

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**UPORABA INSTITUTA NAPOTITVE ZNOTRAJ EU TER
PRIMERJAVA DAVČNE OBRAVNAVE NAPOTENIH DELAVCEV
MED SLOVENIJO IN AVSTRIJO**

Ljubljana, marec 2020

VANESA KLINAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Vanesa Klinar, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Uporaba instituta napotitve znotraj EU ter primerjava davčne obravnave napotenih delavcev med Slovenijo in Avstrijo, 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 plagiatstvo – 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 plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 04.03.2020

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 Institut napotitve	2
1.1 Oblike napotitve	3
1.2 Pravna podlaga.....	4
1.2.1 Zakonodaja na ravni EU.....	4
1.2.1.1 <i>Koordinacija postopka čezmejnega izvajanja storitev ter zagotavljanja minimalnih pravic delavcev.....</i>	<i>4</i>
1.2.1.2 <i>Sistem koordinacije socialne varnosti</i>	<i>7</i>
1.2.2 Zakonodaja na ravni posamezne države	9
1.2.2.1 <i>Slovenija.....</i>	<i>9</i>
1.2.2.2 <i>Avstrija.....</i>	<i>20</i>
1.2.3 Dogovori med Slovenijo in Avstrijo	31
1.2.3.1 <i>Področje obdavčitve</i>	<i>31</i>
1.2.3.2 <i>Področje prispevkov za socialno varnost</i>	<i>33</i>
1.3 Obveznosti, ki izhajajo iz naslova napotitve.....	33
1.3.1 Obveznosti delodajalca in delojemalca pri napotitvi iz Slovenije v Avstrijo ..	33
1.3.2 Obveznosti delodajalca in delojemalca pri napotitvi iz Avstrije v Slovenijo ..	35
1.3.3 Kazni v primeru neizpolnjevanja pogojev	37
2 DAVČNA OBRAVNAVA NAPOTENIH DELAVCEV V PRAKSI.....	38
2.1 Opredelitev postavk za pripravo izračuna	39
2.2 Primerjalni izračuni obremenitve plače ob predpostavki lokalne zaposlitve .	40
2.2.1 Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača.....	40
2.2.1.1 <i>Slovenija.....</i>	<i>41</i>
2.2.1.2 <i>Avstrija.....</i>	<i>42</i>
2.2.2 Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače	44
2.2.2.1 <i>Slovenija.....</i>	<i>44</i>
2.2.2.2 <i>Avstrija.....</i>	<i>45</i>
2.3 Primerjalni izračuni pod predpostavko napotitve, pri čemer posameznik ostane davčni rezident matične države	47
2.3.1 Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača.....	48
2.3.1.1 <i>Napotitev Slovenija – Avstrija</i>	<i>48</i>

2.3.1.2	<i>Napotitev Avstrija – Slovenija</i>	50
2.3.2	Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače	52
2.3.2.1	<i>Napotitev Slovenija – Avstrija</i>	52
2.3.2.2	<i>Napotitev Avstrija – Slovenija</i>	54
2.4	Primerjalni izračuni pod predpostavko napotitve, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice	56
2.4.1	Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača	56
2.4.1.1	<i>Napotitev Slovenija – Avstrija</i>	56
2.4.1.2	<i>Napotitev Avstrija – Slovenija</i>	58
2.4.2	Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače	60
2.4.2.1	<i>Napotitev Slovenija – Avstrija</i>	60
2.4.2.2	<i>Napotitev Avstrija – Slovenija</i>	61
3	PRIMERJAVA DAVČNE OBRAVNAVE TER ANALIZA REZULTATOV	63
3.1	Primerjava finančnega položaja napotenega posameznika z zaposlenim v	63
3.1.1	Matični državi	64
3.1.2	Državi napotitve	65
3.2	Primerjava finančnega položaja napotenega posameznika z obratno ureditvijo napotitve	67
3.2.1	Ob ohranitvi davčnega rezidentstva v matični državi	67
3.2.2	Ob spremembi rezidentstva, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice	68
3.3	Celovit pregled ter skupna analiza rezultatov	69
SKLEP	70
LITERATURA IN VIRI	71

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Kriteriji za razlikovanje med službeno potjo in napotitvijo v praksi	13
Tabela 2:	Lestvica za odmero dohodnine za leto 2020 - Slovenija	14
Tabela 3:	Višina priznane letne splošne olajšave za leto 2020	15
Tabela 4:	Prispevne stopnje po vrsti prispevka za leto 2020	20
Tabela 5:	Lestvica za odmero dohodnine za leto 2020 - Avstrija	23
Tabela 6:	Lestvica – pavšalni znesek dodatnega odbitka za vozače	25
Tabela 7:	Posebna lestvica za odmero dohodnine – 13. in 14. plača	26
Tabela 8:	Prispevne stopnje po vrsti prispevka za leto 2020 - Avstrija	29

Tabela 9: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji – nižji znesek	41
Tabela 10: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – nižji znesek	42
Tabela 11: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji – višji znesek	44
Tabela 12: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – višji znesek	46
Tabela 13: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – nižji znesek, rezident matične države	49
Tabela 14: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident matične države	50
Tabela 15: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident matične države	53
Tabela 16: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident matične države	54
Tabela 17: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – nižji znesek, rezident države gostiteljice	57
Tabela 18: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident države gostiteljice	58
Tabela 19: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident države gostiteljice	60
Tabela 20: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – višji znesek, rezident države gostiteljice	61
Tabela 21: Pregled vseh bruto bruto, bruto ter neto zneskov letne plače	63

SEZNAM KRATIC

EGP – Evropski gospodarski prostor

EU – Evropska unija

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

IRSD – Inšpektorat Republike Slovenije za delo

MDDSZ – Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti

PEU – Pogodba o Evropski uniji

PDEU – Pogodba o delovanju Evropske unije

ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

UVOD

Že vse od ustanovitve Evropske gospodarske skupnosti leta 1958, je eden izmed glavnih ciljev vzpostavitve skupnega notranjega trga blaga in storitev med državami. Kmalu po drugi svetovni vojni se je namreč začelo gospodarsko sodelovanje, primarno med večjimi državami Evrope, pozitiven vidik gospodarskega sodelovanja pa se je kazal tudi v dejstvu, da države, ki med seboj gospodarsko sodelujejo, postanejo v določeni meri odvisne druga od druge, kar posledično zmanjša verjetnost medsebojnih sporov ter pospešuje razvoj (Evropska komisija, 2019, str. 7).

Cilj vzpostavitve skupnega notranjega trga je bil delno dosežen z vzpostavitvijo carinske unije leta 1968, ko je prišlo do odprave carinskih dajatev, prostega gibanja državljanov ter delavcev, v trgovanju z zunanjimi državami, pa je bila uvedena skupna carinska tarifa. Vseeno so prosto trgovino z blagom in storitvami, oziroma prost pretok delovne sile, še naprej nekoliko omejevale lokalne politike, ki so bile v nadaljnjih letih dodatno regulirane in koordinirane, simultano s postopkom širitve unije. Dejstvo je namreč, da skupni notranji trg znatno prispeva tako k blaginji držav, kot tudi povezovanju evropskega gospodarstva kot celote. Ravno zaradi pozitivnih gospodarskih vplivov oziroma z namenom oblikovanja tesnejše zveze med državami Evropske unije (v nadaljevanju EU), se je z leti izoblikoval širok nabor skupnih pravil za trgovanje z blagom, notranja kontrola med državami članicami je bila popolnoma odpravljena, hkrati pa sta Evropski parlament in Svet z leti dodatno urejala tudi področje prostega pretoka delovne sile (Evropski parlament, 2019a).

V magistrskem delu se bom usmerila na eno izmed štirih temeljnih svoboščin EU, natančneje svoboščino prostega gibanja državljanov ter delavcev znotraj EU, kot je določeno v 45. členu Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju PDEU), ki poleg prostega pretoka določa tudi odpravo vsakršne diskriminacije delavcev na podlagi njihovega državljanstva z vidika zaposlitve, plačila ali drugih delovnih ali zaposlitvenih pogojev, z izjemo zaposlovanja v državni upravi. V okviru prostega pretoka delovne sile se bom osredotočila na čezmejno izvajanje storitev, natančneje, ureditev napotitev delavcev znotraj EU.

Namen naloge je podrobneje preučiti institut napotitve znotraj EU, oziroma uporabo zadevnega instituta v praksi. Za namene ponazoritve praktične uporabe sem se odločila za primer napotitve na relaciji Slovenija - Avstrija, oziroma obratno, saj je v vsakdanji praksi zadevno čezmejno izvajanje storitev na tej relaciji dokaj pogosto. V nalogi imam namen orisati institut napotitve kot tak, predstaviti možne oblike napotitve in obveznosti posameznika oziroma družbe, ki iz takega načina ureditve izhajajo.

Cilj naloge je oceniti, v kakšnem davčnem položaju so napoteni delavci v primerjavi z lokalno zaposlenimi posamezniki, oziroma v kakšnem medsebojnem davčnem položaju so delavci napoteni iz obeh izbranih držav (tj. Slovenije in Avstrije). S pomočjo relevantnih

izračunov, želim ponazoriti razlike med neto izplačili napotениh delavcev, oziroma lokalno zaposlenih, pri enakih bruto dohodkih, ter preveriti, ali so napoteni v boljšem finančnem položaju oziroma ali obstajajo občutnejše razlike med dohodkom zaradi napotitve iz različnih držav.

Raziskovalno vprašanje naloge je, **ali so napoteni delavci v slabšem ali boljšem davčnem položaju v primerjavi z ureditvijo lokalne zaposlitve v posamezni državi oziroma v kakšnem davčnem položaju so napoteni delavci iz obeh obravnavanih držav primerjalno.**

Odgovore na raziskovalno vprašanje bom podala s pomočjo zbiranja obstoječih podatkov ter preučitvijo obeh lokalnih zakonodaj izbranih držav na področju obdavčitve ter napotitev. Upoštevala bom tudi Konvencije, Uredbe in Direktive, relevantne za področje čezmejnega izvajanja storitev med državami EU, za namene primerjave davčne obravnave pa bom dodala svoje izračune neto dohodka pod različnimi predpostavkami. Ob pregledu končnih rezultatov oziroma ugotovitev, bom upoštevala tudi pariteto kupne moči, oziroma ugotavljala dejansko kupno moč posameznikovega neto dohodka, odpravljajoč razlike v ravni cen med Slovenijo in Avstrijo.

1 INSTITUT NAPOTITVE

Skladno z *Direktivo 96/71/ES Evropskega parlamenta in sveta z dne 16. decembra 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev* (Direktiva 96/71/ES) se za **napotenega delavca** šteje posameznik, ki ga delodajalec za omejen čas pošlje na opravljanje dela na ozemlje druge države članice, ki ni država, v kateri posameznik običajno dela.

S porastom udeležnosti slovenskih podjetij na tujih trgih v zadnjih letih ter skladno z vse bolj odprtim trgom evropskih držav, je bilo zaznati tudi povečanje števila napotitev s strani slovenskih podjetij v tujino oziroma obratno. Z vidika gospodarskega sodelovanja, so za Slovenijo znotraj EU najpomembnejše Nemčija, Italija ter Avstrija, s katerimi ima Slovenija najvišje odstotke blagovne menjave (Statistični urad republike Slovenije, 2019a). Dodatno, se vidik sodelovanja odraža tudi na področju selitvenega gibanja, pri čemer sta bili v letu 2018 najpogostejši državi prejšnega prebivališča na novo priseljenih slovenskih državljanov Nemčija ter Avstrija, z 24% oziroma 17% zaporedno, ravno tako pa se je v omenjeni državi tudi odselilo največ slovenskih državljanov, natančneje 26% v Avstrijo ter 20% v Nemčijo (Statistični urad republike Slovenije, 2019b). Podoben trend priseljevanja, odseljevanja oziroma gospodarskega sodelovanja predvsem z Avstrijo in Nemčijo je viden tudi v letih pred 2018.

Po podatkih, dostopnih na spletni strani za napotene delavce, ki je bila vzpostavljena s strani Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (v nadaljevanju MDDSZ) <http://www.napotenidelavci.si>, je bilo leta 2016 izdanih 146.574 A1 obrazcev za

napotene delavce, od tega največ za delo v Nemčiji (44%) ter delo v Avstriji (30%). Odstotek napotitev v ostale države, tj. število izdanih A1 obrazcev s strani Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZSZ) je znašal 6%, ali manj na posamezno državo.

Iz podatkov, dostopnih na omenjeni spletni strani MDDSZ je število napotitev v zadnjih letih strmo naraščalo, primeroma, leta 2005 je bilo v Sloveniji za namene napotitve izdanih 1.149 obrazcev E101 (tj. predhodnik obrazca A1). Leta 2016, je bilo zadevnih A1 obrazcev za namene napotitve izdanih že 146.574, z vse večjim obsegom napotitev, pa so se skozi leta večale tudi zlorabe instituta napotitve, oziroma kršenja pravic zadevnih napotnih delavcev.

1.1 Oblike napotitve

Vzpostavitev notranjega enotnega trga EU spodbuja dejavnost čezmejnega opravljanja storitev oziroma ponuja novo okolje za vrsto dela, pri kateri je posameznik napoten na opravljanje dela na ozemlju države članice, ki ni država, v kateri je običajno zaposlen.

Za namene regulacije tovrstne oblike dela oziroma določitve pravo katere države članice se uporabi za vsako posamezno delovno razmerje, sta Evropski parlament in Svet Evropske Unije sprejela Direktivo 96/71/ES, ki v prvem členu predvideva ureditev čezmejnega opravljanja storitev v obliki napotitve na tri načine, natančneje, podjetja lahko uporabijo enega izmed naslednjih načinov:

- *napotijo delavce na ozemlje katere od držav članic **na lasten račun in pod lastnim vodstvom na podlagi pogodbe**, sklenjene med podjetjem, ki je delavce napotilo in pogodbenico, kateri so storitve namenjene, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti in delavcem;*
- *napotijo delavce v ustanovo ali podjetje, ki je **v lasti skupine** na ozemlju katere od držav članic, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti in delavcem;*
- *kot podjetje ali agencija za začasno zaposlovanje **posredujejo delo delavca podjetju uporabniku**, s sedežem ali dejavnem na ozemlju katere od držav članic, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem ali agencijo za začasno zaposlovanje in delavcem.*

Iz zgornjih navedb oblik napotitev izhaja, da pri institutu napotitve posameznik vselej ostane v delovnem razmerju pri svojem običajnem delodajalcu v državi članici, ki ga nato začasno napoti na delo v drugo državo članico, na podlagi pogodbenega razmerja z naročnikom storitve ali v povezano gospodarsko družbo ali na način posredovanja dela s strani agencije.

1.2 Pravna podlaga

Spremembe razmer na trgu, vedno večja stopnja globalizacije ter sodelovanje držav znotraj EU, so imele korenit vpliv na področje napotitev, oziroma vedno večji obseg tovrstnih delovnih ureditev skozi leta. Vedno večji obseg sodelovanja, povezane spremembe na trgu, oziroma zaznane kršitve instituta napotitve so predstavljale dodatno spodbudo za nadaljnjo regulacijo zadevnega področja, katere zgodovinski pregled podajam v nadaljevanju.

1.2.1 Zakonodaja na ravni EU

Svoboda opravljanja storitev na skupnem notranjem trgu, torej v državah članicah EU, je eden od osnov delovanja EU, kot opredeljeno s temeljnima Pogodbama EU, torej PDEU ter Pogodba o Evropski uniji (v nadaljevanju PEU). Skladno s 26. členom PDEU, »*notranji trg zajema območje brez notranjih meja, na katerem je v skladu z določbami Pogodb zagotovljen prost pretok blaga, oseb, storitev in kapitala*«. V praksi prost pretok pomeni, da lahko državljan EU študira, dela, živi ali nakupuje v katerikoli izmed EU držav (Evropska komisija, 2019, str. 18). Dodatno, lahko tudi podjetja poslujejo, oziroma opravljajo storitve v drugi državi članici, brez obveznosti ustanovitve sedeža v dotični državi preko instituta napotitve. Podjetja imajo namreč možnost napotitve svojih delavcev na opravljanje čezmejnih storitev v drugo državo članico, z namenom opravljanja dela, v kolikor izpolnjujejo določene pogoje (Evropska komisija, 2016a).

1.2.1.1 Koordinacija postopka čezmejnega izvajanja storitev ter zagotavljanja minimalnih pravic delavcev

Direktiva 96/71/ES

Primarno se je regulacija oziroma koordinacija na področju napotitve delavcev znotraj EU pričela z Direktivo 96/71/ES, v kateri so v 1. členu opredeljena pravila vezana na pogoje za delo, ki se uporabljajo za napotene delavce znotraj EU, z izjemo čezmejnega opravljanja dela posadk podjetij trgovskih mornaric. Nadalje Direktiva v 1. členu vzpostavlja tudi načelo, da **podjetja, s sedežem v tretji državi, torej državi, ki ni članica EU, ne smejo imeti ugodnejše obravnave od podjetij, ki imajo sedež v kateri izmed držav članic.**

Skladno z 3. členom, zadevna Direktiva določa, da so posamezniki, napoteni na delo v drugo EU državo, ne glede na to katera zakonodaja je aplikativna za sklenjeno delovno razmerje v matični državi, **upravičeni do temeljnih pravic**, ki so z zakonom, drugimi predpisi ali kolektivnimi pogodbami urejene v državi napotitve, oziroma začasnega opravljanja dela. Kljub temu, da se sicer za zaposlitev še vedno uporablja pravo oziroma zakonodaja države članice, kjer je posameznik zaposlen, je podjetje v času napotitve dolžno napotenemu delavcu zagotoviti vsaj minimalne pogoje dela, kot veljajo v državi napotitve, natančneje:

- maksimalni delovni čas in minimalni počitek;
- minimalni plačan letni dopust;
- minimalne urne postavke, tudi za nadurno delo (z izjemo programov za dodatno kolektivno pokojninsko zavarovanje), pri čemer je koncept minimalnih urnih postavk opredeljen z nacionalno zakonodajo in/ali prakso države članice na katere ozemlje je delavec napoten;
- pogoje za posredovanje dela delavcev, zlasti v primeru delavcev, ki jih zagotovijo podjetja za začasno zaposlovanje;
- minimalne pogoje vezane na zdravje, varnost ter higieno pri delu;
- varnostne ukrepe glede pogojev za delo in zaposlitev nosečih žensk ali žensk, ki so pred kratkim rodile, za otroke in mlade;
- enako obravnavanje moških in žensk in druge določbe o ne-diskriminiranju.

Direktiva 2014/67/EU

Zgoraj omenjena Direktiva 96/71/ES je bila dodatno razširjena z namenom preprečevanja zlorab, oziroma dopolnjena z namenom ureditve nekaterih področij, ki so se v praksi izkazala za bolj problematična ali pomanjkljivo urejena, z *Direktivo 2014/67/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. maja 2014 o izvrševanju Direktive 96/71/ES o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev in spremembi Uredbe (EU) št. 1024/2012 o upravnem sodelovanju prek informacijskega sistema za notranji trg* (Direktiva 2014/67/EU). Z obravnavanjem vprašanj, ki so se z leti pojavila na področju izogibanja pravil, oziroma goljufij povezanih z instrumentom napotitve, je namen zadevne Direktive okrepiti uporabo pravil o napotitvi delavcev v praksi (Evropska komisija, 2016a).

V 1. členu zadevne Direktive, je natančneje določen predmet urejanja, oziroma namen, tj. dodatna regulacija, oziroma zastavitev »skupnega okvirja določb, ukrepov in nadzornih mehanizmov, potrebnih za boljše in enotnejše izvajanje, uporabo in izvrševanje v praksi Direktive 96/71/ES, vključno z ukrepi za preprečevanje in kaznovanje kakšne koli zlorabe veljavnih pravil in izogibanja tem pravilom«.

Eden izmed glavnih namenov Direktive 2014/67/EU, je tudi boljši dostop do informacij, oziroma boljša izmenjava podatkov med državami, preko informacijskega sistema za notranji trg, z namenom enotnejšega izvajanja oziroma boljšega izvrševanja Direktive 96/71/ES v praksi. Direktiva 2014/67/EU uvaja splošna načela medsebojne pomoči držav članic, pri čemer sodelovanje med državami članicami zajema predvsem komunikacijo med pristojnimi organi v državah članicah, na podlagi utemeljenih prošenj, preverb oziroma inšpekcijskih pregledov vezanih na postopke napotitev ter čezmejno izvrševanje denarnih kazni (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 13).

Pri tem velja omeniti, da gre za izvedbeno Direktivo, ki ne spreminja področja vsebinsko ali neposredno, oziroma ne posega v področje uporabe Direktive 96/71/ES, pač pa zadevno

področje samo dodatno regulira. Ravno tako nobena izmed obeh omenjenih Direktiv ne posega neposredno v uveljavljanje temeljnih pravic, kot so priznane z zakonodajo v posamezni državi članici, oziroma na ravni EU, primeroma v pravico do svobode stavkanja, ali pravico do pogajanja o kolektivnih pogodbah oziroma izvrševanja zadevnih pogodb skladno z lokalno zakonodajo.

Direktiva 2018/957/EU

Dne 28. junija 2018 je bila sprejeta *Direktiva (EU) 2018/957 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 28. junija 2018 o spremembi Direktive 96/71/ES o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev* (Direktiva 2018/957/EU). Države članice morajo skladno s 3. členom Direktive sprejeti ter objaviti zakone ali druge predpise, za namene implementacije zadevne direktive v lokalni pravni red, **najkasneje do 30. julija 2020.**

Že predhodno, je bil namen Direktive svobodno opravljanje storitev znotraj držav članic, oziroma podpiranje delovanje notranjega trga, pri čemer so posamezniki, napoteni na delo v drugo EU državo, ne glede na to katera zakonodaja je aplikativna za sklenjeno delovno razmerje v matični državi, **upravičeni do temeljnih pravic, ki so z zakonom določene v državi napotitve.** Posameznik napoten v določeno državo članico, je sicer bil skladno z Direktivo 96/71/ES upravičen do temeljnih pravic oziroma minimalne ravni varstva pravic, ni pa nujno bil deležen enakih pogojev na delovnem mestu, kot jih je imel lokalno zaposleni posameznik (Damijan, 2019). Primeroma, napoteni delavec je prejemal minimalno plačo, določeno z zakonom ali relevantno kolektivno pogodbo, ni pa nujno prejemal primerljivega plačila, ki bi ga prejemal lokalno zaposleni posameznik na primerljivem delovnem mestu.

Leta 2016, je posledično Evropska komisija podala predlog za revizijo izvorne Direktive 96/71/ES, predvsem z namenom dodatne obravnave vprašanja uporabe lokalnih kolektivnih pogodb, **načela enakega plačila za enako delo** oziroma zagotovitve uporabe delovnega prava gostujoče države v primeru dolgoročnih ureditev napotitve (Evropski parlament, 2019b, str. 3).

Revidirana Direktiva 2018/957/EU, s ciljem vzpostavitve enakih konkurenčnih pogojev vezanih na ureditev čezmejnega izvajanja storitev ter dodatne zaščite pravic napotениh delavcev, predvsem z namenom izogiba trendu nastajanja oziroma ustvarjanja poceni napotene delovne sile. Zadevno področje enakosti nadgrajuje, ter nalaga podjetjem, ki čezmejno izvajajo storitve v drugi državi članici, **upoštevanje vseh relevantnih predpisov, ki veljajo v zadevni državi gostiteljici** na način, da napotenemu posamezniku, za čas dela v tujini, izplačuje primerljive plače, nadomestila ali morebitne nagrade, kot veljajo za zadevno delovno mesto v gostujoči državi, z namenom sleditvi načelu **enakega plačila za enako delo** (Evropska komisija, 2016b).

Nadalje, Direktiva 2018/957/EU, uvaja **12 mesečno omejitev napotitve delavca** (v določenih primerih je možno podaljšanje za dodatnih 6 mesecev) z vidika delovnopравne

zakonodaje. Posameznik po pretečenem obdobju sicer lahko ostane v državi gostiteljici ter nadaljuje svoje opravljanje storitev, pri čemer pa zanj začne veljati delovnoppravna zakonodaja države gostiteljice (Evropski parlament, 2019b, str. 3).

1.2.1.2 Sistem koordinacije socialne varnosti

Primarno je za namene koordinacije sistemov socialne varnosti veljala *Uredba Sveta (EGS) št. 1408/71 z dne 14. junija 1971 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti*, katera pa je skozi leta, zaradi mnogih sprememb in posodobitev vezanih na razvoj držav članic, sprememb lokalnih zakonodaj oziroma upoštevajoč sodb Sodišč, postala prezapletena in zamudna za vsakdanjo uporabo. Z namenom posodobitve oziroma zamenjave nekaterih pravil glede koordinacije socialne varnosti držav članic, z namenom lažjega doseganja cilja prostega gibanja oseb znotraj EU, sta Evropski Parlament in Svet EU ponovno zastavila pravila za koordinacijo nacionalnih sistemov socialne varnosti, z *Uredbo (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti* (Uredba ES 883/2004).

