

Muudatused teistes maksuseadustes

Sotsiaalmaksuseadus

Olulised sotsiaalmaksuga seotud määrad ja nende muudatused aastatel 2016–2018

Sotsiaalmaks	2016	2017	2018*
Üldine maksumäär	33%	32,5% või 33%	33%
Sotsiaalmaksuseaduse § 7 lõikes 3 toodud vähendatud maksumäär	13%	12,5%	12%
Tööandja makstava haigushüvitise sotsiaalmaksuvaba osa	alates 4. päevast	alates 2. päevast	alates 2. päevast
Sotsiaalmaksu minimaalse kohustuse aluseks olev kuumäär	390 EUR	430 EUR	kehtestatakse 2018. a riigieelarvega
Kuumäärale vastav sotsiaalmaksu miinimumkohustus (kuus)	128,70 EUR	139,75 EUR	kehtestatakse 2018. a riigieelarvega

* Andmed 2018. aasta kohta on antud 2016. aasta lõpu seisuga ja võivad muutuda.

Eelmise valitsuskoalitsiooni kokkuleppe kohaselt oli planeeritud sotsiaalmaksu määra langetamine alates 2017. aasta 1. jaanuarist 0,5 protsendipunkti võrra 32,5%-ni ja alates 2018. aasta 1. jaanuarist veel 0,5 protsendipunkti võrra 32%-ni. See tähendanuks, et alates 1. jaanuarist 2017 tehtavaid väljamakseid tulnuks maksustada sotsiaalmaksuga määras 32,5%, senise 33% asemel. Samuti plaaniti langetada ka sotsiaalmaksuseaduse § 7 lõikes 3 toodud vähendatud sotsiaalmaksumäära. Käesoleva raamatu ilmumise ajal on teada, et vastavalt 2016. aasta novembris ametisse astunud uue valitsuse koalitsioonileppele on kavas sotsiaalmaksu määra langetamine tagasi pöörata, kuid veel ei olge selge, kas seda tehakse kohe 2017. aasta algusest või hiljem. Õiguskantsler on selles osas viidanud, et kehtivate seaduste kohaselt peab maksumäära suurendava või muul vii-

sil maksumaksjaid koormava muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahel olema vähemalt kuus kuud.

Seega, kui 2017. aasta alguses jääb siiski sotsiaalmaksu määra vähenemine varem kavandatu kohaselt kehtima, tuleb esimene TSD, millel deklareeritav maksukohustus on arvatud madalama maksumäära alusel, esitada 2017. aasta jaanuarikuu kohta 10. veebruariks. Vähendatud määra puhul vorm ESD samuti 2017. aasta 10. veebruariks.

Eelmise valitsuskoalitsiooni tegevusprogrammis toodud eesmärkide elluviimiseks on kavandatud muuta ka **sotsiaalmaksuseaduse § 3 lõiget 3**. Muudatus puudutab **tööandja poolt töötajale haiguslehe alusel makstavat keskmist töötasu** töölt puudunud aja eest ning võimaldab tööandjal maksta töötajale haigushüvitist sotsiaalmaksuvabalt ka teise ja kolmanda haiguspäeva eest. Praegu kehtiva töötervishoiu ja tööohutuse seaduse (TTOS) kohaselt on tööandjal kohustus maksta töötajale haigestumise korral haigushüvitist 70 protsenti keskmisest töötasust töölt haiguse tõttu puudumise neljandast kaheksanda kalendripäevani. Kui hüvitist ei ületa töötaja keskmist töötasu, ei maksustata seda sotsiaalmaksuseaduse alusel sotsiaalmaksuga, küll aga tuleb tasuda tulumaks. Kavandatava seadusemuudatuse kohaselt on alates 1. jaanuarist 2017 tööandjal võimalik töötajale maksta haigushüvitist töötaja keskmise töötasu ulatuses sotsiaalmaksuvabalt ka teise ja kolmanda kalendripäeva eest. Oluline on märkida, et muudatus annab tööandjale võimaluse sotsiaalmaksuvabalt haigushüvitist maksta ja tegemist ongi võimaluse, mitte kohustusega. TTOSi sätted on seega endised ja kohustus hüvitist maksta tekib tööandjal alates neljandast haiguspäevast.

