

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Sirli Maasik

PIIRIÜLESTE TÖÖTAJATE MAKSUSTAMINE
EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja: Elo Madiste, MA

Tallinn 2011

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: Piiriüleste töötajate maksustamine Euroopa Liidus	
Töö autor: Sirlil Maasik	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Piiriüleste töötajate maksustamine Euroopa Liidus“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 40 leheküljest, lisad puuduvad. Lõputöö koostamisel on kasutatud 43 allikat, millele on tektis viidatud. Teema on aktuaalne, sest füüsiliste isikute otsene maksustamine ei ole direktiividega reguleeritud ja on riikide vahelise kokkuleppe tulem, on selles valdkonnas mitmeid nõrkkohti. Probleemiks on olukord, kus teises riigis töötav isik ei saa oma maksusoodustusi ja mahaarvamisi teha, kuna tema töökohariik ei pea talle seda võimaldama. Isiku residendiriiigile ei maksa ta reeglina maksu, millest aga mahaarvamisi teha.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida piiriüleste töötajate maksustamist Euroopa Liidus. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisest maksude harmoniseerimisest, piiriülese töötamisega seotud mõistetest, põhimõtetest ja olemusest.2. Anda ülevaade ja analüüsida teiste Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisi maksulepinguid.3. Anda ülevaade ja analüüsida Eesti maksukeskkonda piiriüleste töötajate maksustamisel.4. Tutvustada teemakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid ja analüüsida Eesti õigusruumi <p>Lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uuringuga, kus seaduste ja lepingutekstide tõlgendamiseks kasutatakse grammatilist tõlgendamist ning analüütilist meetodit kasutades analüüsitakse Euroopa Kohtu lahendeid</p> <p>Autor andis ülevaate erinevate liikmesriikide vahelistest maksulepingute erisätetest ja analüüsis Eesti maksukeskkonda piiriülestele töötajatele. Autor jõudis järeldusele, et olulises osas on piiriüleste töötajate maksustamine Eests vastavuses Euroopa Liidu vaba liikumise põhimõttega.</p>	
Võtmesõnad: maksustamine, rahvusvaheline maksuõigus, seaduste kooskõlastamine, Euroopa Liit, Euroopa Kohus, piiriüleste töötajad, maksuleping	
Keywords: <i>taxation, international tax law, coordination of the laws. European Union, European Court, cross-border workers, tax treaty</i>	
Säilitamise koht: Tallinn	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Elo Madiste	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. PIIRIÜLESTE TÖÖTAJATE MAKSUKESKKOND EUROOPA LIIDUS	6
1.1. Euroopa Liidu maksustamise põhimõtted, piiriülese töötamisega seotud mõisted ja maksustamise olemus	6
1.2. Liikmesriikide vahel sõlmitud maksulepingute erisätted piiriüleste töötajate maksustamisel.....	12
2. PIIRIÜLESE TÖÖJÕU MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED EESTIS JA VASTAVUS EUROOPA LIIDU VABA LIIKUMISE PÕHIMÕTTEGA.....	19
2.1. Eesti siseriiklikud seadused	19
2.2. Euroopa Liidu kohtupraktika ja nende analüüs Eesti praktikaga võrreldes.....	27
KOKKUVÕTE	33
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37

SISSEJUHATUS

Töötajatele makstavaid tasusid maksustatakse otseste maksudega, mis võetakse otse isiku sissetulekutelt. Euroopa Liidus võivad liikmesriigid ise vabalt kehtestada otseste maksude määrad. Euroopa Liidu direktiivid ei näe konkreetselt ette otseste maksude kohandamist üksteisega ja seetõttu on maksude kooskõlla viimine delikaatne teema.

Suuresti jäävad väljapoole harmoniseerimist füüsiliste isikute tulult võetavad maksud. Nende kohandamine on sotsiaalpoliitilistel põhjustel ainult nõutav sel määral, kuivõrd mõne maksuregulatsiooni piiriülesed pidepunktid kahjustavad võõrtöövõtjaid ja piirialadel töötajaid võrreldes teiste maksukohustuslastest töövõtjatega.

Piiriüleste töötajate maksustamine on aktuaalne nii Eestis kui Euroopa Liidus. Kuna füüsiliste isikute otsene maksustamine ei ole direktiividega reguleeritud ja on riikide vahelise kokkuleppe tulem, tuleb antud valdkonnas ette mitmeid vaidlusi ja nõrkkohti. Riigid saavad omavahel sõlmida topeltnmaksustamise vältimise lepingu, kus saaks reguleerida piiriüleste töötajate maksustamist, või loovad siseriiklikud õigusaktid Euroopa Liidu lepingu tingimustele vastava õigusruumi. Kahjuks on ka Eestil selles valdkonnas veel vajakajäämisi, millest antud töö annab tervikliku ülevaate.

Probleemiks on olukord, kus teises riigis töötav isik ei saa oma maksusoodustusi ja mahaarvamisi teha, kuna tema töökohariik ei pea talle seda võimaldama. Isiku residendiriiigile ei maksa ta reeglina maksu, millest aga mahaarvamisi teha. Eestis annab tulumaksuseadus ka mitteresidendile samad mahaarvamise võimalused, kuid selleks peab isik ootama aasta lõpuni, samas kui Eesti resident saab oma tulumaksuvaba miinimumi kätte igakuiselt.

Töö eesmärgiks on analüüsida piiriüleste töötajate maksustamist Euroopa Liidus.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisest maksude harmoniseerimisest, piiriülese töötamisega seotud mõistetest, põhimõtetest ja olemusest.
2. Anda ülevaade ja analüüsida teiste Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisi maksulepinguid.
3. Anda ülevaade ja analüüsida Eesti maksukeskkonda piiriüleste töötajate maksustamisel.
4. Tutvustada teemakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid ja analüüsida Eesti õigusruumi

Esimese alapeatüki eesmärgiks on anda ülevaade piiriüleste töötajate maksustamise olemusest Euroopa Liidus. Piiriüleste töötajate maksustamise selgitamiseks on esmalt vaja kirjeldada Euroopa Liidu toimimise põhimõtteid, sealhulgas otseste maksude harmoniseerimist Euroopa Liidu (edasipidi EL) tasandil. Seejärel on selgitatud piiriüleste töötajate mõistet ja mittediskrimineerimise ning võrdse kohtlemise põhimõtteid. Teises alapeatükis analüüsitakse OECD ja ÜRO mudellepingu teemakohaseid punkte. Alapeatüki teises pooles antakse ülevaade erinevate riikide vahelistest kokkulepetest, mis lihtsustavad piiriülest olukorda piirialadel, seda eriti Lääne-Euroopas, kus piirialadel on populatsioon väga tihe ja piiriüleseid töötajaid on kümneid tuhandeid.

Teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade Eesti maksusüsteemist, pöörates suuremat tähelepanu füüsiliste isikute tulumaksuga maksustamisele. Alapeatükis selgitatakse mitteresidentide maksustamist tulumaksuga puudutavaid olulisi tulumaksuseaduse sätteid. Viimases alapeatükis tutvustatakse Euroopa Kohtu lahendeid, mis toovad välja teema reaalse kohaldatavuse ja probleemid igapäevaelus. Samuti analüüsitakse Eesti maksukeskkonda.

Lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uuringuga, kus seaduste ja lepingutekstide tõlgendamiseks kasutatakse grammatilist tõlgendamist ning analüütilist meetodit kasutades analüüsitakse Euroopa Kohtu lahendeid.

1. PIIRIÜLESTE TÖÖTAJATE MAKSUKESKKOND EUROOPA LIIDUS

1.1. Euroopa Liidu maksustamise põhimõtted, piiriülese töötamisega seotud mõisted ja maksustamise olemus

Euroopa Liit (edaspidi EL) on majandusalane ja poliitiline koostöö kahekümne seitsme demokraatliku riigi vahel, kelle majanduslikku heaollu üheskoos panustatakse. EL on loonud ühtse turu, käibele on võetud ühisraha ja aktiivselt kõrvaldatakse kaubandust ning liikumisvabadust piiravaid tõkkeid. Kõige olulisem üksikisikute ühenduse õigusega ettenähtud õigus on töötajate vaba liikumine. Töötajate vaba liikumine on osa üldisemast isikute vaba liikumise õigusest, olles nii üks põhivabadusest.

EL-i toimimise leping on välja kujunenud asutamislepingust ja asutamislepingu muutmislepingutest ning on EL primaarseks õigusallikaks, olles seega liikmesriikidele vahetult kohaldatav ja siseriikliku õiguse suhtes ülimuslik. Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 2 on sätestatud mitmed ühenduse majanduslikud ja sotsiaalsed eesmärgid, mille saavutamise teed on märgitud artiklis 2, 3 ja 4, neist olulisemad on ühisturu ning majandus- ja rahaliidu loomine. Ühisturu loomiseks on vajalik tagada kaupade, teenuste, isikute ja kapitali vaba liikumine, mõistlikud konkurentsitingimused ja siseriikliku õiguse harmoniseerimine niivõrd, et see ei takistaks ühisturu toimimist.¹

Ühisturu toimimist takistavad oluliselt maksutõkked, sh ka isikute liikmesriikide vahelisest liikumisest tulenev maksustamine ja residentide ning mitteresidentide erinev kohtlemine maksustamisel. Niisugused maksustamise erinevused põhjustavad turu killustumist riigipiiride järgi, moonutades majanduslikku neutraalsust ja tehtavaid valikuid.

¹ Amsterdami leping, millega muudetakse Euroopa Liidu lepingut, Euroopa Ühenduse asutamislepinguid ja teatavaid nendega seotud akte, Euroopa Ühenduse asutamisleping konsolideeritud versioon [Consolidated version of the treaty establishing the European Community] (97/C 340/03) 02.10.1997, jõustunud 01.05.1999

Toimimise leping käsitleb maksustamist piiratult. Tähelepanu on koondunud kaudsetele maksudele, mille osas on õiguslikud alused ühtlustamiseks tänaseks saavutatud. Otseseid makse ei ole toimimise lepingus reguleeritud, kui välja arvata säte, mille kohaselt ei tohi ükski liikmesriik teise liikmesriigi toodetele kehtestada mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad kui samasugustele kodumaistele kaupadele kehtestatud.²

Toimimise lepingu artiklite 110-113 eesmärgiks on kindlustada ühisturu toimimine ja sätted reguleerivad maksude harmoniseerimist. Artikkel 113 annab Euroopa Parlamendile õiguse võtta vastu sätteid kaudsete maksude osas, artikkel 115 alusel saab Euroopa Parlament ühehäälselt anda direktiive niisuguste õiguste ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist ja toimimist.

