C/2024/2479

23.4.2024

Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Η φορολόγηση των διασυνοριακών τηλεργαζομένων σε παγκόσμιο επίπεδο και ο αντίκτυπός της στην ΕΕ»

(γνωμοδότηση πρωτοβουλίας)

(C/2024/2479)

Εισηγητής: ο κ. **Krister ANDERSSON**

Απόφαση της συνόδου ολομέλειας	25.1.2023
Νομική βάση	Άρθρο 52 παράγραφος 2 του Εσωτερικού Κανονισμού
Αρμόδιο τμήμα	Οικονομική και νομισματική ένωση, οικονομική και κοινωνική συνοχή
Υιοθετήθηκε από το τμήμα	2.2.2024
Υιοθετήθηκε από την ολομέλεια	14.2.2024
Σύνοδος ολομέλειας αριθ.	585
Αποτέλεσμα της ψηφοφορίας (υπέρ/κατά/αποχές)	202/2/4

1. **Συμπεράσματα και συστάσεις**

1.1. Κατά την τελευταία δεκαετία, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση έχουν δημιουργήσει νέες ευκαιρίες τηλεργασίας. Η πανδημία COVID-19 επέφερε μια άνευ προηγουμένου αλλαγή στη ζωή τόσο των εργαζομένων όσο και των επιχειρήσεων, οδηγώντας σε εκθετική αύξηση της τηλεργασίας.

1.2. Με τη νέα τεχνολογία, η ίδια ακριβώς εργασία μπορεί να εκτελεστεί χωρίς να απαιτείται διά ζώσης παρουσία. Αυτό σημαίνει επίσης ότι πολύ περισσότερα άτομα μπορούν να εργάζονται εξ αποστάσεως σε διασυνοριακό επίπεδο και ότι ο αριθμός των διασυνοριακών τηλεργαζομένων έχει αυξηθεί κατακόρυφα.

1.3. Οι ισχύοντες κανόνες αφορούν τόσο τη φορολόγηση των εταιρειών όσο και τη φορολόγηση της εργασίας. Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) καταβάλλει εδώ και πολλές δεκαετίες προσπάθεια να θεσπίσει κοινώς αποδεκτούς διεθνείς φορολογικούς κανόνες στο *Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου*. Οι εν λόγω κανόνες και συμφωνίες εφαρμόστηκαν στη συνέχεια από τα κράτη μέλη στην ΕΕ και αποτέλεσαν τη βάση για τους κανόνες στο *Υπόδειγμα σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών περί διπλής φορολόγησης*.

1.4. Κατά τη διάρκεια της πανδημίας, η Γραμματεία του ΟΟΣΑ εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές που ορίζουν ότι ένας διασυνοριακός εργαζόμενος ο οποίος δεν μπορεί να μεταβαίνει καθημερινά στη χώρα του εργοδότη πρέπει να φορολογείται στη χώρα του εργοδότη, παρά το γεγονός ότι η εργασία εκτελέστηκε εξ αποστάσεως. Ο αριθμός των ημερών που επιτρέπονται για την εν λόγω εξ αποστάσεως εργασία περιορίζεται συχνά σε περίπου 20 ημέρες ετησίως. Στη γνωμοδότησή της με τίτλο «Φορολόγηση των διασυνοριακών τηλεργαζομένων και των εργοδοτών τους» ([1]), η Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή (ΕΟΚΕ) συνέστησε να επεκταθεί, χωρίς φορολογικές συνέπειες, το όριο σε δύο ημέρες την εβδομάδα ή 96 ημέρες ετησίως.

1.5. Με απλά λόγια, με βάση τους ισχύοντες κανόνες, η συμφωνηθείσα αρχή σε σχέση με τα φορολογικά δικαιώματα είναι ότι η χώρα στην οποία εκτελείται η εργασία έχει το δικαίωμα να φορολογεί το εισόδημα από τις μισθωτές υπηρεσίες. Εάν, με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, η εργασία μπορεί πλέον να εκτελεστεί εξ αποστάσεως, μια πιθανή λύση μπορεί να είναι ότι η χώρα κατοικίας του εργοδότη πρέπει, καταρχήν, να έχει δικαίωμα φορολόγησης. Ωστόσο, οι τηλεργαζόμενοι δεν θα πρέπει να υφίστανται καμία εις βάρος τους διάκριση ως προς τη φορολόγησή τους σε σύγκριση με τους διασυνοριακούς εργαζομένους που εκτελούν την εργασία τους στη χώρα του εργοδότη.

([1]) ΕΕ C 443 της 22.11.2022, σ. 15.

