C/2024/2479

23.4.2024

Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora – Globalna obdavčitev čezmejnih delavcev na daljavo in posledice za EU

(mnenje na lastno pobudo)

(C/2024/2479)

Poročevalec: **Krister ANDERSSON**

Sklep plenarne skupščine	25. 1. 2023
Pravna podlaga	člen 52(2) Poslovnika
Pristojnost	strokovna skupina za ekonomsko in monetarno unijo ter ekonomsko in socialno kohezijo
Datum sprejetja na seji strokovne skupine	2. 2. 2024
Datum sprejetja na plenarnem zasedanju	14. 2. 2024
Plenarno zasedanje št.	585
Rezultat glasovanja	
(za/proti/vzdržani)	202/2/4

1. **Sklepi in priporočila**

1.1 Globalizacija in digitalizacija sta v zadnjem desetletju odprli nove možnosti za delo na daljavo, pandemija COVID-19 pa je spremenila življenja delavcev in poslovanje podjetij tako, kot še nikoli doslej, ter privedla do izrednega razmaha dela na daljavo.

1.2 Z novimi tehnologijami je mogoče popolnoma isto delo opravljati brez fizične prisotnosti. To pomeni tudi, da lahko mnogo več ljudi dela na daljavo preko meja, in število takšnih čezmejnih delavcev se je drastično povečalo.

1.3 Sedanja pravila obravnavajo tako obdavčitev dohodkov pravnih oseb kot tudi zaposlenih. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) si s svojo *vzorčno konvencijo o davku na dohodek in kapital* že več desetletij prizadeva za oblikovanje splošno sprejetih mednarodnih davčnih načel. Države članice v EU uporabljajo ta pravila in sporazume, ki so hkrati podlaga za pravila iz *vzorčne konvencije Združenih narodov o preprečevanju dvojnega obdavčevanja*.

1.4 Sekretariat OECD je med pandemijo pripravil smernice, ki določajo, naj se čezmejni delavci, ki ne morejo potovati v državo delodajalca, še vedno obdavčijo v tej državi, tudi če delo opravljajo na daljavo. Število dovoljenih dni takšnega dela na daljavo je pogosto omejeno na približno 20 dni na leto. Evropski ekonomsko-socialni odbor (EESO) je v mnenju Obdavčitev čezmejnih delavcev na daljavo in njihovih delodajalcev ([1]) priporočil, naj se število teh dni poveča na dva dni na teden ali 96 dni na leto brez davčnih posledic.

1.5 Če poenostavimo: dogovorjeno načelo pri pravicah do obdavčitve na podlagi sedanjih pravil je, da dohodek iz zaposlitve obdavči država, v kateri se delo opravi. Če se z uporabo elektronskih sredstev zdaj delo lahko opravlja na daljavo, bi bila ena od možnih rešitev lahko ta, da ima pravico do obdavčitve načeloma država, v kateri je delodajalec davčni rezident. Vendar delavec na daljavo nikoli ne bi smel biti izpostavljen diskriminatorni davčni obravnavi v primerjavi s čezmejnimi delavci, ki delo opravljajo v državi delodajalca.

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

1.6 Druga možnost bi bila obdavčitev zaposlenega v njegovi državi prebivališča na isti način, kot so obdavčeni samozaposleni. Toda argument proti takšni ureditvi je, da se delo še vedno opravlja za delodajalca v državi B, zato bi morala tudi pravica do obdavčitve dohodka zaposlenih ostati v državi B, tj. državi delodajalca. Konec koncev je mogoče stroške plač odšteti od izračuna davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba plačati v državi B ([2]).

1.7 EESO zato meni, da je obdavčitev dohodka zaposlenih, torej plače, v državi, v kateri je delodajalec davčni rezident, boljša rešitev. Takšna ureditev bi poenostavila zadeve za zaposlene in lahko bi bila privlačna tudi za delodajalce. Za nadomestitev izgube prihodka v državi, v kateri ima zaposleni prebivališče, bi bil po vsej verjetnosti potreben mehanizem delitve dobička.

