

Plačevanje prispevkov in davkov za napotene delavce

Luka Mišič*

UDK: 349.2/.3:336.233:061.1EU

349:341:364-624

Povzetek: V prispevku preučujem pravno ureditev plačevanja prispevkov in davkov za napotene delavce v okviru čezmejnega opravljanja storitev, tj. pravila o določitvi države, v kateri morajo biti plačani prispevki za socialno varnost in davek na dohodek iz zaposlitve oziroma dela, ki ga napoteni delavec opravi v državi gostiteljici. V besedilu se pretežno ukvarjam s položajem delavcev, ki so napoteni iz ene v drugo državo članico Evropske unije (v nadaljevanju: EU). Sistemi socialne varnosti so koordinirani na ravni sekundarnega prava EU, natančneje, v koordinacijski Uredbi 883/2004, med tem ko so davčni sistemi koordinirani v mednarodnih sporazumih, katerih sklenitev sodi v pristojnost držav članic. Sporazumi praviloma sledijo Vzorčni konvenciji OECD. Položaju napotениh delavcev znotraj EU mestoma dodajam položaj delavcev, ki so v Slovenijo napoteni iz izbranih držav izven EU.

Gljučne besede: napotitev delavcev – čezmejno opravljanje storitev – prispevki za socialno varnost – davek na dohodek iz zaposlitve – socialni namenski davki – Uredba 883/2004 – izogibanje dvojnemu obdavčevanju – Vzorčna konvencija OECD

Payment of Contributions and Taxes for Posted Workers

Abstract: In the contribution, I analyse provisions regarding the payment of contributions and taxes for posted workers in the framework of the cross-border provision of services, i.e. rules stipulating the country in which social security contributions and income tax from employment or work performed by the posted worker in the host country have to be paid. I predominantly analyse the case of workers posted from one European

* Luka Mišič, magister prava, mladi raziskovalec in asistent na Pravni fakulteti Univerze v Ljubljani. Luka Mišič, Master of Law, Young Researcher and Assistant at the Faculty of Law, University of Ljubljana, Slovenia
luka.misic@pf.uni-lj.si

Union (hereinafter: EU) Member State to another. Within the EU, social security systems are coordinated at the level of secondary legislation and stipulated in the coordination Regulation 883/2004. On the other hand, coordination rules regarding taxation are not stipulated by the EU law; they are governed by international double taxation conventions or agreements concluded between Member States. Conventions follow guidelines provided by the OECD Model Tax Convention. I briefly add to the case the question of workers posted to Slovenia from selected countries outside the EU.

Key words: *posting of workers – cross-border provision of services – social security contributions – income tax from employment – socially earmarked taxes – Regulation 883/2004 – avoidance of double taxation – OECD Model Tax Convention*

1. OBSEG IN IZZIVI ČEZMEJNEGA OPRAVLJANJA STORITEV V EU

»Pojav« napotениh delavcev v okviru čezmejnega opravljanja storitev (angl. *cross-border provision of services*), tj. delavcev, ki po napolitil delodajalca za omejen čas opravljajo delo v državi, ki ni država, v kateri običajno delajo,¹ na ravni Evropske unije (v nadaljevanju: EU), ni množični pojav. Po podatkih Komisije, se je število napotениh delavcev med leti 2010 in 2011 v EU in članicah EFTA gibalo okoli 1,2 milijona, kar je predstavljalo zgolj 1% delovno aktivne populacije.² Med leti 2010 in 2011 so države, ki so sprejele največ napotениh delavcev, bile Nemčija (311,000), Francija (162,000), Belgija (125,000) in Nizozemska (106,000), pri čemer se razmerja med državami tako na strani prejetih in iz njih napotениh delavcev ohranjajo tudi nekaj let kasneje.³ 69% A1 obrazcev je bilo izdanih za napotitev v države EU-15, le 5% odstotkov za države EU-12 in 6% za

¹ Glej člen 2 Direktive 96/71/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. 12. 1996 o napolititvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev. Področje uporabe direktive zajema tri oblike napolititev: (i) napolititev z namenom opravljanja storitve za pogodbenico (ii) napolititev z namenom opravljanja dela znotraj skupine (angl. *intra-group posting*), (iii) agencijske napolititve. Glej tudi tretji odstavek člena 1 Direktive, člen 12 Uredbe 883/2004 (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. 4. 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti in peto točko 4. člena Zakona o zaposlovanju, samozaposlovanju in delu tujcev (ZZSDT), Ur. l. RS, št. 1/18.

² Maslouskaite, str. 5.

³ Primerjaj: De Wispelaere, Pacolet, 2015, str. 8-9.

članice EFTA.⁴ Skupno je več kot 80% napotitev bilo opravljenih v državah EU-15, pri čemer pa so le v Nemčiji, na Švedskem in Finskem prevladovali napoteni delavci iz držav EU-12.⁵ Leta 2013 je bilo izdanih približno 1,34 milijona A1 obrazcev, pri čemer je 56% obrazcev bilo izdanih delavcem iz držav EU-15, 86% napotitev pa se je v teh državah tudi opravilo.⁶ V letu 2014 je število izdanih obrazcev doseglo 1,45 milijona, med leti 2010 in 2014 pa je to najbolj naraslo v Sloveniji, Grčiji, Bolgariji in na Poljskem.⁷ Število prejetih obrazcev je v Sloveniji v tem obdobju prav tako naraslo, enako pa velja za Nemčijo, Belgijo in Estonijo. Število obrazcev izdanih v državah EU-13 je doseglo 44% vseh obrazcev v EU.⁸ Na ravni EU je število izdanih obrazcev predstavljalo 0,7%, število napotениh delavcev pa 0,4% delovno aktivne populacije.⁹

Glede na podatke iz leta 2010 in 2011 Maslauskaite ugotavlja, da ne velja domneva, da večino napotениh delavcev predstavljajo delavci iz novih držav članic, ki storitve opravljajo v starih članicah. Največ napotениh delavcev je v zadevnem obdobju res izviralo iz Poljske (228,000), vendar pa sta se v samem vrhu prav tako nahajali Nemčija (227,000) in Francija (144,000). Države EU-12 so v času raziskave skupno prispevale 60% vseh napotениh delavcev. Vendarle pa ima glede na podatke iz zadevnega obdobja Poljska največje razhajanje med številom delavcev, ki so bili napoteni v drugo državo članico, ter številom prejetih napotениh delavcev.¹⁰ Seveda pa je pri absolutnem številu napotениh delavcev potrebno upoštevati število vseh delovno aktivnih prebivalcev neke države oziroma oseb v delovno aktivni starosti. Tako statistični podatki skoraj pregovorno zatrjevajo prehajanje delavcev iz mlajših in ekonomsko ter socialno manj razvitih držav članic v starejše, razvitejše države članice, ki je zvezano z vprašanji (ne) ustreznosti razmerja med spodbujanjem konkurenčnosti na skupnem trgu ter t.i. socialnim dumpingom, do neke mere ovržejo na ravni absolutnega in ne relativnega števila napotениh delavcev, odmerjenega od delovno aktivne populacije. Enako velja za gibanje napotениh delavcev z juga na sever ter vzhoda na zahod EU.

⁴ European Commission, 2012, str. 11. Preostali obrazci so bili izdani z drugim namenom.

⁵ Prav tam.

⁶ Glej: De Wispelaere, Pacolet, 2015, str. 8.

⁷ De Wispelaere, Pacolet, 2016, str. 10.

⁸ Prav tam.

⁹ Prav tam. Upoštevati je potrebno večkratne napotitve istega delavca.

¹⁰ Glej: Maslauskaite, str. 5-6.

Glede na majhno število panog, v katerih prevladujejo napoteni delavci, lahko predvidevamo, da je profil slednjega (npr. strokovna izobrazba, usposobljenost, dodatna znanja, spol) podoben neodvisno od države, iz katere prihaja.¹¹ Ugibali bi lahko, da napoteni delavci predstavljajo relativno homogeno skupino, pri čemer pa kljub temu velja, da delavci napoteni iz držav EU-15 prevladujejo v gradbeništvu, ki je v letu 2013 zajemalo 43,9% izdanih obrazcev, delavci iz držav EU-13 pa v storitvenih dejavnostih, ki so v letu 2013 zajemale 31,8% izdanih obrazcev.¹² 22,7% obrazcev je takrat bilo izdanih v proizvodnem sektorju.¹³

Vendarle pa nemnožičnost pojava ali instituta na ravni EU, ki se je od leta 2010 do leta 2014 povečal za 44%,¹⁴ ne pomeni, da je ta nepomemben. Po eni strani ta odpira pomembna vprašanja prava EU, kot že omenjeno splošno razmerje med konkurenčnostjo, ki jo v prvi vrsti zagotavlja prosti pretok oseb, storitev in kapitala,¹⁵ ter tveganjem socialnega dumpinga,¹⁶ ali ožje razmerje med svobodo opravljanja storitev in svobodo kolektivnega pogajanja,¹⁷ ter vprašanje varstva delavskih in socialnih pravic napotениh delavcev v razmerju do delavcev, ki v državi gostiteljici delo opravljajo stalno ali običajno. Kot ugotavlja Jorens: »V zadnjih letih smo bili priča večjemu zanimanju in večjemu številu zadev, ki se ukvarjajo s konfliktnim razmerjem med prostim pretokom storitev in socialno

¹¹ Leta 2008 je največ slovenskih napotениh delavcev delalo v gradbeništvu (50%) in proizvodnji (22%). 98% delavcev je bilo moškega spola. Glej: Eurofound, str. 11. Število napotениh delavcev se je od leta 2008 močno povečalo, pri čemer lahko predvidevamo, da razmerja med panogami in spoloma ostajajo enaka ali podobna.

¹² De Wispelaere, Pacolet, 2015, str. 9.

¹³ Prav tam.

¹⁴ Glej: Kresal Šoltes, 2016, str. 879. Pacolet in De Wispelaere med letom 2010 in 2014 beležita 8,3% letno rast, glej: De Wispelaere, Pacolet, 2016, str. 10.

