

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Ille Vatter

NÕUDEST LOOBUMISE
MAKSUSTAMISREGULATSIOON JA VÕIMALUSED
POTENTIAALSE MAKSURISKI VÄLTIMISEKS

Lõputöö

Juhendaja:

Elvira Tulvik, MA

Kaasjuhendaja:

Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2009
Töö pealkiri: Nõudest loobumise maksustamisregulatsioon ja võimalused potentsiaalse maksuriski vältimiseks	
Töö autor: Ille Vatter	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Käesolev lõputöö on kirjutatud teemal „Nõudest loobumise maksustamisregulatsioon ja võimalused potentsiaalse maksuriski vältimiseks“. Lõputöö põhiosa pikkuseks on 44 lehekülge ning sisaldab viite joonist. Töö on kirjutatud eesti keeles ja võõrkeelne kokkuvõte inglise keeles.</p> <p>Kõne all oleva valdkonna peamiseks probleemiks on nõudest loobumise regulatsiooni nüansirohkus, mistõttu äriühingutel on keeruline võimalikku maksuriski üheselt ette näha. Tulenevalt hetkel valitsevast keerulisest majandussituatsioonist on aga eriti vajalik oskus minimaliseerida finantsvarade väljavoolu äriühingust. Olles teadlik erinevatest olukordadest, millal võib rakendada nõudest loobumise maksustamine, on see võimalik. Käesoleva lõputöö eesmärgiks on välja tuua võimalikud lahendused, kuidas äriühingud saaksid nõudest loobumisel kaasnevat maksuriski vältida või seda maandada. Eesmärgini jõudmiseks: antakse ülevaade nõudest loobumise maksustamise üldisest regulatsioonist; analüüsitakse töötaja ja juhatuse liikme vastutusele võtmisest loobumisega seotud maksuriske ning samuti maksuriske seotud- ja mitteseotud juriidiliste isikute vaheliste nõuetest loobumisega seoses.</p> <p>Suurim maksurisk seisneb nõuete sissenõudmisega mitte tegelemises või mitte kohase sissenõudmist tõendava dokumentatsiooni vormistamises. Kuid mitte ainult, sest maksurisk võib kaasneda ka töötaja ja juhatuse liikme vastu oleva nõudega ning seotud juriidiliste isikute vaheliste nõuetega. Seda juhul kui äriühing ei ole kursis sissenõudmisprotseduuridega ja nõude tekkimise alustega. Töö tulemusena pakub autor välja potentsiaalsed lahendused maksuriski vältimiseks ja maandamiseks.</p> <p>Võtmesõnad: nõudest loobumine, nõude lootusetuks kandmine, töötaja poolt kahju tekitamine, juhatuse liikme vastutus, erisoodustuse ja kingituse maksustamine, nõude aegumine, aktiivne ja passiivne loobumine, kompromissleping, mitterahaline sissemakse, nõude sissenõudmise dokumenteerimine, nõude alused.</p> <p>Keywords: waiver of claim, non- collectable waiver, loss caused by employee, member of the board’s responsibility, taxation of fringe benefits and gifts, expiration of claim, active and passive waiver of a claim, compromise contract, non-monetary deposit, documentation for collection of the claim, basis for claim.</p>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Elvira Tulvik	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. NÕUDEST LOOBUMISE MAKSUSTAMISE ÜLDINE REGULATSIOON	7
1.1. Nõudest loobumise erinevus nõude lootusetuks kandmisest	7
1.2. Nõudest loobumise maksustamise erinevad võimalused ning selle alused	11
2. ALUSED TÖÖTAJA JA JUHATUSE LIIKME VASTUTUSELE VÕTMISEKS NING VASTUTUSELE VÕTMISEST LOOBUMISEGA KAASNEV MAKSURISK.....	18
2.1. Potentsiaalse maksukohustuse tuvastamine tuginedes töötaja materiaalse vastutuse aluste võrdlusele	18
2.2. Juhatuse liikme vastu esitatava nõude alused ning sellest loobumisega kaasnev maksurisk.....	26
3. SEOTUD JA MITTESEOTUD JURIIDILISTE ISIKUTE VAHELISTEST NÕUETEST LOOBUMISEGA KAASNEV MAKSURISK	31
3.1. Nõudest loobumine ning potentsiaalne topeltmaksustamise oht.....	31
3.2. Võimalused maksuriski vältimiseks ning selle maandamiseks	33
KOKKUVÕTE	39
SUMMARY	42
VIIDATUD ALLIKAD	43
LISA 1. Valik nõuete aegumistähtaegu	45
LISA 2. Töötaja poolt tekitatud kahju sissenõudmise regulatsiooni võrdlus	46
LISA 3. Juhatuse liikme vastu oleva nõude loobumise regulatsiooni võrdlus.....	48
LISA 4. Intervjuu Egon Veermäe'ga	49
LISA 5. Intervjuu Ivo Vanasaun'ga.....	51
LISA 6. Intervjuu Kaie Maennel ja Anne Mobil'ga	52

SISSEJUHATUS

Tulenevalt hetkel valitsevast üldisest keerulisest majandussituatsioonist on äriühingud olukorras, kus on kasulik olla kursis erinevate maksuriskidega. Seda eelkõige seetõttu, et vältida täiendavat maksukohustust, mis võib niigi raskes majanduslikus seisus olevale äriühingule saada saatuslikuks. Äriühingutel on raskusi lisaressursside saamisega kuna krediidi saamise võimalused on pankade poolt karmilt reguleeritud ning lootus vaba raha saada, et oma finantsvõimekust parandada, on tihtipeale väike. Selleks, et äriühing saaks ressurside väljavoolu maksude näol vältida ning neid pigem investeringuteks säästa, on vajalik oskus maksuriske läbi näha.

Teema valikul on autor lähtunud äriühingute üldisest huvist võimalusel lisakulusid ära hoida või neid minimaliseerida. Olles teadlik võimalikest maksuriskidest ja nende maandamise võimalustest, oleks see autori arvamuse kohaselt võimalik.

Käesoleva teema aktuaalsus seisneb selles, et ka nõude sissenõudmisest loobumine sisaldab endas potentsiaalset maksuriski ning loobumisena ei käsitleta alati vaid sellesisulist kokkulepet osapoolte vahel. Loobumine võib kõne alla tulla ka olukordades, kus äriühing ei püüagi nõuet sisse nõuda või ei võta nõuet raamatupidamises üles. Samas on aga võimalik maksuriski maandada ja vältida, kuid selleks on vaja eelnevalt tuvastada maksuriski tekkimise asjaolud. Praeguses majandusseisus puudutab see teema järjest rohkemaid äriühinguid.

Probleem seisneb selles, et nõuetest loobumise maksuõiguslik regulatsioon on ebaselge ja nüansirohke, mistõttu on äriühingutel võimalikku maksuriski keeruline üheselt ette näha. Näiteks valitseb segadus mõistete „nõude lootusetuks hindamine“ ja „nõudest loobumise“ vahel, milledest vaid üks võib olla maksustamise aluseks. Samuti lisavad ebakindlust määratlemata õigusmõisted nagu „mõistlikud prognoositavad kulud“ ning „mõistliku aja jooksul“, mida kasutatakse nõudest loobumise maksuregulatsiooni kirjeldamisel. Eeltoodust tulenevalt seisneb töö vajalikkus selles, et autor toob välja ja analüüsib erinevaid probleemseid nõuetest loobumisega seotud olukordi, mis sisaldavad endas maksuriski ning millega äriühingud peamiselt kokku puutuvad.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on välja pakkuda võimalikud lahendused, kuidas äriühing saaks end nõudest loobumisega kaasnevate maksuriskide eest kaitsta või neid maandada. Seatud eesmärgi saavutamiseks kasutab autor järgmisi uurimisülesandeid:

- annab ülevaate nõudest loobumise maksustamise üldisest regulatsioonist;
- analüüsib töötaja ja juhatuse liikme vastutusele võtmisest loobumisega seotud maksuriske;
- analüüsib seotud- ja mitteseotud isikute vaheliste nõuetest loobumisega seotud maksuriske.

Käesoleva lõputöö kirjutamisel on autor püstitanud järgmise hüpoteesi: nõudest loobumine võib kaasa tuua täiendava tulu- ja sotsiaalmaksu riski, mida on aga võimalik osaliselt või täielikult maandada. Lõputöös kasutab autor andmekogumise meetodit ja tulemuste tõlgendamise meetodit.

Töö koosneb kolmest peatükist, mis omakorda on jaotatud kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis toob autor välja nõudest loobumise regulatsiooni üldised põhimõtted ning analüüsib erinevaid loobumise viise. Teises peatükis analüüsitakse täpsemalt olukordi, kus nõudest loobumine võib kaasa tuua maksuriski erisoodustuse näol ehk teisisõnu- autor uurib töötaja ja juhatuse liikme vastu olevast nõudest loobumist. Viimases peatükis käsitleb autor seotud ning mitteseotud juriidiliste isikute vastu olevatest nõuetest loobumisi ning võimalusi kuidas maksuriski vältida ja maandada.

Juhatusel liikme vastutust analüüsides on autor töö kirjutamisel aluseks võtnud enam levinumad äriühingud (aktsiaselts, osaühing). Käsitledes seotud juriidiliste isikute vahelisi suhteid seoses nõuetega, vaatleb autor ennekõike maksuriski, mis kaasneb juhul kui emaettevõtja loobub tütarettevõtja vastu olevast nõudest. Seda selleks, et vältida töö liigset laialivalgumist, keskenduda olulisele ning praktikas enam levinumatele nõudest loobumise olukordadele.

Lõputöö kirjutamisel on peamiselt kasutatud järgnevat kehtivat redaktsiooni õigusakte: tulumaksuseadus, võlaõigusseadus, äriseadustik, tsiviilseadustiku üldosa seadus ning Eesti NSV töökoodeks. Lisaks sellele on analüüsitud teemaga seotud kohtulahendeid, raamatuid ning ajakirjanduses ilmunud artikleid. Samuti viis autor läbi intervjuud oma ala

spetsialistidega ja praktikutega- Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja Egon Veermäe'ga, AS Deloitte Advisory juhtiva maksukonsultandi Ivo Vanasaun'ga ning AS Deloitte Audit Eestis töötava vanemaudiitori Anne Mobil'i ja Kaie Maannel'ga. Töös on kasutatud ka Krediidinfo AS-i poolt koostatud statistikat 2008. aasta kohta. Turu-uuringu valimiks on juhuslikud 5 000 Eestis tegutsevat äriühingut, mis on kantud Äriregistrisse ja mille käive on suurem kui null.

Autor tänab kõiki, kes jagasid oma teadmisi ja kogemusi, millega olid abiks nõudest loobumisel kaasneva potentsiaalse maksukohustuse uurimisel. Suured tänud kindlasti juhendajale Elvira Tulvik'le ning kaasjuhendajale Tõnis Elling'le.

1. NÕUDEST LOOBUMISE MAKSUSTAMISE ÜLDINE REGULATSIOON

1.1. Nõudest loobumise erinevus nõude lootusetuks kandmisest

Nõudest loobumine on oma olemuselt juriidiline otsus ja sisult tähendab nõude sissenõudmisest loobumist. Nõuete alla kuuluvad erinevad võimalikud rahalised finantsinstrumendid nagu näiteks laenulepingust tulenev võlg, kahjutasu, leppetrahv, viivis või arve¹.

Siinkohal on oluline defineerida praktikas palju segadust tekitav toiming- nõude lootusetuks hindamine, mis erinevalt loobumisest, ei too kaasa maksukohustust. Tegemist on raamatupidamisliku kandega, mille sisuks on nõude kandmine bilansist välja ja selle näitamine majandusaasta kulus. Aga kulusse kandmine ei tähenda seejuures, et nõude omanik ei taotle enam selle rahuldamist kas kokkuleppe, inkasso või näiteks kohtu teel, ehk et nõude kajastamine kulus ei väljenda kreditori tahet sellest loobuda².

Kohustus teiste juriidiliste või füüsiliste isikute vastu olevaid nõudeid hinnata tuleb ühest Eesti hea raamatupidamistava alusest, Raamatupidamise Toimkonna juhendist (edaspidi RTJ) number 3. Juhend näeb ette, et nõuded teiste osapoolte vastu, mida äriühing ei ole soetanud edasimüügiks, tohib kajastada korrigeeritud soetusmaksumuses³. Juhul kui võla sissenõudmiseks ei saa või ei ole majanduslikult kasulik meetmeid rakendada ehk tehtavad kulutused oleksid suuremad kui teoreetiliselt laekuv nõudesumma, hinnatakse nõue lootusetuks. Vastavalt RTJ 2-le tuleks kanne teha kasumiaruande kontole „mitmesugused tegevuskulud“⁴. Sama kanne tehakse ka siis kui raamatupidamiskohustuslasel ei ole võimalik oma nõudeõigust kaitsta võlgniku pankroti või likvideerimise korral või kui võlgnikku ei leita.⁵

1 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liit, lk 845.

2 *samas*

3 Raamatupidamise Toimkonna juhend 3. Finantsinstrumendid. §14 lg a

4 Raamatupidamise Toimkonna juhend 2. Lisa 2.

5 Raamatupidamise Toimkonna juhend 3. Finantsinstrumendid. § 39

Seega on ettenähtud, et nõudeid kajastatakse bilansis selle algses soetusmaksumuses, mida on ebatõenäoliselt laekuvate finantsvarade puhul korrigeeritud väärtuse langusest või laekumise ebatõenäosusest tingitud võimaliku allahindlusega⁶.

Autor on seisukohal, et kui ümberhindamist või lootusetuks kandmist ei tehtaks, tekiks oht, et äriühing ei kajasta oma varade ja kohustuste suhet objektiivselt ehk finantsnäitajad ei vastaks tegelikule olukorrale. Selline situatsioon võimaldab äriühingutel aga petta näiteks potentsiaalseid võlausaldajaid, kes enne kui tehinguga nõustuvad, vaatavad tehingupartneri maksevõimet ehk nõuete ja lühiajaliste kohustuste suhet. Juhul kui bilanssi on moonutatud, võib võlausaldaja anda krediiti maksevõimetule äriühingule. Maksevõimetule äriühingule krediidi andmine võib lõpuks viia aga ka nõudest loobumiseni (kas siis aktiivse või passiivse). Taolises situatsioonis on võimalus, et moonutatud informatsiooni põhjal antud laen tuleb lõpuks lootusetuks kanda, suur. Kuid sellisel juhul on tegemist nõudele hinnangu andmisega ning maksuriski ei kaasne.

Probleemiks on aga ka äriühingute üldine teadmatus, kuidas erinevaid infokanaleid kasutades oma potentsiaalse tehingupartneri kohta informatsiooni hankida ning võimalikke riske selle abil hinnata ja maandada. Näiteks saab äriühingu maksehäirete kohta informatsiooni krediidiinfo koduleheküljelt (<http://firmaparing.krediidiinfo.ee/>), kusjuures maksehäirete registri raport on tasuta. Maksuvõlglaste kohta saab informatsiooni Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (<https://apps.emta.ee/e-service/doc/i0301.xsql/>). Jättes taustauuringu tegemata, võib see viia jällegi selleni, et antakse krediiti äriühingule, kes ei suuda oma kohustusi täita.

Probleemi olemasolu kinnitasid ka AS Deloitte Audit Eesti vanemaudiitorid Anne Mobel ja Kaie Maannel antud intervjuus: „Äriühingutel on üldiselt nõrk krediidiotsuste tegemise protsess ehk kliendi riski hindamine. Sellest tulenevalt võidakse anda laenu äriühingule, kes ei ole maksevõimeline. Selleks, et seda vältida peaksid äriühingud enne tehingu tegemist erinevaid infokanaleid kasutama ja tehingupartneri tausta uurima. Kuid kuna seda sageli ei tehta siis oht, et nõuded nõ hapuks lähevad on suurem ning sealt tulenevalt võib tekkida ka olukord, kus nõudest loobutakse“⁷

6 Raamatupidamise Toimkonna juhend 3 § 24 lg c

7 Mobel, A., Maannel, K. Äriühingute nõuete hindamise praktika ning selle kitsaskohad. Autori üleskirjutis. Tallinn, 03.04.2009.

Oluline on siinkohal aga asjaolu, et lootusetu nõude puhul on tegemist bilansi korrastamisega ehk raamatupidamiskandega, mitte aga juriidilise otsusega, mistõttu maksukohustus otseselt ei rakendu. Sellele seisukohale on asunud ka Riigikohtu halduskolleegium otsusega nr 3-3-1-21-02, 28.05.2002.a. Kohtulahendi aluseks oli kassatsioonkaebus, millega AS Balti Investeeringute Grupp (edaspidi AS BIG) taotles Tartu Ringkonnakohtu otsuse tühistamist. Vaidluse all oli AS BIG praktika kanda üle 61 päeva vanad laenud lootusetuks, ilma et oleks nähtud vaeva nende sissenõudmisega. Riigikohtu üks seisukoht oli, et raamatupidamisarvestusest nähtuvad andmed on vaid üheks tõendiks maksukohustuse selgitamisel, mitte aga maksukohustuse ammendavaks aluseks⁸. Seega on ekslik arvamus, et raamatupidamislikud kanded on maksustamise aluseks.

