAVA DNEVNIH DELOVNIH MIGRANTOV V
SLOVENIJI IN AVSTRIJI**

Ljubljana, september 2022

MAŠA HUMAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maša Humar, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Davčna obravnava dnevnih delovnih migrantov v Sloveniji in Avstriji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Mitjo Čokom

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

| | |
|---|-----------|
| UVOD..... | 1 |
| 1 OPREDELITEV POJMA ČEZMEJNI DELOVNI MIGRANT | 3 |
| 1.1 Opredelitev pojma čezmejni delovni migrant..... | 3 |
| 1.2 Migracije in vzroki zanje..... | 3 |
| 1.3 Evropska unija in prost pretok dela..... | 5 |
| 1.4 Opredelitev pojma davčnega rezidenta in države rezidentstva | 8 |
| 1.5 Problemi čezmejnih delovnih migrantov | 8 |
| 1.5.1 Regres..... | 8 |
| 1.5.2 Nižje davčne stopnje v Avstriji | 9 |
| 1.5.3 Nočno in izmensko delo..... | 9 |
| 1.5.4 Nenehne spremembe na področju davčne obravnave dnevnih migrantov | 9 |
| 2 DVOJNO OBDAVČEVANJE..... | 10 |
| 2.1 Opredelitev pojma dvojnega obdavčevanja..... | 10 |
| 2.2 Pomen izogibanja dvojnega obdavčevanja | 10 |
| 2.3 Vzorčna konvencija OECD | 11 |
| 2.3.1 Metoda izvzetja s progresijo..... | 12 |
| 2.3.2 Metoda navadnega odbitka..... | 12 |
| 2.4 Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo | 13 |
| 3 SLOVENSKA IN AVSTRIJSKA DOHODNINSKA ZAKONODAJA..... | 14 |
| 3.1 Slovenska dohodninska zakonodaja | 14 |
| 3.1.1 Načelo svetovnega dohodka..... | 14 |
| 3.1.2 ZDoh-2 | 14 |
| 3.1.3 Prispevki za socialno varnost v Sloveniji..... | 20 |
| 3.1.4 Prehrana med delom in prevoz na delo ter z dela..... | 21 |
| 3.2 Avstrijska dohodninska zakonodaja | 21 |
| 3.2.1 Davčne olajšave..... | 21 |
| 3.2.2 Dohodninske stopnje | 24 |
| 3.2.3 Prispevki za socialno varnost v Avstriji..... | 24 |
| 4 PRIMERI IZRAČUNOV DOHODNINE V SLOVENIJI IN AVSTRIJI | 25 |
| 4.1 Metodologija | 25 |
| 4.2 Izračuni za leto 2021 | 26 |
| 4.2.1 Primer 1: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji..... | 26 |
| 4.2.2 Primer 2: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji z upoštevanjem olajšave za delavce vozače..... | 30 |
| 4.2.3 Primer 3: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji in vzdrževani družinski člani | 31 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2.4 Primer 4: bruto plača v višini povprečne plače v Avstriji | 33 |
| 4.2.5 Primer 5: Nadpovprečna bruto plača | 35 |
| 4.2.6 Primer 6: nočno in izmensko delo | 36 |
| 4.3 Razprava o rezultatih in omejitvah raziskave | 38 |
| SKLEP..... | 43 |
| LITERATURA IN VIRI | 44 |
| PRILOGA | 47 |

KAZALO TABEL

| | |
|--|----|
| Tabela 1: Dohodninske stopnje v Republiki Sloveniji..... | 19 |
| Tabela 2: Prispevki za socialno varnost v Republiki Sloveniji..... | 21 |
| Tabela 3: Pandlerpauschale - nižja olajšava..... | 23 |
| Tabela 4: Pandlerpauschale - višja olajšava..... | 23 |
| Tabela 5: Dohodninske stopnje v Republiki Avstriji | 24 |
| Tabela 6: Prispevki za socialno varnost v Republiki Avstriji | 25 |
| Tabela 7: Primer 1 - Slovenski rezident zaposlen v Sloveniji..... | 27 |
| Tabela 8: Primer 1 - Avstrijski rezident zaposlen v Avstriji..... | 28 |
| Tabela 9: Primer 1 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji, višji potni stroški | 29 |
| Tabela 10: Primer 1 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji, nižji potni stroški..... | 30 |
| Tabela 11: Primer 2 - Uveljavljanje olajšave za dnevne delovne migrante | 31 |
| Tabela 12: Primer 3 - Slovenski rezident zaposlen v Sloveniji..... | 31 |
| Tabela 13: Primer 3 - Avstrijski rezident zaposlen v Avstriji..... | 32 |
| Tabela 14: Primer 3 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji..... | 33 |
| Tabela 15: Primer 4 - Slovenski rezident zaposlen v Sloveniji..... | 33 |
| Tabela 16: Primer 4 - Avstrijski rezident zaposlen v Avstriji..... | 34 |
| Tabela 17: Primer 4 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji..... | 35 |
| Tabela 18: Primer 5 - Slovenski rezident zaposlen v Sloveniji..... | 35 |
| Tabela 19: Primer 5 - Avstrijski rezident zaposlen v Avstriji..... | 36 |
| Tabela 20: Primer 5 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji..... | 36 |
| Tabela 21: Primer 6 - Slovenski rezident zaposlen v Sloveniji..... | 37 |
| Tabela 22: Primer 6 - Avstrijski rezident zaposlen v Avstriji..... | 37 |
| Tabela 23: Primer 6 - Slovenski rezident zaposlen v Avstriji..... | 38 |

KAZALO PRILOG

| | |
|------------------------------------|---|
| Priloga 1: Združeni rezultati..... | 1 |
|------------------------------------|---|

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

EU – Evropska unija

OECD – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development), Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

ZDoh-2 – Zakon o dohodnini

ZPSV – Zakon o prispevkih za socialno varnost

ZTuj-2 – Zakon o tujcih

UVOD

Dnevno na delo v sosednje države migrira več 10 tisoč Slovencev. Od tega jih je v sosednji Avstriji zaposlenih največ. Po grobih ocenah med 20 in 30 tisoč (Čiček, 2019). Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) leta 2004 se je čezmejno delo še dodatno okrepilo. Prosti pretok delovne sile državljanom držav članic omogoča zaposlitev izven meja posameznikove rezidenčne države v kateri koli državi članici EU, brez posebnih omejitev (Račel, 2016).

Termin čezmejni (dnevni) delovni migrant označuje osebo, ki opravlja delo v eni državi in se dnevno ali vsaj tedensko vrača v državo rezidentstva (Tvoja Evropa, 2022). Z namenom razrešitve situacije čezmejnih delovnih migrantov je Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development, v nadaljevanju OECD) sestavila smernice za izogib dvojnemu obdavčevanju prihodkov (OECD, 2017). Smernice so samo osnova za postavitve bilateralnih dogovorov med državami, ki jih morajo države skleniti med seboj, vsaka z vsako, z namenom izogniti se dvojnemu obdavčevanju dohodkov davčnih rezidentov (OECD, 2017). Slovenija ima sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja z večino držav članic EU (AMS, brez datuma).

Od leta 2005 Slovenija svoje davčne rezidente, ki so zaposleni v tujini, obdavčuje po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so slovenski državljani dolžni poročati davčni upravi o vseh obdavčljivih dohodkih iz tujine (Čebokli, 2016). Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS št. 13/11, ki ureja to področje, pravi, da je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in tistih, ki imajo svoj vir zunaj Slovenije (ZDoh-2).

S konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo praviloma ne prihaja do dvojnega obdavčevanja. Delavec migrant v državi zaposlitve plača vse pripadajoče davke. V Sloveniji se dohodek davčnega rezidenta, pridobljen v sosednji državi Avstriji, prenese v slovenski davčni sistem, kjer se mu ponovno odmeri dohodnina in pri tem odšteje znesek, ki ga je ta že plačal v državi zaposlitve (AMS, brez datuma).

Pravila za obdavčevanje dnevnih delovnih migrantov se skozi leta ves čas spreminjajo. Problem pri obdavčevanju dohodka dnevnih delovnih migrantov nastane zaradi različnih dohodninskih lestvic, različnih davčnih pravil in različne sestave plače med Slovenijo in Avstrijo (Čiček, 2019).

Namen magistrskega dela je raziskati davčni položaj dnevnih delovnih migrantov iz Slovenije v Avstrijo. Preveriti želim, v kolikšni meri se s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo izognemo dvojnemu obdavčevanju. Raziskati želim mednarodna in državna določila v zvezi z dvojnimi obdavčevanjem in jih nato preveriti v

praktičnem delu dela s pomočjo izračunov plačanih davkov in prispevkov ter neto dohodka slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, in slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji. V izračune so zajeti različni delavci, z različnimi olajšavami in scenariji.

Cilji magistrskega dela so ugotoviti, kje in zakaj prihaja do dvojnega obdavčevanja čezmejnih delavcev v Avstriji oziroma če do tega res prihaja. Na podlagi ugotovitev skozi magistrsko delo na koncu podam rešitev za alternativno obravnavo dnevnih migrantov v Sloveniji in Avstriji.

Metoda dela: V teoretičnem delu magistrskega dela naredim pregled literature s področja dvojnega obdavčevanja v splošnem, slovenske in avstrijske dohodninske zakonodaje, vzorčne konvencije OECD in konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo. Poleg strokovne literature, uradnih odločb in zakonov v svojem magistrskem delu zaradi narave naslova uporabim tudi poljudne članke slovenskih medijev. S pomočjo navedene literature v teoretičnem delu opredelim termine, raziščem davčni položaj dnevnih migrantov in načine izogibanja dvojnemu obdavčevanju. V drugem delu magistrskega dela svoje ugotovitve preverim v praksi. V praktičnem delu naredim izračune, s katerimi ugotavljam, koliko davkov in prispevkov plačajo migranti v Avstriji v primerjavi z zaposlenimi v Sloveniji in avstrijskimi državljani, zaposlenimi v Avstriji, ter koliko se na koncu razlikuje njihov neto dohodek. Izračune naredim za različne višine dohodkov, da zajamem vpliv progresivnih davčnih lestvic na dohodke čezmejnih delovnih migrantov v primerjavi z nemigranti. Izračune naredim tudi za različne tipe delavcev z različnimi davčnimi olajšavami.

Raziskovalna vprašanja:

1. Kakšen je položaj dnevnih delovnih migrantov v Sloveniji?
2. Ali pri dnevnih delavcih migrantih v Avstriji prihaja do dvojnega obdavčevanja?
3. Na katerih področjih prihaja do dvojnega obdavčevanja?
4. Koliko so delavci migranti na boljšem oziroma slabšem od delavcev, zaposlenih v Sloveniji?

Vsebino magistrskega dela pričnem z opredelitvijo pojma čezmejni delovni migrant, kjer pojem definiram, predstavim migracije v splošnem in vzroke zanje ter konkretno predstavim slovenske delovne migrante v tujini in tuje delovne migrante v Sloveniji. Nadaljujem s predstavitvijo EU in njenih štirih svoboščin ter podrobneje predstavim prost pretok dela, kot eno od svoboščin. V naslednjem podpoglavju predstavim pojma davčnega rezidenta in države rezidentstva ter probleme, s katerimi se srečujejo čezmejni delovni migranti. Drugi večji sklop je sestavljen iz opredelitve pojma dvojnega obdavčevanja, pomena izogibanja dvojnega obdavčevanja ter predstavitve vzorčne konvencije OECD in njenih dveh metod izogibanja. V tretjem sklopu predstavim slovensko in avstrijsko dohodninsko zakonodajo,

od prispevkov za socialno varnost, dohodninskih osnov, dohodninskih olajšav in dohodninskih lestvic. V zadnjem večjem sklopu teoretičnega dela predstavim še konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo. Kot zadnji sklop sledi raziskovalni del magistrskega dela, v katerem začnem z metodologijo in nadaljujem s predstavitvijo šestih različnih primerov in njihovih izračunov za slovenskega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, avstrijskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, in slovenskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji. Na koncu raziskovalnega dela predstavim rezultate, ugotovitve in omejitve magistrskega dela. V sklepu, zadnjem vsebinskem delu, povzamem glavna sporočila in ugotovitve, do katerih sem prišla ob pisanju magistrskega dela.

1 OPREDELITEV POJMA ČEZMEJNI DELOVNI MIGRANT

1.1 Opredelitev pojma čezmejni delovni migrant

Zakon o tujcih (ZTuj-2), Ur. l. RS št. 91/21, ureja področje tujcev v Republiki Sloveniji. Znotraj tega zakona so zajeti tudi dnevni delovni migranti. Zakon jih definira kot osebe, ki imajo stalno prebivališče v sosednji državi in se dnevno vozijo na delo v Republiko Slovenijo.

Področje dnevnih delovnih migrantov ureja tudi zakonodaja EU, ki jih definira kot nekoga, ki dela v eni državi EU, prebiva pa v drugi, v katero se dnevno ali vsaj tedensko vrača (Tvoja Evropa, 2022).

Zupančič (2003) pa v svojem delu Čezmejne dnevne delovne migracije na slovenskem obmejnem prostoru čezmejnega delovnega migranta definira kot osebo, ki dnevno oziroma pogosto potuje v sosednjo državo na delo, stalno prebivališče pa ima prijavljeno v Sloveniji.

1.2 Migracije in vzroki zanje

Teorija človeškega kapitala pravi, da so ljudje v daljšem časovnem obdobju pripravljene zamenjati prebivališče zaradi določenih stroškov in dohodkov, ki jih ti pričakujejo v prihodnosti. To pomeni, da ko človek oceni, da so koristi iz naslova mobilnosti delovne sile večje od materialnih in nematerialnih stroškov, se za tako mobilnost odloči. Ljudje so v takem primeru pripravljene zamenjati službo in oditi drugam, celo v drugo državo. S tem postanejo ekonomski migranti. V nasprotnem primeru, če so koristi menjave okolja in delovnega mesta nižje od stroškov le-teh, se človek za spremembo bivališča in delovnega mesta ne odloči (Bešter, Drolc, Kovač, Mežnarič & Zavratnik Zimec, 2003).

Čezmejne delovne migracije pa so mogoče le ob izpolnjevanju določenih pogojev. Za čezmejne delovne migracije so potrebne odprta meja, visoka stopnja motorizacije in razlika med dvema obmejnima območjema. V slovenskem prostoru so se določeni tokovi razvili že dolgo nazaj. Predvsem močni so bili tokovi proti Trstu, Gorici in Reki (Zupančič, 2003).

Osimski sporazumi, sklenjeni leta 1975, so še dodatno pripomogli k pospeševanju slovensko-italijanskih čezmejnih dnevni delovnih migracij, saj so ti omogočili dodatne obmejne in kmetijske prehode. Po osamosvojitvi Slovenije se je obseg čezmejnih dnevni delovnih migracij ponovno močno povečal. Zaradi tehnoloških viškov in stečajev industrijskih podjetij se je povečala brezposelnost, stopnja motorizacije, na drugi strani pa je bila dovolj visoka. Dnevne delovne migracije danes predstavljajo pomemben čezmejni pretok in za sabo puščajo vrsto posledic tako na eni strani meje kot na drugi (Zupančič, 2003).

Dejavnike, ki določajo stopnjo dnevne delovne migracije, lahko delimo na dejavnike privlačenja in dejavnike potiskanja. Dejavnike privlačenja opazujemo na strani ponudnikov dela, dejavnike potiskanja pa na strani ponudnikov delovne sile. Poleg tega pa poznamo še splošne dejavnike, med katere uvrščamo odprte meje, stopnjo motorizacije, informacije o prostih delovnih mestih, prednostih delovnih mest na drugi strani meje, na drugi strani pa tudi informacije o razpoložljivi delovni sili (Zupančič, 2003).