¹⁵ Institut napotitve temelji na prostem pretoku storitev, ki izhaja iz člena 56 PDEU, in ne prostem gibanju delavcev, ki izhaja iz člena 45 PDEU. Za primerjavo glej: Daxkobler, 2014, str. 29-30 in 34-37. Kot ugotavlja Kresal Šoltes, se napoteni delavci od mobilnih delavcev EU razlikujejo po namenu selitve. Prvi se v drugo državo članico preselijo z namenom dolgoročne ali stalne zaposlitve, pri čemer v primeru zaposlitve uživajo enak delovnopравни status kot domači delavci. Drugi se v drugo državo članico preselijo z namenom začasnega dela, pri čemer uživajo le minimalni obseg pravic. Glej: Kresal Šoltes, 2016, str. 878 in str. 881-883. Prost pretok oseb ob prostem pretoku storitev sicer predstavlja enega izmed razlogov za sprejetje Direktive 96/71/ES, glej Paragraf 1.

¹⁶ Podrobneje v: De Wispelaere, Pacolet, 2015, str. 3 in nasl. Problem socialnega dumpinga bi naj reševala Direktiva 2014/67/ES o izvrševanju Direktive 96/71/ES, z dne 15. 5. 2014 oziroma revidirana Direktiva 96/71/ES Glej: Tičar, str. 1189, str. 1191-1192. Glej tudi: Cremers (et al.), str. 524 in nasl.

¹⁷ Podrobneje v: Kresal Šoltes, 2011, str. 203-213.

zaščito delavcev. V teh primerih Sodišče EU izhaja iz ekonomskih interesov delodajalca in socialne pravice vzpostavi kot pravice, ki so odvisne od ekonomske svoboščine prostega pretoka storitev.«¹⁸ Tako pojav ali institut naslavlja tudi temeljna vprašanja razvoja enotnega trga, (ne)obstoječega socialnega modela EU in vprašanja razmerja med pristojnostmi EU in pristojnostmi držav članic. Naslavlja torej vprašanje nadaljnje poti evropske integracije. Nekateri sprejetje Direktive o napotnih delavcih iz leta 1996 sicer povezujejo z idealom polne zaposlitve in socialnega napredka,¹⁹ vendar pa razlogi za sprejem, ki izhajajo iz uvodnih odstavkov akta, v pretežni meri kažejo na ekonomsko-integracijske razloge, ki s polno zaposlitvijo in socialnim napredkom niso nujno povezani. EU je bila in v prvi vrsti ostaja ekonomska in ne socialna unija.²⁰

Kljub majhnemu številu napotnih delavcev na ravni EU in EFTA, pa lahko institut močno zaznamuje trg dela posameznih (manjših) držav. Za Luksemburgom je prav Slovenija država, iz katere je glede na število prebivalstva napotnih največ delavcev. Njihovo število predstavlja 11,5% delovno aktivne populacije, pri čemer odstotek zajema tudi število večkrat napotnih delavcev; dejanski učinek na trg dela je tako gledano v odstotkih nižji, a še zmeraj visok.²¹ Leta 2011 je Slovenija glede na absolutno število napotnih delavcev v EU zasedala 9. mesto in je do leta 2016 napredovala na 6. mesto.²² Čezmejna napotitev delavcev v našem prostoru tako predstavlja eno izmed pomembnejših oblik opravljanja dela in zato nedvomno terja podrobno pravno analizo. Institut, ki podobno kot agencijsko delo prevladuje v delovno intenzivnih panogah s praviloma nizko zahtevano ravno strokovno izobrazbo, pa statistično gledano ni pomemben le z vidika napotitve domačih delavcev v druge države, temveč tudi z vidika v Slovenijo napotnih delavcev. Predvsem tistih, napotnih z bližnjih držav na Balkanu, ki niso članice EU.

Pri tem eno izmed temeljnih vprašanj, neposredno povezanih z že omenjenim, a v tem besedilu podrobneje neobdelanim pojmom socialnega dumpinga, predstavlja določitev pristojne države oziroma pristojnega nosilca socialnega zavarovanja, ki je v javnopravnem dolžniškem razmerju upravičen do (prejema) plačila prispevkov za socialno varnost, in določitev države, ki ima pravico

¹⁸ Jorens, str. 179. Glej tudi: Vandenbroucke, Vanhercke, str. 55-56.

¹⁹ Tičar, str. 1187.

²⁰ Ugibamo lahko, da tudi Evropski steber socialnih pravic, podpisan 17. 11. 2017, ki naj bi okreplil socialno dimenzijo EU, ne bo (kmalu) presegel svoje deklaratorne narave.

²¹ Glej: European Commission, SWD(2016) 52, končno (8. 3. 2016), str. 33.

²² Maslauskaitė, str. 6 in European Commission, SWD(2016) 52, končno, (8. 3. 2016), str. 7.

obdavčiti dohodek iz zaposlitve oziroma dela, ki ga je napoteni delavec opravil v državi gostiteljici.

2. OPREDELITEV BREMENA KOT KLJUČ ZA DOLOČITEV KOORDINACIJSKEGA REŽIMA

Izhodiščno vprašanje, ki je za nadaljnjo razpravo ključnega pomena, je vprašanje opredelitve določenega javnega denarnega ali finančnega bremena kot davka ali prispevka.²³ Od opredelitve bremena je namreč odvisno, kakšen pravni režim bo veljal za njegovo bremenitev oziroma plačilo, natančneje, za določitev pristojne države.²⁴ Drugače, če bo breme opredeljeno kot prispevek, bodo za njegovo plačilo veljala koordinacijska pravila prava EU oziroma pravila mednarodnih sporazumov s področja socialne varnosti. Če bo breme opredeljeno kot davek, bodo za njegovo plačilo veljala pravila notranjega pravnega reda države rezidenstva oziroma države vira²⁵ ali pravila mednarodnih sporazumov oziroma konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, do katerega v mednarodnem kontekstu pride v primeru *dvojnega rezidenstva*, *dvojne davčne obveznosti* ali *dvojnega vira*.²⁶

²³ Vprašanja davčnih ugodnosti, ki jih lahko opredelimo tudi kot socialne dajatve t.i. skrite socialne države, v prispevku puščam ob robu. Glej npr.: Avram, str. 1-23.

²⁴ Sporazumi opredeljujejo državo, v kateri se dohodek *obdavči*, pri čemer si državi pravico obdavčitve lahko tudi delita. Pojem obdavčitve seveda ni enak pojmu plačila, vendar pa razlogovanje za našo razpravo ni ključnega pomena. Namen besedila kljub poenostavljenemu naslovu predstavlja pregled in razlaga pravil, ki odkazujejo na pristojno državo, oziroma državo, ki ima pravico davčno ali prispevno obremeniti dohodek iz zaposlitve napotnega delavca, kar pomeni tudi prejeti plačilo.

²⁵ V literaturi je moč zaznati neenotne opredelitve pojma *država vira*, ki so razpete med državo, v kateri je dohodek *dosežen, ustvarjen ali izplačan*. Vprašanje interpretacije se lahko zdi problematično prav v povezavi z delom napotnih delavcev. Vir dohodka je sicer odvisen od vrste aktivnosti njegovega pridobivanja oziroma od same vrste dohodka. Vir dohodka iz oddajanja nepremičnine v najem je praviloma tam, kjer se nepremičnina nahaja. Vir dohodka iz zaposlitve ali dela, je praviloma tam, kjer se zaposlitev ali delo izvaja. Za nadaljevanje te razprave poimenovanje in razlogovanje ni ključno, saj je v nadaljevanju uporabljena drugačna terminologija, pri čemer bo ključno razmerje med državo rezidenstva in državo, kjer se zaposlitev dejansko izvaja, oziroma razmerje med prvo in drugo državo pogodbenico (glej v nadaljevanju). Za dohodek z *virom* v Sloveniji glej: Ministrstvo za finance (2014/2), str. 6-7. Glej tudi 8. - 14. Člen Zakona o dohodnini (Zdoh-2), Ur. l. RS, št. 13/11 do 69/17.

²⁶ O treh primerih mednarodne pravne dvojne obdavčitve, ki lahko pomeni tudi obdavčitev s strani dveh ali več držav, v: Ključanin, Zemljič, str. 14 ali v: Dvojno obdavčevanje, 1996/1, str. 8-10.

V pravnem redu EU pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti, ki izhajajo iz uredbe 883/2004, določajo splošno pravilo pristojnosti zakonodaje le ene države članice. Praviloma je to država, v kateri oseba opravlja delo (*lex loci laboris*).²⁷ Pristojni organi te države, praviloma nosilci posameznih vej socialnih zavarovanj, so upravičeni do plačila prispevkov za socialno varnost in v primeru realizacije socialnega tveganja zavezani k izplačilu dajatve oziroma delnemu ali celotnemu plačilu ali povračilu stroška opravljene storitve. Uredba 883/2004 v uvodnih določbah pojma prispevka ne opredeljuje, za opredelitev bremena kot davka ali prispevka pa prav tako ni pomembna njegova opredelitev znotraj nacionalnega pravnega reda. Opredelitev znotraj nacionalnega pravnega reda oziroma sklenjenih mednarodnih sporazumov bo ključna v razmerjih držav članic s tretjimi državami. Če izrazi v sporazumu niso posebej opredeljeni, imajo pomen, ki jim ga določa zakonodaja pogodbenic.²⁸

Na ravni EU je opredelitev bremena podvržena presoji Sodišča EU.²⁹ Ob upoštevanju določb nacionalnega pravnega reda bi namreč pravila koordinacije, ki predstavljajo ključno orodje za zagotavljanje prostega pretoka delavcev in storitev ter ščitijo ekonomske svoboščine EU, lahko bila neučinkovita.³⁰ Ob tem je tudi odstop od temeljnega koordinacijskega pravila *lex loci laboris*, ki je obravnavan v nadaljevanju, bil sprejet v luči učinkovitosti: »Da bi spodbudili prosto gibanje delavcev in storitev ter da bi se izognili nepotrebnim in dragim upravnim in drugim zapletom, ki ne bi bili v interesu delavcev, podjetji in upravnih organov, veljavne določbe Skupnosti dovoljujejo nekatere izjeme od tega splošnega načela.«³¹ Izjemo med drugim predstavljajo koordinacijska pravila, ki veljajo za napotene delavce v okviru čezmejnega opravljanja storitev.

