

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Marie Pärnaste

**LÄHETUSEGA SEOTUD TÖÖTINGIMUSED, HÜVITISED
JA MAKSUD EUROOPA LIIDUS**

Lõputöö

Juhendaja: Aule Kindsigo
Kaasjuhendaja: Pille Kaarlõp MA

Tallinn 2014

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. TÖÖTAJATE LÄHETAMINE JA LÄHETUSE TINGIMUSED	5
1.1. Renditööjõu vahendamine Euroopa Liidu riikidesse.....	7
1.2. Direktiivis 96/71/EÜ kehtestatud miinimumnõuded lähetusele	10
2. TULUMAKSU KOHUSTUSE MÄÄRAMINE JA LÄHETUSKULUD.....	16
2.1. Topeltmaksustamise vältimine ja maksustamise õigused.....	18
2.2. Topeltmaksustamise vältimise ja tõkestamise lepingud	20
2.3. Lähetuskulude hüvitamine ja tingimused	22
3. SOTSIAALMAKSU TASUMISE KOHUSTUSE MÄÄRAMINE.....	25
3.1. Ravikindlustus, haigushüvitis ja pension lähetuse korral	27
4. TULU- JA SOTSIAALMAKSU DEKLAREERIMINE.....	31
JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD LÄHETUSE KORRALDAMISEKS.....	34
KOKKUVÕTE	36
VIIDATUD ALLIKAD.....	38
SUMMARY	40

SISSEJUHATUS

Aastatega on kasvanud tööjõu välisriiki suunamise populaarsus. Sellest lähtuvalt tekib üha suurem vajadus mõista, kuidas on reguleeritud erinevatel juhtudel sissetuleku maksustamine ning millised töötingimused ja hüvitised peavad olema kohaldatud isikutele, kes seoses töötamisega viibivad väljaspool oma koduriiki.

Kuigi nii riiklike seadustega kui ka Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiividega on sätestatud lähetuse tingimused ja viimastega reguleeritud riikide eesmärgid seaduste kehtestamisel, siis on kohati siiski keeruline mõista, millised on erinevates situatsioonides õiged maksuarvestuse põhimõtted ja millised riskid võivad sellega seoses tekkida. Lähetuse mõiste vale käsitus võib viia halbade tagajärgedeni mõjutades sealjuures nii tööandjat kui ka töötajat.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on koostada terviklik ja põhjalikku ülevaadet andev materjal Euroopa Liidu sisese lähetuse kohta.

Tulemuseni jõudmiseks uurib töö autor erinevate Euroopa Liidu riikide seaduseid ja ühiseid direktiive võrreldes neid põhiliselt Eesti seadustega. Samuti soovib autor teha ettepanekuid tänase seadusandluse täpsemaks muutmisel.

Uurimus käsitleb lähetusega kaasnevaid protsesse erinevates valdkondades ning välja on toodud näiteid võimalikest situatsioonidest. Tulemuse saamiseks on kasutatud teoreetilisi teadmisi.

Töö koosneb neljast sisulisest osast. Esimeses osas antakse ülevaade Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ sisust ja tingimustest. Sealhulgas miinimum nõuetest, mis peavad olema töötajatele loodud lähetuse kestel: töö- ja puhkeaeg, töötasu ning tööohutus. Välja on toodud erandeid, mille puhul eelnevalt mainitud nõuded ei ole tööandjale alati kohustuslikud. Samuti on esimeses osas juttu renditööjõu vahendamisest. Uuritakse, milline on sellisel puhul töösuhe, kuidas peab olema töölepingus määratud töö tegemise asukoht ning selgitatakse liikuva iseloomuga töö erisusi. Lisaks annab autor ülevaate Põhjamaadega sõlmitud tulu- ja

kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingutest (edaspidi: maksulepingud).

Teises peatükis käsitleb autor tulumaksuga maksustamist ja sellega seotud riske. Selgitatakse residentsuse printsiipi ning riikidevahelisi maksulepinguid. Samuti analüüsitakse lähetusega seotud kulusid ning nende hüvitamist.

Kolmandas osas antakse ülevaade sotsiaalmaksust, selle kohustusest ning riskidest. Uuritakse, millised peavad olema piiriülestele töötajatele loodud sotsiaalsed garantiid kasutades selleks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 1408/71/EÜ. Täpsemalt antakse ülevaade ka lähetustõendist A1, ravikindlustusest ning pensioni hüvitistest.

Neljandas peatükis on vaatluse all tulu- ja sotsiaalmaksu deklareerimine. Uuritakse kellel ja millises olukorras võib tekkida deklareerimise kohustus ning millist vormi tuleb selleks kasutada.

Kõikides peatükkides tuuakse praktilisi näiteid Euroopa Liidu riikide põhjal.

Autor on töös kokku viidanud 23 allikale. Peamisteks on Lasse Lehise 2012. aastal ilmunud „Maksuõigus“ ja sama autori poolt 2013. aastal ilmunud „Eesti maksuseaduste kommentaarid“. Samuti on autor lõputöö koostamisel kasutanud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 96/71/EÜ, Eesti töölepinguseadust ning Maksu- ja Tolliameti juhiseid. Kasutatud on ka mitmeid välismaiseid allikaid.

1. TÖÖTAJATE LÄHETAMINE JA LÄHETUSE TINGIMUSED

Üha enam Euroopa Liidus tegutsevaid ettevõtteid lähetavad oma töötajaid ajutiselt tööle teistesse liikmesriikidesse. Lähetada saab isikuid kes töötavad töölepingu alusel, viibivad avalikus teenistuses (teenistuslähetus) või on juhatuse ja nõukogu liikmed (ametilähetus). Füüsilisest isikust ettevõtjaid, võlaõigusliku lepingu alusel töötavaid isikuid, vabatahtlikke ja praktikante lähetada ei saa.

Kui kogu lähetuse kestel on ettevõtja ja töötaja vahel sõlmitud tööleping Eesti töölepingu seaduse (TLS) alusel ning teises riigis töötamine on ajutine, siis on tegemist Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ mõistes lähetatud töötajaga. Direktiivi kohaldatakse kolmel juhul.

1. Ettevõtja lähetab töötajad liikmesriigi territooriumile oma nimel ja juhtimisel lepingu alusel, mis on sõlmitud lähetava ettevõtja ja kõnealusel liikmesriigis tegutseva lepinguosalise vahel, kellele teenused on mõeldud, kui lähetav ettevõtja ja töötaja on lähetamise ajaks sõlminud töösuhte (1).
2. Ettevõtja lähetab töötajad liikmesriigi territooriumil asuvasse kontsernile kuuluvasse asutusse või ettevõttesse, kui lähetav ettevõtja ja töötaja on lähetamise ajaks sõlminud töösuhte (1).
3. Ajutist tööjõudu vahendav ettevõtja või töötajate vahendamise tegelev ettevõtja vahendab töötaja liikmesriigi territooriumil asuvale või tegutsevale ettevõtjale, kui ajutist tööjõudu vahendav ettevõtja või töötajate vahendamise tegelev ettevõtja on töötajaga lähetamise ajaks sõlminud töösuhte (1).

Esimese punktiga on tegemist näiteks juhul kui Eesti firma otsustab tellida Soomes tegutsevast ettevõttest teenusena hoone ehituse ning selle töö teostamiseks saadab Soomes olev firma oma töötajad Eestisse. Teise variandiga on tegu siis kui Eesti firma saadab oma töötaja ajutiselt Soomes asuvasse ema- või tütaretevõttesse tööle. Viimase punkti puhul saadab üks liiduriigis olev firma oma töötaja teise liiduriiki kasutajaetevõttesse tööle renditööjõuna.

Oluline on teha vahet mõistetel lähetatud töötaja, mida sätestab direktiiv 96/71/EÜ ning Eesti töölepingu seadusega kehtestatud töölähetusel. TLS kohaselt võib tööandja lähetada töötaja tööülesannete täitmiseks väljapoole töölepinguga ettenähtud töö tegemise kohta (2). Seega, kui töölepingus on kirjas töötamise kohana Tallinn, siis on võimalik töötaja saata lähetusse ükskõik millisesse teise Eesti linna. Direktiivi mõistes lähetatud töötaja puhul pole aga oluline, et töö tegemise koht oleks erinev lepingus märgitust, vaid tähtis on see, et tegemist oleks piiriülese ajutiste tööülesannete täitmisega kohas, mis erineb tavapärasest töö tegemise paigast. Seega viimase puhul võib töölepingus olla juba eelnevalt sätestatud, et vahepeal tuleb töökohustusi täita mitte Eestis vaid Soomes, kuid kuna see erineb igapäevasest töö tegemise kohast siis on see töötaja lähetamine. Erinevalt töölepingu seaduse reguleeringust peab direktiivi kohaldamisel lähetus olema alati piiriülene. Piiritletud on ka lähetuse kestvus, mis töölepingu seaduse järgi ei või vastastikuse kokkuleppe puudumisel olla pikem kui 30 järjestikust kalendripäeva ning direktiivi kohandamise korral pikem kui 2 aastat.

Selleks, et mõista direktiivi olulisust Euroopa Liidu riikidele peab selle eelnevalt lahti mõtestama.

Euroopa direktiividega kehtestatakse liikmesriikidele eesmärgid, mille saavutamise vahendite üle otsustavad liikmesriigid ise. Direktiiv võib olla adresseeritud kas ühele või mitmele liikmesriigile või ka kõikidele liikmesriikidele. Selleks, et direktiivi sätted asjaomases liikmesriigis kehtima hakkaksid, peab riiklik seadusandja vastu võtma riiklikusse õigusesse ülevõtmise akti, millega muudetakse riiklikke õigusakte nii, et direktiiviga kindlaksmääratud eesmärgid saaksid täidetud (3).

Direktiiv 96/71/EÜ sätestab eesmärgid töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega Euroopa Liidus, et tagada ettevõtjatele võrdsed võimalused ning selleks, et kindlustada töötajate õigused vastuvõtvast riigis. Liikmesriigid peavad tagama õigusaktide või kollektiivi lepingutega, et ettevõtjad peavad töötajat lähetades kinni tööd tehtavas riigis kehtestatud tingimustest, sealhulgas näiteks töö- ja puhkeaegadest, töötasu miinimummääradest, rasedate ja noorukite töötingimustest ning teistest kaitsemeetmetest, mida autor käesolevas uurimistöös käsitleb.

Oluline on märkida, et osade teenuste pakkumisel või kindlate olukordade esinemisel saab direktiivile kehtestada erandeid. Seda enam, kui soovitakse töötajatele luua paremaid tingimusi, ei tohi direktiivi sätted seda takistada (4).

Direktiivi kehtestamise üheks erandiks on see, et seda ei kohaldata merekaubaveoettevõtjate ega ka merdsõitvate töötajate suhtes. Samuti võivad tingimused sõltuda lähetuse pikkusest, töö mahust ja iseloomust.

1.1. Renditööjõu vahendamine Euroopa Liidu riikidesse

Statistilistele andmetele põhinedes, võrreldes teiste töövormidega on renditööjõu vahendamise osakaal tööjõuturul iga aastaga kasvamas. Erinevates Euroopa Liidu riikides oli see töövorm varem kas riigiti erinevalt reguleeritud või üldse reguleerimata. Korraliku regulatsiooni puudumine aga põhjustas vahendust osutavatele ettevõtetele raskusi tööturul end kehtestada. Renditööjõud oli reguleerimata kuni Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2008/104/EÜ loomiseni (5, lk 235).

Renditööjõu vahendamise korral on töösuhtes kolm osapoolt: tööandja, töötaja ja kasutaja-ettevõtte. Tööleping on küll sõlmitud kahe esimese osapoole vahel, kuid töötaja allub ajutiselt renditeenust ostva firma juhtimisele ja kontrollile. Kasutajaettevõtte ja tööandja vahel on seejuures sõlmitud kas teenuse osutamise või mõni muu võlaõiguslik leping. Samuti peab olema renditeenust osutaval firmal Majandustegevuse registris registreering renditööjõu vahendamiseks, mida tuleb igal aastal uuendada. Juhul kui registreering puudub või see peatatakse ei ole ettevõttel õigust teenust osutada. Renditööjõudu reguleerivad Eesti töölepingu seadus, Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2008/104/EÜ, kus on sätestatud tingimused ja eesmärgid ning direktiiv 91/383/EÜ, mis puudutab töötervishoidu ja tööturvalisust.