Skromna ponudba delovnih mest v domačem okolju je prvi izmed potisnih dejavnikov, ki jih natančneje opiše Zupančič. Ta dejavnik je predvsem prisoten na podeželskih območjih. Dejavnik pa lahko opazujemo tudi v nekaterih bolj urbaniziranih slovenskih okoljih zaradi propada nekaterih podjetij in panog v preteklosti. Primer je recimo Maribor, pa tudi Ravne na Koroškem, Prevala, Tržič in Jesenice. Naslednji potisni dejavnik je neustrezna ponudba delovnih mest v domačem okolju. Nekateri poklici zahtevajo specifično izobrazbo in usposabljanje, zato se ti, ki opravljajo ta poklic, v primeru pomanjkanja delovnih mest raje odločijo za selitev kot pa za prekvalifikacijo. Poglavitni vzrok za migracijo pa je še vedno višje plačilo. Ker je delo v sosednjih državah bolje plačano kot v Sloveniji, se obmejni prebivalci pogosto odločijo za delo v tujini, in sicer za dela, ki jih v domačem okolju ne bi sprejeli. V tujini pa je to delo toliko boljše plačano, da se zanj vseeno odločijo (Zupančič, 2003).

V nasprotju s potisnimi dejavniki pa dejavnike privlačenja opazujemo na strani delojemalcev. Najpomembnejši dejavnik privlačenja so razpoložljiva delovna mesta. Obmejna območja sosednjih držav ponujajo številna delovna mesta, ki domačinov ne zanimajo, pa čeprav so solidno plačana. Poleg tega pa imamo tudi branže, ki so močno podvržene sezonskim nihanjem in v določenem delu leta potrebujejo dodatno delovno silo. Naslednji dejavnik privlačenja je višje plačilo za isto delo v sosednji državi kot v Sloveniji. Sledi še možnost dela po pogodbi ali brez nje. Poleg višje plače pa iskalce zaposlitve privlačijo tudi druge ugodnosti, kot so učenje tujega jezika, nabiranje različnih izkušenj in priložnost za še ustrežnejše delo (Zupančič, 2003).

Leta 2004 je Slovenija vstopila v EU in postala njena polnopravna članica. Članstvo v EU je Sloveniji prineslo številne prednosti. Z vstopom Slovenije v schengensko območje se je izjemno poenostavilo tudi potovanje med državami članicami. S 1. januarjem 2007 je

Slovenija poglobila svojo povezanost z ostalimi državami EU, ko je prevzela skupno valuto evro. Skupna valuta pomembno poenostavlja poslovanje med državami in plačevanje državljanov. Poleg finančnih in razvojnih prednosti so se državljanom Slovenije odprle možnosti za zaposlovanje v drugih državah članicah (Stalno predstavništvo pri Evropski uniji Bruselj, 2021).

Državljeni EU, Norveške, Islandije, Lihtenštajna in Švice se imajo pravico zaposliti v drugi izmed teh držav pod enakimi pogoji kot v matični državi. Za delo v drugi državi članici ne potrebujejo delovnega dovoljenja. V državi članici lahko prebivajo in delajo pod enakimi delovnimi pogoji in pod enakimi davčnimi ugodnostmi kot državljeni te države (Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, 2021).

1.2.1 Slovenski delovni migranti v tujini

Na delo v Avstrijo se vsak dan vozi preko 20.000 Slovencev. Slovenci odhajajo na delo v Avstrijo predvsem iz finančnih razlogov. V Avstriji je delavec za delo plačan bolje, kot bi bil za enako delo plačan v Sloveniji. Slovenci se v Avstriji največ zaposlujejo v proizvodnji in predelovalni dejavnosti, pa tudi logistiki in zdravstvu. Slovenci so v Avstriji v veliki večini zaposleni za nedoločen čas. Nekaj pa jih opravlja sezonsko delo v kmetijstvu ali turizmu. Za Slovence, predvsem iz vzhodnih delov države, je delo v Avstriji zelo privlačno zaradi višjih plač in višjih dodatkov ter olajšav. To pa že povzroča težave delodajalcem iz vzhodne Slovenije, ki zaradi vedno večjega odhajanja na delo v Avstrijo težko dobijo dober kader. Slovenski delodajalci se zaradi gospodarskih razmer in izredno visoke davčne obravnave težko kosajo z avstrijskimi delodajalci (Barat, 2018).

1.2.2 Delovni migranti v Sloveniji

V Sloveniji je bilo konec leta 2020 zaposlenih nekaj več kot 4.600 čezmejnih dnevnih delovnih migrantov. Tuji dnevni migranti so osebe, ki so državljani sosednjih držav Hrvaške, Italije, Avstrije in Madžarske in delajo v Sloveniji, vendar pa v Sloveniji nimajo prijavljenega stalnega ali začasnega prebivališča. V primerjavi z letom 2019 se je število dnevnih migrantov iz tujih držav povečalo za 7 %. Med dnevnimi migranti v Sloveniji so prevladovali moški. Konec leta 2020 je bilo 79 % moških migrantov izmed vseh dnevnih migrantov. Vse skupaj je bilo v letu 2020 največ delavcev iz Hrvaške, in sicer 3.259, iz Italije nekaj več kot 1.000, sledi Madžarska s približno 200 migranti. Najmanj zanimiva je Slovenija za državljane Avstrije. Na delo se jih je dnevno vozilo samo 66 (Brnot, 2021).

1.3 Evropska unija in prost pretok dela

V EU brez meja so postale delovne migracije neizbežne. Namen EU je spodbujanje prostega pretoka blaga, kapitala, storitev in seveda dela. Prost pretok dela znotraj EU je pomemben, ker lahko le-ta uravnoteži pomanjkanje delovne sile na enem območju in hkrati presežek

delovne sile na drugem območju EU. Prost pretok dela znotraj EU omogoča nižjo brezposelnost, večjo specializacijo dela in s tem bolj konkurenčno EU kot celoto (Willem Holtslag, Kremer & Schrijvers, 2013).

V EU od leta 1986 velja načelo štirih svoboščin. Načelo štirih svoboščin pravi, da se delo, kapital, storitve in ljudje lahko prosto gibljejo znotraj EU brez omejitev. Prost pretok dela, kapitala, storitev in ljudi je eden od največjih in najbolj pomembnih dosežkov EU (Europa Briefing, 2017).

Štiri temeljne svoboščine so temelj za delovanje enotnega evropskega trga. Skupaj z vzpostavitvijo štirih svoboščin in enotnega evropskega trga se je okrepila trgovina znotraj EU. Dve tretjini proizvedenega blaga v eni od držav članic EU se izvozi v drugo državo članico EU. Enotni trg EU je največji skupni trg na svetu in ima številne pozitivne učinke na blaginjo držav članic. Študije kažejo, da je enotni trg povečal bruto domači proizvod EU za več odstotnih točk (Europa Briefing, 2017).

Pod načelom štirih svoboščin so se zmanjšale gospodarske razlike in neravnovesja med državami članicami EU. Nenadni gospodarski vzponi in padci v eni državi članici EU so omiljeni zaradi možnosti pretoka blaga in kapitala med državami članicami. To velja tudi za iskalce zaposlitve in pretok storitev, seveda če jezikovne ovire to dopuščajo (Europa Briefing, 2017).

Tudi skupna valuta evro je podprta s strani štirih temeljnih svoboščin EU. Evro olajša integracijo enotnega trga. S skupno valuto izgine valutno tveganje, kar spodbuja pretok kapitala in delovne sile med članicami (Europa Briefing, 2017).

Enotnega trga, kot ga poznamo v EU, ni mogoče najti nikjer drugje na svetu. Kljub temu pa lahko najdemo implicirane posamezne dele tudi med drugimi državami. Sporazum CETA (Celoviti gospodarski in trgovinski sporazum) o prosti trgovini med EU in Kanado predvideva odpravo carin, vendar pa ne omogoča prostega pretoka ljudi. Mednarodni trgovinski sporazum NAFTA (Severno-ameriški prostotrgovinski sporazum) med Severno Ameriko, Kanado in Mehiko zmanjšuje trgovinske ovire, vendar pa ne ustvarja enotnega trga (Europa Briefing, 2017).

Štiri svoboščine, kot jih poznamo v EU, so vzorčni model za številne sporazume med drugimi svetovnimi regijami, kljub temu pa se zoper njih porajajo številne polemike znotraj EU same (Europa Briefing, 2017).

Z vstopom Slovenije v EU leta 2004 se je čezmejno delo še dodatno okrepilo. Prost pretok delovne sile državljanom držav članic omogoča zaposlitev izven meja posameznikove rezidenčne države v kateri koli državi članici EU, brez posebnih omejitev (Račel, 2016).

Prost pretok dela pomeni, da se lahko državljani članic prosto gibljejo med drugimi državami članicami, se preselijo v drugo državo članico ali si drugje poiščejo delo. Pri tem morajo biti obravnavani enako kot državljani te države članice. To določbo urejajo člen 3(2) Pogodbe o Evropski uniji in členi 4(2)(a), 20, 26 in 45–48 Pogodbe o delovanju Evropske unije (European Parliament, 2020).

Prost pretok dela, kot ena od štirih temeljnih svoboščin EU, je temeljna pravica delavcev. Prost pretok dela povzroča odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva v zvezi z zaposlitvijo, prejemki in drugimi pogoji za delo in zaposlitev. Državljan članice ima pravico sprejeti ponudbo za delo, se prosto gibati med državami članicami in se zaradi zaposlitve tudi preseliti v drugo državo članico (European Parliament, 2020).

Po podatkih Eurostata je konec leta 2017 3,8 % oziroma 17 milijonov državljanov EU prebivalo ali delalo v drugih državah članicah. Za primerjavo v letu 2007 je bil odstotek letih samo 2,5 %. Mobilnost je najvišja med diplomanti. Predvsem države članice na vzhodu EU se soočajo z visoko emigracijo delovne sile. Iz vzhodne Evrope emigrira predvsem izobrazena delovna sila. Temu pojavu rečemo tudi beg možganov. Razlog za emigracijo je predvsem v boljših možnostih za delo in razlikah v plačah (European Parliament, 2020).

Prve tri mesece lahko državljan članice EU prebiva v drugi državi članici brez kakršnih koli pogojev ali formalnosti, razen zahteve po veljavni osebni izkaznici ali potnem listu. Za daljše obdobje lahko država članica gostiteljica od državljana zahteva, da v razumnem nediskriminatornem roku prijavi svojo prisotnost (European Parliament, 2020).

Uredba 492/2011 določa pravila za zaposlovanje znotraj EU. Uredba določa enako obravnavanje tako delavcev kot tudi družine delavcev. Vsak državljan države članice ima pravico iskati zaposlitev v drugi državi članici v skladu z ustreznimi predpisi, ki veljajo za nacionalne delavce. Države članice ne smejo uporabljati nobenih diskriminatornih praks, kot je omejevanje ponudb za delo na državljane ali zahtevanje znanja jezikov, ki presega razumno in potrebno mero za določeno delovno mesto. Poleg tega je mobilni delavec upravičen do enake pomoči nacionalnega zavoda za zaposlovanje kot državljani države članice gostiteljice. Mobilni delavec ima pravico ostati v državi gostiteljici toliko časa, da si lahko poišče delo in zaprosi za službo. To pravico imajo vsi delavci drugih držav članic, ne glede na to, ali imajo sklenjene pogodbe za nedoločen čas, so zaposleni kot sezonski ali čezmejni delavci (European Parliament, 2020).

Državljan članice, ki se zaposlijo v drugi državi članici, imajo enake pravice, kar zadeva socialne in davčne ugodnosti, ter dostop do stanovanja, kot državljani te države članice (European Parliament, 2020).

EU je sprejela številne ukrepe za ustvarjanje okolja, ugodnega za mobilnost delavcev. Med drugimi so sprejeli reformo sistema priznavanja poklicnih kvalifikacij, ki so jih delavci

dobili v drugi državi članici, uskladili so sistem socialne, vključno s prenosljivostjo socialne zaščite, uvedli evropske kartice zdravstvenega zavarovanja, naredili izboljšave pri pridobivanju in ohranjanju pravic iz dodatnega pokojninskega zavarovanja (European Parliament, 2020).

Spomladi 2019 je bila ustanovljena Evropska agencija za delo. Glavni cilj te agencije je zagotoviti boljše izvajanje zakonodaj EU pri napotitvi delavcev in zagotavljanje podpornih storitev za mobilne delavce in delodajalce. Na enotni spletni strani objavljajo prosta delovna mesta ter informacije o življenjskih in delovnih razmerah v državah članicah EU, kakor tudi informacije o pravicah in obveznostih delavcev, delodajalcev in nacionalnih uprav. Poleg tega podpira usklajevanje med državami članicami pri čezmejnem izvrševanju, vključno s skupnimi inšpekcijskimi pregledi in posredovanjem za reševanje čezmejnih sporov. Evropska agencija za delo ponuja pomoč pri usklajevanju sistemov socialne varnosti in sodelovanju med državami članicami pri reševanju problematike dela na črno. Tako prispeva k pravični mobilnosti delovne sile (European Parliament, 2020).

1.4 Opredelitev pojma davčnega rezidenta in države rezidentstva

Pojma davčni rezident in država rezidentstva sta opredeljena v 5. in 6. členu ZDoh-2. Rezident je fizična oseba in je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije.

Po ZDoh-2 je rezident Republike Slovenije vsak, ki izpolnjuje katerega od naslednjih pogojev:

- ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji;
- biva izven Slovenije iz razlogov zaposlitve v katerem od naslednjih predstavništev: diplomatskem, konzulatu, mednarodni misiji RS, stalnem predstavništvu RS v EU ali mednarodni organizaciji, ali zakonec/vzdrževani družinski član takega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo;
- ima svoje običajno bivališče in središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji;
- je v katerem koli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji več kot 183 dni.

1.5 Problemi čezmejnih delovnih migrantov

1.5.1 Regres

Leta 2019 je v Sloveniji v veljavo stopila novela Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, ki določa, da se na regres v višini 100 % povprečne plače ne obračuna prispevkov za socialno varnost, na podlagi novele ZDoh-2 pa se regres do te višine tudi ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Barbara Pregl Breznik,

podpredsednica Sindikata delavcev migrantov Slovenije, je za portal Maribor24.si povedala, da ti noveli zakona postavljata delavce migrante v slabši položaj od slovenskih rezidentov, zaposlenih pri slovenskem delodajalcu. Za slovenske rezidente, zaposlene v Sloveniji, je regres razbremenjen plačila prispevkov za socialno varnost, delavcu migrantu pa se v Avstriji od regresa še vedno obračunajo prispevki za socialno varnost. Slednjih v Sloveniji ne priznajo in jih ne upoštevajo pri davčni olajšavi (Čiček, 2019).

1.5.2. Nižje davčne stopnje v Avstriji

Kot piše Vanja Čiček za Maribor24.si, bo delavce migrante prizadela tudi posodobljena dohodninska lestvica v Avstriji. Do konca leta 2022 se bo stopnja obdavčitve dohodka v spodnjih treh razredih znižala s 25 na 20 %, s 35 na 30 % in z 42 na 40 %. Delavci migranti bodo tako morali v Sloveniji doplačati višjo davčno razliko (Čiček, 2019).

1.5.3. Nočno in izmensko delo

Do krivic prihaja tudi zaradi različnega obdavčevanja nočnega in izmenskega dela v Sloveniji in Avstriji. V Sloveniji je nočno ali izmensko delo nagrajeno z višjo urno postavko, medtem ko je v Avstriji to nagrajeno z davčno olajšavo. Takšna ura je v Avstriji razbremenjena dohodnine in delavec posledično prejme višje neto plačilo za to uro. Problem nastane, ker ta prihodek slovenska davčna ureditev obravnava drugače. V Avstriji je ta prihodek razbremenjen plačila dohodnine, medtem pa ga Slovenija obdavči enako kot ostali dohodek. Delavec migrant tako za nočno ali izmensko delo prejme enako plačilo kot za navadno uro (Čiček, 2019).

1.5.4. Nenehne spremembe na področju davčne obravnave dnevnih migrantov

Pravila za obdavčevanje dnevnih delovnih migrantov se skozi leta ves čas spreminjajo. Do leta 2013 so dnevni delovni migranti uživali posebno olajšavo v višini 7.500 evrov. Leta 2013 je Ustavno sodišče odločilo, da gre za davčni privilegij, in olajšavo ukinilo. Od leta 2014 morajo slovenski delovni migranti v Avstriji zaradi različnih dohodninskih lestvic v Sloveniji in Avstriji v Sloveniji doplačati razliko v dohodnini (Čebokli, 2016). Slovenski delavec v Avstriji je tako podvržen dvema davčnima redoma (Zavod V FOKUSU, Bodonci, 2017).