1.8 EESO predlaga, naj davčni organi dohodek razdelijo med države na podlagi podatkov o dejanski individualni prisotnosti v zadevnih državah (ki bi jo delodajalec kot enotna kontaktna točka sporočil davčnemu organu v svoji državi rezidentstva) ali pa na podlagi nekakšnega skupnega makroekonomskega ključa.

2. **Splošne ugotovitve**

2.1 Globalizacija in digitalizacija sta v zadnjem desetletju odprli nove možnosti za delo na daljavo, pandemija COVID-19 pa je spremenila življenja delavcev in poslovanje podjetij tako, kot še nikoli doslej, ter privedla do izrednega razmaha dela na daljavo.

2.2 Podjetja in zaposleni so si v tem obdobju močno prizadevali, da bi digitalizirali svoje vsakodnevne dejavnosti (npr. s spletnimi orodji za sestanke), kar je pospešilo proces digitalizacije, ki je že potekal, in ustvarilo novo delovno okolje. Spremembe so se uvajale tako v zasebnem kot javnem sektorju ([3]).

2.3 Z novimi tehnologijami je mogoče popolnoma isto delo opravljati brez fizične prisotnosti. To pomeni tudi, da lahko mnogo več ljudi dela na daljavo preko meja, in število takšnih čezmejnih delavcev se je drastično povečalo. Po sedanjih ocenah približno 22 % delovne sile EU v takšni ali drugačni obliki dela na daljavo ([4]).

2.4 Delo na daljavo se je dejansko izkazalo za učinkovito, tako za delavce kot delodajalce ([5]). Zato je možnost dela zunaj pisarne nekaj dni na teden ali celo na stalni osnovi zdaj že uveljavljena praksa, ki se hitro širi.

2.5 V nekaj letih bo morda več sto milijonov ljudi po vsem svetu delalo na daljavo, mnogi čezmejno iz svoje matične države ali celo iz več tretjih držav (t. i. digitalni nomadi).

([2]) V skladu s sedanjimi pravili je mogoče honorarje za svetovalne storitve, ki jih opravlja samozaposleni, ravno tako odšteti od izračuna obdavčljivega dobička podjetja v državi B, čeprav je ta honorar obdavčljivi dohodek v državi A.

([3]) Študija fundacije Eurofound *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (*Razmah dela na daljavo: vpliv na delovne pogoje in zakonodajo*), str. 55: Med pandemijo je bilo v javnih službah, upravi, izobraževanju, zdravstvu in na področju socialnega dela sklenjenih mnogo več sektorskih sporazumov o delu na daljavo. Večina vsebuje določbe o formalnem postopku za uvedbo dela na daljavo ter o dostopu do tega načina dela.

([4]) Študija fundacije Eurofound *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (*Razmah dela na daljavo: vpliv na delovne pogoje in zakonodajo*), str. 55: Leta 2008 je manj kot 8 % zaposlenih občasno ali redno delalo od doma. Ta delež je nato več let postopoma naraščal in je leta 2019, tik pred krizo, dosegel 11 %. Po začetku pandemije se je delo na daljavo naenkrat močno povečalo, in sicer leta 2020 na 19 %, leta 2021 pa še na 22 %. Povečanje je bilo zabeleženo predvsem med zaposlenimi, ki so redno delali od doma.

([5]) Študija fundacije Eurofound *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations* (*Razmah dela na daljavo: vpliv na delovne pogoje in zakonodajo*), str. 2: Delojemalci in do neke mere delodajalci dajejo prednost hibridnemu načinu dela na daljavo (deloma delo na daljavo ali delo na daljavo za krajši delovni čas). Izkazalo se je, da hibriden način dela prihrani čas, potreben za potovanje na delo, izboljša usklajevanje poklicnega in zasebnega življenja, zmanjša občutek osamitve in omogoča učinkovitejše upravljanje časa.

