

Д-р Елена Нешовска-Ќосева,

вонредна професорка на Правниот факултет „Јустинијан Први“
при Универзитетот „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје

„РАБОТАТА ОД ДОМА“ И ПРЕДИЗИЦИТЕ ПО ДАНОЧНОТО ПРАВО

УДК: 331.312.4:349.2

331.312.4:336.22

1.01 Изворна научна статија

Апстракт

Иако познат и распространет долго пред 2020-тата година, пандемијата COVID-19 го реафирмираше концептот на работа од дома. Во пандемискиот период, владите ширум светот презедоа низа мерки и приспособувања, главно во областа на трудовото и даночното право, со цел заштита на здравјето и безбедноста на нивните граѓани при работа. Но, како што одминува времето, неколку години по завршување на пандемијата, владите, работодавачите и работниците се сè повеќе свесни за преминот од традиционалните кон пофлексибилни форми на работа.

Придобивките од работата од дома се повеќедимензионални и за двете договорни страни. Во такви околности, работникот може да направи подобар баланс помеѓу личниот и професионалниот живот, додека работодавачите можат да имаат корист од поголем број таленти кои ќе бидат распределени на различни географски локации, додека заштедуваат значителни финансиски средства. Несомнено е дека континуираниот пораст на вработени кои работат од дома ќе изврши револуција во начинот на тоа каде, како и кога работат.

Во моментот, за даночен третман на работата од дома, даночните власти ја применуваат постоечката даночна регулатива врз административна основа. Сепак, доколку владите очекуваат и имаат намера за поттикнување на работата од дома, потребно е актуелните национални и меѓународни даночни правила да ги приспособат на оваа нестандартна форма на работа. Вака, ќе се елиминираат пречките и ограничувањата за овој облик на работен ангажман, од една страна, и ќе се обезбеди и гарантира правна сигурност и предвидливост, како за работниците така и за работодавачите, од друга страна.

Клучни зборови: нестандартни форми на работа, работа од дома, даночен систем, даночна политика, даноци од доход.

Воведни напомени

Веќе извесен временски период работното време од 9 часот до 17 часот е во трка со брзото темпо на живот на луѓето. Дополнително, дигитализацијата, интензивниот развој и зачестената употреба на информатички уреди ги помести јасните граници помеѓу домот и работата. Иако значителен број држави воведоа законска можност за флексибилно работно време уште на почетокот на новиот милениум, сепак, во годините што следуваа транзицијата кон пофлексibilни начини на работа се одвиваше прилично бавно.¹ Но, веќе во 2020 година, во екот на COVID-19 пандемијата, светот се соочи со низа промени на пазарот на труд.

Во овој контекст, една од позначајните пресвртници беше порастот на бројот на вработени кои започнаа да работат од дома како резултат на владините мерки и рестрикции со цел да се спречи ширењето на корона вирусот помеѓу нивното население и заштита на јавното здравје. За прв пат, работата од дома повеќе не беше прашање на избор, туку законска обврска. Сепак, овој премин кон работа од дома значително се разликуваше помеѓу сектори и помеѓу професии. Додека работата од дома беше особено застапена кај оние профили на вработени кои се карактеризираа со висок степен на стручност и поседуваа истакнати информатички вештини, за огромен број работници овој начин на работа претставуваше едно сосема ново искуство.²

Затворањето на работните простории и делумниот или, во некои ситуации, целосниот премин кон работа од далечина (концепт попознат како *teleworking*) претставуваа вистински предизвик за даночните власти. Иако, само мал дел од нив, како оние на Финска, веќе беа добро запознаени со ваквиот начин на работа, поголем број на држави се соочија со потребата од итни приспособувања на традиционалните правила со т.н. нова нормалност. Од друга страна, пак, пандемијата покажа дека работата од далечина може многу повеќе и многу почесто да се применува. Според некои истражувања, за време на корона вирусот, дури 60 % од вработените станале свесни дека работните обврски можат да ги извршуваат и надвор од просториите на работодавачот,³ а неколку мерења, пак, покажале дека во развиените држави дури 40 % од работата може да се остварува од дома.⁴

Работата од дома за прв пат се појавила во 1950-тите години, кога жени дактилографски работеле од своите домови на адресирање на пликоа, но набрзо работата од дома се проширила и на други услуги, како осигурување, банкарство и туризам. Појавата на дигитални платформи за работа во периодот околу 2000-тата година, исто така, овозможила проширување на можностите за ра-

¹ Jeyabraba Maiyora, Rose Lasko-Skinner, *Distance Revolution: Employee Experiences of Working from Home during the Pandemic* (Demos, London 2021).

² European Commission, *Telework in the EU before and after the COVID-19: where we were, where we head to* (Policy Brief, 2020).