Delavec migrant v državi zaposlitve plača vse pripadajoče davke. V Sloveniji se dohodek davčnega rezidenta, pridobljen v sosednji državi Avstriji, prenese v slovenski davčni sistem, kjer se mu ponovno odmeri dohodnina in pri tem odšteje znesek, ki ga je ta že plačal v državi zaposlitve (AMS, brez datuma).

Sindikat delavcev migrantov Slovenije opozarja na številne nepravilnosti pri izogibanju dvojnega obdavčevanja in trdi, da so za svoje delo obdavčeni dvojno (Čiček, 2019). Po drugi

strani pa čezmejni delavci še vedno živijo v Sloveniji, uporabljajo slovenske ceste, vrtce, šole in podobno in je zato prav, da zanje plačajo enako kot ostali zaposleni v Sloveniji. Trenutna situacija pa ustreza tudi državi, saj Avstrija zaposluje veliko slovenskih državljanov, ki bi bili sicer brezposelni, navaja Andrej Čebokli leta 2019. Poleg tega pa zdravstvene storitve in pokojnine čezmejnih delovnih migrantov plača avstrijska blagajna in s tem razbremeni slovensko davčno blagajno (Čebokli, 2019).

2 DVOJNO OBDAVČEVANJE

2.1 Opredelitev pojma dvojnega obdavčevanja

Do dvojnega obdavčevanja pride, ko je isti dohodek obdavčen dvakrat. To se lahko zgodi na ravni poslovne osebe in kasneje še fizične osebe. Lahko se zgodi tudi pri mednarodnem poslovanju in investicijah, ko je isti dohodek obdavčen dvakrat v dveh različnih državah (Kagan, 2022).

Ločujemo med ekonomskim in pravnim dvojnim obdavčevanjem. Do ekonomskega dvojnega obdavčevanja pride, ko je isti dohodek obdavčen večkrat pri več osebah, medtem ko pravna dvojna obdavčitev pomeni večkratno obdavčitev istega dohodka iste osebe (Ključanin & Zemljič, 2004).

Ekonomsko in pravno dvojno obdavčevanje se lahko pojavlja v domači in mednarodni povezavi. Domača pravna dvojna obdavčitev je običajno posledica namerne davčne politike posamezne države, do mednarodne dvojne obdavčitve pa običajno pride nenamerno. Do mednarodne dvojne obdavčitve pride, ker države same določajo svojo davčno politiko in se med seboj razlikujejo in pokrivajo. To pomeni, da je isti dohodek ali premoženje iste osebe lahko obdavčeno v več državah. Davčne razlike med državami, zaradi katerih pride do dvojnega obdavčevanja, so različne opredelitve davčnega zavezanca, davčne stopnje, davčne osnove, različna pravila vira, pravila pridobitve dohodka in različnih vrst davkov (Ključanin & Zemljič, 2004).

2.2 Pomen izogibanja dvojnega obdavčevanja

Internacionalizacija ekonomije, ki jo je povzročilo širjenje transakcij preko meja, je povzročila težave v davčnih sistemih. Prekrivanje različnih davčnih sistemov je rezultiralo v večkratno obdavčitev fizičnih ali pravnih oseb za isti dohodek, kar ima negativen vpliv na trgovanje (Barbuta-Misu & Tudor, 2009).

Z razvojem svetovne trgovine, povečanjem trgov, vse večje politične soodvisnosti in nastankom internacionalnih podjetij je postajal problem večkratnega obdavčevanja vse večji. To je vodilo do oblikovanja in ureditve določenih pravnih ukrepov za stimuliranje razvoja mednarodne ekonomije. Oblikovanje raznih okvirov za obdavčevanje dohodkov je bilo

nujno, saj so države izkoriščale položaj ter dohodke fizičnih in pravnih oseb obdavčevale dvojno, kot osnovo pa obakrat vzele celoten prihodek osebe. Določen dohodek je v tem primeru obdavčen dvakrat, najprej v državi pridobitve dohodka in nato še v državi destinacije (Barbuta-Misu & Tudor, 2009).

Dvojno obdavčevanje in s tem bistveno zmanjšanje dohodka je negativno vplivalo na mednarodno poslovanje. Obdavčevanje je predstavljalo oviro za ekonomsko in znanstveno sodelovanje med različnimi regijami, oviro pri ustanavljanju podjetij, pri tujih naložbah in čezmejnem zadolževanju (Barbuta-Misu & Tudor, 2009).

V globaliziranem svetu pogosto pride do situacije, v kateri sta država izvora dohodka in država destinacije dohodka različni. V primeru, da obe vpleteni državi zahtevata plačilo davka na dohodek, ob različnih davčnih sistemih pride do dvojne ali celo večkratne obdavčitve istega dohodka (Barbuta-Misu & Tudor, 2009).

Vsaka država ima izključno pristojnost na področju obdavčitve, na podlagi katere je neomejena pri določanju in pobiranju davkov na svojem ozemlju. Davčna suverenost omogoča vsaki državi svobodo pri vzpostavitvi davčnega sistema, pri definiranju davkov, subjektov obdavčitve, davčne osnove, določanja rokov za plačilo, določanja davčnih oprostitev ter pravnih sredstev in postopkov pri reševanju davčnih sporov (Eugen Radu, 2012).

Do anomalij pri mednarodnem obdavčevanju prihaja, ko je subjekt obdavčitve državljan druge države, kot je izvir dohodka. V tem primeru bi moral biti subjekt obdavčen po načelu države rezidentstva. To pa pogosto ni izpolnjeno zaradi suverenosti držav pri postavljanju davčnih sistemov (Eugen Radu, 2012).

Dvojno obdavčevanje istega dohodka je problem, ki ga je mogoče rešiti samo s sklenjenim sporazumom med zainteresiranimi državama, ki za vsako vrsto dohodka in premoženja določi, katera stran je pristojna za odmero davka (Eugen Radu, 2012).

2.3 Vzorčna konvencija OECD

Model vzorčne konvencije OECD igra ključno vlogo pri odstranjevanju davčnih ovir pri čezmejnem poslovanju in investicijah. Je osnova pri oblikovanju in udejanjanju bilateralnih sporazumov med državami. Konvencija predstavlja primer sporazuma za izogib dvojnemu obdavčevanju prihodkov (OECD, 2017).

Prvi osnutek konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je OECD objavil leta 1963. Osnutku je sledil model konvencije o obdavčevanju prihodka in kapitala leta 1977. Od leta 1992 OECD redno objavlja posodobitve modela o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Poleg tega OECD objavlja različna poročila, ki raziskujejo specifične probleme na področju

dvojnega obdavčevanja. Nova spoznanja, do katerih jih ta privedejo, so objavljena v kasnejših različicah konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Lang & Brugger, 2008).

Model vzorčne konvencije OECD obravnava subjekte, ki so državljani ene ali obeh pogodbenih držav. Konvencija se uporablja za davke na dohodek in premoženje, ki jih določata pogodbeni državi, njuni politični oddelki ali lokalne oblasti, ne glede na način njihovega obračunavanja (OECD, 2017).

Kot davki na dohodek in premoženje se štejejo vsi davki, obračunani na skupni dohodek, skupni kapital ali davki na določene elemente dohodka ali kapitala, vključno z davki na dobiček od odtujitve premičnin ali nepremičnin, davki na skupne zneske plače, ki jih izplačujejo podjetja, pa tudi davki na apreciacijo kapitala. Konvencija se uporablja tudi za davke, ki se uveljavijo po že podpisani konvenciji, a imajo bistvene značilnosti obstoječih davkov, ki jih obravnava ta konvencija (OECD, 2017).

Konvencija predstavlja dve metodi, namenjeni izogibanju dvojnega obdavčevanja. To sta metoda izvzetja in metoda odbitka. Metoda izvzetja ali oprostitve se deli še na metodo popolne oprostitve in metodo oprostitve s progresijo. Metoda odbitka ali metoda dobropisa pa se deli še na metodo popolnega dobropisa in metodo navadnega dobropisa (OECD, 2017). Slovenija v svojih bilateralnih pogodbah najpogosteje uporablja podkategoriji metode izvzetja in metode odbitka, in sicer metodo izvzetja s progresijo in metodo navadnega odbitka (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019).

Slovenija ima sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja z večino držav članic EU. Za izogib dvojnega obdavčevanja z državo Avstrijo Slovenija uporablja metodo odbitka, v skladu s smernicami OECD (AMS, 2017).

2.3.1 Metoda izvzetja s progresijo

Metoda izvzetja s progresijo deluje tako, da se dohodek ali premoženje, ki ga ima oziroma ga pridobiva slovenski rezident v drugi državi, obdavči v drugi državi po tamkajšnji davčni lestvici. Slovenija dohodka, pridobljenega v drugi državi, ne upošteva pri določanju davka na dohodek ali premoženje. Davek na dohodek ali premoženje, pridobljeno v drugi državi, se tako v Sloveniji ne obračuna. To metodo vsebuje mednarodna pogodba s Švedsko (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019).

2.3.2 Metoda navadnega odbitka

Metoda navadnega odbitka deluje tako, da se davek slovenskega rezidenta v Sloveniji zmanjša le za znesek davka, plačanega v državi vira. Pri tem se iz obračunanega davka ne odbije celoten znesek plačanega davka, pač pa znesek, ki bi ga na ta dohodek ali premoženje

obračunala država rezidentstva – Slovenija, in sicer po svoji veljavni davčni stopnji. V primeru, da je davčna stopnja države vira dohodka ali premoženja nižja od slovenske, mora slovenski rezident v Sloveniji doplačati razliko. V primeru, da je davčna stopnja države vira dohodka ali premoženja višja od davčne stopnje, veljavne v Sloveniji, se od obračunanega davka v Sloveniji odbije le dejansko plačan davek v državi izvora dohodka. Takšno metodo vsebujejo vse ostale veljavne mednarodne pogodbe med Republiko Slovenijo in drugo državo pogodbenico (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019).

2.4 Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo

Za potrebe izogibanja dvojnemu obdavčevanju države med seboj sklenejo sporazume, na podlagi katerih se dogovorijo, na kakšen način se bodo izognile dvojnemu obdavčevanju njunih davčnih rezidentov. Takšen sporazum sta podpisali tudi Slovenija in Avstrija.

Leta 1997 sta Slovenija in Avstrija podpisali konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje znotraj Zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (BATIDO), Ur. l. RS, št. 4/98 (BATIDO).

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo se uporablja za osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic (1. člen).

Konvencija se uporablja za davke na dohodek in premoženje, ki jih nalaga država pogodbenica. V nadaljevanju bom bolj podrobno predstavila del konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki se nanaša na davek na dohodek posameznikov. Med davke na dohodek štejemo vse davke, ki se plačajo na celoten dohodek ali samo del njega (2. člen).

15. člen konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa, da se plače, mezde in drugi podobni honorarji, ki jih prejema rezident države pogodbenice, obdavčijo samo v tej državi, razen v primeru, če se zaposlitev opravlja v drugi državi pogodbenici. V tem primeru se dohodki obdavčijo v drugi državi pogodbenici. Kljub tej določbi pa se vseeno honorar, ki ga prejema rezident države pogodbenice, obdavči samo v prvi državi, če veljajo naslednje trditve (15. člen):

- a) prejemnik prebiva v drugi državi skupno manj kot 183 dni v koledarskem letu in
- b) se honorar izplača v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države pogodbenice, in
- c) honorarja ne plačuje stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

25. člen konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo obravnava enako obravnavanje. 25. člen pravi, da državljani države pogodbenice v drugi državi pogodbenici ne bodo zavezani k drugačnim ali dodatnim obdavčevanjem v enakih

okolščinah kot državljani druge države. Tudi osebe brez državljanstva, ki so rezidenti ene od držav pogodbenic, niso zavezane k drugačnemu ali dodatnemu obdavčevanju, kot pa to velja za državljane druge države v enakih pogojih (25. člen).

V primeru, da oseba meni, da je zaradi dejanja ene ali obeh držav pogodbenic prišlo do obdavčevanja, ki ni v skladu z določbami te konvencije, lahko oseba vloži vlogo pri pristojnem organu države pogodbenice. Zadeva mora biti vložena v roku treh let od prvega dejanja, ki je imelo za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami konvencije. Pristojni organ si mora prizadevati za razrešitev primera, če se mu zdi pritožba upravičena. Če do razrešitve primera pristojni organ ne more priti sam, si mora prizadevati za razrešitev v skupnem dogovoru s pristojnim organom druge države pogodbenice. Za primere, ki jih ne predvideva ta konvencija, se lahko pristojna organa med seboj posvetujeta o odpravi dvojnega obdavčevanja. Pristojni organi lahko neposredno komunicirajo drug z drugim za uspešno razreševanje primerov dvojnega obdavčevanja. Kadar je za dosego dogovora priporočljiva ustna izmenjava mnenj, le-ta poteka prek komisije, ki je sestavljena iz predstavnikov pristojnih organov držav pogodbenic (26. člen).

Pristojni organi držav pogodbenic bodo izmenjevali informacije, ki so nujne za izvajanje določb te konvencije ali domačih zakonov držav pogodbenic (27. člen).

3 SLOVENSKA IN AVSTRIJSKA DOHODNINSKA ZAKONODAJA

3.1 Slovenska dohodninska zakonodaja

3.1.1 Načelo svetovnega dohodka

V Sloveniji se upošteva plačevanje davka na dohodek po načelu svetovnega dohodka. To pomeni, da je rezident Republike Slovenije zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije (Finančna uprava Republike Slovenije, 2021).

3.1.2 ZDoh-2

V Sloveniji področje plačevanja davka na dohodek fizičnih oseb ureja ZDoh-2. Z njim se ureja sistem in uvaja obvezno plačevanje dohodnine. Dohodnina je v zakonu definirana kot davek od dohodka fizičnih oseb (1. člen).

V skladu s tem zakonom je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji (5. člen).

Dohodek iz zaposlitve in dohodek iz opravljanja storitev imata vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja ali storitev opravi v Sloveniji (9. člen).

Dohodek, ki ga rezident pridobi z opravljanjem dejavnosti, ima vir v Sloveniji, razen v primeru dohodka, ki ga z opravljanjem dejavnosti slovenski rezident pridobi v tujini. Dohodek, ki ga nerezident pridobi z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji ali prek poslovne enote v Sloveniji, ima vir v Sloveniji (11. člen).

Predmet obdavčitve so po 15. členu ZDoh-2:

- dohodki fizičnih oseb, ki so bili pridobljeni v določenem davčnem (koledarskem) letu;
- za dohodek se šteje vsak dohodek, ne glede na vrsto, če ni z zakonom določeno drugače;
- za dohodek se šteje vsak prejet dohodek, ne glede na obliko, v kateri je izplačan;
- dohodek, prejet v naravi, se določi na podlagi primerljive tržne cene, razen če je z zakonom določeno drugače;
- šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali ji kako drugače dan na razpolago.

Po ZDoh-2 se za dohodke štejejo dohodki iz zaposlitve, dohodki iz dejavnosti, dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodki iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice, dohodki iz kapitala in drugi dohodki (18. člen). V tem magistrskem delu se bom osredotočila samo na dohodke iz zaposlitve.

35. člen ZDoh-2 določa, da se za dohodek iz zaposlitve šteje vsak dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve. Za zaposlitev se šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje – delovno razmerje ali vsako drugo pogodbeno razmerje, pri katerem nastopa fizična oseba, ki opravlja fizično ali intelektualno delo za delodajalca, ne glede na čas trajanja. Delodajalec je oseba, ki izplačuje dohodek iz zaposlitve.

Med dohodke iz zaposlitve šteje vsako izplačilo in boniteta, ki sta povezana z zaposlitvijo (36. člen).

Dohodek iz delovnega razmerja vključuje (37. člen, (1)):

- plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije;
- regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino ali solidarnostno pomoč;
- povračilo stroškov v zvezi z delom;
- boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana;

- nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi katerega koli pogoja v zvezi z zaposlitvijo;
- prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve;
- nadomestila in druge prejemke;
- dohodke na podlagi udeležbe v dobičku, prejete iz delovnega razmerja.