2.6 Lažje delo na daljavo je izboljšalo kakovost ter usklajevanje poklicnega in zasebnega življenja milijonov delavcev ([6]), poleg tega pa lahko pomaga zmanjšati okoljske posledice milijonov ljudi, ki se vozijo na delo, kar je v skladu s cilji EU. Takšen trend se bo zato verjetno nadaljeval in se v prihodnje še razvijal.

2.7 Delo na daljavo ima torej veliko pozitivnih vidikov. Toda vse večje število ljudi, ki tako delajo, pomeni tudi velik izziv z vidika obdavčitve. Davčna pravila je treba posodobiti, da se bo upoštevalo, kako se delo opravlja v sedanjem delovnem okolju in kako se bo po vsej verjetnosti opravljalo v prihodnje. Pomembno je tudi upoštevati, da posameznik z izbiro lokacije dobi pravico do koristi iz javnofinančnih odhodkov, ki se večinoma financirajo iz davkov. Obdavčitev in zastopanost pri oblikovanju politike je dobro uveljavljeno načelo, ki ga je treba spoštovati.

2.8 Zaradi vprašanja obdavčitve čezmejnega dela na daljavo bo po vsej verjetnosti treba nujno revidirati dvostranske in večstranske sporazume. Takšen sporazum sta pred kratkim posodobili Švica in Francija za obmejne delavce v kantonu Ženeva (Švica), ki živijo v Franciji. Sporazum določa, da čezmejno delo na daljavo, ki ne presega 40 % celotnega delovnega časa, ne vpliva na davčni položaj delavca. Obmejni delavci, ki živijo v Franciji in delajo v Ženevi, bodo tako še vedno obdavčeni v Ženevi v obliki davka od plače, odtegnjenega pri viru. Za nadomestitev izgubljenih prihodkov v Franciji sporazum določa mehanizem delitve dobička, v skladu s katerim Ženeva Franciji izplača nadomestilo v višini 3,5 % prihodkov od davkov.

2.9 Na javnem posvetovanju EESO na temo *Obdavčitev čezmejnih delavcev na daljavo – možne rešitve*, ki je 4. julija 2023 potekalo v Talinu, je bil predstavljen večstranski sporazum, o katerem trenutno razpravlja Nordijski svet. Ta določa, da glavni delodajalec za prebivalca ene od nordijskih držav, ki dela v treh nordijski državah, vloži en sam obrazec o odtegnjenem davku, ter predvideva mehanizem delitve dobička med nordijskimi državami ([7]).

2.10 Iskanje posebnih rešitev za posamezne države, ki bi omogočile čezmejno delo na daljavo, je seveda koristno, vendar bi bili zaželeni sporazumi, ki bi temeljili na splošno sprejetih načelih. V nasprotnem primeru bo verjetno nastal zapleten sklop mednarodnih pravil in načinov uporabe, ki bo povzročil razdrobljenost.

2.11 OECD si s svojo *vzorčno konvencijo o davku na dohodek in kapital* že več desetletij prizadeva za oblikovanje splošno sprejetih mednarodnih davčnih načel. Države članice v EU uporabljajo ta pravila in sporazume, ki so hkrati podlaga za pravila v *vzorčni konvenciji Združenih narodov o preprečevanju dvojnega obdavčevanja*.

2.12 Sedanja pravila obravnavajo tako obdavčitev dohodkov pravnih oseb kot tudi zaposlenih. Kar zadeva obdavčitev dobička podjetij, obstaja tveganje, da bi čezmejni delavec na daljavo nenamerno ustvaril stalno poslovno enoto podjetja v državi, ki ni država podjetja. Če bi se stalna poslovna enota vzpostavila v drugi državi, bi moralo podjetje – poleg razprave o tem, kako obdavčiti dohodek iz zaposlitve na podlagi čezmejnega dela na daljavo – svoj dohodek pravilno razdeliti med obe lokaciji, kar pomeni, da bi moralo vložiti različni davčni napovedi in izpolniti različne davčne obveznosti.