Namen Uredbe je **zastaviti pravila koordinacije, oziroma ureditev pravic nacionalnih sistemov socialne varnosti**, ki veljajo za zaposlene in samozaposlene posameznike, državljane drugih držav članic. Države članice so dolžne zajamčiti državljanu druge države članice **enako obravnavanje oziroma priznavanje pravic iz naslova sistema socialne varnosti dotične države**, praviloma pod enakimi pogoji in v enakem obsegu, kot so le-te na voljo domačim državljanom, kljub morebitnim posebnim značilnostim in specifikam oziroma razlikam posameznih nacionalnih zakonodaj držav članic na področju socialne varnosti. Pri tem, skladno s PEU, vsaka država članica ohranja izključno pristojnost glede svoje lokalne zakonodaje oziroma določanja nacionalnega sistema socialne varnosti, Uredba le koordinira pravice ter določa skupna pravila ter načela, ki jih morajo ob uporabi nacionalnih zakonov upoštevati vsi relevantni udeleženi organi (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 14).

Zadevna Uredba ES 883/2004 velja za 28 držav članic Evropske Unije, države Evropskega gospodarskega prostora (v nadaljevanju EGP) ter Švico oziroma znotraj zadevnega območja, skladno z 2. členom Uredbe natančneje za:

- državljane, ki so oziroma so bili zavarovani po sistemu ene izmed zgoraj naštetih držav članic, ter za njihove družinske člane;
- begunce in osebe brez državljanstva, ki stalno prebivajo v eni izmed držav članic in so oziroma so bili zavarovani skladno z lokalno zakonodajo, ter za njihove družinske člane;
- za državljane tretjih držav (tj. držav zunaj EU), ki zakonito prebivajo na ozemlju EU, kamor so se preselili ali začasno potujejo, ter njihove družinske člane.

Skladno s 76. členom zadevne Uredbe ES 883/2004 je predpisano tudi **medsebojno sodelovanje držav članic za namene učinkovite izmenjave informacij** med pristojnimi organi držav članic, natančneje obveščanje o ukrepih za izvajanje Uredbe ter obveščanje o morebitnih spremembah lokalnih zakonodaj, ki bi utegnile vplivati na izvajanje Uredbe.

Vodilno načelo je, da za vse osebe, za katere se uporablja Uredba, lahko **velja zakonodaja ene same države članice na področju socialne varnosti, ne glede na to, da posameznik delo morebiti opravlja na ozemlju več držav** (Evropska komisija, 2013, str. 5).

Uredba ES 883/2004 v skladu s členi 12. do 16. ureja pravila za določanje države članice, katere zakonodaja se v posameznem primeru uporablja, pri čemer sta **vezano na institut napotitve pomembna predvsem 12. in 13. člen, ki ju povzemam v nadaljevanju.**

V 12. členu so predvidena posebna pravila, pri čemer je predvideno začasno opravljanje dela posameznika **samo v eni tuji državi članici**, izven države v kateri običajno opravlja dejavnost kot zaposlena oseba. Uredba določa, da v takem primeru za osebo, ki jo delodajalec, pri katerem v matični državi opravlja dejavnost zaposlene osebe napoti v drugo državo članico, da opravlja delo v imenu tega delodajalca, **še naprej velja zakonodaja prve države članice, pod pogojem, da predvideno trajanje takega dela ne presega 24 mesecev¹, oziroma v kolikor ta oseba ni poslana, da nadomesti drugo napoteno osebo.**

V kolikor ureditev opravljanja dejavnosti osebe v drugi državi članici zajema **dve ali več držav**, zadevno ureditev iz vidika določitve države, katere zakonodaja se uporablja na področju sistema socialne varnosti ureja **13. člen Uredbe ES 883/2004**. V zadevnem členu je predvideno običajno opravljanje dela posameznika v dveh ali več državah članicah, pri čemer za posameznika velja:

- zakonodaja države članice, kjer ima posameznik stalno prebivališče, v kolikor posameznik v zadevni državi članici hkrati tudi opravlja **znaten² del svoje dejavnosti**; oziroma
- v kolikor posameznik ne opravlja znatnega dela svoje dejavnosti v državi članici, kjer ima tudi stalno prebivališče, zanj velja:
 - *zakonodaja države članice, v kateri je statutarni sedež ali poslovna enota podjetja ali delodajalca, če je ta oseba zaposlena pri enem podjetju ali delodajalcu; ali*
 - *zakonodaja države članice, v kateri je statutarni sedež ali poslovna enota podjetij ali delodajalcev, če je ta oseba zaposlena pri dveh ali več podjetjih ali delodajalcih, ki imajo statutarni sedež ali poslovno enoto le v eni državi članici; ali*

¹ Pri tem, skladno z 16. členom Uredbe velja izjema, pristojni organi udeleženih držav članic lahko namreč dosežejo sporazum o podaljšanju tega obdobja. Več o tem opisano v nadaljevanju v točki 1.2.3.2.

² Skladno z drugim odstavkom 14. člena Uredbe 987/2009, znaten del pomeni količinsko velik del vseh dejavnosti posameznika, pri čemer pa ta del ni nujno glavni del teh dejavnosti. Za namene določitve znatnega dela se upoštevajo merila delovnega časa in/ali osebnih prejemkov, dodatno, pa mora v zadevni državi posameznik opravljati vsaj 25% svoje dejavnosti.

- zakonodaja države članice, v kateri je statutarni sedež ali poslovna enota podjetja ali delodajalca, ki ni država članica stalnega prebivališča, če je ta oseba zaposlena pri dveh ali več podjetjih ali delodajalcih, ki imajo statutarni sedež ali poslovno enoto v dveh državah članicah, pri čemer je ena od teh država članica stalnega prebivališča; ali
- zakonodaja države članice stalnega prebivališča, če je ta oseba zaposlena pri dveh ali več podjetjih ali delodajalcih, vsaj dva od njih pa imata statutarni sedež ali poslovno enoto v različnih državah članicah, ki niso država članica stalnega prebivališča.

Nadalje so izvedbene določbe, oziroma podrobnejša pravila za izvajanje Uredbe ES 883/2004 urejene z Uredbo (ES) št. 987/2009 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. septembra 2009 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje Uredbe (ES) št. 883/2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (Uredba ES 987/2009).

Pri tem ponovno velja omeniti, da gre za izvedbeno Uredbo, ki ne spreminja načina koordinacije sistemov socialne varnosti oziroma posega v področje uporabe Uredbe ES 883/2004 vsebinsko ali neposredno, pač pa zadevno področje samo dodatno pojasnjuje v kompleksnejših primerih, oziroma krepi določena načela.

1.2.2 Zakonodaja na ravni posamezne države

Kot predhodno omenjeno, zakonodaja na ravni EU oziroma EGP in Švice samo regulira, koordinira oziroma določa pravila v primeru, da je za posamezni primer relevantnih več lokalnih zakonodaj, pri čemer pa v le-te ne posega. V nadaljevanju bom torej podrobneje povzela še lokalni zakonodaji, relevantni za izbran praktični primer, ki ga ponazarjam v svoji magistrski nalogi, torej napotitev med Slovenijo in Avstrijo. Za namene pregleda davčne obravnave dohodka posameznika v vsaki državi, se bom osredotočila na dohodek iz zaposlitve.

1.2.2.1 Slovenija

Davčni rezidentski status po lokalni zakonodaji

Za davčno obravnavo posameznika v Sloveniji je primarno potrebno določiti njegov **davčni rezidentski status**. Skladno s 5. členom Zakona o Dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 13/2011, je davčna obveznost posameznika v Sloveniji namreč odvisna od njegovega rezidentskega statusa.

Davčni rezident Slovenije je obvezan k plačilu dohodnine **po načelu obdavčitve svetovnega dohodka**, torej tako od dohodka ki ima vir v Sloveniji, kot tudi dohodka z virom zunaj Slovenije (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018a, str. 3).

Davčni nerezident Slovenije je zavezan k plačilu dohodnine v Sloveniji, le v kolikor ima prejet dohodek tudi **vir v Sloveniji** (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018a, str. 6). Skladno z ZDoh-2 ima dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji, v kolikor posameznik delo opravlja na območju Slovenije (9. člen) oziroma, v kolikor je dohodek posamezniku izplačala (ali ji je bil zaračunan, na način, da končni strošek bremeni slovensko družbo) slovenska družba ali poslovna enota nerezidenta, tj. poslovna enota tuje družbe v Sloveniji (10. člen).

Skladno s 6. členom ZDoh-2 se posameznik šteje za davčnega rezidenta Slovenije, v kolikor v kateremkoli času v davčnem letu (v Sloveniji je le-to enako koledarskemu letu) izpolnjuje katerega od naslednjih pogojev (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019a):

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

Področje lokalne delovnopravne zakonodaje

Posameznik, napoten na začasno delo v tujino, v celotnem času trajanja napotitve ostaja v delovnem razmerju z delodajalcem, ki ga je napotil na delo v tujino, pri čemer tudi v celoti opravlja delo za zadevnega delodajalca. V državi, kamor je napoten, posameznik ne sklepa

ločene ali dodatne pogodbe o zaposlitvi s tujo družbo, v takem primeru se namreč delovna ureditev ne obravnava več kot napotitev, pač pa ureditev sočasnih zaposlitev v več državah članicah (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b, str. 3).

Delovno razmerje, sklenjeno v Sloveniji s pogodbo o zaposlitvi med posameznikom in delodajalcem mora biti v skladu z določili Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1), Ur. l. RS, št. 21/2013, pri čemer pa členi od 208. do 210. dodatno urejajo področje opravljanje dela v tujini oziroma položaj delavcev, napotenih na delo Slovenijo oziroma iz Slovenije.

Skladno z določbami 208. člena ZDR-1 lahko delodajalec začasno napoti posameznika na delo v tujino le, **v kolikor je obveznost oziroma možnost začasnega opravljanja dela v tujini kot taka določena že v pogodbi o zaposlitvi** (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 28). V kolikor obstoječa pogodba o zaposlitvi možnosti napotitve ne predvideva, morata skladno s tretjim odstavkom 208. člena ZDR-1 delodajalec ter posameznik skleniti novo pogodbo o zaposlitvi. Dodatno pa lahko posameznik skladno z drugim odstavkom omenjenega člena ZDR-1 odkloni napotitev v tujino, v kolikor za to obstajajo opravičeni razlogi, natančneje:

- nosečnost;
- varstvo otroka, ki še ni dopolnil sedem let starosti;
- vzgoja in varstvo otroka, ki še ni dopolnil 15 let starosti, če delavec živi sam z otrokom in skrbi za njegovo vzgojo in varstvo;
- invalidnost;
- zdravstveni razlogi;
- drugi razlogi, določeni s pogodbo o zaposlitvi oziroma s kolektivno pogodbo, ki neposredno zavezuje delodajalca.

V primeru začasne napotitve na delo v tujino, mora posameznikova pogodba o zaposlitvi, poleg obveznih sestavin po ZDR-1, skladno z 209. členom vsebovati še določila o:

- trajanju dela v tujini;
- praznikih in dela prostih dnevih;
- minimalnem letnem dopustu;
- višini plače in valuti, v kateri se le-ta izplačuje;
- dodatnem zavarovanju za zdravstvene storitve v tujini;
- drugih prejemkih v denarju ali naravi, do katerih je delavec upravičen za čas dela v tujini;
- načinu zagotavljanja in uresničevanja pravic v zvezi s plačilom za delo in drugimi prejemki, ki so v skladu s predpisi države, v kateri se delo opravlja, zagotovljeni drugače, vendar najmanj v obsegu, kot ga zagotavlja ta zakon oziroma ugodneje;
- pogojih vrnitve v Slovenijo.

V kolikor je za posameznika, ki je napoten na začasno delo v Slovenijo to bolj ugodno, mu **mora delodajalec zagotoviti pravice skladno z zakonodajo RS ter upoštevajoč določbe morebitnih kolektivnih pogodb na ravni dejavnosti**, ki urejajo delovni čas, odmore in počitke, nočno delo, minimalni letni dopust, plačo, varnost in zdravje pri delu, posebno varstvo delavcev in zagotavljanje enakopravnosti (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b, str. 3).

Zgornje velja skladno s 6. členom Zakona o čezmejnem izvajanju storitev (ZČmIS), Ur. l. RS 10/2017, tudi v primeru obratne ureditve, torej pri napotitvi posameznika iz Slovenije, pri čemer je delodajalec dolžan v času napotitve posamezniku zagotavljati pravice v skladu z določbami zakona ali drugega predpisa, oziroma morebitne kolektivne pogodbe ali drugih aktov s splošno veljavnostjo oziroma veljavnostjo na ravni dejavnosti, ki veljajo v državi napotitve.

ZČmIS je stopil v veljavo s 1. januarjem 2018, pri čemer je v slovenski pravni red prenesel določbe zgoraj omenjene evropske Direktive 96/71/ES na področju napotenih delavcev, podrobneje pa ureja tudi področje koordinacije sistemov socialnih varnosti, z namenom zmanjšanja obsega kršitev pravic napotenih delavcev.

Z implementacijo Direktive 96/71/ES, se v slovenski pravni red z ZČmIS prenaša tudi **natančnejše oziroma strožje razlikovanje med službeno potjo in napotitvijo**. Opredelitev dotakratne službene poti oziroma napotitve, se je zaradi dejstva, da slovenska delovnoppravna zakonodaja ni točno predpisovala ločnice, v praksi izoblikovala na podlagi 129. člena Pravil obveznega zdravstvenega zavarovanja Ur. l. RS, št. 79/94. Drugi odstavek zadevnega člena, ki je prenehal veljati z uveljavitvijo ZČmIS, je namreč predpisoval, da se **za službeno pot šteje ureditev v trajanju urejenem, oziroma opredeljenem s potnim nalogom, pri čemer pa trajanje ne sme presegati 3 mesece od začetka potovanja v tujino**. V kolikor bi trajanje preseglo 3 mesece, se ureditev šteje za napotitev na delo v tujino (Vlada Republike Slovenije, 2017, str. 6).

Skladno z uveljavitvijo ZČmIS, **instrumenta napotitve oziroma službene poti ne gre več razlikovati le na podlagi komponente časovnega trajanja ureditve, pač pa je potrebno upoštevati tudi vsebino dela, ki se bo v posamezni ureditvi opravljalo**. Teoretično je lahko tudi ureditev opravljanja dela v tujini v trajanju le enega dneva, že obravnavana kot napotitev, glede na vsebino same ureditve, pri čemer več informacij o razlikovanju, skladno s pojasnili Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS), predstavljam v nadaljevanju (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b).

Področje obdavčitve

Za namene ustrezne davčne obravnave dohodka posameznika, ki ga le ta prejme za delo v tujini je najprej potrebno razmejiti ali gre za napotitev na delo v tujino ali izvajanje službene poti v tujini.

Kot že zgoraj omenjeno, zadevne razmejitve ni mogoče opraviti le na podlagi časovne komponente trajanja ureditve. Za namene razlikovanja med **institutom napotitve oziroma službene poti v praksi je potrebno celovito presoditi okoliščine posameznega primera**. V te namene je MDDSZ izdalo smernice oziroma kriterije, na katere se je pri presoji možno opreti, navedene v spodnji tabeli.

Tabela 1: Kriteriji za razlikovanje med službeno potjo in napotitvijo v praksi

KRITERIJ	NAPOTITEV	SLUŽBENA POT
Vrsta dela delavca	Delo se opravlja kot čezmejno izvajanje storitve v okviru dejavnosti, določene v statutu ali družbeni pogodbi družbe	Delo je potrebno za obstoj in opravljanje dejavnosti družbe, ne predstavlja pa neposrednega izvajanja storitve družbe
Končni uporabnik storitve	Naročnik storitve	Delodajalec
Prihodek delodajalca	Delodajalec za opravljeno delo delavca pričakuje neposredno pogodbeno dogovorjeno plačilo	Delodajalec za opravljeno delo delavca neposredno ne pričakuje plačila
Trg druge države	Družba neposredno vstopa na trg druge države in konkurira drugim družbam na tem trgu	Družba neposredno ne vstopa na trg druge države in ne konkurira drugim družbam na tem trgu

Vir: Finančna uprava Republike Slovenije (2018b, str. 4).

Pri razlikovanju v praksi je namreč v preteklosti prihajalo do številnih zlorab oziroma napak pri uporabi instituta napotitve oziroma instituta službene poti, ter posledično napačne davčne obravnave. Skladno s sodno prakso se je na tem področju za namene razlikovanja med obema vzpostavila naslednja razmejitev; »kot službeno je mogoče šteti le tisto pot, ki ne predstavlja rednega opravljanja dela na sedežu delodajalca oziroma v kraju, dogovorjenem s pogodbo.« (Sodba I U 149/2010).

1.) Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve

Odmera akontacije dohodnine v Sloveniji je odvisna od tega, ali se izplačevalec dohodka šteje za **glavnega delodajalca**, (tj. skladno s 127. členom ZDoh-2, delodajalec pri katerem zavezanec dosega pretežni del dohodka iz delovnega razmerja) ali **drugega delodajalca**. Razmejitev je smiselna le v kolikor posameznik prejema dohodke iz delovnega razmerja pri dveh ali več delodajalcih, v kolikor mu dohodke izplačuje le en delodajalec, se ta lahko obravnava izključno kot glavni delodajalec.

Za namene razmejitve glavnega ter drugega delodajalca, v kolikor posameznik dohodek prejema s strani več delodajalcev, je potrebno poleg zgoraj navedenega pogoja pretežnega dela dohodka upoštevati tudi **časovno komponento trajanja posameznega razmerja**. V kolikor ima posameznik dalj časa trajajoče delovno razmerje pri enem izmed izplačevalcev

dohodka, medtem ko gre pri ostalih izplačilih v posameznem mesecu za enkratna ali redka izplačila, se tudi v primeru, da ostala izplačila predstavljajo pretežni delež dohodka kot glavni delodajalec še vedno šteje prvi, tj. delodajalec, pri katerem ima posameznik kontinuirano delovno razmerje (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019b, str. 13).

Akontacija dohodnine od dohodka doseženega pri glavnem delodajalcu se odmeri skladno s progresivno davčno lestvico v spodnji tabeli. Prikazana lestvica je prilagojena na letno osnovo (za namene letnega obračuna dohodnine), v primeru obračuna mesečne akontacije dohodnine se uporabi lestvica preračunana na 1/12 leta.

Tabela 2: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2020 - Slovenija

Če znaša neto letna osnova v EUR		znaša dohodnina v EUR				
nad	do					
	8.500,00			16%		
8.500,00	25.000,00	1.360,00	+	26%	nad	8.500,00
25.000,00	50.000,00	5.650,00	+	33%	nad	25.000,00
50.000,00	72.000,00	13.900,00	+	39%	nad	50.000,00
72.000,00		22.480,00	+	50%	nad	72.000,00

Vir: Zakon o dohodnini, Ur. l. RS, št. 13/2011, 122. člen

Zadevna lestvica se aplicira na **davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja**, ki se jo izračuna na način, da se vsi prejeti dohodki iz naslova delovnega razmerja, vključno z bonitetami, z izjemo dohodkov, ki so po ZDoh-2 izrecno opredeljeni kot oproščeni plačila dohodnine³, zmanjšajo za obvezne prispevke za socialno varnost delojemalca ter morebitne davčne olajšave do katerih je posameznik upravičen. Olajšave se priznajo samo davčnemu rezidentu Slovenije, nerezidenti do njih niso upravičeni (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b).

Za namene priprave primerjalnega izračuna v svoji magistrski nalogi bom od davčnih olajšav upoštevala dve najpogostejši olajšavi do katerih so posamezniki upravičeni, natančneje, **splošno olajšavo ter olajšavo za vzdrževane družinske člane**. Pravico do uveljavljanja splošne olajšave pri izračunu davčne obveznosti ima vsak posameznik, ki je davčni rezident Slovenije, pri čemer se splošna olajšava obratno sorazmerno zvišuje v odvisnosti od prejetega dohodka, kot prikazano v spodnji tabeli (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019b, str. 13).

³ Zadevne dohodke, izrecno oproščene plačila dohodnine določa ZDoh-2, s členu 20. – 34.

Tabela 3: Višina priznane letne splošne olajšave za leto 2020

Če znaša skupni dohodek v EUR		Znaša splošna olajšava v EUR
nad	do	
	13.316,83	3.500,00 + (18.700,38 - 1,40427 X skupni dohodek)
13.316,83		3.500,00

Vir: Generalni finančni urad (2019, str. 1).

Posebna olajšava za vzdrževane družinske člane, se skladno z 114. členom ZDoh-2 prizna rezidentom, ki vzdržujejo družinskega člana, v splošnem⁴, za otroka, do dopolnjenega 18. leta starosti, oziroma do dopolnjenega 26. leta starosti, v naslednji višini:

- 2.436,92 EUR letno za prvega otroka;
- 2.649,24 EUR letno za drugega otroka;
- 4.418,54 EUR letno za tretjega otroka.

Za izračun olajšave za vsakega nadaljnjega vzdrževanega otroka se upošteva višina olajšave za predhodnega vzdrževanega otroka, ki se poveša za 1.769,30 EUR (Generalni finančni urad, 2019).

2.) Posebne davčne obravnave

Skladno s sprejetjem ZČmIS oziroma prenosom Direktive 96/71/ES v slovenski pravni sistem, je bila posredno spremenjena opredelitev začasne napotitve na delo v tujino v praksi oziroma zastavljena ločnica med napotitvijo in službeno potjo, **ki ne temelji več na časovnem trajanju, pač pa je odvisna od same vsebine ureditve**. Dodatno je bila na seji Državnega zbora RS, dne 28. novembra 2017, sprejeta tudi **Novela ZDoh-2S**, ki se uporablja od 1. januarja 2018 dalje, vezano na napotitev pa uvaja naslednje spremembe:

Posebna davčna osnova pri napotitvi na čezmejno izvajanje dela

Z novelo, je bil v zakon dodan nov, 45.a člen, ki ne glede na davčni rezidentski status posameznika v Sloveniji, predpisuje posebno davčno osnovo za posameznike, ki so napoteni na čezmejno izvajanje dela v Slovenijo ali iz Slovenije. Natančneje, v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja posameznika, ki ga le ta doseže v okviru napotitve, **se ne všteva znesek v višini njegove 20% plače**, oziroma nadomestila prejetega za opravljanje dela v okviru napotitve, pri čemer znesek **ne sme preseči 1.000 EUR** v posameznem mesecu. Za uveljavljanje posebne davčne osnove morajo biti kumulativno izpolnjeni spodaj navedeni pogoji (ZDoh-2, 45.a člen):

- delavec je napoten na delo iz Slovenije ali v Slovenijo;

⁴ Sicer obstajajo določene izjeme od opisanih starostnih pogojev, ki jih pa za namene magistrske naloge ne bom upoštevala.

- napotitev na delo traja neprekinjeno več kot 30 dni;
- kraj običajnega opravljanja dela pred napotitvijo je po najkrajši cestni povezavi več kot 200 kilometrov oddaljen od kraja napotitve;
- delavec v zadnjih 5 letih pred začetkom prve napotitve na delo ni bil rezident Slovenije pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo ali rezident druge države pred napotitvijo na delo iz Slovenije; in
- v pogodbi o zaposlitvi je za delo v okviru napotitve zagotovljena plača v višini najmanj 1,5-kratnika zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, ki jo objavi Statistični urad Republike Slovenije, preračunane na mesec.

Razširitev veljavnosti neobdavčenega plačila premije za individualno zdravstveno zavarovanje zavezanca, s strani delodajalca, tudi za napotene delavce.

Skladno z novelo oziroma dopolnitvijo 4.a točke 44. člena ZDoh-2, je tudi za napotene delavce (do tedaj je zakon predvideval, da se zadevni dohodek ne všteva v davno osnovo posameznika samo v primeru službene poti) predvidena možnost neobdavčenega plačila premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, v primeru, da zavarovanje velja v vseh državah sveta ter pod naslednjimi pogoji (Finančna uprava Republike Slovenije, 2017):

- je sklenitev takega zavarovanja vezana le na opravljanje službenih nalog na službenem potovanju v tujini **ali začasni napotitvi na delo v tujino**;
- je povračilo stroškov sklenitve takega zavarovanja na voljo vsem delojemalcem, ki službeno potujejo v tujino ali **so začasno napoteni na delo v tujino**; in
- tako zavarovanje krije nujno pomoč, prevoze in storitve (zavarovanje je sklenjeno za najnižji obseg tveganja/pravic oziroma najnižjo višino kritja).

Spremembe glede povračil stroškov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo posameznika

Z novelo zakona se dodaja nova, 4.b točka 44. člena ZDoh-2, ki na novo določa zneske povračil stroškov vezanih na napotene delavce, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, in sicer naslednja povračila stroškov:

- **Prehrana**

Višina zneska povračila stroška prehrane, ki se ne všteva v davčno osnovo posameznika, je odvisna od časovnega trajanja napotitve, natančneje:

- v kolikor napotitev traja **neprekinjeno** do največ 30 dni (oziroma do neprekinjeno največ 90 dni za napotnega delavca, ki opravlja poklic voznika v mednarodnem cestnem prometu), do višine in pod pogoji, ki jih določi vlada⁵;

⁵ Pogoje in višino povračil določa *Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja*. Skladno z 2. členom Uredbe, se povračilo stroškov prehrane med delom za vsak dan, ko je delojemalec na delu vsaj 4 ure, se ne všteva v davčno osnovo v višini 6,12 EUR.

- v kolikor napotitev traja **neprekinjeno** nad 30 dni (oziroma nad 90 dni za napotenega delavca, ki opravlja poklic voznika v mednarodnem cestnem prometu), do višine in pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada, povečane za 80%.

- **Prevoz**

Z novelo je bil tudi na novo določen znesek povračila stroškov prevoza, posameznika, ki je napoten na delo v tujino. V davčno osnovo posameznika, se skladno z drugim odstavkom 4.b točke 44. člena ZDoh-2 ne všteva znesek povračila stroškov prevoza za (Finančna uprava Republike Slovenije, 2017, str. 3):

- prevoz med običajnim prebivališčem v času napotitve in mestom opravljanja dela v kraju napotitve, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela;
- prevoz v kraj napotitve ob začetku napotitve in za prevoz iz kraja napotitve ob koncu napotitve, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada za povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju.

