C/2024/2479

23.4.2024

Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k tématu Globální zdanění přeshraničních pracovníků na dálku a dopad na EU

(stanovisko z vlastní iniciativy)

(C/2024/2479)

Zpravodaj: **Krister ANDERSSON**

Rozhodnutí plenárního shromáždění	25. 1. 2023
Právní základ	čl. 52 odst. 2 jednacího řádu
Odpovědná sekce	Hospodářská a měnová unie, hospodářská a sociální soudržnost
Přijato v sekci	2. 2. 2024
Přijato na plenárním zasedání	14. 2. 2024
Plenární zasedání č.	585
Výsledek hlasování	
(pro/proti/zdrželi se hlasování)	202/2/4

1. **Závěry a doporučení**

1.1. V posledním desetiletí otevřela globalizace a digitalizace nové příležitosti umožňující pracovat na dálku. Pandemie COVID-19 přinesla bezprecedentní změnu v životech pracovníků i podniků a vedla k exponenciálnímu nárůstu práce na dálku.

1.2. S pomocí nových technologií lze provádět tutéž práci, aniž by byla nutná fyzická přítomnost na pracovišti. To rovněž znamená, že mnohem více lidí je schopno pracovat na dálku přes hranice a počet přeshraničních pracovníků na dálku se prudce zvýšil.

1.3. Stávající pravidla se týkají jak zdanění právnických osob, tak zdanění zaměstnanců. OECD se již mnoho desetiletí snaží ve své *vzorové úmluvě o daních z příjmu a majetku* zavést společně uznávané mezinárodní daňové zásady. Tato pravidla a dohody pak byly členskými státy v EU uplatňovány a staly se základem pro pravidla *vzorové úmluvy Organizace spojených národů o zamezení dvojímu zdanění*.

1.4. Během pandemie vydal sekretariát OECD pokyny, které stanoví, že přeshraniční pracovník, který nemůže dojíždět do země zaměstnavatele, by měl podléhat dani v zemi zaměstnavatele, i když je práce vykonávána na dálku. Počet dnů vyhrazených pro takovou práci na dálku je často omezen přibližně na dvacet dní v roce. Evropský hospodářský a sociální výbor (EHSV) ve svém stanovisku *Zdanění přeshraničních pracovníků na dálku a jejich zaměstnavatelů* ([1]) doporučil, aby byl limit prodloužen na dva dny v týdnu, tj. na 96 dní v roce, a to bez jakýchkoli daňových důsledků.

1.5. Zjednodušeně řečeno je podle stávajících pravidel v případě práva zdanění dohodnut princip, že země, v níž je práce vykonávána, má právo zdanit příjem ze zaměstnání. Pokud může být práce za použití elektronických prostředků nyní vykonávána na dálku, řešením by mohlo být to, že právo zdanění by měla mít v zásadě země, kde sídlí zaměstnavatel. Pracovník na dálku by však neměl být vystaven žádnému diskriminačnímu daňovému zacházení ve srovnání s přeshraničními pracovníky, kteří vykonávají práci v zemi zaměstnavatele.

([1]) Úř. věst. C 443, 22.11.2022, s. 15.

1.6. Další možností by bylo zdanit zaměstnance v zemi jeho bydliště stejným způsobem, jakým jsou zdaňovány osoby samostatně výdělečně činné. Argumentem proti takovému režimu však je skutečnost, že vzhledem k tomu, že práce je stále vykonávána pro zaměstnavatele v zemi B, mělo by právo zdanění příjmů zaměstnanců zůstat v zemi B, tj. v zemi zaměstnavatele. Mzdové náklady jsou totiž daňově uznatelné pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob v zemi B ([2]).

1.7. EHSV se proto domnívá, že upřednostňovanou možností je zdanění příjmů zaměstnanců jako mzdových příjmů v zemi, kde sídlí zaměstnavatel. Takový režim by zjednodušil situaci pro zaměstnance a mohl by být atraktivní i pro zaměstnavatele. Aby se vyrovnala ztráta příjmů v zemi bydliště zaměstnance, byl by pravděpodobně nezbytný mechanismus rozdělení příjmů.