Kuna otsese maksude esmane õigus puudub, moodustavad ühenduse õiguse otsese maksude valdkonnas direktiivid, määrused, otsused ja kohtulahendid. Kuna *soft law* (soovituslikud juhtnöörid) rakendamine ei ole piisavalt efektiivne, toimub liikmesriikide tegevuse ühtlustamine otsese maksude valdkonnas eeskätt vastavalt Euroopa Kohtu (edaspidi EK) lahenditele, kuid mille mõju liikmesriikide maksurežiimile on aeglane.³

Liikmesriigid on pädevad otsustama otsese maksude valdkonnas, kuni nad teevad seda järgides kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise ja mittediskrimineerimise põhimõtteid. Üks riikide suveräänsust toetav põhimõte on, et riigid võivad maksustada nii oma riigis kui ka välisriigis tekkinud tulu. Seega võib riik maksustada oma kodanikke ja/või residente, olenemata tuluallikast ehk sellest, kas tulu on pärit oma riigist või mujalt. Samuti on lubatud riigil maksustada tulusid, mis tekivad tema territooriumil. Seega võivad riigid oma maksusüsteemi püstitada kahele alusele – residentsuse (maailmatulu) ja tuluallika printsiibile.⁴

Tuluallika printsiip lähtub majanduslikest suhetest riigiga ja maailmatulu maksustamise printsiip isiku seotusest riigiga. Isikulisteks suheteks võivad olla nii kodakondsus kui ka

² Euroopa Liidu toimimise leping [The Treaty of the functioning of the European Union], C 115/47, 09.05.2008, jõustunud 01.12.2009, artikkel 110

³ Lucia Hrehorovska, „Tax harmonization in the European Union“, 34 *Intertax, International Tax Review*, nr 3, 158-166

⁴ Erki Uustalu, “Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest”, 6 *Juridica* (1998), nr 3, 123-128, lk 125 - 126

residentsus. Kui maksumaksja ei pea maksma makse olenevalt tema majanduslikest huvidest nagu vara asukoht või tulu tekkimise asukoht, siis rakendab maksusüsteem tuluallika printsiipi. Tuluallika printsiibi kohaselt on maksukohustus piiratud teatud territooriumil teenitud tuluga ja seal asuva varaga. Nende maksukohustus on piiratud, mitte nagu maailmatulu rakendamise korral, kui maksustatakse kogu isiku ülemaailmne tulu ja vara.⁵

Rahvusvaheliste olukordade maksustamisel peavad liikmesriigid maksustama vastavalt üldkehtivatele põhimõtetele ja printsiipidele, et saavutada õiglane maksustamine rahvusvahelises kontekstis. Õiglasest maksustamisest kõrvalekaldumine rahvusvahelises maksuõiguses on maksunduslik diskrimineerimine, mis põhineb subjekti residentsusel või kodakondsusel, näiteks mitteresidentidele tehtavalt maksetelt maksu kinnipidamisel kõrgema määra kehtestamine.⁶

Samuti on õiglasest maksustamisest kõrvalekaldumine rahvusvaheline topeltmaksustamine, mis toob välisriigis majandusliku tegevuse arendamisel erineva maksustamise, ja neutraalsusprintsiibi rikkumine, mis võib väljenduda näiteks mitteresidentidele antavates maksusoodustustes. Mittediskrimineerimise põhimõtte eesmärgiks on tagada isikute võrdne kohtlemine olenemata kodakondsusest, soost, rassist või etnilisest päritolust, usutunnistusest või veendumustest. Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklis 18 keelatakse igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel. Sellest tulenevalt ei tohi mitteresidentist isikut maksustada erinevalt (st diskrimineerivalt, ebavõrdselt kodakondsuse alusel), kui isik käib residentidega samadel tingimustel tööl.⁷

Otsese diskrimineerimise all mõeldakse diskrimineerimist rahvuse (kodakondsuse) alusel. Rikkumine võib väljenduda nii sarnaste situatsioonide erinevas kohtlemises kui ka erinevate situatsioonide sarnases kohtlemises. Ebavõrdne kohtlemine on keelatud, kui seda ei saa objektiivselt õigustada. Kaudne diskrimineerimine on vahetegemine muudel alustel, kui isikute kodakondsus, näiteks residentsuse alusel. Seega väljendub

⁵ Uustalu, "Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest", *supra nota 4*, lk 125 - 126

⁶ Uustalu, "Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest", *ibid*, lk 124

⁷ Euroopa Liidu toimimise leping *supra nota 2*

mittediskrimineerimise põhimõtte maksunduses eelkõige diskrimineerimise keelamises residentsuse alusel.⁸

Mittediskrimineerimise põhimõtte eesmärgiks on isikute võrdne kohtlemine. Võrdse kohtlemise alusel on igal EL liikmesriigi kodanikul õigus töötada teises liikmesriigis selle riigi kodanikega samadel tingimustel ja seejuures ei tohi rakendada elukoha nõuet. EL liikmesriikide kodanike töölevõtmisel ei tohi kohaldada ei arvu- ega protsendilisi piiranguid. Samuti ei või see sõltuda kriteeriumidest, mis on võrreldes asjaomase riigi kodanikega diskrimineerivad.⁹

Võrdse kohtlemise printsiipi täpsustatakse määruses nr 1612/68¹⁰, milles artikkel 7 märgib sõnaselgelt, et teisest liikmesriigist pärit töötajal on samad sotsiaalsed tagatised ja maksusoodustused kui selle riigi kodanikest töötajatel. Ka määruse nr 883/2004¹¹ üks põhiprintsiipe on võrdne kohtlemine, mis sätestab, et liikmesriik ei tohi piiritleda sotsiaalhüvitiste saajate ringi vaid oma kodanikega. Õigust võrdsele kohtlemisele kohaldatakse tingimusteta iga teisest liikmesriigist pärit töötaja või füüsilisest isikust ettevõtja suhtes, kes on teatava ajavahemiku vältel elanud vastuvõtvast riigis.

Töötajate liikumisvabaduse tagavad toimimise lepingu artiklid 45 – 46. Nende sätetega tagatakse töötajate liikumisvabadus liidu piires, mis annab EL elanikele õiguse töötada teises liikmesriigis ilma tööloata, elada seal tööl käimiseks, seda ka töösuhte lõppemisel, ja kandideerida ning töötada kodanikega võrdsetel tingimustel. Töötajatele võimaldatakse maksu – ja teised sotsiaalsed tagatised paremaks integreerumiseks.

Artikkel 45 laieneb ka isikutele, kes pöörduvad tagasi oma kodumaale, aga ei hõlma isikuid, kes ei ole lahkunud oma päritoluriigist, ning piirab avaliku korra ja sisejulgeoleku ning rahva tervise huvides töötajate vaba liikumist. Ka füüsilisest isikust ettevõtjad, üliõpilased, pensionil või mitteaktiivsed isikud ei kuulu art 45 alla, kuid nad on hõlmatud

⁸ Ben J.M. Terra, Peter J. Walter, *Euroopa Maksuõigus* (Tallinn: Europrint 2006), lk 45

⁹ Euroopa Komisjon “Võrdne kohtlemine” <<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=462&langId=et>> (28.02.2010)

¹⁰ Nõukogu määrus (EMÜ) nr 1612/68, 15. oktoober 1968, töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires, EÜT 1968 L 257

¹¹ Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) Nr 883/2004, 29. aprill 2004, sotsiaalkindlustussüsteemide kooskõlastamise kohta, ET 2004 L 166/1, 30.04.2004

teiste EL õigussätetega. Kui üks pereliige on töötaja, on ka teistel pereliikmetel õigus elada teises liikmesriigis, samuti on neil õigus võrdsele kohtlemisele nagu näiteks hariduse omandamine või õigus sotsiaalsetele tagatistele.

Isikute vaba liikumise sätte territoriaalne ulatus on suurem kui EL ala, laienes ka Euroopa Majanduspiirkonnale (edaspidi EMP). EMP ühendab EL liikmesriike ja kolme Euroopa Vabakaubandusassotsiatsiooni riiki ühtsete põhireeglitega siseturuks. EMP põhineb samadel nn neljal vabadusel nagu EL-gi: kaupade, inimeste, teenuste ja kapitali vaba liikumine EMP riikide piires. EMP raamistikust jäävad välja paljud Euroopa integratsiooni elemendid nagu tolliliit ja ülejäänud riikide suhtes ühine kaubanduspoliitika ning maksustamise ühtlustamine.¹²

Töötaja on isik, kes kohustub järjepidevalt tegema tööandjale tõhusat tööd, seda kellegi alluvuses tasustatuna.¹³ EK on tõlgendanud töötaja mõistet *Lauwrie-Blum* kohtuotsuses: „Töötaja mõiste peab olema defineeritud vastavalt objektiivsetele kriteeriumitele, mis eristab tööhõive suhet viidates seotud isikute õigustele ja kohustustele. Peamine töösuhte tunnusjoon on, et teatud aja täidab üks isik teenuseid teise alluvuses, mille eest ta saab tasu.“¹⁴

1993. aasta lõpul andis Euroopa Komisjon välja soovitus 94/79¹⁵ mitteresidentide poolt liikmesriigis teenitud teatud tuluallikate maksustamise kohta. Soovitus kohaselt ei tohiks liikmesriik maksustada mitteresidentist füüsilist isikut residentist koormavamalt kui ta on maksustamisperioodil teeninud selles liikmesriigis vähemalt 75% oma maksustatavast kogutulust. Soovitus eesmärk on kindlustada mitteresidentide võrdne maksustamine tegevuse toimumise riigis, kus neil on residentidega võrdne seisund. Komisjoni soovitus kohaselt loetakse võrdseks positsiooni, kui mitteresident teenib selles riigis vähemalt 75 % kogu oma maksustatavast tulust.

¹² Euroopa Majanduspiirkonna leping RT II 2004, 12, 51 Vastu võetud 02.05.1992, jõustunud 01.01.1944

¹³ Euroopa Komisjon “Free movement of workers”

<<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=458&langId=en>> (28.02.2010)

¹⁴ Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* (Kluwer Law International 2005), lk. 21

¹⁵ Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, OJ 1994 No L 039, 10/02/1994 P. 0022 - 0028

Piiriülene töötaja on isik, kes töötab ühes, aga elab teises liikmesriigis, kuhu ta vähemalt korra nädalas tagasi pöördub.¹⁶ Töötamise eesmärgil teise liikmesriiki elama asumisel tekib maksukohustus, kuid ei teki automaatselt residentsust. See asjaolu võib põhjustada mitteresidentide ebasoodsamat maksustamist ning piiriülese töötaja olukorra väiksemat atraktiivsust, võrreldes riigisisese töötaja olukorraga. Kui mitteresidentist töötajat maksustatakse tema töökohariigis, kohustab võrdse kohtlemise põhimõtte kõnealust riiki enamikul asjaoludel kohtlema teda residentist töötajatega võrdsetel alustel. Seda juhul, kui ta teenib kogu või peaaegu kogu oma sissetulekust töökohariigis ning tal puudub elukohariigis piisav sissetulek.¹⁷

Euroopa Liidu pädevuses on liikmesriikide sotsiaalkindlustusskeemide koordineerimine. Koordineerimine tähendab, et määratakse kindlaks, millise riigi sotsiaalkindlustuse õigusakte ühel või teisel juhtumil kohaldatakse. Sotsiaalkindlustuse koordinatsioonisüsteem loob eeldused tööjõu vabaks liikumiseks EL-s, säilitades tööelu vältel ühenduse piires liikunud töötajatele varasemates töösuhetes omandatud sotsiaalkindlustusõigused. Põhireegliks on, et töötaja on hõlmatud sotsiaalkindlustussüsteemiga riigis, kus ta töötab. Määruse nr 883/2004 eesmärk on tagada, et isikud, kes suunduvad EL-i, on hõlmatud korraga ühe riikliku sotsiaalkindlustuse süsteemiga ja vältida olukordi, kus isikud, kes liiguvad ühest EL liikmesriigist teise, kaotavad oma olemasolevad õigused sotsiaalkindlustusele.¹⁸

EL eesmärgiks on ühisturu loomine, mille saavutamiseks on vajalik maksude harmoniseerimine. Erinevalt kaudsetest maksudest ei ole tulumaksu puhul toimimise lepingu, EL direktiivide ja määruste tasandil erilist ühtlustamist toimunud. Toimimise lepingu sätestab tööjõu vaba liikumise, mis tähendab lühidalt, et liikmesriikide kodanikel on õigus piiranguteta asuda tööle teises liikmesriigis. Maksustamisel tuleneb sellest põhimõttest nõue, et maksuseadus ei tohi piiriüleseid töötajaid diskrimineerivalt maksustada. Piiriüleseks töötajaks loetakse töötajat, kes töötab ühes riigis ja vähemalt korra nädalas või igapäevaselt pöördub ta tagasi oma kodukohariiki.