- **Prenočišče**

Zakon na novo predvideva tudi znesek povračila, ki se ne všteva v davčno osnovo posameznika, vezan na strošek prenočišča med začasno napotitvijo, vendar le v primeru, da ureditev napotitve časovno **ne presega trajanja 90 dni neprekinjeno**. Posameznik je upravičen do neobdavčenega povračila stroškov, vezanih na prenočišče med napotitvijo pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada, za povračilo stroškov za prenočišče na službeni poti. V kolikor pa bi ureditev napotitve presegala časovno trajanje 90 dni, povračilo stroškov vezanih na prenočišče za napotenega delavca **predstavlja boniteto za celoten čas trajanja napotitve in ne zgolj za obdobje, ki presega 90 dni** (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b, str. 16).

Nadalje, velja posebna davčna obravnava tudi za izplačilo **regresa** ter **bonusa za poslovno uspešnost**, v kolikor so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji. Natančneje, skladno z 12. oziroma 13. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, se v davčno osnovo posameznika ne všteta tako del plače za poslovno uspešnost ter regres za letni dopust, do višine 100% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019c). Pri tem velja omeniti, da **so do tovrstne posebne davčne obravnave pod enakimi pogoji upravičeni tudi posamezniki, ki prejemajo dohodke iz tujine**, v kolikor je katero izmed izplačil vsebinsko primerljivo regresu oziroma bonusu za poslovno uspešnost, primeroma 13. ali 14. plača v Avstriji.

3.) Odmera dohodnine na letni ravni

Poleg mesečne odmere akontacije dohodnine, za posameznika, ki se šteje za **davčnega rezidenta Slovenije**, nastane tudi obveznost letnega poročuna dohodnine. Finančna uprava

Republike Slovenije za posamezno davčno leto, ki je enako koledarskemu, vsakemu posamezniku izda informativni izračun dohodnine, sestavljen na podlagi podatkov, s katerimi tedaj razpolaga (tj. vključeni so dohodki prejeti s strani slovenske družbe, ki jih delodajalec poroča v imenu posameznika ter dohodki, ki jih je posameznik prejel iz tujine, v kolikor jih je na mesečni ravni ustrezno poročal).

Informativne izračune Finančna uprava izdaja v dveh tranšah, natančneje konec marca ter konec maja, za preteklo davčno leto. Posameznik je dolžan prejeti informativni izračun pregledati, pri čemer mora v primeru, da izračun ne vsebuje vseh podatkov o dohodkih, ali so le tej napačni, oziroma v kolikor se ne strinja z katerimkoli delom izračuna, **vložiti ugovor zoper izračun, v roku 30 dni od datuma odpreme izračuna**. V kolikor posameznik ugotovi, da je izračun pravilen, mu ni potrebno storiti ničesar, **informativni izračun pa po poteku roka za ugovor postane končna odločba** (Finančna uprava Republike Slovenije, brez datuma).

V kolikor posameznik ne prejme informativnega izračuna, je dolžan sam oddati letno napoved za odmero dohodnine, običajno⁶ najkasneje do konca julija, v kateri poroča vse prejete dohodke v preteklem davčnem letu.

Za posameznika, ki se šteje za **davčnega nerezidenta Slovenije, obveznost letnega poročuna dohodnine ne nastane**. Posameznik je obvezan poročati prejeti dohodek z virom v Sloveniji v roku 15 dni od prejema, pri čemer se skladno s četrtem odstavkom 124. člena ZDoh-2, odmerjena akontacija dohodnine šteje za **dokončen davek**.

Področje prispevkov za socialno varnost

Kot že predhodno opisano, je določitev zakonodaje na področju prispevkov za socialno varnost, ki se uporablja v vsakem posameznem primeru napotitve urejena z Uredbo ES 883/2004. Za posameznika, ki je napoten na delo v eno ali več držav članic, se skladno z Uredbo določi katera zakonodaja je pristojna v zadevnem primeru, upoštevajoč 11. do 16. člen Uredbe.

V kolikor je posameznik zaposlen v Sloveniji, ter ga slovenski delodajalec napoti na začasno opravljanje dela v tujino, za posameznika med trajanjem napotitve še vedno velja slovenska zakonodaja na področju prispevkov za socialno varnost, **pred začetkom same napotitve**, pa je posameznik, oziroma njegov delodajalec obvezan pridobiti **A1 obrazec, s katerim posameznik med napotitvijo dokazuje, da je ustrezno vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji** (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 2019a).

Pristojni organ za izdajo oziroma morebitno razveljavitev A1 obrazca v Sloveniji je ZZZS. Ob prejemu vloge preveri ali so pogoji za izdajo A1 obrazca izpolnjeni ter izda zadevni dokument, ki med obdobjem napotitve dokazuje, da za posameznika velja izključno

⁶ Točen datum se lahko zamakne za dan ali dva v posameznem letu, v odvisnosti od morebitnih rokov za oddajo, ki bi padli na dela proste dni.

slovenska zakonodaja na področju socialne varnosti. Posledično druga država članica, kamor je posameznik napoten, v zadevnem obdobju **nima pravice obračunati ali od posameznika zahtevati plačila prispevkov za socialno varnost po svoji lokalni zakonodaji, kljub temu, da posameznik delo opravlja na ozemlju zadevne države članice** (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 33).

Skladno z osmim odstavkom 9. člena ZČmIS posamezniku, s prvim dnevom napotitve, kot je naveden na vlogi za izdajo potrdila A1 (oziroma opredeljen v pogodbi o napotitvi), **ZZZZ po uradni dolžnosti izvede spremembo zavarovalne podlage**, s čemer posameznik pridobi lastnosti zavarovanca oziroma napotene osebe, ki delo začasno opravlja v drugi državi članici, pri čemer pa se zavarovalna podlaga razlikuje v odvisnosti od dejstva ali gre za napotitev po 12. ali po 13. členu Uredbe ES 883/2004. Več informacij o razlikovanju, skladno s pojasnili FURS, predstavljam v nadaljevanju.

1.) Pridobitev A1 obrazca po 12. členu Uredbe 883/2004

Kot že predhodno omenjeno v poglavju 1.2.1.2, je za določitev zakonodaje, ki se uporablja vezano na posamezno napotitev relevanten **12. člen Uredbe ES 883/2004**, v kolikor je predvidena napotitev posameznika v samo eno tujo državo članico (tj. običajen institut napotitve posameznika iz ene države članice, v kateri je zaposlen, na čezmejno izvajanje dela v drugo državo članico). Posameznik je v času napotitve vključen v zavarovanje po zavarovalni podlagi 002, kot osnova za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost, pa se skladno z drugim odstavkom 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), Ur. l. RS, št. 96/2012, upošteva plača, ki bi bila prejeta za enako delo v Sloveniji. Prispevki za socialno varnost se posledično v Sloveniji **ne obračunajo in plačajo od dela plače, ki je prejeta izključno samo zaradi ureditve napotitve na čezmejno opravljanje dela v tujino** (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018b, str. 13).

Vezano na zgornje je pomembno tudi, da je dohodek prejet izključno zaradi napotitve na delo v tujino ustrezno naveden oziroma **opredeljen kot tak v posameznikovi pogodbi o napotitvi**, za namene pravilne določitve osnove za plačilo prispevkov za socialno varnost (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018c, str. 9).

2.) Pridobitev A1 obrazca po 13. členu Uredbe 883/2004

V kolikor posameznik svoje delo opravlja v okviru dveh ali več držav članic (tj. sočasno opravljanje dela v več državah članicah), se za določitev zakonodaje uporablja **13. člen Uredbe ES 883/2004**. Pri tem, tudi v obdobju napotitve posameznik ostaja vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji na zavarovalni podlagi 001, ki je sicer zavarovalna podlaga, ki se v splošnem uporablja za vse posameznike, ki so v delovnem razmerju v Sloveniji. Prispevki za socialno varnost v Sloveniji se posledično obračunajo in plačajo od **celotnega dohodka iz naslova delovnega razmerja**, vključno z bonitetami oziroma

morebitnim delom dohodka, ki ga posameznik prejme kot dodatek, vezano izključno na čezmejno izvajanje dela (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018c, str. 8).

3.) Vrste in stopnje prispevkov za socialno varnost v Sloveniji

Od dohodka, prejetega iz naslova delovnega razmerja, se v Sloveniji obračunajo prispevki za socialno varnost delavca in delodajalca, skladno s stopnjami prikazanimi v tabeli spodaj.

Tabela 4: Prispevne stopnje po vrsti prispevka za leto 2020

Vrsta prispevka	Stopnja prispevka zavarovanca (v %)	Stopnja prispevka delodajalca (v %)
za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50	8,85
za zdravstveno zavarovanje	6,36	6,56
za starševsko varstvo	0,10	0,10
za primer brezposelnosti	0,14	0,06
za poškodbe pri delu in poklicne bolezni		0,53
Skupaj	22,10	16,10

Vir: Finančna uprava Republike Slovenije (2018d, str. 6).

Skladno z bruto sistemom dohodkov uveljavljenim v Sloveniji, je delodajalec zavezan za plačilo prispevkov delodajalca (tj. znesek prispevkov se obračuna na dogovorjeno bruto plačo, torej v breme delodajalca), delojemalec pa krije znesek prispevkov zavarovanca (tj. prispevki se obračunajo od dogovorjenega bruto zneska in posledično nižajo neto prejemek posameznika). V kolikor je izplačevalec dohodka slovenska družba ji je z zakonom naložena **obveznost obračuna in plačila prispevkov za socialno varnost iz obeh naslovov**, poleg prispevkov delodajalca, ima tudi obveznost obračuna in plačila prispevkov delojemalca, v njegovem imenu. Delojemalcu delodajalec torej ne izplača polnega bruto dohodka, pač pa ga pred izplačilom ustrezno zniža za znesek prispevkov (in davkov), ki jih odvede oziroma poravnava v imenu delojemalca (Finančna uprava Republike Slovenije, 2018c, str. 3).

Izjema plačila prispevkov za socialno varnost velja pri izplačilu regresa, skladno z zakonsko določenimi pogoji, pri čemer se skladno s tretjim odstavkom 144. člena ZPIZ-2 prispevki plačujejo le od zneska regresa za letni dopust, **ki presega 100 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Republiki Sloveniji**. Izplačan znesek regresa do omenjene meje je oproščen plačila prispevkov za socialno varnost.

1.2.2.2 Avstrija

Davčni rezidentski status po lokalni zakonodaji

Za davčno obravnavo posameznika v Avstriji je primarno potrebno določiti njegov **davčni rezidentski status**. Skladno s 1. oddelkom Zakona o dohodnini (v originalu

»Einkommensteuergesetz«, v nadaljevanju EStG), je davčna obveznost posameznika v Avstriji namreč odvisna od njegovega rezidentskega statusa.

Davčni rezident Avstrije je obvezan k plačilu dohodnine po načelu obdavčitve svetovnega dohodka, torej tako od dohodka, ki ima vir v Avstriji, kot tudi dohodka z virom zunaj Avstrije (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2017, str. 23).

Davčni nerezident Avstrije je zavezan k plačilu dohodnine v Avstriji, le od **določenega dohodka, z virom v Avstriji**. Pri ugotavljanju obdavčljivega dohodka prevladajo določbe sklenjenih Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, posledično je del dohodka lahko izvzet iz obdavčitve v Avstriji (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2017, str. 23). Za namene uporabe ustrezne davčne stopnje se zaradi progresivne davčne lestvice, pri izračunu davka **upoštevata celoten dohodek posameznika, torej tudi del, ki je sicer izvzet iz obdavčitve** (tj. na obdavčljivi dohodek se aplicira davčna stopnja, ki se navezuje na celoten dohodek, in ne le na tisti del dohodka, ki je obdavčljiv v Avstriji) (BDO Austria, 2019).

Skladno z določili lokalne zakonodaje, natančneje EStG ter Zveznim zakonom o splošnih določbah in postopku za dajatve (v originalu »Bundesabgabenordnung«), se posameznik šteje za davčnega rezidenta, v kolikor ima stalno prebivališče (v originalu »wohnsitz«), ali **običajno prebiva** (v originalu »gewöhnlicher Aufenthalt«) **na ozemlju Avstrije** (OECD, 2016).

Stalno prebivališče je opredeljeno kot kraj, ki ga ima posameznik na voljo, okoliščine pa nakazujejo na to, da bo zadevno prebivališče uporabljal in vzdrževal tudi v prihodnje. **Običajno prebivališče** pa se upošteva v kolikor posameznik v Avstriji prebiva vsaj 6 mesecev, pri čemer pa vezano na dejavnik običajnega prebivališča kot kriterij za določitev rezidentskega statusa obstaja tudi nekaj izjem od 6 mesečnega obdobja. Pod določenimi pogoji lahko posameznik prebiva v Avstriji tudi dlje od 6 mesecev, pa se ne šteje za davčnega rezidenta, saj praviloma pri določanju lokalnega rezidentskega statusa posameznika v Avstriji **prevladajo morebitne določbe mednarodnih Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja** (OECD, 2016).

Pri obema izmed zgoraj navedenih kriterijev, za določitev rezidentstva, **pravna oblika uporabe prebivališča ni pomembna**, posameznik lahko prebivališče najema, ga ima v lasti, skupnem lastništvu, itd.

Področje lokalne delovnopravne zakonodaje

Prenos direktive 96/71/ES v lokalno zakonodajo se je v Avstriji v veliki meri izvedel z novelo Zakona o nadzoru nad plačami in socialnim dampingom (v originalu »Lohn-und Sozialdamping-Bekämpfungsgesetz«, v nadaljevanju LSD-BG), ki je stopila v veljavo s 01. januarjem 2017. Primarni namen zakona je zagotavljanje pravičnega plačila delavcev

(tudi posameznikov, napoteni na delo v Avstrijo), ter omogočanje poštene konkurence med družbami (Bundesministerium für Finanzen, 2019).

Posameznik, napoten na začasno delo v tujino, v celotnem času trajanja napotitve **ostaja v delovnem razmerju z delodajalcem, ki ga je napotil na delo v tujino**, pri čemer tudi v celoti opravlja delo za zadevnega delodajalca. Navodila oziroma delovne naloge, ter kontrolo nad opravljenim delom so v pristojnosti delodajalca in ne družbe kamor je posameznik napoten, dodatno pa mora obstajati namen **vrnitve na delo v matično družbo**. Napotitev je po definiciji lahko samo začasna, pričakuje se, da se bo posameznik po določenem obdobju vrnil na delo v matično družbo (Bundesministerium für Finanzen, 2019).

Skladno z avstrijsko lokalno zakonodajo, obstajajo določene izjeme od uporabe instituta napotitve. Natančneje, v kolikor posameznik opravlja delo v Avstriji v kratkem obsegu trajanja, se zadevno čezmejno izvajanje dela skladno z LSD-BG, ne definira kot napotitev, pri čemer tudi obveznosti iz tega naslova ne nastanejo. Pri tem je pomembno, da se posameznik ne vključuje aktivno oziroma dolgoročno v delovni proces lokalne/avstrijske družbe, oziroma gre za kratkoročne udeležbe na dogodkih v Avstriji, primeroma (Bundesministerium für Finanzen, 2019):

- udeležba na poslovnih sestankih, pri čemer posameznik ne opravlja storitev v tujini, pač pa se samo udeležuje sestanka;
- udeležba na seminarjih ali strokovnih predavanjih, pri čemer posameznik ne opravlja storitev v tujini, pač pa se samo udeležuje dogodka;
- udeležba na sejnih in prireditvah, z izjemo pripravljanih ali zaključnih del vezanih na izvedbo samega dogodka (primeroma, postavljanje razstavnega prostora, dostava razstavnih eksponatov za dogodek,...);
- udeležba na konferencah in konvencijah.

Zgoraj omenjene izjeme pri uporabi instituta napotitve veljajo za delovne ureditve v trajanju največ 3 dni, oziroma pod posebnimi pogoji do maksimalno enega tedna. V kolikor pa pride do zagotavljanja storitev stranki/družbi v Avstriji, taka ureditev ne more biti opredeljena kot službena pot, tudi če je kratkotrajna, pač pa **je aplikativna uporaba instituta napotitve** (Oberhammer & Pardatscher, 2019).

Upoštevajoč širok spekter možnih ureditev se razmejitev oziroma presoja ali gre za napotitev, v praksi pogosto določa od primera do primera, pri čemer pri razmejitvi, skladno z LSD-BG **dejanska ekonomska vsebina ureditve** (tj. na kakšen način, za koga, kje, pod katerimi pogoji posameznik opravlja delo v Avstriji), prevlada nad zunanjo predstavitvijo dejstev (tj. kaj je zastavljeno/predvideno v pogodbi posameznika) (Bundesministerium für Finanzen, 2019).

Področje obdavčitve

Za namene ustrezne davčne obravnave dohodka posameznika, ki ga le ta prejme za delo v tujini, je najprej potrebno opredeliti, ali gre dejansko za napotitev na delo v tujino, oziroma ali gre morebiti za kakšno drugo ureditev (primeroma izvajanje službene poti v tujini). Kot že omenjeno zgoraj, skladno z avstrijsko lokalno zakonodajo, obstajajo določene izjeme od uporabe instituta napotitve, dodatno pa se v primeru dvoma ali inšpekcijskega pregleda lahko posamično presoja vsaka ureditev, pri čemer **dejanska ekonomska vsebina ureditve, oziroma dejanske okoliščine izvajanja dela prevladajo** (Bundesministerium für Finanzen, 2019).

1.) Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve

Akontacija dohodnine od dohodka doseženega pri avstrijskem delodajalcu se odmeri skladno s progresivno davčno lestvico v spodnji tabeli. Prikazana lestvica je prilagojena na letno osnovo (za namene letnega obračuna dohodnine), v primeru obračuna mesečne akontacije dohodnine se uporabi lestvica preračunana na 1/12 leta.

Tabela 5: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2020 - Avstrija

Če znaša neto letna osnova v EUR		znaša stopnja obdavčitve (v %)
nad	do	
	11.000,00	0
11.000,00	18.000,00	25
18.000,00	31.000,00	35
31.000,00	60.000,00	42
60.000,00	90.000,00	48
90.000,00	1.000.000,00	50
1.000.000,00		55

Prirejeno po »Einkommensteuergesetz« - EStG, 2019, 3. del, § 33. člen

Zadevna lestvica se aplicira na **davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja**, ki se jo izračuna na način, da se vsi prejeti dohodki iz naslova delovnega razmerja, zmanjšajo za obvezne prispevke za socialno varnost delojemalca ter morebitne davčne olajšave, oziroma odbitne stroške do katerih je posameznik upravičen. Olajšave se praviloma priznajo samo davčnemu rezidentu Avstrije, nerezidenti do njih niso upravičeni. Pri tem velja dodatno opozoriti tudi, da je del davčnih olajšav priznan na način odbitka od končne obveznosti davka in ne kot olajšava, ki se uporabi (odšteje) pri izračunu davčne osnove. Olajšava lahko torej neposredno zmanjšuje izračunano davčno obveznost (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2017, str. 24).

Olajšave, ki nižajo davčno osnovo

Vsak zaposleni je pri izračunu davčne osnove upravičen do standardne olajšave za tako imenovane poslovne stroške v višini 132 EUR letno. Pri izračunu davčne osnove, se posamezniku, kot že zgoraj omenjeno, lahko dodatno priznajo še določeni odbitni stroški, neposredno vezani na pridobitev zadevnega dohodka, ki pa jih mora posameznik dokazati z podporno dokumentacijo/računi, primeroma strošek delovne opreme oziroma poslovnih/delovnih oblačil, članarine za določene organizacije, primeroma svet delavcev, stroški izobraževanj,... (PWC Austria, 2017, str. 8).

Dodatno lahko davčno osnovo posameznika znižujejo tudi tako imenovali posebni stroški, ki niso neposredno povezani z realizacijo prejema zadevnega dohodka, kot določeni v EStG, primeroma stroški posameznika za storitve davčnega svetovanja, donacije za znanstvene namene ali donacije posameznika univerzam in muzejem oziroma donacije določenim dobrodelnim ustanovam, do višine 10% celotnega letnega dohodka posameznika tekočega leta. V kolikor posameznik ne uveljavlja posameznih posebnih stroškov, oziroma v primeru, da njegov letni dohodek presega 60.000 EUR, mu je kot odbitek priznan pavšalni znesek 60 EUR letno (PWC Austria, 2017, str. 16). Zaradi specifičnosti zadevnih posebnih stroškov, ki potencialno lahko znižujejo davčno osnovo posameznika, jih za namene priprave izračuna v nadaljevanju svoje magistrske naloge ne bom upoštevala posamično, pač pa bom v izračunu upoštevala pavšalni znesek 60 EUR.

V kolikor posameznik izpolnjuje zakonsko določene pogoje, lahko poleg **odbitka za prevoz**⁷ dodatno uveljavlja še **dodaten pavšalni odbitek za vozače** (v originalu »Pendlerpauschale«) v fiksnem letnem znesku, ki je odvisen od oddaljenosti med krajem prebivališča ter lokacijo delovnega mesta, ter dejstva, ali je na zadevni relaciji na voljo javni prevoz. Posameznik je upravičen do polnega zneska dodatnega pavšalnega odbitka, v kolikor se na delo vozi vsaj 11 dni v posameznem mesecu⁸, pri čemer velja naslednje (Wirtschaftskammern Österreichs, brez datuma):

- **Nizek pavšalni znesek za vozače;** aplikativen je v primeru, da razdalja med krajem bivanja ter lokacijo delovnega mesta znaša vsaj 20 km, pri čemer obstaja opcija javnega prevoza;
- **Visok pavšalni znesek za vozače;** aplikativen je v primeru, ko razdalja med krajem bivanja ter lokacijo delovnega mesta znaša vsaj 2 km, pri čemer opcija javnega prevoza ne obstaja, ali je uporaba le-tega zaradi določenega razloga (primeroma, v kolikor javni prevoz ne pokriva več kot polovico celotne poti, v kolikor enosmerna pot na delo presega 120 minut, itd.) ni razumna (Bundesministerium für Finanzen, 2018, str. 40).

⁷ Več o tem v nadaljevanju, na naslednji strani, pri odbitkih, ki neposredno nižajo davčno obveznost.

⁸ V kolikor se posameznik na delo vozi manj kot 11 dni v posameznem mesecu, se fiksni znesek ustrezno zmanjša na način, da se v primeru vožnje na delo 8-10 dni mesečno prizna 2/3 polnega fiksnega zneska, v primeru vožnje na delo 4-7 dni mesečno, pa se posamezniku prizna 1/3 polnega fiksnega zneska.

Odbitek se prizna v naslednjih pavšalnih letnih zneskih.

Tabela 6: Lestvica – pavšalni znesek dodatnega odbitka za vozače

Nizek pavšalni znesek		Letni znesek v EUR
nad mesečno	do mesečno	
20 km	40 km	696
40 km	60 km	1.356
60 km		2.016
Visok pavšalni znesek		
2 km	20 km	372
20 km	40 km	1.476
40 km	60 km	2.568
60 km		3.672

Prirejeno po Bundesministerium für Finanzen (2018, str. 41, 42).

Znižanja davka (tax credits) - olajšave, ki neposredno nižajo izračunano davčno obveznost

Kot že zgoraj omenjeno, so nekatere davčne olajšave priznane na način, da neposredno znižujejo izračunano davčno obveznost. Za namene priprave primerjalnega izračuna v svoji magistrski nalogi, bom od teh upoštevala najpogostejša znižanja, do katerih so posamezniki upravičeni, natančneje, **odbitek za prevoz** (v originalu »Verkehrsubsetzbetrag«), **euro vozač** (v originalu »Pendlereuro«) ter **olajšavo za vzdrževane otroke** (v originalu »Familienbonus Plus«).

Pravico do uveljavljanja odbitka za prevoz pri izračunu davčne obveznosti ima vsak zaposleni posameznik, ki je davčni rezident Avstrije, pri čemer se posamezniku prizna odbitek na način standardnega zneska odbitka, v višini **400 EUR** (Bundesministerium für Finanzen, 2018, str. 23).

V kolikor je posameznik upravičen do uveljavljanja **dodatnega pavšalnega odbitka za vozače**, je dodatno upravičen tudi do odbitka **euro vozač**, v letnem znesku, ki se ga izračuna na način, da se za vsak kilometer od kraja prebivališča do kraja opravljanja dela prizna 2 EUR⁹ (Wirtschaftskammern Österreichs, brez datuma). V kolikor se posameznik na delo v eno smer vozi 50 km, je na letni ravni torej primeroma upravičen do odbitka v višini 100 EUR.

⁹ V kolikor se posameznik na delo vozi manj kot 11 dni v posameznem mesecu, se fiksni znesek ustrezno zmanjša na način, da se v primeru vožnje na delo 8-10 dni mesečno prizna 2/3 polnega fiksnega zneska, v primeru vožnje na delo 4-7 dni mesečno, pa se posamezniku prizna 1/3 polnega fiksnega zneska.

Znižanje davka - olajšava za vzdrževane otroke oziroma družino¹⁰, se prizna rezidentom, ki vzdržujejo otroka, za katerega posameznik prejema družinski dodatek, v naslednji višini:

- 1.500 EUR na otroka do dopolnjenega 18. leta starosti;
- 500 EUR na otroka od dopolnjenega 18. leta starosti, dokler otrok prejema družinski dodatek, tj. maksimalno do 24. leta starosti, ter pod pogojem da se otrok šola (Federal Chancellery Republic of Austria, brez datuma).

