C/2024/2479

23.4.2024.

Mišljenje Europskog gospodarskog i socijalnog odbora o temi „Oporezivanje prekograničnih radnika na daljinu na globalnoj razini i učinak na EU”

(samoinicijativno mišljenje)

(C/2024/2479)

Izvjestitelj: **Krister ANDERSSON**

Odluka Plenarne skupštine:	25.1.2023.
Pravna osnova:	pravilo 52. stavak 2. Poslovnika
Nadležna stručna skupina:	Stručna skupina za ekonomsku i monetarnu uniju te ekonomsku i socijalnu koheziju
Datum usvajanja u Stručnoj skupini:	2.2.2024.
Datum usvajanja na plenarnom zasjedanju:	14.2.2024.
Plenarno zasjedanje br.:	585
Rezultat glasanja (za/protiv/suzdržani):	202/2/4

1. **Zaključci i preporuke**

1.1 U posljednjih desetak godina globalizacija i digitalizacija otvaraju nove mogućnosti rada na daljinu. Pandemija bolesti COVID-19 prouzročila je dosad nezabilježene promjene u životima radnika i u poduzećima, što je dovelo do eksponencijalnog porasta rada na daljinu.

1.2 Nove tehnologije omogućuju da se potpuno isti rad obavlja bez fizičke prisutnosti. To znači i da mnogo više osoba može raditi na daljinu preko granica, a broj prekograničnih radnika na daljinu znatno se povećao.

1.3 Postojeća pravila odnose se i na oporezivanje trgovačkih društava i na oporezivanje zapošljavanja. Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) već desetljećima nastoji u svojem Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine uspostaviti općeprihvaćena međunarodna porezna načela. Države članice u EU-u primjenjuju ta pravila i sporazume, koji ujedno služe kao temelj za pravila u modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su izradili Ujedinjeni narodi.

1.4 Tajništvo OECD-a u vrijeme pandemije objavilo je smjernice u kojima se navodi da bi prekograničnog radnika koji ne može putovati na posao u državu u kojoj se nalazi njegov poslodavac trebalo oporezivati u državi poslodavca, bez obzira na to što se rad obavlja na daljinu. Broj dana u kojima je dopušten rad na daljinu često je ograničen na oko 20 dana godišnje. Europski gospodarski i socijalni odbor (EGSO) je u svojem mišljenju „Oporezivanje prekograničnih radnika na daljinu i njihovih poslodavaca” ([1]) preporučio da se to ograničenje produlji na dva dana tjedno, odnosno 96 dana godišnje, bez ikakvih poreznih posljedica.

1.5 Jednostavnije rečeno, u skladu s postojećim pravilima, vrijedi načelo oporezivanja prema kojem država u kojoj se rad obavlja ima pravo oporezivati dohodak od nesamostalnog rada. Ako se s pomoću elektroničkih sredstava rad sada može obavljati na daljinu, moguće rješenje moglo bi biti da država porezne rezidentnosti poslodavca u načelu ima pravo na oporezivanje. Pritom radnici na daljinu ne smiju biti izloženi nikakvom diskriminirajućem poreznom tretmanu u usporedbi s prekograničnim radnicima koji svoj posao obavljaju u državi poslodavca.

([1]) SL C 443, 22.11.2022., str. 15.

1.6 Druga bi mogućnost bila oporezivanje zaposlenika u njegovoj državi boravišta na isti način na koji se oporezuje samozaposlena osoba. Međutim, argument protiv tog pristupa je činjenica da se rad i dalje obavlja za poslodavca u državi B te bi stoga pravo na oporezivanje dohotka zaposlenika trebalo ostati u državi B, odnosno državi poslodavca. Razlog tome je što se, u konačnici, troškovi plaće odbijaju pri izračunu poreza na dobit koji se plaća u državi B ([2]).

1.7 EGSO stoga smatra da je bolja opcija oporezivanje dohotka zaposlenika kao dohotka od nesamostalnog rada u državi porezne rezidentnosti poslodavca. Takav bi sistem bio jednostavniji za zaposlenike, a mogao bi biti i privlačan poslodavcima. Kako bi se nadoknadio gubitak prihoda u državi boravišta zaposlenika, vjerojatno bi bio potreban mehanizam podjele prihoda.