EU pa na ravni primarnega ali sekundarnega prava ne določa mehanizma približevanja davčne zakonodaje, katerega določbe bi odkazale na pristojno državo oziroma organ za obdavčitev dohodka iz zaposlitve. Ureditev prepušča

Podrobneje o pogojih za nastanek dvojnega obdavčevanja v: Kovač, 2004, str. 125 in nasl.

²⁷ Glej člen 11 Uredbe 883/2004.

²⁸ Glej npr. drugi odstavek prvega člena Sporazuma o socialnem zavarovanju med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino, Ur. l. RS, št. 37/2008.

²⁹ Glej npr. komentar razlogovanja sodišča v zadevi *de Ruyter v: Daxkobler*, 2015, str. 618.

³⁰ Koordinacijska pravila, ki pravne rede držav članic medsebojno *približujejo*, sicer ne dosegajo učinka harmonizacijskih pravil, ki pravne rede držav članic v določenih delih (predvsem) z namenom varstva konkurenčnosti na skupnem trgu *poenotijo*. O štirih načinih harmonizacije davčnega področja v: Pernek, 2000, str. VII-VIII.

³¹ Social Europe, str. 7.

pristojnosti držav članic, pri čemer so koordinacijska pravila, kot že zapisano, urejena predvsem s sporazumi o odpravi dvojnega obdavčevanja. Ti se od sekundarne zakonodaje EU na področju socialne varnosti lahko razlikujejo tako po opredelitvi temeljnih pojmov kot tudi po pravilih za določitev pristojne države.³² Posebej v primeru napotениh in obmejnih delavcev ter v primeru sočasne aktivnosti v več državah članicah se lahko zgodi, da država, pristojna na področju socialne varnosti, ne bo pristojna tudi na davčnem področju in obratno. Sporazumi so si pri tem običajno medsebojno močno podobni ali celo povsem enaki, saj sledijo Vzorcni konvenciji OECD, katere vpliv oziroma uporaba sta se razširila tudi izven meja organizacije.³³ Splošne ugotovitve, ki veljajo za sporazume sklenjene med državami članicami, zaradi vpliva Vzorcne konvencije veljajo tudi za sporazume, sklenjene med (državami članicami in) tretjimi državami.

3. PRISPEVEK, DAVEK IN SOCIALNI NAMENSKI DAVEK

Glavno razliko med davki in prispevki za socialno varnost predstavlja namenska narava prispevkov in njihova večplastnost.³⁴ Prispevek je določen kot zavezančeva oziroma plačnikova dajatev za protidajatev prejemnika prispevka.³⁵ To je praviloma specializirani javnopravni nosilec posamezne veje socialnega zavarovanja,³⁶ ki mora zavezancu oziroma plačniku, ki je hkrati zavarovanec, ter določenim od njega odvisnim osebam izplačati dajatev iz socialnega zavarovanja ali deloma ali v celoti plačati ali povrniti stroške storitve. Lastnost se odraža tudi v lastninskem varstvu pričakovanih in pridobljenih pravic, ki sta ga slovensko ustavno sodišče in Evropsko sodišče za človekove pravice priznali prispevno

³² Glej: Spiegel (et al.), str. 5.

³³ OECD, 2015, str. 4. O zgodovini modela OECD v: Panayi, str. 20-25. Širše o pomenu davčnih sporazumov v: Pernek, 2006/2, str. 931-933.

³⁴ Bubnov Škoberne, Strban, v: Bubnov Škoberne, Strban, str. 97.

³⁵ Kot je ugotovilo slovensko ustavno sodišče: »[P]rispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje nima pravne narave davka, saj je davek dajatev brez direktne protidajatev, plačani prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje pa se upošteva pri določanju pravic iz zavarovanja.«, glej 19. točko obrazložitve v odločitvi Ustavnega sodišča št. U-I-307/98 z dne 5. 12. 2002.

³⁶ Do prenosa pristojnosti ali decentralizacije socialne varnosti oziroma socialnega zavarovanja lahko pride tudi med državo in nespecializirano osebo javnega prava, osebo, ki je mešane javno-zasebne narave, ter profitnimi in neprofitnimi osebami zasebnega prava. Glej: Pieters, str. 16. Vprašanje, kdaj je zavarovalno razmerje še *socialno* razmerje, je pri tem odvisno tudi od pravne narave prejemnika prispevka ali ravni javnopravne regulacije njegove dejavnosti.

financiranim dajatvam. Zbiranje davkov, ki so v primeru namenskih davkov sicer lahko proračunsko vezani, po drugi strani pomeni zgolj splošno zbiranje prihodkov. Ti ne predstavljajo dajatve za protidajatev specializirane pravne osebe. Zato iz splošnih davkov financirana socialna varnost ne predstavlja socialnega zavarovanja.³⁷

Namen prispevkov pa se ne odraža le v javnopravnem subjektivnem dolžniškem razmerju med zavezancem oziroma plačnikom ter prejemnikom prispevka,³⁸ temveč tudi v njihovi subjektivno institucionalni naravi. Ta poudarja članske značilnosti socialnozavarovalnega razmerja,³⁹ tj. pripadnost zavarovanca oziroma zavarovane osebe zavarovalni skupnosti. Tretji namen, ki odraža *specializiranost* nosilca socialnega zavarovanja, je objektivno institucionalen. Sledi objektivnemu namenu zagotavljanja dajatev.⁴⁰ Navedenih lastnosti davki nimajo, pa četudi v sistemu socialnih zavarovanj pogosto predstavljajo pomemben vir financiranja.⁴¹

Kot ugotavlja tudi Strban,⁴² skupno lastnost prispevkov in davkov predstavlja element prisilnega zmanjševanja plače oziroma razpoložljivega dohodka, ki

³⁷ Strban, 2010, str. 147. Pieters načinu financiranja sicer ne pripisuje odločilnega pomena pri opredelitvi socialnega zavarovanja. Glej: Pieters, str. 5. Kot ugotavlja Brauner: »Večina sistemov socialne varnosti je zasnovana na način, da v svoji strukturi združujejo različne elemente, ki imajo različne cilje. To so elementi socialnega zavarovanja, elementi socialnega varstva, obveznega in omejenega varčevanja, elementi redistribucije itd. Pogled na celotni sistem kot na veliko zavarovalno shemo je torej napačen.«, glej: Brauner, v: Lang (ur.), str. 19. Ugibamo lahko, da je avtor želel prikazati večplastnost v načinu financiranja sistema socialnega zavarovanja in mešano naravo nekaterih dajatev in storitev iz sistema. Sicer navedba ni le odvečna, temveč tudi napačna.

³⁸ Na podlagi subjektivnega dolžniškega razmerja lahko dajatve in storitve v nekaterih primerih uveljavljajo tudi osebe, ki nimajo vzpostavljenega samostojnega razmerja s prejemnikom prispevka oziroma samostojnega socialnozavarovalnega razmerja. V slovenskem obveznem zdravstvenem zavarovanju je socialnozavarovalno razmerje družinskih članov, ki imajo lastnost zavarovane osebe, *derivativno*. Glej: Strban, 2005, str. 121. Upravičenec do protidajatev prav tako ni nujno tudi plačnik dajatev oziroma zavezanec. Očiten primer predstavlja delitev prispevnega bremena med delavca in delodajalca, ali plačilo prispevkov s strani druge osebe, npr. države, lokalne skupnosti.

³⁹ Bubnov Škoberne, Strban, v: Bubnov Škoberne, Strban, str. 97.

⁴⁰ Bley (et. al), navedeno v: Bubnov Škoberne, Strban, str. 97.

⁴¹ V Sloveniji mimo konkretno zakonsko opredeljenih obveznosti sofinanciranja socialnega zavarovanja (glej npr. 5. člen Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, ZPIZ-2, Ur. l. RS, št. 96/12 do 65/71) splošna obveznost posredno izhaja že iz 2. in 50. člena ustave. O ravneh proračunskega (so)financiranja socialnih zavarovanj v Sloveniji glej: Kresal (et al.), 2016, str. 51-52.

⁴² Strban, 2010, str. 147.

posameznike lahko odvrča od njihovega plačevanja.⁴³ Podobno meni tudi Van Thiel, ki ugotavlja, da edino razliko med davkom na dohodek in prispevki za socialno varnost predstavlja dejstvo, da plačilo davka delavcu ne nudi individualnega zahtevka za določeno nasprotno ravnanje,⁴⁴ npr. plačilo dajatve, zagotovitev storitve zdravljenja. Ne nazadnje pa so lahko davek na dohodek (iz zaposlitve) in prispevki za socialno varnost – dve kategoriji, ki se ju pregovorno enači s t.i. stroškom dela–,⁴⁵ medsebojno povezani preko instituta davčne ali prispevne osnove, ali v primeru, kadar plačilo prispevkov oziroma prejemanje dajatev vpliva na višino obdavčljivega dohodka.⁴⁶

Če določeno denarno ali finančno breme izpolnjuje kriterij subjektivnosti in individualnosti (socialnozavarovalno razmerje kot javnopravno dolžniško razmerje), subjektivno-institucionalni kriterij (člansko razmerje) ter objektivno-institucionalni kriterij (specializiran prejemnik, objektivni namen zbiranja), bo to praviloma opredeljeno kot prispevek, za katerega na ravni EU veljajo pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti in ne pravila določena v sporazumih o odpravi dvojnega obdavčevanja ali v notranjem pravnem redu posamezne države članice. Ob predpostavki sodnega nadzora nad izvrševanjem mednarodnih sporazumov o socialni varnosti in sporazumov o odpravi dvojnega obdavčevanja ali izhodiščnem normodajnem upoštevanju temeljnih razlik med davki in prispevki, bi morale tudi glede sporazumov sklenjenimi med (državami članicami in) tretjimi državami veljati enako – za prispevke veljajo koordinacijska pravila socialnih, za davke pa davčnih sporazumov.