Maksukorralduse seadus

Tähtsamad maksukorraldusega seotud määrad ja tähtajad

Intressimäär	0,06% päevas (intressi arvestamine peatub, kui intressisumma ületab põhinõude)
Maksusumma määramise aegumistähtaeg	3 aastat alates deklaratsiooni esitamise tähtajast, 5 aastat tahtluse korral
Maksusumma määramise aegumistähtaeg maksukohustuse puhul, kui deklaratsiooni esitamise kohustust ei ole	1 aasta alates järgneva aasta 1. jaanuarist, 4 aastat maksumaksja kohustuste täitmata jätmisel
Intressi määramise aegumistähtaeg (põhivõla tasumise korral)	1 aasta alates põhivõla tasumisest
Üldine sundtäitmise aegumistähtaeg	5 aastat alates järgneva aasta 1. jaanuarist
Maksuotsuse ja vastutusotsuse sundtäitmise tähtaeg	5 aastat alates otsusele järgneva aasta 1. jaanuarist

Maksukorralduse seaduses ei ole aastatel 2016–2017 tehtud suuremaid muudatusi. Siiski on kavas mõned muudatused, millele tasub tähelepanu juhtida.

Palju kirgi küttis üles 2016. aastal Rahandusministeeriumis välja töötatud maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu, millega sooviti õigusrikkumiste ennetamiseks anda maksuhaldurile märgatavalt laiemad õigused enne maksukohustuse tekkimist vaatluse teostamiseks ning maksukontrollide tegemiseks. Mitme huvirühma survele jättis Rahandusministeerium eelnõust siiski enamiku probleemseid sätteid välja. Käesoleva raamatu ilmumise ajal on eelnõu Riigikogu menetluses, seega on oodata, et 2017. aastal jõustuvad maksukorralduse seaduses allkirjeldatud muudatused.

Töötamise registris (TÖR) registreerimist puudutavaid sätteid täpsustatakse seoses tasuta tööd tegevate isikute registreerimiskohustusega. Seni kasutusel olev termin „vabatahtlik töö“ tekitab segadust, kuna selle sisu viitab pigem heategevuslikule tegevusele.

Seega on seaduses „töötamise“ mõistet täpsustatud nii, et tasuta töötamise all mõistetakse edaspidi „töö tegemist ettevõtja majandushuvides selle eest tasu saamata“. Siinkohal ongi oluline rõhutada ettevõtja majandushuvides tegutsemist, mis eristab tasuta töötamist vabatahtlikust ehk heategevuse korras tegutsemisest.

Kaubandus-Tööstuskoja ettepanekul **laiendatakse avalike andmete ringi**. Planeeritu kohaselt avaldatakse edaspidi maksuhalduri veebilehel käibemaksukohustuslase deklareeritud käibemaksusumma igas kvartalis ja töötajate arv töötamise registri andmete alusel. Käibedeklaratsiooni andmetest avaldatakse deklaratsiooni ridadel 1–3 (20%, 14% ja 0% määraga maksustatav käive) deklareeritud andmed summeeritult. Töötajate puhul avaldatakse töötamise registris registreeritud töötajate koguarv. Andmete avaldamise eesmärk on luua suurem läbipaistvus ning seeläbi aidata kaasa õiglasema konkurentsikeskkonna tekkimisele ning paremale maksukuulekusele. Tegelikult on neid andmeid võimalik aasta koondarvuna näha ka ettevõtjate poolt äriregistrile esitatud majandusaasta aruannetes. Edaspidi saab samu andmeid maksuhalduri veebilehelt kontrollida juba väiksema ajanihkega, näiteks kui tekib kahtlus tehingupartneri usaldusväärsuses.

Peale selle on tehtud veel rida täpsustusi nende isikute ringi osas, kes võivad maksuhaldurilt maksusaladuseks olevaid andmeid saada. Need muudatused on üsna praktilise sisuga, andes näiteks andmete saamise õiguse pärijale, pärandvara hooldajale või testamenditäitjale kontrollimiseks, sotsiaalkindlustusametile hüvitiste määramiseks ja teistel sarnastel üksikjuhtumitel.