3.1.2.1 Davčna osnova

V nadaljevanju navajam izračun za določanje davčne osnove, višine različnih davčnih olajšav in dohodninsko lestvico. Številke, ki jih navajam, so bile veljavne v letu 2021. V času pisanja magistrskega dela dohodninska reforma za leto 2022 še ni bila sprejeta. Ker teoretični del sloni na dohodninski reformi za leto 2021, so tudi izračuni v praktičnem delu narejeni na podlagi teh števil. Znotraj poglavja Dohodninske stopnje navedem glavne spremembe, ki so bile sprejete z zadnjo aktualno dohodninsko reformo, veljavno za leto 2022. Z zadnjo dohodninsko reformo so bile sprejete spremembe predvsem v višini zneskov olajšav in manjše spremembe v dohodninski lestvici. Kljub tem spremembam se ključne ugotovitve, do katerih sem prišla v praktičnem delu, tudi ob upoštevanju novih zneskov in stopenj ne bi spremenile.

V 41. člen ZDoh-2 je definirana osnova za dohodnino ali davčna osnova. Davčna osnova je dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec. Poleg prispevkov za socialno varnost je dohodek zmanjšan še za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev.

Obvezni prispevki za socialno varnost, ki so primerljivi z obveznimi prispevki za socialno varnost v Sloveniji in jih delojemalec plačuje v sklad, priznan za davčne namene v kateri koli drugi državi, se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka odštejejo pod pogojem, da fizična oseba ni bila rezident Slovenije neposredno pred začetkom opravljanja dela iz delovnega razmerja v Sloveniji in je v tem času že prispevala v navedeni sklad.

V davčno osnovo od dohodkov, prejetih iz tujine, se šteje dohodek, kot je odmerjen v skladu s predpisi.

V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja pa se ne všttevajo:

- obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih je dolžan plačevati delodajalec;
- premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ki jih za delojemalca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta, ki ima sedež v Sloveniji ali v drugi državi članici EU. Pri tem premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja ne smejo presega vrednosti zneska, ki je

enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca, in ne več kot 2.819,09 evra letno;

- povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, terenski dodatek ter dodatek za ločeno življenje do višine, ki jo določi vlada;
- povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem;
- povračilo stroškov delojemalca za plačane premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco, v tujini;
- povračila stroškov v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino;
- vrednost uniform in ostalih zaščitnih delovnih sredstev;
- nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov, potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu;
- jubilejne nagrade za skupno delovno dobo ali za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, odpravnina ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč;
- plačilo vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo;
- odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi;
- nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu;
- odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen delovni čas;
- del plače za poslovno uspešnost;
- regres za letni dopust, ki je določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z zakonom ali vsebinsko primerljiv dohodek iz tujine, in sicer do višine 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

Če kateri od dohodkov, ki se ne všteta v davčno osnovo, presega znesek, določen s strani vlade, se le-ta všteta v osnovo za dohodnino in delovno razmerje.

45. člen ZDoh-2 obravnava nekaj dopolnil v zvezi z dohodkom iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, ki se ne všteta v davčno osnovo. Zavezancu, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja pri tujem delodajalcu za delo izven Republike Slovenije, se v osnovo za dohodnino ne všteta dohodek za strošek prehrane med delom in strošek prevoza na delo in z dela glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini. Strošek prehrane med delom in prevoza na delo in z dela se ne všteta v osnovo za dohodnino v višini stroška, ki ga določi vlada, pri čemer se stroški prehrane med delom priznajo do višine, povečane za 80 % glede na višino, ki jo določa vlada.

Po 109. členu ZDoh-2 je letna davčna osnova od dohodkov rezidenta vsota davčnih osnov od dohodka iz zaposlitve, zmanjšana za obvezne prispevke za socialno varnost. Če je na letni ravni ugotovljena davčna osnova negativna, se šteje, da je davčna osnova enaka nič.

3.1.2.2 Davčne olajšave

Vsakemu rezidentu se prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 3.500 evrov letno, pod pogojem, da drugi rezident za njega ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana (111. člen).

Poleg splošne olajšave, omenjene v prejšnjem odstavku, se rezidentu, katerega dohodek iz naslova zaposlitve ne presega 13.316,83 evra, prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini, določeni po naslednji enačbi: zmanjšanje * 18.700,38 evra – 1,40427 × skupni dohodek (111. člen).

Rezident, ki vzdržuje družinske člane, je upravičen do dodatnega zmanjšanja davčne osnove. Za prvega vzdrževanega otroka 2.066 evrov letno, za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo, 7.486 evrov letno, in za vsakega drugega družinskega člana 2.066 evrov letno. Za drugega otroka se rezidentu prizna zmanjšanje davčne osnove v višini 180 evrov, za tretjega 1.680 evrov, četrtega 3.180 evrov, petega 4.680 evrov in vsakega naslednjega otroka 1.500 evrov več kot za prejšnjega (114. člen).

Letna davčna osnova, zmanjšana za zneske olajšav, predstavlja neto letno davčno osnovo (119. člen).

3.1.2.3 Dohodninske stopnje

V slovenski dohodninski zakonodaji je opredeljenih pet dohodninskih razredov. Dohodninski razredi s pripadajočo dohodninsko stopnjo so predstavljeni v tabeli 1.

Za leto 2021 je bilo po slovenski dohodninski zakonodaji definiranih 5 dohodninskih razredov, kot prikazuje tabela 1. V prvi razred se uvrščajo zavezanci z davčno osnovo do 8.500 evrov letno. Pri tej davčni osnovi se jim obračuna dohodnina po dohodninski stopnji 16 %, kar pri 8.500 evrov znese 1.360 evrov. V drugi dohodninski razred se uvrščajo zavezanci z davčno osnovo med 8.500 evrov in 25.000 evrov. Njim se prvih 8.500 evrov obračuna po dohodninski stopnji 16 %, razlika med dejansko dohodninsko osnovo in 8.500 evrov pa po dohodninski stopnji 26 %. Pri davčni osnovi 25.000 evrov to znese 5.650 evrov. V tretji dohodninski razred se uvrščajo zavezanci z davčno osnovo do 50.000 evrov. Tem se dohodnina za prvih 8.500 evrov obračuna po dohodninski stopnji 16 %, kar znaša 1.360 evrov, razlika med 25.000 evrov in 8.500 evrov po dohodninski stopnji 26 %, kar znaša 5.650 evrov in razlika med dejansko dohodninsko osnovo ter 25.000 evrov po dohodninski stopnji 33 %. V četrti dohodninski razred se uvrščajo davčni zavezanci z davčno osnovo do 72.000 evrov. Davčnim zavezancem v tem razredu, se enako kot prejšnjih, dohodnina do 8.500 evrov obračuna po stopnji 16 %, do 25.000 evrov po stopnji 26 % do 25.000 evrov, po stopnji 33 % do 50.000 evrov davčne osnove in razlika med dejansko davčno osnovo in 50.000 evrov po dohodninski stopnji 39 %. Pri davčni osnovi 72.000 evrov dohodnina torej

znaša 13.900 evrov. Davčnim zavezancem, ki se uvrščajo v zadnji razred, torej nad 72.000 davčne osnove, se prvih 8.500 evrov obračuna po stopnji 16 %, razlika med 8.500 in 25.000 evrov po stopnji 26 %, razlika med 25.000 in 50.000 evrov po stopnji 33 %, razlika med 50.000 in 72.000 evrov po stopnji 39 %, in preostanek nad 72.000 evrov po stopnji 50 % (ZDoh-2).

Tabela 1: Dohodninske stopnje v Republiki Sloveniji

| Neto letna davčna osnova | | Dohodnina | | | | |
|--------------------------|----------|-----------|---|------|-----|----------|
| | 8.500 € | | | 16 % | | |
| 8.500 € | 25.000 € | 1.360 € | + | 26 % | Nad | 8.500 € |
| 25.000 € | 50.000 € | 5.650 € | + | 33 % | Nad | 25.000 € |
| 50.000 € | 72.000 € | 13.900 € | + | 39 % | Nad | 50.000 € |
| 72.000 € | | 22.480 € | + | 50 % | Nad | 72.000 € |

Vir: ZDoh-2.

Z zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna, se lahko upošteva cilje ekonomske politike vlade, določi koeficient, s katerim se uskladijo zneski neto letnih davčnih osnov. Navedeni koeficient se določi, če koeficient rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za mesec avgust tekočega leta v primerjavi z mesecem avgustom preteklega leta preseže 1,03 (122. člen).

V marcu 2022 so bile sprejete posodobitve pri obračunu dohodnine za dohodke, pridobljene v letu 2022. Nova dohodninska lestvica za leto 2022 je malenkost popravljena navzgor v primerjavi z dohodninsko letvico, ki je bila v veljavi za leto 2021. Pri davčni osnovi do 8.755 evra se dohodnina obračuna po stopnji 16 %. Pri davčni osnovi med 8.755 evra in 25.750 evra se obračuna dohodnina po stopnji 26 %. V tretjem razredu, za davčne osnove med 25.750 in 51.500 evra se obračuna dohodnina po stopnji 33 %. Četrty razred je omejen z davčno osnovo med 51.500 evra in 74.160 evra, kjer se dohodnina obračuna po 39 % stopnji. V zadnji razred se uvrščajo zavezanci z davčno osnovo nad 74.160 evra, in se jim dohodnina obračuna po stopnji 45 %. Glavna sprememba v višini davčne stopnje je tako v zadnjem razredu, pri katerem se stopnja zmanjša iz 50 % na 45 %. Dodatno se za leto 2022 spremeni splošna olajšava. Ta sedaj pri dohodkih višjih od 13.716,33 evra znaša 4.500 evrov. Za dohodke nižje od 13.716,33 pa še dodatna olajšava, ki se izračuna po prav tako posodobljeni formuli: $4.500 + (19.261,43 - 1,40427 \times \text{skupni dohodek})$. Pri osebnih olajšavah sta bili za leto 2022 dodani dve novi. Nova osebna olajšava pripada zavezancu po dopolnjenemu 70.letu in znaša 1.500 evrov letno, in zavezancu, ki prostovoljni in nepoklicno opravlja operativne naloge zaščite, reševanja in pomoč nepretrgoma najmanj 10 let prav tako 1.500 evrov letno. Osebna olajšava invalidu s 100 % telesno okvaro se poveča na 18.188,61 evrov letno. Z letom 2022 so bile popravljene tudi olajšave za vzdrževane družinske člane. Po

novem bo olajšava za prvega vzdrževanega člana znašala 2.510,03 evra, za drugega 2.728,72 evra, za tretjega 4.551,10 evra, za četrtega 6.373,48 evra, za petega 8.195,86 evra in potem 1.822,38 evra več za vsakega nadaljnjega vzdrževanega člana od predhodnega. Za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana se olajšava poveča na 2.510,03 evra letno oziroma 209,17 evra mesečno (Ministrstvo za finance, 2022).

3.1.2.4 Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta z virom dohodka izven Slovenije

IX. poglavje ZDoh-2 obravnava odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta z virom izven Slovenije. Na podlagi 136. člena tega zakona lahko rezident od dohodnine, odmerjene po tem zakonu, odšteje oziroma odbije znesek ustreznega dela dohodnine, ki jo je plačal od dohodkov z virom izven Slovenije. Za dohodek izven Slovenije oziroma tuji dohodek se šteje dohodek, ki se na podlagi ZDoh-2 ne more šteti za dohodek, ki ima svoj vir v Sloveniji.

Odbitek dohodnine od dohodkov z virom izven Slovenije pa ne sme preseči nižjega od naslednjih dveh zneskov dohodnine od tujih dohodkov, ki je bil dokončen in tudi dejansko plačan, ali zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil možen (137. člen).

Če ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka z drugo državo, se za dokončen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi (137. člen).

Če zavezanec uveljavlja odbitek dohodnine, mora davčnemu organu predložiti ustrezna dokazila glede davčne obveznosti izven Slovenije (138. člen).

Če zaradi sprememb, zlasti v primeru vračila tujega davka, pride do spremembe odbitka, mora zavezanec za obdobje, v katerem je do spremembe prišlo, povečati dohodnino za znesek, ki je enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom (139. člen).

Znesek odbitkov od dohodnine ne more nikoli preseči zneska dohodnine. Odbitki, ki presegajo znesek dohodnine, se ne morejo uveljavljati kot odbitki v prihodnjih ali preteklih davčnih letih (140. člen).

3.1.3 Prispevki za socialno varnost v Sloveniji

Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV), Ur. l. RS, št. 5/96, ureja področje plačevanja prispevkov za socialno varnost. Vsi zaposleni od svoje bruto plače plačujejo prispevke za socialno varnost. Med prispevke za socialno varnost se uvrščajo prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevki za obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in za zaposlovanje. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačujejo tako delojemalci kot delodajalci. Stopnje so prikazane v tabeli 2, spodaj. Stopnja za delojemalce

oziroma zavezanec znaša 15,50 %, za delodajalce pa 8,85 %. Prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje oziroma za zavarovanje v primeru bolezni in poškodb izven dela plačujejo zavarovanci po stopnji 6,36 % in delodajalci po stopnji 6,56 %. Prispevek za primer poškodb na delu in poklicne bolezni plačujejo samo delodajalci, in sicer 0,53 %, Prispevek za starševsko varstvo plačujejo zavarovanci v višini 0,10 % in delodajalci v višini 0,10 %. Tudi prispevek za zaposlovanje plačujeta tako zavezanec kot delodajalec, zavezanec v višini 0,14 % in delodajalec v višini 0,06 % (ZPSV).

Tabela 2: Prispevki za socialno varnost v Republiki Sloveniji

| Vrsta prispevka | Stopnja prispevka zavarovanca | Stopnja prispevka delodajalca |
|---------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Pokojninsko in invalidsko zavarovanje | 15,50 % | 8,85 % |
| Zdravstveno zavarovanje | 6,36 % | 6,56 % |
| Starševsko varstvo | 0,10 % | 0,10 % |
| Zaposlovanje | 0,14 % | 0,06 % |
| Poškodbe pri delu in poklicne bolezni | / | 0,53 % |
| SKUPAJ | 22,10 % | 16,10 % |

Vir: ZPSV.

3.1.4 Prehrana med delom in prevoz na delo ter z dela

Poleg osnovne plače je delavec upravičen tudi do povračila stroškov prehrane med delom. Povračilo stroškov prehrane se ne šteje v osnovo za dohodnino. Višina povračila je odvisna od delodajalca in lahko znaša do 6,12 evra na delovni dan.

Tudi povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela se obračuna posebej in se prav tako ne všteva v osnovo za dohodnino do višine 0,18 evra za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela za vsak dan prisotnosti na delu (Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja).

3.2 Avstrijska dohodninska zakonodaja

3.2.1 Davčne olajšave

Avstrijski davčni rezidenti so po avstrijski dohodninski zakonodaji opravičeni do več olajšav pred izračunom osnove za dohodnino.