Določna opredelitev pa je težavna v primeru t.i. socialnih namenskih davkov (angl. *socially earmarked taxes*), ki se ne zbirajo znotraj splošnega dela državnega proračuna, temveč v posebnem delu ali skladu, namenjenemu financiranju socialne varnosti.⁴⁷ Prednost takih davkov, ki jih v Sloveniji ne

⁴³ Višji kot so davki, večja bo praviloma rast sive ekonomije. Večja kot je rast sive ekonomije, manjši so praviloma proračunski prihodki, zaradi česar je večja potreba po nadaljnjem dvigu davkov. Glej: Genschel, str. 263.

⁴⁴ Van Theil, v: Lang (ur.), str. 39. (Ne)obstoju individualnega zahtevka sorodno je vprašanje lastninskega varstva socialnih pravic. Posebno varstvo uživajo le prispevno financirane dajatve, ki tako krepijo socialno zaščito posameznika.

⁴⁵ Bernardi in Chandler ugotavljata, da prispevki v vseh novih državah članicah predstavljajo največji del stroškov dela (podatki za leto 2005), glej: Bernardi, Chandler, v: Bernardi (et al.), str. 56.

⁴⁶ Van Theil, v: Lang (ur.), str. 39.

⁴⁷ Glej: Spiegel (et al.), str. 15.

poznamo,⁴⁸ predstavlja prav njihova vezanost na določeno področje porabe. Davki bodo porabljeni v skladu z vnaprej določenim namenom in kljub hipnim potrebam po financiranju ali gmotnem podpiranju drugih zdaj bolj zdaj manj družbeno pomembnih ali koristnih dejavnosti in subjektov (npr. vojske, cerkva in verskih skupnosti, profesionalnega športa) ne bodo podvrženi proračunskemu prelivanju, ki je pogosto odvisno od politične moči interesnih skupin in posameznih ministrstev ter aktualne vladne politike. Kot sklicujoč na Buchanana in Brennana ugotavlja Hsiung: »Da bi dosegel, da Leviatan ne zapravi vseh davčnih prihodkov in da je zagotovljena vsaj določena raven javnih služb, bo reprezentativni posameznik pri snovanju davčnega ogrodja vsaj do neke mere uporabljal metodo namenskih davkov.«⁴⁹ Za našo razpravo ključno šibkost socialnih namenskih davkov po drugi strani predstavlja njihova mešana narava, zaradi katere v primerih opravljanja zaposlitve oziroma dela z čezmejnimi elementom pogosto ni jasno, ali bo zanje veljal prispevni ali davčni koordinacijski režim. Tako pa tudi ni jasno, katera država bo imela pravico obdavčitve oziroma prispevne bremenitve napotene delavca. Delne odgovore na vprašanje ponuja sodna praksa Sodišča EU.

Glede na pretekle odločitve Sodišča EU,⁵⁰ bo socialni namenski davek kot prispevek za potrebe Uredbe 883/2004 opredeljen takrat, kadar bo z davkom obremenjena oseba tudi potencialni upravičenec za izplačilo dajatve.⁵¹ Med osebo, ki plačuje breme, ter dajatvijo, ki je lahko izplačana iz tako financiranega sistema, mora obstajati neposredna vez.⁵² Z drugimi besedami, sodna praksa zahteva identičnost zavezanca za plačilo prispevka in upravičenca za izplačilo dajatve iz sistema socialne varnosti. Takšna vez je v Bismarckovem sistemu socialnih zavarovanj praviloma vzpostavljena tedaj, ko je socialni namenski davek odmerjen od dohodka pridobljenega na podlagi opravljanja dela oziroma od dohodka pridobljenega na podlagi aktivne zavarovalne podlage.

Sodišče v svojem razlogovanju tako izpostavlja pomen kriterija subjektivnosti in individualnosti, tj. kriterij socialnozavarovalnega razmerja kot javnopravnega dolžniškega razmerja. Za razglasitev bremena kot prispevka ne zadostuje le objektivno-institucionalni kriterij. Če bi sodišče pri socialnih namenskih davkih

⁴⁸ Poznajo jih npr. v Nemčiji, Avstriji, Franciji, Italiji, na Madžarskem. Glej: prav tam, str. 15-16.

⁴⁹ Hsiung, str. 226.

⁵⁰ Glej: Spiegel (et al.), str. 37 in nasl.

⁵¹ Glej sodbo v zadevi: C-68/99 Komisija proti Nemčiji (8. 3. 2001), točka 39.

⁵² Spiegel (et al.), str. 39-40.

upoštevalo zgolj ta kriterij oziroma njihov namen, tj. financiranje socialne varnosti, bi praviloma vsi davki, neodvisno od vezi med plačnikom kot upravičencem in potencialno izplačano dajatvijo,⁵³ morali biti opredeljeni kot prispevki, zanje pa bi veljal režim Uredbe.⁵⁴

Glede na zapisano, posebej zahtevno vprašanje odpirajo davki, ki financirajo socialno varnost, a niso odmerjeni od dohodka iz zaposlitve oziroma dohodka pridobljenega na podlagi aktivne zavarovalne podlage. Če davek ni odmerjen od dohodka, ki je pridobljen na podlagi pravnega razmerja, ki predstavlja zavarovalno podlago za vključitev v zavarovanje, je lahko socialna varnost financirana s strani subjektov, ki niso potencialni oziroma teoretični prejemniki dajatev, niti ne izpolnjujejo kriterija članstva. To velja na primer za davek na premoženje oziroma davek na dohodek iz premoženja, davek na tobak, alkohol, sladke pijače ipd.

Delni odgovor na vprašanje ponuja odločitev v zadevi *De Ruyter*,⁵⁵ v kateri je Sodišče EU odločilo da je določbe Uredbe 1408/71, predhodnice Uredbe 883/2004, »treba razlagati tako, da imajo dajatve od dohodkov od premoženja [...] kadar prispevajo k financiranju obveznih sistemov socialne varnosti, neposredno in upošteveno zvezo z nekaterimi področji socialne varnosti, ki so naštetja v členu 4 te Uredbe št. 1408/71 in zato spadajo na področje uporabe te uredbe, čeprav so te dajatve odmerjene od dohodkov zadevnih zavezancev od premoženja ne glede na njihovo opravljanje kakršnekoli poklicne dejavnosti.«⁵⁶ Z odločitvijo je Sodišče EU preprečilo dvojno prispevno obremenitev osebe, ki prebiva v državi članici, v kateri je vzpostavljen socialni namenski davek (zdaj 'prispevek'), a dela v drugi državi članici, ki je glede na pravilo *lex loci laboris* pristojna država članica. Vendar pa odločitev ne pomeni, da bo vsak davek (npr. posredni davek na potrošnjo), ki deloma prispeva k financiranju sistema socialne varnosti opredeljen kot prispevek, ki je podvržen pravilom Uredbe, temveč mora biti davek zbran s točno določenim oziroma specifičnim namenom financiranja

⁵³ V besedilu pojem *dajatve* ločim od pojma *storitve*, pri čemer zapisano velja tudi za storitve.

⁵⁴ Če bo obveljala predlagana ureditev obvezne dajatve iz novega Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (ZZVZZ-1), bi bilo zanimivo videti, kako bi naravo bremena presojalo Sodišče EU. Menim, da dajatev izpolnjuje vse kriterije, ki so potrebni za opredelitev bremena kot prispevka. Določena je kot dajatev za protidajatev specializiranega nosilca socialnega zavarovanja, ki le-to zbira z objektivnim namenom. Kriterij članstva pri tem predstavlja pogoj za dolžnost njenega plačila. S tega vidika se uvedba posebne dajatve namesto dviga prispevne stopnje ne zdi upravičena.

⁵⁵ Zadeva C-623/11 *Ministre de l'Économie et des Finances* proti Gérard de Ruyter (26. 2. 2015). Glej tudi op. št. 29.

⁵⁶ 43. točka v zadevi *De Ruyter*.

socialne varnosti.⁵⁷ Države se lahko prepovedi dvojne prispevne obremenitve sicer izognejo tako, da socialno varnost financirajo s splošnimi in ne namenskimi davki, saj davki, ki se ne zbirajo s točno določenim namenom, ne izpolnjujejo »neposredne in upoštevne zveze« s področjem socialne varnosti.⁵⁸ Pri tem se odpira vprašanje, kakšen je še pomen druge neposredne zveze, tj. zveze iz zadeve *Komisija proti Nemčiji*, ki zahteva, da osebe, ki financirajo sistem, tudi predstavljajo upravičence do dajatev iz sistema.⁵⁹

4. PLAČILO PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST

Glede na določbe člena 12 Uredbe 883/2004, ob upoštevanju izvedbene Uredbe 987/2009⁶⁰ in Sklepa št. A2,⁶¹ napotitev delavca iz ene v drugo državo članico predstavlja odstop od splošnega koordinacijskega pravila *lex loci laboris*, ki velja za ekonomsko aktivne gibajoče se osebe. Pod določenimi pogoji, na področju socialne varnosti ostane pristojna prva država, tj. *država pošiljateljica*, in ne *država gostiteljica* oziroma *država (dejanskega opravljanja) dela*. Natančneje, pristojni nosilec je nosilec države pošiljateljice, katere zakonodaja še naprej velja za zadevno osebo v skladu z 12(1) členom Uredbe 883/2004.⁶²

Prvič, napotitev ne sme biti daljša od 24 mesecev.⁶³ Hkrati velja: »Ko delavec zaključi obdobje napotitve, ni mogoče odobriti novega obdobja napotitve za istega delavca, isto podjetje in isto državo članico, dokler od izteka prejšnjega obdobja napotitve ne pretečeta vsaj dva meseca. Odstopanje od tega načela je v posebnih okoliščinah kljub temu dovoljeno.«⁶⁴ Kratka prekinitve dejavnosti, npr. zaradi bolezni, usposabljanja, ne pomeni prekinitve obdobja.⁶⁵ Iz Sklepa

⁵⁷ Glej točko 48 in 49 Sklepnega predloga Generalne pravobranilke Sharpston v zadevi *De Ruyter*, z dne 21. 10. 2014.