Eelnimetatud eksiarvamus on aga küllaltki levinud. „Äriühingud ajavad sageli segamini lootusetuks kandmise ja nõudest loobumise. Ekslikult arvatakse, et lootusetuks kandmisega automaatselt ka loobutakse nõudest, kuid tegelikult see nii ei ole. Loobumine on kahepoolne kokkulepe, milles tehakse vastavasisuline otsus ning mõlemad pooled nii võlgnik kui laenu andja allkirjastavad selle. Lootusetuks kandmine on vaid bilansi korrastamine ja nõude sissenõudmine saab jätkuda bilansiväliselt ilma et vastaspool oleks teadlik, et tema vastu olev nõue on kantud kuludesse.“⁹

AS-i Deloitte Advisory juhtiva maksukonsultanti Ivo Vanasaun´a kommentaar kõne all oleva teema osas oli järgmine: „Nõude raamatupidamislik staatus ei mõjuta äriühingu õigust vastaspoolega läbirääkimisi pidada ja nõuet välja nõuda või siis sellest loobuda. Maksustamine raamatupidamiskannetest ei sõltu, vaadatakse vaid seda, kas ettevõtja on aktiivselt püüdnud oma raha kätte saada ning ega ta ole väljastanud kirja või sõlminud lepingut, millega ta saada olevatest summadest loobub“.¹⁰

Seega ainult nõude lootusetuks kandmine ei sisalda endas maksuriski. Kuid praktikas võib esineda olukordi, kus äriühing koos lootusetuks kandmise otsustega, otsustab ka nõudest

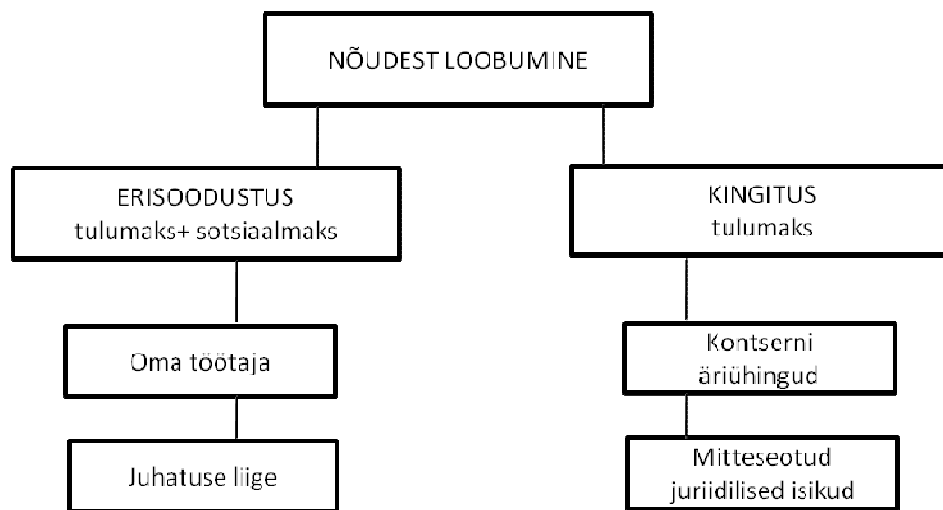
8 Riigikohtu halduskolleegiumi otsus nr 3-3-1-21-02. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-21-02> 10.02.2009.

9 Mobel, A., Maannel, K. Äriühingute nõuete hindamise praktika ning selle kitsaskohad. Autori üleskirjutis. Tallinn, 03.04.2009.

10 Vanasaun, I. Nõudest loobumise maksustamine. Autori üleskirjutis. Tallinn, 24.03.2009.

loobuda ning sellisel juhul võib kaasneda ka maksurisk¹¹. Oluline on teada, et nõudest loobumine iseenesest ei eelda selle eelnevat lootusteks kandmist, kuid samas võib nii olla.

Nõudest loobumisel on oluline teada, kuidas seda maksustatakse. Juhul kui loobutakse nõudest töötaja, juhatuse- või nõukogu liikme vastu, kuulub see maksustamisele kui erisoodustus, välja arvatud juhul, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust¹². Samuti kuulub siis tasumisele ka sotsiaalmaks, millele annab aluse sotsiaalmaksuseadus (edaspidi SMS) § 2 lg 1 p 7¹³. Erisoodustuse maksustamise eesmärgiks on maksustada võrdselt töötajatele antud nii rahalised kui mitterahalised hüved¹⁴. Teistel juhtudel maksustatakse nõude sissenõudmisest loobumine kui kingitus, millega kaasneb vaid tulumaksukohustus (vt joonis 1)¹⁵.



Joonis 1. Nõudest loobumise klassifitseerimine lähtuvalt võimalikust maksuriskist¹⁶

Autor leiab, et tulenevalt sellest, et nõuded kuuluvad äriühingu varade hulka ja on osa erinevate suhtarvude arvutamisel, mille põhjal antakse ka hinnang äriühingu maksevõimelisusele, on oluline et nõudeid kajastataks bilansis vastavalt nende tegelikule olukorrale. Vastasel juhul on tegemist finantsnäitajate moonutamisega ning ebaõige info

11 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksu maksjate Liit, lk 846.

12 Tulumaksuseadus. 15.02.1999. RT I 1999, 101, 903. RT I 2009, 18, 109. § 48 lg p 9

13 Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. RT I 2000, 102, 675. RT I 2008, 60, 331.

14 Liivamägi, E. 2007. Erisoodustustest- Eesti Majanduse Teataja, 6, 63.

15 TuMS § 49 lg 1

16 Autori koostatud Krediidinfo AS turu-uuringu andmete põhjal.

andmisega teistele huvitatud osapooltele või siis näiteks pangale, eesmärgiga laenu saada. Selleks aga et taolist mõjutamist vältida, vajab äriühingute krediitpoliitika täpsemat reguleerimist nii asutuse siseselt kui ka seadusandja poolt. Nõuete ebakorrektnel hindamisprotsess ja sealjuures nende sissenõudmata jätmise võib teatud juhtudel viia olukorrani, kus kõne alla tuleb nõudest loobumine ja sellest tulenevalt suureneb ka maksuriski oht. Nõudest loobumist tegevusetusena käsitleb autor lähemalt järgmises peatükis ning siinkohal kauem sellel ei peatu. Järgnevalt analüüsib autor nõudest loobumise erinevaid maksustamise aluseid.

1.2. Nõudest loobumise maksustamise erinevad võimalused ning selle alused

Nõudest loobumise maksustamine erisoodustusena

Tulumaksuseaduse kohaselt kuulub erisoodustuse mõiste alla igasugune kaup, teenus või rahaliselt hinnatav soodustus, mis on töötajale võimaldatud seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega¹⁷. Eeltoodust tulenevalt saab öelda, et soodustuse andmise aeg ei ole maksustamise aspektist lähtudes oluline, vaid määravaks saab asjaolu, kas soodustus oli antud seoses töösuhtega. Sellest tulenevalt ei välista erisoodustuse maksustamist töötaja töölt lahkumine.

Näiteks kui nõudest loobumise otsus oli seotud töötaja töösuhtega, siis maksustatakse ka pärast töölt lahkumist toimunud nõudest loobumine erisoodustusena. Seda näiteks juhul kui kokkulepe, et töötaja võlg kustutatakse, tehakse töölepingu lõpetamisel või sellele järgnenud kohtuvaidluse käigus. Samuti kuulub erisoodustusena maksustamisele olukord, kus töötaja on tööandjaga kokku leppinud, et tekitatud kahju peetakse igakuiselt palgast kinni, kuid töötaja lahkub enne kui kahju on tasutud ja tööandja loobub puuduoleva summa sissenõudmisest.¹⁸ Tööandja kohustus tasuda tulumaksu töötajale tehtud erisoodustuselt tuleneb TuMS § 48 lg 1.

Tulumaksuseaduse mõttes kuulub „töötaja“ alla töölepingu alusel töötavad isikud, avalik teenistuja, juhtimis- või kontrollorgani liige, samuti füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud. Samuti klassifitseerub töötajana ka töövõtu-, käsundus- või

17 TuMS § 48 lg 4

18 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksu maksjate Liit, lk 846.

muu võlaõigusliku lepingu alusel töötav või teenust osutav füüsiline isik.¹⁹ Seega kui tööandja loobub eelpool nimetatud isikute vastu olevatest nõuetest, võib sellega kaasneda maksurisk. Tööandjaks võib seejuures olla nii residendist juriidiline²⁰ või füüsiline isik²¹, samuti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus ning mitteresident²², kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eestis töötajad²³.

Nõudest loobumisel loetakse erisoodustuse hinnaks selle rahalise nõude suurus, millest loobutakse²⁴. Nagu eelpool mainitud ei kuulu maksustamisele loobumine juhul kui mõistlikud prognoositavad kulud, mis on seotud selle rahalise nõude sissenõudmisega, ületavad nõude suurust²⁵. Eeltoodu rakendub olenemata nõude liigist, millest loobutakse. Autori arvamuse kohaselt on kulude prognoosimine oma olemuselt hinnanguline ning seega võib kaasneda oht, et äriühingute prognoos ei rahulda maksuametit ning maksuhaldur määrab äriühingutele täiendava tulu- ja sotsiaalmaksu kohustuse.

Selleks, et vaidlusmomenti vältida on soovitatav võla sissenõudmisest loobumise otsus piisaval määral motiveerida. Mõistlikud kulud, mis kaasnevad nõude sissenõudmisega on eelkõige riigilõiv hagiavalduse eest, muud kohtukulud, paljunduskulud, notaritasud ära kirjade tõestamise eest ning lisaks veel ka kulud, mille tegemine on mõistlikult käituva inimese puhul sellises situatsioonis tavapärane (nt õigusabi teenus).²⁶

Maksu- ja tolliameti kontrolliosakonna juhataja Egon Veermäega läbiviidud intervjuu käigus saadud kommentaar prognoositavate kulude kohta oli järgmine: „Kulude prognoosimise kohta peab maksukohustuslasel olema ette näidata konkreetne arvutuskäik, kuidas ta jõudis tulemusele, et mõistlikud kulud oleksid nõudest suuremad. Pelgalt väitest, et sissenõudmise kulud on suuremad kui saadav nõue, ei piisa. Näiteks kui nõue on 5 krooni, siis on väga lihtne

19 TuMS § 48 lg 3

20 Juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing ja Euroopa ühistu, kelle asukoht on registreeritud Eestis. (TuMS § 6 lg 2)

21 Füüsiline isik on resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. (TuMS § 6 lg 1)

22 Mitteresident on TuMS § 6 lg 1 ja 2 nimetatud füüsiline või juriidiline isik. (TuMS § 6 lg 3)

23 TuMS § 48 lg 2

24 Rahandusministri määrus nr 120. Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine. Punkt nr 13. RTL 2000, 1, 2. RTL 2009, 30, 393.

<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13165189> 07.03.2009.

25 TuMS § 48 lg 4 p 9

26 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksu maksjate Liit, lk 846.

näidata, et ainuüksi lihtkirja saatmine maksab juba 5.50 ja seega ületaksid mõistlikud kulud nõude suuruse.”²⁷

Seejuures pole määrav kui palju suuremad on prognoositavad mõistlikud kulud nõudest. „Tulenevalt sõnastusest (*autor: TuMS § 48 lg 4 p 9*) saaks erisoodustuseks lugeda siiski vaid olukorda kui nõude suurus on suurem kui prognoositav mõistlik kulu selle sissenõudmisel. Seega võiksime rääkida erisoodustusest ka juhul kui nõude suurus oleks ühe krooni võrra suurem kui prognoositav mõistlik kulu selle sissenõudmiseks²⁸.“ Seega on oluline maksuhalduri veenmine äriühingu prognoosi õigsuses ja vaidlusmomendi vältimiseks tuleks prognoos dokumenteerida ja argumenteerida.

Erisoodustuse maksustamisperiood on kalendrikuu ning tasumise tähtajaks on erisoodustuse tegemise kuule järgneva kuu 10. kuupäev. Juhul kui maksud jäävad tasumata, siis ettekirjutust on maksuhalduril õigus teha vaid tööandjale, aga mitte töötajale.²⁹ Tähtajaks tasumata jäänud maksumuudelt tuleb iga viivitatud päeva eest tasuda ka intresse 0,06% ning seda arvestatakse alates päevast, mis järgneb päevale, mil maksu tasumine seaduse järgi pidi toimuma, kuni tasumise või tasaarvestamise päevani, viimane kaasa arvatud³⁰. Maksukohustus tekib sissenõudmisest loobumise hetkel ja kui nõudest loobutakse osade kaupa (nt laenu kustutamine graafiku alusel vastavalt töötaja töötamise ajale), siis kuulub iga osa kustutamine eraldi maksustamisele³¹.

Nõudest loobumise maksustamine kingitusena

Teatud olukordades võidakse nõudest loobumine maksustada ka kui kingitus, seda siis kui loobutakse nõudest seotud või mitteseotud juriidilise isiku vastu. Aluse selleks annab TuMS § 49 lg 1, mis sätestab, et tulumaks tuleb tasuda kingitustelt, annetustelt ja vastuvõtukuludelt, välja arvatud juhul kui kaup või teenus on reklaamilisel eesmärgil ning väärtus ilma käibemaksuta on kuni 150 krooni.

27 Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2009.

28 *samas*

29 Villems, T. 2005. Erisoodustused. Näited ja kommentaarid. Tallinn: Teabekirjastuse OÜ, lk 11.

30 Maksukorralduse seadus. 20.02. 2002. RT I 2002, 26, 150. RT I 2008, 60, 331. § 115 lg 1; § 117 lg 1

31 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksu maksjate Liit, lk 845.

Vaatamata sellele kelle vastu olevast nõudest loobutakse on olemas kaks võimalikku loobumise viisi- loobumine tegevuse ja tegevusetusena. Viimase puhul omab olulist rolli aegumistähtaeg.

Nõudest loobumine tegevusega ehk aktiivne loobumine

Tegevusega loobumine ehk aktiivne loobumine kujutab endast olukorda, kus kreditor ehk laenuandja väljendab nõudest loobumist tegudega. Selleks sõlmitakse poolte vahel kokkulepe või kreditor teatab võlgnikule oma otsusest nõudest loobuda.³²

AS-i Deloitte Audit Eesti vanemaudiitorid kinnitasid intervjuus eeltoodut: „Loobumine on kahepoolne kokkulepe ning sellele kirjutavad alla nii võlgnik kui ka võlausaldaja, mille tulemusena ühe poole majandusaasta kasum väheneb (võlausaldaja) ja teise poole kasum suureneb (võlgnik).“³³

Levinud on olukord, kus äriühing koos nõude lootusteks kandmise otsusega, otsustab nõudest loobuda ning teavitab sellest võlgnikku. Maksurisk on välistatud juhul, kui mõistlikud prognoositud kulud ületavad nõude suurust³⁴. Siinkohal aga tasub meeles pidada, et prognoos peab olema dokumenteeritud ning kujutama endast konkreetset arvutuskäiku.

Nõudest loobumine tegevusetusega ehk passiivne loobumine

Nõude aegumistähtaja regulatsiooniga kursis olemine on oluline, sest kui äriühing ei arvesta nõude aegumisega, võib see kaasa tuua täiendava maksukohustuse. Definitsiooni kohaselt on nõude aegumine aeg, mille jooksul on võimalik nõuet reaalselt täitmisele pöörata ning seda reguleerib tsiviilseadustiku üldosa seadus (edaspidi TsÜS)³⁵, mis koosmõjus teiste seaduste ja kohtupraktikaga annab vastused nõuete aegumisega seonduvale³⁶.

Aegumist mõjutavad mitmed asjaolud, nagu näiteks nõude liik, kas kohustatud isik rikkus oma kohustusi tahtlikult või mitte, kas nõue tuleneb seadusest või tehingust. Täpsema ülevaate saab lisas nr 1 olevast tabelist, kuhu autor on koondanud nõuete aegumise tähtajad, millega äriühingud sagedamini võivad kokku puutuda. Nagu näha on nõudeid palju ning

32 Tingas, R., Saag, M. 2006. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 131.

33 Mobei, A., Maannel, K. Äriühingute nõuete hindamise praktika ning selle kitsaskohad. Autori üleskirjutis. Tallinn, 03.04.2009.