1.8. EHSV navrhuje, aby finanční orgány měly možnost rozdělovat příjmy mezi jednotlivé země na základě údajů o skutečné přítomnosti jednotlivce v dotčených státech (které zaměstnavatel oznámí daňovému orgánu v zemi, kde sídlí, jenž tedy bude fungovat jako jedno správní místo) nebo pomocí určitého makroekonomického souhrnného klíče.

2. **Obecné připomínky**

2.1. V posledním desetiletí otevřela globalizace a digitalizace nové příležitosti umožňující pracovat na dálku. Pandemie COVID-19 přinesla bezprecedentní změnu v životech pracovníků i podniků a vedla k exponenciálnímu nárůstu práce na dálku.

2.2. Podniky a zaměstnanci vyvinuli během pandemie značné úsilí o digitalizaci svých každodenních činností (např. on-line nástroje pro setkávání) a urychlili již probíhající proces digitalizace vedoucí k novým pracovním podmínkám. Sledované změny byly provedeny jak v soukromém, tak ve veřejném sektoru ([3]).

2.3. S pomocí nových technologií lze provádět tutéž práci, aniž by byla nutná fyzická přítomnost na pracovišti. To rovněž znamená, že mnohem více osob může pracovat na dálku přes hranice a počet přeshraničních pracovníků na dálku se prudce zvýšil. Současné odhady týkající se práce na dálku naznačují, že přibližně 22 % pracovní síly v EU nyní vykonává určitou formu práce na dálku ([4]).

2.4. Práce na dálku se skutečně ukázala být efektivní jak pro pracovníky, tak pro zaměstnavatele ([5]). Možnost pracovat mimo kancelář po dobu několika dní v týdnu, nebo dokonce trvale, je proto nyní zavedenou a rychle se rozvíjející realitou.

2.5. Za několik let mohou na celém světě pracovat stovky milionů lidí na dálku a mnoho z nich přeshraničně ze svých domovských zemí, nebo dokonce z několika třetích zemí (tzv. digitální nomádi).

([2]) Podle stávajících pravidel jsou odměny za poradenství pro osoby samostatně výdělečně činné rovněž uznatelné při výpočtu zdanitelného zisku právnických osob v zemi B, i když je odměna za poradenství zdanitelným příjmem v zemi A.

([3]) Studie Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Nárůst práce na dálku: dopad na pracovní podmínky a předpisy), s. 55. „Během pandemie zaznamenaly veřejné služby a veřejná správa, odvětví vzdělávání a zdravotnictví a sociální práce významný nárůst počtu odvětvových dohod o práci na dálku. Většina odvětvových dohod obsahuje ustanovení o formálním postupu zavádění práce na dálku, jakož i o přístupu k práci na dálku."

([4]) Studie Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Nárůst práce na dálku: dopad na pracovní podmínky a předpisy), s. 55. V roce 2008 pracovalo z domova s frekvencí „někdy" nebo „obvykle" méně než 8 % zaměstnanců. Tento podíl se v průběhu let postupně zvyšoval a v roce 2019, těsně před krizí, dosáhl 11 %. Po vypuknutí pandemie se četnost práce na dálku v roce 2020 náhle zvýšila na 19 % a v roce 2021 dále vzrostla na 22 %. Nárůst byl zaznamenán zejména u zaměstnanců, kteří „obvykle" pracují z domova.

([5]) Studie Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Nárůst práce na dálku: dopad na pracovní podmínky a předpisy), s. 2. „Zaměstnanci a do jisté míry i zaměstnavatelé upřednostňují hybridní model práce na dálku (částečná práce na dálku nebo práce na částečný úvazek na dálku). Bylo prokázáno, že hybridní práce ušetří čas strávený dojížděním, zlepšuje rovnováhu mezi pracovním a soukromým životem, snižuje pocity izolace a zajišťuje účinnější organizaci času."

