

UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE

URŠKA LAH

ČEZMEJNE NAPOTITVE DELAVCEV V REPUBLIKI SLOVENIJI

MAGISTRSKO DELO

LJUBLJANA, 2009

UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE

URŠKA LAH

ČEZMEJNE NAPOTITVE DELAVCEV V REPUBLIKI SLOVENIJI

MAGISTRSKO DELO

MENTORICA: DOC. DR. ANDREJA JAKLIČ

SOMENTOR: RED. PROF. DR. MARJAN SVETLIČIČ

LJUBLJANA, 2009

IZJAVA O AVTORSTVU

K A Z A L O

1. Uvod	8
1.1. Namen in cilji magistrskega dela	11
1.2. Uporabljene hipoteze	12
1.3. Metode proučevanja in raziskovanja	12
2. Vzroki za pojav čezmejnih napotitev delavcev	14
2.1. Spremembe gospodarskih sistemov in vpliv širjenja čezmejnega poslovanja	14
2.2. Globalizacija, internacionalizacija in neposredne tuje investicije	16
2.3. Pojav in opredelitev multinacionalnih podjetij	20
2.4. Motivi podjetij za investiranje in transnacionalno poslovanje	21
2.4.1. Odločitev podjetja za investiranje	22
2.4.2. Motivi in zadržki podjetij pri investiranju	24
2.5. Pomen transfernih cen pri čezmejnih napotitvah delavcev	28
2.6. Pojem in opredelitev transfernih cen v multinacionalnih podjetjih	29
2.6.1. Prestavitev metod za določanje transfernih cen med povezanimi družbami	30
2.6.1.1. Metoda primerljivih prostih cen	31
2.6.1.2. Metoda preprodajnih cen	32
2.6.1.3. Metoda dodatka na stroške	32
2.6.1.4. Metoda porazdelitve dobička	32
2.6.1.5. Metoda stopnje čistega dobička	33
2.6.2. Dokazovanje ustreznosti izbora metode za določanje transfernih cen	33
3. Čezmejne napotitve, napoteni delavci in oblike napotitev	36
3.1. Opredelitev pojmov in zakonski predpisi glede napotitev	36
3.2. Tipične oblike napotitev	39
3.2.1. Napotitev na osnovi pogodbe o izvajanju storitev	39

3.2.2. Posoja oz. prepustitev delavca	40
3.2.3. Neposredno delovno razmerje pri delodajalcu v državi gostiteljici	40
3.3. Posebna oblika napotitve oz. zaposlitve znotraj EU	41
3.4. Ocena različnih oblik napotitev delovne sile in delovnopravne zakonodaje s področja napotitev	45
4. Pridobitev dovoljenj za delo in prebivanje za napotene delavce v RS	47
4.1. Dovoljenja za delo in postopek pridobivanja za državljane držav članic EU	48
4.2. Dovoljenja za delo in postopek pridobivanja za državljane tretjih držav	50
4.2.1. Osebno delovno dovoljenje	52
4.2.2. Dovoljenje za zaposlitev	52
4.2.3. Dovoljenje za delo	53
4.2.3.1. Čezmejno izvajanje storitev tujih podjetij z napotenimi delavci	54
4.2.3.2. Tuji napoteni delavci na dodatnem izobraževanju	54
4.2.3.3. Nameščanje tujih delavcev	55
4.2.3.4. Gibanje oseb znotraj družb	55
4.2.3.5. Usposabljanje in izpolnjevanje tujcev	55
4.2.3.6. Sezonsko delo tujcev	56
4.2.3.7. Tuji zastopniki družb	56
4.2.3.8. Pogodbene storitve tujcev	56
4.3. Dovoljenja za prebivanje in postopek pridobivanja za državljane držav članic EU	57
4.4. Dovoljenja za prebivanje in postopek pridobivanja za državljane tretjih držav	58
4.5. Ocena postopkov pridobivanja dovoljenj za delo in bivanje v RS	59
5. Obvezno socialno zavarovanje napotnih delavcev	61
5.1. Slovenski in evropski predpisi s področja socialnega varstva	61
5.1.1. Uredba Sveta EGS 1408/71 in njena uporaba za napotene delavce	63
5.2. Postopek uveljavljanja pravic iz obveznega socialnega zavarovanja med napotitvijo	64
5.3. Vrste obveznega socialnega zavarovanja v RS in primerjava z nekaterimi drugimi	

državami članicami EU in Hrvaško	67
6. Obdavčitev napotenih delavcev v matični državi in državi napotitve	70
6.1. Nacionalna dohodninska zakonodaja in predpisi v Sloveniji	70
6.1.1. Tuji strokovnjaki in njihov rezidentski status za davčne namene v Sloveniji	74
6.2. Določitev rezidentskega statusa za davčne namene v Sloveniji (rezident/nerezident)	76
6.2.1. Vrste rezidenčnih vezi	78
6.2.1.1. Uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji	78
6.2.1.2. Običajno prebivališče v Sloveniji	79
6.2.1.3. Središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji	80
6.2.1.4. Navzočnost v Sloveniji	82
6.3. Ugotovitev rezidentskega statusa za davčne namene v Sloveniji	84
6.3.1. Obdavčitev rezidenta in nerezidenta RS za davčne namene	86
6.3.2. Primerjava izračuna dohodnine in stroškov dela v RS za nerezidenta in rezidenta ob upoštevanju davčnih olajšav	89
6.4. Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in dvojno rezidentstvo	93
6.4.1. Vrste dvojnega obdavčenja in metode za odpravo dvojnega obdavčenja	94
6.4.2. Primeri uporabe različnih metod za odpravo dvojnega obdavčenja	96
6.4.2.1. Metoda polnega odbitka	96
6.4.2.2. Metoda navadnega odbitka	97
6.4.2.3. Metoda navadne oprostitve	97
6.4.2.4. Metoda oprostitve s pridržkom progresije	98
6.4.3. Primeri uporabe mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja za napotene delavce v praksi	99
6.5. Uveljavljanje zmanjšanja davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za stroške v zvezi z delom	104
6.5.1. Primerjava izračuna dohodnine v RS za rezidenta ob uveljavljanju stroškov, povezanih z delom	107

7. Vpliv napotitve na stroške dela in poslovanje konkretnega podjetja v RS – prejemnika storitev napotnih delavcev	109
8. Sklep	114
9. Seznam uporabljenih virov in literature	120
9.1. Samostojne publikacije in članki	120
9.2. Zakonodaja in internetni viri	122
10. Seznam kratic	125
11. Priloge	126

1. UVOD

Vstop Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) v Evropsko Unijo (v nadaljevanju EU) 1. maja 2004 je tudi na področju gibanja delovne sile vplival na uvedbo mnogih novosti, novih oblik in možnosti zaposlovanja delavcev - tako v okviru držav članic EU kot tudi v odnosu do državljanov nečlanic Unije. Ena temeljnih svoboščin notranjega trga EU je namreč poleg prostega pretoka blaga, storitev in kapitala tudi prost pretok oseb oz. delovne sile. Slednji vključuje svobodo zaposlovanja, prosto gibanje delavcev v okviru EU, njihov vstop, bivanje in delo v drugih državah, priznavanje poklicnih kvalifikacij, koordinacijo sistemov socialne varnosti in državljsanske pravice. Prost pretok oz. mobilnost delavcev znotraj evropske skupnosti urejajo predvsem naslednji temeljni dokumenti EU: *Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti* iz leta 1957 (čl. od 39 do 42) kot primarni pravni vir Skupnosti ter, kot dopolnitev in nadgradnja tega osnovnega dokumenta, še mnogi ožje usmerjeni sekundarni pravni viri, med njimi najpomembnejši *Uredba Sveta EGS o prostem gibanju delavcev znotraj skupnosti (1612/68/EGS)* in *Uredba o uporabi programov socialne varnosti za zaposlene, samozaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v skupnosti (1408/71/EGS)*.

V skladu z veljavno evropsko zakonodajo so državljani EU, med katere se od maja 2004 dalje uvrščamo tudi Slovenci, pri zaposlovanju in iskanju zaposlitve izenačeni z domačimi delavci oz. iskalci zaposlitve. A o popolnem pretoku oseb znotraj EU kljub sprejeti zakonodaji in predpisom še ne moremo govoriti, saj so nekatere države članice z namenom zaščite nacionalnih trgov delovne sile časovno omejile dostop državljanov novih, to je kasneje pridruženih, držav članic do delovnih mest s t.i. *prehodnimi obdobji*. To pomeni, da z notranjimi pravnimi ukrepi za določeno obdobje zadržijo odpiranje nacionalnega trga delovne sile za delavce iz drugih držav članic EU. Na ta način so začasno omejile pričakovan večji priliv tuje delovne sile, ki bi lahko diskriminiral domače iskalce zaposlitve. Kljub postopnemu zmanjševanju administrativnih ovir pri odpiranju trga delovne sile znotraj EU pa ostajajo čezmejne napotitve delavcev ena najpogostejših oblik delovanja multinacionalnih podjetij pri vstopanju na nova tržišča.

V okviru EU in tudi širšega, z EU povezanega, gospodarskega prostora deluje mnogo gospodarskih subjektov, predvsem podjetij pa tudi drugih pravnih oseb javnega in zasebnega prava, kot so nevladne organizacije, inštituti, ustanove, zavodi, društva, itd. Ti svoje poslovne dejavnosti oz. spekter delovanja širijo na področja kasneje pridruženih držav članic EU. Skupna evropska zakonodaja s

področja prostega gibanja kapitala, blaga, storitev in delovne sile jim v veliki meri olajšuje dostop do novih trgov ter na ta način omogoča tako ožji regionalni kot tudi širši mednarodni razvoj uspešnih podjetij oz. drugih organizacij, ki povečujejo obseg svojega poslovanja in delovanja. Obenem pa preko fiskalnih in monetarnih dejavnikov na makroekonomski ravni prispevajo tudi k hitrejšemu ekonomskemu razvoju držav, v katerih ta podjetja oz. organizacije delujejo.

V obdobju naraščajoče regionalizacije in globalizacije mednarodnega poslovanja v procesu širjenja poslovnih aktivnosti predvsem velika multinacionalna podjetja v države, na katere širijo svoje poslovanje (najpogosteje v obliki tujih neposrednih investicij) običajno napotijo lastne zaposlene delavce, visoko strokovno usposobljene kadre, ki poleg finančnega kapitala podjetja predstavljajo pomemben dejavnik za uspešno poslovanje. Ti strokovnjaki v novem gospodarskem okolju predvsem vodijo in nadzorujejo zagon delovanja ter načrtujejo in usklajujejo razvoj poslovnih dejavnosti multinacionalnega podjetja. V teh primerih v podjetju pogosto pride do t.i. *trade-off situacije*, pri kateri podjetje glede na predvideno finančno konstrukcijo, ki je vnaprej pogosto težje določljiva (zaradi česar je v teh primerih vnaprej potrebno pripraviti informativne ocene predvidenih stroškov, da podjetje ocenjene stroške napotitev lahko vkalkulira v stroškovno oceno investicije), in ob tehtanju vseh pomembnih in vplivnih dejavnikov za doseg želenih poslovnih učinkov oz. uspešnosti delovanja sprejme odločitev med napotitvijo lastnih kadrov ali zaposlitvijo ustreznih delavcev v državi napotitve.

S statusnopravnim in davčnim položajem napotenih delavcev se v multi- in transnacionalnih podjetjih običajno ukvarjajo posebni oddelki v okviru ravnanja in upravljanja s človeškimi viri (t.i. *human resource management*), ki morajo dobro poznati in ustrezno upoštevati tako mednarodno kot tudi nacionalno zakonodajo posameznih držav s področja čezmejnih napotitev delavcev. Za tovrstna podjetja je harmonizacija zakonodaje znotraj EU in prost pretok kapitala ter delovne sile bistvenega pomena za uspešno čezmejno poslovanje in nadaljnji razvoj podjetja v obdobju vse večjega odpiranja trgov. Delavci, ki so običajno zaposleni pri tujem oz. delodajalcu iz EU in so s strani delodajalca za določeno obdobje ali za trajanje posameznega projekta napoteni na delo oz. opravljanje določenih storitev v Slovenijo, so središčna točka mojega magistrskega dela. V njem se bom osredotočila predvsem na vzroke, motive in zadržke za napotitve delavcev, na različne oblike napotitev ter na statusnopravni in davčni položaj napotenih delavcev v matični državi in v Sloveniji. Nadalje bom preučevala tudi razlike in podobnosti v posameznih nacionalnih zakonodajah s tega področja,

administrativne postopke ob napotitvah v RS (s poudarkom na razlikah med državljani EU in tretjih držav), prednosti in slabosti čezmejnih napotitev delavcev, z napotitvami povezano problematiko transfernih cen med povezanimi podjetji, prednosti in slabosti glede trenutne obravnave napotitev delovne sile v RS in nekatere razlike pri obravnavi z ozirom na primerljive evropske države ter določene posebnosti, na katere je v zvezi z napotitvami delovne sile še posebej potrebno opozoriti.

Pojem čezmejnih napotitev delovne sile je v okviru evropskega gospodarskega prostora znan že dlje časa, v Sloveniji pa se z njim v večji meri srečujemo šele v obdobju liberalizacije tokov kapitala in s tem povezane mobilnosti oz. gibanja delovne sile v okviru evropskega gospodarskega prostora po osamosvojitvi leta 1991 in še posebno po pridružitvi EU v letu 2004. Iz tega razloga se v praksi pogosto pojavljajo različne interpretacije veljavnih zakonskih določil in predpisov, ki obravnavajo čezmejne napotitve delavcev. V procesu prilagajanja nacionalne zakonodaje predpisom EU se na tem področju tudi v RS postopno oblikujejo splošna načela celostnega obravnavanja in - ob upoštevanju evropske zakonodaje, področnih smernic in direktiv, sodb Evropskega sodišča in komentarjev OECD k predmetni tematiki – poenotena tolmačenja problematike čezmejnih napotitev delavcev.

Vsako posamezno napotitev delavca na začasno delo v drugo državo članico EU ali v države izven EU je potrebno obravnavati z več vidikov in pri tem upoštevati različne dejavnike, tako mednarodno kot tudi nacionalno zakonodajo, ekonomske, statusne, pravne, davčne prednosti in omejitve, pogoje ter gospodarske vzroke, razsežnosti in pomen čezmejne napotitve, tako z vidika delodajalca (t.j. podjetja ali organizacije, ki delavca napoti na delo v tujino), kot tudi napotenega delavca samega. Čezmejne napotitve delavcev so pojav, s katerim se v poslovnem svetu, javnem in nevladnem sektorju zaradi naraščajoče odprtosti gospodarstva, globalizacije poslovanja in mobilnosti kapitala ter delovne sile vedno pogosteje srečujemo, tako v obliki tujih neposrednih investicij kot posameznih sporazumov med podjetji o izvajanju storitev, a kljub temu še ni bil natančneje in bolj obsežno znanstveno obravnavan in podrobneje analiziran iz vseh pomembnih vidikov, ki se dotikajo gospodarskih subjektov in napotnih delavcev.

1.1. NAMEN IN CILJI MAGISTRSKEGA DELA

V magistrskem delu želim natančneje analitično predstaviti in sistematično obravnavati pojem čezmejnih napotitev delovne sile, tako znotraj kot tudi izven meja EU. Pojem čezmejnih napotitev v širšem slovenskem prostoru še ni dobro poznan. Pri raziskovanju obravnavane tematike želim ugotoviti in določiti ekonomske, socialne in politične razloge za čezmejne napotitve delavcev, preučiti vrste in konkretne primere napotitev ter predstaviti prednosti in slabosti posameznih oblik napotitev ter obveznosti in dolžnosti (predvsem iz davčnopravnega vidika), ki nastanejo ob tem do obeh (ali v nekaterih primerih celo več) udeleženih držav tako s strani podjetij kot tudi s strani napotenih delavcev samih. Prav tako želim podrobneje predstaviti obravnavo čezmejnih napotitev v različnih s Slovenijo primerljivih evropskih državah ter prednosti in slabosti veljavne slovenske zakonodaje ter praktičnih postopkov v primerjavi s temi državami.

Obravnavano tematiko želim preko zastavljenih hipotez predstaviti čimbolj celostno, ob upoštevanju vseh udeleženih in vplivnih dejavnikov, a obenem tudi zelo konkretno in uporabno v praksi. Konkretni primeri bodo služili kot delovna osnova za nadaljnje proučevanje in raziskovanje ter primerjavo možnih napotitvenih scenarijev. To želim prikazati na podlagi konkretnih primerov napotitev in izračunov stroškov, ki jih bodo lahko delodajalci oz. njihovi finančni, kadrovski in statusnopravni oddelki ter posamezni delojemalci (t.j. napoteni delavci) uporabljali za lažje razumevanje celotnega pojma čezmejnih napotitev delovne sile in vseh z njimi povezanih ter od njih odvisnih dejavnikov in procesov. Nadalje je namen magistrskega dela opozoriti na kompleksnost in obširnost samega pojava čezmejnih napotitev delavcev, pri obravnavi katerih se prepleta več vrst zakonodaje na več različnih nivojih in področjih. Zato v praksi pogosto nastane različno ali celo nasprotujoče razumevanje in interpretacija posameznih področnih predpisov z vidika različnih udeleženih strani. Obenem želim poudariti, da prav zaradi velikega obsega obravnavane tematike nekateri pomembni vidiki napotitev, med njimi predvsem obravnava motivacije, psihološkega in socialnega profila napotenih delavcev, njihovega prilagajanja na novo življenjsko okolje in problem repatriacije v tem delu ne bodo podrobneje obravnavani, ker se želim bolj poglobljeno posvetiti stroškovni oceni napotitev z vidika delodajalca in kritični oceni trenutnega stanja na tem področju v Sloveniji v primerjavi z drugimi srednjeevropskimi državami. Poseben poudarek v magistrskem delu pa je namenjen empiričnemu utemeljevanju predpostavke, da je potrebno tematiko čezmejnih napotitev delavcev proučevati temeljito in obenem celostno ter predvsem zelo podrobno od primera

do primera, saj že majhne podrobnosti oz. razlike v posameznem obravnavanem primeru lahko pomembno vplivajo na različne pravnoformalne interpretacije, stališča, opredelitev problema in nenazadnje tudi na stroškovni vidik napotitve.

1.2. UPORABLJENE HIPOTEZE

V magistrskem delu bom skozi obravnavano tematiko med drugim skušala preveriti naslednje hipoteze v zvezi s čezmejnimi napotitvami delavcev v RS:

- Čezmejne napotitve delovne sile so relativno nov pojav v slovenskem gospodarskem prostoru.
- Vstop Slovenije v EU je olajšal ovire za čezmejne napotitve delavcev in povečal obseg čezmejnih napotitev delavcev v RS.
- Čezmejne napotitve delovne sile so pomembna spodbuda za gospodarski razvoj hčerinskega podjetja v državi napotitve (kar bo podrobneje proučevano tudi na konkretnem obravnavanem primeru).
- Napoteni delavci (oz. njihovi delodajalci) so na splošno bolj obremenjeni s plačevanjem različnih obveznih prispevkov za socialno varstvo in dajatev v primerjavi z domačimi delavci (oz. njihovimi delodajalci).
- Gospodarskim subjektom se z ekonomskega stališča bolj izplača napotiti svoje delavce na začasno delo v drugo državo znotraj EU, kot za enako obdobje in za enako vrsto dela zaposliti in izobraziti domače delavce.

1.3. METODE PROUČEVANJA IN RAZISKOVANJA

Moje raziskovalno delo pri pripravi magistrskega dela bo vključevalo kombinacijo različnih metod proučevanja, uporabila bom tako kvantitativne kot kvalitativne metode, pri čemer se bom navezovala na številčne podatke in pisne vire, povezane z obravnavano tematiko. Večinoma bo magistrsko delo temeljilo na analitično teoretični predstavitvi in obravnavi proučevane teme na osnovi primarnih in sekundarnih virov. Predvsem se bom osredotočila na sprejeto obstoječo nacionalno in mednarodno zakonodajo ter predpise in komentarje k ustrezni zakonodaji, pri čemer bom uporabila deskriptivno metodo. Pri povzemanju navedb in ugotovitev drugih avtorjev se bom poslužila metode kompilacije,

pri obravnavi konkretnih problemov napotitev pa študijo primera in primerjalno analizo razpoložljivih statističnih oz. empiričnih podatkov.

O proučevani temi obstaja precej strokovne literature, še posebno pomemben in uporaben vir informacij pa predstavljajo tudi obsežni internetni viri, s pogosto zelo konkretnimi razlagami in navodili, kako pristopiti k obravnavi konkretnih primerov čezmejnih napotitev. Pri informativnih izračunih predvidenih finančnih obveznosti delodajalcev ob čezmejnih napotitvah delavcev in obravnavi nastalih stroškov konkretnega podjetja, ki pri svojem običajnem poslovanju uporablja čezmejne napotitve delovne sile, bom uporabila empirično raziskovalno metodo. Pri tem bom podatke za obračune in konkretne primere napotitev črpala iz dejanskih konkretnih primerov napotitev v podjetju, ki se ukvarja z davčnim, pravnim in poslovnim svetovanjem delodajalcem, predvsem tujim multinacionalnim podjetjem pri čezmejnih napotitvah delavcev in vstopu na slovensko tržišče. Za utemeljevanje ustreznosti uporabe posameznih pravnih predpisov bo v magistrskem delu uporabljena tudi študija primera, predvsem razlage in sodbe Evropskega sodišča kot vrhovnega tolmača veljavnih predpisov EU s predmetnega področja. Večina obravnavanih primerov v magistrskem delu izhaja iz dejanskih situacij, ki običajno nastopijo v primerih čezmejnih napotitev delavcev in so tudi empirično preverjeni ter najpogosteje preizkušeni v praksi.

2. VZROKI ZA POJAV ČEZMEJNIH NAPOTITEV DELAVCEV

V nadaljevanju bodo predstavljeni najpomembnejši dejavniki, ki so predpogoj in so privedli do naraščanja obsega čezmejnih napotitev, tako z vidika podjetja (delodajalca) kot tudi posameznika (zaposlenega), države ter celotne družbene ureditve. Poleg opredelitve multinacionalnih podjetij in analize njihovih odločitev, zadržkov in motivov za čezmejno investiranje bodo v tem poglavju podrobneje predstavljene tudi transferne cene kot pomemben element optimizacije stroškov poslovanja med povezanimi družbami, tudi na področju čezmejnih napotitev delovne sile.

2.1. SPREMEMBE GOSPODARSKIH SISTEMOV IN VPLIV ŠIRJENJA ČEZMEJNEGA POSLOVANJA

Skozi različna zgodovinska obdobja v razvoju človeštva so se poleg mnogih vrst političnih ureditev in raznih oblik religijskih verovanj uveljavile tudi različne oblike gospodarskega poslovanja, od najzgodnejše menjave blaga za blago, preko uvajanja dragih kovin oz. denarja kot plačilne enote, fevdalizma, v nekaterih državah sveta socializma, do v zadnjem času v svetu najbolj razširjene kapitalistične ekonomske ureditve, osnova katere so zasebna lastnina, podjetništvo, tržno gospodarstvo in načelo svobodne svetovne trgovine. Na gospodarski razvoj držav in rast poslovanja podjetij je skozi zgodovino vplivalo več različnih dejavnikov, eden pomembnejših med njimi je politična ureditev, ki je v mnogih primerih odločilen dejavnik za strateško odločitev v podjetju, ali bo razširilo svoje poslovanje tudi prek meja matične države. Glede na dejstvo, da je gospodarstvo v današnjem času pogosto v veliki meri povezano in tesno prepleteno s političnim sistemom posamezne države ali celo z določenimi političnimi frakcijami znotraj države, se tega zavedajo tudi multinacionalna podjetja, in zato še pred vstopom na tuje trge poleg drugih dejavnikov temeljito preučijo tudi sistem delovanja in morebitne povezave gospodarstva s političnim sistemom ter z učinkovitostjo administracije državne uprave v ciljni državi.

Pri širitvi poslovanja multinacionalnega podjetja na nova tržišča gre največkrat za izkoriščanje specifičnih prednosti določene države, tako bogastva surovin in virov, cenejše delovne sile, ugodne fiskalne politike kot tudi fleksibilnosti kapitala ter tendenco k monopolizaciji. Pri tem je potrebno poudariti, da pri širitvi poslovanja multinacionalnih podjetij na tuje trge ne gre vedno zgolj za

izkoriščanje virov ciljne države zgolj v negativnem smislu¹ temveč gre pri tem pogosto tudi za sinergične učinke na poslovanje podjetij in udeleženih držav. Namen teh učinkov je, da v končni fazi od njih pridobijo vsi udeleženci,² med temi so npr. zagotavljanje dostopa domačim podjetjem do mednarodnega trga, dvig njihove produktivnosti in stimuliranje fleksibilnosti, vpeljevanje novih tehnologij, tehnični napredek, krepitev konkurence, spodbujanje njihovega razvoja, posledično za višji družbeni produkt države ter za t.i. *globalizem s človeško podobo*, ki temelji na človeških vrednotah, trajnostnem razvoju, ekonomskih in socialnih pravicah prebivalstva, ipd.³ Med drugim prihod tujih multinacionalk na tržišče določene države poleg konkurence obstoječim subjektom na trgu pomeni tudi nujno prilagajanje obstoječih podjetij spremenjenim tržnim razmeram, kar je dolgoročno pozitivno tudi za razvoj in poslovanje teh podjetij. V današnjem času imajo multinacionalna podjetja zelo pomembno vlogo in zavzemajo večinski delež v svetovnem investiranju, saj imajo zaradi svoje velikosti in moči manj oviran vstop na mednarodne trge kapitala in večjo sposobnost dolgoročnega načrtovanja poslovanja. Prav to pa države, v katere multinacionalna podjetja širijo svoje poslovanje, pogosto smatrajo kot grožnjo, izkoriščanje in celo neokolonializem. Poleg tega multinacionalke v druge države prenašajo svoj način poslovanja, ki se lahko v praksi zelo razlikuje od obstoječega in lahko sčasoma povzroči ne samo gospodarske, temveč tudi družbene ali celo politične spremembe v teh državah. Zaradi navedenih razlogov ciljne države pogosto z namenom zaščite domačega gospodarstva pred tujimi investicijami uvajajo različne ukrepe, med katerimi so predvsem administrativne in fiskalne ovire, visoka obdavčitev tujih podjetij, razne ekološke dajatve in ostri pogoji za vstop tujih podjetij na domače tržišče.

Z vse hitrejšim razvojem informacijske tehnologije v zadnjih nekaj desetletjih se vedno hitreje in bolj intenzivno odvijajo tudi finančne in kapitalske transakcije na svetovnem trgu, kar zahteva vse večjo odzivnost in sposobnost prilagajanja podjetij spremembam na tržišču in specifičnim potrebam strank ter širjenje podjetij prek meja nacionalnih držav z namenom maksimizacije dobička in izkoriščanja različnih ugodnosti posameznih ciljnih držav. Pri tem pa se predvsem v zadnjem času vse bolj poudarja tudi družbena odgovornost podjetij pri širjenju njihovega poslovanja na nove trge, s čimer se lahko delno ublažijo negativni učinki čezmejnega poslovanja multinacionalk.

¹ Kot npr. odgovor na vse večje zahteve delavcev in zviševanje stroškov produkcije je selitev proizvodnje v podružnice v drugih državah, temeljno načelo poslovanja je ustvarjanje dobička in rast ekonomske uspešnosti, prenos t.i. *umazane industrije* v države tretjega sveta, ipd.

² Pri tem gre za t.i. »win-win« situacijo, pri kateri je rezultat za obe strani sprejemljiv oz. ugoden v nasprotju z »win-lose« situacijo, pri kateri ena stran pridobi na račun druge.

³ Glej Svetličič 1996: 118.

2.2. GLOBALIZACIJA, INTERNACIONALIZACIJA IN NEPOSREDNE TUJE INVESTICIJE

Pojem globalizacije se v vsakdanjem jeziku pogosteje uporablja v zadnjih dvajsetih letih, čeprav je globalizacija sama kot pojav prisotna v svetu že precej dlje, a je bila pred tem opisana z različnimi drugimi izrazi, kot so internacionalizacija, mednarodna integracija, liberalizacija gospodarskega poslovanja, soodvisnost in odprtost gospodarstva. V času naglega razvoja informacijske tehnologije in s tem povezanega vse večjega ekonomskega povezovanja sveta, ko je dogajanje na domačih trgih vse bolj odvisno od svetovnih ekonomskih tendenc in ko so nacionalna gospodarstva med seboj vse bolj povezana in vpeta v sistem mednarodnega gospodarstva, se pojavlja vse večje prepletanje in soodvisnost različnih oblik poslovanja med podjetji, državami in drugimi subjekti na trgu.⁴

Internationalizacija je pojmovana kot širjenje gospodarskih dejavnosti preko nacionalnih meja in obenem način prilagajanja podjetij novemu svetovnemu poslovnemu okolju. Dejstvo je namreč, da v današnjem gospodarskem prostoru preživijo podjetja, ki se najhitreje in najučinkoviteje odzivajo in prilagajajo spremenjenim pogojem poslovanja na svetovnem trgu ter svojim kupcem poleg ustreznega znanja in informacij ponujajo najučinkovitejše rešitve. Podjetje, ki smatra, da internacionalizacija poslovanja ni potrebna, dolgoročno ne more pričakovati niti osnovnega obstanka na trgu, še manj pa, da bi ostalo konkurenčno na svetovnem tržišču. Med drugim obsega internacionalizacija mednarodno menjavo, trgovino, vhodne in izhodne tuje neposredne investicije (v nadaljnjem besedilu TNI), izvoz kapitala v tujino, uvoz kapitala iz tujine in različne druge oblike pogodbenega sodelovanja med podjetji iz različnih držav. »TNI namreč postajajo ne le instrument izkoriščanja svojih posebnih prednosti, pač pa tudi način njihovega oplajanja in pridobivanja v tujini« (Jaklič in Svetličič, 2005: 5). Za uspešno doseganje ciljev poslovanja v času internacionalizacije in globalizacije podjetje poleg posebnih sposobnosti (npr. znanje, tehnologija, izdelki) potrebuje tudi vire za uresničitev zastavljenih ciljev, kot so kadri, finančna sredstva ter distribucijska mreža. Pri tem je potrebno poudariti, da so prav znanje in informacije pogoj za visoko stopnjo fleksibilnosti in čim hitreje odzivanje na neprestano spreminjajoče razmere na svetovnih trgih. Prav nenehno ustvarjanje novih produktov, tehnologij in inovativnih storitev ter rešitev je predpostavka za trajen razvoj in povečevanje konkurenčnosti podjetij.⁵

⁴ Glej Svetličič, 1996: 73.

⁵ Glej Jaklič in Svetličič, 2005: 6-11.

Pojem multinacionalnega podjetja je v veliki meri povezan s pojmom TNI, saj teorije TNI obravnavajo meddržavne transferje kapitala, multinacionalna podjetja pa so nosilci teh transferjev. Prav tako so TNI najpogostejša pojavnostna oblika multinacionalnih podjetij v tujih državah,⁶ a ker niso edina oblika vstopa multinacionalnega podjetja na tuja tržišča, zgolj teorije TNI ne pojasnjujejo v celoti dejavnosti multinacionalnih podjetij, temveč je v ta namen potrebno poseči tudi po drugih teorijah mednarodne proizvodnje.⁷ »Pri TNI gre za pretakanje kapitala, ki vsebuje tudi element nadzora, saj se je nadzor izkazal kot dejavnik, ki omogoča maksimizacijo donosa na specifično znanje, tehnologijo, izdelek ali upravljalne sposobnosti, s katerimi razpolaga podjetje.« (Svetličič, 1996: 256) TNI so se intenzivno začele razvijati v petdesetih in šestdesetih letih 20. stoletja, predvsem zaradi pričetka razvoja računalniške revolucije in intenzivnega napredka v transportu in komunikacijah (t.i. *tehno-globalizma*, ki opredeljuje interakcijo med tehnologijo in globalizacijo), ter so kmalu postale poglaviti instrument mednarodnega povezovanja in najbolj dinamični element integracije svetovnega gospodarstva.⁸

Kot je razvidno iz poročila Eurostata (EU-15 Foreign direct investment in the new member states, Economy and finance, št. 71/2008), je v obdobju zadnjih nekaj let obseg TNI starih članic EU v nove države članice skokovito narasel. V naslednjih dveh tabelah je podrobneje prikazan povečan obseg TNI med letoma 2002 in 2006 za več kot 10 % (letna stopnja rasti v letu 2002 je znašala 10 %, štiri leta kasneje pa 22 %), pri čemer se je največ investiralo na Malto, Češko, v Romunijo in na Slovaško. V nadaljevanju sta predstavljeni dve razpredelnici Eurostata, iz katerih je podrobneje razviden obseg TNI iz starih v nove države članice EU.

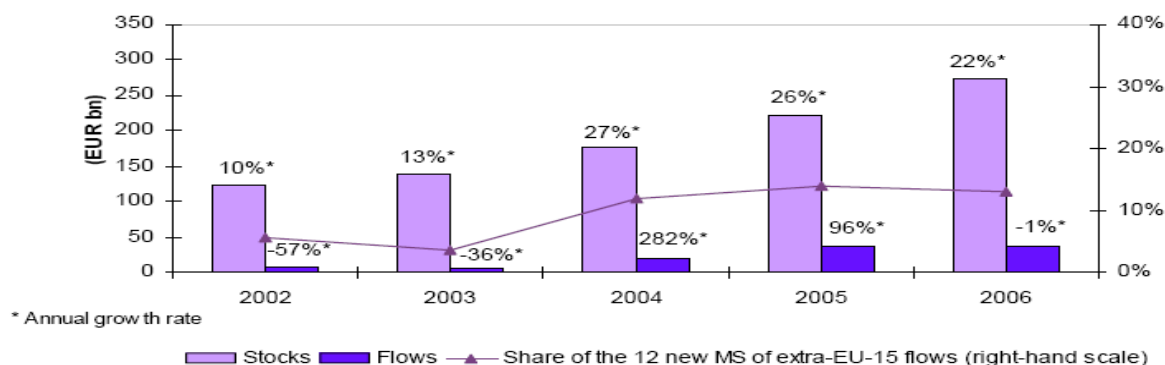
⁶ Pri tem so TNI opredeljene kot »mednarodna investicija rezidenta ene države (investitorja) z namenom pridobiti trajni interes v podjetju, ki deluje na ozemlju druge države. Za trajni interes se predpostavlja najmanj 10-odstotni delež investitorja v glasovalnih pravicah podjetja v drugi državi.« Vir: Eurostat, methodological data: http://ec.europa.eu/eurostat/economy_and_finance/methodology

⁷ Med te spada predvsem Krugmanova teorija lokacije, ki obravnava vprašanje lokacije proizvodnje, določene z viri, s katerimi država razpolaga, pri čemer je potrebno upoštevati še transportne stroške in carine. Nadalje se pogosto uporablja tudi Vernonova teorija proizvodnega cikla, ki pojasnjuje razvoj in selitev multinacionalnega podjetja ob upoštevanju tehnologije, pri čemer v prvi fazi podjetje produkt proizvaja doma (pri tem gre za *oligopol*, osnovan na inovaciji), v drugi fazi, t.i. *zrelega oligopola*, podjetje ovira dostop novih podjetij v panogo in v tretji fazi, t.i. *starajočem oligopolu*, pa vstopne ovire niso več učinkovite in podjetje se v končni fazi sprijazni s konkurenco na trgu.

⁸ Glej Svetličič, 1996: 121, 123 in 259.

Tabela 2.2.1: Izhodne TNI članic EU-15 v nove države članice v letih 2002-2006 – kumulativni pregled

Figure 1: EU-15 outward FDI flows and stocks in the new Member States



Vir: Poročilo Eurostata, področje Economy and finance: EU-15 Foreign direct investment in the new member states, št. 71/2008, str.: 2

Tabela 2.2.2: Izhodne TNI članic EU-15 v nove države članice v letih 2004-2006 – pregled po posameznih državah prejemnicah

Table 1: EU-15 FDI outflows to the new Member States in 2004-2006 (EUR bn)

	2004	2005	2006
Extra-EU-15	160.1	268.0	285.7
Total NMS*	19.1	37.5	37.2
Bulgaria	0.2	2.1	0.9
Czech Republic	-2.1	4.6	3.3
Estonia	0.1	2.1	0.2
Cyprus	0.7	2.6	2.0
Latvia	0.2	-0.1	0.0
Lithuania	0.2	-0.1	0.2
Hungary	7.8	15.2	4.3
Malta	1.5	2.6	12.0
Poland	6.6	3.0	3.5
Romania	3.0	3.1	7.4
Slovenia	0.3	0.5	0.4
Slovakia	0.8	1.6	3.0

* NMS : New Member States

Vir: Poročilo Eurostata, področje Economy and finance: EU-15 Foreign direct investment in the new member states, št. 71/2008, str.: 3

Iz zgornjih dveh tabel je razvidno skokovito povišanje TNI iz prejšnjih držav članic v nove države članice Evropske unije, predvsem na Malto, Češko in Slovaško ter Romunijo v zadnjih nekaj letih. Na

obseg investicij v navedene države najbolj vpliva odprtost trga za tuje investicije in zmanjševanje administrativnih, predvsem fiskalnih ovir pri vstopanju tujih podjetij na nacionalna tržišča, kar je vsaj na Češkem in Slovaškem tudi zelo verjeten razlog za velik obseg TNI.⁹ Slovenija je skladno z zgoraj navedenimi podatki za TNI kljub mnogim že izvedenim ukrepom še vedno precej neprijazna država, kar potrjuje tudi nizek odstotek TNI v opazovanih letih, ki pa se tudi bistveno ne povečuje oz. celo stagnira (0,3 %, 0,5 % in 0,4 %) v primerjavi z drugimi novimi članicami EU (npr. v letih 2004 do 2006 Slovaška izkazuje konstantno rast od 0,8 % na 3,0 %; medtem ko Madžarska po izjemnem povečanju obsega TNI v letu 2005 iz 15,2 % beleži padec na 4,3 %, ko se je obseg TNI po začetnem povišanju v velikem obsegu znižal).

»Danes vse večja prepletenost vhodnih in izhodnih TNI z drugimi oblikami mednarodnih ekonomskih odnosov, vključno s trgovinskimi, in rastoči obseg tega poslovanja terjata vse intenzivnejšo koordinacijo med državami in vse večje regionalno in multilateralno urejanje teh odnosov. Zgolj državna regulativa pri tem ne zadostuje, zato je vse bolj potrebno tudi sodelovanje med državo in podjetji.« (Svetličič, 1996: 127) Različne države različno pristopajo k TNI, od začetne nezaupljivosti in zapiranja gospodarstva na eni strani do pogosto pretirane odprtosti in zmanjševanja ekonomskih in administrativnih ovir do TNI na drugi, pri čemer v zadnjem času vse večjo vlogo pri koordinaciji mednarodnih ekonomskih odnosov pridobivajo tudi različne mednarodne organizacije (kot so npr. Svetovna banka, Mednarodni denarni sklad, Svetovna trgovinska organizacija, pa tudi OZN, OECD, ipd.), saj je meja med nacionalnim in mednarodnim vse bolj zabrisana.¹⁰

Nizka konkurenčnost Slovenije na področju vhodnih TNI v primerjavi z nekaterimi neposrednimi konkurentkami (Slovaška) oz. sosednjimi državami (Avstrija in Madžarska) je razvidna tudi iz grafikona Eurostata v tabeli 2.2.3.. Statistični podatki za leti 2006 in 2007 namreč od vseh primerjanih držav izkazujejo najmanjši obseg TNI v Slovenijo. Tako ima Slovaška v letu 2007 (ca. 2.000 mio €) še enkrat večji obseg vhodnih TNI kot Slovenija (ca. 1.000 mio €), medtem ko je obseg le-teh v istem letu v Avstriji (ca. 18.000 mio €) in na Madžarskem (ca. 15.500 mio €) neprimerno večji.¹¹ Pri tem pa je pomembno poudariti, da se je v navedenih dveh državah obseg TNI v primerjavi s prejšnjim letom

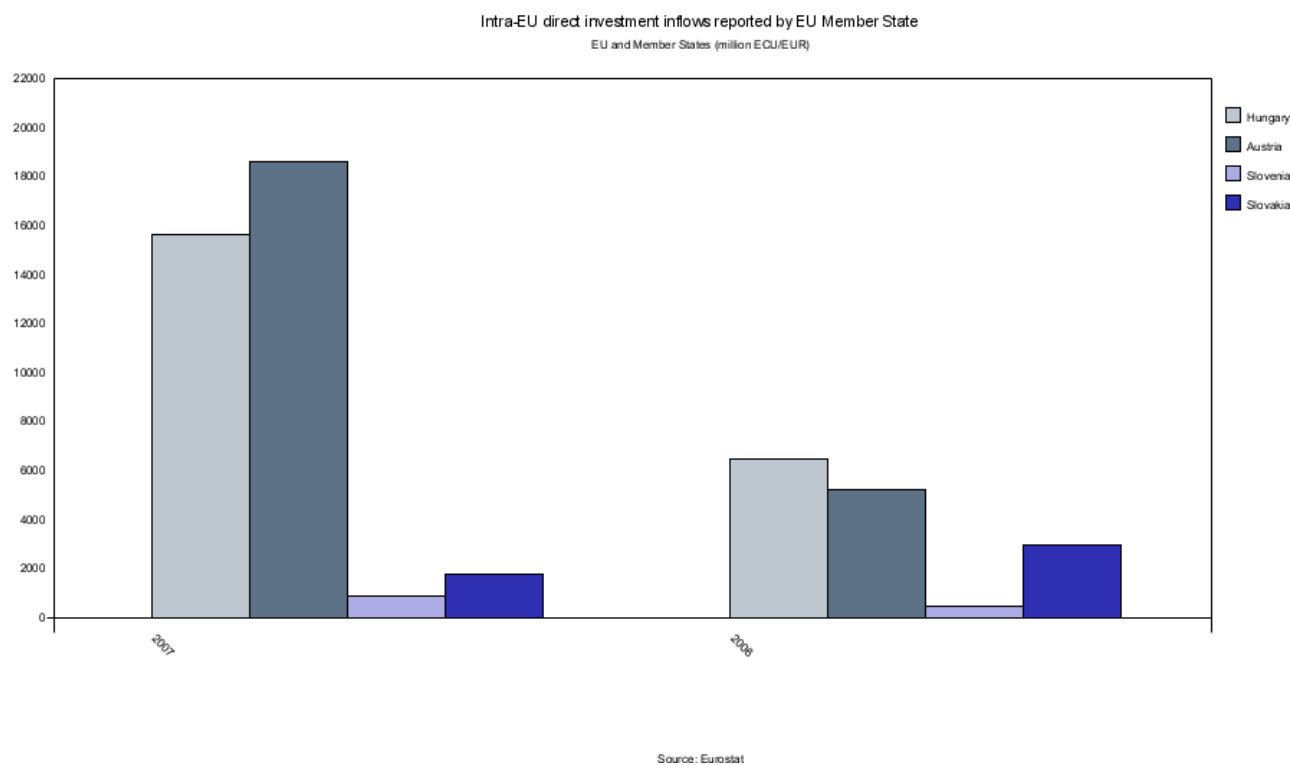
⁹ Zelo znan je npr. primer Slovaške z uvedbo enake davčne stopnje 19 % (t.i. flat tax rate) za vse najpogostejše vrste davkov – dohodnina, DDV, DDPO.