1.8 EGSO predlaže da se poreznim tijelima omogući da podijele dohodak između država primjenom podataka o stvarnoj prisutnosti osoba u predmetnim državama (što poslodavac prijavljuje poreznoj upravi u svojoj državi porezne rezidentnosti, pri čemu djeluje kao jedinstvena kontaktna točka) ili korištenjem određenog makroekonomskog agregatnog ključa.

2. **Opće napomene**

2.1 U posljednjih desetak godina globalizacija i digitalizacija otvaraju nove mogućnosti rada na daljinu. Pandemija bolesti COVID-19 dovela je do nezapamćenih promjena u životu radnika i u poduzećima te do eksponencijalnog porasta rada na daljinu.

2.2 Poduzeća i zaposlenici tijekom pandemije uložili su velike napore u digitalizaciju svojih svakodnevnih aktivnosti (npr. internetski alati za sastanke), čime su ubrzali proces digitalizacije koji je već bio u tijeku i koji stvara novo radno okruženje. Te je promjene uveo i privatni i javni sektor ([3]).

2.3 Nove tehnologije omogućuju da se potpuno isti rad obavlja bez fizičke prisutnosti. To znači i da mnogo više osoba može raditi na daljinu preko granica, a broj prekograničnih radnika na daljinu znatno se povećao. Prema trenutačnim procjenama o radu na daljinu, oko 22 % radne snage u EU-u sada obavlja neki oblik rada na daljinu ([4]).

2.4 Rad na daljinu uistinu se pokazao efikasnim i za radnike i za poslodavce ([5]). Stoga je mogućnost rada izvan ureda nekoliko dana u tjednu ili čak stalno sada ustaljena praksa koja se brzo intenzivira.

2.5 Za nekoliko godina stotine milijuna osoba u cijelom svijetu mogle bi raditi na daljinu, a mnoge od njih i prekogranično iz svojih matičnih zemalja ili čak iz niza trećih zemalja (tzv. digitalni nomadi).

([2]) U skladu s postojećim pravilima, naknade za savjetodavne usluge samozaposlenoj osobi također se mogu odbiti pri izračunu oporezive dobiti trgovačkih društava u državi B iako je naknada za savjetodavne usluge oporezivi dohodak u državi A.

([3]) Studija Eurofounda *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (Porast rada na daljinu: učinak na radne uvjete i propise), str. 55. „Tijekom pandemije znatno se povećao broj sektorskih sporazuma o radu na daljinu u javnim službama i upravi, obrazovanju i sektoru zdravstva i socijalne skrbi. Većina sektorskih sporazuma sadrži odredbe o službenom postupku uvođenja rada na daljinu, kao i o pristupu radu na daljinu."

([4]) Studija Eurofounda *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, str. 55. U 2008. manje od 8 % zaposlenika radilo je od kuće „ponekad" ili „uglavnom". Taj se udio tijekom godina postupno povećavao te je 2019., neposredno prije krize, dosegnuo 11 %. Nakon početka pandemije učestalost rada na daljinu naglo se povećala na 19 % u 2020., a 2021. dodatno se povećala na 22 %. Povećanje je ponajprije zabilježeno među zaposlenicima koji „uglavnom" rade od kuće.

([5]) Studija Eurofounda *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, str. 2. „Zaposlenici, a u određenoj mjeri i poslodavci, prednost daju hibridnom modelu rada na daljinu (djelomični rad na daljinu ili rad na daljinu na nepuno radno vrijeme). Dokazano je da hibridni rad omogućuje uštedu vremena koje se provodi na putovanju na posao, poboljšava ravnotežu između poslovnog i privatnog života, smanjuje osjećaj izoliranosti i omogućuje učinkovitije upravljanje vremenom."