Renditööjõu teenus on kasutajaettevõttele hea võimalus ilma vaevata leida töötaja seejuures liigseid kohustusi võtmata, kuna töötasu, puhkusearvestuse ja hüvitiste eest vastutab teenust osutav ettevõtte.

Tihti peale on tööandja võtnud töötaja ettevõttesse tööle renditeenuse osutamiseks mõttega, et isik saadetaksegi tööd tegema välisriiki. Oluline sel puhul on töölepingus asukoha määramine. Kui töötaja Eestis tööd ei teegi, siis on väär kui töölepingusse on märgitud tegevuskohana Eesti ning iga välisriiki teenust osutama saadetud isik on koheselt lähetatud töölepingu seaduse mõistes, mille kohaselt oleks õigustatud maksuvaba päevaraha maksmine. Segadust võib renditööjõu puhul tekitada ka asjaolu kui töötajale, kes on tööle asunud välisriiki, kuid töösuhte

on jätkuvalt Eestis tegutseva tööandjaga, on väljastatud Sotsiaalkindlustusameti poolt tõend A1, mida nimetatakse küll lähetustõendiks, kuid see ei ole piisav tõendamaks, et tegemist on TLS mõistes lähetusega.

Püsivalt väljaspool alalist elukohta kindlas kohas töötamise korral on elukohast eemal viibimisest tekkivad kulutused töötasu osa. Püsiva asukohaga tööd saab teha töökoha läheduses elav isik ning kaugemal elaval töötajal on võimalik elukohta vastavalt muuta. Sellist võimalust aga ei ole, kui töö on liikuva iseloomuga. Seega juhul, kui isik töötab väljaspool oma alalist elukohta püsivalt kindlas kohas, peaks sellise töötajaga sõlmitavas töölepingus fikseerima töö tegemise asukohana vastava töö tegemise asukoha reaalse piirkonna ning sellist isikut ei saaks käsitleda vastavas töökohas lähetuses olevana ega maksta talle maksuvabalt päevaraha (6).

Liikuva iseloomuga töö puhul on keeruline määrata töölepingus töötamise asukohta. Lähtuda tuleks sellisel puhul töö sisulisest poolest ja tegelikust tahtest. Näiteks kui rendiettevõtte saabab oma töötaja Soome kasutajaettevõttesse ehitusobjektile tööle ja töötaja teeb tööd üksnes Soomes ning see on eelnevalt tööandjale teada, siis on vale seda käsitleda töölähetusena. Juhul kui see sama töötaja teeks enne Soome minekut tööd Eestis oleval ehitusobjektil ning saadetakse seejärel kaheks kuuks Soome, peale mida ta naaseks ja jätkaks tööd Eestis siis seda saab sisuliselt käsitleda kui töölähetust ning päevaraha maksmine oleks asjakohane.

Kui tööleping sõlmitakse vahetult enne lähetusse saatmist ja töötaja lahkub peale seda ettevõtet, siis on sisuliselt kahtluse all kas välisriigis töötamine saab olla lähetus või on tööandja soovinud hoopis maksta maksuvaba päevaraha vältides töötasu maksmist ja sealjuures kõrvalehoidunud tahtlikult maksude tasumisest.

Renditööjõu puhul on samuti oluline erand, et vastavalt Põhjamaadega sõlmitud maksulepingutele ei kohaldata 183 päeva reeglit, mille järgi kuulub palga maksustamine lähetaja riigi pädevusse kui periood jääb alla selle normi. Kui töötaja on saadetud tööd tegema renditööjõuna riiki, kellega on maksulepingus renditöö eraldi reguleeritud kuulub töötaja palk enamasti juhtudel maksustamisele lähetatud riigis alates esimesest päevast. Siiski, selleks et riik saaks renditööd esimesest päevast maksustada peab vastav regulatsioon olema sätestatud ka siseriiklikus seaduses. Selline regulatsioon on olemas Soome, Taani ja Norra seadustes. Rootsi ja Eesti seaduses selline erisus puudub ja seetõttu näiteks Eesti maksustab ka välismaist renditööjõudu lähtudes 183 päeva reeglist. Täpsemalt käsitleb autor 183 päeva reeglit töö hilisemas peatükis.

Renditööjõu vahendamine Soomes

Vastavalt 2007. aasta algusest Soomes jõustunud seadusemuudatusele maksustatakse kuni 6-kuud Soomes Eesti tööandja teenistuses olevate renditöötajate palgatulu Soomes alates esimesest töötatud päevast. Töötajat kasutajaettevõttele rentiv tööandja on tööandja vaid formaalses mõttes ning tegelikult vastutab töökorralduse eest kasutajaettevõtte. Seega tulumaksustamise mõistes on tööandjaks kasutajaettevõtte Soomes. Vastupidises olukorras ei ole Eestis koheselt võimalik palgatulu maksustada, kuna puudub vastav seadusesäte.

Seevastu näiteks kui Eesti ettevõtte saadab oma töötaja kaheks kuuks Soome renditööjõu korras kasutajaettevõttesse ning seejuures on tööandjal püsiv tegevuskoht ka Soomes või tasu maksja on Soome resident siis kuulub olenemata sellest, et periood on lühem kui 183 päeva, palk maksustamisele Soomes. Kui töötajale on väljastatud omaniku suhtes kohaldatavaid sotsiaalkindlustuse õigusakte käsitlev tõend A1, millest tuleb täpsemalt juttu töö hilisemas peatükis, siis sotsiaalmaksu tasutakse siiski lähetaja riiki. Kui aga tööandja ei oma püsivat tegevuskohta lähetatud riigis ega ka tasu maksja ei ole Soome resident siis arvestatakse ikkagi 183 päeva reeglit ning maksud makstakse Eestis. See erisus tuleneb Eesti-Soome vahelise maksulepingu juurde kuuluvast protokollist, mis on lepingu lahutamatu lisa.

Soome Maksuameti info kohaselt on renditöötaja isik, kes allub Soome kasutajaettevõttele, mitte välisriigist renditeenust osutavale firmale. Renditöötajat peetakse renditöötajaks üldiselt neljal tingimusel (7).

1. Kui töö tegemise koht kuulub kasutajaettevõtte kontrolli, juhtimise ja vastutuse alla.
2. Renditeenuse osutaja tasu sõltub töötatud tundidest.
3. Enamus töövahendeid on töötajale kasutajaettevõtte poolt antud.
4. Teenuse saaja ei saa ühepoolset otsustada personali valikut puudutava küsimuse üle (7).

Sellest tulenevalt võib järeldada, et kui Eesti ja Soome ettevõtted sõlmivad omavahel teenuse osutamise lepingu ja Eesti tööandja tasub töötajate eest töötasu, kuid kontroll ja järelvalve jäävad kasutajaettevõtte teostada, on tegemist renditööjõu vahendamisega Soomes. Kui kontroll ja järelvalve jääks samuti Eesti firma teostada ei oleks enam tegu renditeenusega.

Soome tööle asudes peab isik tegema kindlaks, kuhu riiki tuleb tasuda sotsiaalkindlustus maksed. Kui tööd tehakse ainult Soomes siis tuleb enamus juhtudel ka sotsiaalmaksud Soome tasuda, kui

tööd tehakse lähetatud töö korras tuleb maksud tasuda vorm A1 alusel Eestisse. Oluline on, et kui tööd tehakse kahes riigis korraga, siis kindlustusmaksed tuleb tasuda vaid ühte riiki, kuna ühe ja sama perioodi eest on hüvitist võimalik saada vaid ühest riigist. Kui puudub vorm A1 tuleb kogu sotsiaalmaks tasuda Soome.

Kui renditöötaja tööandjaks on ettevõtte, kellel ei ole Soomes püsivat tegevuskohta ja kes ei ole asutanud Soomes tütar- või muud ettevõtet, pole tal kohustust Soomes renditöötaja palgatulult makse kinni pidada. Seepärast peab renditöötaja ise hoolitsema oma Soomes teenitud palgatulult maksude tasumise eest (8).

Sama kohustus on ka töötajal, kelle tööandja omab Soomes püsivat tegevuskohta, deklareerida oma palgatulu ise Eestis tuludeklaratsioonis. Tööandjal seda kohustust ei ole ning tulu tuleb deklareerida töötajal ka siis kui seda Eestis tulumaksuga ei maksustata.

1.2. Direktiivis 96/71/EÜ kehtestatud miinimumnõuded lähetusele

Vastavalt sellele, millises riigis teenust osutatakse on kehtestatud ka minimaalsed nõuded töö- ja puhkeajale, mida peab töötajale tagama vähemalt samades tingimustes nagu need on lähetatavas riigis. Käesolevas peatükis käsitleb autor erinevates riikides kehtestatud töö- ja puhkeaegu.

Nii nagu on direktiiviga sätestatud töötajate lähetamine, on reguleeritud ka töö- ja puhkeage Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2003/88/EÜ'ga, kus on määratletud minimaalsed standardid. Direktiivi kohaselt peavad olema kõikidele Euroopa Liidu töötajatele loodud vähemalt miinimum tingimused.

1. Maksimaalne tööaeg on 48 tundi nädalas, sealhulgas ületunnid.
2. Vähemalt 11 tundi ööpäevas peab olema puhkeage.
3. Kui tööpäev kestab rohkem kui 6 tundi peab see sisaldama puhkepausi.
4. Lisaks punktis number kaks olevale puhkeajale peab töötajale võimaldama seitsme päevase perioodi jooksul 24 järjestikust tundi puhkeagea.
5. Tasustatud põhipuhkuse minimaalne määr on neli nädalat aasta kohta.

Kuna iga Euroopa Liidu riik võib neid tingimusi vastavalt seadusele kas suurendada või vähendada, peab enne lähetuse algust välja selgitama iga riigi erisused. Vastavalt Eesti

töölepingu seadusele peetakse täistööajaks töötamist nelikümmend tundi nädalas, kaheksa tundi päevas. Summeeritud töötaja arvestuse korral arvestatakse töötaja kokkulepitud tööaega seitsmepäevase ajavahemiku kohta arvestusperioodi jooksul (2). Samuti on sätestatud öötöö, riigipüha ja ületunnitöö, viimase puhul hüvitatakse see näiteks kas vaba aja andmisega võrdses osas ületunnitööga või tasustatakse see rahas, makstes 1,5-kordset töötasu. Juhul kui Eesti ettevõtte miinimum tunnitasu saav töötaja teeks ületunde Eestis, siis oleks tööandjal kohustus maksta töötajale töötasu 3,20 eurot tunnis, kuid kui sama ettevõtte on töötaja lähetanud tööülesandeid täitma Iirimaa, siis peab arvestama sealsete nõuetega. Kuigi Iirimaa on miinimum töötasu sõltuv töötatud ajast, siis ületunnitöö puhul makstakse 1,3-kordset miinimum tunnitasu, mis teeb üle 18 aastase isiku puhul esimesel töötatud aastal 9 eurot tunnis ($6,92 \cdot 1,3$). Vahe kahe riigi tasul on rohkem kui kahekordne, seega on nõuete järgimine suure tähtsusega.

Soome lähetamise korral tasutakse ühe ööpäeva jooksul tehtud ületunnitöö eest esimesel kahel üle töötatud tunnil 50% kõrgemat tunnitasu ning järgmiste tundide eest topelt tunnitasu. Topelt makstakse ka töö eest, mida tehakse pühapäeviti. Erinevused võivad veel tekkida kui töö tegemise periood on pikem, näiteks ehitusobjektidel kaks nädalat tööd teinud töötajale makstakse esimese 12 ületunni töö eest 50% kõrgemat tunnitasu.

