C/2024/2479

23.4.2024 г.

Становище на Европейския икономически и социален комитет относно „Данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници в световен мащаб и въздействието върху ЕС“

(становище по собствена инициатива)

(C/2024/2479)

Докладчик: **Krister ANDERSSON**

Решение на Пленарната асамблея	25.1.2023 г.
Правно основание	член 52, параграф 2 от Правилника за дейността
Компетентна секция	„Икономически и паричен съюз, икономическо и социално сближаване“
Приемане от секцията	2.2.2024 г.
Приемане на пленарна сесия	14.2.2024 г.
Пленарна сесия №	585
Резултат от гласуването („за“/„против“/„въздържал се“)	202/2/4

1. **Заключения и препоръки**

1.1. През последното десетилетие глобализацията и цифровизацията разкриха нови възможности за работа от разстояние. Пандемията от COVID-19 стана причина за безпрецедентна промяна в живота както на работниците, така и на предприятията, което доведе до експоненциално нарастване на работата от разстояние.

1.2. Благодарение на новите технологии, същата работа може да бъде извършвана, без да е необходимо физическо присъствие. Това означава също, че много повече хора могат да работят от разстояние извън границите на страната и броят на трансграничните дистанционни работници се е увеличил драстично.

1.3. Настоящите правила се отнасят както за корпоративното, така и за трудовото данъчно облагане. В продължение на много десетилетия ОИСР полага усилия да установи общоприети международни данъчни принципи в своя *Модел на данъчна конвенция относно доходите и капитала*. След това тези правила и споразумения са приложени от държавите членки в ЕС и са послужили за основа на правилата в *Модела на ООН на конвенция относно двойното данъчно облагане*.

1.4. По време на пандемията Секретариатът на ОИСР издаде насоки, в които се посочва, че трансграничен работник, който не може да пътува до държавата на работодателя, следва да подлежи на данъчно облагане в държавата на работодателя, въпреки че работата се извършва от разстояние. Броят на дните, разрешени за такава дистанционна работа, често е ограничен до около 20 дни годишно. В становището си относно „Данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници и техните работодатели“ ([1]) Европейският икономически и социален комитет (ЕИСК) препоръча ограничението да бъде удължено на два дни седмично или 96 дни годишно, без данъчни последици.

1.5. С цел опростяване при настоящите правила договореният принцип на правата на данъчно облагане е, че държавата, в която се полага трудът, има право да облага доходите от трудова заетост. Ако с използването на електронни средства работата вече може да се извършва от разстояние, възможно решение може да бъде държавата по пребиваване на работодателя по принцип да има право на данъчно облагане. Дистанционните работници обаче не бива да бъдат обект на дискриминационно данъчно третиране в сравнение с трансграничните работници, които изпълняват работата си в държавата на работодателя.

([1]) ОВ C 443, 22.11.2022 г., стр. 15.

1.6. Друга възможност би била работникът да се облага с данък в държавата си по пребиваване по същия начин, по който се облагат самостоятелно заетите лица. Но срещу подобен режим може да бъде представен аргументът, че след като работата все пак се извършва за работодателя в държава Б, правото на облагане на дохода на работника следва да остане в държавата Б, т.е. държавата на работодателя. В крайна сметка разходите за заплати подлежат на приспадане при изчисляването на дължимия корпоративен данък в държава Б ([2]).

1.7. Поради това ЕИСК счита, че предпочитаният вариант е доходите на работниците да се облагат като доходи от заплати в държавата по пребиваване на работодателя. Подобен режим би улеснил работниците, а също така би могъл да бъде привлекателен за работодателите. За да се компенсира загубата на приходи в държавата на пребиваване на работника, вероятно ще бъде необходим механизъм за поделяне на приходите.

1.8. ЕИСК предлага органите по приходите да могат да разделят доходите между държавите, като прилагат данни за действителното присъствие на лицата в съответните държави (според отчет от работодателя до данъчния орган в държавата му по пребиваване, като по този начин се осигурява обслужване на едно гише) или като използват макроикономически обобщен коефициент.

2. **Общи бележки**

2.1. През последното десетилетие глобализацията и цифровизацията разкриха нови възможности за работа от разстояние. Пандемията от COVID-19 стана причина за безпрецедентна промяна в както в живота на работниците, така и в дейността на предприятията, и доведе до експоненциално нарастване на работата от разстояние.