¹⁶ Euroopa Komisjon „Tööhõive, sotsiaalküsimused ja sotsiaalne kaasatus.“
<<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=467&langId=et>> (10.01.2010)

¹⁷ Euroopa Komisjon, „Piiriüleste töötajate maksustamine“,
<www.ec.europa.eu/youreurope/nav/en/citizens/working/cross-border/definition/index_et.html> (11.04.2011)

¹⁸ Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EÜ) Nr 883/2004, *supra nota 11*

1.2. Liikmesriikide vahel sõlmitud maksulepingute erisätted piiriüleste töötajate maksustamisel

Esimese peatüki viimases alapeatükis antakse ülevaade erinevate riikide vahelistest kokkulepetest, mis lihtsustavad piiriülest olukorda piirialadel, seda eriti Lääne-Euroopas, kus piirialadel on populatsioon väga tihe. Tulumaksuga topeltmaksustamise vältimiseks ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks sõlmitakse spetsiaalseid kahepoolseid lepinguid, mida erialakeeles nimetatakse maksulepinguteks.

Maksulepingute peamine eesmärk on jagada maksustamisõigusi riikide vahel ning selle tulemusena tagada, et ei toimuks topeltmaksustamist ega maksudest kõrvalehoidmist. Maksulepinguid saab rakendada ainult maksukohustust vähendavas suunas.¹⁹ See tähendab, et maksulepingu alusel isiku maksukohustust suurendada ei saa, maksukohustus peab tulenema siseriiklikust õigusest, isegi kui maksuseadus ei näe maksustamist ette või seaduse säte on soodsam kui lepingu säte.

OECD ja ÜRO mudellepingud pakuvad suunise riikidevahelisel maksulepingu sõlmimisel. ÜRO mudelleping ja selle kommentaarid kordavad asjakohastes punktides OECD mudellepingut, seepärast viidatakse edaspidi OECD mudellepingule.²⁰ OECD topeltmaksustamise vältimise näidiskonventsioonis tehakse vahet residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate vahel. Riikide vahel sõlmitud maksulepingud on lepinguriikidele siduvad, aga kui leping pole EL õigusega kooskõlas, on viimane ülimuslik. Kohus ei aktsepteeri liikmesriigi soovi mitteresidendi residendina kohtlemisest keeldumise õigustusena teise liikmesriigiga sõlmitud kahepoolse lepingut. Liikmesriikidel on kohustus sõlmida oma lepingud nii, et need järgiksid ühenduse õigust. Wielockx'i kohtuasjas²¹ toonitab EK, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad nad siiski teostama oma pädevust kooskõlas ühenduse õigusega. Seega peavad liikmesriikide vahelised kokkulepped otseste maksude valdkonnas olema kooskõlas EL õigusega.

¹⁹ Lehis Lasse, *Maksuõigus*. (Juridica, 2004), lk 52

²⁰ UN model convention 01.04.1995

²¹ G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case no. C-80/94, ECJ, Judgement, 11.08.1995, ECR (1995), I-2493, punkt 16

Mudellepingutes lähtutakse residentsuse määramisel erienvatest kriteeriumitest. Maksulepingu artikli 4 kohaselt loetakse füüsiline isik residendiks eelkõige riigis, kus tal on alaline elukoht. Kui tal on alaline elukoht mõlemas riigis, siis loetakse teda residendiks riigis, kellega tal on otsesemad isiklikud ja majanduslikud sidemed ehk eluliste huvide keskus (nt perekond). Kui ka eluliste huvide keskuse järgi ei ole võimalik isiku residentsust kindlaks määrata, käsitletakse järgmiste kriteeriumitena riigis viibitud aega ning kodakondsust. Topeltresidentsus lahendatakse vastavalt riikide vahelisele maksulepingule. Kuna tavapäraselt ei ole piiriüleste töötajate kodu ega eluliste huvide keskus samas riigis, kus tehakse füüsiliselt kohal olles tööd, ei muutu nad oma töökohariigis residentideks.

OECD mudellepingu artikkel 15 alusel toimub palgateenistuse maksustamine residendirriigis, kui samas riigis täidetakse ka tööülesannet. Juhul kui teenistus on toimunud teises riigis, võidakse tulu maksustada ka tuluallika riigis, olenevalt teises riigis viibitud ajast ning väljamakse tegijast. Tasu maksustatakse ainult residendirriigis, kui kõik kolm järgnevat tingimust on korraga täidetud:

1. Tasu saaja viibib töökohariigis ajavahemikel, mis ei ületa kokku 183 päeva ükskõik millise perioodi vältel, mis algab või lõpeb vastaval maksustamisperioodil.
2. Tasu maksab tööandja või tasu makstakse tööandja nimel, kes ei ole töökohariigi resident.
3. Töötasu kulu ei kanna püsiv tegevuskoht ega kindel asukoht, mis tööandjal on teises riigis.

Kui vähemalt üks kolmest tingimusest on täitmata, võib töötasu maksustada töökoha riik.²²

Mudellepingud ei sisalda erisätteid piiriüleste töötajate tulumaksuga maksustamiseks, kuna see on sobilikum kahel riigil omavahel ära jagada arvestades kohalikke asjaolusid.²³ OECD mudellepingu artikkel 24 § 1 keelab diskrimineerimise kodanluse alusel²⁴, kuid ei keelusta erinevat maksustamist mitteresidentidele, sest nad arvatakse olevat erinevates olukordades. Seega mudelleping lubab lepinguriikidel säilitada erinev maksustamine sõltuvalt residentsusest. EK on seda ka oma kohtulahendites tõlgendanud ja nõustub sellega seni, kuni resident ja mitteresident on samas olukorras.

²² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. 2008. OECD, p 31-32

²³ Model Tax Convention on Income and on Capital: *ibid*, p 214-215

²⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital: *ibid*, p 285

Kuigi paljud riigi püüavad tulumaksuga maksustamisel tekkivat võimalikku topeltnmaksustamist vältida oma maksuseaduste asjakohaste sätetega, on sellegipoolest väga oluline roll riikide vahelistel kokkulepetel ja mitmed EL riigid on kokku leppinud ka piiriüleste töötajate maksustamisel erisätetes.

Prantsusmaa on erisätete kehtestamisel olnud üks aktiivsemaid riike. Prantsusmaa ja Belgia vahel varem kehtinud maksuleping sätestas, et palgad ja sarnased tasud, mis on saadud teises lepinguriigis töötades selle riigi piirivööndis ja alaline elukoht on teise riigi piirivööndis, maksustatakse ainult elukohariigis. Vastavalt lepingule loetakse piirivööndiks asulaid, mis asuvad riigipiirist 20 km kaugusel, arvestades asjaolu, et asulad, mis osaliselt ületavad selle piiri, kuuluvad samuti piirivööndisse.²⁵ Selline maksustamine muutus 2008. aastal, kui jõustus uus Belgia – Prantsuse maksulepingu protokoll.

Protokoll seisnes kehtivate topeltnmaksustamise vältimise lepingus piiriüleseid töötajaid käsitlevate sätete muutmises. Väga keerulise dokumendi sisu on lihtsustatult järgmine: piiriüleised töötajad, kes on Prantsuse piiriala residendid ja töötavad Belgias, jääb maksustamisõigus üksnes Prantsusmaale, kui töötaja ei ole töötanud rohkem kui 30 päeva aastas väljaspool Belgia piiriala; piiriala töötajad, kes resideeruvad Belgias, kuid töötavad Prantsusmaal, maksustatakse vastavalt mudellepingu sätetele, mis annab maksustamisõiguse Prantsusmaale, juhul kui füüsiliselt tehakse tööd Prantsusmaal ja on täidetud üks järgmistest tingimustest: töötaja on alluvas suhtes Prantsusmaa ettevõttele või töötaja veedab rohkem kui 183 päeva Prantsusmaal või töötaja hüvitiste kulusid ei kannata Belgia ettevõtte.²⁶

Saksamaa ja Prantsuse vahelise maksulepingu artikkel 13 lg 5(a) annab samuti piiriüleste töötajate maksustamise õiguse residentsusriigile nende isikute puhul, kes elavad alaliselt ühe riigi piirialas ja töötavad teise riigi piirialas ning pöörduvad elukohariiki tagasi igapäevaselt. Piirialaks loetakse 20 kilomeetrist ala, kuhu kuuluvad ka asulad, mis on

²⁵ Convention between Belgium and France for the avoidance of double taxation and establishment of reciprocal rules of administrative and judicial assistance in respect of taxes on income 10.03.1964, jõustunud 17.06.1965, art 11 lg 2b

²⁶ Avenant a la convention entre la Belgique et la France tendant a eviter les doubles impositions et a etablir des regles d'assistance administrative et juridique reciproque en matiere d'impots sur les revenus, signee a Bruxelles le 10 Mars 1964 et modifiee par les avenants du 15 Fevrier 1971 et du 8 Fevrier 1999 12.12.2008, jõustunud 17.12.2009

osaliselt 20 km piiril, Prantsusmaa pinnal võidakse piirialaks lugeda 30 km Prantsuse Saksamaa piirist.²⁷ Ka Art 15 lg 4 Prantsusmaa ja Itaalia vahelises maksulepingus sätestab, et piirialal elavad isikud, kes töötavad piiriülevalt, maksustatakse residentsusriigis. Protokollis täpsustatakse piirialana piirkondi, mis on riigipiiri läheduses.²⁸

Prantsuse ja Hispaania vaheline kokkulepe seoses piiriüleste töötajatega reguleerib nende maksustamise jagamist, defineerides piiriülese töötaja ja piiriala mõiste, mis on mitte rohkem kui 10 km mõlemal pool piiri. Maksustamisõigus antakse lepinguga residentsusriigile. Kokkulepe sisaldab asulate nimistut, mis jäävad piirialasse. Kuni 60 päevast puhkus ei loeta tööhõive katkemiseks.²⁹

Euroopa Liidu ja Šveitsi vahel sõlmiti 21. juunil 1999 mitmed kahepoolsed lepingud, kaasaarvatud isikute vaba liikumise kokkulepe. Kokkuleppe tulemusel laienesid Euroopa Liidu põhimõtted seoses isikute vaba liikumisega Šveitsi ja liikmesriikide suhetele.³⁰ Mitmetel Euroopa Liidu liikmesriikidel on erisätted Šveitsiga sõlmitud maksulepingutes piiriüleste töötajate maksustamiseks. Prantsuse ja Šveitsi vahelise piiriüleste töötajate maksustamise kokkuleppe alusel on residendiriiigil õigus maksustada töötasud ainult siis, kui töökoha riik saab rahalist hüvitust. Töötaja residendiriiik maksab allikariigile rahalist hüvitist, mis on 4,5% piiriülese töötaja kogutasust. Mõlema riigi töötajatel on kohustus oma tuludeklaratsiooni lisada palgadeklaratsioon, mille jaoks tööandjad on kohustatud esitama vastavad tõendid.³¹