Družinski bonus plus

Družinski bonus plus je davčna olajšava, ki se jo lahko uveljavlja od leta 2019 naprej. Davčna olajšava znaša do 1.500 evrov na otroka. Davčno olajšavo družinski bonus plus lahko zavezanec uveljavlja, kolikor dolgo je otrok upravičen do družinskega dodatka (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Olajšava za prevoz na delo

Olajšava za prevoz na delo od leta 2016 znaša 400 evrov. Davčna olajšava je avtomatsko priznana pri izračunu davčne osnove. Od leta 2020 naprej se bo v posebnih primerih davčna olajšava za prevoz povečala do dodatnih 400 evrov. Dodatne davčne olajšave v vrednosti 400 evrov bodo deležni tisti zaposleni, ki ne presegajo letnega dohodka v višini 15.500 evrov. Ostali zaposleni, ki ne presegajo letnega dohodka v višini 21.500 evrov, bodo prav tako deležni dodatne davčne olajšave, ki pa ne bo znašala 400 evrov, pač pa sorazmerni delež tega (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Olajšava za starše samohranilce/družine z enim virom prihodka

Olajšava za družine z enim virom prihodka oziroma starše samohranilce znaša 494 evrov za prvega otroka, dodatnih 175 evrov za drugega otroka in 220 evrov za tretjega in vse naslednje otroke. Za družine z enim virom prihodka se kvalificirajo davčni zavezanci z vsaj enim otrokom in imajo partnerja, s katerim tudi stalno živijo (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Otroški dodatek

Družine z enim virom prihodka in starši samohranilci, ki plačujejo zelo nizko dohodnino ali pa je sploh ne plačujejo, so upravičeni do otroškega dodatka. Otroški dodatek znaša 250 evrov na otroka (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Olajšava za vzdrževanje

Olajšava za vzdrževanje vzdrževanega člana oziroma otroka znaša 29,20 evra na mesec za prvega otroka, 43,80 evra na mesec za drugega otroka in 58,40 evra na mesec za tretjega in vsakega naslednjega otroka (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Dodatek za družine z več otroki

Do dodatka za družine z več otroki so upravičeni zavezanci, ki prejemajo družinski dodatek za vsaj tri otroke in njihov dohodek ne presega 55.000 evrov letno. Dodatek za družine z več otroki znaša 20 evrov na mesec za tretjega in vsakega naslednjega otroka (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Olajšava za delavce vozače

Dnevni delovni migranti pa so v Avstriji upravičeni še do dodatne olajšave za prevoz na delo, tako imenovane »Pendlerpauschal« oziroma olajšave za delavce vozače. Čeprav so stroški prevoza na delo že zajeti v olajšavi, do katere so upravičeni vsi delojemalci in znaša 400 evrov mesečno, lahko v posebnih primerih uveljavljajo še dodatno olajšavo za delovne migrante. Dejanskih stroškov prevoza na delo pa pri tem v Avstriji še vedno ne morejo uveljavljati. Pavšal za delovne migrante se določi na podlagi razdalje med stalnim prebivališčem in krajem dela ter tega, ali je uporaba javnega transporta za prevoz smiselna in mogoča ali ne. Pavšal za delovne migrante se deli na manjšo in večjo, pri čemer je pri manjši olajšavi uporaba javnega transporta smiselna in mogoča in pri večji nemogoča. Višina olajšave pri manjši olajšavi znaša 58 evrov za delavce vozače oddaljene 20 do 40 kilometrov, 113 evrov za vozače oddaljene 40 do 60 kilometrov, in 168 evrov na mesec za vozače oddaljene 60 kilometrov ali več. Olajšava pri višjem pavšalu pa znaša od 31 evrov za vozače oddaljene 2 do 20 kilometrov, 123 evrov za vozače oddaljene 20 do 40 kilometrov, 214 evrov za vozače oddaljene 40 do 60 kilometrov, in 306 evrov za vozače oddaljene več kot 60 kilometrov. Vrednosti prikazujeta tabela 3 in 4 (Bundesministerium Finanzen, 2022a).

Tabela 3: Olajšava za delavce vozače – nižja olajšava

| Razdalja | Višina/mesec | Letna vrednost |
|---------------|--------------|----------------|
| 20–40 km | 58,00 € | 696,00 € |
| 40–60 km | 113,00 € | 1.356,00 € |
| Več kot 60 km | 168,00 € | 2.016,00 € |

Vir: Bundesministerium Finanzen (2022a).

Tabela 4: Olajšava za delavce vozače – višja olajšava

| Razdalja | Višina/mesec | Letna vrednost |
|---------------|--------------|----------------|
| 2–20 km | 31,00 € | 372,00 € |
| 20–40 km | 123,00 € | 1.476,00 € |
| 40–60 km | 214,00 € | 2.568,00 € |
| Več kot 60 km | 306,00 € | 3.672,00 € |

Vir: Bundesministerium Finanzen (2022a).

Uporaba javnega transporta za prevoz na delo je nesmiselna, če vsaj polovica poti na delo ni pokrita z javnim transportom ali ta ne vozi ob potrebnih urah (npr. nočno delo). Pri določitvi smiselnosti uporabe javnega transporta za prevoz na delo se upošteva tudi čas potovanja z javnim transportom. Če je čas potovanja nerazumno dolg, pri čemer se upošteva tudi čas

čakanja na delo zaradi prezgodnjega prihoda in čas čakanja na javni transport po delu, potem se določi olajšava po višji stopnji (Bundesministerium Finanzen, 2022b).

3.2.2 Dohodninske stopnje

Avstrijska dohodninska lestvica sestoji iz sedmih stopenj, kot prikazano v tabeli 5, spodaj. Na davčno osnovo do 11.000 evrov se dohodnina ne obračuna. Za davčno osnovo, ki znaša več kot 11.000 pa do 18.000 evrov, se obračuna dohodnina v višini 20 % za leto 2020. V letu 2020 je dohodnina v tem razredu znašala 25 %. Med 18.000 in 31.000 evrov se obračuna dohodnina v višini 35 %, med 31.000 in 60.000 evrov 42 %, med 60.000 in 90.000 evrov pa 48 %. Predzadnji razred zavzema davčno osnovo med 90.000 in 1.000.000 evrov, na katero se obračuna dohodnina v višini 50 %. Nad 1.000.000 evrov pa se dohodnina obračuna po stopnji 55 % (Bundesministerium Finanzen, 2021).

Tabela 5: Dohodninske stopnje v Republiki Avstriji

| Neto letna davčna osnova | | Dohodninska stopnja |
|--------------------------|-------------|---------------------|
| Od | Do | |
| | 11.000 € | 0 % |
| 11.000 € | 18.000 € | 20 % |
| 18.000 € | 31.000 € | 35 % |
| 31.000 € | 60.000 € | 42 % |
| 60.000 € | 90.000 € | 48 % |
| 90.000 € | 1.000.000 € | 50 % |
| 1.000.000 € | | 55 % |

Vir: Bundesministerium Finanzen (2021).

3.2.3 Prispevki za socialno varnost v Avstriji

Tabela 6 prikazuje prispevke za socialno varnost v Avstriji. V Avstriji poznajo prispevke za socialno varnost, ki jih delijo na prispevke za pokojninsko zavarovanje, zdravstveno zavarovanje, zavarovanje za primer nesreče in primer brezposelnosti. Prispevki za pokojninsko zavarovanje znašajo 10,25 % za delojemalce in 12,55 % za delodajalce. Skupno 22,80 %. Za zdravstveno zavarovanje se zavezancem obračunajo prispevki v višini 3,87 % in delodajalcem 3,78 %, kar skupaj zneso 7,65 %. Prispevka za primer nesreče na delovnem mestu delojemalec ne plačuje. Prispevek za primer nesreče na delovnem mestu plača samo delodajalec, in sicer 1,20 %. Prispevek za brezposelnost pa se tako delojemalcu kot delodajalcu obračuna v višini 3 % (Pwc, 2021).

Tabela 6: Prispevki za socialno varnost v Republiki Avstriji

| Vrsta prispevka | Stopnja prispevka zavarovanca | Stopnja prispevka delodajalca |
|---------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Pokojninsko in invalidsko zavarovanje | 10,25 % | 12,55 % |
| Zdravstveno zavarovanje | 3,87 % | 3,78 % |
| Brezposelnost | 3,00 % | 3,00 % |
| Poškodbe pri delu in poklicne bolezni | / | 1,20 % |
| Ostali prispevki | 1,00 % | 0,70 % |
| SKUPAJ | 18,12 % | 21,23 % |

Vir: Pwc (2022).

3.2.4 13. in 14. plača v Avstriji

V Avstriji sta 13. in 14. plača obvezni. 13. plača je izplačana v juniju, kot dodatek za letni dopust, in 14. plača v novembru, pred božičnimi prazniki. 13. in 14. plača sta na strani delojemalca obdavčeni po nižji stopnji, ki znaša 6 % (Virtual Vienna, brez datuma).

4 PRIMERI IZRAČUNOV DOHODNINE V SLOVENIJI IN AVSTRIJI

4.1 Metodologija

V tem delu so predstavljene razlike med davčnimi obravnavami rezidentov Republike Slovenije, ki so zaposleni v Sloveniji, rezidentov Republike Avstrije, zaposlenih v Avstriji, in rezidentov Slovenije, zaposlenih v Avstriji.

Položaj dnevni delovnih migrantov v primerjavi z nemigranti bom raziskala s pomočjo različnih izračunov. Osredotočila se bom na različne situacije in s tem poskušala v svoj raziskovalni del magistrskega dela zajeti čim več različnih primerov in situacij dnevni delovnih migrantov.

V raziskovalnem delu bom naredila izračune za šest primerov. V prvem primeru bom izhajala iz bruto plače v višini povprečne bruto plače v Sloveniji v letu 2021. Izračunala bom, kateri davki in prispevki se na bruto plačo obračunajo slovenskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Sloveniji, avstrijskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Avstriji, in slovenskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Avstriji. Z upoštevanjem

olajšavami, ki posameznemu delavcu pripadajo, bom prišla do višine neto dohodka, ki ga vsak izmed njih prejme. V drugem primeru bom za primer prav tako vzela bruto plačo v višini povprečne bruto plače v Sloveniji, pri čemer bom pri dnevnom delovnem migrantu upoštevala še tako imenovano olajšavo »Pandlerpauschal« oziroma olajšavo za dnevne delovne migrante. V tretjem primeru bom v izračun dodala še olajšavo za vzdrževane družinske člane. Pri tem sem predpostavljala, da ima dnevni delovni migrant povprečno število vzdrževanih družinskih članov, kar je dva. V četrtem primeru sem pripravila izračun za bruto plačo v višini povprečne plače v Avstriji v letu 2020 in ponovno preverila, kako se neto dohodek razlikuje za vsakega izmed treh opazovanih delavcev. V petem primeru sem za primer vzela zelo visoko bruto plačo, v mojem primeru 10.000 evrov. S tem sem želela preveriti vpliv progresivnih davčnih lestvic v Sloveniji in Avstriji na neto dohodek. V zadnjem, šestem primeru sem naredila še izračun za primer delavca, ki opravlja nočno oziroma izmensko delo. Želela sem preveriti, kako različni davčni zakonodaji vplivata na neto dohodek posameznega delavca.

Vsi izračuni so narejeni na mesečni ravni. Za izračune na mesečnih in ne letnih ravneh sem se odločila, ker se v tem delu sveta največkrat govori o mesečnih bruto plačah in so zato moji izračuni in rezultati bolj reprezentativni. Drugi razlog, zaradi katerega sem se odločila za primerjavo mesečnih bruto plač, je v razlikah med dohodninskimi in plačnimi sistemi med državama. Zaradi razlik je bila že primerjava na mesečni ravni zahtevna, na letni ravni pa bi bili rezultati še toliko težje primerljivi med seboj, zaradi primerov, kot sta na primer regres in božičnica.

Prek šestih primerov bom raziskala položaj dnevnih delovnih migrantov in odgovorila na raziskovalna vprašanja magistrskega dela.

1. Kakšen je položaj dnevnih delovnih migrantov v Sloveniji?
2. Ali pri dnevni delavcih migrantih v Avstriji prihaja do dvojnega obdavčevanja?
3. Na katerih področjih prihaja do dvojnega obdavčevanja?
4. Koliko so delavci migranti na boljšem oziroma slabšem od delavcev, zaposlenih v Sloveniji?

4.2 Izračuni za leto 2021

4.2.1 Primer 1: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji

Prvi primer izračuna bom naredila za primer višine bruto plače v višini povprečne plače v Sloveniji. V letu 2021 je povprečna plača v Sloveniji znašala 1.969,59 evra (Vrh, 2022).

Tabela 7 prikazuje izračun neto dohodka za slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji. V primeru bruto dohodka v višini 1.969,59 evra neto dohodek znaša 1.282,06 evra. Od bruto dohodka se odvedejo prispevki za socialno varnost, ki za delojemalca v kumulativi

znašajo 22,10 %. V tem primeru je to 435,28 evra, kar pomeni, da ostane 1.534,31 evra. Slovenska dohodninska zakonodaja priznava splošno olajšavo v višini 3.500 evrov na letni dohodek. Do te olajšave so upravičeni vsi rezidenti z virom dohodka v Sloveniji. 3.500 evrov, preračunano na mesečno raven, znaša 291,67 evra. To je znesek, ki se odšteje od bruto dohodka za izračun osnove za dohodnino. Osnova za dohodnino torej v spodnjem primeru znaša 1.242,64 evra. Z navedeno davčno osnovo se rezident uvršča v drugi dohodninski razred, kar pomeni, da se mu prvih 708,33 evra obračuna po davčni stopnji 16 %, razlika med 708,33 evra in 1.242,64 evra pa po davčni stopnji drugega razreda, kar je 26 %. Akontacija dohodnine torej znaša 252,25 evra. Neto dohodek, ki je razlika med bruto plačo in prispevki za socialno varnost ter dohodnino, znaša 1.282,06 evra.

Tabela 7: Primer 1 – slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost SI (22,10 %) | - 435,28 € | |
| Splošna olajšava SI (3.500 €/letni dohodek) | - 291,67 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 1.242,64 € |
| Dohodnina | - 252,25 € | |
| Neto dohodek | | = 1.282,06 € |

Vir: lastno delo.

Neto dohodek davčnega rezidenta Avstrije pri enaki bruto plači je precej višji od davčnega rezidenta Slovenije. Če bruto dohodek avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, znaša 1.969,59 evra, njegov neto dohodek znaša 1.553,49 evra. Delojemalcu se od bruto plače obračunajo prispevki za socialno varnost, ki so v Avstriji nižji od slovenskih in znašajo 18,12 %. V tem konkretnem primeru je to 356,89 evra. V Avstriji, za razliko od Slovenije, prevoz na delo in malica nista posebej plačana. Zato pa imajo davčno olajšavo za prevoz na delo. Davčna olajšava za prevoz na delo znaša 400 evrov mesečno, za tiste s prihodki do 1.791,67 evra pa še dodanih 400 evrov oziroma sorazmerni delež. V tem konkretnem primeru se obračuna samo olajšava v višini 400 evrov. Osnova za dohodnino tako znaša 1.212,70 evra. Po avstrijski dohodninski lestvici se s to davčno osnovo zavezanec uvršča v drugi dohodninski razred. Do zneska 916,67 evra se dohodnina obračuna po stopnji 0 % oziroma se ta ne obračuna, razlika do 1.212,70 evra pa se obračuna po stopnji 20 %. Akontacija dohodnine tako znaša 59,21 evra. Neto dohodek avstrijskega davčnega rezidenta znaša 1.553,49 evra. Izračun prikazan v tabeli 8.

Pri enakem bruto dohodku je neto dohodek avstrijskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, višji od slovenskega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, za 271,43 evra. Pri tem je seveda treba upoštevati, da v Avstriji prevoz na delo in malica nista posebej obračunana. Zakonsko določeno maksimalno nadomestilo za malico med delovnim časom v Sloveniji znaša 6,12

evra, kar pomeni, da to mesečno znese približno 130 evrov (odvisno od števila delovnih dni). Potni stroški so v Sloveniji obračunani individualno, odvisno od razdalje med krajem dela in prijavljenim stalnim prebivališčem. Potni stroški se obračunajo v višini 0,18 evra na kilometer.

Tabela 8: Primer 1 – avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT (18,12 %) | - 356,89 € | |
| Olajšava za prevoz na delo AT (400 €) | - 400,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 1.212,70 € |
| Dohodnina | - 59,21 € | |
| Neto dohodek | | = 1.553,49 € |

Vir: lastno delo.

V primeru slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, se davek od dohodka najprej obračuna v državi zaposlitve, nato pa še v državi rezidentstva. Zaradi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo se le-ta ne obračuna dvojno, pač pa se z metodo navadnega odbitka že obračunan davek od dohodka v Avstriji odšteje od davka od dohodka, ki bi ga rezident moral plačati v Sloveniji. Slovenskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Avstriji, se od bruto dohodka obračunajo davki in prispevki po enakem sistemu kot za avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji.