Dodatno, skladno z avstrijsko zakonodajo obstaja obveznost obračuna **občinskega davka/takse** (v originalu »Kommunalsteuer«), ki se obračuna **na bruto, v celoti v breme delodajalca in ne vpliva na posameznikov neto dohodek**. Osnova za obračun zadevnega davka je bruto dohodek posameznika, od česar se davek obračuna po enotni stopnji 3,00%. Upravičenec do zneska odmerjenega davka je pristojna občina, pri čemer je delodajalec dolžan poravnati zadevni davek do 15. v mesecu za pretekli mesec (Wirtschaftskammern Österreichs, 2020c).

2.) Posebne davčne obravnave

Posebna davčna obravnava velja za **dodatna/bonus izplačila, tako imenovano 13. in 14. plačo (primeroma regres in božičnico)**, pri čemer pod predpostavko, da znesek zadevnih izplačil ne presega zneska dveh povprečnih plač posameznika velja naslednja lestvica pavšalnih davčnih stopenj:

Tabela 7: Posebna lestvica za odmero dohodnine – 13. in 14. plača

Če znaša izplačilo (letno) v EUR		znaša stopnja obdavčitve (v %)
nad	do	
	620,00	0
620,00	25.000,00	6
25.000,00	50.000,00	27
50.000,00	83.333,00	35,75
83.333,00		skladno z lestvico za odmero dohodnine

Prirjeno po Bundesministerium für Finanzen (2018, str. 54).

Nadalje, posebni način obračuna bonitete velja za boniteto posameznika, vezano na stroške najema stanovanja, zagotovljenega s strani podjetja. Boniteta, ki se pripíše posameznikovi davčni osnovi se izračuna na način **primerjave dejanskega stroška najema**, ki ga družba ima, zmanjšanega za 25%, **ter fiktivnega zneska**, izračunanega na način upoštevanja zakonodajno določenih spremenljivk (primeroma kvadrature stanovanja, lokacije, leta izgradnje, ...). **V davčno osnovo posameznika se nato kot boniteta všteva višji od dveh izračunanih zneskov** (KPMG Austria, 2016).

¹⁰ Olajšavo lahko v celoti koristi en starš, ali pa si znesek olajšave razdelita proporcionalno pol – pol.

Za namene priprave izračunov v svoji magistrski nalogi bom upoštevala izračun bonitete na način dejanskega stroška najema, pri čemer se torej v **davčno osnovo posameznika všteva 75% celotne najemnine**, ki jo v imenu posameznika poravna podjetje. V kolikor pa bi družba zadevni znesek, vezan na strošek najema stanovanja posamezniku **izplačala v denarju** (stanovanje torej ne bi bilo zagotovljeno kot boniteta, pač pa bi posameznik prejel denar, ter nato sam poravnal strošek najema), **se znesek, v celoti šteje za obdavčljivi dohodek posameznika** (PWC Austria, 2019).

Z davčno reformo v finančnem letu 2015/16 je bil v avstrijski davčni sistem uveden tako imenovan »**pavšalni znesek olajšave**«, (priznan je kot olajšava, ki niža davčno osnovo), vezan na stroške napotnih delavcev (v originalu »Werbungskostenpauschale für Expatriates«), ki se uporablja od 01. januarja 2016 dalje. Skladno z odlokom Zveznega finančnega ministrstva BGBl. II Nr. 240/2015, z dne 28. avgusta 2015, je **posameznik upravičen do olajšave v višini 20% letnega bruto zneska plače (z izjemo 13. in 14. plače), oziroma do maksimalne višine 10.000 EUR**, v kolikor izpolnjuje spodaj navedene pogoje (Wirtschaftskammern Österreichs, 2020a):

- posameznik je napoten na delo v Avstrijo s strani tujega delodajalca v povezano družbo ali stalno poslovno enoto tuje družbe v Avstriji;
- posameznik delo v Avstriji se opravlja le začasno, do največ 5 let;
- posameznik se ni štél za davčnega rezidenta Avstrije v obdobju zadnjih desetih let, pred začetkom napotitve;
- posameznik obdrži kraj stalnega prebivališča v svoji matični državi;
- Avstrija ima pravico do obdavčitve dohodka posameznika.

Zadevni pavšalni znesek je bil uveden z namenom kritja stroškov, ki jih ima posameznik pri napotitvi na delo v tujino, primeroma, stroška selitve, mesečnega stroška najemnine, oziroma kritja obratovalnih stroškov dveh gospodinjev (posameznik namreč ohrani prvotno prebivališče v matični državi), stroške morebitnih šolnin, itd. Pred tem je namreč posameznik moral na letni ravni uveljavljati dejanske stroške, s predložitvijo relevantnih dokazil, dokumentacije in računov, z letom 2016 pa je zadevni postopek poenostavljen, **pavšalni znesek 10.000 EUR letno je namreč priznan brez zahtevane podporne dokumentacije dejanskih nastalih stroškov**, se pa v primeru uveljavljanja zadevnega pavšalnega zneska ne prizna standardna olajšava za tako imenovane poslovne stroške v višini 132 EUR letno, saj se olajšavi medsebojno izključujeta. V kolikor bi posameznik v določenem letu imel veliko višje stroške od pavšalno priznanih 10.000 EUR, lahko uveljavlja dejanske stroške, pri čemer pa mora predložiti vso relevantno dokumentacijo (PWC Austria, 2017, str. 31).

3.) Letna odmera dohodnine

Obveznost letne odmere dohodnine nastane tako za **davčne rezidente Avstrije**, kot tudi za **davčne nerezidente**, ki so prejeli dohodek z virom v Avstriji, torej dohodek, ki je

obdavčljiv v Avstriji, razen v kolikor je tak dohodek izvzet iz obdavčitve v Avstriji upoštevajoč morebitne določbe konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja (BDO Austria, 2019).

Pri odmeri letne obveznosti dohodnine nerezidenta, se za namene izračuna doda fiktivni dohodek v znesku 9.000 EUR, ki se neposredno ne obdavčuje, pač pa zviša davčno osnovo, da posameznikov dohodek pade v višjo davčno stopnjo. V Avstriji je namreč dohodek rezidenta do davčne osnove 11.000 EUR neobdavčen (tj. aplikativna stopnja davka je 0%), pri čemer se za **nerezidente del dohodka, na katerega se aplicira 0% stopnja davka ustrezno zmanjšana 2.000 EUR** (Bundesministerium für Finanzen, 2018, str. 8).

Rok za oddajo letne napovedi za odmero dohodnine, v primeru elektronske vložitve je konec junija, za preteklo davčno leto, pri čemer le-to enako koledarskemu letu. Zadevni rok je podaljšan do konca marca za predpreteklo davčno leto, v kolikor je letna davčna napoved v imenu posameznika pripravljena in vložena s strani avstrijskega davčnega svetovalca, vendar je v vsakem primeru za plačila davka, izvedena po oktobru za preteklo davčno leto aplikativna obrestna mera na odmerjeno davčno obveznost v višini 1,38% letno (BDO Austria, 2019).

Področje prispevkov za socialno varnost

Kot že predhodno opisano, je določitev zakonodaje na področju prispevkov za socialno varnost, ki se uporablja v vsakem posameznem primeru na ravni držav članic urejena z Uredbo ES 883/2004. Za posameznika, ki je napoten na delo v eno ali več držav članic, se skladno z Uredbo določi katera zakonodaja je pristojna v zadevnem primeru, upoštevajoč 11. do 16. člen Uredbe.

V kolikor je posameznik zaposlen v Avstriji ter ga avstrijski delodajalec napoti na začasno opravljanje dela v tujino, za posameznika med trajanjem napotitve še vedno velja avstrijska zakonodaja na področju prispevkov za socialno varnost, pred začetkom same napotitve, pa je posameznik oziroma njegov delodajalec obvezan pridobiti A1 obrazec s katerim posameznik med napotitvijo dokazuje, da je ustrezno vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji (Österreichische Sozialversicherung, 2019).

Pristojni organ za izdajo oziroma morebitno razveljavitev, ob naknadni ugotovitvi neizpolnjevanja pogojev A1 obrazca v Avstriji je Zavod za socialno varstvo Avstrije (v originalu »Österreichische Sozialversicherung«). Ob prejemu vloge preveri ali so pogoji za izdajo A1 obrazca izpolnjeni ter izda zadevni dokument, ki med obdobjem napotitve dokazuje, da za posameznika velja izključno avstrijska zakonodaja na področju socialne varnosti. Posledično druga država članica, kamor je posameznik napoten, v zadevnem obdobju **nima pravice obračunati ali od posameznika zahtevati plačila prispevkov za socialno varnost po njeni lokalni zakonodaji, kljub temu, da posameznik delo opravlja na ozemlju zadevne države članice** (Österreichische Sozialversicherung, 2019).

V obratnem primeru ureditve, torej pri napotitvi posameznika iz druge države članice v Avstrijo, mora delodajalec pred samo napotitvijo poleg pridobitve A1 obrazca oddati tudi obvestilo pristojnem avstrijskem organu (v originalu »Zentrale Koordinationsstelle für die Kontrolle der illegalen Beschäftigung«) glede napotitve posameznika v Avstrijo izvajanja storitev na avstrijskem ozemlju. Več o obveznostih, ki iz naslova napotitve nastanejo, v nadaljevanju v poglavju 1.3.

1.) Vrste in stopnje prispevkov za socialno varnost v Avstriji

Od dohodka, prejetega iz naslova delovnega razmerja, se v Avstriji obračunajo prispevki za socialno varnost delavca in delodajalca, skladno s stopnjami prikazanimi v spodnji tabeli.

Tabela 8: Prispevne stopnje po vrsti prispevka za leto 2020 - Avstrija

Vrsta prispevka	Stopnja prispevka zavarovanca (v %)	Stopnja prispevka delodajalca (v %)
za pokojninsko zavarovanje	10,25	12,55
za zdravstveno zavarovanje	3,87	3,78
za primer brezposelnosti ¹¹	3,00	3,00
za poškodbe pri delu		1,20
ostali, manjši prispevki	1,00	0,70
Skupaj	18,12	21,23

Prirejeno po Hauptverband der österreichischen sozialversicherungsträger (2020, str.5).

Skladno z bruto sistemom dohodkov, uveljavljenim v Avstriji, je delodajalec zavezan za plačilo prispevkov delodajalca (tj. znesek prispevkov se obračuna na dogovorjeno bruto plačo, torej v breme delodajalca), delojemalec pa krije znesek prispevkov zavarovanca (tj. obračunajo se od dogovorjenega bruto dohodka in posledično nižajo neto prejemek posameznika). V kolikor je izplačevalec dohodka avstrijska družba, ji je z zakonom naložena obveznost obračuna in plačila prispevkov za socialno varnost iz obeh naslovov, poleg prispevkov delodajalca, ima tudi obveznost obračuna in plačila prispevkov delojemalca, v njegovem imenu. Delojemalcu torej ne izplača polnega bruto dohodka, pač pa ga pred izplačilom ustrezno zniža za znesek prispevkov (in davkov), ki jih odvede oziroma poravnava v imenu delojemalca (Wirtschaftskammern Österreichs, 2016).

Pri obračunu prispevkov za socialno varnost je v Avstriji uvedena socialna kapica. Prag za obračun prispevkov je pri mesečnem bruto dohodku v višini 5.370,00 EUR¹², v kolikor torej dohodek posameznika presega zadevni znesek, zadevni dohodek, ki presega prag ni predmet prispevkov za socialno varnost (Bundesministerium für Finanzen, 2018, str. 164).

¹¹ V primeru nizkega dohodka posameznika, je prispevek za primer brezposelnosti zmanjšan, na način: prispevna osnova do 1.733,00 €: 0%, nad 1.733,00 € do 1.891,00: 1%, nad 1.891,00 € do 2.049,00 €: 2%, dohodek nad 2.049,00 €: 3% (Hauptverband der österreichischen sozialversicherungsträger, 2020, str. 5).

¹² Aplikativno za leto 2020 (Hauptverband der österreichischen sozialversicherungsträger, 2020, str. 3)

Posebne prispevne stopnje veljajo za dodatna/bonus izplačila, tako imenovano 13. in 14. plačo (primeroma regres in božičnico), pri čemer veljajo ugodnejše stopnje prispevkov, natančneje:

- prispevki za socialno varnost delojemalca v skupni višini 17,12%;
- prispevki za socialno varnost delodajalca v skupni višini 20,73 %.

Tudi za dodatna izplačila velja socialna kapica, v višini 5.370,00 EUR za posamezno izplačilo. Zakonsko predvideni sta 13. in 14. plača, posledično je socialna kapica za dodatna izplačila 10.740,00 EUR (Atikon EDV, 2020).

Dodatno, je skladno z avstrijsko zakonodajo delodajalec zavezan k plačilu nekaterih dodatnih prispevkov, natančneje:

- **prispevek delodajalca v sklad za nadomestilo družinskega bremena** (v originalu »Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds«);

Zadevni prispevek je dolžan plačevati delodajalec za vsakega zaposlenega, ki je predmet prispevkov za socialno varnost v Avstriji. Osnova za obračun je mesečna plača posameznika, pri čemer so bonitete prejete v naravi izvzete.

Prispevek se od zadevne osnove obračuna po stopnji 3,90% na bruto (izključujoč bonitete v naravi), delodajalec pa je zadevni znesek dolžan poravnati oziroma nakazati pristojnemu finančnemu organu do 15. v mesecu za pretekli mesec (Wirtschaftskammern Österreichs, 2018).

- **dodatni prispevek delodajalca** (v originalu »Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag«);

Za plačilo zadevnega prispevka veljajo enaki pogoji, kakor za zgoraj omenjen prispevek delodajalca v sklad za nadomestilo družinskega bremena, tudi način izračuna osnove za obračun prispevka je enak.

Prispevek se od zadevne osnove obračuna po stopnji, ki velja za posamezno zvezno deželo, ter variira od stopnje 0,34%, ki velja za Zgornjo Avstrijo, do stopnje 0,42%, ki velja za Gradiščansko zvezno državo. Za namene priprave izračuna bom upoštevala vmesno prispevno stopnjo za Dunaj, ki znaša 0,38%¹³ (Wirtschaftskammern Österreichs, 2019b).

- **prispevek delodajalca v pokojninski sklad podjetja** (v originalu »Dienstgeberbeitrag zur betrieblichen Vorsorgekasse«).

Gre za plačilo obveznega prispevka delodajalca, v enega izmed obstoječih pokojninskih skladov, v višini 1,53% od mesečne plače delojemalca, pri čemer se v osnovo všttevajo tudi morebitne bonitete v naravi. V kolikor bi delodajalec v sklad vplačeval znesek, ki presega

¹³ Zadevne prispevne stopnje veljajo za leto 2020.

1,53% plače, zadevna razlika predstavlja boniteto v naravi za posameznika in je posledično predmet davkov in prispevkov (Wirtschaftskammern Österreichs, 2020b).

1.2.3 Dogovori med Slovenijo in Avstrijo

Skladno z vse večjim obsegom globalizacije ter posledično večjim pretokom delovne sile med državami je tudi težnja po optimizaciji tovrstne ureditve oziroma poenostavitve obveznosti vezanih na čezmejno izvajanje dela, vse večja. Posledično prihaja do sklenitve različnih mednarodnih pogodb med državami, relevantne ureditve oziroma dogovore med Slovenijo in Avstrijo, ki neposredno vplivajo tudi na ureditev napotenih delavcev podajam v nadaljevanju.

1.2.3.1 Področje obdavčitve

Za področje obdavčitve so relevantne **mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka**, ki določajo mehanizme za odpravo dvojnega obdavčevanja oziroma ponujajo okvir za reševanje davčnih ovir pri posameznikih, ki so predmet obdavčitve v več državah. Določajo tako prelomna pravila, ki se jih upošteva v primeru, da bi se posameznik štel za rezidenta dveh ali več držav v skladu z njihovo lokalno zakonodajo, pri čemer se nato skladno z relevantnimi mednarodnimi pogodbami med državami določi ena država davčnega rezidentstva, kot tudi pravila za odpravo dvojnega obdavčevanja oziroma morebitne izvzeme iz obdavčitve v posamezni državi ter relevantne pogoje.

Za zadevni primer napotitve iz Avstrije v Slovenijo oziroma obratno delovno ureditev je relevantna *Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje* (v nadaljevanju Konvencija), podpisana v Ljubljani 1. oktobra 1997, ki je stopila v veljavo 14. marca 1998, z dvema pripadajočima spremembama v letu 2006 ter 2012.

Določanje ene države rezidentstva po Konvenciji

Konvencija določa prelomna pravila, ki so uporabna v primeru, da je posameznik davčni rezident obeh držav pogodbenic, v skladu z njuno lokalno zakonodajo. V takem primeru se posameznikov rezidentski status opredeli upoštevajoč kriterije, skladno s 4. členom Konvencije, natančneje:

- posameznik se šteje za rezidenta države pogodbenice, **kjer ima stalno bivališče**; v koliko ima stalno bivališče v obeh državah pogodbenicah, se šteje za rezidenta države pogodbenice, s katero ima **tesnejše osebne in ekonomske odnose** (središče vitalnih interesov);

- če države, v kateri ima središče svojih vitalnih interesov, ni mogoče določiti, ali če nima na razpolago stalnega bivališča v eni ali drugi državi pogodbenici, se šteje, da je **rezident države, v kateri običajno prebiva;**
- če ima svoje običajno bivališče v obeh državah pogodbenicah ali v nobeni od njiju, se šteje za rezidenta države pogodbenice, **katere državljan je;**
- če je državljan obeh držav ali nobene od njiju, pristojni organi držav pogodbenic razrešijo to vprašanje s **skupnim dogovorom.**

Obdavčitev dohodka iz zaposlitve ter odprava dvojne obdavčitve

Skladno s 15. členom Konvencije se plače, mezde in drugi podobni honorarji vezani na zaposlitev, ki jih prejema rezident države pogodbenice, **obdavčijo samo v zadevni državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi.** V kolikor se zaposlitev izvaja v drugi državi, se lahko prejet dohodek obdavči v drugi državi, dvojna obdavčitev pa je nato odpravljena upoštevajoč določbe 24. člena Konvencije, natančneje:

- **Slovenija** odpravi dvojno obdavčitev na način, da vezano na dohodek rezidenta, ki se lahko skladno s Konvencijo obdavči v Avstriji, odobri odbitek davka na dohodek tega rezidenta, v znesku, ki je enak davku od dohodka, ki je bil plačan v Avstriji, pri čemer mora posameznik predložiti ustrezno dokazilo, izdano s strani pristojnega avstrijskega organa o končnem znesku plačanega davka. Zadevni odbitek je priznan samo do zneska davka na dohodek, po Konvenciji obdavčljivega v Avstriji, ki bi bil na zadevni dohodek obračunan v Sloveniji (tj. v kolikor bi bil v Avstriji na zadevni prejet dohodek odmerjen znesek davka višji, se le ta v Sloveniji ne prizna v celoti).
- **Avstrija** odpravi dvojno obdavčitev na način, da dohodek rezidenta, ki se skladno s Konvencijo lahko obdavči v Sloveniji, izvzame iz obdavčitve v Avstriji. Pri tem pa lahko Avstrija dohodek oproščen plačila davka v Avstriji vseeno upošteva za namene izračuna višine davka na preostali del dohodka (tj. **izvzeti del dohodka se upošteva za namene določitve relevantne davčne stopnje**).

Nadalje se skladno s 15. členom Konvencije, tudi v kolikor se zaposlitev izvaja v drugi državi, dohodek iz zaposlitve, ki ga posameznik prejme, obdavči **samo v državi rezidentstva**, v kolikor so izpolnjeni naslednji pogoji:

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

Vezano na zgornje velja omeniti, da je skladno s 24. členom Konvencije dohodek, ki ga prejme rezident ene države pogodbenice, ter ga zadevna država pogodbenica po določilih

Konvencije uvršča med dohodke obdavčljive v drugi državi pogodbenici, vseeno lahko obdavčen v prvi državi pogodbenici, **v kolikor obstaja skupni dogovor** oziroma druga država, ki ima pravico do obdavčitve tak dohodek oprusti od obdavčenja, znotraj okvira Konvencije.

1.2.3.2 Področje prispevkov za socialno varnost

Področje določitve pristojne države, katere zakonodaja se uporablja na področju prispevkov za socialno varnost, pri ureditvi napotitve posameznika na delo v drugo državo članico je urejeno z Uredbo ES 883/2004. V skladu z 12. členom Uredbe, je določeno, predvideno trajanje dejavnosti v času največ 24 mesecev.

Skladno s prvim odstavkom 16. člena Uredbe, lahko pristojni organi relevantnih držav članic (navadno gre za pristojno Ministrstvo) **določijo izjemo od zgoraj navedenega maksimalnega trajanja napotitve 24 mesecev**, kadar je to v interesu določenih oseb ali kategorij oseb. Izjemoma, lahko relevantni državi (ali države, v kolikor se napotitev izvaja v več članicah) dosežejo dogovor, pri čemer pa celotno obdobje trajanja napotitve posameznika v celoti **ne sme presegati 5 let** (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 9).

Organ, pristojen za postopek sklenitve izjemnega dogovora v Sloveniji je MDDSZ, v Avstriji pa je za sklenitev izjemnega dogovora na področju določitve zakonodaje ene države članice pristojno Zvezno ministrstvo za delo, socialne zadeve, zdravje in varstvo potrošnikov (v originalu »Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz«).

Posameznik oziroma delodajalec posameznika, ki je napoten na delo v tujino mora nasloviti prošnjo za izredni dogovor med državama članicama na pristojni organ v matični državi, ki nato stopi v kontakt z relevantnim organom v drugi državi članici. Upoštevati je treba, da gre za dogovore na mednarodni ravni, pri čemer so navadno zadevni postopki dolgotrajni in jih je posledično priporočljivo začeti nekaj mesecev pred samim začetkom nameravane napotitve (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016, str. 29).

1.3 Obveznosti, ki izhajajo iz naslova napotitve

1.3.1 Obveznosti delodajalca in delojemalca pri napotitvi iz Slovenije v Avstrijo

Obveznosti, ki nastanejo za delojemalca in delodajalca ob uporabi instituta napotitve iz Slovenije v tujino določa ZČmIS, v 6. členu. Primarno, mora pred samim začetkom čezmejnega izvajanja storitev delodajalec **pridobiti potrdilo A1 za posameznika, oziroma vsaj vložiti vlogo za izdajo zadevnega obrazca.**

ZČmIS dodatno določa tudi pogoje, pod katerimi lahko pravne in fizične osebe, registrirane za opravljanje dejavnosti, s sedežem v Republiki Sloveniji, začasno izvajajo storitve v drugi državi članici EU, pri čemer so zadevni pogoji ključnega pomena, pri procesu pridobivanja A1 obrazca, saj v kolikor **zadevni pogoji niso izpolnjeni, pristojni organ vlogo za izdajo potrdila A1 z odločbo zavrne**. V primeru napotitve zaposlenega v tujino brez potrdila A1 je podjetje v prekršku.

Natančneje, skladno s prvim odstavkom 4. člena ZČmIS, lahko delodajalec čezmejno izvaja storitev pod naslednjimi pogoji:

- da običajno opravlja dejavnost v Republiki Sloveniji;
- da ne krši pomembnejših določb delovnopravne zakonodaje, ki se nanašajo na pravice delavca;
- da napoteni delavec običajno ne opravlja dela v državi napotitve;
- da se storitev izvaja v okviru dejavnosti, za katero je delodajalec registriran v Republiki Sloveniji, razen v primeru napotitve delavca v povezano gospodarsko družbo; in
- da se storitev izvaja na enega izmed dovoljenih načinov¹⁴.

Vloga za izdajo potrdila A1 mora vsebovati tudi izjavo/potrditev vlagatelja, dano pod kazensko in materialno odgovornostjo, da v Republiki Sloveniji dejansko običajno opravlja dejavnost ter da v primeru, za katerega je bila vložena vloga za izdajo potrdila A1, ne gre za okoliščine v katerih **je izključena možnost napotitve** v skladu z Uredbo ES 883/2004, Uredbo 987/2009/ES ali Sklepom A2 Upravne komisije za koordinacijo sistemov socialne varnosti (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 2019b).

Ob izdaji A1 obrazca napoteni delavec pridobi lastnost zavarovanca v skladu z ustrezno zavarovalno podlago za delavce, ki v okviru čezmejnega izvajanja storitev delo začasno opravljajo v drugi državi članici Evropske unije s prvim dnevom napotitve, navedenim na vlogi za izdajo potrdila A1, pri čemer **ZZZS spremembo zavarovalne podlage izvede po uradni dolžnosti**. Pri tem velja opozoriti še na dejstvo, da ob koncu napotitve in posledično izteku ali prekinitvi A1 obrazca, zavarovalna podlaga ni spremenjena po uradni dolžnosti avtomatično, kakor ob začetku napotitve, pač pa mora delodajalec oddati obrazec za spremembo podatkov v obveznih socialnih zavarovanjih (Gospodarska zbornica Slovenije, 2018).

Po pridobitvi potrdila A1 tako delodajalec kot tudi napoteni delavec dolžna pristojni organ (tj. ZZZS) obvestiti o kakršnihkoli spremembah, ki se pojavijo med obdobjem napotitve, še posebej pa, **če napotitev ni bila izvedena ali je bila zaključena pred načrtovanim datumom**.