¹⁰ Glej Svetličič, 1996: 128.

¹¹ Najverjetneje gre velik obseg TNI na Madžarskem med drugimi dejavniki pripisati tudi za podjetja zelo ugodni določbi v nacionalni zakonodaji glede neobdavčitve obresti iz kapitalskih investicij, ki potekajo preko poslovne enote madžarskih podjetij v Švici in lahko nastopi, vkolikor so za to izpolnjeni določeni pogoji.

skoraj dvakratno povišal, medtem ko se je v RS v enakem obdobju povišal le enkratno in v mnogo manjšem absolutnem obsegu.

Tabela 2.2.3: Znotrajskupnostni tokovi TNI v druge države članice EU v letih 2006-2007 – pregled po štirih posameznih državah prejemnicah



Vir: Eurostat, področje Economy and finance: Foreign direct investments within EU [http://ec.europa.eu/eurostat/economy and finance/](http://ec.europa.eu/eurostat/economy_and_finance/)

2.3. POJAV IN OPREDELITEV MULTINACIONALNIH PODJETIJ

O nastanku multinacionalnega podjetja oz. korporacije govorimo, kadar podjetje, ki sprva deluje na lokalni oz. nacionalni ravni, razširi svoje poslovanje na druge države, ker postane zanj domači trg premajhen. Svojo gospodarsko dejavnost tako podjetje v drugih državah kot TNI ali v drugi obliki razširi s fizično prisotnostjo na hčerinske, odvisne družbe preko ustanovitve poslovnih enot ali podružnic, s čimer olajša svoj prodor za poslovanje na tujih tržiščih. Ustanovitev take družbe izven meja matične države pomeni prelomno točko, na kateri se tudi formalno oblikuje multinacionalno podjetje, ki s tem preseže dosedanje delovanje v okviru nacionalnega trga. Management in lastništvo takega podjetja običajno ostaneta v centrali in od tam se najpogosteje določajo poslovne dejavnosti in strategija matičnega ter hčerinskih oz. povezanih podjetij v tujini. Prav tako je ponavadi dejavnost

raziskav in razvoja (R&R) ter trženja do uveljavitve teh oddelkov v hčerinskih družbah skoncentrirana v centrali podjetja. Eden od pomembnejših ciljev multinacionalnega podjetja je maksimirati dolgoročni dobiček celotne korporacije, ne le posameznih poslovnih enot oz. podružnic v različnih državah ali regijah, in hkratna minimizacija stroškov na enoto proizvoda oz. storitve.

Prva multinacionalna podjetja so se pojavila hkrati z začetkom kapitalizma predvsem pri čezmorskih podjetjih in v začetku 20. stoletja ter še posebej po drugi svetovni vojni doživela velik porast. Danes so to podjetja, ki sočasno poslujejo po celem svetu in imajo veliko gospodarsko moč, zato zavzemajo večinski delež v svetovnem investiranju. Običajno tudi izkoriščajo svoj oligopolni položaj na trgu in prednosti moderne tehnologije, ki je neprimerljivo skrajšala geografske in časovne razdalje ter omogočila večjo hitrost delovanja in bolj učinkovito prilagajanje novim zahtevam svetovnega trga. Za multinacionalno podjetje je značilna koncentracija tako finančnega kot tudi intelektualnega kapitala oz. potenciala (t.j. človeških virov), ki omogočata učinkovito izrabo priložnosti tehnološkega napredka, specializacije in odpiranja novih tržišč. Največji delež pri širjenju poslovanja čez nacionalne meje in najpogostejši način vstopa na tuja tržišča v današnjem času predstavljajo tuje neposredne investicije, ki jih dopolnjujejo trgovina, licenčnine in različne druge pogodbe o poslovnem sodelovanju med podjetji. Običajno je multinacionalno podjetje tehnološko, organizacijsko in marketinško bolj razvito od nacionalnih podjetij, kar mu daje tudi občutno prednost pri oblikovanju in utrjevanju njegovega oligopolnega ali celo monopolnega tržnega položaja. Tako bi lahko multinacionalno podjetje opredelili kot večfunkcionalno povezan sistem pridobivanja virov, proizvodnje tehnologije in informacij ter trgovine, transporta in storitev (glej Svetličič, 1985: 19-23).

2.4. MOTIVI PODJETIJ ZA INVESTIRANJE IN TRANSNACIONALNO POSLOVANJE

V nadaljevanju bodo podrobneje predstavljeni dejavniki, ki najpomembneje vplivajo na odločitev podjetja za oz. proti investiranju, med njimi različni zadržki, ovire in motivacijski elementi z vidika podjetja, ki delavca napoti, z vidika posameznika, ki je napoten na delo v drugo državo, in z vidika obeh udeleženih držav, v katerih se investicija oz. napotitev delovne sile izvaja.

2.4.1. ODLOČITEV PODJETJA ZA INVESTIRANJE

Na odločitev podjetja za investiranje v drugih državah vpliva več dejavnikov. Med njimi je ena najpomembnejših že sama odločitev, v katero državo bo podjetje razširilo svoje poslovanje in iz katerega razloga oz. katere prednosti nudi navedena država multinacionalnemu podjetju. Pri tem v podjetju nastane t.i. *trade off situacija*, pri kateri gre običajno za oceno tveganja pridobitve neke ugodnosti na račun izgube druge, ob čemer je potrebno podrobno upoštevati tako pozitivne kot negativne učinke in posledice določene sprejete odločitve. Gre za upoštevanje in uravnoteženje različnih dejavnikov, ki vplivajo na sprejemanje odločitev, a jih pri poslovanju družbe običajno ni mogoče vseh pridobiti istočasno, temveč je opredelitev prioritet pri poslovanju in ocena tveganja ob sprejetju posamezne poslovne odločitve glede določanja poslovne strategije podjetja običajno naloga vodstva družbe.

Prva skupina odločilnih dejavnikov za investiranje izvira iz podjetja samega; to so predvsem vloga vodstva, ki sprejema odločitve o vstopu na tuje trge, motivi podjetja za širitev poslovanja, pri čemer gre največkrat za ekonomijo obsega, in uspeh na domačem trgu, ki privede do širjenja poslovne dejavnosti izven meja matične države. Druga skupina dejavnikov, ki vplivajo na investiranje podjetja, izhaja iz poslovnega okolja in jo sestavljajo ponudbe za sodelovanje s strani tuje vlade ali kupcev, pri čemer gre za bolj osredotočeno širjenje poslovanja na specifično državo naročila. Eden ključnih dejavnikov v tem okviru je močna tuja konkurenca na domačem trgu, zaradi katere se zmanjša delež domačih podjetij in preko tega tudi prepričanje o nujnosti prisotnosti na tujem trgu (t.i. *bangwagon effect*), ker so na tem trgu prisotna tudi že druga konkurenčna podjetja. Pri tem gre za neke vrste verižno reakcijo čezmejne širitve poslovanja večine podjetij v določeni gospodarski dejavnosti.¹²

K odločilnim dejavnikom, ki izvirajo iz podjetja samega, lahko štejemo tudi človeške vire oz. tiste zaposlene, ki so s svojimi posebnimi strokovnimi znanji, ustreznimi kompetencami in dispozicijami, poznavanjem delovnih procesov, strukture in organizacije podjetja ter pridobljenimi izkušnjami pri opravljanju dela, tudi dovolj fleksibilni in mobilni, da so pripravljene za določen čas opravljati svoje delo in uvajati sistem poslovanja multinacionalnega podjetja v drugih državah in na novih tržiščih, kamor širi svoje poslovanje njihov delodajalec. Gre namreč za enega ključnih dejavnikov, ki lahko dokončno potrdi ali ovrže odločitev vodstva družbe o čezmejni širitvi poslovanja podjetja. Prav

¹² Glej Zupanič, 2001: 490.

pravilna izbira ustreznega delavca za čezmejno napotitev je namreč v veliki meri odločilna za končni rezultat in uspeh širitve poslovanja podjetja na novih tržiščih, medtem ko po drugi strani neprimerna oseba na tem mestu družbi lahko povzroči celo več stroškov kot koristi. Tovrstni kadri so namreč ponavadi nadpovprečno usposobljeni, osebnostno primerni in prilagodljivi, zato lahko na osnovi pridobljenega znanja o poslovanju ter svojih dosedanjih delovnih izkušenj omogočijo lažji prodor multinacionalnega podjetja (njegovega delodajalca) na tuje trge. Pri tem gre običajno za obliko začasne napotitve na delo v drugo državo, ti delavci pa v ciljni državi poleg strokovnih zadolžitev opravljajo večinoma vodstvene in usklajevalne funkcije med matičnim in hčerinskim podjetjem. Med drugim raziskujejo tržišče, sklepajo nove poslovne vezi in iščejo možnosti sodelovanja z dobavitelji, podizvajalci in kupci, določajo in izvajajo lokalno strategijo podjetja, svetujejo pri načrtovanju in razvoju poslovanja v ciljni državi skladno s poslovno politiko matičnega podjetja ter usmerjajo in izobražujejo zaposlene pri hčerinskih družbah ob upoštevanju celostne poslovne usmeritve multinacionalnega podjetja.

Ob odločitvi za opravljanje tovrstnih funkcij pa ne gre zgolj za enostransko dejanje delodajalca, ampak tudi in predvsem za pripravljenost in odločitev tovrstnega kadra za začasno delo v drugi državi oz. na tujem trgu. Gre torej za dvostranski odnos, od katerega obe udeleženi strani pričakujeta kar največji izkupiček; tako podjetje pričakuje mehkejši in bolj uspešen prehod na tuji trg, usklajen s poslovnimi smernicami in načrtano strategijo podjetja. Po drugi strani pa zaposleni oz. v tujino napoteni delavec od tega razmerja pričakuje predvsem možnost za osebni razvoj in poklicno ter statusno napredovanje v okviru te »razširjene« oblike zaposlitve ter njegovemu delu, odgovornosti in funkcijam, ki jih opravlja, primerno in ustrezno plačilo oz. druge ugodnosti, ki delavca ustrezno motivirajo za odhod na delo v drugo državo. Med te ugodnosti spadajo npr. selitev in oskrba družine napotenega delavca v tujini: pri tem gre predvsem za urejeno ustrezno bivališče, možnost zdravstvene oskrbe in šolanja otrok v državi napotitve ter razne oblike (ne)finančne motivacije, kot so uporaba službenega vozila za zasebne namene, dodatek za selitev, nadomestila različnih tekočih stroškov in povračila morebitnih nepričakovanih izdatkov v času trajanja napotitve. Pri tem želim opozoriti, da obravnava posameznih dejavnikov, ki napotenega delavca spodbudijo k odhodu v drugo državo, kulturni, socialni, religijski in jezikovni problemi, s katerimi se tam srečuje, in problem vrnitve v matično državo po končanem obdobju napotitve, presegajo obseg obravnave v tem delu, saj posegajo globoko na psihosocialno področje odločanja posameznika. Vsekakor je napoteni delavec eden od ključnih elementov za uspešnost napotitve in prav njegova motivacija je izrednega pomena za končni

pozitivni rezultat. Pri tem je pomembno omeniti, da se predvsem v zadnjem času v praksi vse pogosteje izkazuje, da zgolj finančni vidik nagrajevanja za napotenega delavca ni več ključen; je sicer potreben, a ni več zadosten pogoj motivacije. Pri odločitvi za napotitev zato najpogosteje prevladajo predvsem že zgoraj omenjene različne druge nefinančne ugodnosti.

2.4.2. MOTIVI IN ZADRŽKI PODJETIJ PRI INVESTIRANJU

Glavni motiv za investicije multinacionalnih podjetij izven meja matične države je predvsem povečanje obsega poslovanja, prodaje blaga oz. izvajanja storitev na novih tržiščih. Pri tem so pomembni dejavniki tudi vzpostavitev baze za nadaljnjo širitev v bolj oddaljene države, nižja cena delovne sile, nižji transportni stroški in boljša prostorska alokacija virov, izognitev carinskim oviram, bolj ugodna davčna in monetarna politika, manj ostri predpisi s področja varstva okolja ter večje državne spodbude za razvoj gospodarstva, investicij in zaposlovanja, kot obstajajo v matični državi. Po drugi strani pa majhnost trga, splošno negotova gospodarska situacija in nejasna ekonomska politika ciljne države, nestabilna valuta, finančni problemi, visoko deželno tveganje in visoka stopnja inflacije, nizki kapitalski dobički ter neurejena oz. nenehno spreminjajoča se področna zakonodaja pogosto predstavljajo oviro pri čezmejnem investiranju. Tako se podjetje pri odločanju za investiranje in širjenje proizvodnje v druge države v današnji ekonomski situaciji pogosto znajde v kontradiktorni situaciji, ko se politika osiromašenja sosedov vse bolj prepleta s filozofijo svobodnega trga.¹³

Pri odločitvi podjetja za čezmejno napotitev delovne sile igra največjo vlogo ocena celotnih stroškov posamezne napotitve, ki naj bi bila nižja od stroškov družbe, ki bi nastali, če se napotitev delavca ne bi izvedla. V praksi so predvsem manjša družinska podjetja, ki so nastala na osnovi tradicionalne obrti in so šele v začetni fazi razvoja in širitve na tuje trge, pogosto presenečena nad oceno stroškov napotitve delavca na delo v drugo državo in se prav iz tega razloga za napotitev delavca ne odločijo. Kot stroške dela pogosto namreč upoštevajo le skupne stroške plače napotenega delavca, ne računajo pa s stroški njegovega bivanja, selitve njegove družine, raznih plačil v naravi (bonitet), dodatnega izobraževanja in nenazadnje časa, ki je potreben za uspešno izvedbo napotitve na delo v drugo državo. Pri širitvi poslovanja na tuje trge se tako v praksi ponavadi angažira kar direktor ali kateri od

¹³ Glej Svetličič, 1996: 125.

drugih ključnih vodilnih kadrov¹⁴ osebno in preko pogostih službenih poti nadzira poslovanje in zaposlene v hčerinskem podjetju v drugi državi. Po drugi strani pa multinacionalna podjetja nad običajno visokimi stroški napotitev niso presenečena, zanje napotitev kvalificiranega delavca še vedno predstavlja nižji strošek, kot bi bilo izobraževanje primernih oseb v drugi državi že v prvi fazi širjenja poslovanja na tuji trg. Za izbiro, izobraževanje in vso drugo potrebno podporo ustreznega kadra za napotitev na delo v drugo državo uporabljajo uveljavljene interne postopke, zaradi katerih se celotni stroški čezmejne napotitve delavcev v končnem seštevku znižajo do te mere, da je odločitev za investiranje na tujem trgu smotrna in stroški delovne sile ob napotitvi ne predstavljajo ovire za širitev poslovanja.

V Sloveniji je bilo v času do osamosvojitve le malo tujih investicij, nastopale so predvsem v okviru meja Jugoslavije oz. prijateljskih »neuvrščenih«¹⁵ držav, njihov celotni obseg pa se je po letu 1991 ob prehodu v tržno-kapitalistično gospodarsko ureditev povečal. Še posebej od vstopa v EU ter sprejema eura za uradno valuto Slovenija kljub majhnosti trga in spreminjajoči zakonodaji postaja vse bolj zanimiv cilj za tuje vlagatelje. Žal pa v mnogih primerih slovensko tržišče še vedno služi bolj kot odskočna deska za prodor tujih podjetij na področje jugovzhodnih balkanskih držav, kot pa da je zgolj sama deležna pozitivnih posledic tujih investicij. Nasprotno od tega pa so nekatera najnaprednejša slovenska podjetja že sredi prejšnjega stoletja zaznala naraščajočo tendenco internacionalizacije in kljub nestrinjanju takratnega političnega aparata sledila temu trendu, saj so se že tedaj zavedala, da morajo tako za zadrževanje obstoječega tržnega deleža kot tudi za svoj dolgoročni obstoj vlagati sredstva v razvoj in raziskave, investirati na tujih trgih ter na ta način internacionalizirati svojo gospodarsko dejavnost.

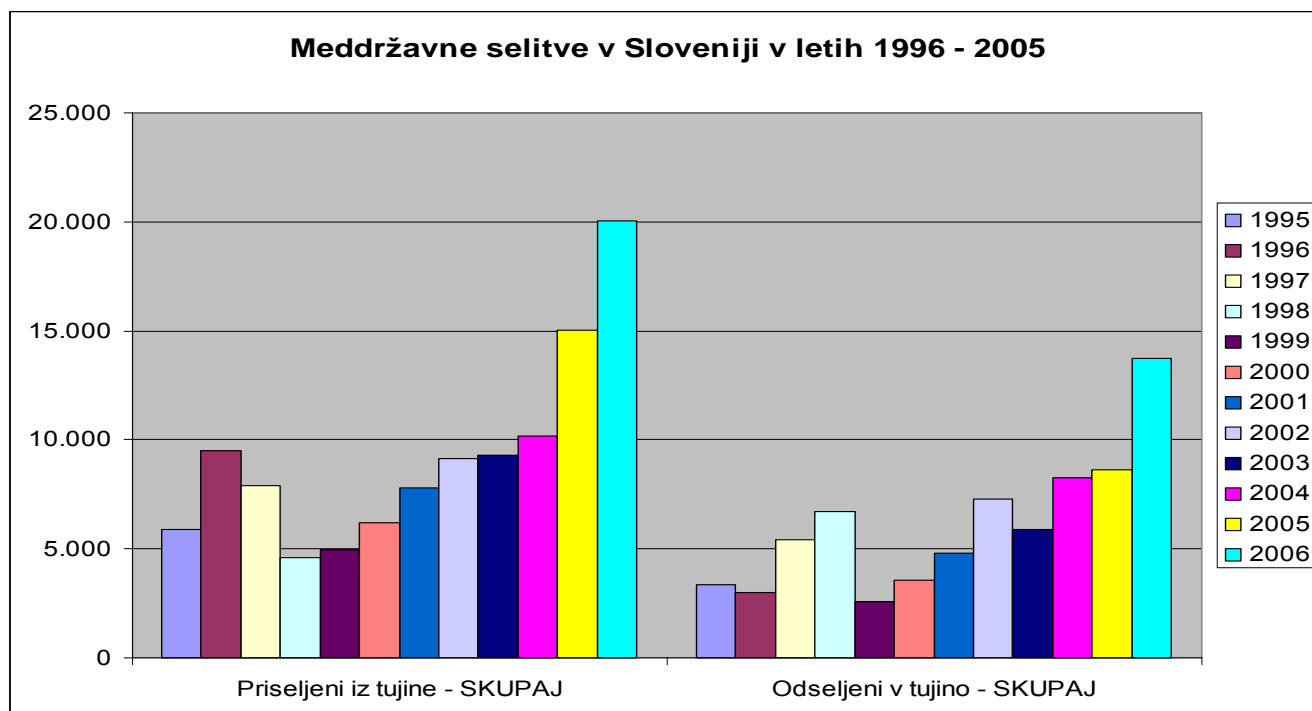
Iz spodnjih tabel, pripravljenih na osnovi podatkov Statističnega urada RS (SURS), je razvidna statistika meddržavnih selitev v RS v letih 1995 – 2006, ki je v opazovanem obdobju naraščala tako na področju priselitev iz tujine kot tudi odselitev v tujino, pri čemer pa je število priseljenih oseb iz tujine v RS vedno višje kot število odseljenih oseb. Iz navedene statistike sicer ni nedvoumno razviden namen priselitve oz. izselitve iz RS, a je na osnovi tabele 2.4.2.2., v kateri je prikazano, da je

¹⁴ Vkolikor so v majhnem podjetju ti sploh zaposleni; običajno je pri manjših podjetjih namreč praksa, da ena oseba opravlja več ključnih vodstvenih funkcij, vse dokler se obseg poslovanja ne poveča do te mere, da je za posamezna področja potrebno zaposliti različne osebe.

¹⁵ Predvsem so znani primeri dela slovenskih inženirjev različnih tehničnih strok v Iraku, Libiji in drugih Jugoslaviji naklonjenih državah v sedemdesetih in osemdesetih letih prejšnjega stoletja, do katerih so najpogosteje privedli najprej politični in šele v drugi vrsti gospodarski razlogi.

najvišje število priseljenih oseb v Slovenijo moških v starosti 25 do 35 let, možno sklepati, da gre pri tem pretežno za selitve iz ekonomskih razlogov, ko se v RS priselijo osebe z namenom zaposlitve in boljšega zaslužka oz. ko se z enakim namenom osebe odselijo iz RS.¹⁶

Tabela 2.4.2.1: Meddržavne selitve v Sloveniji v letih 1995 - 2006



Vir: - Statistični urad RS, www.stat.si/pxweb/Database/Dem_soc.asp

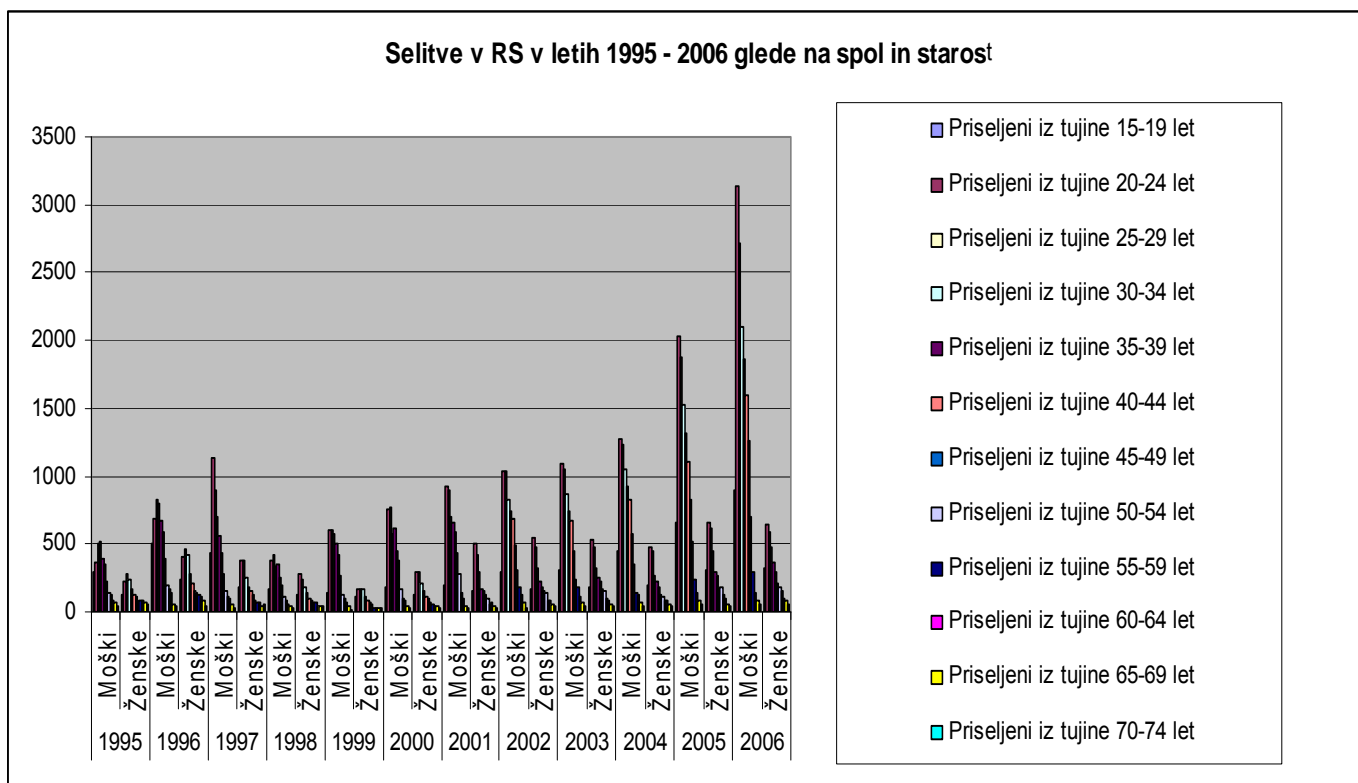
- Ministrstvo za notranje zadeve - Centralni register prebivalstva in Direktorat za upravne notranje zadeve

Navedeno ugotovitev bi lahko povezali tudi z dejstvom, da gre tudi v praksi na delo v drugo državo najpogosteje najprej moški, kasneje, ko tam že pridobi določen stalen vir zaslužka, pa mu v tujino sledi še družina. Pri navedeni obravnavi je pomembno poudariti tudi dejstvo, da gre pri prikazanih podatkih za selitve, ki vključujejo tudi spremembo stalnega bivališča, kar pa pri čezmejnih napotitvah delavcev najpogosteje ni primer. Le-te običajno trajajo dve do pet let, po poteku katerih se posameznik preseli v drugo državo ali vrne v domovino, pri čemer v državi napotitve navadno ne prijavi stalnega bivališča, saj le-tega ohrani v matični državi. Prikazana evidenca se torej ne more uporabiti kot empirično preverljiva statistika obsega čezmejnih napotitev delavcev v okviru RS, saj je

¹⁶ Gre za pojav, znan kot »beg možganov«, še posebno, kadar gre za odselitev visoko izobraženega strokovnega in usposobljenega kadra iz RS zaradi možnosti boljšega zaslužka v drugih, predvsem zahodnih državah.

tudi ocena števila odselitev iz RS po navedbah SURS zaradi težavnosti ocene dejanskega števila preseljenih oseb le približna.

Tabela 2.4.2.2: Priseljeni v Slovenijo v letih 1995–2006 glede na spol in starost



Vir: - Statistični urad RS, Statistični urad RS, www.stat.si/pxweb/Database/Dem_soc.asp

- Ministrstvo za notranje zadeve - Centralni register prebivalstva in Direktorat za upravne notranje zadeve

Pri tem pa je pomembno opozoriti tudi na dejstvo, da čezmejne napotitve delovne sile v okviru Slovenije in EU niso statistično podrobneje evidentirane. Podatki o številu napotnih oseb najverjetneje sicer obstajajo v podatkovnih zbirkah statističnih uradov, a niso izpostavljeni oz. podrobneje empirično obravnavani. Zaradi naraščajočega obsega čezmejnih napotitev delovne sile v zadnjem času bi bilo potrebno število in obseg napotitev pri pristojnih institucijah podrobneje evidentirati, saj tudi napotitve delavcev pomembno prispevajo k natančnejšim statističnim informacijam o obsegu tujih neposrednih investicij in gibanju gospodarskih tokov med različnimi državami in geografskimi regijami.

2.5. POMEN TRANSFERNIH CEN PRI ČEZMEJNIH NAPOTITVAH DELAVCEV

V konkretnem primeru čezmejnih napotitev delovne sile med dvema povezanima družbama je problematika transfernih oz. prenosnih cen (v nadaljevanju TC) aktualna predvsem pri zaračunavanju storitev oz. celotnih stroškov napotenih delavcev med povezanimi družbami, saj običajno vse stroške napotitve nosi le ena družba. Pri obračunu stroškov čezmejnih napotitev delavcev morajo povezane družbe tako upoštevati različne ureditve socialnega varstva ter sistemov obdavčitve v različnih državah in v postopku določitve transfernih cen ter v primeru uradnega postopka davčnih organov ustrezno dokazati uporabo neodvisnega tržnega načela. Kar pomeni, da si opravljenih storitev oz. celotnih stroškov čezmejnih napotitev znotraj družbe ali koncerna niso med seboj zaračunavale po nižjih cenah, kot bi jih stale storitve primerljivih delavcev v podobnih okoliščinah na prostem trgu. Pri tem je najpomembneje dokazati, da je ravno konkretni napoteni delavec iz povezane družbe najbolj ustrezen rešitev za družbo v danem trenutku, tako zaradi svoje izobrazbe, delovnih izkušenj ali druge lastnosti, ki mu daje prednost pred drugim razpoložljivim oz. cenejšim kadrom v državi napotitve. Na podlagi zagotovljene ustrezne argumentacije in dokazil za vsako posamezno napotitev je kasneje ob obračunu stroškov napotnega delavca v obeh povezanih podjetjih tudi lažje opredeliti ustrezno višino obračunanih TC med povezanima družbama, ki delavca napotita oz. sprejmeta na delo.

Za določitev TC storitev napotenih delavcev se od v nadaljevanju opisanih metod za določanje TC najpogosteje uporablja metoda pribitka na stroške, pri kateri je primerna relativna velikost pribitka na stroške enaka tisti, ki jo v podobni situaciji ob podobnih sredstvih in tveganjih dosega primerljiva družba, ki opravlja podobne poslovne funkcije. V praksi to pomeni, da si povezane osebe za storitve napotenih delavcev, ki so napoteni na delo od ene povezane osebe k drugi, med seboj ne smejo obračunavati stroškov, ki ne ustrezajo dejanskim stroškov primerljivih podjetij v podobni situaciji na trgu. Eden najpogostejših primerov iz prakse je plačilo najemnine za stanovanje oz. hišo, v kateri napoteni delavec v času napotitve prebiva in ki jo običajno krije družba delodajalec prejemnik storitve, v katero je delavec napoten na delo, ali pa je nepremičnina last podjetja. V kolikor ta družba najemnino za navedeno prebivališče napotnega delavca družbi, ki je delavca napotila na delo v okviru koncerna, zaračuna stroške najemnine za stanovanje po nižji ceni, kot je primerljiva cena najema podobnih stanovanj na trgu, bi se razlika med obračunano interno ceno najemnine in njeno dejansko tržno vrednostjo z davčnega vidika smatrala za neustrezno. V tem primeru bi bilo potrebno nastalo razliko v obračunani ceni s strani podjetja ustrezno utemeljiti oz. bi bila s strani davčnega

organa davčno priznana zgolj primerljiva cena najema primerljivega objekta na prostem trgu oz. obračunana cena največ do višine tržne cene.

2.6. POJEM IN OPREDELITEV TRANSFERNIH CEN V MULTINACIONALNIH PODJETJIH

Transferne oz. prenosne cene so tudi v primeru čezmejnih napotitev delovne sile pomemben dejavnik in so pogosto predmet posebne obravnave, saj lahko povezane družbe na tej osnovi v svoj prid ugodno izkoristijo različne davčne predpise v različnih državah, kjer se čezmejne napotitve delovne sile oz. investicije izvajajo. Pri TC gre namreč za cene, ki si jih med seboj za opravljene storitve ali blago zaračunavajo kapitalsko ali upravljalno povezane pravne osebe in ki niso vedno enake tržno primerljivim cenam v primerljivih razmerah med nepovezanimi družbami. Na osnovi različne davčne obravnave in predpisov v različnih državah, kjer multinacionalno podjetje posluje, lahko takšno podjetje kot celota poveča svoj celotni dobiček na račun tržnih cen, zaradi česar so TC zelo zanimive tako za podjetja kot koristnike, pa tudi za davčne organe kot nadzornike pravilnosti postopkov obračunavanja TC med povezanimi podjetji.

Iz tega razloga morajo biti TC skladno s slovensko zakonodajo (predvsem z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb - ZDDPO-2 in Zakonom o davčnem postopku - ZDavP-2) od leta 2005 dalje ustrezno in zelo podrobno dokumentirane in utemeljene v poslovnih knjigah družb, ki opravljajo čezmejne dobave blaga ali opravljanje storitev s povezanimi družbami. Pri tem gre za interne cene med več enotami multinacionalnega podjetja, s katerimi se podjetje prilagaja različnim davčnim sistemom in politikam. Preko TC lahko podjetje namreč prelija ustvarjeni dohodek med svojimi podružnicami in matično firmo z namenom maksimiranja dobička celotnega podjetja. Skladno s ZDDPO-2 »se pri ugotavljanju prihodkov oz. odhodkov pravne osebe upoštevajo TC s povezanimi osebami za sredstva ter storitve, vendar prihodki oz. odhodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami - gre za primerljive tržne cene« (3. in 4. odst. ZDDPO-2, Ur.l. RS 117/06). TC naj bi se torej zagotavljale na ravni cen enakih ali primerljivih proizvodov, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. V praksi gre pri določitvi ustrezne TC za določeno blago ali storitev za zahteven in dolgotrajen postopek, saj na tem področju običajno ne obstaja zgolj enoznačna razlaga oz. rešitev, zato morajo podjetja v postopku določitve TC upoštevati različne metode in v primeru inšpekcijskega nadzora s strani

Davčne uprave RS (v nadaljevanju DURS) ustrezno dokumentirati svojo odločitev ter pravilnost izbire določene obračunane cene.

Bistven kriterij za opredelitev povezanih oseb nerezidentov je kapitalska povezava med dvema družbama, pri čemer se skladno s 16. čl. ZDDPO-2 družbi za namene ugotavljanja TC štejeta za povezani, v kolikor je njuna neposredna ali posredna kapitalska povezanost vsaj 25 % ali sta udeleženi v upravljanju ali nadzoru. Na osnovi medsebojne povezanosti in soudeležbe lahko povezane družbe z namenom optimiranja dobička izkoriščajo različne statusnopravne in davčne predpise v različnih državah, kot jih nepovezane pravne osebe ne bi mogle oz. od tega ne bi imele koristi. Medtem pa so povezane osebe rezidenti za namene TC v ZDDPO-2 opredeljene kot tiste pravne osebe, ki imajo zaradi kapitalske (25-odstotna udeležba), nadzorne, upravljske ali zgolj poslovne povezanosti¹⁷ možnost medsebojnega vplivanja na odločitve, saj med njimi obstajajo določena posebna razmerja, na podlagi katerih med seboj ne poslujejo po strogo tržnih načelih.

Poseben primer povezanih oseb pa so osebe, povezane na podlagi soupravljanja. Ta povezava nastopi, kadar iste osebe ali njihovi družinski člani sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju dveh različnih družb (oz. imajo možnost vplivanja na sprejemanje odločitev v obeh družbah) ali imajo neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti števila delnic, deležev ali glasovalnih pravic družbe.

2.6.1. PREDSTAVITEV METOD ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN MED POVEZANIMI DRUŽBAMI

Metode določitve TC kot primerljivih tržnih cen so v 5. odst. 16. čl. ZDDPO-2 povzete po smernicah Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (Transfer Pricing Guidelines, OECD) in so osnova za ureditev navedenega področja tudi v večini drugih evropskih držav. Gre za naslednje metode:

- metoda primerljivih prostih cen (CUP)
- metoda preprodajnih cen (RSP)

¹⁷ Pri tem gre običajno za dlje časa trajajoče poslovno razmerje, ki eno družbo postavlja v odvisnost od druge družbe – npr. pretežni odjemalec ali dobavitelj.

-
- metoda dodatka na stroške (C+)
 - metoda porazdelitve dobička (PROFIT SPLIT)
 - metoda stopnje čistega dobička (TNNM)

V nadaljnjem besedilu bodo podrobneje predstavljene vse zgoraj navedene najpomembnejše metode za ugotavljanje oz. določanje primernih transfernih cen med povezanimi družbami in njihove osnovne značilnosti, prednosti in slabosti; za lažjo predstavo njihovih značilnosti pa tudi konkretni primeri obračuna.

2.6.1.1. METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN

Metoda primerljivih prostih cen se praviloma uporablja takrat, kadar so na trgu primerljive razmere,¹⁸ bodisi z vidika družbe (družba prodaja isto blago oz. storitve tako povezanim kot nepovezanim osebama) ali s tržnega vidika (na primerljivem trgu obstaja primerljiva situacija med dvema nepovezanimi osebama, ki si med seboj prodajata enako oz. primerljivo blago ali storitve). Metoda primerljivih prostih cen je v primerjavi z drugimi najbolj preprosta za uporabo, vendar jo je možno uporabljati le v nekaterih primerih. Pri tej metodi se namreč primerja absolutno višino cene blaga ali storitev, kar pa je možno le v tistih primerih, ko gre za prodajo enakega oz. podobnega blaga ali storitev.

Metoda primerljivih prostih cen pozna dve različici:

- metodo notranje primerljive proste cene
- metodo zunanje primerljive proste cene

Po metodi notranje primerljive proste cene se prenosna cena med povezanimi osebama primerja s ceno, po kateri ena izmed povezanih oseb prodaja enako ali podobno blago v enakih ali podobnih okoliščinah nepovezani osebi. Po metodi zunanje primerljive proste cene pa se prenosna cena med povezanimi osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah in pogojih med seboj dosežeta dve nepovezani pravni osebi.

¹⁸ V praksi je metodo primerljive proste cene najpogosteje možno uporabljati v primerih prodaje enostavnega blaga, ki ga na trgu prodaja več različnih ponudnikov.

2.6.1.2. METODA PREPRODAJNIH CEN

Pri metodi preprodajnih cen primerjava ne temelji na absolutni višini cen, temveč na primerjavi razlike v ceni.¹⁹ V tem primeru ni potrebno primerjati prodaje med enakimi vrstami blaga oz. storitev, temveč se primerja marža pri dveh vrstah blaga oz. storitev. To je možno storiti le v primeru, da se predhodno ugotovi, da se pri primerjanih vrstah blaga ustvarja enaka oz. primerljiva marža. Transferna cena kot primerljiva tržna cena se tako ustvari na podlagi ustrezne marže (t.j. marže, ki bi jo na trgu dosegli nepovezani osebi). Metoda preprodajne cene se uporabi tako, da se od končne prodajne cene (po kateri je proizvod prodan neodvisnemu kupcu) odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika predstavlja ustrezno transferno ceno, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe. Pri metodi preprodajne cene je bistveno določiti primerno razliko v ceni, ta pa je tista, ki jo na trgu ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj v podobni situaciji dosega neodvisno podjetje, ki opravlja podobne poslovne funkcije.

2.6.1.3. METODA DODATKA NA STROŠKE

Metoda dodatka na stroške temelji na relativni primerjavi. Gre za primerjavo dodatka na stroške – t.j. marže. Pri tem ni nujno, da se primerja enako oz. primerljivo blago oz. storitve, saj se primerja le relativna višina pribitka na stroške, ki ga družba doda svojim stroškom in na tak način določi transferno ceno kot primerljivo tržno ceno. Metoda pribitka na stroške se uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca (oz. prodajalca) doda primeren pribitek na stroške. Na ta način izračunana vsota pa predstavlja ustrezno transferno ceno, po kateri proizvajalec nato proda proizvod povezani osebi. Pri metodi dodatka na stroške je bistveno določiti primerno relativno velikost pribitka na stroške. Ta je tista, ki jo v podobni situaciji, ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj, dosega primerljiva družba, ki opravlja podobne poslovne funkcije in prodaja proizvode neodvisni, t.j. nepovezani družbi.

2.6.1.4. METODA PORAZDELITVE DOBIČKA

Pri metodi porazdelitve dobička²⁰ se osnova za določitev primerljive tržne cene določi tako, da se sešteje dobičke vseh povezanih družb v skupini in se nato dobljeni seštevek na podlagi ključev

¹⁹ oz. relativne višine prodajne marže.

²⁰ Navedena metoda naj bi se v praksi uporabljala le v primerih, ko družba iz kakršnegakoli razloga ne more uporabiti nobene izmed predhodno omenjenih metod.

(ponderjev) razdeli med posamezne družbe. Ustrezne transferne cene se torej določijo na podlagi zneska dobička, ki po tej razdelitvi pripada posamezni družbi v okviru skupine.

2.6.1.5. METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA

Metoda stopnje čistega dobička je z vidika metodike določanja transferne cene v veliki meri podobna zgoraj opisani metodi porazdelitve dobička. Bistvena razlika med obema metodama je v tem, da pri prvi potrebujemo podatke vseh povezanih družb, v primeru metode stopnje čistega dobička pa zadostujejo podatki zgolj ene izmed teh družb. V skladu z navedeno metodo družba najprej določi stopnjo čistega dobička, ki naj bi jo dosegla, ustrezna stopnja dobička se nato določi ob upoštevanju vseh razpoložljivih podatkov družb v isti gospodarski panogi. Na podlagi na ta način izračunane stopnje čistega dobička se transferne cene določijo na tak način, da je ta stopnja dosežena.

2.6.2. DOKAZOVANJE USTREZNOSTI IZBORA METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

Poleg posameznih zgoraj opisanih metod se lahko uporabi tudi kakršnakoli kombinacija le-teh in tudi katerakoli druga metoda, čeprav Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Ur.l. RS 130/04), v katerem so vse zgoraj navedene metode podrobneje opisane, daje prednost standardnim metodam opredelitve TC pred drugimi, med njimi pa še posebej metodi primerljivih prostih cen. Pri izbiri konkretne metode je v praksi najpomembnejše, da mora podjetje v vsakem trenutku zagotoviti ustrezno argumentacijo za svojo odločitev in podlage za izbiro določene uporabljene metode. Dokumentacijo je potrebno zagotoviti sproti za vsako posamezno transakcijo (ali povzeto za transakcije iste vrste) - najkasneje do roka za oddajo letne davčne napovedi, t.j. 31.3. za preteklo davčno oz. koledarsko leto.²¹ V letnem finančnem poročilu v zvezi s TC družba predstavi svoje poslovanje, opredeli povezane osebe in medsebojne transakcije pri prodaji blaga, opravljenih storitvah in dajanju posojil med družbami ter razkrije politiko oblikovanja TC.