2.6. Usnadnění práce na dálku nejenže zlepšilo kvalitu života a rovnováhu mezi pracovním a soukromým životem milionů pracovníků ([6]), ale mohlo by také přispět ke snížení dopadu milionů osob dojíždějících za prací na životní prostředí v souladu s cíli EU. Je tedy pravděpodobné, že tato tendence bude pokračovat a v budoucnu se bude dále vyvíjet.

2.7. Práce na dálku tedy má mnoho pozitivních aspektů. Trend rostoucího počtu osob, které pracují na dálku, však představuje rovněž zásadní výzvy z hlediska zdanění. Daňová pravidla je třeba aktualizovat tak, aby odrážela, jak je práce vykonávána v současném pracovním prostředí a jak bude pravděpodobně prováděna v budoucnu. Je také důležité si uvědomit, že s volbou jednotlivce ohledně místa výkonu práce souvisí právo využívat veřejné výdaje, které jsou hrazeny především z daní. Zdanění a zastoupení při tvorbě politik je zavedenou zásadou, kterou je třeba respektovat.

2.8. Řešení otázky zdanění přeshraniční práce na dálku bude pravděpodobně vyžadovat revizi dvoustranných i nadnárodních dohod. Jedna taková dohoda byla nedávno aktualizována mezi Švýcarskem a Francií a týká se příhraničních pracovníků, kteří pracují v kantonu Ženeva (Švýcarsko) a žijí ve Francii. Přeshraniční práce na dálku nepřesahující 40 % celkové pracovní doby nebude mít podle dohody dopad na daňovou situaci pracovníků. Příhraniční pracovníci, kteří žijí ve Francii a pracují v Ženevě, tedy budou nadále podléhat zdanění v Ženevě formou srážkové daně ze mzdy. Aby se vyrovnala ztráta příjmů ve Francii, stanoví dohoda mechanismus rozdělení příjmů, podle něhož Ženeva vyplatí Francii náhradu ve výši 3,5 % daňových příjmů.

2.9. Na veřejném slyšení EHSV na téma *Zdanění přeshraničních pracovníků – možná řešení* konaném dne 4. července 2023 v Tallinnu byla představena mnohostranná dohoda, o níž se v současné době jedná v Severské radě. Tato dohoda stanoví, že hlavní zaměstnavatel předkládá jeden společný formulář srážkové daně za rezidenta severské země pracujícího ve třech severských zemích, a představuje rovněž mechanismus rozdělení příjmů mezi severské země ([7]).

2.10. Je samozřejmě přínosné, že jsou zavedena řešení pro jednotlivé země, která umožňují přeshraniční práci na dálku, bylo by však žádoucí, aby mohly dohody vycházet z obecně uznávaných zásad. Pokud tomu tak nebude, je pravděpodobné, že vznikne složitý soubor mezinárodních pravidel a programů, což povede k roztříštěnosti.

2.11. OECD se již mnoho desetiletí snaží ve své *vzorové úmluvě o daních z příjmu a majetku* zavést společně uznávané mezinárodní daňové zásady. Tato pravidla a dohody pak byly členskými státy v Evropské unii uplatňovány a staly se základem pro pravidla *vzorové úmluvy Organizace spojených národů o zamezení dvojího zdanění*.

2.12. Stávající pravidla se týkají jak zdanění právnických osob, tak zdanění zaměstnanců. S ohledem na zdanění zisků společností může v souvislosti s mezinárodními pracovníky na dálku dojít k tomu, že neúmyslně vznikne stálá provozovna společnosti v zemi jiné, než je její vlastní. V takovém případě by kromě diskuse na téma, jak zdanit příjem ze zaměstnání spojený s přeshraniční prací na dálku, byla společnost nucena přesně rozdělit své podnikové příjmy mezi tato dvě místa, a podléhala by tak různým povinnostem při podávání daňových přiznání a placení daní.

2.13. Pokud jde o zdanění zaměstnance, článek 15 *vzorové úmluvy OECD i vzorové úmluvy OSN* ([8]) se zabývá otázkou, zda jsou platy, mzdy a jiné formy odměňování zdanitelné v zemi, kde je zaměstnání vykonáváno, nebo zda jsou zdanitelné v jiném smluvním státě. Pokud je však zaměstnanec přítomen v jiném státě po dobu kratší než 183 dnů během dvanáctiměsíčního období a zaměstnavatel nemá stálou provozovnu ve státě, kde je práce vykonávána, ponechává si země zaměstnavatele právo zdanit příjem zaměstnance. Vedle zaměstnanců jsou ve vzorových úmluvách stanovena zvláštní pravidla rovněž pro ředitele, umělce, sportovce a studenty ([9]).