Skladno z ZČmIS je, v kolikor je za delavca ugodneje, delodajalec delavcu v času napotitve dolžan zagotavljati pravice v skladu z določbami zakona ali drugega predpisa ter

¹⁴ Oblike napotitve, kot opisano v točki 1.1.

kolektivne pogodbe ali drugih aktov s splošno veljavnostjo ali veljavnostjo na ravni dejavnosti, **ki v državi napotitve (tj. Avstriji) urejajo delovni čas, odmore in počitke, nočno delo, minimalni letni dopust, plačo, varnost in zdravje pri delu, posebno varstvo delavcev in zagotavljanje enakopravnosti.**

V Avstriji se je, kot že omenjeno, prenos Direktive 96/71/ES v lokalno zakonodajo v veliki meri izvedel z novelo Zakona o nadzoru nad plačami in socialnim dampingom, ki tudi določa pogoje in obveznosti vezane na institut napotitve iz ter v Avstrijo.

V kolikor tuja družba v Avstriji čezmejno izvaja storitve, je **pred samim začetkom** izvajanja storitev dolžna o tem obvestiti pristojni organ, natančneje Ministrstvo za finance, preko oddaje posebnega elektronskega obrazca »ZKO3«. Vsaka posamezna napotitev mora biti poročana ločeno, pri čemer je v primeru kakršnihkoli sprememb vezanih na prijavljeno čezmejno izvajanje storitev potrebno nemudoma obvestiti zadevni pristojni organ (Federal Ministry of Finance of Republic of Austria, brez datuma).

Nadalje, ima delodajalec v primeru čezmejnega izvajanja storitev v Avstriji **obveznost hranjenja določene dokumentacije, vezane na samo napotitev**, ki jo lahko pristojni organ zahteva ob pregledu, natančneje (Federal Ministry of Finance of Republic of Austria, brez datuma):

- kopijo prijave začetka dela (tj. ZKO3 obrazec), oziroma morebitne kasnejše dopolnitve/spremembe zadevne prijave;
- dokument, ki dokazuje vključenost posameznika v sistem socialne varnosti v državi zaposlitve (tj. A1 obrazec);
- kopijo delovnega dovoljenja ali podobnega dokumenta, v kolikor ga posameznik potrebuje/ga je pridobil v državi zaposlitve ter kopijo pogodbe o zaposlitvi;
- plačilne liste posameznika, vezane na obdobje napotitve ter dokazila o plačilu/bančnem nakazilu;
- evidenco delovnih ur v času napotitve.

V kolikor so zadevni dokumenti v tujem jeziku, ima pristojni organ pravico zahtevati dokumentacijo prevedeno v nemški jezik.

1.3.2 Obveznosti delodajalca in delojemalca pri napotitvi iz Avstrije v Slovenijo

Skladno z 12. členom ZČmIS, lahko tuji delodajalec čezmejno izvaja storitve v Sloveniji, v kolikor izpolnjuje naslednje pogoje:

- običajno opravlja dejavnost v državi zaposlitve;
- napoteni delavec običajno ne opravlja dela v Sloveniji¹⁵;

¹⁵ Pogoj je izpolnjen, v kolikor delodajalec razpolaga z veljavnim potrdilom A1 za zadevnega napotenega delavca.

- ne krši pomembnejših določb delovnopravne zakonodaje, ki se nanašajo na pravice napotenih delavcev;
- se storitev izvaja v okviru dejavnosti, za katero je delodajalec registriran v drugi državi, razen v primeru napotitve delavca v povezano gospodarsko družbo; in
- da se storitev izvaja na enega izmed dovoljenih načinov¹⁶.

V kolikor bi bilo med samo napotitvijo ugotovljeno, da se napotitev izvaja kljub neizpolnjevanju katerega izmed zgoraj navedenih pogojev, lahko nadzorni organ skladno z 12. členom ZČmIS **prepove nadaljnjo čezmejno izvajanje storitev tujega delodajalca**, ter o tem obvesti ZZZS, ki nato kontaktira pristojni organ za izdajo A1 potrdila v drugi državi članici ter mu predlaga preklic zadevnega izdanega A1 obrazca.

Pred začetkom čezmejnega izvajanja storitev, je tuji delodajalec dolžan opraviti prijavo začetka dela, preko spletnega obrazca na ZZZS, ter tako obvestiti pristojni organ **pred samim začetkom izvajanja dela v Sloveniji**. V primeru kakršnihkoli sprememb vezanih na prijavljeno čezmejno izvajanje storitev sta tako delodajalec kot tudi delojemalec obvezana nemudoma obvestiti zadevni pristojni organ (Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, 2019).

Nadalje, ima avstrijski delodajalec v primeru čezmejnega izvajanja storitev v Sloveniji **obveznost hranjenja določene dokumentacije, vezane na samo napotitev**, ki jo lahko pristojni organ zahteva ob pregledu (Rogelja, Toplak & Mlekuž, 2016). Skladno z tretjim odstavkom 14. člena ZČmIS je delodajalec dolžan v času trajanja napotitve, ter do 24 mesecev po zaključku ob pozivu predložiti naslednjo dokumentacijo:

- kopijo akta o napotitvi oziroma kopija pogodbe med naročnikom storitve in tujim delodajalcem;
- potrdilo o opravljeni prijavi začetka izvajanja storitev;
- izpisek iz ustreznega registra za opravljanje dejavnosti;
- potrdilo o opravljeni prijavi, v skladu z zakonom, ki ureja obrtno dejavnost;
- potrdilo o zakoniti ustanovitvi v državi zaposlitve;
- kopijo pogodbe o zaposlitvi ter plačilnih list, skupaj z dokazili o izplačanih plačah/bančnem nakazilu;
- evidenco delovnih ur v času napotitve;
- listine s področja varnosti in zdravja pri delu;
- potrdilo A1.

V kolikor so zadevni dokumenti v tujem jeziku ima pristojni organ pravico zahtevati dokumentacijo prevedeno v slovenski jezik.

¹⁶ Oblike napotitve, kot opisano v točki 1.1.

1.3.3 Kazni v primeru neizpolnjevanja pogojev

Vsaka država članica je **pristojna za nadzor ter izvrševanje morebitnih sankcij na svojem ozemlju**, pri čemer v primeru instituta napotitve to pomeni, da ena država članica nalaga kazen družbi druge države članice. Zaradi udeležnosti dveh ali več držav je ključnega pomena ustrezna komunikacija med pristojnimi organi, za namene česar je bil ustanovljen poseben informacijski sistem, za namene izmenjave informacij med pristojnimi organi držav članic, imenovan IMI.

Za pregled in izpolnjevanje pogojev opravljanja storitev, skladno z Direktivo 96/71/ES so torej pristojni organi države članice gostiteljice, ki jih vsaka država opredeli sama¹⁷, pri čemer zadevni organi v primeru potrebe aktivno sodelujejo z organi v državi članici, kjer ima podjetje, ki čezmejno opravlja storitve sedež.

Kazenske določbe po slovenski zakonodaji, vezane na institut napotitve med družbama

Primarno so kazni vezane na napotitve delavcev v Slovenijo določene s 25. členom ZČmIS, pri čemer je pristojni organ za izrekanje glob Inšpektorat Republike Slovenije za Delo (v nadaljevanju IRSD). Natančneje, se:

- z globo od 6.000 do 60.000 EUR kaznuje tuji delodajalec, ki čezmejno izvaja storitve kljub neizpolnjenim pogojem. Za zadevni prekršek je kazensko odgovorna tudi odgovorna oseba tujega delodajalca, globa znaša od 600 do 6.000 EUR;
- z globo od 2.000 do 20.000 EUR kaznuje tuji delodajalec v kolikor pred začetkom izvajanja storitev ne opravi prijave storitve, oziroma storitve ne izvaja v skladu z opravljeno prijavo ali v primeru, da ne hrani zahtevane dokumentacije, oziroma je ne predloži ob pozivu pristojnega organa. Za zadevni prekršek je kazensko odgovorna tudi odgovorna oseba tujega delodajalca, globa znaša od 200 do 2.000 EUR.

Nadalje se, skladno s 217. členom ZDR-1 z globo od 3.000 do 20.000 EUR, kaznuje tuji delodajalec, v kolikor delavcem, napotenim na začasno delo v Slovenijo, ne zagotavlja pravic v skladu z določbami zakona ali drugega predpisa ter kolektivne pogodbe ali drugih aktov s splošno veljavnostjo ali veljavnostjo na ravni dejavnosti, ki v Sloveniji urejajo delovni čas, odmori in počitke, nočno delo, minimalni letni dopust, plačo, varnost in zdravje pri delu posebno varstvo delavcev in zagotavljanje enakopravnosti, v kolikor je to za delavca ugodneje.

¹⁷ Primeroma, pristojni organi v Sloveniji so ZZSZ, MDDSZ, IRSD ter FURS, seveda v odvisnosti od dejstva, na katerem področju prihaja do kršitev.

Kazenske določbe po avstrijski zakonodaji, vezane na institut napotitve med družbama

Primarno so kazni vezane na napotitve delavcev v Slovenijo določene s petim poglavjem (sekcije od 26 do 30) LSD-BG, natančneje se:

- z globo od 1.000 do 10.000 EUR na napotnega delavca, oziroma od 2.000 do 20.000 EUR v primeru ponovitve prekrška, kaznuje tuj delodajalec, v primeru prenizkega plačila (torej neupoštevanja določb zakona ali drugega predpisa ter kolektivne pogodbe ali drugih aktov s splošno veljavnostjo ali veljavnostjo na ravni dejavnosti v Avstriji, v kolikor je to za delavca ugodneje);
- z zgoraj omenjeno globo kaznuje tuji delodajalec, v primeru, da ne hrani zahtevane podporne dokumentacije, oziroma je ne predloži ob pozivu pristojnega organa.

V kolikor se prekršek nanaša na več kot 3 napotene delavce, se kazen za delodajalca zviša na 2.000 do 20.000 EUR na napotnega delavca oziroma od 4.000 do 50.000 EUR v primeru ponovitve prekrška (Österreichische Gesundheitskasse, 2020).

Vezano na zgornje velja omeniti še, da **kazni v državah niso nujno omejene samo na finančno kazni**. Določitev kazni je v pristojnosti države članice, pri čemer lahko v primeru težjih kršitev, država članica celo prepove tuji družbi opravljanje dejavnosti, oziroma napotovanje delavcev na njeno ozemlje za določeno obdobje.

2 DAVČNA OBRAVNAVA NAPOTENIH DELAVCEV V PRAKSI

Cilj naloge je oceniti, v kakšnem davčnem položaju so napoteni delavci v primerjavi z ureditvijo lokalne zaposlitve oziroma v kakšnem medsebojnem davčnem položaju so delavci napoteni iz različnih držav (tj. Slovenije in Avstrije).

V magistrski nalogi sem se z namenom celovitejšega pregleda posvetila primerjavi tako povprečno plačanih delavcev (iz slovenskega vidika), kot tudi primerjavi plač vodilnih delavcev. Primerjalno gledano namreč velja, da je obremenitev plač posameznikov, ki se razvrščajo v višje dohodkovne razrede relativno velika, glede na nižje dohodkovne razrede. Pri tem tudi velja poudariti, da so višji dohodkovni razredi navadno premo sorazmerno povezani s pomembnimi dejavniki konkurenčnosti, uvoza ali izmenjave znanja na globalnem trgu, posledično bom svojo raziskavo v naslednjem koraku primerjave usmerila v pregled davčne obremenitve posameznikov oziroma morebitne olajšave na tem področju, upoštevajoč različne dve različni višini plače, za namene celostne primerjave (Čok, Grulja, Turk & Verbič, 2013).

Z namenom praktične ponazoritve davčne obravnave posameznika, napotnega na delo iz Avstrije v Slovenijo oziroma obratno, bom svojo raziskavo v naslednjem koraku zastavila

na praktičnih primerih izračuna davčne obremenitve posameznika, upoštevajoč dve različni višini plače ter različne ureditve napotitev oziroma rezidentskega statusa.

2.1 Opredelitev postavk za pripravo izračuna

Analiza je zasnovana na izračunih, upoštevajoč osebo z enim vzdrževanim družinskim članom (v celoti sem postavila predpostavko družine z dvema otrokoma, pri čemer vsak posameznik uveljavlja enega vzdrževanega družinskega člana), ob upoštevanju dveh različno visokih mesečnih plač. Natančneje, v svojih izračunih sem zajela naslednja zneska bruto mesečne plače:

- **1.741,70 EUR bruto;** zadnja znana povprečna bruto mesečna plača v Sloveniji v trenutku priprave izračuna (tj. oktober 2019), oziroma primerjano gledano iz vidika Avstrije, ravno nekoliko nad minimalno plačo, ali ravno primerljivo z njo, odvisno od dejavnosti¹⁸. Z izbiro zadevnega zneska, sem želela zajeti slovensko povprečje, oziroma zadovoljiti pogojem minimalnega plačila v primeru napotitve v Avstrijo;
- **9.000,00 EUR bruto;** višji znesek plače, vodstvenega, visoko izobraženega kadra, ki je pogosto predmet napotitev znotraj skupine družb, na vodilna delovna mesta, oziroma za namene dodatnega izobraževanja ali uvajanja novih sistemov.

Skladno z avstrijsko zakonodajo, morajo zaposleni prejeti 14 izplačil v posameznem davčnem letu. V splošnem so zadevna izplačila razdeljena na enakomerne zneske, na način 12 mesečnih plač, 13. izplačilo v juniju tekočega leta, ter 14. izplačilo v novembru tekočega leta (Bundesministerium für Finanzen, 2018, str. 53).

Upoštevajoč avstrijsko zakonodajo, sem za namene primerljivosti svoje izračune pripravila pod predpostavko 14 enakih mesečnih izplačil tudi v primeru zaposlenega v Sloveniji, pri čemer sem 13. izplačilo upoštevala kot regres, 14. pa kot bonus za poslovno uspešnost. V Avstriji sta namreč 13. in 14. izplačilo predmet ugodnejše davčne obravnave, posledično sem ugodnejšo davčno obravnavo aplicirala tudi na obdavčitev zadevnega dohodka v Sloveniji¹⁹, kjer slovenska zakonodaja tako ureditev predvideva.

V izračunu sem predpostavila tudi, da delodajalec posamezniku uredi tudi stanovanje, pri čemer strošek stanovanja predstavlja boniteto za posameznika. Mesečni strošek stanovanja je predviden kot znesek, enak 20% mesečne plače posameznika.

¹⁸ Avstrija sicer nima zakonsko določene minimalne plače, ki bi veljala na ravni države, pač pa je minimalna bruto plača dogovorjena na ravni kolektivnih pogodb (v splošnem znaša med 1.500 ter 1.700 EUR bruto na mesec), pri čemer velja, da nobena kolektivno dogovorjena minimalna plača ni nižja od 1.500 EUR bruto (Wirtschaftskammern Österreichs, 2019a).

¹⁹ Predpostavila sem zaposlitev za nedoločen čas, regres se torej izplača v enem znesku, ter ima skladno s trinajstim odstavkom 44. člena ZDoh-2 do določene višine ugodnejšo davčno obravnavo. Vezano na bonus bom predpostavila, da so izpolnjeni pogoji 12. odstavka 44. člena ZDoh-2, ter se del plače za poslovno uspešnost ne všteva v davčno osnovo posameznika.

Nadalje, sem izračune pripravila pod predpostavko, da se posameznik vozi na delo z lastnim prevozom (javni prevoz na zadevni relaciji ni na voljo), pri čemer znaša razdalja med njegovim prebivališčem ter krajem opravljanja dela 25 km.

Dodatno, sem pri pripravi izračuna upoštevala, da se 80% letnega dohodka posameznika v primeru napotitve dejansko nanaša na delo v državi gostiteljici (in ima posledično vir, oziroma je obdavčljiv v tej državi), ostalih 20% pa predstavljajo službene poti oziroma delo izven države gostiteljice, torej zadevni dohodek ni obdavčljiv v zadevni državi, **v kolikor se ob napotitvi ne spremeni tudi posameznikov rezidentski status** (tj. postane skladno s Konvencijo davčni rezident države gostiteljice in davčni nerezident matične države). Za namene priprave izračuna sem zadevnih 20%, v primeru, ko je posameznik davčni nerezident države gostiteljice obdavčila v sklopu letne obdavčitve v matični državi.

Kot že predhodno omenjeno, se posamezniku, ki je v času napotitve vključen v zavarovanje po zavarovalni podlagi 002 (torej napotitev v drugo državo članico), kot osnova za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost v Sloveniji, skladno z drugim odstavkom 144. člena ZPIZ-2 upošteva plača, ki bi bila prejeta za enako delo v Sloveniji. Prispevki za socialno varnost se posledično v Sloveniji **ne obračunajo in plačajo od dela plače, ki je prejeta izključno samo zaradi ureditve napotitve na čezmejno opravljanje dela v tujino**, kar sem upoštevala tudi v svojem izračunu. V primeru napotitve iz Slovenije sem predvidela, da je 10% plače posameznika prejeta izključno zaradi ureditve napotitve na delo in torej zadevni znesek ni predmet prispevkov za socialno varnost v Sloveniji.

Za namene lažje primerljivosti, upoštevanja Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, oziroma prikaza končne letne davčne obveznosti, so izračuni pripravljani na letni ravni.

2.2 Primerjalni izračuni obremenitve plače ob predpostavki lokalne zaposlitve

V prvem sklopu izračunov sem upoštevala okoliščine lokalne zaposlitve, tako v Avstriji kot tudi v Sloveniji, z namenom izračuna neto plače lokalno zaposlenega posameznika, pri čemer se zaposleni šteje za davčnega rezidenta države v kateri je zaposlen. Zadevni neto znesek potrebujem za primerjalne namene z neto plačo v primeru napotitve posameznika, oziroma za namene ocene v kakšnem davčnem položaju je posameznik v vsakem obravnavanem specifičnem primeru napotitve.

2.2.1 Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, torej **1.741,70 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v državi zaposlitve.

2.2.1.1 Slovenija

Prvi izračun ob predpostavki nižjega zneska bruto plače prikazuje obdavčitev v primeru lokalne zaposlitve v Sloveniji. Posameznik je davčni rezident Slovenije, ravno tako je vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji.

Tabela 9: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji – nižji znesek

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji		
Davčni status	Davčni rezident Slovenije	
Prispevki za socialno varnost plačani v	Sloveniji	
Dohodek izplačan s strani	slovenske družbe	
Dohodek		Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)		20.900,40
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		4.180,08
Regres *		1.741,70
Bonus za poslovno uspešnost **		1.741,70
Celoten bruto dohodek		28.563,88
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)	22,10%	5.927,70
Vezani na obdavčljiv dohodek		5.542,79
Vezani na dohodek, ki ni predmet obračuna dohodnine		384,92
Davčne olajšave		Znesek v EUR
Splošna olajšava		3.500,00
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)		2.436,92
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		13.600,77
Letna odmera dohodnine		2.686,20
Celoten neto dohodek (vključno z bonitetami)		19.949,98
Celoten neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)		15.769,90
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	4.318,37
Bruto bruto znesek		32.882,25

* ni predmet prispevkov za socialno varnost ter obdavčitve, do višine 100% zadnje znane povprečne mesečne plače v Sloveniji

** ni predmet obdavčitve, do višine 100% zadnje znane povprečne mesečne plače v Sloveniji, prispevki za socialno varnost se obračunajo

Vir: lastno delo.

Upoštevajoč slovensko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, so posamezniku z letno bruto plačo **20.900,40 EUR**, ki mu delodajalec zagotavlja nastanitev, v letnem znesku **4.180,08 EUR** (kar za posameznika predstavlja boniteto v naravi, upoštevajoč, da družba poravna zadevni znesek namestitve v imenu posameznika), na letni ravni pa prejme tudi regres in bonus za poslovno uspešnost, oboje v

višini **1.741,70 EUR**, v Sloveniji odmerjeni prispevki za socialno varnost delojemalca v skupni višini **5.927,70 EUR**, ter dohodnina v višini **2.686,20 EUR**.

Letni neto dohodek posameznika torej znaša 15.769,90 EUR.

Pri izračunu obveznosti, znesek regresa ni predmet obdavčitve ter prispevkov za socialno varnost, saj ne presega 100% zadnje znane povprečne mesečne bruto plače. Ravno tako znesek bonusa za poslovno uspešnost ni predmet obdavčitve, medtem, ko se prispevki za socialno varnost vseeno obračunajo.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **4.318,37 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **32.882,25 EUR**.

2.2.1.2 Avstrija

Drugi izračun ob predpostavki nižjega zneska bruto plače prikazuje obdavčitev v primeru lokalne zaposlitve v Avstriji. Posameznik je davčni rezident Avstrije, ravno tako je vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji.

Tabela 10: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – nižji znesek

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji			
Davčni status	Davčni rezident Avstrije		
Prispevki za socialno varnost plačani v	Avstriji		
Dohodek izplačan s strani	avstrijske družbe		
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)		20.900,40	
Strošek stanovanja, ki ga zagotavlja delodajalec		4.180,08	
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja		3.135,06	
13. plača (primerljivo z regresom) *			1.741,70
14. plača (primerljivo z bonusom za poslovno uspešnost) *			1.741,70
Celoten bruto dohodek		24.035,46	3.483,40
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		4.114,87	526,69
Vezani na plačo in bonitete **	17,12%	4.114,87	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)***	15,12%		526,69
Davčne olajšave, ki nižajo davčno osnovo		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Standardna olajšava - poslovni stroški		132,00	/
Pavšalni odbitek za vozače ****		1.476,00	/
Pavšalni odbitek - posebni stroški		60,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		18.252,59	2.956,71

se nadaljuje

Tabela 10: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – nižji znesek (nad.)

Letna odmera dohodnine	1.838,41	140,20
Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost	1.950,00	/
Standardni odbitek za prevoz ('Verkehrsabsetzbetrag')	400,00	/
Evro vozač ('Pendlereuro') *****	50,00	/
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)	1.500,00	/
Končna odmera dohodnine	0,00	140,20
Celoten neto dohodek (vključno z bonitetami)	19.920,59	
Celoten neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)	16.785,53	2.816,51
Skupen neto dohodek posameznika (brez bonitet)	19.602,04	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delodajalca (EUR)		
Vezani na plačo in bonitete **	21,23%	5.102,73
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)***	20,73%	722,11
Ostali obvezni prispevki delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena	3,90%	950,97
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)	0,38%	92,66
Prispevek v pokojninski sklad	1,53%	421,04
Občinski davek / taksa	3,00%	825,57
Bruto bruto znesek	35.633,93	

* 13 in 14 plača imata ugodnejšo davčno obravnavo, pri čemer sem zaradi boljše preglednosti izračun pripravila v ločeni vrstici

** zmanjšana stopnja, skladno z nizkim dohodkom, kot omenjeno pod sprotno opombo 11

*** zmanjšana stopnja, skladno z nizkim dohodkom, kot omenjeno pod sprotno opombo 11

**** upoštevana pot 25 km v eno smer, brez možnosti javnega prevoza

***** izračunan na način števila kilometrov v eno smer, pomnoženo z 2 (torej 25*2)

Vir: lastno delo.

Upoštevajoč avstrijsko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, so posamezniku z letno bruto plačo **20.900,40 EUR**, ki mu delodajalec zagotavlja nastanitev, pri čemer upoštevajoč, da družba poravna zadevni znesek namestitve v imenu posameznika, zadevna nastanitev za posameznika predstavlja boniteto v naravi (skladno z avstrijsko zakonodajo 75% zadevnega stroška predstavlja obdavčljivi dohodek posameznika, kar v dotičnem primeru znaša **3.135,06 EUR**), na letni ravni pa prejme tudi regres in bonus za poslovno uspešnost, oboje v višini **1.741,70 EUR**, v Avstriji odmerjeni prispevki za socialno varnost delojemalca v skupni višini **4.641,56 EUR**, ter dohodnina v višini **140,20 EUR**.

Letni neto dohodek posameznika torej znaša 19.602,04 EUR.

Pri izračunu obveznosti, sta znesek regresa ter znesek bonusa za poslovno uspešnost (tj. 13. in 14. plača) predmet ugodnejše davčne obravnave, ravno tako je nižja stopnja za namene obračuna prispevkov za socialno varnost od zadevnega dohodka.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto znesek in znašajo v dotičnem primeru **5.824,84 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **2.290,23 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **35.633,93 EUR**.

2.2.2 Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki višjega zneska bruto plače, torej **9.000,00 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v državi zaposlitve.

2.2.2.1 Slovenija

Prvi izračun ob predpostavki višjega zneska bruto plače prikazuje obdavčitev v primeru lokalne zaposlitve v Sloveniji. Posameznik je davčni rezident Slovenije, ravno tako je vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji.

Tabela 11: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji – višji znesek

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji		
Davčni status	Davčni rezident Slovenije	
Prispevki za socialno varnost plačani v	Sloveniji	
Dohodek izplačan s strani	slovenske družbe	
Dohodek	Znesek v EUR	
Letna bruto plača (12 x 9.000,00)	108.000,00	
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec	21.600,00	
Regres *	9.000,00	
Del, ki je oproščen plačila davkov in prispevkov	1.741,70	
Del, ki je predmet obračuna davkov in prispevkov	7.258,30	
Bonus za poslovno uspešnost **	9.000,00	
Del, ki je oproščen plačila dohodnine, je pa predmet prispevkov	1.741,70	
Del, ki je predmet obračuna davkov in prispevkov	7.258,30	
Celoten bruto dohodek	147.600,00	
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca	22,10%	32.234,68
Vezani na obdavčljiv dohodek		31.849,77
Vezani na dohodek, ki ni predmet obračuna dohodnine		384,92
Davčne olajšave	Znesek v EUR	
Splošna olajšava	3.500,00	
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)	2.436,92	
Davčna osnova za izračun davka (EUR)	106.329,91	

se nadaljuje

Tabela 11: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Sloveniji – višji znesek (nad.)

