

**Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile**  
**arvamuse andmine**  
**IFA- Eesti töögrupi poolt**

Käesolev aramus käsitleb Maksu- ja Tolliameti (edaspidi nimetatud maksuhaldur ja/või MTA) poolt välja töötatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projekti, milline on saadetud arvamuse andmiseks mitmele audiitorfirmale ning advokaadibüroole (vt ka 14.07.2009 pressiteadet MTA veebilehel<sup>1</sup>).

Töögrupp leiab, et suur erisus palga- ning kapitalitulu maksustamisel Eestis võib muuhulgas luua antud erisust kuritarvitavatele maksumaksjatele ebaausaid konkurentsieeliseid, mistõttu probleem väärib tähelepanu. Samas, arvestades, et MTA poolt välja töötatud juhend võib avaldada olulist mõju senisele maksustamispraktikale ning et juhendis käsitletud teemad puudutavad Eesti maksukeskkonda laialdasemalt, on äärmiselt oluline, et enne juhendi kehtestamist analüüsiks MTA maksuõigusega tegelevate spetsialistide poolt antud seisukohti juhendis käsitletud teemade osas. Maksuhalduri initsiatiiv selgitada maksumaksjale maksuhalduri mõttekäiku dividendide eristamisel töötasust või juhatuse liikme tasust on igati tervitatav ja kahtlemata positiivne tegevus. Teisalt ei saa ega tohi alahinnata asjaolu, et tegemist on põhimõttelist laadi küsimusega, mis puudutab maksuhalduri õigust sekkuda äriühingu (seaduslikku) otsustusvabadusse konkreetse väljamakse sisu osas, samuti nimetatud maksuhalduri õiguse ulatust ja aluseid. Optimaalseim lahendus käesoleva küsimuse lahendamiseks saavutatakse konstruktiivse arutelu tulemusena ning võimalikult erinevaid sihtgrupe kaasates.

Sellest tulenevalt on IFA – Eesti<sup>2</sup> liikmed moodustanud töögrupi, mis soovib anda oma arvamuse nimetatud juhendi osas. Töögrupi tööd juhtis ja koordineeris Maret Hallikma (advokaadibüroo Lepik & Luhaäär LAWIN) ja töögruppi kuulusid järgnevad isikud: Erki Uustalu (AS PricewaterhouseCoopers), Priit Raudsepp (advokaadibüroo Sorainen), Regina Valge (Baker Tilly Baltics OÜ), Aidi Kallavus (KPMG Baltics AS), Joel Zernask (KPMG Baltics AS), Tambet Grauberg (Tartu Ülikooli doktorant), Gerly Kask (advokaadibüroo Concordia), Inga Klauson (Rahandusministeerium), Margus Jõemaa (Ernst & Young Baltic AS), Priit Lätt (advokaadibüroo Glimstedt, Straus & Partnerid), Egon Talur (advokaadibüroo Luiga Mody Hääl Borenius) ning Elvira Tulvik, Ivo Vanasaun ja Olga Lavrova.

Juhime siinkohal tähelepanu, et käesolevas arvamuses väljendatud seisukohad on käsitletavad konkreetse töögrupi arvamusest ning ei pruugi tingimata väljendada organisatsiooni liikmete, samuti töögrupis osalenute isiklike ega nende tööandjate arvamusi.

## **I Juhendi õiguslikust tähendusest, töögrupi üldised seisukohad seoses juhendiga.**

1. Kehtiv õigus ei sätesta ega reguleeri selgesõnaliselt printsiipe, millest lähtuvalt maksumaksjal saaks kujuneda ühene arusaam, kuidas toimida teatud konkreetsetes, kuid sageli esinevates olukordades, eristamaks dividendide töötasust või juhatuse liikme tasust. MTA poolt välja töötatud juhendiga tehakse küll maksuhalduri poolt kiiduväärt katse vähendada seda tühimikku maksuseadustes, kuid töögrupi liikmed on seisukohal, et juhendis toodud MTA käsitus, eristamaks ühte või teist väljamakset või aktiivset tulu passiivsest, ei ole korrektne ega õiguslikult põhjendatud. Töögrupp leiab, et juhend ei saa omada õiguslikku tähendust ning tegemist ei saa olla dokumendiga, millele maksuhaldur saaks maksumenetluses viidata ning maksuotsuste tegemisel tugineda. Oma sisult saab nimetatud dokumenti võrrelda maksukorralduse seaduse (edaspidi nimetatud MKS) § 15 antud selgitustega, mis ei ole maksukohustuslasele siduvad. Töögrupp leiab, et juhendi preambulas tuleks vastav selgitus ka kindlasti

---

<sup>1</sup> EMTA. MTA saadab juhendi hindamiseks juhtivatele maksukonsultantidele. 14.07.2009 <http://www.emta.ee/mta-saadab-juhendi-hindamiseks-juhtivatele-maksukonsultantidele-2&tpl=1026>

EMTA kommentaar dividendide ja palga eristamise juhendi teemal. 13.08.2009. <http://www.emta.ee/pressimaterjalid>

<sup>2</sup> IFA-Eesti on Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühingu (*International Fiscal Association, www.ifa.nl*) Eesti liikmeid koondav ühing. Ühingu eesmärgiks on edendada mõtete vahetamist Eesti maksuexperte vahel, aidates neil ühtlasi luua rahvusvahelisi kontakte ja pakkuda ligipääsu maksundusalasele informatsioonile. Eestist kuulub ühinguusse 67 liiget nii era- kui ka avalikust sektorist. 1938. aastal asutatud Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühinguusse kuulub ülemaailmselt ligi 12 000 liiget 85-st erinevast riigist

ära märkida. Maksuhaldur võiks kaaluda ka, kas dokumendi pealkiri peaks olema „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“ või pigem „Maksuhalduri selgitused dividendide ja töötasu eristamise kohta“.

