

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Mardo Kööp

**TÖÖLÄHETUS VÕI LÄHETATUD TÖÖTAJA TULU- JA
SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: TÖÖLÄHETUS VÕI LÄHETATUD TÖÖTAJA TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: TAXINC SECONDMENT AND THE SECONDED WORKER WITH INCOME AND SOCIAL TAX</p> <p>Lõputöö on eesti keele. Lehekülgi lõputöös on 43. Viidatud allikaid on 43, mis on kõik töös viidatud.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida töölähetuse ja lähetatud töötaja tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamist. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade töölähetuse tulumaksuga maksustamisest. 2. Anda ülevaade töölähetuse sotsiaalmaksuga maksustamisest. 3. Anda ülevaade lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamisest ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ-st. 4. Anda ülevaade lähetatud töötaja sotsiaalmaksu maksustamisest teiste riikide näitel. <p>Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse asjakohaseid artikleid, seadusi ja direktiive. Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade mis on töölähetus ja lähetatud töötaja. Esimese alapeatükis antakse ülevaade Eesti Töölepingu Seadusest, mida tähendab töölähetus ja mis sellega kaasneb. Teises alapeatükis antakse ülevaade Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivist. Teises peatükis analüüsitakse töölähetuse ja lähetatud töötajaga seotud probleeme. Esimeses alapeatükis analüüsitakse Eesti seaduse ja direktiivi erinevusi. Teises alapeatükis kirjutatakse selgelt välja põhjalikult erinevused, et kõik saaks sellest aru. Lõputöö kirjutamisel kasutatakse erialast kirjandust, teadusartikleid, internetiallikad, seaduseid ning kehtivate õigusaktide redaktsioone seisuga 01.01.2018</p>	
<p>Võtmesõnad: <i>Lähetatud töötaja, töölähetus, tulumaks, sotsiaalmaks, direktiiv.</i></p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: Income tax, social tax, directive, taxinc secondment, the seconded worker</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: <i>Mardo Kõöp</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p>	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:
<p>Kaitsmisele lubatud</p>	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. TÖÖLÄHETUSE TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE	6
1.1. Töölähetuse tulumaks ja töötasu maksustamine.....	6
1.2 Töölähetuse sotsiaalmaksuga maksustamine.....	14
2. LÄHETATUD TÖÖTAJA TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	21
2.1 Lähetatud töötaja tulumaks ja töötasu maksustamine	21
2.2 Lähetatud töötaja sotsiaalmaks	29
KOKKUVÕTE	37
SUMMARY.....	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40

SISSEJUHATUS

Euroopa Liit (EL) toimib ühisturu tingimustes. Sellega seoses on trendiks muutunud oma töötajate lähetamine mõnda teise liikmesriiki. Selle on tinginud teenuse osutamine rahvusvahelises konkurentsisis. Üldpõhimõtte kohaselt peab aga EL-is toimuv teenuste osutamine toimuma õiglaselt ja ausa konkurentsi kaudu. Samas on ka igal töötajal omad õigused, mis ei tohi kahjustatud saada. Kõikide liikmesriikide kohustus on järgida EL-i nõudeid. Eesti õiguses kasutatav mõiste “töölähetuses viibiv töötaja” sarnaneb väga Euroopa Liidu õigusest tuleva mõistele “lähetatud töötaja”. Lähetatud töötaja mõiste on reguleeritud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivis 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuse osutamisega.

Lõputöös käsitletakse lähetatud töötaja ja töölähetuse erinevust tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamisel. Tuuakse välja tulu- ja sotsiaalmaksu regulatsioonid seoses töötajate töötamisega teises liikmesriigis. Näidisriigiks valiti Soome Vabariik, sest Soomega on meil praegu tööjõuvahetus kõige tihedam.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest lähetatud töötajate ja töölähetuses viibivate Eesti maksuresidentide arv juureneb iga aastaga. Sellegi kaasneb tööandjatele probleem, sest Eesti tööandja peab olema kursis paljude teiste riikide seadustega.

Lõputöö teema on uudne, sest lõputöös tuuakse esmakordselt teadustöö raames välja töölähetuse ja lähetatud töötaja erinevus tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamisest.

Probleemiks on see, et lähetatud töötaja ja töölähetuses viibiva isiku maksustamise erisused sõltuvad paljudest piasjadest, mida on maksumaksjatel keeruline järgida.

Lõputöö eesmärk on analüüsida töölähetuses viibiva ja lähetatud töötaja tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamist Eesti – Soome näitel.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade töölähetuse tulumaksuga maksustamisest.
2. Anda ülevaade töölähetuse sotsiaalmaksuga maksustamisest.
3. Anda ülevaade lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamisest ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ-st.
4. Anda ülevaade lähetatud töötaja sotsiaalmaksuga maksustamisest teiste riikide näitel.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse asjakohaseid artikleid, seadusi ja direktiive.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade mis on töölähetus ja lähetatud töötaja. Esimese alapeatükis antakse ülevaade Eesti Töölepingu Seadusest, mida tähendab töölähetus ja mis sellega kaasneb. Teises alapeatükis antakse ülevaade Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivist.

Teises peatükis analüüsitakse töölähetuse ja lähetatud töötajaga seotud probleeme. Esimeses alapeatükis analüüsitakse Eesti seaduse ja direktiivi erinevusi. Teises alapeatükis kirjutatakse selgelt välja põhjalikult erinevused, et kõik saaks sellest aru.

Lõputöö kirjutamisel kasutatakse erialast kirjandust, teadusartikleid, internetiallikad, seaduseid ning kehtivate õigusaktide redaktsioone seisuga 01.01.2018

1. TÖÖLÄHETUSE TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1. Töölähetuse tulumaks ja töötasu maksustamine

Eesti seaduste kohaselt tuleb töölepingus omavalistuse täpsusega sätestada töötaja töö tegemise koht. Kui tööandja saadab töötaja tööülesandeid täitma väljapoole lepingus kindlaks määratud töökohta, siis on tegemist töölähetusega. Ametlikult küll enam Eestisest lähetust ei ole, kuid kuluaruande alusel saab siiski töötaja tehtud kulutusi hüvitada. Küll aga on seni tulumaksuseaduses (TuMS) sätestatud töötaja välisriiki lähetamise kord ja lähetusrahade maksmise kord. Lõputöös keskendutakse ostete lähetatud töötaja ja töölähetuses viibiva töötaja tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamisel, mistõttu tuleb esmalt anda ülevaade tulumaksu olemusest ja põhimõtetest.

Esmakordselt ajaloos kehtestati tulumaks Suurbritannias 1799. aastal ajutise maksuna finantseerimaks Napoleoni vastu peetavat sõda. Seejärel kehtestati sarnaseid makse ka mitmes Madri-Euroopa riigis, algselt ajutise maksuna, kuid 19. sajandi lõpuks muutus tulumaks püsivaks ja levinud maksuks. Tulumaks oli olemas ka ennesõjaaegses Eestis, samuti Nõukogude Liidus. Taasiseseisvunud Eestis kehtis algselt kaks eraldi tulumaksuseadust – 01.01.1991 jõustunud Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus ja 01.01.1992 jõustunud Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus. Tollasest seadusest pärinevad maksude nimetused „üksikisiku tulumaks“ ja „ettevõtte tulumaks“ on kõnekeeles püsinud tänaseni. (Lehis, 2012, lk 170)

Tulles lähemale Eesti regulatsioonile, siis on oluline rõhutada, et Eesti on oma tulumaksusüsteemi poolest mitmes mõttes EL-s ainulaadne. Erandine kõikidest teistest EL liikmesriikidest ei maksustata Eestis ettevõtte kasumit. Ehk, siis Eestis puudub klassikaline ettevõtte tulumaks. Samuti on seni Eestile omane olnud tulumaksusüsteemi lihtsus. Viimasel ajal Eesti Vabariigi Valitsus hakanud kahjuks sellest printsüübist järjest rohkem kõrvale kalduma. Tulles tagasi taasiseseisvunud Eesti tulumaksusüsteemi juurde, siis tuleb meenutada, et Eestile omane juriidilise isiku kasumi maksustamise vabastus kehtib alates 2000. aastast.

Eestis registreeritud juriidilised isikud ja Eesti filiaali või muu püsiva tegevuskoha registreerinud mitteresidendist juriidilised isikud maksavad tulumaksu jaotatud kasumit (TuMS § 50 lg1) ning varjatud kasumieraldiselt (TuMS § 50 lg 4) ja ettevõtlusega mitteseotud väljamakselt. (Lehis, 2012, lk169)

Tulu mõiste puhul tuleb lähtuda totaalse maksustamise põhimõttest, s.t et kõiki isiku sissetulekuid tuleb käsitleda tuluna. Tulu mõiste elemendid on järgmised: tulu on tagastamatu sissetulek, tulu peab olema rahaliselt hinnatav ning tulu peab olema realiseeritud. Tulu puhul on tegemist tagastamatu sissetulekuga, mis tähendab seda, et isiku rahaliselt hinnatav vara suureneb. Rahaline hinnatavus tähendab seda, et näiteks moraalne rahulolu asjast ei ole tulu. Näiteks kinnisvara või väärtpaperite hindade tõus, sõltumata likviidsusest, ei kasvata isiku tulu TuMS mõistes. Tulu saab alles siis tekkida, kui isikule laekub selle eest raha või tarbitavaid asju. Seega ei saa isiku tuluks olla fondiemissiooni tulemusel aktsiate nominaalväärtuse suurenemine. Samuti ei teki realiseeritud tulu, kui isik vahetab aktsiad osade vastu. (Lind, K., 2003)

Kui Eestisee asub püsiva tegevuskohaga mitteresidentist juriidiline isik, siis lähtutakse maksustamisel tulumaksuseadusest sätestatud üldisest põhimõttest, et tulumaksuga ei maksustata jaotatud kasumit. Kui maksulepingu mõttes ei ole maksulepinguriigi residendil tekkinud Eestis püsivat tegevuskohta, siis maksustamine TuMS § 53 lg 4 alusel ei rakendu, kuna maksuleping seda ei luba. Eestis seaduste kohaselt püsiva tegevuskoha registreerimise kohustust maksulepingu sätted ei mõjuta. Kuid Eestil on õigus maksustada tulenevalt maksulepingute ja tulumaksuseaduse koosmõjul mitteresidentist juriidilise isiku selle jaotamise hetkel asuva püsiva tegevuskoha tulu, millest on maha arvatud juhtimise ja administreerimisega seotud mitteresidentist äriühingu Eesti püsivale tegevuskohale omistatud kulud ning püsiva tegevuskoha tulu teenimisega seotud kulud. TuMS § 53 lg 4 alusel Mitteresidentist juriidiline isik on kohustatud deklareerima tulumaksuga maksustatava kasumieraldise läbi Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksustamisperioodis, mil püsiv tegevuskoht ei saa seda ise kasutada või sellelt muul alusel tulu teenida. (Maksu- ja Tolliamet, 2017) Autor tahab sellega öelda, et kui mitteresidentist juriidilisel isikul on Eestis püsiv tegevuskoht ning ta on saanud kasumit, siis seda ei maksustata Eestis seni, kuni püsiva tegevuskoha vahendid on kasutuses, ehk kui need on koheselt kättesaadavad püsivale tegevuskohale või on investeeritud viisil, mis tagab püsivale tegevuskohale tulu tekkimise.

Varjatud kasumieraldisena tuleb maksustada kontserni emaettevõtjale või emaettevõtja teisele tütarettevõtjale ehk sõsarettevõtjale väljaantud laen, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt võimatuks (Tuluaksuseadu, § 502 lg 1). Varjatud kasumieraldiste säte kehtib kontserni emaettevõtjale ja sõsarettevõtjale äriseadustiku tähenduses. Äriseadustiku § 6 kohaselt võib kontsern olla: osaluskontsern, kus emaettevõtjal on tütarettevõtjas häälteenus ehk üle

50% häälest. Emaettevõtja tütarettvõtjaks on ka ühing, kus häälteenamus on teisel tütarettvõtjal või tütarettvõtjal üksinda või koos emasettevõtjaga (Äriseadustik, § 6 lg 1). Lepinguline kontsern, kus emasettevõtjal on tütarettvõtjas osalus ja emasettevõtja omab tütarühingu osaniku või aktsionärina lepingu alusel valitsevat mõju (Äriseadustik, § 6 lg 2). Faktiline kontsern, kus emasettevõtjal on tütarettvõtjas osalus ja emasettevõtja omab tütarühingu osaniku või aktsionärina realselt valitsevat mõju (Äriseadustik, § 6 lõige 6). Emaettevõtjana käsitatakse ka ühingu, kes asub kontsernis laenu andvast tütarettvõtjast ülalpool, samuti mittetulundusühingu ja sihtasutust, kellel on laenu andvas ühingu häälteenamus või valitsev mõju (Tulumaksuseaduse (Tulumaksuseadus, § 502 lg 2).

Tulumaks on Eestis ainus sissetulekult võetav maks. Paljudes riikides tuntakse füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu iseseisvate maksuliikidena. Tulumaks on otsene maks, sest maksukohustus vähendab maksumaksja tulu. Maksukohustuse kandja ja täitja langevad kokku. Tulumaks on subjektiivne maks, sest maksuobjekt on seotud konkreetse ikiku kogu tuluga, mida tamaksuperioodil on saanud. Tulumaksu ei võeta eraldi üksikutelt tehingutelt, vaid ikiku kogu majandustegevuse tulemit. Tulumaks on riiklik maks, kuigu suur osa maksutulust laekub kohalikele omavalitsustele. Tulumaks on ka jooksev maks, maksustamisperiood on sõltuvalt subjektist kalendrikuu või -aasta. Tulumaks erineb teistest maksudest selle poolest, et tulumaksu sissenõudmisel on esindatud kõik kolm menetlusliiki – määrmine, deklareerimine ja kinnipidamine. (Lehis, 2012, lk 196)

Eestis on maksustamisperioodiks kalendrikuu ning maksu- ja tolliametile tuleb esitada järgneva kuu 10 kuupäevaks tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon. Deklaratsiooni on võimalik esitada maksu- ja tolliameti teenindusbüroos või esitada elektroonilisel teel e-maksuametis/e-tollis. (Eesti, 2018) Ehk on kindlaks määratud kuupäevad, millal tuleb deklaratsioonid esitada.