2.6 Omogućavanje rada na daljinu poboljšalo je kvalitetu života i ravnotežu između poslovnog i privatnog života milijuna radnika ([6]), a moglo bi i doprinijeti smanjenju učinka na okoliš milijuna radnika koji putuju na posao, u skladu s ciljevima EU-a. Takav će se trend stoga vjerojatno nastaviti i dalje razvijati u budućnosti.

2.7 Kao što je navedeno, rad na daljinu ima brojne prednosti. Međutim, trend u kojem sve više osoba radi na daljinu također predstavlja velik izazov s poreznog stajališta. Porezna pravila potrebno je ažurirati kako bi ona odražavala način na koji se rad obavlja u trenutačnom radnom okruženju i način na koji će se vjerojatno obavljati u budućnosti. Također je važno prepoznati da lokacija koju pojedinac odabire podrazumijeva pravo na beneficije od javnih rashoda koji se uglavnom financiraju u porezima. Oporezivanje i zastupljenost u donošenju politika ustaljeno je načelo koje treba poštovati.

2.8 U okviru rješavanja pitanja oporezivanja prekograničnog rada na daljinu vjerojatno će biti potrebno revidirati bilateralne i multinacionalne sporazume. Jedan takav sporazum – sklopljen između Švicarske i Francuske u vezi s pograničnim radnicima koji rade u kantonu Ženeva (Švicarska), a žive u Francuskoj – nedavno je ažuriran. Prema tom sporazumu prekogranični rad na daljinu koji ne premašuje 40 % ukupnog radnog vremena neće utjecati na poreznu situaciju radnika. Pogranični radnici koji žive u Francuskoj, a rade u Ženevi i dalje će podlijegati oporezivanju u Ženevi u obliku poreza na plaću po odbitku. Kako bi se nadoknadio gubitak prihoda u Francuskoj, sporazum sadrži mehanizam podjele prihoda na temelju kojeg će Ženeva Francuskoj platiti naknadu u iznosu od 3,5 % poreznih prihoda.

2.9 Na javnom savjetovanju EGSO-a pod nazivom „Oporezivanje prekograničnih radnika na daljinu – moguća rješenja”, održanom u Tallinnu 4. srpnja 2023., predstavljen je multilateralni sporazum o kojem se trenutno raspravlja u Nordijskom vijeću. U njemu se ukratko opisuje način na koji glavni poslodavac u nordijskoj regiji podnosi jedan obrazac za porez po odbitku za lokalnog stanovnika koji radi u tri nordijske zemlje i predstavlja se mehanizam podjele prihoda među nordijskim zemljama ([7]).

2.10 Naravno, pronalaženje rješenja za omogućavanje prekograničnog rada na daljinu između pojedinačnih država ima određene prednosti, ali bilo bi poželjno da se sporazumi sklapaju na temelju općeprihvaćenih načela. U protivnom će se vjerojatno pojaviti složen niz međunarodnih pravila i primjena, što će dovesti do fragmentacije.

2.11 OECD već desetljećima nastoji u svojem Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine uspostaviti općeprihvaćena međunarodna porezna načela. Države članice u EU-u primijenjuju ta pravila i sporazume, koji ujedno služe kao temelj za pravila u modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su izradili Ujedinjeni narodi.

2.12 Postojeća pravila odnose se i na oporezivanje trgovačkih društava i na oporezivanje zapošljavanja. Kad je riječ o oporezivanju dobiti poduzeća, postoji opasnost da međunarodni radnici na daljinu nehotično uspostave stalnu poslovnu jedinicu poduzeća izvan države poduzeća. Ako je stalna poslovna jedinica uspostavljena u drugoj državi, uz pitanje kako oporezivati prihod zaposlenika povezan s prekograničnim radom, poduzeće bi moralo i točno podijeliti svoju dobit između dvije lokacije, pa stoga i podnositi različite prijave i podlijegati različitim poreznim obvezama.