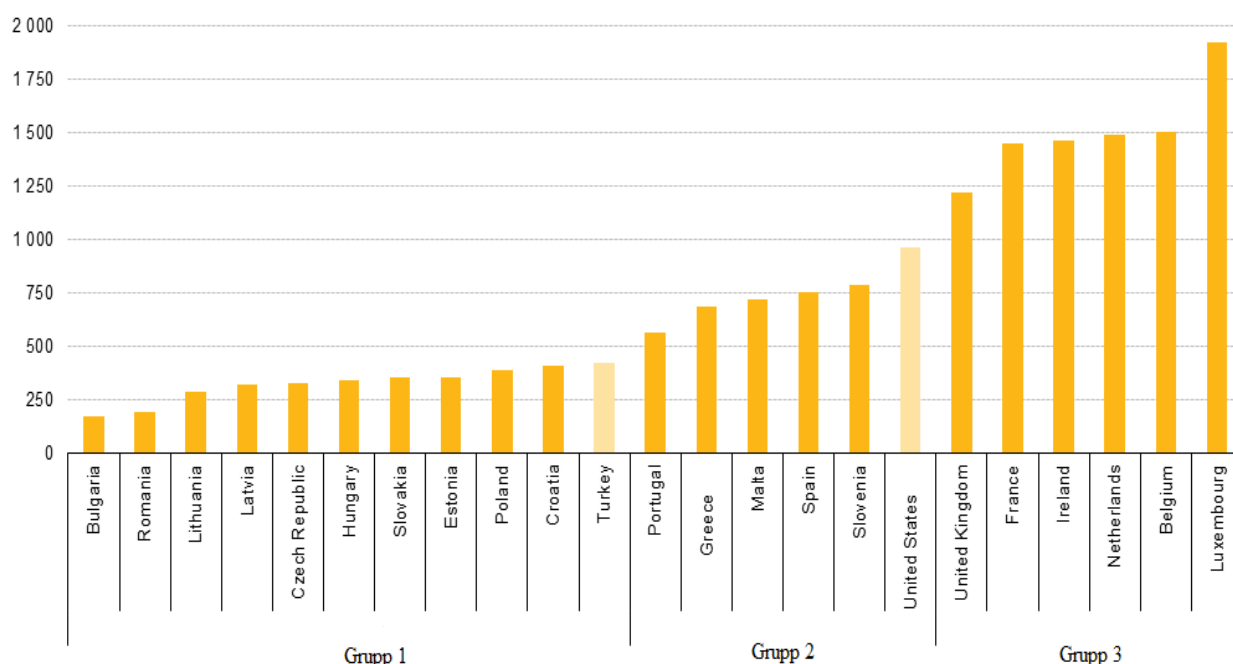
Sama oluline on kinni pidada seadusega sätestatud puhkeaegadest. Eestis on põhipuhkuseks 28 kalendripäeva aastas kui töötaja ja tööandja ei ole kokku leppinud muus või kui seadus ei sätesta teisiti. Erisusena tasub välja tuua alaealised ja töövõimetuspensionit saavad töötajad, kelle põhipuhkuseks on 35 kalendripäeva aastas ning haridus- ja teadustöötajad põhipuhkusega 56 kalendripäeva aastas. Võrreldes Eestit Soomega, siis Soomes on põhipuhkuse määraks 30 kalendripäeva aastas eeldusel, et ühes kuus tehakse tööd vähemalt 14 päeva või 35 tundi. Töötajatel kes töötavad vähem kui 35 tundi kuus on siiski samuti õigus iga-aastasele puhkusele. Iga töötatud kuu eest on töötajal õigus kahele puhkuse päevale ning kui tööleping kestab vähemalt 12 kuud, on põhipuhkuse kalendripäevade arv 28 päeva aastas.

Lähetuse ajal on lähetataval õigus ka puhkepäevadele kõikidel riiklikel pühadel, mis kehtivad sealsetele töötajatele.

Miinimum töötasu nõuded erinevates Euroopa Liidu riikides

Piiriülesele lähetatud töötajale peab olema kindlustatud vähemalt töötasu miinimummäär, mida kohaldatakse vastavalt sellele, kas tasu on suurem lähetatavas riigis või lähetatud riigis.

Tööandja peab töötajale maksma kõrgemat määra. Euroopa Liidus on need kuutasud väga erinevad, kõige madalama määraga on 2014. aasta 1. jaanuari seisuga Bulgaaria, kus see on 174 eurot ning kõige kõrgema määraga Luksemburg 1921 eurot. Joonisel 1 on välja toodud enamus Euroopa Liidu riikide miinimum töötasud ja ka Türgi, kes on hetkel Euroopa Liidu kandidaatriik ning võrdluseks veel Ameerika Ühendriigid.



Joonis 1. Erinevad miinimumtasud eurodes 01. jaanuar 2014 seisuga (9)

Joonisel 1 vasakul pool asuvad numbrid tähistavad töötasu eurodes ning alumised grupid on riigid, mis on jaotatud vastavalt palga tasemele. Esimesse gruppi kuuluvad need riigid, kus töötasu jääb alla 500 euro, teises grupis alla 1000 euro ning viimases kõige kõrgemad, kuni ligikaudu 2000 eurot. Taanis, Saksamaal, Itaalias, Küprosel, Austrias, Soomes ja Rootsis ei ole paika pandud kindlat miinimum töötasu, see sõltub töötatud ajast ning mõnikord ka ametikohast. Saksamaa on üks nimetatud Euroopa Liidu riigist, kus ei ole kehtestatud mitte miinimum töötasumäära, vaid palgad sõltuvad sellest, kus riigiosas tööd tehakse, kui pikk on töötaja tööstaaž olnud ning mis laadi tööd tehti.

Soome lähetamise korral tuleb maksta vähemalt Soomes kehtestatud töötasu alammäära. Soome puhul tuleb silmas pidada, et üldist miinimumtasu kehtestatud ei ole ning lähtuma peab vastava sektori kollektiivlepingust. Näiteks elamuehituses on I palgakategoorias (uus töötaja) kehtiv miinimumpalk 9,67 eurot tunnis, millele lisandub töötaja isiklik palgakomponent (10).

Tabel 1**Soome miinimum tunnitasud eurodes aastal 2014**

Kategooria	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
Ehitusvaldkond	9,67	11,02	12,17	13,51	14,78	15,89				
Metallitöötlemise valdkond	8,61	9,97	11,54							
Koristus valdkond	8,33	9,25	9,71	10,2	10,71	11,24	11,69	12,16	12,65	13,15
Toitlustus- ja majutusvaldkond	9,8	9,88	10,38	10,86	11,23					

Allikas: (11)

Tabelis number 1 on välja toodud miinimum tunnitasud Soomes, mis on sõltuvad sellest, millises kategoorias töötaja tööd teeb, mis omakorda on sõltuv kutsekvalifikatsioonist. Kõige madalam palga alammäär on koristuse valdkonnas 8,33 eurot ning kõige kõrgem väljatoodud valdkondadest 15,89 eurot ehitussektoris. Rõhutada tasuks, et tegemist on miinimumtasudega ning tööandjal on alati õigus tasu suurendada vastavalt nõudmisele ja võimalustele.

Informatsiooni miinimum töötasudest on võimalik saada enamuse riikide kodulehekülgedelt ning iga töötaja ja tööandja peaks enne lähetust vastava riigi tingimustega tutvuma.

Töötervishoid ja tööohutus ning nende hüvitamine

Vastavalt Eestisse lähetatud töötajate töötingimuse seadusele kohaldatakse välisriigist siia kindlaks ajaks saadetud töötaja puhul sama seadust, mida siin elavatele inimestele, isegi kui see on lähetatud töötajale vähem soodne kui välisriigi seaduse sätted. Töötervishoiu- ja ohutuse all peetakse silmas seda, et töötaja tervisekahjustuste vältimiseks kohandatakse töökoht selliselt, et see ei kahjustaks isikute füüsilist ega ka vaimset tervist. Järgima peab järgmiseid ohutegureid:

1. füüsilised;
2. keemilised;
3. bioloogilised;
4. füsioloogilised ja psühholoogilised.

Nende nelja punktiga sätestatakse enamuse töötajatele ohtu kujutavatest teguritest, mille vastu nad peavad olema tööandja poolt kaitstud. Siiski võib tekkida ettenägematuid olukordasid ning töötaja ei pruugi alati olla õnnetuste eest hoitud.

Kui tööõnnetuse või kutsehaiguse puhul on isikule vaja osutada teenuseid, siis garanteeritakse need isiku elukohariigi õiguse alusel. Kulutused vastavate teenuste osutamise eest hüvitab kindlustajariigi pädev asutus (12, lk 71).

Rahalised toetused garanteeritakse selle riigi õiguse alusel, kus isik tööõnnetuse või kutsehaiguse ilmnemise ajal oli kindlustatud, sõltumata tema elukohast või viibimiskohast. Reeglina maksab vastavad toetused otse vastava riigi pädev asutus, kuid võimalikud on ka kokkulepped, mille kohaselt toetuse maksab välja elukoha või asukoha pädev asutus. Kui toetuse suuruse arvutamisel võetakse aluseks keskmine sissetulek, siis on võimalik aluseks võtta need sissetulekud, mida isik on saanud alates hetkest, mil ta on selles riigis töötanud. Kui makstava toetuse suurus on sõltuvuses perekonnaliikmete arvust, siis tuleb arvesse võtta ka perekonnaliikmed, kes elavad teistes liikmesriikides (12, lk 72).

Nagu ka autor peatüki alguses märkis, siis kohaldatakse teise riiki lähetatud töötajale õnnetuse korral selle riigi seadust, kus isik viibib. Kulude hüvitamise eest vastutab aga enamus juhtudel kindlustaja riik ning see sõltub juba sellest, kas töötaja on jäänud päritoluriigi sotsiaalkindlustussüsteemi või on liitunud kohaliku süsteemiga. Päritoluriigi kindlustus jääb kehtima vastava avalduse A1-vormi esitamisel, millest autor annab ülevaate töö hilisemas peatükis.

Erandid lähetatud töötajate miinimum nõuetele

Kui lähetus, mille eesmärgiks on tarnitud kauba kokkupanek või paigaldamine tarnija töötajate poolt ning mille kestvus ei ole pikem kui 8 päeva, ei kohaldata puhkuse ega ka töötasu miinimumnõudeid lähetatud riigi seaduste järgi. 8 päeva arvestus arvutatakse üheaastase võrdlusperioodi põhjal ning kui sama tööd on eelnevalt teinud teine töötaja tuleb arvesse võtta ka neid tööpäevi teise töötaja puhul. Erandiks on siinkohal ehitusvaldkond, kus puhkuse ja töötasu miinimumnõudeid tuleb arvestada alates esimesest lähetuse päevast.

Kui Eesti tööandja saadab oma töötaja lähetusse Rootsis asuvasse tehasesse kolmeks päevaks masinaid seadistama, siis selle perioodi vältel ei ole vaja töötajale kohaldada Rootsi miinimumtöötasu. Kui eelnevalt oleks samu masinaid Rootsis seadistanud sama ettevõtte teine töötaja kaheksa päeva, siis tuleks esimesena mainitud töötajale maksta alates esimesest töötatud päevast miinimumtasu Rootsi nõuete kohaselt.

Tasu nõuded ei pea olema kehtestatud ka juhul kui ettevõtte saadab oma nimel või kontsernile kuuluvasse asutusse töötaja teenuse osutamiseks lühemaks perioodiks kui üks kuu. Erand on kehtestatud ka tööle, mida võib pidada väikese-mahuliseks ning sellisel juhul ei ole jällegi kohustust kehtestada miinimum töötasu. Loetletud erandid ei piira soodsamate töötingimuste võimaldamist töötajatele.

Eelnevalt käsitles autor põhilisi tingimusi, mis peavad olema lähetatud töötajatele loodud. Sama suure tähtsusega on aga küsimus, kuidas tuleb maksustada nende Euroopa Liidu kodanike sissetulekud. Töötajat piiriülevalt lähetades tuleks nii tööandja kui ka töötaja seisukohast hinnata, millised on mõlemapoolsed kohustused palgamaksude ja sotsiaalkindlustusmaksude osas. Oluline on esmalt kindlaks teha, kui pikk on lähetuse kestvus ning vastavalt sellele määrata, millisele riigile tuleb maksud tasuda, sealjuures liigseid maksukohustusi kandmata. Töötaja vaatenurgast on tähtis mõista, millisest riigist on võimalik saada hüvitisi lähetuse kestel kui ka tulevikus. Edasine autori töö käsitlebki põhiliselt tulu- ja sotsiaalmaksu, nendega seotud ohte, hüvitisi ja vorme, tuues sealjuures näiteid erinevate Euroopa Liidu riikide põhjal.