34 TuMS § 48 lg 4 p 9

35 Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 23.03.2002. RT I 2002, 35, 216. RT I 2008, 59, 330.

36 Vares, A. 2008. Nõuete aegumistähtaegu arvutatakse erinevalt.- Ärielu, lk 54-56.

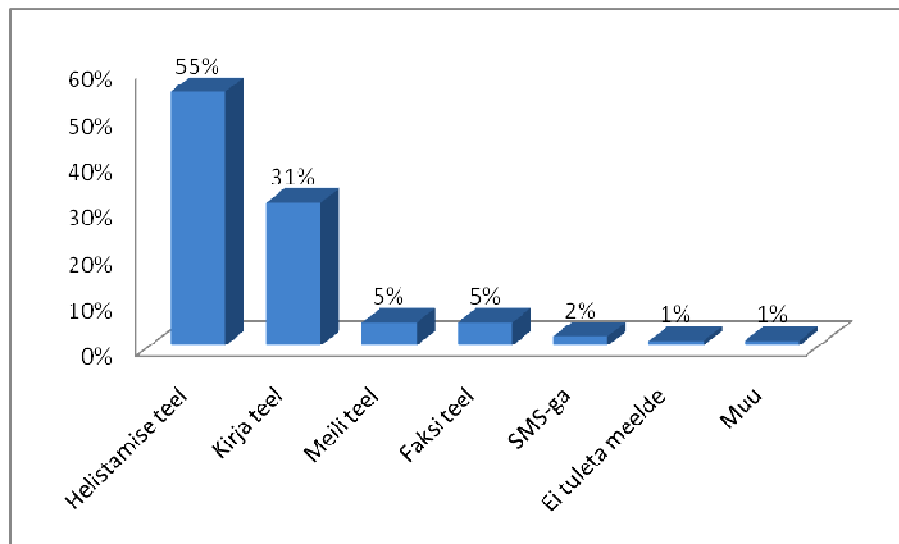
samas on ka aegumistähtjad erinevad, alates kolmest (tehingust tulenev nõue) ning lõpetades kolmekümne (jõustunud kohtuotsusega tunnustatud nõue) aastaga.

Teatud asjaoludel on maksuhalduril õigus määrata aga maksukohustus ka juhul, kui aegumistähtaeg ei ole möödas. Seda siis kui maksuhaldur tuvastab, et maksukohuslane ei ole tegelenud nõude sissenõudmiseks oluliste asjaolude väljaselgitamisega mõistliku aja jooksul. Taolises olukorras on Maksu- ja Tolliametil õigus vajalikud asjaolud ise välja selgitada ning käsitleda äriühingute tegevusetust kui nõude sissenõudmisest loobumist.³⁷ Mõistlik aeg on aga määratlemata õigusmõiste ning võib tekitada vaidlusmomendi. Sama kinnitab ka Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja Egon Veermäe: “/.../ mõistlikule ajale hinnangu andmine sõltub konkreetsetest asjaoludest. /.../ maksuhalduri jaoks on oluline, et nõude sissenõudmiseks on tehtud reaalseid samme. Juhul kui selleks samme astunud ei ole, siis on ka tõenäolisem, et maksuhaldur sellega seoses midagi ette võtab.”³⁸

Autori hinnangul on eelpool nimetatud asjaolud olulised äriühingu nõuete hindamise praktikas. Kuigi on öeldud, et raamatupidamislikud kanded ei ole maksustamise aluseks, siis olukorras kus äriühing on kandnud nõude kuludesse ehk hinnanud ebatõenäoliseks kuid samas ei näe vaeva nõude sissenõudmisega, võib autori hinnangul äriühingul tekkida maksurisk. Seda tulenevalt sellest, et maksuhaldur võib aluseks tuua mõistliku aja regulatsiooni ning öelda, et nõudest on loobutud tegevusetusena. Seega juhul kui äriühing on aga näiteks nõude sissenõudmisega seoses võlgnikule helistanud, ei pruugi see olla piisav, sest seda ei ole võimalik tõestada ning seeläbi ei ole sissenõudmine dokumenteerinud. Statistika aga näitab, et enamus äriühinguid kasutab nõuete sissenõudmisel telefoni. See aga oma olemuselt ei võimalda taasesitamist kui tõendusmaterjal. 2008. aastal Krediidinfo AS-i poolt läbi viidud turu-uuringu kohaselt tuletab 55% äriühingutest klientidele võlgnevusest meelde helistamise, 31% kirja ja 5% meile teel (vt joonis 2). Seega risk, et äriühingud ei suuda tõendada nõude sissenõudmisega tegelemist, on olemas.

37 Tingas, R., Saag, M. 2006. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 132.

38 Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2009.



Joonis 2. Kuidas tuletab äriühing võlgnevuses klientidele meelde maksetähtaja möödumist³⁹

Maksuriski vältimiseks tuleks nõude sissenõudmiseks tehtud pingutused dokumenteerida nii, et need võimaldaks taasesitamist. Seeläbi oleks välistatud võimalus, et maksuhaldur määraks maksukohustuse tuginedes väitele, et nõudest on loobutud tegevusetusena (isegi juhul kui aegumistähtaeg ei ole möödas).

Selleks aga, et aegumistähtajast kinni pidada, on vaja teada selle algust. Üldreegel on, et tehingust tuleneva nõude aegumistähtaeg algab nõude sissenõutavaks muutumisega, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Sissenõutavaks muutub nõue alates ajahetkest, mil õigustatud isikul on õigus nõuda nõudele vastava kohustuse täitmist.⁴⁰

Eraldi on seaduses välja toodud aegumistähtaja algus nendel juhtudel, mil on tegemist kokkulepitud tasu maksmisega. TsÜS § 147 lg 3 sätestab, et kokkulepitud tasu maksmise nõude aegumistähtaeg algab selle aasta lõppemisest, mil nõue muutub sissenõutavaks. Näiteks arve esitamise puhul algab aegumistähtaeg selle kalendriaasta lõppemisest, mil õigustatud isik võib arve esitada.

³⁹ Krediidinfo AS. Krediidipoliitika turu-uuring 2008. <http://www.krediidinfo.ee/index.php?m=161> 20.02.2009.

⁴⁰ TsÜS § 147 lg 1-2

Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et mida suurem on äriühingute teadlikkus nõuete aegumisregulatsioonist ning oskuslikust nõuete sissenõudmisest, seda väiksem on nende võimalus sattuda maksuriski ohvriks.

Samas saaks maksuriski maandada ka sellega, et seadusandja fikseeriks perioodi, mille jooksul maksuhalduril ei ole õigust tugineda väitele, et nõudest on loobunud tegevusetusega. Autor leiab, et tulenevalt majanduse keerulisest olukorrast ja äriühingute makseraskustest võiks see periood hetkel olla näiteks kolm kuud (90 päeva). Ehk teisisõnu- maksurisk kaasneks juhul kui äriühing ei ole 91.-ks päevaks astunud reaalseid samme nõude realiseerimiseks, sest maksuhalduril tekiks siis õigus tugineda tegevusetusega loobumise regulatsioonile. Taoline konkreetne ajaline piiritus annaks äriühingutele teatud kindlustunde ning võimaluse maksuriski ette näha. Samas aitaks vältida ka tõlgendamisprobleemi mõistliku aja sisustamisel.

2. ALUSED TÖÖTAJA JA JUHATUSE LIIKME VASTUTUSELE VÕTMISEKS NING VASTUTUSELE VÕTMISEST LOOBUMISEGA KAASNEV MAKSURISK

2.1. Potentsiaalse maksukohustuse tuvastamine tuginedes töötaja materiaalse vastutuse aluste võrdlusele

Üheks rahalise nõude eriliigiks on töötaja poolt tööandjale tekitatud kahju. Huvitav on asjaolu, et seni on antud valdkonda reguleerinud 1973. a jõustunud Eesti NSV töökoodeksi § § 125- 130. Alates 01.07.2009.a hakkab kehtima uus töölepingu seadus (edaspidi TLS), milles täpsustatakse ja uuendatakse töötaja materiaalse vastutuse regulatsiooni⁴¹.

Selleks, et kõne alla saaks tulla töötaja vastu olevast kahjunõudest loobumine ning selle maksustamine erisoodustusena, tuleb eelnevalt tuvastada vastutuse olemasolu. Järgnevalt analüüsib autor vastutuse määramist ja rahalise nõude hindamist, lähtuvalt kahest õigusaktist- Eesti NSV töökoodeksist, mis on hetkel kehtiv, ning töölepingu seadusest, mis hakkab kehtima 01.07.2009.a. Selleks, et saada eelpool nimetatud õigusaktide erinevast regulatsioonist parem ülevaade, koostas autor võrdleva tabeli ja tõi välja olulisemad nüansid, mille analüüsile käesolevas peatükis keskendub (vt lisa 2).

Autor leiab, et töötaja vastutuse regulatsioon on küllaltki lai. Peamised erinevused kahe eelpool nimetatud õigusakti vahel on järgmised.

Eesti NSV töökoodeksi alusel saab töötajalt kahju tasumist üldjuhul nõuda vaid keskmise kuupalga ulatuses ning ülejäänud kulu jääb tööandja enda kanda, välja arvatud erijuhud, milleks on:

- leping, et töötaja võtab täieliku materiaalse vastutuse temale hoiule või muuks otstarbeks antud vara ja muude väärtuste mittesäilimise eest;
- täielik materiaalne vastutus tuleneb eriseadusest;
- töötaja on saanud aruandes fikseeritud vara või muud väärtused ühekordse volituse või muu ühekordse dokumendi alusel;
- kahju on tekitatud tegevusega, mis on karistusseadustikus kvalifitseeritud süüteona;

41 Töölepingu seadus. 17.12.2008. RT I 2009, 5, 35. RT I 2009, 15, 93.

- kahju tekitatakse ebakaines olekus;
- tahtliku hävitamise või rikkumisega tekitatakse materjalide või toodete puudujääk, samuti töötaja kasutusse antud tööriistade, mõõteriistade, erirõivaste jm esemete tahtlik hävitamine või rikkumine;
- kahju tekitamine ei olnud seotud tööülesannete täitmisega.⁴²

Peagi jõustuv uus TLS aga ei näe ette kahjuhüvitise piirmäära. See asjaolu suurendab ka võimalikku maksuriski, sest erisoodustuse hinnaks on rahalise nõude suurus, mille sissenõudmisest loobutakse⁴³. Ehk teisisõnu, kui tööandja loobuks töötaja, kelle keskmine töötasu on 15 000 krooni, vastu olevast nõudest, siis hoolimata sellest, et kahju suurus oli näiteks 25 000 krooni, tuleks erisoodustumaksud tasuda töökoodeksi järgi siiski väiksemalt summalt- keskmiselt kuupalgalt (va erijuhud).

Uue TLS-i järgi võidakse kahju suurust vähendada juhul, kui töökohustusi rikuti hooletuse tõttu. Asjaolud, mida siis arvesse tuleb võtta on muu hulgas näiteks töötajale antud juhiseid, töötingimused ja töö iseloomust tulenev risk.⁴⁴ Kuid kui kahjunõude vähendamiseks vajalikke asjaolusid ei tuvastata, tuleb kogu tekitatud kahju töötajalt sisse nõuda. Seda mitte tehes, tekib maksurisk erisoodustuse näol, sest äriühing on töötajale seoses töösuhtes olemisega andnud soodustust, kuna ei ole kahjusummat sisse nõudnud.

Seega näeb uus TLS ette süü tuvastamiseks eraldi kriteeriumi, milleks on töötaja hoolsuse määra hindamine töökohustuste täitmisel, mida praegu kehtivas koodeksis ei ole sätestatud. Sellest tulenevalt tuleb alates 01.07.2009.a arvesse võtta järgmiseid asjaolusid:

- tööandja tegevuse ja töötaja tööga seotud tavalisi riske;
- töötaja väljaõpet;
- töö tegemiseks nõutavaid ametialaseid teadmisi;
- töötaja võimeid ja omadusi, mida tööandja teadis või teadma pidi.⁴⁵

42 Eesti NSV töökoodeks § 126 ja § 128

43 Rahandusministri määrus nr 120. Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine. Punkt nr 13. RTL 2000, 1, 2. RTL 2009, 30, 393.

<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13165189> 07.03.2009.

44 TLS § 74 lg 2.

45 TLS § 16 lg 2

Neid aspekte hinnates tuvastatakse, kas töötaja on rikkunud töölepingut tahtlikult, raskelt hooletult või hooletult või puudus töötaja teos süü täielikult. Juhul kui tööandja ei suuda tõendada, et töötaja on kahju tekitamises süüdi, siis ei saa temalt nõuda ka kahju hüvitamist. Kui aga tööandja tõendab töötaja mis tahes vormis esinenud süü kahju tekitamisel, tuleb järgmiseks fikseerida töötaja poolt tasumisele kuuluv kahjuhüvitise summa ning nõue sisse nõuda.⁴⁶ Vastasel juhul käsitletakse olukorda kui nõudest loobumist ja erisoodustuse andmist töötajale.

Lähtuvalt töölepingu rikkumise astmest, saab töötaja materiaalselt vastutust jagada kaheks ning sellest oleneb ka hüvitatava kahju suurus:

- 1) täielik vastutus (rikkumine oli tahtlik) - töötaja vastutab rikkumise tagajärjel tööandjale tekitatud kahju eest täies ulatuses⁴⁷;
- 2) piiratud vastutus (rikkumine hooletuse tõttu, mis hõlmab ka rasket hooletust) – töötaja vastutab tööandjale tekitatud kahju eest ulatuses, mille määramisel arvestatakse töötaja tööülesandeid, süü astet, töötajale antud juhiseid, töötingimusi, töö iseloomust tulenevat riski, tööandja juures töötamise kestust ja senist käitumist, töötaja töötasu, samuti tööandja mõistlikult eeldatavaid võimalusi kahjude vältimiseks või kindlustamiseks. Hüvitist vähendatakse tööandja tegevusega seonduva tüüpilise kahju tekkimise riski tagajärjel tekkinud kahju võrra⁴⁸.

Peamine erinevus kahe regulatsiooni vahel seisneb seega selles, et töökoodeks näeb täieliku vastutuse kohaldamiseks ette sellekohase lepingu sõlmimist (lisaks veel muud erijuhud) ning piiratud vastutus on seatud sõltuvusse keskmisest kuupalgast. Uus TLS aga näeb piiratud vastutuse kohaldamise korral kahju ulatuse korrigeerimist erinevate asjaolude alusel (näiteks töötingimused, süü aste, töötajale antud juhised) ning täielik vastutus on seatud sõltuvusse tahtlusest ning varalise vastutuse kokkuleppest. Seadus sätestab, et varalise vastutuse kokkuleppesse tuleb kirja panna ka vastutuse ülempiir, kuid jätab lahtiseks, kas ülempiiriks võib olla ka kogu kahju suurus⁴⁹.

46 Läänemets, K. Vastutus distsiplineerib töötajat.

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=d2669d7e-45b1-4154-8910-3a4792a76f9c> 27.01.2009.

47 TLS § 74 lg 1

48 TLS § 74 lg 2

49 TLS § 75 lg 2 p 4

Eelpool nimetatud varalise vastutuse kokkuleppe olemasolul on töötaja kohustatud võtma vastutuse temale tööülesannete täitmiseks antud vara säilimise eest ja seda olenemata süüist. Selline regulatsioon aitab lihtsustada tööandja tõendamiskoormist. Praktikas leiab varalise vastutuse kokkuleppe enim kasutust töötajate seas, kes tegelevad kassa ja kaupadega.⁵⁰

Oluline on teada, et töötaja süüd on võimalik eeldada ainult juhul, kui töötajaga on sõlmitud täieliku varalise vastutuse leping. Viimase olemasolu tähendab seda et kui töötaja ei tõenda vastupidist, loetakse ta kahju tekkimises süüdi olevaks. Samas aga ei vabasta see tööandjat kohustusest välja selgitada, kas töötajapoolse kohustuse rikkumise ja tekkinud kahju vahel esineb põhjuslik seos.

Uus TLS suurendab maksuriski tekkimise ohtu ka sättega, mis annab tööandjale õiguse nõuda kahju hüvitamist olukorras, kus töötaja ei ole asunud olulise põhjusega tööle või lahkub töölt ette teatamata. Tegemist on olukorraga, kus töötaja tekitab tööle mitteilmumisega tööandjale kahju, kuid tööandja seda temalt sisse ei nõua (loobub). Sissenõudmata kahju võidakse maksustada kui erisoodustus, millelt tuleb tasuda nii tulu- kui ka sotsiaalmaks.