Letna odmera dohodnine		39.644,96
Celoten neto dohodek (vključno z bonitetami)		75.720,36
Celoten neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)		54.120,36
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	23.483,19
Bruto bruto znesek		171.083,19

* ni predmet prispevkov za socialno varnost ter obdavčitve, do višine 100% zadnje znane povprečne plače v Sloveniji

** ni predmet obdavčitve, do višine 100% zadnje znane povprečne mesečne plače v Sloveniji, prispevki za socialno varnost se obračunajo

Vir: lastno delo.

Upoštevajoč slovensko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, so posamezniku z letno bruto plačo **108.000,00 EUR**, ki mu delodajalec zagotavlja nastanitev, v letnem znesku **21.600,00 EUR** (kar za posameznika predstavlja boniteto v naravi, upoštevajoč, da družba poravna zadevni znesek namestitve v imenu posameznika), na letni ravni pa prejme tudi regres in bonus za poslovno uspešnost, oboje v višini **9.000,00 EUR**, v Sloveniji odmerjeni prispevki za socialno varnost delojemalca v skupni višini **32.234,68 EUR**, ter dohodnina v višini **39.644,96 EUR**.

Letni neto dohodek posameznika torej znaša 54.120,36 EUR.

Pri izračunu obveznosti znesek regresa, do višine 100% zadnje znane povprečne mesečne bruto plače (v izračunu sem kot zadevni znesek upoštevala 1.741,70 EUR) **ni predmet obdavčitve ter prispevkov za socialno varnost**. Ravno tako zadevni znesek bonusa za poslovno uspešnost, do višine 1.741,70 EUR **ni predmet obdavčitve**, medtem, ko se prispevki za socialno varnost obračunajo od celotnega zneska.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, obračunani na bruto znesek, ki znašajo **23.483,19 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **171.083,19 EUR**.

2.2.2.2 Avstrija

Drugi izračun ob predpostavki višjega zneska bruto plače prikazuje obdavčitev v primeru lokalne zaposlitve v Avstriji. Posameznik je davčni rezident Avstrije, ravno tako je vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji.

Tabela 12: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – višji znesek

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji			
Davčni status	Davčni rezident Avstrije		
Prispevki za socialno varnost plačani v	Avstriji		
Dohodek izplačan s strani	avstrijske družbe		
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 9.000)		108.000,00	
Strošek stanovanja, ki ga zagotavlja delodajalec		21.600,00	
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja		16.200,00	
13. plača (primerljivo z regresom) *			9.000,00
14. plača (primerljivo z bonusom za poslovno uspešnost) *			9.000,00
Celoten bruto dohodek		124.200,00	18.000,00
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		11.676,53	1.838,69
Vezani na plačo in bonitete **	18,12%	11.676,53	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)***	17,12%		1.838,69
Davčne olajšave, ki nižajo davčno osnovo		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Standardna olajšava - poslovni stroški		132,00	/
Pavšalni odbitek za vozače ****		1.476,00	/
Pavšalni odbitek - posebni stroški		60,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		110.855,47	16.161,31
Letna odmera dohodnine		43.307,74	932,48
Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost		1.950,00	/
Standardni odbitek za prevoz (`Verkehrsabsetzbetrag`)		400,00	/
Euro vozač (`Pendlereuro`) *****		50,00	/
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)		1.500,00	/
Končna odmera dohodnine		41.357,74	932,48
Celoten neto dohodek (vključno z bonitetami)		71.165,74	
Celoten neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)		54.965,74	15.228,83
Skupen neto dohodek posameznika (brez bonitet)		70.194,57	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)			
Vezani na plačo in bonitete	21,23%	13.680,61	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)	20,73%	2.226,40	

se nadaljuje

Tabela 12: Obdavčitev bruto plače ob predpostavki lokalne zaposlitve v Avstriji – višji znesek (nad.)

Ostali obvezni prispevki delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena	3,90%	4.914,00
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)	0,38%	478,80
Prispevek v pokojninski sklad	1,53%	2.175,66
Občinski davek / taksa	3,00%	4.266,00
Bruto bruto znesek		169.941,47

*13 in 14 plača imata ugodnejšo davčno obravnavo, pri čemer sem zaradi boljše preglednosti izračun pripravila v ločeni vrstici

** socialna kapica pri mesečnem znesku 5.370 EUR

*** socialna kapica, pri znesku 5.370 EUR za posamezno izplačilo

**** upoštevana pot 25 km v eno smer, brez možnosti javnega prevoza

***** izračunan na način števila kilometrov v eno smer, pomnoženo z 2 (torej 25*2)

Vir: lastno delo.

Upoštevajoč avstrijsko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, so posamezniku z letno bruto plačo **108.000,00 EUR**, ki mu delodajalec zagotavlja nastanitev, pri čemer upoštevajoč, da družba poravna zadevni znesek namestitve v imenu posameznika, zadevna nastanitev za posameznika predstavlja boniteto v naravi (skladno z avstrijsko zakonodajo 75% zadevnega stroška predstavlja obdavčljivi dohodek posameznika, kar v dotičnem primeru znaša **16.200,00 EUR**), na letni ravni pa prejme tudi regres in bonus za poslovno uspešnost, oboje v višini **9.000,00 EUR**, v Avstriji odmerjeni prispevki za socialno varnost delojemalca v skupni višini **13.515,22 EUR**, ter dohodnina v višini **42.290,21 EUR**.

Letni neto dohodek posameznika torej znaša 70.194,57 EUR.

Pri izračunu obveznosti, sta znesek regresa ter znesek bonusa za poslovno uspešnost (tj. 13. in 14. plača) predmet ugodnejše davčne obravnave, ravno tako je nižja stopnja za namene obračuna prispevkov za socialno varnost od zadevnega dohodka.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **15.907,01 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **11.834,46 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **169.941,47 EUR**.

2.3 Primerjalni izračuni pod predpostavko napotitve, pri čemer posameznik ostane davčni rezident matične države

V drugem sklopu izračunov sem se osredotočila na davčno obravnavo dohodka posameznika, pod predpostavko napotitve iz Slovenije v Avstrijo oziroma obratno, pri čemer **posameznik ostane davčni rezident države matične države**. Vse ostale zgoraj predstavljene predpostavke, na podlagi katerih so bili pripravljene izračuni v prvem sklopu, ostajajo enake.

Pri tem ima država napotitve, skladno s 15. členom Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pravico do obdavčitve zadevnega dohodka v višini, ki se nanaša na delo opravljeno v državi napotitve (tj. po viru ima država v kateri se delo opravlja pravico do obdavčitve zadevnega dohodka, zaradi opravljanja dela v dotični državi članici).

Matična država, kjer se posameznik šteje za davčnega rezidenta in kjer je posameznik posledično predmet obdavčitve po načelu svetovnega dohodka, ima skladno s Konvencijo obveznost odprave dvojnega obdavčevanja. Le-to je skladno z 22. členom Konvencije odpravljeno na način:

- Slovenija prizna **odbitek od davka na dohodek** tega rezidenta v znesku, ki je enak davku od dohodka, plačan v Avstriji, vendar največ do višine davka na zadevni dohodek odmerjenega v Sloveniji;
- Avstrija **izvzame del dohodka, ki je obdavčljiv v drugi državi** (tj. Sloveniji) iz obdavčitve v Avstriji.

2.3.1 Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, torej **1.741,70 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v matični državi.

2.3.1.1 Napotitev Slovenija – Avstrija

Spodnji izračun je pripravljen ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo.

Posameznik med napotitvijo ostane davčni rezident Slovenije, dodatno pa skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji in plačuje slovenske prispevke za socialno varnost.**

Nadalje je izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% letnega dohodka posameznika nanaša na delo v državi gostiteljici, torej Avstriji (ima posledično vir, oziroma je obdavčljiv v tej državi), ostalih 20% letnega dohodka posameznika pa se nanaša na morebitne službene poti oziroma delo izven države gostiteljice, torej zadevni dohodek ni obdavčljiv v zadevni državi napotitve. Posledično sem za namene priprave izračuna zadevnih 20% obdavčila oziroma upoštevala v sklopu letne obdavčitve v državi davčnega rezidentstva, torej Sloveniji.

Tabela 13: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – nižji znesek, rezident matične države

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Slovenije v Avstrijo			
Davčni status	Davčni rezident Slovenije		
Prispevki za socialno varnost plačani v Sloveniji	Sloveniji		
Dohodek izplačan s strani slovenske družbe	slovenske družbe		
Delo opravljeno v Avstriji, v okviru napotitve	Avstriji, v okviru napotitve		
Letna obdavčitev v	Avstriji - 80% *	Sloveniji -100%	
Dohodek	Znesek v EUR	Znesek v EUR	
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)	16.720,32	20.900,40	
Od tega znesek, ki se nanaša samo na napotitev **	/	2.090,04	
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec	3.344,06	4.180,08	
Obdavčljivi dohodek (v AT) - 75% stroška stanovanja	2.508,05	/	
Regres (oziroma 13 plača)	1.393,36	1.741,70	
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)	1.393,36	1.741,70	
Fiktivni dodatek pri izračunu dohodnine nerezidenta Avstrije	9.000,00	/	
Celoten bruto dohodek	31.015,09	28.563,88	
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)	22,10%	4.372,64	5.465,80
SI Vezani na plačo in bonitete		4.064,71	5.080,89
SI Vezani na izplačila s posebno obravnavo		307,93	384,92
Davčne olajšave	Znesek v EUR	Znesek v EUR	
Splošna olajšava	/	3.500,00	
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)	/	2.436,92	
Odbitek - posebna davčna osnova po 45a. členu ZDoh-2 ***	/	0,00	
Odbitek - Werbungskostenpauschale für Expatriates	3.344,06	/	
Davčna osnova za izračun davka (EUR)	23.298,38	14.062,67	
Vezani na plačo in bonitete	20.819,59	14.062,67	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo	2.478,79	0,00	
Letna odmera dohodnine	2.848,39	2.806,29	
Vezani na plačo in bonitete	2.736,86	2.806,29	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo	111,53	0,00	
Neto dohodek (vključno z bonitetami)	14.794,06	20.291,78	
Neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)	12.286,01	16.111,70	
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji	2.848,39	0,00	
Neto dohodek ob poročanju dohodnine v matični državi, upoštevajoč Konvencijo	16.069,61		
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	3.981,87	
Bruto bruto znesek	32.545,75		

* izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% dohodka nanaša na delo v Avstriji

** zadevni znesek ni predmet prispevkov za socialno varnost v Sloveniji

*** znesek plače ne presega 1,5 - kratnika povprečne plače, torej posameznik ne izpolnjuje pogojev za posebno davčno osnovo

Vir: lastno delo.

V primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, pri čemer posameznik ostane rezident matične države, ima Avstrija skladno s Konvencijo pravico do obdavčitve dela dohodka, ki se nanaša na delo v Avstriji. Slovenija kot država rezidentstva posameznika obdavči po svetovnem dohodku, skladno s Konvencijo pa mora **odpraviti dvojno obdavčitev**.

Upoštevajoč slovensko ter avstrijsko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, ter določbe Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, **letni neto dohodek posameznika po odpravi dvojne obdavčitve v dotičnem primeru znaša 16.069,61 EUR.**

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **3.981,87 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **32.545,75 EUR**.

2.3.1.2 Napotitev Avstrija – Slovenija

Spodnji izračun je pripravljen ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo. Posameznik med napotitvijo ostane davčni rezident Avstrije, dodatno pa skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji in plačuje avstrijske prispevke za socialno varnost.**

Nadalje je izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% letnega dohodka posameznika nanaša na delo v državi gostiteljici, torej Sloveniji (ima posledično vir, oziroma je obdavčljiv v tej državi), ostalih 20% letnega dohodka posameznika pa se nanaša na službene poti oziroma delo izven države gostiteljice, torej zadevni dohodek ni obdavčljiv v zadevni državi napotitve. Posledično sem za namene priprave izračuna zadevnih 20% obdavčila v sklopu letne obdavčitve v državi davčnega rezidentstva, torej Avstriji.

Tabela 14: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident matične države

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Avstrije v Slovenijo			
Davčni status	Davčni rezident Avstrije		
Prispevki za socialno varnost plačani v	Avstriji		
Dohodek izplačan s strani	avstrijske družbe		
Delo opravljeno v	Sloveniji, v okviru napotitve		
Letna obdavčitev v	Sloveniji - 80% *	Avstriji - 100% **	
Dohodek	Znesek v EUR	Znesek v EUR	
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)	16.720,32	20.900,40	4.180,08
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec	3.344,06	4.180,08	
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja	/	3.135,06	627,01
Regres (oziroma 13 plača)	1.393,36	1.741,70	348,34
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)	1.393,36	1.741,70	348,34

se nadaljuje

Tabela 14: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident matične države (nad.)

Celoten bruto dohodek		22.851,10	27.518,86	5.503,77
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		3.713,25	4.641,56	
AT	Vezani na plačo in bonitete	17,12%	3.291,90	4.114,87
AT	Vezani na izplačila s posebno obravnavo	15,12%	421,35	526,69
Davčne olajšave, ki nižajo davčno osnovo – AT ***		Znesek v EUR	Znesek v EUR	
Standardna olajšava - poslovni stroški		/	132,00	
Pavšalni odbitek za vozače		/	1.476,00	
Pavšalni odbitek - posebni stroški		/	60,00	
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		16.772,49	21.209,30	
Vezani na plačo in bonitete		16.772,49	18.252,59	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		0,00	2.956,71	
Letna odmera dohodnine		3.510,85	1.978,61	
Vezani na plačo in bonitete		3.510,85	1.838,41	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		0,00	140,20	
Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost		/	1.950,00	
Standardni odbitek za prevoz ('Verkehrsabsetzbetrag')		/	400,00	
Euro vozač ('Pendlereuro')		/	50,00	
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)		/	1.500,00	
Končna odmera dohodnine		3.510,85	140,20	
Povprečna davčna stopnja		/	0,51%	
Davek na znesek, obdavčljiv v Avstriji		/	28,04	
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji		3.510,85	28,04	
Neto dohodek ob poročanju dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo		16.203,35		
Prispevki za socialno varnost delodajalca		Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)				
Vezani na plačo in bonitete		21,23%	5.102,73	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)		20,73%	722,11	
Ostali obvezni prispevki delodajalca		Stopnja v %	Znesek v EUR	
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena		3,90%	950,97	
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)		0,38%	92,66	
Prispevek v pokojninski sklad		1,53%	421,04	
Občinski davek / taksa		3,00%	825,57	
Bruto bruto znesek			35.633,93	

* izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% dohodka nanaša na delo v Sloveniji

** skladno z davčnim rezidentstvom Avstrije, ima Avstrija pravico obdavčiti svetovni dohodek. Vezano na 24. člen Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med SI in AT pa dvojna obdavčitev s strani Avstrije odpravljena na način, da Avstrija izvzame iz obdavčitve dohodek, ki je obdavčen v Sloveniji. Posledično sem izračun za Avstrijski del dohodka razdelila na teoretični, v primeru, da bi Avstrija obdavčila celotni dohodek, za namen izračuna povprečne davčne stopnje, ki sem jo nato aplicirala na razliko dohodka med celotnim in izvzetim (tj. obdavčenim v Sloveniji).

*** znesek plače ne presega 1,5 - kratnika povprečne plače, torej posameznik ne izpolnjuje pogojev za posebno davčno osnovo v Sloveniji

Vir: lastno delo.

V primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer posameznik ostane rezident matične države, torej Avstrije, ima Slovenija skladno s Konvencijo pravico do obdavčitve dela dohodka, ki se nanaša na delo v Sloveniji. Avstrija mora kot država rezidentstva, skladno s Konvencijo **odpraviti dvojno obdavčitev**, kar izvede na način, da del dohodka, ki je obdavčljiv v drugi državi **izvzame iz obdavčitve**, vseeno pa celoten dohodek obravnava za namene izračuna povprečne davčne stopnje, ki se nato aplicira na obdavčljiv dohodek.

Upoštevajoč slovensko ter avstrijsko zakonodajo na področju obdavčitve oziroma obračuna prispevkov za socialno varnost, ter določbe Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, **letni neto dohodek posameznika po odpravi dvojne obdavčitve v dotičnem primeru znaša 16.203,35 EUR.**

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto znesek dohodka posameznika in znašajo v dotičnem primeru **5.824,84 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **2.290,23 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **35.633,93 EUR**.

2.3.2 Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki višjega zneska bruto plače, torej **9.000,00 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v matični državi.

2.3.2.1 Napotitev Slovenija – Avstrija

Spodnji izračun je pripravljen ob predpostavki višjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo.

Posameznik med napotitvijo ostane davčni rezident Slovenije, dodatno pa skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji in plačuje slovenske prispevke za socialno varnost.**

Nadalje je izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% letnega dohodka posameznika nanaša na delo v državi gostiteljici, torej Avstriji (ima posledično vir, oziroma je obdavčljiv v tej državi), ostalih 20% letnega dohodka posameznika pa se nanaša na morebitne službene poti oziroma delo izven države gostiteljice, torej zadevni dohodek ni obdavčljiv v zadevni državi napotitve. Posledično sem za namene priprave izračuna zadevnih 20% obdavčila oziroma upoštevala v sklopu letne obdavčitve v državi davčnega rezidentstva, torej Sloveniji.

Tabela 15: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident matične države

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Slovenije v Avstrijo			
Davčni status		Davčni rezident Slovenije	
Prispevki za socialno varnost plačani v		Sloveniji	
Dohodek izplačan s strani		slovenske družbe	
Delo opravljeno v		Avstriji, v okviru napotitve	
Letna obdavčitev v		Avstriji - 80% *	Sloveniji - 100%
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 9.000)		86.400,00	108.000,00
Od tega znesek, ki se nanaša samo na napotitev **		/	10.800,00
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		17.280,00	21.600,00
Obdavčljivi dohodek (v AT) - 75% stroška stanovanja		12.960,00	/
Regres (oziroma 13 plača)		7.200,00	9.000,00
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		7.200,00	9.000,00
Fiktivni dodatek pri izračunu dohodnine nerezidenta Avstrije		9.000,00	/
Celoten bruto dohodek		122.760,00	147.600,00
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)	22,10%	23.878,31	29.847,88
SI Vezani na plačo in bonitete		21.003,84	26.254,80
SI Vezani na izplačila s posebno obravnavo		2.874,47	3.593,08
Davčne olajšave		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Splošna olajšava		/	3.500,00
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)		/	2.436,92
Odbitek - posebna davčna osnova po 45a. členu ZDoh-2		/	12.000,00
Odbitek - Werbungskostenpauschale für Expatriates		10.000,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		88.881,69	96.716,71
Vezani na plačo in bonitete		77.356,16	85.408,28
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		11.525,53	11.308,43
Letna odmera dohodnine		27.465,29	34.838,36
Vezana na plačo in bonitete		26.810,96	30.764,94
Vezana na izplačila s posebno obravnavo		654,33	4.073,41
Neto dohodek (vključno z bonitetami)		62.416,40	82.913,76
Neto dohodek, izplačan posamezniku (brez bonitet)		49.456,40	61.313,76
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji		27.465,29	7.373,07
Neto dohodek ob poročanju dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo		61.313,76	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	21.744,39	
Bruto bruto znesek		169.344,39	

* izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% dohodka nanaša na delo v Avstriji

** zadevni znesek ni predmet prispevkov za socialno varnost v Sloveniji

Vir: lastno delo.

Obravnava dohodka posameznika v zadevnem primeru z vidika obeh lokalnih zakonodaj, oziroma upoštevanja določil Konvencije je enak, kakor opisan v primeru 2.3.1.1.

Letni neto dohodek posameznika po odpravi dvojne obdavčitve v dotičnem primeru znaša 61.313,76 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto znesek in znašajo v dotičnem primeru **21.744,39 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **169.344,39 EUR**.

2.3.2.2 Napotitev Avstrija – Slovenija

Spodnji izračun je pripravljen ob predpostavki višjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo. Posameznik med napotitvijo ostane davčni rezident Avstrije, dodatno pa skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji in plačuje avstrijske prispevke za socialno varnost.**

Nadalje je izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% letnega dohodka posameznika nanaša na delo v državi gostiteljici, torej Sloveniji (ima posledično vir, oziroma je obdavčljiv v tej državi), ostalih 20% letnega dohodka posameznika pa se nanaša na službene poti oziroma delo izven države gostiteljice, torej zadevni dohodek ni obdavčljiv v zadevni državi napotitve. Posledično sem za namene priprave izračuna zadevnih 20% obdavčila v sklopu letne obdavčitve v državi davčnega rezidentstva, torej Avstriji.

Tabela 16: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident matične države

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Avstrije v Slovenijo			
Davčni status		Davčni rezident Avstrije	
Prispevki za socialno varnost plačani v		Avstriji	
Dohodek izplačan s strani		avstrijske družbe	
Delo opravljeno v		Sloveniji, v okviru napotitve	
Letna obdavčitev v		Sloveniji - 80% *	Avstriji **
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 9000)		86.400,00	108.000,00 21.600,00
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		17.280,00	21.600,00
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja		/	16.200,00 3.240,00
Regres (oziroma 13 plača)		7.200,00	9.000,00 1.800,00
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		7.200,00	9.000,00 1.800,00
Celoten bruto dohodek		118.080,00	142.200,00 28.440,00
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		10.812,17	13.515,22

se nadaljuje

Tabela 16: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident matične države (nad.)

AT	Vezani na plačo in bonitete	18,12%	9.341,22	11.676,53
AT	Vezani na izplačila s posebno obravnavo	17,12%	1.470,95	1.838,69
Davčne olajšave, ki nižajo davčno osnovo - AT			Znesek v EUR	Znesek v EUR
Standardna olajšava - poslovni stroški			/	132,00
Pavšalni odbitek za vozače			/	1.476,00
Pavšalni odbitek - posebni stroški			/	60,00
Davčne olajšave - SI				
Odbitek - posebna davčna osnova po 45a. členu ZDoh-2			12.000,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)			91.784,43	127.016,78
Vezani na plačo in bonitete			82.338,78	110.855,47
Vezani na izplačila s posebno obravnavo			9.445,65	16.161,31
Letna odmera dohodnine			32.372,21	44.240,21
Vezani na plačo in bonitete			29.040,75	43.307,74
Vezani na izplačila s posebno obravnavo			3.331,46	932,48
Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost			/	1.950,00
Standardni odbitek za prevoz (`Verkehrsabsetzbetrag`)			/	400,00
Euro vozač (`Pendlereuro`)			/	50,00
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)			/	1.500,00
Končna odmera dohodnine			32.372,21	42.290,21
Povprečna davčna stopnja			/	29,74%
Davek na znesek, obdavčljiv v Avstriji			/	8.458,04
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji			32.372,21	8.458,04
Neto dohodek ob poročunu dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo			71.654,53	
Prispevki za socialno varnost delodajalca		Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)				
Vezani na plačo in bonitete		21,23%	13.680,61	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)		20,73%	2.226,40	
Ostali obvezni prispevki delodajalca		Stopnja v %	Znesek v EUR	
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena		3,90%	4.914,00	
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)		0,38%	478,80	
Prispevek v pokojninski sklad		1,53%	2.175,66	
Občinski davek / taksa		3,00%	4.266,00	
Bruto bruto znesek			169.941,47	

*izračun pripravljen pod predpostavko, da se 80% dohodka nanaša na delo v Sloveniji

** skladno z davčnim rezidentstvom Avstrije, ima Avstrija pravico obdavčiti svetovni dohodek. Vezano na 24. člen Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med SI in AT pa dvojna obdavčitev s strani Avstrije odpravljena na način, da Avstrija izvzame iz obdavčitve dohodek, ki je obdavčen v Sloveniji. Posledično sem izračun za Avstrijski del dohodka razdelila na teoretični, v primeru, da bi Avstrija obdavčila celotni dohodek, za namen izračuna povprečne davčne stopnje, ki sem jo nato aplicirala na razliko dohodka med celotnim in izvzetim (tj. obdavčenim v Sloveniji).

Vir: lastno delo.

Obravnava dohodka posameznika v zadevnem primeru z vidika obeh lokalnih zakonodaj, oziroma upoštevanja določil Konvencije je enak, kakor opisan v primeru 2.3.1.2.

Letni neto dohodek posameznika po odpravi dvojne obdavčitve v dotičnem primeru znaša 71.654,53 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto znesek in znašajo v dotičnem primeru **15.907,01 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **11.834,46 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **169.941,47 EUR**.

2.4 Primerjalni izračuni pod predpostavko napotitve, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice

V tretjem sklopu izračunov sem se osredotočila na davčno obravnavo dohodka posameznika, pod predpostavko napotitve iz Slovenije v Avstrijo oziroma obratno, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice. V skladu z določbami 15. člena Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, **matična država nima pravice do obdavčitve zadevnega dohodka**, skladno z dejstvom, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta druge države, pri čemer se delo / napotitev izvaja v drugi državi.

Matična država, bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v zadevni državi. Vežano na obračun prispevkov za socialno varnost, ureditev ostaja enaka, prispevki za socialno varnost se plačujejo v matični državi, na podlagi A1 obrazca pa posameznik dokazuje, da v državi gostiteljici nima zadevne obveznosti plačila prispevkov.

2.4.1 Izračun in predstavitev izračuna – povprečna slovenska plača

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, torej **1.741,70 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v državi napotitve.