2. TULUMAKSU KOHUSTUSE MÄÄRAMINE JA LÄHETUSKULUD

Eestis kehtib tulumaksu maksmise osas residentsuse printsiip, mis jaguneb kaheks: piiramatu ja piiratud maksukohustusega isikud ehk vastavalt residendid ja mitteresidendid. Riiki, kus isik viibib 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva või kus on tema elukoht peetakse üldjuhul töötaja koduriigiks ning kogu maailmast saadav tulu kuulub maksustamisele seal. Nii on sätestatud ka Eesti tulumaksuseaduses.

Residentsus on maksuõiguslik termin. Residentsuse määramine ei ole seotud isiku elukoha registreerimisega rahvastikuregistris, kodakondsusega, elamisloa olemasoluga või muu sellisega. Eestis ebaseaduslikult viibiv välismaalane võib samuti olla tulumaksuseaduse tähenduses resident. Residendi mõistet kasutatakse ka teistes maksuseadustes (näiteks sotsiaalmaksuseadus, kogumispensionide seadus). Nendel juhtudel tuleb residentsuse määramisel lähtuda tulumaksuseaduses toodud definitsioonist (13, lk 175).

Residendina käsitletakse Eesti tulumaksuseaduse kohaselt isikut, kelle elukoht on Eestis või kes viibib siin 183 päeva ükskõik millise 12-kuulise perioodi vältel ning kellel lasub seega üldine maksukohustus. 183 päeva arvestuses lähtutakse reaalselt kohalviibitud kalendripäevadest, sealhulgas ka poolikutest päevadest, olenemata riigis viibimise põhjusest. Kui residentsus kalendriaasta kestel muutub, peab vajadusel esitama nii mitteresidendi kui ka residendi tuludeklaratsiooni.

Kui riikidevaheline maksuleping erineb seaduses sätestatust, siis arvestatakse residentsuse määramisel sõlmitud lepingut, mitte riigi siseseadust. Välislepingu kohaselt määratakse isiku residentsus järgmistel alustel:

1. alaline elukoht;
2. eluliste huvide keskus;
3. riigis viibimise pikkus;
4. kodakondsus;

5. kompetentsete ametivõimude otsus.

Kui isikul on alaline elukoht kahes riigis, siis võetakse residentsuse määramisel aluseks see, kummas riigis on tugevamad isiklikud ja majanduslikud sidemed. Kui alaline elukoht puudub mõlemas riigis ja pole võimalik kindlaks määrata eluliste huvide keskust, võetakse määramisel abiks riigis viibimise pikkus ja seejärel kodakondsus. Kui nende loetletud punktide põhjal ei ole võimalik isiku staatuse üle otsustada, lepivad selles kokku seotud osapoolte riikide ametivõimud.

Elukohana saab käsitleda kohta, kus isik viibib pidevalt ning mis on talle kasutatav igal ajal. Korterit või maja, mida kasutatakse vaid mõnel korral poole aasta jooksul ei saa käsitleda alalise elukohana. Elukoht loetakse alaliseks, kui on selge, et elukoht on sisse seatud püsivaks kasutamiseks vastandina tingimustele, millest on näha, et isik kavatseb jääda nimetatud kohta vaid lühiajaliselt elama (14).

Eluliste huvide määratlemine või siis majanduslike sidemete väljaselgitamine on tihtipeale keeruline, seda eriti noorte inimeste puhul kes liiguvad maailmas palju ringi ning kellel ei ole veel kindlat töökohta või perekonda. Juhul kui Eestis elav isik, läheks ajutiselt Soome tööle, kuid tema perekond jääks elama Eestisse, siis jääks isik endiselt Eesti residentiks kuna tema eluliste huvide keskus asub Eestis. Olukorras, kus puuduks püsiv elukoht ning perekond rakenduks riigis viibimise pikkuse reegel.

Mitteresidendina käsitletakse piiratud maksukohustusega isikut, kes peab tulumaksu maksma vaid nendelt tuluallikatelt, mis on saadud riigist, kus isik viibis (allikaprintsiip), sealhulgas näiteks rendi- ja üüritulult, kinnisavara müügilt saadud tulult ja rahaliselt tasuta ametiülesannete täitmise eest. Kui residentidele kehtivad teatud maksusoodustused siis mitteresidentidele need kõik ei laiene, kuna mitteresidendil on võimalik saada soodustusi oma koduriigist ning nii tekiks oht topeltsoodustustele.

Kuna eri riikide maksuseadused võivad defineerida residentsuse määramist erinevalt, siis võib ette tulla nii topeltresidentsust kui ka olukordi, kus isik ei ole ühegi riigi resident (13, lk 176).

Isiku residentsuse määrab residendirriigi maksuhaldur ning teavitamine võimalikust residentsuse muutusest on maksumaksjale kohustuslik. Vajadusel väljastatakse residentsustõend. Tõendit on vaja eelkõige siis, kui soovitakse rakendada maksulepingust tulenevat maksuvähenduse õigust,

aga see võib olla vajalik ka näiteks Eestis asuvale töandjale, kes peab oskama töötajale tehtud väljamaksetelt õigesti tulumaksu kinni pidada (13, lk 176).

Selleks, et isik saaks Eestis maksuhaldurilt residentsustõendi, tuleb Maksu- ja Tolliametile esitada „tõend R“, milles tuleb märkida isiku- ja elukohaandmeid puudutav info ning teistest riikidest saadavad tululiigid. Nimetatud vormi abil on võimalik lahendada erinevate riikide residentsuse määramise normide tõttu tekkida võivat topeltresidentsust. Maksuhaldur saab ka ainult enda kogutud andmete alusel otsustada isiku residentsuse üle, kui maksumaksjalt ei ole võimalik andmeid saada või juhul, kui saadud andmed ei ole usaldusväärsed (14).

2.1. Topeltnmaksustamise vältimine ja maksustamise õigused

Topeltnmaksustamise saab jagada kaheks, juriidiline maksustamine ning majanduslik maksustamine. Juriidilise topeltnmaksustamise all peetakse eelkõige silmas riikidevahelist topeltnmaksustamist – olukorda, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustavad sama või sama-liigilise maksuga eri riigid (13, lk 182). Oht, et sissetulekut maksustatakse kahekordselt tekibki enamasti siis kui isik on lühiajaliselt, kuni kaheks aastaks, tööle lähetatud välismaale. Juhul kui töötaja alaliseks elukohaks jääb siiski koduriik või kui majanduslikud sidemed on seal tugevamad kui vastuvõtvas riigis, tuleb kõik maailmas saadud tulud deklareerida residendi- ehk elukoha riiki isegi siis, kui lähetuse kestvus on pikem kui 6 kuud aastas. Deklareering tehakse tulude näitamiseks küll residendi riiki, aga maksud makstakse lähetatud riigis.

Välismaalt saadud tulude maksustamisel võetakse aluseks sama tulude liigitus ja samad reeglid, mis Eestis saadud tulude osas. Võõrväringus saadud tulu, mahaarvamised või välisriigi tulumaks arvestatakse ümber eurodeks tulu saamise, väljamakse tegemise ja tulumaksu tasumise või kinnipidamise päeval kehtinud Euroopa Keskpanga päevakursi alusel. Erisätted välistulude maksustamise kohta puudutavad vaid võimalikku topeltnmaksustamise vältimist (15, lk 129).

Topeltnmaksustamise vältimiseks on kasutusel kaks meetodit:

1. vabastusmeetod;
2. tasaarvestusmeetod (krediidimeetod).

Selleks, et palgatulu puhul oleks võimalik kasutada vabastusmeetodit peab olema täidetud kaks tingimust: isik peab viibima töötamise eesmärgil välisriigis 12-kuulise perioodi jooksul vähemalt 183 päeva ning tulu peab olema maksustatud ning tõendatav. Tõenditeks loetakse dokumendid, kus peal on ära näidatud tulumaksu summa, isegi kui see summa on null. Välisriikides võib tulumaksumäär olla tihti väiksem kui residendiriigis, selle meetodi puhul ei ole vaja tulumaksu erinevust kahe riigi vahel arvestada. Kui Eestis on tulumaksumäär 21% ja välisriigis 25% siis 4%, mis välisriigis on kõrgem ei kuulu Eestis tagastamisele.

Kui esimesena kirjeldatud meetodit kasutatakse ainult palgatulu ja dividendide puhul siis tasaarvestusmeetod kehtib kõikide teiste välistulude maksustamisel. Sellisel juhul liidetakse välisriigis teenitud tulu Eestis maksustatavale tulule ning saadud tulemuselt arvutatakse Eesti tulumaks ja lahutatakse välismaal tasutud või kinnipeetud maks. Kui välisriigis makstud tulumaks on Eesti seaduse kohaselt maksuvaba või kui seda on võimalik välisriigis tagasi taotleda siis deklareerimisel seda arvesse ei võeta.

Maksulepingutes olevate tulude maksustamisõigused on jaotatud kolme gruppi:

1. tuluallika riigi õigus;
2. residentsus riigi õigus;
3. tulu- kui ka residentsus riigi õigus.

Esimesel puhul võib maksustada näiteks palgatulu ja juhatuse liikme või nõukogu tasud. Tuluallika riigi otsustada jääb, kas nende puhul rakendatakse mahaarvamist või maksusoodustusi. Ainult residendiriigis saab maksustada näiteks üliõpilaste ja praktikantide tasud ja elatise. Neid tulusid allikariik maksulepingu olemasolul maksustada ei tohi isegi kui residendiriik jätab need tulud maksustamata. Viimase punkti õiguse kohandamisel allikariik vähendab maksu määra ning residentsusriigis saab allikariigis makstud tulumaksu maha arvata. Põhiliselt võib selline olukord tekkida dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamisel.

Topeltmaksustamise vältimiseks on loodud riikidevahelised maksulepingud, mis enamuse põhinevad Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidislepingul ja selle ametlikul kommentaaridel. Kuna see sõlmitakse kahe riigi vahel, siis kohandatakse see vastavalt ühiste vajadustele.

2.2. Topeltmaksustamise vältimise ja tõkestamise lepingud

Riikidevaheliste lepingute eesmärgiks on jagada maksustamisõigus ja kõrvaldada isikute maksudest tahtlikult hoidumine. Need ei laienda lepinguosaliste riikide maksustamisõigusi ning maksustamine peab olema fikseeritud ka siseriiklikus seaduses. Töötasu põhimaksustamine toimub residendiriigis ning teenistuse maksustamine selles riigis kus see toimus.

Eestis on hetkel 56 kehtivat topeltmaksustamise vältimise lepingut. Lepingutes on välja toodud erinevad artiklid, mille kohandamisel peaksid riigid omavahel suutma topeltmaksustamist vältida. Artiklid jagunevad enamasti seitsmeks.

1. Lepingu ulatus ja maksud.
2. Põhimõisted.
3. Maksustamisõiguse reeglid.
4. Kapitalmaksustamise reeglid.
5. Topeltmaksustamise vältimiseks kasutatavad meetodid.
6. Erisätted.
7. Lõppsätted.

Eestis on kõik lepingud sõlmitud vastavalt väljatoodud struktuurile. Maksulepinguid ei hakata rakendada mitte selle jõustumisest, vaid peale ettenähtud rakendamise aega. Selle kohaselt hakkab leping kehtima siis kui kätte on jõudnud maksustamisperiood, mille jooksul saadud tulu või väljamaksud on tehtud lepingu jõustumisest alates. Eestis on ka sõlmitud lepinguid, mis on tagasiulatuvad. Sealhulgas näiteks Prantsusmaa ja Saksamaaga sõlmitud lepingud. Kui olenevalt lepingust kokkulepet maksustamises ei saavutata, siis ei käsitata isikut kummagi lepingu poole residendina ning ettenähtud soodustusi ei kohaldata.