Autor uuris, milline võiks olla teoreetiline olukord, et eelnimetatud uus säte saaks olla maksustamise aluseks. „Kuna igasugune nõudest loobumine võib olla maksustatav, siis on üldine vastus ikkagi see, et nõudest loobumisel peab olema mingi majanduslik sisu. /.../ maksuhaldur kindlasti kontrollib ka töölepingute ülesütlemise põhjuseid kuna nõude sissenõudmata jätmisel võib tekkida konkreetne maksurisk.”⁵¹

Üks suuremaid muutusi tuleb ka töötaja vastu oleva nõude aegumisega seoses. Hetkel kehtiva regulatsiooni järgi on tööandjal õigus nõue esitada hiljemalt kahe nädala jooksul, arvestades töötaja tekitatud kahju avastamise päevast ning pöörata täitmisele mitte varem kui seitse päeva, arvates selle töötajale teatavastegemise päevast (kahju korral, mis väiksem kui keskmine kuupalk). Ülejäänud juhtudel aegumistähtaega määratud ei ole, vaid on öeldud, et kahju hüvitamine toimub hagi esitamisel kohtule.⁵²

50 Läänemets, K. Vastutus distsiplineerib töötajat.

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=d2669d7e-45b1-4154-8910-3a4792a76f9c> 27.01.2009.

51 Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2009.

52 Eesti NSV töökoodeks. 01.01. 1973. § 129 lg 4.

Uue TLS-i järgi on aegumistähtjaks aga 12 kuud, arvates ajast, millal tööandja sai teada või pidi teada saada kahju tekkimisest ja selle hüvitamiseks kohustatud isikust, kuid mitte hiljem kui kolm aastat pärast kahju tekkimist⁵³. Seda olenemata kahju suurusest.

Autori arvates on võimaliku maksukohustuse vältimise suhtes aegumisperiodi pikendus tööandjale soodne, sest seadus annab rohkem aega nõude üles võtmiseks ja selle töötajalt sissenõudmiseks. Kolme aastase perioodi jooksul on eeldatav, et nõudega ka tegeletakse või siis loobutakse näiteks põhjusel, et sissenõudmiskulud ületavad võimalikku kasu. Veel kehtiv kahenädalane aegumistähtaeg tekitab teoorias tööandjale riski, et kui kohe peale kahju tuvastamist nõuet üles ei võeta (ükskõik mis põhjusel), võib maksuhaldur seda passiivsust tõlgendada ka nõudest loobumisenä.

Samuti käsitletakse nõude sissenõudmisest loobumisenä olukorda, kus töötaja on kahju hüvitamiseks andnud nõusoleku kahjusumma palgast kinni pidada, kuid peale töötaja töölt lahkumist, tööandja loobub maksmata jäänud osa sissenõudmisest (va siis kui prognoositavad mõistlikud kulud ületavad nõude suurust).⁵⁴

Töötaja vastutusele võtmise seaduslikud alused

Vaatamata sellele, millisest õigusaktist lähtuda (kas Eesti NSV töökoodeksist või uuest TLS -st), saab kahjunõude loobumisest ja sellest tulenevalt maksuriskist rääkida juhul, kui on tuvastatud töötaja vastutuse olemasolu, kuid kahjunõuet ei esitata. Töötaja vastutusele võtmine on lubatud järgmiste asjaolude korraga esinemisel:

- otsene varaline kahju- kuna töökoodeks seda mõistet ei sisusta, tuleb aluseks võtta VÕS, mille rakendamiseks annab aluse VÕS-i § 1 lg 1. Selle kohaselt kohaldatakse VÕS-i üldosas sätestatud muu hulgas ka töölepingule. Otsese varalise kahju all tuleks mõista eelkõige kaotsiläinud või hävinud vara väärtuse või vara halvenemisest tekkinud väärtuse vähenemist. Seda isegi siis kui see tekib tulevikus⁵⁵;
- põhjuslik seos käitumise ja kahju vahel- see tähendab, et just töötaja konkreetne käitumine põhjustas kahjulikke tagajärgi. See seos peab olema objektiivselt eksisteeriv;⁵⁶

53 TLS § 74 lg 4

54 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksu maksjate Liit, lk 846.

55 VÕS § 128 lg 3

56 Tingas, R., Saag, M. 2006. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 127.

- töötaja süü (va erilepingu korral, millega töötaja võtab vastutuse enda peale) - töötaja süü olemasolu nõutavus kahju sissenõudmisel on sätestatud Eesti NSV töökoodeksi § 125 lg 1 ja peatselt kehtima hakkavas TLS-i § 72.

Süü vormid VÕS § 104 lg 3-5 kohaselt on:

- 1) tahtlus- õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel;

On vaid mõned erandid, millal kahju tekitamine on õiguspärane:

- kahju on tekkinud normaalse tootmismajandusliku riskiga seoses⁵⁷. Selle riski alla kuuluvad näiteks olukorrad, kus tootmiseks vajalike ja kasulike tulemuste saavutamine ei ole võimalik, ilma et tööandja vara ähvardaks potentsiaalne oht. Taoline risk on õigustatud näiteks uute masinate väljatöötlemisel.⁵⁸ Samuti annab 1. juulil 2009.a kehtima hakkav TLS § 74 lg 2 kahjuhüvitise vähendamiseks aluse ulatuses, mis on seotud tööandja tegevusest tuleneva tüüpilise kahju võrra;
- hädaseisund- tulenevalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 141 lg 1 ei tegutse isik õigusvastaselt, kui tekitab kahju ennast või teist isikut või vara ähvardava ohu tõrjumiseks ning kui kahju tekitamine on vajalik ohu tõrjumiseks ja kahju ei ole ähvardanud ohuga võrreldes ebamõistlikult suur;
- kahju on tekkinud tööandja enda korralduste täitmise tulemusena, olles kahju tekkimisest tööandjat hoiatanud;⁵⁹

- 2) raske hooletus- käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine;

- 3) hooletus- käibes vajaliku hoole järgimata jätmine.

- kahju on tekitatud tulenevalt töösuhtest- erisoodustuseks loetakse TuMS § 48 lg 4 kohaselt igasugune kaup, teenus, loonustasu⁶⁰ või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale seoses töö- või teenistussuhtega. Seega olukord kus kahju on tekitatud mitte töösuhtes oleku ajal, ei rakendu kahju hüvitamisel ning sellest loobumisel TLS-is ja hetkel kehtivas Eesti NSV töökoodeksis sätestad normid.

Töötaja vastutuse regulatsiooni puhul on oluline meeles pidada, et erisoodustus võib olla ka anonüümne. Sellest tulenevalt saab maksustada näiteks kaupluses tekkinud puudujääki,

57 Eesti NSV töökoodeks. 1.01.1973 § 125 lg 2.

58 Tingas, R., Saag, M. 2006. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 127.

59 *samas*

60 Loonustasu- mitterahaline tasu. Tasu toote või teenusena.

tingimusel et on tõendatud puudujäägi tekkimine töötajate süül.⁶¹ Kassast puuduolevat summat on õigus sisse nõuda kassapidajalt või raamatupidamise eest vastutavalt isikult. Juhul kui nõudest loobutakse (puudujääk kantakse kuludesse ilma nõuet raamatupidamises üles võtmata ning asjaolusid uurima ei hakata) tuleb puuduolev summa maksustada kui erisoodustus kassapidajale või raamatupidamise eest vastutavale isikule. Seda välja arvatud juhul kui prognoositavad sissenõudmiskulud ületavad nõudest saadavat kasu⁶². Tavapraktikas on levinud, et kassapidajatega sõlmitakse täieliku vastutuse leping, mille alusel saab kahju töötajalt täies ulatuses sisse nõuda. Kui aga sellist lepingut ei ole sõlmitud, siis saab kassapuudujäägi korral nõude esitada tööandja vastu, kes ei ole täitnud oma kohustusi ehk kahju tuleks lugeda tööandja poolt vaikumisi antud erisoodustuseks.⁶³

Näiteks võib tuua Harju Maksuameti (edasipidi Harju MA) 16.01.2003. aastal tehtud maksuotsuse nr 6.1-03.2/46, millega tuvastati, et AS Krooning ei ole tasunud erisoodustuse tulu- ja sotsiaalmaksu, mille nõue tuleb TuMS § 48 lg 4 p 9. Asjaolud olid järgmised:

- maksuhaldur tegi järelduse varjatud käibe olemasolust ühe ja sama numbri ning kuupäevaga kassa sissetulekuorderite alusel. Sissetulekuorderid esitati revidendile köidetud kassa dokumentidena kuid vaid ühe orderi alusel oli käive arvesse võetud ja deklareeritud. See tingis olukorra, et kassa sissetulekuorderid näitasid suuremat kassajääki, kui oli reaalne jääk kassas;
- Harju MA leidis, et töötajatele on tehtud erisoodustus varjatud käibe näol, mida oli võimalik äriühingust välja viia;
- AS Krooning'u sõnul liikus raha vaid ühe kassa orderi alusel. Teised oli koostatud ekslikult ja tähelepanematuses ning seega ei ole nende alusel kohustust ka käivet deklareerida, kuna seda pole olnud;
- ebarahuldava raamatupidamise korraldamine võib olla eelduseks vääртеomenetluse algatamiseks, mitte aga maksukohustuse määramiseks.

AS Krooning esitas Harju MA otsuse peale vaide, mille maksuamet jättis rahuldamata ja seetõttu kaebas AS Krooning otuse edasi Tallinna Halduskohtusse. Halduskohus nõustus Harju MA-ga selles osas, et juhul kui oleks tõendatud asjaolu, et AS Krooning kassasse laekus deklareeritust suuremal määral sularaha, mille võttis kassast välja AS Krooning

61 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuameti Liit, lk 846.

62 TuMS § 48 lg p 9

63 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuameti Liit, lk 847.

töötaja, oleks olnud tegemist erisoodustusena TuMS § 48 lg p 9 mõttes. Kuid antud juhul ei pidanud kohus tõendatuks deklareerimata käibe olemasolu ja sellest tulenevalt ei saanud AS Krooning anda töötajatele ka erisoodustust väidetavalt varjatud käibe ulatuses olevas summas. Maksu- ja Tolliamet esitas apellatsioonikaebuse Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumile, mis aga 07.01.2005. aasta otsusega nr 2-3/109/05 jättis apellatsioonikaebuse rahuldamata⁶⁴.

Meeles tasub pidada, et erisoodustus saab tekkida vaid tööandja ja töötaja vahel, mistõttu ei rakendu erisoodustus tulumaksuseaduse mõttes, kui leiab aset tehing juriidiliste isikute vahel või kui füüsiline isik ei ole erisoodustust tegevale juriidilisele isikule töötajaks TuMS § 48 lg 3 mõistes.⁶⁵ Kuid samuti ka füüsilisest isikust ettevõtja (edaspidi FIE) poolt oma töötajale tehtud erisoodustus kuulub maksustamisele. Ehk olukord, kus FIE töötaja on tekitanud kahju, kuid FIE ei nõue seda kahju tekitajalt sisse (ehk loobub), tuleb arvestada potentsiaalse tulu- ja sotsiaalmaksuriskiga.

Kokkuvõtvalt öeldes võib maksurisk tekkida juhul kui on olemas töötaja vastutuse alused ning nõue on sissenõutav, kuid seda teatud põhjustel ei tehta. Sellisel juhul on tööandja kohustatud tasuma erisoodustusmaksud TuMS § 48 lg 4 p 9 alusel (va kui mõistlikud prognoositud kulud ületavad nõude suurust).

Autor leiab, et tööandja seisukohast on mõistlik võimalusel alati sõlmida täieliku materiaalse vastutuse leping või uue TLS-i järgi varalise vastutuse kokkulepe, milles on määratletud ka vastutuse ülempiir. Eelnimetatud lepingu või kokkuleppe olemasolu korral jääb tööandja kohustuseks vaid tõendada tekkinud kahju ja töötaja tegevuse põhjuslik seos. Eraldi detailne arutelu kahju suuruse hüvitamise osas ei ole vajalik, kuna see on kas lepingus või kokkuleppes juba määratletud.

Kui põhjuslik seos on tuvastatud, jääb üle vaid nõue töötaja vastu sisse nõuda, milleks kõige parem võimalus on arvatavasti kahjusumma töötaja palgast kinnipidamine (vajalik eelnev kirjalik kokkulepe). Autor leiab, et võimalusel oleks soovitatav nõue terves ulatuses kinni pidada. Sellega oleks välistatud olukord, et osa kahjusummast jääb pärast töötaja töölt

64 Tallinna Ringkonnakohtu 07.01.2005 otsus nr 2-3/109/05
http://kola.just.ee/docs/public/dokument_316294.pdf 09.03.2009.

65 Villems, T. 2005. Erisoodustused. Näited ja kommentaarid. Tallinn: Teabekirjastuse OÜ, lk 8.

lahkumist sisse nõudmata, kuna töösuhte lõppemisel on tööandjal oluliselt raskem nõuet sisse nõuda. Tööandja võib kaotada kontakti kahju tekitajaga ega oma enam kontrolli enam tema sissetulekute osas. Töötasu kinnipidamisel tuleb aga arvestada täitemenetluse seadustiku (edaspidi TMS) § 132 toodud piirangud⁶⁶. Näiteks ei saa sissetulekut piirata, kui see ei ületa ühe kuu eest ettenähtud palga alammäära suurust (2009. a 4 350 krooni⁶⁷) või vastavat osa nädala või päeva sissetulekust⁶⁸.

2.2. Juhatusel liikme vastu esitatava nõude alused ning sellest loobumisega kaasnev maksurisk

Erisoodustuselt tulumaksu tasumise kohustus tuleb TuMS- e § 48 lg 1, mis sätestab, et tööandja maksab tulumaksu töötajale tehtud erisoodustuselt ning töötaja hulka loetakse ka juhtimis- või kontrollorgani liiket⁶⁹. Seadusest tulenevalt kuuluvad juhtimis- või kontrollorgani liikme alla järgmised isikud (loetelu käib nii avalik- kui eraõiguslike, nii residendist kui ka mitteresidendist juriidiliste isikute kohta):

- volitatud organ või isik, kellel on õigus osaleda juriidilise isiku tegevuse juhtimisel või juhtorgani tegevuse kontrollimisel;
- juhatus, nõukogu, prokurist, asutaja kuni juriidilise isiku registrisse kandmiseni, likvideerija, pankrotihaldur, audiitor, revident või revisjonikomisjon;
- välismaa äriühingu filiaali juhataja ning Maksu- ja Tolliametis piirkondlikus struktuuriüksuses registreeritud püsiva tegevuskoha tegevjuht.⁷⁰

Seega olukorras, kus äriühingul tekib eelpool loetletud juhtimisorgani liikme vastu tema tegevuse või tegevusetuse tõttu nõudeõigus, kuid sellest loobutakse, võib tekkida maksurisk⁷¹.

Vastutuse alus

Juhatusel liikme vastutuse alused on sätestatud nii äriseadustikus (edaspidi ÄS)⁷² kui ka

66 Täitemenetluse seadustik. 20.04.2005. RT I 2005, 27, 198. RT I 2009, 4, 24.

67 Vabariigi Valitsuse määrus nr 254. Palga alammäära kehtestamine. 20.12. 2007. RTI, 28.12.2007, 71, 442.

68 TMS § 132 lg 1

69 TuMS § 48 lg 3

70 TuMS § 9

71 Aruste, V. (koost.). 2007. Erisoodustused. Töösuhetest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 120.

72 Äriseadustik. 15.02.1995. RT I 1995, 26-28, 355. RT I 2009, 12, 71.

TsÜS-s, mille kohaselt vastutavad juriidilise isiku juhatus või juhatust asendava organi liikmed solidaarselt sellise süüalise (tahtliku või ettevaatamatu) kahju ees, mida nad on juriidilisele isikule tekitanud oma kohustuste täitmata jätmisega või mittenouetekohase täitmisega⁷³.

Nõude sissenõudmise pädevus kuulub äriühingu kõrgemale juhtimisorganile. Sissenõudmiseks annab aluse äriseadustik, mis sätestab et nõukogu liikmega või juhul kui ühingul ei ole nõukogu (rakendub OÜ puhul), siis juhatuse liikmega tehingu tegemise otsustamine /.../ kuulub osäühingus osanike ja aktsiaseltsis aktsionäride pädevusse⁷⁴. Seega otsustavad nemad ka nõude sissenõudmise või sellest loobumise üle (vt lisa 3).