([6]) Studie Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Nárůst práce na dálku: dopad na pracovní podmínky a předpisy), s. 55.
([7]) Veřejné slyšení EHSV na téma Zdanění přeshraničních pracovníků na dálku – možná řešení.
([8]) OECD, *články vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku* a *výklady k článkům vzorové úmluvy o zdanění*.
([9]) OECD, *články vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku*, články 16, 17 a 20.

2.14. Pokud má smluvní stát právo zdanit odměnu zaměstnance, často ukládá zaměstnavateli povinnost provést srážku daně ze mzdy/objemu mezd/odměn.

2.15. Během pandemie vydal sekretariát OECD pokyny, které stanoví, že přeshraniční pracovník, který nemůže dojíždět do země zaměstnavatele, by měl podléhat dani v zemi zaměstnavatele, i když je práce vykonávána na dálku. Počet dnů vyhrazených pro takovou práci na dálku je často omezen přibližně na dvacet dní v roce. EHSV ve svém stanovisku *Zdanění přeshraničních pracovníků na dálku a jejich zaměstnavatelů* ([10]) z července 2022 doporučil, aby byl limit prodloužen na dva dny v týdnu, tj. na 96 dní v roce, a to bez jakýchkoli daňových důsledků.

2.16. Toto stanovisko rovněž upozornilo na riziko dvojího zdanění zaměstnanců pracujících na dálku přes hranice a vyzvalo Komisi, aby zvážila, zda by bylo možné vytvořit jedno správní místo podobné tomu, které se uplatňuje v oblasti DPH. Cílem tohoto stanoviska je zpřesnit přístup EHSV k projednávané otázce a přispět k probíhající diskusi.

2.17. Pro přeshraniční práci na dálku je důležitý také režim příspěvků na sociální zabezpečení. I když tyto příspěvky mohou souviset s příjmem, stanovisko se sociálním zabezpečením nezabývá a neřeší ani předpisy týkající se trhu práce.

3. **Konkrétní připomínky**

3.1. Zjednodušeně řečeno je podle stávajících pravidel v případě práva zdanění dohodnut princip, že země, v níž je práce vykonávána, má právo zdanit příjem ze zaměstnání. Pokud může být práce za použití elektronických prostředků nyní vykonávána na dálku, řešením by mohlo být to, že právo zdanění by měla mít v zásadě země, kde sídlí zaměstnavatel. Pracovník na dálku by však neměl být vystaven žádnému diskriminačnímu daňovému zacházení ve srovnání s přeshraničními pracovníky.

3.2. Zde je zjednodušený příklad: osoba dojíždí pět dní v týdnu ze země A do kanceláře a prostor zaměstnavatele v zemi B. Podle stávajících pravidel je mzdový příjem zdaněn v zemi B. Pokud daná osoba již nedojíždí, ale pracuje ze svého bydliště v zemi A, podléhá dani v zemi A. Práce vykonávaná pro zaměstnavatele v zemi B je však stejná jako dříve, ale právo zdanění těchto příjmů se přesouvá ze země B do země A. To je dáno pouze technologickým vývojem a měnící se povahou trhu práce.

3.3. Lze poznamenat, že pokud je práce namísto toho vykonávána formou poradenství v režimu samostatně výdělečné činnosti, poskytovaného zaměstnavateli, a poradce má bydliště v zemi A, ale své povinnosti vykonává na dálku, nedochází v porovnání se současnou situací k žádné změně v tom, kde se daň vybírá. Země A, kde je firma poradce registrována, má právo vybírat daně. Bude tak existovat úzká souvislost mezi získanými příjmy, daněmi a využíváním veřejných služeb. Jednou z možností by bylo přistupovat k zaměstnancům pro daňové účely stejně jako k osobám samostatně výdělečně činným a vybírat daně v zemi A.