1.6. Μια άλλη δυνατότητα θα ήταν να φορολογείται ο εργαζόμενος στη χώρα κατοικίας του με τον ίδιο τρόπο που φορολογούνται οι αυτοαπασχολούμενοι. Ωστόσο, ένα επιχείρημα κατά ενός τέτοιου καθεστώτος είναι ότι, εφόσον η εργασία εξακολουθεί να εκτελείται για τον εργοδότη στη χώρα Β, το δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος των μισθωτών πρέπει να παραμένει στη χώρα Β, δηλαδή στη χώρα του εργοδότη. Πράγματι, οι μισθολογικές δαπάνες εκπίπτουν για τον υπολογισμό του φόρου εταιρειών που οφείλεται στη χώρα Β ([2]).

1.7. Ως εκ τούτου, η ΕΟΚΕ πιστεύει ότι η φορολόγηση του εισοδήματος των μισθωτών ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία στη χώρα κατοικίας του εργοδότη είναι η προτιμώμενη επιλογή. Ένα τέτοιο καθεστώς θα καθιστούσε τα πράγματα απλούστερα για τους εργαζομένους και θα μπορούσε επίσης να είναι συμφέρον για τους εργοδότες. Για να αντισταθμιστεί η απώλεια εισοδήματος στη χώρα κατοικίας του εργαζομένου, θα πρέπει πιθανότατα να εγκαθιδρυθεί μηχανισμός κατανομής των εσόδων.

1.8. Η ΕΟΚΕ προτείνει να κατανέμουν οι φορολογικές αρχές το εισόδημα μεταξύ των χωρών χρησιμοποιώντας τα στοιχεία που αφορούν την πραγματική ατομική παρουσία στα οικεία κράτη (τα οποία υποβάλλονται από τον εργοδότη στη φορολογική αρχή της χώρας κατοικίας του, που επομένως λειτουργεί ως μονοαπευθυντική θυρίδα) ή χρησιμοποιώντας κάποια μακροοικονομική συγκεντρωτική κλείδα.

2. **Γενικές παρατηρήσεις**

2.1. Κατά την τελευταία δεκαετία, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση έχουν δημιουργήσει νέες ευκαιρίες τηλεργασίας. Η πανδημία COVID-19 επέφερε μια άνευ προηγουμένου αλλαγή στη ζωή τόσο των εργαζομένων όσο και των επιχειρήσεων και οδήγησε σε εκθετική αύξηση της τηλεργασίας.

2.2. Κατά τη διάρκεια της πανδημίας, οι επιχειρήσεις και οι εργαζόμενοι κατέβαλαν σημαντική προσπάθεια για την ψηφιοποίηση των καθημερινών δραστηριοτήτων τους (π.χ. διαδικτυακά μέσα συνεδριάσεων), επιταχύνοντας μια ήδη εν εξελίξει διαδικασία ψηφιοποίησης που οδήγησε σε ένα νέο τοπίο για την απασχόληση. Οι παρατηρούμενες αλλαγές πραγματοποιήθηκαν τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα ([3]).

2.3. Με τη νέα τεχνολογία, η ίδια ακριβώς εργασία μπορεί να εκτελεστεί χωρίς να απαιτείται παρουσία διά ζώσης. Αυτό σημαίνει επίσης ότι πολύ περισσότερα άτομα μπορούν να εργάζονται εξ αποστάσεως εκτός των συνόρων μιας χώρας και ότι ο αριθμός των τηλεργαζομένων στο εξωτερικό έχει αυξηθεί κατακόρυφα. Οι σημερινές εκτιμήσεις για την τηλεργασία δείχνουν ότι περίπου το 22 % του εργατικού δυναμικού της ΕΕ επιδίδεται πλέον σε κάποια μορφή τηλεργασίας ([4]).

2.4. Η εξ αποστάσεως εργασία έχει πράγματι αποδειχθεί αποτελεσματική τόσο για τους εργαζομένους όσο και για τους εργοδότες ([5]). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα εργασίας εκτός γραφείου για αρκετές ημέρες την εβδομάδα ή ακόμη και σε σταθερή βάση αποτελεί πλέον καθιερωμένη και ταχέως αναπτυσσόμενη πραγματικότητα.

2.5. Σε λίγα χρόνια, εκατοντάδες εκατομμύρια άτομα παγκοσμίως ενδέχεται να εργάζονται εξ αποστάσεως και πολλά από αυτά να εργάζονται από τις χώρες καταγωγής τους ή ακόμη και από μια σειρά τρίτων χωρών (οι λεγόμενοι «ψηφιακοί νομάδες»).