Juhatusel on võimaluse vastutusest vabaneda ÄS-i § 315 lg 2 ja § 187 lg 2, mille kohaselt peab juhatuse liige tõendama, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega. Kui aga vastutuse vabastuse alused puuduvad, siis võib juhatuse liikme vastu nõude mitteesitamine äriühingule kaasa tuua veelgi suurema kahju, kui seda on tekitanud juhatuse liige oma tegevuse või tegevusetusega. Seega on oluline, et äriühingud oleksid nõudest loobumise võimalike tagajärgedega kursis. „Maksuhaldur hindab antud juhul (*autor: juhul kui on põhjust arvata, et juhatuse liikme tegevus ja tekitatud kahju on põhjuslikud seoses*) juhatuse liikmete tegevust ning kontrollib, kas kahju tekkis nende tegevuse/tegevusetuse tulemusena⁷⁵.“

Näiteks saab tuua Riigikohtu halduskolleegiumi otsuse nr 3-3-1-2-04, mis on tehtud 16.02.2004.a ja mis käsitleb juhatuse vastutusele võtmist. Nimetatud kohtuasja aluseks on OÜ Sten-Killustik´u kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti (edaspidi TJIMA) poolt tehtud ettekirjutuse nr 4.1-01/11756 ja Maksuameti otsuse nr 257 tühistamiseks, millega määrati osäühingule täiendav tulu- ja sotsiaalmaksu kohustus erisoodustuselt, kokku summas koos intressidega 1 935 339 krooni.⁷⁶

TJIMA kohustas OÜ-d tasuma erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu, mille aluseks oli juhatuse vastu nõude esitamata jätmine ehk siis nõude sissenõudmisest loobumine.

73 Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuameti Liit, lk 847.

74 ÄS § 298 lg 1 p9; § 168 lg 1 p 10

75 Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2009.

76 Riigikohtu halduskolleegiumi otsus nr 3-3-1-2-04. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-2-04> 10.02.2009.

Asjaolud olid järgmised:

- OÜ Sten- Killustik rentis killustiku hoidmiseks Viimsi vallas laoplatsi;
- 2000. a kanti kuludesse 10 000 tonni killustikku väärtusega 1 841 363 krooni ning osaühingu juhatuse otsuse kohaselt tekkis selline puudujääk killustiku varguse ja loomuliku kao tõttu;
- Maksuamet tugines ettekirjutuses ÄS § 187 lg 1, mille kohaselt peab vara säilimise eest vastutama juhatuse. Seega kauba hoidmine ilma valveta ja müümine ilma kaalu omamata on ettevaatamatu tegevus, millega juhatuse on tekitanud äriühingule kahju;
- vastavalt TsÜS-le vastutavad juhatuse liikmed, kes on süüliselt tekitanud kahju juriidilisele isikule oma kohustuste täitmata jätmise või mittenouetekohase täitmisega, juriidilise isiku ees solidaarselt⁷⁷.

Eelpool öeldule tuginedes leidis maksuamet, et juhatuse on süüdi 10 000 tonni killustiku kadumises ning kandes kahju kuludesse, loobus osaühing nõude sissenõudmisest, mis on aga erisoodustus ja kuulub maksustamisele.

OÜ Sten-Killustik esitas halduskohtule kaebuse ning tugines väitele, et tulenevalt TuMS § 48 lg 4 p 9 tekib erisoodustus hetkest, kui äriühing loobub juhatuse liikme vastu oleva nõude sissenõudmisest. Osaühing väitis, et ei ole teinud ühtegi nõudest ega selle sissenõudmisest loobumise teingut või otsust ega väljendanud muus vormis selle tahet. Vaidlus jõudis Riigikohtu halduskolleegiumisse ning põhiküsimus taandus selleni, kas nõudest saab loobuda tegevusetusega. Halduskolleegiumi seisukoht antud asjas oli, et nõudest loobumine tuleb siduda nõude esitamise tähtajaga ja kui selle aja jooksul ei ole nõuet esitatud, tuleb tegevusetus lugeda nõudest loobumiseks.

Antud kohtulahendi menetlemisel lähtuti juhatuse liikme vastu nõude esitamise aegumistähtajast, milleks on 5 aastat⁷⁸. Lõpptulemusena leidiski Riigikohus, et tulu- ja sotsiaalmaksu määramine oli maksuameti poolt ennatlik, kuna viieaastane aegumistähtaeg ei olnud möödunud.⁷⁹ Nõude aegumisega seonduvaid asjaolusid käsitles autor peatükis 1.2. ning siinkohal sellel pikemalt enam ei peatu.

⁷⁷ TsÜS § 37

⁷⁸ ÄS §187 lg 3

⁷⁹ Henriksen, M. 2004, Millal saab loobumist nõudest juhatuse liikme vastu lugeda erisoodustuseks?- Kaubanduskoja Teataja, 7, 7-8.

Lisaks sellele asus Riigikohus seisukohale, et tuginemine TuMS § 48 lg 4 p 9 eeldab nõude sissenõutavust ja et sellisest nõudest loobutakse. Sissenõutavus tähendab, et kindlaks on määratud nõude:

- alus- faktilised ja juriidilised asjaolud, mis näitab, et nõue on põhjendatud;
- ulatus- tugineb nõude alusele ja seisneb otsuse langetamises, kas nõue hõlmab kogu äriühingule tekitatud kahju või osa sellest. Aluse ja ulatuse määramisel tuleb lähtuda VÕS-st.

Kõne all olevas kohtuasjas oli maksuamet juriidiliseks aluseks määranud 1. 06. 2002. aastani kehtinud TsÜS § 46 lg 1 ja ÄS § 187 lg 1. Nende kohaselt vastutavad juriidilise isiku juhatuse või seda asendava organi liikmed, kes on oma kohustuse täitmata jätmise või mittenouetekohase täitmisega süüliselt tekitanud sellele juriidilisele isikule kahju, tema ees solidaarselt.

Riigikohus leidis, et maksuamet on õigesti viidanud õiguslikule alusele, millest tõepoolest tuleneb võimalus tuvastada, et äriühingu juhatuse liikmetele on tehtud erisoodustus TuMS § 48 lg 4 p 9 mõttes. Faktiliseks aluseks antud lahendis olid järgmised asjaolud: osühing polnud määranud isikut, kes vastutaks osühingu vara säilimise eest, rakendamata on meetmed vara säilimiseks laoplatsil- polnud valvet ega piirdeid, kaupa väljastati kaalumata, sest puudus kaal ning aastaaruande koostamisel jäeti varad inventeerimata.

Nõude ulatust polnud aga kindlaks määratud. Riigikohtu halduskolleeegiumi seisukoht on, et äriühingu juhatuse liikmetelt ei saa nõuda sellise kahju hüvitamist, mis tekkis loomuliku kao tõttu. Seega käitus maksuamet valesti, kui määras maksu kogu killustiku puudujäägilt. Õiglane oluks võtta arvesse, kuidas toimub tavapärane äritegevus samas tegevusvaldkonnas ja milline oli juhatuse liikme käitumine kohustuste täitmisel või oluks mõistlik.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et juhatuse vastutuse määramisel on palju erinevaid nüansse, mida jälgida ning tõendada. Olulisemad neist on järgmised:

- äriühingul on tekkinud kahju;
- juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud;
- juhatuse liikme kohustuste rikkumise ja kahju tekkimise vahel on põhjuslik seos.

Juhatuse liige peab vastutusest vabanemiseks tõendama, et ta tegutses korraliku ettevõtja hoolsusega. Seega tuleks nõude esitamise kahtluse korral analüüsida, kas juhatuse liikme tegevuses esinevad vastutuse alused ja kui esinevad, siis tuleks nõue ka esitada.⁸⁰

Autori arvamuse kohaselt on enne nõude sissenõudmist soovitatav alati hinnata, kas nõudest oodatav kasu on suurem selle sissenõudmisel tekkivatest kuludest. Juhul kui ei ole, siis pole nõude sissenõudmine otstarbekas ja puudub ka alus nõude loobumine erisoodustusena maksustada. TuMS § 48 lg 4 p 9 sätestab, et kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust, ei loeta rahalise nõude sissenõudmisest loobumist erisoodustusena. Seega tuleks alati lähtuda mõislikkuse printsiibist ning igale olukorrale läheneda individuaalselt, sest sissenõudmine ei ole omaette eesmärk. Eesmärk on tekitatud kahju hüvitamine.

80 Madisson, K. Juhatuse liiget on tark lasta vastutusele võtta.
http://ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=3403/rubr_artiklid_340306 20.01.2009.

3. SEOTUD JA MITTESEOTUD JURIIDILISTE ISIKUTE VAHELISTEST NÕUETEST LOOBUMISEGA KAASNEV MAKSURISK

3.1. Nõudest loobumine ning potentsiaalne topeltmaksustamise oht

Lisaks eelnevas peatükis analüüsitud töötaja ja juhatuse liikme vastu oleva nõude loobumisele, on nõudest loobumine aktuaalne ka juriidiliste isikute vahel. Juhul kui äriühing loobub nõudest juriidilise isiku vastu (olenemata sellest, kas tegu on seotud või mitteseotud osapoollega), maksustatakse seda kui kingitus TuMS § 49 lg 1 alusel. Järgnevalt käsitleb autor nõudest loobumise teematikat eelnimetatud olukorras. Seotud osapoolte korral võtab autor aluseks ema- ja tütarettevõtjate vahelised tehingud, kuna need on oma olemuselt kõige aktuaalsemad. Seda tulenevalt sellest, et praeguses majandussituatsioonis tuleb sageli ette olukordi, kus emaettevõtja peab tõdema fakti, et tütarettevõtja on makseraskustes ning seetõttu ei ole võimeline tasuma ka näiteks emaettevõtjalt saadud laenu.

Olukorras kus tütarettevõtjale või kolmandale osapooltele antud laenu või muu rahalise nõude laekumine on ebatõenäoline, on laenuandjal valida kolme peamise variandi vahel:

1. nõudest loobuda;
2. jätkata võla sissenõudmist;
3. teha nõude arvelt mitterahaline sissemakse.⁸¹

Esimesel juhul on tegemist olukorraga, kus laenuandja otsustab nõudest/laenust loobuda (nii laenust kui kogunenud intressist). Loobutud summa kas vähendab võlgniku kahju või suurendab kasumit. Selleks, et nõudest loobuda tuleb koostada lihtkirjalik dokument, mille alusel saab loobumist maksustada kui kingitus ja võlausaldaja peab tasuma tulumaksu loobutud summast.⁸²

Sisuliselt on tegemist nõudest loobumisega kokkuleppel, mida reguleerib VÕS § 207, mis sätestab, et võlasuhe lõpeb kui võlausaldaja ja võlgnik on võlasuhte lõpetamises kokku leppinud. Seda seoses võlausaldaja loobumisega nõudest või võlausaldaja tunnistab, et

81 Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga?

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71> 09.02.2009.

82 *samas*

võlasuhet ei ole. Seega saab öelda, et nõudest loobumine eeldab vähemalt võlausaldaja tahteavaldust. Meeles tasub pidada, et TsÜS § 68 lg 4 võimaldab ka vaikimist või tegevusetust lugeda tahteavalduseks, seda juhul kui vaikimise või tegevusetuse lugemine tahteavalduseks tuleneb seadusest, isikute kokkuleppest või nendevahelisest praktikast⁸³.

Huvitav on teada, et olukorras, kus nõudest loobutakse ja võlausaldaja maksab nõude suuruselt tulumaksu, võib tekkida ka topeltmaksustamise oht. Seda siis kui võlgnik peaks suutma jaotada dividende, millelt tuleb aga samuti tulumaksu tasuda. Sel juhul sisaldab jaotatav kasum endas ka seda sama nõuet, millest võlausaldaja loobus ja tulumaksu tasus.⁸⁴ Jaotatult dividendidelt tulumaksu tasumise kohustus tuleb TuMS § 50 lg 1, mis sätestab, et äriühing maksab tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis.

Autori hinnangul tekiks huvitav olukord aga siis, kui Eestis hakkaks kehtima uus tulumaksuseadus, millega sätestataks, et äriühingu kogu teenitud kasum kuulub maksustamisele (mitte vaid jaotatav osa). Nimelt Eesti äriühingute tulumaksu süsteemi eripära seisneb hetkel selles, et äriühingu kasumit maksustatakse selle jaotamisel, mitte selle teenimise hetkel. Süsteemi muutmise korral tekiks olukord, kus nõudest loobumine toob kaasa topeltmaksustamise. Esimene kord peaks äriühing tasuma tulumaksu nõudest loobumisel ja seda nii nõude summalt kui ka kogunenud intressidelt. Teistkordne maksustamine toimub äriühingu majandusaasta kasumi maksustamisel, mis aga sisaldab endas ka loobunud nõudesummat, millelt juba on äriühing, kes sellest loobus, tulumaksu tasunud. Seega juhul kui peaks kehtima hakkama klassikaline äriühingu tulumaksusüsteem, tuleks lõpetada nõudest loobumise eraldi maksustamine.

83 Vutt, M. Eraõiguse normide rakendamine Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas. http://www.riigikohus.ee/vfs/647/Eraoiguse%20normid_haldus1.pdf 10.02.2009.

84 Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga? <http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71> 09.02.2009.

3.2. Võimalused maksuriski vältimiseks ning selle maandamiseks

Nõude muutmine mitterahaliseks sissemaks

Juhul kui äriühing leiab, et nõudest loobumine või sissenõudmise jätkamine ei ole otstarbekas, on üheks alternatiivseks lahenduseks nõude pööramine mitterahaliseks sissemaks. See tähendab, et võlgniku bilansis liigub nõude summa kohustuste realt omakapitali. Võlausaldaja aga suurendab seeläbi oma senist osalust (juhul kui tegemist ema- ja tütarettevõtjaga) või siis saab uue osaluse omanikuks. Selleks tuleb läbi viia aktsia- või osakapitali suurendamise protseduur.⁸⁵

Seadusliku aluse selleks annab ÄS-i § 142 lg 1, mis sätestab, et mitterahaliseks sissemaks võib olla mis tahes rahaliselt hinnatav ja osauhingule üleantav asi või varaline õigus, millele on võimalik pöörata sissenõuet. Mitterahaline sissemaks tuleb aga lasta hinnata ning aluseks tuleb võtta asja või õiguse harilik väärtus⁸⁶. Hindamise kord on ette nähtud põhikirjas ning kui eseme hindamiseks on olemas üldtunnustatud eksperdid, tuleb hindamine lasta neil teha⁸⁷. Igal juhul on aga vajalik audiitori arvamus mitterahalise sissemaks hindamise kohta, mis peab sisaldama mitterahalise sissemaks kirjeldust ning selles tuleb märkida, millist meetodit kasutati mitterahalise sissemaks hindamisel ja kas mitterahalise sissemaks väärtus vastab mitterahalise sissemaksega tasutud osa nimiväärtusele ja ülekursile⁸⁸.

Laenu suunamine mitterahaliseks sissemaks võib teatud olukordades olla ka ainuvõimalik otsus grupist väljapoole antud laenude puhul. Seda eelkõige juhul kui nõudest loobumine tähendab kindlat rahast ilmajäämist ning võlausaldaja ei ole huvitatud ka võlgniku pankrotist.⁸⁹

Reeglina on välistatud olukord, et Eesti äriühingu poolt mitterahalise sissemaks tegemine tooks kaasa tulumaksukohustuse. Pigem loob sissemaks tegemine eelise, sest 2009.aastal kehtima hakanud uus TuMS näeb ette, et äriühingu omakapitali tehtud rahaliste ja mitterahaliste sissemaksete ulatuses saab äriühing erinevate protseduuride (aktsia- või

85 Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga?

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71> 09.02.2009.

86 ÄS § 143 lg 1 ja 2

87 ÄS § 143 lg 1

88 ÄS § 143 lg 3¹

89 Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga?

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71> 09.02.2009.

osakapitali vähendamine, osaluse tagasiost, likvideerimine) käigus teha ka maksuvabasid väljamakseid⁹⁰. Seega on 2009. aastal jõustunud TuMS-i muudatusega loodud olukord, kus teatud situatsioonides saab äriühing mitterahaliseks sissemaksiks konverteeritud laenu hiljem maksuvabalt välja võtta. Nõudest loobumisel sellist võimalust aga ei oleks.⁹¹

Eeltoodust tulenevalt leiab töö autor, et äriühingutel on kasulik võimalusel ja huvi korral muuta nõue mitterahaliseks sissemaksiks. Sellisel juhul säilib reaalne võimalus, et nõudesumma saadakse veel tagasi. Kõige mõistlikum on rakendada mitterahalist sissemakset ema- ja tütarettevõtjate vaheliste nõuete korral. Sellisel juhul saab emaettevõtja aidata oma grupi äriühingul parandada finantsnäitajaid ning välja tulla näiteks olukorrast, kus tütarettevõtja osakapital on alla lubatud piiri.

Nõude sissenõudmise dokumenteerimine ja seeläbi maksuriski maandamine

Selleks, et vältida maksuriski tasub võlga sisse nõuda ja vajadusel ka algatada pankrotimenetlus ning oma nõudega seal esineda - ehk teha kõik, mis võimalik, et nõue kätte saada. Eeldatavasti tuleb selliseid olukordi ette siis, kui äriühingul puudub huvi võlgnikusse investeerida ehk muuta nõue mitterahaliseks sissemaksiks⁹².