Tulumaksuga maksustamisel liigitatakse maksumaksjad residendiks ja mitteresidendiks. Selle mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku maksukohustuse ulatus. Resident on piiramatult maksukohustusega isik. Eesti residentide tulude maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip (see tähendab, et isiku kõik tulud maksustatakse Eestis). Resisendist füüsilise isiku maksustavad ja maksuvabad tulud ning tulust tehtavad maksaarvamised on toodud TuMS-i §-des 13-28.

Füüsiline isik, kelle elukohaks on saanud Eesti või ta on viibinud Eestis 12 järjestikuse kuu jooksul vähemalt 183 päeva on resident. Tulumaksuga maksustatakse ka füüsilise isiku tulu

ning väljamakseid tehes tuleb väljamakse tegijal kinni pidada ning tasuda töötajate lisatasudelt, brutotasult, puhkusetasudelt, preemiatelt ja muudelt väljamaksetelt, mida loetakse palgaks. (Maksu-ja Tolliamet, 2016) Seega on residentsus kindla ajaga määratud ning kõiki tulusi peab maksustama tulumaksuga.

Eestis ei maksutata kogu füüsilise isiku tulu. TuMS on välja toodud terve rida tulu liike, mida Eestis tulumaksuga ei maksustata. Üks värskemaid ja oma mahult ulatuslikumaid muudatusi puudutab isiku maksuvaba tulu arvestamist.

Alates 1. jaanuarist 2018 rakendus kõikidele tuludele üldine maksuvaba tulu määr 6000 eurot aastas ehk 500 eurot kuus ja seoses sellega kaob ära täiendav maksuvaba tulu pensionidele ning tööõnnetus- ja kutsehaigushüvitistele. Aga kui töötaja on teinud avalduse oma tööandjale (väljamakse tegijale), et soovib maksuvaba tulu rakendada, siis saab tema tulult enne kinnipeetava tulumaksu arvustamist kalendrikuus lubatud maksuvaba tulu maha arvata. Lisaks tulumaksule tuleb töötaja tulust kinni pidada ka kohustusliku kogumispensioni makse ning töötuskindlustusmakse. Samuti tuleb tasuda töötaja brutotulult sotsiaalmaksu. (Eesti,2018) Alates 1. jaanuarist 2018 muutus tulumaksu kinnipidamisel igakuise maksuvaba tulu arvestamine.

Senise ühetaolise tulumaksuvaba miinimumi asemele tuli uus ja palju keerukam süsteem. Uus süsteem on tekitanud palju poleemikat ja kriitikat. Kui 2017. aastal oli ühe isiku maksuvaba tulu kalendrikuus 430 eurot, siis alates 2018. aasta algusest muudeti süsteemi põhjalikult.

Alates 2018. aastal hakkas tulumaksuvaba miinimum sõltuma inimese sissetulekust. Väljamaksega kuni 1200 eurot kalendrikuus on maksuvaba tulu 500 eurot kuus. Väljamakse kasvades 1200 eurolt 2100 euronni väheneb maksuvaba tulu vastavalt valemile $500 - 500 \div 900 \times (\text{väljamakse} - 1200)$, väljamaksega üle 2100 euro on maksuvaba tulu 0. (Eesti,2018) Need on kindlamsmääratud maksuvabad tulud, mis rakenduvad ka töölähetuses viibivale töötajale.

Lõputöö teema paremaks mõistmiseks on oluline selgitada põhimõisteid. Esmalt käsitletakse töötaja ja töölähetuses viibiva isiku õiguslikku regulatsiooni.

Töölepingu alusel teeb füüsiline isik (töötaja) teisele isikule (tööandja) tööd, alludes tema juhtimisele ja kontrollile. Tööandja maksab töötajale töö eest tasu. Kui isik teeb teisele isikule tööd, mille tegemist võib vastavalt asjaoludele oodata üksnes tasu eest, eeldatakse, et

tegemist on töölepinguga. Töölepingule kohaldatakse võlaõigusseaduses käsunduslepingu kohta sätestatud, kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti. Töölepingu kohta sätestatud ei kohaldata lepingule, mille kohaselt töö tegemiseks kohustatud isik on töö tegemise viisi, aja ja koha valikul olulisel määral iseseisev. Töölepingu kohta sätestatud ei kohaldata juriidilise isiku juhtorgani liikme ega välismaa äriühingu filiaali juhataja lepingule. (Töölepingu seadus, 2009)

Tööandjal on kohustus maksta töötasu töötajale vähemalt üks kord kuus kokkulepitud tähtpäeval. Samuti võivad osapooled kokku leppida, et töötasu makstakse lühema ajavahemiku järel, näiteks üks kord nädalas. Töölepingus peab sisalduma ja töötajale kirjalikult teatavaks tehtud tema palgapäev. Töötasu ehk palga peab tööandja maksma rahas ja netosummana. Maksud ja maksed arvestab tööandja maha kokkulepitud töötasust. Viidatud maksud on eelkõige tulumaks ja sotsiaalmaks ning makseteks töötuskindlustusmaks ja kohustuslik kogumispensioni makse. Seadus eeldab, et töötasu makstakse töötaja määratud pangakontole, kuid pooled võivad kokku leppida ka töötasu sularahas maksmises. Aga kui töötaja ei soovi pangaülekannet vaid soovib saada töötasu sularahas, siis on soovitatav ka märkida koht, kui toimub sularaha üleandmine. Töötaja nõudmisel peab tööandja esitama teatise, mis sisaldab andmeid töötajale arvutatud ja makstud või maksmisele kuuluva töötasu kohta. Kui palgapäev satub riigipühale või puhkepäevale, tuleb töötasu maksta sellele päevale eelneval tööpäeval. (Tööelu, 2017). Näiteks kui palgapäev satub nädalavahetusele, tuleb töötasu välja maksta reedel.

Töölähetus tähendab tööülesannete täitmist väljaspool töö tegemise kohta. Kui töölepingu kirjalik dokument puudub ja töö tegemise koht pole mis tahes viisil kokku lepitud, loetakse töölähetuseks tööülesannete täitmist väljaspool tööandja tegevuskohta, mis on töösuhtega kõige enam seotud (Töölepingu seadus, § 20 ja 21).

Töölähetuses viibiv töötaja on Eestis kehtiva töölepingu seaduse alusel töötaja, kes saadetakse tööandja poolt tööülesandeid täitma kokku lepitud töötamise kohast erinevasse kohta, kas riigisiselt või hoopiski välisriiki, kuid mitte kauemaks kui 30 järjestikuseks kalendripäevaks, v.a juhul kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud pikemat tähtaega. (Töölepingu seadus, 2018)

TuMS § 13 lõike 3 punkti 11 kohaselt ei maksustata tulumaksuga ametnikule, töötajale või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tööandja või tema asemel kolmanda isiku poolt tehtavaid teenistus-, töö- või ametilähetusega seotud sõidu-, majutus- ja muude

kulude hüvitist ning välislahetuse päevaraha ja välislahetustasu, samuti ametniku perekonnaliikme eest makstavat nimetatud kulude hüvitist ning teises paikkonnas asuvale ametikohale nimetamisega seotud kolimiskulude hüvitist töö tegemise kohas kehtivates piirmäärades, kui töö tegemise koht asub välisriigis. (Tulumaksuseadus, 2017) Seega, kui töö tegemise asukoht on välisriigis ning töötaja saadetakse sealt välislahetusse, tuleb lahetskulude hüvitamise maksustamisel lähtuda töötegemise asukohariigis kehtivatest piirmääradest.

Seoses töölahetusega seonduvad tööandjal erinevad kulud. Nendeks on majutuskulu, transpordikulu ja muud erinevad kulud. Tööandja peab ka hüvitama dokumentide alusel töö-, teenistus- või ametilahetusega seotud kulud. Kuid töö- või ametilahetuses majutusele tehtud kulud ei kuulu maksustamisele. (Tulumaksuseadus, 2018) Üks kuludest on näiteks isikliku sõiduauto lahetuses kasutamise kord, mis ei laiene töölahetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislahetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja korra alusel makstavale hüvitisele isikliku sõiduauto hüvitise maksimaalne maksuvaba piirmäär 335 eurot. Ilma kuludokumentideta isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitise maksmisel rakendub sõiduauto Töölahetuses viibiv töötaja on Eestis kehtiva töölepingu seaduses sätestatud maksimaalne maksuvaba piirmäär. Ühele töötajale makstava hüvitise maksuvaba piirmäär on sõitude kohta arvestuse pidamise korral kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta.

Töötajale isikliku sõiduauto kasutamise eest makstavat hüvitist, mis on 64 eurot, ei ole enam võimalik maksta maksuvabalt, kui selle kohta ei peeta arvestust alates 1. septembrist 2014 (Maksu- ja Tolliamet, 2015). Lahetusega kaasnevad transpordikulud kuuluvad maksuvabalt hüvitamisele sõltumata kulu suurusest.

Kui töötaval isikul pole autot ja ta kasutab ühistransporti, siis lahetatule tasutakse sõidukulud töökohast lahetuskohta ja tagasi töökohta sõidupileti alusel. Kui lahetatu sõidupiletit ei esita, makstakse välja sõidupileti minimaalhind (s.o. kõige madalama tariifi järgi). Reisironi pehmes vagunis, laevade luksus- ja I klassi kajutites, lennukis äriklassi piletiga ning liinitaksos sõitmise kulud tasutakse igal üksikjuhul pileti esitamisel, kui oli tööandja eelnev luba ja puudub võimalus kasutada madalama klassi sõidupiletit. (Siigur, H., 1994)

Kui tööandjal pole anda töötajale eraldi tööautot ja töölahetusse minnakse töötaja isikliku sõiduautoga, hüvitatakse lahetusega seonduvad kulud dokumendi alusel töölahetuse kulude

hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja korra § 2 lõike 4 kohaselt. töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja korra alusel hüvitatakse sõiduauto lähetuses kasutamise otseselt seotud ja täiendavalt tekkinud kulud, välja arvatud remondi- ja hoolduskulud. (Maksu- ja Tolliamet, 2015) Seega on tööandjal võimalik valida, kas töötaja isikliku sõiduauto kasutamine lähetuses hüvitatakse.

Veel on olemas majutuskulud, kui lähetatul puudub võimalus iga päev oma alatisse töötamiskohta tagasi pöörduda, on tööandja kohustatud tasuma lähetatule majutuskulud (eluruumi üürikulud) lähetuspaigas. (Siigur, H., 1994)

Töölähetuses viibiv töötaja on Eestis kehtiva töölepingu seaduse alusel, see tähendab kuludokumentide alusel ilma maksimaalse maksuvaba piirmäärata, või isikliku sõiduauto teenistus-, töö- ja ametisõitudeks kasutamise kulude hüvitise maksmise tingimused ja piirmäärade alusel, see tähendab arvestuse olemasolul maksimaalselt maksuvabalt 335 eurot kuus (Maksu- ja Tolliamet, 2015).

Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord nr 110 § 3 kohaselt on välislähetuse päevaraha alammäär 22,37 eurot ning § 7 lõike 1 punkti 3 kohaselt ei kuulu maksustamisele välislähetuse päevaraha määra 50 eurot välislähetuse esimese 15 päeva kohta, kuid kõige rohkem 15 päeva kohta kalendrikuus ja 32 eurot iga järgneva päeva kohta. (Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord, 2016)

Antud lõputöös on juttu palju püsivast töökohast ja tulumaksu seaduse järgi saab neid liigitada kolmeks. Esiteks püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Teiseks Püsiv tegevuskoht tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena. Ning kolmandaks on mitteresidendi tulu, mida ta saab Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, arvestatakse kui tulu, mida see püsiv tegevuskoht oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana, kes tegutseb samade või sarnaste tingimuste alusel samadel või sarnastel tegevusaladel ja on täiesti iseseisev mitteresidendi suhtes, kelle püsiv tegevuskoht see on. (Tulumaksuseadus, 2018).

Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord § 2 kohaselt on töötajal õigus nõuda tööandjalt töölähetusega

kaasnevate sõidu- ja majutuskulu ning tööülesande täitmisega kaasneva muu mõistliku kulu hüvitamist, milleks on näiteks sõidupiletite ostmisega kaasnev kulu, reisikindlustuse, viisa vormistamise, välisriigis kasutava rendiauto, parkimistasu, taksosõidu, pagasiveo, valuutakursside vahest tulenev või muu sarnane kulu. (Maksu- ja Tolliamet, 2015) Sellised kulutused hüvitatakse kulu tõendava dokumendi alusel. Mõistlikuks tööga seonduvaks kuluks ei saa pidada selliseid töötaja poolt tehtud kulutusi, mis oleksid töötajal tekkinud sõltumata sellest, kas ta viibis töölahetuses või mitte.

Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord § 2 lõike 5 kohaselt hüvitatakse välisvaluutas tehtud kulutused lähetatule Eestis käibel olevas rahas, võttes aluseks kuludokumendil kajastatud või lähetuspäevale järgneval tööpäeval kehtinud Euroopa Keskpanga päevakursi, või lähtudes lähetatu tegelikult kantud kuludest. Seega on tööandjal valida, kas hüvitada lähetatule välisvaluutas tehtud kulutused kuludokumendil märgitud kuupäeval kehtinud Euroopa Keskpanga päevakursi alusel, lähetusest saabumise päevale järgnenud tööpäeval kehtinud Euroopa Keskpanga päevakursi alusel või hüvitada kulud vastavalt lähetatu poolt tegelikult kantud kulutustele (panga väljavõtte või valuutavahetuse dokumendi alusel). (Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord, 2016) Näiteks olukord, kui kasutusel on krediitkaart ja lähetatu on seda tasumisel kasutanud, siis on maksumaksjal võimalus tegelikke kulutusi kontrollida ja kindlaks tegemisel lähtuda krediitkaardi väljavõttest ning selle alusel hüvitada kulud lähetatule eurodes või vastavalt vajadusele konverteerida välisvaluutas tehtud kulutusi vahetuskursi alusel.