³ Heejung Chung, Hyojin Seo, Sarah Forbes, and Holly Birkett, *WORKING FROM HOME DURING THE COVID-19 LOCKDOWN: Changing preferences and the future of work* (University of Birmingham and University of Kent 2022).

⁴ Gottlieb Charles, Grobovšek Jan, Poschke Markus and Fernando Saltiel, *Working from Home in Developing Countries* (IZA DP No.1373, Institute of Labour Economics, Bonn, 2020).

бота од дома. Кога станува збор за работата од дома, истата е во центарот на интерес и на Меѓународната организација на трудот (во понатамошниот текст: МОТ). Конвенцијата бр. 177 и Препораката бр. 184 на МОТ прокламираат еднаков третман помеѓу вработените кои работат од дома и останатите работници. Со ова само се потврдуваат декларативните заложби за трансформирање на работата од дома во пристојна работа.

На глобално ниво, многу држави имаат имплементирано соодветно законодавство, често пати надополнето со колективни договори, со кои се регулираат различни аспекти на работата од дома. Истовремено, само 10 држави членки на МОТ ја имаат ратификувано Конвенцијата бр. 177. Најчесто, националните мерки кои се усвојуваат нудат парцијални решенија на проблемите и предизвиците кои произлегуваат од формата „работа од дома“. Имајќи ги предвид континуираните напори на меѓународната заедница за подобрување на положбата, работните услови и правата од работен однос на лицата кои работат од дома, крајно време е државите да преземат јасни чекори кои преиспитување на актуелните правила и нивната компатибилност со појавата на нови, нестандартни форми на работа. Повеќе од јасно е дека се потребни измени и дополнувања, не само во трудовото законодавство, туку и во мерките на даночна политика со цел поголема правна сигурност при оданочување на доходот на лицата кои работат од дома, но и со цел стимулирање на ваквиот начин на работа.

Целта на овој труд, поаѓајќи од научната, стручната и творечката дејност на проф. д-р Гзиме Старова во чија чест се изготвува овој Годишник, ќе биде работата од дома, при што во главниот фокус се предизвиците и потешкотиите со кои се соочуваат креаторите на даночната политика, а кои произлегуваат од оваа форма на работа. Преку компаративна анализа на веќе имплементирани решенија во повеќе даночни законодавства, авторката нуди неколку препораки за идни интервенции во македонската даночна регулатива кои се однесуваат на повеќе аспекти на работата од дома, како прашањето за распределба на правото на оданочување на доходот кој произлегува од работа од дома во случај на судир на две даночни јурисдикции, (не)постоење на постојана деловна единица на работодавачот при работа од дома, даночниот третман на некои расходи кои се поврзани со работата од дома и сл.

1. „Работа од дома“ како нестандартна форма на работа: предности и недостатоци

Работата од дома, уште позната и како teleworking или работа од далечина, претставува таква форма на работен ангажман која им дава можност на работниците нивните вообичаени работни задачи да ги извршуваат од друга алтернативна, соодветна локација. Како еден од видовите нестандартни, флексибилни облици на работа, работата од дома овозможува флексибилност во однос на местото на извршување на работните обврски (работа од дома), времето на работа (работни часови) и континуитет во работата (паузи при вршење на работните активности). Како резултат на ова, во трудовоправната литература се среќаваат различни поимни определување на работата од дома, но, сепак, доминира дефиницијата според која се работи за „алтернативна форма

на работен ангажман во кој работниците ги извршуваат вообичаените работни активности од други локации кои се разликуваат од работните простории на работодавачот, со употреба на електронски уреди за комуникација со останатите вработени и соработници“. Притоа, под други локации/места на работа, се мисли на домот на вработеното лице.⁵

Во членот 1 од Конвенција за работа од дома (бр. 177) и Препораката (бр. 184) од 1996 година, МОТ ја определува работата од дома како работа која ја извршува едно лице... (1) од неговиот/нејзиниот дом или од други простории по негов/нејзин избор кои не се работни простории на работодавачот; (2) за плата; (3) која резултира со онаков производ или услуга како што се определени од работодавачот, независно од фактот кој ги обезбедува опремата, материјалите или останатите неопходни средства за работа.⁶ Имајќи ги предвид овие три предуслови, работата од дома ги опфаќа: (а) индустриската работа од дома (анг. *industrial home work*), која подразбира производство на добра целосно или делумно од дома, со што се заменува индустриското производство; (б) телеворк-от (анг. *Telework*), што значи употреба на информатички и комуникациски средства за извршување на работните задачи од далечина и (3) работа од дома на дигитални платформи (анг. *home-based digital platform work*), при што на дигитални платформи работникот извршува работни задачи зададени непосредно од работодавачот или преку посредник, при што лицето нема самостојност и економска независност за да се смета за самовработено лице согласно домашното законодавство.