2.13 Kad je riječ o oporezivanju zaposlenika, članak 15. modela ugovora OECD-a i UN-a ([8]) bavi se pitanjem jesu li plaće, nadnice i drugi oblici naknada za rad oporezivi u državi u kojoj se obavlja posao ili u drugoj državi ugovornici. Međutim, ako je zaposlenik prisutan u drugoj državi manje od 183 dana u 12 mjeseci, a poslodavac nema stalnu poslovnu jedinicu u državi u kojoj se rad obavlja, država poslodavca zadržava pravo oporezivanja dohotka zaposlenika. Osim zaposlenika, u tim modelima ugovora postoje i posebna pravila za direktore, zabavljače, sportaše i studente ([9]).

([6]) Studija Eurofounda *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, str. 55.
([7]) Javno savjetovanje EGSO-a „Oporezivanje prekograničnih radnika na daljinu – moguća rješenja”.
([8]) OECD, članci Modela ugovora koji se odnose na poreze na dohodak i imovinu i komentari o tim člancima.
([9]) OECD, članci Modela ugovora koji se odnose na poreze na dohodak i imovinu, članci 16., 17. i 20.

2.14 Ako država ugovornica ima pravo oporezivati naknade za rad zaposlenika, često obvezuje poslodavca da zadrži naknadu ili porez na plaću.

2.15 Tajništvo OECD-a u vrijeme pandemije objavilo je smjernice u kojima se navodi da bi prekograničnog radnika koji ne može putovati na posao u državu u kojoj se nalazi njegov poslodavac trebalo oporezivati u državi poslodavca, bez obzira na to što se rad obavlja na daljinu. Broj dana u kojima je dopušten rad na daljinu često je ograničen na oko 20 dana godišnje. EGSO je u svojem mišljenju „Oporezivanje prekograničnih radnika na daljinu i njihovih poslodavaca” ([10]) iz srpnja 2022. preporučio da se to ograničenje produlji na dva dana tjedno, odnosno 96 dana godišnje, bez ikakvih poreznih posljedica.

2.16 U tom je mišljenju istaknut i rizik od dvostrukog oporezivanja zaposlenika koji rade na daljinu preko granica, a Komisija je potaknuta da razmisli o mogućnosti uspostave sustava za pružanje usluga na jednom mjestu, sličnog onome u području PDV-a. Cilj je ovog mišljenja detaljnije razraditi pristup EGSO-a tom pitanju i dodatno pridonijeti raspravi koja je u tijeku.

2.17 Za obavljanje prekograničnog rada na daljinu važno je i kako se postupa s doprinosima za socijalno osiguranje. Iako ti doprinosi mogu biti povezani s dohotkom, ovo se mišljenje ne bavi temom socijalnog osiguranja i u njemu se ne razmatraju propisi koji se tiču tržišta rada.

3. **Posebne napomene**

3.1 Jednostavnije rečeno, u skladu s postojećim pravilima, vrijedi načelo oporezivanja prema kojem država u kojoj se rad obavlja ima pravo oporezivati dohodak od nesamostalnog rada. Ako se s pomoću elektroničkih sredstava rad sada može obavljati na daljinu, moguće rješenje moglo bi biti da država porezne rezidentnosti poslodavca u načelu ima pravo na oporezivanje. Međutim, radnicima daljinu ne bi smjeli biti izloženi nikakvom diskriminirajućem poreznom tretmanu u usporedbi s prekograničnim radnicima.

3.2 Razmotrimo jedan pojednostavljeni primjer. Osoba putuje na posao pet dana tjedno iz države A u ured i prostorije poslodavca u državi B. Prema sadašnjim pravilima dohodak od nesamostalnog rada oporezuje se u državi B. Ako ta osoba više ne putuje na posao, nego radi iz svojeg doma u državi A, oporezuje se u državi A. Međutim, rad obavljen za poslodavca u državi B jednak je kao i prije, ali pravo na oporezivanje tog dohotka prelazi iz države B u državu A. Jedini razlog za to su tehnološki razvoj i priroda tržišta rada koja se mijenja.

3.3 Treba napomenuti da u slučaju rada koji za poslodavca obavlja samozaposleni savjetnik koji ima boravište u državi A i radi na daljinu nema promjene u pogledu toga gdje se ubire porez u usporedbi s današnjim stanjem. Država A, u kojoj je društvo savjetnika registrirano, ima pravo ubirati poreze. Stoga će ostvareni dohodak, porezi i korištenje javnih usluga biti usko povezani. Jedna od mogućnosti bila bi da se prema zaposlenicima za potrebe oporezivanja postupa jednako kao prema samozaposlenim osobama te da se porezi ubiru u državi A.