Oluline on siinkohal eristada äriühingu likvideerimist ja pankrotti, kuna see võib saada oluliseks maksuriski vältimise aspektist. Mõiste „likvideerimine“ tähendab, et äriühing lõpetab oma tegevuse, kuid suudab olemasolevate varade arvelt tasuda oma kohustused. Pankroti korral on äriühing aga olukorras, kus varad ei kata kõiki olemasolevaid kohustusi ehk kõigile võlausaldajatele ei olda võimalik tasuda.⁹³ Nõudest loobumise korral on nende kahe olukorra eristamine vajalik.

Näiteks võib tuua järgmise situatsiooni- äriühingul A on äriühingu B vastu nõue ning äriühingu B juhatuse algatus algatab likvideerimismenetluse (mis eeldab kõikide kohustuste täitmist/katmist olemasolevate varade arvelt). B aga jätab äriühingule A nõude tasumata ning A kannab selle lootusetuks ega algata pankrotimenetlust B suhtes. Ehk tekib olukord kus nõude sisse-nõudmisest loobutakse, sest sisuliselt teeb äriühing A äriühingule B kingituse,

90 TuMS § 50 lg 2

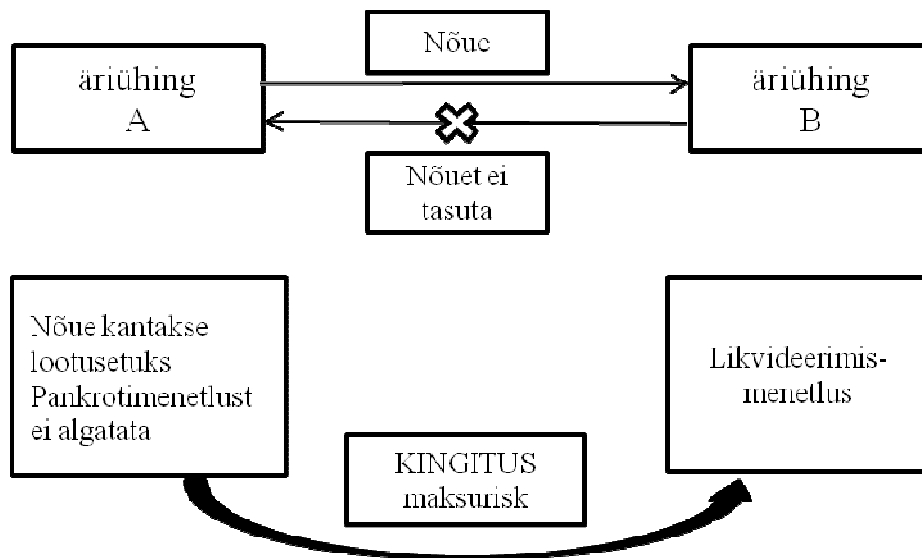
91 Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga?

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71> 09.02.2009.

92 samas

93 ÄS § 373; § 210

millelt tuleb aga tasuda tulumaks (vt joonis 3). Selleks aga, et maksuriski ei tekiks, peaks äriühing A alustama pankrotimenetlust B suhtes, mis on tõendiks selle kohta, et äriühing on sissenõudmisega tegelema ja nõude loobumise rakendamise on välistatud. Pankrotimenetluses tuleb võlausaldajal aga ka osaleda, et näidata omapoolset huvi nõue kätte saada. Autor leiab, et menetluses osalemine on tugev argument tõendamaks maksuhaldurile, et nõude sissenõudmisega on tegeledud.



Joonis 3. Üks potentsiaalne maksuriski tekkimise olukord⁹⁴

Nõude sissenõudmine võib sageli viia ka selleni, et äriühingul tuleb pöörduda selle sissenõudmiseks kohtusse. Olenevalt olukorrast võiks eelnevalt kaaluda kompromissilepingu sõlmimist. Seda eeldusel, et on olemas õiguslikult vaieldav või ebaselge õigussuhe, mille hulka loetakse muu hulgas ka ebakindlust nõude sissenõutavuse suhtes⁹⁵. Seaduse kohaselt eeldatakse, et kompromissilepingu tagajärjel loobuvad lepingupooled oma nõuetest ning omandavad kompromissilepingu alusel uued õigused⁹⁶.

Tulenevalt seaduse sõnastusest võib tekkida küsimus, kas ja millal saab kompromissileping olla nõudest loobumise maksustamise aluseks. Egon Veermäe kommentaar eeltoodu kohta on järgmine: “Kõne alla võiks maksustamine tulla siis kui leping on selgelt kahjulik või ebamõistlik äriühingule. Samuti kontrollib maksuhaldur kindlasti seda, kas

94 Autori koostatud.

95 VÕS § 578 lg 1

96 VÕS § 578 lg 2

kompromisslepingu eeldus – õiguslikult vaieldav või ebaselge õigussuhe – on täidetud. Juhul kui tegelikkuses üritatakse nõudest loobuda peitudes ebaselge õigussuhte taha, siis maksustamise tagajärjed saavad ikkagi sellised nagu oleks tavalisel nõudest loobumise puhul.” Maksuriski vältimiseks on vajalik tagada järgmist: „Maksukohustuslane peab suutma maksuhaldurit veenda, et kompromissile mindi seetõttu, et tegemist oli ebaselge ja vaieldava õigussuhtega. Tõendamiseks sobivad eeltoodut kinnitavad kõiksugused erinevad tõendid (nt hinnang ekspertidelt jne).“⁹⁷

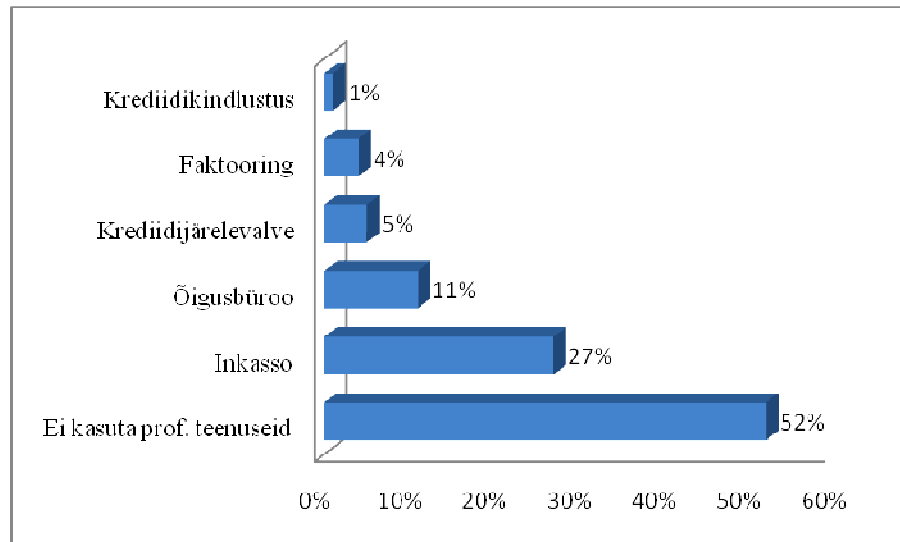
Nõude sissenõudmisel on oluline kõik püüded dokumenteerida. Seda selleks, et juhul kui maksuhaldur kontrolli käigus leiab, et äriühing on nõudest kergekäeliselt loobunud, on äriühingul olemas tõendusmaterjal, et tegelikult on aktiivselt sissenõudmisega tegeldud. Dokumenteerimine eeldab eelkõige meeldetuletuskirjadest koopiategemist ja saadetud e-kirjade salvestamist.

Lisaväärtuse annaks näiteks logiraamatu pidamine, kuhu saaks koondada kronoloogilises järjekorras kogu info, mis nõude sissenõudmiseks ette on võetud. Kindlasti võiks sellesse dokumenteerida ka võlgnikule tehtud kõned- kes helistas, kuupäev ning mis oli kõne lõplik tulemus (kas võlgnik lubas tasuda, eitas nõude olemasolu vms). Taoline logiraamat oleks kasulik nii äriühingule endale, kui ka maksuhaldurile. Seda nimelt seetõttu, et äriühingul on olemas ülevaade ja kontroll nõude laekuvuse tõenäosuse kohta. Lisaks puudub oht, et näiteks kaks erinevat töötajat helistavad võlgnikule samal päeval ehk liiga järjestikku, mis jätaks äriühingust liiga pealetükkiva mulje. Kuna logiraamatus on kuupäevaliselt fikseeritud, millal ja kes võlgnikuga viimati nõude osas suhtles, siis topelttöö tegemine on välistatud. Maksuhaldurile annaks logiraamat aga veendumuse, kas nõude sissenõudmisega on tegeldud. Seega kasu oleks mõlemapoolne.

Maksuriski vältimise seisukohast on mõistlik lootusetu nõue loovutada inkassoteenuseid osutavale äriühingule, kuna see on heaks tõendusmaterjaliks, et nõude sissenõudmisega tegeldakse. Kui inkasso pingutused ei ole edukad, siis oht, et maksuhaldur ütleb et nõudest on loobunud ja see tuleks maksustada, on olulisel määral maandatud. Järjekordse uuringu põhjal, mille Krediidinfo AS läbi viis, küsiti äriühingutelt milliseid professionaalseid teenuseid

97 Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2009.

kasutab äriühing võlglastega suhtlemisel. Selgus et 52% ei kasuta professionaalseid teenuseid ning vaid 27% kasutab inkasso teenuseid (vt joonis 4).



Joonis 4. Milliseid professionaalseid teenuseid kasutab äriühing võlglastega tegelemisel⁹⁸

AS Deloitte Audit Eesti vanemauditiitorid Anne Mobel ja Kaie Maannel kommentaar kõne all oleva teema osas oli järgmine: „Inkassofirmade teenuste kasutamine on üpris levinud, kuid seda eelkõige suuremate äriühingute seas ning suuremate nõuete puhul, sest alla 500 krooniseid nõudeid inkasso üldjuhul sisse nõudma ei hakka, kuna kulud on suuremad kui võimalik tulu. Üldjuhul kaalutakse inkasso poole pöördumist kõige viimase variandina.“⁹⁹

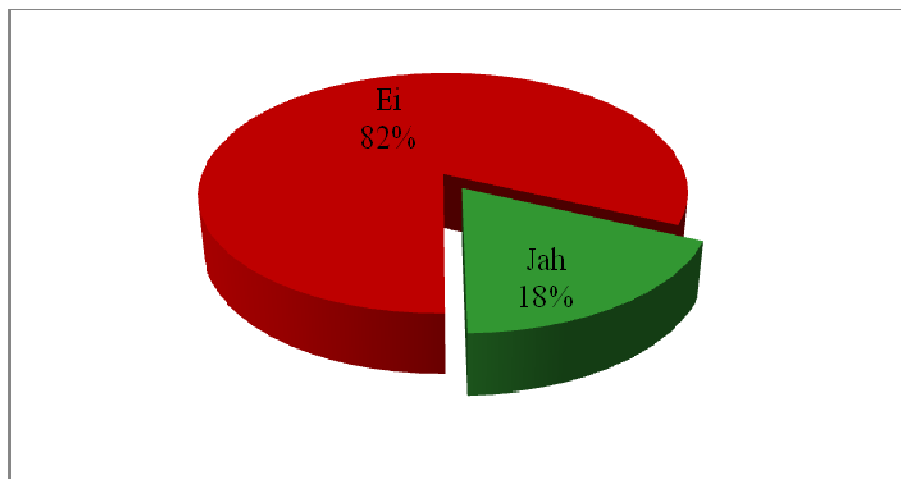
Seega on kehvemas olukorras väiksemad äriühingud, kelle nõudeid inkassofirmad ei ole nõus menetlema. Sellisel juhul peab äriühing omal käel nõude sissenõudmisega tegelema.

Autori hinnangul võib nõuetega kaasnevad probleemid alguse saada juba sellest, et paljudel äriühingutel puudub kindel krediitpoliitika. Puudub konkreetne asutusesisene regulatsioon, kuidas krediidiotsuste tegemine käib. Siia kuulub ka nõu hapuks läinud nõuete ja laenude käsitlemine. Seda toetab ka järgnev Krediidiinfo AS-i poolt koostatud uuring, milles küsiti

98 Krediidiinfo AS. Krediitpoliitika turu-uuring 2008. <http://www.krediidiinfo.ee/index.php?m=161> 20.02.2009.

99 Mobel, A., Maannel, K. Äriühingute nõuete hindamise praktika ning selle kitsaskohad. Autori üleskirjutis. Tallinn, 03.04.2009.

äriühingute käest kas neil on olemas kirjalikud eeskirjad krediidiotsuste tegemiseks. 82% küsitletutest vastas eitavalt ja 18% jaatavalt (vt joonis 5).



Joonis 5. Kas äriühingus on olemas kirjalikud eeskirjad krediidiotsuste tegemiseks¹⁰⁰

Ühtse regulatsiooni puudumise all peab autor silmas eelkõige seda, et paljudel äriühingutel puudub vastavasisuline sisekorraeeskiri, milles oleks asutuse seesmiselt reguleeritud nõuete aegumise käsitus. Tavaliselt on välja kujunenud lihtsalt praktika või harjumus, et näiteks 61-päevased nõuded hinnatakse alla, kuid toimingud, mida selleks enne läbi viia tuleks, pole üheselt paika pandud. Näiteks, et enne kui nõue alla hinnata peab see olema vähemalt 61 päeva vana, võlgnikule on saadetud kaks meeldetuletuskirja ning ka inkasso hoiatuskiri. Täpselt reguleeritud meetmed aitaksid kaasa äriühingu järjepidevusele võlglaste käsitlemisel ning usaldusväärsele raamatupidamisele.

Samas on mõisteta, et igale nõudele tuleks läheneda individuaalselt, sest oma olemuselt on nõuded erinevad. Tehingupartnerid, kellega on aastate pikkune koostöö olnud ja teatud usaldus tekkinud, ei vaja arvatavasti nii konkreetseid ja karme sissenõudmismeetmeid. Eelkõige tuleks pöörata suuremat tähelepanu esimese aasta klientide ning ebakindlate tehingupartnerite suhtes. Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et maksuriski vältimise seisukohast oleks abi, kui äriühingutel oleks olemas konkreetsed juhendid, kuidas uute tehingupartnerite valimine käib ning juba olemas olevatega suhtlemine (nõuete sissenõudmine). Mõistlik oleks nõuded jagada riskigruppidesse ning vastavalt riski astmele valida sissenõudmise meetodid.

100 Krediidiinfo AS. Krediidipoliitika turu-uuring 2008. <http://www.krediidiinfo.ee/index.php?m=161> 20.02.2009.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli välja pakkuda võimalikud lahendused, kuidas äriühingud saaksid nõudest loobumisega kaasnevat maksuriski vältida või seda maandada. Selleks, et seatud tulemuseni jõuda, analüüsis autor erinevaid õigusakte, mis kõne all olevat valdkonda reguleerivad. Lõputöö ilmestamiseks on toodud näiteid kohtulahenditest, mida on kasutatud teoreetilise osa põhjalikumaks analüüsimiseks. Lisaks intervjueris autor erinevaid oma ala spetsialiste, et saada ülevaade, millised probleemid on praktikas kõige levinumad, seda nii maksuhalduri kui maksumaksjate seisukohast. Nõudest loobumise temaatika probleemide analüüsimiseks on kasutatud ka AS Krediidinfo poolt 2008. aastal läbi viidud turu- uuringut, mille raames uuriti äriühingute krediitpoliitikat ning nõuete sissenõudmise praktikat.

Eelpool mainitud uurimisülesannete rakendamise tulemusena leiab autor, et äriühingutel puudub terviklik ülevaade nõudest loobumise käsitlusest ning sellest tulenevalt on neil ka keerulisem maksuriske ette näha. Töö kirjutamise käigus tuvastatud suurem valearusaam seisneb mõistete nõudest loobumise ja nõude lootusetuks kandmise vahel. Äriühingud on sageli arvamusel, et ka lootusetuks kandmisega kaasneb maksurisk. Valearusaamast tulenevalt võidakse vältida nõude lootuseks kandmist, mis moonutab aga äriühingu bilanssi.

Ainult nõude lootusetuks kandmine ei sisalda maksuriski. Kui sellega kaasneb ka passiivsus sissenõudmise protseduuride läbiviimise osas, võib see viia olukorrani, kus rakendub tegevusetusena nõudest loobumise regulatsioon. Selleks, et taolist olukorda vältida tuleks äriühingutel kehtestada nõuete sissenõudmise protseduurid. Protseduurireeglites peaks olema kirjas töötaja, kes nõuete sissenõudmise eest vastutab. Kindlasti ka meetmed mida äriühing laekumata nõuete osas kasutusele võtab ja millal. Ajaline määratlus on oluline seetõttu, et nõuetel on aegumistähtjad ning kui selle jooksul sissenõudmisprotseduure läbi viima ei hakata, tekib maksurisk nõudest loobumise näol.