2.13 Glede obdavčitve zaposlenih člen 15 *vzorčnih konvencij OECD in ZN* ([8]) določa, ali so plače in druge oblike prejemkov obdavčljive v državi, v kateri je oseba zaposlena, ali v drugi državi pogodbenici. Če zaposleni v drugi državi ni fizično prisoten več kot 183 dni v obdobju 12 mesecev in delodajalec nima stalne poslovne enote v državi, kjer se opravlja delo, država delodajalca ohrani pravico do obdavčitve dohodkov zaposlenega. Vzorčne konvencije poleg pravil za zaposlene določajo tudi pravila za direktorje, delavce v zabavni industriji, športnike in študente ([9]).

([6]) Študija fundacije Eurofound *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations (Razmah dela na daljavo: vpliv na delovne pogoje in zakonodajo)*, str. 55:
([7]) Javno posvetovanje EESO Obdavčitev čezmejnih delavcev na daljavo – možne rešitve.
([8]) OECD, *Členi vzorčne konvencije glede davkov na dohodek in kapital* ter *komentarji k tem členom*.
([9]) OECD, členi 16, 17 in 20 *vzorčne konvencije glede davkov na dohodek in kapitala*.

2.14 Če ima država pogodbenica pravico do obdavčitve prejemkov zaposlenega, delodajalcu pogosto naloži obveznost, da od plače odtegne davke/prispevke.

2.15 Sekretariat OECD je med pandemijo pripravil smernice, ki določajo, naj se čezmejni delavci, ki ne morejo potovati v državo delodajalca, še vedno obdavčijo v tej državi, tudi če delo opravljajo na daljavo. Število dovoljenih dni takšnega dela na daljavo je pogosto omejeno na približno 20 dni na leto. EESO je v mnenju *Obdavčitev čezmejnih delavcev na daljavo in njihovih delodajalcev* ([10]) iz julija 2022 priporočil, naj se število teh dni poveča na dva dni na teden ali 96 dni na leto brez davčnih posledic.

2.16 V mnenju je opozoril tudi na tveganje dvojne obdavčitve zaposlenih, ki delajo čezmejno, in Komisijo pozval, naj razmisli o možnosti uvedbe točke „vse na enem mestu“, podobno, kot je to na področju DDV. Namen tega mnenja je poglobiti pristop EESO k temu vprašanju in dodatno prispevati k sedanji razpravi.

2.17 Za čezmejno delo na daljavo je pomembno tudi, kako se obravnavajo socialni prispevki. Čeprav so ti lahko povezani z dohodkom, to mnenje ne obravnava socialne varnosti, kakor tudi ne ureditve trga dela.

3. **Posebne ugotovitve**

3.1 Če poenostavimo: dogovorjeno načelo pri pravicah do obdavčitve na podlagi sedanjih pravil je, da dohodek iz zaposlitve obdavči država, v kateri se delo opravi. Če pa se z uporabo elektronskih sredstev zdaj delo lahko opravlja na daljavo, bi bila ena od možnih rešitev lahko ta, da ima pravico do obdavčitve načeloma država, v kateri je delodajalec davčni rezident. Vendar delavec na daljavo nikoli ne bi smel biti izpostavljen diskriminatorni davčni obravnavi v primerjavi s čezmejnimi delavci.

3.2 Poglejmo enostaven primer: oseba pet dni na teden potuje iz države A v pisarno in stavbo delodajalca v državi B. V skladu s sedanjimi pravili se dohodek od plače obdavči v državi B. Če oseba ne potuje več, temveč dela od doma v državi A, se obdavči v tej državi. Toda delo, ki ga opravlja za delodajalca v državi B, je enako kot prej, čeprav je bila pravica do obdavčitve prenesena iz države B na državo A. Edini razlog za to so tehnološki razvoj in spremenljiva narava trga dela.

3.3 Opozoriti je treba na naslednje: če gre za svetovalne storitve, ki jih delodajalcu nudi samozaposleni v državi A, ki delo opravlja na daljavo, se sedanja pravila glede tega, kje se plača davek, ne spremenijo. Država A, v kateri je registrirano podjetje svetovalca, ima pravico do obdavčitve. Tako obstaja tesna povezava med ustvarjenim dohodkom, davki in uporabo javnih storitev. Ena od možnosti bi bila, da se zaposleni v davčne namene obravnavajo enako kot samozaposleni in se davki plačajo v državi A.