Razlika dohodnine, ki jo mora slovenski davčni rezident doplačati v Sloveniji, se izračuna, kot je prikazano v nadaljevanju. Od bruto dohodka, ki v tem primeru znaša 1.969,59 evra, se odštejejo prispevki za socialno varnost, ki jih je davčni rezident že plačal v državi zaposlitve. Od preostanka se odšteje splošna olajšava po slovenskem Zakonu o dohodnini, ki znaša 291,67 evra. Od bruto dohodka se dodatno odštejejo še stroški v zvezi z delom, to je nadomestilo za malico in nadomestilo za prevoz na delo. Zakonsko določeno nadomestilo za malico za delovne migrante znaša 11,02 evra na dan, nadomestilo za prevoz na delo pa 0,18 €/km. Nadomestilo za prevoz na delo se torej izračuna individualno na podlagi dejanskih kilometrov, ki jih dnevno prevozi delovni migrant. Za potrebe izračuna sem vzela glavno mesto dnevne emigracije v Sloveniji, kar je Maribor, in glavno mesto imigracije za slovenske dnevne migrante v Avstriji, kar je Gradec. Razdalja med Mariborom in Gradcem znaša 70 km. V izračunu sem predpostavila povprečno število delovnih dni v mesecu, kar je 21. Iz tega izhaja, da mesečna davčna olajšava za prevoz na delo znaša 529,20 evra. Tudi za izračun davčne olajšave iz naslova nadomestila za malico sem vzela povprečno število mesečnih delovnih dni in ta tako znaša 231,42 evra. Davčna osnova po odštetih prispevkih, plačanih v Avstriji, slovenski splošni olajšavi in olajšavi za prevoz na delo in malico znaša 560,41 evra. S to davčno osnovo se slovenski davčni rezident uvršča v prvi dohodninski razred in se mu posledično obračuna dohodnina po stopnji 16 %. Dohodnina za plačilo v Sloveniji znaša 89,67 evra. Slovenskemu davčnemu rezidentu se je v Avstriji že obračunala

dohodnina v višini 59,21 evra, zato ta v Sloveniji doplača samo razliko, ki torej znaša 30,46 evra. Neto dohodek dnevnega delovnega migranta znaša 1.523,03 evra, kar je dobrih 30 evrov manj, kot znaša neto dohodek avstrijskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, z enakim bruto dohodkom, in dobrih 240 evrov več kot neto dohodek slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, z enakim bruto dohodkom. Izračun je prikazan v tabeli 9.

Kljub temu da je na prvi pogled videti, da dnevni delovni migrant dobi več pri enakem bruto dohodku, je treba upoštevati, da se v Avstriji prevoz na delo in malica ne plačata posebej, kot se v Sloveniji. V Avstriji se za prevoz na delo prizna olajšava v višini 400 evrov, medtem ko nadomestila za malico na delovnem mestu ne poznajo.

Tabela 9: Primer 1 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji, višji potni stroški

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 356,89 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 560,41 € |
| Dohodnina | - 89,67 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 59,21 € | |
| Doplačati v Sloveniji | - 30,46 € | |
| Neto dohodek | | = 1.523,03 € |

Vir: lastno delo.

Če za primer vzamemo še za polovico manjšo olajšavo za stroške, povezane s prevozom na delo in malico, potem je osnova za dohodnino izračunana po slovenski dohodninski zakonodaji 940,72 evra, kar zavezanca uvršča v drugi dohodninski razred. Dohodnina je tako 173,75 evra, že plačana dohodnina v Avstriji 59,21 evra, kar pomeni, da mora zaposleni v Sloveniji doplačati 114,54 evra dohodnine. Neto dohodek znaša 1.438,95 evra, kot prikazano v tabeli 10.

Tabela 10: Primer 1 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji, nižji potni stroški

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 356,89 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 380,31 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 940,72 € |
| Dohodnina | - 173,75 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 59,21 € | |
| Doplačati v Sloveniji | - 114,54 € | |
| Neto dohodek | | = 1.438,95 € |

Vir: lastno delo.

4.2.2 Primer 2: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji z upoštevanjem olajšave za delavce vozače

Poleg olajšave za prevoz na delo pa lahko delovni migranti v Avstriji uveljavljajo dodatno posebno olajšavo za delavce vozače. V primeru, da bi se davčni rezident Slovenije, ki dela v Avstriji, odločil za to olajšavo, se mu ta določi na podlagi kriterijev, razloženih v teoretičnem delu. Ko se določi višina davčne olajšave iz naslova pavšali za delovne migrante, se le-ta odšteje od davčne osnove za izračun dohodnine. V primeru, da je davčni rezident Slovenije zaposlen v avstrijskem Gradcu, v katerega se dnevno vozi iz stalnega prebivališča v Mariboru, in se odloči uveljavljati davčno olajšavo za delavce vozače oziroma pavšal za dnevne migrante, bi se mu na podlagi pravil za olajšavo upoštevala višja olajšava, saj javni promet med tema dvema mestoma ni tako dober. Razdalja med mestoma je 70 km, kar pomeni, da bi prejel maksimalno višino olajšave, kar je 306 evrov na mesec. V tem primeru se zaposlenemu dohodnina v Avstriji ne obračuna, saj se zaposleni uvrsti v prvi dohodninski razred, v katerem je dohodninska stopnja enaka 0 %, v Sloveniji pa zato plača polno vrednost dohodnine, obračunane po slovenski dohodninski zakonodaji, in sicer 89,67 evra. V tabeli 11 je prikazan izračun.

Tabela 11: Primer 2 – uveljavljanje olajšave za dnevne delovne migrante

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 356,89 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Olajšava za delavce vozače | - 306,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 254,41 € |
| Dohodnina | - 89,67 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 0,00 € | |
| Doplačati v Sloveniji | - 89,67 € | |
| Neto dohodek | | = 1.523,03 € |

Vir: lastno delo.

4.2.3 Primer 3: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji in vzdrževani družinski člani

V tem izračunu bom upoštevala bruto plačo v višini povprečne plače v Sloveniji, kar znaša 1.969,59 evra, pri čemer bom upoštevala še dva vzdrževana družinska člana in s tem olajšavo, do katere je davčni zavezanec iz tega naslova upravičen.

V primeru slovenskega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, ki prejema bruto plačo v višini povprečne slovenske plače, pri tem pa ima dva vzdrževana otroka, se mu pri obračunu dohodnine upošteva dodatna olajšava za vzdrževana družinska člana. Davčna olajšava za prvega otroka znaša 2.066 evrov na leto in 180 evrov na leto za drugega otroka. Skupaj to znaša 187,17 evra na mesec. Z upoštevanjem te olajšave, ki osnovo za dohodnino zmanjša na 1.055,48 evra, neto dohodek zaposlenega znaša 1.330,72 evra, kar je 48,66 evra mesečno več kot pri zaposlenem brez vzdrževanih družinskih članov. Celoten izračun je prikazan v tabeli 12.

Tabela 12: Primer 3 – slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost SI (22,10 %) | - 435,28 € | |
| Splošna olajšava SI (3.500 €/letni dohodek) | - 291,67 € | |
| Olajšava za vzdrževanega družinskega člana (2 otroka) | - 187,17 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 1.055,48 € |
| Dohodnina | - 203,59 € | |
| Neto dohodek | | = 1.330,72 € |

Vir: lastno delo.

V tabeli 13 je za enak primer predstavljen še izračun za avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji. V primeru dveh vzdrževanih otrok dodatna mesečna davčna olajšava iz tega naslova znaša 73 evrov. Priznana davčna olajšava za prvega otroka znaša 29,20 evra mesečno in za drugega otroka 43,80 evra mesečno. Osnova za dohodnino je tako 1.139,70 evra in neto dohodek 1.568,09 evra. Neto dohodek avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, s priznano davčno olajšavo za dva vzdrževana družinska člana je tako le 14,60 evra višja od zaposlenega brez olajšave za vzdrževane družinske člane.

Tabela 13: Primer 3 – avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT (18,12 %) | - 356,89 € | |
| Olajšava za prevoz na delo AT (400 €) | - 400,00 € | |
| Olajšava za vzdrževanega družinskega člana (2 otroka) | - 73,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 1.139,70 € |
| Dohodnina | - 44,61 € | |
| Neto dohodek | | = 1.568,09 € |

Vir: lastno delo.

Primer slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, je prikazan v tabeli 14. Dnevni delovni migrantu se od bruto plače najprej obračunajo prispevki za socialno varnost po avstrijski davčni zakonodaji. Na slovenski strani se upošteva splošna davčna olajšava, olajšava, povezana s stroški v zvezi z delom (upoštevala sem enake karakteristike delavca kot v prejšnjem primeru), in olajšava za vzdrževana družinska člana, ki znaša 187,17 evra. Osnova za dohodnino tako znaša 373,25 evra. Po slovenski dohodninski zakonodaji se na ta znesek obračuna dohodnina po stopnji 16 %, kar pomeni, da mora delavec plačati 59,72 evra iz naslova dohodnine. V Avstriji je že plačal 44,61 evra, kar pomeni, da mora v Sloveniji doplačati še 15,11 evra. Neto dohodek delovnega migranta z dvema vzdrževanima družinskima članoma znaša 1.552,98 evra, kar je 15,11 evra manj od njegovega avstrijskega sodelavca in 222,26 evra več od slovenskega državljanja, zaposlenega v Sloveniji.

Tabela 14: Primer 3 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 1.969,59 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 356,89 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Olajšava za vzdrževanega družinskega člana (2 otroka) | - 187,17 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 373,25 € |
| Dohodnina | - 59,72 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 44,61 € | |
| Doplačati v Sloveniji | - 15,11 € | |
| Neto dohodek | | = 1.552,98 € |

Vir: lastno delo.

4.2.4 Primer 4: bruto plača v višini povprečne plače v Avstriji

Naslednjo primerjavo razlike v neto prihodku med slovenskim davčnim rezidentom, zaposlenim v Sloveniji, avstrijskim davčnim rezidentom, zaposlenim v Avstriji, in slovenskim delovnim migrantom, zaposlenim v Avstriji, bom naredila za primer višine bruto plače v vrednosti povprečne plače v Avstriji. Povprečna bruto plača je v Avstriji v letu 2020 znašala 4.540 evrov mesečno (Statistik Austria, brez datuma).

V primeru slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, z višino dohodka v višini povprečne bruto plače v Avstriji v letu 2020 4.540 evrov znaša neto dohodek 2.682,48 evra. Od bruto plače se obračunajo prispevki v višini 1.003,34 evra. Od preostalih 3.536,66 evra se odbije splošna olajšava in tako ostane osnova za dohodnino v višini 3.244,99 evra. S to osnovo za dohodnino se zaposleni uvršča v tretji razred dohodninske lestvice, kar pomeni, da se od zadnjega dela dohodka obračuna dohodnina v višini 33 %. Dohodnina torej znaša 854,18 evra in neto dohodek 2.682,48 evra, kot prikazano v tabeli 15.

Tabela 15: Primer 4 – slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji

| | | |
|---|--------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Prispevki za socialno varnost SI (22,10 %) | - 1.003,34 € | |
| Splošna olajšava SI (3.500 €/letni dohodek) | - 291,67 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 3.244,99 € |
| Dohodnina | - 854,18 € | |
| Neto dohodek | | = 2.682,48 € |

Vir: lastno delo.

Avstrijski davčni rezident, zaposlen v Avstriji, z dohodkom v višini avstrijske povprečne plače v letu 2020 prejme neto dohodek v višini 2.940,31 evra, kar je 257,83 evra več, kot prejme slovenski davčni rezident, zaposlen v Sloveniji. Avstrijskemu davčnemu rezidentu se na bruto plačo obračunajo prispevki v višini 18,12 %, kar znaša 822,65 evra. Na preostanek se obračuna davčna olajšava za prevoz na delo, 400 evrov, in od preostalih 3.317,35 evra se obračuna dohodnina. Avstrijski davčni rezident se s to višino dohodka uvršča v četrti razred dohodninske lestvice, pri kateri se na zadnji del dohodka obračuna dohodnina v višini 42 %. Dohodnina pri tej višini dohodka v Avstriji znaša 777,04 evra in neto dohodek 2.940,31 evra, kot prikazano v tabeli 16.

Tabela 16: Primer 4 – avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Prispevki za socialno varnost (18,12 %) | - 822,65 € | |
| Olajšava za prevoz na delo (400 €) | - 400,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 3.317,35 € |
| Dohodnina | - 777,04 € | |
| Neto dohodek | | = 2.940,31 € |

Vir: lastno delo.

V primeru, da je slovenski davčni rezident zaposlen v Avstriji in tam prejema bruto plačilo v vrednosti avstrijske povprečne plače 4.540 evrov, se mu v Avstriji obračunajo prispevki po njihovi davčni zakonodaji, kar pri tem dohodku zneso 822,65 evra, ter dohodnina, ki znaša 777,04 evra. Za izračun doplačila v Sloveniji se mu prizna splošna olajšava v skladu s slovensko davčno zakonodajo in olajšava za stroške v zvezi z delom (malica in prevoz). Tudi v tem primeru sem upoštevala, da se delavec dnevno vozi iz Maribora na delo v Gradec in olajšava tako skupaj z malico znaša 760,62 evra. Osnova za dohodnino je v tem primeru 2.665,07 evra. Po slovenski dohodninski lestvici se zaposleni s to dohodninsko osnovo uvrsti v tretji razred in dohodnina znaša 662,80 evra. Ker pa je v Avstriji zaposleni že plačal dohodnino v višini 777,04 evra, kar je 114,23 evra več, kot bi jo pri tej dohodninski osnovi plačal v Sloveniji, mu v Sloveniji ni treba ničesar doplačati. V primeru, da je dohodnina, plačana v Avstriji, višja od dohodnine, ki bi se obračunala v Sloveniji, doplačila ni, prav tako pa se mu razlika ne povrne. Neto dohodek slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, je tako v tem primeru enak neto dohodka avstrijskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Avstriji, in je za 257,83 evra višji od dohodka, ki bi ga prejel slovenski davčni rezident, zaposlen v Sloveniji, pri enaki bruto plači. Izračun je prikazan v tabeli 17.

Tabela 17: Primer 4 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 822,65 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 2.665,07 € |
| Dohodnina | - 662,80 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 777,04 € | |
| Doplačati v Sloveniji | -114,23 € | |
| Neto dohodek | | = 2.940,31 € |

Vir: lastno delo.

4.2.5 Primer 5: Nadpovprečna bruto plača

V naslednjem primeru, prikazanem v tabeli 18, 19 in 20, sem preverila, kaj se zgodi pri nadpovprečnem dohodku. Za primer sem vzela bruto plačo v višini 10.000 evrov. V primeru, da bruto plača znaša 10.000 evrov, bo neto dohodek slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, znašal 5.167,50 evra, neto dohodek avstrijskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, 5.360,25 evra in slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, prav tako 5.360,25 evra. Neto dohodek delavcev, zaposlenih v Avstriji, je v tem primeru torej 192,75 evra višji od delavcev, zaposlenih v Sloveniji. Tudi v tem primeru sta neto dohodka avstrijskega državljana, zaposlenega v Avstriji, in slovenskega davčnega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, enaka. Pri nadpovprečnih dohodkih delavcem migrantom v Sloveniji ni treba doplačati razlike dohodnine, saj je ta negativna iz naslova višje dohodnine v Avstriji, kar pa je posledica višjih dohodninskih stopenj v Avstriji pri višjih dohodninskih osnovah.

Tabela 18: Primer 5 – slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji

| | | |
|--|--------------|--------------|
| Bruto plača | | 10.000,00 € |
| Prispevki za socialno varnost (22,10 %) | - 2.210,00 € | |
| Splošna olajšava (3.500 €/letni dohodek) | - 291,67 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 7.498,33 € |
| Dohodnina | - 2.622,50 € | |
| Neto dohodek | | = 5.167,50 € |

Vir: lastno delo.

Tabela 19: Primer 5 – avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|---|--------------|--------------|
| Bruto plača | | 10.000,00 € |
| Prispevki za socialno varnost (18,12 %) | - 1.812,00 € | |
| Olajšava za prevoz na delo (400 €) | - 400,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 7.788,00 € |
| Dohodnina | - 2.827,75 € | |
| Neto dohodek | | = 5.360,25 € |

Vir: lastno delo.

Tabela 20: Primer 5 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|--|--------------|--------------|
| Bruto plača | | 10.000,00 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 1.812,00 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 7.135,71 € |
| Dohodnina | - 2.441,19 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 2.827,75 € | |
| Doplačati v Sloveniji | -386,56 € | |
| Neto dohodek | | = 5.360,25 € |

Vir: lastno delo.

4.2.6 Primer 6: nočno in izmensko delo

Kot že omenjeno v teoretičnem delu, do razlik pri obdavčevanju slovenskih rezidentov, zaposlenih v Sloveniji, in slovenskih rezidentov, zaposlenih v Avstriji, prihaja v različnih davčnih sistemih. Eden od takšnih primerov je nočno in izmensko delo. V Sloveniji je za nočno delo predpisana višja urna postavka, medtem ko je v Avstriji dohodek teh ur samo oproščen plačila dohodnine. Slovenski davčni rezidenti, zaposleni v Avstriji, tako ne prejmejo višjega plačila, ampak se jim samo obračuna nižja dohodnina, ko pa se ta dohodek obdavči, se po slovenski zakonodaji, ki celoten dohodek obdavčuje enako, od tega plača dohodnino. Slovenski davčni rezident, zaposlen v Avstriji, tako za ure, ki jih opravi v nočni izmeni, prejme nižje plačilo kot za tiste, ki jih opravi v dnevni izmeni.