Од друга страна, пак, со ваквата дефинициска определба не се опфатени лицата кои се самостојни и имаат економска независност при вршење определена работа онака како што е определено со националното законодавство или судската пракса на конкретна држава. Дополнително, лицата кои, наместо во вообичаените работни простории, само повремено вршат работа од дома, исто така не се сметаат за работници од дома во смисла на чл. 1 од Конвенцијата бр. 177 на МОТ.

Работата од дома има сериозно влијание врз природата на работниот процес и ангажманот на работникот во тој процес. Една неодамнешна студија, која опфаќала 40 висококвалификувани работници кои за време на пандемијата COVID 19 биле принудени да работат од дома, детектирала позитивно влијание на работата од дома врз продуктивноста на вработените, но, истовремено, и загриженост околу ефективноста, креативноста и личниот отпор на испитаниците на долг рок.⁷ Неспорен е фактот дека не само работата од дома, туку и останатите флексибилни форми на работа имаат низа предности врз приватниот и професионалниот живот на работниците. Така, некои истражувања ја поврзуваат работата од дома со подобреното здравје и благосостојба на вработените, подобро менаџирање на работните и семејните улоги, зголемен

⁵ Sue Williamson, Alicia Pearce, Helen Dickinson, Vindhya Weeratunga, Fiona Bucknall, *Future of Work, Literature Review* (UNSW Canberra, 2021).

⁶ International Labour Organization, *Working from home: From invisibility to decent work* (International Labour Office - Geneva: ILO 2021).

⁷ Oluka A, Kader A, *Adoption of remote work: implications for tax practitioners. Technology Audit and Production Reserves* (2023) 3 (4 (71)), 17–24 <doi: <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2023.284026>>.

работен ангажман, поголема самостојност при извршување на работата и подобrena посветеност.⁸ Дополнително, од работата од дома може да се очекува поголема продуктивност бидејќи работниците се подготвени да посветат дел од заштеденото време на работа за тоа што не мораат да се подготвуваат за работа и да патуваат до и од работните простории, зголемен морал, помалку прекин во работењето, подобра координација на работните и неработните обврски, поголемо задоволство и посветеност на работата, помалку стрес и зголемена рамнотежа помеѓу професионалниот и приватниот живот на работниците.

Сепак, работата од дома е повеќе од промена на физичката локација; оваа форма на работа ја менува работната средина на работникот, вклучувајќи ја опремата, алатките и ресурсите потребни за завршување на работните задачи и природата на интеракции со другите вработени. Од оваа причина, зачестената работа од дома носи и бројни недостатоци, како намалена тимска работа и соработка, социјална изолација и недостаток на значајни социјални врски со останатите, осаменост, прекумерна работа, одвлекување на вниманието, прекршување на семејните улоги и конфликт меѓу работата и семејството, повисоко ниво на стрес и незадоволство од животот.

2. Даночноправни последици од „работата од дома“: искуства од компаративното право

Во 2021 година телеворкинг-от засегна повеќе од 41 милион работници ширум Европската Унија. Во такви, вонредни околности, работата од далечина главно беше практикувана од лица, резиденти на една држава, а нивните работодавачи беа ситуирани во други држави.⁹ Како што веќе беше напоменато, оваа нова форма на работа, во наднационален контекст, претставува вистински предизвик по традиционалните правила за определување на правото на оданочување помеѓу засегнатите држави за цели на даноците од доход.

Во минатото, прекуграничните работни ангажмани биле ограничени на активности за чие извршување било неопходно работникот физички да ги премине националните граници. Денес, ситуацијата е драстично поразлична. Со оглед дека телеворкинг-от подразбира виртуелна работа преземена од далечина, не е потребна физичка конекција помеѓу работникот и даночната јурisdикција која има корист од извршената работна задача.¹⁰ Ваквата физичка раздалеченост помеѓу домот и работата повеќе не наложува часови патување помеѓу две локации; напротив, растојанието помеѓу нив е речиси безначајно.

Можностите за што поголема географска оддалеченост помеѓу државата во која се извршува работата од дома и државата во која се наоѓаат просториите на работодавачот, уште повеќе ги отежнуваат околностите за правилно одано-

⁸ De Klerk J.J., Joubert M & Mosca H.F. 'Is working from home the new workplace panacea? Lessons from the COVID-19 pandemic for the future world of work' (2021) 47 (0) *SA Journal of Industrial Psychology/SA Tydskrif vir Bedryfsielkunde*, a1883 <<https://doi.org/10.4102/sajip.v47i0.1883>>.

⁹ Productivity Commission, *Working from home* (Research paper, Canberra, 2021).

¹⁰ Deloitte, *The Future of Work, Tax and Legal Perspective* (Ireland 2020).