Esimeses peatüki eesmärk oli välja tuua mõiste töölähetus ja kuidas seda maksustatakse tulumaksuga. Lähidalt kirjutati tulumaksust ja tulumaksu ajaloost. Autor tõi välja, et töölähetuses viibiv töötaja on Eestis kehtiva töölepingu seaduse alusel töötaja, kes saadetakse tööandja poolt tööülesandeid täitma kokku lepitud töötamise kohast erinevasse kohta, kas riigisiselt või hoopiski välisriiki, kuid mitte kauemaks kui 30 järjestikuseks kalendripäevaks, v.a juhul kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud pikemat tähtaega. Lähemalt oli veel juttu töölähetuse kulude hüvitamisest. Lõputöös kirjutas autor välja ka teemakohaseid mõisteid.

1.2 Töölähetuse sotsiaalmaksuga maksustamine.

Eestis on sotsiaalmaksukohustus pandud täielikult tööandja kanda. Töötaja ise sotsiaalmaksu ei maksa. Paljudes riikides on sotsiaalmaksukohustus töötaja ja tööandja solidaarne kohustus, kuid Eestis on seni jäädud tavaksaanud süsteemile kindlaks. Põhimõte on selles, et kogi isiku aktiivne tulu maksustatakse lisaks tulumaksule ka sotsiaalmaksuga. Isiku passiivne tulu (näiteks dividendid) maksustatakse ainult tulumaksuga. Töölähetuses viibimine on seotud isiku aktiivse tegevusega, ehk siis tööl käimisega, mis maksustatakse sarnaselt Eestis töötamise palgale. Küll aga tuleb rõhutada, et välislähetuses makstavad päevarahad ei kuulu maksustamisele ei tulu- ega ka sotsiaalmaksuga. Küll aga makstakse töölähetuses viibivale isikule palka edasi, mis sellest, et ta teeb oma tööülesandeid teises riigis.

Sotsiaalmaksukohustuse sissejuhatuseks, pisut laiemalt sotsiaalmaksu ajaloost. Laiaulatuslike sotsiaalkindlustusmaksete süsteem tekkis sotsiaalriigi idee arengu tulemusena 20. sajandil. Eritipärast II maailmasõda. Sotsiaalmaks kuulus ka taasiseseisvunud Eesti maksusüsteemi. Aastatel 1991-1998 kehtis Ülemnõukogu poolt 12.09.1990 vastu võetud Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seadus (RT 1990, 9, 102), mida täiendas rahandusministri 31.12.1993 määrusega nr 295 kehtestatud juhend (RTL 1994, 2). Kuni 31.12.1990 eksisteeris iseseisvalt sotsiaalmaks ja ravikindlustusmaks. Sotsiaalmaksu määr oli 20%. Eesti Vabariigi avikindlustusseadusest (RT 1991, 23, 272) tulenevalt pidi tööandja maksuma täiendavalt ravikindlustusmaks, mille määraks oli 13% sotsiaalmaksuga maksustatavalt summaldelt. Alates 01.01.1994 kehtib ühtne sotsiaalmaks maksumääraga 33%, mis jaguneb pensionikindlustuse osaks (20%) ja ravikindlustuse osaks (13%). Maksu tasumise tähtpäevaks oli palga arvestamise kuule järgneva kuu 20. kuupäev. (Lehis, 2012, lk 254)

Sotsiaalõigus on paljutähenduslik ning ajas muutuv mõiste, seda muu hulgas põhjusel, et sellel valdkonnal puudub rahvusvahelises plaanis ajalooliselt ühtne vundament. Erinevalt näiteks tsiviil- või karistusõigusest peetakse sotsiaalõigust nooreks õigusharuks. Kuigi moraalsest või religioosest kohustusest tulenevalt on abivajajate eest hoolitsetud juba antiikkultuurides, peetakse sotsiaalõiguse kui õigusvaldkonna tekkimise ajaks alles 19. sajandi teist poolt, kui Saksamaal loodi esimesena sotsiaalkindlustussüsteem majanduslikult aktiivsetele isikutele, kaitsmaks neid sotsiaalsete riskide eest ning ühtlasi ära hoidmaks vajadust vaestele abi anda. (Eichhofer, E., 2007) Sotsiaalkaitsesüsteemid on eri

õiguskordades vastavalt ajaloolistele, kultuurilistele, sotsiaalsetele, poliitilistele ja majanduslikele oludele siiski võrdlemisi erinevaks arenenud (Aasmets, M-L., 2010).

Eesti sotsiaalkindlustusmaksete süsteem on juriidiliselt ebaühtlane ning riikliku pensionikindlustuse ja ravikindlustuse finantseerimiseks on kehtestatud sotsiaalmaks, töötuskindlustuse- ja kohustusliku kogumispensioni maksed on aga kehtestatud sund kindlustusena, mida administreeritakse maksetena. (Lehis, 2012, lk 253)

Ettevõtja peab sotsiaalmaksu maksma niitöötasudelt kui ka erisoodustuselt. Sotsiaalmaksu minimaalse kohustuse aluseks olev kuumäär 2018.aastal on 470 eurot, s.t sotsiaalmaksu minimaalne kohustus on tööandja jaoks 155,10 eurot kuus. (Eesti, 2018) Mõningatel erijuhtudel tasub sotsiaalmaksu Eesti riik, näiteks erinevate hooldajatoetust saavate isikute ning paljulapseliste perede eest. Samuti tasub sotsiaalmaksu riik äriühingute töötajate eest, kellele on määratud töövõime kaotus 40% või enam.

Sotsiaalmaksu peab maksma ettevõtja, et saada kindlustuskaitse peab isiku eest laekuma eelmise kuu sotsiaalmaks miinimumkohustuse ulatuses. Kindlustuskaitse tekib alles peale sotsiaalmaksu laekumist TSD esitamise tähtpäevast järgmisel päeval ja peatub ühe kuu möödumisel, kui järgmise deklaratsiooni esitamiseks ei ole sotsiaalmaksu miinimumkohustus täidetud. Kui kindlustuskaitse tekkimiseks vajalikud dokumendid ei ole õigeaegselt esitatud ning kindlustuskaitset taotleval isikul oleks tekkinud õigeaegse esitamise korral õigus saada ravikindlustushüvitist, peab kindlustuskaitset taotlevale isikule ravikindlustushüvitise saamata jäämisest tekkinud kahju hüvitama kohustuse rikkuja ehk tööandja. (Eesti Haigekassa, 2018)

Kui: töötaja saab riiklikku pensioni või kellel vastavalt töövõimetoetuse seadusele on tuvastatud osaline või puuduv töövõime, ei pea tööandja minimaalse sotsiaalmaksu tasumise kohustust täitma. Ka siis kui töötaja kasvatab alla kolmeaastast last, või kolme või enamat alla 19-aastast last. Kui töötaja on õpilane või õliõpilane ning töötaja on olnud enne tööle asumist aasta jooksul vähemalt kuus kuud töötuna arvel ja kui töötaja on tööl lühendatud tööajaga kelleks on 7- kuni 17-aastased töötajad ja haridustöötajad. Samuti siis, kui töötaja on terve kuu töölt ära näiteks ta kasutab puhkust sealhulgas rasedus- ja sünnituspuhkus, välja arvatud tasustamata puhkust poolte kokkuleppel või ta on ajutiselt töövõimetu ravikindlustuse seaduse tähenduses. Ta esindab seaduses või kollektiivlepingus ettenähtud juhtudel töötajaid või ta osaleb streigis ning kui ta on ajateenistuses või asendusteenistuses või osaleb õppekogunemisel. (Raamatupidamis-ja maksuinfoportaal, 2017) Ära tuleb

märkida, et tööandjal kehtib sotsiaalmaksu kuumääralt tasumise kohtus ainult töölepingulise töötaja puhul. Kui tegemist on töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstava tasuga, siis makstakse alati isikule tegelikult makstud tasult, kuid tuleb arvesse võtta, et töölepingu seaduse alusel ei teki õigust ravikindlustusele teenust osutaval isikul või juhatuse liikmel juhul, kui tasudelt makstav sotsiaalmaks on kuumäärast väiksem. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2017)

Et saada sotsiaalkindlustus, ei pea töötajaja ise oma andmeid ravikindlustusele esitama. Tööandja peab kõik tööd võimaldavad füüsilised ja juriidilised isikud oma töötajate andmed (töösuhte alustamised, peatamised ja lõpetamised) registreerima Maksu- ja Tolliameti töötamise registrisse. Ravikindlustus annab kindlustuse kui on täidetud kõik viis tingumust: üle ühekuulise tähtajaga või tähtajatu töölepingu alusel töötavatele töötajatele; ametnikele; üle ühekuulise tähtajaga või tähtajatu võlaõigusliku lepingu alusel töö- või teenustasusid saavatele inimestele, kes pole füüsilisest isikust ettevõtjad ning kelle eest on kohustatud maksuma iga kuu sotsiaalmaksu lepingu teine pool sotsiaalmaksuseaduse § 9 lõike 1 punkti 2 alusel vähemalt eelarveaastaks riigieelarvega kehtestatud kuumääralt arvutatuna; juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige tulumaksuseaduse § 9 tähenduses, kelle eest on kohustatud maksuma iga kuu sotsiaalmaksu juriidiline isik sotsiaalmaksuseaduse § 9 lõike 1 punkti 2 alusel vähemalt eelarveaastaks riigieelarvega kehtestatud kuumääralt arvutatuna. (Euroopa Komisjon, 2018)

Isik, kes võimaldab tööd peab registreerima töötamise alustamise kohe, kui töötav isik on alustanud oma töö tegemist. Kui töötaja on kantud töötamise registrisse, siis algab kindlustuskaitse alustatud töötamise kuupäevast arvestatava neljateistkümnapäevase ooteaja möödumisel. Kui töötamise alustamise kuupäev jääb kehtiva kindlustuskaitse ajavahemikku, jätkub kindlustuskaitse uuel alusel ilma katkemiseta. Kui töösuhte lõppemisest on aga möödunud kaks kuud, siis kindlustuskaitse lõppeb. Kindlustuskaitse ei peatu poolte kokkuleppel antava tasustamata puhkuse korral, kui isiku eest makstakse sotsiaalmaksu vastavalt sotsiaalmaksuseadusele. Kui töötamine on peatunud või lõppenud, siis tuleb see registreerida töötamise registris vähemalt kümne päeva jooksul töötamise peatumise või lõpetamise päevast arvates. (Euroopa Komisjon, 2018)

Igal töötaval kindlustatud inimesel on õigus osa saada ravikindlustushüvitisest, selleks on kvaliteetne ja õigeaegne tervishoiusüsteem, vajaminevad ravimid ja meditsiiniseadmed,

mida ravikindlustuse seaduses sätestatud tingimustel haigekassa ja temaga vastava lepingu sõlminud isikud kindlustatud isikule võimaldavad, ehk siis mitterahaline hüvitis. Teiseks variandiks on rahasumma, kindlustatud isikule tema tervishoiuks tehtud kulutuste eest ja ajutise töövõimetuse korral haigekassa on kohustatud ravikindlustuse seaduses sätestatud tingimustel maksma, ehk siis rahaline hüvitis. (Euroopa Komisjon, 2018) Mitterahaline ravikindlustushüvitis on Haigekassa poolt täielikult või osaliselt rahastatav haiguste ennetamiseks või raviks osutatud kvaliteetne ja õigeaegne tervishoiuteenus ehk tervishoiuteenuse hüvitis, vajalik ravim ja meditsiiniseade ehk ravimihüvitis ja meditsiiniseadmehüvitis, mida kindlustatud isikule võimaldavad samas seaduses sätestatud tingimustel haigekassa ja temaga vastava lepingu sõlminud isikud ehk kindlustatud isik ise midagi ei maksa, kuna tasu maksmise kohustuse võtab seadusest tulenevalt tema eest üle haigekassa. Rahaline ravikindlustushüvitis on kindlustatud isikule haigekassa poolt makstav: ajutise töövõimetuse hüvitis; äiskasvanute hambaraviteenuse hüvitis; täiendav ravimihüvitis; piiriülese tervishoiuteenuse hüvitis; kunstliku viljastamisega seotud ravimihüvitis. (Euroopa Komisjon, 2018) Kui tööanda pole töötajat ravikindlustusametile esitanud ei saa töötaja ravikindlustushüvesid.