Täpsustatakse ka vaatluse **teostamist** reguleerivaid sätteid. Senised sätted annavad maksuhaldurile õiguse teostada vaatlust ettevõtja tegevuskohas või vaadelda kolmanda isiku valduses olevat valdasasja, kui see asub väljaspool ettevõtja tegevuskohta. Samas puudub seadusest otsesõnaline luba, et maksuhaldur võiks vaadelda valdasasja ka siis, kui see on siiski ettevõtja enda, mitte kolmanda isiku valduses, kuid ei asu ettevõtja tegevuskohas. Näiteks on maksuhalduril õigus vaadelda ettevõtja sõidukeid, kui need asuvad ettevõtja

territooriumil või kui neid kasutab kolmas isik (nt sõiduki rentinud isik), kuid puudub õigus vaatlust teostada, kui ettevõtja töötajad ise sõidukiga väljaspool territooriumit viibivad. Ilmselt mäletavad paljud, kuidas 2015. aasta alguses lahvatas skandaal selle ümber, et MTA töötajad fikseerisid olukorra, kus ettevõtjale kuuluv sõiduk, mille kasutus pidanuks olema 100% ettevõtlusega seotud, oli pargitud spordiklubi ette. Seadusemuudatus on osaliselt tingitud just sellest vahejuhtumist. Maksuhaldur on siiski avalikult deklareerinud, et edaspidi sellist massilist kontrolli ette ei võeta. Pealegi on 2016. aasta novembris ametisse astunud uuel valitsusel plaanis sõidautode kasutamise seotud maksustamise süsteemi põhjalikult muuta, diferentseerides maksumäärad sõltuvalt sõiduki vanusest ja võimsusest. Sõidupäevikute pidamine plaanitakse täielikult kaotada. Uus süsteem ei jõustu küll tõenäoliselt enne 2018. aasta algust.

Senisest paindlikumaks muudetakse **maksuvõla ajatamise võimalusi**. Kui seni saab maksukohustuslane maksuvõla ajatamist taotlema asuda alles pärast võla tekkimist, siis uus regulatsioon võimaldab maksuvõla ajatamist taotlema asuda juba enne, kui maksukohustuse täitmise tähtaeg on saabunud. Nii saab näiteks ettevõtja, kes teab, et tal tekib lähijal maksukohustus, mida korraga täita ei ole võimalik, taotleda aegsasti ajatamist. Ajatamise korral on võimalik vähendada kuni poole võrra maksuvõlalt arvestatavat intressi ning ajatatud maksusumma ei kajastu avaliku maksuvõlana. Seega saab ettevõtja oma rahavooge senisest paindlikumalt planeerida, samuti ei ole sellisel juhul ohtu, et maksuvõla avalik kajastamine kasvõi kahe päeva vältel kuni ajatamisotsuse tegemiseni võiks ohustada ettevõtja võimalust riigihankel osaleda.

Samas on maksuhaldurile seadusega antud õigus tühistada intressimäära vähendamise otsus või maksuvõla ajatamise ajakava siis, kui maksumaksja ei tasu jooksvaid makse või ei esita deklaratsioone, mis võimaldaksid maksuhalduril jooksvate maksukohustuste täitmise kindlaks teha.

Täpsustatakse ka **maksunõuete ja -kohustuste üleminekut pärimise korral**, kuna seaduse varasem regulatsioon on selles osas

segane ja kohati vastuoluline. Uue redaktsiooni kohaselt nähakse ette, et pärimise korral lähevad pärijale üle nii pärandajaga seotud varalised õigused ja kohustused (kohustus tasuda maksusumma, intress, õigus tagastusnõudele jms) kui ka mittevaralised õigused ja kohustused (deklareerimiskohustus, arvepidamise ja dokumentide säilitamise kohustus jne). Erandiks on sunniraha ning need õigused ja kohustused, mis on pärandaja isikuga lahutamatu seotud. Riigikohtu praktika¹ kohaselt on üheks selliseks lahutamatuks õiguseks näiteks isiku õigus tulumaksuvabastusele elukoha müügi puhul.