чување на доходот кој е стекнат како резултат на прекугранично вработување.¹¹ И конечно, условот за физичко присуство во чл. 15 од ОЕЦД Модел, Даночната конвенција за доход и капитал тешко може да се приспособи на постпандемската реалност на „работа од било каде“.¹²

Работата од дома, меѓу другото, има значајни и далекусежни даночни последици. Така, од големо значење за секоја држава е да може да го искористи своето право за оданочување на нејзините резиденти кои остваруваат доход од различни извори во една и/или повеќе држави, но и правото да ги оданочи сите оние лица нерезиденти за доходот остварен на нејзината територија. Од друга страна, пак, се двете договорни страни на работниот однос – работникот и работодавачот како даночни обврзници за кои од исклучителна важност е да можат да знаат во која држава ќе треба да платат данок, дали ќе имаат право на даночни дедукции за направени расходи при работа од својот домот и сл. Подолу во трудот подетално се елаборирани 3 позначајни последици по даночното право, и тоа:

1.1. Распоредба на правото на оданочување на доходот од работата од дома

Високиот степен на технолошки напредок им предизвикува извесна загриженост на даночните власти по однос на прашањата за државата на извор на доходот и на резидентство на даночните обврзници. Од даночноправен аспект, работата од дома вклучува¹³: (1) работа од дома или од други простории различни од оние на работодавачот подолг временски период; (2) најавување на компјутерскиот систем на работодавачот од далечина; (3) примање и испраќање електронски пораки, информации или податоци од далечина и (4) развој на идеи, производи или услуги од далечина. Вработените кои во нормални околности ќе одлучат дел од својата работа да ја сработат дома, по завршување на работното време или за време на викенд, се изречно исклучени од концептот на телеворкинг.

Вистински предизвик по даночното право претставуваат вработените кои работат исклучиво од дома, со оглед дека тие се физички присутни единствено во резидентната држава. Вообичаено, ако ваквите работници се сметаат за нерезиденти во државата на извор, тогаш оваа држава наметнува данок од доход единствено на оној доход од вработување кој тие го оствариле додека биле физички присутни во државата на извор. Од друга страна, пак, резидентната држава го остварува своето суверено право на оданочување на резидентите независно од изворот.¹⁴ Па така, теоретски, лицата кои работат од дома немаат потреба да се грижат дека ќе бидат двојно оданочени бидејќи не се физички

¹¹ Baert Pieter, *Tax challenges of cross-border teleworking* (European Parliament Research Centre 2022).

¹² Elena Neshovska K Joseva, 'Taxes and the Rise of New Work Arrangements' (Proceedings of the XI Scientific Conference "Law Between Creation and Interpretation" organized by the University of East Sarajevo, Faculty of Law 2023).

¹³ PwC, *Remote Working – tax and legal consequences* (New Zealand, 2022) 1-5.

¹⁴ Vesna Pendovska, Aleksandra Maksimovska Stojkova, Jovan Zafiroski & Elena Neshovska K Joseva, *Tax Law* (University book, Publisher: Faculty of Law Iustinianus Primus – Skopje, ISBN 978-608-4655-87-9, pp.394, Skopje, 2021).

присутни во државата на извор, а со тоа оваа држава нема право на оданочување на конкретниот доход од вработување.

Во последно време во даночната литература се среќава алтернатива на определување на изворот на доходот од вработување според условот за физичко присуство на вработениот, а тоа е доделување на правото на оданочување на државата во која е ситуиран работодавачот. Најсилниот аргумент кој се посочува во корист на овој пристап е дека државата на вработување е таа која ги овозможила економските прилики кои ги искористува работникот. Како супститут на овој пристап се нуди опцијата за утврдување и наплата на данок на доходот од вработување на ниво на работодавач, со што даночниот товар би се префрлил од работникот на работодавачот. На ваков начин, од една страна, би се зацврстило правото на оданочување на државата на извор¹⁵, додека економскиот ентитет со плаќање на данокот би го дал својот удел при финансирање на јавните услуги кои ги ужива и користи во државата во која се наоѓа неговото седиште.

И, конечно, третата опција за определување на изворот на оданочување на доходот од прекугранично вработување претставува компромисно решение на овој сè поактуелен даночен проблем. Така, данокот треба правилно и рамномерно да се распредели помеѓу двете држави кои ги пружаат јавните услуги, при што и двете држави би имале легитимно право на оданочување на овој вид доход.¹⁶ Со оглед на значењето кое го добива овој пристап, сè поголем број работници на далечина започнаа со инсталирање апликации на нивните мобилни уреди за следење на нивното движење, како TaxBird, TaxDay и Monaeo.¹⁷ Иако овие апликации имаат различни карактеристики, сепак, тие во голема мера ги задоволуваат потребите на даночните власти при утврдување на времето на престој на територијата на конкретна држава.