⁵⁸ Daxkobler, 2015, str. 622.

⁵⁹ Prav tam, str. 621.

⁶⁰ Uredba ES št. 987/2009 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. 9. 2009 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje Uredbe (ES) št. 883/2004.

⁶¹ Sklep št. A2 z dne 12. 6. 2009 o razlagi člena 12 Uredbe (ES) št. 883/2004.

⁶² Glej dikcijo Paragrafa A točke 5 Sklepa št. A2.

⁶³ Izjeme se lahko dogovorijo v skladu s členom 16 Uredbe 883/2004. Primer dogovora v: *Social Europe*, str. 17.

⁶⁴ Paragraf C točke 3 Sklepa št. A2. Primer podaljšanja ob posebnih okoliščinah v: *Social Europe*, str. 16-17.

⁶⁵ Paragraf B točke 3 Sklepa št. A2.

z jezikovno razlago izhaja, da je daljše trajanje napotitve omejeno na istega delavca, vendar pa splošna prepoved napotitve z namenom nadomestitve prej napotenega delavca izhaja že iz Uredbe 883/2004. Ta omejitev predstavlja drugega izmed povsem jasno navedenih pogojev v Uredbi, ki so potrebni za odstop od temeljnega pravila pristojnosti države dela. Kar se nedoločnih pravnih pojmov vključenih v določbe paragrafa B in C točke 3 Sklepa tiče, je predvsem sodišče tisto, ki mora z razlago določbo ustrezno pomensko omejiti oziroma vsebinsko napolniti (npr. »posebne okoliščine«, »kratka prekinitve«).⁶⁶

Tretjič, napoteni delavec, zaposlen z namenom napotitve, mora biti pred pričetkom napotitve v državi pošiljateljici zavarovan vsaj 1 mesec. Iz točke 1 člena 14 izvedbene Uredbe izhaja, da za napotenega delavca v okviru Uredbe 883/2004 šteje tudi delavec, zaposlen z namenom napotitve, če zanj takoj pred začetkom zaposlitve že velja zakonodaja države članice, v kateri ima njegov delodajalec sedež. Nedoločni pojem »takoj pred začetkom« Sklep opredeljuje v točki 1 v kateri določa, da se mora zakonodaja države uporabljati vsaj en mesec pred napotitvijo, pri čemer dodaja, da je ob dobi krajši od enega meseca potrebna presoja vsakega konkretnega primera. Spiegel in drugi pogoj enega meseca opredeljujejo kot splošni pogoj, ki ni vezan le na delavce, zaposlene z namenom napotitve.⁶⁷ Sklep se zdi pravilen z vidika, da je delavec, s katerim je delodajalec sklenil pogodbo o zaposlitvi in ga že po enem mesecu napotil na delo v drugo državo, najverjetneje bil zaposlen z namenom napotitve, ki ga takšno razlogovanje vzpostavlja kot domnevo. Vendar pa je enomesečni rok na drugem mestu določen kot pogoj, ki velja le za točno določeno vrsto napotnih delavcev.⁶⁸ Pri tem ni potrebna predhodna zaposlitev pri delodajalcu, ki delavca napotuje, niti ni potrebna vključenost v sistem socialne varnosti na podlagi aktivne zavarovalne podlage. Praktični vodnik pri tem sicer eksplicitno navaja le študente, upokojnence in osebe zavarovane na podlagi stalnega prebivališča,⁶⁹ vendar jezikovna razlaga in namen določbe – domnevamo lahko, da ta preprečuje možnost hipnega prehajanja med »najugodnejšimi« nosilci – kažeta na nepomembnost točno določene vrste zavarovalne podlage. Za izpolnitev pogoja enega meseca zadostuje golo dejstvo obstoja socialnozavarovalnega razmerja.

⁶⁶ Kot že zapisano, Sklep sicer primeroma navaja tri stanja, ki ne prekinejo trajanja napotitve.

⁶⁷ Glej: Spiegel (et al.), str. 24.

⁶⁸ Glej: Social Europe, str. 10-11.

⁶⁹ Prav tam, str. 11.

Četrtrič, delodajalec oziroma podjetje mora na ozemlju države članice, v kateri ima sedež, opravljati znaten del dejavnosti. Določba preprečuje ustanavljanje t.i. slamnatih podjetji za namene izkoriščanja davčnih, socialnih in drugih ugodnosti zakonodaje države sedeža. Glede na točko 2 člena 14 Uredbe 987/2009 tako ne zadostuje le opravljanje notranjih upravljaljske dejavnosti. Sklep št. A2 določa, da mora pristojni nosilec v državi, v kateri delodajalec opravlja znaten del dejavnosti, upoštevati merila kot so: število in vrsta osebja delodajalca v državi pošiljateljici, kraj registriranega sedeža in uprave, kraj, kjer je sklenjena večina pogodb, v pogodbah uporabljeno pravo, delež prometa v državi pošiljateljici in gostiteljici itd. Seznam kazalnikov, s katerimi se ugotavlja, ali delodajalec v državi pošiljateljici opravlja znaten del dejavnosti, ni izčrpen. Upoštevati je potrebno lastnosti konkretnega primera.⁷⁰

Nekaj jezikovne nejasnosti sicer izhaja iz točke 1 člena 14 Izvedbene uredbe.⁷¹ Z namensko razlago lahko ugotovimo zahtevo po identičnosti kraja običajnega opravljanja dejavnosti delodajalca in njegovega sedeža – v nasprotnem primeru določba enomesečne predhodne dobe zavarovanja ne bi bila smiselna, saj bi oseba lahko bila zavarovana v državi sedeža, pri čemer bi delodajalec delo običajno opravljal drugod in obratno: delodajalec bi delavca lahko napotil iz države sedeža, v kateri sicer običajno ne opravlja svoje dejavnosti, ali iz države običajne dejavnosti, v kateri nima sedeža. Vendarle pa točka 1 drugače kot točka 2 člena 14 na ravni jezikovne razlage nujno ne vzpostavlja pogoja identičnosti, saj pogoj običajnega opravljanja dejavnosti ni neposredno jezikovno povezan s pogojem enomesečne veljavnosti zakonodaje države članice, v kateri ima delodajalec sedež. Zlahka si predstavljamo primer, delodajalca, ki ima sedež v državi A, običajno pa dejavnosti in notranje upravljaljske dejavnosti opravlja v državi B. Zato točke 1 nikakor ne gre uporabljati brez upoštevanja točke 2 člena 14.⁷²

⁷⁰ Prav tam, str. 8.

⁷¹ Ta se glasi: »Za uporabo člena 12(1) osnovne uredbe „oseba, ki opravlja dejavnost zaposlene osebe v državi članici v imenu delodajalca, ki tam običajno opravlja dejavnosti, in jo ta delodajalec napoti v drugo državo članico“ pomeni tudi osebo, ki se jo zaposli z namenom, da bo napotena v drugo državo članico, če za zadevno osebo takoj pred začetkom njene zaposlitve že velja zakonodaja države članice, v kateri ima njen delodajalec sedež.«

⁷² Ta se glasi: »Za uporabo člena 12(1) osnovne uredbe se besede „ki tam običajno opravlja dejavnosti“ nanašajo na delodajalca, ki običajno opravlja znaten del dejavnosti, ne le notranjih upravljaljskih dejavnosti, na ozemlju države članice, v kateri ima sedež, ob upoštevanju vseh meril za opredelitev dejavnosti, ki jih opravlja zadevno podjetje. Ta merila morajo ustrezati posebnim značilnostim vsakega delodajalca in resničnemu značaju dejavnosti, ki jih opravlja.«

Petič, med napotenim delavcem in delodajalcem, ki je delavca napotil, mora ves čas trajanja napotitve obstajati neposredna zveza oziroma razmerje.⁷³ Pri tem se upošteva t.i. odgovornost za zaposlovanje, veljavnost prve pogodbe o zaposlitvi v času trajanja napotitve, ipd. Pri delodajalcu oziroma podjetju, ki delavca napoti, mora ostati pravica do prekinitve pogodbe in opredelitve končnega proizvoda ali storitve – ne nujno ob določanju vrste dela in načina njegovega opravljanja –, obveznost izplačevanja dohodkov in pravica do izrekanja disciplinskega ukrepa.⁷⁴

Ob izpolnjevanju štirih oziroma petih pogojev (enomesečna doba zavarovanja oziroma vključenosti v sistem socialne varnosti države pošiljateljice) na področju socialne varnosti ostaja pristojna *država pošiljateljica*, s tem pa se tudi prispevki za socialno varnost plačujejo nosilcu države pošiljateljice in ne *države gostiteljice* oziroma *države dela*.

Odstop od splošnega pravila *lex loci laboris*, ki velja za napotene delavce, najdemo tudi v 8. členu Sporazuma o socialnem zavarovanju med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino, sporazumu med Slovenijo in Makedonijo⁷⁵ in npr. sporazumu sklenjenem s Srbijo.⁷⁶ Sporazumi sledijo pravilu štiriindvajsetih koledarskih mesecev, z možnostjo izjemnega podaljšanja za enako obdobje.