2.2. По време на пандемията предприятията и работниците положиха големи усилия за цифровизиране на ежедневните си дейности (напр. инструменти за онлайн срещи), като ускориха вече започналия процес на цифровизация, което доведе до нова среда на заетост. Наблюдаваните промени са предприети както от частния, така и от публичния сектор ([3]).

2.3. Благодарение на новите технологии, същата работа може да бъде извършвана, без да е необходимо физическо присъствие. Това означава също, че много повече хора могат да работят от разстояние извън границите на страната и броят на трансграничните дистанционни работници се е увеличил драстично. Настоящите оценки относно работата от разстояние сочат, че около 22 % от работната сила в ЕС вече работи от разстояние под някаква форма ([4]).

2.4. Дистанционната работа действително е доказала своята ефективност както за работниците, така и за работодателите ([5]). Ето защо възможността за работа извън офиса няколко дни в седмицата или дори за постоянно вече е установена и бързо разрастваща се реалност.

2.5. След няколко години стотици милиони хора в световен мащаб може да работят дистанционно, а много от тях — трансгранично от своите държави по произход или дори от поредица от трети държави (така наречените „цифрови номади“).

([2]) Съгласно настоящите правила хонорарите за консултантски услуги за самостоятелно заето лице също подлежат на приспадане при изчисляване на облагаемата корпоративна печалба в държава Б, въпреки че хонорарът за консултантски услуги е облагаем доход в държава А.

([3]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Проучване на Eurofound „Увеличаването на работата от разстояние: въздействие върху условията на труд и нормативната уредба“, стр. 55). „По време на пандемията в секторите на обществените услуги и администрацията, образованието, здравеопазването и социалната работа се наблюдава значително увеличение на секторните споразумения за дистанционна работа. Повечето секторни споразумения включват разпоредби относно официалната процедура за въвеждане на дистанционна работа, както и относно достъпа до нея“.

([4]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Проучване на Eurofound „Увеличаването на работата от разстояние: въздействие върху условията на труд и нормативната уредба“, стр. 55). „През 2008 г. по-малко от 8 % от работниците са работили от дома „понякога“ или „обичайно“. През годините този дял постепенно е нараснал, достигайки 11 % през 2019 г., точно преди кризата. След началото на пандемията честотата на работата от разстояние рязко се е увеличила до 19 % през 2020 г. с последващо нарастване до 22 % през 2021 г. Увеличението е отчетено главно сред работниците, които „обичайно“ работят от дома си.“

([5]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Проучване на Eurofound „Увеличаването на работата от разстояние: въздействие върху условията на труд и нормативната уредба“, стр. 2). „Работниците и, до известна степен, работодателите предпочитат хибридния модел на работа от разстояние (частична дистанционна работа или дистанционна работа на непълно работно време). Доказано е, че хибридната работа спестява време за пътуване до работното място, подобрява равновесието между професионалния и личния живот, намалява чувството за изолация и гарантира по-ефективно управление на времето“.

2.6. Улесняването на дистанционната работа не само подобри качеството на живот и равновесието между личния и професионалния живот на милиони работници ([6]), но в съответствие с целите на ЕС може да допринесе и за намаляване на въздействието върху околната среда, оказвано от милионите работници, които пътуват до работното си място. Следователно тази тенденция вероятно ще се запази и ще продължи да се развива и за в бъдеще.

2.7. Както стана ясно, дистанционната работа има много положителни аспекти. Въпреки това тенденцията за увеличаване на броя на хората, работещи от разстояние, представлява и голямо предизвикателство от данъчна гледна точка. Данъчните правила трябва да бъдат актуализирани, така че да отразяват начина, по който се извършва работата в настоящата работна среда, и начина, по който е вероятно тя да бъде извършвана в бъдеще. Важно е също така да се признае, че от избора на мястото на пребиваване на дадено лице следва и правото на възползване от публични разходи, които се покриват основно от данъци. Данъчното облагане и представителството в процеса на създаване на политики е утвърден принцип, който следва да се спазва.

2.8. Разглеждането на въпроса за данъчното облагане на трансграничната дистанционна работа вероятно ще доведе до необходимостта от преразглеждането на двустранните, но също така и на многонационалните споразумения. Неотдавна беше актуализирано подобно споразумение между Швейцария и Франция по отношение на пограничните работници от кантон Женева (Швейцария), живеещи във Франция. Съгласно споразумението трансграничната работа от разстояние, която не надвишава 40 % от общото работно време, няма да окаже влияние върху данъчното положение на работниците. Пограничните работници, живеещи във Франция и работещи в Женева, ще продължат да подлежат на данъчно облагане в Женева под формата на данъци върху заплатите, удържани при източника. За да се компенсира загубата на приходи във Франция, споразумението предвижда механизъм за споделяне на приходите, съгласно който Женева ще изплаща на Франция компенсация в размер на 3,5 % от данъчните приходи.