([2]) Με τους ισχύοντες κανόνες, οι αμοιβές πραγματογνωμοσύνης ενός αυτοαπασχολούμενου μπορούν επίσης να εκπέσουν από τον υπολογισμό των φορολογητέων εταιρικών κερδών στη χώρα Β, παρόλο που οι εν λόγω αμοιβές θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα στη χώρα Α.

([3]) Μελέτη του Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Η επίδραση της αύξησης της τηλεργασίας στις συνθήκες εργασίας και στους κανονισμούς), σ. 55. Κατά τη διάρκεια της πανδημίας, στις δημόσιες υπηρεσίες και στη δημόσια διοίκηση, στην εκπαίδευση και στους τομείς της υγείας και της κοινωνικής εργασίας σημειώθηκε σημαντική αύξηση των κλαδικών συμφωνιών για την τηλεργασία. Οι περισσότερες κλαδικές συμφωνίες περιλαμβάνουν διατάξεις σχετικές με την επίσημη διαδικασία εισαγωγής της τηλεργασίας, καθώς και σχετικές με την πρόσβαση στην τηλεργασία.

([4]) Μελέτη του Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Η επίδραση της αύξησης της τηλεργασίας στις συνθήκες εργασίας και στους κανονισμούς), σ. 55. Το 2008, λιγότερο από το 8 % των εργαζομένων εργαζόταν από το σπίτι «μερικές φορές» ή «συνήθως». Το μερίδιο αυτό αυξήθηκε σταδιακά με την πάροδο των ετών, φθάνοντας το 11 % το 2019, λίγο πριν από την κρίση. Μετά την έναρξη της πανδημίας, η συχνότητα της τηλεργασίας αυξήθηκε απότομα σε 19 % το 2020 και σημείωσε περαιτέρω αύξηση σε 22 % το 2021. Η αύξηση καταγράφηκε κυρίως στους εργαζομένους που εργάζονται «συνήθως» από το σπίτι.

([5]) Μελέτη του Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Η επίδραση της αύξησης της τηλεργασίας στις συνθήκες εργασίας και στους κανονισμούς), σ. 2. Οι εργαζόμενοι και σε κάποιο βαθμό οι εργοδότες, προτιμούν το υβριδικό μοντέλο τηλεργασίας (μερική τηλεργασία ή τηλεργασία μερικής απασχόλησης). Έχει αποδειχθεί ότι, χάρη στην υβριδική εργασία, εξοικονομείται χρόνος στις μετακινήσεις, βελτιώνεται η ισορροπία μεταξύ της επαγγελματικής και της προσωπικής ζωής, μειώνεται το αίσθημα απομόνωσης και διασφαλίζεται η αποτελεσματικότερη διαχείριση του χρόνου.

2.6. Η διευκόλυνση της εξ αποστάσεως εργασίας όχι μόνο έχει βελτιώσει την ποιότητα ζωής και την ισορροπία μεταξύ επαγγελματικής και προσωπικής ζωής εκατομμυρίων εργαζομένων ([6]), αλλά μπορεί επίσης να συμβάλει στη μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων της καθημερινής μετακίνησης εκατομμυρίων εργαζομένων, σύμφωνα και με τους στόχους της ΕΕ. Ως εκ τούτου, μια τέτοια τάση είναι πιθανό να συνεχιστεί και να εξελιχθεί περαιτέρω στο μέλλον.

2.7. Όπως φαίνεται, υπάρχουν πολλές θετικές πτυχές στην εξ αποστάσεως εργασία. Ωστόσο, η τάση του αυξανόμενου αριθμού ατόμων που εργάζονται εξ αποστάσεως είναι αρκετά πολυσύνθετη από φορολογική άποψη. Οι φορολογικοί κανόνες πρέπει να επικαιροποιηθούν ώστε να αποτυπώνουν τον τρόπο με τον οποίο εκτελείται η εργασία στο σημερινό εργασιακό περιβάλλον και τον τρόπο με τον οποίο είναι πιθανό να πραγματοποιηθεί στο μέλλον. Είναι επίσης σημαντικό να αναγνωριστεί ότι η επιλογή του τόπου εγκατάστασης ενός ατόμου ακολουθεί το δικαίωμά του να ωφελείται από δημόσιες δαπάνες που χρηματοδοτούνται κυρίως από τους φόρους. Η φορολόγηση και η εκπροσώπηση στη χάραξη πολιτικής αποτελούν καθιερωμένη αρχή που πρέπει να τηρείται.