Maksulepingu rakendamine võib tihti peale tuua kaasa kas tulumaksust täieliku vabastamise või madalama maksumäära kohaldamise. Kui riiklik maksuseadus näeb ette mingi sätte kõrgemat maksustamist siis maksulepingus võib olla isikule soodsam variant ning sellisel juhul rakendatakse seda. Kohandamisele kuulub soodsam säte ka vastupidises olukorras.

Nii maksulepingu artikkel 15, mis sätestab palgateenistuse maksustamist kui ka tulumaksuseaduse paragraaf 40 lg. 3¹ kohaselt kuulub töötaja tasu maksustamisele riigis, kus tööd tehti

juhul kui see periood on 12-kuu jooksul pikem kui 183 päeva. Lühema perioodi korral jääb maksustamise õigus endiselt riigile kus isik on resident.

Kui Eesti ettevõtte lähetab oma töötaja tööle Lätis asuvasse ettevõttesse lühiajaliselt teenust osutama (kuni 183 päeva) ning töötasu makstakse Eestis asuvast firmast siis kuulub kogu palk maksustamisele Eestis. Lisaks sellele, tuleb antud juhul tagada töötajale vastavalt direktiivile sätestatud välisriigis kehtestatud nõuete täitmise tingimused. Oletades, et töötaja on liitunud kohustusliku kogumispensioniga ning teisi töökohtasid ei ole oleks 1000 eurose bruto palga maksuarvestus järgmine:

Tabel 2

Eesti palgamaksud eurodes 2014. aastal

Töötaja maksud:	
Kogumispensioni II sammas 2%	20,00
Töötuskindlustusmaks 2%	20,00
Tulumaks 21%	171,36
Tööandja maksud:	
Sotsiaalmaks 33%	330,00
Töötuskindlustusmaks 1%	10,00
Kokku palgafond:	1340,00
Neto palk:	788,64

Allikas: autori arvutused

Kui Eesti tööandja saadaks oma töötaja lühiajaliselt Läti seal asuvasse tütarettevõttesse tööle lõpetades selleks perioodiks töötajaga töölepingu ning tütarettevõtte sõlmiks isikuga lepingu asukohamaa tööõiguse alusel tuleks maksud maksta Lätis. Samuti tuleks maksud maksta Lätis kui töölepingut Eesti tööandjaga ei lõpetataks aga periood oleks pikem kui 183 päeva. 1000 eurose bruto palga juures oleks maksuarvestus järgmine:

Tabel 3

Läti palgamaksud eurodes 2014. Aastal

Töötaja maksud:	
Kohustuslikud riiklikud sotsiaalkindlustusmaksed	235,90
Äririsk	0,36

Tabel 3 järg

Tööandja maksud:	
Kohustuslikud riiklikud sotsiaalkindlustusmaksed	105,00
Tulumaks (maksuvaba miinimum 75,00€)	196,80
Kokku palgafond:	1236,26
Neto palk:	698,20

Allikas: (16)

Lähtudes tabelitest 1 ja 2 oleks töötajale kättesaadava palga osas soodsam variant jääda kehtiva töölepingu alusel tööle Eestis asuvas ettevõttes. Mõlemal juhul on töötaja brutopalk 1000 eurot, kuid teise variandi puhul on osa, mille töötaja saab palgana kätte väiksem, samuti ei saada lühiajalise töötamise korral mingeid sotsiaalseid hüvesid peale ravikindlustuse. Kuigi makse makstakse palga pealt küll asukohamaa riiki, siis 1-2 kuu jooksul saadud töötuskindlustus- ja pensionistaaž ei anna töötajale midagi. Kuna viimasel juhul on tegemist lühiajalise perioodiga tuleb Eestis deklareerida välisriigis teenitud palgatulu, millelt on maha arvestatud sotsiaalkindlustusmaksed. Kuna Lätis on tulumaksumäär 25%, mis on suurem kui Eesti 21% määr siis ei pea töötaja Eesti riigile tulumaksu juurde maksma ning samuti ei kuulu 4% isikule tagastamisele. Juhul kui tööd oleks tehtud Slovakkias, kus maksumäär on 19% siis tuleks vahe 2% töötajal Eestis juurde tasuda. Selleks, et vältida topeltmaksustamist tuleb töötajal asukohariigis tõendada, et sissetulekult juba on tulumaks kinnipeetud.

2.3. Lähetuskulude hüvitamine ja tingimused

Tööandjal on õigus maksta töötajale välislähetuse eest maksuvaba hüvitist kulutuste katteks, mis lähetuse kestel tekkida võivad. Hüvitamisele kuuluvad majutus- ja toitlustuskulud, samuti sõidukulud ning muud tööülesannete täitmisega seotud mõistlikud kulutused, mis kõik peavad olema tõendatavad dokumentide alusel.

Tulumaksuseadusest ja töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord määrusest tulenevalt on välislähetuse miinimum päevarahaks 22,37 eurot ning maksuvaba päevaraha maksimaalselt 32 eurot. Päevaraha on võimalik vähendada kuni 70% ulatuses juhul, kui töötajale on tagatud tasuta toitlustamine, mis teeb maksmisele kuuluvaks summaks 6,71 eurot päevas. Summa mis ületab piirmäära kuulub maksustamisele ja deklareerimisele erisoodustusena. Kui tööandja soovib lisaks päevarahale

maksta töötajale eraldi toitlustuse hüvitist, kuulub see kogu ulatuses maksustamisele ning tasuda tuleb tulu- ja sotsiaalmaks. Eesti sisesel lähetusel maksuvaba päevaraha maksmise õigust ei ole.

Direktiivi kohaselt loetakse lähetusega seotud toetused palga alammäära hulka ning seega kuulub see täies ulatuses maksustamisele. Juhul kui dokumente sõidu-, majutus- ja toitlustuskuludelt ei esitata ja tööandja seejuures siiski tasub hüvitist tuleb seda arvestada palga osana. Kui seda palga osaks ei peeta, tekib olukord, kus maksud arvestatakse valesti ning töötajale makstakse puhkuse korral väiksemat tasu.

Teeloleku ja lähetuskohas viibimise aja eest makstakse töötajale välislähetuse päevaraha kui välisriigis asuv lähetuskoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töö tegemise koht. Välislähetusse väljasõidu päeva eest makstakse päevaraha, kui välisriiki suunduv sõiduk väljub hiljemalt kell 21.00. Välislähetusest saabumise päeva eest makstakse päevaraha, kui sõiduk saabub pärast kella 3.00 (17).

Juhul kui töö tegemise koht asub lähemal kui 50 kilomeetrit siis teeloleku aja eest päevaraha töötajale maksta ei saa ning selle hüvitamisel tuleb seda käsitleda palgana. Tee pikkust ehk minimaalselt 50 kilomeetrist vahemaad arvestatakse mõistliku, tavapärase ning enimkasutatava tee järgi.

Kui töötaja on saadetud lähetusse kahe ettevõtte poolt sama-aegselt, tuleb päevaraha piirmäära ületades tasuda erisoodustusmaks. Selleks, et maksustamine toimuks korrektselt, peaks töötaja teavitama mõlemat tööandjat sellest, mis ulatuses teine ettevõtte päevaraha hüvitab. Kui esimene ettevõtte tasub töötajale päevas 22,37 eurot päevas siis teisel firmal puudub kohustus päevaraha maksmiseks. Juhul kui seda siiski otsustatakse teha, tuleb selle pealt tasuda maksud, kui see kokkuvõttes ületab 32 euro piiri. Näiteks kui ettevõtte A maksab töötajale päevaraha 22,37 eurot ja ettevõtte B 20 eurot siis kuulub ettevõtte B makstud hüvitisest maksustamisele 10,37 eurot, kuna see summa ületab 32 euro piirmäära.

Majutuskuludele ei ole alates 01. jaanuar 2012 aastast enam kehtestatud piirmäära, varem oli selleks välislähetusel 128 eurot. Seega ei kuulu need enam maksustamisele. Kui majutuskulude hind sisaldab ka hommikusööki ning seda ei ole lisatasu eest juurde tellitud siis ei ole seda eraldi vaja toitlustuskuludeks lugeda ning maksustamisele see ei kuulu.

Tööandjal tuleb lähetus tõendada vastava aruandega, kus peab olema märgitud lähetuse sihtkoht, ülesanded, kulud ning makstav päevaraha.

Ette tuleb olukordi, kus ettevõtted maksavad töötajale päevaraha, kuigi tegelikult tuleks neid tasusid käsitleda palgana. Mõnikord on tegemist teadmatusega, kuid kuna hüvitist on võimalik maksta maksuvabalt siis soovitakse enamus juhtudel ilmselt lihtsalt maksudest kõrvale hiilida. Sellise tasu maksmise tagajärjed võivad aga pikaajaliselt osutada tööandjale laastavaks kuna makstud päevaraha vaadeldakse hiljem tagasiulatuvalt kui palka ning tagantjärgi tekkinud maksukohustus võib olla väga suur.

3. SOTSIAALMAKSU TASUMISE KOHUSTUSE MÄÄRAMINE

Selleks, et Euroopa Liidus oleks võimalik liidu siseselt vabalt töötada peavad inimestele olema tagatud sotsiaalsed garantiid. Nende loomiseks on kehtestatud määrused, mida kohaldatakse liikmesriigi kodanike ja liikmesriigi territooriumil elavate kodakondsuseta isikute ja pagulaste, samuti nende pereliikmete ning nende ülalpidamisel olnud isikute suhtes. Siinkohal ei tehta vahet residentidel ja mitteresidentidel. Sotsiaalkindlustust liikmesriikides reguleerivad Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus 883/2004 „Sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta” ja selle rakendusmäärus 987/2009, mis asendasid varem kehtinud Euroopa nõukogu määruseid 1408/71 ja 574/72. Vastavalt esimesena nimetatud määrusele kuuluvad reguleerimisele järgmised sotsiaalkindlustusliigid (18):

1. haigushüvitised;
2. sünnitus- ja isadushüvitised;
3. invaliidsushüvitised;
4. vanadushüvitised;
5. toitjakaotus hüvitised;
6. tööõnnetus- ja kutsehaigushüvitised;
7. matusetootus;
8. töötushüvitised;
9. eelpensionihüvitised;
10. perehüvitised.

Direktiiv 1408/71/EÜ eristab selgesõnaliselt sotsiaalset ja meditsiinilist abi. Küll aga on mõnikord keeruline kindlaks määrata, kumma alla kõnealune hüvitis kuulub. Aastate jooksul on Euroopa Kohus võtnud vastu otsuseid, mille abil on võimalik eristada sotsiaalseid hüvesid meditsiinilisest abist. Eriti väljapaistvad sealjuures on kaks indikaatorit (19, lk 55).

1. Kui makse on vabatahtlik siis on tegemist meditsiinilise abiga, kui isikul on seadusjärgne õigus maksele on tegemist sotsiaalse hüvega (19, lk 55).

2. Kui makse eesmärk on seotud direktiiv 1408/71 artiklis 4 loetletud hüvitisega on tegemist sotsiaalse hüvega, kui ei siis meditsiinilise abiga (19, lk 55).

Korruga on võimalik sotsiaalseid kindlustusi kohaldada vaid ühes riigis ning enamus juhtudel teeb seda riik, kus asub töötaja töökoht, olenemata sellest, kas tegemist on isiku elukohaga. Erandiks võib pidada kuni 2 aastat kestvat lähetust, mille puhul jäävad kehtima lähetaja riigi õigusaktid. Lähetuse eesmärgiks ei tohi olla ka teise isiku asendamine. Kui lähetaja riigiks on Eesti ja lähetatav riik on Soome, tasutakse sotsiaalmaks ikkagi Eestis ning Soomes sotsiaalmaksukohustus puudub. Samuti jäävad töötajale kehtima kõik sotsiaalkindlustusliigid Eestis.

Juhul kui Eesti firma lähetab oma töötaja lühiajaliselt tööle Soomes asuvasse emaaettevõttesse, kust makstakse töötajale palka, ei pea Soome ettevõtte isiku eest tasuma sotsiaalmaksu, vaid seda teeb Eestis asuv lähetaja firma. Eesti ettevõtte peab töötaja palga deklareerima TSD lisal 1.