2.9. На 4 юли 2023 г. на публичното изслушване на ЕИСК на тема „Данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници — възможни решения“ в Талин беше представено многостранно споразумение, което понастоящем се обсъжда в Северния съвет. В него се описва как основният работодател подава един формуляр за удържане на данък при източника, валиден за скандинавските държави, за пребиваващо в скандинавска държава лице, работещо в три скандинавски държави, и също така се представя механизъм за поделяне на приходите между скандинавските държави ([7]).

2.10. Разбира се, съществуват ползи от намирането на специфични за всяка държава решения, за да се даде възможност за трансгранична работа от разстояние, но е желателно споразуменията да се основават на общоприети принципи. В противен случай има вероятност да възникне сложен набор от международни правила и приложения, което ще доведе до разпокъсаност.

2.11. Десетилетия наред ОИСР полагаше усилия да установи общоприети международни данъчни принципи в своя *Модел на данъчна конвенция на ОИСР относно доходите и капитала*. След това тези правила и споразумения бяха приложени от държавите членки в Европейския съюз и послужиха за основа на правилата в *модела на ООН на конвенция относно двойното данъчно облагане*.

2.12. Настоящите правила се отнасят както за корпоративното, така и за трудовото данъчно облагане. Що се отнася до данъчното облагане на печалбите на дружествата, международните дистанционни работници могат да бъдат изправени пред риска от непреднамерено създаване на място на стопанска дейност (МСД) за дружеството в държава, различна от собствената му. Ако МСД е установено в друга държава, освен дискусията относно това как да се облага доходът на работодателя, свързан с трансгранична дистанционна дейност, дружеството би било принудено да разделя прецизно корпоративния си доход между двете места и по тази причина би подлежало на различни задължения за подаване на данъчна декларация и данъчни задължения.

2.13. По отношение на данъчното облагане на работника, в член 15 от *моделите на конвенции на ОИСР и ООН* ([8]) се разглежда въпросът дали заплатите, надниците и другите форми на възнаграждение подлежат на облагане в държавата, в която се упражнява трудовата дейност, или в друга договаряща държава. Ако обаче работникът пребивава в друга държава за по-малко от 183 дни в рамките на дванадесетмесечен период и работодателят няма МСД в държавата, в която се полага трудът, държавата на работодателя си запазва правото да облага доходите на работника. Освен за работниците, в моделите на конвенции има и специални правила за директори, заети лица в сектора на развлекателните услуги, спортисти и студенти ([9]).

([6]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Проучване на Eurofound „Увеличаването на работата от разстояние: въздействие върху условията на труд и нормативната уредба“, стр. 55).
([7]) Публично изслушване на ЕИСК на тема „Данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници — възможни решения“.
([8]) ОИСР, *Членове от Модела на данъчна конвенция на ОИСР* и *Коментари по членовете от Модела на данъчна конвенция на ОИСР*.
([9]) ОИСР, *Членове от Модела на данъчна конвенция на ОИСР*, членове 16, 17 и 20.

2.14. Когато договаряща държава има право да облага възнаграждението на работника, тя често налага задължения на работодателя да удържа данъци/такси върху заплатата/възнаграждението.

2.15. По време на пандемията Секретариатът на ОИСР издаде насоки, в които се посочва, че трансграничен работник, който не може да пътува до държавата на работодателя, следва да подлежи на данъчно облагане в държавата на работодателя, въпреки че работата се извършва от разстояние. Броят на дните, разрешени за такава дистанционна работа, често е ограничен до около 20 дни годишно. В становището си относно „*Данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници и техните работодатели*“ ([10]) от юли 2022 г. ЕИСК препоръча ограничението да бъде удължено на два дни седмично или 96 дни годишно, без данъчни последици.

2.16. В това становище също така се посочва рискът от двойно данъчно облагане на трансграничните дистанционни работници, като Комисията се насърчава да обмисли възможността за обслужване на едно гише, подобно на това, което съществува в областта на ДДС. Целта на настоящото становище е да се прецизира подхода на ЕИСК към разглеждания въпрос, като се представи допълнителен принос към текущия дебат.