Maksuhalduri teenistusest lahkunud ametnikele seatakse selgepiiriline keeld esindada pärast teenistusest lahkumist maksukohustuslasi nendes maksumenetlustes, kus sama ametnik on maksuhalduri teenistuses esindanud maksuhaldurit. Võiks küll eeldada, et ametist lahkunud ametnik peab endiselt kinni eetikanormidest ja enamjaolt siiski see nii ka on. Paraku leidub praktikas ka teistsuguseid näiteid ja selliste olukordade vältimiseks on seadust sedamööda täiendatud. Iseasi on see, kas selline säte iseenesest olukorda lahendab, kuna igal isikul on põhiseaduslik õigus kasutada ja valida esindajat ning on kaheldav, kas maksuhaldur saab näiteks vaide vastuvõtmisest keelduda, kui sellele on alla kirjutanud isik, kes varem ametnikuna sama menetlusega kokku puutus.

1 Riigikohtu 12.02.2014 otsus nr 3-3-1-97-03, kättesaadav Riigikohtu veebilehelt: <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222569702>

Ülevaade Riigikohtu olulisematest 2015-2016. aasta lahenditest

Aastatel 2015 ja 2016 tegi Riigikohus palju olulisi ja huvitavaid otsuseid, mis mõjutasid palju enamaid kui vaid kohtuvaidluses osalenud pooli. Kindlasti kuuluvad selliste lahendite hulka nn OÜtamist puudutavad kohtulahendid, millest koorus välja maksuhalduri veetud laiem kampaania. Kampaania käigus kutsuti ettevõtjaid aktiivselt üles ise oma maksuarvestuses muudatusi tegema. Peale selle on Riigikohus mitmel korral käsitletud käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise teemasid ja sisendkäibemaksu maha arvamiseiga seotud küsimusi. Oluliseks tuleb pidada ka seisukohti, mis puudutavad liialt pikale veninud maksumenetlust ja seda, kuidas maksumaksja saab sellisel juhul oma õigusi kaitsta. Teeme lühiülevaate olulisematest lahenditest.

Tulumaks, sotsiaalmaks

Teenustasu kvalifitseerimine töötasuks ehk nn OÜtamine

2016. aastal käsitlesid kokku kolm Riigikohtu lahendit küsimust, kas ja millal saab maksuhaldur isikutega sõlmitud teenuse osutamise lepingu alusel makstud tasu ümber kvalifitseerida töötasuks ja nõuda selliselt tasult tulu- ja sotsiaalmaksu tasumist. Tarbekeeles hakati selliseid skeeme OÜtamiseks nimetama ning maksuhaldur

võttis teema teravamalt luubi alla. Kirjeldame siinkohal lahendites toodud asjaolusid. Maksuhalduri poolt lahendite alusel avaldatud juhendit ning selliste tehingute kontrollimiseks käivitatud kampaaniat käsitleme põhjalikumalt edaspidi eraldi teemana (vt „Töötasu vs. teenustasu ehk nn OÜtamisega seotud maksukontrollid“).

MTA vs. Luterma ja Rubla

Riigikohtu 12.05.2015 lahend nr 3-2-1-82-14¹

Tegemist oli Riigikohtu üldkogu otsusega, kuna vaidlus kerkis üles AS Luterma (pankrotis) pankrotimenetluses. Kuigi üldkogu lahendi fookus oli eelkõige suunatud küsimusele, kuidas ja kus toimub vaidlus, kui pankrotimenetluses on vaidlustatud maksuhalduri nõue, andis kohus siinkohal ka mõned olulised juhised maksustamise teemal. AS Luterma oli oma tegevuse korraldanud nii, et oli sõlminud juhatuse ja nõukogu liikmete ning osalt ka töötajate puhul neile kuuluvate äriühingutega käsunduslepingud peamiselt konsultatsiooniteenuste ostmiseks ning nende lepingute alusel maksutav tasu maksustati siis ka kui teenustasu, samas töötasuga seotud maksukohustused jäid vastavate äriühingute kanda.