Selleks, et sotsiaalmaksu ei peetaks kinni lähetatud riigis või ei tekiks olukorda, kus maksu ei tasuta mitte kummaski riigis, on töötaja kohustatud lähetatavasse riiki esitama lähetussertifikaadi ehk vorm A1 (endine E101). Tõendi väljastab riik, mille sotsiaalkindlustuse õigusakte kohaldatakse ning sellega tõendatakse lähetatud riigis olevale pädevale asutusele, et sotsiaalmaks tasutakse tööandja riigis. Samuti tõendab see ka seda, et töötaja ülalpeetavad on kindlustatud päritoluriigi kindlustussüsteemis. Eestis tuleks esitada tõend olenevalt olukorrast Sotsiaalkindlustusametile, Haigekassale, Töötukassale või Maksu- ja Tolliametile. Vastuvõttev riik ei saa mitte tunnustada A1 tõendit, seda saab kehtetuks tunnistada vaid väljaandnud riik.

Seega, eelmise näite puhul on veel vajalik lähetatud töötajal esitada Soomes asuvasse ametiasutusse tõend selle kohta, et isiku eest makstakse maksu Eestis. Samuti tuleb sellest teavitada emaaettevõtet.

Vorm A1 kehtivuse vältel peab tööandja deklareerima ja tasuma oma töötajatele tehtud maksustatavatelt väljamaksetelt sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makset (kogumispensioni kohustatud isiku puhul) ja töötuskindlustusmakset.

Juhul kui A1 vormil kirjeldatud tööd ei saa töötaja valmis kahe aasta jooksul, mis on maksimaalne lähetuse kestvuse aeg, ettenägematute asjaolude tõttu, on võimalik taotleda

erandina pikendust ja selle saamisel jääb töötaja kindlustatuks päritoluriigis. Kui erandit ei anta, tuleb töötajal lähetuselt naasta vähemalt kaheks kuuks.

Kuna maksuvaba päevaraha maksmisel peavad täidetud olema siseriikliku tööõiguse lähetuse põhimõtted, siis ei tähenda A1 vormi olemasolu töötaja puhul alati seda, et tegemist on lähetusega. Tõendi väljastamine kinnitab vaid seda, et isik on sotsiaalselt kindlustatud teise riigi poolt ning seda ei saa aluseks võtta päevarahade maksmisel. Renditöötajate puhul ei ole näiteks enamuse puhkudel tegemist lähetusega, kuigi A1 vorm on tõenäoliselt neile väljastatud.

3.1. Ravikindlustus, haigushüvitis ja pension lähetuse korral

Kui lähetus on eelnevalt registreeritud tööandja poolt Sotsiaalkindlustusametis ja viimane on omakorda väljastanud töötaja kohta vormi A1, siis on lähetus registreeritud ka Haigekassas ning töötaja saab vajaminevat arstiabi Euroopa ravikindlustussertifikaadi alusel. Kui lähetus on pikem kui üks aasta tuleb töötajal taotleda lisaks tõendit E106, mille alusel saab isik registreerida end lähetatud riigi ravikindlustussüsteemis, kuigi kindlustajariigiks jääb ikkagi lähetaja riik. Vormi E106 kohandamisel kehtivad töötajale samad tingimused, mis lähetatud riigis elavatele isikutele, ning selle ulatus on ravikindlustussertifikaadist laiem. Ajutist töövõimetushüvitist maksab kindlustatule kindlustaja riik ka välisriigis välja antud dokumendi alusel.

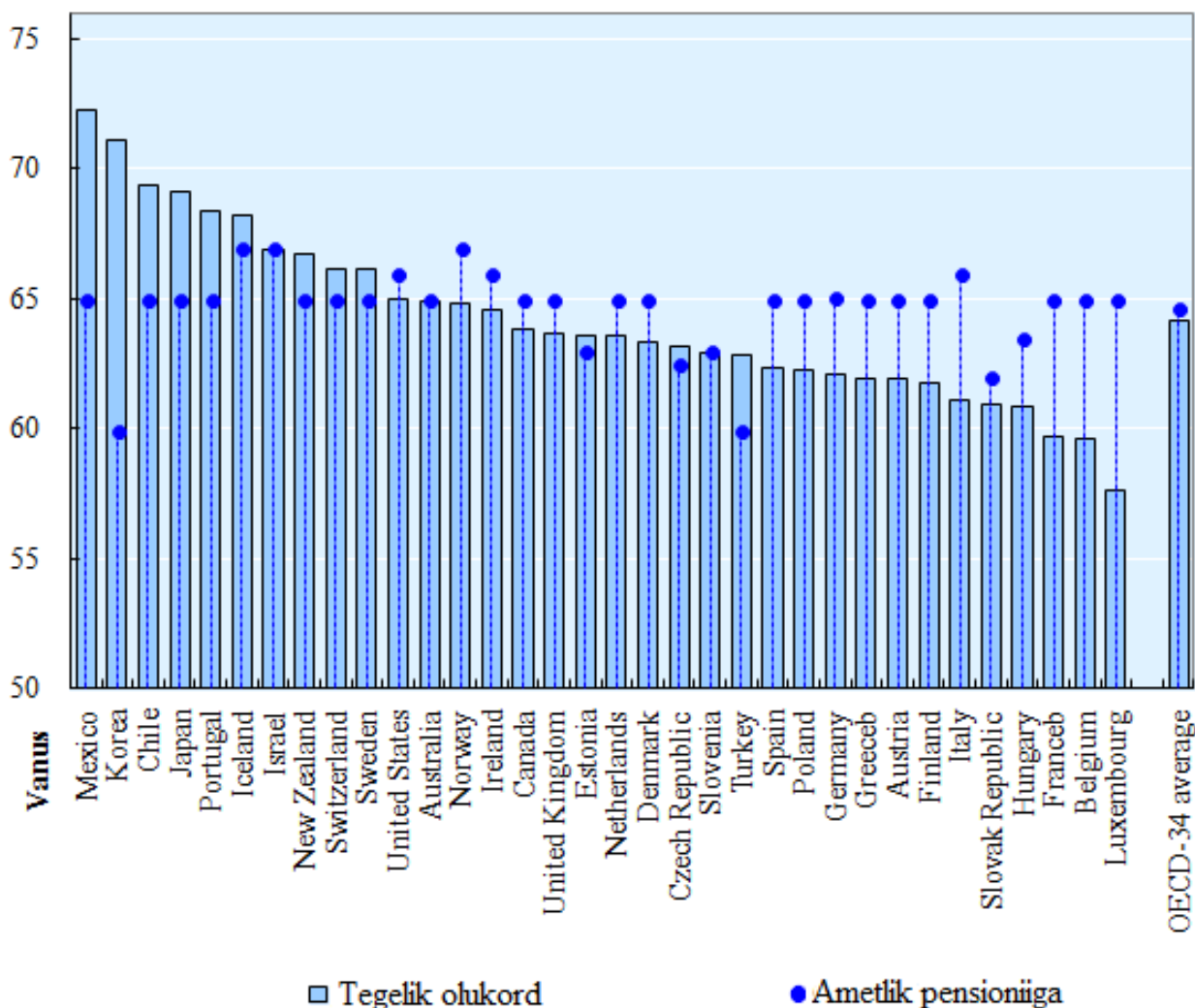
Vanaduspensionid kuuluvad kõikide riikide sotsiaalkindlustussüsteemide olulisemate sotsiaaltoetuste hulka. Sellest tulenevalt on ka võõrtöötajate osas küllalt olulisel kohal küsimused omandatud pensionikindlustusperioodide säilimise kohta. Vaja on ka selgusele jõuda, missugune riik on kohustatud võõrtöötajale pensioni maksuma ning kas pensioni makstakse igasse liikmesriiki ilma eriliste piiranguteta (12, lk 68).

Pensioniiikka jõudes peab esitama vastava avalduse elukoha riiki. Peale selle esitamist on riigil kohustus teha päring kõikidesse välisriikidesse, kus avalduse teinud isik on töötanud, et teada saada, millistel neist on hüvitise maksmise kohustus.

Kuna sotsiaalmaksu on lähetuse korral tööandja eest maksnud üldiselt elukoha riik, siis ei teki tulevikus töötajal ka probleemi pensioni laekumisega, kuna lähetuse vastuvõtnud riik töötaja kindlustusmaksleid tasunud ei ole. Vastasel juhul tuleks arvestada pensioni maksmise kohustust igas Euroopa Liidu riigis, kus töötaja on kindlustatud olnud vähemalt ühe aasta.

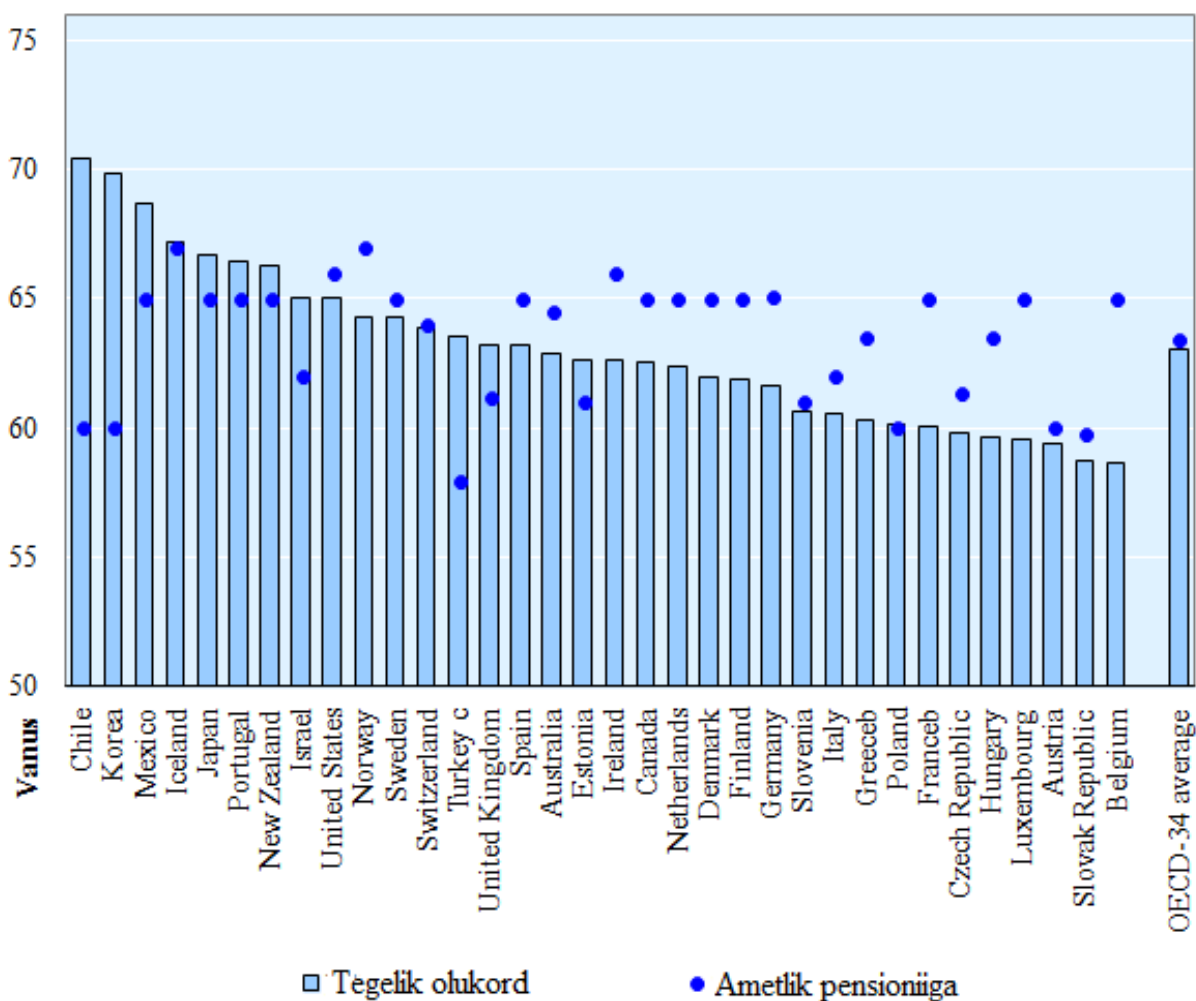
Üks pensioni hüvitise saamise reegel, mis võib mõjutada sisserännanud töötajat ebasoodsalt on see, et pensioni maksmine on seotud kas residentsuse või töötatud aastatega ning võib olla sõltuv saadud töötasust või panustest pensioni sissemaksetes. Enamus Euroopa riigid kehtestavad pensioni hüvitise maksmiseks residentsuse või töötatud aja reeglit. Vaid neljas riigis: Taanis, Iirimaa, Hollandis ja Austrias on miinimum pension seotud sissetuleku või sissemaksetega pensioni süsteemi (20, lk 274).