Sotsiaalmaksu maksavad maksustavate väljamaksete tegijad kelleks on tööandjad. Maks deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni (TSD) ja makstakse igakuiselt. Samuti füüsilisest isikust ettevõtjad oma ettevõtlustuludelt. Ning riik, vald või linn sotsiaalmaksuseaduse (SMS) § 6 lg-tes 1 ja 11 loetletud isikute eest, maks deklareeritakse Erijuhtude sotsiaalmaksu ja kohustusliku kogumispensioni. täiendava sissemakse deklaratsioonil (ESD) ja makstakse igakuiselt. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

SMS järgi kuuluvad loetletud inimeste alla üks Eestis elav ning alla 3-aastast Eestis elavat last kasvatav vanem, eestkostja või hoolduspere vanem või isik, kes kasutab vanema asemel lapsehoolduspuhkust ning kes kasvatab Eestis alla 3-aastast last. Üks Eestis elav mittetöötav vanem, kes kasvatab kolme või enam alla 19-aastast Eestis elavat last, kellest vähemalt üks on alla 8-aastane. Välisteenistuse seaduse § 67 ja avaliku teenistuse seaduse § 46 alusel abikaasatasu saav isik. Rahvusvahelise kaitseorganisatsiooni struktuuriüksuse ameti- või teenistuskohale lähetatud ametnik või tegevvälase kaasasolev mittetöötav abikaasa, kes ei saa riiklikku pensioni ega ole osalise või puuduva töövõimega isik. Vabariigi Presidendi ametivolituste ajal ja pärast ametivolituste lõppemist Vabariigi Presidendi mittetöötav

abikaasa, kes ei saa riiklikku pensioni ega ole osalise või puuduva töövõimega isik. Ajateenija või asendusteenistuja. (Sotsiaalmaksuseadus)

Isik, kellel on aja-, reserv- või asendusteenistuse ajal tekkinud ajutine töövõimetus, kui isiku eest ei maksta sotsiaalmaksu käesoleva seaduse § 2 lõikes 1 või käesolevas lõikes sätestatud muul alusel. Pikaajaliselt välisriiki riiklike ülesannete täitmiseks lähetatud tegevvälase kaasasolev mittetöötav abikaasa, kes ei saa riiklikku pensioni ega ole osalise või puuduva töövõimega isik. Kaitseväeteenistuse seaduse § 56 lõike 1 punkti 1 tähenduses ajateenistuse lõpetanud isiku eest kaks kuud ajateenistusest vabastamise päevast arvates, välja arvatud juhul, kui tema eest makstakse või ta ise maksab sotsiaalmaksu käesoleva seaduse § 2 lõikes 1 või käesolevas paragrahvis sätestatud muul alusel või kui ta on kindlustatud isik ravikindlustuse seaduse § 5 lõike 4 alusel. (Sotsiaalmaksuseadus)

Äriühingu, mittetulundusühingu, sihtasutuse või füüsilisest isikust ettevõtja töötaja, kes on osalise või puuduva töövõimega isik ning kelle eest sotsiaalmaksu maksmiseks on tööandja esitanud vastava taotluse, käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud tingimustel. Sotsiaalhoolekande seaduse § 140 alusel määratud sotsiaaltoetust saav isik. Üks Eestis elav vanem, eestkostja või hoolduspere vanem, kes kasvatab Eestis seitset või enamat alla 19-aastast Eestis elavat last. Tööturuteenuste ja -toetuste seaduse §-s 13 sätestatud vähemalt 80 tundi kestvas tööturukoolituses, §-s 15 sätestatud tööpraktikas või §-s 17 sätestatud tööharjutuses osalev isik, kui riik ei maksa tema eest sotsiaalmaksu käesoleva lõike punkti 6, 61 või 7 alusel või käesoleva seaduse § 2 lõike 1 punkti 8 alusel. Isik, kellele on päästeteenistuse seaduse § 19 alusel määratud vanaduspensionini ootel oleva päästeteenistuja toetus. Isik, kes saab doktoranditoetust õppetootuste ja õppelaenu seaduse § 5 lõikes 3 ja § 41 lõikes 1 sätestatud tingimustel. Eestis elav mittetöötav rahvusvahelise kaitse saaja, kes on vanaduspensioniealine riikliku pensionikindlustuse seaduse § 7 tähenduses ja ei saa Eestis määratud riiklikku pensioni. (Sotsiaalmaksuseadus)

Peale selle on igale sotsiaalmaksu maksjale kehtestatud ühesugune sotsiaalmaksu kohustuse alammäär, mida on kohustatud maksma tööandja. Näiteks Sotsiaalmaksu makstakse töötajale või ametnikule kuu eest makstud tasult, kuid mitte vähem kui seaduse SMS §-s 2¹ nimetatud kuumääralt. Veel mitme tööandjaga töö- või teenistussuhtes oleva isiku eest maksab sotsiaalmaksu vähemalt SMS §-s 2¹ nimetatud kuumääralt tööandja, kes tulumaksu kinnipidamisel arvestab maksuvaba tulu TuMS § 42 lõigete 1 ja 2 kohaselt. Ning Sotsiaalmaksu makstakse töötajale või ametnikule kuu eest makstud tasult, kuid mitte vähem

kui SMS seaduse §-s 2¹ nimetatud kuumääralt proportsionaalselt sellel kuul töötatud ajaga, järgmistel juhtudel. Samuti maksab sotsiaalmaksu riik SMS §-s 6 loetletud isikute eest ja füüsilisest isikust ettevõtja oma ettevõtlustuludel SMS § 2 lg 5 alusel.

SMSi § 2 lg 4 sätestab erisuse lõikes 2 sätestatud üldreeglist, st loetleb töötajate kategooriad, kelle puhul ei teki tööandjal sotsiaalmaksu kuumääralt tasumise kohustust. Selliste töötajate eest arvestatakse sotsiaalmaksu neile tegelikult makstud töötasult, isegi kui see on kuumäärast väiksem.

Sotsiaalmaksu makstakse ka töötaja kuludepealt, kui töötaja on lähetusel, siis tekivad tal sealolles kulud mille pealt peab tööandja maksma sotsiaalmaksu.

Töölähetuse kulud on sõidukulu, majutuskulu ja mõistlikud kulud. Mõistlikuks tööga seonduvaks kuluks ei saa pidada selliseid töötaja poolt tehtud kulutusi, mis oleksid töötajal tekkinud sõltumata sellest, kas ta viibis töölähetuses või mitte. Seega antud kulud ei kuulu maksustamisele.

Tänapäeva ettevõtted on suured ning laienenud ka välismaale või välismaa ettevõtted on laienenud Eesti. Samuti on iga ettevõtte spetsialiseerinud oma kindlale alale ja ei saa alati kõikide erijuhtudega hakkama, näiteks kontori renoveerimine või IT-alaselt. Sel juhul vajatakse teisi ettevõtjaid, kes võivad tulla hoopis kolmandast ettevõttest probleeme lahendama. Kui Eesti tööandja näeb seal kasulikku sissetulekut võib ta saata oma töötaja töölähetusse.

Kui töötaja välisriiki töölemine on lühiajaline näiteks kuni 2 aastat siis, peab äriühing taotlema Sotsiaalkindlustusametist vormi A1 (endine E101) väljastamist. Välismaal ajutiselt töötav inimene tõendab sellega sealse riigi ametkonnale, et kõik tema sotsiaalkindlustusmaksed tasutakse tema eest koduriigis, kus talle on tagatud kõik sotsiaalõigused ja -hüved. Maksuhaldur juhüü tähelepanu, et vormi A1 alusel ei saa maksta automaatselt töölähetuse päevaraha maksuvabalt, kuna tegu ei ole töölepingu seaduse mõistes töölähetusega. Töölähetusega oleks tegu juhul, kui töötaja läheks välisriiki täitma oma tööandja huvides samu tööülesandeid, mida ta Eestiski täidab, alludes jätkuvalt siinse tööandja juhendamisele ja kontrollile. (Maksu- ja Tolliamet, 2015) Seega, kui töötaja läheb lähetusele alla kahe aasta ja kauemaks kui 30 kalendripäeva, välja arvadud siis, kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud pikemat tähtaega, ei pea ta sotsiaalkindlustusametis vorm A1 täitma, muidu saab temast kohe lähetatud töötaja ja tal peab olema vastuvõturiigis kindel tööd või töökeskkonda korraldav inimene. Lisaks ta ei tohi minna tegema sinna tööd, mis on

seotud tema koduettevõttes olevate tööülesannetega, vastasel juhul muutud töölähetus kohe lähetatud töötajaks ja see erineb töölähetusel olevast töötajast. Ta võib teise riiki tööle minna oma ettevõtte nime all ja pakkuda seal oma teenust ning kulusi katab koduriigis olev ettevõtte oma seaduste järgi.

Teise peatüki uurimisülesandeks oli anda ülevaade töölähetuses oleva töötaja sotsiaalmaksuga maksustamisest. Lõputöö autor kirjutas algul sotsiaalmaksu ajaloost ja tekkimisest Eestis. Töös toodi välja, et sotsiaalmaksu maksavad maksustavate väljamaksete tegijad kelleks on tööandjad. Maks deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni (TSD) ja makstakse igakuiselt. Samuti on kirjutatud kuludest, mis ei kuulu maksustamisele.

2. LÄHETATUD TÖÖTAJA TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMINE

2.1 Lähetatud töötaja tulumaks ja töötasu maksustamine

Töölähetuses viibival töötajal ja lähetatud töötajal on keeruline vahet teha. Maksustamine sõltub nüanssidest ja iga pisemgi viga võib põhjustada ulatusliku maksukulutuse ebaõigesti deklareeritud maksusummalt arvatud intressi näol. Reeglina on Eestil oluliste kaubanduspartneritega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud, mille tõttu ei saa reeglina tekkida ka isiku tulu topeltmaksustamist. Küll aga ei ole meil Venemaaga topeltmaksustamise vältimise lepingut, mille tõttu Venemaal tulu teenimisel võib tekkida küll topeltmaksustamine. Selleks, et lähetatud töötajate teenitud tulu õigesti ja õiges riigis maksustada, tuleb olulised asjaolud selgeks teha.

Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud TuMS lubatud mahaarvamised. Maksumaksja on füüsiline isik või ettevõtte, nii resident kui ka mitteresident, kelle tulu kuulub TuMS alusel maksustamisele. Resident maksab tulumaksu tema poolt Eestis ja väljaspool Eestit saadud tulult. Resident on Eesti välisesinduse või välisriigis asuva muu Eesti või rahvusvahelise organisatsiooni teenistusse lähetatud ja tema isikkoosseisu kuuluv Eesti kodanik, kes on töösuhetes Eesti riigiga. (Tulumaksuseadus, 2018)

Töölähetus ja lähetatud töötaja mõiste tundub esmapilgul sama asjana, kui tegelikult pole see nii. Neile kehtivad erinevad õigusaktide sätted ja lähetatud töötajale kehtib ka Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv. Kui ettevõttel on leping mõnes teises ELi liikmesriigis asuvate äripartneritega ning töötajatel on vaja viibida piiratud ajavahemikul selles liikmesriigis lepingu täitmiseks, peab järgima töötajate lähetamise eeskirju. Lähetatud töötaja eeskirjad kehtivad ka juhul, kui tööandja lähetab töötaja enda kuuluvasse ettevõttesse teises liikmesriigis. Töölähetusel kui ka lähetatud töötajana peab tööandja ja töötaja vahel olema töösuhe. Juhul kui välisriigist lähetatakse töötaja Eestisse, siis maksustatakse lähetatud töötajaid selle riigi maksufe järgi, kust ta Eestisse saadeti. Lähetatud töötaja on Eestisse lähetatud töötajate töötingimuste seaduse § 3 lõige 1 kohaselt füüsiline isik, kes tavaliselt töötab Euroopa Liidu liikmesriigis, Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis või Šveitsi Konföderatsioonis töölepingu alusel ja kelle tööandja lähetab Eestisse tööle teenuse osutamiseks kindlaksmääratud ajavahemikus.

Lähetatud töötajat eristab töölähetuses viibivast töötajast eelkõige asjaolu, et lähetatud töötajal on alati konkreetne vastuvõtja ehk teenusesaaja, kontserni kuuluv ema- või tütarettevõtte või renditöö puhul kasutajaettevõtte. (Tööinspeksioon, 2018) Seega on lähetatud töötajal vastuvõtvas riigis olemas tema tööd või töökeskkonda korraldav ettevõtte. Eesti mõistes töölähetusse minnes, näiteks messil osalemiseks, ei ole töötajat sihtkohariigis keegi vastu võtmas.

Lähetatud töötajaga on tegemist juhul kui töö tegemise kohaks on teise liikmesriigi territoorium, ehk teine asukoht, kus töötaja tavaliselt töötab. Töötamine on ajutise iseloomuga, see tähendab et töötaja ei koli teise riiki püsivalt elama ja töötama, vaid on seal teatud aja. (Tööinspeksioon, 2018)

Järgnevalt kirjutab autor Eesti TuMS erinevatest printsiipidest, et luua tuua selgust, mis tähendab piiratud ja piiramata maksekohustusega isikud. Printsip liigitab maksumaksjad kahte tühma. Esimeseks on piiramatu maksukohustusega isikud ja teiseks piiratud maksukohustusega isikud. Piiramatumaksukohustusega isikud on residentid, kes on riigi alalised elanikud, kes maksavad tulumaksu residentiriigi seaduste järgi kõikidelt tuludelt, sealhulgas ka välismaalt saadud tuludelt. Residentidel on õigus maksustatavast tulust maha arvata residentide tuludele kehtestatud tulumaksuvaba miinimum ning muud mahaarvamised. Piiratud maksukohustusega isikud ehk mitteresidentid, maksavad Eestis tulumaksu ainult Eesti riigis saadud tuludelt. Samal ajal on mitteresidentid piiramatu maksukohustusega oma residentiriigis ning seal laienevad neile ka residentiriigis sätestatud maksusoodustused. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Kuna Eesti on innovaatiline riik, siis Eestis elavate kodanikel ja välismaalastest elanikel on olnud juba alates 2002. aastast võimalik korraldada digitaalselt pea kogu avalik-õiguslik ja eraõiguslik asjaajamine, sealhulgas dokumentide allkirjastamine. 1. detsembril 2014 jõustusid isikut tõendavate dokumentide seaduse muudatused, millega rakendati e-residentsuse kontseptsioon, võeti kasutusele e-residendi mõiste ja kehtestati isikut tõendava dokumendina Eesti e-residendi digitaalne isikutunnistus. E-resident on välismaalane, kellele Eesti on hüvena loonud isiku kodakondsusjärgse riigi identiteedi alusel digitaalse identiteedi ja andnud välja digitaalse isikutunnistuse. E-residendi digitaalse isikutunnistuse võib välja anda isikule, kellel on seos Eesti riigiga või põhjendatud huvi kasutada Eesti riigi e-teenuseid. (Annus, R., 2014)