3.4 Međutim, još jedan argument protiv oporezivanja zaposlenika na isti način kao i samozaposlenih osoba jest činjenica da se rad i dalje obavlja za poslodavca u državi B te bi stoga pravo na oporezivanje dohotka zaposlenika trebalo ostati u državi B, odnosno državi poslodavca. Razlog tome je što se, u konačnici, troškovi plaća odbijaju pri izračunu poreza na dobit koji treba platiti u državi B ([11]). Takva promjena prava oporezivanja u odnosu na današnju situaciju imala bi nekoliko posljedica.

3.5 Međutim, postoji jedno važno pitanje koje je potrebno riješiti kako bi se oporezivanje i dalje vršilo u državi B. U skladu s takvim sustavom, država A ne bi primala prihode od poreza na nesamostalni rad te osobe za financiranje javnih usluga kojima se ta osoba služi, osim ako postoji neka vrsta podjele prihoda. Potencijalni gubitak poreznih prihoda određene države ovisi o neto priljevu prekograničnih radnika. Ako je broj prekograničnih radnika na daljinu i ukupni iznos njihovih plaća jednak, država A i država B bit će u istom neto prihodovnom položaju bez obzira na to u kojoj je državi dohodak oporeziv. Međutim, ako je riječ o državama različitih veličina koje nisu jednako privlačne poslodavcima i zaposlenicima, moguće je da neće biti tako. Naravno, poslovna klima i razina plaća bit će – kao i uvijek – važan čimbenik poreznih prihoda.

([10]) SL C 443, 22.11.2022., str. 15.

([11]) U skladu s postojećim pravilima, naknade za savjetodavne usluge samozaposlenoj osobi također se mogu odbiti pri izračunu oporezive dobiti trgovačkih društava u državi B iako je naknada za savjetodavne usluge oporezivi dohodak u državi A.

3.6 Kad je posrijedi zaposlenik, porezno opterećenje može se razlikovati ovisno o tome oporezuje li se njegova plaća u državi A ili državi B. Ako su porezne stope tih dviju država slične, učinak će vjerojatno biti malen. Međutim, razlika u poreznim pravilima među državama mogla bi se odraziti na pravo na odbitak troškova od porezne obveze, primjerice troškova hipoteke. Oporezivi dohodak mogao bi biti preduvjet za ostvarivanje prava na odbitak ([12]).

3.7 U globaliziranom i digitaliziranom svijetu radnici imaju veću slobodu izbora države boravišta bez obzira na to gdje se nalazi njihov poslodavac. Mobilnost donosi poteškoće poreznim tijelima pri utvrđivanju države boravišta ([13]). Vjerojatno je lakše utvrditi gdje se nalazi poduzeće za koje se rad obavlja nego gdje se nalazi pojedinačni radnik ([14]).

3.8 Platforme se često upotrebljavaju za stjecanje klijenata. Platforma često nije poslodavac, pa stoga lokacija osobe koja obavlja rad određuje u kojoj državi je dohodak oporeziv, neovisno o tome gdje je platforma registrirana. Platforme bi trebalo razlikovati od digitalnih nomada. Digitalni nomadi mogu tijekom jedne godine raditi iz mnogo zemalja. Mogu ih privući posebne vize koje izdaju države ili druge ciljane porezne povlastice, čime se među državama stvara porezna konkurencija.

3.9 Države mogu odlučiti dijeliti porezne prihode, čime uvažavaju činjenicu da država boravišta pruža usluge kao što su javne škole, zdravstvena skrb itd. Mehanizam podjele prihoda može se uspostaviti na nekoliko načina. Porezna tijela mogu podijeliti dohodak između država primijenom podataka o stvarnoj prisutnosti osoba u predmetnim državama (što poslodavac prijavljuje poreznoj upravi u svojoj državi porezne rezidentnosti, pri čemu djeluje kao jedinstvena kontaktna točka) ili korištenjem određenog makroekonomskog agregatnog ključa.