3.4 Toda argument proti obdavčitvi zaposlenih na enak način kot samozaposlenih je, da se delo še vedno opravlja za delodajalca v državi B, torej bi morala tudi pravica do obdavčitve dohodka zaposlenih ostati v državi B, tj. državi delodajalca. Konec koncev je mogoče stroške plač odšteti od izračuna davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba plačati v državi B ([11]). Takšna sprememba pravic do obdavčitve v primerjavi s sedanjo ureditvijo bi imela več posledic.

3.5 Vendar ostaja odprto pomembno vprašanje, ki ga je treba obravnavati, če bo za obdavčitev še naprej pristojna država B. V skladu s takšno ureditvijo država A namreč ne bi imela nobenih prihodkov od davka od plače posameznika, s katerimi bi lahko financirala javne storitve, ki jih ta posameznik uporablja, razen če bi obstajala nekakšna oblika delitve dobička. Ali bo država izgubila prihodke od davkov, je odvisno od neto pretoka čezmejnih delavcev. Če sta število čezmejnih delavcev na daljavo in njihova plačna masa enaka, bosta državi A in B v istem položaju glede neto prihodkov, ne glede na to, v kateri državi je dohodek obdavčljiv. To pa se lahko spremeni, če sta državi različno veliki in nista enako privlačni za delodajalce in zaposlene. Poslovno ozračje in višina plače bosta – tako kot vedno – pomemben dejavnik pri prihodkih od davkov.

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

([11]) V skladu s sedanjimi pravili je mogoče honorarje za svetovalne storitve, ki jih opravlja samozaposleni, ravno tako odšteti od izračuna obdavčljivega dobička podjetja v državi B, čeprav je ta honorar obdavčljivi dohodek v državi A.

3.6 Za zaposlenega je lahko davčno breme različno glede na to, ali je njegova plača obdavčena v državi A ali B. Če so davčne stopnje v obeh državah podobne, bodo posledice verjetno majhne. Vendar lahko specifična davčna pravila posamezne države vplivajo na pravico, da se od davčnih obveznosti odštejejo različni stroški, kot je hipoteka. Obdavčljivi dohodek je lahko pogoj za davčne olajšave ([12]).

3.7 V globaliziranem in digitaliziranem svetu lahko delavci svobodneje izbirajo državo prebivališča ne glede na to, kje se nahaja njihov delodajalec. Mobilnost pa davčnim organom povzroča težave pri določanju države rezidenstva ([13]). Verjetno je lažje določiti, kje se nahaja podjetje, za katerega se opravlja delo, kot pa, kje se nahaja delavec ([14]).

3.8 Za pridobivanje strank se pogosto uporabljajo platforme. Platforma pogosto ni delodajalec, zato lokacija osebe, ki opravlja delo, odloča o tem, v kateri državi se dohodek obdavči, ne glede na to, kje je platforma registrirana. Treba je jasno razlikovati med platformami in digitalnimi nomadi. Ti lahko v obdobju enega leta delajo iz mnogih držav in lahko jih pritegnejo posebni vizumi, ki jih izdajajo države, ali druge posebne davčne ugodnosti, zaradi česar med državami prihaja do davčne konkurence.

3.9 Države lahko sklenejo, da si bodo delile prihodke od davkov, s čimer priznavajo, da država prebivališča zagotavlja storitve, kot so javne šole, zdravstveno varstvo itd. Mehanizem delitve dobička se lahko oblikuje na različne načine. Davčni organi lahko dohodek razdelijo med države na podlagi podatkov o dejanski individualni prisotnosti v zadevnih državah (ki bi jo delodajalec kot enotna kontaktna točka sporočil davčnemu organu v svoji državi rezidentstva) ali pa na podlagi nekakšnega skupnega makroekonomskega ključa.