Resident on piiramatu maksukohustusega, mis tähendab seda, et riigil, kus isik on resident, on õigus maksustada tema maailmatulu. Mitteresident on piiratud maksukohustusega ning see tähendab seda, et riigil, kelle mõistes isik on mitteresident, on õigus maksustada tema seal riigis teenitud tulu (kehtib tuluallikaprintsiip). Tuluallikaprintsiibi kohaselt on maksustamisõigus riigil, kellel on tuluallikaga tihedam seoses. Selleks, et vältida topeltnmaksustamist või maksudest kõrvalehoidumist on paljud riigid sõlminud kahepoolsed topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise lepingud. (Albin, T., 2006)

Selleks, et erinevates riikides teenitud tulusid ei maksustataks topelt, lähtutakse maksustamisel siseriiklikult kehtestatud topeltnmaksustamise vältimise sätetest ning riikidevahelistest topeltnmaksustamise vältimise lepingutest (maksuleping). (Kurits, A., lk 450-453)

Maksulepingu tuleneb Eesti Vabariigis põhiseaduse § 123 lõikest 2 kui rahvusvahelise lepingu primaarsus siseriikliku seaduse suhtes. See sätestab, et juhul, kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingu sätteid. (Kurits, A., lk 450-453)

Kuigi iga kehtiv maksuleping sõlmitakse vaid kahe konkreetse riigi vahel, on erinevate riikide lepingutes palju ühist, sest lepingu ettevalmistamisel võetakse eeskujuks Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni ehk OECD näidisleping OECD MC. (OECD Model Tax Convention. 2005)

Kui Eesti residentist füüsiline isik viibib töötamise eesmärgil välisriigis, siis pärast Eestist lahkumist on oluline määrata isiku residentsus tulude tulumaksuga maksustamisel. Aga kui isikul jääb Eestisse aga püsiv tegevuskoht, on on TuMS § 6 lg 1 alusel tegemist Eesti residentiga. Samas on võimalik, et isik, kes lahkus Eestist pikemaks perioodiks, muutub residentiks ka riigis, kuhu ta lahkus selle riigi seaduste alusel. Kuid kui isik lahkus riiki, kus puudub Eestiga sõlmitud maksuleping, siis topeltnresidentsus on Eestis välditav, kuna isiku residentsuse määramisel lähtutakse TuMS § 6 lg-st 5. Kui isiku residentsus muutub, tuleb sellest teavitada Eesti Maksu- ja Tolliametit. Maksu- ja Tolliametis tehakse otsus isiku residentsuse kohta (Maksu- ja Tolliamet, 2018).

Kui isik lahkub välisriiki ning Eestisse elukohta ei jää, siis peab isik ise selleks soovi avaldama, et oma residentsust muuta. Kui isiku soov on rahuldatud, siis ei ole enam tegemist Eesti residentiga ja ta ei maksa alates residentsuse muutumisest välismaal teenitud tuludelt

Eestis tulumaksu. Kui isik muutub residendiks välisriigis, on soovitatav hankida sellekohane tõend välisriigi maksuhaldurilt (Maksu- ja Tolliamet, 2018). Välisriiki minnes on vaja isikul või äriühingul soetada omale äri või elupind. Et seal seaduslikult olla ja hakkama saada, tuleb leida omale püsiv tegevuskoht.

Kui püsiv tegevuskoht välisriigis tekib Eesti äriühingul, maksustatakse selle äriühingu püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasumit selle välisriigi seaduste alusel. Ka Tööandja püsiva tegevuskoha tekkimine välisriigis on oluline ka välisriigis töötavale Eesti residendile. Püsiva tegevuskoha kaudu töötajatele tasutud välisriigis töötamise eest makstud töötasu on tulumaksuga maksustatav välisriigi seaduste kohaselt, olenemata töötaja enda välisriigis viibimise perioodist. (Maksu- ja Tolliamet, 2018) Maksulepingu artikkel 5 lõige 1 sätestab mõistet püsiv tegevuskoht. Püsiv tegevuskoht on maksulepingu kohaselt äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus.

Näitena võib tuua erisätte, kui Eesti residendist äriühing osutab välisriigis ehitusteenust, lähtutakse püsiva tegevuskoha määramisel maksulepingu art 5 lg-st 3, milles sisaldub ehitustegevuse kohta. Ehitusplats, ehitus-, montaaži- või seadistamisprojekt või sellega seotud järelevalve või konsultatsioonialane tegevus kujutab endast püsivat tegevuskohta ainult juhul, kui see kestab kauem kui maksulepingus märgitud arv kuid. Näiteks Läti, Norra, Rootsi, Soome ja Taani märgitud kuuarvudeks on kuuskuud 6, Saksamaal üheks kuud ning Bulgaarias ja Horvaatias hoopis 12 kuud (Maksu- ja Tolliamet, 2018).

Kui töötaja on saadetud lähetusele ja tal tekib paus, ning tema spetsiifilised oskused võivad kasuks saada, siis saab tööandja anda töötaja rendile. Kui Eesti äriühing osutab tööjõurenditeenust välisriigis, siis piisava püsivuse ja kindla koha või sõltumatu agendi olemasolul on võimalik, et välisriigis tekib püsiv tegevuskoht tööjõu rendi osutamisest (maksulepingu art 5). Reeglina võib väita, et tööjõurendi korral Eesti äriühingu äritegevus välisriigis ei toimu, seal viibivad vaid Eesti äriühingu töötajad, kes täidavad töökohustusi välisriigi ettevõtte heaks, seega ei ole tegemist Eesti äriühingu äritegevusega läbi püsiva tegevuskoha (maksulepingu mõistes) välisriigis. Kuigi tööjõu rendi korral püsivat tegevuskohta reeglina ei teki, on renditöötajate palgatulu maksustatav välisriigis lähtuvalt punktis 4.2 toodud asjaoludest (Maksu- ja Tolliamet, 2018). Kui Eesti äriühing on aga tegelik tööandja, näiteks ehitusteenust osutav äriühing, kes tegutseb välisriigis, siis on püsiva tegevuskoha tekkimine enam tõenäoline. Püsiva tegevuskoha kaudu teenitud töötasu on välisriigis tulumaksuga maksustatav

Lähetusel olles tuleb maksta töötajale ka päevarahasid. Tulumaksu seaduse järgi saab Maksuvabalt Eestis maksta päevaraha aga ainult juhul, kui sisu poolest on tegemist lähetusega. Ei ole õiguspärane sõlmida renditöötajaga töölepingut töö tegemise kohaga Eestis, kui töötaja renditakse teisele isikule, kes renditööjõudu kasutabki ainult välisriigis. Juhul kui töötamise sisu ei vasta lähetusele, ei ole õigustatud lähetuse päevaraha maksuvabastuse kohaldamine Eestis. Samas oleneb „päevaraha” maksustamine tulumaksuga Eestis sellest, kas töötasu on maksustatav Eestis või välisriigis. Kui lähetuses töötamine kestab vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul ning töötasu on välisriigis maksustatud, ei maksustata Eestis seda töötasu ega välislähetuse „päevaraha” (Maksu- ja Tolliamet, 2018).

Kuna Eestlasi on Soomes kõige rohkem töö, siis toob autor välja mõned näited lähetatud töötaja maksustamise kohta Soomes. Eesti ja Soome on sõlminud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingu, mis ei tähenda, et Eesti elanike palgatulu maksustamine tulumaksuga Soomes oleks keelatud. Eesti ja Soome on nimetatud välislepinguga kokku leppinud, millises ulatuses millise riigi seadused töötamisest saadud tulu maksustamisele kohalduvad, kui ühe riigi maksuresident töötab teises riigis. Välisriigis olles tuleb tööandjal lähetatud töötajale maksta ka töötasu. Töötasu võib olla maksustatud nii Eestis kui Soomes, olenevalt konkreetsest olukorrast. (Raamatupidaja, 2010) Näiteks, kui töötaja viibib Soomes vähem kui 183 päeval kaheteistkümnepäevase perioodi jooksul, mis algab või lõpeb kalendriaastal ja Eesti tööandjal ei teki püsivat tegevuskohta Soomes, maksustatakse Soome lähetatud Eesti töötaja palk tulumaksuga ainult Eestis.

Kui Eesti tööandjal tekib Soomes püsiv tegevuskoht, maksustatakse töötaja palgatulu Soomes ka juhul, kui töötaja viibib seal vähem kui 183 päeval. Samas kui tööline on lähetusel ja saab seal palka võetakse välisriigis tasutud tulumaks Eestis arvesse. (Raamatupidaja, 2010)

Aga kui tulumaksu summa oli väiksem kui Eesti seaduste alusel arvutatud tulumaks, maksab Eestis töötaja selle tekkinud vahe kinni. (Raamatupidaja, 2010)

Kuid kui Eesti tööandjal siiski püsivat töökohta ei teki, aga ta viibib Soomes vähemalt 183 päeval kaheteistkümnepäevase aja jooksul, mis algab ja lõpeb ühel kalendriaastal, siis maksustatakse töötasu Soomes. Eesti residendist tööandja on ikkagi kohustatud väljamakse Eesti tuludeklaratsioonis deklareerima, kuid Soomes maksustatud palgatulu on Eestis maksuvaba. (Raamatupidaja, 2010)

Kui tegemist on tööjõu rendiga, mil tööülesandeid jagab ja tööd kontrollib tegelikult Soome resident, maksustatakse töötasu esimesest päevast Soomes ka juhul, kui töötaja viibib seal lühema perioodi kui 183 päeva 12 kuu jooksul. Olenevalt tööperioodi pikkusest on palgatulu Eestis maksuvaba või tuleb juurde tasuda vahe, mille võrra Soome tulumaks on väiksem Eesti maksust. (Raamatupidaja, 2010)

Mõningal juhul aga ei ole Eesti residendist tööandja kohustatud välisriigis töötavale isikule tehtud palgaväljamakselt Eesti tulumaksu kinni pidama.

Näiteks, kui tööandjal on Soomes tekkinud püsiv tegevuskoht ning töötajale tehakse väljamakse püsiva tegevuskoha kaudu või tööandjal on välisriigi maksuhalduri tõend, et töötaja on selle palga tulu osas välisriigis maksukohustuslane.

Kui Eesti residendist töötaja läheb välisriiki ja tal tekib seal tulu, siis tal säilib kohustus see teenitud tulu Eestis deklareerida, seda isegi juhul, kui välisriigis tasutud summalt tulumaksu Eestis juurde tasuma ei pea. Eestis ei maksustata välisriigis teenitud palgatulu tulumaksuga juhul, kui töö on toimunud välisriigis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul ning välisriigis on nimetatud tulu maksustatud ning see on dokumentaalselt tõendatud ja tõendil on näidatud tasutud tulumaksu summa. (Raamatupidaja, 2010)

Seoses välismaale tööle minekuga, tuleb tööandja ja töötaja vahel sõlmida mõnigad lepingud, näiteks töösuhte puhul. Kui töösuhte pooled ei ole kokku leppinud, millise riigi õigust lepingule kohaldatakse, siis kohaldatakse töölepingule selle riigi õigust, kus töötaja tavapäraselt tööd teeb, mille kaudu töötaja tööle võetija millega tööleping on kõige enam seotud. (Tööinspeksioon, 2018)

Järgnevalt toob lõputöö autor välja Euroopa Liidu direktiivi, mida see endast kujutab ning annab ülevaate, miks on direktiiv lähetusega seotud. Direktiiv on ELi tavapärane õigusakt. Direktiivide kohta on EL lepingu artiklis 288 sätestatud: "Direktiiv on saavutatava tulemuse seisukohalt siduv iga liikmesriigi suhtes, kellele see on adresseeritud, kuid jätab vormi ja meetodite valiku selle riigi ametiasutustele." Direktiivid ei ole seega liikmesriikides vahetult kohaldatavad nagu need on riigi õigusaktid, kuid liikmesriigid peavad direktiivi oma õigusesse üle võtma direktiivis sätestatud tähtjaks. Kui liikmesriik on direktiivi oma õiguses rakendanud, teatab ta sellest komisjonile. Direktiivid sätestavad saavutatava eesmärgi, kuid liikmesriikide otsustada jääb direktiivi rakendamisel kasutatav vorm ja meetodid. Praktikas on ulatus, milles liikmesriigid saavad rakendamise vormi ja meetodit kindlaks määrata, väga erinev. Mõned direktiivid sätestavad ainult väga üldise raamistiku

konkreetses poliitikavaldkonnas ja määravad miinimumeeskirjad, mille alusel liikmesriigid võivad sätestada rangemad nõuded. Teised direktiivid võivad sisaldada väga üksikasjalikke sätteid, mis praktikas ei anna liikmesriikidele mingit vabadust direktiivi rakendamise jaoks. Kui liikmesriik ei ole direktiivi õigeaegselt rakendanud, võivad kodanikud siiski direktiivi sätetele tugineda. See aga eeldab, et sätted oleksid täpsed ja loogiliselt järelduvad. (Euroopa Parlament, 2010)

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ (edaspidi Direktiiv 95/71) kohaldatakse liikmesriigis asuvate ettevõtjate suhtes, kes seoses riikidevahelise teenuste osutamisega lähetavad töötajaid artikkel 1 lõike 3 kohaselt liikmesriigi territooriumile. Kuid sama direktiiv ei kohaldata merekaubaveoettevõtjate merdsõitvate töötajate suhtes direktiiv 96/71/EÜ kohaldatakse niivõrd, kuivõrd artikli 1 lõikes 1 nimetatud ettevõtjad võtavad ühe järgmistest riikidevahelistest meetmetest. (EUR-Lex, 1997)

Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artikkel 1 lõike 3 meetmed on, kui ettevõtja lähetab töötajad liikmesriigi territooriumile oma nimel ja juhtimisel lepingu alusel, mis on sõlmitud lähetava ettevõtja ja kõnealuses liikmesriigis tegutseva lepinguosalise vahel, kellele teenused on mõeldud, kui lähetav ettevõtja ja töötaja on lähetamise ajaks sõlminud töösuhte. (EUR-Lex, 1997) Näiteks, kui Soome firma tellib Eesti firmalt sauna ehituse. Et seda ehitada, peab Eesti ettevõtja saatma oma tööliste Soome. Selle variandi alla kuuluvad lähetatud töötajad on näiteks oskustöölised, käsitöölised, spetsialistid.