Sissenõudmisprotseduuride valikul võiks äriühing lähtuda näiteks nõude riskiastmest. Nõuete riskiaste peaks olema määratud individuaalselt ning aluseks võiks olla näiteks nõude suurus, sest mida suurem nõue, seda suurem on ka maksurisk. Väiksemate nõuete sissenõudmiseks piisab sageli vaid helistamisest ning meeldetuletuskirjade saatmisest. Suuremate nõuete korral

tuleb kaaluda lisaks ka inkasso teenuste kasutamist või pankrotimenetluse alustamist võlgniku suhtes. Selleks, et sissenõudmine toimiks veatult, olekski vaja nende konkreetset määratlemist, et välistada nõudest loobumine tegevusetusena, mis on maksuhalduri poolt maksustatav.

Alati aga ei piisa sellest, kui äriühingul on kehtestatud protseduurireeglid nõuete sissenõudmiseks. Seda juhul kui sissenõudmistoiminguid ei dokumenteerita ega jäädvustada taasesitamist võimaldaval kujul. Ehk tekib olukord, kus äriühing ei suuda maksuhaldurit nõude sissenõudmises veenda ja seeläbi tekib maksurisk. Autor leiab, et selle vältimiseks oleks kasu eraldi nn logiraamatu pidamisest, millesse tuleks kronoloogilises järjekorras üles kirjutada toimingud, mida nõude sissenõudmiseks ette võetud on. Sellesse saaks koondada kogu informatsiooni laekumata nõuete osas. Alates nõude vanusest, tehtud kõnede informatsioonist kuni dokumendi koopiateni inkasso teenuste kasutamisest. Eelmainitud protseduurireeglid ja logiraamat aitaksid äriühingul hoida ülevaadet nõuete laekuvusest ning vajadusest nõudest loobuda või rakendada alternatiivseid, mitte maksuriske sisaldavaid meetodeid.

Üks alternatiivseid võimalusi on nõude pööramine mitterahaliseks sissemakseks, seda juhul kui äriühing on nõus võlgnikusse investeerima. Selle tulemusena liigub võlgniku bilansis nõude summa kohustuste reall omakapitali. Võlausaldaja aga saab uue osaluse või siis suurendab olemasolevat (juhul kui tegemist on ema- ja tütarettevõtjaga). Eelistatud on tavaliselt selline lahendus seotud juriidiliste isikute vaheliste nõuete korral, kuid samas ei ole see reegel. Lisaks loob eelise 2009. aastal kehtima hakanud tulumaksuseadus, mis sätestab, et äriühing saab omakapitali tehtud rahaliste ja mitterahaliste sissemaksete ulatuses teha erinevate protseduuride käigus ka maksuvabasid väljamakseid. Sellest tulenevalt on näiteks võlausaldajal reaalne võimalus sissemakseks pööratud laen tulevikus tagasi saada. Seda ilma, et kummalgi poolel tekiks maksukohustus.

Nõudest loobumisel kaasneva maksuriski vältimiseks on võimalus sõlmida ka kompromissleping, seda juhul kui on olemas õiguslikult vaieldav või ebaselge õigussuhe. Võlaõigusseaduse kohaselt eeldatakse, et kompromisslepingu tagajärjel loobuvad lepingupooled oma nõuetest ning omandavad kompromisslepingu alusel uued õigused. Tulenevalt seaduse sõnastusest „/.../ loobuvad pooled oma nõuetest /.../“ tekib küsimus, kas teatud olukorras võiks ka siin rakendada nõudest loobumise maksustamine? Töö kirjutamise

käigus selgus, et kõne alla tuleks maksustamine siis kui leping on selgelt kahjulik või ebamõistlik äriühingule ning juhul kui tegelikkuses üritatakse nõudest loobuda peituses ebaselge õigussuhte taha. Autori hinnangul võib tekkida vaidlusmoment ebaselge ning õiguslikult vaieldava õigussuhte sisustamisel ja tõendamisel, mis on aga kompromisslepingu sõlmimise eelduseks. Ehk olukorras kus äriühingud ei suuda maksuhaldurit veenda selles, et kompromisslepingu alused olid olemas, võib tekkida maksurisk.

Töö kirjutamise tulemusena leiab autor, et äriühingud saavad nõudest loobumisel tekkivat maksuriski paljuski ennetada. Arvestades majanduse keerulist olukorda tuleks erilise hoolega tehingupartnereid valida. Ehk hinnata riske ja kontrollida äriühingute maksekäitumist ja võlgnevuste ajalugu. Sellega maandaks äriühing riski, et tehing sooritatakse maksejõuetu ettevõtjaga. Maksuriski aitaks ennetada ka äriühingusisene krediitpoliitika kehtestamine.

Lisaks äriühingule endale, saaks nõudest loobumise temaatikat selgemaks ja üheselt mõistetavamaks muuta ka seadusandja. Seda näiteks sellega, et kehtestataks periood, mille jooksul maksuhalduril puudub õigus tugineda väitele, et nõudest on loobutud tegevusetusega. Ajaline piiritlemine annaks äriühingutele kindlustunde ning aitaks maandada ka mõistliku aja sisustamisel tekkivaid vaidlusi.

Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et töö kirjutamise alguses püstitatud hüpotees, et nõudest loobumine võib kaasa tuua täiendava tulu- ja sotsiaalmaksu riski, mida on aga võimalik osaliselt või täielikult maandada, sai tõestatud. Nõuete sissenõudmise temaatika on aga endiselt perspektiivikas uurimisvaldkond, sest äriühingute makseraskused on tänases majandussituatsioonis laialt levinud. Seega oskus osata nõudeid korrektselt sisse nõuda, on üheks maksuriski maandamise oluliseks aluseks.

SUMMARY

The topic of this diploma thesis is „The regulation of taxation of a waiver of claim and opportunities for avoiding potential tax risk”. The length of the thesis is 44 pages and contains five graphs. The thesis has been written in Estonian and the foreign language summary in English. The main problem of the mentioned subject field is the multitude of nuances of a waiver of claim regulation, which makes it difficult for entities to unambiguously foresee potential tax risk.

Due to the current complicated economic situation, it is especially important to minimize the outflow of financial assets from the entity. It is possible by being aware of different situations when may apply taxation of the waiver of claim.

The present final thesis’s goal is to point out potential solutions of how entities could avoid the accompanying tax risk from waiver of claim or reduce it. To achieve the goal, following steps are taken: an overview of common waiver of claim taxation regulations is given; an analysis is performed on the tax risks related to the forsaking of responsibility of employee and member of the board; also analysis on tax risks with related and not related legal persons related to waiver of claim is performed.

Most significant tax risk is involved with the situation when entities do not enforce the claim or do not form proper documentation which could prove that they have done it. But not only then because tax risk may also occur due to the waiver against employee and member of the board and with related legal persons waivers. This is the case when the entity is not familiar with claim collection procedures and of the basis of waiver occurrence.

As a result of the thesis, the author will suggest potential solutions for tax risk avoidance and reduction.

VIIDATUD ALLIKAD

Aruste, V. (Koost.). 2007. Erisoodustused. Töösuhetest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ.

Eesti NSV töökoodeks. 01.01.1973.

Henriksen, M. 2004, Millal saab loobumist nõudest juhatuse liikme vastu lugeda erisoodustuseks?- Kaubanduskoja Teataja, 7, 7-8.

Krediidiinfo AS. Krediidipoliitika turu-uuring 2008.
<http://www.krediidiinfo.ee/index.php?m=161> 10.02.2009.

Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liit.

Liivamägi, E. 2007. Erisoodustustest- Eesti Majanduse Teataja, 6, 63-65.

Läänemets, K. Vastutus distsiplineerib töötajat.
<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=d2669d7e-45b1-4154-8910-3a4792a76f9c> 27.01.2009

Madisson, K. Juhatus liiget on tark lasta vastutusele võtta.
http://ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=3403/rubr_artiklid_340306
20.01.2009.

Maksukorralduse seadus. 20.02. 2002. RT I 2002, 26, 150. RT I 2008, 60, 331.

Mobel, A., Maannel, K. Äriühingute nõuete hindamise praktika ning selle kitsaskohad. Autori üleskirjutis. Tallinn, 03.04.2009.

Raamatupidamise Toimkonna juhend 2. Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes. RTL 2005, 66, 952. RTL 2009, 3, 46. <http://www.easb.ee/?id=1255>
10.03.2009.

Raamatupidamise Toimkonna juhend 3. Finantsinstrumendid. RTL 2005, 66, 952. RTL 2009, 3, 46. <http://www.easb.ee/?id=1255> 10.03.2009.

Rahandusministri määrus nr 120. Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine. RTL 2000, 1, 2. RTL 2009, 30, 393.
<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13165189> 07.03.2009.

Riigikohtu halduskolleegiumi otsus nr 3-3-1-21-02.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-21-02> 10.02.2009.

Riigikohtu halduskolleegiumi otsus nr 3-3-1-2-04.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-2-04> 10.02.2009.

Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. RT I 2000, 102, 675. RT I 2008, 60, 331.

Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 07.01.2005 otsus nr 2-3/109/05
http://kola.just.ee/docs/public/dokument_316294.pdf 10.02.2009.

Tingas, R., Saag, M. 2006. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 23.03.2002. RT I 2002, 35, 216. RT I 2008, 59, 330.

Tulumaksuseadus. 15.02.1999. RT I 1999, 101, 903. RT I 2009, 18, 109.

Täitemenetluse seadustik. 20.04.2005. RT I 2005, 27, 198. RT I 2009, 4, 24.

Töölepingu seadus. 17.12.2008. RT I 2009, 5, 35. RT I 2009, 15, 93.

Vabariigi Valitsuse määrus nr 254. Palga alammäära kehtestamine. 20.12.2007. RTI,
28.12.2007, 71, 442.

Vanasaun, I. Mida teha tütarfirma hapuks läinud laenuga?
<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?BlogID=9c566942-a90f-44d4-8a73-b422bccb8e71>
09.02.2009.

Vanasaun, I. Nõudest loobumise maksustamine. Autori üleskirjutis. Tallinn, 24.03.2009.

Vares, A. 2008. Nõuete aegumistähtaegu arvutatakse erinevalt.- Ärielu, 54-56.

Veermäe, E. Nõudest loobumisega kaasnevad maksuriskid. Autori üleskirjutis. Tallinn,
26.03.2009.

Villems, T. 2005. Erisoodustused. Näited ja kommentaarid. Tallinn: Teabekirjastuse OÜ.

Vutt, M. Eraõiguse normide rakendamine Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas.
http://www.riigikohus.ee/vfs/647/Eraoiguse%20normid_haldus1.pdf 10.02.2009.

Võlaõigusseadus. 26.09.2001. RT I 2001, 81, 487. RT I 2009, 18, 108.

Äriseadustik. 15.02.1995. RT I 1995, 26-28, 355. RT I 2009, 12, 71.

LISA 1. Valik nõuete aegumistähtaegu¹⁰¹

	Nõue	Aegumine aastates	Alus
1	Tehingust tulenev nõue	3	TsÜS § 146 lg 1
2	Ehitise puuduse tõttu töövõtulepingust tulenev nõue	5	TsÜS § 146 lg 2
3	Punkti 1 ja 2 nõuete aegumistähtaeg, kui kohustatud isik rikkus oma kohustusi tahtlikult	10	TsÜS § 146 lg 4
4	Kinnisomandi üleandmise nõue, kinnisasja asjaõigusega koormamise, asjaõiguse üleandmise või lõpetamise või asjaõiguse sisu muutmise nõue	10	TsÜS § 146 lg 5
5	Seadusest tuleneva nõude	10, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti	TsÜS § 149
6	Kahju õigusvastasest tekitamisest tulenev nõue	3 aastat ajast, mil õigustatud isik kahjust ja kahju hüvitama kohustatud isikust teada sai või pidi teada saama	TsÜS § 150 lg 1
7	Alusetust rikastumisest tulenev nõue	3 aastat ajast, mil õigustatud isik teada sai või pidi teada saama, et tal on alusetust rikastumisest tulenev nõue. Alusetust rikastumisest tulenev nõue aegub, sõltumata eeltoodust, hiljemalt kümne aasta möödumisel alusetu rikastumise toimumisest.	TsÜS § 151
8	Omandiõigusest tulenev väljaandmisnõue	30 aastat nõude sissenõutavaks muutumisest, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.	TsÜS § 155 lg 1
9	Jõustunud kohtuotsusega tunnustatud nõue, samuti kohtulikust kokkuleppest või muust täitedokumendist tulenev nõue	30	TsÜS § 157 lg 1
10	Pankrotimenetluses tunnustatud nõue	10 aastat pankrotimenetluse lõppemisest	TsÜS § 157 lg 3
11	Juhatuse liikme vastu esitatav nõue	5	TsÜS § 37 lg 4

101 Autori koostatud tsiviilseadustiku üldosa seaduse alusel

LISA 2. Töötaja poolt tekitatud kahju sissenõudmise regulatsiooni võrdlus ¹⁰²

Töötaja poolt tekitatud kahju käsitlus	Eesti NSV töökoodeks (01.01.1973)	Viide	Töölepingu seadus (01.07.2009)	Viide
Üldised alused ja tingimused	Materiaalne vastutus ainult otsese tegeliku kahju olemasolu korral, mis on tekitatud süüliselt (va kahju, mis on tekkinud normaalse tootismajandusliku riski tagajärjel).	§ 125	Tööandjal on õigus nõuda kahju hüvitamist juhul, kui töötaja on süüdi. Süü tuvastatakse töötaja hoolsuse määra hindamisel töökohustuste täitmisel.	§ 72 § 16 lg 2
Süü vorm	Tahtlus ja hooletus	§ 127 § 128	Tahtlus, raske hooletus ja hooletus	§ 74 lg 1, 2
Hüvitamisele kuuluv kahju suurus	<u>Piiratud materiaalne vastutus</u> (maksimaalselt keskmine kuutasu), <u>täielik materiaalne vastutus</u> hüvitamisele kogu kahju.	§ 127 § 128	Sõltub süü vormist: <u>Tahtlikult</u> kuulub hüvitamisele kogu kahju. <u>Hooletusest</u> . Kahju vähendatakse arvestades olukorrast tulenevaid asjaolusid.	§ 74 lg 1 § 74 lg 2
Hüvitatava kahju maksimaalne piir	Ühe kuu keskmine palk, va erijuhud: - olemas leping, et töötaja võtab täieliku materiaalse vastutuse temale hoiule või muuks otstarbeks antud vara ja muude väärtuste mittesäilimise eest; - väärtused on saadud volikirja või eridokumendi alusel; - kahju on tekitatud kuriteoga; - kahju on tekitatud joobes - kahju on tekitatud tahtlikult; - täielik vastutus on ettenähtud eriseadusega; - kahju tekkimine ei olnud seotud tööülesannetega.	§ 126 § 128	Varalise vastutuse kokkuleppe korral on kohustus sätestada ülempiir . Tööle põhjusega mitte ilmumise või etteteatamata lahkumise korral eeldatakse, et kahju suurus vastab töötaja ühe kuu keskmisele töötasule. Üldine kahjuhüvitise suuruse piir puudub.	§ 75 lg 2 p 4 § 74 lg 3

102 Autori koostatud Eesti NSV töökoodeksi ja 01.07.2009.a kehtima hakkava töölepingu seaduse alusel.

Kahju hüvitamise nõude aegumine	Korraldus peab olema tehtud hiljemalt <u>kahe nädala jooksul</u> , arvestades töötaja tekitatud kahju avastamise päevast ning pööratud täitmisele mitte enne seitset päeva, arvates selle töötajale teatavakstegemise päevast (kahju korral, mis väiksem kui keskmine kuu palk). Ülejäänud juhtudel toimub nõude esitamine hagi teel kohtule.	§ 129 lg 4 ja 5	<u>12 kuu jooksul</u> arvates ajast, millal tööandja sai teada või pidi teada saada kahju tekkimisest ja selle hüvitamiseks kohustatud isikust, kuid mitte hiljem kui kolm aastat pärast kahju tekkimist.	§ 74 lg 4
Tööle mitteilmumine või lahkumine olulise põhjuseta	-	-	Eeldatakse, et kahju suurus vastab töötaja ühe kuu keskmisele töötasule. Kui käesolevas lõikes sätestatud nõue ei lõpe tasaarvestusega, peab tööandja selle esitama 20 tööpäeva jooksul arvates töötaja tööle mitteilmumisest või töölt lahkumisest.	§ 74 lg 3

LISA 3. Juhatuse liikme vastu oleva nõude loobumise regulatsiooni võrdlus¹⁰³

Äriühingu tüüp	Aktiaselts		Osühing	
	ÄS § 298 lg 1 p 9	ÄS § 315	ÄS § 187	ÄS § 168 lg 1 p 10
Vastutuse alus		Juhatuse liikmed, kes on oma kohustuste rikkumisega tekitanud kahju AS/OÜ, vastutavad tekitatud kahju hüvitamise eest solidaarselt.		
Kelle pädevuses on nõue sisse nõuda	Aktsionäride üldkoosolek	Võlausaldaja või pankrotihaldur		Osanikud
Sisu	Nõukogu liikmega tehingu tegemise otsustamine, tehingu tingimuste määramine, õigusvaidluse pidamise otsustamine /.../	Kahju hüvitamist AS/OÜ-le võib nõuda ka AS/OÜ võlausaldaja, kui ta ei saa oma nõudeid rahuldada AS/OÜ vara arvel. AS/OÜ pankroti väljakuulutamise korral võib selle nõude AS/OÜ nimel esitada üksnes pankrotihaldur. Võlausaldajal või pankrotihalduril on õigus nimetatud kahju hüvitamise nõue esitada ka juhul, kui AS/OÜ on nõudest juhatuse liikme vastu loobunud või sõlminud temaga kompromissilepingu või nõuet või selle esitamist kokkuleppel juhatuse liikmega muul viisil piiranud või aegumistähtaega lühendanud.		Nõukogu liikmega või juhul, kui ühingul ei ole nõukogu, siis juhatuse liikmega tehingu tegemise otsustamine, tehingu tingimuste määramine, õigusvaidluse pidamise otsustamine /.../
Vabastus		Juhatuse liige vabaneb vastutusest, kui ta tõendab, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega.		