2.8. Η διευθέτηση του ζητήματος της φορολόγησης της τηλεργασίας από το εξωτερικό είναι πιθανό να καταστήσει αναγκαία την αναθεώρηση τόσο των διμερών όσο και των πολυεθνικών συμφωνιών. Μια τέτοια συμφωνία επικαιροποιήθηκε προσφάτως μεταξύ της Ελβετίας και της Γαλλίας για τους μεθοριακούς εργαζομένους του Καντονίου της Γενεύης (Ελβετία) που κατοικούν στη Γαλλία. Βάσει της συμφωνίας, η διασυνοριακή τηλεργασία που δεν υπερβαίνει το 40 % του συνολικού χρόνου εργασίας δεν θα επηρεάσει τη φορολογική κατάσταση των εργαζομένων. Οι μεθοριακοί εργαζόμενοι που ζουν στη Γαλλία και εργάζονται στη Γενεύη θα εξακολουθήσουν να υπόκεινται σε φορολόγηση στη Γενεύη με τη μορφή φόρου επί των μισθών που παρακρατείται στην πηγή. Για την αντιστάθμιση της απώλειας εσόδων στη Γαλλία, η συμφωνία προβλέπει μηχανισμό κατανομής των εσόδων, βάσει του οποίου η Γενεύη θα καταβάλλει στη Γαλλία αποζημίωση ύψους 3,5 % των φορολογικών εσόδων.

2.9. Μια πολυμερής συμφωνία που συζητείται επί του παρόντος στο Βόρειο Συμβούλιο παρουσιάστηκε στη δημόσια ακρόαση της ΕΟΚΕ με θέμα «Πιθανές λύσεις στη φορολόγηση των τηλεργαζομένων από το εξωτερικό» στο Ταλίν στις 4 Ιουλίου 2023. Σε αυτήν περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο ο κύριος εργοδότης σε μία από τις Βόρειες Χώρες υποβάλλει αίτηση παρακράτησης για έναν κάτοικο από κάποια Βόρεια Χώρα που εργάζεται στις τρεις εν λόγω χώρες και παρουσιάζει επίσης έναν μηχανισμό κατανομής των εσόδων μεταξύ των χωρών αυτών ([7]).

2.10. Ασφαλώς, η εξεύρεση ειδικών ανά χώρα λύσεων είναι επωφελής, για να καταστεί δυνατή η εξ αποστάσεως διασυνοριακή τηλεργασία, αλλά θα ήταν επιθυμητό να υπάρχουν συμφωνίες που θα βασίζονται σε γενικά αποδεκτές αρχές. Εάν δεν συμβεί αυτό, είναι πιθανό να προκύψει ένα πολύπλοκο σύνολο διεθνών κανόνων και εφαρμογών, το οποίο θα οδηγήσει σε κατακερματισμό.

2.11. Ο ΟΟΣΑ καταβάλλει εδώ και πολλές δεκαετίες προσπάθεια να θεσπίσει κοινώς αποδεκτούς διεθνείς φορολογικούς κανόνες στο *Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου*. Οι εν λόγω κανόνες και συμφωνίες εφαρμόστηκαν στη συνέχεια από τα κράτη μέλη στην ΕΕ και αποτέλεσαν τη βάση για τους κανόνες στο *Υπόδειγμα σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών περί διπλής φορολόγησης*.

2.12. Οι ισχύοντες κανόνες αφορούν τόσο τη φορολόγηση των εταιρειών όσο και τη φορολόγηση της εργασίας. Όσον αφορά τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών, οι διεθνείς τηλεργαζόμενοι διατρέχουν ενδεχομένως τον κίνδυνο να δημιουργήσουν ακουσίως μόνιμη εγκατάσταση για την εταιρεία σε χώρα διαφορετική από αυτήν όπου εδρεύει. Εάν δημιουργούνταν μόνιμη εγκατάσταση σε άλλη χώρα, η εταιρεία —πέραν της συζήτησης σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που συνδέεται με τη διασυνοριακή τηλεργασία— θα αναγκαζόταν να κατανείμει με ακρίβεια το εταιρικό της εισόδημα μεταξύ των δύο τόπων, και επομένως θα υπείχε διαφορετικές υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων και φορολογικές υποχρεώσεις.

2.13. Όσον αφορά τη φορολόγηση των εργαζομένων, στο άρθρο 15 των *υποδειγμάτων σύμβασης του ΟΟΣΑ και των Ηνωμένων Εθνών* ([8]) ορίζεται το κατά πόσον οι μισθοί, τα ημερομίσθια και άλλες μορφές αμοιβής φορολογούνται στη χώρα όπου ασκείται η εργασία ή σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Ωστόσο, εάν ο εργαζόμενος βρίσκεται σε άλλο κράτος για λιγότερο από 183 ημέρες εντός δωδεκάμηνης περιόδου και ο εργοδότης δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος όπου ασκείται η εργασία, το κράτος του εργοδότη διατηρεί το δικαίωμα να φορολογεί το εισόδημα του εργαζομένου. Εκτός από τους εργαζομένους, υπάρχουν επίσης ειδικοί κανόνες στα υποδείγματα συμβάσεων για διευθυντικά στελέχη, ψυχαγωγούς, αθλητές και σπουδαστές ([9]).