Kuna pensionile saamise vanused on riigiti erinevad, siis sõltub selle maksmise aeg töötajale riigist, kus pension teeniti. Pensionit saab taotleda siis, kui on jõutud vastava riigi seadusjärgesse pensioniikka.



Joonis 2. Ametliku vanaduspensioni vanuse võrdlus tegeliku olukorraga (mehed) (21)

Joonisel number 2 on toodud nii Euroopa Liidu kui ka teiste riikide ametlik riiklik pensionile saamise vanus ning tegelik olukord aastatel 2007-2012. Sinine täpp vastavalt esimese ning hele-sinine joon vastavalt teine. Joonisel 2 on välja toodud statistika meeste kohta. Kui pensionile jäämise vanus oli sel perioodil Eestis 63 aastat siis olukorras, kus Eesti elanik oleks teinud tööd Hispaanias, kus vanaduspensioni iga oli 65 aastat ning siis naasnud elukohariiki Eestisse ja siin pensionile jäänud oleks esimesel kahel aastal pension väiksem ametliku vanuse erisuse tõttu kahe riigi võrdluses. Alles 65 aastaseks saades on isikul õigus ka Hispaanias teenitud osalt pensionit saada.



Joonis 3. Ametliku vanaduspensioni vanuse võrdlus tegeliku olukorraga (naised) (21)

Joonis 3 kujutab sama põhimõtet nagu joonis 2 kuid võrdleb naiste vanaduspensionit erinevates riikides. Ka siin võib tekkida samasugune olukord. Eesti elanik, kes jääb pensionile 63 aastast on eelnevalt töötanud Iirimaa, kus on vanaduspensioni eaks 66 aastat. Esimesel kolmel aastal

saab pensionihüvitist vaid Eestist ning alles 66 aastasel lisandub elukohariigi pensionile välisriigis teenitud osa.

Sotsiaalmaksu tasumise erandi, mille kohaselt lähetuse korral laekuvad maksud lähetaja riiki hea külg seisnebki selles, et tööalane vaba liikumine Euroopa Liidus on lihtsustatud ning töötaja kindlustamine ja hüvitiste maksmise kohustus jääb alalise töökoha riiki.

4. TULU- JA SOTSIAALMAKSU DEKLAREERIMINE

Igal füüsilisest isikust residendil, füüsilisest isikust ettevõtjal (FIE) ja ettevõttel võib tekkida lähetusega seoses kohustus esitada kas tuludeklaratsioon või tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon (TSD). Samuti võib kohustus tekkida mitteresidendist tööandjal. Tulude deklareerimine on otseselt sõltuv tulude tekkest ja majandustegevusest.

Deklareerimine füüsilisest isikust ettevõtja puhul

FIE esitab TSD ainult juhul kui tal on ettevõtluses töötajaid. Kui töötajaid ei ole, tuleb esitada tuludeklaratsioon (vorm A) ning lisaks residendist füüsilise isiku ettevõtlusest saadud tuludeklaratsioon ehk ettevõtlus vorm E. Tulu tuleb deklareerida ka siis kui füüsilisest isikust ettevõtja ei ole kantud äriregistrisse või on tegevuse lõpetanud. Samuti siis kui maksustatav tulu on väiksem kui maksuvaba tulu või kui maksustatav tulu puudub üldse.

Deklareerimine juriidilisest isikust ettevõtja puhul

Kui ettevõtte on lähetanud oma töötaja välisriiki tuleb töötasu deklareerida TSD¹ samamoodi nagu seda tehtaks juhul kui töötaja teeks tööd töölepingus määratud asukohas ehk Eestis. Lähetatule päevaraha makstes tuleks aga arvestada maksuvaba piirmääraga, milleks on 32 eurot.

Päevaraha maksjaks saab olla:

1. tööandja;
2. kolmas osapool;
3. tööandja ja kolmas osapool.

Kui päevaraha maksab ainult tööandja ja piirmäärades, siis deklareerida seda ei tule. Kui summa on suurem kui 32 eurot siis ületav osa tuleb maksustada vastavalt tulu- ja sotsiaalmaksuseadusele erisoodustusena, deklareerides selle TSD¹.

Kui esimesel puhul kuulub maksmisele nii tulu- kui sotsiaalmaks siis olukorras, kus päevaraha maksab üle piirmäära kolmas osapool (teine ettevõtte, kes ei ole tööandja) loetakse ületav osa töötaja tuluks ning maksustatakse ainult tulumaksuga.

Olenevalt sellest, kes on kolmandaks isikuks, toimub päevarahadelt kas tulumaksu kinnipidamine või tasumine lähetatu enda poolt füüsilise isiku tuludeklaratsiooni alusel. Kui kolmas isik on tulumaksuseaduse §-s 40 sätestatud tulumaksu kinnipidaja, peetakse tulumaks kinni. Kui aga ei ole, siis lähetatu deklareerib maksustamisele kuuluva päevaraha osa füüsilise isiku tuludeklaratsioonis kui summad, millelt ei ole tulumaksu kinni peetud (22).

Kui tööandja ei ole töötajale maksnud päevaraha maksimaalses ulatuses ja kolmas osapool soovib maksuvaba summat kasutada, peab tal olema tööandja kirjalik kinnitus maksuvaba piirmäära mitterakendamise kohta.

Deklareerimine mitteresidendist tööandja puhul

Kui Eestis teeb tööd töölepingu alusel Eesti resident või mitteresident, kes allub mitteresidendist tööandjale, kellel puudub siin püsiv tegevuskoht ning on registreeritud seetõttu mitteresidendist tööandjana vormi R2 alusel, tuleb tööandjal deklareerida kõik töötasuga seotud maksud. Residentist töötaja puhul TSD ja lisa 1, mitteresidendi puhul TSD ja lisa 2.

Vorm R2 on mitteresidendist maksumaksja registreerimise avaldus. Avaldus tuleb esitada kümne tööpäeva jooksul arvestades seda hetkest kui mitteresidendist tööandjal tekkis Eestis maksukohustus.

Oluline on silmas pidada, et püsiv tegevuskoht võib tekkida ka ilma kindla asukoha olemasoluta, nimelt tekib tulumaksuseaduse kohaselt Eestis püsiv tegevuskoht ka siis, kui Eestis tegutseb mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud agent. Püsiva tegevuskoha enimlevinud vorm on filiaal, kuid filiaali registreerimise fakt iseenesest ei loo veel Eestis püsivat tegevuskohta, kui majandustegevust tegelikult ei toimu (15, lk 88). Püsiva tegevuskoha olemasolul ja selle kaudu tehtud väljamaksetelt tuleb kinni pidada tulumaksu, töötuskindlustusmaksleid ja kogumispensioni makset ning tasuda sotsiaalmaks ja erisoodustuste tulumaks.

Deklareerimine residendist füüsilise isiku puhul

Kui töötaja on Eesti residendist füüsiline isik, maksab ta Eestis tulumaksu nii Eestis kui väljaspool Eestit saadud tuludelt ning deklareerib ise oma kogu maailmast saadud tulud ja tasutud tulumaksu Eestis maksustamisperioodile järgneva kalendriaasta 31. märtsiks (23). Kui suures osas kasutatakse tulude deklareerimiseks eeltäidetud deklaratsioone (andmed saadakse TSD'lt) siis välismaal saadud tulu tuleb igal isikul ise lisada.

Kui isik on viibinud lähetuses 12-kuulise perioodi jooksul pikemalt kui 183 päeva ning on tulumaksu maksnud välisriiki omades selle tõendamiseks dokumente, tuleb tulu deklareerida vormil A, tabelis 8.8. (vabastusmeetod), kuhu deklareeritakse välismaal saadud tulu, mis ei kuulu maksustamisele Eestis. Kui töötamise periood oli lühem kui 183 päeva või kui üle 183 päevane töötamine on välisriigis maksustamata, deklareeritakse tulu vormil A tabelis 8.1. (krediidimeetod). Kui välisriigis kehtib madalam tulumaksumäär kui Eestis, siis tuleb vahe Eestis juurde maksta. Kui lähetuse kestel tekkis välisriigis teisi tulusid, tuleb needki deklareerida, kuid see ei tähenda alati täiendavat maksukohustuse tekkimist Eestis.

JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD LÄHETUSE KORRALDAMISEKS

Lõputöö koostamise käigus selgus, et ei leidu ühtegi allikat, mis käsitleks terviklikult lähetust ja sellega kaasnevaid kohustusi. Selleks, et mõista kuidas lähetuse puhul on reguleeritud töötingimused, hüvitised ja maksud tuleb uurida mitmeid erinevaid seaduseid, direktiive ning teaduslikke allikaid ning nende arvukus muudab teemast arusaamise keeruliseks. Samuti ei ole võimalik piirduda vaid Eesti regulatsioonidega vaid lugema peab ka teiste Euroopa Liidu riikide seaduseid ning lähetust puudutavaid materjale.

Kuna Euroopa Liit võimaldab teenuste osutamise vabaduse ja töötajate vaba liikumise kõikidesse liiduriikidesse peaks sellekohane informatsioon olema lihtsamini leitav ühest usaldusväärsest allikast. Välisriikides töötamise tingimused ei tohiks olla mitte ainult samade eesmärkidega sätestatud vaid need peaksid olema kõigile ühtselt mõistetavad, kergesti leitavad ning sellega kaasnevate kohustuste täitmine seega lihtsam kui ta hetkel on.

Enne töötaja lähetusse saatmist tuleks välja selgitada mitte ainult tööandjal vaid ka töötajal, millised on lähetusega seotud kohustused ja tingimused lähetatavas riigis. Seejärel on võimalik tööandjal õigesti määrata, kuidas peab toimuma töötasu maksustamine ning töötaja saab olla kindel, et lähetusega kaasnevad tingimused on tööandja ja vastuvõtva riigi poolt täidetud ja hüvitised õiglased.

Selgitama peab ka seda kui suures osas tuleb deklareerida maksud lähetusega seotud osapoolte riikides ning millist meetodit sealjuures kasutama peaks. Erisused riikide vahel võivad olla mõnikord väga suured ning tagajärjed rahaliselt kurnavad mõlemale töölepingu osapooltele.

Kuigi Euroopa Liidu riikide maksuhaldurid teevad omavahel koostööd olukorras kus ilmneb, et maksud on jäänud ühes lähetuse osapoolte riigis deklareerimata peaksid riigid rohkem tegelema ennetava tööga selleks, et nimetatud olukorda üldse ei tekiks. Hetkel on Eestis aktuaalne küll Soomes töötavate isikute teadvustamine sealsete maksukohustuste osas, kuid informatsiooni levitamine erinevate reklaamikanalite kaudu peaks toimuma pidevalt ka teiste riikide osas.

Vajadusel peaks tööandja suunama oma töötaja maksuhalduri poole, kes saab abiks olla maksuresidentsuse ja sellega kaasnevate kohustuste kindlaks tegemisel. Samuti on abiks Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt leitav füüsilise isiku residentsuse määramise juhend.

Tööd analüüsid selgus veel, et renditöö vahendamise puhul tekitab enim raskuseid töö tegemise asukoha määramine töölepingus. Selleks, et saata töötaja töölähetusse nii, et oleks õigus tasuda maksuvaba päevaraha, peab lepingus töö tegemise asukohana määratud koht vastama ka sisuliselt töö tegemise kohale ja lähetuse koht erinema püsivast töö tegemise paigast.