3.10 Države će i dalje biti u poreznoj konkurenciji. Pri odabiru mjesta za život i rad, digitalni nomad uzimat će u obzir porezni sustav. Važnost oporezivanja rada vjerojatno će se povećati jer su prepreke pri pronalasku isplativog zaposlenja znatno manje kad nije potrebno fizički preseliti obitelj.

3.11 Rasprava koja se vodi u međunarodnim krugovima dosad je bila u velikoj mjeri usmjerena na lokaciju i oporezivanje trgovačkih društava, iako prihodi od poreza na dobit obično iznose samo nekoliko postotnih bodova BDP-a. Porezni prihodi od dohotka od rada, uključujući neizravne poreze kao što je PDV, često su oko 20 puta veći od prihoda od poreza na dobit. Visokim porezima na dobit smanjuju se korporativna ulaganja i uspostava novih poslovnih lokacija, a time i porezni prihodi od dohotka od rada, ali promjene na tržištu rada s mogućnostima rada na daljinu imat će znatno veći utjecaj u predstojećim godinama.

3.12 Nove tehnologije omogućuju visokokvalificiranim radnicima u zemljama u razvoju (i razvijenim zemljama) da zadrže svoje boravište, a istodobno rade za međunarodno poduzeće ili organizaciju u razvijenijoj zemlji. Porez na potrošnju i porez na nekretnine ta će osoba platiti u zemlji u razvoju. Oporezivanje dohotka od rada moglo bi se povećati ako se zaposlenici smatraju samozaposlenima u porezne svrhe. Ako se porezi naplaćuju u državi poslodavca, to bi značilo da bi prihodi bili nepromijenjeni u usporedbi s današnjim stanjem jer bi jedina razlika bila fizička prisutnost zaposlenika. Za razliku od nekad, danas nije potrebno fizičko preseljenje kako bi se ostvario dohodak. Ako se usto uvede podjela prihoda, država porezne rezidentnosti vjerojatno bi bila neto dobitnik u smislu poreznih prihoda.

3.13 Opcija da se dohodak zaposlenika tretira na isti način kao dohodak samozaposlenih osoba mogla bi biti relativno jednostavna ([15]), ali prednost se daje opciji da se dohodak zaposlenika oporezuje kao dohodak od nesamostalnog rada u državi porezne rezidentnosti poslodavca. Takav bi sistem bio jednostavniji za zaposlenike, a mogao bi biti i privlačan poslodavcima. Kako bi se nadoknadio gubitak prihoda u državi boravišta zaposlenika, vjerojatno bi bio potreban mehanizam podjele prihoda.

([12]) I dalje bi se mogao primjenjivati standardizirani porezni odbitak.

([13]) Ta je situacija slična premještanju nematerijalne imovine u korporativnom sektoru, što je bilo poticaj za rad na međunarodnoj razini u području smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS). Predstavljen je sporazum o iznosu A u prvom stupu Uključivog okvira i OECD-u, uz podjelu dobiti.

([14]) Primjena poreza na dobit umjesto oporezivanja dioničara i radnika opravdana je time da je lakše pratiti trgovačka društva i prikupljati poreze na toj razini.

([15]) Vjerojatno bi bilo potrebno promijeniti zahtjeve koje treba ispuniti kako bi se subjekt smatrao poduzećem (dobit kao svrha, trajnost, više od jednog klijenta itd.).

3.14 Sustav oporezivanja naknada za rad zaposlenika u državi porezne rezidentnosti poslodavca mogao bi se oblikovati na različite načine. Na primjer, u komentare Modela ugovora OECD-a mogle bi se uvesti alternativne ogledne odredbe kojima bi se države služile u bilateralnim pregovorima. Time bi se omogućilo da pravila budu usklađenija.

Bruxelles, 14. veljače 2024.

Predsjednik
Europskog gospodarskog i socijalnog odbora

Oliver RÖPKE