Podrobneje je vsebina poročila opredeljena v ZDavP-2, in sicer mora le-to vsebovati najmanj:

²¹ oz. v roku treh mesecev po zaključku poslovnega leta za družbe, ki imajo poslovno leto različno od koledarskega.

→ *splošno dokumentacijo (t.i. masterfile), ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto in vsebuje:*

- *opis davčnega zavezanca, organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti (npr. kapitalaska, pogodbeni, osebni),*
- *opis njegovega sistema določanja transference cen, splošnega opisa poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov in konkurenčnega okolja; in*

→ *posebno dokumentacijo (t.i. country-specific documentation), ki mora vsebovati najmanj:*

- *podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki, pogoji) in podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o:*
 - *lastnostih sredstev in storitev,*
 - *izvedeni funkcijski analizi (opravljene naloge glede na vložena sredstva oz. storitve in prevzeta tveganja),*
 - *pogodbenih pogojih in poslovnih strategijah,*
 - *ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije,*
 - *drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije,*
 - *podatke o uporabi metode oz. metod za določitev transference cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami,*
 - *drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transference cen s primerljivimi tržnimi cenami,*
 - *splošno kazalo in popis dokumentacije ter opis sistema hrambe ter vpogleda v dokumentacijo. (1. odst. 382. čl. ZDavP-2, Ur.l. RS 117/06).*

Primerljivost uporabljenih tržnih cen med podjetji se ugotavlja glede na različne vrste dejavnikov, kot so na primer:

→ Dejavniki, ki določajo primerljivost:

- Lastnosti blaga in storitev - analiza vrednosti: kakovost, image proizvodov/storitev, dodatne storitve, stopnja diferenciacije proizvodov, dobavni in plačilni pogoji.
- Funkcijska analiza - funkcije/sredstva/riziki: prevzete dejavnosti, prevzeti riziki, riziko nihanja proizvodnih stroškov, riziko nihanja prodajnih cen, riziko izgub v zvezi z investicijami v R&R, tečajni riziko, obrestni in kreditni riziko.

-
- Pogodbeni pogoji - primerljivost pogodbenih, finančnih, plačilnih in dejanskih pogojev: vrsta, kakovost in obseg posla, ponudba dodatnih ugodnosti, trajanje pogodbenega razmerja, oblika pogodbe.
 - Tržne razmere - primerljivost trgov, njihove značilnosti: velikost trga, konkurenca, konkurenčni položaj kupca in prodajalca, kupna moč potrošnikov, prevozni stroški, čas sklenitve posla.
 - Poslovne strategije – določiti, kakšne strategije vodijo podjetja: cenovne strategije, tržni delež, strategija tveganja, stopnja diverzifikacije ponudbe, inovacije in razvoj.

→ Drugi dejavniki, ki jih je potrebno upoštevati pri določitvi ustreznih transfernih cen med podjetji, so naslednji:

- primerljivost transakcij med povezanimi in neodvisnimi podjetji (ocena stopnje primerljivosti, ki obstaja in ali je na tej osnovi mogoče primerjati cene),
- priznanje dejansko opravljenih poslov,
- presoja posamičnih in soodvisnih poslov,
- izgube, vpliv vladnih politik,
- namerne kompenzacije, carinska zakonodaja.

Skladno s smernicami OECD in zgoraj navedenimi dejavniki ter metodami so davčni zavezanci dolžni pripraviti pisna gradiva, ki služijo kot dokumentacija o postopkih usklajevanja transfernih cen z neodvisnim tržnim načelom in vsebujejo informacije o oblikovanju TC. Na tem mestu pa je potrebno poudariti, da gre pri obravnavi TC v Sloveniji za relativno novo področje, s katerim tako davčni zavezanci kot tudi DURS še nimajo posebnih praktičnih izkušenj. Tako je trenutno področje obravnave TC v RS še bolj teoretične narave in DURS v praksi zaradi nepredložitve primerne dokumentacije o ustreznosti določitve transfernih cen še ni oglobil nobenega davčnega zavezanca. Glede na dejstvo, da se pri Ministrstvu za finance oblikuje poseben oddelek za obravnavo in nadzor obračunavanja ter določitve ustreznih transfernih cen med povezanimi družbami, pa navedeno področje najverjetneje ne bo več dolgo ostalo neobravnavano v praksi.

3. ČEZMEJNE NAPOTITVE, NAPOTENI DELAVCI IN OBLIKE NAPOTITEV

V nadaljnjem besedilu bo uvodoma podrobneje predstavljen pojem čezmejnih napotitev delovne sile in njihova zakonodajna opredelitev, predvsem iz vidika uporabe delovnega prava. V nadaljevanju pa sledi natančnejši opis tipičnih oblik in značilnosti napotitev ter njihova podrobnejša opredelitev in konkretni primer obračuna plače ter plačila obveznih dajatev v primeru napotitve delavca v Slovenijo. Poglavje zaključuje ocena trenutnega stanja obravnave napotitev delovne sile v RS, ki nastopajo v praksi, iz katere so podrobneje razvidne implikacije zgoraj predstavljenih pojmov in primerjava upravnih postopkov v zvezi z napotitvami v Sloveniji in drugih primerljivih državah.

3.1. OPREDELITEV POJMOV IN ZAKONSKI PREDPISI GLEDE NAPOTITEV

Napoteni delavec je najpogosteje opredeljen kot oseba, ki je običajno zaposlena na ozemlju ene države, največkrat v državi sedeža delodajalca - podjetja, s katerim ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi. Njegov delodajalec ga (na podlagi aneksa k obstoječi pogodbi o zaposlitvi ali pogodbe o napotitvi) za omejeno časovno obdobje²² napoti na ozemlje druge države, da tam opravlja določeno delo. V času trajanja napotitve obstoječa pogodba o zaposlitvi delavca pri delodajalcu običajno miruje. Najpogosteje gre v konkretnih primerih čezmejnih napotitev delavcev za opravljanje storitev oseb z delovnim razmerjem v matični družbi v hčerinskih ali povezanih družbah delodajalca v drugih državah.

Skladno z 21. čl. Zakona o mednarodnem zasebnem pravu in postopku – ZMZPP (Ur.l. RS 56/99) se za pogodbo o zaposlitvi uporablja pravo države, v kateri delavec po pogodbi o zaposlitvi običajno opravlja svoje delo.²³ V primeru, da delavec po pogodbi o zaposlitvi običajno ne opravlja svojega dela zgolj v eni državi, se uporabi pravo države sedeža delodajalca. Z dogovorom o izbiri prava, ki naj se uporabi posameznem primeru, pa pogodbeni stranki ne moreta izključiti obvezujočih določb o varstvu

²² Trajanje napotitve naj v praksi ne bi preseglo 12 mesecev oz. se lahko podaljša za nadaljnjih 12 mesecev zaradi nepredvidenih okoliščin oz. ob pridobitvi soglasja pristojnega organa države članice (v RS je to ZZS), kjer se napotitev izvaja, do dokončanja dela oz. projekta, zaradi katerega je napotitev nastopila, pri čemer naj skupno obdobje napotitve načeloma ne bi preseglo 5 let. Sicer pa napotitev lahko preneha tudi s preklicem napotitve katerekoli stranke ali z odpovedjo delovnega razmerja.

²³ Pri čemer se ne šteje, da delavec običajno opravlja svoje delo v določeni državi, če v njej dela začasno, kot je to primer pri napotjenih delavcih.

delavčevih pravic, vsebovanih v pravu države, ki bi se uporabilo v primeru, da stranki v medsebojni pogodbi ne bi izbrali pristojnega prava oz. sodišča.

Zagotavljanje minimalnih pravic delavcev, ki jih napotijo podjetja na delo na območje druge države članice v okviru EU, ureja *Direktiva 96/71/ES o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev* iz 16. decembra 1996.²⁴ Navedena direktiva se uporablja tako za podjetja, ki delavca napotijo v drugo državo na lasten račun in pod lastnim vodstvom na podlagi pogodbe med obema podjetjema, kot tudi za agencije, ki posredujejo delovno silo podjetjem v drugi državi članici. Skladno z direktivo 96/71 morajo biti napotenim delavcem, ne glede na dejstvo, da njihovo delovno razmerje ureja pravo druge države, zagotovljeni minimalni pogoji za delo in zaposlitev, kot so urejeni z nacionalnimi predpisi²⁵ ali z veljavno zakonodajo oz. s panožnimi kolektivnimi pogodbami v državi, kjer se delo opravlja. Med navedene minimalne pogoje dela in zaposlitve spadajo predvsem upoštevanje maksimalnega določenega delovnega časa in minimalnega počitka med delom, ureditev nadurnega in nočnega dela, določitev obsega plačanega letnega dopusta in veljavnih praznikov ter dela prostih dni, višine urne postavke, skrb za varnost in zdravje pri delu, enako obravnavanje in nediskriminacija delavcev, ipd. - v kolikor so določbe slovenske zakonodaje za napotnega delavca bolj ugodne kot delovnopravni predpisi v njegovi matični državi oz. državi sedeža njegovega delodajalca. Ena novjših sodb Evropskega sodišča v tem okviru je zadeva C-341/05 *Laval un Partneri proti Svenska Byggnadsarbetareförbundet* z dne 18.12.2007,²⁶ v kateri je sodišče odločilo, da skladno z zgoraj navedeno direktivo sindikati z blokado gradbišč ne morejo terjati od družbe, ki je delavce na gradbišče napotila, da upošteva določbe oz. zakonodajo države napotitve. Kljub temu pa neupoštevanje določb predmetne direktive s strani družbe, ki je delavce napotila na delo v drugo državo, ne preprečuje kolektivnega ukrepanja sindikalnim organizacijam proti izvajalcem del, ki ne upoštevajo minimalnih standardov dela, določenih z Direktivo 96/71. Druga vzorčna sodba Evropskega sodišča v zvezi z minimalnimi pravicami delavcev pri opravljanju storitev v okviru EU,

²⁴ Besedilo v slovenskem jeziku je dosegljivo na spletnem naslovu:

http://www.zds.si/si/podrocja_delovanja/delovno_in_socialno_pravo/evropska_zakonodaja/direktiva_96_826071_8260es/cistopis_direktiva_96_826071_8260es/

²⁵ Pri tem gre v RS predvsem za določbe 212. in 213. čl. Zakona o delovnih razmerjih – ZDR (Ur.l. RS 42/02 in 103/07), pri čemer pa delavec lahko odkloni napotitev v tujino s strani delodajalca, če za to obstajajo upravičeni razlogi, kot so npr. nosečnost, invalidnost, zdravstveni razlogi in varstvo otroka do 7 let.

²⁶ Celotno besedilo sodbe v slovenskem jeziku je dostopno na spletni strani Uradnega lista EU: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005J0341:SL:HTML>

pa je Wolff & Müller GmbH & Co. KG proti José Filipe Pereira Félix z dne 12.10.2004,²⁷ s katero je predpisana obveznost podjetja naročnika, da jamči za izplačilo minimalne plače delavcem podizvajalca.

V zvezi z izvajanjem čezmejnih storitev je na tem mestu potrebno omeniti tudi t.i. »*Bolkensteinovo direktivo o storitvah*«²⁸ z dne 12.12.2006, namen katere je povečanje gospodarske rasti, povezava nacionalnih trgov in spodbujanje konkurenčnosti EU. Namesto načela države izvora (t.i. *country-of-origin-principle*), ki bi podjetjem omogočilo izvajanje storitev v drugi državi članici po delovni zakonodaji svoje države, je po dolgotrajnem usklajevanju in mnogih protestih prevladalo načelo svobode zagotavljanja storitev. Tako naj bi bila tudi podjetja iz drugih držav članic EU enakovredna ali vsaj konkurenčnejša domačim podjetjem, ko se bodo potegovala za posamezni posel. Besedilo, ki je bilo nazadnje sprejeto, se od prvotnega osnutka razlikuje po tem, da obsega le komercialne storitve v ožjem pomenu besede, ne pa storitev splošnega interesa, kakršne so npr. zdravstvene, socialne ipd. Glede na dejstvo, da storitveni sektor v EU ustvari 70 % BDP, postaja Evropa z uveljavitvijo te direktive in s sprostitvijo ponudbe storitev notranji trg v pravem pomenu besede. Skladno z navedeno direktivo čezmejne napotitve delovne sile v storitvenem sektorju znotraj gospodarskih subjektov podležejo delovnopравни zakonodaji države napotitve, s čimer napoteni delavci postanejo bolj konkurenčni domačim delavcem. Na ta način se lahko tudi znatno znižajo stroški napotitve, v kolikor je področna zakonodaja države prejemnice iz tega vidika bolj ugodna za delavca oz. za njegovega delodajalca. Navedeno direktivo so države članice EU dolžne implementirati v nacionalno zakonodajo najkasneje do 28. decembra 2009.

Zaradi povečanja obsega čezmejnih napotitev v RS je bilo leta 2003 s strani Ministrstva za delo, družino in socialne zadeve (v nadaljevanju MDDSZ) izdano *Navodilo za preverjanje izpolnjevanja pogojev za čezmejno izvajanje storitev tujih podjetij z napotenimi delavci* Zavodu RS za zaposlovanje (v nadaljevanju ZRSZ), s katerim je podrobneje določen način preverjanja izpolnjenih predpisanih pogojev za izvajanje čezmejnih storitev v postopku pridobivanja dovoljenja za delo teh delavcev. Tako je v postopku pridobivanja dovoljenja za delo potrebno ZRSZ predložiti pogodbo o opravljanju storitev (t.i. *service agreement*) med obema družbama s terminskim planom in dokazilom o ustrezni

²⁷ Št. zadeve: C-60/03, besedilo v celoti dostopno na spletnem naslovu Uradnega lista EU: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0060:SL:HTML>

²⁸ Oznaka direktive: 2006/123/EG, dostopna na spletni strani Uradnega lista EU: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:376:0036:0068:DE:PDF>

registraciji obeh pogodbenih strank, pri čemer se še posebej preverjajo naslednji elementi pogodbe o opravljanju storitev:

- *vrednost opravljenih del po pogodbi, ki mora zagotavljati tujim delavcem najmanj minimalno plačo skladno s kolektivno pogodbo, veljavno v RS,*
- *čas izvajanja del po pogodbi,*
- *število tujih napotnih delavcev, ki bodo izvajali dela,*
- *natančno lokacijo/-e izvajanja pogodbe,*
- *predmet pogodbe. (Navodilo, 3. in 4. čl.)*

S tem v zvezi velja omeniti, da od leta 2004 dalje zgoraj opisani postopek ne velja več za napotene delavce in državljane držav članic EU, temveč le še za državljane oz. zaposlene pri podjetjih izven meja EU (t.i. *državljane tretjih držav*). Za napotene delavce iz območja EU je potrebno v RS opraviti le t.i. prijavo oz. registracijo dela, postopek katere je podrobneje opisan v točki 4.1.

3.2. TIPIČNE OBLIKE NAPOTITEV

V nadaljevanju bodo podrobneje predstavljene različne oblike čezmejnih napotitev delavcev, kot najpogosteje nastopajo v praksi poslovanja multinacionalnih podjetij, nadalje bodo prikazane njihove najpomembnejše značilnosti, na katere je posebej potrebno opozoriti ter obravnava posameznih oblik napotitev z vidika obračuna in postopka plačila obveznih dajatev v Sloveniji.

3.2.1. NAPOTITEV NA OSNOVI POGODBE O IZVAJANJU STORITEV

Pri napotitvi na osnovi pogodbe o izvajanju storitev gre za osnovno in najpogostejšo obliko napotitve delavca med dvema družbama, družbo (delodajalca napotenega delavca) s sedežem v državi napotiteljici in družbo v državi napotitve, pri čemer ni potrebno, da družba, pri kateri je napoteni delavec zaposlen, v državi napotitve ustanovi poslovno enoto.²⁹ Pri tej obliki napotitve se prispevki za obvezno socialno zavarovanje napotenega delavca v času trajanja napotitve še vedno plačujejo v

²⁹ Na tem mestu velja opozoriti, da je poslovna enota družbe nerezidenta natančneje opredeljena v 1. odst. 6. čl. ZDDPO-2 kot »kraj poslovanja; to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oz. posle v Sloveniji.« (ZDDPO-2, Ur.l. RS 117/06)

državi napotiteljici, t.j. državi sedeža delodajalca³⁰ (iz katere se izplačuje tudi plača napotenemu delavcu), medtem ko dohodninska obveznost napotenega delavca predvideva obdavčitev v državi vira dohodka - torej v državi, v katero je delavec napoten na delo. Pri tem se upoštevajo področna nacionalna zakonodaja in sklenjeni mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki so za primer RS podrobneje opredeljeni pod točkama 6.3. in 6.4.

3.2.2. POSOJA OZ. PREPUSTITEV DELAVCA

V svetu je posoja oz. prepustitev delavca kot oblika napotitve bolj poznana, medtem ko se v RS do sedaj v praksi še ni razvila v takem obsegu kot v zahodnih državah EU in v ZDA. Pri tej obliki napotitve družba s sedežem v določeni državi posodi oz. prepusti delavca družbi s sedežem v drugi državi (prejemnici napotitve). Pri tem tuja družba velja kot pravni delodajalec napotenega delavca, družba v državi gostiteljici, pri kateri delavec dejansko dela, pa šteje za njegovega ekonomskega delodajalca.³¹ Plačo napotenemu delavcu v času napotitve še nadalje izplačuje tuja družba, ki za opravljeno delo družbi v državi napotitve izstavi račun, torej celotne stroške napotitve v končni fazi nosi družba prejemnica storitve kot ekonomski delodajalec delavca. Med drugim je ta dolžna tudi pristojnemu davčnemu organu v državi napotitve (kot državi vira dohodka) mesečno plačevati akontacijo dohodnine od dohodka napotenega delavca (enako kot v primeru napotitve na osnovi izvajanja storitev), ob upoštevanju določb ustrezne nacionalne in mednarodne davčne zakonodaje. Prav tako kot pri napotitvi, opisani v točki 3.2.1., v času trajanja posoje delavca, le-ta ostane obvezno socialno zavarovan v državi sedeža njegovega pravnega delodajalca in enako kot zgoraj opisana oblika napotitve, tudi ta ne vodi k ustanovitvi poslovne enote nerezidenta v državi gostiteljici.

3.2.3. NEPOSREDNO DELOVNO RAZMERJE PRI DELODAJALCU V DRŽAVI GOSTITELJICI

Pri tej obliki zaposlitve bi težko govorili o napotitvi v pravem pomenu besede, kot je opisana pod točkama 3.2.1. in 3.2.2., saj v tem primeru delavec sklene pogodbo o zaposlitvi z delodajalcem v državi napotitve in zato prekine delovno razmerje pri prejšnjem delodajalcu s sedežem v prvi državi. Za obliko napotitve pa se sklenitev pogodbe o zaposlitvi šteje, ker naj bi šlo v tem primeru le za

³⁰ Podrobneje je obvezno socialno zavarovanje napotenih delavcev predstavljeno v točki 5.1.1.

³¹ Delavec namreč tudi v času trajanja napotitve na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi ostaja v pravno-formalnem delovnem razmerju pri svojem prvotnem delodajalcu; družba, v katero je napoten, pa je dejanski nosilec stroškov napotenega delavca.

začasno opravljanje dela v drugi državi, pri čemer iz določenih razlogov³² ena od zgornjih dveh oblik napotitve ni izvedljiva. Nasprotno od zgoraj opisanih oblik napotitve se v tem primeru obvezno socialno zavarovanje delavca plačuje v državi sedeža delodajalca, to je v državi gostiteljici. Prav tako ima država, kjer se delo opravlja, kot država vira dohodka pravico do obdavčitve izplačanega dohodka fizične osebe. Pri tem pa je v praksi vsekakor enako kot v zgornjih dveh primerih potrebno upoštevati tudi ustrezni mednarodni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med obema državama, v kolikor ta obstaja; sam postopek obravnave takšnega delavca z davčnega vidika pa je podrobneje opredeljen v nadaljevanju pod točkama 6.3. in 6.4.

3.3. POSEBNA OBLIKA ČEZMEJNE NAPOTITVE OZ. ZAPOSLOTITVE ZNOTRAJ EU

Poleg oblik napotitev, opisanih pod točko 3.2., ki najpogosteje nastopajo v praksi ter so tudi zaenkrat najbolj zakonsko urejene, je od pristopa Slovenije k EU možno tudi zaposlovanje slovenskih državljanov pri družbah s sedežem v drugi državi članici EU (in obratno). V teh primerih, ki v zadnjem času vedno pogosteje nastopajo tudi v praksi, dejansko ne gre za napotitev v osnovnem pomenu tega pojma, saj so ti delavci na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi³³ zaposleni pri družbi iz določene države članice, delo pa opravljajo večinoma na območju države njihovega stalnega bivališča, ki je običajno v drugi državi članici.³⁴ Skladno s 1c. odst. 14. čl. Uredbe sveta EGS 1408/71 z dne 14. junija 1971, ki ureja sisteme socialne varnosti delavcev znotraj EU »za delavca, ki običajno opravlja svojo dejavnost na ozemlju dveh ali več držav članic, velja zakonodaja države članice, v kateri stalno prebiva, če opravlja svojo dejavnost deloma na tem ozemlju ali če pripada več podjetjem, ki imajo svoje registrirane sedeže ali poslovne enote na ozemlju različnih držav članic.«

Navedena določba pomeni, da so npr. delavci, državljani ene države članice EU (npr. Slovenije), ki stalno prebivajo na ozemlju RS, zaposleni pri delodajalcu s sedežem v drugi državi članici EU (npr. v

³² Najpogosteje gre v teh primerih za pravne in administrativne ovire pri pridobivanju delovnih in bivalnih dovoljenj v državi gostiteljici, kar sklenitev neposrednega delovnega razmerja z delodajalcem v državi opravljanja dela v mnogih primerih olajša in poenostavi.

³³ Za pristojno pravo takšne pogodbe o zaposlitvi naj bi sicer v skladu z ZMZPP (točka 3.1.) in Bolkensteinove direktive veljala slovenska zakonodaja tudi glede dodatkov k plači, kot so npr. dodatek za delovno dobo, nadomestilo za prehrano med delom in prevoz na delo in z dela, ki v drugih državah članicah EU niso predpisani. Zato v praksi pogosto delodajalec iz EU navedenih dodatkov slovenskim delavcem ne izplačuje, saj smatra, da so že vključeni v dogovorjeni znesek bruto plače (ki je resda v praksi navadno višji, kot je slovensko povprečje), kot je to običajno v državi sedeža delodajalca.

³⁴ Pri tem velja poudariti, da pri tej obliki zaposlovanja v okviru EU zaposlena oseba ne predstavlja poslovne enote nerezidenta v obliki posrednika v RS skladno s 3. in 4. odst. 6. čl. ZDDPO-2, ker nima in tudi običajno pri svojem delu ne uporablja pooblastil za sklepanje pogodb v imenu delodajalca – nerezidenta, temveč ga le zastopa.

Avstriji) in dejansko opravljajo delo na ozemlju RS, v času zaposlitve pri družbi iz druge države članice (Avstrije) ostanejo socialno zavarovani v RS skladno s slovensko zakonodajo, kot je opisano v točki 5.3. Obdavčitev teh delavcev pa je odvisna od kraja, kjer dejansko opravljajo delo oz. kjer ima izplačani dohodek vir, torej na ozemlju katere države je dosežen. Glede na dejstvo, da ti delavci opravljajo delo pretežno na območju RS (kljub temu, da ima njihov delodajalec sedež v drugi državi članici EU)³⁵ in da so rezidenti RS za davčne namene,³⁶ se njihov prejeti dohodek obdavčuje zgolj v Sloveniji. Ob upoštevanju dejstva, da gre za relativno novo obliko zaposlovanja v RS, so se morale tudi ustrezne inštitucije v Sloveniji (to so predvsem DURS, ZZZS, ZRSZ, Upravne enote in različna sodišča) prilagoditi ustreznim določbam prava EU oz. jih implementirati v svoje ustaljene procese delovanja. Slednje v praksi pogosto še vedno ni povsem urejeno, kar lahko privede do nesporazumov in nepotrebnega zavlačevanja pri administrativnih postopkih, predvsem na področjih manjših in od velikih mest bolj oddaljenih upravnih enot ali davčnih izpostav, ki se s takimi postopki redkeje srečujejo.

Primer 1:

Slovenska državljanka s stalnim prebivališčem v RS, kjer prebiva tudi njena družina, sklene pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas s podjetjem s sedežem v Belgiji. Socialno zavarovanje skladno z Uredbo Sveta EGS 1408/71 sklene v RS pri mednarodnem oddelku Območne enote Zavoda za zdravstveno zavarovanje RS (v nadaljevanju ZZZS) glede na njeno stalno prebivališče z obojestransko podpisano pogodbo o zaposlitvi,³⁷ potrdilom delodajalca, da za delavca ne bo plačeval obveznih socialnih prispevkov v državi sedeža delodajalca,³⁸ in z izpolnitvijo obrazca M-1,³⁹ pri čemer se na tem obrazcu kot osnova za zavarovanje v RS označi zavarovalna osnova 008.⁴⁰ S potrjenim obrazcem M-1 se zaposlena oseba zgodi še pri pristojni izpostavi DURS glede na stalno bivališče, kjer se za njeno

³⁵ Pri tem je pomembno opozoriti, da navedeno velja zgolj za ureditev zaposlovanja, socialne varnosti in obdavčevanja v okviru držav članic EU in ne za zaposlovanje državljanov tretjih držav ali za delodajalce iz tretjih držav.

³⁶ Pojem rezidentstva za davčne namene in njegove implikacije na napotene delavce so podrobneje opredeljene pod tč. 6.1.

³⁷ Pri prijavi v zavarovanje prevod pogodbe o zaposlitvi v slovenski jezik načeloma ni potreben, kadar je pogodba sklenjena v angleškem jeziku, za druge jezike pa je običajno potreben prevod najpomembnejših določb (pričetek in trajanje dela, delovno mesto in opis dela, vrsta delovnega razmerja, polni ali skrajšani delovni čas, ipd.)

³⁸ S čimer se ZZZS pravnoformalno zavaruje pred hkratnim plačevanjem obveznih prispevkov za socialno varstvo za isto osebo za enako obdobje v dveh ali več državah.

³⁹ Prijava zaposlenega v obvezno zdravstveno, pokojninsko in invalidsko zavarovanje v RS.

⁴⁰ Zavarovalna osnova 008 se je prvotno uporabljala zgolj za diplomate in ostale delavce v konzularnih predstavništvih drugih držav na ozemlju Slovenije, za katere prav tako velja načelo, da v času opravljanja dela v RS ostanejo obvezno socialno zavarovani v državi, ki jih je na delo v RS napotila. Od pristopa Slovenije k EU pa se je začela navedena zavarovalna osnova uporabljati tudi za to obliko zaposlovanja slovenskih državljanov v okviru družb s sedežem v drugih državah članicah EU. Pri tem velja poudariti, da pri tovrstni obliki ni časovne omejitve glede trajanja tovrstnega zavarovanja, kot je to primer pri čezmejnih napotitvah delavcev v RS v osnovnih pojavnih oblikah.

davčno številko odprejo posebni trije podkonti, kamor se mesečno ob izplačilu plače ločeno nakazuje prispevki za pokojninsko, zdravstveno in ostala zavarovanja vključno z dohodnino. Plača take zaposlene osebe se obračunava skladno s slovensko zakonodajo, pri tem pa je pomembno poudariti, da je zaposlena oseba formalno sama zadolžena za pravočasno in pravilno plačilo obveznih prispevkov za socialno varstvo ter dohodnine v RS, kar je pri zaposlitvi pri slovenskem delodajalcu ravno nasprotno (saj je v tem primeru za plačilo zavezan delodajalec). Glede na dejstvo, da se običajno zaposleni po tovrstni obliki zaposlovanja v okviru EU na način obračuna plač, plačevanja obveznih prispevkov za socialno varstvo in dajatev ne spoznajo, je v teh primerih v praksi navada, da delodajalec izbere zunanjšega izvajalca storitev (t.i. *outsourcēja*) v RS, ki v imenu delodajalca oz. zaposlenega delavca opravlja izračune in po pooblastilu izvaja nakazila oz. deluje kot posrednik pri posredovanju informacij na ZZZS ali DURS. Gledano torej povsem s pravnega stališča, delodajalec osebe, zaposlene na zgoraj opisani način, za DURS sploh ne obstaja, saj se v primeru neplačila prispevkov in davkov, plačilo terjaja neposredno od zaposlenega in ne od delodajalca, kot bi bil to primer pri zaposlitvi pri podjetju s sedežem v Sloveniji. V nadaljevanju je za lažje razumevanje tematike podan informativni izračun plače⁴¹ (ki je enak kot velja za zaposlitev pri delodajalcu s sedežem v RS) in sistem nakazovanja obveznih socialnih prispevkov in dajatev za tovrstno obliko zaposlovanja v primerjavi z zaposlitvijo pri delodajalcu iz RS.

I. NAVADNI OBRAČUN PLAČE V RS:		EUR	
A	bruto plača	3.000,00	
B	obvezni socialni prispevki (zaposleni)	-663,00	22,10%
	davčna osnova 1	2.337,00	
	splošna olajšava	-246,63	
	davčna osnova 2	2.090,37	
C	dohodnina RS	-623,45	29,83%
	neto plača	1.713,55	
D	prehrana (EUR 5,54/ del. dan za 20 delovnih dni)	110,80	
E	prevoz (mesečna vozovnica LPP LJ)	34,00	
	izplačilo zaposleni (A+B+C+D+E)	1.858,35	
F	obvezni socialni prispevki (delodajalec)	483,00	16,10%
G	davek na izplačane plače (delodajalec)	69,00	2,3%
	SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA (A+D+E+F+G)	3.696,80	
	SKUPNI STROŠEK DAJATEV OD PLAČE (B+C+F+G)	1.838,45	

⁴¹ Podatki o zneskih olajšav in odmerjeni dohodnini veljajo za koledarsko leto 2008 (vir: ZDoh-2 in Pravilnik o določitvi olajšav pri odemri dohodnine za leto 2008)

II. POSTOPEK NAKAZILA SOCIALNIH PRISPEVKOV IN DOHODNINE OD PLAČE NA DURS (ZAPOSILITEV PRI TUJI PRAVNI OSEBI):

	od bruto	EUR	
prispevki pokojninsko zavarovanje	24,35%	730,50	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. ZAPOSIL.-5 mestno ref. konto št.
prispevki zdravstveno zavarovanje	12,92%	387,60	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT.ZAPOSIL.-5 mestno ref. konto št.
ostali prispevki + dohodnina + davek na izplačane plače	0,93%	720,35	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT.ZAPOSIL.-5 mestno ref. konto št.
SKUPAJ (B+C+F+G)	38,20%	1.838,45	

Opisani postopek se razlikuje od običajnega postopka plačevanja obveznih prispevkov za socialno varstvo in dohodnine, ki je v navadi pri zaposlitvi pri delodajalcu s sedežem v RS, medtem ko je skupni strošek delodajalca enak. Pri običajnem postopku, kot je prikazano v primeru III., se namreč vsi posamezni obvezni socialni prispevki za socialno varstvo glede na vrsto in namen zavarovanja (npr. posebej pokojninsko, zdravstveno, nezaposlenost, starševsko varstvo, poškodbe pri delu oz. nezgodno) ter dohodnina in davek na izplačane plače plačujejo kumulativno za vse zaposlene, a ločeno po posameznih podzvrsteh na različne podkote pri DURS in ne združeno glede na odstotno porazdelitev, kot je prikazano v zgornji razpredelnici za obračun plače iz zaposlitve pri tujem delodajalcu. Namesto davčne številke fizične osebe, kot je prikazano zgoraj, pa se pri običajnem obračunu plače v RS v sklicu navede davčna številka delodajalca – pravne osebe s sedežem v RS, kot je prikazano v nadaljevanju.

III. POSTOPEK NAKAZILA SOCIALNIH PRISPEVKOV IN DOHODNINE OD PLAČE NA DURS (ZAPOSILITEV PRI DOMAČI PRAVNI OSEBI):

DELAVEC	%	EUR	
pokojninsko zavarovanje	15,50	465,00	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
zdravstveno zavarovanje	6,36	190,80	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
zaposlovanje	0,14	4,20	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
starševsko varstvo	0,10	3,00	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
dohodnina	29,83	623,45	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.

DELODAJALEC	%	EUR	
pokojninsko zavarovanje	8,85	265,50	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
zdravstveno zavarovanje	6,56	196,80	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
zaposlovanje	0,06	1,80	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
poškodbe pri delu	0,53	15,90	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
starševsko varstvo	0,10	3,00	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.
davek na izplačane plače	2,30	69,00	TRR DURS+sklic=> 09-DAVČNA ŠT. DELODAJ.-5 mestno ref. konto št.

SKUPAJ:

1.838,45

3.4. OCENA RAZLIČNIH OBLIK NAPOTITEV DELOVNE SILE IN DELOVNOPRAVNE ZAKONODAJE S PODROČJA NAPOTITEV

Podjetje, ki se odloča za čezmejno napotitev posameznega delavca v povezano družbo v drugi državi, se mora najprej odločiti za ustrezno pravnoformalno obliko napotitve glede na vrsto dela, ki jo bo navedeni delavec opravljal, in glede na možnosti delovnopravne zakonodaje v državi napotitve. Skladno z vrsto napotitve je namreč potrebno pridobiti ustrezno delovno in bivalno dovoljenje napotenega delavca v državi gostiteljici ter na zakonsko sprejemljiv način urediti obračun in izplačilo obveznih prispevkov za socialno varstvo in dohodnine pristojnim inštitucijam ter plače delavcu. Različne oblike napotitev namreč predpostavljajo različen način obračuna in plačevanja obveznih dajatev, kar je potrebno natančno preučiti že pred napotitvijo, da se kasneje, ko se sama napotitev že izvaja, ne zamuja rokov za poročanje in plačilo dajatev ali celo izvaja delo brez ustreznih predpisanih dovoljenj.

Prav tako mora delodajalec – napotitveno podjetje - že pred samo napotitvijo znotraj EU preučiti delovnopravno zakonodajo v državi napotitve, saj je potrebno napotenemu delavcu v času napotitve skladno z Bolkensteinovo direktivo o storitvah v okviru EU zagotoviti delovnopravne pogoje skladno s predpisi države gostiteljice. Na ta način napoteni delavci postanejo sicer bolj konkurenčni domačim delavcem in pogosto se iz tega razloga znižajo celotni stroški napotitve, a imajo lahko v praksi v času napotitve ti delavci tako dejansko zagotovljen nižji standard delovnopравnih pravic, kot bi jih imeli

pri delu v domači državi, česar se morajo napoteni delavci že pred napotitvijo tudi zavedati. Glede na dejstvo, da omenjena direktiva velja le za storitve v okviru gospodarskih subjektov v državah članicah EU, za države nečlanice EU in za negospodarske ter nestoritvene dejavnosti tovrstni predpisi ne veljajo, zato je državljanom tretjih držav ob napotitvi potrebno še vedno zagotavljati enake delovnopravne standarde, kot jih imajo v matični državi. Vsa navedena dejstva kažejo na veliko kompleksnost pri delovnopravni in statusni obravnavi čezmejnih napotitev delavcev, od opredelitve posamezne formalne oblike napotitve so namreč odvisni tako administrativni postopki pridobivanja različnih dovoljenj, kot tudi način obračuna in zneski obveznih dajatev v praksi ter upoštevanje ustrezne delovnopravne zakonodaje, povezane z napotitvijo. Pri posameznih oblikah napotitve je pomembno omeniti, da se prevladujoče oblike napotitev in postopki obračunov med različnimi državami v okviru EU ne razlikujejo v veliki meri, posamezne izvedbene podrobnosti v postopkih pa so v različnih državah urejene skladno s področnimi nacionalnimi predpisi in se lahko med državami tudi nekoliko razlikujejo, kar lahko v končni fazi deloma, a običajno ne odločilno, vpliva tudi na celotne stroške napotitve.

Glede posameznih oblik napotitev je Slovenija večinoma izenačena z ostalimi primerljivimi državami srednjeevropskega prostora, a pogosto se v praksi še vedno pojavljajo težave pri usklajevanju posameznih postopkov med ZZZS (prijava osebe v socialno zavarovanje) in DURS (obračun prispevkov in dohodnine) v zvezi z napotenimi delavci, pri čemer pogosto prihaja do nesporazumov glede konkretne oblike napotitve in s tem povezanim postopkom prijave delavca in obračuna posameznih dajatev. Iz tega razloga je Slovenija glede odpravljanja administrativnih ovir pri napotitvah še vedno manj konkurenčna kot npr. Avstrija ali Nemčija, kjer so ti postopki že dlje časa veljavni in utečeni ter tovrstne težave v praksi ne nastajajo. Vsekakor pa se v zadnjem času tudi v praksi slovenskih pristojnih organov izkazuje vse večje poznavanje in bolj strokoven odnos pri obravnavi uradnih postopkov napotnih delavcev, kot se je to izkazovalo v prvih letih po vstopu Slovenije v EU.

4. PRIDOBITEV DOVOLJENJ ZA DELO IN PREBIVANJE ZA NAPOTENE DELAVCE V RS

Na prvem mestu je v zvezi z dovoljenji za delo in bivanje v RS potrebno poudariti, da gre pri tem za dve različni dovoljenji, ki jih izdajata dva različna organa (Zavod za zaposlovanje RS in posamezne Upravne enote, kjer bo imel tujec svoje prebivališče oz. diplomatsko konzularna predstavništva RS v tujini, od koder tujec prispe v Slovenijo), vendar sta med seboj tesno povezani. Delovno dovoljenje skladno z Zakonom o zaposlovanju in delu tujcev – ZZDT namreč omogoča tujcem zaposlitev oz. delo v RS, medtem ko dovoljenje za prebivanje skladno z Zakonom o tujcih – ZTuj-1 po drugi strani omogoča tujcem vstop in bivanje v državi. Vkolikor torej želi tujec zakonito delati in bivati v RS, mora pridobiti obe navedeni dovoljenji, pri čemer predstavlja delovno dovoljenje praviloma tudi osnovo za pridobitev dovoljenja za prebivanje, ki se izdaja za enako obdobje. Prav tako je predčasno prenehanje delovnega dovoljenja tudi osnova za prenehanje in vračilo dovoljenja za prebivanje.

Poleg tega je pri opredelitvi pojmov s področja delovnih in bivalnih dovoljenj od vstopa Slovenije v EU potrebno natančno ločevati med pojmom državljan EU (t.j. državljan ene od držav članic EU in EGP - Norveška, Liechtenstein, Islandija) in tujci oz. državljan tretjih držav (to so državljan vseh drugih držav), saj se sama definicija in postopek pridobivanja dovoljenj za delo in bivanje v RS v veliki meri razlikujeta glede na dejstvo, ali ima oseba, ki želi v Sloveniji delati in prebivati, državljanstvo EU ali ne. Za državljane članic EU sta namreč oba postopka od vstopa Slovenije v EU zelo poenostavljena in v praksi terjata veliko manj predložene dokumentacije in argumentacije za pridobitev obeh navedenih dovoljenj kot za državljane tretjih držav, kar bo razvidno tudi iz nadaljnjega besedila. V nadaljevanju bodo tako predstavljene zgolj najpogostejše oblike dovoljenj za delo in prebivanje v RS, ki nastopajo v primerih čezmejnih napotitev delavcev, ter osnovni postopki pridobivanja obeh vrst dovoljenj ločeno glede na državljanstvo prosilca z namenom okvirnega pregleda nad različnimi oblikami in možnostmi pridobivanja dovoljenj za tujce oz. državljane EU, ki so napoteni na delo Slovenijo.

4.1. DOVOLJENJA ZA DELO IN POSTOPEK PRIDOBIVANJA ZA DRŽAVLJANE DRŽAV ČLANIC EU

Skladno s Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti in Uredbo Sveta EGS o prostem gibanju delavcev znotraj skupnosti (1612/68/EGS) je v okviru EU kot eno od osnovnih načel zakonodaje EU predpisan tudi prost pretok delovne sile znotraj skupnosti, zato so državljani EU po evropski zakonodaji pri zaposlovanju in iskanju zaposlitve izenačeni z domačimi delavci oz. iskalci zaposlitve posamezne države članice. Pri prilagajanju nacionalne zakonodaje evropskim predpisom s področja zaposlovanja pa so nekatere države članice uvedle prehodna obdobja, v katerih lahko z nacionalnimi ukrepi zaščitijo svoj trg dela z namenom preprečiti prevelik priliv zaposlovanja delavcev iz kasneje pridruženih članic EU. Slovenija od 25. maja 2006 ne uveljavlja več načela *vzajemnosti*⁴² na področju prostega gibanja delavcev, temveč je v veljavi zakonodaja EU, kar pomeni, da državljani vseh držav članic EU in EGP za zaposlitev in delo v Sloveniji ne potrebujejo dovoljenja za delo. Tako je edina obveznost delodajalcev, ki zaposlujejo delavce iz teh držav, dolžnost evidenčne prijave zaposlitve oz. dela delavcev iz EU pri ZRSZ.⁴³

Prijava dela je tako za delo napotnih delavcev iz EU v RS skladno z Zakonom o zaposlovanju in delu tujcev – ZZDT-UPB2 (Ur.l. RS 76/07) pri ZRSZ še pred pričetkom dela dolžno vložiti slovensko podjetje, pri katerem napoteni delavec dela. Vlogi je potrebno priložiti kopije veljavnih osebnih dokumentov vseh delavcev in potrdilo o registraciji delodajalca⁴⁴ napotnih delavcev iz države članice EU. S tem postopkom se v veliki meri olajšuje delo državljanov EU v RS v primerjavi z državljani držav, ki niso članice EU ali EGP. Na ta način se v praksi zmanjšujejo administrativne ovire in z njimi povezani nepričakovani dodatni stroški za vstop tujih investicij v Slovenijo na gospodarskem področju, saj je postopek za pridobivanje potrdila o delu državljanov EU v RS s strani ZRSZ od vstopa Slovenije v EU izrazito skrajšan in poenostavljen, kar do neke mere tudi prispeva k večji konkurenčnosti Slovenije v primerjavi z drugimi primerljivimi srednjeevropskimi državami v zadnjih štirih letih.