Оданочувањето на доходот од вработување на работниците кои ги извршуваат работните задачи од дома во државата во која ниту живеат, ниту работат, го прошири правото на оданочување на државата на извор надвор од нејзините национални граници. Вака може лесно да се поткопаат партнерските трговски односи помеѓу засегнатите држави и да се предизвика незадоволство кај даночните обврзници. Оттука, оданочувањето на доходот од вработување на работниците кои работат од дома во резидентната држава во која даночните обврзници најмногу ги задоволуваат своите јавни потреби и ги користат јавните услуги, може позитивно да влијае врз подобрување на даночниот морал и култура на даночните обврзници и да го подобри степенот на доброволно исполнување на даночните обврски.¹⁸

¹⁵ Agrawal David R, Stark Kirk J, *Will the Remote Work Revolution Undermine Progressive State Income Taxes?* (GLO Discussion Paper, No. 1119, Global Labor Organization (GLO), Essen 2022) 1-82.

¹⁶ Ebel Robert D, Mak James, *Taxing Income in the New World of Teleworking* (Economic Research Organization, University of Hawaii 2021) 1-9.

¹⁷ SEILER, *Tax Implications of Teleworking and Remote Working for Employers and Their Employees* (2021) 1-4.

¹⁸ Elena Neshovska K Joseva 'The Concept of Tax Culture in Contemporary Times' (2022) 13 (3) *IUSTINIANUS PRIMUS LAW REVIEW* - Special issue - Conference proceedings <<https://journals.>

1.2. (Не)постоење постојана деловна единица на работодавачот при работта од дома

Прекуграничната работа од дома може да предизвика промени и во начинот на распределба на приходите од данокот на добивка. Впрочем, вработениот кој работи од дома може ненамерно и несвесно да креира постојана деловна единица на компанијата за која работи, односно неговата домашна канцеларија да се смета за фиксно место од кое се врши деловната активност. ОЕЦД смета дека компаниите со право се загрижени околу опасноста нивните вработени кои работат од дома во други држави да доведат до создавање постојана деловна единица, при што тоа би значело дополнителни даночни обврски во повеќе даночни јурисдикции. По однос на ова даночно прашање, во април 2020 година ОЕЦД објави Водич¹⁹ кој подоцна беше дополнет во јануари 2021 год. Според насоките на ОЕЦД, привремената промена во местото на активност која е причинета поради вонредни околности, како што беше случајот со корона вирусот, нема да доведе до креирање постојана деловна единица на претпријатието од две причини: (1) отсуство на доволен степен на постојаност и континуитет при преземање на деловните активности или (2) домашната канцеларија не му е на располагање на работодавачот.

Сепак, во случај на долгорочни или постојани ситуации на прекугранична работа од дома, работата од дома по автоматизам не креира постојана деловна единица на работодавачот. Во оваа ситуација особено е важно даночните власти да утврдат дали компанијата задолжително бара работа од дома или само им дава можност на своите вработени да работат од дома, додека компанијата сè уште има свои работни простории во друга држава. Доброволната работа од дома не треба да се смета за постојана деловна единица на работодавачот и, оттука, таа не доведува до дополнителни даночни обврски и трошоци за исполнување на даночната обврска.²⁰

Некои даночни власти, како што е примерот со оние на Унгарија, применуваат случај-по-случај процена на (не)постоење постојана деловна единица на странско претпријатие во услови на работа од дома, при што се бара кумулативно исполнување на неколку критериуми²¹, како: (1) повремена или постојана работа од дома; (2) задолжителност или доброволност при работа од дома; (3) видот на задачите кои се извршуваат од дома (административни, помошни или менаџерски задачи); (4) обемот на активности кои се преземаат од дома (активности кои се ограничени на административни задачи или активности на договарање и/или преговарање во име и за сметка на работодавачот); (5) материјална организација на телеворкинг-от (евентуална можност на работодавачот за пристап до опремата и просториите од каде што работи работникот). Од сите овие наведени критериуми, се чини дека во пракса клучни за детектирање

ukim.mk/index.php/iplr/article/view/1865.

¹⁹ OECD, Forum on Tax Administration, *Commissioner Conversations: Considerations for Successful Remote Working* (OECD Publishing 2020).

²⁰ Zsoldos Bálint, *Cross-border Teleworking and Permanent Establishment Risks* (Special Report, No.14/3, 2022).

²¹ UEL, *Taxation: Cross-Border Teleworking* (Luxemburg, 2022).

на (не)постоење постојана деловна единица се природата на работата од дома (дали истата е задолжителна или доброволна) и видот на функциите кои се извршуваат од дома.