5. (NE)PRISTOJNOST EU IN SPORAZUMI O PREPREČEVANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

Kot že zapisano, ima EU na davčnem področju le omejene pristojnosti, saj urejanje davkov sodi med temeljne suverene pravice držav članic. To jasno velja tudi na področju davka na dohodek iz zaposlitve, ki tako z vidika države kot tudi strukture obdavčljivih dohodkov davčnih zavezancev predstavlja najpomembnejšo vrsto dohodka. Hkrati predstavlja najznačilnejšo vrsto aktivnega dohodka.⁷⁷ Kot ugotavlja Daxkobler, področje davčnega prava ne pozna mehanizma podobnega koordinaciji sistemov socialne varnosti. Na davčnem področju velja teritorialno

⁷³ Točka 1 Sklepa št. A2.

⁷⁴ Social Europe, str. 9.

⁷⁵ Sporazum o socialnem zavarovanju med Republiko Slovenijo in Makedonijo, Ur. l. RS, št. 35/2000.

⁷⁶ Sporazum med Republiko Slovenijo in Republiko Srbijo o socialnem zavarovanju, Ur. l. RS, št. 30/2010.

⁷⁷ Glej: Škof (et al.), str. 175.

načelo mednarodnega prava, ki državam daje pravico obdavčitve svetovnega dohodka svojih rezidentov.⁷⁸ Tako tudi Kovač, ki splošno ugotavlja, da so rezidenti držav dolžni plačevati davke od svetovnega dohodka, nerezidenti pa od teritorialnega vira obdavčevanja.⁷⁹

PDEU sicer omejuje uvajanje posrednih ali neposrednih davkov na izdelke drugih držav članic (člen 110), odpuščanje in uvajanje izvoznih dajatev (člen 112) ter omogoča sprejetje harmonizacijske zakonodaje (člen 113), ki pa v omejenem obsegu velja le glede prometnih davkov, trošarin in drugih oblik posrednega obdavčevanja. Drugi odstavek člena 114 PDEU davke prav tako izvzema iz rednega zakonodajnega postopka – Evropski parlament in Svet na davčnem področju nimata pristojnosti po rednem zakonodajnem postopku sprejemati ukrepov za približevanje zakonodaje držav članic, katerih predmet je vzpostavitev in delovanje notranjega trga. Nekateri, na primer Van Theil, sicer zastopajo drugačno stališče: »Zato [op. a. zaradi upoštevanja pristojnosti sprejemati ukrepe, potrebne za doseg temeljnih ciljev Pogodbe] moramo predvidevati, da ima Skupnost pristojnost sprejemati zakonodajo na področju davka na dohodek, še posebej z namenom odprave neposrednih davčnih omejitev na notranjem trgu, npr. z namenom odprave dvojnega obdavčevanja [...]«⁸⁰ Pristojnost usklajevanja oziroma koordinacije davčne zakonodaje pa je v EU kljub nekaterim drugačnim mnenjem prepuščena državam članicam, tj. določbam notranjega pravnega reda ali *konvencijam*, *sporazumom* oziroma *pogodbam* o izogibanju dvojnega obdavčevanja.⁸¹ Dvojno obdavčitev se zaradi veljavnosti recipročnosti praviloma preprečuje z mednarodnimi pogodbami in ne t.i. unilateralnimi ukrepi.⁸²

Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja predstavljajo mednarodni bi- ali multilateralni mehanizem odpravljanja dvojne obdavčitve, s pomočjo katerega se določa meje uporabe nacionalne davčne zakonodaje, z namenom preprečiti kolizijo z davčno zakonodajo druge države.⁸³

⁷⁸ Daxkobler, 2015, str. 617.

⁷⁹ Kovač, 2004, str. 20.

⁸⁰ Van Theil, v: Lang (ur.), str. 51. Ob navedbi je potrebno upoštevati spremembe primarne zakonodaje EU.

⁸¹ Določbe sklenjenega bilateralnega sporazuma prevladajo nad predpisi posamezne države. Glej: Kovač, 2017, str. 11. Glej tudi: Kovač (2016), str. 592.

⁸² Ključanin, Zemljič, str. 15. Unilateralni ali enostranski ukrep davčno ugodnejše obravnave dohodkov predstavlja npr. 45. a člen Zdoh-2, ki ob kumulativni izpolnjenosti petih pogojev za napotene delavce v okviru čezmejnega opravljanja storitev uvaja posebno davčno osnovo. Podrobneje o novi ureditvi v: Ministrstvo za finance, 2018, str. 8-10.

⁸³ Kovač, 2004, str. 130.

Navedeno seveda velja za vse sporazume, ne le sporazume, ki urejajo razmerja med državami članicami EU. Kot ugotavlja Kovač, »lahko na osnovi vzajemnosti država rezidenta odstopi od dela svojega subjektivnega davčnega prava tako, da v določeni meri omeji neomejeno davčno zavezo. Tudi država izvora lahko na osnovi vzajemnosti odstopi od obdavčevanja dohodka in premoženja nerezidentov, ki so takšen dohodek ali premoženje pridobili na njenem ozemlju.«⁸⁴ Z drugimi besedami, na podlagi sporazuma država pogodbenica z namenom odprave dvojne obdavčitve, ki praviloma negativno vpliva na pretok delavcev, storitev, kapitala itd., odpove ali omeji suvereno pravico obdavčiti svetovnega dohodka svojih rezidentov⁸⁵ ali pravico obdavčitve dohodka, ki ga je nerezident dosegel na njenem ozemlju.⁸⁶ V takšnem razmerju najpreprostejši način preprečitve dvojnega obdavčevanja predstavlja odpoved pravici obdavčiti dohodek pridobljen v drugi državi pogodbenici,⁸⁷ ki jo poda država rezidenstva. Splošno temeljni metodi izogibanja oziroma omejevanja dvojnega obdavčevanja skupaj s svojimi podrobnejšimi izpeljankami predstavljata metoda izvzetja ali oprostitve, ter metoda odbitka ali dobropisa oziroma kredita.⁸⁸ Pri tem lahko za obdavčitev dohodka in premoženja veljajo različna pravila.⁸⁹

Kot ugotavljata Ključanin in Zemljič, dvostranski sporazumi predstavljajo najustrežnejši mehanizem mednarodnega dogovarjanja o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj.⁹⁰ Ti praviloma odpravljajo le pravno, ne pa tudi dvojne ekonomske obdavčitve⁹¹ in, kot že zapisano, običajno v celoti sledijo Vzročni konvenciji OECD.⁹² Pernek ugotavlja, da novejši sporazumi le

⁸⁴ Prav tam.

⁸⁵ V slovenski ureditvi glej: 4., 5., 6., člen Zdoh-2.

⁸⁶ Vprašanja obdavčitve različnih oblik premoženja mimo razprave o socialnih namenskih davkih, ki so lahko odmerjeni tudi od (dohodka iz) premoženja, v razpravi seveda izpuščam.

⁸⁷ Vse mednarodne pogodbe (razen pogodbe, sklenjene s Švedsko), ki jih je sklenila Republika Slovenija, sicer določajo metodo navadnega odbitka, kjer se davek v Sloveniji zmanjša za davek plačan v državi vira. Glej: Ministrstvo za finance, 2018, str. 7.

⁸⁸ Kovač, 2017, str. 11. Praktična ponazoritev delovanja metod v: Dvojno obdavčevanje, 1996/2, str. 9-11.

⁸⁹ Enako velja za različne metode izogibanja dvojnega obdavčevanja: »[D]ogovorjena splošna metoda izogibanja dvojnega obdavčevanja v posamezni mednarodni pogodbi se primarno uporablja za vse vrste dohodkov, navedenih v mednarodni pogodbi. V izrecno navedenih primerih oziroma za izrecno navedene dohodke, pa se uporablja tudi druga metoda, ki v mednarodni pogodbi ni prevladujoča. Glej: Ministrstvo za finance, 2014/1, posodobljeno 8. 11. 2016, str. 3.

⁹⁰ Ključanin, Zemljič, str. 11.

⁹¹ Prav tam, str. 15.

⁹² Tudi vzorčnemu sporazumu ali *modelu* OECD ali – dobesedno – *modelni konvenciji*. Sestavni

konkretizirajo okvirne določbe vzorčnih sporazumov.⁹³ Ugotovitve glede določb Vzorčne konvencije (v nadaljevanju: Konvencija) tako praviloma veljajo tudi za določbe dvostranskih sporazumov.

Pravila Konvenciji sledečih sporazumov, ki ne morejo vzpostavljati novih davčnih bremen, ki niso prisotna že v zakonodaji države pogodbenice,⁹⁴ veljajo za rezidente⁹⁵ držav pogodbenic (osebna veljavnost) in davek na dohodek ter premoženje; neodvisno od načina bremenitve veljajo za davke, ki jih določijo države podpisnice, odvisne politične enote ali lokalna oblast (stvarna veljavnost).⁹⁶ Določbe, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje dohodka, se tako aktivirajo v primeru ko rezident ene izmed držav pogodbenic prejme dohodek iz druge države pogodbenice.⁹⁷ Tako kot za druge vrste dohodka, Konvencija določa tudi posebna pravila za obdavčitev dohodka iz zaposlitve.

6. OBDAVČITEV DOHODKA IZ ZAPOSLOTITVE

Prvi odstavek člena 15 Konvencije glede dohodka iz zaposlitve določa, da je ta obdavčen v državi rezidenstva, razen, če se delo opravlja v drugi državi pogodbenici (v nadaljevanju: država dela, angl. *state of employment*). V tem primeru se dohodek, ki obsega plačo, mezdo in druge prejeme iz opravljenega

del Vzorčne konvencije predstavlja tudi komentar posameznih določb. Glej: Ključanin, Zemljič, str. 19.

⁹³ Pernek, 2006/1, str. 112.

⁹⁴ Glej: Ključanin, Zemljič, str. 22.

⁹⁵ Pojem rezidenstva je opredeljen v členu 4 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014 (različica veljavna na dan 15. 7. 2014), ki določa tudi pravila določitve rezidenstva, ko je posameznik rezident obeh držav pogodbenic.