⁴² To bi pomenilo, da tudi Slovenija za državljane držav članic, ki so uvedle prehodno obdobje za zaposlovanje delavcev iz Slovenije, uveljavlja enak ukrep pri dostopu do trga dela za državljane teh držav članic.

⁴³ Obrazec za prijavo dela in seznam napotnih delavcev je priložen v prilogi A.

⁴⁴ Najpogosteje gre pri tem za uradni izpisek iz sodnega ali trgovskega registra države sedeža delodajalca napotnih delavcev, ki načeloma ne sme biti starejši od treh mesecev.

Ena od posebnosti slovenske delovnopravne zakonodaje pa nastopi pri čezmejnem izvajanju storitev, ko delodajalec s sedežem v državi članici EU, EGP ali v Švicarski konfederaciji z delavci, zaposlenimi pri njem,⁴⁵ v RS izvaja storitve brez pridobitve delovnih dovoljenj. Tak delodajalec je skladno z ZDR dolžan svojim napotnim delavcem v času izvajanja storitev v RS zagotoviti minimalne delovnopravne pravice za napotene delavce in hraniti dokumente o varnosti in zdravju na delovnem mestu ter evidenco delovnega časa napotnih delavcev. Zaradi nadzora nad izvajanjem pravic napotnih delavcev je delodajalec pred pričetkom dela dolžan ZRSZ predložiti izjavo o izvajanju storitve na obrazcu ZRSZ-TUJ-5, ki mora vsebovati naslednje podatke:

- število napotnih delavcev,
- vrsta storitve,
- kraj in trajanje izvajanja storitve,
- navedbo, da imajo napoteni delavci, ki so državljani tretjih držav, urejen status v državi, kjer ima delodajalec svoj sedež,
- imenovani napotni delavec, ki bo vez med tujim delodajalcem in pristojnimi nadzornimi organi v RS.

Z navedenim obrazcem želi ZRSZ preveriti resničnost podatkov o delavcih, vrsti in trajanju storitve ter pridobiti zagotovilo delodajalca, da bo upošteval minimalne delovnopravne standarde za njegove delavce, ki opravljajo storitve v Sloveniji. Obrazec, potrjen s strani ZRSZ, velja kot uradno dovoljenje napotnim delavcem za opravljanje storitev v Sloveniji v primeru inšpekcije s strani Inšpektorata RS za delo v podjetju in obenem služi preverjanju dejanskega stanja ter upoštevanja pravic delavcev na začasnem delu v Sloveniji.

⁴⁵ Ne glede na njihovo državljanstvo, kar pomeni, da so lahko tudi državljani tretjih držav, ki imajo urejeno delovno in bivalno dovoljenje v državi sedeža delodajalca.

4.2. DOVOLJENJA ZA DELO IN POSTOPEK PRIDOBIVANJA ZA DRŽAVLJANE TRETJIH DRŽAV

Temeljno načelo zaposlitve ali dela tujca (t.j. državljana tretjih držav) skladno z Zakonom o tujcih – ZTuj-1-UPB3 (Ur.l. RS 107/06) v Sloveniji je, da mora pred pričetkom dela pridobiti delovno dovoljenje, ki se praviloma izdaja na vlogo delodajalca.⁴⁶ Temeljni pogoj za izdajo dovoljenja za delo je trenutna situacija na trgu dela oz. pomanjkanje ustreznih domačih kandidatov za konkretno razpisano delovno mesto. Vlada RS je z namenom zaščite svojega trga dela sprejela Uredbo o določitvi kvote delovnih dovoljenj za leto 2008 (objavljena v Ur.l. RS 25/08), s katero se omejuje število tujcev na slovenskem trgu dela na število 24.600 delovnih dovoljenj, ki so porazdeljena po različnih vrstah dovoljenj, kot sledi:

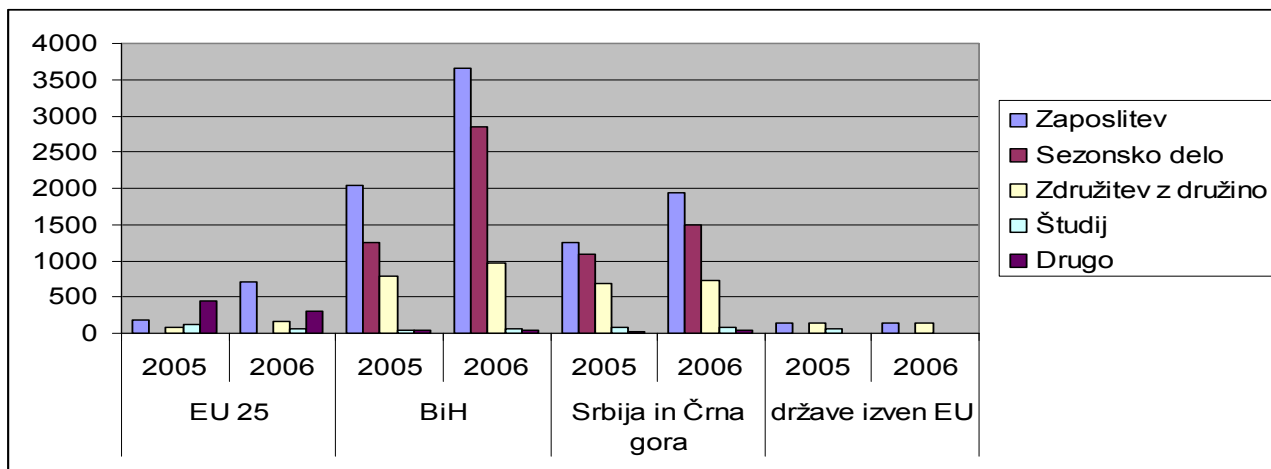
- 13.500 - zaposlitev tujcev
- 2.000 - napoteni tujci
- 50 - usposabljanje in izpopolnjevanje
- 8.000 - sezonsko delo tujcev
- 50 - individualne storitve tujcev
- 1.000 - nerazporejeno

Kot je razvidno iz zgornje razporeditve kvot za delovna dovoljenja, obstaja v RS več različnih vrst delovnih dovoljenj glede na vrsto dela, med katerimi je predvideno relativno veliko število, 2.000 delovnih dovoljenj, za napotene tujce. Na tem mestu je potrebno poudariti, da gre pri tem številu zgolj za delovna dovoljenja za državljane držav izven EU, saj državljani EU za delo v Sloveniji po 1. maju 2004 ne potrebujejo več dovoljenja za delo.

V spodnji tabeli 4.2.1. je za preglednejšo opredelitev obsega dela in zaposlovanja tujih delavcev iz različnih držav v okviru in izven EU v Sloveniji podrobneje prikazana razporeditev priselitve tujcev v RS glede na njihovo državljanstvo in namen priselitve v letih 2005 in 2006.

⁴⁶ V posebnih primerih lahko za dovoljenje zaprosijo tudi tujci sami, izdaja dovoljenja pa je vezana na poseben status tujca oz. naravo dela.

Tabela 4.2.1: Priseljeni tujci v Slovenijo v letih 2005–2006 glede na namen priselitve in državljanstvo



Vir: - Statistični urad RS, Statistični urad RS, www.stat.si/pxweb/Database/Dem_soc.asp
 - Ministrstvo za notranje zadeve - Centralni register prebivalstva in Direktorat za upravne notranje zadeve

Empirično preverljivo zaposlitev in sezonsko delo tujcev v RS kot glavna razloga priselitve prevladujeta nad ostalimi razlogi. Še posebej gre pri tem za državljane držav z območja bivše Jugoslavije, medtem ko je število državljanov EU, ki v RS pridejo zaradi zaposlitve, v opazovanih letih v opaznem porastu (od 185 oseb v letu 2005 na 707 oseb v letu 2006). To je mnogo v primerjavi z državljani držav izven EU, saj se število le-teh v opazovanih letih namreč bistveno ne spreminja (v letu 2005 se jih je v RS priselilo 134, v letu 2006 pa 142).

V nadaljevanju bodo skladno z ustreznimi določbami ZZDT-UPB2 podrobneje predstavljene najpogostejše vrste in postopki pridobitve posameznih dovoljenj za delo, ki se uporabljajo pri čezmejnih napotitvah delavcev iz tretjih držav v Sloveniji.⁴⁷

⁴⁷ Pri tem je potrebno poudariti, da je poleg pridobitve navedenih dovoljenj za delo potrebno pri ZRSZ za delavce v roku desetih dni po vročitvi delovnega dovoljenja vložiti še vlogo za t.i. *prijavo dela oz. odjavo dela* ob poteku delovnega dovoljenja.

4.2.1. OSEBNO DELOVNO DOVOLJENJE

Za osebno delovno dovoljenje z veljavnostjo do treh let lahko zaprosi tujec z najmanj poklicno izobrazbo ali delovni migrant, ki je bil zadnji dve leti pred vložitvijo vloge neprekinjeno zaposlen pri istem delodajalcu iz RS. Navedeno osebno delovno dovoljenje se lahko tujcu ponovno izda za enako obdobje, če so izpolnjeni enaki pogoji kakor pri prvi vlogi. Vlogo za izdajo osebnega delovnega dovoljenja se vloži na predpisanem obrazcu ZRSZ-TUJ-1,⁴⁸ k vlogi pa je potrebno priložiti fotokopijo potnega lista in druga zahtevana dokazila. S predloženo dokumentacijo, ki je resda precej obsežna, je potrebno namreč dokazati in zagotoviti, da ima vložnik zagotovljena sredstva za preživljanje v RS, kar dokazuje z veljavno pogodbo o zaposlitvi in potrdilom delodajalca na vložnem obrazcu.

4.2.2. DOVOLJENJE ZA ZAPOSILITEV

Dovoljenje za zaposlitev se izda za čas, ki ga delodajalec opredeli v vlogi, ta pa ne more biti daljši od enega leta. Ta vrsta dovoljenj za zaposlitev se lahko izda pod pogojem, da v evidenci ZRSZ ni ustrezno izobraženih in primernih domačih brezposelnih oseb,⁴⁹ poleg tega pa morajo biti za izdajo tega dovoljenja izpolnjeni še naslednji pogoji:

- da je delodajalec ustrezno registriran ali vpisan v poslovnem registru,
- da je delodajalec prijavil prosto delovno mesto,
- da ni izkoriščena kvota za to obliko zaposlovanja,
- da tujec izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva delodajalec,
- da delodajalec priloži z njegove strani podpisano pogodbo o zaposlitvi,
- da delodajalec in tujec nimata prepovedi novega zaposlovanja ali dela.

Delodajalcem s sedežem v RS se lahko vloga za izdajo delovnih dovoljenj s strani ZRSZ zavrne v naslednjih primerih:

⁴⁸ Vsi navedeni obrazci in vloge za izdajo delovnih dovoljenj so objavljeni na spletni strani Zavoda RS za zaposlovanje: <http://www.ess.gov.si/slo/Dejavnost.htm>.

⁴⁹ Poleg drugih je eden najpogostejših pogojev za opravljanje dela tudi določena stopnja oz. vrsta izobrazbe, ustreznost izobrazbe posameznega delavca pa se dokazuje s fotokopijo overjenega spričevala oz. drugega dokazila o izobrazbi in njenim prevodom v slovenski jezik, pri čemer mora biti izvornik listine o izobraževanju overjen z žigom Apostille.

-
- če je delodajalec pred vložitvijo vloge za pridobitev delovnega dovoljenja za tujca na ZRSZ vložil obvestilo o prenehanju potreb po delu večjega števila delavcev, zaradi ekonomskih razlogov odpušchal delavce, zaposlene za nedoločen čas, ali zavrnil zaposlitev brezposelne osebe, ki je ustrezala zahtevanim pogojem, objavljenim na ZRSZ,
 - če delodajalec nima poravnanih davkov in obveznih socialnih prispevkov iz naslova zaposlitve in dela.

Dovoljenje za zaposlitev se tujcu izda na podlagi vloge delodajalca na obrazcu ZRSZ-TUJ-2, po prvi zaposlitvi pa se dovoljenje za zaposlitev na podlagi vloge istega delodajalca za istega tujca lahko podaljša za čas do skupno 12 mesecev. Podaljšanje je izvedljivo pod pogojem, da je imel tujec v času veljavnosti prvega dovoljenja za zaposlitev tudi veljavno dovoljenje za prebivanje v Sloveniji, prijavljeno obvezno socialno zavarovanje v RS, da je delodajalec ustrezno prijavil začetek dela tujca in če tujec v času veljavnosti predhodnega dovoljenja za zaposlitev ni bil pravnomočno kazensko sankcioniran. Prav tako kot že omenjeno, je potrebno za izdajo navedenega dovoljenja za zaposlitev ZRSZ predložiti obsežno dokumentacijo, na osnovi katere se potrjuje, da je navedeni delavec primeren in sposoben za navedeno delo ter da delodajalec ustrezno izpolnjuje zakonske predpise in določila RS s pravnega in davčnega področja. Navedena dokumentacija in opisani postopek se posebno ne razlikujeta glede na ostale primerljive evropske države, pomembno je namreč, da predložena dokumentacija dokazuje na vlogi navedene podatke.

4.2.3. DOVOLJENJE ZA DELO

Dovoljenje za delo je oblika delovnega dovoljenja z vnaprej določeno časovno omejitvijo, na podlagi katerega se tujec lahko začasno zaposli ali dela v RS, a zgolj v skladu z namenom, za katerega je bilo dovoljenje izdano, kar je v nasprotju z npr. osebnim delovnim dovoljenjem iz točke 4.2.1. Dovoljenje za delo se izda v okviru kvote, določene za posamezni namen brez dodatnega preverjanja stanja in razmer na nacionalnem trgu dela,⁵⁰ v RS pa obstaja več vrst teh dovoljenj, kot so navedene v nadaljevanju.

⁵⁰ Kar je pri drugih vrstah delovnih dovoljenj vedno pogoj.

4.2.3.1. ČEZMEJNO IZVAJANJE STORITEV TUJIH PODJETIJ Z NAPOTENIMI DELAVCI

Izvajalec tuje storitve v RS je v tem primeru tuje podjetje, ki storitve izvaja v svojem imenu in za svoj račun z napotenimi delavci, ki so že najmanj eno leto zaposleni pri njem, na podlagi pogodbe z naročnikom iz RS, kateremu so storitve namenjene. Napoteni delavec je v ZTuj-1 opredeljen kot »oseba, ki je v delovnem razmerju pri tujem delodajalcu v času izvajanja pogodbene storitve na ozemlju RS in zanj slovenski delodajalec ni zavezan plačevati obveznih prispevkov za socialno varnost v kraju izvajanja storitve.« (10. tč. 2. čl. ZTuj-1-UPB3) Posameznemu napotenemu delavcu se lahko takšno dovoljenje za delo izda večkrat, vendar največ za tri mesece v koledarskem letu. Izvajanje pogodbe se lahko izjemoma podaljša, če izvajalec in naročnik ZRSZ z ustrezno dokumentacijo dokažeta, da pogodbe zaradi objektivnih razlogov (npr. višja sila, zamuda pri izvedbi del, ki so vezana na dela, določena v pogodbi, ipd.) ni bilo mogoče izvesti v treh mesecih. Tuji delodajalec je skladno z v točki 3.1. omenjeno Bolkensteinovo direktivo napotenim delavcem, ki opravljajo storitve v RS, dolžan zagotoviti delovnopravne pogoje v skladu s slovensko zakonodajo, kadar so le-ti za tuje delavce ugodnejši, kot so delovnopravni predpisi v državi sedeža njihovega običajnega delodajalca.

4.2.3.2. TUJI NAPOTENI DELAVCI NA DODATNEM IZOBRAŽEVANJU

Dodatno izobraževanje tujih napotenih delavcev se lahko skladno s slovensko zakonodajo izvaja v primeru, če sta slovenska in tuja gospodarska družba kapitalsko povezani, ali v primeru, če gre za poslovno tehnično sodelovanje oz. prenos tehnologije med družbama. Načeloma se izvaja v gospodarski družbi s sedežem v RS na podlagi obojestransko podpisane pogodbe o dodatnem izobraževanju delavcev, ki jo skleneta slovenska in tuja gospodarska družba in jo je potrebno predložiti ZRSZ skupaj z vlogo kot dokazilo o upravičenosti vloge za izdajo navedenega dovoljenja.

4.2.3.3. NAMEŠČANJE TUJIH DELAVCEV

Tuja pravna oseba lahko z namenom opravljanja določenih nalog ali izvedbe pogodbenih storitev začasno premesti delavce, ki so najmanj eno leto zaposleni pri njej, iz kraja stalne zaposlitve v tujini na delo v podružnico oz. drugo organizacijsko enoto poslovanja, s katero je tržno prisotna v RS za obdobje največ enega leta. Tovrstna oblika nameščanja tujih delavcev v praksi pogosto nastopa tudi pri čezmejnih napotitvah delovne sile med povezanimi družbami. Dovoljenje za delo nameščenim delavcem se izda v okviru predpisane kvote brez preverjanja stanja in razmer na trgu dela. Tujim delavcem je njihov običajni delodajalec dolžan zagotoviti delovnopravne pogoje v skladu s slovensko zakonodajo, kadar je le-ta za tujce ugodnejša kot področna zakonodaja v matični državi.

4.2.3.4. GIBANJE OSEB ZNOTRAJ ZDRUŽB

Gibanje oseb znotraj združb je pogosta formalna oblika čezmejnih napotitev delavcev in je skladno s slovensko delovnopravno zakonodajo dopustno v primeru, ko ima tuja pravna oseba v RS registrirano podružnico oz. gospodarsko družbo, pri čemer tuji delodajalec začasno premesti pri njem najmanj eno leto zaposlene delavce na delo v RS za potrebe opravljanja določenih nalog v tej organizacijski enoti. Pri tem gre najpogosteje za delavce, ki zasedajo vodilne položaje in največkrat upravljajo organizacijsko enoto, in takšne delavce, ki imajo posebno strokovno znanje bistvenega pomena za storitve družbe, raziskovalno opremo, metode ali upravljanje. Pri presoji posebnega znanja se ne upošteva samo znanje, specifično za poslovno dejavnost družbe, temveč tudi dodaten pogoj, da ima konkretna oseba visoke strokovne kvalifikacije in specifično znanje, ki se nanaša na določeno vrsto dela ali poklica, vključno s članstvom v ustreznih strokovnih združenjih.

4.2.3.5. USPOSABLJANJE IN IZPOPOLNJEVANJE TUJCEV

Dovoljenje za delo, ki se izda za namene usposabljanja oz. izpopolnjevanja tujca, je praviloma vezano na primere, ko ima RS sklenjen tovrstni sporazum z državo, katere državljan je tujec. Program se izvaja na podlagi pogodbe o zaposlitvi tujca za določen čas, ki se sklene za največ eno leto in se lahko

podaljša za največ šest mesecev. Usposabljanje oz. izpopolnjevanje tujcev se lahko izvaja brez sklenitve delovnega razmerja, v kolikor je med nosilcem programa usposabljanja in organizacijo, v kateri se tujec usposablja ali izpopolnjuje, sklenjena pisna pogodba, ki jo je med drugim kot dokazilo o dejanskem stanju potrebno predložiti ZRSZ skupaj z vlogo za izdajo dovoljenja za delo.

4.2.3.6. SEZONSKO DELO TUJCEV

Dovoljenja za sezonsko delo tujcev se izdajo v okviru kvote, določene za sezonsko delo, pri čemer delodajalec in tujec skleneta delovno razmerje za določen čas. Delodajalec lahko za enega tujca le enkrat v koledarskem letu zaprosi za dovoljenje za sezonsko delo z veljavnostjo do treh mesecev.⁵¹ Ta oblika delovnega dovoljenja pri napotilih delavcih v praksi nastopi le poredkoma, saj je že v osnovi namenjena predvsem poklicem v dejavnostih sezonske narave.

4.2.3.7. TUJI ZASTOPNIKI DRUŽB

Dovoljenje za delo se tujim zastopnikom izda na vlogo delodajalca, neodvisno od stanja in razmer na nacionalnem trgu dela za obdobje največ dveh let, in se lahko ponovno izda, v kolikor delodajalec v času veljavnosti predhodnega dovoljenja za delo izkaže pozitivno poslovanje družbe in če tujec kot fizična oseba ni bil kaznovan za prekršek po ZTuj-1. Kadar čezmejna napotitev od delavca predpostavlja večinoma vodstvene funkcije, zanj družba v državi gostiteljici najpogosteje vloži vlogo za to obliko dovoljenja za delo.

4.2.3.8. POGODBENE STORITVE TUJCEV

Tujec s stalnim prebivališčem izven RS lahko v okviru predpisane kvote pridobi dovoljenje za delo za izvedbo pogodbenih storitev v utemeljenih primerih, ko se za določeno storitev zahteva specialistično znanje izvajalca storitve, ki ga ni mogoče zagotoviti s ponudbo na notranjem trgu. Dovoljenje za delo

⁵¹ Izjeme pri trajanju izdanih dovoljenj za delo so predvidene na naslednjih področjih:

- gostinstvo in turizem: največ šest mesecev v posameznem koledarskem letu
- gradbeništvo: največ devet mesecev v kateremkoli dvanajstmesečnem obdobju
- kmetijstvo in gozdarstvo: pri trajanju dela do trideset dni ni potrebno skleniti delovnega razmerja

se lahko izda za največ 90 dni večkrat v koledarskem letu; tujcem, ki opravljajo storitve na področju znanosti, kulture, športa, zdravstva in izobraževanja pa z veljavnostjo do enega leta. Tudi pri tej obliki dovoljenja za delo napoteni delavci zaradi narave in trajanja njihovega dela največkrat ne pridejo v poštev.

4.3. DOVOLJENJA ZA PREBIVANJE IN POSTOPEK PRIDOBIVANJA ZA DRŽAVLJANE DRŽAV ČLANIC EU

Skladno z navodili in prakso Ministrstva RS za notranje zadeve - MNZ⁵² oz. upravnih enot (v nadaljevanju UE) RS lahko državljan EU in njegovi družinski člani⁵³ vstopijo v Slovenijo ne glede na razlog oz. namen, zaradi katerega želi vstopiti ali prebivati v Sloveniji, z veljavnim osebnim dokumentom, in za vstop ne potrebuje dovoljenja za vstop, to je vizuma oz. dovoljenja za prebivanje. Prve tri mesece po vstopu lahko na območju RS bivajo brez prijave prebivanja, za prebivanje, daljše od treh mesecev, pa mora državljan EU pred pretekom dovoljenega trimesečnega prebivanja pri UE, na območju katere prebiva, vložiti prošnjo za izdajo potrdila o prijavi prebivanja na vlogi, ki jo pridobi pri UE. Potrdilo o prijavi prebivanja se s strani UE v roku 30 dni izda državljanu EU, ki namerava oz. v RS že prebiva zaradi zaposlitve ali dela, samozaposlitve, izvajanja storitev in študija ali združitve družine. Prav tako se omenjeno potrdilo izda tudi državljanu EU, ki sicer ne navede nobenega izmed zgoraj navedenih razlogov, želi pa kljub temu prebivati na območju Slovenije. Če želi družinski član državljana EU na območju RS prebivati dlje časa, mora enako kot državljan EU pred potekom dovoljenega trimesečnega prebivanja pri UE, na območju katere prebiva, prijaviti prebivanje in naslov bivališča oz. vložiti prošnjo za izdajo potrdila o prijavi prebivanja zaradi združitve družine z državljanom EU. Do pridobitve potrdila o prijavi prebivanja od EU tudi za državljana EU v Sloveniji velja dolžnost t.i. *policijske prijave*. Če se ne nastani v turističnem, gostinskem ali nastanitvenem objektu, se mora v roku treh dni po prehodu državne meje oz. po spremembi nastanitve, sam prijaviti pri pristojni policijski postaji, na območju katere je nastanjen, sicer prijavo opravi upravljalec nastanitvenega objekta, kjer državljan EU prebiva.

Državljan EU in njegovi družinski člani, ki na podlagi potrdila o prijavi prebivanja najmanj pet let neprekinjeno prebivajo v RS in pri katerih ne obstaja utemeljen sum, da bi lahko ogrožali javni red ali

⁵² Vsebinsko povzeto po navodilih in informacijah na spletni strani MZZ: <http://www.mnz.gov.si/si>.

⁵³ Družinski člani so lahko bodisi državljani EU ali pa državljani t.i. tretjih držav, za katere prav tako velja ugodnejša ureditev glede vstopa in prebivanja v Sloveniji kot za ostale tujce.

državno varnost, lahko za prebivanje v RS pridobijo tudi dovoljenje z neomejeno časovno veljavnostjo. V skladu z ZTuj-1 se delavcu, državljanu EU, ki se namerava v Sloveniji zaposliti ali delati oz. je že zaposlen ali opravlja delo v RS, potrdilo o prijavi prebivanja lahko izda, če ima veljaven osebni dokument, potrdilo delodajalca, da ga bo zaposlil, oz. dokazilo o zaposlitvi ali opravljanju dela, kadar je že zaposlen ali že opravlja delo in veljavno delovno dovoljenje oz. potrjeno prijavo dela pri ZRSZ oz. zaposlitve, skladno z določili ZZDT.

Postopek pridobivanja potrdila o prebivanju za državljane EU pri Upravnih enotah v RS se je od pridružitve Slovenije k EU v veliki meri poenostavil. Pred 1. majem 2004 so bili namreč ti postopki izredno dolgotrajni, vse zahtevane dokumente je bilo potrebno osebno predložiti najmanj 30 dni pred pričetkom dela oz. prihoda v RS že na diplomatsko-konzularnem predstavništvu RS v tujini. Sam postopek preverjanja podatkov, ugotavljanja pristnosti predloženih dokumentov in izdaje dovoljenja je bil zamuden, terjal je veliko časa, prebitega pred uradniškimi okenci v okviru togo določenih uradnih ur⁵⁴ in predloženih dokumentov v verificiranem prevodu v slovenski jezik, kar je poleg stroškov predstavljalo tudi nerazumljivo izgubo časa, ki ga vodstveni in strokovno usposobljen kader, ki je najpogosteje napoten v tujino, nima oz. če ga že ima, le-tega ne namerava trošiti pred okenci na različnih pristojnih uradih. Prav poenostavitev birokratskega postopka pridobivanja potrdil o prebivanju v Sloveniji za državljane držav članic EU je v RS enako kot tudi v ostalih kasneje pridruženih članicah EU v veliki meri omogočila zmanjšanje administrativnih ovir in z njimi povezanih stroškov čezmejnih napotitev delavcev z evroobmočja v Sloveniji ter tudi na ta način pozitivno vplivala na konkurenčnost RS v primerjavi z drugimi državami.

4.4. DOVOLJENJA ZA PREBIVANJE IN POSTOPEK PRIDOBIVANJA ZA DRŽAVLJANE TRETJIH DRŽAV

Skladno z veljavnim ZTuj-1 mora tujec, t.j. državljan tretje države, ki želi vstopiti in prebivati v Sloveniji iz drugačnega razloga ali za daljši čas, kot je to mogoče na podlagi vizuma (oz. na podlagi potnega lista, če je državljan države, s katero je RS ukinila vizume), imeti veljavno dovoljenje za

⁵⁴ V UE Ljubljana so bivalna dovoljenja pred 1.5.2004 izdajali zgolj na Proletarski ulici 1 v Mostah, kjer se je običajno že mnogo pred pričetkom uradnih ur zbrala množica čakajočih oseb različnih narodnosti s kupi dokumentov in danes marsikateri napoteni delavec, ki je bil v RS napoten še pred pristopom k EU, kar težko verjame, da danes tam takšne vrste čakajočih pred okenci ni več.

prebivanje, ki ga mora pridobiti na diplomatsko konzularnem predstavništvu RS v tujini že pred vstopom v Slovenijo.

Najpogostejši razlogi oz. nameni prebivanja, zaradi katerih se tujcu lahko izda dovoljenje za prebivanje v RS, so naslednji:

- zaposlitev ali delo,
- združitev družine s tujcem, ki ima v RS dovoljenje za prebivanje,
- status rezidenta za daljši čas v drugi državi članici EU,
- študij, izobraževanje, specializacija ali strokovno izpopolnjevanje ter praktično usposabljanje, sodelovanje oz. udeležba v programih mednarodnih izmenjav prostovoljcev in v drugih programih, ki ne sodijo v sistem formalnega izobraževanja,
- drugi upravičeni in z zakonom, mednarodnimi načeli in običaji utemeljeni razlogi,
- slovensko poreklo do tretjega kolena v ravni vrsti.

Dovoljenje za prvo prebivanje v RS se skladno z ZTuj-1 tujcu lahko izda le kot dovoljenje za začasno prebivanje, za izdajo katerega mora tujec imeti veljaven potni list, dokazilo o izpolnjevanju upravičenega razloga oz. namena, zaradi katerega namerava prebivati v RS, dokazilo o ustreznem zdravstvenem zavarovanju in o zadostnih sredstvih za preživljanje ter dokazilo o nekaznovanju iz matične države. Dovoljenje za stalno prebivanje v RS se lahko izda tujcu, ki najmanj pet let neprekinjeno prebiva v RS na podlagi dovoljenja za začasno prebivanje in ki izpolnjuje tudi druge predpisane pogoje za izdajo dovoljenja. Tak tujec ima status rezidenta RS za daljši čas, kar se označi tudi na dovoljenju, izdanem v obliki nalepke v potnem listu tujca. Navedeno dovoljenje pa se ne izda tujcu, ki v RS pet let neprekinjeno prebiva na podlagi dovoljenja za začasno prebivanje zaradi študija, poklicnega usposabljanja, sezonskega dela, kot napoteni delavec ali kot dnevni delovni migrant.

4.5. OCENA POSTOPKOV PRIDOBIVANJA DOVOLJENJ ZA DELO IN BIVANJE V RS

Kot je razvidno iz zgoraj opisanih različnih vrst in postopkov pridobivanja delovnih in bivalnih dovoljenj v RS, je pri oceni le-teh najpomembneje izpostaviti dejstvo, da obstaja v praksi velika razlika med postopki pri čezmejnih delavcih, ki so državljani EU, in tistimi, ki to niso. Za slednje so namreč postopki in dokumentacija, ki jo je potrebno predložiti ZRSZ, zaradi zaščite nacionalnega trga

delovne sile mnogo bolj zapleteni in bolj obsežni, kot so pri državljanih držav članic EU, za katere velja načelo prostega gibanja delovne sile v okviru EU.

Skladno z zakonodajo EU je Slovenija za državljane drugih držav članic EU namesto »pravih« dovoljenj za delo in prebivanje, dolžna zgolj potrditi prijavo njihovega dela v RS in izdati potrdilo o prijavi bivališča v RS⁵⁵ na osnovi pogodbe o zaposlitvi, delu ali napotitvi in prijave naslova bivališča. Po drugi strani pa je potrebno za pridobitev dovoljenja za delo in bivanje za delavce, ki niso državljani EU, predložiti ZRSZ mnogo bolj obsežno dokumentacijo, tako za delavca kot tudi za slovenskega delodajalca. Tako mora delodajalec npr. potrditi vrsto izjav o izpolnjevanju in spoštovanju ustreznih delovnopravnih in drugih zakonsko predpisanih pogojev, delavec pa mora npr. nostrificirati potrdila o izobrazbi in predložiti overjene prevode različne dokumentacije iz matične države v slovenski jezik, kar pogosto predstavlja zanj in za njegovega delodajalca tudi nemajhen finančni zalogaj.

V praksi iz vseh zgoraj navedenih razlogov v podjetju, ki želi zaposliti delavca iz tujine, pogosto nastopi situacija, ko je postopek pridobivanja ustreznega delovnega in bivalnega dovoljenja za tujca tako dolgotrajen in zamuden, da se podjetje za tovrstno zaposlitev v končni fazi sploh ne odloči ali pa se raje odloči za kandidata iz države članice EU, saj so zanje vsi navedeni postopki zelo poenostavljeni. Zaposlitev tujca, državljana tretje države, v RS je namreč povezana z večjimi stroški upravnih in administrativnih postopkov kot zaposlitev državljana EU na istem delovnem mestu. Poleg tega je postopek pridobivanja ustreznega dovoljenja za tujca potrebno pričeti že dva do tri mesece pred predvideno zaposlitvijo, rok za pregled dokumentacije in izdajo dovoljenja pri ZRSZ je namreč 90 dni. Tako je pogosto odločitev za zaposlitev ali delo delavca, državljana tretje države, za njegovega delodajalca povezana z večjimi stroški kot zaposlitev ali delo državljana EU, kar v praksi pomeni, da mora delavec iz tretje države izpolnjevati druge ustrezne pogoje za zaposlitev ali delo, ki upravičijo zamuden postopek in s tem povezane stroške. Največkrat v podjetju pri končni odločitvi za delavca iz tretje države prevlada dejstvo, da je tak delavec s stroškovnega vidika cenejši kot delavec iz EU in je za podjetje zaradi svojih sposobnosti, strokovnosti in delovnih izkušenj v danem trenutku res nujno potreben, kar pri končni oceni upraviči veliko investicijo in višje stroške administrativnih postopkov za pravnoformalno ureditev njegovega dela in bivanja v RS.

⁵⁵ Pri čemer ni posebne razlike pri postopku, če gre za začasno ali stalno prebivališče.

5. OBVEZNO SOCIALNO ZAVAROVANJE NAPOTENIH DELAVCEV

V tem poglavju bodo podrobneje obravnavani najpomembnejši slovenski in evropski predpisi s področja socialnega varstva, ki vplivajo na čezmejne napotitve delovne sile, postopki uveljavljanja pravic iz socialnega zavarovanja v RS ter primerjava finančne obremenitve posameznika ter posameznih postopkov v praksi v Sloveniji z drugimi primerljivimi državami evropskega prostora.

5.1. SLOVENSKI IN EVROPSKI PREDPISI S PODROČJA SOCIALNEGA VARSTVA

Za Slovenijo enako kot za vse ostale članice EU od 1. maja 2004 dalje velja dolžnost upoštevanja veljavnih pravnih predpisov EU, ki pa jih ni bilo potrebno posebej implementirati v nacionalno zakonodajo, temveč veljajo na ozemlju RS neposredno od pristopa Slovenije k EU. Na področju socialne varnosti so to predvsem tri uredbe Sveta EGS in sicer: Uredba 1612/68 o svobodi gibanja delavcev v Skupnosti, ki ureja svoboden dostop do zaposlitve v okviru EU za državljane držav članic, Uredba 1408/71 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe, samozaposlene osebe in člane njihovih družin, ki se gibljejo okviru skupnosti, ter Uredba 574/72, ki določa natančnejša procesna pravila za izvajanje Uredbe 1408/71.⁵⁶

Od zgoraj navedenih se v povezavi s socialno varnostjo napotnih delavcev najpogosteje uporablja Uredba 1408/71, saj ureja pravila koordinacije ter podrobno določa način in obseg pridobljenih pravic delavcev, ki so jih države članice EU in EGS dolžne upoštevati v zvezi s pravicami nacionalnih sistemov socialne varnosti za zaposlene in samozaposlene državljane drugih držav članic. Upoštevati so jih dolžne ne glede na državljanstvo teh oseb, za katere bi se lahko zaradi narave njihovega dela uporabila socialno pravna zakonodaja različnih držav članic. V skladu z omenjeno uredbo je določanje nacionalnih sistemov socialne varnosti zgolj v pristojnosti posamezne države članice, pravice in obveznosti iz sistemov socialne varnosti posamezne države članice pa pridobivajo državljani drugih držav članic EU praviloma pod enakimi pogoji in v enakem obsegu kot domači

⁵⁶ Besedilo vseh treh Uredb v celoti je dosegljivo v slovenskem jeziku na spletnih straneh Uradnega lista EU:

- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1968R1612:19920827:SL:PDF>

- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1971R1408:20050505:SL:PDF>

- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1972R0574:20060428:SL:PDF>

državljeni (t.i. *načelo enakega obravnavanja*). To pomeni, da pravice iz naslova slovenskega socialnega zavarovanja pod enakimi pogoji kot slovenski državljani lahko uveljavljajo tudi državljani drugih držav članic EU, torej tudi napoteni delavci (in njihovi vzdrževani družinski člani)⁵⁷ v času napotitve v RS.⁵⁸ Prav tako lahko tudi slovenski državljani v drugih državah članicah EU uveljavljajo pravice iz obveznega socialnega zavarovanja, kot jih predpisuje nacionalna zakonodaja posamezne države članice pod enakimi pogoji kot državljani te države članice, kar velja tudi za slovenske delavce, napotene na delo v drugo državo članico EU oz. EGS. Navedena Uredba namreč ne uvaja novih pravic iz obveznega socialnega zavarovanja, zato se na njeni podlagi lahko uveljavijo le že obstoječe pravice, ki so določene z nacionalno zakonodajo posamezne države članice. Pri tem se upoštevata pravili seštevanja zavarovalnih obdobj v različnih državah članicah in preprečevanja prekrivanja pravic iz socialnega zavarovanja v več državah.

Vsaka država članica odloča o pravicah iz obveznega zavarovanja na podlagi svoje domače zakonodaje, torej morajo biti za pridobitev posamezne pravice izpolnjeni pogoji, določeni z nacionalno zakonodajo države članice, ki to pravico prizna. Uredba 1408/71 in njena izvedbena Uredba 574/72 iz 21. marca 1972 sta v veliki meri nadomestili predhodno veljavne bilateralne sporazume o obveznem socialnem zavarovanju med državami članicami. Ti pa še vedno ostanejo v veljavi v tistih delih, ki so izven stvarne, osebne in teritorialne veljavnosti navedenih Uredb.⁵⁹ Sklenjeni bilateralni sporazumi RS o socialni varnosti se tako še vedno uporabljajo za določitev pravic iz obveznega socialnega zavarovanja za državljane držav nečlanic EU (t.i. tretjih držav), napotene na delo v RS. Podobno kot pri zgoraj navedeni Uredbi 1408/71 gre pri tem za izzem iz socialne zakonodaje države, v katero je delavec napoten na delo, in za nadaljnje uveljavljanje pravic iz obveznega socialnega zavarovanja države, iz katere je delavec napoten na delo v času trajanja napotitve.

⁵⁷ Pomembno je, da vzdrževani družinski člani državljana članice EU te pravice lahko koristijo tudi, če sami niso državljani države članice; enako velja tudi za begunce in osebe brez državljanstva.

⁵⁸ Najpogosteje se pri tem uporablja pravica do nujnih zdravstvenih storitev v državi napotitve.

⁵⁹ Delno vsebinsko povzeto in prirejeno po: ZPIZ, internet 8.

5.1.1. UREDBA SVETA EGS 1408/71 IN NJENA UPORABA ZA NAPOTENE DELAVCE

Osnovno pravilo Uredbe 1408/71 je določeno v 1. odst. 13. čl. in sicer, da »za delavce, za katere se uporablja ta uredba, velja zakonodaja ene same države članice«⁶⁰ (Uredba 1408/71, 13(1)). Nadalje v naslednjem odstavku istega člena navedena uredba predpisuje, da »za delavca, zaposlenega na ozemlju ene države članice, velja zakonodaja te države, tudi če stalno prebiva na ozemlju druge države članice ali če je registrirani sedež ali poslovna enota podjetja ali posameznika, ki osebo zaposluje, na ozemlju druge države članice.« (Uredba 1408/71, 13 (2) a.)

V zvezi z napotnimi delavci pa se uporablja 1a. odst. 14. čl. navedene Uredbe, ki določa, da:

se čl. 13 (2) (a) uporablja v skladu z naslednjimi izjemami in posebnostmi:

(a) Za delavca, zaposlenega na ozemlju države članice v podjetju, kateremu običajno pripada, in ki ga to podjetje napoti na ozemlje druge države članice, da tam opravlja delo za to podjetje, še naprej velja zakonodaja prve države članice, če predvideno trajanje tega dela ne presega 12 mesecev in če oseba ni poslana z namenom, da nadomesti drugo osebo, ki ji je potekla napotitev.