([6]) Μελέτη του Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Η επίδραση της αύξησης της τηλεργασίας στις συνθήκες εργασίας και στους κανονισμούς), σ. 55.

([7]) Δημόσια ακρόαση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Πιθανές λύσεις στη φορολόγηση των τηλεργαζομένων από το εξωτερικό».

([8]) ΟΟΣΑ, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital* (Άρθρα του υποδείγματος σύμβασης σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου) και *Commentaries on the articles of the model tax convention* (Σχόλια επί των άρθρων του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης).

([9]) ΟΟΣΑ, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital* (Άρθρα του υποδείγματος σύμβασης σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου), άρθρα 16, 17 και 20.

2.14. Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος έχει το δικαίωμα να φορολογεί τις αποδοχές του εργαζομένου, συχνά επιβάλλει την υποχρέωση στον εργοδότη να παρακρατεί φόρους/τέλη μισθοδοσίας/ημερομισθίου.

2.15. Κατά τη διάρκεια της πανδημίας, η Γραμματεία του ΟΟΣΑ εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές που ορίζουν ότι ένας διασυνοριακός εργαζόμενος ο οποίος δεν μπορεί να μεταβαίνει καθημερινά στη χώρα του εργοδότη πρέπει να φορολογείται στη χώρα του εργοδότη, παρά το γεγονός ότι η εργασία εκτελέστηκε εξ αποστάσεως. Ο αριθμός των ημερών που επιτρέπονται για την εν λόγω εξ αποστάσεως εργασία περιορίζεται συχνά σε περίπου 20 ημέρες ετησίως. Στη γνωμοδότησή της με τίτλο «Φορολόγηση των διασυνοριακών τηλεργαζομένων και των εργοδοτών τους» ([10]), η οποία εγκρίθηκε τον Ιούλιο του 2022, η ΕΟΚΕ συνέστησε να επεκταθεί, χωρίς φορολογικές συνέπειες, το όριο σε δύο ημέρες την εβδομάδα ή 96 ημέρες ετησίως.

2.16. Στην εν λόγω γνωμοδότηση επισημάνθηκε επίσης ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης των εργαζομένων που τηλεργάζονται διασυνοριακά και ενθαρρύνθηκε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή να εξετάσει εάν θα μπορούσε να δημιουργηθεί μια «μονοαπευθυντική θυρίδα», όπως στον τομέα του ΦΠΑ. Η παρούσα γνωμοδότηση αποσκοπεί στη βελτίωση της προσέγγισης της ΕΟΚΕ στο υπό εξέταση θέμα, με τον εμπλουτισμό της εν εξελίξει συζήτησης.

2.17. Η μεταχείριση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης είναι επίσης σημαντική στη διασυνοριακή τηλεργασία. Παρόλο που οι εισφορές αυτές μπορεί να συνδέονται με το εισόδημα, η κοινωνική ασφάλιση δεν εξετάζεται στην παρούσα γνωμοδότηση, ούτε και οι ρυθμίσεις της αγοράς εργασίας.

3. **Ειδικές παρατηρήσεις**

3.1. Με απλά λόγια, με βάση τους ισχύοντες κανόνες, η συμφωνηθείσα αρχή σε σχέση με τα φορολογικά δικαιώματα είναι ότι η χώρα στην οποία εκτελείται η εργασία έχει το δικαίωμα να φορολογεί το εισόδημα από τις μισθωτές υπηρεσίες. Εάν, με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, η εργασία μπορεί πλέον να εκτελεστεί εξ αποστάσεως, μια πιθανή λύση μπορεί να είναι ότι η χώρα κατοικίας του εργοδότη πρέπει, καταρχήν, να έχει δικαίωμα φορολόγησης. Ωστόσο, οι τηλεργαζόμενοι δεν θα πρέπει να υφίστανται καμία εις βάρος τους διάκριση ως προς τη φορολόγησή τους σε σύγκριση με τους διασυνοριακούς εργαζομένους.