Периодот кој следува ќе покаже како националните даночни власти ја третираат работата од дома за даночни цели. Доколку се прифати стојалиштето дека домашната канцеларија доведува до креирање постојана деловна единица на странскиот работодавач, тогаш тоа би довело не само до низа обврски за пријавување на данокот, туку и до прераспределба на дел од правото на оданочување на добивката од вршење дејност од резидентната држава на претпријатието, во државата во која се наоѓа домашната канцеларија на работникот. Поради ваквите околности, а особено кога се работи за држави со повисоко даночно оптоварување, реално е да се очекува дека компанијата може изречно да ја забрани прекуграничната работа од дома, а со тоа да се загрози глобалната транзиција кон оваа нестандартна, флексибилна форма на работа.

1.3. Даночен третман на расходи поврзани со работата од дома

Трошоците, исто така, се значајна компонента при анализа на даночнотправните аспекти на работата од дома. Од особена важност е во даночната регулатива да биде јасно определено кои трошоци кои произлегуваат од работата од дома (како трошоци за електрична енергија, греење, интернет, информатичка опрема за извршување на работните активности итн.) имаат третман на даночно признати расходи при утврдување на даночната основа кај данокот на добивка на работодавачот и/или за кои расходи направени при работа од дома работникот има право на надоместок.²² Процената на евентуални заштеди при работа од дома претставува сериозен мотив за премин од традиционалните форми на работа кон овој флексибилен работен ангажман. Но, во интерес на принципот на правна сигурност и предвидливост, сите трошоци треба да бидат јасно и прецизно наведени во националното даночно законодавство и сметководствените правила.

Во оваа насока, некои држави веќе имаат извршени измени во своите даночни правила. Така, во Германија работникот има право на даночни одлеснувања за работа од дома, но нивното искористување е условено со исполнување на неколку критериуми: потребно е работата да се врши од посебна соба во домот која главно се користи за работни цели; трошоците кои се поврзани од работата од конкретната соба ќе бидат во целост рефундирани единствено ако работникот работи од дома најмалку три од пет работни денови во неделата, а ако работи од дома само два дена, тогаш максималниот износ на даночни дедукции по даночен обврзник изнесува 1.250 евра на годишно ниво. Во случај на двајца членови на семејството кои работат од дома, тогаш тие имаат право на даночни дедукции во двојно поголем износ од оној поставен на 1.250 евра на годишно ниво.²³

²² Deloitte, *Remote work compliance: The importance of knowing your workforce and where it's headed* (2022).

²³ Mark Schattenberg, Deutsche Bank Research, *Work from Home Come to Stay* (2021).

Заклучни согледувања и препораки

Во периодот кој следува владите, работодавачите и работниците стануваат сè повеќе свесни за преминот од традиционални облици на работа кон пофлексибилни и виртуелни форми на работни ангажмани. Независно од формата, со или без законски измени, работата од далечина ќе прерасне во карактеристика на современите пазари на труд, поради четири причини: ја поттикнува работната продуктивност, ги надминува позначајните географски разлики, резултира со помали трошоци за вработени и придобивките од блиските физички односи помеѓу луѓето во многу области на економијата се намалуваат.

Како и да е, со цел максимизирање на придобивките и минимизирање на опасностите од работата од дома, неопходна е јасна стратегија на државно ниво. Во прво време, потребно е имплементирање и усогласување на македонското трудово право со меѓународните документи и стандарди. Во оваа насока се и предлозите на авторите Ристовски и Михеш, во нивната „Правна анализа за регулирање и имплементација на 'работата на далечина' (telework) во македонскиот трудовоправен контекст“, кои, меѓу другото, предлагаат и: (1) измени и дополнувања на Поединечните колективни договори (на ниво на работодавач), врз основа на Водичот за примена на Европскиот рамковен договор за работа на далечина; (2) уредување на работата на далечина со посредство на Внатрешни акти (правилници, одлуки) на работодавачите; (3) имплементација на Европскиот рамковен договор за работа на далечина во рамки на Општите колективни договори за приватниот и јавниот сектор, како и (4) имплементација на Европскиот рамковен договор за работа на далечина преку интервенција во Законот за работните односи и воведување нова одредба за работа на далечина.²⁴

Покрај трудовоправните аспекти, со цел да се превенира попречување или ограничување на работата од дома како нестандартна форма на работа, потребно е усогласување и приспособување на домашните и меѓународните даночни правила со овој повторно актуелен начин на работа. Она што во прво време би требало да го направат државите е, поради новонастанатите околности на пазарот на труд, да се ограничи значењето на критериумот на физичко присуство при определување на правото на оданочување на доходот од вработување. Ова, во никој случај не подразбира ексклузивно право на оданочување на овој вид доход на резидентната држава. Напротив, доходот кој работникот ќе го оствари како резултат на работа од дома да биде оданочен во неговата резидентна држава, додека, пак, доходот кој ќе го оствари со работа во просторите на работодавачот кои се ситуирани на територијата на друга држава, да се оданочи во таа држава, како држава на извор, само ако работникот престојува во период подолг од оној кој ќе биде поставен како законски минимум период на престој.