Saksamaa-Šveitsi maksulepingu artikkel 15A sätestab, et piiriülese töötaja palgad, töötasud ja muud samalaadsed tasud võib maksustada riik, kus ta on alaline elanik. Kompensatsiooniks võib töökohariik sellelt kinni pidada oma osa, mis ei tohi ületada 4,% aastasest brutopalgast. Piiriüleseks töötajaks loetakse vastavalt lepingule isikut, kes

²⁷ Convention between The Federal Republic of Germany and The French Republic for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative and legal assistance with respect to taxes on income and on capital, business tax and land tax 21.07.1959, jõustunud 04.11.1961

²⁸ Convention between the government of The French Republic and the government of The Italian Republic for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and for the prevention of fiscal evasion and fraud 05.10.1989, jõustunud 01.05.1992

²⁹ Complementary agreement between France and Spain concerning frontier workers 25.01.1961, jõustunud 01.11.1961

³⁰ Marie Lamensch, Servaas van Thiel, „Swiss Court Denies European Frontier Workers Their „Schumacker“ Rights“, 38 *Intertax* (2010), nr 2, 93-104, lk 94

³¹ Agreement between the government of the French Republic and the Swiss Federal Council concerning the taxation of remuneration of frontier workers 11.04.1983, jõustunud 18.12.1986, art 1, art 2

regulaarselt pöördub tagasi elukohariiki. Kui selline isik ei naase oma elukohta töötaja lõpul, piiriülese töötaja staatuse kohaldamine lõpetatakse ainult juhul, kui täis tööaasta jooksul isik ei pöördu tagasi rohkem kui 60-l päeval.³² Ka Austra-Šveitsi maksulepingus on vastav kompensatsioonisäte, mis lubab töökohariigil kinni pidada kuni 3% brutopalgast, mis arvestatakse residentsusriigi tulumaksukohustusest maha.³³ Seega kasutatakse krediidimeetodit topeltnmaksustamise vältimiseks. Šveitsis vähendatakse maksubaasi viiendiku võrra, kui isik maksab piiriületaja maksu.

Saksa-Šveitsi maksulepingus on detailselt lahti seletatud keda loetakse piiriüleseks töötajaks. Piiriülesteks töötajateks loetakse ainult neid inimesi, kes elavad piiri lähedal, ületavad piiri hommikuti, et tööle minna ning pöörduvad samal päeval tagasi oma elukohta. Seejuures ei ole oluline, kas seda tehakse jalgsi või peab tööle jõudmiseks kasutama transpordivahendit. Öise vahetusega töötajad peavad pöörduma koju tagasi järgmisel päeval. Piiriülesed maksusätted ei kehti isikutele, kelle elukoht asub piiriala lähedal, aga töökoht enam kui 30 km kaugusel või vastupidi, kui töökoht on piiriala lähedal ja elukoht asub enam kui 30 kilomeetri kaugusel piirialast.³⁴

Mitmetes riikide vahelistes kokkulepetes on oluline, et väljaspool piiriala ei tehtaks tööd rohkem kui kindlaks määratud arv päevi. Saksa-Šveitsi kokkuleppes on reguleeritud, et tegevjuhte loetakse piiriülesteks töötajateks, kui nende elukoht asub piirialal, nende töökoht asub teise lepinguriigi piirialal ja nad kaotavad piiriülese töötaja staatuse, kui tööalaseks reisimiseks kasutatakse rohkem kui 60 päeva aastas. Sarnaselt ei loeta isikut enam piiriületajaks, kui isik ei pöördu tagasi oma elukohta ja veedab töö tõttu rohkem kui 60 päeva aastas oma tööriigis ning ei pöördu tagasi oma elukoha riiki tööülesannete tõttu. See toob endaga kaasa suure administratiivkoormuse.

Residentsusriigi maksustamisõigust rakendatakse veel mitmete riikide vahel, näiteks Itaalia-Austria vahelises maksulepingus. Belgia Kuningriigi ja Hollandi Kuningriigi vahel oli varem reguleeritud, et piiriülese töötaja tasud maksustatakse residentsusriigis, kui isiku

³² Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989

³³ Convention between The Swiss Confederation and The Republic of Austria for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital 30.01.1974, jõustunud 04.12.1974, Art 15 lg 4

³⁴ Explanatory Note to the 1971 Germany – Switzerland Treaty 18.06.1971

alaline elukoht asub riigi piiriala lähedal, kuhu ta vähemalt kord nädalas tagasi pöördub.³⁵ Maksuleping kaotas kehtivuse 1. jaanuaril 2003 ja praegu kehtiv maksuleping vastab täpselt OECD mudelile ehk töötasud maksustab töökohariik. Samaselt nendega on piiriülesed erisätted kaotatud Belgia-Saksamaa (2002) ja Saksamaa-Austria (2000) maksulepingutest.

Seega võib kokkuvõtteks öelda, erisätetega antakse maksustamisõigus residendiriigile. Residentsusriigis maksustamine annab võimaluse kasutada isikule oma kodukohariigi maksusoodustusi ja kodukohariigil on parem kättesaadavus informatsioonile. Seega saab isiku maksustamisel arvesse võtta isikulisi ja perekondlikke asjaolusid, ilma et tekiks piiriülest olukorda. Kuna isiku pere asub enamasti tema elukohariigis, ei ole ka probleeme abikaasade ühisel maksustamisel. Residentsusriigi maksustamisõigus on õiglane ka vaatenurgast, kus isik ja tema pere elavad selles riigis. Nad kasutavad selle riigi majanduslikku, sotsiaalset, kultuurilist ja füüsilist infrastruktuuri ning avalikke hüvesid.

Mudellepingu järgi maksustatakse töötasud tuluallikariigis, mis on enam levinud kui erisätted. Tuluallikariigi maksustamisõiguse kasuks on väide, et tulu teenimiseks majanduslikke võimalusi pakuval riigil oleks ka eelisõigus seda tulu maksustada olenemata sellest, millises riigis selle tulu kasusaav omanik elab. Sel põhjusel on mitmetes maksulepingutes (nt Šveitsi sõlmitud lepingutes) määratud kompensatsioon töökohariigile. Tavapärase rahvusvaheline maksuõigus lähtub põhimõttest, et maksumaksja elukohariik võtab arvesse tema isiklike ja perekondlikke asjaolusid ning tuluallikariik maksustab objektiivselt vaid oma territooriumil tekkinud tulu, kuna erinevalt tuluallikariigist maksustab elukohariik maksumaksja üldist maksevõimet ja elukohariigil on kergem saada teavet maksumaksja isikut puudutavatest asjaoludest.

Töökohariik ei tegele mitteresidentide isiklike soodustusega ja tegemist on justkui põhjendamatu rikastumisega, kui ka tuluallikariik pakub soodustusi. Piiriüleste töötajate puhul sellist olukorda ei saa aga tekkida, et isik rikastub põhjendamatult või saab topeltsoodustusi, kuna peaaegu kogutulu teenitakse ühes riigis.

³⁵ Convention between The Kingdom of The Netherlands The Government of the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and for the settlement of some other questions on tax matters 19.10.1970, jõustunud 01.01.1971

Maksulepingute eesmärgiks on jagada maksustamisõigust ja vältida topeltmaksustamist. Mudellepingud ei paku välja erisätteid piiriüleste töötajate maksustamiseks. Mõnedel EL riikidel on kehtestatud naaberriikidega maksulepingutes tulumaksuga maksustamise erisätted, mis puudutavad piiriüleseid töötajaid. Sellised regulatsioonid annavad piiriüleste töötajate maksustamisõiguse residentsusriigile ja see õigus on tavaliselt väga spetsiifiliselt reguleeritud - milline piirkond on piiriala, kus töötades ja elades allub isik erisätetele, või mitu päeva võib töötamise eesmärgil viibida väljaspool piiriala. Residendiõigis maksustamise annab võimaluse arvestada isikulisi ja perekondlikke asjaolusid ilma piiriülese olukorrata.

2. PIIRIÜLESE TÖÖJÕU MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED EESTIS JA VASTAVUS EUROOPA LIIDU VABA LIIKUMISE PÕHIMÕTTEGA

2.1. Eesti siseriiklikud seadused

Tulumaks on füüsiliste isikute sissetulekult võetav maks, mida makstakse tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) alusel. Tulumaks on otsene maks, sest maksukohustus vähendab maksumaksja tulu ja maksukohustuse kandja ning täitja langevad kokku. Tulumaks on ka subjektiivne maks, sest maksuobjekt on seotud konkreetse isiku kogu tuluga, mida ta maksustamisperioodil on saanud.

Tulumaksuga maksustamisel liigitatakse maksumaksjad residentideks ja mitteresidentideks. See on vajalik, et teha kindlaks isiku maksukohustuse ulatus. Resident on piiramatult maksukohustusega isik, kelle kõik tulud maksustatakse Eestis (maailmatulu printsiip). Mitteresidentidele kehtib aga tuluallika printsiip, st isik maksab Eestis tulumaksu ainult Eestis asuvatest tuluallikatest saadud tuludelt.³⁶ Arvesse lähevad kõikidest allikatest saadud tulud.³⁷ TuMS³⁸ § 1 sätestab, et tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Tulu maksustatakse riigis, kus tulu saadi või isiku residentsusriigis.

TuMS § 6 lg 1 kohaselt on füüsiline isik Eesti resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Kui eri riikide maksuseadused võivad defineerida residentsuse määramist erinevalt, siis võib tihti tekkida nii topeltresidentsust kui ka olukordi, kus isik ei ole ühegi riigi resident. Kui kahe riigi vahel kehtib topeltmaksustamise vältimise leping, siis lahendatakse topeltresidentsuse probleem artikli 4 alusel.³⁹ Topeltmaksustamise vältimiseks peab üks kahest riigist oma

³⁶ Lehis *Maksuõigus, supra nota 19*, lk 222

³⁷ Lehis, *Maksuõigus, ibid*, lk 216

³⁸ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 2000, 58, 377 ... RT I 18.11.2010,1

³⁹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 19* lk 223

maksuvabastust piirama. Kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest, kohaldatakse välislepingu sätteid.

Isiku residentsuse määramiseks on erinevaid variatsioone, mida saab jagada kahte laiemasse gruppi: faktipõhine lähenemine, mille korral määratletakse isiku residentsus, kaaludes kõiki isikuid puudutavaid fakte ja asjaolusid vastaval maksustamisperioodil, ja viibitud päevade põhine lähenemine, mille alusel arvestamisel loetakse kokku päevad, millal isik on füüsiliselt riigis asunud. Mõlemaid kriteeriume võib kasutada ka korraga, kuna esimene mainitu sobib rohkem riigist välja suunduvate isikute ning teine riiki saabuvate isikute kontrollimiseks. Eestis kasutataksegi mõlemaid kriteeriume.⁴⁰

Traditsiooniline maksumaksjate liigitamine residentideks ja mitteresidentideks võib mõnikord sattuda vastuollu tööjõu vaba liikumise reeglitega. Probleem on selles, et kui inimene teenib suurema osa tulust riigis, kus ta ise ei ela, siis ei saa teha tulust mahaarvamisi, kuna ta on mitteresident. Ta ei saa neid mahaarvamisi teha ka oma koduriigis, sest tal ei ole selles riigis tulusid, millest neist mahaarvamisi saaks teha. Näiteks tasaarvestusmeetodi puhul, mis on üks topeltmaksustamise vältimise meetod, ei luba välismaal tasutud tulumaksu tagastada koduriigis.⁴¹

Vabastusmeetodi kohaselt vabastatakse välismaalt saadud tulu maksumaksja koduriigis tulumaksust, mis tähendab, et välismaal makstud maks jääb residendi välistulu osas lõplikuks maksukohustuseks. Tasaarvestusmeetodi ehk krediidimeetodi korral lisatakse välismaalt saadud tulu kodumaistele tuludele, kuid välismaal tasutud tulumaks lahutatakse kodumaa tulumaksust maha.⁴²

Mitteresidentide maksustamine on lubatud, kui tulu tekkimine oli seotud vastava riigiga. Mitteresidendi maksustatava tulu loetelu on toodud TuMS § 29, kus erinevalt residendi maksustatavatest tuludest, on sealne loetelu ammendav. Mitteresidendi maksustatava tulu liike ei ole iseseisvalt kirjeldatud, vaid viidatakse tulumaksuseaduse 3. peatükis toodud tululiikide kirjeldusele, lisades täiendavad tingimused, millal saab nimetatud tululiiki maksustada mitteresidendi Eesti tuluallika tuluna. Residendi puhul ei ole selliseid

⁴⁰ Lehis Lasse, *Tulumaksuseadus Kommenteeritud väljaanne*. (OÜ Casus, 2000), lk 76

⁴¹ Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota 19*, lk 306

⁴² Lehis, *Maksuõigus*, *ibid* lk 282

täpsustusi vaja, sest residente maksustatakse maailmatulu põhimõttel. Antud diplomitöös pööratakse tähelepanu § 29 lg 1, mis on töö – ja teenustasu maksustamine.