Ettevõtja lähetab töötajad liikmesriigi territooriumil asuvasse kontsernile kuuluvasse asutusse või ettevõttesse, kui lähetav ettevõtja ja töötaja on lähetamise ajaks sõlminud töösuhte. (EUR-Lex, 1997) Näiteks, kui Eestis tegutsev moodulmajade firma saadab oma tööliste Soome tütarfirmasse täitma tööülesandeid (näiteks juhid, spetsialistid, oskustöölised).

Ajutist tööjõudu vahendav ettevõtja või töötajate vahendamise tegelev ettevõtja vahendab töötaja liikmesriigi territooriumil asuvale või tegutsevale ettevõtjale, kui ajutist tööjõudu vahendav ettevõtja või töötajate vahendamise tegelev ettevõtja on töötajaga lähetamise ajaks sõlminud töösuhte. (EUR-Lex, 1997) Näiteks, kui saadetakse Eesti töötaja siin tegutseva rendiagentuuri vahendusel mõnda Euroopa Liidu riiki töötamiseks sealse kasutajaettevõttes. Viimase lähetustüübi korral on lähetatu enamasti madala kvalifikatsiooniga, töö- taja on tihti põllumajandus- või tootlustussektorist.

Kõige tähtsam on see, et kõikide variantide puhul peab lähetamise ajaks olema lähetava ettevõtja ja töötaja vahel sõlmitud leping ning töösuhe peab säilima kogu lähetuse ajal. Kui lähetuse ajal aga tööleping lõpetatakse ja tehakse uus leping asukoha riigi, näiteks Soome ettevõtjaga, siis ta ei ole enam lähetatud töötaja.

Direktiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artiklis 2 on toodud välja mõiste, mis on lähetatud — töötaja, kes piiratud aja jooksul teeb oma tööd muu liikmesriigi territooriumil kui riik, kus ta tavaliselt töötab. Ddirektiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artiklis 2 lõike 2 kohandamisel vastab töötaja mõiste selle liikmesriigi õiguses kehtivale mõistele, mille territooriumile töötaja on lähetatud. (EUR-Lex, 1997)

Ddirektiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artiklis 3 on toodud välja, mis on lähetatud töötaja töötingimused. Töötingimuste tagamiseks peavad liikmesriigid olenemata töösuhte suhtes kohaldatavatest õigusaktidest, et Direktiivi 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artikli 1 lõikes 1 nimetatud ettevõtjad kindlustavad oma territooriumile lähetatud töötajatele töötingimused, mille liikmesriik, milles töö tehakse, on sätestanud õigusnormidega ja/või Direktiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega artikli 3 lõike 8 tähenduses üldiselt kohaldatavaks tunnustatud kollektiivlepingutega või vahekohtu otsustega, niivõrd kui võrd need käsitlevad lisas nimetatud toiminguid. (EUR-Lex, 1997)

Nendeks toiminguteks on maksimaalne tööaeg ja minimaalne puhkeaeg, tasulise põhipuhkuse minimaalne pikkus, töötasu miinimummäärad, kaasa arvatud ületunnitöötasud, seda punkti ei kohaldata täiendavate kutsealaste vanaduspensioniskeemide suhtes. Töötajate vahendamise tingimused, eelkõige ajutist tööjõudu vahendavate ettevõtjate poolt vahendatavate töötajate puhul, töötervishoid, -ohutus ja -hügieen, rasedate või hiljuti sünnitanud naiste ning laste ja noorukite töötingimuste suhtes kohaldatavad kaitsemeetmed ning meeste ja naiste võrdne kohtlemine ning muud mittediskrimineerimise sätted. (EUR-Lex, 1997)

Kolmanda peatüki uurimisülesandeks oli lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamise ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi lahti kirjutamine. Autor tõi välja, et lähetatud töötajat eristab töölähetuses viibivast töötajast eelkõige asjaolu, et lähetatud töötajal on alati konkreetne vastuvõtja ehk teenusesaaja, kontserni kuuluv ema- või tütar ettevõtte või renditöö puhul kasutaja ettevõtte. Samuti Seletati lahti mõisted nagu resident ja mitteresident. Samuti

kirjutas autor Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ-st, mis reguleerib lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamist teises euroopa riigis töötamisel.

2.2 Lähetatud töötaja sotsiaalmaks

Lisaks tulumaksule maksustatakse palgatulu sotsiaalmaksuga. Tuleb meeles pidada, et sotsiaalmaksu reeglid erinevad mõnevõrra tulumaksust. Tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingud (maksulepingud) ei puuduta sotsiaalmaksu.

Eesti territooriumil kohaldatakse ELi sotsiaalkindlustuse koordineerimisreegleid, mis tagavad võõrtöötajate sotsiaalse kaitse sotsiaalkindlustuse valdkonnas, et vältida isikute piiriülese liikumise korral sotsiaalkindlustuse alt välja jäämist või topeltkindlustust (Maksu- ja Tolliamet, 2018).

Alates 1. maist 2010 reguleerivad ELi töötaja sotsiaalkindlustust Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus nr 883/2004 „Sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta” (põhimäärus) ja selle rakendusmäärus nr 987/2009, mis asendasid seni kehtinud ELi nõukogu määruseid nr 1408/71 ja 574/72. ELi nõukogu määruse alusel määratakse kindlaks, millise ELi liikmesriigi seadusandlust tuleb kohaldada, kui on tegu isiku töötamisega vähemalt kahes riigis. Määruses nr 883/2004 on sätestatud, et Euroopa Ühenduse sees liikuvad töötajad alluvad üksnes ühe liikmesriigi õigusaktidele ja selleks riigiks on üldreeglina riik, mille territooriumil isik töötab. (Maksu- ja Tolliamet, 2018) Kui Eesti elanik asub tööle teises ELi liikmesriigis, siis makstakse tema sotsiaalkindlustusmaksuid selles riigis ja Eestis sotsiaalmaksu maksta ei tule.

Järgnevalt kirjutab autor natuke lähemalt töötajate liikumisvabadusest.. Töötajate liikumisvabadus on tihedalt seotud sotsiaalkindlustusõiguste säilimise ja kasutamisega. Iga inimene, kes liigub Euroopa Liidu piires, on huvitatud sellest, missugune riik maksab tema ravikulud, millise riigi seaduste alusel tagatakse talle raviteenused, kuidas ja missuguse riigi käest on tal pärast tööalase karjääri lõppemist õigus nõuda pensionide maksmist jne. Reeglina ei teki probleeme siis, kui inimene töötab kogu oma töövõimelise ea ainult ühes Euroopa Liidu riigis. Sellisel juhul on ta kindlustatud ühes riigis ning reeglina on see riik kohustatud talle vastavad sotsiaalkindlustushüvitised tagama. Kui aga inimene on töötanud mitmes riigis, siis on vaja selgusele jõuda, missugune riik ja millises ulatuses on kohustatud sotsiaalkindlustushüvitisi maksuma. (Tavits, G., 2002)

Et vähem vältida ebamugavusi ja takistada töötajate liikumisvabadust on kehtestatud lühiajalisele (kuni 2 aastat) teises riigis sama tööandja heaks töötamisele lihtsustatud erand, mille kohaselt jääb töötaja suhtes kehtima alalise töökohariigi sotsiaalkindlustus. Sellisel juhul on tegemist lähetusega ELi sotsiaalkindlustusregulatsiooni mõttes. põhimääruse artikli 12 lg 1 sätestab: „Isiku suhtes, kes töötab liikmesriigis tööandja heaks, kes tavaliselt seal tegutseb, ning kelle see tööandja lähetab teise liikmesriiki selle tööandja nimel tööd tegema, kohaldatakse jätkuvalt esimese liikmesriigi õigusakte tingimusel, et sellise töö eeldatav kestus ei ületa 24 kuud ning teda ei saadeta teist isikut asendama.” Ning rakendusmääruse artikli 14 lg 1 kohaselt võib põhimääruse artikli 12 lõike 1 kohaldamisel isik, „kes töötab liikmesriigis tööandja heaks, kes tavaliselt seal tegutseb, ning kelle see tööandja lähetab teise liikmesriiki”, olla muu hulgas isik, kes on tööle võetud teise liikmesriiki tööle lähetamise eesmärgil, tingimusel, et asjaomase isiku suhtes kohaldatakse vahetult enne töökohale asumist juba selle liikmesriigi õigusakte, kus asub teda tööle võtnud tööandja. (Maksu- ja Tolliamet, 2018) Ehk kui töötaja töötab Eestis ja seal on tema alaline töökoht, siis on töötajal olemas ka vastavalt sotsiaalkindlustus Eestis, seoses sellega kui Eesti töötaja lähetatakse teise riiki, siis talle kohaldatakse ikkagi Eesti seadusi ja õigusakte. See tähendab, et tema tööandja peab maksma sellele töötajale makstud töötasult sotsiaalmaksu Eesti seaduste alusel ning ajutises töökohariigis sotsiaalkindlustusmaksleid maksta ei tule.

Selleks, et nimetatud põhimõtet rakendada, tuleb taotleda Sotsiaalkindlustusametis töötaja jaoks vormi A1 (endine E101) „Kohaldatavat seadusandlust puudutav tõend” väljaandmist. Vorm A1 kinnitab, et töötaja jääb lähetuse ajaks kindlustatuks Eestis ning et riigis, kuhu on ta lähetatud, sotsiaalkindlustusmaksleid ei maksta. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Euroopa Komisjoni juurde loodud sotsiaalkindlustuse halduskomisjon on kehtestanud tõendi A1 (Tõendi omaniku suhtes kohaldatavaid sotsiaalkindlustuse õigusakte käsitlev tõend). Tõendiga A1, määratakse kindlaks isiku kindlustajariik ja selle tõendi väljastab riik, mille sotsiaalkindlustuse õigusakte kohaldatakse ning sellega tõendab lähetuses viibiv või mitmes riigis töötav isik vastuvõtva riigi ametkonnale, et tema suhtes ei kohaldata ühegi teise tema tööga seotud riigi sotsiaalkindlustuse õigusakte. (Sotsiaalkindlustusamet, 2018) Teisisõnu, ei ole tal ka kohustust maksta sotsiaalkindlustusmaksleid teistes riikides vaid kõik tööandjad täidavad kõiki oma töötajate suhtes kohaldatavate sotsiaalkindlustuse õigusaktidega kehtestatud kohustusi, eelkõige tasuda sotsiaalkindlustusmaksleid isiku kindlustajariigis, kus talle on tagatud kõik sotsiaalõigused ning -hüved.

Vajaliku taotluse saab Sotsiaalkindlustusametile elektroonselt esitada tööandjad, töövõtjad ja ka ametnikud riigiportaali eesti.ee kaudu. Sisenemine riigiportaali toimub ID-kaardi, Mobiil-ID või internetipanga vahendusel. Vastavad taotluste vormid on erinevad ja neid saab täita elektroonilisel teel Eesti.ee interneti keskkonnas. On olemas kuus erinevat vormi:

- Tõendi A1 taotlemine ettevõtte või FIE töötajale
- Tõendi A1 taotlemine FIE-na endale
- Ettevõtja esitatud tõendi A1 tühistamine
- Ettevõtja esitatud tõendi A1 taotluse tühistamine
- Ettevõtja esitatud tõendi A1 taotlused ja tõendid
- Tõendi A1 taotlemine ettevõtjana.

Esitades Sotsiaalkindlustusametile taotluse riigiportaalis elektroonselt saab tõendi A1 kätte järgneva tööpäeva jooksul, kuid enne seda peab tööandja teadma tingimusi ja neid täitma. On tähtis, et oluline osa tööandja tavapärasest tegevusest toimub Eestis (vähemalt 25%). Töötaja elukoht on Eestis. Töötaja eeldatav töö kestus välisriigis ei ületa 24 kuud. Töötajat ei saadeta välisriiki asendama teist lähetatud töötajat. Töötaja eelmisest lähetusest on möödunud vähemalt kaks kuud. Kogu välisriigis töötamise ajal on töötaja ja tööandja vahel kehtiv töösuhe. Töötamine on registreeritud Maksu- ja Tolliametis töötamise registris. Vahetult enne lähetust kehtib töötajale Eesti sotsiaalkindlustus. Kolmanda riigi kodanikul on Eestis töötamiseks kehtiv elamisluba. (Sotsiaalkindlustusamet, 2018)

Eesti riigi tõendi A1 kehtivuse vältel on tööandja kohustatud tasuma töötaja eest sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makset ja töötuskindlustusmakset Eestisse. Sotsiaalkindlustusametit tuleb teavitada ka kõigist muutusest, mis võivad mõjutada väljastatud tõendi A1 kehtivust. (Sotsiaalkindlustusamet, 2018) Nendeks muutusteks on töötaja töölepingu lõpetamine, töötaja tegevuse katkemine välisriigis ja töötaja elukohariigi muutumine.