2.4.1.1 Napotitev Slovenija – Avstrija

Izračun v nadaljevanju je pripravljen ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice, torej Avstrije.

Skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji in plačuje slovenske prispevke za socialno varnost.**

Tabela 17: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – nižji znesek, rezident države gostiteljice

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Slovenije v Avstrijo			
Davčni status		Davčni rezident Avstrije	
Prispevki za socialno varnost plačani v Sloveniji		Sloveniji	
Dohodek izplačan s strani slovenske družbe		Avstriji, v okviru napotitve	
Delo opravljeno v Avstriji, v okviru napotitve			
Letna obdavčitev v		Avstriji	Sloveniji *
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)		20.900,40	/
Od tega znesek, ki se nanaša samo na napotitev **		2.090,04	/
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		4.180,08	/
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja		3.135,06	/
Regres (oziroma 13 plača)		1.741,70	/
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		1.741,70	/
Celoten bruto dohodek		27.518,86	/
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	/
Celotni prispevki delojemalca (EUR)	22,10%	5.465,80	/
SI Vezani na plačo in bonitete		5.080,89	/
SI Vezani na izplačila s posebno obravnavo		384,92	/
Davčne olajšave		Znesek v EUR	/
Pavšalni odbitek za vozače		1.476,00	/
Pavšalni odbitek - posebni stroški		60,00	/
Odbitek - Werbungskostenpauschale für Expatriates		4.180,08	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		16.336,98	/
Vezani na plačo in bonitete		13.238,49	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		3.098,48	/
Letna odmera dohodnine		708,33	/
Vezani na plačo in bonitete		559,62	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		148,71	/
Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost		1.950,00	/
Standardni odbitek za prevoz (`Verkehrsabsetzbetrag`)		400,00	/
Euro vozač (`Pendlereuro`)		50,00	/
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)		1.500,00	/
Končna odmera dohodnine		0,00	0,00
Neto dohodek ob poročunu dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo		18.918,00	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	3.981,87	
Bruto bruto znesek		31.500,73	

* Slovenija, upoštevajoč 15. člen Konvencije, skladno z dejstvom, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta Avstrije, pri čemer se delo / napotitev izvaja v Avstriji, nima pravice do obravčitve zadevnega dohodka. Slovenija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Sloveniji / imel delovne dni v Sloveniji. Se pa obračunajo SI prispevki za socialno varnost.

** zadevni znesek ni predmet prispevkov za socialno varnost v Sloveniji

Vir: lastno delo.

V primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, pri čemer posameznik postane rezident države gostiteljice, torej Avstrije, Slovenija skladno s 15. členom Konvencije **nima pravice do obdavčitve dohodka posameznika**, saj se delo ne opravlja v Sloveniji. Slovenija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Sloveniji, torej imel delovne dni v Sloveniji. Se pa vseeno obračunajo slovenski prispevki za socialno varnost, saj gre za institut napotitve iz Slovenije v drugo državo.

Letni neto dohodek posameznika v dotičnem primeru znaša 18.918,00 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **3.981,87 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **31.500,73 EUR**.

2.4.1.2 Napotitev Avstrija – Slovenija

Izračun v nadaljevanju je pripravljen ob predpostavki nižjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice, torej Slovenije.

Skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji in plačuje avstrijske prispevke za socialno varnost.**

Tabela 18: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident države gostiteljice

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Avstrije v Slovenijo			
Davčni status	Davčni rezident Slovenije		
Prispevki za socialno varnost plačani v	Avstriji		
Dohodek izplačan s strani	avstrijske družbe		
Delo opravljeno v	Sloveniji, v okviru napotitve		
Letna obdavčitev v		Sloveniji	Avstriji *
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 1.741,70)		20.900,40	/
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		4.180,08	/
Obdavčljivi dohodek (v AT) - 75% stroška stanovanja		<i>3.135,06</i>	/
Regres (oziroma 13 plača)		1.741,70	/
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		1.741,70	/
Celoten bruto dohodek		28.563,88	/
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	/
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		4.641,56	/
AT	Vezani na plačo in bonitete	17,12%	4.114,87
AT	Vezani na izplačila s posebno obravnavo	15,12%	526,69

se nadaljuje

Tabela 18: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – nižji znesek, rezident države gostiteljice (nad.)

Davčne olajšave - SI	Znesek v EUR	/
Splošna olajšava	3.500,00	/
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)	2.436,92	/
Odbitek - posebna davčna osnova po 45a. členu ZDoh-2 **	0,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)	15.028,69	/
Vezani na plačo in bonitete	15.028,69	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo	0,00	/
Letna odmera dohodnine	3.057,46	/
Vezani na plačo in bonitete	3.057,46	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo	0,00	/
Končna odmera dohodnine	3.057,46	0,00
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji	3.057,46	0,00
Neto dohodek ob poročunu dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo	16.684,78	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Celotni prispevki delodajalca (EUR)		
Vezani na plačo in bonitete	21,23%	5.102,73
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)	20,73%	722,11
Ostali obvezni prispevki delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena	3,90%	950,97
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)	0,38%	92,66
Prispevek v pokojninski sklad	1,53%	421,04
Občinski davek / taksa	3,00%	825,57
Bruto bruto znesek		36.678,95

* Avstrija, upoštevajoč 15. člen Konvencije, skladno z dejstvom, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta Slovenije, pri čemer se delo / napotitev izvaja v Sloveniji, nima pravice do obdavčitve zadevnega dohodka. Avstrija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Avstriji / imel delovne dni v Avstriji. Se pa obračunajo AT prispevki za socialno varnost.

** znesek plače ne presega 1,5 - kratnika povprečne plače, torej posameznik ne izpolnjuje pogojev za posebno davčno osnovo

Vir: lastno delo.

V primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer posameznik postane rezident države gostiteljice, torej Slovenije, Avstrija skladno s 15. členom Konvencije **nima pravice do obdavčitve dohodka posameznika**, saj se delo ne opravlja v Avstriji. Avstrija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Avstriji, torej imel delovne dni v Avstriji.

Letni neto dohodek posameznika v dotičnem primeru znaša 16.684,78 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **5.824,84 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **2.290,23 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **36.678,95 EUR**.

2.4.2 Izračun in predstavitev izračuna – višji znesek plače

Spodnja izračuna sta pripravljena ob predpostavki višjega zneska bruto plače, torej **9.000,00 EUR bruto** mesečno, ter davčnega rezidentstva posameznika v državi napotitve.

2.4.2.1 Napotitev Slovenija – Avstrija

Izračun v nadaljevanju je pripravljen ob predpostavki višjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice, torej Avstrije.

Skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji in plačuje slovenske prispevke za socialno varnost.**

Tabela 19: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident države gostiteljice

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Slovenije v Avstrijo			
Davčni status		Davčni rezident Avstrije	
Prispevki za socialno varnost plačani v		Sloveniji	
Dohodek izplačan s strani		slovenske družbe	
Delo opravljeno v		Avstriji, v okviru napotitve	
Letna obdavčitev v		Avstriji	Sloveniji *
Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 9.000)		108.000,00	/
Od tega znesek, ki se nanaša samo na napotitev **		<i>10.800,00</i>	/
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		21.600,00	/
Obdavčljivi dohodek - 75% stroška stanovanja		16.200,00	/
Regres (oziroma 13 plača)		9.000,00	/
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		9.000,00	/
Celoten bruto dohodek		142.200,00	/
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)	22,10%	29.847,88	/
SI	Vezani na plačo in bonitete	<i>26.254,80</i>	/
SI	Vezani na izplačila s posebno obravnavo	<i>3.593,08</i>	/
Davčne olajšave		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Pavšalni odbitek za vozače		1.476,00	/
Pavšalni odbitek - posebni stroški		60,00	/
Odbitek - Werbungskostenpauschale für Expatriates		10.000,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		100.816,12	/
Vezani na plačo in bonitete		<i>86.409,20</i>	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		<i>14.406,92</i>	/
Letna odmera dohodnine		31.983,63	/
Vezani na plačo in bonitete		<i>31.156,42</i>	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		<i>827,21</i>	/

se nadaljuje

Tabela 19: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Slovenije v Avstrijo – višji znesek, rezident države gostiteljice (nad.)

Odbitki, ki neposredno znižujejo davčno obveznost		1.950,00	/
Standardni odbitek za prevoz ('Verkehrsabsetzbetrag')		400,00	/
Euro vozač ('Pendlereuro')		50,00	/
Odbitek za vzdrževane družinske člane (otrok do 18 leta)		1.500,00	/
Končna odmera dohodnine		30.033,63	0,00
Neto dohodek ob poročunu dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo		66.118,48	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)	16,10%	21.744,39	
Bruto bruto znesek		163.944,39	

* Slovenija, upoštevajoč 15. člen Konvencije, skladno z dejstvom, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta Avstrije, pri čemer se delo / napotitev izvaja v Avstriji, nima pravice do obravčitve zadevnega dohodka. Slovenija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Sloveniji / imel delovne dni v Sloveniji. Se pa obračunajo SI prispevki za socialno varnost.
 ** zadevni znesek ni predmet prispevkov za socialno varnost v Sloveniji

Vir: lastno delo.

Obravnava dohodka posameznika v zadevnem primeru z vidika obeh lokalnih zakonodaj, oziroma upoštevanja določil Konvencije je enak, kakor opisan v primeru 2.4.1.1.

Letni neto dohodek posameznika po odpravi dvojne obdavčitve v dotičnem primeru znaša 66.118,48 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, obračunani na bruto znesek, ki znašajo **21.744,39 EUR**, bruto bruto znesek torej znaša **163.944,39 EUR**.

2.4.2.2 Napotitev Avstrija – Slovenija

Izračun v nadaljevanju je pripravljen ob predpostavki višjega zneska bruto plače, ter prikazuje obdavčitev posameznika v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice, torej Slovenije.

Skladno z institutom napotitve, **posameznik v času napotitve ostane vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji in plačuje avstrijske prispevke za socialno varnost.**

Tabela 20: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – višji znesek, rezident države gostiteljice

Obdavčitev bruto plače ob predpostavki napotitve iz Avstrije v Slovenijo		
Davčni status	Davčni rezident Slovenije	
Prispevki za socialno varnost plačani v	Avstriji	
Dohodek izplačan s strani	avstrijske družbe	
Delo opravljeno v	Sloveniji, v okviru napotitve	
Letna obdavčitev v	Sloveniji	Avstriji *

se nadaljuje

Tabela 20: Obdavčitev bruto plače: napotitev iz Avstrije v Slovenijo – višji znesek, rezident države gostiteljice (nad.)

Dohodek		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Letna bruto plača (12 x 9000)		108.000,00	/
Boniteta - stanovanje, ki ga zagotavlja delodajalec		21.600,00	/
Obdavčljivi dohodek (v AT) - 75% stroška stanovanja		<i>16.200,00</i>	/
Regres (oziroma 13 plača)		9.000,00	/
Bonus za poslovno uspešnost (oziroma 14 plača)		9.000,00	/
Celoten bruto dohodek		147.600,00	/
Prispevki za socialno varnost delojemalca	Stopnja %	Znesek v EUR	Znesek v EUR
Celotni prispevki delojemalca (EUR)		13.515,22	/
AT	Vezani na plačo in bonitete	18,12%	<i>11.676,53</i>
AT	Vezani na izplačila s posebno obravnavo ***	17,12%	<i>1.838,69</i>
Davčne olajšave - SI		Znesek v EUR	Znesek v EUR
Splošna olajšava		3.500,00	/
Olajšava za vzdrževane družinske člane (en otrok)		2.436,92	/
Odbitek - posebna davčna osnova po 45a. členu ZDoh-2		12.000,00	/
Davčna osnova za izračun davka (EUR)		112.664,46	/
Vezani na plačo in bonitete		<i>99.986,55</i>	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		<i>12.677,91</i>	/
Letna odmera dohodnine		42.812,23	/
Vezani na plačo in bonitete		<i>37.994,66</i>	/
Vezani na izplačila s posebno obravnavo		<i>4.817,58</i>	/
Končna odmera dohodnine		42.812,23	0,00
Davek plačan v posamezni državi na letni ravni po Konvenciji		42.812,23	0,00
Neto dohodek ob poročanju dohodnine v državi rezidentstva, upoštevajoč Konvencijo		69.672,55	
Prispevki za socialno varnost delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Celotni prispevki delodajalca (EUR)			
Vezani na plačo in bonitete	21,23%	13.680,61	
Vezani na izplačila s posebno obravnavo (13 in 14 plača)	20,73%	2.226,40	
Ostali obvezni prispevki delodajalca	Stopnja v %	Znesek v EUR	
Prispevek v sklad za nadomestilo družinskega bremena	3,90%	4.914,00	
Dodatni prispevek delodajalca (Dunaj)	0,38%	478,80	
Prispevek v pokojninski sklad	1,53%	2.175,66	
Občinski davek / taksa	3,00%	4.266,00	
Bruto bruto znesek		175.341,47	

* Avstrija, upoštevajoč 15. člen Konvencije, skladno z dejstvom, da se posameznik šteje za davčnega rezidenta Slovenije, pri čemer se delo / napotitev izvaja v Sloveniji, nima pravice do obdavčitve zadevnega dohodka. Avstrija bi imela pravico do obdavčitve, v kolikor bi posameznik opravljal delo v Avstriji / imel delovne dni v Avstriji. Se pa obračunajo AT prispevki za socialno varnost.

Vir: lastno delo.

Obravnavo dohodka posameznika v zadevnem primeru z vidika obeh lokalnih zakonodaj, oziroma upoštevanja določil Konvencije je enak, kakor opisan v primeru 2.4.1.2.

Letni neto dohodek posameznika v dotičnem primeru znaša 69.672,55 EUR.

Strošek za družbo predstavljajo še prispevki delojemalca, ki se obračunajo na bruto in znašajo v dotičnem primeru **15.907,01 EUR**, ter ostali obvezni prispevki delodajalca v skupnem znesku **11.834,46 EUR**. Bruto bruto znesek torej znaša **175.341,47 EUR**.

3 PRIMERJAVA DAVČNE OBRAVNAVE TER ANALIZA REZULTATOV

3.1 Primerjava finančnega položaja napotenega posameznika z zaposlenim v

Za namene priprave celovite primerjave neto dohodka posameznika, sem pripravila tabelo, ki povzema vse zgornje izračune, z vidika **bruto bruto plače, bruto plače ter neto plače posameznika v vsakem specifičnem primeru**. Zadevni bruto bruto ter bruto zneski, vključeni v tabelo za namene primerjave so letni zneski, pri čemer se bruto zneska med Slovenijo in Avstrijo nekoliko razlikujeta zaradi prejetih bonitet v naravi (tj. v zadevnem primeru stanovanja, zagotovljenega s strani družbe), ki ju **vsaka država obravnava in obdavčuje skladno z lokalno zakonodajo**.

Nadalje, bruto bruto znesek v primeru Avstrije, zajema poleg obveznih prispevkov za socialno varnost delodajalca tudi obvezne dodatne prispevke delodajalca, ter občinski davek, ki ga plača delodajalec.

Kot neto znesek je upoštevan končni letni neto znesek, ki ga posameznik prejme na svoj račun (torej po plačilu delojemalčevih prispevkov za socialno varnost ter dohodnine, ter brez zneska bonitete), pri čemer je upoštevana tudi odprava dvojnega obdavčevanja v vsakem specifičnem primeru po Konvenciji.

Tabela 21: Pregled vseh bruto bruto, bruto ter neto zneskov letne plače

Višina plače Ureditev dela	SI - nižja plača	AT - nižja plača	SI - višja plača	AT - višja plača
	Lokalna zaposlitev (rezident matične države)			
Bruto bruto znesek *	32.882,25	35.633,93	171.083,19	169.941,47
Bruto znesek **	28.563,88	27.518,86	147.600,00	142.200,00
Neto znesek	15.769,90	19.602,04	54.120,36	70.194,57

se nadaljuje

Tabela 21: Pregled vseh bruto bruto, bruto ter neto zneskov letne plače (nad.)

Napotitev iz:	SI - AT	AT - SI	SI - AT	AT - SI
Pod predpostavko davčnega rezidentstva v matični državi				
Bruto bruto znesek *	32.545,75	35.633,93	169.344,39	169.941,47
Bruto znesek **	28.563,88	27.518,86	147.600,00	142.200,00
Neto znesek	16.069,61	16.203,35	61.313,76	71.654,53
Napotitev iz:	SI - AT	AT - SI	SI - AT	AT - SI
Pod predpostavko davčnega rezidentstva v državi gostiteljici				
Bruto bruto znesek *	31.500,73	36.678,95	163.944,39	175.341,47
Bruto znesek **	27.518,86	28.563,88	142.200,00	147.600,00
Neto znesek	18.918,00	16.684,78	66.118,48	69.672,55

* Poleg prispevkov delodajalca za socialno varnost, sem v primeru Avstrije upoštevala tudi ostale obvezne prispevke, ki bremenijo delodajalca

** Bruto znesek v Sloveniji in Avstriji se nekoliko razlikujeta, saj vsebujeta tudi bonitete. Le te pa vsaka država drugače obravnava, skladno z lokalno zakonodajo. Natančneje, do razlike prihaja zaradi zagotavljanja stanovanja delavcu, pri čemer se v Sloveniji v davčno osnovo všteva 100% zadevnega zneska, v Avstriji pa le 75% zneska.

Vir: lastno delo.

3.1.1 Matični državi

Ob primerjavi neto dohodka napotnega posameznika z zneskom neto dohodka, ki ga prejme lokalno zaposleni posameznik v matični državi, pridemo do naslednjih ugotovitev:

- ob napotitvi iz Slovenije:

Posameznik je zmeraj v boljšem finančnem položaju ob napotitvi v drugo državo (tj. Avstrijo), v primerjavi z zneskom neto plače, ki bi jo prejel v primeru lokalne zaposlitve v matični državi. Zadevno ugotovitev gre pripisati predvsem dejstvu, da je posameznik v primeru napotitve upravičen do določenih davčnih olajšav v obeh državah, ravno tako pa skladno s slovensko zakonodajo, v primeru napotitve obstaja možnost plačila prispevkov za socialno varnost samo od dela plače, ki bi bila prejeta za enako delo v Sloveniji. Prispevki za socialno varnost se posledično v Sloveniji **ne obračunajo in plačajo od dela plače, ki je prejeta izključno samo zaradi ureditve napotitve na čezmejno opravljanje dela v tujino** in kot taka določena v pogodbi. Posameznik ima posledično zaradi višji neto dohodek (obračunani prispevki delojemalca so nižji), pozitiven vidik izvzema dela plače iz obračuna prispevkov za socialno varnost pa se odraža tudi pri bruto bruto znesku, ki je primerjalno gledano vedno nižji od bruto bruto zneska v primeru lokalne zaposlitve (obračunani prispevki delodajalca so nižji).

Nadalje ugotavljam, da so pozitivni vidiki nižje obdavčitve, oziroma morebitnih priznanih olajšav ter izvzema iz obračuna prispevkov za socialno varnost **obratno sorazmerni z**

višino plače. Pri višjih zneskih plače je torej razlika med primerljivim zneskom plače lokalno zaposlenega večja (v korist napotnega delavca), kar gre pripisati spremenljivim zneskom olajšave za napotene delavce v obeh državah, oziroma dejstvu, da pri znesku plače pod 1,5 – kratnika povprečne mesečne slovenske plače posameznik v Sloveniji ni upravičen do zadevne posebne davčne osnove.

Dodatno se pozitivni davčni vidiki pri napotitvi iz Slovenije v Avstrijo kažejo v milejši davčni lestvici v Avstriji, razlika je tu očitna predvsem vezano na nižje zneske dohodka. Skladno z avstrijsko davčno lestvico, se namreč posamezniku dohodnine ne odmeri, v kolikor davčna osnova ne presega 11.000 EUR letno v primeru rezidenta, oziroma 2.000 EUR letno, v primeru nerezidenta.

- ob napotitvi iz Avstrije:

Posameznik je redko v boljšem finančnem položaju ob napotitvi v drugo državo (tj. Slovenijo), v primerjavi z zneskom neto plače, ki bi jo prejel v primeru lokalne zaposlitve v matični državi. Posameznik je sicer v primeru napotitve upravičen do določenih olajšav v obeh državah, vseeno pa v večini primerov prevlada negativen vpliv višje obdavčitve v Sloveniji, primerjalno gledano z obdavčitvijo oziroma davčno lestvico, ki velja v Avstriji. Kot predhodno omenjeno, skladno z avstrijsko davčno lestvico velja, da se posamezniku dohodnine ne odmeri, v kolikor davčna osnova ne presega 11.000 EUR letno v primeru rezidenta, oziroma 2.000 EUR letno, v primeru nerezidenta.

Še posebej se negativni davčni vidik opaža pri nižjem znesku plače, ki je poleg neugodnejši davčni lestvici v Sloveniji, izpostavljen tudi dejstvu da posameznik ob napotitvi ni upravičen do posebne davčne olajšave v Sloveniji, saj njegova plača ne presega 1,5 – kratnika povprečne mesečne plače v Sloveniji.

Ob pregledu bruto bruto zneska opazimo, da so odmerjeni prispevki za socialno varnost v Avstriji v vsakem primeru enaki, do manjših odstopanj v bruto bruto znesku prihaja samo v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer posameznik postane rezident Slovenije. Posledično Avstrija (v kolikor delo ni opravljeno v Avstriji) nima pravice do obdavčitve. Slovenija kot država rezidentstva ima pravico do obdavčitve celotnega dohodka posameznika, pri čemer pa je znesek bonitete v naravi (stanovanje, ki ga posamezniku zagotavlja družba) nekoliko višji, Slovenija namreč upošteva 100% stroška bonitete kot posameznikov obdavčljivi dohodek, medtem ko Avstrija upošteva boniteto (in jo obravnava kot posameznikov dohodek) le v znesku 75%.

3.1.2 Državi napotitve

Ob primerjavi neto dohodka napotnega posameznika s plačo, ki jo prejme lokalno zaposleni posameznik v državi napotitve, pridemo do naslednjih ugotovitev:

- ob napotitvi iz Slovenije:

Posameznik je zmeraj v slabšem finančnem položaju ob napotitvi v drugo državo (tj. Avstrijo), v primerjavi z zneskom neto plače, ki bi jo prejel v primeru lokalne zaposlitve v drugi državi. Zadevno ugotovitev gre pripisati predvsem dejstvu, da je posameznik v primeru napotitve iz Slovenije še vedno obvezan k plačilu prispevkov za socialno varnost v Sloveniji, ki za razliko od prispevkov za socialno varnost obračunanih v Avstriji nimajo socialne kapice (očitna razlika je razvidna predvsem ob višjih dohodkih, ki presegajo socialno kapico, v Avstriji so torej izvzeti iz obračuna prispevkov, v Sloveniji pa se prispevki ne glede na višino dohodka obračunajo). Morebitne olajšave, oziroma posebne davčne obravnave vezane na institut napotitve sicer nekoliko zvišajo posameznikov neto dohodek, vseeno pa negativni vpliv visokih, neomejenih prispevkov za socialno varnost prevlada.

Pri izračunu bruto bruto zneska opazimo, da ima ob napotitvi posameznika v drugo državo (Avstrijo) družba nižji strošek, kakor bi ga imela v kolikor bi se posameznik v drugi državi lokalno zaposlil. Zopet gre zadevno razliko pripisati predvsem stopnji prispevkov za socialno varnost, ki veljajo v posamezni državi. V primeru zaposlitve v Avstriji, bi bil dohodek posameznika namreč predmet avstrijskih prispevkov za socialno varnost, v kolikor pa je posameznik napoten na delo v Avstriji, ter zaposlen pri slovenski družbi, ostane v obdobju napotitve vključen v sistem socialne varnosti v Sloveniji. Stopnja prispevkov delodajalca za socialno varnost v Avstriji je nekoliko višja kakor v Sloveniji, dodatno pa je v Avstriji delodajalec zavezan tudi k obračunu in plačilu dodatnih prispevkov ter občinskega davka. Celotni strošek delodajalca je posledično v primeru lokalne zaposlitve višji, kakor v primerjavi z ureditvijo napotitve.

- ob napotitvi iz Avstrije:

Ravno obratno, kakor v zgornjem primeru, je posameznik ob napotitvi v drugo državo (tj. Slovenijo), v primerjavi z zneskom neto plače, ki bi jo prejel v primeru lokalne zaposlitve v drugi državi zmeraj v boljšem finančne položaju. Zadevno ugotovitev gre pripisati predvsem dejstvu, da je posameznik v primeru napotitve iz Avstrije še vedno obvezan k plačilu prispevkov za socialno varnost v Avstriji, ki pa za razliko od prispevkov za socialno varnost v Sloveniji imajo socialno kapico. Posledično posameznik na zadevni bruto dohodek plačuje mnogo nižje prispevke za socialno varnost, največji vpliv je viden pri višjih zneskih, nad omenjeno socialno kapico, ko se prispevki na bruto dohodek ne obračunajo več. Dodatno posameznik pridobi tudi iz vidika posebne davčne osnove v Sloveniji, vendar se zadevni pozitivni vpliv ravno tako kaže pri višjih zneskih plače, posameznik z nižjo plačo namreč ni upravičen do posebne davčne osnove, saj njegov dohodek ne presega 1,5 – kratnika povprečne mesečne plače v Sloveniji.