(ii) Če se trajanje dela, ki ga je treba opraviti, zaradi nepredvidljivih okoliščin podaljša preko prvotno predvidenega časa in preseže 12 mesecev, se zakonodaja prve države članice še naprej uporablja do dokončanja takega dela, če pristojni organ v državi članici, na ozemlje katere je oseba napotena, da za to svoje soglasje; za soglasje je potrebno zaprositi pred koncem prvotnega dvanajstmesečnega obdobja. Takega soglasja pa ni mogoče izdati za obdobje, ki presega 12 mesecev. (Uredba 1408/71, 14 (1) a,ii)

Navedena določba predpisuje trajanje posamezne napotitve za obdobje enega leta z možnostjo podaljšanja za nadaljnjih 12 mesecev zaradi nedokončanega dela ali drugih nepredvidljivih okoliščin oz. izjemoma v skladu s 17. čl. citirane uredbe tudi za daljše obdobje, v kolikor pristojni organi udeleženih držav članic sporazumno določijo izjeme od zgoraj navedenih določb, kadar je to v interesu določenih kategorij oseb ali določenih oseb.« (Uredba 1408/71, 17) Sodišče ES je navedene

⁶⁰ Pri tem gre za načelo preprečevanja prekrivanja pravic in načelo vključitve posameznega delavca v sistem socialnega zavarovanja zgolj ene države (in ne dveh ali več) v istem obdobju.

določbe Uredbe v praksi med drugim utemeljilo tudi z odpravljanjem administrativnih ovir pri prostem pretoku delavcev za namene spodbujanja prostega opravljanja storitev v okviru EU in posledično večje gospodarske rasti celotnega Evro območja (Sodba sodišča z dne 27.3.1990 v zadevi Rush Portuguesa, C-113/89, ZOdl. 1990, str. I-1425).⁶¹

Na tej točki velja poudariti velik pomen Sodišča ES na področju evropske zakonodaje, ki je edina pristojna inštitucija z dejansko močjo tolmačenja veljavne evropske zakonodaje in odločanja ter presojanja v spornih primerih čezmejnih napotitev delovne sile v okviru EU. Na podlagi vloženih tožb sodišče ob upoštevanju evropske zakonodaje na obravnavanem primeru prouči dejansko situacijo, interpretira veljavne področne predpise in odloči o primernosti nadaljnjih postopkov oz. ukrepov, ki jih morata izvesti stranki v sporu. V primerih, ki jih obravnava Sodišče ES, gre največkrat za tožbe, za razlago katerih zaradi uporabe evropske zakonodaje nacionalna sodišča v posameznih udeleženih državah niso pristojna. Tako Sodišče ES na podlagi konkretnega primera oz. vložene tožbe podrobno preuči veljavno zakonodajo, predvsem ustrezne direktive ali uredbe z obravnavanega področja, jih na posameznem primeru interpretira in določi posledice ter nadaljnje postopke, ki jih morata upoštevati obe udeleženi strani. Sodbe oz. judikatura Sodišča ES tako veljajo za enega od temeljnih pravnih virov EU in so pomembne ravno zaradi obsežnega tolmačenja, interpretacije in razlage predpisov ter osnovnih načel, veljavnih znotraj EU, na konkretnih primerih in v dejanskih življenjskih situacijah. V zadnjem času se je zaradi neučinkovitosti in nepristojnosti nacionalnih sodišč za interpretacijo evropske zakonodaje vloga Sodišča ES kot razsodnika v čezmejnih sporih pomembno povečala, državljani EU se namreč vse pogosteje obračajo nanj in zato njegova vloga tolmača evropske zakonodaje tudi zaradi ažurnega in primernega razsojanja postaja vse bolj nepogrešljiva tudi v prihodnosti.

5.2. POSTOPEK UVELJAVLJANJA PRAVIC IZ OBVEZNEGA SOCIALNEGA ZAVAROVANJA MED NAPOTITVIJO

Skladno z določbami zgoraj citirane Uredbe oz. ustreznega meddržavnega Sporazuma o socialni varnosti je družba, ki delavca napoti v drugo državo za določeno obdobje z namenom opravljanja storitev, dolžna pri pristojnem organu v matični državi, kjer ima družba kot delodajalec urejeno

⁶¹ Besedilo celotnega dokumenta v angleškem jeziku je dostopno na spletni strani Uradnega lista EU: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61989J0113:EN:HTML>

obvezno zavarovanje (v RS je to OE ZZZS, oddelek za mednarodno zavarovanje) vložiti t.i. vprašalnik za delodajalce (priloga B) in obojestransko podpisano pogodbo o napotitvi. Navedeni vprašalnik je splošne narave, poleg osnovnih podatkov o delavcu in delodajalcu zahteva še potrdilo delodajalca o upoštevanju minimalnih standardov in pravic zaposlene osebe iz zaposlitve, natančneje opisanih pod točko 3.1., tudi v času trajanja napotitve. V primerjavi s podobnimi vprašalniki oz. postopki v drugih novih članicah EU, se Slovenija od njih pomembneje ne razlikuje, vse države v okviru EU so namreč dolžne upoštevati veljavno evropsko področno zakonodajo, zato so tudi posamezni upravni postopki in izdana potrdila s tega področja vsebinsko podobni in se zahtevani podatki ne razlikujejo posebno od podobnih obrazcev v drugih evropskih državah. Pri tem je pomembno opozoriti, da se tudi v praksi slovenski pristojni organi za navedeno področje (predvsem ZZZS) hitro odzivajo na predložene vloge, izkazujejo dobro poznavanje nacionalne in evropske zakonodaje in so strankam pripravljene tudi strokovno svetovati, kar pred pristopom Slovenije k EU pogosto ni bila praksa uradnih organov. Tako od vložitve vprašalnika do izstavitve ustreznega potrdila o zavarovanju delavca v matični državi in uveljavljanju pravic do zdravstvenih storitev med napotitvijo običajno ne preteče več kot deset dni.

Na podlagi izpolnjenega vprašalnika za delodajalce ZZZS napotenemu delavcu izda obrazec vrste E (za države EU območja) oz. SI ali SLO (za tretje države),⁶² s katerim v času napotitve napoteni delavec (in njegovi vzdrževani družinski člani, če mu sledijo v drugo državo) v državi, kamor je napoten, lahko uveljavlja pravice iz obveznega socialnega zavarovanja v matični državi. Obenem delavec s potrjenim obrazcem te vrste potrjuje, da je vključen v sistem socialnega varstva matične države. S predložitvijo navedenega obrazca lahko napoteni delavec v državi napotitve dokazuje, da obvezne prispevke za socialno varnost med napotitvijo še vedno plačuje v matični državi in tako ni zavezan za plačilo socialnih prispevkov v državi gostiteljici, čeprav lahko koristi njene zdravstvene storitve.

Za izstavitev zgoraj omenjenih obrazcev s strani ZZZS morajo biti skladno z Uredbo 1408/71 izpolnjeni naslednji pogoji:

- *napotena oseba je zavarovana pred napotitvijo na delo v tujino,*

⁶² Vzorec obeh obrazcev je v prilogi (priloga C: Avstrija-Slovenija, E 101 A in priloga D: Slovenija-Hrvaška, SLO/HR 1 in SLO/HR 5)

- *obstaja pogodba o zaposlitvi za opravljanje dela v tujini oz. aneks k obstoječi pogodbi o zaposlitvi, ki določa, ali se zavezuje k upoštevanju minimalnih delovnih standardov napotnega delavca v državi napotitve,*
- *gre za plačano zaposlitev,*
- *delovno razmerje obstaja celotno obdobje napotitve na delo v tujini,*
- *skupno obdobje trajanja napotitve s vsemi podaljševanji ne sme preseči dobe petih let,*
- *ne gre za zamenjavo druge že zaposlene osebe, ki ji je potekla napotitev (vir: internet 8).*

Za podaljšanje napotitve za obdobje nadaljnjih 12 mesecev v državah EU je potrebno zaprositi pred potekom napotitvenega obdobja z obrazcem E 102 SI – *Podaljšanje obdobja napotitve na delo v drugi državi članici EU* pri pristojnem organu v državi napotitve in s strani tujega organa potrjen obrazec predložiti slovenskemu ZZSZ. Za nadaljnje podaljšanje napotitve, a ne dlje kot skupno za pet let, pa delodajalec na Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve (v nadaljevanju MDDSZ) vloži prošnjo za sklenitev izjemnega dogovora skladno s 17. čl. Uredbe 1408/71. MDDSZ nato posreduje to vlogo pristojnemu organu v državi napotitve, pri čemer je potrebno opozoriti, da je tovrsten postopek lahko dolgotrajen in je zato vlogo potrebno vložiti več mesecev pred iztekom obdobja, določenega z obrazcem E 102 SI. Napotenemu delavcu v okviru EU se za čas trajanja napotitve oz. veljavnosti obrazca E 101 SI ali E 102 SI⁶³ izda evropska kartica zdravstvenega zavarovanja, s katero lahko uveljavlja pravico do zdravstvenih storitev v državi napotitve z ozirom na trajanje bivanja v drugi državi in nujnost medicinskega posega skladno z zakonodajo države napotitve.

V tretjih državah, s katerimi ima Slovenija sklenjen ustrezen sporazum o socialni varnosti (npr. s Hrvaško od 1.2.1998 in Makedonijo od 1.4.2001), se za pridobitev potrdila o socialnem varstvu v matični državi med obdobjem napotitve uporablja enak postopek kot za države članice EU (vložitev enakega vprašalnika za delodajalce pri ZZSZ). Prav tako se tudi trajanje napotitve za več kot eno leto podaljšuje v skladu z dogovorom pristojnih organov obeh držav, pri čemer se npr. z obrazcem SLO/HR 1 določi nadaljnjo veljavnost pravnih predpisov RS, z obrazcem SLO/HR 5 pa napoteni delavec iz Slovenije uveljavlja pravico do zdravstvenih storitev v državi napotitve (t.j. Hrvaški) v času

⁶³ Drugi v praksi uporabni obrazci te vrste so še: obrazec E 106, ki služi kot potrdilo o pravici do storitev za primer bolezni in materinstva za tiste osebe, ki prebivajo v drugi državi članici (npr. študentje, ki študirajo v drugi državi, ali upokojenci, ki prenesejo svoje prebivališče v drugo državo članico EU); obrazec E 109 je potrdilo za prijavo vzdrževanih družinskih članov napotene osebe v socialno zavarovanje v drugi državi članici; obrazec E 119 pa je potrdilo o pravici do storitev iz naslova zdravstvenega zavarovanja za brezposelne osebe in njihove družinske člane.

trajanja napotitve v obsegu, kot ga določa področna zakonodaja države napotitve. Če pa gre za napotitev v tretje države, s katerimi RS nima sklenjenega sporazuma o socialni varnosti, mora napoteni delavec stroške nujnih zdravstvenih storitev v državi napotitve plačati sam, a je ob predložitvi originalnih računov upravičen do povračila stroškov opravljenih storitev s strani ZZZS v višini primerljivih cen teh storitev v Sloveniji.⁶⁴ Pri tem pa velja poudariti, da je navedeni postopek včasih veljal za zelo zamudnega, saj je bilo potrebno poleg predložene dokumentacije podrobno izpolniti prave obrazce in na ta način primerno utemeljiti zahtevek za vračilo. Informacije s strani ZZZS, v kolikor so bile na voljo, so bile nepopolne, postopek vračila pa dolgotrajen. V zadnjem času pa navedeni postopek prijave in vračila v tujini plačanega zneska tudi v praksi poteka veliko hitreje, saj se je ZZZS v tem obdobju primerno strokovno usposobil za obravnavo vloženih zahtevkov, da se ti postopki lahko izpeljejo bolj ažurno in učinkovito.

5.3. VRSTE OBVEZNEGA SOCIALNEGA ZAVAROVANJA V RS IN PRIMERJAVA Z NEKATERIMI DRUGIMI DRŽAVAMI ČLANICAMI EU IN HRVAŠKO

V skladu s slovenskim Zakonom o zdravstvenem varstvu in zavarovanju – ZZVZZ-UPB3, Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1-UPB4 in Zakonom o prispevkih za socialno varnost – ZPSV je v Sloveniji višina obveznih prispevkov za socialno varstvo za različne vrste zavarovanja določena v odstotku od bruto plače zaposlenega (za odstotno porazdelitev med zaposlenim in delodajalcem glej tabelo 5.3.1.). Na tem mestu velja poudariti, da v RS ni določene zgornje meje zneska obveznih socialnih prispevkov, kot je običajno v Avstriji ali na Slovaškem, kar v praksi pomeni, da so bruto plače zaposlenih z najvišjimi dohodki v RS mnogo bolj obremenjene z obveznimi socialnimi prispevki kot npr. v Avstriji, kjer je zgornja meja vnaprej za vsako leto posebej zneskovno določena. V letu 2008 znaša navedeni znesek EUR 3.930,00, kar pomeni, da je najvišji možni znesek za obvezno socialno zavarovanje zaposlenega v Avstriji EUR 710,15 mesečno (EUR 3.930 x 18,07 %).

⁶⁴ Delno povzeto, prirejeno in aktualizirano po ZZZS, internet 8.

Tabela 5.3.1: Pregled obveznih prispevkov za socialno varstvo po vrstah v RS v odstotku od bruto plače:

VRSTA ZAVAROVANJA	zaposleni	delodajalec
pokojninsko in invalidsko	15,50%	8,85%
zdravstveno	6,36%	6,56%
nezaposlenost	0,14%	0,06%
nezgodno	0,00%	0,53%
starševsko varstvo	0,10%	0,10%
SKUPAJ	22,10%	16,10%

Vir: Davčni urad RS, <http://www.durs.gov.si>; Pojasnila: Dohodek iz zaposlitve - Obvezni davki in prispevki

Tako delavec z mesečno bruto plačo EUR 5.000,00, zaposlen v RS, za slovensko obvezno socialno varstvo plača EUR 1.105,00 na mesec (22,1 % od bruto plače); medtem ko delavec z enako bruto plačo, ki je zaposlen v Avstriji, plača obvezne socialne prispevke v višini EUR 710,15 (najvišji možni mesečni znesek prispevka za obvezno socialno zavarovanje v Avstriji v letu 2008), razlika med obema zneskoma obveznih socialnih prispevkov se povečuje sorazmerno glede na znesek bruto plače. Prav tako ima po enakem načelu višje skupne stroške delovne sile zaradi odstotno določenega zneska socialnih prispevkov tudi slovenski delodajalec v primerjavi z avstrijskim, kar konkretno pomeni manjšo konkurenčnost RS pri stroških delovne sile v primerjavi z Avstrijo tako s stališča delavca kot tudi delodajalca.

V primerjavi z nekaterimi ostalimi kasneje pridruženimi državami članicami EU so obvezni prispevki za socialno varnost delavcev v Sloveniji višji in deloma drugače razporejeni, npr. na Češkem, Slovaškem in Madžarskem je prispevek delodajalca bistveno višji kot prispevek zaposlenega (cca. 20 % razlike, v RS 6 % višji prispevek zaposlenega), pri čemer pa je skupni znesek prispevkov za socialno varstvo, tako delodajalca kot zaposlenega za ca. 10 % višji kot v RS. Iz priložene preglednice 5.3.2. (priloga E) so razvidni zneski in način obračuna ter porazdelitve socialnih prispevkov delodajalca in zaposlenega v petih državah članicah EU in na Hrvaškem. Enako kot zgoraj je tudi iz te razpredelnice razvidna manjša konkurenčna prednost zaposlovanja v Sloveniji pred ostalimi primerljivimi srednjeevropskimi državami zaradi večje obremenitve zaposlenih s plačevanjem obveznih prispevkov za socialno varstvo. Prav visok odstotek prispevkov zaposlenega za obvezno

socialno varstvo v primerjavi z drugimi državami pogosto odvrne tuje investitorje od naložb v RS, saj že predhodna ocena stroškov zaposlitve delavca v RS in drugih primerljivih državah pokaže velik razkorak med različnimi državami in njihovimi sistemi, ki Sloveniji ni v prid. V kakšnem obsegu pa se podjetja prav zaradi visokih stroškov obveznega socialnega varstva odločajo povsem opustiti idejo o napotitvah delavcev v RS, bi bilo težko natančneje sklepati, vsekakor pa to ne vpliva zelo pozitivno na obseg tujih napotitev in posledično tudi investicij v Slovenijo. Visoki stroški obveznega socialnega varstva pri zaposlitvah delavcev so tako ena od šibkejših točk RS, za katero se lahko upravičeno sklepa, da v določeni meri zmanjšuje konkurenčne prednosti gospodarstva v primerjavi z drugimi srednje- in vzhodnoevropskimi državami.

Iz tega razloga se zaposleni delavec, seveda v kolikor ima izbiro in je obveščen o višini prispevkov za socialno varnost v različnih državah, vsekakor raje odloči za zaposlitev v državi z manjšo obremenitvijo bruto plače z obveznimi prispevki. Enako ravna podjetje, ki ima možnost napotitve delavca na delo v različne od primerjanih držav, saj stremi k minimiranju stroškov, kar tudi z vidika izdatkov za obvezno socialno varstvo napotenega delavca lahko predstavlja pomemben argument za ali proti napotitvi oz. zaposlitvi v posamezni državi. Ob upoštevanju evropske zakonodaje s področja socialnega varstva, predvsem Uredbe 1408/71, se tako podjetju iz Avstrije bolj izplača delavce napotiti na delo v Slovenijo za obdobje do dveh let, kot pa jih zaposliti v RS in zanje plačevati obvezne prispevke za socialno varstvo skladno s slovensko zakonodajo. Taki delavci, še posebej, če gre za vodilni kader z ustrezno visokimi dohodki, v času napotitve do dveh let plačujejo obvezne socialne prispevke v Avstriji, ki so določeni v maksimalnem fiksnem znesku, medtem ko bi jih v RS plačevali v odstotku od zneska bruto plače, kar bi posledično občutno znižalo njihove neto dohodke. Nasprotno pa bi se slovenskemu delavcu z visokimi dohodki iz tega vidika mnogo bolj izplačala neposredna zaposlitev v Avstriji, kot pa napotitev iz RS na delo v Avstrijo in nadaljnje plačevanje obveznih socialnih prispevkov v RS, saj bi zgoraj opisane nacionalne in evropske določbe s področja socialnega varstva na ta način z dohodkovnega vidika obrnil sebi v prid. V tem primeru bi bil ob upokojitvi namreč upravičen tudi do izplačila pokojnine iz Avstrije v sorazmernem delu glede na trajanje dela v Avstriji iz naslova vplačanih socialnih prispevkov v avstrijsko državno pokojninsko blagajno v obdobju zaposlitve, kar je poleg drugih zagotovo pomemben motivacijski element posameznika za zaposlitev v Avstriji.

6. OBDAVČITEV NAPOTENIH DELAVCEV V MATIČNI DRŽAVI IN DRŽAVI NAPOTITVE

V nadaljnjem besedilu bodo natančneje predstavljeni obravnava čezmejnih napotitev s stališča njihove obdavčitve, najpomembnejši pojmi s tega področja z zakonodajnega vidika, predstavitev razlik med davčnim rezidentom in nerezidentom, pomen različnih vrst rezidenčnih vezi, opredelitev pogojev za določitev rezidentskega statusa, metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in konkretni primeri iz prakse, na katere se navezujejo zgoraj navedeni pojmi.

6.1. NACIONALNA DOHODNINSKA ZAKONODAJA IN PREDPISI V SLOVENIJI

Obdavčitev fizičnih oseb je v RS urejena z Zakonom o dohodnini, Ur.l. RS 117/06 in 10/08 (v nadaljevanju ZDoh-2). V skladu z določbami ZDoh-2 je davčna obveznost posamezne fizične osebe odvisna od njenega statusa za namene obdavčitve (lahko je rezident ali nerezident države za davčne namene). ZDoh-2 je s to določbo povzel običajno prakso pogojevanja obdavčitve fizičnih oseb, kot je urejena v Zahodnem svetu, kar izenačuje Slovenijo z ostalimi razvitimi državami, ne zgolj v okviru EU, temveč tudi širše. Tako je rezident RS za davčne namene zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije (t.i. *načelo obdavčitve svetovnega dohodka v državi rezidentstva*). Po drugi strani pa je nerezident RS za davčne namene zavezan za plačilo dohodnine v RS zgolj od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Posameznik, ki je rezident RS za davčne namene zgolj del davčnega leta,⁶⁵ je zavezan za plačilo dohodnine v Sloveniji od svetovnega dohodka, doseženega v tistem delu leta, v katerem je bil rezident. V preostalem delu leta, ko ni bil rezident RS za davčne namene, se njegovi dohodki obdavčujejo kot dohodki nerezidenta, kar pomeni, da se v drugem delu leta v RS obdavčijo zgolj tisti njegovi dohodki, ki imajo vir v Sloveniji.

ZDoh-2 predpisuje pogoje za pridobitev rezidentskega statusa za davčne namene v 6. členu, v katerem je določeno, da je zavezanec rezident Slovenije za davčne namene v kateremkoli času v davčnem letu, če v tem času izpolnjuje katerega (t.j. vsaj enega) od naslednjih pogojev za ugotovitev statusa osebe, ki se lahko uporabijo v kateremkoli trenutku v letu pridobitve dohodka:

⁶⁵ Davčno leto je v RS enako koledarskemu, kar je običajna praksa v evropskih državah.

-
1. *ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji,*
 2. *prebiva izven Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji RS ali misiji RS pri Evropski komisiji, kot javni uslužbenec z diplomatskim ali konzularnim statusom, ali je zakonec ali vzdrževani družinski član takšnega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo,*
 3. *je bil rezident Slovenije v kateremkoli obdobju preteklega ali tekočega leta in prebiva izven RS zaradi zaposlitve:*
 - *v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji RS ali misiji RS pri Evropski komisiji, 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 to v državi, ki na podlagi vzajemnosti takšnega uslužbenca nima za svojega rezidenta,*
 - *kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, v Evropski centralni banki, Evropskem monetarnem institutu ali Evropski investicijskih banki ali je zakonec, ki ni zaposlen in ne opravlja dejavnosti, ali vzdrževan otrok takšnega uslužbenca in prebiva s to osebo,*
 4. *ima svoje običajno prebivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji ali*
 5. *je v kateremkoli času v davčnem letu navzoč v Sloveniji skupaj več kakor 183 dni. (6.čl. ZDoh-2)*

Glede na dejstvo, da pričujoče magistrsko delo obravnava čezmejne napotitve delavcev v okviru multinacionalnih podjetij, se za določitev rezidentskega statusa teh delavcev za davčne namene uporabljajo predvsem točke 1, 4 in 5, ki bodo v nadaljnjem besedilu tudi bolj podrobno predstavljene, medtem ko se točki 2 in 3 nanašata predvsem na javne uslužbence v mednarodnih inštitucijah, kjer kot predstavniki zastopajo Slovenijo. Ti namreč niso središčna točka obravnave magistrskega dela in so ob upoštevanju zgoraj navedenih kriterijev vedno rezidenti RS za davčne namene, čeprav dejansko ne prebivajo v RS in najverjetneje ne bi izpolnjevali pogojev za rezidentstvo RS, v kolikor bi se zanje upoštevali preostali trije zgoraj navedeni kriteriji. Poleg tega velja ob tem opozoriti še na dejstvo, da se v zvezi z obdavčitvijo napotenih delavcev običajno obravnava le dohodke iz zaposlitve (to so

skladno s 35. čl. ZDoh-2 dohodki iz delovnega razmerja in dohodki iz drugih odvisnih pogodbenih razmerij),⁶⁶ ki so doseženi v času napotitve, in ne npr. dohodkov iz dejavnosti ali premoženja, ki prav tako podležejo obdavčitvi z dohodnino skladno z nacionalno zakonodajo. Ob tem poglavju velja še poudariti, da so zgoraj navedeni kriteriji mednarodno priporočljivi in sprejeti, zaradi tega splošno veljavni in se povzeti ter v delno prilagojeni obliki uporabljajo v večini evropskih držav.

Nadalje je v 1. odst. 7. čl. ZDoh-2 taksativno določeno, da je ne glede na zgoraj opisane kriterije davčni zavezanec nerezident RS za davčne namene, če izpolnjuje katerega (t.j. vsaj enega) od naslednjih pogojev:

- *opravlja delo kot oseba z diplomatskim ali konzularnim statusom v Sloveniji v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji skupine tujih držav ali tuje države ali je zakonec ali vzdrževani družinski član takšne osebe in prebiva s to osebo, če ni slovenski državljan,*
- *bi postal rezident samo zaradi opravljanja dela kot funkcionar, strokovnjak ali uslužbenec mednarodne organizacije, če ni slovenski državljan,*
- *bi postal rezident samo zaradi zaposlitve:*
 - *v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji tuje države v RS kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji brez diplomatskega ali konzularnega statusa in ni slovenski državljan,*
 - *kot uslužbenec tuje države v Sloveniji v funkciji, ki ni diplomatska, konzularna ali mednarodna, pod pogojem, da ta tuja država na podlagi vzajemnosti podobnega uslužbenca RS nima za svojega rezidenta,*
 - *kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, v Evropski centralni banki, Evropskem monetarnem institutu ali Evropski investicijski banki⁶⁷ v Sloveniji.*
- *je fizična oseba, ki izpolnjuje naslednje pogoje:*

⁶⁶ Pri čemer za odvisno pogodbeno razmerje šteje poleg delovnega razmerja tudi »vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.« (2. tč. 3. odst. 35. čl. ZDoh-2)

⁶⁷ Enako velja za zaposlitev pri Evropski komisiji, Svetu EU, Evropskem parlamentu, Sodišču ES, Evropskem računskem sodišču - vključno z generalnimi direktorati, službami ali oddelki posamezne inštitucije.

- v RS bo prebivala izključno zaradi zaposlitve kot tuji strokovnjak za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra,
- ni bila rezident v kateremkoli času petih let pred prihodom v Slovenijo,
- ni lastnik nepremičnine v Sloveniji,
- bo prebivala v Sloveniji skupaj manj kakor 365 dni v koledarskem letu,
- prebiva v Sloveniji izključno zaradi študija ali zdravljenja. (7. čl. ZDoh-2)

O izpolnjevanju zgoraj navedenih pogojev, ki se ne nanašajo na javne uslužbence mednarodnih inštitucij na začasnem bivanju na ozemlju RS, to je o pogojih iz 4. točke, ki se uporablja pri čezmejnih napotitvah delavcev v multinacionalnih podjetjih skladno z ZDoh-2, odloči pristojni slovenski davčni organ in fizični osebi o tej odločitvi izda pisno potrdilo. Glede na dejstvo, da so središčna točka magistrskega dela čezmejne napotitve delavcev v okviru zasebnega sektorja, status javnih uslužbencev za davčne namene v RS v nadaljnjem besedilu ne bo več obravnavan, saj za le-te vedno velja načelo ohranitve rezidentstva za davčne namene matične države oz. države, ki jih je napotila na delo v mednarodne inštitucije ali druge države za obdobje opravljanja dela.⁶⁸ Navedeno pa pri čezmejnih napotitvah delavcev v okviru multinacionalnih podjetij ni vedno pravilo in je pri obravnavi le-teh potrebno upoštevati in podrobno preučiti različne druge dejavnike, ki lahko vplivajo na določitev rezidentskega statusa za davčne namene posameznika v različnih državah.

⁶⁸ Pri tem gre za t.i. *ekstrateritorialno razširitev koncepta rezidentstva RS*, ki je osnovana na dejstvu, da diplomatski oz. konzularni uslužbenci prebivajo v slovenski misiji, ki pripada slovenskemu teritoriju in so deležni vseh prednosti diplomatske imunitete, ne zgolj pri uporabi kazenskega, temveč tudi davčnega prava. Enako, a razširjeno pravilo se lahko uporabi tudi za zakonce in vzdrževane družinske člane diplomatskega ali konzularnega uslužbenca, če te osebe prebivajo skupaj z njim in za njihovo administrativno in tehnično podporno osebje. Prav tako velja navedena določba v skladu z določbo točke b) 18. odst. 5. čl. Konvencije o privilegijih in imunitetah Združenih narodov (Ur.l. FLRJ, 20/50), ki velja v RS na podlagi Akta o notifikaciji nasledstva konvencij OZN (Ur.l. RS – MP 9/92) tudi za zaposlitev pri OZN oz. njenih specialnih agencijah in institucijah, kot so npr. Mednarodna organizacija dela, Mednarodni denarni sklad, Mednarodna zdravstvena organizacija, Mednarodna banka za obnovo in razvoj, Organizacija za prehrano in kmetijstvo pri OZN, UNESCO ipd.. V skladu z navedenim velja, da te osebe ne postanejo rezidenti za davčne namene v državi, v kateri dejansko prebivajo v času službovanja. Takšni uslužbenci torej ostanejo davčni rezidenti Slovenije, čeprav so po določbah 34. čl. ZDoh-2 oproščeni plačila dohodnine od dohodka iz zaposlitve na podlagi pogodbenega razmerja (t.j. zaposlitve), ki ga dosegajo pri mednarodnih oz. evropskih institucijah – če se od takšnega dohodka plačuje davek v teh institucijah - in čeprav se ta dohodek uslužbencev teh organizacij tudi ne upošteva pri izračunu višine dohodnine od preostalega obdavčljivega dohodka takšnega rezidenta. To pomeni, da morajo v Sloveniji plačevati dohodnino od vseh drugih obdavčljivih dohodkov in to enako in pod enakimi pogoji kakor drugi davčni rezidenti. Kljub temu pa je ravno neobdavčitev dohodkov, doseženih z zaposlitvijo pri zgoraj navedenih inštitucijah, v RS kot državi davčnega rezidentstva, eden od pomembnejših motivacijskih dejavnikov za zaposlitev na teh delovnih mestih. Za različna honorarna dela rezidentov RS pri navedenih organizacijah na osnovi drugega pogodbenega razmerja pa navedena določba ni uporabljiva, zato tovrstni dohodki podležejo tudi obdavčitvi z dohodnino po slovenski nacionalni zakonodaji po splošni stopnji 25%.

6.1.1. TUJI STROKOVNJAKI IN NJIHOV REZIDENTSKI STATUS ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI

Namen 4. tč. 7. čl. ZDoh-2 je olajšanje zaposlovanja tujih strokovnjakov v RS za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra, kar pri obravnavi napotenih delavcev sicer nastopi bolj poredko, a se v posameznih primerih prav tako lahko uporabi upoštevaje stopnjo izobrazbe in posebna strokovna znanja takšnih oseb. Takšen strokovnjak sicer lahko izpolni katerega od treh splošnih pogojev za rezidentstvo RS za davčne namene, a namen zgornje določbe je v tem, da tuji strokovnjak v Sloveniji ne bo obdavčen od svetovnega dohodka kot bi bil rezident (npr. od dohodka od premoženja, ki ga doseže v tujini), temveč samo od dohodka z virom v RS (npr. od dohodka iz zaposlitve, katerega vir je v Sloveniji) kot nerezident. Vlogo za pridobitev potrdila o statusu strokovnjaka oz. rezidentstva takšen zavezanec vloži pri pristojnem DURS s predložitvijo obrazca *"Ugotovitev rezidentskega statusa po 4. tč. 1. odst. 7. čl. ZDoh-2"*.⁶⁹ Obrazec mora pred predložitvijo potrditi tudi na Centralni službi Zavoda za zaposlovanje RS in k obrazcu priloži izpolnjen vprašalnik *"Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo)"*.⁷⁰

Do navedene ugodnosti je upravičen tuji strokovnjak, ki je tuja fizična oseba in ni državljan Slovenije in:

- se na podlagi pogodbe o zaposlitvi zaposli pri delodajalcu v Sloveniji,
- ima posebno znanje, ki ga v Sloveniji ni ali ga ni dovolj,
- bo zaradi zaposlitve prebivala v Sloveniji,
- ima najmanj visokošolsko ali univerzitetno izobrazbo.

Za tujega strokovnjaka tako veljajo:

- tuji učitelji, profesorji ali lektorji v izobraževalnih, kulturnih ali znanstvenih ustanovah v Sloveniji,
- tuji raziskovalci ali znanstveniki v znanstvenoraziskovalnih ustanovah v Sloveniji,

⁶⁹ Vzorec obrazca je priložen kot priloga F in njegov glavni namen je utemeljitev delodajalca, da je oseba, za katero se vlaga navedeni obrazec, dejansko strokovnjak na konkretnem področju s posebnimi znanji, ki jih v RS ni na razpolago in je podjetju nujno potreben za opravljanje določenih nalog in zadolžitev. Glede na dejstvo, da je ta oseba na delu v RS zgolj začasno v času trajanja določenega projekta, bo ohranila rezidentski status za davčne namene v matični državi in bo v RS kot davčni nerezident plačevala zgolj davek od dohodkov, doseženih na ozemlju RS.

⁷⁰ Več o ugotavljanju rezidentskega statusa za davčne namene v točki 6.3.

-
- tuji strokovnjaki v jedrskih objektih ali drugih ustanovah za jedrsko energijo v Sloveniji,
 - drugi tuji strokovnjaki.

Takšna oseba je upravičena do ugodnosti pod pogoji, da:

- v regiji, na področju dejavnosti, v poklicu, kjer oz. v katerem se zaposli, ni prepovedi zaposlovanja tujcev, ki jih je sprejela Vlada RS,
- v Slovenijo ni prišla na usposabljanje in izpopolnjevanje.

Če tuji strokovnjak, ki mu je priznana navedena ugodnost, prebiva v Sloveniji skupaj več kakor 365 dni v dveh zaporednih davčnih letih, velja za rezidenta RS za davčne namene od trenutka, ko je prvič prišel v Slovenijo. Navedena ugodnost se lahko prizna vsakemu tujemu strokovnjaku zgolj enkrat, kar pomeni, da bi se rezidentski status tujega strokovnjaka, ki mu je bila v preteklosti že priznana navedena ugodnost in bi po nekem času ponovno prišel v Slovenijo ter spet izpolnjeval našete pogoje za navedeno ugodnost, ugotavljal po že opisanih treh splošnih pravilih iz 6. čl. ZDoh-2.

Kot je razvidno iz zgoraj navedenega, gre pri tem postopku za izvzem tujih strokovnjakov s posebnimi znanji iz veljavne nacionalne dohodninske zakonodaje. Ti delavci bi na osnovi pogojev iz ZDoh-2 lahko namreč veljali za davčne rezidente RS, a se z izpolnitvijo navedenega vprašalnika temu lahko izognejo. V Sloveniji se tako obdavči le njihov dohodek, dosežen v RS, čeprav izpolnjujejo tudi druge pogoje za davčno rezidentstvo in bi morali biti pravnoformalno, skladno z ZDoh-2, obdavčeni v RS po svetovnem dohodku. Navedena določba je podobna določilom s tega področja ostalih primerljivih evropskih držav. Njen namen je namreč privabiti čim več izkušenih strokovnjakov na delo v Slovenijo, saj v RS tako specifičnega strokovnega profila delavcev pogosto ni na voljo, pri čemer pa se delavcem kot neke vrste dodatna stimulacija in motivacija za delo ponudi ugodnost, da v Sloveniji niso obdavčeni enako kot rezidenti RS. S takšnim obravnavanjem tujih strokovnjakov na delu v Sloveniji se posredno povečuje tudi konkurenčna prednost RS na podlagi strokovnega znanja in angažiranja strokovnjakov, ki jih v Sloveniji ni, za različna specifična in zahtevna področja dela, s čimer se posledično v določeni meri povečuje tudi konkurenčnost RS v primerjavi z drugimi srednjeevropskimi državami.

6.2. DOLOČITEV REZIDENTSKEGA STATUSA ZA DAVČNE NAMENE V RS (REZIDENT/NEREZIDENT)⁷¹

Posameznik postane rezident RS za davčne namene, ko vzpostavi t.i. *rezidenčno vez* s Slovenijo. Rezidenčna vez je lahko vsaka povezava, ki jo posameznik ustvari s Slovenijo, v nadaljnjem besedilu pa bodo posamezne vrste rezidenčnih vezi tudi bolj podrobno opisane. Če gre v konkretnem primeru za osebo, ki v preteklosti ni bila rezident RS, se rezidenčna vez praviloma vzpostavi z dnem prihoda te osebe v Slovenijo. Po drugi strani pa posameznik, ki je v preteklosti prenehal biti rezident Slovenije, ponovno postane rezident RS za davčne namene, ko se vrne v Slovenijo oz. ponovno vzpostavi rezidenčno vez z RS. Pri presojanju, ali je posameznik rezident RS za davčne namene, se v vsakem posameznem primeru upoštevajo vsa pomembna dejstva in okoliščine v okviru rezidenčnih vezi s Slovenijo, vključno z dolžino obdobja, ciljem, namenom in kontinuiteto prebivanja oz. zadrževanja posameznika v Sloveniji in v tujini.

Tako npr. kadar posameznik, ki je poročen ali prebiva skupaj z zunajzakonskim partnerjem in z vzdrževanimi družinski člani, zapusti Slovenijo, vendar njegov zakonec ali zunajzakonski partner in vzdrževani družinski člani ostanejo v Sloveniji, veljajo takšen zakonec ali partner oz. vzdrževani družinski člani za rezidenčno vez posameznika s Slovenijo v času posameznikove odsotnosti iz Slovenije. Prav tako začasna odsotnost posameznika iz Slovenije, čeprav v daljšem obdobju, ne zadostuje za izključitev osebe iz rezidentstva za davčne namene v Sloveniji. Kadar posameznik ohrani rezidenčne vezi s Slovenijo tudi v času, ko je v tujini, se pri presojanju pomena teh vezi upoštevajo naslednja dejstva in okoliščine:

- dejstva in okoliščine, ki kažejo na namen posameznika, da za stalno prekine rezidenčne vezi s Slovenijo,
- pogostnost in dolžina obiskov v Sloveniji,
- rezidenčne vezi izven Slovenije.

Namen zavezanca, da se vrne v Slovenijo, sam po sebi, kadar ni drugih rezidenčnih vezi, ni dejstvo, ki bi zadostovalo za odločitev o tem, da je posameznik tudi v času svoje odsotnosti davčni rezident Slovenije. Namen posameznika v času njegovega odhoda iz Slovenije, da za stalno prekine

⁷¹ Delno vsebinsko povzeto, prirejeno in aktualizirano po Pojasnilu MF, št. 424-08-140/2005/2 z dne 29.7.2005: Rezidentski status po Zakonu o dohodnini.

rezidenčne vezi z RS, se presoja ob upoštevanju vseh pomembnih in vplivnih dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru posebej. Čeprav se pri presoji kot eno od pomembnih dejstev upošteva tudi čas predvidene odsotnosti posameznika iz Slovenije, dolžina časa, ki bi pomenila, da posamezen rezident preneha biti rezident RS za davčne namene, nikjer ni natančneje opredeljena. Na splošno velja takrat, ko je ob posameznikovem odhodu mogoče pričakovati, da se bo vrnil v Slovenijo, da ohranja rezidenčno vez z RS.⁷² Pri obravnavi posameznikovega davčnega statusa je zelo pomembno, da se dejstva in okoliščine, ki nakazujejo na ohranitev rezidenčnih vezi s Slovenijo, presojajo podrobno in posamezno od primera do primera.

V primeru, da posameznik zapusti Slovenijo in za stalno prekine vse rezidenčne vezi s Slovenijo, na njegov status nerezidenta ne vplivajo občasni obiski v Sloveniji, bodisi osebne ali poslovne narave. Vendar lahko, če so ti obiski več kakor zgolj občasni (še posebno, če se redno ponavljajo), upošteva tudi druga dejstva, ki nakazujejo na to, da ima posameznik rezidenčno vez z RS, takšen posameznik še vedno velja za rezidenta Slovenije. Kadar pa posameznik npr. zapusti Slovenijo, ker naj bi postal nerezident, a ob tem ne vzpostavi pomembne rezidenčne vezi izven Slovenije, lahko v tem primeru posameznikove preostale vezi s Slovenijo pridobijo na teži in posameznik lahko še dalje velja za rezidenta RS za davčne namene. Zgolj dejstvo, da posameznik vzpostavi pomembne rezidenčne vezi v tujini, samo po sebi še ne pomeni, da takšen posameznik preneha biti davčni rezident RS, saj je možno, da posameznik velja za davčnega rezidenta v več državah v istem obdobju, kar natančneje opredeljujejo mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.⁷³ Datum, ko posameznik dejansko preneha biti davčni rezident Slovenije, se določi ob upoštevanju vseh okoliščin posameznega primera, na splošno pa je to datum, ko posameznik prekine vse rezidenčne vezi s Slovenijo in navadno sovpada z datumom, ko:

- posameznik zapusti Slovenijo,
- zakonec ali zunajzakonski partner oz. vzdrževani družinski člani zapustijo RS ali
- posameznik postane davčni rezident druge države.

Izjeme od zgoraj navedenega so možne, kadar je bil posameznik davčni rezident druge države že pred prihodom v Slovenijo in se vrača z namenom, da ponovno vzpostavi svoje prebivališče v drugi državi.

⁷² Npr. če ob odhodu posameznika iz Slovenije obstaja pogodba o zaposlitvi posameznika po njegovi vrnitvi v Slovenijo, to velja kot dejstvo, ki v času odhoda posameznika iz RS nakazuje na njegovo predvideno vrnitev v prihodnosti.

⁷³ Podrobnejša opredelitev in uporaba določb iz meddržavnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov iz zaposlitve in premoženja je obravnavana pod točko 6.4.

V tem primeru posameznik praviloma preneha biti rezident na dan, ko zapusti Slovenijo, celo če na primer njegov zakonec ali zunajzakonski partner začasno ostane v Sloveniji, da bi prodal njuno stanovanje ali stanovanjsko hišo v RS ali da bi vzdrževani družinski člani (t.j. otroci) dokončali že začeto šolsko leto v RS. Iz vsega zgoraj navedenega je razvidno, da je celostna obravnava statusa posameznika za davčne namene v posamezni državi v mnogih primerih zelo zahtevna, dolgotrajna in mora obvezno upoštevati vse dejavnike in okoliščine, ki bi utegnili vplivati na določitev davčnega statusa. Iz navedenega razloga je pomembno na tem mestu ponovno poudariti, da je tovrstna obravnava statusa posameznika za davčne namene zelo zapletena in pogosto posega tudi v najbolj osebna področja posameznikovega življenja, kar pa ob pričetku čezmejne napotitve posameznik le redko predvidi.

6.2.1. VRSTE REZIDENČNIH VEZI

Za formalno rezidenčno vez z RS velja:

- uradno prijavljeno stalno prebivališče v RS,
- zaposlitev javnih uslužbencev RS v tujini,
- zaposlitev uslužbencev v institucijah Evropskih skupnosti ipd.

Za dejansko rezidenčno vez z RS velja:

- običajno prebivališče v RS,
- središče osebnih in ekonomskih interesov v RS ali
- navzočnost v RS v kateremkoli času v koledarskem letu skupaj več kakor 183 dni.