Za primer sem vzela bruto plačo v višini povprečne bruto plače v Avstriji, ki znaša 4.540 evrov. Predpostavila sem, da razlika, ki jo zaposleni prejme iz naslova nočnega dela, znaša 800 evrov. V tem primeru se na znesek 5.340 evrov obračunajo prispevki v višini 1.180,14 evra. Po upoštevanju splošne davčne olajšave se na razliko obračuna dohodnina in neto

dohodek zaposlenega znaša 3.100,02 evra, kar je 417,54 evra več kot plača zaposlenega iz četrtega primera, ki ne opravlja nočnega dela. Izračun je prikazan v tabeli 21.

Tabela 21: Primer 6 – slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji

| | | |
|--|--------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Dodatek za nočno/izmensko delo | | + 800,00 € |
| Prispevki za socialno varnost (22,10 %) | - 1.180,14 € | |
| Splošna olajšava (3.500 €/letni dohodek) | - 291,67 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 3.868,19 € |
| Dohodnina | - 1.059,84 € | |
| Neto dohodek | | = 3.100,02 € |

Vir: lastno delo.

V primeru avstrijskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, se mu bruto plača zaradi nočnega dela ne poveča, saj nočno delo ni plačano po višji urni postavki. Dohodnina na dohodek, ki ga opravi v nočni izmeni, pa se ne obračuna. V tem primeru njegov neto dohodek znaša 3.270,05 evra, kot prikazano v tabeli 22.

Tabela 22: Primer 6 – avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|---|------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Prispevki za socialno varnost (18,12 %) | - 822,65 € | |
| Olajšava za prevoz na delo (400 €) | - 400,00 € | |
| »Olajšava« za nočno/izmensko delo (800 €) | - 800,00 € | |
| Osnova za dohodnino | | = 2.517,35 € |
| Dohodnina | - 447,31 € | |
| Neto dohodek | | = 3.270,05 € |

Vir: lastno delo.

V primeru slovenskega rezidenta, zaposlenega v Avstriji, se mu na bruto plačo, ki sestoji iz povprečne bruto plače v Avstriji 4.540 evrov, v katero je vključeno tudi nočno delo (ki v Avstriji ni dodatno plačano), obračunajo prispevki za socialno varnost po avstrijski zakonodaji. V Sloveniji se po slovenski zakonodaji od preostanka odšteje splošna olajšava in stroški v zvezi z delom. Dohodnina, izračunana po slovenski zakonodaji, tako znaša 662,80 evra. V Avstriji se mu je obračunalo že 447,31 evra, tako da mora v Sloveniji doplačati še 215,50 evra. Njegov neto dohodek potem znaša 3.054,55 evra, kar je 45,47 evra manj, kot znaša neto dohodek slovenskega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, pri enaki bruto plači. Izračun prikazan v tabeli 23.

Tabela 23: Primer 6 – slovenski rezident, zaposlen v Avstriji

| | | |
|--|------------|--------------|
| Bruto plača | | 4.540,00 € |
| Prispevki za socialno varnost AT | - 822,65 € | |
| Splošna olajšava SI | - 291,67 € | |
| Stroški v zvezi z delom (malica, prevoz) | - 760,62 € | |
| Nočno/izmensko delo (800 €) | | + 800,00 € |
| Osnova za dohodnino | | = 2.665,07 € |
| Dohodnina | - 62,80 € | |
| Dohodnina, že plačana v Avstriji | - 447,31 € | |
| Doplačati v Sloveniji | - 215,50 € | |
| Neto dohodek | | = 3.054,55 € |

Vir: lastno delo.

4.3 Razprava o rezultatih in omejitvah raziskave

Tako teoretični kot praktični del magistrskega dela sem pisala z ozirom na štiri raziskovalna vprašanja, ki sem si jih zastavila ob začetku. V teoretičnem delu magistrskega dela sem skozi različne vire in literaturo poiskala informacije, ki so mi bile osnova za zasnovo praktičnega dela magistrskega dela. V praktičnem delu sem skozi šest različnih primerov oziroma scenarijev izluščila odgovore na zastavljena raziskovalna vprašanja.

S prvim vprašanjem, ki sem si ga zastavila, sem preverila splošen položaj dnevnih delovnih migrantov v Sloveniji. Na delo v sosednje države dnevno migrira več 10 tisoč Slovencev. Samo v Avstrijo jih na delo odhaja med 20 in 30 tisoč. Z vstopom Slovenije v EU je bilo čezmejno delo še dodatno olajšano. EU z eno od svojih štirih svoboščin omogoča prost pretok dela znotraj držav članic, kar pomeni, da državljani članic ne potrebujejo nobenih posebnih dovoljenj za delo v drugi državi. S tega vidika se za delo v sosednji državi ali kateri drugi državi lahko odloči vsak državljan Republike Slovenije brez večjih omejitev.

Delo v sosednji Avstriji je za dnevne delovne migrante privlačno predvsem zaradi višjega standarda, ki ga imajo severni sosedje. To pomeni, da Slovenci, ki se odločijo za delo v Avstriji, tam prejemajo precej višje plačilo, kot bi ga prejeli za enako delo v Sloveniji. Dnevni delovni migranti se dnevno vračajo nazaj v državo rezidentstva, kjer je standard in s tem stroški življenja nižji, kot pa je ta v Avstriji. V splošnem to pomeni, da je njihov standard življenja lahko višji, kot pa je standard življenja davčnih rezidentov Slovenije, ki svoje delo opravljajo v matični državi. To je razlog, da se tako veliko Slovencev, ki živijo na obmejnih območjih, odloči za iskanje službe na drugi strani meje.

Tematiko dnevnih migrantov obravnava Zakon o tujcih. Dnevni delovni migranti so v specifičnem položaju v primerjavi z delavci, zaposlenimi v državi rezidentstva, saj

pridobivajo dohodke v drugi državi in so tako podvrženi dvema davčnima sistemoma. Slovenija ima z večino držav sklenjen bilateralni sporazum, katerega namen je zmanjšati oziroma izničiti dvojno obdavčevanje, do katerega lahko prihaja zaradi podvrženosti različnim davčnim sistemom. S konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo se do neke mere dvojnemu obdavčevanju res izognemo, vseeno pa prihaja do anomalij, katerim se ne moremo izogniti zaradi velikih razlik med dohodninskim sistemom Avstrije in dohodninskim sistemom Slovenije na določenih segmentih. Po drugi strani pa je sindikat delavcev migrantov Slovenije izpogajal kar nekaj olajšav in ugodnosti, ki jih dnevni migranti prejemajo. Avstrija za dnevne delovne migrante priznava posebno olajšavo za delavce vozače, ki dnevnim delovnim migrantom omogoča, da uveljavljajo stroške prevoza na delo kot dodatno olajšavo pri dohodnini. Olajšava za delavce vozače je ponujena dnevnim delovnim migrantom, saj v Avstriji prevoz na delo in malica nista posebej plačana, tako kot je to zakonsko določeno v Sloveniji. V Sloveniji sta malica in prevoz na delo dodatni postavki na plačilni listi, ki sta izvzeti iz osnove za dohodnino. Tega slovenski rezidenti, zaposleni v Avstriji, niso deležni. Po drugi strani pa dnevni delovni migranti prispevke za socialno varnost plačujejo samo v Avstriji, kjer so obdavčeni po nižji stopnji, kot pa so v Sloveniji.

Z drugim in tretjim raziskovalnim vprašanjem sem želela preveriti, ali do dvojnega obdavčevanja čezmejnih dnevnih delovnih migrantov res prihaja in na katerih področjih. Pod šestim primerom je prikazan izračun za primer nočnega in izmenskega dela. Po slovenski dohodninski zakonodaji se nočno in izmensko delo obračunata po višji urni postavki. Po avstrijski zakonodaji nočne in izmenske ure niso plačane več, pač pa je dohodek od teh ur izvzet iz dohodnine. To pomeni, da dnevni delovni migrant, ki v Avstriji opravlja nočno delo, za to delo prejema enako urno postavko, kot jo prejema za delo v dnevni izmeni. Pri izračunu osnove za dohodnino se dohodek iz naslova tega dela ne všteje v osnovo za dohodnino in dohodnina tega delavca je iz tega naslova nižja. Ko pa se ta dohodek obdavči še po slovenski dohodninski zakonodaji, ta ne predvideva izvzetja dohodka za nočno delo, saj je sistem v Sloveniji drugačen in na drug način poskrbi, da so te ure primerno več plačane. Ko se dohodek dnevnega migranta obdavči po slovenski zakonodaji, se mu izračuna višja dohodnina oziroma doplačilo, ki ga mora plačati v Sloveniji. Iz tega naslova je ura, ki jo opravi dnevni migrant v Avstriji v nočni izmeni, plačana manj, kot pa je plačana navadna delovna ura.

Naslednji podoben primer je regres. Regres je v Sloveniji že nekaj let oproščen dohodnine, kar pomeni, da se delavcem, zaposlenim v Sloveniji, izplača bruto za neto. To pa ne velja za delavce, zaposlene v Avstriji. V Avstriji regres imenujejo 13. plača. Ta je v Avstriji obdavčena po nižji dohodninski stopnji, in sicer 6 %. Ko se dohodek dnevnega migranta obdavči po slovenski zakonodaji, ta ne ločuje dohodkov in 13. plačo obravnava enako kot preostali dohodek in ga obdavči po temu primerni dohodninski stopnji po slovenski zakonodaji. Tukaj prihaja do neenakosti med slovenskimi rezidenti, zaposlenimi v Sloveniji, in slovenskimi rezidenti, zaposlenimi v Avstriji, saj se delavcem, zaposlenim v Sloveniji,

dohodnina na regres sploh ne obračuna, medtem ko se delavcem, zaposlenim v Avstriji, obračuna po splošni dohodninski lestvici, torej po minimalno 16-odstotni dohodninski stopnji. Podoben primer je avstrijska tako imenovana 14. plača. To je plača, ki jo delavci, zaposleni v Avstriji, po zakonu dobijo izplačano v decembru. Tudi za ta dohodek avstrijska zakonodaja upošteva nižjo dohodninsko stopnjo 6 %, v Sloveniji pa se delavcem migrantom tudi ta dohodek obdavči po splošni dohodninski stopnji. V Sloveniji je enačica 14. plači dodatek za poslovno uspešnost, ki se prav tako izplača v decembru. V tem primeru pa se za razliko od regresa dohodek obdavči po splošni dohodninski lestvici. Kljub temu da v opisanih primerih in predstavljenih izračunih slovenski rezidenti, zaposleni v Avstriji, plačajo višji davek na dohodek kot slovenski rezidenti, zaposleni v Sloveniji, ali avstrijski rezidenti, zaposleni v Avstriji, pa ne gre za dvojno obdavčevanje, pač pa za razlike v dohodninskih zakonodajah Slovenije in Avstrije.

V zadnjem raziskovalnem vprašanju sem se spraševala, koliko so delavci migranti na boljšem oziroma slabšem od delavcev, zaposlenih v Sloveniji. Za odgovor na to vprašanje sem zasnovala šest različnih primerov, za katere sem izračunala neto dohodke za vsakega od delavcev – davčnega rezidenta Slovenije, zaposlenega v Sloveniji, davčnega rezidenta Avstrije, zaposlenega v Avstriji, in slovenskega dnevnega migranta, zaposlenega v Avstriji. V prvem primeru, v katerem sem primerjala neto dohodke delavcev pri višini bruto plače v višini povprečne bruto plače v Sloveniji, sem ugotovila, da pri enaki bruto plači dnevni migrant prejme precej višji neto dohodek od delavca, zaposlenega v Sloveniji. Medtem ko slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji, prejme le 1.282,06 evra, dnevni migrant prejme 1.523,03 evra, kar je 240,97 evra več. V tem primeru nisem upoštevala posebnih olajšav, upoštevala sem le olajšavo za dnevnega migranta iz naslova potnih stroškov in stroškov malice v času dela. Res je, da je olajšava iz naslova potnih stroškov za delovnega migranta zelo visoka, saj sem upoštevala, da dnevni migrant dnevno migrira med dvema največjima migracijskima mestoma, Mariborom in Gradcem. Če bi bila olajšava za stroške prevoza na delo in malice na delovnem mestu za polovico nižja, bi neto dohodek delovnega migranta znašal 1.438,95 evra, kar je le še 156,89 evra več, kot prejme slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji. Delovni migrant torej pri višini bruto plače v višini povprečne plače v Sloveniji prejme višji neto dohodek, a je treba upoštevati tudi to, da zaposleni v Sloveniji poleg bruto plače prejema še dodatek za malico in prevoz, tako da je njegov skupni prejemek višji od neto dohodka. Do dvojnega obdavčevanja v tem primeru ne prihaja, saj dnevni delovni migrant dohodnino plača samo enkrat, pri čemer od skupnega zneska 89,67 evra 59,21 evra plača v Avstriji in razliko 30,46 evra v Sloveniji.

V drugem izračunu sem pri dnevnem delovnem migrantu upoštevala še olajšavo za delavce vozače. Neto dohodek dnevnega delovnega migranta je bil v tem primeru enak neto dohodku iz prvega primera. Razlika je v tem, v kateri državi delavec poravnava dohodnino. V primeru uveljavljanja olajšave za delavce vozače za prevoz na delo iz Maribora do Gradca dohodnina delavec migrant v Avstriji ne bo plačal, saj je ta enaka 0 evrov. Do tega pride, ker je najnižja dohodninska stopnja po avstrijski zakonodaji enaka 0 %. Bo pa dnevni migrant zato v

Sloveniji moral doplačati dohodnino v višini 89,67 evra. Tako brez uveljavljanja olajšave za delavce vozače kot z uveljavljanjem te olajšave dnevni migrant na koncu prejme isti neto dohodek, le da v drugem primeru več denarja steče v slovensko davčno blagajno.

V tretjem primeru sem za višino bruto plače še vedno upoštevala povprečno bruto plačo v Sloveniji, pri čemer sem upoštevala še posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. Predpostavljala sem, da ima vsak od delavcev dva vzdrževana otroka. Neto dohodek slovenskega rezidenta, zaposlenega v Sloveniji, je v tem primeru 1.330,72 evra, dnevnega delovnega migranta pa 1.552,98 evra, kar je 222,26 evra več od zaposlenega v Sloveniji. Tudi v tem primeru do dvojnega obdavčevanja ne pride, saj se dohodnina na dohodek obračuna le enkrat, pri čemer skupna dohodnina znaša 59,72 evra, od tega se 44,61 evra obračuna v Avstriji in preostanek 15,11 evra v Sloveniji. Res je, da sem v tem izračunu upoštevala posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, kot so te navedene v ZDoh-2, ki pa so se od takrat že večkrat spremenile in so trenutno za leto 2022 precej višje, kot so bile navedene v ZDoh-2. Posebno velika razlika je pri drugem vzdrževanem družinskem članu, kjer je v ZDoh-2 navedena olajšava v višini 180 evrov, medtem ko je trenutno veljavna olajšava za leto 2022 2.728,72 evra. V splošnem pa so olajšave za vzdrževane družinske člane v Sloveniji precej višje od teh v Avstriji.

V četrtem primeru, kjer sem za višino bruto plače vzela povprečno bruto plačo v Avstriji v letu 2020 4.540 evrov, sem ugotovila, da bi slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji, prejemal neto dohodek v višini 2.682,48 evra, dnevni delovni migrant pa 2.940,31 evra, kar je 257,83 evra več kot zaposleni v Sloveniji. V tem primeru pa se pokažejo posledice višjih dohodninskih stopenj v Avstriji. Ker so dohodninske stopnje v Avstriji višje, kot so te v Sloveniji, v tem primeru dnevni delovni migrant v Avstriji plača dohodnino v višini 777,04 evra, medtem ko bi pri enaki osnovi za dohodnino v Sloveniji plačal le 662,80 evra. Ker je razlika negativna, dnevnemu delovnemu migrantu v Sloveniji ni treba plačati dohodnine, razlika pa se mu tudi ne povrne.