Nasprotno pa pri izračunu bruto bruto zneska opazimo, da ima ob napotitvi posameznika v drugo državo družba višji strošek, kakor bi ga imela v kolikor bi se posameznik v drugi

državi lokalno zaposlil. Zopet gre zadevno razliko pripisati predvsem stopnji prispevkov za socialno varnost, ki veljajo v posamezni državi. V primeru zaposlitve v Sloveniji, bi bil posameznik namreč predmet slovenskih prispevkov za socialno varnost, v kolikor pa je posameznik napoten na delo v Slovenijo, ter zaposlen pri avstrijski družbi, ostane v obdobju napotitve vključen v sistem socialne varnosti v Avstriji. Stopnja prispevkov delodajalca za socialno varnost v Avstriji je nekoliko višja kakor v Sloveniji, dodatno pa je v Avstriji delodajalec zavezan tudi k obračunu in plačilu dodatnih prispevkov ter občinskega davka. Celotni strošek delodajalca je posledično v primeru napotitve, vezano na obravnavane primere večinoma višji, v primerjavi z lokalno zaposlitvijo. **Pri tem je potrebno poudariti, da je zadevni dejavnik obratno sorazmeren z višino plače.** V kolikor je višina posameznikovega dohodka dovolj visoka, pozitivni vidik socialne kapice prevlada, pri čemer je posledično bruto znesek v primeru napotitve (aplikativni so avstrijski prispevki, ki imajo socialno kapico) lahko tudi nižji, v primerjavi z lokalno zaposlitvijo (aplikativni so slovenski prispevki, ki nimajo socialne kapice).

3.2 Primerjava finančnega položaja napotnega posameznika z obratno ureditvijo napotitve

V nadaljevanju sem na podlagi zgornjih izračunov pripravila tudi primerjavo med neto dohodkom posameznika v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo ter neto dohodkom posameznika v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, pod predpostavkama ohranitve davčnega rezidentstva v matični državi, oziroma spremembi rezidentstva, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice.

3.2.1 Ob ohranitvi davčnega rezidentstva v matični državi

Posameznik, napoten iz Slovenije v Avstrijo je primerjalno gledano s posameznikom napotenim iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer oba ohranita rezidentstvo v svoji matični državi v naslednjem finančnem položaju:

- V primeru nižjega zneska plače sta posameznika v približno enakem finančnem položaju, razlike so minimalne. To gre pripisati predvsem dejstvu, da se posameznik napoten iz Slovenije v Avstrijo, kjer se njegov dohodek po viru tudi obdavči, šteje za nerezidenta. Posledično je potrebno k dohodku posameznika dodati 9.000 EUR fiktivnega dohodka, kar lestvico za odmero dohodnine v Avstriji močno približa lestvici za odmero dohodnine v Sloveniji. Posameznik v Avstriji ravno tako ne doseže zneska socialne kapice, prispevki za socialno varnost delojemalca so torej odmerjeni od celotnega zneska plače, kar se zneskovno ponovno močno približa znesku prispevkov za socialno varnost, odmerjenemu v Sloveniji. Nasprotno, pa je pri pregledu bruto zneska opaziti, da je strošek za družbo občutno višji v primeru napotitve iz Avstrije v Slovenijo, kar gre pripisati predvsem dejstvu, da je stopnja prispevkov za socialno varnost delodajalca v Avstriji višja kot v Sloveniji, dohodek ne dosega

socialne kapice, kar bi nekoliko uravnovesilo razliko, poleg tega pa je avstrijski delodajalec zavezan tudi k plačilu dodatnih prispevkov ter občinskega davka.

- V primeru višjega zneska plače pa je posameznik napoten iz Avstrije v Slovenijo v mnogo boljšem finančnem položaju, kot posameznik v primeru obratne napotitve, pri čemer so razlike v bruto bruto znesku v obravnavanih primerih minimalne. Temu pripomore predvsem dejstvo nižjega zneska obračunanih prispevkov za socialno varnost v Avstriji, saj posameznik presega znesek socialne kapice, ravno tako pa je posameznik v Sloveniji upravičen do posebne davčne osnove za napotene delavce.

3.2.2 Ob spremembi rezidentstva, pri čemer posameznik postane davčni rezident države gostiteljice

Posameznik, napoten iz Slovenije v Avstrijo, je primerjalno gledano s posameznikom napotenim iz Avstrije v Slovenijo, pri čemer oba postaneta davčna rezidenta države gostiteljice, v naslednjem finančnem položaju:

- V primeru nižjega zneska plače je posameznik napoten iz Slovenije v Avstrijo v boljšem finančnem položaju, kot posameznik v primeru obratne napotitve, kar gre pripisati predvsem dejstvu, da se dohodek posameznika, napotenega v Avstrijo, ki postane davčni rezident Avstrije obdavči skladno z avstrijsko davčno lestvico. Upoštevajoč zadevni nizek znesek dohodka ter davčne olajšave posameznika, do odmere dohodnine v Avstriji ne pride. Nasprotno, pa Slovenija ne predvideva zneska dohodka, ki ne bi bil predmet obdavčitve, posledično je dohodnina odmerjena, ter nižja posameznikov neto dohodek. Ob pregledu bruto bruto zneska opazimo ravno obratno, torej, da ima družba manjši strošek v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, kakor v obratnem primeru, predvsem zaradi višjih prispevkov za socialno varnost delodajalca v Avstriji, ter dodatnih obveznih prispevkov, ki jih je delodajalec dolžan poravnati.
- V primeru višjega zneska plače pa je posameznik napoten iz Avstrije v Slovenijo v boljšem finančnem položaju, kot posameznik v primeru obratne napotitve. Kljub višji obdavčitvi prejetega dohodka v primeru posameznika napotenega iz Avstrije v Slovenijo, ima posameznik še vedno višji neto dohodek zaradi nižjega obračuna prispevkov za socialno varnost v Avstriji, oziroma socialne kapice, katere pozitivni vpliv pri višjih zneskih dohodka prevlada. Ob pregledu bruto bruto zneska opazimo, da ima družba manjši strošek v primeru napotitve iz Slovenije v Avstrijo, kakor v obratnem primeru, predvsem zaradi višjih prispevkov za socialno varnost delodajalca v Avstriji, ter dodatnih obveznih prispevkov, ki jih je delodajalec dolžan poravnati.

3.3 Celovit pregled ter skupna analiza rezultatov

Skladno z zgornjo analizo po posameznih obravnavanih scenarijih napotitve oziroma lokalne zaposlitve, ob predpostavki davčnega rezidentstva ali ne-rezidentstva v posamezni državi je opaziti, da obdavčitev posameznika v vsakem izbranem primeru nekoliko variira, saj je potrebno upoštevati tako lokalni zakonodaji vsake države, kot tudi določila Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Vzporednice, vezano na celotno analizo lahko potegnemo predvsem pri ugotovitvi, da je posameznik, v kolikor je obdavčen v Avstriji v nekoliko boljšem položaju, upoštevajoč da skladno z avstrijsko davčno lestvico velja, da se **posamezniku dohodnine ne odmeri, v kolikor davčna osnova ne presega 11.000 EUR letno v primeru rezidenta, oziroma 2.000 EUR letno, v primeru nerezidenta**. Dodatno je predvsem pri višjih dohodkih posameznika, ki je predmet prispevkov za socialno varnost v Avstriji opaziti **pozitivne učinke socialne kapice na posameznikov neto dohodek**, ni pa nujno zadevnega pozitivnega vidika socialne kapice, primerjalno s stopnjo prispevkov za socialno varnost v Sloveniji opaziti ob primerjavi bruto bruto dohodka, saj ima Avstrija poleg obveznih prispevkov za socialno varnost delodajalca, katerih stopnja je občutno višja od slovenske, **predpisane tudi dodatne prispevke delodajalca, ki višajo bruto bruto znesek, oziroma celoten strošek delodajalca**.

Vseeno pa je morebitni višji oziroma nižji neto dohodek posameznika, v primeru napotitve iz ene države v drugo, potrebno uravnotežiti upoštevajoč pariteto kupne moči med državama, z namenom odpraviti razlike v ravni cen med Slovenijo in Avstrijo. Natančneje, skladno s podatki OECD za leto 2019 velja, primerjalno gledano na povprečje OECD, pariteta kupne moči 123 za Avstrijo ter 85 za Slovenijo (OECD, 2020). **Iz tega je moč razbrati, da je vrednost kazalnika paritete kupne moči za leto 2019 za Avstrijo 23% višji od povprečja OECD, za Slovenijo pa 15% nižji**.

Ob apliciranju zadevnega kazalnika na zgornje izračune, torej pariteta kupne moči med državama vpliva negativno na višji neto dohodek v primeru posameznika, napotenega iz Slovenije v Avstrijo, oziroma zmanjšuje pozitivni vidik nižje obdavčitve. Posameznikov neto dohodek ob napotitvi je sicer morebiti višji, vendar ni nujno, da si posameznik z njim lahko kupi več, kot bi si primerjalno gledano lahko kupil z nižjim dohodkom v Sloveniji. Nasprotno pa velja, da v kolikor ima posameznik višji neto dohodek ob napotitvi iz Avstrije v Slovenijo (primeroma, kot razvidno iz zgornjih izračunov, ko posameznik ostane davčni rezident matične države, ter ima višji znesek dohodka), zadevni višji dohodek upoštevajoč pariteto kupne moči med državama močno realno poviša kupno moč posameznika. Posameznik ima namreč višji dohodek, s katerim razpolaga v Sloveniji, kjer si primerjalno gledano, upoštevajoč pariteto kupne moči lahko kupi več kot v Avstriji.

SKLEP

Namen mojega magistrskega dela je bil podrobneje preučiti institut napotitve znotraj EU, oziroma njegovo uporabo v praksi. Za namene ponazoritve praktične uporabe instituta napotitve sem se odločila za primer na relaciji Slovenija – Avstrija, ker je tudi v vsakdanji praksi zadevno čezmejno izvajanje storitev na tej relaciji dokaj pogosto. Želela sem orisati institut napotitve kot tak, možne oblike napotitve in obveznosti posameznika oziroma družbe, ki iz takega načina dela izhajajo, ter na praktičnem primeru predstaviti razlike v davčni obravnavi dohodka v izbranem primeru.

S pomočjo zbiranja že obstoječih podatkov, preučitve relevantnih lokalnih zakonodaj na področju obdavčitve ter napotitev, pregledom Konvencij, Uredb in Direktiv, relevantnih za področje čezmejnega izvajanja storitev med državami EU, ter pripravo lastnih izračunov sem odgovorila na svoje osrednje raziskovalno vprašanje, torej *v kakšnem davčnem položaju so napoteni delavci v primerjavi z ureditvijo lokalne zaposlitve, oziroma v kakšnem medsebojnem davčnem položaju so delavci napoteni iz različnih držav (tj. Slovenije in Avstrije).*

Odgovor na moje raziskovalno vprašanje je, da je skladno s pripravljenimi izračuni ter izbranimi obravnavanimi primeri oziroma davčno obravnavo napotениh delavcev v zadevnih ureditvah možno potegniti naslednje vzporednice oziroma splošne ugotovitve:

- Slovenija ima v primerjavi z Avstrijo manj ugodno davčno lestvico, ki pride do izraza predvsem v primeru nižjih dohodkov. V Avstriji je namreč dohodek rezidenta do davčne osnove 11.000 EUR **neobdavčen** (tj. aplikativna stopnja davka je 0%), pri čemer se za nerezidente del dohodka, na katerega se aplicira 0% stopnja davka ustrezno zmanjšana 2.000 EUR. Slovenija take ureditve ne pozna, posledično se pri posameznikih napotениh na delo v Slovenijo iz Avstrije oziroma obratno, zadevna razlika v obdavčitvi močno odraža na posameznikovem neto dohodku.
- Poleg višje obdavčitve nižjih dohodkov v Sloveniji, posameznik z nizkim dohodkom v primeru napotitve ni upravičen do posebne davčne osnove. Skladno s slovensko zakonodajo je namreč en izmed pogojev za priznanje posebne davčne osnove, da posameznik prejema najmanj 1,5 – kratnik povprečne mesečne plače v Sloveniji. V kolikor posameznik prejema povprečno mesečno plačo, torej zadevnega pogoja ne izpolnjuje, posledično tudi ni upravičen do dodatne olajšave, do katere primeroma posameznik z višjim dohodkom je.
- Primerjalno gledano je torej posameznik z nizkim zneskom plače ob napotitvi vedno v slabšem položaju od posameznika, ki je lokalno zaposlen v Avstriji, hkrati pa vedno v boljšem položaju od posameznika, ki je lokalno zaposlen v Sloveniji.

- Podobno velja tudi za posameznika z višjim bruto zneskom dohodka, ki je v najslabšem položaju v primeru lokalne zaposlitve v Sloveniji. Vezano na napotitev iz Avstrije v Slovenijo do izraza pri višjem dohodku, primerjalno gledano z obratno ureditvijo, pride predvsem dejstvo socialne kapice v Avstriji, torej omejenega obračuna prispevkov za socialno varnost. Del dohodka posledično ni predmet obračuna prispevkov za socialno varnost, kar se odraža v višjem neto dohodku.

Kljub večinoma ugotovljenemu višjemu neto dohodku posameznika ob obdavčitvi v Avstriji, pa je potrebno poudariti, da z vidika družbe/podjetja ureditev zaposlitve v Avstriji pogosto pomeni višji znesek prispevkov delodajalca za socialno varnost. Stopnje prispevkov za socialno varnost delodajalca so v Avstriji namreč nekoliko višje kot v Sloveniji, poleg tega pa je družba zavezana tudi za plačilo dodatnih prispevkov, oziroma občinskega davka. Obdavčitev v Avstriji je za posameznika oziroma izračun neto dohodka morebiti večinoma bolj ugodna, vendar upoštevajoč pariteto kupne moči, ter stroške prispevkov za socialno varnost delodajalca, obremenitev plače ni nujno vedno bolj ugodna, primerjalno gledano z obdavčitvijo oziroma prispevki za socialno varnost v Sloveniji.

LITERATURA IN VIRI

1. Atikon EDV. (2020). *Tipps von Steuerberater zu steuern und Sozialversicherung*. Pridobljeno 16. januarja 2020 iz https://www.tipps-vom-steuerberater-zu-steuern-und-sozialversicherung.at/content/sozialversicherung/sozialversicherungs_beitragswerte
2. BDO Austria. (2019). *EXPATRIATES Austria Tax facts for international assignees*. Pridobljeno 1. decembra 2019 iz <https://www.bdo.global/getmedia/b977088c-3f6f-430f-8b12-7dc3c133fb09/Austria-Tax-Facts-Expatriates-2019.pdf.aspx>
3. Bundesministerium für Finanzen. (2019). *Posting reports and reports on the hiring-out of workers*. Pridobljeno 18. oktobra 2019 iz <https://english.bmf.gv.at/combating-fraud/Cross-border-posting-of-workers-in-the-EU.html>
4. Bundesministerium für Finanzen. (2018). *The Tax Book 2019 Tips for employee tax assessment 2018* (1. izd.). Dunaj: Printing Office of the Austrian Federal Ministry of Finance, UW-Nr. 836.
5. Čok, M., Grulja, M., Turk, T. & Verbič, M. (2013). *Taxation of wages in the Alps-Adriatic region*. Pridobljeno 5. novembra 2019 iz <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2013/3/cok.pdf>
6. Damijan, J. (2019). *Se nam ponavlja leto 2013?*. Pridobljeno 12. januarja 2020 iz <https://damijan.org/2019/12/30/se-nam-ponavlja-leto-2013/>
7. Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2017). *Taxation and Investment in Austria 2017*. Pridobljeno 8. oktobra 2019 iz <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriaguide-2017.pdf>

8. Evropska komisija. (2013). *Praktični vodnik o zakonodaji, ki se uporablja v Evropski uniji (EU), Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) in Švici*. Pridobljeno 10. novembra 2019 iz <http://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=11366&langId=sl>
9. Evropska komisija. (2016a). *Revizija direktive o napotitvi delavcev*. Pridobljeno 26. oktobra 2019 iz https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-467_sl.pdf
10. Evropska komisija. (2016b). *The Commission presents reform of posting of workers – towards a fair and truly European Labour Market*. Pridobljeno 13. januarja 2020 iz <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId=en&catId=471&furtherNews=yes&newsId=9225>
11. Evropska komisija. (2019). *Evropska unija Kaj je in kaj dela* (2. izd.). Luxembourg: Urad za publikacije Evropske unije.
12. Evropski parlament. (2019a). *Prosti pretok blaga*. Pridobljeno 12. oktobra 2019 iz <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sl/sheet/38/prosti-pretok-blaga>
13. Evropski parlament. (2019b). *Napotitev delavcev*. Pridobljeno 12. januarja 2020 iz http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_2.1.13.pdf
14. Federal Chancellery Republic of Austria. (brez datuma). *Family Allowance and Tax Credit for Children*. Pridobljeno 29. novembra 2019 iz <https://en.bmfj.gv.at/families/family-benefits/family-allowance-and-tax-credit-for-children.html>
15. Federal Ministry Republic of Austria. (brez datuma). *Leave (annual leave, parental leave etc.)*. Pridobljeno 13. januarja 2020 iz <https://www.migration.gv.at/en/living-and-working-in-austria/working/leave-annual-leave-parental-leave-etc/>
16. Finančna uprava Republike Slovenije. (2017). *Informacija o novostih, ki jih prinaša novela ZDoh-2S*. Pridobljeno 11. decembra 2019 iz https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Novice/2017/Informacija_o_novostih_ZDoh-2S.pdf
17. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018a). *Mednarodno obdavčenje Brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov* (3. izd.). Spletna publikacija FURS. Pridobljeno 07. oktobra 2019 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/
18. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018b). *Dohodki iz zaposlitve Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino* (4. izd.). Spletna publikacija FURS. Pridobljeno 03. oktobra 2019 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/dohodnina_dohodek_iz_zaposlitve/
19. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018c). *Prispevki za socialno varnost Plačevanje prispevkov za zavarovanje – delavce v delovnem razmerju* (3. izd.). Spletna publikacija FURS. Pridobljeno 05. oktobra 2019 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/prispevki_za_socialno_varnost/
20. Finančna uprava Republike Slovenije. (2018d). *Prispevki za socialno varnost Brošura o plačevanju prispevkov za socialno varnost* (9. izd.). Pridobljeno 21. novembra 2019

- iz
https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Prispevki_za_socialno_varnost/Opis/Brosura_o_placevanju_prispevkov_za_socialno_varnost.doc
21. Finančna uprava Republike Slovenije. (2019a). *Mednarodno obdavčenje Rezidentstvo po ZDoh-2, ZDDPO-2 in po mednarodnih pogodbah* (1. izd.). Spletna publikacija FURS. Pridobljeno 06. oktobra 2019 iz
https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Opis/Rezidentstvo_po_ZDoh-2_ZDDPO-2_in_po_mednarodnih_pogodbah.doc
 22. Finančna uprava Republike Slovenije. (2019b). *Dohodek iz zaposlitve Dohodek iz delovnega razmerja* (5 izd). Pridobljeno 13. novembra 2019 iz
https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Opis/Dohodek_iz_delovnega_razmerja.doc
 23. Finančna uprava Republike Slovenije. (2019c). *Dohodek iz zaposlitve Regres za letni dopust* (1 izd). Pridobljeno 15. januarja 2020 iz
https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Opis/Regres_za_letni_dopust.doc
 24. Finančna uprava Republike Slovenije. (brez datuma). *Informativni izračun dohodnine*. Pridobljeno 4. decembra 2019 iz
https://www.fu.gov.si/zivljenjski_dogodki_prebivalci/informativni_izracun_dohodnine/
 25. Generalni finančni urad. (2019). *Obvestilo o lestvici za odmero dohodnine in olajšave za leto 2020*. Pridobljeno 13. januarja 2020 iz
https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Letna_odmera_dohodnine/Opis/Lestvica_za_leto_2020.docx
 26. Gospodarska zbornica Slovenije. (2018). *Napotitev delavca v tujino*. Pridobljeno 20. decembra 2019 iz https://www.gzs.si/oz_gorenjska/Novice/ArticleId/63397/novica-za-delodajalce-a1-in-sprememba-zavarovalne-podlage
 27. Hauptverband der österreichischen sozialversicherungsträger. (2020). *Beitragsrechtliche Werte in der Sozialversicherung 2020*. Pridobljeno 15. Januarja 2020 iz
<https://www.sozialversicherung.at/cdscontent/load?contentid=10008.729274&version=1576655383>
 28. KPMG Austria. (2016). *Austria - Income Tax*. Pridobljeno dne 12. januarja 2020 iz
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/austria-income-tax.html>
 29. Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. (2019). *Obveznosti delodajalcev*. Pridobljeno 27. decembra 2019 iz
<http://www.napotenidelavci.si/sl/napotitve-v-slovenijo/obveznosti-delodajalcev/>
 30. Oberhammer, E. & Pardatscher, P. (2019). *Business immigration in Austria: overview*. Pridobljeno 1. decembra 2019 iz [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-014-5874?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-014-5874?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)

31. OECD. (2016). *Information on Residency for tax purposes Austria*. Pridobljeno 22. november 2019 iz https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Austria_Tax_Residency.pdf
32. OECD. (2020). *Purchasing Power Parities for GDP and related indicators*. Pridobljeno 4. Februarja 2020 iz <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PPPGDP>
33. Österreichische Sozialversicherung. (2019). *Entsendung ins Ausland*. Pridobljeno 30. oktobra 2019 iz <https://www.sozialversicherung.at/cdscontent/?contentid=10007.683939>
34. Österreichische Gesundheitskasse. (2020). *Anti-wage and social dumping law*. Pridobljeno 19. januarja 2020 iz <https://www.gesundheitskasse.at/cdscontent/?contentid=10007.821033&portal=oegkdgportal>
35. PWC Austria. (2017). *Global Mobility Services Taxation of International Assignees – Austria*. Pridobljeno 29. novembra 2019 iz <https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/global-employee-mobility/global-mobility-country-guides/assets/pwc-gm-folio-austria.pdf>
36. PWC Austria. (2019). *Employment income*. Pridobljeno 30. oktobra 2019 iz <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Austria-Individual-Income-determination>
37. Rogelja, N., Toplak, K. & Mlekuž, J. (2016). *E-priročnik za delavce, delodajalce in pristojne javne uslužbenke* (1. e-izd.). Pridobljeno 6. oktobra 2019 iz <http://www.napotenidelavci.si/media/1040/napotenidelavci-prirocnik.pdf>
38. Statistični urad republike Slovenije. (2019a). *Izvoz in uvoz Slovenije tudi v letu 2018 naraščala*. Pridobljeno 6. novembra 2019 iz <https://www.stat.si/StatWeb/news/Index/7934>
39. Statistični urad republike Slovenije. (2019b). *V 2018 se je iz Slovenije vsak teden odselilo povprečno 126 slovenskih in 133 tujih državljanov*. Pridobljeno 6. novembra 2019 iz <https://www.stat.si/StatWebPDF/PrikaziPDF.aspx?id=8217&lang=sl>
40. Vlada Republike Slovenije. (2017). *Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini – Predlog javna obravnava (EVA 2017-1611-0023)*. Pridobljeno 20. novembra 2019 iz <https://e-uprava.gov.si/.download/edemokracija/datotekaVsebina/305718?disposition=inline>
41. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. (2019a). *Napotitev na delo v tujino Pravice napotitih delavcev*. Pridobljeno 3. oktobra 2019 iz <https://zavezanec.zzzs.si/wps/portal/portal/azap/prijava-odjava-sprememba-obvez-soc-zavarovanj/napotitev-na-delo-v-tujino>
42. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. (2019b). *Navodilo za izvajanje napotitev na delo v druge države članice EU, EGP in Švico*. Pridobljeno 02. januarja iz <https://zavezanec.zzzs.si/wps/wcm/connect/97ffcaa6-ad2c-4d54-8380-52204448c83b/Navodilo+za+izvajanje+napotitev+na+delo+v+2.+D%C4%8C+EU%2C+EGP+in+%C5%A0vico.pdf?MOD=AJPERES&CVID=myA7tEa>

43. Wirtschaftskammern Österreichs. (2016). *Sozialversicherung für Arbeitnehmer*. Pridobljeno 26. decembra 2019 iz <https://www.wko.at/service/arbeitsrecht-sozialrecht/sozialversicherung-arbeitnehmer.html>
44. Wirtschaftskammern Österreichs. (2018). *Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB)*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz https://www.wko.at/service/steuern/dienstgeberbeitrag_zum_familienlastenausgleichsfonds_%28db%29.html
45. Wirtschaftskammern Österreichs. (2019a). *Mindestlohn: Bewährte Praxis, keine Experimente*. Pridobljeno 15. decembra 2019 iz https://news.wko.at/news/oesterreich/position_mindestlohn.html
46. Wirtschaftskammern Österreichs. (2019b). *Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz https://www.wko.at/service/steuern/zuschlag_zum_dienstgeberbeitrag.html
47. Wirtschaftskammern Österreichs. (2020a). *Werbungskostenpauschale für Expatriates*. Pridobljeno 13. januarja 2020 iz <https://www.wko.at/service/steuern/werbungskostenpauschale-fuer-expatriates.html>
48. Wirtschaftskammern Österreichs. (2020b). *Abfertigung neu – Betriebliche Vorsorgekasse*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz https://www.wko.at/service/steuern/Abfertigung_neu_Betriebliche_Vorsorgekasse.html
49. Wirtschaftskammern Österreichs. (2020c). *Kommunalsteuer*. Pridobljeno 2. februarja 2020 iz <https://www.wko.at/service/steuern/kommunalsteuer.html>
50. Wirtschaftskammern Österreichs. (brez datuma). *Pendlerpauschale und Pendlereuro*. Pridobljeno 30. novembra 2019 iz <https://www.wko.at/service/steuern/Pendlerpauschale-und-Pendlereuro.html>