Eesti õigusruumis loetakse töötajaks füüsilist isikut, kes teeb töölepingu alusel teisele isikule ehk tööandjale 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. Seega ei ole töölepingu olemasolu määrav füüsilise isiku määramisel töötajaks. Isikut ei loeta töötajaks, kui töö tegemiseks kohustatud isik on töö tegemise viisi, aja ja koha valikul olulisel määral iseseisev.⁴³

Eestis maksustatakse tulumaksuga vastavalt TuMS § 13 lg-le 1 tasu töötamisest töölepingu alusel, tasu töötamisest avalikus teenistuses (Avaliku teenistuse seaduse § 46 alusel), töölepingu ülesütlemisel või teenistusest vabastamisel makstav hüvitis, kohtu või töövaidluskomisjoni väljamõistetud, hüvitis või viivis, tööõnnetuse või kutsahaigusega makstav hüvitis juhul, kui seda ei maksta kindlustushüvitisena, haigushüvitis, riigieelarvest makstav puhkusetasu, tasu tegutsemisest töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel, juhul kui mitteresident täitis oma töö- või teenistusülesannet Eestis või mitteresident osutas teenust Eestis ning väljamakse tegija on Eesti riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, Eesti resident või Eestis tööandjana tegutsev mitteresident Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel või kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.

Seega ei maksustata tulumaksuga mitteresidendi tulu, mis on saadud töötamisest või teenuse osutamisest väljaspoolt Eestit. Kuna nimetatud juhul ei ole tulu mitteresidendile maksustatav, siis seda Eesti maksuhaldurile ei deklareerita.

Tulumaksuseaduse § 29 lõikesse 1 lisati 2011. aastast viide TuMS § 13 lõigetele 1 ja 1¹, mis sisuliselt laiendab mitteresidendi töötamisest saadud tulu maksustamist Eestis. Tööandja makstav haigushüvitis on mitteresidendile alates 2011. aastast maksustatav tulu.

⁴³ Töölepinguseadus 17.01.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I 2010, 22, 108

Alates 2011. aastast ei ole elatis ega elatisabi saajale maksustatav tulu (TuMS § 29 lg 9) ning elatise maksja ei saa makstud elatist tulumaksuga maksustatavast tulust maha arvata.

TuMS-i §-s 30 on märgitud mitteresidendid, kelle tulu Eestis ei maksustata. Tulumaksuga ei maksustata tulu, mida saab Eestis oma ametikohustuste täitmise eest välisriigi diplomaatiline või konsulaaresindaja, erimissiooni esindaja või diplomaatilise delegatsiooni liige, rahvusvahelise või valitsustevahelise organisatsiooni või koostööprogrammi esinduse liige või nimetatud esinduse juures töötav isik, kes ei ole Eesti kodanik ega alaline elanik.

Mitteresident võib oma Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha tulumaksuseaduses residendile ettenähtud mahaarvamisi proportsionaalselt tema Eesti tulu osakaaluga maksustamisperioodi maksustatavas tulus. Mitteresidentist füüsiline isik peab olema EMP liikmesriigi resident, kes esitab residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni ja isik sai maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis. Mahaarvamisi saab teha ka isik, kes sai maksustamisperioodil alla 75% oma maksustatavast tulust Eestis, kuid tõendab, et ei saa teha residendile ettenähtud mahaarvamisi üheski teises riigis.⁴⁴

Mitteresidentist füüsilisel isikul mahaarvamiste loetelu on toodud tulumaksu seaduse § 23 – 28 ja annab mitteresidentile õiguse kasutada järgmisi mahaarvamisi: maksuvaba tulu 1728 eurot kalendriaastas, täiendav maksuvaba tulu alaealise lapse korral alates teisest lapsest, täiendav maksuvaba tulu riigi ja kohustuslikule kogumispensionile, täiendav maksuvaba tulu tööõnnetuse- või kutsehaigushüvitise korral, eluasemelaenu intressid, koolituskulud, kingitused, annetused ja kindlustusmaksed ning pensionifondi osakute soetamine.

Tulumaksuseadus (§ 28²) piirab eluasemelaenu intresside, koolituskulude ning kingituste, annetuste ning ametiühingu sisseastumis- ja liikmemaksete mahaarvamist, sätestades 3 196 eurose piirangu maksumaksja kohta ning mitte rohkem kui 50% ulatuses maksumaksja sama maksustamisperioodi tulust, millest on tehtud ettevõtlusega seotud mahaarvamised.

Väljamakse tegija on kohustatud tulumaksu kinni pidama mitteresidentile ettenähtud määras, mahaarvamisi tegemata. Mitteresident saab oma tulumaksukohustust vähendada

⁴⁴ Tulumaksuseaduse § 31¹

vaid enda esitatud tuludeklaratsioonis. Mitteresident, kelle puhul on täidetud tulumaksuseaduse §-s 31¹ lg 2 või 3 märgitud tingimused, esitab ise residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni kalendriaasta maksustatavate tulude kohta hiljemalt järgmise aasta 31. märtsiks. Tuludeklaratsiooni märgib ta Eestis maksustatud tulu ja sellelt Eestis kinni peetud maksu, samuti välismaalt saadud tulu tema residendiriigi või tulu saamise riigi seaduste kohaselt, et oleks võimalik arvutada välja Eesti tuluosa suuruse proportsioon.⁴⁵

Mitteresident, kelle kohta on täidetud tulumaksuseaduse §-s 31¹ lg 2 ja 3 märgitud tingimused, täidab tuludeklaratsiooni vaid Eestis maksustatavate tulude kohta. Kui mitteresident on saanud tulu ka väljaspoolt Eestit, märgitakse välismaa tulu liik ja summa, mida Eestis küll ei maksustata, füüsilise isiku tuludeklaratsiooni välismaa tulude tabelisse 8.9. Teisi välismaa tulude tabeleid (8.1 kuni 8.8) mitteresident ei täida.⁴⁶ Kõik tulud ja mahaarvamised võetakse maksustamisel arvesse kassapõhisel, st sellel perioodil, millal tulu laekus või kulutus tehti (§ 36 lg 1).

TuMS § 31¹ on vajalik, et lubada mitteresidendist füüsilisel isikul teha oma maksustatavast tulust teatud mahaarvamisi sarnaselt residendist füüsilise isikuga. Alates 2011. aastast kehtiv lg 1 võimaldab mitteresidendist füüsilisel isikul maksustamisperioodil Eestis saadud maksustatavast tulust maha arvata töötuskindlustuse seaduse alusel kinni peetud töötuskindlustusmaksed. Kuna töötuskindlustusmaksete puhul on tegemist tuluga seotud mahaarvamisega – maksed peetakse kinni töö- vm sarnasest tasust enne tulumaksu kinnipidamist – ning residendist füüsilisel isikul on õigus need maksustamisperioodi maksustatavast tulust maha arvata, on antud muudatus vajalik, et tagada residentide ja mitteresidentide võrdne kohtlemine.⁴⁷

Töötuskindlustusmaksed kinnipidamine mitteresidendile makstavatest tasudest annab mitteresidendile õiguse taotleda töötushüvitist sellest liikmesriigist, kus ta viimati töötas ja vastavaid makse või makseid tasus ning seda sõltumata sellest, mis liikmesriigis asub tema tööandja. Erandiks on nn piirialatöötaja (näiteks töötaja elab Lätis, aga käib töö Eestis), kes saab töötuks jäädes töötushüvitist oma elukohariigist, nii nagu oleks ta seal töötanud.

⁴⁵ Maksu- ja Tolliamet, „Millal saab füüsilisest isikust mitteresident tulumaksu tagasi alates 2011. aastast?”(2010), <<http://www.emta.ee/index.php?id=28961>> (11.04.2011)

⁴⁶ Maksu- ja Tolliamet, „Millal saab...“, *ibid*

⁴⁷ Seaduse eelnõu 723 se ii-1 algataja seletuskiri. Riigikogu kodulehelt

Euroopa õiguses eeldatakse, et teil on parem võimalus leida uus töö riigis, kus te tegelikult ka elate, ning sellepärast võimaldatakse selle alusel töötutel piirialatöötajatel naasta oma elukohariiki ning mitte pöörduda mõne teise riigi tööhõiveasutuse poole.⁴⁸

Sotsiaalmaksu maksuobjektiks on vastavalt Sotsiaalmaksuseaduse⁴⁹ (edaspidi SMS) § 2 lg 1-le objektiks töötajale rahas makstud töötasud ja muud tasud. Sotsiaalmaksuga maksustatakse aktiivsest tegevusest (töötamisest, ettevõtlusest) saadud tulu. Tööandja on kohustatud maksma mitte vähem kui sotsiaalmaksuseaduse §-s 2¹ nimetatud kuumääralt. Miinimumsummalt sotsiaalmaksu maksmise eesmärgiks on vältida ravikindlustuskaitse saamist olukorras, kus töötaja või teenistuja eest ei maksta sotsiaalmaksu. Üldreeglina ei tee seadus sotsiaalmaksuga maksustamisel vahet, kas väljamakse saaja on resident või mitteresident.

Erandiks on SMS-i § 3 punkt 7, mille kohaselt ei maksustata sotsiaalmaksuga Eesti residentide poolt mitteresidendile tulumaksuseaduse (TuMS-i) § 6 lg 3 ja 5 tähenduses makstud summasid, kui töö tegemise koht asub välisriigis. Nõukogu määruse 883/2004 artikkel 11 (3) (a)⁵⁰ alusel kohaldub üldreeglina mitteresidendile Eesti seadusandlus, kui Eesti on isiku töökohariigiks ehk kui Eesti tööandja maksab palka Eestis töötavale teise liikmesriigi elanikule; teise liikmesriigi tööandja maksab palka Eestis töötavale Eesti elanikule või teise liikmesriigi tööandja maksab palka Eestis töötavale teise liikmesriigi elanikule.

Kohaldatava õiguse kindlaksmääramise kriteeriumiks on isiku töökoha asukoht. Töökohariigiks loetakse liikmesriiki, kus tööd teostatakse, isegi juhul, kui tulenevalt uutest infotehnoloogiaalastest võimalustest toimub töötamine kodus ja distantsilt. Näiteks kui tööandja on Eesti firma, kelle töötaja asub füüsiliselt Lätis ja annab sealt Eestisse konsultatsioone (nt arvuti või telefoni teel), siis kohaldatakse Läti sotsiaalmaksuseadust.