Tulenevalt riigisisese tööõiguses ja ELi sotsiaalkindlustuse koordineerimisreeglistikus lähetusele kehtestatud erinevatest tingimustest ei garanteeri A1 väljastamine, et täidetud oleks ka riigisisese tööõiguse lähetuse põhimõtted, mis on aluseks maksuvaba päevaraha maksmisele. Renditöötaja puhul on tõenäoline, et tööõiguse mõttes lähetust ei toimu, kuigi A1 võib töötajale olla väljastatud. Seega, sõltumata asjaolust, kas A1/E101 on väljastatud, tuleb igal konkreetsel juhul lähetuse korra rakendamiseks eraldi hinnata, kas tegemist on Eesti tööõiguse mõistes lähetusega või mitte. A1 väljastamine määrab üksnes selle, millise

riigi sotsiaalkindlustuse alaseid õigusakte kohaldatakse (kas Eesti või mõne muu liikmesriigi omi) ning ei garanteeri, et tegemist oleks ka tööõiguse mõistes lähetusega tavapärasest töö tegemise kohast või ajutisele. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Juhul kui Sotsiaalkindlustusamet on väljastanud A1, tähendab see, et rakendatakse Eesti sotsiaalmaksuseadust. Töötajale päevaraha piirmäärade ulatuses maksuvabalt maksmine eeldab aga Eesti tööõiguse mõistes lähetuse toimumist. Vastasel juhul maksustatakse päevaraha palgatuluna alates esimesest eurost. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Eeltoodust lähtuvalt juhitakse tähelepanu sellele, et olenevalt konkreetsest olukorrast võib juhtuda, et Eesti tööandja, kes saadab oma töötaja välisriiki tööle, peab maksma palgalt Eestis nii tulu- kui ka sotsiaalmaksu või ainult tulumaksu või ainult sotsiaalmaksu.

Kui lähetatud töötaja eest makstakse sotsiaalmaks Eestis ja töötajal on siin kehtiv ravikindlustus, peab ta enne välismaale lähetusse suundumist tellima Euroopa ravikindlustuskaardi. Seda saab teha portaali www.eesti.ee kaudu, esitades taotluse haigekassa piirkondlikku klienditeenindusbüroosse või saates selle haigekassasse posti teel kas lihtkirjana või digiallkirjastatuna e-posti teel. Euroopa ravikindlustuskaardi alusel on töötajal oma töökohariigis õigus saada ajutisel viibimisel vajaminevat arstiabi võrdsetel tingimustel selle liikmesriigi kindlustatutega. Selle üle, milline ravi või ravimid on isikule lähetuses viibiva aja jooksul vajalikud, otsustab arst, võttes arvesse inimese terviseseisundit ja tema töölähetuses viibimise pikkust.) Selleks et inimene saaks ELis elu- ja töökohariiki vabalt valida, peab talle olema tagatud õigus saadatasuta arstiabi, haigushüvitisi, pensioni, tööõnnetus- ja kutsehaigushüvitisi, töötuhüvitisi ning peretoetusi oma lastele. Üksnes riigisisest õigust rakendades ei ole alati võimalik rändtöötajale sotsiaalkaitset tagada. Olenevalt elu- ja töökohariigi ravi- või pensionisüsteemist võib inimene sattuda olukorda, kus ta on sotsiaalselt kindlustatud mõlemas riigis korraga või vastupidi – pole kindlustatud kummaski. (Tööinspeksioon, 2018)

Sotsiaalmaksu tasumist ja sotsiaalse kindlustuse tagamist reguleerib Euroopa Liidus Euroopa Nõukogu määrus nr 1408/71 Selle määruse II jaotise alusel määratakse kindlaks, missuguse liikmesriigi seadusandlust tuleb kohaldada, kui tegu on töötaja liikumisega Euroopa Liidu piires või juhul, kui tema tööandja registreeritud esindus või tegevuskoht asub teises liikmesriigis kui see liikmesriik, kus inimene töötab. (Raamatupidaja, 2010)

Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse artikli 13 lõikes 1 on sätestatud, et Euroopa Liidu sees liikuvatele töötajatele kehtib vaid ühe liikmesriigi sotsiaalkindlustusskeem, seda nii

maksude ja maksete tasumise kui ka pensionide ja hüvitiste väljamaksete osas (Raamatupidaja, 2010). Isiku suhtes, kes tavaliselt töötab kahes või mitmes liikmesriigis, kohaldatakse õigusakte järgmiselt: elukohajärgse liikmesriigi õigusakte, kui oluline osa tema tegevusest toimub selles liikmesriigis või kui talle annavad tööd erinevad ettevõtjad või tööandjad, kelle registrisse kantud asukohaks või tegevuskohaks on erinevad liikmesriigid, või talle tööd andva ettevõtte või tööandja registrisse kantud asukoha või tegevuskoha liikmesriigi õigusakte, kui oluline osa tema tegevusest ei toimu elukohajärgses liikmesriigis. (Euroopa Pparlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 883/2004, 2004)

Isiku suhtes, kes tavaliselt on tegev füüsilisest isikust ettevõtjana kahes või mitmes liikmesriigis, kohaldatakse õigusakte järgmiselt: elukohajärgse liikmesriigi õigusakte, kui oluline osa tema tegevusest toimub selles liikmesriigis või selle liikmesriigi õigusakte, kus asub tema tegevuste huvikese, kui ta ei ela ühes neist liikmesriikidest, kus toimub oluline osa tema tegevusest. Isiku suhtes, kes tavaliselt töötab ja on tegev füüsilisest isikust ettevõtjana erinevates liikmesriikides, kohaldatakse selle liikmesriigi õigusakte, kus ta töötab, või kui ta tegutseb kahes või mitmes liikmesriigis, siis kooskõlas Euroopa Pparlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 883/2004 artikkel 13 lõikega 1 määratletud õigusakte. (Euroopa Pparlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 883/2004, 2004)

Näiteks, kui Prantsuse residendi töölepingus öeldakse, et töötaja on Baltikumi müügijuht ja töötab kolmes Balti riigis ning ta peab aeg-ajalt reisima ka Rootsi, kuna ettevõtte peakontor asub Rootsis, siis vastavalt Eesti sotsiaalmaksu seaduse järgi käsitletakse seda kui töötajat, kes samal ajal töötab erinevates riikides. Tal pole kindlat töökohta. Ta töötab samaaegselt mitmes eri riigis, kuid mitte üheski riigis üle 25% ajast, siis peab Prantsuse resident pöörduma pädeva Prantsusmaa asutuse poole ja küsima kindlustusandja riigi määramist. Kui Prantsuse ametiasutused otsustavad, et sotsiaalmaksu tuleb maksta Prantsusmaale, väljastavad nad Eesti riigi jaoks A1-sertifikaadi. Kui Eesti ettevõttel on Eesti Maksu- ja Tolliametile ette näidata A1-sertifikaat, maksavad nad Prantsusmaal sotsiaalmaksu vastavalt Prantsusmaa seadustele. Kui Prantsusmaa ametiasutused ei ole kindlad, millises riigis sotsiaalmaksu tuleks maksta, sõlmivad nad Eesti Sotsiaalkindlustusametiga kokkuleppe. Kui ka Eesti Maksu- ja Tolliametil ei ole Prantsusmaal A1-sertifikaati, makstakse sotsiaalmaks Eestisse. ELi sotsiaalkindlustusnormi 883/2004 artikli 13 alusel on ta sotsiaalselt kindlustatud oma tööandja riigis (Eestis) tingimusel, et ta töötab Prantsusmaal vähem kui 25% oma tööajast.

Eespool kirjeldatud olukorras, kui Prantsusmaal mitteresident töötab erinevates riikides alla 25% oma tööajast ja tööandja on Eesti maksukohustuslane, maksustatakse tulumaksu üksnes tulust, mille mitteresidendist füüsiline isik saab töölt Eestis. Eestile makstakse sotsiaalmaksu 100% ulatuses, kuna ka Eesti Maksu- ja Tolliametil puudub Prantsusmaal A1-sertifikaat.

On veel näiteid ja mitmeid erandeid, näiteks kui Eestis tegutsev tööandja lähetab piiratud ajaks teise Euroopa Liidu liikmesriiki oma töötaja, kelle alalise töö tegemise koht on Eestis, mistõttu on ta kindlustatud Eesti seadusandluse järgi, siis on lähetuse kestel töötaja jätkuvalt kindlustatud Eestis ehk riigis, kus ta tavaliselt töötab. Seega jätkatakse selle töötaja eest sotsiaalmaksu ja sotsiaalkindlustusmaksete (töötuskindlustus, kogumispension) maksmist Eestis. Selleks, et mitte maksta makse liikmesriigis, kuhu töötaja on lähetatud, peab tööandja taotlema Sotsiaalkindlustusametilt vormi A1väljaandmist (EN määruse 1408/71 art 14 (1) (a)). Vorm A1 tõendab Soome pädevatele asutustele, et see inimene on lähetatud töötaja, kes allub Eesti sotsiaalkindlustussüsteemile, kelle palgalt makstakse sotsiaalmaksu jätkuvalt Eestis, mitte Soomes. Kui vormi A1 ei ole, kohalduvad töökohariigi ehk Soome seadused ja sotsiaalmaksu ning muid sotsiaalkindlustuse makse tuleb tasuda ainult Soome.

Antud teema kohta on olud ka mitmeid kohtulahendeid. Parema ülevaate saamiseks toob autor näite Eesti kohtupraktikast. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus s 3-2-1-179-12. Hagejaks olid kaks Eesti töötajat, kelle lepinguline tööülesannete täitmise koht oli Soome ja Eesti ettevõtte lähetamisel töid ka teostati Soomes. Eesti tööandja ütles töötajatega TLS § 88 lg1 p 3 alusel töölepingud üles, jättes maksmata ületunnitöö tasu ja makstes töötasu vähem, kui nägi ette Soome Vabariigi ehitustöölisele kohalduv kollektiivleping. Kostja lähetas hagejad Soome oma nimel ja juhtimisel lepingu alusel, mis sõlmiti kostja ja Soomes tegutseva lepinguosalise vahel, seega oli tegemist lähetatud töötajatega, kellele kohaldus lähetatud töötajate direktiiv. Olles lähetatud töötajad, pidi neile makstama Soome üldkohalduva kollektiivlepingu alusel ettenähtud miinimumtasu. Kostja oli seisukohal, et kuna tegemist on Eestis registreeritud ettevõttega, kes ei ole Soomes sõlminud kollektiivlepinguid ja hagejad ei kuulunud Soome ametiühingutesse, siis ei laiene pooltele Soome kollektiivlepingu tingimused ja kohaldamisele tuleb vaid Eesti Vabariigi õigus. (WKSM Grupp OÜ kassatsioonkaebus Jeremy Kivi ja Aigar Pajo hagi WKSM Grupp OÜ vastu töötasu saamiseks REÕS § 1 ja § 2 lg 1 järgi, 2013)

Riigikohtu tsiviilkolleegium jõudis eelnevalt kirjeldatud kohtuasjas järeldusele, et antud kaasuses tuli lähtuda kohalduva õiguse määramisel Rooma I määrusest. Tsiviilkolleegium

viitab oma seisukohtades Euroopa Kohtu lahendile C-29/10, milles Euroopa kohus leidis, et väljendit „riik, kus töötaja harilikult oma lepingujärgset tööd teeb“, tuleb tõlgendada laialt, kuid kui tööülesandeid täidetakse rohkem kui ühes liikmesriigis, tuleb kriteeriumi „riik, kus töötaja oma põhitööd teeb“ tõlgendada laialt ja mõista viitavana kohale, kus või kust töötaja tegelikult tööd teeb või tegevusekeskme puudumise korral täidab peamise osa oma tööülesannetest. (Heiko Koelzsch versus Luksemburgi Suurhertsogriik EÜT L 266, lk 1 järgi, 2011)

Seega antud kaasuses jõuti järeldusele, et olenemata sellest, et tegemist on Eesti ettevõttega, kes ei ole Soome kollektiivlepingutega liitunud ja töötajad ei olnud ametiühingu liikmed, on lähetatud töötajatel tulenevalt Rooma I määrusest õigus soodsama õiguse kohaldamisele. Kuna hagejad tegid kostjaga sõlmitud töölepingu alusel tööd Soome Vabariigis, reguleerib hagejate töölepinguid Rooma I määruse artikkel 8 lg 2 esimese lause alusel Soome Vabariigi õigus. (EUR-Lex, 2008) Antud näitena tahab autor välja tuua, et selle kohtulahend on Eestis üks esimesi, mis on seotud lähetatud töötajaid puudutava otsusega. Just see lahend juhtis töötajate tähelepanu oma õiguste kaitsele ja annab eeskuju, kuidas saab õiglase töötasu tööandjalt kätte.

Antud kohtuasjas oli küll valitud töölepingule kohalduvaks õiguseks Eesti õigus, kuid poolte vaheline kokkulepe ei saa vastavalt konventsioonile jätta töötajat ilma kaitsest, mis on talle ette nähtud Soome Vabariigi kui töö tegemise koha õiguse imperatiivsete sätetega. Seega on hagejal õigus saada töötasu vastavalt Soome Vabariigi õigusele. Samas soovib töö autor siinkohal välja tuua olulise järelduse, milleni Riigikohus jõudis. Võttes arvesse, et töötaja sai lisaks Eesti õiguse alusel makstud töötasule ka lähetuse päevarahasid, siis need summad ei ole käsitletavad töötasuna, nagu on Riigikohus ka varem selgitanud. Kuna Soome õigus siinkohal soodsamaid sätteid ei kehtesta, siis antud küsimuses tuleb kohaldamisele Eesti õigus kui soodsam õigus, mille kohaselt makstakse töötajale lähetustasu lisaks töötasule, mitte töötasu osana. (WKSM Grupp OÜ kassatsioonkaebus Jeremy Kivi ja Aigar Pajo hagi WKSM Grupp OÜ vastu töötasu saamiseks REÕS § 1 ja § 2 lg 1 järgi, 2013)

Neljanda peatüki uurimisülesandeks oli anda ülevaade lähetatud töötaja sotsiaalmaksuga maksustamisest teiste riikide näitel. Lõputöö autor välja Soomes töötamise ja Prantsusmaa residendi näite. Tähtsamateks teemadeks oli Euroopa Komisjoni juurde loodud sotsiaalkindlustuse halduskomisjoni kehtestanud tõendi A1, millega määratakse kindlaks isiku kindlustajariik. Tõendi väljastab riik, mille sotsiaalkindlustuse õigusakte kohaldatakse

ning sellega tõendab lähetuses viibiv või mitmes riigis töötav isik vastuvõtva riigi ametkonnale, et tema suhtes ei kohaldata ühegi teise tema tööga seotud riigi sotsiaalkindlustuse õigusakte. Lisaks tõi autor välja ühe kohtulahendi, mille teemaks oli lähetatud töötaja kelle lepinguline tööülesannete täitmise koht oli Soome ja Eesti ettevõtte lähetamisel töid ka teostati Soomes. Eesti tööandja ütles töötajatega TLS § 88 lg1 p 3 alusel töölepingud üles, jättes maksmata ületunnitöö tasu ja makstes töötasu vähem, kui nägi ette Soome Vabariigi ehitustööliste kohalduv kollektiivleping.