2.17. Третирането на социалноосигурителните вноски също е важно за участието в трансграничната дистанционна работа. Въпреки че тези вноски могат да бъдат обвързани с дохода, в настоящото становище не се разглежда социалното осигуряване, нито разпоредбите за пазара на труда.

3. **Конкретни бележки**

3.1. По-просто казано, при настоящите правила договореният принцип на правата на данъчно облагане е, че държавата, в която се полага трудът, има право да облага доходите от трудова заетост. Ако с използването на електронни средства работата вече може да се извършва от разстояние, възможно решение може да бъде държавата на пребиваване на работодателя по принцип да има право на облагане с данък. Дистанционните работници обаче не бива да бъдат обект на дискриминационно данъчно третиране в сравнение с трансграничните работници.

3.2. Да разгледаме един опростен пример: дадено лице пътува пет дни седмично от държава А до работното място и сградите на работодателя в държава Б. Съгласно настоящите правила доходът от заплати се облага в държава Б. Ако лицето вече не пътува, а работи от дома си в държава А, то подлежи на облагане в тази държава. Извършваният труд за работодателя в държава Б обаче е същият като преди, но правото на облагане на този доход се прехвърля от държава Б в държава А. Това се дължи единствено на технологичното развитие и променящия се характер на пазара на труда.

3.3. Може да се отбележи, че ако вместо това работникът извършва работата в качеството на самостоятелно зает консултант на работодателя, който пребивава в държава А, но изпълнява задълженията си дистанционно, няма промяна в мястото, където се събира данъкът, в сравнение с настоящия момент. Държава А, в която е регистрирано дружеството на консултанта, има право да събира данъци. Следователно ще има тясна взаимовръзка между получения доход, данъците и използването на обществени услуги. Една от възможностите е за целите на данъчното облагане работниците да се третират по същия начин като самостоятелно заетите лица и данъците да се събират в държава А.

3.4. Но аргумент срещу облагането на работниците по същия начин, по който се облага самостоятелно заето лице, е, че тъй като работата все пак се извършва за работодателя в държава Б, правото на облагане на дохода на работника следва да остане в държавата Б, т.е. държавата на работодателя. В крайна сметка разходите за заплати подлежат на приспадане при изчисляването на дължимия корпоративен данък в държава Б ([11]). Такава промяна на правата за данъчно облагане в сравнение с настоящото положение би имала няколко последици.

3.5. Съществува обаче един важен въпрос, който трябва да бъде разгледан, ако облагането остане в държава Б. При такъв режим държава А не би получила никакви приходи от данъка върху доходите от заплати от това физическо лице за финансиране на обществените услуги, от които то се ползва, освен ако не е налице някакъв вид споделяне на приходите. Дали ще има загуба на данъчни приходи за отделната държава зависи от нетния поток на трансграничните работници. Дотолкова, доколкото броят на трансграничните дистанционни работници и техните разходи за заплати възлизат на същата сума, държави А и Б ще бъдат в една и съща позиция по отношение на нетните приходи, независимо в коя държава се облагат доходите. Това обаче може да не е така, ако държавите са различни по размер и тяхната привлекателност за работодателите и работниците е различна. Както винаги, бизнес климатът и равнището на изплатените заплати ще бъдат важен фактор за данъчните приходи.

([10]) ОВ C 443, 22.11.2022 г., стр. 15.

([11]) Съгласно настоящите правила хонорарите за консултантски услуги за самостоятелно заето лице също подлежат на приспадане при изчисляване на облагаемата корпоративна печалба в държава Б, въпреки че хонорарът за консултантски услуги е облагаем доход в държава А.

3.6. За работника данъчната тежест може да бъде различна в зависимост от това дали заплатата му се облага в държава А или в държава Б. Ако данъчните ставки в двете държави са сходни, ефектът вероятно ще бъде малък. Въпреки това, предвид специфичните за всяка държава данъчни правила, може да бъде засегнато правото на приспадане на разходи от данъчните плащания, като например разходите за ипотечни кредити. Възможно е да е необходимо наличието на облагаем доход, за да бъде допуснато приспадане ([12]).

3.7. В един глобализиран и цифровизиран свят работниците могат по-свободно да избират държава по пребиваване, независимо от това къде се намира работодателят им. С мобилността се появяват трудности за данъчните органи при определянето на държавата по пребиваване ([13]). Вероятно е по-лесно да се определи къде се намира дружеството, за което се извършва работата, отколкото къде се намира отделният работник ([14]).