⁴⁸ Sotsiaalministeerium „Töötuskindlustus“

<<http://www.sm.ee/sinule/tootsijale/tootuskindlustus/tootuskindlustus.html>> (08.04.2011)

⁴⁹ Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000, jõustunud 01.01.2001, osaliselt 01.01.2002, RT I 2000, 102, 675 ... RT I 2008, 8, 57

⁵⁰ Regulation (EC) No 883/2004, *supra nota 11*

Eesti maksukeskkond piiriülesele töötajale vastab Euroopa Komisjoni soovitusel nr 94/79 mitteresidentidele teatud tululiikide maksustamise kohta liikmesriikides, mille alusel ei tohi mitteresidenti, kes saab mõnes liikmesriigis tänu töötamisele valdava osa oma maksustavast tulust, kohelda maksustamisel ebasoodsamalt kui selle riigi resident. Järelikult tuleb talle tagada residentidele ettenähtud maksusoodustused ja mahaarvamised. Soovitusest on tulnud 75% nõue Eesti tulumaksuseadusesse. Eesti täidab soovituse nõuet tulumaksuseaduse §31¹ sättega ja tagades nii soovituse aluseks olevat EL õigusest tulenevat töötajate liikumisvabaduse nõuet.

Eestis töötavale mitteresidendile annab küll tulumaksuseadus samad mahaarvamise võimalused kui residendile, kuid mahaarvamised saab teha alles pärast aasta lõppu. Maksusoodustused saab ka resident kätte tuludeklaratsiooni esitamisel, ainult maksuvaba tulu ja töötuskindlustusmaksed. Alates 2011. aastast arvestatakse enne tulumaksuga maksustamist maha töötuskindlustusmaksed, seega kaotas seadus ka selle erinevuse. Seega maksuvaba tulu arvestusega tekib mitteresidentide viivitus seoses igakuise mahaarvamisega.

Oluline on selles olukorras kindlaks teha, kas tegemist on diskrimineerimisega. Kui mitteresident käib residendiga samadel tingimustel tööl ja teenib enamiku oma tulust Eestis, on ta samas maksustamise vaatenurgast samas olukorras residentidega. Seega sarnast situatsiooni koheldakse erinevalt ja erinev kohtlemine on keelatud, kui seda ei saa objektiivselt hinnata. Tulumaksuga maksustamisel on maksustamisperioodiks kalendriaasta ja tuludeklaratsioon on aasta jooksul kinnipeetud tulumaksu korrigeerimiseks. Ka Euroopa Liidu teistes liikmesriikides kasutatakse tuludeklaratsiooni tagamaks õiglase maksustamine piiriülestele töötajatele.

Erinevate tulumaksuseaduse muudatuste eelnõude tekstides on välja toodud, kuidas mitteresidentide ja residentide võrdne kohtlemine ja diskrimineerimise kõrvaldamine ja vähendamine on üheks prioriteediks. Ka viimases redaktsioonis oli rahvusvahelist maksustamist puudutavates sätetes muudatusi. See näitab, et Eestil on valmisolek maksude kohandamiseks EL reeglitega.

Vastavalt mudellepingutele maksustatakse piiriülene töö töökohariigis ja seda puudutavad erisätted on kahe riigi vahelise kokkuleppe tulem. Paljude Lääne-Euroopa naaberriikide vahel eriregulatsioonid puuduvad, kuid on riike, kes on selle paremini reguleerinud ja kelle eeskuju tuleks võtta arendamiseks Eesti-Läti suhteid. 2010. aastal valminud Eesti-Läti tulevikukoostöö raporti eesmärgiks on saada avaram ülevaade kahe riigi koostööpotentsiaalidest ja antakse konkreetsed ettepanekud tulevasteks tegevusteks.⁵¹ Dokumendis küll viidatakse, et riigid peaks rakendama poliitikat, mis viiks turgude lõimumiseni ja Läti ning Eesti peaksid vastastikku konsulteerima maksupoliitika muutmise teemadel eesmärgiga hinnata muutuste võimalikku kaudset mõju.

Koostööraportis viidatakse, et kasulik oleks maksusüsteemide jätkuv ühtlustamine, kuid konkreetsed ettepanekud, täpsemad läbirääkimised ja arengusuunad puuduvad. Kindlasti peaks selle nimel pingutama, kuna Valga/Valka on linn kahe riigi piiril, kus võiksid kehtida piiriala sätteid. Muidugi ei ole Läti-Eesti vaheline lõimumine ja piiriülene töötamine nii suur kui see on Lääne-Euroopas, kus saab rääkida kümnetest tuhandetest piiriülestest töötajatest ja selle paremaks reguleerimiseks kahe riigi vahel pole veel vajadust leitud. Küsimus on muidugi ka erinevas keeles, mille õpe ei ole naaberriikides levinud, samuti pole kaks riiki sotsiaalselt väga integreerunud.

Seega määrab Eesti residentide mõiste kaudu kindlaks, millistele tingimustele peavad isikud vastama, et neid loetakse Eesti residentsusjurisdiktsioonile allutatuks. Residentide maksustatakse kogu maailmatulu osas, mitteresidentide maksustamisel võetakse aluseks brutotulu, välja arvatud erandjuhud, kus mitteresidentide seosed Eestiga on piisavalt tugevad, et maksustada teda sarnaselt Eesti residentidega. Kui isik saab 75% oma tulust Eestis või ei saa kasutada mahaarvamisi üheski teises riigis, saab mitteresident esitada tuludeklaratsiooni ja kasutada seaduses ette nähtud mahaarvamisi.

⁵¹Anvar Samost, Andris Razāns „Läti-Eesti tulevikukoostöö raport“ (2010), <https://valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/riigikantselei/strateegia/eesti-lati_koostoo/L_ti_Eesti_tulevikukoost___raport.pdf> (24.03.2010)

2.2. Euroopa Liidu kohtupraktika ja nende analüüs Eesti praktikaga võrreldes

Otseste maksude harmoniseerimine on sotsiaalpoliitilistel põhjustel nõutav ainult sellisel määral, kui võrd mõne maksuregulatsiooni sätteid kahjustavad piirialadel töötajaid võrreldes teiste maksukohustuslastega. Seetõttu pööratakse teises alapeatükis tähelepanu mõningatele EK lahenditele, mis toovad välja teema reaalse kohaldatavuse ja probleemid igapäevaelus.

EK-l on suur roll liikmesriikide maksusüsteemide kujundamisel ja seda eriti otseste maksude valdkonnas. Kohtuotsuste sisuks on olnud vastuolude tunnistamine siseriiklike seaduste ja asustamislepingus sätestatud põhivabaduste vahel, keelates liikmesriikidel põhivabaduste edasise rikkumise ning kohustades neid oma seaduseid EL õigusaktidega kooskõlla viima. Traditsiooniliselt käsitlevad liikmesriikide maksuseadused vaid siseriiklikku tasandit ning maksuregulatsioon puudutab eelkõige liikmesriigi enda territooriumi maksuküsimusi. Liikmesriikide maksuseadused ei võta alati arvesse rahvusvahelist aspekti ning ei pruugi reguleerida olukordi, kus on tegemist piiriülese situatsiooniga.

Tuntumaid ja tähtsamaid kohtulahendeid isikute vaba liikumise ja piiriüleste tulude kohta on Schumacker vs Finanzamt Köln-Altstadt⁵² 1995. aasta kohtuotsus, millele viidatakse paljudes uuemates kohtuasjades. Kohtu tähtsaimaks pöördepunktiks oli väide, et mitte-residendist piiriülene töötaja, kes teenib kogu või peaaegu kogu oma tulu töökohariigis (ja mitte piisavalt suure sissetuleku residentsusriigis, et rakendada seal isikulisi mahaarvamisi), on ta samas olukorras maksustamise vaatenurgast, kui tema residendist kolleegid töökohariigis. Järelikult peaksid piiriülesed töötajad saama töökohariigis samasuguse maksustamise osaliseks residentidega ja seda koos õigusega rakendada isikulisi mahaarvamisi ja ka õiguse esitada ühisdeklaratsiooni.

Schumacker oli Belgia kodanik, kes elas Belgias, kuid teenis 90% oma kogutulust Saksamaal. Kuna Schumacker polnud Saksamaa resident, keeldus Saksamaa maksuamet tema abielulist staatust arvesse võtmast ning madalamat maksukategooriat rakendamast. Kohus märkis, et diskrimineerimine võib seisneda erinevate eeskirjade kohaldamises

⁵² Schumacker vs Finanzamt Köln-Altstadt, Case No C-279/93, ECJ, Judgment, 14.02.1995, ECR (1995) I-249

võrreldavatele olukordadele, otseste maksude valdkonnas ei ole aga residentide ja mitteresidentide olukord üldjuhul võrreldav.⁵³ Olukord on teistsugune juhul, kui mitteresident ei saa oma elukohariigis märkimisväärset tulu ja tema peamise osa maksustatavast tulust moodustab töökohariigis tehtud töö eest saadav tasu, mille tulemusena ei saa elukohariik anda talle tema isiklike ja perekondlike asjaolude arvesse võtmisest tulenevaid soodustusi.⁵⁴

Schumackeri kohtuasjas rõhutas kohus, et kuigi otseste maksude kehtestamine kuulub liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale nende kehtestamisel arvestama ühenduse õigusega ja hoiduma seega igasugusest avalikust või varjatud diskrimineerimisest kodakondsuse alusel. Samas möönas EK, et reeglina ei ole diskrimineeriv see, et liikmesriik ei anna mitteresidendile teatavaid residendile antavaid maksusoodustusi, võttes arvesse residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivseid erinevusi, nagu sissetulekuallikad, nende maksevõimelisus või nende isiklikud või perekondlikud asjaolud.

Ka Florian W. Wallentin vs. Riksskatteverket⁵⁵ kaasus puudutab piiranguid, mida töötajate vaba liikumise põhivabadus seab liikmesriikide pädevusele otsesel maksustamisel. Wallentin oli tudeng, kes viibis Rootsis alla kahe kuu, läbides seal tasulise praktika. Samal ajal sai ta oma elukohariigist Saksamaalt stipendiumi ja vanematelt toetust, mis ei ole vastavalt Saksa seadustele maksustatavad. Mitteresidendid, kes on Rootsis viibinud alla kuue kuu, olid kohustatud maksma eritulumaksu 25 % määraga, mis on neile lõplikuks maksuks – igasuguse vähendamise ja mahaarvamise õigus puudub.

Kuna Wallentin elukoha riigis maksutatavat tulu ei saanud, on Rootsi seadused tema suhtes diskrimineerivad. Kohus otsustas, et EÜ asutamislepingust tulenevate töötajate vaba liikumise artikliga on vastuolus liikmesriigi seadus, mis sätestab, et füüsilisi isikuid, kes ei ole selle liikmesriigi maksuresidendid, kuid saavad seal tehtava töö eest tulu, maksustatakse kinnipidamisele kuuluva tulumaksuga, mille suhtes mahaarvamised ei ole lubatud ja nad saavad oma tegelikust elukohariigist vaid maksustamisele mittekuuluvat tulu. Sellisel juhul

⁵³ Schumacker vs Finanzamt Köln-Altstadt, *supra nota* 52, punkt 31

⁵⁴ Schumacker vs Finanzamt Köln-Altstadt, *ibid*, punkt 36

⁵⁵ Wallentin vs Riksskatteverket, Case No. C-169/03, ECJ, Judgment, 01.07.2004, ECR (2004) I-6458

on residentidega sarnases olukorras, kuid vastupidiselt mitteresidentidele on selles riigis elaval maksumaksjal üldise maksustamise raames õigus selles riigis ja välismaal saadud tulult taolisi mahaarvamisi teha.