Riigikohtu üldkogu kohustas küll selles asjas sisulist hinnangut andma ringkonnakohtu, kellele asi uuesti menetlemiseks saadeti, ent tõi otsuses välja siiski mõne olulise seisukoha. Riigikohus leidis, et ei saa asuda põhimõttelisele seisukohale, et juhtimis- või nõustamisteenuste puhul on igal juhul tegemist selliste teenustega, mida saab alati käsitleda füüsiliste isikute poolt osutatavate teenusena ja selle kohaselt maksustada. Samas osutas kohus, et maksu määramine võib olla põhjendatud, kui kontrolli tulemusel osutub tõendatuks, et käsunduslepingud on tegelikult näilikud ning sõlmitud eelkõige töösuhte varjamiseks. Näiteks toob Riigikohus välja, et juhatuse ja nõukogu liikmete puhul võib tehingute näilikkus väljenduda selles, et juhtimis- ja nõustamisteenuseid osutasid tegelikult äriühingute asemel juhatuse ja nõukogu liikmed füüsiliste isikutena ja seega tuleks lepingu tegelikuks pooleks lugeda füüsilisi

1 Kättesaadav Riigikohtu veebilehelt: <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222578138>

isikuid. Töötajatega seotud äriühingute puhul aga võib tehingu näilikkus väljenduda selles, et lepingu sisust tulenevalt on tegemist töölepinguga, mistõttu on põhjendatud lepingu ümberkvalifitseerimine töölepinguks.

Riigikohtu üldkogu andis seega otsuses esmased juhised, samas aga rõhutades, et asjaolu, kas sellel juhul on siiski tegemist töösuhte varjamiseks sõlmitud näilike tehingutega, tuleb igal konkreetsel juhul tõendeid hinnates eraldi tuvastada ning et põhimõtteliselt on siiski võimalik, et ka juhtimis- või nõustamisteenuseid või muid teenuseid ostetakse sisse käsunduslepinguga. Oluline on igal üksikul juhul eraldi hinnata, kas sõlmitud leping vastab selle tegelikule sisule.

Sirowa vs. MTA

Riigikohtu 11.09.2015 lahend nr 3-3-1-25-15¹

Eelkirjeldatud üldkogu lahendist juhendus Riigikohtu halduskollegium järgmises kaasuses Sirowa vs. MTA. Kaasuse asjaoludest nähtub, et pärast varem töötajatena tööl olnud isikute juhatuse liikmeks nimetamist sõlmiti konsultatsioonilepingud töötajatele kuuluvate äriühingutega ning tasu maksti seega edaspidi äriühingutele.

Selles asjas asus Riigikohus seisukohale, et kuna asjas kogutud tõendid viitasid sellele, et pärast konsultatsioonilepingute sõlmimist jätkasid lepingupooled varem kehtinud töölepingutest tulenevate kohustuste täitmist (sh kehtisid neile ka varem kehtinud nõuded nt tööaja suhtes jms), oli põhjendatud, et maksuhaldur kvalifitseeris lepingud ümber töölepinguteks. Riigikohus viitas ka, et varem kehtinud töölepingud sisaldasid sätet, mille kohaselt jäävad lepingud kehtima ka siis, kui isikud nimetatakse juhatuse liikmeteks.

Lisaks analüüsis Riigikohus lahendis maksusumma määramise meetodikaga seotud küsimusi ning leidis, et maksuhaldur oli põhjendatult lugenud äriühingutele makstud summad täies ulatuses netotasuks ning arvutanud selle järgi maksud. Riigikohus viitas, et asjaolu, et äriühingutele makstud tasu oli varasemast tööta-

1 Kättesaadav Riigikohtu veebilehelt: <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-25-15>

sust suurem, ei anna alust maksukohustust vähendada, pigem viitab see sellele, et äriühingutele tasu maksmise eesmärk oli maksukulu kokku hoida ning sellega töötajate käsutusse antavaid rahalisi vahendeid suurendada.

Bauhof vs. MTA

Riigikohtu 06.10.2015 lahend nr 3-3-1-12-15¹

Ka selles lahendis juhindus Riigikohus juba eelnevatest, samal teemal tehtud kohtulahenditest. Riigikohus nõustus ka siin maksuhalduriga ning leidis, et ainuisikuliselt juhatase liikmetele kuuluvatele äriühingutele makstud teenustasu on oma sisult käsitletav juhatase liikme tasu ja töötasuna. Peale varasemates lahendites toodu täpsustas Riigikohus siinkohal kriteeriume, mis võivad viidata sellele, et makstud teenustasu on oma olemuselt töötasu. Riigikohus viitas, et töötasule võivad peale muude asjaolude viidata ka järgmised kriteeriumid: (i) vaidlusluseid teenuseid osutanud äriühingud väljastavad arveid iga kuu samas suuruses; (ii) äriühingud pakuvad teenust ainult või peamiselt ühele isikule; (iii) äriühingute nimel osutatud teenused on sarnased juhatase liikme või töötajate varasemate tööülesannetega.