²⁴ Александар Ристовски, Кристина Михеш, *Правна анализа за регулирање и имплементација на „работата на далечина“ (telework) во македонскиот трудовоправен контекст* (Меѓународната организација на трудот 2020).

Во моментот, правилата за даночноправен третман на доходот на вработените кои ги извршуваат работните обврски од дома се применуваат од даночните власти на административна основа. Во компаративното даночно право, сè уште ретко се среќаваат правила за даночен третман на трошоците за работа од дома. Така, во насока на промовирање, поттикнување и охрабрување за работа од дома, неопходни се промени и во даночното законодавство. Во оваа смисла, расходите кои се поврзани и произлегуваат од работата од дома, како што се трошоците за електрична енергија, греење, вода, интернет, телефон, компјутерска опрема и сл., треба да се предвидат како даночно признати расходи за цели за утврдување на данокот на добивка и данокот на доход. Со ова би се гарантирала правна сигурност и предвидливост како за работникот, така и за работодавачот. Дополнително, за остварување на правото за намалување на даночната основа кај даноците од доход за износот на трошоците кои се поврзани и произлегуваат од работата од дома, може да се пропишат некои дополнителни услови, како постоење формален договор помеѓу работодавачот и работникот со кој се предвидува задолжителна работа од дома на работникот за извршување на суштествени задачи од работен однос во значителни периоди. На ваков начин, ќе се спречат евентуални злоупотреба и ќе се заштити системот на јавни финансии на државите.

Користена литература

1. Agrawal David R, Stark Kirk J, *Will the Remote Work Revolution Undermine Progressive State Income Taxes?* (GLO Discussion Paper, No. 1119, Global Labor Organization (GLO), Essen 2022) 1-82
2. Agrawal David R, Brueckner Jan K, 'Taxes and Telework: The Incidence of State Income Taxes in a Work-from-Home Economy' (2022) 42 (1) *Virginia Tax Review*
3. APEC Economic Committee, *Economic Effects of the Flexible Work Arrangements: APEC Practices and Recommendations* (May 2021)
4. Baert Pieter, *Tax challenges of cross-border teleworking* (European Parliament Research Centre 2022)
5. Beretta Giorgio, "Work on the Move": *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties* (International Tax Studies, IBFD 2022) 1-32
6. De Klerk J.J., Joubert M, & Mosca H.F. 'Is working from home the new workplace panacea? Lessons from the COVID-19 pandemic for the future world of work' (2021) 47 (0) *SA Journal of Industrial Psychology/ SA Tydskrif vir Bedryfsielkunde*, a1883 <[https://doi.org/ 10.4102/sajip.v47i0.1883](https://doi.org/10.4102/sajip.v47i0.1883)>
7. Deloitte, *The Future of Work, Tax and Legal Perspective* (Ireland 2020)
8. Deloitte, *Remote work compliance: The importance of knowing your workforce and where it's headed* (2022)
9. Department of Finance of Ireland, 'Tax Division', *Review of Tax Arrangements for Remote Working* (21/03, September 2021)
10. Ebel Robert D., Mak, James, *Taxing Income in the New World of Teleworking* (Economic Research Organization, University of Hawaii 2021) 1-9
11. Ernst & Young LLP, *The tax implications on telework* (2020)
12. European Commission, *Telework in the EU before and after the COVID-19: where we were, where we head to* (Policy Brief, 2020)
13. Frede Anne, de Raismes Edouard, *New rules on the income taxing of border and cross-border commuters who telework, The Franco-Swiss example* (2023)
14. Gottlieb Charles, Grobovšek Jan, Poschke Markus and Fernando Saltiel, *Working from Home in Developing Countries* (IZA DP No.1373, Institute of Labour Economics, Bonn, 2020)
15. Heejung Chung, Hyojin Seo, Sarah Forbes, and Holly Birkett, *WORKING FROM HOME DURING THE COVID-19 LOCKDOWN: Changing preferences and the future of work* (University of Birmingham and University of Kent 2022)
16. ILO, *Non-standard Forms of Employment* (Report for Discussion at the Meeting of Experts on Non-Standard Forms of Employment, Geneva 2015)
17. International Labour Organization, *Teleworking during the COVID-19 pandemic and beyond: A practical guide* (Geneva: International Labour Office July 2020)
18. International Labour Organization, *Working from home: From invisibility to decent work* (International Labour Office - Geneva: ILO 2021)