Kohtuvaidluses Patrick Zurstrassen ja Administration des contributions directes⁵⁶ (otseste maksude maksuamet) seoses võrdse kohtlemisega abikaasade ühisel maksustamisel, taotles Hr Zurstrassen tema suhtes abielustaatuses isikute maksustamist. Tema ja abikaasa olid Belgia kodanikud. Hr Zurstrassen tegeles palgatööga Luksemburgis, kus oli tema elukoht, kuid tema mittetöötav abikaasa ja lapsed elasid jätkuvalt Belgias. Peaaegu kõik leibkonna tulud (98%) pärinesid hr Zurstrasseni poolt Luksemburgis teenitud töötasust, tema abikaasa ei omanud mingit sissetulekut, mistõttu ei maksnud ta ka elukohariigis makse.

Kohus otsustas, et EL õigusega on vastuolus selline riiklik õigusakt, mis lubab tulumaksu osas abikaasade ühist ja soodsamat maksustamist, kui abikaasad ei ela faktiliselt või kohtuotsuse alusel teineteisest lahus ja elavad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil ning mis ei võimalda sellise maksusoodustuse kohaldamist töötajale, kes elab ühe liikmesriigi territooriumil ja teenib seal sisuliselt kogu oma leibkonna tulu, kuid kelle abikaasa elab teises liikmesriigis. Antud lahendis kinnitab EK oma seisukohta, et maksuameti selgitused soodustuste mittesaamisel seoses administratiivküsimustega või efektiivsusega, ei ole põhjendatud. Zurstrasseni kaasuses põhjendas Luksemburg oma otsust seoses sissenõudmise hõlbustamisega.⁵⁷ Erandeid maksustamisel ei tohi teha praktilistel kaalutlustel või maksukogumise lihtsustamiseks.

Abikaasade ühine maksustamine ja võrdne kohtlemine oli probleemiks ka Frans Gschwind vs Finanzamt Aachen-Außenstadt⁵⁸ kaasuses. Hr Gschwind oli Hollandi kodanik, kes elas Hollandis, kuid töötas Saksamaal, tema naine aga nii elas kui töötas Hollandis. Hr Gschwind ei saanud EL-i muu liikmesriigi kodanikuna kasutada ühisdeklaratsiooni eelist, kuna Saksamaa maksuseaduste alusel on antud eelise kasutamise eelduseks vähemalt 90% ühistulu teenimine Saksamaal. See nõue ei olnud hr Gschwind'i puhul täidetud, sest

⁵⁶ Zurstrassen vs Administration des Contributions Directes, Case No. C-87/99, ECJ, Judgment, 16.05.2000, ECR (2000) I-3337

⁵⁷ Zurstrassen vs Administration des Contributions Directes, *ibid.*, punkt 25

⁵⁸ Gschwind vs Finanzamt Aachen-Außenstadt, Case No. C-391/97, ECJ, Judgment, 14.09.1999, ECR (1999) p I-05451

abikaasade ühistulust allus 58% Saksamaa tulumaksule. Kohus ei leidnud, et maksumaksjat oleks diskrimineeritud ja tema liikumisvabadust rikutud. Eelnevale kohtupraktikale tuginedes oli EK otsustanud, et residendist ja mitteresidendist isikud ei ole võrreldavad ning seetõttu ei saa pidada mitteresidentide suhtes diskrimineerivaks teatud maksusoodustuste mittelubamist.

Šveits kohustus EL-ga sõlmitud lepingutes arvesse võtma ka EK praktikat ja tegema kõik tagamaks samasugused õigused ja kohustused, mis on vajalikud piiriüleseks tööks, kui isik elab Euroopa Liidus ja käib tööl Šveitsis. Šveitsi kohtuvaidlustest on aga näide, kuidas EK seisukohti ei rakendata täiel määral. Boitelle kaasuses olid abikaasad Boitelled Prantsusmaa residendid, aga said enamuse oma tulu Šveitsist (95%) ja neid maksustati kui mitteresidente. See tähendab, et nende sissetulek oli maksustatud kindlasummalisel baasil, kuigi neile võimaldati teatud mahaarvamised sotsiaalmaksetelt ja reisikuludelt, aga nad maksustati üksikult, mitte ühiselt nagu abielus paarid. Pärast valet, suurendati nende mahaarvamisõigusi, kuid siiski ei saanud nad samal tasemel mahaarvamisi, kui residentidest abielus isikud. Šveitsi kohus otsustas, et EK Schumackeri lahendit ei pea rakendama, kuna need juhtumid ei ole võrreldavad.⁵⁹

Gerritse⁶⁰ kaasusest selgus, et kuigi mitteresidentidest kunstnikke, sportlasi jne on lubatud maksustada ühtse maksumääraga (25%) ilma arvesse võtmata maksuvaba miinimumi, ei tohi nende maksukoormus siiski ületada taset, millega oleks maksustatud tulu siis, kui mitteresidenti oleks koheldud residendina. See tähendab, et maksusumma ei oleks tohtinud olla kõrgem kui see, mis oleks kuulunud tasumisele tavalise progresseeruva maksuskaala alusel maksuvaba miinimumi arvesse võttes. See tähendab, et mitteresidentide maksustamisel ühtse määraga pole enam eriti mõtet, sest lihtsust, mis oli ühtse määra kasutamise eesmärgiks, seeläbi ei saavutata. Ühtset määra tohib kasutada vaid ühesuunaliselt, st ainult juhul, kui see on mitteresidendile kasulik.

Gerritse lahend näib olevat Schumacker-i otsusega vastuolus. Gerritse kaasuses nõuab kohus, et tuluallikariik Saksamaa laiendaks oma maksuvabastusi proportsionaalselt

⁵⁹ Lamensch, Thiel, „Swiss Court...“, *supra nota* 30, lk 96-100

⁶⁰ Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord, Case No. C-234/01, ECJ, Judgment, 12.06.2003

mitteresidendist hr Gerritsele, kuigi viimane ei teeninud sugugi peaaegu kogu oma tulu Saksamaal.⁶¹ Kohtud teevad otsuseid ainult nendele esitatud faktide põhjal ning ei saa seetõttu tihti arvesse võtta teiste faktiliste asjaolude võimalust. Samuti ei pakkunud Schumackeri lahend vastust keerulistele tehnilistele küsimustele ja muudab tegelikult olukorra keerulisemaks. Näiteks maksumaksja, kes teenib kogu oma tulu välismaal, kuid mitte ühes (vaid kahes) riigis ja keda selline lähenemine üldse ei aita. Ta ei vasta kummaski kahest tuluallikariigist Schumackeri reeglile, mis nõuab, et ta peaaegu kogu oma tulu selles riigis teeniks. Nii ei võeta tema isiklike asjaolusid arvesse ei tema elukohariigis ega üheski tuluallikariigis.⁶²

Gerritse kaasuse järgi oleks eelnevale probleemile hea lahendus proportsionaalselt arvestada välisriigis teenitud tulu (või siis veedetud aja) suhet residentsusriigis teenitud tuluga. Selle võimaluse välistas EK Gshwindi asjas, kus 42% kogutulust teeniti riigis, kus nad on residendid, ja kohus leidis, et nende sealne maksubaas on piisav soodustuste arvesse võtmiseks. Neile ei antud õigust jagada abikaasade tulu ega seda mitte ka 58% ulatuses sellest soodustusest.

Schumackeri kaasusest tulenev arvamus, et mitteresidente, välja arvatud erandjuhtudel, ei saa kunagi võrrelda residentidega otsese maksustamise eesmärgil, ei ole muutunud domineerivaks põhimõtteks. Vastupidiselt, selle tähtsus on vähendatud piiratud juhtumitele, nagu füüsilise isiku isiklik ja perekondlik olukord. Kohus on hiljem esitatud eelotsuste taotluste puhul tihti silmitsi oma varasemate järeldustega, mis tehtud veidi teistel asjaoludel ja seoses teiste liikmesriikidega. Nii juhtubki tihti, et kohus kohandab, arendab edasi, muudab või ka lihtsalt paigutab ümber oma varasemaid pretsedente. Nii on aga raske näha kohtupraktikas järjekindlust ja prognoosida kohtu otsuseid, vähemasti otseseid makse puudutavates küsimustes.⁶³

Eestis ei maksustata mitteresidenti koormavalt kui resident. Schumackeri kohtulahendist tulenev nõue, et piiriüleised töötajad peavad saama töökohariigis samasuguse maksustamise osaliseks residentidega, on Eesti puhul täidetud. Mitteresident saab Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha tulumaksuseaduses residendile ettenähtud mahaarvamisi

⁶¹ Terra, Walter, *Euroopa Maksuõigus, supra nota 8*, lk 83

⁶² Terra, Walter, *ibid*, lk 84

⁶³ Terra, Walter, *ibid*, lk 66

proportsionaalselt tema Eesti tulu osakaaluga. See tähendab, et piiriülestel töötajatel on samad õigused rakendada isikulisi mahaarvamisi ja ka õigus esitada ühisdeklaratsioon.

Eestis mitteresidendid, aga mõne teise liikmesriigi residendid, kes on abielus ja leibkonna kogutulust saadi vähemalt 75% Eestist, võetakse arvesse isiku abielulist staatust ja isik saab esitada ühisdeklaratsiooni. Seega puudub vastuolu Schumackeri ja Zurstrasseni kohtulahenditega.

Wallentini kohtukaasusega puudub samuti Eesti kontekstis vastuolu. Vastavalt tulumaksuseadusele, saab isik rakendada mahaarvamisi, kui tõendab, et ei saa üheski teises liikmesriigis kasutada maksusoodustusi, kuigi Eesti tulu moodustab vähem kui 75%. Olukorras, kus Läti resident saab Eestist maksustatavat tulu, mis on vähem kui kolmveerand osa tema kogutulust, saades Lätist Läti seaduste alusel maksuvaba tulu, saab isik rakendada maksuvabastusi, kui seda tõendab.

Eesti maksukeskkonnas on mitteresidentidest tööjõule igakuise maksuvaba tulu kätte saamine viivitusega, st alles tuludeklaratsiooni esitamisel. Kahe riigi koostööl peaks aga suutma kindlaks teha need isikud, kellele igakuiselt mahaarvamine anda. Piirialaks oleks mõttekas lugeda Valga-Valka ala, sest üks linn asub kahes riigis. Ühe suhteliselt väikese linna sees ei tohiks olla keeruline kindlaks teha isikud, kes püsivalt töötavad ühes riigis, aga on teise riigi residendid. EK ei aksepteeri erineva maksustamise põhjenduseks maksustamise hõlbustamist või administratiivseid küsimusi. Kuna aga mitteresidendid, kes saavad enamiku oma tulust Eestis, ei jää maksuvabastus kasutamata, ei toimu ka olulises osas kohtupraktikaga vastuolulisust.