6.2.1.1. URADNO PRIJAVLJENO STALNO PREBIVALIŠČE V SLOVENIJI

Oseba, ki ima v skladu z Zakonom o prijavi prebivališča (ZPPreb, Ur.l. RS 59/06 in 111/07) prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji, za davčne namene velja za rezidenta RS za davčne namene, ne glede na to, ali je državljan Slovenije ali ne. Davčni rezident je torej lahko državljan RS in tudi tujec, če ima prijavljeno stalno prebivališče v RS. Prijava stalnega prebivališča je obvezna za vse osebe, ki se stalno naselijo ali spremenijo naslov bivališča na območju RS v osmih dneh od naselitve, medtem ko je odjava stalnega prebivališča obvezna za vse osebe, ki se stalno odselijo z območja RS,

pri čemer je potrebno ob odjavi pri UE navesti novo stalno prebivališče v tujini. Prav tako je potrebno pri pristojni UE prijaviti začasni odhod z območja Slovenije, ki traja več kakor tri mesece, pri čemer pa oseba ohrani stalno prebivališče v Sloveniji. Upravna enota izda posamezniku potrdilo o prijavi oz. odjavi stalnega prebivališča, navedeni podatki pa se zbirajo v registru stalnega prebivalstva in so dostopni davčnim organom po uradni dolžnosti. Ob prijavi stalnega prebivališča v RS mora tujec predložiti tudi dovoljenje Zavoda za zaposlovanje RS za stalno prebivanje, medtem ko za prijavo začasnega bivališča zadostuje dovoljenje ZRSZ za začasno bivanje. Prijavljeno stalno prebivališče v RS sicer velja kot formalni dokaz lokacije bivanja osebe v državi, a v praksi slovenskih davčnih organov v zadnjem času to dejstvo ni vedno uporabno kot dokazilo dejanskega bivanja osebe na prijavljenem naslovu in se za natančnejše določanje rezidentskega statusa posameznika za davčne namene vse bolj uporabljajo druge določbe ZDoh-2 oz. rezidenčnih vezi, ki so podrobneje obravnavane v nadaljevanju.

Primer določitve rezidentskega statusa po nacionalni zakonodaji RS ob upoštevanju mednarodnega davčnega prava oz. ustreznih meddržavnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju:

Oseba, ki velja za davčnega rezidenta Slovenije samo zato, ker ima v RS uradno prijavljeno stalno prebivališče in nima drugih rezidenčnih vezi s Slovenijo, lahko velja, če je davčni rezident države, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, po določbah te pogodbe, samo za davčnega rezidenta te države. Oseba, ki velja za davčnega rezidenta RS samo zato, ker ima v RS uradno prijavljeno stalno prebivališče in nima drugih rezidenčnih vezi s Slovenijo, ter je hkrati davčni rezident države, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, velja za davčnega rezidenta tako v RS kakor v drugi državi. Takšna oseba ne bo veljala za davčnega rezidenta v RS, če bo odjavila stalno prebivališče v RS in s Slovenijo ne bo imela drugih rezidenčnih vezi, ki bi lahko pomembneje vplivale na njen davčni status.

6.2.1.2. OBIČAJNO PREBIVALIŠČE V SLOVENIJI

Običajno prebivališče v RS je skladno z navodili in prakso DURS prvi od treh dejanskih kriterijev oz. rezidenčnih vezi (običajno prebivališče, središče osebnih in ekonomskih interesov, navzočnost v RS)

za ugotavljanje posameznikovega davčnega statusa v Sloveniji. Ali ima posameznik svoje običajno prebivališče v RS, se ugotavlja z uporabo naslednjih dejanskih okoliščin, od katerih pa nobena ni odločilna:

- lokacija stalnega bivališča, v katerem oseba prebiva ali ji je na voljo,
- kraj prebivanja zakonca (oz. zunajzakonskega partnerja), otrok in drugih vzdrževanih družinskih članov,
- kraj, kjer oseba dela.

Posameznik ima običajno prebivališče v RS, kadar v ustaljenem teku svojega življenja redno, normalno ali navadno prebiva v Sloveniji.⁷⁴ Običajno prebivališče se presoja ob upoštevanju stopnje dejanske ali načrtovane nastanitve posameznika v RS oz. stopnje vzdrževanja in centralizacije njegovega običajnega načina življenja, upošteva dejstva, kje posameznik opravlja delo, kje je nastanjena njegova družina in ustreznost njegove nastanitve v Sloveniji. Iz ravnanja posameznika je lahko razvidno, da je njegova izjavljena namera v nasprotju z dejansko namero posameznika (npr. zavezanec ob prihodu v RS izjavi, da ne bo za daljše obdobje ostal v RS, vendar je iz njegovega vedenja razvidno, da bo, ker se za njim v RS preseli tudi njegova družina, otroci pa začnejo v RS obiskovati šolo, ipd.). Kadar pa običajnega prebivališča osebe iz kakršnegakoli razloga ni mogoče ugotoviti (npr. ko se mora oseba zaradi delovnih obveznosti pogosto seliti iz ene države v drugo in ima zato lahko različne zveze z različnimi državami, tako da sploh nima običajnega prebivališča),⁷⁵ je kriterij središča osebnih in ekonomskih interesov skladno z veljavnimi navodili in prakso DURS predviden kot odločilna določba, v kolikor oseba ne izpolnjuje katerega drugega od navedenih kriterijev oz. nima rezidenčnih vezi za uveljavitev davčnega rezidenstva v Sloveniji.

6.2.1.3. SREDIŠČE OSEBNIH IN EKONOMSKIH INTERESOV V SLOVENIJI

V zvezi z določitvijo središča osebnih in ekonomskih interesov posameznika za namene obdavčitve se skladno s prakso DURS preučijo naslednja dejstva in dejavniki:

⁷⁴ Dejstvo, da posameznik prebiva v najetem ali lastniškem stanovanju oz. hiši, ne vpliva na presojo, prav tako običajnega prebivališča v RS ne gre enačiti s prijavljenim začasnim prebivališčem v RS, čeprav se oba pojma lahko prekrivata.

⁷⁵ Kar v praksi pogosto nastopi pri napotjenih delavcih, ki delajo v podružnicah matičnega podjetja v različnih državah, pogosto po celem svetu in stalnega ter običajnega prebivališča tako rekoč nimajo, saj ga selijo skladno s potrebami delodajalca po napotitvi v različnih državah. Tako se lahko za takšno osebo za vsak posamezen mesec v letu posebej ugotavlja izpolnjevanje pogojev za davčno rezidentstvo v različnih državah, kar je lahko v praksi izredno zahteven in dolgotrajen postopek.

-
- lokacija, s katere oseba upravlja svoje finančne in poslovne interese (npr. bivališče in naslov ter delovno mesto v RS, ipd.),
 - kakršnekoli poslovne vezi v Sloveniji (npr. poslovanje v RS oz. opravljanje dela in nalog v družbah, zaposlitev pri slovenskem delodajalcu in aktivna udeležba v slovenskem podjetju, računi pri bankah oz. hranilnicah v RS, življenjsko, pokojninsko, invalidsko in zdravstveno zavarovanje ter računi vrednostnih papirjev v RS, kreditne in bančne kartice, izdane v RS),
 - kraj, kjer ima oseba večino svojih naložb in drugega premoženja (npr. nepremičnine, vrednostne papirje, vozila, oblačila, pohištvo in domače živali),
 - lokacija družine (npr. zakonec, partner, otroci in drugi vzdrževani družinski člani) in osebnih interesov (npr. članstvo v društvih, sindikatih, zbornicah, verskih skupnostih, ustanovah; slovensko delovno in voziško dovoljenje, potni list, državljanstvo, vozilo registrirano v RS, ipd.).

Pri presoji središča osebnih in ekonomskih interesov osebe za določitev davčnega rezidentstva se upošteva način, kako si posameznik organizira osebni in ekonomski del življenja, vključno z obsegom in načinom njegovega udejstvovanja v družabnem življenju, z njegovimi konjički in interesi. Pri presoji rezidentstva po tej točki se vsa dejstva upoštevajo skupaj, pri tem pa eno samo dejstvo praviloma ni odločujoče oz. prevladujoče nad drugimi dejstvi. Teža, ki se priznava posameznemu dejstvu, je odvisna od konkretnih okoliščin v posameznem primeru. Pri ugotavljanju posameznikovega rezidentstva za davčne namene v času njegove odsotnosti iz Slovenije se lahko v praksi upoštevajo tudi druga primerna dejstva, med temi npr. ohranitev poštne naslova ali bančnega sefa v RS, naslov podjetja na poslovnih vizitkah v Sloveniji, ohranitev telefonske številke ali naročniškega razmerja v RS, ipd.

Davčno rezidentstvo se po tej točki presoja ob upoštevanju stopnje posameznikovih osebnih in ekonomskih interesov v RS in v tujini. Če je posameznikovo središče osebnih in ekonomskih interesov pretežno v Sloveniji, velja takšen posameznik za davčnega rezidenta Slovenije. Navedena določba v praksi pogosto posega na zelo osebna področja posameznikovega življenja, kar tujim delavcem, ki pridejo v RS zgolj zaradi potreb delodajalca in delovnega procesa, pogosto ni pogodu. Po njihovem mnenju namreč državi, v kateri zgolj opravljajo delo in za kar plačujejo ustrezne davke, niso dolžni posredovati podatkov izrazito zasebne narave, ki ne vplivajo pomembneje na njihovo obdavčitev v RS. Pri tem je najbolj problematično dajanje podatkov o osebnem premoženju, predvsem o kapitalskih naložbah in nepremičninah v matični oz. drugih državah ter družinskih

povezavah in odnosih med člani ožje in širše družine. Načeloma DURS sicer ne zahteva zelo podrobnih osebnih podatkov od teh tujcev, a na podlagi informacij, ki jih je oseba pripravljena posredovati davčnemu organu, se le-ta lažje odloča glede opredelitve rezidentskega statusa osebe za davčne namene v RS, prav tako pa lahko navedene podatke preveri pri davčnem organu v drugi državi. Po drugi strani pa na ta način DURS brez dodatnega truda pridobi tudi vpogled v finančno stanje osebe, ki ga sicer ne bi imel, in teoretično lahko tudi na osnovi teh podatkov prične uradni postopek ugotavljanja primernosti obdavčitve drugih dohodkov posameznika kot rezidenta za davčne namene v RS.

6.2.1.4. NAVZOČNOST V SLOVENIJI

Oseba, ki ne izpolnjuje katerega od drugih zgoraj opisanih pogojev, da bi bila lahko kvalificirana kot rezident RS za davčne namene, lahko velja za rezidenta zgolj na podlagi dejstva, da je fizično navzoča v RS več kakor polovico koledarskega leta (t.j. 183 dni, pri tem gre za t.i. *183 day-rule*), pri čemer ni pomembno, ali gre pri tem za neprekinjeno navzočnost ali ne. Oseba velja za rezidenta RS od trenutka v davčnem letu, ko je prvič navzoča v Sloveniji (npr. v Slovenijo pride v začetku marca leta 2008 in ostane do sredine decembra istega leta - za davčnega rezidenta RS se šteje od začetka marca do sredine decembra 2008, januarja, februarja in preostanek decembra tega leta pa torej velja za nerezidenta RS za davčne namene ter obenem za davčnega rezidenta države, v kateri izpolnjuje katerega od pogojev za rezidentstvo).

Skladno z navodili in prakso DURS se v dneve navzočnosti v RS všttevajo dnevi navzočnosti v Sloveniji ob koncu dneva,⁷⁶ vključno z dnevom prihoda in vsemi drugimi dnevi, ki jih oseba v celoti preživi v RS, vključno s sobotami in z nedeljami, državnimi prazniki in s počitnicami. V dneve navzočnosti v Sloveniji se ne všteta dan odhoda iz RS, dnevi, ko je oseba navzoča v Sloveniji zgolj zaradi tranzita skozi RS, in dnevi, ki jih oseba v celoti preživi izven Slovenije zaradi poslovne poti, počitnic ipd. V skladu z navedenim po kriteriju fizične navzočnosti ne veljajo za davčne rezidente RS osebe, ki prebivajo v kateri od sosednjih držav, kamor se vračajo in ki prihajajo vsak dan v RS na delo ali zaradi zaposlitve ali dela, kar je pogosto primer predvsem pri tistih napoteni delavcih, ki delajo na obmejnem področju.⁷⁷ Pri tem je potrebno poudariti, da navedeni način štetja dni navzočnosti v RS

⁷⁶ Pojasnilo DURS z dne 2.11.2005 »Opredelitev rezidentskega statusa«, št. 424-05-10413/2005-1

⁷⁷ V RS to velja predvsem za delo napoteni delavcev iz Avstrije v hčerinskih družbah v Mariboru ali napoteni delavcev iz Italije v slovenskih družbah s sedežem v Novi Gorici ali Kopru.

velja zgolj za namene ZDoh-2 in ne določa načinov štetja po določbah veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Pri navedenem velja opozoriti, da se v štetje dni fizične prisotnosti v državi skladno s Komentarjem k Vzorčni konvenciji OECD o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodkov⁷⁸ šteje tudi *dan delne prisotnosti v državi*, pri čemer pa dan delne prisotnosti v Vzorčni Konvenciji ali v Komentarju OECD k njej ni natančno opredeljen in se zato lahko razlaga na več načinov, kar omogoča različne interpretacije štetja dni navzočnosti osebe v državi. Tako so različne države uveljavile različne prakse glede določanja dni prisotnosti. V ZDA npr. velja, da se šteje v kvoto 183 dni vsak dan, ko se oseba v državi nahaja vsaj 8 ur dnevno. V nasprotju z ameriško prakso pa je v Avstriji ustaljeno pravilo, da o prisotnosti lahko govorimo zgolj v primeru, če oseba redno prenočuje v državi izvajanja dejavnosti, kar izhaja iz določbe v notranji avstrijski zakonodaji, ki v svojem Zakonu o dohodnini opredeljuje za rezidenta osebe, ki imajo *običajno bivališče* v Avstriji.

Po navedbah pristojnih referentov pri DURS, se tudi v Sloveniji navedena določba vse bolj uveljavlja v praksi, saj kriterij stalnega prebivališča v današnjem času vse bolj izgublja pomen. Posameznik ima namreč, kot je predvsem pogosto v primerih napotениh delavcev, stalno bivališče v matični državi, v kateri pa v času napotitve dejansko ne prebiva in tudi ne koristi njenih resursov, zato zgolj po kriteriju prijavljenega stalnega prebivališča v Sloveniji ne bi veljal za davčnega rezidenta RS. Vse pogostejša uporaba določbe 183-dnevne prisotnosti v praksi na tem področju med drugim izenačuje Slovenijo z drugimi razvitejšimi zahodnimi državami, zaradi česar se posledično do neke mere izboljšuje tudi konkurenčnost slovenskega gospodarstva v primerjavi s temi državami. Tako lahko posamezna podjetja, ki napotujejo delavce v različne države, v Sloveniji pričakujejo enake kriterije in postopke pri davčni obravnavi napotениh delavcev, kot so v uporabi v drugih primerljivih evropskih državah in preko tega investiranje v RS zanje ne predstavlja dodatne administrativne ovire na tem področju. Uporaba navedene in v okviru EU vse bolj splošno sprejete interpretacije stalnega, začasnega oz. običajnega bivališča ob upoštevanju dejanske prisotnosti osebe v državi tako namreč skladno z vseevropsko veljavno davčnopravno prakso zmanjšuje možnost izkoriščanja določb nacionalne zakonodaje za namene izogibanja plačevanja davščin v državi napotitve.

⁷⁸ Več o Vzorčni konvenciji in Komentarju k njej v poglavju 6.4.

6.3. UGOTOVITEV REZIDENTSKEGA STATUSA ZA DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI

Za formalno ureditev rezidentskega statusa ali pridobitev mnenja DURS o rezidentskem statusu posameznika za davčne namene se pri pristojnem davčnem uradu predloži vloga za ugotovitev rezidentskega statusa, h kateri se priloži eden od izpolnjenih vprašalnikov "*Ugotovitev rezidentskega statusa (odhod iz Republike Slovenije)*" ali "*Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo)*".⁷⁹ Pri obeh navedenih vprašalnikih je poleg osnovnih podatkov o posameznem delavcu, njegovem prebivališču, delodajalcu, namenu prihoda oz. odhoda iz Slovenije, ipd. potrebno izpolniti kar precej zelo osebnih podatkov, na katere delavci pogosto neradi odgovarjajo, saj posegajo v njihovo t.i. intimno sfero (zakonski status, otroci, investicije, premoženje in bančni računi, članstvo v raznih združenjih, ipd. v različnih državah), ki pa DURS lahko zelo olajšajo odločanje o statusu posameznika za davčne namene v RS. Prav zaradi zelo podrobnih podatkov, ki jih DURS od tujcev zahteva za določanje davčnega rezidentskega statusa, Slovenija pri takšnih delavcih in multinacionalnih podjetjih pogosto velja za izrazito birokratsko državo, ki s prekomernim poseganjem v zasebno sfero posameznikov na neprimeren način zmanjšuje svojo konkurenčno prednost pred primerljivimi državami. V praksi se sicer lahko problemu prevelikega posega v zasebnost posameznega delavca izognemo s priporočilom, da oseba po lastni presoji ne izpolni vseh zahtevanih podatkov v vprašalniku, je pa na voljo DURS za morebitna dodatna pojasnila, v kolikor se ta zgolj na podlagi predloženih podatkov in dokumentacije ne more nedvoumno odločiti o statusu posameznika za davčne namene v RS. Prav tako lahko DURS v primeru dvoma tudi po uradni dolžnosti preveri predložene podatke iz vprašalnika in dokumentacijo o posamezniku pri pristojnem organu v njegovi matični državi. Pri tem pa je pomembno opozoriti na dejstvo, da je DURS zahtevane podatke v tem vprašalniku povzel po splošno veljavnih določbah in področni praksi v celotnem zahodnem svetu, predvsem pa v EU. Enake podatke za opredelitev rezidentskega statusa za davčne namene zahtevajo tudi davčni organi v drugih državah in Slovenija pri tem ni nobena posebnost. V praksi drugih primerljivih vzhodno- in srednjeevropskih držav pa tako zelo podrobni vprašalniki za te namene dejansko zaenkrat še ne obstajajo in najverjetneje prav zato slovenski primer med njimi tako zelo izstopa.

Na podlagi izpolnjenega vprašalnika, predloženih dokumentov in dokazil ter preučitve vplivnih dejstev davčni organ odloči o statusu zavezanca za davčne namene in ga o tem obvesti. Sprememba

⁷⁹ Vzorca obeh vprašalnikov sta predložena v prilogi G, objavljena sta tudi na spletnih straneh DURS.

statusa zavezanca se evidentira tudi v pristojnem območnem davčnem registru. Posameznik mora o ugotovljenem davčnem statusu obvestiti tudi izplačevalce dohodkov v RS, saj njegov rezidentski status vpliva na način obračunavanja prejemkov in plačevanja davčnega odtegljaja od njegovih prihodkov. Oseba, pri kateri se okoliščine, ki vplivajo na njen status davčnega rezidenta oz. nerezidenta, pozneje spremenijo, ponovno vloži vlogo na pristojni davčni urad zaradi ugotovitve spremenjenega stanja (npr. če je oseba zaradi kratkega obdobja prebivanja v RS sprva nerezident RS, nato pa se njeno prebivanje iz kakršnihkoli razlogov v RS podaljša, se njen davčni status lahko spremeni).

Davčno rezidentstvo RS se načeloma presoja za vsako davčno leto posebej in neodvisno od statusa posameznika v predhodnem letu, saj se zgoraj navedeni vplivni dejavniki lahko sprotno spreminjajo, kar vpliva tudi na določitev oz. spremembo rezidentskega statusa za davčne namene. Po drugi strani pa osebi, ki postane davčni rezident RS sredi koledarskega leta, ni potrebno predložiti nove vloge za ugotovitev rezidentskega statusa za vsako naslednje koledarsko leto posebej, če se dejstva in okoliščine, ki vplivajo na njen davčni status, medtem ne spremenijo, temveč do spremembe okoliščin za tako osebo velja odločitev DURS o statusu iz predhodnega leta. Poleg tega lahko pristojni davčni organ tudi po uradni dolžnosti ali ob t.i. *cross checku*⁸⁰ ugotovi, da se izkazani davčni status posameznika ne sklada z dejanskim stanjem in posledično ustrezno ukrepa z izdajo odločbe o spremenjenem davčnem statusu te osebe. Kot priloga H je magistrskemu delu priložena shema ugotavljanja davčnega rezidentstva v RS po določbah ZDoh-2, kot jo je pripravil DURS za lažjo in bolj pregledno določitev rezidentskega statusa posameznika za davčne namene, poleg tega pa je kot priloga I magistrskemu delu kot primer priložena tudi odločba DURS Maribor o določitvi rezidentskega statusa za davčne namene konkretnega napotenega delavca iz Nemčije v Sloveniji. V tej odločbi DURS povzema predložene podatke in dokumentacijo, jo obravnava skladno s področno veljavno slovensko zakonodajo (predvsem ZDoh-2) ter na njeni osnovi odloči o statusu zavezanca za davčne namene v RS, na podlagi katerega se lahko izvede ustrezna obdavčitev te osebe v RS.

Glede na dejstvo, da gre pri določitvi rezidentskega statusa za davčne namene za relativno novo prakso, ki je v veljavi od vstopa Slovenije v EU, se slovenski DURS v praksi le postopoma prilagaja

⁸⁰ Pri tem gre najpogosteje za inšpekcijski pregled pravilnosti obračunavanja in plačevanja davčnih obveznosti v podjetju, v katerega je delavec napoten na delo. Tako lahko npr. DURS ob pregledu inšpicirane dokumentacije ugotovi, da posameznik dejansko živi v RS z družino že dlje časa, kot je o tem obvestil DURS (npr. iz predložene dokumentacije je razvidno, da podjetje plačuje najemnino za stanovanje, v katerem živi napoteni delavec z družino tudi po poteku obdobja, za katero je bil posameznik s strani DURS spoznan za davčnega (ne)rezidenta RS.

zahtevam evropske zakonodaje. Vprašalnik za določitev rezidentskega statusa fizične osebe v RS je tako v uporabi šele dobri dve leti in se mora njegove uporabe tudi DURS šele primerno navaditi, kar se v zadnjem času v praksi sicer opazno izboljšuje in DURS daje zavezancem ustrezne informacije v primernem roku, prav tako izstavitvev odločbe o rezidentskem statusu za davčne namene traja običajno dva do tri tedne od vložitve vloge. Pri tem pa je pomembno opozoriti na pomanjkljivost, da je navedeni vprašalnik davčnim zavezancem na voljo zgolj v slovenskem jeziku, kar tujcem otežuje izpolnjevanje le-tega in zahteva pomoč ustreznih svetovalcev. Slednje lahko celoten strošek napotitve delavca v RS le še poveča in tudi na ta način posledično zmanjšuje konkurenčnost Slovenije pred primerljivimi državami na tem področju.

6.3.1. OBDAVČITEV REZIDENTA IN NEREZIDENTA RS ZA DAVČNE NAMENE

Obveznosti in pravice rezidenta RS za davčne namene so naslednje:

- zavezanec za dohodnino od svetovnega dohodka (t.j. od dohodka z virom v in izven Slovenije) ob upoštevanju ustreznih določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- obveza oddaje letne napovedi za odmero dohodnine v Sloveniji za obdobje davčnega rezidentstva najkasneje do 30.6. za preteklo koledarsko leto oz. najpozneje do datuma odhoda iz Slovenije,
- zavezanost za plačilo dohodnine po progresivnih stopnjah (16%, 27% in 41%)⁸¹ skladno s 1. odst. 22. čl. ZDoh-2,
- možnost uveljavljanja vseh olajšav in znižanj davčne osnove, določenih za rezidente (npr. splošna, za vzdrževane družinske člane, seniorska, za zavezance z nižjimi dohodki, prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, ipd.).

Medtem pa so obveznosti in pravice nerezidenta RS za davčne namene v osnovi ravno nasprotne od tistih, ki veljajo za davčne rezidente in so naslednje:

- zavezanec za plačilo dohodnine v RS zgolj od dohodka z virom v Sloveniji ob upoštevanju ustreznih določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- ne obstaja obveza oddaje letne napovedi za odmero dohodnine v RS,

⁸¹ V veljavi od 1.1.2007 dalje, pred tem je bilo veljavnih 5 dohodninskih razredov: 16%, 33%, 37%, 41% in 50% (vir: ZDoh-1 in ZDoh-2)

-
- zavezanec za dohodnino po vnaprej določenih stopnjah,⁸²
 - na splošno ni upravičenja do olajšav in zmanjšanj davčne osnove, določenih za davčne rezidente RS.

V skladu s 116. čl. ZDoh-2 pa lahko posameznik, ki je davčni rezident države članice EU in v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve ali dohodek iz opravljanja dejavnosti, ki so obdavčeni v Sloveniji, uveljavlja zgoraj navedene olajšave, do katerih so upravičeni davčni rezidenti; a zgolj v primeru, da z dokazili dokaže, da znašajo prej navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 odstotkov njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu in da v državi, kjer so bili izplačani, niso bili obdavčeni.⁸³

Z navedeno določbo je RS v nacionalno zakonodajo implementirala sodbo Evropskega sodišča z dne 14.2.1995, za t.i. *Schumacker-case*⁸⁴ (za celotno besedilo sodbe glej vir: internet 10). V skladu z 2. odst. 252. čl. ZDavP-2 mora takšna oseba vložiti napoved za odmero dohodnine v RS v enakih rokih kot to velja za rezidente. Takšnemu zavezancu se v skladu s 3. odst. 123. čl. ZDoh-2 med letom plačana akontacija dohodnine odšteje od dohodnine, odmerjene od dohodkov, doseženih v Sloveniji, za posamezno davčno leto. Pri tem gre za enako načelo poročuna dohodnine na letni ravni, kot pri odmeri dohodnine na letni ravni davčnih rezidentov RS. Pomembno dejstvo, ki ga velja s tem v zvezi poudariti, pa je, da se ustreznost razmerja doseženih dohodkov posameznega davčnega zavezanca v oz. izven Slovenije z namenom uveljavljanja navedene določbe skladno s trenutno veljavno prakso DURS lahko ugotavlja šele ob koncu koledarskega leta in ne že med letom. Prav navedena določba pa je v konkretnih primerih velikokrat sporna in je zato predmet različnih interpretacij, kar pogosto vodi do nesporazumov v odnosih med posameznimi delodajalci in DURS.

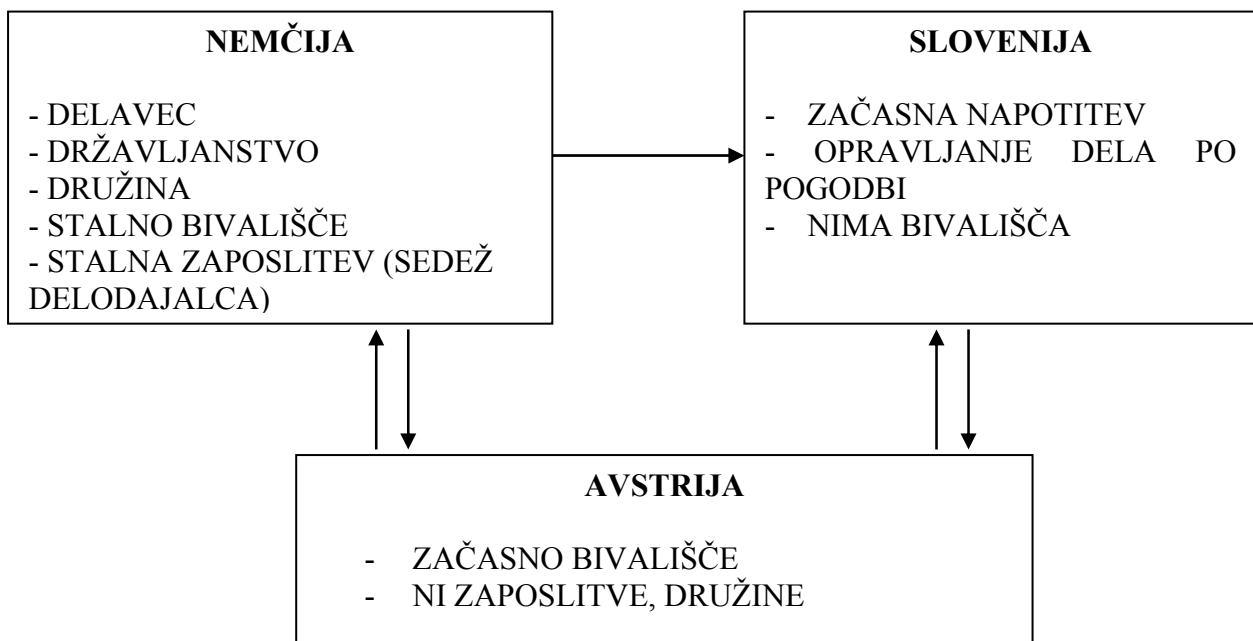
⁸² Najpogosteje je to 25% stopnja obdavčitve (npr.: drugi dohodek ali dohodek, izplačan od drugega delodajalca, ipd.) vir: ZDoh-2.

⁸³ Kar se dokazuje s potrdilom DURS iz države rezidentstva o prejetih dohodkih v davčnem letu in njihovi (ne)obdavčitvi v tej državi.

⁸⁴ Gre za sodbo v primeru DURS Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerju, št. C-279/93, katere načelo velja za vzorčni primer. Načelo določa, da državljan ene države članice EU, ki dela v drugi državi članici in tam dosega tudi pretežni del dohodka, ki ni obdavčen v njegovi matični državi, skladno z upoštevanjem načela enakega obravnavanja ne sme biti bolj obdavčen v državi rezidentstva kot državljan iste države članice, ki tudi dela v tej državi. To pomeni, da se mu pri odmeri dohodnine ob izpolnjevanju zgoraj navedenih dohodkov priznajo olajšave pri odmeri davka v enaki meri, kot se priznajo rezidentu, zaradi česar je njegova dohodninska obveznost nižja kot bi bila za nerezidenta oz. enaka obdavčitvi rezidenta ob enakih pogojih, kljub temu, da ne izpolnjuje zgoraj opisanih pogojev za rezidentstvo skladno z nacionalno zakonodajo posamezne države članice.

Primer 2:

Fizična oseba z nemškim državljanstvom in s stalnim bivališčem v Nemčiji, kjer živi tudi njegova družina (žena in otroci), je napotena na delo od delodajalca, nemškega multinacionalnega podjetja, v hčerinsko družbo tega podjetja v Sloveniji za obdobje dveh let, od vključno novembra 2006 do vključno oktobra 2008. V času napotitve v RS, natančneje v Maribor, ta oseba prebiva v Avstriji, blizu slovensko-avstrijske meje in se vsak dan vozi na delo v Slovenijo, enkrat tedensko pa se vozi domov v Nemčijo k družini.



V obdobjih januar–oktober 2006 in november–december 2008 je navedeni napoteni delavec nedvomno rezident Nemčije za davčne namene, ker ne izpolnjuje nobenega od treh pogojev za rezidentstvo RS skladno z ZDoh-2: 183 dni navzočnosti v koledarskem letu, običajno prebivališče, središče osebnih in ekonomskih interesov ter stalno prebivališče v RS. V obdobju januar–december 2007 in januar–oktober 2008 pa navedena fizična oseba sicer izpolnjuje pogoj prisotnosti 183 dni v koledarskem oz. davčnem letu v RS, a ker za pogoj skladno z navodili in prakso DURS šteje prisotnost v RS ob koncu dneva, slednji pa pri navedenem delavcu ni izpolnjen, je konkretni napoteni delavec z uradno odločbo DURS spoznan za nerezidenta RS za davčne namene za navedeno obdobje. Tako mu ne pripadajo davčne olajšave, kot pripadajo rezidentom, in v RS mu ni potrebno vložiti letne dohodninske napovedi, temveč jo vloži zgolj v državi rezidentstva, to je v Nemčiji. Kljub

navedenemu pa bi napoteni delavec lahko, če bi želel in bi izpolnjeval pogoj iz 116. čl. ZDoh-2 doseženega 90 % celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu v RS, pri čemer ta dohodek ne bi bil obdavčen v Nemčiji, veljal za rezidenta RS za davčne namene in bi moral tako v RS vložiti letno dohodninsko napoved. Pri tem bi se mu upoštevale davčne olajšave enako kot davčnim rezidentom. Seveda pa v tem primeru v Nemčiji ne bi bil zavezan k vložitvi letne dohodninske napovedi.

V kolikor bi ta napoteni delavec v času napotitve tudi ob koncu dneva ostajal v Sloveniji, bi lahko veljal za davčnega rezidenta RS, a bi kljub temu na podlagi notranje nemške davčne zakonodaje lahko veljal tudi za davčnega rezidenta Nemčije (npr. na podlagi središča osebnih in ekonomskih interesov, za kar štejeta predvsem kraj bivanja družine in zaposlitve oz. sedeža delodajalca). Za določitev rezidentskega statusa te osebe bi bilo tako potrebno uporabiti določbe iz Meddržavnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Nemčijo, gre za t.i. *prelomna pravila*, ki so podrobneje opisana v naslednjem poglavju.

6.3.2. PRIMERJAVA IZRAČUNA DOHODNINE IN STROŠKOV DELA V RS ZA NEREZIDENTA IN REZIDENTA OB UPOŠTEVANJU DAVČNIH OLAJŠAV

PRIMER 1: NEREZIDENT	
	EUR
bruto plača	3.000,00
obvezni socialni prispevki delojemalca (22,1 %)	-710,15
davčna osnova 1	2.289,85
splošna olajšava	0,00
davčna osnova 2	2.289,85
dohodnina RS	-705,24 30,80 %
neto plača	1.584,61
obvezni socialni prispevki delojemalca (16,1 %)	483,00
davek na izplačane plače ⁸⁵ (2,3 %)	69,00
SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA:	3.552,00

⁸⁵ Davek na izplačane plače je prav tako ena od slovenskih posebnosti, ki v določenem odstotku od bruto plače (0 %, 2,3 % in 4,4 %) bremeni delodajalca in povišuje stroške dela, a bo s 1.1.2009 odpravljen in se bo na ta način zmanjšala skupna obremenitev plač v RS ter tako posledično povišala konkurenčnost Slovenije v primerjavi z drugimi srednjeevropskimi državami.

PRIMER 2: REZIDENT	
	EUR
bruto plača	3.000,00
obvezni socialni prispevki delojemalca	-710,15
davčna osnova 1	2.289,85
splošna olajšava	-246,63
davčna osnova 2	2.043,22
dohodnina RS	-604,12 29,57 %
neto plača	1.685,73
obvezni socialni prispevki delojemalca (16,1 %)	483,00
davek na izplačane plače (2,3 %)	69,00
SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA:	3.552,00
PRIMER 3: REZIDENT IN VZDRŽ. DRUŽ. ČLANI (žena in dva otroka)	
	EUR
bruto plača	3.000,00
obvezni socialni prispevki delojemalca	-710,15
davčna osnova 1	2.289,85
splošna olajšava	-246,63
olajšava vzdrž. druž. člani	-561,80
davčna osnova 2	1.481,42
dohodnina RS	-373,79 25,23 %
neto plača	1.916,06
obvezni socialni prispevki delojemalca (16,1 %)	483,00
davek na izplačane plače (2,3 %)	69,00
SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA:	3.552,00

Iz zgornjih izračunov je razvidno, da je davčna obveznost nerezidenta v RS⁸⁶ zaradi neupoštevanja olajšav pri odmeri dohodnine višja, kot je davčna obveznost rezidenta, in posledično je višje tudi neto izplačilo, ki ga prejme rezident za davčne namene v RS, ob čemer pa skupni stroški delodajalca

⁸⁶ Podatki o zneskih olajšav in odmerjeni dohodnini veljajo za koledarsko leto 2008 (vir: ZDoh-2 in Pravilnik o določitvi olajšav pri odmeri dohodnine za leto 2008).

ostanejo enaki. S tem je v praksi dejansko dosežen tudi osnovni namen različne obdavčitve rezidenta oz. nerezidenta. Za rezidenta se namreč smatra oseba, ki v državi dejansko živi, izkorišča njene servise in resurse ter je iz tega razloga upravičena do višje davčne olajšave. Po drugi strani pa nerezident zgoraj navedene ugodnosti praviloma izkorišča v državi rezidentstva, v Sloveniji je obdavčen zgolj njegov dohodek, ki izvira iz opravljanja dela na območju RS, zato je njegova davčna obveznost v primerjavi z rezidentovo v RS nekoliko višja ter dokončna.⁸⁷

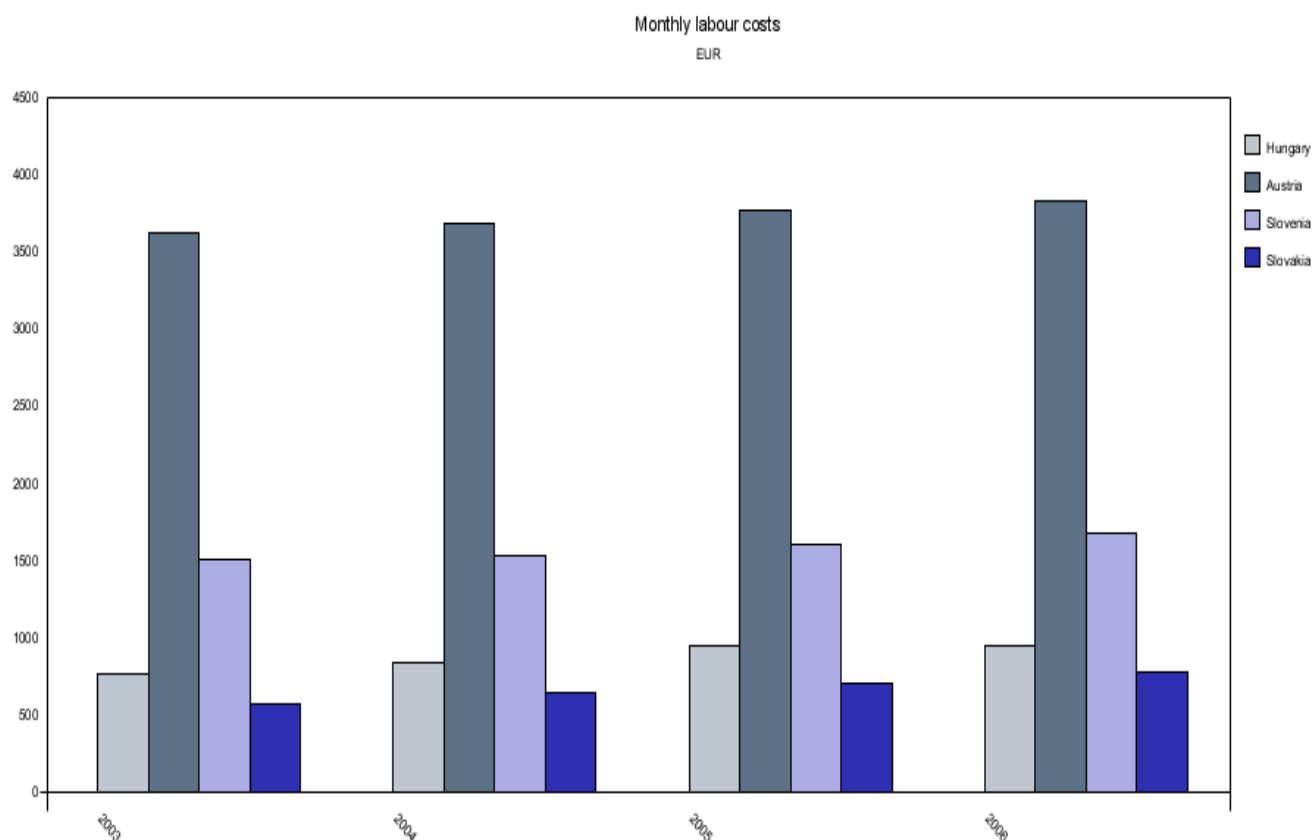
Na ta način so celotni stroški dela v Sloveniji za napotnega delavca, davčnega nerezidenta RS, zaradi neupoštevanja olajšav pri odmeri dohodnine nekoliko višji, kot bi bili stroški delavca – rezidenta ob ostalih enakih pogojih, kar pa najpogosteje ni odločilni dejavnik pri odločanju podjetja - delodajalca za ali proti posamezni napotitvi. Razlika glede obravnave stroškov konkretnega napotnega delavca z ozirom na njegov davčni status⁸⁸ pa v praksi odločanja v podjetjih ni tako velika, da bi pomembneje vplivala na odločitev podjetja za oz. proti investiranju v določeno državo - je le eden od pomembnih elementov, ki jih je potrebno pri čezmejni napotitvi delovne sile upoštevati, ne predstavlja pa dejavnika odločitve.

V tabeli 6.3.2.1. na naslednji strani so z namenom večje preglednosti obravnavane tematike prikazani mesečni stroški dela štirih primerljivih srednjeevropskih držav (Avstrija, Madžarska, Slovaška in Slovenija) v letih 2003 – 2006 po podatkih iz evidenc Eurostata. Iz njih je razvidno, da so skupni stroški dela (kot tudi pričakovano zaradi splošno višjega standarda) v opazovanih letih konstantno najvišji v Avstriji s povprečjem nekaj nad EUR 3.500 mesečno. Avstriji sledi Slovenija z več kot za polovico nižjimi stroški dela (povprečno okoli EUR 1.500 mesečno), ki pa so še vedno skoraj še enkrat višji od stroškov delovne sile na Madžarskem in na Slovaškem (med EUR 500 in EUR 1.000 mesečno).

⁸⁷ Kar pomeni, da mu ni potrebno oddajati letne dohodninske napovedi v RS, kjer velja za nerezidenta; temveč zgolj v državi rezidentstva, kjer je dolžan napovedati tudi dohodke in davek plačan v RS. Ta se skladno z metodo, določeno v Sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med obema državama, v predpisani meri upošteva kot že plačana akontacija davka pri odmeri dohodnine v državi rezidentstva.

⁸⁸ Tudi v primeru, da gre za vodilne delavce.