19. Jackson Emilie, Looney Adam and Shanthi Ramnath, *The Rise of Alternative Work Arrangements: Evidence and Implications for Tax Filing and Benefit Coverage* (Office of Tax Analysis, Working Paper 114, Washington, January 2017)
20. Jeyabraba Maiyora, Rose Lasko-Skinner, *Distance Revolution: Employee Experiences of Working from Home during the Pandemic* (Demos, London 2021)
21. Kaiser Stephan, Suess, Stefan, Cohen, Rachel, Mikkelsen, Elisabeth, Pedersen, Anne, 'Working from home: Findings and prospects for further research' (2022) 36 (3) *German Journal of Human Resource Management* 205–212
22. KPMG, *Current trends in remote working* (March 2022)
23. Lina Vyas & Nantapong Butakhieo, 'The impact of working from home during COVID-19 on work and life domains: an exploratory study on Hong Kong' (2021) 4:1 *Policy Design and Practice* 59-76
24. Maksimovska Stojkova Aleksandra and Elena Neshovska Kjoseva, 'Mobility of Work', Chapter: North Macedonia (WU Institute for Austrian and International Tax Law, European and International Tax Law and Policy Series, Publisher: IBFD 2022)
25. Mojsoska Blazhevski Nikica, Ristovski Aleksandar, Petreski Marjan, *Non-standard forms of employment in North Macedonia* (International Labour Organization – ILO 2021)
26. Neshovska Kjoseva Elena, 'The Concept of Tax Culture in Contemporary Times' (2022) 13 (3) *IUSTINIANUS PRIMUS LAW REVIEW* - Special issue - Conference proceedings <<https://journals.ukim.mk/index.php/iplr/article/view/1865>>
27. Neshovska Kjoseva Elena, 'Taxes and the Rise of New Work Arrangements' (Proceedings of the XI Scientific Conference "Law Between Creation and Interpretation" organized by the University of East Sarajevo, Faculty of Law 2023)
28. OECD, *Tax policies for inclusive growth in a changing world* (OECD Publishing 2018) 1-40
29. OECD, Forum on Tax Administration, *Commissioner Conversations: Considerations for Successful Remote Working* (OECD Publishing 2020)
30. Oluka A, Kader A, *Adoption of remote work: implications for tax practitioners. Technology Audit and Production Reserves*, (2023) 3 (4 (71)), 17–24 <doi: <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2023.284026>>
31. Pendovska, Maksimovska Stojkova, Zafiroski & Neshovska Kjoseva, *Tax Law* (University book, Publisher: Faculty of Law Iustinianus Primus – Skopje, ISBN 978-608-4655-87-9, pp.394, Skopje, 2021)
32. Productivity Commission, *Working from home* (Research paper, Canberra, 2021)
33. PwC, *Remote Working – tax and legal consequences* (New Zealand, 2022) 1-5
34. Ристовски Александар, Михеш Кристина, *Правна анализа за регулирање и имплементација на „работата на далечина“* (te-

- lework*) во македонскиот трудово-правен контекст (Меѓународната организација на трудот 2020)
35. Schattenberg, Mark, Deutsche Bank Research, *Work from Home Come to Stay* (2021)
 36. SEILER, *Tax Implications of Teleworking and Remote Working for Employers and Their Employees* (2021) 1-4
 37. Sue Williamson, Alicia Pearce, Helen Dickinson, Vindhya Weeratunga, Fiona Bucknall, *Future of Work, Literature Review* (UNSW Canberra, 2021)
 38. UEL, *Taxation: Cross-Border Teleworking* (Luxemburg, 2022)
 39. Young Ran (Christine) Kim, *Taxing Teleworkers* (University of California, Vol. 55, 2021) 1149-1225
 40. Zsoldos Bálint, *Cross-border Teleworking and Permanent Establishment Risks* (Special Report, No.14/3, 2022)

Elena Neshovska-Kjoseva, PhD,

Associate Professor at „Iustinianus Primus“ Law Faculty,
„Ss. Cyril and Methodius“ University in Skopje

THE “WORK FROM HOME” AND CHALLENGES FOR THE TAX LAW

Abstract

Although well-known and widespread long before 2020, the COVID-19 pandemic has reaffirmed the concept of working from home. In the pandemic period, Governments worldwide undertook series of measures and adjustments, mainly in the field of labor and tax law, in order to protect the health and safety of their citizens at work. But as time goes on, several years after the pandemic, governments, employers and employees are more aware of the transition from traditional toward more flexible forms of work.

The benefits of working from home are multidimensional for both parties involved. In such circumstances, the employee can make a better balance between personal and professional life, while employers can benefit from a greater number of talents that will be located in different geographical places, while saving significant financial resources. There is no doubt that the constant rise of the number of employees who work from home will revolutionize the way how, where, and when they work.

Currently, the tax treatment of working from home is regulated by the existing tax regulation on an administrative basis. If governments expect and intend to encourage work from home, it is necessary to adapt the current national and international tax rules to this non-standard form of work. In this way, obstacles and restrictions for this form of work arrangement will be eliminated, on the one hand, and legal certainty and predictability will be ensured and guaranteed, both for workers and employers, on the other hand.

Keywords: non-standard forms of work, work from home, tax system, tax policy, income taxes.