⁹⁶ Glej člen 1 in 2 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014. Nekateri sporazumi eksplicitno navajajo zvezne dežele. Glej npr. Sporazum med Republiko Slovenijo in Zvezno Republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Ur. l. RS, št. 129/2006.

⁹⁷ Za tri primere nastanka dvojne obdavčitve glej literaturo navedeno v op. št. 26. V primeru, ko je iz države A v državo B napoten rezident države C, bodo veljala pravila pogodbe sklenjene med državo A in državo C. Ker se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici, tj. državi A, temveč v državi B, bo dohodek obdavčen v državi C. Tako na primeru Slovenije Ministrstvo za finance, 2018, str. 7-8. Več o pravilih Konvencije oziroma sporazumov v nadaljevanju. Posebej težavni so lahko primeri, ko zaradi večkratnega izpolnjevanja pogoja rezidenstva velja več mednarodnih pogodb. V razmerju med dvema državama pogodbenica je lahko le ena določena kot država rezidenstva, kar v primeru nejasnosti določajo posebna pravila. Glej: Spiegel (et al.), str. 21.

dela oziroma zaposlitve (npr. delnice, možnost uporabe službenega avtomobila, članstvo v društvih, življenjsko ali zdravstveno zavarovanje)⁹⁸ lahko obdavči v državi dela. Komentar Konvencije, ki predstavlja njen sestavni del, vzpostavlja pravilo obdavčitve v državi dejanskega opravljanja dela.⁹⁹ Če se delo dejansko opravlja v drugi državi pogodbenici in ne državi rezidenstva, kraj dejanskega opravljanja prevlada nad dispozitivno dikcijo prvega člena. Odstop od temeljnega pravila predstavlja drugi odstavek člena 15, v skladu s katerim se dohodek iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, izjemoma obdavči v prvi državi. Komentar, ki tako kot Konvencija ne uporablja pojma *napotnega delavca*, kot izjemo od pravila navaja prav položaj delavcev v gradbeništvu. Panogi, znotraj katere je izvedenih največ napotitev. Davek od dohodka iz zaposlitve bo v prvi državi, namesto v državi dela, obdavčen pod tremi pogoji.

Prvič, delavec je v državi dela lahko navzoč (angl. *days of physical presence*)¹⁰⁰ največ 183 dni v dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali končna v določenem davčnem letu. Drugič, dohodek mora biti izplačan s strani ali v imenu (angl. *by or on behalf of*) delodajalca, ki ni rezident države dela. Kot ugotavljajo Spiegel in drugi, vprašanje določitve delodajalca ni problematično v primeru napotitve z namenom opravljanja storitve, temveč v primeru napotitve z namenom opravljanja dela znotraj skupine. V skladu s t.i. testom ekonomskega delodajalca (angl. *economic employer test*) se resničnega delodajalca določi po kriteriju dajanja navodil glede načina dela, pravice določiti disciplinske ukrepe oziroma sankcije, določanja dela prostih dni in delovnika itd.¹⁰¹ Test, ki po kriterijih spominja na preizkus obstoja neposredne zveze oziroma razmerja med delavcem in delodajalcem na področju socialne varnosti, bo predvsem v primeru omenjene napotitve znotraj skupine praviloma odkazal na davčno pristojnost države dela od prvega dne napotitve.¹⁰² Tretjič, dohodka ne sme kriti stalno predstavništvo (angl. *permanent establishment*) delodajalca v državi dela. Stalno predstavništvo ali stalna poslovna enota, npr. podružnica, tovarna, delavnica, »pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno poteka poslovanje podjetja.«¹⁰³ Narava dela podružnice torej ne sme biti

⁹⁸ Glej komentar k prvemu paragrafu člena 15 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014.

⁹⁹ Glej komentar k prvemu paragrafu člena 15 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014.

¹⁰⁰ Glej komentar k členu 15 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014.

¹⁰¹ Spiegel (et al.), str. 25-26. Podrobneje v: Dziurdz, str. 98 in nasl.

¹⁰² Spiegel (et al.), str. 26.

¹⁰³ 5. člen Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno Republiko Nemčijo ali člen 5 Vzorčne konvencije.

občasna, zajemati pa mora elemente poslovanja. Podružnico lahko predstavlja tudi napoteni delavec sam. Na primer agent delodajalca iz prve države, ki je v podružnico napoten z namenom sklepanja pogodb.¹⁰⁴

Če katerikoli izmed treh pogojev ni izpolnjen, pristojnost obdavčitve preide z države rezidenstva na državo dela (tudi *državo aktivnosti*, angl. *state of activity*). Posebna pravila veljajo za dohodke iz zaposlitve na ladji ali letalu v mednarodnem prometu, pri čemer vzorčni model kot že zapisano predstavlja temeljno vodilo pri sklepanju bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Tako tudi mednarodni sporazumi, ki jih je Slovenija sklenila s Srbijo in Črna goro,¹⁰⁵ Makedonijo¹⁰⁶ in Bosno in Hercegovino,¹⁰⁷ državami, ki so posebej relevantne z vidika Slovenije kot države gostiteljice, bolj ali manj le konkretizirajo določbe Konvencije. Vsi trije sporazumi na primer sledijo standardnim določbam osebne in stvarne pristojnosti, pri čemer se razlikujejo v nekaterih primeroma naštetih oblikah davkov. Vsi pojmu mednarodnega prometa (angl. *international traffic*) dodajajo cestni promet.¹⁰⁸ Posledično tudi 15. členu dodajajo cestni promet oziroma »prejemek iz zaposlitve, ki se izvaja na ladji, letalu ali cestnemu vozilu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu«, pri čemer se sporazumi medsebojno lahko razlikujejo v samem naslovu člena. Za razliko od sporazumov s Srbijo in Črno goro ter Bosno in Hercegovino, sporazum z Makedonijo iz 4. člena (opredelitev rezidenta) izloča »katero koli politično enoto ali lokalno oblast.«¹⁰⁹ Sporazum med Slovenijo in Srbijo in Črno goro pa šestemu odstavku 5. člena (opredelitev stalne poslovne enote) na primer dodaja določbo, ki opredeljuje zastopnika, ki nima neodvisnega statusa. Takšne določbe ne vsebujeta sporazuma sklenjena z Makedonijo in Bosno in Hercegovino.¹¹⁰

Po podatkih Finančne uprave Republike Slovenije, se v Sloveniji od 1. 1. 2018 sicer uporablja 59 mednarodnih pogodb (sporazumov) o izogibanju dvojnega

¹⁰⁴ Baker v: Lang (et al.) (ur.), str. 25.

¹⁰⁵ Konvencija med vlado Republike Slovenije in Svetom ministrov Srbije in Črne gore o izogibanju dvojega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Ur. l. RS, št. 134/03.

¹⁰⁶ Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Makedonijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje, Ur. l. RS, št. 22/99.

¹⁰⁷ Konvencija med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Ur. l. RS, št. 110/06.

¹⁰⁸ Primerjaj 3. člen sporazumov in člen 3 Vzorčne konvencije OECD iz leta 2014.

¹⁰⁹ Glej tudi Ključanin, Zemljič, str. 82-83.

¹¹⁰ Prav tam, str. 104.

obdavčevanja dohodka in premoženja. Dve ratificirani mednarodni pogodbi še ne veljata in se ne uporabljata.¹¹¹

7. SKLEP

Pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti, urejena v Uredbi 883/2004, se od pravil Vzorčne konvencije OECD,¹¹² posledično pa tudi od bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, razlikujejo predvsem glede omejitev trajanja delavčeve navzočnosti v *državi dela, zaposlitve* oziroma *aktivnosti*. V primeru napotenih delavcev v okviru čezmejnega opravljanja storitev, je to t.i. država gostiteljica. Mednarodni sporazumi s področja socialne varnosti po drugi strani pogosto vsebujejo koordinacijska pravila, ki so enaka ali močno podobna pravilom Uredbe, in tako se tudi ti razlikujejo od sporazumov z davčnega področja. Koordinacijska pravila na področju socialne varnosti v zvezi z napotenimi delavci sledijo omejitvi štiriindvajsetih koledarskih mesecev, pri čemer je omejitev na davčnem področju postavljena pri 183 dneh v obdobju dvanajstih mesecev. Pravila Uredbe prav tako ne temeljijo – razen izjemoma – na pojmu rezidenstva¹¹³ in omejujejo zaporedne napotitve. Vzorčna konvencija, ki pojma napotenega delavca izrecno ne uporablja in je tako splošna pravila potrebno uporabiti tudi za primere napotitev, veriženja 183 dnevni obdobji ne omejuje.¹¹⁴ Kot že zapisano, Uredba odstopa od pravila *lex loci laboris* ne dopušča glede napotitev, ki so izvedene z namenom nadomestitve prej napotenega delavca. Razlike med obema koordinacijskimi mehanizmi tako lahko vodijo v položaje, v katerem država, pristojna na področju socialne varnosti, ni pristojna na področju davkov in obratno. Pri tem stični točki obeh ureditev poleg delno sovpadajoče časovne omejitve predstavljata preizkusa, namenjena določitvi delavčevega resničnega delodajalca. Na ravni EU bi z namenom učinkovitejšega zagotavljanja prostega pretoka storitev in delavcev razhajanje v ureditvi lahko bilo odpravljeno z vzpostavitvijo davčnega koordinacijskega mehanizma, ki bi glede napotenih

¹¹¹ Glej: Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporablja od 1. januarja 2018, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Zakonodaja/Seznam_veljavnih_MP.pdf (26. 2. 2018).

¹¹² Ta sicer ne predstavljajo edinega vzorčnega modela.

¹¹³ Glej člen 11 in 13 uredbe 883/2004.

¹¹⁴ Spiegel (et al.), str. 30.

delavcih v okviru čezmejnega opravljanja storitev določal enaka pravila kot Uredba 883/2004. Na ravni bilateralnih razmerji med državami bi zadostoval odstop od vzorčnih pravil in njihova uskladitev s koordinacijskimi pravili na področju socialne varnosti in obratno. Odgovor na vprašanje, ali kaže takšne spremembe v bližnji prihodnosti tudi dejansko pričakovati, je seveda jasen. Manj jasen pa je odgovor na vprašanje, ali so takšne spremembe sploh potrebne.