Tabela 6.3.2.1: Mesečni stroški dela štirih primerljivih srednjeevropskih držav v letih 2003 – 2006



Source: Eurostat

Vir: Eurostat, področje Economy and finance: Foreign direct investments within EU (objavljeno 8/2008)

http://ec.europa.eu/eurostat/economy_and_finance/

Navedena tabela empirično prikazuje, da so od kasneje pridruženih članic EU stroški dela v Sloveniji neprimerljivo višji kot stroški v drugih dveh opazovanih državah, s katerima se Slovenija pogosto primerja. Prav tako pa je iz grafikona jasno razvidno, da se skupni stroški delovne sile v vseh državah počasi zvišujejo. Prav zelo visoki stroški delovne sile pa so eden od najpogosteje navedenih dejavnikov, ki zmanjšujejo konkurenčnost RS v primerjavi z drugimi državami primerljivega geografskega in gospodarskega prostora. Za znižanje stroškov dela v Sloveniji bi bilo poleg že izvedenih ukrepov znižanja davčne obremenitve iz petih na tri razrede (iz najvišjega 50 % na 41 %, ki je najbolj pozitivno vplivala na osebe z najvišjimi dohodki) priporočljivo zmanjšanje obremenitve plač z obveznimi prispevki za socialno varstvo, ki so, kot že ugotovljeno v prejšnjem poglavju, v RS precej visoki v primerjavi z drugimi državami. Za odpravo tega neravnovesja bi bilo na strani države potrebno najti še kakšen drug način polnjenja zdravstvene in pokojninske državne blagajne, npr. z

visoko obdavčitvijo izplačil dobičkov članom uprav in nadzornih svetov tako gospodarskih družb kot tudi javnih zavodov in inštitucij. Slednje se zaradi zahtevnosti izvedbe, nasprotovanj udeleženih in prizadetih strank ter neusklajenosti različnih strani glede možnih in najprimernejših ukrepov na tem področju v bližnji prihodnosti najverjetneje ne bo zgodilo.

Glede na prikazane stroške dela v različnih primerljivih državah srednjeevropskega prostora bi bilo za družbo, ki napotuje delavca na delo v eno od teh držav, ali želi v navedenih državah odpreti podružnico in v njej zaposlovati kadre, s stroškovnega vidika najugodnejše, da za ciljno državo predvidene investicije in čezmejne napotitve delavca izbere Slovaško ali Madžarsko pred Slovenijo in še posebej pred Avstrijo, kjer so stroški dela neprimerljivo višji kot v prvih dveh navedenih državah.

6.4. MEDNARODNE KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA IN DVOJNO REZIDENTSTVO

Pri obravnavi načina obdavčitve posameznika v različnih državah je potrebno opozoriti, da predvsem pri obdavčitvi napotenih delavcev v več državah pogosto nastopi situacija, ko posameznik lahko hkrati velja za davčnega rezidenta več držav po določbah nacionalnih davčnih zakonodaj teh držav. Mednarodna oz. meddržavna konvencija (tudi pogodba oz. sporazum) o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka pa lahko prepreči ali omeji obdavčitev nekaterih dohodkov v Sloveniji, kadar jih doseže posameznik, ki velja za rezidenta RS po že opisanih določbah ZDoh-2 in je hkrati rezident druge države pogodbenice za namene izvajanja zadevne mednarodne pogodbe. V takem primeru je ob upoštevanju vseh osebnih okoliščin in dejstev posameznika potrebno preučiti tudi določbe iz veljavnega meddržavnega sporazuma, ki preprečuje t.i. *dvojno obdavčitev* (obdavčitev istega dohodka v dveh državah) in zato predpisuje pravila za določitev države, ki ima pravico do obdavčitve posameznega dohodka. Predvsem v razmerah vedno večje globalizacije svetovnega gospodarstva te konvencije vse bolj pridobivajo na pomenu in so obenem tudi pomemben dejavnik pri spodbujanju pretoka blaga, storitev, kapitala in delovne sile.

Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju poleg že omenjenega načela *obdavčitve po svetovnem dohodku* uvajajo še naslednja tri načela:

-
- načelo *obdavčitve v državi vira*, ki predpisuje, da ima država, iz katere dohodek izvira, pravico do obdavčitve le-tega;
 - načelo *obdavčitve v državi stalnega bivališča* (nasprotno prej omenjenemu), skladno s katerim ima pravico do obdavčitve dohodka država, v kateri ima posameznik stalno oz. običajno bivališče;
 - *teritorialno načelo*, v skladu s katerim država nima pravice pobirati davkov od prihodkov, ki so doseženi izven njenih meja, ne da bi pri tem posegala v suverenost druge države, zato so nerezidenti, ki v državi vira ustvarijo dohodke, v tej državi obdavčeni le od teh dohodkov.

Vrste in načini obdavčitve, določeni z meddržavnimi konvencijami o izogibanju dvojnemu obdavčevanju so načeloma trije, in sicer:

- obdavčitev brez omejitev v državi vira (država rezidentstva svojim rezidentom dovoli razbremenitev pri obdavčitvi),
- obdavčitev z določenimi omejitvami v državi vira (velja zgolj za obresti in dividende in ni predmet obravnave magistrskega dela),
- ni obdavčitve v državi vira (obdavčitev nastopi zgolj v državi rezidentstva po načelu obdavčitve svetovnega dohodka).

6.4.1. VRSTE DVOJNEGA OBDAVČENJA IN METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA

Pravno dvojno obdavčenje nastane, kadar je isti davčni zavezanec za isti dohodek ali premoženje v istem davčnem obdobju obdavčen z istovrstnimi davki v dveh ali več državah. Ta vrsta dvojnega obdavčenja nastane, kadar države same določajo svojo davčno pristojnost, pri čemer se z drugimi državami prekrivajo pristojnosti do obdavčitve (npr. dve državi določita različne, prekrivajoče se kriterije za določanje rezidentstva, dohodka ali premoženja). Druga vrsta dvojnega obdavčenja je *ekonomsko dvojno obdavčenje*, pri katerem gre za dva- ali večkratno (v dveh ali več državah) obdavčitev istega dohodka z istovrstnimi davki pri različnih osebah (npr. dividende so obdavčene tako pri družbi izplačevalki kot pri prejemniku dividend).

Mednarodno dvojno obdavčevanje večina držav odpravlja *unilateralno* (gre za omilitev ali odpravo dvojne obdavčitve v nacionalni zakonodaji posamezne države) ali *bilateralno* s sklepanjem meddržavnih sporazumov, saj ti v večini primerov temeljijo na načelu recipročnosti. V primeru, ko država vira in država rezidentstva nimata sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja in kadar država rezidentstva v svoji nacionalni zakonodaji ne predvideva unilateralnega ukrepa za odpravo dvojnega obdavčevanja, je posamezen dohodek fizične osebe dejansko lahko dvojno obdavčen (npr. tako v državi vira dohodka kot v državi rezidentstva prejemnika dohodka) ali pa v nekaterih primerih celo dvojno neobdavčen. Pri tem pa je pomembno opozoriti, da takšni sporazumi v svojem bistvu niso namenjeni uveljavljanju dvojne neobdavčitve prejetega dohodka, čeprav to dejstvo v sporazumih samih ni izrecno navedeno.

Za odpravo oz. zmanjšanje dvojnega obdavčevanja sta načeloma predvideni dve metodi:⁸⁹

- metoda *izvzetja* (oprostitve, izvzema) – na ravni dohodka
- metoda *odbitka* (dobropisa, kredita) – na ravni davka

Obe metodi imata različne izpeljanke (podmetode), izmed katerih se najpogosteje uporabljata metoda oprostitve s pridržkom progresije in metoda navadnega dobropisa. Podlago za uporabo posamezne metode je najti tako v nacionalnih davčnih predpisih kakor tudi v mednarodnih sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja,⁹⁰ pri čemer določbe sporazuma vsakokrat prevladajo nad nacionalnimi predpisi posamezne države.

Pri metodi *izvzetja* se dohodek ali premoženje, ki se po določbah mednarodne pogodbe lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva. Obstajata dve metodi *izvzetja*: *metoda polnega izvzetja* in *metoda izvzetja s progresijo*. Pri metodi *polnega izvzetja* se dohodek ali premoženje zavezanca, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, ne upošteva pri določanju davka od dohodka ali premoženja davčnega zavezanca v državi rezidentstva, ne glede na dejstvo, ali država vira tudi dejansko obdavči ta dohodek ali ne. Pri metodi *izvzetja s progresijo* pa se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, ne

⁸⁹ Povzeto, aktualizirano in prirejeno po pojasnilih DURS, št. 42105-15/2006 z dne 20.2.2006 in št. 42105-49/2006, 17.8.2006.

⁹⁰ Izogibanje dvojnemu obdavčevanju in metode, ki se pri tem uporabljajo, so praviloma določene v samostojnem členu mednarodne pogodbe; v Vzorčni konvenciji OECD je to 23. člen, ki odpravlja dvojno obdavčitev glede na državo sedeža prejemnika, tako da jo zavezuje:

- k oprostitvi davka od dohodkov, ki so že bili obdavčeni v državi vira;
- k priznanju dobropisa za davke, ki so že bili plačani v državi vira.

obdavči v državi njegovega rezidentstva; vendar pa ima ta država pravico takšen dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca. Metoda oprostitve s pridržkom progresije ima pomen samo pri tistih davkih, za katere je stopnja določena progresivno (kar v RS velja za obdavčitev z dohodnino od dohodkov iz zaposlitve), saj pri davkih z enotno stopnjo, ne glede na velikost davčne osnove, pridržek progresije nima pomena.

Po *metodi odbitka* država rezidentstva izračuna davek od zavezančevega skupnega dohodka ali premoženja, vključno z dohodkom ali premoženjem iz vira v drugi državi, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v tej drugi državi (vendar brez dohodka ali premoženja, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči *zgolj* v državi vira). Tako izračunani davek se zmanjša za davek, plačan v drugi državi. Tudi metodi odbitka sta dve: *metoda polnega odbitka* in *metoda navadnega odbitka*; pogosteje se v praksi uporablja zadnja. Pri polnem odbitku država sedeža prejemnika odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi, nasprotno pa pri navadnem odbitku država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. V nadaljevanju so za lažje razumevanje obravnavane tematike prikazani posamezni izračuni obsega davčne obveznosti zavezanca v RS ob upoštevanju različnih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja.

6.4.2. PRIMERI UPORABE RAZLIČNIH METOD ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA

V nadaljevanju bodo predstavljene različne metode, ki se uporabljajo v sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med različnimi državami. Metode so enakovredne in nobena od njih nima prednosti pred drugimi metodami.

6.4.2.1. METODA POLNEGA ODBITKA

Oseba prejme dohodek v državi rezidentstva (Sloveniji) v višini 100.000 enot, poleg tega pa še dohodek iz dela v tujini (država vira) v višini 10.000 enot, od katerega je bil v tujini plačan davek pri viru po stopnji 15 %, torej 1.500 enot. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 110.000 enot,⁹¹ od katerih je odmerjen davek po stopnji 25 %, kar znaša 27.500 enot. Davčna obveznost v državi rezidentstva se tako zmanjša *za vso v tujini plačano akontacijo dohodnine* (davek pri viru) in znaša 26.000 enot.

⁹¹ Seštevek obeh dohodkov skladno z načelom obdavčitve rezidenta po svetovnem dohodku v državi rezidentstva.

Dohodek v državi rezidentstva	100.000
Dohodek v tujini (državi vira)	10.000
Davčna osnova	110.000
Davek 25% v državi rezidentstva	27.500
V tujini plačana akontacija (davek pri viru)	-1.500
Davčna obveznost	26.000

6.4.2.2. METODA NAVADNEGA ODBITKA

Oseba prejme dohodek v državi rezidentstva (Sloveniji) 100.000 enot, poleg tega pa še dohodek iz dela v tujini (država vira) v višini 10.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 30 %, torej 3.000 enot. V državi rezidentstva znaša davčna osnova 110.000 enot, od katerih je odmerjen davek po stopnji 25 %, kar znaša 27.500 enot. Davčna obveznost v državi rezidentstva se zmanjša za znesek davka, plačanega v tujini, vendar *največ do zneska, kakor bi bil plačan v Sloveniji* ($10.000 \times 25 \% = 2.500$ enot), *in ne za ves znesek v tujini plačanega davka (3.000 enot)*.

Dohodek v državi rezidentstva	100.000
Dohodek v tujini (državi vira)	10.000
Davčna osnova	110.000
Davek 25% v državi rezidentstva	27.500
V tujini plačana akontacija (dobropis)	-2.500
Davčna obveznost	25.000

6.4.2.3. METODA NAVADNE OPROSTITVE

Oseba prejme dohodek v državi rezidentstva (Sloveniji) v višini 100.000 enot, poleg tega pa še dohodek iz dela v tujini (država vira) v višini 10.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 15 %, torej 1.500 enot. V državi rezidentstva davčno osnovo predstavlja 100.000 enot, od

katerih je odmerjen davek po stopnji 25 %, kar znaša 25.000 enot. V tem primeru *se dohodek, ki je bil že obdavčen z davkom pri viru, ne všteva v davčno osnovo.*

Dohodek v državi rezidentstva	100.000
Dohodek v tujini (državi vira)	0,00
Davčna osnova	100.000
Davek 25% v državi rezidentstva	25.000
Davčna obveznost	25.000

6.4.2.4. METODA OPROSTITVE S PRIDRŽKOM PROGRESIJE

Oseba prejme dohodek iz dela v tujini (državi vira) v višini 50.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 10 %. V državi rezidentstva ima poleg tega še 100.000 enot dohodka, od katerega je bil plačan davek po stopnji 20 %, kar znaša 20.000 enot. Lestvica za obdavčitev v državi rezidentstva te osebe je progresivna in znaša za davčno osnovo 100.000 enot 20 %, za davčno osnovo 150.000 enot pa 30 %. Navedena oseba ima v državi rezidentstva davčno osnovo 100.000 enot, od katere bi se načeloma obračunala dohodnina po stopnji 20 %. Ker pa je v sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju predvidena metoda oprostitve s progresijo, *se bo dohodnina obračunala, kakor bi veljala za ves svetovni dohodek te osebe, to je 30 %.* Obveznost za davek torej ne znaša 20.000 enot, ampak 30.000 enot, saj metoda oprostitve s progresijo vpliva na velikost davčne obveznosti pri progresivni davčni lestvici.

Dohodek v državi rezidentstva	100.000
Dohodek v tujini (državi vira)	50.000
Davčna osnova za določitev davčne stopnje	150.000 (davčna stopnja 30 %)
Davčna osnova, obdavčljiva v državi rezidentstva	100.000
Davčna stopnja	30 %
Davčna obveznost	30.000

Iz zgoraj prikazanih primerov je razvidno, da za nobeno od naštetih metod za odpravo dvojnega obdavčenja ne moremo pavšalno trditi, da je primernejša ali ugodnejša za fizično osebo ali za državo. V posameznih primerih davčne obravnave različnih dohodkov in metod pa se v praksi pogosto izkaže, da je določena uporabljena metoda pod določenimi pogoji za posameznika lahko ugodnejša, kot bi bila ob enakih ostalih pogojih katera od drugih metod, prav tako pa se lahko zgodi tudi ravno nasprotno.

6.4.3. PRIMERI UPORABE MEDNARODNIH KONVENCIJ O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČEVANJU DOHODKA IN PREMOŽENJA ZA NAPOTENE DELAVCE V PRAKSI

Oseba, ki velja za davčnega rezidenta Slovenije in obenem za davčnega rezidenta države, s katero ima RS sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko velja po določbah te pogodbe zgolj za davčnega rezidenta RS ali zgolj za davčnega rezidenta te druge države. Oseba, ki izpolnjuje pogoje, da po določbah takšne pogodbe velja zgolj za davčnega rezidenta druge države pogodbenice, lahko sproži postopek ugotavljanja davčnega rezidentstva po določbah mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pri pristojnem davčnem organu druge države pogodbenice, ki začne postopek dogovarjanja o pravilni uporabi t.i. "*prelomnih pravil za dvojne rezidente*" (oz. *tie-breaker rules*) iz pogodbe s slovenskim davčnim organom.

Takšna oseba pri pristojnem slovenskem davčnem uradu vloži vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa v Sloveniji, dopolnjeno z vso primerno dokumentacijo, ki dokazuje njegov status in k vlogi priloži že omenjen ustrezno izpolnjen vprašalnik »*Ugotovitev rezidentskega statusa*«. Pristojni davčni organ v Sloveniji se zaradi ugotovitve dejanskega stanja po potrebi lahko posvetuje tudi s pristojnim organom druge države pogodbenice in na zahtevo od njega dobi tudi morebitne druge podatke in informacije, ki jih zavezanec v vprašalniku ni navedel oz. predložene podatke preveri in obvesti zavezanca o izidu takšnega dogovora. Mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja pa lahko tudi prepreči ali omeji obdavčitev nekaterih dohodkov v tujini, kadar jih doseže posameznik, ki je rezident druge države pogodbenice po njeni notranji zakonodaji in hkrati samo rezident Slovenije za namene izvajanja zadevne mednarodne pogodbe. V vsakem primeru pa se praviloma v praksi vedno uporabi načelo obdavčitve zgolj v eni državi.

Pri obravnavi meddržavnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je potrebno opozoriti še na dejstvo, da je večina sporazumov osnovana na podlagi dveh splošno sprejetih modelov t.i. *Vzorčne konvencije oz. sporazuma OECD*⁹² in *Vzorčne konvencije OZN*, ki sta ga Odbor za davčne zadeve OECD oz. Oddelek za ekonomsko-socialne zadeve OZN pripravila z namenom, da se posamezne države pri sklepanju meddržavnih sporazumov zgledujejo po njem. Poleg tega pa kot sestavni del Vzorčnih konvencij obstaja in se še pogosteje kot Vzorčni sporazum sam uporablja tudi obsežen *Komentar k Vzročnemu sporazumu*, ki ga vsakih nekaj let aktualizirajo in dopolnjujejo strokovnjaki s področja obdavčevanja iz različnih držav članic OECD in ki podrobneje pojasnjuje in opredeljuje določila posameznih uporabljenih pojmov z namenom lažje določitve in temeljitejše obravnave vsakega posameznega primera.

Primer 2 – nadaljevanje:

V primeru, da bi predhodno obravnavani napoteni delavec izpolnjeval pogoje za rezidentski status za davčne namene tako po slovenski kot po nemški notranji zakonodaji, se uporabijo določbe iz 4. čl. Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, t.i. »*tie-breaker rules*«, ki določajo:

Kadar je zaradi določb prvega odstavka posameznik rezident obeh držav pogodbenic, se njegov status določi tako:

- a) šteje se samo za rezidenta države, v kateri ima na razpolago stalno prebivališče; če ima stalno prebivališče na razpolago v obeh državah, se šteje samo za rezidenta države, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske odnose (središče življenjskih interesov);*
- b) če ni mogoče opredeliti države, v kateri ima središče življenjskih interesov, ali če nima v nobeni od držav na razpolago stalnega prebivališča, se šteje samo za rezidenta države, v kateri ima običajno bivališče;*
- c) če ima običajno bivališče v obeh državah ali v nobeni od njiju, se šteje samo za rezidenta države, katere državljan je;*

⁹² V praksi je pogosteje uporabljena kot Vzorčna konvencija OZN. Posebnih razlik med obema Konvencijama ni, zadnja verzija Vzorčne konvencije OZN je bila objavljena leta 2008, pred tem v letih 2005 in 2003.

d) če je državljani obeh držav ali nobene od njiju, pristojna organa držav pogodbenic vprašanje rešita s skupnim dogovorom. (2. odst. 4. čl. Sporazuma, Ur.l. RS 129/06)

Skladno z zgoraj navedenim (točka a) bi obravnavani napoteni delavec veljal zgolj za davčnega rezidenta Nemčije, ker v Sloveniji nima stalnega bivališča, kar bi vodilo v dohodninsko obveznost tega delavca zgolj v državi rezidentstva in ne v državi vira. Ob tem je vsekakor potrebno upoštevati še določbe 15. čl. Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Nemčijo, ki natančneje določa državo, pristojno za obdavčitev dohodka.

Pri določitvi države, pristojne za obdavčitev dohodkov napotnih delavcev, se najpogosteje uporablja 15. čl. Mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju: *Prejemki iz opravljanja nesamostojne dejavnosti*. Osnovno pravilo tega člena je, če posameznik v državi napotitve prebiva manj kot 183 dni v koledarskem letu in njegov dohodek ne bremeni poslovne enote izplačevalca v državi napotitve, je tak posameznik zavezanec za dohodnino v državi rezidentstva. V kolikor ta dva pogoja nista izpolnjena, je potrebno dohodnino plačevati tudi v državi napotitve kot državi vira dohodka⁹³ – konkretno besedilo sporazuma med Slovenijo in Avstrijo,⁹⁴ na osnovi katerega bo obravnavan tudi naslednji primer, je naslednje:

1) *Plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice (Avstrije) iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi (Avstrija), razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici (Slovenija). Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), se lahko takšni prejemki obdavčijo v tej drugi državi (Sloveniji kot državi vira dohodka).*

2) *Ne glede na določbe 1. odstavka se prejemek, ki ga prejme rezident države pogodbenice (Avstrija) iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), obdavči samo v prvi omenjeni državi (Avstriji), če:*
a) je prejemnik navzoč v drugi državi (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v koledarskem letu, in

⁹³ Seveda pa se takemu zavezancu v državi rezidentstva za davčne namene v državi napotitve plačan davek ustrezno s določbami in metodami ustrezne meddržavne konvencije upošteva kot akontacija pri letni odmeri dohodnine.

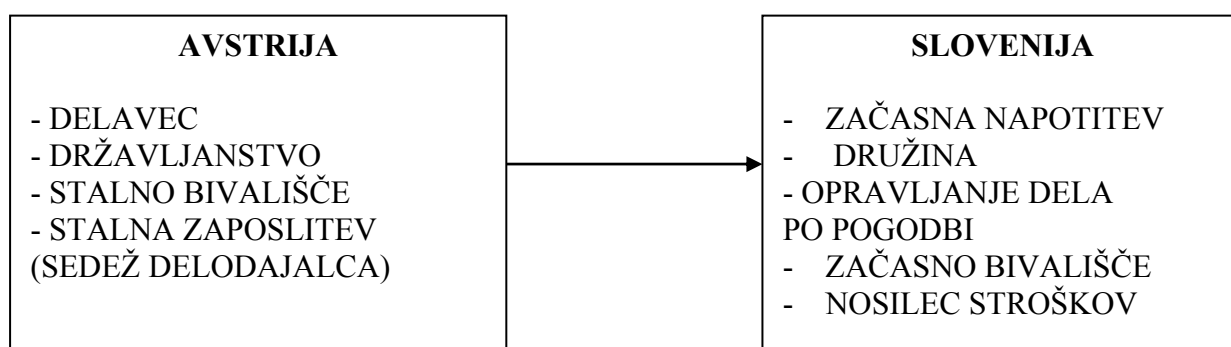
⁹⁴ dopolnjeno s poimenovanjem posameznih držav s strani avtorice za namene lažjega razumevanja obdavčitve rezidenta Avstrije, ki je napoten na delo v Slovenijo.

b) prejemek plača ali se izplača v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države pogodbenice (Slovenije), in

c) prejemka ne plačuje stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji). (vir: Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v zvezi z davki na dohodek in premoženje, 15. čl.).

Primer 3:

Napoteni delavec iz Avstrije je bil od svojega delodajalca, avstrijskega podjetja, na delo v povezano družbo v Slovenijo napoten za obdobje dveh let, od januarja 2007 do decembra 2008. Za stroške njegove napotitve matična družba iz Avstrije, ki napotenemu delavcu izplačuje plačo, izstavi račun povezani družbi iz RS, pri kateri navedeni delavec dejansko dela. V času napotitve prebiva v Sloveniji skupaj z družino, ženo in dvema otrokoma, ki so mu sledili v RS, kjer je pri pristojni upravni enoti prijavil tudi začasno bivališče. Na osnovi zgoraj navedenih dejstev in izpolnjenega vprašalnika za ugotovitev rezidentskega statusa je pristojni DURS odločil, da je navedeni delavec v času trajanja napotitve oz. do spremembe dejavnikov, ki lahko vplivajo na njegov status, spoznan za rezidenta RS za davčne namene (izpolnjuje kriterij fizične navzočnosti 183 dni ob koncu dneva, v Slovenijo je preselil središče osebnih interesov – družina) in pri odmeri dohodnine lahko uveljavlja davčne olajšave enako kot ostali davčni rezidenti.

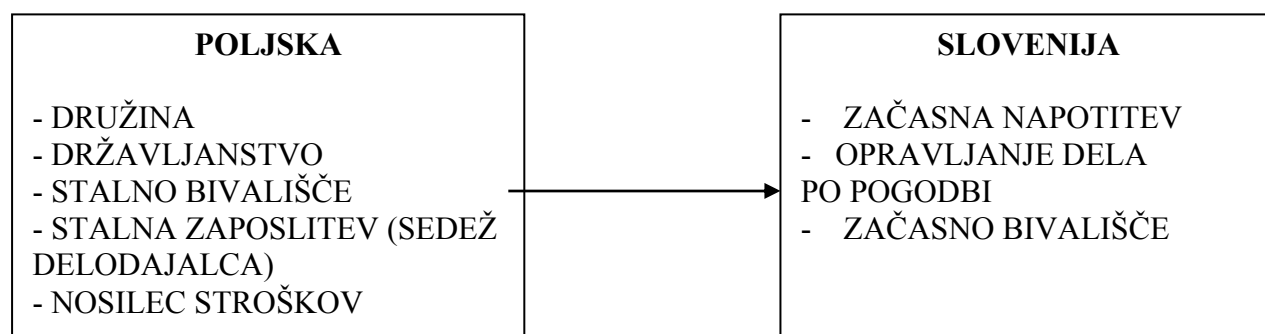


Ob upoštevanju dejstev, da je navedeni delavec v Sloveniji ob koncu dneva navzoč več kot 183 dni v koledarskem letu in da je njegov ekonomski delodajalec (torej tisti, ki dejansko oz. v končni fazi nosi stroške njegove napotitve) slovensko podjetje, pri katerem v času napotitve dela, ima skladno s Sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Avstrijo pravico do obdavčitve njegovega dohodka iz naslova napotitve tudi država vira dohodka, to je Slovenija.

V obravnavanem primeru je tako napoteni delavec dolžan v Sloveniji v osmih dneh po prejemu dohodka⁹⁵ prijaviti višino prejetega dohodka iz Avstrije, v tujini odvedene prispevke za socialno varnost in morebitni plačani tuji davek pri pristojnem slovenskem DURS v roku sedmih dni po prejemu dohodka oz. spremembe višine dohodka ali drugih pogojev, ki vplivajo na višino odmerjene akontacije dohodnine.⁹⁶ Na podlagi te napovedi DURS po predpisani dohodninski lestvici odmeri akontacijo dohodnine, ki se ob predpostavki nespremenjenih okoliščin in zneskov plačuje mesečno v roku 30 dni od prejema dohodka, oz. se v primeru spremembe pri višini zneskov oz. okoliščin vloži nova napoved za odmero akontacije dohodnine. Morebitno preplačilo dohodnine na letni ravni iz naslova medletnih plačanih akontacij davka se pri davčnem rezidentu RS zavezancu povrne oz. se v primeru prenizkega medletnega plačila pri letni odmeri dohodnine nastala razlika doplača.

Primer 4:

Napotena delavka iz Poljske, kjer ima tudi družino in stalno prebivališče, je bila na delo v povezano družbo v Slovenijo napotena od poljskega delodajalca za obdobje september 2007 – marec 2008. Delavka v času napotitve v RS prebiva v hotelu, njena plača se izplačuje od poljskega delodajalca, a se ne zafakturira naprej slovenski družbi, pri kateri navedena delavka dela.



⁹⁵ Kar najpogosteje pomeni na mesečni ravni.

⁹⁶ Obrazca za prijavo prejetega dohodka pri DURS se razlikujeta za rezidente in nerezidente za davčne namene in sta priložena v prilogi J. Vsebujeta osnovne podatke o davčnem zavezancu, izplačevalcu dohodka, znesku prejetega dohodka, odvedenih socialnih prispevkov, v tujini plačanem davku in morebitnem uveljavljanju določb iz meddržavnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ter davčnih olajšav, na osnovi katerih DURS zavezancu odmeri znesek dohodnine, ki ga mora ta poravnati v 30 dneh po prejemu odmerne odločbe. Vloga za prijavo dohodka davčnemu organu se v Sloveniji ne razlikuje pomembneje od primerljivih obrazcev v drugih srednjeevropskih državah, saj je nacionalna zakonodaja v evropskih državah večinoma osnovana na skupnih predpisih EU, ki so implementirani v posamezne nacionalne zakonodaje in se ustrezno uporabljajo v različnih državah v okviru EU in EGS.

Glede na navedeno obdobje napotitve ter glede na dejstvo, da delavka v RS nima stalnega prebivališča in da središča svojih osebnih in ekonomskih interesov v času napotitve ni preselila v Slovenijo, je navedena napotena delavka na osnovi izpolnjenega vprašalnika za ugotovitev rezidentskega statusa s strani DURS spoznana za nerezidentko RS za davčne namene za obdobje trajanja napotitve. Kot nerezidentka RS je dolžna v Sloveniji kot državi vira dohodka oddajati mesečne napovedi za odmero akontacije dohodnine za nerezidenta, pri čemer se davčne olajšave ne upoštevajo. V konkretnem primeru pa se lahko uporabi 15. čl. Sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Poljsko, ker delavka v državi napotitve (Sloveniji) prebiva manj kot 183 dni v koledarskem letu in njen dohodek ne bremeni poslovne enote izplačevalca oz. delodajalca v državi napotitve (Sloveniji), se njen dohodek obdavči zgolj v državi rezidentstva (Poljski).

6.5. UVELJAVLJANJE ZMANJŠANJA DAVČNE OSNOVE OD DOHODKA IZ DELOVNEGA RAZMERJA ZA STROŠKE V ZVEZI Z DELOM

Skladno s 1. odst. 45. čl. ZDoh-2 lahko posameznik, rezident RS za davčne namene, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja iz tujine, v katerega je vključeno tudi povračilo stroškov v zvezi z delom, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in stroške prevoza na delo in z dela enako kot zaposleni, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja v Sloveniji glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu. Navedeni stroški se priznajo pod pogoji in do višine, določene z Uredbo Vlade RS o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.⁹⁷ Navedeno skladno s pojasnili MF in DURS izhaja tudi iz ustavnega načela enakosti pred zakonom, na podlagi katerega so v Sloveniji vsakomur zagotovljene enake človekove pravice in temeljne svoboščine, ne glede na katerokoli od osebnih okoliščin. To načelo zagotavlja enak položaj vseh fizičnih oseb, ki so davčni rezidenti Slovenije, torej tudi zavezancev, rezidentov RS za davčne namene, ki dosegajo dohodke iz delovnega razmerja, sklenjenega zunaj Slovenije.

⁹⁷ Nadomestilo za prehrano znaša skladno z 2. in 3. odst. navedene Uredbe EUR 5,54 na delovni dan, ko posameznik dela 4 ure ali več; nadomestilo za prevoz z delo in z dela pa je enako višini povratne mesečne vozovnice javnega prometa na relaciji služba – dom ali v kolikor na tej relaciji ni javnega prevoznega sredstva EUR 0,15 za vsak prevožen kilometer na tej razdalji. S tem v zvezi sta DURS in MF v letu 2006 izdala tudi pojasnilo, št. 4210-885/2006 z dne 16.6.2006 in dopolnitev le-tega z dne 30.6.2006.

Davčni zavezanec, rezident za davčne namene, mora tako davčnemu organu v zvezi z uveljavljanjem zgoraj navedenih stroškov, povezanih z delom, dokazati, da so mu ti stroški dejansko nastali (npr. s predloženim računom, potrdilom o plačilu cestnine, predorov, ipd.).⁹⁸ V zvezi z uveljavljanjem zmanjšanja davčne osnove za nastale stroške prehrane med delom pa mora zavezanec davčnemu organu dokazati tudi svojo dnevno navzočnost na delovnem mestu v tujini (npr. s plačilno listo, ki jo izda tuji delodajalec, iz katere je razviden podatek o številu dni dejanske navzočnosti delavca na delovnem mestu v posameznem mesecu). V kolikor navedeni podatek iz plačilne liste delodajalca ni razviden, lahko zavezanec davčnemu organu predloži tudi potrdilo tujega delodajalca o številu dni delavčeve navzočnosti na delovnem mestu v določenem mesecu oz. drug dokument, ki nedvoumno dokazuje dejansko navzočnost zavezanca na delovnem mestu.

Nastale stroške prevoza na delo in z dela je mogoče dokazovati:

- ob uporabi javnega prevoznega sredstva (npr. s predložitvijo dnevne oz. mesečne vozovnice za prevoz na delo in z dela),
- ob uporabi lastnega prevoznega sredstva, kadar javno prevozno sredstvo ni na voljo (npr. s predložitvijo pisne izjave zavezanca o uporabi lastnega prevoznega sredstva za prevoz na delo in z dela in ter z navedbo točnega števila prevoženih kilometrov razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela, pri čemer mora zavezančeva izjava vsebovati tudi njegovo zagotovilo, da so navedeni podatki resnični in pravilni).

Davčni urad RS je za dokazovanje uveljavljanja znižanja davčne osnove za stroške prehrane in prevoza, povezanih z delom, in dejanske prisotnosti posameznika na delovnem mestu pripravil posebno vlogo, tako na mesečni kot tudi letni ravni, ki jo davčni zavezanci – rezidenti - priložijo dohodninski napovedi oz. ugovoru k informativnemu izračunu dohodnine na letni ravni, ki jim jo pošlje davčni organ. Navedena vloga je pripravljena z namenom, da davčni zavezanec čimbolj podrobno dokazuje upravičenost do izvzetja navedenih stroškov iz davčne osnove, zato je v praksi priporočljivo, da se ji predložijo dokazila, potrjena s strani delodajalca, s čimer se izključi možnost poneverbe podatkov s strani zaposlenega.

⁹⁸ Pri tem je pomembno poudariti, da strošek vinjete za hitre ceste in avtoceste v RS ne velja kot strošek prevoza na delo in z dela, saj se-ta velja za zasebno pot in se po stališču DURS navedeni strošek delavcu lahko povrne le za službene poti, v kolikor je glede na potek službene poti smiselna uporaba hitre ceste oz. avtoceste.

Na osnovi izpolnjene navedene vloge in ustreznih predloženih dokazil DURS o prikazanih stroških tudi davčnemu zavezancu, ki ima sklenjeno delovno razmerje izven območja RS, prizna zmanjšanje davčne osnove za stroške, povezane z delom, enako kot zavezancem, ki imajo sklenjeno delovno razmerje v Sloveniji.⁹⁹

Vsekakor pa gre pri neobdavčenem in z obveznimi socialnimi prispevki neobremenjenem povračilu stroškov prehrane med delom in prevoza na delo in z dela za izrazito slovensko posebnost, ki tujce na delu v RS in njihove delodajalce v tujini pogosto preseneti - ene bolj, druge manj prijetno. Ti stroški so v drugih državah namreč običajno že vključeni v bruto plačo zaposlenega in preko plače tudi ustrezno obdavčeni. Zato predstavlja možnost izplačevanja neto zneskov stroškov, povezanih z delom, in s tem povezani obrazec vloge za uveljavljanje znižanja davčne osnove za te stroške, značilno slovensko posebnost, ki je za delavce glede neto izplačila zelo ugodna, a v drugih primerljivih srednje- in zahodnoevropskih državah ni poznana in se iz tega razloga z njimi neposredno ne more primerjati.

Pri tem pa je pomembno opozoriti na dejstvo, da se ti stroški ne všttevajo v davčno osnovo posameznika in prav tako ne v osnovo za pokojninsko zavarovanje, zato ne vplivajo na višino pokojnine, ki jo posameznik lahko pričakuje ob upokojitvi iz državnih skladov. Tudi iz tega razloga je za posameznika zelo priporočljivo v času zaposlitve poleg v državni pokojninski sklad preko obveznih socialnih prispevkov vplačevati tudi v zasebne pokojninske vire, kot so različni skladi t.i. drugega in tretjega pokojninskega varčevalnega stebra. Pri tem so pri vlaganju v drugi steber možne tudi davčne olajšave do višine 5,844 % letnega bruto dohodka zaposlenega,¹⁰⁰ v kolikor jih vplačuje fizična oseba. Če pa prispevke v imenu in na račun zaposlenih v navedenem znesku v pokojninske sklade drugega stebra vplačuje delodajalec, ima delodajalec prednost pri uveljavljanju davčne olajšave pri odmeri davka od dobička pravnih oseb pred zaposlenim pri odmeri dohodnine.

6.5.1. PRIMERJAVA IZRAČUNA DOHODNINE V RS ZA REZIDENTA OB

⁹⁹ Vzorec obeh vlog, na letni in mesečni ravni, za leto 2007 je priložen magistrskemu delu kot priloga K.

¹⁰⁰ oz. ne več kot EUR 2.526,23 na leto (vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008, Ur.l. RS 119/07)

UVELJAVLJANJU STROŠKOV, POVEZANIH Z DELOM

PRIMER 1: REZIDENT, KI NE UVELJAVLJA STROŠKOV, POVEZANIH Z DELOM

	EUR
bruto plača	3.000,00
obvezni socialni prispevki	-710,15
davčna osnova 1	2.289,85
splošna olajšava	-246,63
davčna osnova 2	2.043,22
dohodnina RS	-604,12 29,57 %
neto plača	1.685,73

PRIMER 2: REZIDENT, KI UVELJAVLJA STROŠKE, POVEZANE Z DELOM

	EUR
bruto plača	3.000,00
prehrana (EUR 5,54/del.dan za 20 delovnih dni)	-110,80
prevoz na delo in z dela (mesečna vozovnica LPP)	-34,00
obvezni socialni prispevki	-710,15
davčna osnova 1	2.145,05
splošna olajšava	-246,63
davčna osnova 2	1.898,42
dohodnina RS	-544,75 28,70 %
neto plača	1.745,10

Kot je razvidno iz zgornjih dveh primerjalnih izračunov,¹⁰¹ je davčna osnova in s tem tudi obveznost rezidenta RS za davčne namene ob upoštevanju stroškov prehrane med delom in prevoza na delo in z dela nižja, kot bi bila brez upoštevanja navedenih stroškov, kar posledično zvišuje tudi neto izplačilo posamezniku. V praksi je DURS navedene stroške pričel upoštevati šele po preteku dveh let po vstopu Slovenije v EU, ko je pogostnost zaposlitev slovenskih rezidentov pri delodajalcih izven meja RS in obenem tudi število napotitev tujih državljanov, ki izpolnjujejo pogoje za davčno rezidentstvo RS, na delo v RS, izrazito narasla in bi neupoštevanje znižanja davčne osnove za navedene z delom povezane stroške pomenila diskriminacijo davčnih rezidentov RS, ki imajo sklenjeno delovno razmerje s tujim delodajalcem v primerjavi z zaposlenimi pri slovenskih družbah.

¹⁰¹ Enako kot pri izračunih pod točko 6.3.2. podatki o zneskih olajšav in odmerjeni dohodnini veljajo za koledarsko leto 2008 (vir: ZDoh-2 in Pravilnik o določitvi olajšav pri odmeri dohodnine za leto 2008).

V splošnem pa razlikovanje med rezidentstvom in nerezidentstvom fizične osebe za davčne namene v RS za podjetje, ki se odloči na investicijo v Slovenijo in s tem povezano napotitev ali zaposlitev delovne sile v RS, ne vpliva pomembneje. Kljub dejstvu, da so običajno dohodki napotenih delavcev v RS precej višji, kot so povprečni prejemki zaposlenih v Sloveniji, se razlika v obdavčitvi rezidenta in nerezidenta za davčne namene zaradi (ne)uveljavljanja davčnih olajšav na nivoju družbe v primerjavi z drugimi stroški ne izkazuje v tako veliki meri, da bi zgolj to dejstvo odločilno vplivalo na odločanje v podjetju za ali proti posamezni investiciji oz. napotitvi ter na odločitev posameznega napotenega delavca za napotitev na delo v drugo državo. Pravnoformalno je plačnik davka v Sloveniji sicer fizična oseba, ki opravlja delo na ozemlju RS, ker je v tem primeru izplačevalec njenih dohodkov tuja pravna oseba, a v praksi se podjetje z napotenim delavcem najpogosteje že pred pričetkom napotitve dogovori za znesek neto plače, ki jo bo prejemal delavec v času napotitve. Dogovorjeni znesek delodajalec nato glede na delavčev davčni status v RS ustrezno določi oz. obruti, od njega odvede obvezne prispevke za socialno varstvo in v delavčevem imenu plačuje dohodnino, ki jo z odločbo odmeri davčni organ v Sloveniji.

Nasprotno z obveznostjo delodajalca pa davčni status fizične osebe opredeljuje tudi obveznost oddajanja letne dohodninske napovedi v državi rezidentstva, kar pomembno vpliva na dolžnost delavca glede ustrezne prijave doseženega svetovnega dohodka v različnih državah in zahteva vsaj načelno poznavanje nacionalne dohodninske zakonodaje ali ustrezno strokovno svetovanje s tega področja. V multinacionalnih podjetjih so tovrstno znanje in storitve najpogosteje del celotnega procesa obravnave čezmejne napotitve posameznega delavca v HR-oddelku, tako da delavcu, v kolikor se za to možnost odloči, ni potrebno skrbeti za tovrstne davčne formalnosti v različnih državah. Po drugi strani pa v manjših podjetjih, ki v svoji organizacijski strukturi tovrstnih svetovalnih oddelkov niso predvideli ali jim ti zaradi dosedanjega manjšega obsega poslovanja niso bili potrebni, za svetovanje na tem področju največkrat uporabljajo zunanje izvajalce. Največkrat so to multinacionalna svetovalna podjetja, ki imajo na navedenem področju večletno prakso in ustrezne izkušnje ter zato lahko v konkretnih primerih ustrezno svetujejo delodajalcem in delavcem.