3.2. Ας εξετάσουμε ένα απλουστευμένο παράδειγμα: ένα άτομο μεταβαίνει πέντε ημέρες την εβδομάδα από τη χώρα Α στο γραφείο και στις εγκαταστάσεις του εργοδότη στη χώρα Β. Σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, το εισόδημα από μισθωτή εργασία φορολογείται στη χώρα Β. Εάν το πρόσωπο δεν μεταβαίνει πλέον εκεί, αλλά εργάζεται από την κατοικία του στη χώρα Α, φορολογείται στη χώρα Α. Αν και η εργασία που παρέχεται στον εργοδότη στη χώρα Β είναι η ίδια με πριν, το δικαίωμα φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος μετατοπίζεται από τη χώρα Β στη χώρα Α. Αυτό οφείλεται μόνο στις τεχνολογικές εξελίξεις και στη μεταβαλλόμενη φύση της αγοράς εργασίας.

3.3. Να σημειωθεί ότι εάν η εργασία αφορά έναν αυτοαπασχολούμενο σύμβουλο του εργοδότη και ο σύμβουλος κατοικεί στη χώρα Α αλλά εκτελεί τα καθήκοντά του εξ αποστάσεως, δεν υπάρχει αλλαγή στον τόπο επιβολής του φόρου σε σύγκριση με τη σημερινή κατάσταση. Η χώρα Α, στην οποία είναι εγγεγραμμένη η εταιρεία του συμβούλου, έχει το δικαίωμα να επιβάλλει φόρους. Ως εκ τούτου, θα υπάρχει στενή συσχέτιση μεταξύ του εισοδήματος που αποκτάται, των φόρων και της χρήσης των δημόσιων υπηρεσιών. Μια δυνατότητα θα ήταν, για φορολογικούς σκοπούς, να αντιμετωπίζονται οι μισθωτοί με τον ίδιο τρόπο όπως οι αυτοαπασχολούμενοι και να επιβάλλονται φόροι στη χώρα Α.

3.4. Ωστόσο, ένα επιχείρημα κατά της φορολόγησης των μισθωτών ομοίως με τους αυτοαπασχολούμενους είναι ότι, εφόσον η εργασία εξακολουθεί να εκτελείται για λογαριασμό του εργοδότη στη χώρα Β, το δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος των μισθωτών πρέπει να παραμένει στη χώρα Β, δηλαδή στη χώρα του εργοδότη. Πράγματι, οι μισθολογικές δαπάνες εκπίπτουν από τον υπολογισμό του φόρου εταιρειών που πρέπει να αποδοθεί στη χώρα Β ([11]). Μια τέτοια αλλαγή των φορολογικών δικαιωμάτων σε σχέση με τη σημερινή κατάσταση θα είχε διάφορες συνέπειες.

3.5. Υπάρχει, ωστόσο, ένα σημαντικό ζήτημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί εάν η φορολογία πρόκειται να παραμείνει στη χώρα Β. Στο πλαίσιο ενός τέτοιου καθεστώτος, η χώρα Α δεν θα λάμβανε κανένα έσοδο από τον φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία του εν λόγω ατόμου για τη χρηματοδότηση δημόσιων υπηρεσιών των οποίων αυτό το άτομο απολαύει, εκτός εάν υπάρχει κάποιο είδος κατανομής των εσόδων. Το κατά πόσον θα υπάρξει απώλεια φορολογικών εσόδων για μια μεμονωμένη χώρα εξαρτάται από την καθαρή ροή των διασυνοριακών εργαζομένων. Στον βαθμό που ο αριθμός των διασυνοριακών τηλεργαζομένων και το μισθολογικό κόστος τους ανέρχονται στον ίδιο αριθμό, οι χώρες Α και Β θα βρίσκονται στην ίδια καθαρή εισοδηματική θέση, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία φορολογείται το εισόδημα. Ωστόσο, αυτό μπορεί να μην ισχύει εάν οι χώρες είναι διαφορετικού μεγέθους και η ελκυστικότητά τους για τους εργοδότες και τους εργαζομένους ποικίλλει. Το επιχειρηματικό κλίμα και το επίπεδο των καταβαλλόμενων μισθών θα αποτελέσουν σημαντικό παράγοντα, όπως πάντα, για τα φορολογικά έσοδα.

([10]) ΕΕ C 443 της 22.11.2022, σ. 15.

([11]) Με τους ισχύοντες κανόνες, οι αμοιβές πραγματογνωμοσύνης ενός αυτοαπασχολούμενου μπορούν επίσης να εκπέσουν από τον υπολογισμό των φορολογητέων εταιρικών κερδών στη χώρα Β, παρόλο που οι εν λόγω αμοιβές θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα στη χώρα Α.