Kohtuotsuste sisuks on olnud vastuolude tunnistamine siseriiklike seaduste ja EÜ asutamislepingu sätestatud põhivabaduste vahel. Kohus on otsustanud, et füüsilisi isikuid, kes ei ole selle liikmesriigi maksuresidendid, kuid saavad seal tehtava töö eest peaaegu kogu oma leibkonna tulu, tuleb maksustada samamoodi nagu resideente. Analüüsi tulemusel selgus, et Eesti puhul on mitteresidentidest tööjõu maksustamine kohtupraktikaga olulises osas kooskõlas.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liidu üheks eesmärgiks on ühtse turu loomine, mille saavutamiseks on oluline maksude harmoniseerimine. Otseste maksude ühtlustamine on vajalik sel määral, et otseste maksudega ei maksustataks diskrimineerivalt ja oleks tagatud isikute võrdne kohtlemine. Käesolevas töös oli vaatluse all piiriüleste töötajate maksustamine Euroopa Liidus.

Lõputöö probleemiks on olukord, kus teises riigis töötav isik ei saa oma maksusoodustusi ja mahaarvamisi teha, kuna tema töökohariik ei pea talle seda võimaldama. Isiku residendiriiigile ei maksa ta reeglina maksu, millest aga mahaarvamisi teha.

Töö eesmärk oli analüüsida piiriüleste töötajate maksustamist Euroopa Liidus.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade EL liikmesriikide vahelisest maksude harmoniseerimisest, piiriülese töötamisega seotud mõistetest, põhimõtetest ja olemusest. Erinevalt kaudsetest maksudest ei ole tulumaksu puhul toimimise lepingu, EL direktiivide ja määruste tasandil erilist ühtlustamist toimunud. Toimimise lepingu sätestab tööjõu vaba liikumise, mis tähendab lühidalt, et liikmesriikide kodanikel on õigus piiranguteta asuda tööle teises liikmesriigis. Maksustamisel tuleneb sellest põhimõttest nõue, et maksuseadus ei tohi piiriüleseid töötajaid diskrimineerivalt maksustada. Piiriüleseks töötajaks loetakse töötajat, kes töötab ühes riigis ja vähemalt korra nädalas või igapäevaselt pöördub ta tagasi oma kodukohariiki.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ja analüüsida Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisi maksulepinguid. Mõnedel EL riikidel on kehtestatud naaberriikidega maksulepingutes tulumaksuga maksustamise erisätted, mis puudutavad piiriüleseid töötajaid. Sellised regulatsioonid annavad piiriüleste töötajate maksustamisõiguse residentsusriigile ja see õigus on tavaliselt väga spetsiifiliselt reguleeritud - milline piirkond on piiriala, kus töötades ja elades allub isik erisätetele, või mitu päeva võib töötamise eesmärgil viibida väljaspool piiriala. Residendiriiigis maksustamise annab võimaluse arvestada isikulisi ja perekondlikke asjaolusid ilma piiriülese olukorrata.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ja analüüsida Eesti maksukeskkonda piiriüleste töötajate maksustamisel. Eesti määrab residendi mõiste kaudu kindlaks, millistele tingimustele peavad isikud vastama, et neid loetaks Eesti residentsusjurisdiktsioonile allutatuks. Residente maksustatakse kogu maailmatulu osas, mitteresidentide maksustamisel võetakse aluseks brutotulu, välja arvatud erandjuhud, kus mitteresidendi seosed Eestiga on piisavalt tugevad, et maksustada teda sarnaselt Eesti residentidega. Kui isik saab 75% oma tulust Eestis või ei saa kasutada mahaarvamisi üheski teises riigis, saab mitteresident esitada tuludeklaratsiooni ja kasutada seaduses ette nähtud mahaarvamisi.

Neljandaks uurimisülesandeks oli tutvustada teemakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid ja analüüsida Eesti õigusruumi. Kohtuotsuste sisuks on olnud vastuolude tunnistamine siseriiklike seaduste ja EÜ asutamislepingu sätestatud põhivabaduste vahel. Kohus on otsustanud, et füüsilisi isikuid, kes ei ole selle liikmesriigi maksuresidendid, kuid saavad seal tehtava töö eest peaaegu kogu oma leibkonna tulu, tuleb maksustada samamoodi nagu residente. Analüüsi tulemusel selgus, et Eesti puhul on mitteresidentidest tööjõu maksustamine kohtupraktikaga olulises osas kooskõlas.

Töös said käsitletud kõik püstatud uurimisülesanded. Autor jõudis järeldusele, et Eesti maksukeskkond piiriülestele töötajatele vastab EL nõuetele ja tingimustele, mis tagavad piiriülestele töötajatele võrdse kohtlemise ja mittediskrimineerimise. Seega on Eestis piiriülese tööjõu maksustamine vastavuses Euroopa Liidu vaba liikumise põhimõttega.

Edaspidi tuleks analüüsida, kas oleks otstarbekas Eesti – Läti maksulepingus sätestatada erisätted piiriüleste töötajate tulumaksuga maksustamiseks. Selleks tuleks kindlaks teha, kui palju kahe riigi vahel piiriüleseid töötajaid ja kas piiriüleselt töötatakse püsivalt või ajutiselt ning milline oleks muutuste mõju neile.

SUMMARY

The diploma thesis is written on the topic „Cross-border workers taxation in European Union“. It is written in Estonian and contains 40 pages. There have been used 43 sources, which are all referred to in the text.

Topic is actual because the direct taxation of individuals is not covered by the Directives and is the result of agreement between countries, so in this area is a number of disputes and weak points. The problem is a situation, where a person is employed in another country does not receive tax benefits and deductions, because his job country doesn't have to allow those. To his residence country, he usually does not pay the tax, from which to make deductions.

The purpose of diploma thesis is to analyse cross-border workers taxation in European Union. To achieve the purpose, following tasks have been put up:

1. Provide an overview of the definitions, principles and nature of cross-border working and taxing harmonization between EU member states
2. Provide an overview and analyze tax agreements between other EU members
3. Provide an overview of the Estonian tax environment taxing the cross-border workers and analyze it
4. Introduce court cases that are on topic and analyze Estonian legal system

The diploma thesis is a theoretical study, where literal interpretation was used to translate laws and contracts and analytical method was used to analyze European court cases. The author provided an overview of the specific provision in tax treaties between different EU member states and analyzed the tax environment of the Estonian cross-border workers. The author came to a conclusion that the taxation of cross-border workers in Estonia is legitimate.

In the thesis was provided an overview of tax harmonization at the EU level, the nature of cross-border worker and the taxation of non-residents in Estonia. In the thesis the cases of European court and appropriate model treaty provisions were analyzed, also examples were pointed out, how cross-border workers taxation is regulated between different EU member states

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Agreement between the government of the French Republic and the Swiss Federal Council concerning the taxation of remuneration of frontier workers 11.04.1983, jõustunud 18.12.1986

Amsterdami leping, millega muudetakse Euroopa Liidu lepingut, Euroopa Ühenduse asutamislepinguid ja teatavaid nendega seotud akte, Euroopa Ühenduse asutamisleping konsolideeritud versioon [Consolidated version of the treaty establishing the European Community] (97/C 340/03) 02.10.1997, jõustunud 01.05.1999

Avenant a la convention entre la Belgique et la France tendant a eviter les doubles impositions et a etablir des regles d'assistance administrative et juridique reciproque en matiere d'impots sur les revenus, signee a Bruxelles le 10 Mars 1964 et modifiee par les avenants du 15 Fevrier 1971 et du 8 Fevrier 1999, 12.12.2008, jõustunud 17.12.2009

Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, OJ 1994 No L 039, 10/02/1994 P. 0022 – 0028

Complementary agreement between France and Spain concerning frontier workers 25.01.1961, jõustunud 01.11.1961

Convention between Belgium and France for the avoidance of double taxation and establishment of reciprocal rules of administrative and judicial assistance in respect of taxes on income 10.03.1964, jõustunud 17.06.1965

Convention between The Federal Republic of Germany and The French Republic for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative and legal assistance with respect to taxes on income and on capital, business tax and land tax 21.07.1959, jõustunud 04.11.1961

Convention between the government of The French Republic and the government of The Italian Republic for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and

on capital and for the prevention of fiscal evasion and fraud 05.10.1989, jõustunud 01.05.1992

Convention between The Kingdom of The Netherlands The Government of the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and for the settlement of some other questions on tax matters 19.10.1970, jõustunud 01.01.1971

Convention between The Swiss Confederation and The Republic of Austria for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital 30.01.1974, jõustunud 04.12.1974

Euroopa Liidu toimimise leping [The Treaty of the functioning of the European Union] 09.05.2008, C 115/47, jõustunud 01.12.2009

Euroopa Majanduspiirkonna leping RT II 2004, 12, 51 Vastu võetud 02.05.1992, jõustunud 01.01.1944

Explanatory Note to the 1971 Germany – Switzerland Treaty 18.06.1971

Free movement of workers Euroopa Komisjon kodulehelt

<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=458&langId=en> välja otsitud 28.02.2010

G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case no. C-80/94, ECJ, Judgement, 11.08.1995, ECR (1995), I-2493

Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord, Case No. C-234/01, ECJ, Judgment, 12.06.2003

Gschwind vs Finanzamt Aachen-Außenstadt, Case No. C-391/97, ECJ, Judgment, 14.09.1999, ECR (1999) p I-05451

Hrehorovska, L. 2006. Tax harmonization in the European Union“, Intertax, International Tax Review 34, 158-166

Lamensch, M., van Thiel, S. Swiss Court Denies European Frontier Workers Their „Schumacker“ Right, Intertax 38

Lehis, L. Maksuõigus. (Juridica, 2004)

Lehis, L. Tulumaksuseadus Kommenteeritud väljaanne. (OÜ Casus, 2000)

Millal saab füüsilisest isikust mitteresident tulumaksu tagasi alates 2011. aastast Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/index.php?id=28961> välja otsitud 11.04.2011

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. 2008. OECD

Nõukogu määrus (EMÜ) nr 1612/68, 15. oktoober 1968, töötajate liikumisvabaduse kohta ühenduse piires, EÜT 1968 L 257

Piiriüleste töötajate maksustamine Euroopa Komisjoni kodulehelt www.ec.europa.eu/youreurope/nav/en/citizens/working/cross-border/definition/index_et.html välja otstud 11.04.2011

Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989

Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and the Council, OJ 2004 No L 166, 30.04.2004

Schumacker vs Finanzamt Köln-Altstadt, Case No C-279/93, ECJ, Judgment, 14.02.1995, ECR (1995) I-249

Seaduse eelnõu 723 se ii-1 algataja seletuskiri. Riigikogu kodulehelt

Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000, jõustunud 01.01.2001, osaliselt 01.01.2002, RT I 2000, 102, 675 ... RT I 2008, 8, 57

Zurstrassen vs Administration des Contributions Directes, Case No. C-87/99, ECJ, Judgment, 16.05.2000, ECR (2000) I-3337

Terra, B. J.M., Walter, P. J. Euroopa Maksuõigus (Tallinn: Europrint 2006)

Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 2000, 58, 377 ... RT I 18.11.2010,1

Tööhõive, sotsiaalküsimused ja sotsiaalne kaasatus Euroopa Komisjoni kodulehelt <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=467&langId=et> välja otsitud 10.01.2010

Töölepinguseadus 17.01.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I 2010, 22, 108

Töötuskindlustus Sotsiaalministeeriumi kodulehelt

<http://www.sm.ee/sinule/tootsijale/tootuskindlustus/tootuskindlustus.html> välja otsitud 08.04.2011

UN model convention 01.04.1995

Uustalu, E. 1998. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest, *Juridica* 6, 123-128

Võrdne kohtlemine Euroopa Komisoni kodulehelt

<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=462&langId=et> välja otsitud 28.02.2010

Wallentin vs Riksskatteverket, Case No. C-169/03, ECJ, Judgment, 01.07.2004, ECR (2004) I-6458

Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* (Kluwer Law International 2005)