7. VPLIV NAPOTITEV NA STROŠKE DELA IN POSLOVANJE KONKRETENGA PODJETJA V RS – PREJEMNIKA STORITEV NAPOTENIH DELAVCEV

Na konkretnem primeru poslovnih knjig in finančnih izkazov slovenskega podjetja, imenujmo ga Napotitev d.o.o., hčerinske družbe avstrijskega podjetja Entsendung GmbH, ki je tudi ustanovitelj in večinski lastnik slovenske družbe, bom prikazala pomen čezmejnih napotitev delovne sile na skupno poslovanje podjetja v opazovanem obdobju dveh let. Podjetje Entsendung GmbH je v hčerinsko družbo za obdobje enega leta napotilo na delo strokovnjaka tehnične stroke, ki je skrbel za tehnično podporo vpeljevanja nove proizvodne linije, in finančnega managerja, ki je nadzoroval finančni vidik širjenja proizvodnje ob hkratnem usklajevanju poslovnih procesov z matično družbo. Oba delavca sta bila v času napotitve še nadalje zaposlena v matični družbi in na podlagi pogodbe o napotitvi napotena na delo za obdobje enega leta v Napotitev d.o.o.. Skladno z Uredbo Sveta EGS 1408/71 sta v času napotitve obvezno socialno zavarovanje plačevala v matični državi; glede na dejstvo, da sta oba v času napotitve prebivala v Avstriji in sta se vsak dan vozila na delo v Slovenijo, pa nista izpolnjevala pogojev za davčno rezidentstvo RS, zato sta v Sloveniji kot v državi vira plačevala le davek od dohodka, doseženega na območju RS kot dokončni davek, letno dohodninsko napoved pa sta oddala v državi rezidentstva, to je v Avstriji. Njun neto dohodek v času napotitve je bil dogovorjen vnaprej in za plačilo dohodnine zaradi dela z virom v RS je poskrbel njun avstrijski delodajalec oz. njegova hčerinska družba v Sloveniji. Za ureditev njunega dovoljenja za delo v RS niso bila porabljena posebna omembe vredna sredstva; skladno z zakonodajo EU je namreč pri ZRSZ potrebno prijaviti le osebne podatke, izobrazbo in obdobje ter vrsto njunega dela, dovoljenja za prebivanje v Sloveniji pa na osnovi dejstva, da sta se vsak dan na delo v RS vozila neposredno iz Avstrije in sta državljana EU, nista potrebovala.

Konkretnih finančnih podatkov o stroških dela za matično podjetje Entsendung GmbH na tem mestu zaradi kompleksnosti tematike in empirično nepreverljivih podatkov ne bom obravnavala, zato pa se bom bolj temeljito posvetila izkazu poslovnega izida in bilance stanja Napotitve d.o.o. na dan 31.12.2006 in 31.12.2007, ki sta v tabelah 7.1. in 7.2 predstavljena v nadaljevanju, pri čemer se bom osredotočila zgolj na stroške dela in skupni poslovni izid podjetja. Ob tem pa se ne bom podrobneje posvečala ostalim dejavnikom in postavkam iz poslovnih knjig, ki lahko prav tako pomembno vplivajo na poslovanje podjetja (npr. dohodki iz prodaje blaga in storitev, znižanje stroškov, zmanjšano povpraševanje, gospodarska kriza, ipd.).

Tabela 7.1.: Izkaz poslovnega izida družbe Napotitev d.o.o. za obdobje od 1.1.2006 do 31.12.2007

Napotitev d.o.o.

	2007	2006
	EUR	EUR
Čisti prihodki od prodaje	1.011.091,04	952.290,14
Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	3.749,54	2.110,11
Stroški blaga, materiala in storitev	341.365,98	285.543,99
Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	28.849,45	25.758,84
Stroški storitev	312.516,53	259.785,15
Stroški dela	707.266,98	497.955,51
Stroški plač	538.812,20	387.934,73
Socialni prispevki	82.895,05	73.313,32
Drugi stroški dela	85.559,73	36.707,46
Odpisi vrednosti	13.057,50	15.755,84
Amortizacija	12.740,68	10.919,37
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	316,82	4.836,47
Drugi poslovni odhodki	1.145,97	10.768,69
Poslovni izid iz poslovanja	152.004,15	118.617,39
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	88,68	223,56
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini	42,63	56,20
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	46,05	167,36
Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	2,96	240,06
Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	2,96	240,06
Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	91,33	289,90
Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	91,33	289,90
Poslovni izid iz rednega delovanja	151.998,54	118.310,99
Čisti posl. Izid iz rednega delovanja	151.998,54	118.310,99
Drugi prihodki	4,99	0,23
Drugi odhodki	2,02	0,09
Poslovni izid zunaj rednega delovanja	2,97	0,14
Čisti poslovni izid pred obdavčitvijo	152.001,51	118.311,13
Davek iz dobička	14.858,78	30.931,12
Odloženi davki	819,96	1.382,82
Odložene terjatve za davek	0,00	1.382,82
Odložene obveznosti za davek	819,96	0,00
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	136.322,77	83.590,54

Vir: Finančni izkazi konkretne pravne osebe v RS - hčerinskega podjetja matične družbe iz Avstrije (zasebni arhiv slovenske pravne osebe)

V letu 2006 v slovenskem podjetju ni bilo dejavnih napotnih delavcev, zaposlenih pa je bilo deset drugih oseb, kar se izkazuje v stroških dela v skupnem znesku EUR 497.955,51, pri čemer se med stroške dela štejejo poleg plač in obveznih socialnih prispevkov tudi nadomestila stroškov v zvezi z delom, regres, nagrade in rezervacije za neizkoriščen dopust in odpravnine ob upokojitvi. V letu 2007, ko sta pri slovenski družbi delala tudi dva napotena delavca iz matične družbe, pa je strošek dela narasel za skoraj polovico, na EUR 707.266,98; največ na račun stroška plač in drugih stroškov dela.

Kljub dejstvu, da sta oba napotena delavca prejela plačo od avstrijske družbe, njunega običajnega delodajalca, je le-ta stroške njunih neto plač in nekaterih povezanih stroškov zafakturirala naprej na slovensko družbo, saj sta oba napotena delavca dejansko opravljala delo za hčerinsko družbo v Sloveniji. To dejstvo se v finančnih izkazih slovenske družbe izkazuje s povišanimi zneski celotnega stroška plač. Pri tem pa se stroški obveznih prispevkov za socialno varstvo niso povišali v enakem razmerju, kot so se stroški plač (iz EUR 73.313,72 v letu 2006 na EUR 82.895,05 v letu 2007), saj socialno zavarovanje oba napotena delavca tudi v času napotitve plačujeta v matični državi. Do povišanja teh stroškov je prišlo iz naslova povišanja bruto plač desetih redno zaposlenih delavcev, na katere se v RS odstotno navezuje plačilo obveznih socialnih prispevkov.

Glede na dejstvo, da se ostali prikazani dejavniki v izkazu poslovnega izida Napotitve d.o.o. niso značilno povišali, predvsem ne v primerjavi s povišanjem stroškov plač, se lahko iz prikazanega sklepa, da je povišanje čistega poslovnega izida podjetja iz EUR 83.590,54 iz leta 2006 na EUR 136.322,77 v določeni meri tudi rezultat čezmejnih napotitev dveh delavcev, ki sta delovala na odprtju nove proizvodne linije, zaradi česar so se do neke mere posledično povišali tudi čisti dohodki iz prodaje, ki prav tako vplivajo na celotni dobiček podjetja.

Nadalje se izkaz poslovnega izida podjetja Napotitev d.o.o. navezuje tudi na bilanco stanja za isto obdobje kot v zgoraj obravnavanem prikazu, kar je natančneje razvidno iz tabele 7.2. na naslednji strani.

Tabela 7.2.: Bilanca stanja družbe Napotitev d.o.o. za obdobje od 1.1.2006 do 31.12.2007:

		Napotitev d.o.o.	
		EUR	EUR
AKTIVA		31.12.2007	31.12.2006
A. Dolgoročna sredstva		20.513,11	31.564,63
II. Opredmetena osnovna sredstva			
3. Druge naprave in oprema		12.203,15	22.434,71
V. Dolgoročne poslovne terjatve			
3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih		4.530,00	4.530,00
VI. Odložene terjatve za davek		3.779,96	4.599,92
B. Kratkoročna sredstva		233.931,60	165.018,35
IV. Kratkoročne poslovne terjatve			
1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini		34.397,40	75.897,40
2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev		42.000,00	36.000,00
3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih		21.070,24	7.130,96
V. Denarna sredstva		136.463,96	45.989,99
C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve		20.662,68	26.516,57
	SKUPAJ	325.107,39	223.099,55
	Izvenbilančne evidence	0,00	0,00
PASIVA		EUR	EUR
		31.12.2007	31.12.2006
A. Kapital		93.207,19	56.884,42
I. Vpoklicani kapital			
1. Osnovni kapital		8.763,14	8.763,14
III. Rezerve iz dobička			
1. Zakonske rezerve		876,31	876,31
V. Preneseni čisti poslovni izid		47.244,97	7.723,31
VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta		36.322,77	39.521,66
B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve		22.743,99	24.232,64
1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti		22.743,99	24.232,64
Č. Kratkoročne obveznosti		105.827,68	72.592,99
III. Kratkoročne poslovne obveznosti			
1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini		84.282,79	56.140,17
2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev		21.509,89	9.107,18
5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti		35,00	7.345,64
D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve		53.328,53	69.389,50
	SKUPAJ	325.107,39	223.099,55
	Izvenbilančne evidence	0,00	0,00

Vir: Finančni izkazi konkretne pravne osebe v RS - hčerinskega podjetja matične družbe iz Avstrije (zasebni arhiv slovenske pravne osebe)

Skupni bilančni znesek je tako v letu napotitve dveh delavcev iz matične družbe v hčerinsko družbo Napotitev d.o.o. narasel za polovico - iz EUR 223.099,55 na EUR 325.107,39, na kar poleg ostalih dejavnikov vpliva tudi odprtje nove proizvodne linije, kar je bila osnovna naloga in zadolžitev dveh napotjenih delavcev iz Avstrije v slovenski družbi. Tako se je skupni dobiček družbe tudi na račun njunega dela in angažiranosti v letu dni povečal za več kot EUR 100.000,00, kar je ob upoštevanju stroškov njunega dela v prvem letu še vedno precejšen dobiček. Napotena delavca sta se po opravljeni nalogi v RS vrnila v matično družbo, slovenska družba pa bo po vpeljavi novih proizvodnih procesov delovala naprej skladno z navodili in prakso, kot sta jo pripravila napotena delavca. V prihodnjih letih torej odpade strošek njunega dela, nadaljuje pa se ustvarjanje dobička iz prodaje na osnovi opravljenega dela obeh napotjenih delavcev.

Povzetek zgoraj prikazanih finančnih izidov opazovalcu omogoča sklepanje, da se primerno pripravljena in izvedena napotitev delavca podjetju izplača že na kratki rok, tem bolj pa na dolgi rok, seveda ob upoštevanju ostalih dejavnikov, ki lahko pomembno vplivajo na poslovanje podjetja. Čezmejna napotitev teh dveh delavcev se je opazovanemu podjetju sicer obrestovala, prav tako pa bi se lahko ob izbiri nestrokovnega, neusposobljenega in neangažiranega kadra za napotitev v Slovenijo ta poteza hitro izkazala za neuspešno. Pri ocenjevanju poslovanja podjetja gre namreč za skupek dejavnikov, ki vsi lahko pomembno vplivajo na uspeh, pri čemer pa sicer nobeden od teh dejavnikov ni odločilen, a skupaj kot celota lahko v veliki meri in pomembno pripomorejo k pozitivni oceni poslovanja obeh udeleženih družb. Žal konkretni podatki za poslovanje matične družbe in oceno stroškov napotitve niso bili na razpolago za obravnavo v tem magistrskem delu, a se lahko iz ustnih navedb odgovornih oseb obeh v čezmejni napotitvi udeleženih družb povzame, da je konkretna napotitev dveh primernih sposobnih delavcev dosegla predvidene in želene rezultate ter v končni fazi pozitivno vplivala na poslovanje in ekonomski uspeh obeh udeleženih podjetij.

8. SKLEP

Čezmejne napotitve delavcev so eden najpogostejših, s človeškim kapitalom povezanih pojavov v velikih podjetjih, do katerih največkrat pride ob procesih širjenja poslovanja na nova tržišča v okviru tržnega kapitalizma. Predvsem v letih po drugi svetovni vojni so se pričela intenzivno razvijati multinacionalna podjetja, ki poslujejo preko meja posameznih držav, regij in celin; še posebno v zadnjem času, ob hkratni podpori in velikemu razvoju informacijske tehnologije, pa so tovrstna podjetja postala globalna in njihovo tržišče je postal ves svet. Prav zaradi širjenja poslovne mreže multinacionalk izven okvira države sedeža podjetja in s tem povezanim osvajanjem novih trgov so čezmejne napotitve delovne sile, podprte s kapitalskimi investicijami, postale pomemben element uspešne širitve poslovanja in proizvodnih procesov posameznega podjetja. Prav tako, kot so čezmejne napotitve delavcev ena od posledic globalizacije svetovne proizvodnje in tržišča, pa so tudi same kot izredno kompleksen pojav eden od vzrokov za različne novonastale elemente v ekonomsko-političnih razmerjih v nacionalnih zakonodajah držav, v odnosih med državami, regijami in različnimi meddržavnimi organizacijami, ki s svojim delovanjem vplivajo in obenem tudi urejajo mednarodne odnose in meddržavno gospodarsko poslovanje.

Četudi morda čezmejne napotitve delovne sile na prvi pogled ne predstavljajo obsežnega projekta za nepoznavalca teh procesov, pa se ob podrobnejši obravnavi hitro izpostavi obilica dejavnikov, ki vplivajo na potek posamezne napotitve. Pri tem nastopa namreč veliko število elementov, ki jim je potrebno posvetiti pozornost in jih upoštevati že ob sami odločitvi podjetja za tovrsten projekt ter seveda nato ves čas trajanja napotitve posameznega delavca. Sprememba zgolj enega od vplivnih dejavnikov lahko namreč povzroči povsem drugačno obravnavo posamezne čezmejne napotitve, kar posledično lahko privede tudi do nepredvidenega povišanja stroškov napotitve, čemur pa se delodajalec največkrat želi izogniti. Prav zaradi preprečevanja dodatnih stroškov pri širjenju poslovanja podjetja na druga tržišča je potrebno k obravnavi čezmejnih napotitev delavcev pristopiti celostno in vsako posamezno napotitev skrbno načrtovati že najmanj nekaj mesecev pred predvidenim pričetkom ter pri odločitvi upoštevati vse dejavnike, ki bi na potek posamezne čezmejne napotitve lahko vplivali. Z obravnavo čezmejnih napotitev delovne sile se zaradi večplastnosti samega pojava v velikih, multinacionalnih podjetjih ukvarjajo strokovnjaki iz več področij, tako pravne, finančne kot tudi davčne stroke, ki k vsaki napotitvi pristopijo interdisciplinarno in ob upoštevanju vseh pomembnih specifičnosti tega pojava. Pri tovrstni obravnavi pa so poleg strokovnosti in natančnega

poznavanja nacionalne in mednarodne zakonodaje pomembne tudi praktične izkušnje posameznega strokovnjaka z administracijo v posamezni državi napotitve, ki lahko pogosto pomembno vplivajo na opredelitev stroškov podjetja, povezanih z napotitvijo kot tudi k sami odločitvi delodajalca za čezmejno napotitev delavca. Tako je potrebno pri čezmejnih napotitvah poleg same odločitve za vrsto napotitve in z njo povezanih spremljajočih elementov upoštevati tudi mednarodne in nacionalne predpise s področja socialnega varstva delavcev, nacionalno zakonodajo v državi napotitve s področja zaposlovanja delovne sile iz tujine, mednarodno in nacionalno ureditev v zvezi z obdavčitvijo dohodkov napotenega delavca, aktualne spremembe podočne zakonodaje ter vse s tem povezane stroške. Seveda pa je pomemben element tudi odločitev delavca samega za delo v drugi državi. Pri tem so eden od najmočnejših motivacijskih elementov poleg ustrezne višine plačila za delo tudi različne dodatne ugodnosti, ki mu jih nudi delodajalec. Prav tako se mora napoteni delavec zavedati, da napotitev na delo v drugo državo lahko privede tudi do nekaterih neželjenih negativnih posledic, kot je začasna ločitev od družine, sprememba delovnega, bivalnega in pogosto tudi jezikovnega in kulturnega okolja ter veliko administrativnih opravkov glede samega prihoda in bivanja v državi napotitve. Pogosto gre za napotitve v države iz drugih kulturnih, jezikovnih in verskih okolij, ki se jim mora napoteni delavec ustrezno prilagoditi in lahko do neke mere pomenijo tudi poseg v delavčevo zasebnost. Zaradi vseh navedenih elementov so čezmejne napotitve delovne sile izredno kompleksno strukturiran pojav, ki vpliva tako na posameznika kot tudi na družbo, države, mednarodno poslovno in politično okolje ter na obseg in širitev mednarodnega poslovanja.

Ker magistrsko delo obravnava predvsem čezmejne napotitve delavcev v Sloveniji, je v nadaljevanju predstavljen pregled in testiranje v uvodu zastavljenih hipotez; preko teh bo natančneje opredeljen tudi današnji status čezmejnih napotitev v RS.

- Čezmejne napotitve delovne sile so relativno nov pojav v slovenskem gospodarskem prostoru.

Čezmejne napotitve delavcev so bile v različnih pojavnih oblikah v slovenskem gospodarskem prostoru poznane tudi že v času socializma in skupnega jugoslovanskega trga, a so bile v tistem času bolj lokalno omejene na ozemlje Jugoslavije oz. njenih prijateljskih držav. Po strokovni plati so tako med napotenimi delavci v tujino izrazito prevladovali poklici tehnične stroke, za ciljne države pa so najpogosteje veljale Irak, Libija, deloma Sovjetska zveza in neuvrščene države iz afriške celine, ipd..

Predvsem v času po osamosvojitvi Slovenije pa so začela v RS v večji meri in na različne načine vstopati tuja podjetja z zahodnega sveta, kar je med drugim razvidno tudi iz predloženih statističnih podatkov SURS o naraščanju obsega tujih neposrednih investicij in selitev delovno aktivnega prebivalstva na ozemlje RS v zadnjih desetih letih. V tujih podjetjih, ki v zadnjem času investirajo v Slovenijo in napotujejo delavce na delo v RS, gre večinoma za visoko strokovni in vodstveni oz. managerski kader, ki s tehnične in usklajevalne plati vodi vstop tujega podjetja na slovensko tržišče in pogosto preko tega tudi na tržišča držav južnega Balkana. Tako bi težko rekli, da so čezmejne napotitve delovne sile v Sloveniji relativno nov pojav, saj so bile v različnih pojavnih oblikah na področju RS prisotne že vse od časa po drugi svetovni vojni, a dejansko takrat niso bile tako pogoste in niso nastopale v takem obsegu, kot v današnjem času globalizacije in tržnega kapitalizma.

- Vstop Slovenije v EU je olajšal ovire za čezmejne napotitve delavcev in povečal obseg čezmejnih napotitev delavcev v RS.

Z vstopom Slovenije v EU leta 2004 in s tem povezano implementacijo pravnega reda in področnih predpisov EU v nacionalno zakonodajo RS so v okviru prostega gibanja delovne sile znotraj evropskega gospodarskega prostora med drugim v zakonodaji EU natančno določene tudi pravice in dolžnosti delavcev, ki se zaradi delovnih obveznosti gibljejo med državami članicami. Na ta način so se med drugim zmanjšale administrativne ovire tudi za čezmejne napotitve delavcev v RS in s tem se je posledično olajšalo bivanje in zaposlovanje tako Slovencev v drugih državah EU kot tudi državljanov EU in EGP v Sloveniji. Odprtje skupnega evropskega gospodarskega prostora je tako med drugim pomembno vplivalo tudi na povečanje obsega čezmejnih napotitev, kar je razvidno iz podatkov SURS o meddržavnih selitvah delovnoaktivnega prebivalstva v RS. Slednje poleg prostega gibanja kapitala predstavljajo pomemben dejavnik pri večjem obsegu neposrednih tujih investicij v Slovenijo in tudi pri krepitvi gospodarske moči EU kot celote. Zaradi vseh navedenih elementov se je v času od vstopa Slovenije v EU v RS zaradi prevzema skupne evropske zakonodaje in s tem povezanega zmanjšanja administrativnih ovir v veliki meri povečal tudi obseg čezmejnih napotitev delovne sile v RS.

- Čezmejne napotitve delovne sile so pomembna spodbuda za gospodarski razvoj hčerinskega podjetja v državi napotitve.

Čezmejne napotitve delavcev so poleg neposrednih tujih kapitalskih investicij eden od pomembnejših elementov pri širjenju gospodarskega poslovanja multinacionalnih podjetij na tuja tržišča, saj je predvsem v zadnjem času strokovna in izkušena delovna sila postala vedno bolj cenjen dejavnik uspešnega poslovanja podjetij. Iz predstavljenega primera finančnih izkazov konkretnega podjetja v Sloveniji, v katerega je matična družba iz Avstrije na delo v RS za eno leto napotila dva vrhunska delavca s strokovnega in vodstvenega področja, je razvidno, da je uspešna napotitev ustreznega kadra lahko velika spodbuda na uspešnost poslovanja hčerinske družbe. Za matično družbo empirični podatki o poslovanju oz. finančni izkazi za razširitev navedene hipoteze o vplivu napotitve tudi na uspeh poslovanja družbe napotiteljice žal niso bili na voljo, a je glede na ugodne poslovne rezultate hčerinske družbe posledično možno sklepati na večjo uspešnost poslovanja matične družbe iz naslova konkretnih dveh čezmejnih napotitev.

Prav visokokvalificirana delovna sila, kot je bila napotena na delo v RS v obravnavanem primeru, namreč pogosto v veliki meri pripomore k poslovnim uspehom obeh udeleženih podjetij, tako v matični državi kot tudi v državi napotitve. Posledično na ta način lahko pripomore tudi k povečanju meddržavnega ekonomskega sodelovanja ne zgolj med podjetji kot delodajalci, temveč tudi med udeleženimi državami. Sodelovanje spodbudi večja čezmejna poslovna aktivnost podjetij, kar pa za udeležene države poleg večjega gospodarskega razvoja in ekonomske rasti pomeni tudi višji priliv dajatev iz naslova uspešnega poslovanja podjetij preko obdavčitve višjih dobičkov podjetij in prihodkov zaposlenih. Kljub navedenemu pa pri tem velja opozoriti na dejstvo, da ima intenzivno širjenje poslovne dejavnosti multinacionalnih podjetij v druge države poleg pozitivnih dejavnikov ob neupoštevanju ekoloških, socialnih in kulturnih specifičnosti te države, hkrati napotitvi neustreznih kadrov ter nepremišljenemu gospodarjenju lahko tudi nekatere negativne posledice za vse udeležene v tem procesu.

- Napoteni delavci (oz. njihovi delodajalci) so na splošno bolj obremenjeni s plačevanjem različnih obveznih prispevkov za socialno varstvo in dajatev v primerjavi z domačimi delavci (oz. njihovimi delodajalci).

Za oceno celotnih stroškov čezmejne napotitve posameznega delavca v primerjavi z običajno obliko zaposlitve in opravljanja dela v okviru zgolj ene države je potrebno poleg dobrega poznavanja področne nacionalne in mednarodne zakonodaje vseh udeleženih držav že v fazi načrtovanja napotitve

natančno proučiti in upoštevati tudi vse dejavnike, ki lahko v samem procesu vplivajo na nastanek dodatnih stroškov napotitve. Tako oceno stroškov posamezne napotitve je nato potrebno primerjati s stroškom običajnega zaposlenega delavca, ob tem upoštevati pozitivne elemente in prednosti delovanja natančno določenega napotenega delavca v državi napotitve in jih primerjati z morebitnimi negativnimi posledicami pri poslovanju družbe v drugi državi, ki bi lahko nastali, v kolikor ta delavec ne bi bil napoten na delo v drugo državo oz. svoje zadolžitve v tej državi iz kakršnegakoli razloga ne bi uspešno opravil, t.j. z oportunitetnimi stroški. Šele ob pripravi natančne ocene stroškov napotitve in podrobnem tehtanju vseh razpoložljivih možnosti lahko delodajalec sprejme odločitev o posamezni napotitvi, v vsakem primeru pa je težko pavšalno oceniti, ali so napoteni delavci bolj obdavčeni oz. ali plačujejo višje prispevke za socialno varnost kot domači delavci. Vsaka od možnosti ima svoje prednosti in slabosti, ki jih je vse potrebno upoštevati pri odločanju za ali proti posamezni napotitvi v določeno ciljno državo. Skladno z ustavnim načelom enakega obravnavanja in pravic vseh državljanov ter ob upoštevanju meddržavnih sporazumov o socialni varnosti in izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja naj bi bili vsi državljani ene države, ne glede na dejstvo, kje dejansko opravljajo svoje delo oz. kje so zaposleni, obravnavani enako, zato naj – vsaj teoretično - na tem področju ne bi nastajale opaznejše razlike.

- Gospodarskim subjektom se iz ekonomskega stališča bolj izplača napotiti svoje delavce načasno delo v drugo državo znotraj EU, kot za enako obdobje in za enako vrsto dela zaposliti in izobraziti domače delavce.

Prav tako kot pri prejšnji hipotezi je na tem mestu odgovor enak: v vsakem posameznem primeru je potrebno pri delodajalcu – napotitelju – temeljito poznati zakonodajno podlago vseh udeleženih držav, natančno pretehtati obe zgoraj navedeni možnosti, njune prednosti in slabosti, pozitivne in negativne posledice, z obema možnostima povezane stroške in tudi njune oportunitetne stroške ter se na osnovi predhodno pripravljenih analiz, ocen in izračunov odločiti za najugodnejšo varianto v dani situaciji. Glede na izkušnje različnih podjetij iz prakse bi bilo možno sklepati, da se podjetja ob pričetku in zagonu poslovanja v drugi državi v prvi fazi praviloma odločajo za čezmejne napotitve ustrezno izobraženih in usposobljenih lastnih delavcev, vse dokler se ustrezno ne usposobi primerna domača delovna sila in sčasoma sama prevzame dosedanje delovne funkcije napotenih delavcev. Sicer ta način podjetju običajno ob pričetku povzroči visoke stroške, ki pa se v končni fazi upravičijo z uspešnim poslovanjem hčerinskega in posledično tudi matičnega podjetja.

Kot je razvidno skozi celotno magistrsko delo, iz podanih primerov in izračunov ter tudi iz zgoraj navedenih hipotez in ugotovitev, so čezmejne napotitve delovne sile izredno kompleksen in obenem zelo ozko definiran in specifičen pojav v mednarodnem gospodarskem poslovanju, ki posredno vpliva tudi na oblikovanje finančnih, socialnih, fiskalnih in nenazadnje tudi političnih odnosov med vsemi udeleženi državami. Pogosto posegajo namreč tako v zasebnost posameznikov – napotenih delavcev, na področje nacionalne pristojnosti držav kot tudi na odnose oz. razmerja med posameznimi državami in mednarodnimi organizacijami ter nemalokrat zahtevajo večstransko pripravljenost na sodelovanje vseh udeleženi strani pri reševanju nastalih vprašanj in spornih situacij v konkretnih primerih. Zaradi svoje večplastnosti, mnogih dejavnikov, ki lahko pomembno pozitivno ali negativno vplivajo nanje, in različnih posledic, do katerih lahko privedejo, so čezmejne napotitve delavcev izredno kompleksen pojav, ki v vsakem posameznem primeru zahteva celosten, temeljit in interdisciplinaren pristop ter natančno poznavanje obravnavane problematike z različnih področij. Le tako lahko v pravi meri ocenimo njihov pozitiven vpliv na gospodarski razvoj multinacionalnih podjetij, vseh udeleženi držav, regij in posledično tudi celotnega svetovnega gospodarstva. Upam, da bo pričujoče delo k temu vsaj delno pripomoglo in predstavljalo osnovo za nadaljnje poglobljeno raziskovanje tega kompleksnega pojava.

9. SEZNAM UPORABLJENIH VIROV IN LITERATURE

9.1. SAMOSTOJNE PUBLIKACIJE IN ČLANKI:

Bevc, Milena (2000): Migracije v Sloveniji v luči vključitve v EU. *Teorija in praksa* 37, 1095-1116.

Davčno finančni raziskovalni inštitut (2006): Socialna in davčna problematika napotenih delavcev. *Davčno-finančna praksa* VII(7-8), 31-37.

Deeprosee, Donna (2002): *Global HR*. Oxford: Capstone.

Dolenc, Danilo in Dorotea Verša (2002): *Delovne migracije v Sloveniji – rezultati raziskovanj*. Ljubljana: Statistični urad RS.

European Commission (1998): *Social security for workers posted in the EU*. Luxemburg: Office for official publications of EU.

Fajdiga, Lea (2005): *Davčna obremenitev dohodka iz zaposlitve, premoženja in dobička iz kapitala*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

Gabrijelčič, Igor (2005): *Obdavčitev dela, kapitala in potrošnje v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

Gassner, Wolfgang, Lang Michael, Lechner Eduard, Schuch Josef in Claus Staringer (2004): *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*. Wien: Linde Verlag GmbH.

Gutman, Simona (2007): Obdavčitev dohodkov rezidentov RS, ki prejemajo dohodke iz tujine. *Revizor* 2, 77-102.

Gutman, Simona (2008): Dohodki iz zaposlitve z vidika uporabe mednarodnih pogodb. *Revija Davki, računovodstvo in pravo P* 5, 47-54.

Hieng, Romana (2003): *Novosti na področju davčne zakonodaje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

Hojnik, Janja (2006): Socialna varnost napotenih delavcev v EU – obrazec E 101. *Pravna praksa* 44, 21-26.

Huber, Christian, Janežič Karmen in Wolf Wassermeyer (2006): *Investitionen und Steuern in Slowenien – Doing business in Slovenia*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG.

Istenič, Petra (2008): Kako postanem rezident RS za davčne namene? *Davčno-finančna praksa* 10, 13-16.

Jaklič Andreja in Marjan Svetličič (2005): *Izhodna internacionalizacija in slovenske multinacionalke*. Ljubljana: Založba FDV.

Kärkkäinen, Ana (2008): *EU-15 Foreign direct investment in the new member states*. EC-Eurostat. Statistics in focus 71/2008.

Ključanin, Edina in Mojca Zemljič (2004): *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo*. Ljubljana: GV Založba.

Knez, Rajko, Mužina Aleksij, Sladič Jorg in Tomaž Vesel (2004): *Odločitve sodišča Evropskih skupnosti s pojasnili*. Ljubljana: Nebra d.o.o.

Kobal, Aleš (2004): *Dohodnina po novem*. Maribor: Davčno-finančni raziskovalni inštitut.

Kobal, Aleš (2005): *Problematika povezana z novo ureditvijo obdavčitve fizičnih oseb*. Maribor: Inštitut za gospodarsko pravo.

Kovač, Bogomir (2003): Globalizacija, migracijski tokovi in ekonomski razvoj na obrobju slovenskih migracijskih dilem. V Simona Zavratnik Zimic in Mojca Pajnik (ur.): *Migracije, globalizacija, Evropska unija*, 43-81. Ljubljana, Mirovni inštitut, Inštitut za sodobne družbene in politične študije.

Lang, Michael (2003): *Direct taxation: Recent ECJ Developments*. Wien: Linde Verlag GmbH.

Mead, Richard (2005): *International management: cross cultural dimensions*. Oxford: Blackwell.

Medved, Felicita (2006): Uvod V. Ana Klinar (ur.): *Mobilnost delavcev: izziv, priložnost, pravica*, 11-17. Ljubljana, Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve.

MFB Consulting d.o.o. (2005): Rezident ali nerezident? *Denar XV(13)*, 9-11.

MFB Consulting d.o.o. (2006): Dohodki iz tujine. *Denar XVI(6)*, 5-8.

Mitrović, Siniša (2000): *Praktični primeri dvojnega rezidentstva*. Ljubljana: Društvo davčnih svetovalcev Slovenije.

Mlekuš, Karin (2006): *Kadrovanje in selekcija menedžerja izseljenca pri slovenskih investitorjih v tujini*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

Morley, Michael, Heraty, Noreen in Collings, David G., ur. (2006): *New dimensions in expatriate research*. Basingstoke, NY: Palgrave Macmillan.

Perković, Ksenija (2007): *Čezmejne delovne migracije v slovensko-italijanskem obmejnem prostoru*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

Schrammel, Walter in Gottfried Winkler (2002): *Arbeits- und Sozialrecht der Europäischen Gemeinschaft*. Wien: Facultas Verlags- und Buchhandels AG – Universitätsverlag.

Sutter, Franz in Christian Wimpissinger (2002): *Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen*. Wien: Linde Verlag GmbH.

Svetličič, Marjan (1985): *Zlate mreže transnacionalnih podjetij*. Ljubljana: Delavska enotnost.

Svetličič, Marjan (1996): *Svetovno podjetje: Izzivi mednarodne proizvodnje*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.

Šarčević, Damjana (2006): Mobilnost v okviru opravljanja storitev podjetij z napotenimi delavci. V. Ana Klinar (ur.): *Mobilnost delavcev: izziv, priložnost, pravica*, 52-56. Ljubljana, Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve.

Van Thiel, Servaas (2001): *EU Case law on income tax*. Brussels: International Bureau of fiscal documentation.

Van Thiel, Servaas (2002): *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*. Brussels: International Bureau of fiscal documentation, Academic council.

Vogel, Klaus in Moris Lehner (2003): *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*. München: Verlag C.H. Beck.

Zakotnik, Irena (2004): *Zakon o dohodnini – Uvodna pojasnila*. Ljubljana: GV Založba.

Zupanič, Nataša (2001): Nekateri značilnosti multinacionalnih korporacij ter njihov vpliv na manj razvite države. *Naše gospodarstvo* 47 (5-6), 486-505.

Zupančič, Jernej (2003): Čezmejne dnevne delovne migracije v slovenskem obmejnem prostoru. *Razprave in gradivo* (43) 68-111.

Žunič, Brigita (2002): Socialno zavarovanje tujih delavcev, ki so napoteni na delo v Slovenijo iz držav, s katerimi RS nima sklenjene Konvencije o socialni varnosti. *Davčno-finančna praksa* 4, 5-8.

9.2. ZAKONODAJA IN INTERNETNI VIRI:

Bilateralni sporazum o socialnem zavarovanju med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško – BHRSSZ (Ur.l. RS 71/97)

Bilateralni sporazum o socialnem zavarovanju med Republiko Slovenijo in Republiko Makedonijo – BMKSZ. (Ur.l. RS 35/00)

Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v zvezi z davki na dohodek in premoženje /BATIDO/ (Ur.l. RS 20/98)

MDDSZ (2003): Navodilo za preverjanje izpolnjevanja pogojev za čezmejno izvajanje storitev tujih podjetij z napotenimi delavci. (Ur.l. RS 70/03)

OECD odbor za davčne zadeve (2000): Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju. Ljubljana: MFB Consulting.

Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Ur.l. RS 130/04)

Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008 (Ur.l. RS 119/07)

Pravilnik o načinu ugotavljanja pravice do prostega dostopa na trg dela državljanov EU in EGP ter njihovih družinskih članov (Ur.l. RS 70/06)

Sporazum med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja /BDEIDOD/ (Ur.l. RS 129/06)

Uredba Sveta (EGS) št. 1408/71 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti, sprejeta na Svetu evropskih skupnosti, 14. junija 1971. Dostopna na: <http://www.zds.si/uploads/files/Uredba%201408-71.pdf> (12. marec 2008).

Uredba Vlade RS o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Ur.l. RS, št. 140/06)

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Ur.l. RS 117/06)

Zakon o davku na dohodek pravnih oseb – ZDDPO-2 (Ur.l. RS 117/06)

Zakon o delovnih razmerjih – ZDR (Ur.l. RS 42/02) in ZDR-A (Ur.l. RS 103/07)

Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Ur.l. RS 117/06, 10/08)

Zakon o mednarodnem zasebnem pravu in postopku – ZMZPP (Ur.l. RS 56/99)

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1-UPB4 (Ur.l. RS 109/06)

Zakon o prijavi prebivališča – ZPPreb (Ur.l. RS 59/06 in 111/07)

Zakon o prispevkih za socialno varnost – ZPSV (Ur.l. RS 5/96, 34/96, 3/98, 81/00 in 97/01)

Zakon o tujcih - ZTuj-1-UPB3 (Ur.l. RS 107/06) in ZTuj-1D (Ur.l. RS 44/08)

Zakon o zaposlovanju in delu tujcev – ZZDT-UPB2 (Ur.l. RS 76/07)

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – ZZVZZ-UPB3 (Ur.l. RS 72/06)

internet 1: Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 96/71/ES (1993): *O napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev*. Dostopno na: <http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/1996/31996L0071-SL.doc> (2. maj 2008)

internet 2: EURES - European Job Mobility portal (2008): *Information on the transitional rules governing the free movement of workers from, to and between the new member states*. Dostopno na: <http://europa.eu.int/eures/main.jsp?acro=free&lang=en&countryId> (7. april 2008)

internet 3: Evropska Komisija – Generalni direktorat za zaposlovanje, socialne zadeve in enake možnosti (2004): *Prehodna ureditev za prosti pretok delavcev iz novih držav članic po širitvi EU 1*.

maja 2004. Dostopno na: http://ec.europa.eu/employment_social/free_movement/docs/transition_sl.pdf (26. april 2008)

internet 4: Gnilšak, Barbara in Stane Valič (2004): *Zaposlovanje po 1. maju 2004 v Sloveniji, Evropski uniji in tretjih državah*. Dostopno na: <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?IDpm=8206> (7. april 2008)

internet 5: Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve (2008): *Zaposlovanje v novih državah članicah Evropske Unije - po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo*. Dostopno na: http://www.eracareers.si/index.php?option=com_content&task=view&id=typed_content&Itemid=894 (7. april 2008)

internet 6: Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS (2006): *Ugotavljanje rezidentskega statusa*. Pojasnilo št.: 42105-78/2006 z dne 30.6.2006. Dostopno na: <http://www.durs.gov.si/index.php?id=11558> (7. april 2008)

internet 7: Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS (2005): *Rezidentski status po Zakonu o dohodnini*. Pojasnilo št.: 424-08-140/2005/2 z dne 29.7.2005. Dostopno na: http://www.gov.si/durs/index.php?lg=sl&f=rezid_stat_ZDOH.html (14. april 2008)

internet 8: Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje RS (2007): *Uveljavljanje pravic iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja na podlagi uredb 1408/71 in 574/72*. Dostopno na: http://www.zpiz.si/src/pravice/mednarodni_sporazum-evropska_skupnost.html (12. marec 2008)

internet 9: Zavod za zdravstveno zavarovanje RS (2007): *Navodila za izvajanje evropske zakonodaje ter bilateralnih sporazumov o socialni varnosti na področju napotitev na delo v tujino* - Dostopno na: [http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/34aabc25d555cafc1256fa300369465/\\$FILE/ATTQP42E/Navodilo%20za%20delodajalce%201.2.07%20%20ZZZS.doc](http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/34aabc25d555cafc1256fa300369465/$FILE/ATTQP42E/Navodilo%20za%20delodajalce%201.2.07%20%20ZZZS.doc) (12. marec 2008)

internet 10: Evropsko sodišče (1995): *Judgement in the case Tax office Köln-Altstadt against Rolandu Schumacker*, št. C-279/93 Dostopno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:EN:HTML> (6. maj 2008)

internet 11: Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS (2005): *Davčne obveznosti državljanov RS, zaposlenih v tujini*. Pojasnilo št.: 424-01-10488/2005 z dne 9.12.2005. Dostopno na: <http://www.gov.si/durs/index.php?lg=sl&f=davobvzaposlvtujini.html> (24. april 2008)

internet 12: Zavod za zaposlovanje RS (2007): *Zaposlovanje in delo tujcev in državljanov EU in EGP*. Dostopno na: <http://www.ess.gov.si/slo/Dejavnost/.htm> (11. maj 2008)

internet 13: Ministrstvo za notranje zadeve RS (2007): *Pogoji za bivanje državljanov EU, EGP in državljanov tretjih držav v RS*. Dostopno na: <http://www.mnz.gov.si/si> (11. maj 2008)

10. SEZNAM KRATIC

- BDP = bruto družbeni produkt (proizvod)
- DDPO = davek od dobička pravnih oseb
- DDV = davek na dodano vrednost
- DURS = Davčna uprava RS
- EGS = Evropski gospodarski prostor
- EU = Evropska unija
- HR = Human resources (upravljanje s človeškimi viri)
- MDDSZ = Ministrstvo RS za delo, družino in socialne zadeve
- MF = Ministrstvo RS za finance
- MNZ = Ministrstvo za notranje zadeve RS
- OECD = Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj
- OZN = Organizacija Združenih narodov
- R&R = raziskave in razvoj (tudi R&D)
- RS = Republika Slovenija
- SURS = Statistični urad RS
- TC = transferne cene
- TNI = tuje neposredne investicije (tudi FDI)
- UPB = uradno prečiščeno besedilo
- Ur.l. = Uradni list
- ZDavP = Zakon o davčnem postopku
- ZDoh = Zakon o dohodnini
- ZDR = Zakon o delovnih razmerjih
- ZPIZ = Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje RS
- ZPSV = Zakon o prispevkih za socialno varstvo
- ZRSZ = Zavod RS za zaposlovanje
- ZZZS = Zavod za zdravstveno zavarovanje RS

11. PRILOGE

- Priloga A: Obrazec za prijavo dela in seznam napotenih delavcev
- Priloga B: Vprašalnik za delodajalce (vloga za izdajo obrazca E ali SI/SLO)
- Priloga C: Obrazec E101 A (Avstrija-Slovenija)
- Priloga D: Obrazec SLO/HR 1 in SLO/HR 5 (Slovenija-Hrvaška)
- Priloga E: Preglednica 5.3.2: Pregled obveznih prispevkov za socialno varstvo v šestih državah (5 članic EU + Hrvaška)
- Priloga F: Ugotovitev rezidentskega statusa po 4. tč. 1. odst. 7. čl. ZDoh-2 (tujci strokovnjaki)
- Priloga G: Vprašalnik ugotovitev rezidentskega statusa za davčne namene v RS (prihod in odhod v RS)
- Priloga H: Shema ugotavljanja davčnega rezidentstva v RS po določbah ZDoh-2
- Priloga I: Odločba DURS Maribor o določitvi rezidentskega statusa napotenega delavca v RS
- Priloga J: Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve za rezidenta in nerezidenta
- Priloga K: Vloga za uveljavljanje zmanjšanja davčne osnove za stroške, povezane z delom v tujini (na letni in mesečni ravni)