3.10 Davčna konkurenca med državami se bo nadaljevala. Digitalni nomadi bodo pri odločanju o tem, kje bodo živeli in delali, upoštevali davčni sistem. Ker je bistveno manj ovir pri iskanju plačane zaposlitve, če ni treba nujno fizično preseliti družine, bo obdavčitev dela postala še pomembnejša.

3.11 Razprava v mednarodnih forumih je bila doslej močno osredotočena na lokacijo in obdavčitev podjetij, čeprav prihodki od davka od dohodkov pravnih oseb praviloma znašajo le nekaj odstotnih točk BDP. Prihodki od davka na delo, vključno s posrednimi davki, kot je DDV, so pogosto približno 20-krat višji kot prihodki od davka od dohodkov pravnih oseb. Visoki davki od dohodkov pravnih oseb zmanjšujejo naložbe in odpiranje novih poslovnih enot, s tem pa tudi prihodke od davka na delo, toda spremembe na trgu dela z možnostmi za delo na daljavo bodo imele v prihodnje še veliko večje posledice.

3.12 Nove tehnologije visokousposobljenim delavcem v državah v razvoju (in v razvitih državah) omogočajo, da obdržijo svoje prebivališče, hkrati pa delajo za mednarodno podjetje ali organizacijo v bolj razviti državi. Ti delavci nato davek na potrošnjo in nepremičnine plačajo v državi v razvoju. Obdavčitev dohodka od dela bi se lahko povečala, če bi se zaposleni v davčne namene obravnavali kot samozaposleni. Če se davki pobirajo v državi delodajalca, bi bili prihodki nespremenjeni v primerjavi s sedanjim stanjem, saj bi bila edina razlika fizična prisotnost zaposlenega. Medtem ko se je bilo treba v preteklosti fizično preseliti, da bi prejemali dohodek, zdaj to ni več potrebno. Če bo poleg tega uvedena delitev dobička, bo država rezidentstva verjetno pridobila več neto prihodkov od davkov.

3.13 Možnost, da se dohodek zaposlenih obravnava enako kot dohodek samozaposlenih, bi bilo morda razmeroma enostavno uvesti ([15]), vendar je obdavčitev dohodka zaposlenega, torej plače, v državi, v kateri je delodajalec davčni rezident, boljša rešitev. Takšna ureditev bi poenostavila zadeve za zaposlene in lahko bi bila privlačna tudi za delodajalce. Za nadomestitev izgube prihodka v državi, v kateri ima zaposleni prebivališče, bi bil po vsej verjetnosti potreben mehanizem delitve dobička.

([12]) Še vedno bi se lahko uporabljal standardiziran davčni dobropis.

([13]) Stanje je podobno kot pri selitvi neopredmetenega premoženja v podjetniškem sektorju, ki je na mednarodni ravni zahtevala veliko dela za preprečitev erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (BEPS). Predložen je bil dogovor o znesku A v okviru stebra 1 vključujočega okvira in OECD, v skladu s katerim se dobiček deli.

([14]) Eden od argumentov za davek od dohodkov pravnih oseb namesto obdavčitve delničarjev in zaposlenih je bil, da je tako lažje ohraniti nadzor nad podjetji in na tej ravni pobirati davke.

([15]) Zahteve, ki jih je treba izpolniti za priznanje statusa podjetja (npr. dobiček kot namen poslovne dejavnosti, trajnost, več kot ena stranka ipd.), bi bilo treba verjetno spremeniti.

3.14 Sistem obdavčitve prejemkov zaposlenih v državi, v kateri je delodajalec davčni rezident, bi bilo mogoče oblikovati različno. Ena od možnosti bi bila lahko, da se v komentarje k vzorčni konvenciji OECD vključijo alternativne vzorčne določbe, ki bi jih države uporabljale v dvostranskih pogajanjih. To bi pomagalo oblikovati enotnejši niz pravil.

V Bruslju, 14. februarja 2024

Predsednik
Evropskega ekonomsko-socialnega odbora

Oliver RÖPKE