3.6. Για τον εργαζόμενο, η φορολογική επιβάρυνση μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το αν φορολογείται επί των μισθών του στη χώρα Α ή τη χώρα Β. Αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι παρόμοιοι μεταξύ των δύο χωρών, η επίπτωση πιθανώς να είναι μικρή. Ωστόσο, δεδομένων των ειδικών ανά χώρα φορολογικών κανόνων, ενδέχεται να επηρεαστεί το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών από το φορολογικό σας λογαριασμό, όπως τα έξοδα ενυπόθηκων δανείων. Ενδέχεται να είναι αναγκαία η ύπαρξη φορολογητέου εισοδήματος, έτσι ώστε να επιτρέπεται η έκπτωση ([12]).

3.7. Σε έναν παγκοσμιοποιημένο και ψηφιοποιημένο κόσμο, οι εργαζόμενοι μπορούν να επιλέγουν πιο ελεύθερα τη χώρα διαμονής τους ανεξάρτητα από την έδρα του εργοδότη τους. Ως συνέπεια αυτής της κινητικότητας, οι φορολογικές αρχές δυσκολεύονται να καθορίζουν τη χώρα κατοικίας ([13]). Είναι πιθανότατα ευκολότερο να καθορίζεται ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένη η εταιρεία για την οποία εκτελείται η εργασία σε σχέση με τον τόπο όπου βρίσκεται ο εκάστοτε μεμονωμένος εργαζόμενος ([14]).

3.8. Οι πλατφόρμες χρησιμοποιούνται συχνά για την απόκτηση πελατών. Συχνά, η πλατφόρμα δεν εκπληρώνει τον ρόλο του εργοδότη και, ως εκ τούτου, ο τόπος όπου βρίσκεται το πρόσωπο που εκτελεί την εργασία καθορίζει σε ποια χώρα θα πρέπει να φορολογηθεί το εισόδημα, ανεξάρτητα από το πού είναι εγγεγραμμένη η πλατφόρμα. Οι πλατφόρμες θα πρέπει να διακρίνονται δεόντως από τους ψηφιακούς νομάδες. Οι ψηφιακοί νομάδες μπορούν να εργάζονται από πολλές χώρες κατά τη διάρκεια ενός έτους. Μπορεί να προσελκύονται από ειδικές θεωρήσεις που χορηγούν χώρες ή από άλλου είδους ειδική ευνοϊκή μεταχείριση ως προς τη φορολόγησή τους, τα οποία συνεπάγονται φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών.

3.9. Οι χώρες μπορούν να αποφασίσουν να μοιραστούν τα φορολογικά έσοδα αναγνωρίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ότι η χώρα διαμονής παρέχει υπηρεσίες όπως δημόσια σχολεία, υγειονομική περίθαλψη κ.λπ. Μπορεί να δημιουργηθεί ένας μηχανισμός κατανομής των εσόδων με διάφορους τρόπους. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να κατανείμουν το εισόδημα μεταξύ των χωρών χρησιμοποιώντας τα στοιχεία σχετικά με την πραγματική ατομική παρουσία στα οικεία κράτη (τα οποία υποβάλλονται από τον εργοδότη στη φορολογική αρχή της χώρας κατοικίας του, ενεργώντας έτσι ως υπηρεσία μίας στάσης) ή χρησιμοποιώντας κάποια μακροοικονομική συγκεντρωτική κλείδα.

3.10. Οι χώρες θα συνεχίσουν να συμμετέχουν σε έναν φορολογικό ανταγωνισμό. Οι ψηφιακοί νομάδες θα λαμβάνουν υπόψη το φορολογικό σύστημα κατά την επιλογή του τόπου κατοικίας και εργασίας. Δεδομένου ότι τα εμπόδια για την εύρεση επικερδούς απασχόλησης μειώνονται δραστικά όταν υπάρχει μικρότερη ανάγκη φυσικής μετεγκατάστασης μιας οικογένειας, η σημασία της φορολόγησης της εργασίας είναι πιθανό να αυξηθεί.

3.11. Η μέχρι στιγμής συζήτηση σε διεθνή φόρουμ επικεντρώθηκε σε μεγάλο βαθμό στην τοποθεσία και στη φορολόγηση των εταιρειών, παρόλο που τα έσοδα από τη φορολόγησή τους είναι συνήθως λίγες μόνο ποσοστιαίες μονάδες του ΑΕγχΠ. Τα φορολογικά έσοδα από το εισόδημα από την εργασία, συμπεριλαμβανομένων των έμμεσων φόρων όπως ο ΦΠΑ, είναι συχνά περίπου 20 φορές υψηλότερα από τα έσοδα από τη φορολόγηση των εταιρειών. Οι υψηλοί εταιρικοί φόροι μειώνουν τις εταιρικές επενδύσεις και τη δημιουργία νέων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων και, ως εκ τούτου, και τα φορολογικά έσοδα από το εισόδημα από την εργασία, εντούτοις οι επιπτώσεις της μεταβαλλόμενης αγοράς εργασίας με δυνατότητες εξ αποστάσεως εργασίας θα καταστούν πολύ εντονότερες τα επόμενα έτη.