103 Autori koostatud äriseadustiku alusel.

LISA 4. Intervjuu Egon Veermäe'ga

1. Millal on oht, et maksuhaldur leiab, et nõudest loobumise otsus pole piisaval määral motiveeritud ja argumenteeritud? Ehk- kuidas peaks kulude prognoosimine äriühingu poolt läbi viidud olema, et see rahuldaks Maksuametit ja välistaks vaidlusmomendi ja maksuriski.

“Kulude prognoosimise kohta peab maksukohustuslasel olema ette näidata konkreetne arvutuskäik, kuidas ta jõudis tulemusele, et mõistlikud kulud oleksid nõudest suuremad. Pelgalt väitest, et sissenõudmise kulud on suuremad kui saadav nõue, ei piisa. Nt, kui nõue on 5 krooni, siis on väga lihtne näidata, et ainuüksi lihtkirja saatmine maksab juba 5.50 ja seega ületaksid mõistlikud kulud nõude suuruse.”

Kui palju peaksid kulud nõude suurust ületama, et tugineda TuMS § 48 lg 4 p 9 ja olla kindel, et nõudest loobumine ei lähe erisoodustusena maksustamisele?

“Tulenevalt sõnastusest saaks erisoodustuseks lugeda siiski vaid olukorda kui nõude suurus on suurem kui prognoositav mõistlik kulu selle sissenõudmisel. Seega võiksime rääkida ka erisoodustusest juhul kui nõude suurus oleks 1 kroon suurem kui prognoositav mõistlik kulu selle sissenõudmiseks.”

2. Milline probleem on Teie hinnangul järgmisest loetelust kõige aktuaalsem ja millega maksuametil on kõige enam kokkupuuteid olnud:

- nõudest loobumine töötaja vastu (töötaja tekitab oma tegevusega tööandjale kahju);
- nõudest loobumine juhatuse liikme vastu;
- grupisestest nõuetest loobumised;
- kolmandate osapoolte vastu olevatest nõuetest loobumine.

„Kogemustele tuginedes ütlesin, et kõige rohkem on nõudeist loobumisi kolmandate osapoolte vastu ja seda eelkõige nende lootusetuks tunnistamise kaudu. Ka seal on loomulikult vaja maksuhaldurile tõendada, et on tehtud kõikvõimalik nõude kätte saamiseks. Teiseks võib asetada grupisestest nõuete loobumise ja kolmandaks töötajad.“

3. 01.07.2009 kehtima hakkav töölepingu seaduse § 74 lg 3 sätestab, et:

“kui töötaja ei asu olulise põhjuseta tööle või lahkub töölt ette teatamata, on tööandjal sel põhjusel töölepingu ülesütlemise korral õigus nõuda kahju hüvitamist. Eeldatakse, et kahju suurus vastab töötaja ühe kuu keskmisele töötasule. Kui käesolevas lõikes sätestatud nõue ei lõpe tasaarvestusega, peab tööandja selle esitama 20 tööpäeva jooksul arvates töötaja tööle mitteilmumisest või töölt lahkumisest.”

Milline peaks olema teoreetiline situatsioon, et Maksuamet tooks maksustamise aluseks eelnimetatud sätte? Kas revisjonide käigus uuritakse ka töötajate töölepingute ülesütlemise põhjuseid ja kui peaks selguma, et põhjuseks on üks uues sättes nimetatud alusest (“kui töötaja ei asu olulise põhjuseta tööle või lahkub töölt ette teatamata“), kuid äriühing ei ole töötaja vastu nõuet esitanud, siis maksuhaldur määrab erisoodustusmaksud?

“Kuna igasugune nõudest loobumine võib olla maksustatav, siis on üldine vastus ikkagi see, et nõudest loobumisel peab olema mingi majanduslik sisu. Loogiline majanduslik sisu nõude mittesissenõudmisel oleks see, et sissenõudmise kulud ületavad nõude suuruse. Eeltoodud teoreetilisele küsimusele kõlaks vastus, et maksuhaldur kindlasti kontrollib ka töölepingute ülesütlemise põhjuseid kuna nõude sissenõudmata jätmisel võib tekkida konkreetne maksurisk.”

4. Millal asub Maksuamet seisukohale, et juhatuse vastutusest vabastus on tõendatud? Millised on vajalikud toimingud, et piisaval määral motiveerida/argumenteerida juhatuse liikme vastutusest vabastus, seda selleks et nõudest loobumine ei tooks kaasa maksuriski?

“Maksuhaldur hindab antud juhul juhatuse liikmete tegevust ning kontrollib, kas kahju tekkis nende tegevuse/tegevusetuse tulemusena. Juhul kui juhatuse liikmed on täitnud oma kohustusi korraliku ettevõtja hooleksusega, siis maksukohustust ei järgne. Konkreetseid tõendeid on antud asjas raske loetleda.”

5. Mõistlik aeg on määratlemata õigusmõiste, mille sisustamine võib tekitada vaidlusmomendi. Milline on Maksuameti üldine praktika või seisukoht mõistliku aja määramisel nõudest loobumise teemaga seoses? Kas tulenevalt sellest on võimalus, et vaatamata seaduses sätestatud erinevate nõuete aegumistähtaegadest, on siiski oht, et maksuhaldur võib käsitleda olukorda kui nõudest loobumist, vaatamata sellele, et aegumistähtaeg pole veel läbi?

“Kuna mõistlik aeg on tõesti määratlemata õigusmõiste, siis sõltub mõistlikule ajale hinnangu andmine konkreetsetest asjaoludest. Nii nagu Riigikohus ka oma lahendis on öelnud on maksuhalduri jaoks oluline, et nõude sissenõudmiseks on tehtud reaalseid samme. Juhul kui selleks samme astunud ei ole, siis on ka tõenäolisem, et maksuhaldur sellega seoses midagi ette võtab.”

6. Kas on võimalik, et maksuhaldur käsitleb kompromisslepingut ka kui nõudest loobumist ning sellest tulenevalt maksustatakse kas kui erisoodustus või kingitus? Millisel juhul võiks selline käsitlus kõne alla tulla?

“Kõne alla võiks maksustamine tulla, siis kui leping on selgelt kahjulik või ebamõistlik äriühingule. Samuti kontrollib maksuhaldur kindlasti seda, kas kompromisslepingu eeldus – õiguslikult vaieldav või ebaselge õigussuhe – on täidetud. Juhul kui tegelikkuses üritatakse nõudest loobuda peituses ebaselge õigussuhte taha, siis maksustamise tagajärjed saavad ikkagi sellised nagu oleks tavalisel nõudest loobumise puhul.”

Kuidas äriühingud saaksid seda riski vältida või minimaliseerida?

„Maksukohustuslane peab suutma maksuhaldurit veenda, et kompromissile mindi seetõttu, et tegemist oli ebaselge ja vaieldava õigussuhtega. Tõendamiseks sobivad eeltoodud kinnitavad kõiksugused erinevad tõendid (nt hinnang ekspertidelt jne).“

LISA 5. Intervjuu Ivo Vanasaun'ga

Kuidas on oma vahel seotud nõudet loobumine ja nõude lootusetuks kandmine? Mida tuleks maksustamisriskist lähtuvalt meeles pidada?

“Raamatupidamislik ja juriidiline pool käivad üksteisest sõltumatult. Nõude raamatupidamislik staatus ei mõjuta äriühingu õigust vastaspoolega läbirääkimisi pidada ja nõuet välja nõuda või siis sellest loobuda. Maksustamine raamatupidamiskannetest ei sõltu, vaadatakse vaid seda, kas ettevõtja on aktiivselt püüdnud oma raha kätte saada ning ega ta ole väljastanud kirja või sõlminud lepingut, millega ta saadaolevatest summadest loobub.”

LISA 6. Intervjuu Kaie Maannel ja Anne Mobel'ga

1. Kuidas on äriühingute maksevõimelisus viimase 3 aastaga muutunud?

Anne Mobel : „Tavapraktika on, et äriühingud viivitavad võimalikult kaua oma kohustuste täitmisega. Esmajärjekorras tasutakse need nõuded, millega nõ peale käiakse ehk sisse nõutakse. Seda eelkõige seetõttu, et äriühingute enda võlglast viivitavad samamoodi tasumisega ning raha, mille eest kohustusi tasuda, on sõltuvuses laekuvatest summadest.“

2. Kuidas on muutunud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete osakaal äriühingute käibevarades?

Anne Mobel: „Üldiselt on kõik juhid optimistlikud ning sellest tulenevalt nõuete allahindlusi väga kergekäeliselt ei tehta. Lisaks sellele võimendab seda ka asjaolu, et headest aegadest on sisse jäänud harjumus või kindlustunne, et küll see nõue laekub, kuid arvestades praegust majanduslikku olukorda, on see lootus sageli ülehinnatud. Allahindlusi tehakse eelkõige audiitori soovitusel. Varasematel aegadel esines sageli palju vastuvaidlemist nõuete allahindamise osas, kuid kuna olukord majanduses on muutunud keerulisemaks, siis enam seda nii palju ei tehta.“

Kaie Maannel: „Põhjuseid, miks nõudeid alla ei taheta hinnata on mitmeid. Näiteks, äriühingutes, kus juhi bonus sõltub äriühingu majandusaasta kasumist võib see mõjutada juhtkonna valmidust nõudeid ebatõenäoliseks hinnata. Üheks võimalikuks põhjuseks on ka asjaolu, et jättes nõuded vastavalt nende tegelikule olukorrale hindamata, soovitakse mõjutada erinevaid suhtarve, mille kaudu on äriühingut võimalik paremini näidata kas konkurentide või panga silmis ja või seeläbi näiteks paremaid tehingutingimusi või pangalaenu saada.“

Anne Mobel: „Nõudeid ei hinnata sageli alla ka seetõttu, et ollakse arvamusel, et kuna võlgnik kinnitas saldokinnitusel oma võlga, siis see on tõendiks, et äriühing ka tasub selle. Kuid reaalselt ei anna saldokinnitus veel kindlust selles osas, et nõue laekub ning seetõttu on ekslik ka anda selle põhjal hinnang nõude laekumise tõenäosusele.“

3. Kas äriühingutel on paigas kindlad protseduurireeglid, kuidas ja millal hinnatakse nõuded alla ja/või kantakse lootustuks?

Kaie Maannel: „Nõuete sissenõudmisel on enim levinum helistamine võlgnikule. Saadetakse ka kirjalikke meeldetuletusi, kuid kuna see on äriühingule lisa kulu, siis praktikas seda nii palju ei tehta. Inkassofirmade teenuste kasutamine on levinud, kuid seda eelkõige suuremate äriühingute seas ning suuremate nõuete puhul, sest alla 500 krooniseid nõudeid inkasso üldjuhul sisse nõudma ei hakka, kuna kulud on suuremad kui võimalik tulu. Üldjuhul kaalutakse inkasso poole pöördumist kõige viimase variandina. Üks võimalik ja kasutatav lahendus nõude sissenõudmisel püsiklientide korral on krediidi andmise lõpetamine.“

4. Kas nõuete lootusetuks kandmist esineb sageli? Kas äriühingud teevad seda pigem audiitori soovitusel või omaalgatuslikult?

Anne Mobel: „Nõuete lootusteks kandmist esineb harva. Isegi nõuded, mis on 2-3 aastat bilansis üleval, ei taheta lootusteks kanda. Ebatõenäolised nõuded, mille osas ei ole majandusaasta jooksul muutusi olnud ega pole saavutatud kindlust nõude laekuvuse osas, võiks audiitori hinnangul kanda lootusetuks. Oma olemuselt lootusteks kandmisel ei ole kahjumi mõjutamise efekti, sest ebatõenäoliseks kandmisel on see juba olnud ning seetõttu lootusteks kandmise abil saab vaid bilanssi korrastada.“

Kaie Maennel: „Üks põhjus, miks lootusetuks sageli ei kanta on see, et raamatupidajad kardavad et unustavad nõude ära - seni kuni see on bilansis üleval, on see ka meeles. Olukord võib olla ka keeruline raamatupidajate vahetumisel, kuna uus raamatupidaja ei pruugi olla teadlik bilansivälistest nõuetest. Seda eriti veel olukorras, kus äriühingus puudub korralik nõuete jälgimise ja hindamise süsteem.“

5. Kas äriühingud eristavad lootusetuks kandmist ning nõudest loobumist?

Kaie Maennel: „Äriühingud ajavad sageli segamini lootusetuks kandmise ja nõudest loobumise. Ekslikult arvatakse, et lootusetuks kandmisega automaatselt ka loobutakse nõudest, kuid tegelikult see nii ei ole. Loobumine on kahe poolne kokkulepe, milles tehakse vastavasisuline otsus ning mõlemad pooled nii võlgnik kui laenu andja allkirjastavad selle. Lootusetuks kandmine on vaid bilansi korrastamine ja nõude sissenõudmine saab jätkuda bilansiväliselt ilma et vastaspool oleks teadlik, et tema vastu olev nõue on kantud kuludesse.“

6. Kuidas näeb tavaliselt nõudest loobumise protsess välja?

Anne Mobel: „Loobumine on kahepoolne kokkulepe ning sellele kirjutavad alla nii võlgnik kui müüja või laenu andja. Loobumise tagajärjel väheneb selle äriühingu kahjum (või kasum suureneb), kelle vastu olevast nõudest loobuti ja teise poole kasum väheneb (või kahjum suureneb) nõude suuruse võrra.“

7. Kui tihti juhtub, et lootusetu nõue laekub?

Kaie Maennel: „Aeg-ajalt ikka laekub, näiteks kas siis pankrotimenetluse raames või läbi kohtutäituri, kuid sageli on äriühing selleks ajaks kui lootusetu nõue laekub, selle olemasolu unustanud ning seega nõude laekumine on ootamatu.“

8. Kas äriühingutes on üldiselt krediidiotsuste regulatsioon paigas?

Anne Mobel: „Äriühingutel on üldiselt nõrk krediidiotsuste tegemise protsess ehk kliendi riski hindamine. Sellest tulenevalt võidakse anda laenu äriühingule, kes ei ole maksevõimeline. Selleks, et seda vältida peaksid äriühingud enne tehingu tegemist erinevaid infokanaleid kasutama ja tehingupartneri tausta uurima. Kuid kuna seda sageli ei tehta siis oht, et nõuded nõ hapuks lähevad on suurem ning sealt tulenevalt võib tekkida ka olukord, kus nõudest loobutakse.“

9. Kas äriühingud on teadlikud nõudest loobumisega kaasnevast maksuriskist? Kas auditi projektides on tihti selliseid olukordi kus sellele tähelepanu pööratakse?

Anne Mobil: „Alati ei ole. Praktikast meenub üks näide kus emaettevõtja loobus tütre vastu olevast nõudest, millega kaasnevast tulumaksukohustusest ei olnud nad aga teadlikud ning seetõttu oli äriühing ebameeldivalt üllatunud.“