3.4. Argumentem proti zdanění zaměstnanců stejným způsobem, jako se daní osoby samostatně výdělečně činné, je nicméně skutečnost, že vzhledem k tomu, že práce je stále vykonávána pro zaměstnavatele v zemi B, mělo by právo zdanění příjmů zaměstnanců zůstat v zemi B, tj. v zemi zaměstnavatele. Mzdové náklady jsou totiž daňově uznatelné pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob v zemi B ([11]). Taková změna práva zdanění oproti současné situaci by měla několik důsledků.

3.5. Existuje však jedna důležitá otázka, kterou je třeba řešit, má-li ke zdanění i nadále docházet v zemi B. V rámci takového režimu by země A neobdržela od této osoby žádné příjmy z daně z příjmu ze mzdy na financování veřejných služeb, které využívá, pokud neexistuje nějaký způsob rozdělení příjmů. To, zda v určité zemi dojde ke ztrátě daňových příjmů, závisí na čistém toku přeshraničních pracovníků. Pokud počet přeshraničních pracovníků na dálku odpovídá mzdovým nákladům, které na ně vzniknou, budou země A a B ve stejné pozici z hlediska čistých příjmů bez ohledu na to, ve které zemi jsou tyto příjmy zdanitelné. Tak tomu však nemusí být, jestliže se jedná o země odlišné velikosti a jejich atraktivita pro zaměstnavatele a zaměstnance se liší. Podnikatelské prostředí a výše vyplácených mezd budou jako vždy důležitým faktorem pro daňové příjmy.

([10]) Úř. věst. C 443, 22.11.2022, s. 15.

([11]) Podle stávajících pravidel jsou odměny za poradenství pro osoby samostatně výdělečně činné rovněž uznatelné při výpočtu zdanitelného zisku právnických osob v zemi B, i když je odměna za poradenství zdanitelným příjmem v zemi A.

3.6. Pro zaměstnance se může daňové zatížení lišit v závislosti na tom, zda je jejich mzda zdaněna v zemi A, nebo B. Pokud jsou daňové sazby obou zemí podobné, dopad bude pravděpodobně malý. Vzhledem k daňovým předpisům v jednotlivých zemích však může být dotčeno právo na uplatnění uznatelných nákladů v rámci vašich daní, např. nákladů na hypotéku. K uplatnění uznatelných nákladů může být nezbytné mít zdanitelný příjem ([12]).

3.7. V globalizovaném a digitalizovaném světě si pracovníci mohou svobodněji zvolit zemi bydliště bez ohledu na to, kde se nachází jejich zaměstnavatel. Mobilita přináší daňovým orgánům potíže s určováním země pobytu. ([13]) Pravděpodobně je snazší určit, kde sídlí společnost, pro niž je práce vykonávána, než kde se nachází konkrétní pracovník ([14]).

3.8. K získávání zákazníků se často používají platformy. Platforma často nemá funkci zaměstnavatele, a proto místo, kde se nachází osoba vykonávající práci, určuje, ve které zemi by měl být příjem zdaněn, a to bez ohledu na to, kde je platforma registrována. Platformy by měly být náležitě odlišeny od digitálních nomádů. Digitální nomádi mohou během jednoho roku pracovat z mnoha zemí. Mohou je lákat mimořádná víza vydávaná zeměmi nebo jiná cílená daňová zvýhodnění, což mezi zeměmi vytváří daňovou soutěž.

3.9. Země se mohou rozhodnout, že si daňové příjmy rozdělí, čímž uznají, že země bydliště poskytuje služby, jako jsou veřejné školy, zdravotní péče atd. Mechanismus rozdělení příjmů lze nastavit několika způsoby. Finanční orgány mohou rozdělovat příjmy mezi jednotlivé země na základě údajů o skutečné přítomnosti jednotlivce v dotčených státech (které zaměstnavatel oznámí daňovému orgánu v zemi, kde sídlí, jenž tedy bude fungovat jako jedno správní místo) nebo pomocí určitého makroekonomického souhrnného klíče.