3.12. Οι νέες τεχνολογίες επιτρέπουν στους εργαζόμενους υψηλής ειδίκευσης στις αναπτυσσόμενες χώρες (και στις ανεπτυγμένες χώρες) να διατηρήσουν την κατοικία τους, ενώ ταυτόχρονα εργάζονται σε μια διεθνή εταιρεία ή οργανισμό σε μια πιο ανεπτυγμένη χώρα. Στη συνέχεια, οι φόροι κατανάλωσης και οι φόροι ακίνητης περιουσίας θα καταβάλλονται από ένα τέτοιο πρόσωπο στην αναπτυσσόμενη χώρα. Η φορολόγηση του εισοδήματος από εργασία θα μπορούσε να αυξηθεί εάν οι μισθωτοί αντιμετωπίζονται ως αυτοαπασχολούμενοι, για φορολογικούς σκοπούς. Εάν οι φόροι εισπράττονται στη χώρα του εργοδότη, αυτό θα σήμαινε ότι τα έσοδα θα παραμείνουν αμετάβλητα σε σύγκριση με τη σημερινή κατάσταση, δεδομένου ότι η μόνη διαφορά θα ήταν η φυσική παρουσία του εργαζομένου. Ενώ στο παρελθόν απαιτείτο φυσική μετακίνηση για την απόκτηση του εισοδήματος, αυτό δεν ισχύει πλέον. Εάν καθιερωθεί επιπλέον ο μηχανισμός κατανομής των εσόδων, ωφελούμενη πιθανώς θα ήταν χώρα κατοικίας όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα.

3.13. Η επιλογή της εξομοίωσης του εισοδήματος των μισθωτών με το εισόδημα των αυτοαπασχολούμενων θα μπορούσε ίσως να είναι σχετικά εύκολη στην εφαρμογή της ([15]), αλλά η φορολόγηση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία ως εισοδήματος από μισθό στη χώρα κατοικίας του εργοδότη είναι η προτιμώμενη επιλογή. Ένα τέτοιο καθεστώς θα καθιστούσε τα πράγματα απλούστερα για τους εργαζομένους και θα μπορούσε επίσης να είναι συμφέρον για τους εργοδότες. Για να αντισταθμιστεί η απώλεια εισοδήματος στη χώρα κατοικίας του εργαζομένου, θα πρέπει πιθανότατα να εγκαθιδρυθεί μηχανισμός κατανομής των εσόδων.

([12]) Θα μπορούσε ακόμη να εφαρμοστεί τυποποιημένη πίστωση φόρου.

([13]) Πρόκειται για κατάσταση παρόμοια με εκείνη της μετεγκατάστασης άυλων στοιχείων ενεργητικού στον εταιρικό τομέα, η οποία πυροδότησε μεγάλο μέρος των εργασιών σε διεθνές επίπεδο για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS). Παρουσιάστηκε η συμφωνία για το ποσό Α στον πυλώνα 1 του χωρίς αποκλεισμούς πλαισίου και του ΟΟΣΑ, με συμμετοχή στα κέρδη.

([14]) Ένα επιχείρημα υπέρ της επιβολής φόρου εταιρειών αντί της φορολόγησης των μετόχων και των εργαζομένων ήταν ότι είναι ευκολότερο να παρακολουθούνται οι εταιρείες και να εισπράττονται φόροι σε αυτό το επίπεδο.

([15]) Οι απαιτήσεις που πρέπει να πληρούνται για να αναγνωρίζεται ως επιχείρηση (όπως το κίνητρο κέρδους, η συνέχεια της δραστηριότητας, η ύπαρξη περισσότερων του ενός πελατών κ.λπ.) πρέπει πιθανότατα να αλλάξουν.

3.14. Ο σχεδιασμός ενός συστήματος φορολόγησης των αποδοχών των εργαζομένων στη χώρα κατοικίας του εργοδότη θα μπορούσε να λάβει διάφορες μορφές. Ένας τρόπος θα μπορούσε να είναι η εισαγωγή εναλλακτικών πρότυπων διατάξεων στο σχόλιο του υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ που θα χρησιμοποιούνται από τις χώρες στις διμερείς διαπραγματεύσεις. Αυτό θα διευκόλυνε την υιοθέτηση ενός πιο ομοιόμορφου συνόλου κανόνων.

Βρυξέλλες, 14 Φεβρουαρίου 2024.

Ο Πρόεδρος
της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής

Oliver RÖPKE