Podoben rezultat da tudi peti primer, kjer sem za izračun vzela nadpovprečno visoko bruto plačo, v mojem primeru 10.000 evrov. Tudi v tem primeru zaradi višjih dohodninskih stopenj v Avstriji dnevni delovni migrant v Avstriji plača višjo dohodnino, kot bi jo pri enaki osnovi za dohodnino plačal v Sloveniji. Tudi v tem primeru v Sloveniji torej ne plača dohodnine, ta se plača le v Avstriji. Pri visokih bruto plačah dnevni delovni migranti v slovensko davčno blagajno ne prispevajo ničesar. Celotno dohodnino dnevni delovni migranti plačajo v Avstriji. V obeh primerih je posledično neto dohodek dnevnega delovnega migranta enak avstrijskemu davčnemu rezidentu, zaposlenemu v Avstriji. Do dvojnega obdavčevanja v tem primeru ne pride, saj je dohodek obdavčen le v Avstriji, je pa res, da so dnevni delovni migranti v Avstriji za ta dohodek obdavčeni več, kot bi bili obdavčeni pri slovenskem delodajalcu.

V zadnjem primeru sem naredila še izračun za primer nočnega dela. Nočno delo v Avstriji ni plačano po višji urni postavki, kot je to urejeno v Sloveniji, pač pa je samo izvzeto iz dohodnine. V primeru, da je bruto plača enaka povprečni plači v Avstriji, in ob predpostavki, da slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji, iz naslova nočnega dela prejme 800 evrov bruto več, potem je neto dohodek zaposlenega v Sloveniji višji od neto dohodka zaposlenega v Avstriji. V mojem konkretnem primeru bi bil neto dohodek delavca, zaposlenega v Sloveniji, 3.100,02 evra, medtem ko dnevni delovni migrant prejme 3.054,55 evra. Zaradi popolnoma različnih davčnih in plačnih sistemov pride do anomalije pri dnevnem delovnem migrantu, ki na koncu za svoje nočno delo prejme nižjo urno postavko, kot pa jo prejme za dnevno delo. Do podobne situacije pride v primeru regresa, ki v Sloveniji ni obdavčen, medtem ko se dnevnim delovnim migrantom njihova 13. plača, ki je enaka našemu regresu, v Sloveniji obdavči kot vsak drugi dohodek. Dnevni delovni migranti so v tem primeru v primerjavi z rezidenti Slovenije, zaposlenimi v Sloveniji, na slabšem. Neenakost je v tem primeru posledica različnih sistemov, ki jih Slovenija pri izračunu dohodnine, ki jo mora doplačati dnevni delovni migrant v Sloveniji, ne upošteva, pač pa celoten dohodek obravnava enako.

Rešitev za takšne primere anomalij bi bila namesto sistema, ki ga predstavlja vzorčna konvencija, preprosto obdavčevanje dnevnih delovnih migrantov le v eni od držav. To bi popolnoma rešilo problem dvojnega obdavčevanja, po drugi strani pa bi lahko prihajalo do še večjih razlik v obravnavah med državljani in rezidenti iste države. Namreč dnevni delovni migranti se na koncu vseeno vračajo v državo rezidentstva dnevno, v tem primeru v Slovenijo, kjer so stroški življenja prilagojeni slovenskemu standardu in s tem nižjim dohodkom, kot jih imajo v Avstriji. Dnevni delovni migranti v Sloveniji še vedno koristijo zdravstvene storitve, starševsko varstvo in podobno temu, da teh storitev za razliko od ostalih zaposlenih v Sloveniji ne sofinancirajo prek plačila prispevkov za socialno varnost. Slovenija se že sedaj spopada s problemom pomanjkanja delovne sile, ki bi bil v primeru, da bi Avstrija postala še bolj privlačna država zaposlitve, še večji.

Omejitve, s katerimi sem se soočala pri pripravi magistrskega dela, je hitro spreminjajoča se zakonodaja na tem področju. Dohodninska zakonodaja se posodablja vsako leto, prav tako nenehno prihaja do sprememb na področju obravnavanj dnevnih delovnih migrantov. Naslednja omejitev je ta, da sem za izračune v raziskovalnem delu morala predpostaviti veliko faktorjev, sicer izračuna nisem mogla narediti. Poskušala sem vzeti čim boljše oziroma čim pogostejše ali čim bolj povprečne in realne predpostavke, da sem dobila čim bolj reprezentativne končne izračune. Ena od takšnih predpostavk je oddaljenost stalnega prebivališča in kraja dela. Oddaljenost vpliva na višino olajšave za stroške prevoza na delo in s tem na neto dohodek. Velika omejitev, ki jo vidim pri magistrskem delu, je tudi ta, da je zaradi različnih sistemov, ki jih imamo v Sloveniji in Avstriji, prihodke izredno težko neposredno primerjati enega z drugim. Eden od takšnih primerov razhajanj je nočno in izmensko delo, pa tudi 13. in 14. plača ter regres.

SKLEP

Več 10 tisoč Slovencev dnevno migrira na delo v eno izmed sosednjih držav. Največ izmed njih jih migrira na delo v Avstrijo. Problematika dnevnih delovnih migrantov je zato v Sloveniji precej velika. Z vstopom Slovenije v EU se je čezmejno delo še dodatno okrepilo. OECD za reševanje problemov dvojnega obdavčevanja, s katerim se srečamo pri dnevnem čezmejnem delu, ponuja vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Vsaka država zase konvencijo potem implementira v svoj sistem kot bilateralni sporazum z vsako od držav. Slovenija ima tudi z Avstrijo sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. S konvencijo se želita državi izogniti dvojnemu obdavčevanju čezmejnih delovnih migrantov, kar pa ni vedno povsem mogoče zaradi različnih davčnih in plačnih sistemov. Slovenski Zakon o dohodnini in avstrijski zakon o dohodnini se v določenih segmentih razlikujeta, kar povzroča anomalije pri obdavčevanju dnevnih delovnih migrantov.

V raziskovalnem delu sem raziskala, ali prihaja do dvojnega obdavčevanja dnevnih delovnih migrantov, kje in koliko so na boljšem oziroma na slabšem zaradi podvrženosti dvema davčnima sistemoma. Ugotovila sem, da do dvojnega obdavčevanja načeloma ne prihaja, prihaja pa do razlik v višini obdavčenja enako visoke bruto plače v Avstriji in Sloveniji. Pri enaki bruto plači najvišji neto dohodek prejema davčni rezident Avstrije, zaposlen v Avstriji, potem dnevni delovni migrant, in najnižjega davčni rezident Slovenije, zaposlen v Sloveniji. Pri tem pa ne smemo pozabiti, da v Avstriji prevoz na delo in malica nista dodatno plačana, kar v Sloveniji sta. V Sloveniji zaposleni torej poleg neto plače prejmejo še določen znesek za malico in prevoz, ki ni obdavčen.

Glede na višino bruto plače prihaja do razlik v položaju dnevnega delovnega migranta. Pri nižjih bruto plačah mora dnevni delovni migrant v Sloveniji doplačati razliko dohodnine, saj je pri osnovah za dohodnino po slovenski zakonodaji dohodninska stopnja višja, kot je v Avstriji. V Sloveniji so tudi prispevki za socialno varnost višji, kot pa so ti v Avstriji. Po drugi strani pa so pri višjih bruto plačah dohodninske stopnje v Avstriji višje in v tem primeru dnevni delovni migranti v Sloveniji ne plačujejo dohodnine, saj že v Avstriji plačajo višjo dohodnino, kot pa bi jo na to osnovo za dohodnino obračunala Slovenija.

Do anomalij prihaja predvsem iz naslova različnih davčnih in plačnih sistemov. Eden od takih primerov, prikazanih tudi v izračunih, je nočno delo, pri katerem se slovenski in avstrijski sistem razlikujeta, in iz tega naslova pride do dvojnega obdavčevanja in prikrajšanja čezmejnega delovnega migranta.

Temu bi se lahko izognili samo v primeru, da bi se državi odločili, da se dnevne delovne migrante obdavčuje samo v eni ali samo v drugi državi po njeni zakonodaji. To je seveda zelo težko. Delojemalcu se prispevki za socialno varnost obračunajo in odvedejo v državi

zaposlitve, čeprav le-ta večino socialnih ugodnosti koristi v državi rezidentstva in ne v državi zaposlitve.

Kljub temu da v določenih segmentih prihaja do anomalij pri obdavčevanju dnevnih delovnih migrantov, menim, da tako država rezidentstva kot tudi država zaposlitve nudita številne ugodnosti in olajšave, kot sta na primer olajšava za delavce vozače na avstrijski strani in olajšava za prevoz na delo in malico na slovenski strani. Dodatne olajšave za dnevne delovne migrante bi lahko še dodatno spodbudile odhajanje delovne sile na delo v eno izmed sosednjih držav.

LITERATURA IN VIRI

1. AMS. (brez datuma). *Vodnik za delavce migrante/delavke migrantke iz Slovenije*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz <https://in-fit.si/wp-content/uploads/2017/02/Vodnik-za-delavce-migrante-iz-Slovenije-v-Avstiji-1.pdf>
2. Barbuta-Misu, N. & Tudor, F. (2009). *The International Double Taxation – causes and avoidance*. Bukarešta: Economica.
3. Barat, A. (2018, 11. februar). Delo v Avstriji: Obljubljena dežela tudi za slovenske, ne samo za bližnjevzhodne migrante. *Domovina*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz <https://www.domovina.je/delo-v-avstriji-obljubljenadezela-tudi-za-slovenske-ne-samo-bliznjevzhodne-migrante/>
4. Bešter, R., Drolc, A., Kovač, B., Mežnarič, S. & Zavratnik Zimec, S. (2003). *Migracije-Globalizacija-Evropska Unija*. Ljubljana: Mirovni inštitut, Inštitut za sodobne družbene in politične študije.
5. Brnot, N. (2021). Statistični urad Republike Slovenije. *Število delovnih mest v občini Trzin trikrat preseгло število delovno aktivnih oseb s stalnim prebivališčem v tej občini*. Pridobljeno 10. novembra 2021 iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/9458>
6. Bundesministerium Finanzen. (2021). *Steuertarif und Steuerabsetzbetäge*. Pridobljeno 1. oktobra 2021 iz <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/steuertarif-steuerabsetzbetraege.html>
7. Bundesministerium Finanzen. (2022a). *Allgemeines zum Pendlerpauschale*. Pridobljeno 20. aprila 2022 iz <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/pendlerfoerderung-das-pendlerpauschale/allgemeines-zum-pendlerpauschale.html>
8. Bundesministerium Finanzen. (2022b). *Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln*. Pridobljeno 20. aprila 2022 iz <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/pendlerfoerderung-das-pendlerpauschale/unzumutbarkeit-benuetzung-massenverkehrsmittel.html>
9. Čebokli, A. (2016, 11. april). Migrantskim delavcem visoke dohodnine, Furs: Tak je zakon. Bodo našli rešitev?. *MMC*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz

- <https://www.rtv slo.si/slovenija/migrantskim-delavcem-visoke-dohodnine-furs-tak-je-zakon-bodo-nasli-resitev/390301>
10. Čiček, V. (2019, 11. maj). Zaradi davčnih sprememb v Avstriji in Sloveniji za delavce migrante še slabši časi. *Maribor24.si*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz <https://maribor24.si/gospodarstvo/zaradi-davcnih-sprememb-v-avstriji-in-sloveniji-za-delavce-migrante-se-slabsi-casi>
 11. Eugen Radu, M. (2012). International double taxation. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 403-407.
 12. Europa Briefing. (2017). *The four freedoms in the EU: Are they inseparable?*. Berlin: Jacques Dolors Insitut
 13. European Parliment. (2020). *Free movement of workers*. Pridobljeno 13. decembra 2020 iz <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/41/free-movement-of-workers>
 14. Finančna uprava Republike Slovenije. (2019). *Izvajanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. Pridobljeno 12. septembra 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/
 15. Finančna uprava Republike Slovenije. (2021). *Opredelitev dohodkov, doseženih v tujini oziroma z virom v tujini, za potrebe obdavčevanja v Sloveniji*. Republika Slovenija Ministrstvo za finance.
 16. Kagan, J. (2022, 9. junij). Investopedia. *Double Taxation*. Pridobljeno 14. decembra 2020 iz https://www.investopedia.com/terms/d/double_taxation.asp
 17. Ključanin, E. & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. Ljubljana: GV Založba.
 18. Lang, M. & Brugger, F. (2008). *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. Australian tax forum: a journal of taxation policy, law and reform*, 23(2), 95-108.
 19. Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. (2021, 1. december). *Delovne migracije*. Pridobljeno 17. aprila 2021 iz <https://www.gov.si/podrocja/zaposlovanje-delo-in-upokojitev/delovne-migracije/>
 20. Ministrstvo za finance. (2022). *Obvestilo o lestvici za odmero dohodnine in olajšave za leto 2022*. Ljubljana: Finančna uprava republike Slovenije, Ministrstvo za finance.
 21. OECD. (2017, 21. november). *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
 22. Pwc. (2021). *Austria Social security contributions*. Pridobljeno 10. januarja 2022 iz <https://taxsummaries.pwc.com/austria/individual/other-taxes>
 23. Račel, V. (2016). *Davčna obravnava dohodkov čezmejnih delovnih migrantov in napotenih delavcev (magistrsko delo)*. Maribor: Pravna fakulteta.
 24. Stalno predstavništvo pri Evropski uniji Bruselj. (2021, 23. marec). *Slovenija v Evropski uniji*. Pridobljeno 17. aprila 2021 iz

- <https://www.gov.si/predstavnistva/stalno-predstavnistvo-pri-evropski-uniji-bruseljslovenija-v-eu/>
25. Statistik Austria. (brez datuma). *Jährliche Personeneinkommen*. Pridobljeno 21. aprila 2022 iz http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/soziales/personen-einkommen/jaehrliche_personen_einkommen/index.html
 26. Tvoja Evropa. (2022, 28. april). *Obmejni delavci*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/cross-border-commuters/index_sl.htm
 27. Virtual Vienna. (brez datuma). *Salaries*. Pridobljeno 10. maja 2022 iz <https://www.virtualvienna.net/working-in-vienna/salaries/>
 28. Vrh, A. (2022). Statistični urad Republike Slovenije. *Povprečna plača nižja od plače za prejšnji mesec*. Pridobljeno 2. maja 2022 iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/10146>
 29. Zavod V FOKUSU, Bodonci. (2017, 7. december). *Gre za dvojni davek, ki je s konvencijo prepovedan*. Pridobljeno 1. junija 2020 iz <https://beta.publishwall.si/vfokus/post/337694/gre-za-dvojni-davek-ki-je-s-konvencijo-prepovedan>
 30. Zupančič, J. (2003). Inštitut za narodnostna vprašanja. *Čezmejne dnevne delovne migracije v Slovenskem obmejnem prostoru*. Pridobljeno 15. septembra 2021 iz <http://www.dlib.si/details/URN:NBN:SI:DOC-ZOA6MOY1>
 31. Willem Holtslag, J., Kremer, M. & Schrijvers, E. (2013). *Making Migration Work*. Amsterdam: Amsterdam University Press.

PRILOGA

Priloga 1: Združeni rezultati

| Primer | Bruto plača | Neto dohodek | | |
|---|-------------|--|--|--|
| | | Slovenski rezident, zaposlen v Sloveniji | Avstrijski rezident, zaposlen v Avstriji | Slovenski rezident, zaposlen v Avstriji – dnevni migrant |
| 1. primer: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji | 1.969,59 € | 1.282,06 € | 1.553,49 € | 1.523,03 € |
| 2. primer: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji z upoštevanjem olajšave za delavce vozače | 1.969,59 € | 1.282,06 € | 1.553,49 € | 1.523,03 € |
| 3. primer: bruto plača v višini povprečne plače v Sloveniji in vzdrževani družinski člani | 1.969,59 € | 1.330,72 € | 1.568,09 € | 1.552,98 € |
| 4. primer: bruto plača v višini povprečne plače v Avstriji | 4.540,00 € | 2.682,48 € | 2.940,31 € | 2.940,31 € |
| 5. primer: nadpovprečna plača | 10.000,00 € | 5.167,50 € | 5.360,25 € | 5.360,25 € |
| 6. primer: nočno in izmensko delo | 4.540,00 € | 3.100,02 € | 3.270,05 € | 3.054,55 € |

Vir: lastno delo.