3.10. Země mezi sebou i nadále povedou daňovou soutěž. Digitální nomádi zohlední daňový systém při volbě místa, kde budou žít a pracovat. Vzhledem k tomu, že překážky při hledání výdělečného zaměstnání jsou výrazně menší, když je méně nutné fyzicky přemísťovat rodinu, význam zdanění práce se pravděpodobně zvýší.

3.11. Diskuse na mezinárodní úrovni se dosud zaměřovala hlavně na umístění a zdanění právnických osob, ačkoli příjmy z daně z příjmů právnických osob obvykle představují pouze několik procentních bodů HDP. Daňové příjmy z příjmů z pracovní činnosti, včetně nepřímých daní, jako je DPH, jsou často přibližně dvacetkrát vyšší než příjmy z daní z příjmu právnických osob. Vysoké daně z příjmu právnických osob snižují investice podniků a omezují zakládání nových firem, a tudíž i daňové příjmy z příjmů z pracovní činnosti, ale dopad měnícího se trhu práce s možnostmi práce na dálku bude v nadcházejících letech mnohem výraznější.

3.12. Nové technologie umožňují vysoce kvalifikovaným pracovníkům v rozvojových zemích (a v rozvinutých zemích) zůstat v zemi svého bydliště a zároveň pracovat pro mezinárodní firmu nebo organizaci v rozvinutější zemi. Spotřební daně a daně z majetku pak tato osoba zaplatí v rozvojové zemi. Zdanění příjmů z pracovní činnosti by se mohlo zvýšit, pokud by se k zaměstnancům pro daňové účely přistupovalo jako k osobám samostatně výdělečně činným. Pokud by byly daně vybírány v zemi zaměstnavatele, znamenalo by to, že příjmy by se ve srovnání se současností nezměnily, neboť jediným rozdílem by byla fyzická přítomnost zaměstnance. Zatímco v minulosti bylo pro získání příjmu nutné fyzicky se přesunout, nyní tomu tak již není. Pokud by navíc bylo zavedeno rozdělování příjmů, čistý přínos z hlediska daňových příjmů by to pravděpodobně mělo pro zemi bydliště.

3.13. Varianta zacházet s příjmy zaměstnance stejně jako s příjmy osob samostatně výdělečně činných by možná mohla být poměrně snadno proveditelná ([15]), ale upřednostňovanou možností je zdanění příjmu zaměstnanců jako příjmu ze mzdy v zemi, kde sídlí zaměstnavatel. Takový režim by zjednodušil situaci pro zaměstnance a mohl by být atraktivní i pro zaměstnavatele. Aby se vyrovnala ztráta příjmů v zemi bydliště zaměstnance, byl by pravděpodobně nezbytný mechanismus rozdělení příjmů.

([12]) Stále by bylo možné použít standardizovaný zápočet daně.

([13]) Jedná se o podobnou situaci jako v případě přesouvání nehmotných aktiv v podnikovém sektoru, které na mezinárodní úrovni vyvolalo značnou činnost v oblasti eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS). Byla předložena dohoda o částce A v prvním pilíři inkluzivního rámce OECD týkající se rozdělení zisků.

([14]) Argumentem pro to, aby se vycházelo z daně z příjmu právnických osob spíše než ze zdanění akcionářů a pracovníků, bylo to, že je snazší sledovat podniky a vybírat daně na této úrovni.

([15]) Pravděpodobně by musely být změněny požadavky, které jsou určující pro označení subjektu za firmu (např. motiv zisku, stálost, více než jeden zákazník atd.).

3.14. Návrh systému zdanění odměňování zaměstnanců v zemi, kde sídlí zaměstnavatel, by mohl mít různé podoby. Jedním ze způsobů by mohlo být zavedení alternativních vzorových ustanovení do výkladu vzorové úmluvy OECD, která by země používaly při dvoustranných jednáních. To by umožnilo mít k dispozici jednotnější soubor pravidel.

V Bruselu dne 14. února 2024.

předseda
Evropského hospodářského a sociálního výboru

Oliver RÖPKE