Veel viitas Riigikohus, et otseselt ei saa välistada, et teatud juhtudel on juhtimis- või konsultatsiooniteenuste osutamine äriühingu kaudu põhjendatud. Seda näiteks olukorras, kus on äriühingute rühma haldamiseks loodud valdusühing, mille töötajate tööülesannete hulka kuulub rühma liikmete juhtimine ja nõustamine. Samuti on juhtimisteenuse osutamine äriühingu kaudu aktsepteeritav näiteks siis, kui juhatase või nõukogu liikmed ei tegutse juhitavas ühingus iga päev ning nende ametiülesannete täitmiseks vajalikud kulud katab ja töövahendid tagab teenust osutav äriühing. Samuti juhul, kui juhtorgani liige on ametisse nimetatud lühikeseks ajaks või ta pakub juhtimisteenust paljudele äriühingutele (eriti näiteks juhatust asendavate organite puhul, nagu likvideerija või pankrotihaldur).

¹ Kättesaadav Riigikohtu veebilehel: <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-12-15>

Riigikohus selgitas ka, kuidas on võimalik tagasi saada käibemaks, mis on arvetele lisatud, ning kuidas sellistel juhtudel kõrvaldada topeltmaksustamist, kui teenust osutanud äriühingud on omakorda teinud väljamakseid, mis on tööjõumaksudega maksustatud. Neid küsimusi käsitles Riigikohus juba ka eelkirjeldatud Riigikohtu üldkogu lahendis ning lähtus samadest põhimõtetest selgi korral.

Käibemaksu osas on müüjal võimalik esitatud arve tühistada ning esitada riigieelarvesse tasutud käibemaksu kohta riigile tagastusnõue. Seda eeldusel, et ostja ei ole varem sisendkäibemaksu maha arvanud või on maha arvatud sisendkäibemaksu riigile maksuotsuse alusel tagasi maksnud. Käibemaksu tagastusnõue tekib pärast arve tühistamist, sest käibemaksuseaduse § 29 lõike 7 järgi tuleb vastavad muudatused deklareerida sel maksustamisperioodil, kui arve tühistatakse. Seega ei teki siinkohal olukorda, kus tagastusnõue võib olla aegunud, kuna tehingud tehti palju aastaid tagasi.

Tööjõumaksude osas viitas Riigikohus, et sellel juhul oli maksuhaldur maksuotsuses arvestanud teenust osutanud äriühingute poolt tööjõumaksudega maksustatud väljamaksetega, ning leidis, et selline praktika on õigustatud. Veel viitas Riigikohus, et raha suhtes, mis on hinnatud füüsiliste isikute palgatuluks, on füüsilistel isikutel tekkinud teenust osutanud äriühingute vastu tagasinõudeõigus. Seega saavad äriühingud selles ulatuses teha füüsilistele isikutele väljamakseid maksuvabalt, kuna need väljamaksed on maksuotsusega juba maksustatud.

Ülalkirjeldatud lahendid on seega sarnaste tehingute maksustamisel olulised teerajajad. Samas tuleb rõhutada, et neist lahendeist ei saa automaatselt järeldada, et igat juhtimis-, konsultatsiooni- või muu teenuse osutamise lepingut tuleks käsitleda töölepinguna ning et edaspidi toob sellisel viisil teenuste sisse ostmine igal juhul kaasa töötasuga seotud maksude tasumise kohustuse. Nii nagu Riigikohus neis asjades rõhutas, ei saa asuda seisukohale, et näiteks juhatuse liikme ülesannete hulka kuuluvaid teenuseid ei saa käsunduslepingu alusel kolmandatelt isikutelt üldse sisse osta. Pigem on küsimus selles, kas poolte vahel sõlmitud lepingu sisu vastab tege-