Selleks, et lihtsustada asukoha määramist, mis omakorda võimaldaks paremini välja selgitada, millisel juhul on tegemist töötaja lähetamisega ja millal mitte, peaks see olema seaduses täpsemalt sätestatud. Hetkel kehtivas Eesti töölepingu seaduses on selle määratlus väga lai. Töötaja peab tööülesandeid täitma tööandja tegevuskohas, mis on töösuhtega kõige rohkem seotud kui töö tegemise koht ei ole kokku lepitud (2). Eeldatakse, et see on määratud kohaliku omavalitsuse täpsusega. Autori seisukohast ei ole see aga piisav. Seaduses peaks olema reguleeritud, et töö tegemise püsiv asukoht peab vastama ka sisuliselt töö tegemise kohale. Sellest lähtuvalt peaks olema sätestatud, et lähetusele peab eelnema või järgnema töötamine töölepingus määratud asukohas piisavalt pika perioodi vältel, et seda pidada püsivaks.

Samuti ei tohiks olla võimalik sõlmida töölepingu lõpetamist poolte kokkuleppel kohe peale lähetuse lõppemist vaid see peaks olema lubatud vaid töölepingu seaduses välja toodud tööandja või töötaja olulise lepingutingimuse rikkumise puhul erandkorras, millega omakorda kaasneksid ka rahalised hüvitised.

Sellised muudatused võiksid vähendada maksuvaba päevaraha maksmist olukorras, kus selleks tegelikult alust ei ole.

KOKKUVÕTE

Käesolev lõputöö on koostatud selleks, et luua terviklik allikas lähetuse kohta, mis aitaks paremini mõista, kuidas on reguleeritud sissetuleku maksustamine ja millised tingimused peavad olema kohaldatud isiku puhul, kes viibib seoses töötamisega väljaspool koduriiki. Selleks andis töö autor ülevaate maksuarvestuse põhimõtetest ja sellega kaasnevatest riskidest. Töö kirjutamisel tugineti Euroopa Liidu riikide seadustele ja ühistele direktiividele.

Autor jõudis töö koostamise käigus järeldusele, et lähetust käsitlev informatsioon ei ole senini olnud piisavalt kompaktna, et lähetusega kaasnevad kohustused oleksid ühtselt mõista. Vastuseid tuleb otsida erinevatest allikatest ning neid leidub palju. Samuti ei ole Eesti töölepingu seaduses sätestatud piisavalt täpselt nõudeid töölepingu sisule ning sellest tulenevalt võib tekkida valesti mõistmist või halvimal juhul kasutatakse selle ebatäpsust maksudest kõrvale hoidumiseks.

Selleks, et lähetus oleks paremini reguleeritud peaks iga riik koondama vastava info ühte usaldusväärsesse allikasse, mis oleks kõikidele kergesti kättesaadav. Samuti, et vältida olukorda, kus maksuhaldur peab makse sisse nõudma tagantjärele, tuleks rohkem teha ennetavat tööd selle nimel, et maksud oleksid kohe korrektselt deklareeritud ja tasutud õigesse riiki. Eestis on viimasel ajal muutunud aktuaalseks maksustamisereeglid Soomes töötamise korral, kuid ennetust tuleks teha ka teiste riikide puhul.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli koostada terviklik ja põhjalikku ülevaadet andev materjal Euroopa Liidu sisese lähetuse kohta.

Lõputöö esimeses osas andis autor ülevaate sellest, millistel puhkudel tuleb lähetuse korraldamisel kohaldada Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi ning millises olukorras piisab kui aluseks võtta ainult töölepingu seadus. Lisaks toodi välja direktiivi eesmärgid ja nõuded Euroopa Liidu riikidele.

Esimeses peatükis analüüsiti ka renditööjõu vahendamist ning selgitati tööandja, töötaja ja kasutajaettevõtte olemust. Lisaks tõi autor välja põhilise probleemi selle töövormi puhul, milleks on töö tegemise asukoha määramine. Selles töö osas selgus ka, et kui enamus olukordades on tulumaksukohustuse määramisel kasutusel 183 päeva reegel, siis renditööjõu vahendamise puhul võib tekkida erand, kus maksud tuleb maksta esimesest töötatud päevast juba lähetatud riigis.

Töö ülejäänud kolm peatükki käsitlesid tulu- ja sotsiaalmaksu ning nende deklareerimist. Kui tulumaksuga maksustamisel arvestatakse residentsuse printsiipi, siis sotsiaalmaksu puhul ei tehta vahet residentidel ja mitteresidentidel. Sotsiaalmaks makstakse töö tegemise riiki väljaarvatud lühiajalisel töötamisel teises riigis (kaasaarvatud lähetus) kui maksukohustus jääb endiselt tööandja riiki.

Maksude selline reguleerimine kindlustab, et Euroopa Liidus oleks lihtsustatud vaba tööjõu liikumine ja kõiki isikuid koheldaks võrdselt olenemata sellest, millisest riigist nad pärit on.

Töös käsitletud erinevad osad annavad algteadmised lähetuse korraldamise kohta selle erinevates situatsioonides ja valdkondades.

Esitatud tulemuste põhjal saab väita, et autori poolt püstitatud eesmärk koostada terviklik materjal lähetuse kohta on täidetud.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 96/71/EÜ 16. detsembrist 1996. // Euroopa Liidu Teataja.
2. Töölepingu seadus 17. detsembrist 2008. // RT I 2009, 5, 35.
3. Euroopa Komisjon. Mis on direktiiv. 25. juunist 2012.
http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_directive_et.htm, 17. märts 2014.
4. Philips, R., De Roey, A., Huyghebaert, A. Tax is crucial. But what about social security and labour law? // International Tax Review, June 2005, Vol. 16 Issue 6, pp 61-65.
5. Petrylaitė, D., Kuoras, S. Legal regulation of temporary agency employment in the European Union: From the beginning to modern interpretation. // Current Issues of Business & Law. 2012, Vol. 7 Issue 2, p233-247.
6. Maksu- ja Tolliamet. Tööjõu vahendamine ja lähetused. <http://www.emta.ee/?id=23523>, 02. aprill 2014.
7. Vero Skatt. Leased employees - taxation in Finland. 07. aprillist 2014.
[http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/International_tax_situations/Leased_employees_taxation_in_Finland\(15345\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/International_tax_situations/Leased_employees_taxation_in_Finland(15345)), 15. aprill 2014.
8. Maksu- ja Tolliamet. Renditööjõu maksustamisest Soomes. <http://www.emta.ee/?id=4894>, 15. aprill 2014.
9. Eurostat. Minimum wage statistics. // http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Minimum_wage_statistics, 18. märts 2014.
10. Lind, A. Töölähetuses olev töötaja ja lähetatud töötaja – mis on nende erinevus?. 2011. http://uudiskiri.ti.ee/files/august2011_juristannab2.pdf, 01. aprill 2014.
11. Soome Töökaitseamet. Töötamine Soomes. 13. juunist 2013.
<http://www.tyosuojelu.fi/fi/tootaminesoomes/>, 04. aprill 2014.
12. Tavits, G. Võõrtöötajate sotsiaalse kaitse põhijooned Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, 2004.

13. Lehis, L. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura, 2012.
14. Maksu- ja Tolliamet. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend. detsember 2010.
<http://www.emta.ee/index.php?id=1529>, 14. aprill 2014.
15. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services OÜ, 2013.
16. Palga ja maksude kalkulaator. <http://www.kalkulaator.ee/?lang=1&page=1>, 06. aprill 2014.
17. Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord 25. juunist 2009 nr 110. // RT I 2009, 36, 245.
18. Sotsiaalkindlustusamet. <http://www.sotsiaalkindlustusamet.ee/tootamine/>, 02. aprill 2014.
19. Fick, B.J., Clara García Flechas, A. Social security for migrant workers: the EU, ILO and Treaty-based regimes. // Revista Colombiana de Derecho Internacional. May 2007, Issue 9, p45-86.
20. Messkoub, M. Migrants in the European Union: welfare in old age. // Public Finance & Management. June 2005, Vol. 5 Issue 2, p269-289.
21. The Organisation for Economic Co-operation and Development. Ageing and Employment Policies - Statistics on average effective age of retirement.
<http://www.oecd.org/employment/emp/ageingandemploymentpolicies-statisticsonaverageeffectiveageofretirement.htm>, 14. aprill 2014.
22. Maksu- ja Tolliamet. Kolmanda isiku poolt üle maksuvaba piirmäära makstud päevarahad maksustatakse füüsilise isiku tuluna. Uuendatud 2011. aasta jaanuaris.
<http://www.emta.ee/index.php?id=2804>, 28.mai 2014.
23. Maksu- ja Tolliamet. Tulu- ja sotsiaalmaksu maksmine Eesti isikute välisriigis teenitud töötasult. Uuendatud 2014. aastal.
<http://www.emta.ee/index.php?id=29733&highlight=maksu#6>, 14. aprill 2014.

SUMMARY

CONDITIONS, BENEFITS AND TAXES RELATED TO BUSINESS TRAVEL IN THE EUROPEAN UNION

Marie Pärnaste

The popularity of sending workforce to foreign countries has grown a lot over the years. This results in a greater need to understand how this income is regulated on different occasions and what kind of working conditions and benefits must be applied to people who have to stay abroad because of their work.

Although the conditions of business travel are laid down in national laws as well as in the directives of the European Parliament and of the council, which are used to regulate the objectives of the nations in setting these laws, it is still sometimes difficult to understand which are the right tax accounting principles in different situations and which are the risks that may arise. Taking a wrong approach to the term business travel can lead to negative consequences which affect both the employer and the employee.

The objective of this thesis is to create a comprehensive and thorough review of business travel within the European Union.

In order to get results, the author examines the laws of different European Union countries as well as common directives, mainly comparing these to Estonian laws.

The thesis has been prepared following the principles of development research. The study deals with the processes that come with business travel in different fields and brings out examples of possible situations.

The study consists of four substantive sections. The first section gives an overview of the directive 96/71/EC of the European Parliament and of the Council, its contents and conditions.

This includes minimum requirements for conditions that must be created for employees during their business travel: work and rest periods, earnings, and occupational safety. The first section also talks about hire labour mediation. The nature of the working relationship in cases like this, and how the location of the work must be determined in the contract are examined; specifications of mobile work are also explained. In addition, the author gives an overview of the conventions signed with Nordic countries for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital.

In the second chapter, the author deals with income tax and the associated risks. Residence principle and tax treaties between countries are explained. The author also analyses the costs associated with business travel and how these are compensated.

The third chapter gives an overview of the social security tax, its obligations and risks. The social guarantees that must be created for those who work abroad are examined using the directive 1408/71/EC of the European Parliament and of the Council. Specifically, an overview is given of the business travel certificate A1, health insurance and pension benefits.

The fourth chapter concentrates on the declaration of income tax and social security tax. It explores who and under which circumstances may have to declare their taxes and which form must be used.

In the process of writing this thesis, it became clear that there isn't a single source that deals with business travel and the associated obligations comprehensively. In order to understand how business travel related working conditions, benefits and taxes are regulated, several different laws, directives and scientific sources must be examined and their abundance makes it difficult to understand the topic. It's also not possible to only suffice with Estonian regulations.

Since the European Union allows the freedom of providing services and moving employees freely to every member state, related information should be easier to find using a single reliable source. The conditions of working abroad shouldn't only be set with the same objectives, but these should also be unambiguous for everyone, easily found, and the obligations that come with it should be easier to fill than they are now.

Also, in order to avoid a situation where the tax collector has to recover the taxes afterwards, more preventive work should be done to ensure that taxes would be declared on time and paid to

the right country. In Estonia, it has become topical to know how to deal with taxes when working in Finland, however, prevention should be done with other countries as well.

The different sections that this thesis deals with give basic knowledge on how to organize business travel in different situations and fields.

Based on the presented results, it can be said that the author has met the stated objective to prepare a comprehensive material about business travel.

This thesis contains 42 pages including 23 references, 3 charts and 3 figures. It is written in Estonian.