LITERATURA IN VIRI

- Avram, Silvia, Who benefits from the 'hidden welfare state'? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries, *Journal of European Social Policy* (2017), str. 1-23.
- Baker QC, Philip, *Dependent Agent Permanent Establishments: Recent OECD Trends*, v: Lang, Michael (ur.) (et al.), *DEPENDENT AGENTS AS PERMANENT ESTABLISHMENTS*, Linde, Wien 2014.
- Bernardi, Luigi (et al.) (ur.), *TAX SYSTEMS AND TAX REFORMS IN NEW EU MEMBERS*, Routledge, New York 2005.
- Bley, Helmar (et al.), *SOZIALRECHT*, Luchterhand, Neuwied 2007.
- Brauner, Yariv, *The International Tax Regime and Social Security*, v: Lang, Michael (ur.), *DOUBLE TAXATION CONVENTIONS AND SOCIAL SECURITY CONVENTIONS*, Linde, Wien 2006.
- Bubnov Škoberne, Anjuta, Strban Grega, *PRAVO SOCIALNE VARNOSTI*, GV Založba, Ljubljana 2010.
- Cremers, Jan (et al.), *Posting of workers in the single market: attempts to prevent social dumping and regime competition in the EU*, *Industrial Relations Journal* 38 (2007) 6, str. 524-541.
- Daxkobler, Katharina, *Coordination of Social Security: Drawing the Borderline between Social Security Contributions and Taxes*, *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 22 (2015) 4, str. 616-623.
- Daxkobler, Katharina, *DIE GRUNDFREIHEITLICHE RECHTSPRECHUNG DES EUGH: DIREKTES STEUERRECHT UND SOZIAL(VERSICHERUNGS)RECHT*, Linde, Wien 2014.
- Dvojno obdavčevanje. Metoda izogibanja dvojnega obdavčevanja, *Denar* 6 (1996/1) 1, str. 8-10.
- Dvojno obdavčevanje. Praktična uporaba metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, *Denar* 6 (1996/2) 2, str. 9-11.
- De Wispelaere, Frederic, Pacolet, Jozef, *POSTING OF WORKERS AS STABILISING MECHANISM: AN ENLARGED NOTION OF LABOUR MOBILITY AS A PREREQUISITE FOR AN OPTIMAL CURRENCY AREA – WORKING PAPER*, HIVA KU Leuven, Leuven 2015.
- De Wispelaere, Frederic, Pacolet, Jozef, *AN AD HOC STATISTICAL ANALYSIS ON SHORT TERM MOBILITY – ECONOMIC VALUE OF POSTING OF WORKERS: THE IMPACT OF INTRA-EU CROSS-BORDER SERVICES, WITH SPECIAL ATTENTION TO THE CONSTRUCTION SECTOR*, Leuven, Leuven 2016.
- Dziurdz, Kasper, *Article 15 of the OECD Model: The 183-day Rule and the Meaning of "Employer"*, *British Tax Review*, (2013) 1, str. 95-108.

- Eurofound, POSTED WORKERS IN THE EUROPEAN UNION, European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, Dublin 2010.
- European Commission, DG Employment, Social Affairs and Inclusion, POSTING OF WORKERS IN THE EUROPEAN UNION AND EFTA COUNTRIES: REPORT ON A1 PORTABLE DOCUMENTS ISSUED IN 2010 AND 2011, Brussels 2012.
- Genschel, Philipp, Globalization, Tax Competition and the Welfare State, *Politics & Society* 30 (2002) 2, str. 245-275.
- Hsiung, Bingyuan, A Note on Earmarked Taxes, *Public Finance Review*, 29 (2001) 3, str. 223-232.
- Ključanin, Edina, Zemljič, Mojca, KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA, GV Založba, Ljubljana 2004.
- Kovač, Matjaž, Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja po modelni konvenciji OECD, *Pravna praksa* 36 (2017) 27, str. 10-12.
- Kovač, Matjaž, Prilaganje obdavčevanja v Evropski uniji in poskus uvedbe enotne konsolidirane davčne osnove, *Podjetje in delo* 42 (2016) 3-4, str. 590-614.
- Kovač, Matjaž, OBDAVČEVANJE SVETOVNEGA DOHODKA, Davčni inštitut, Maribor 2004.
- Kresal, Barbara (et al.), SOCIAL SECURITY LAW IN SLOVENIA, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2016.
- Kresal Šoltes, Katarina, VSEBINA KOLEKTIVNE POGODBE: PRAVNI VIDIKI S PRIKAZOM SODNE PRAKSE IN PRIMERJALNOPRAVNIH UREDITEV, GV Založba, Ljubljana 2011.
- Kresal Šoltes, Katarina, Agencijski in napoteni delavci, *Podjetje in delo* 42 (2016) 6-7, str. 877-890.
- Maslauskaitė, Kristina, Posted Workers in the EU: State of Play and Regulatory Evolution, *Policy papers / Notre Europe* (2014) 107, str. 1-20.
- Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, MEDNARODNO OBDAVČEVANJE: METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA (1. izdaja), September 2014/1.
- Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, MEDNARODNO OBDAVČEVANJE: BROŠURA O MEDNARODNI OBDAVČITVI POSAMEZNIKOV (1. izdaja), September 2014/2.
- Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, DOHODKI IZ ZAPOSILITVE: DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV DELAVCEV, KI SO NAPOTENI NA DELO V TUJINO (2. izdaja), Januar 2018.
- OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, VOLUME I AND II, OECD 2015.
- Panayi HJI, Christiana, DOUBLE TAXATION, TAX TREATIES, TREATY-SHOPPING AND THE EUROPEAN COMMUNITY, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.
- Pernek, Franc, Nekateri pogledi na harmonizacijo davkov v EU, *Pravna praksa* 19 (2000) 3, str. 22-24 – prilog. str. VI-VIII.
- Pernek, Franc, Preprečevanje dvojne obdavčitve v okviru sporazumov OECD in EU, *Podjetje in delo* 32 (2006/1) 1, str. 106-130.
- Pernek, Franc, Pomen davčnih sporazumov za odpravo mednarodnih dvojnih obdavčitev, *Podjetje in delo* 32 (2006/2) 5, str. 927-949

- Pieters, Danny, SOCIAL SECURITY: AN INTRODUCTION TO THE BASIC PRINCIPLES, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006.
- Social Europe, PRAKTIČNI VODNIK O ZAKONODAJI, KI SE UPORABLJA V EVROPSKI UNIJI (EU), EVROPSKEM GOSPODARSKEM PROSTORU (EGP) IN ŠVICI, European Commission, Brussels 2013.
- Spiegel, Bernhard (ur.) (et al.), ANALYTICAL REPORT 2014, THE RELATIONSHIP BETWEEN SOCIAL SECURITY COORDINATION AND TAXATION LAW, FreSsco, European Commission, 2015.
- Strban Grega, TEMELJI OBVEZNEGA ZDRAVSTVENEGA ZAVAROVANJA, Cankarjeva založba, Ljubljana 2005.
- Strban, Grega, Vpliv neplačila prispevkov na obseg pravic iz socialnega zavarovanja, Pravosodni bilten 31 (2010) 2, str. 145-161.
- Škof, Bojan (et al.), DAVČNO PRAVO, Pravna fakulteta, Maribor 2007.
- Tičar, Luka, Dileme v zvezi z napotitvijo delavcev, v: Podjetje in delo 43 (2017) 6-7, str. 1185-1192.
- Vandenbroucke, Frank, Vanhercke, Bart, A EUROPEAN SOCIAL UNION: 10 TOUGH NUTS TO CRACK, Friends of Europe, Brussels 2014.
- Van Thiel, Servaas, Income tax payments and social security contributions from a Community law point of view: how the European Court of Justice could streamline its approach in the interest of the internal market, v: Lang, Michael (ur.), DOUBLE TAXATION CONVENTIONS AND SOCIAL SECURITY CONVENTIONS, Linde, Wien 2006.

Payment of Contributions and Taxes for Posted Workers

Luka Mišič*

Summary

In the contribution, I analyse provisions regarding the payment of contributions and taxes for posted workers in the framework of cross-border provision of services, i.e. rules stipulating the country in which social security contributions and income tax from employment or work performed by the posted worker in the host country have to be paid. More precisely, rules stipulating the competent country in the field of social security and taxation, i.e. the state possessing the right to levy one's income from employment. Unlike in the field of social security, the European Union has not established a coordinating mechanism in the field of taxation (income tax from employment) and has left the field to be regulated by individual Member States by means of passing legislation within their domestic legal orders or by means of concluding international tax conventions. The latter commonly follow guidelines provided by the OECD Model Tax Convention. Due to differences in rules stipulated in the coordination Regulation 883/2004 and its implementing documents, and rules stipulated in bilateral tax conventions, securing the avoidance of double taxation, it can occur that two different countries are competent in the field of social security and in the field of taxation. In the context of cross-border posting, two mechanisms vary in several elements, therefore commonly establishing two competent countries, each in its own field. Regarding the two means of coordination, one also ought to consider the initial question of categorizing a particular financial burden as a tax or contribution, since the activation of a certain mechanism is primarily dependent upon the legal nature of the levy. In the categorization, socially earmarked taxes can prove to be an especially hard nut to crack. Like in the field of taxation, findings reached within the context of Member States can also generally be applied to cases where non-EU countries are involved, since social security agreements or conventions also commonly consist of coordination rules similar to the ones stipulated by the Regulation and so, when juxtaposed to tax conventions, similar issues begin to surface.

* Luka Mišič, Master of Law, Young Researcher and Assistant at the Faculty of Law, University of Ljubljana, Slovenia
luka.misic@pf.uni-lj.si