KOKKUVÕTE

Esimeses peatüki eesmärk oli välja tuua mõiste töölähetus ja kuidas seda maksustatakse tulumaksuga. Lähidalt kirjutati tulumaksust ja tulumaksu ajaloost. Autor tõi välja, et töölähetuses viibiv töötaja on Eestis kehtiva töölepingu seaduse alusel töötaja, kes saadetakse tööandja poolt tööülesandeid täitma kokku lepitud töötamise kohast erinevasse kohta, kas riigisiselt või hoopiski välisriiki, kuid mitte kauemaks kui 30 järjestikuseks kalendripäevaks, v.a juhul kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud pikemat tähtaega. Lähemalt oli veel juttu töölähetuse kulude hüvitamisest. Lõputöös kirjutas autor välja ka teemakohaseid mõisteid. Esimese peatüki lõpuks oli autor täitnud oma esimese uurimispõhimõtte.

Teise peatüki uurimisülesandeks oli anda ülevaade töölähetuses oleva töötaja sotsiaalmaksuga maksustamisest. Lõputöö autor kirjutas algul sotsiaalmaksu ajaloost ja tekkimisest Eestis. Töös toodi välja, et sotsiaalmaksu maksavad maksustavate väljamaksete tegijad kelleks on tööandjad. Maks deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni (TSD) ja makstakse igakuiselt. Samuti on kirjutatud kuludest, mis ei kuulu maksustamisele.

Kolmanda peatüki uurimisülesandeks oli lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamise ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi lahti kirjutamine. Autor tõi välja, et lähetatud töötajat eristab töölähetuses viibivast töötajast eelkõige asjaolu, et lähetatud töötajal on alati konkreetne vastuvõtja ehk teenusesaaja, kontserni kuuluv ema- või tütarettevõtte või renditöö puhul kasutajaettevõtte. Samuti Seletati lahti mõisted nagu resident ja mitteresident. Samuti kirjutas autor Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ-st, mis reguleerib lähetatud töötaja tulumaksuga maksustamist teises euroopa riigis töötamisel.

Neljanda peatüki uurimisülesandeks oli anda ülevaade lähetatud töötaja sotsiaalmaksuga maksustamisest teiste riikide näitel. Lõputöö autor välja Soomes töötamise ja Prantsusmaa residendi näite. Tähtsamateks teemadeks oli Euroopa Komisjoni juurde loodud sotsiaalkindlustuse halduskomisjoni kehtestanud tõendi A1, millega määratakse kindlaks isiku kindlustajariik. Tõendi väljastab riik, mille sotsiaalkindlustuse õigusakte kohaldatakse ning sellega tõendab lähetuses viibiv või mitmes riigis töötav isik vastuvõtva riigi ametkonnale, et tema suhtes ei kohaldata ühegi teise tema tööga seotud riigi sotsiaalkindlustuse õigusakte. Lisaks tõi autor välja üke kohtulahendi, mille teemaks oli

lähetatud töötaja kelle lepinguline tööülesannete täitmise koht oli Soome ja Eesti ettevõtte lähetamisel töid ka teostati Soomes. Eesti tööandja ütles töötajatega TLS § 88 lg1 p 3 alusel töölepingud üles, jättes maksmata ületunnitöö tasu ja makstes töötasu vähem, kui nägi ette Soome Vabariigi ehitustöölisele kohalduv kollektiivleping.

Autor täitis kõik neli püstitatud uurimisülesannet, uurides töölähetuse ja lähetatud töötaja tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamist, Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi ning tuues näiteid Soomest, sest Soomega on meil praegune tööjõuvahetus kõige tihedam. Samuti jõudis lahendada lõputööprobleemi, tuues välja palju maksustamise erisusi ja pisiasju, mida on maksumaksjatel keeruline jälgida. Antud lõputöö teemast võib teha lühida ja arusaadava kokkuvõtte ettevõtetele ja töötajatele, et nad teaksid oma õigusi ja hüvitisi ning ei eksiks seadustega ja maksude maksmisel.

Antul teemal saab kirjutada ka magistritööd, kus saaks antud teemast tuua välja veel näiteid ja kohtulahendeid. Samuti saab kõiki andmeid kirjutada põhjalikumalt, mis suurendaks töö mahtu oluliselt, näiteks kirjutades laiemalt ravikindlustusest, töötaja õigustest, tööandja õidustest, hüvitamistest ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivist. Seega on antud lõputöö heaks aluseks magistritöö kirjutamiseks.

SUMMARY

The aim of the thesis is to analyze the taxation of income tax and social tax for work and seconded employees. The following research tasks have been set to achieve the goal: Give an overview of the tax deductibility of business travel tax. Give an overview of the tax on social tax on business travel. Give an overview of the tax on the posted worker and Directive 96/71 / EC of the European Parliament and of the Council.

The title of this thesis is „Taxinc secondment and the seconded worker with income and social tax“. It is written in Estonian, on 43 pages. The author has used 43 literature sources, which all have been referred in the text.

To provide an overview of the taxation of the social tax paid by the posted worker on the example of other countries. The graduation paper uses a qualitative and quantitative research methodology. The relevant articles, laws and directives are analyzed.

The thesis consists of two chapters, which in turn are divided into two sub-chapters. The first chapter gives an overview of what is a working visit and a posted worker. The first section gives an overview of the Estonian Employment Contracts Act, which means a business trip and what it entails.

The second section gives an overview of the Directive of the European Parliament and of the Council. The second chapter examines the issues related to a working visit and a posted worker.

The first section analyzes the differences between Estonian law and the directive. In the second section, there is a clear overview of the differences that everyone understands. The thesis is written using specialized literature, research articles, internet sources, laws and editorial acts of the current legislation as of 01.01.2018.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aasamets, M.L., 2010. Sotsiaalõiguse korrastamise vajadus ning lähtekohad. *Juridica* 2010 (8), lk 589-596.

Albin, T. 2006. *Füüsilise isiku residentsuse määramine maksulepingutes*. Maksumaksja, nr 8.

Annus, R., 2014. E-residentsus. *Juridica* 2014 (10), lk 740-750.

*AS SEB Pank hagi GT Trading Oy vastu 30 000 000 krooni saamiseks TsMS § 692 lg 1 p-
de 1 ja 2 (koostoimes §-ga 695) ja § 701 lg 3 järgi* (2008) 3-2-1-130-08.

E. Eichenhofer. Sozialrecht. 6. Aufl. Mohr Siebeck 2007, lk 15.

Eesti Haigekassa, 2018. *Ravikindlustus oma töötajale*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.haigekassa.ee/tooandjale/ravikindlustus-oma-tootajale> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Eesti maksumaksjate liit, 2015. *Püsiva tegevuskoha maksustamine Eestis. Eveli Stahelstrauch*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1818> [Kasutatud 16.02. 2018].

Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping (1993), RTII, 01.12.1993, 37, 113.

Eesti, 2018. *Sotsiaalmaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/sotsiaalmaks/> [Kasutatud 16.02. 2018].

Eesti, 2018. *Tulumaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/tulumaks/> [Kasutatud 15.02. 2018].

EUR-Lex, 1997. *Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ*, Euroopa Liidu Teataja L 018, 21/01/1997 Lk 0001 - 0006 [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=celex:31996L0071> [Kasutatud 20.02. 2018].

EUR-Lex, 2004. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) nr 883/2004, sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta. Euroopa Liidu Teataja L 200, 7.6.2004, lk 1 [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2004R0883:20100501:et:PDF
[Kasutatud 05. 05. 2018].

EUR-Lex, 2008. *Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv (EÜ) nr 593/2008 lepinguliste võlasuhete suhtes kohaldatava õiguse kohta („Rooma I”)*, Euroopa Liidu Teataja L 177/6
[Võrgumaterjal] Leitav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex%3A32008R0593> [Kasutatud 05. 05. 2018].

EUR-Lex, 2016. *Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv (EL) 2016/1148.*, Euroopa Liidu Teataja L 194/1 [Võrgumaterjal] Leitav: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX%3A32016L1148#ntr1-L_2016194ET.01000101-E0001
[Kasutatud 05. 05. 2018].

Euroopa Komisjon, 2018. *Eestis Tööandja kindlustatud inimeste ravikindlustus.*
[Võrgumaterjal] Leitav: <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1108&langId=et&intPageId=4502> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Euroopa Parlament, 2010. *Mis on direktiiv?* [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.europarl.europa.eu/estonia/et/euroopa-parlament/valjaanded/elektroonilised/101_kusimust_ja_vastust/11_mis_on_direktiiv.html
[Kasutatud 05. 05. 2018].

Heiko Koelzsch versus Luksemburgi Suurhertsogriik EÜT L 266, lk 1järgi (2011) C-29/10.

Jurist aitab, 2018. *Kes on residendist füüsiline isik?* [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.juristaitab.ee/et/tulumaksu-kkk/kes-residendist-fuusiline-isik> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Kurist, A., 1998. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. *Juridica* 1998(9), lk 450-453.

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus. 3. täiendatud ja muudetudtrükk.* Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.

Lind, K., 1994. Tuli mõiste. *Juridica* 2003 (5), lk 338-348.

Maksu- ja Tolliamet, 2015. *Töölähetuskulude hüvitamine ja välislähetuse päevaraha maksmine üle piirmäära (alates 01.01.2016).* [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/kinnipeetud->

tulumaks/lahetused/toolahetuskulude-huvitamine-ja-valislahetuse#toend_A1 [Kasutatud 16.02. 2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Maksumäärad*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/eraklient/tulu-deklareerimine/maksumaarad> [Kasutatud 05.05.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine#3> [Kasutatud 05.05.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Sotsiaalmaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/sotsiaalmaks> [Kasutatud 16.02.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Tulu- ja sotsiaalmaksu maksmine Eesti isikute välisriigis teenitud töötasult*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/tulud-kulud-kaive-kasum/eesti-residendi-valistulu-maksustamine/juhendid/tulu-ja-sotsiaalmaksu> [Kasutatud 21.02.2018].

OECD Model Tax Convention. 2005. *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf> [Kasutatud 15.05. 2018].

Raamatupidaja, 2010. *Töötamine Soomes: kuhu maksta maksud?* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2010/06/10/tootamine-soomes-kuhu-maksta-maksud> [Kasutatud 22.02.2018].

Raamatupidaja, 2011. *Mis on töölahetus ja kuidas seda hüvitatakse*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2011/03/23/mis-on-toolahetus-ja-kuidas-seda-huvitatakse> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Raamatupidaja, 2017. *Varjatud kasumieraldiste maksustamine 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/11/30/varjatud-kasumieraldiste-maksustamine-2018> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Raamatupidamis- ja Maksuinfoportaal, 2017. *Erandjuhud, millal tööandja ei pea täitma minimaalse sotsiaalmaksu kohustust*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.rmp.ee/maksud/sotsiaalmaks/erandjuhud-millal-tooandja-ei-pea-taitma-minimaalse-sotsiaalmaksu-kohustust-2015-06-11> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Raamatupidamis- ja Maksuinfoportaal, 2018. *Sotsiaalmaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/sotsiaalmaks/> [Kasutatud 05. 05. 2018].

Siigur, H., 1994. Töölähetus. *Juridica* 1994 (9), lk 219-220.

Sotsiaalkindlustusamet, 2018. *Sotsiaalkindlustus Euroopa Liidus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.sotsiaalkindlustusamet.ee/et/sotsiaalkindlustus-elis/sotsiaalkindlustus-euroopa-liidus#T%C3%B6%C3%B6tamine%20Euroopa%20Liidu%20liikmesriigis> [Kasutatud 16.02. 2018].

Sotsiaalmaksuseadus (2018) RT I, 28.12.2017, 76.

Tavits, G., 2002. Euroopa Liidu sotsiaalkindlustuse koordineerimise reeglid ja Eesti pensionireform. *Juridica* 2002 (10), lk 709-717.

Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord (2014) RT I 2009, 55, 373.

Tulumaksuseadus (2018) RT I, 22.02.2018, 10.

Tööelu, 2017. *Töötasu maksmine*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.tooelu.ee/et/tootajale/toosuhted/tootasu/tootasu-maksmine> [Kasutatud 15.02. 2018].

Tööinspeksioon, 2018. *Lähetatud töötaja*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://ti.ee/est/organisatsioon-kontaktid/tooinspeksioon/lahetatud-tootajad/> [Kasutatud 16.02. 2018].

Töölepingu seadus (2018) RT I, 28.12.2017, 43.

Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord (2016) RT I, 29.12.2015, 48.

WKSM Grupp OÜ kassatsioonkaebus Jeremy Kivi ja Aigar Pajo hagi WKSM Grupp OÜ vastu töötasu saamiseks REÕS § 1 ja § 2 lg 1 järgi (2013) 3-2-1-179-12.