3.8. Много пъти за привличането на клиенти се използват платформи. Платформата често не изпълнява функцията на работодател и следователно местоположението на лицето, извършващо работата, определя в коя държава следва да бъде обложен доходът, независимо от това къде е регистрирана платформата. Платформите следва да бъдат надлежно разграничени от цифровите номади. Цифровите номади могат да работят от много държави в рамките на една година. Те могат да бъдат привлечени чрез специални визи, издавани от държавите, или други видове целево благоприятно данъчно третиране, което създава данъчна конкуренция между държавите.

3.9. Държавите могат да решат да споделят данъчните приходи, като по този начин признаят, че държавата на пребиваване предоставя услуги като обществени училища, здравеопазване и др. Механизъм за споделяне на приходите може да бъде създаден по няколко начина. Органите по приходите могат да разделят дохода между държавите, като прилагат данни за действителното присъствие на лицата в съответните държави (според отчет от работодателя до данъчния орган в държавата му по пребиваване, като по този начин се осигурява обслужване на едно гише) или като използват макроикономически обобщен коефициент.

3.10. Държавите ще продължат да участват в данъчната конкуренция. Когато избират къде да живеят и работят, цифровите номади ще вземат предвид данъчната система. Тъй като пречките пред намирането на доходна работа намаляват драстично, когато физическото преместване на семейството не е толкова необходимо, значението на данъчното облагане на труда вероятно ще се увеличи.

3.11. Досега дебатът в международните форуми беше силно съсредоточен върху местоположението и данъчното облагане на дружествата, въпреки че приходите от корпоративен данък обикновено са само няколко процентни пункта от БВП. Данъчните приходи от трудови доходи, включително от косвените данъци като ДДС, често са около 20 пъти по-високи от приходите от корпоративни данъци. Високите корпоративни данъци намаляват корпоративните инвестиции и създаването на нови стопански обекти, а оттам и данъчните приходи от трудови доходи, но ефектът от променящия се пазар на труда с възможностите за дистанционна работа ще стане много по-силно изразен през следващите години.

3.12. Новите технологии позволяват на висококвалифицирани работници в развиващите се страни (както и в развитите страни) да запазят местожителството си, като същевременно работят за международно дружество или организация в по-развита държава. Впоследствие такова лице ще заплати данъци върху потреблението и данъци върху недвижимите имоти в развиващата се страна. Данъчното облагане на трудовите доходи може да се увеличи, ако работниците се третират като самостоятелно заети лица за данъчни цели. Ако данъците се събират в държавата на работодателя, това би означавало, че приходите ще останат непроменени в сравнение със сегашните, тъй като единствената разлика би била физическото присъствие на работника. Докато в миналото за получаването на дохода е било необходимо физическо преместване, това вече не е така. Ако освен това се въведе споделяне на приходите, държавата по пребиваване вероятно ще бъде получател на нетна печалба от гледна точка на данъчните приходи.

3.13. Вариантът за третиране на доходите на работниците по същия начин, както доходите на самостоятелно заетите лица, може би е относително лесен за прилагане ([15]), но предпочитаният вариант е облагането на доходите на работниците като доход от заплати в държавата по пребиваване на работодателя. Подобен режим би улеснил работниците, а също така би могъл да бъде привлекателен за работодателите. За да се компенсира загубата на приходи в държавата на пребиваване на работника, вероятно ще бъде необходим механизъм за поделяне на приходите.

([12]) Все още може да се прилага стандартизиран данъчен кредит.

([13]) Положението е подобно на това при преместването на нематериални активи в корпоративния сектор, което доведе до голяма част от работата на международно равнище по отношение на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS). Беше представено споразумението за сума А по стълб 1 от приобщаващата рамка на ОИСР със споделяне на печалбата.

([14]) Аргументът за облагане с корпоративен данък, а не за облагане на акционерите и работниците, е, че е по-лесно да се проследяват дружествата и да се събират данъци на това равнище.

([15]) Изискванията, които трябва да бъдат изпълнени за признаването им за предприятия (като стопанска цел, дългосрочност, наличие на повече от един клиент и др.), вероятно ще трябва да бъдат променени.

3.14. Разработването на система за данъчно облагане на възнагражденията на работниците в държавата по пребиваване на работодателя може да приеме различни форми. Един от начините би могъл да бъде въвеждането на една или повече алтернативни примерни разпоредби в коментара към Модела на данъчна конвенция на ОИСР, които да се използват от държавите при двустранни преговори. Това би улеснило установяването на по-унифициран набор от правила.

Брюксел, 14 февруари 2024 година.

Председател
на Европейския икономически и социален комитет

Oliver RÖPKE