2. Töögrupi arvates on kaheldav, kas maksukorralduse seaduse MKS § 84 tõlgendamise kohta saab anda juhendit. Alus MKS § 84 rakendamiseks on olemas ikkagi eeskätt vaid siis, kui tehingu majanduslik sisu erineb tehingule antud vormist. Dividendide puhul on seda aga väga raske väita – väljamakstud dividendid vastavad kõigile nõuetele ja on just vastavuses oma majandusliku sisuga, s.t kui tekkis kasum, tehti selle jaotamise otsused ja maksti otsustele vastavad dividendid välja. Pigem on dividendide ümberhindamine töötasuks vastuolus nende majandusliku sisuga, eriti kui silmas pidada ka Euroopa Kohtu<sup>3</sup> poolt tunnustatud printsüüpi, mille kohaselt maksumaksja ei pea valima tehingut, mille tegemisel kaasnev maksukoormus on suurim, kui tehingu tegemise legaalseid võimalusi on rohkem. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine oleks põhjendatud juhul, kui maksuhaldur tõendaks, et tegemist ei olnud tegelikult osaluse alusel väljamakstud dividendidena, näiteks oli osalus fiktiivne või esinevad muud sarnased asjaolud. Seega, pigem tuleks objektiivselt lahenduseks pidada seda, kui maksuseadused annaksid maksuhaldurile õiguse nn aktiivse juhatuse puhul mingi maksumaksja määrata, mitte põhjuse ja võimaluse dividende ümber kvalifitseerimiseks praeguse üldsätte MKS § 84 alusel. Siinkohal nõustub töögrupp Eesti Maksumaksjate Liidu juhatuse esimehe<sup>4</sup> poolt meedias avaldatud näitega: olukorras, kus maksuhaldur on pidanud võimalikuks majandusliku tõlgendamise meetodit kasutades ümberkvalifitseerida dividend töötasuks, kuid samas ei nõustu, et füüsiliselt isikust ettevõtja ettevõtlustulust võiks saada passiivne tulu, on tegemist maksumaksjaid diskrimineeriva ebavõrdse kohtlemisega. Töögrupi arvates peab sellisel juhul olema võimalik rakendada nn mõlemasuunalist tõlgendamist, mitte üksnes maksumaksja jaoks maksukoormust suurendavas suunas.
3. Töögrupp juhib maksuhalduri tähelepanu asjaolule, et igale juhtumile tuleks läheneda individuaalselt, eraldi arvesse võttes kõiki konkreetse kaasuse asjaolusid. Samuti rõhutab töögrupp veelkord, et käesolev juhend saab siiski olla vaid eeskätt maksumaksja tegevust suunavaks ja juhendavaks materjaliks, tagamaks seaduste ühetaoline kohaldamine, ning ei saa endast kujutada lõplikku ja maksumaksja jaoks siduvat hinnangut. Juhendi suurema kaalukuse ja tõsiseltvõetavuse huvides maksumaksja silmis, tuleb juhendis välja tuua konkreetseid näiteid - faktiliselt enim esinevad probleemsed olukorrad aktiivse ja passiivse tulu eristamisel, kindlasti ka printsüübid, millest maksumaksja peaks lähtuma nn piiripealsetes olukordades väljamakse liigitamisel dividendiks, sh muuks kasumieraldiseks, juhatuse liikme tasuks ja töötasuks.
4. Üldise suunitluse poolest on MTA poolt koostatud juhend hetkel käsitletav rohkem dokumendina, mis on suunatud MTA ametnikele, andes juhiseid, kuidas dividende juhatuse liikme tasuna maksustada, mitte maksukohustuslastele suunatud selgitava dokumendina. Töögrupp peab väga oluliseks dokumendi üldise kontseptsiooni muutmist sellisel, et see vastaks ka oma olemuselt maksukohustuslastele suunatud selgitusele.
5. Töögrupp on seisukohal, et käesolev juhend oma praeguses sõnastuses ja argumentatsioonis ei täida oma eesmärki. Maksuhaldur ei tohi ületada temale antud volitusi ning peab tegutsema seadusandliku võimu poolt ettenähtud volituste ulatuses ja piires. Aspekt, et juhend kannab suunavat ja soovituslikku eesmärki, peaks olema üheselt ja arusaadavalt kirjalikult väljendatud. , et kõigile, kes peavad oluliseks nimetatud juhendiga lähemalt tutvuda, oleks see mõistetav. Töögrupp leiab, et MKS § 15 tähenduses juhendite andmine on igati positiivne tegevus maksuhalduri kui „ühetaolise ja läbipaistva

---

<sup>3</sup> „Tehingu või toimingute tegemise kavatsus on ebaoluline seni, kui tehingu või toimingute oma objektiivsete tunnuste poolt vastab neile kriteeriumidele, mille alusel maksukohustuslane maksukohustust täitis. Samuti ei pea maksukohustuslane tingimata valima tehingut või toimingut, mis kuulub maksustamisele kõige kõrgemas määras“ Euroopa Kohtu 21.02.2006 otsus nr C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise; 12.09.2006 otsus nr C-196/04 Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland; 21.02.2008 otsus nr C-425/06 Part Service Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze;

<sup>4</sup> Lasse Lehis on sellele probleemile juhtunud tähelepanu Vikerraadio Reporteritunnis 02.09.2009. a seoses dividendide maksustamisega sotsiaalmaksuga ning FIE-de maksustamisega. Internetis kättesaadav: [http://vikerraadio.err.ee/helid?main\\_id=1200201](http://vikerraadio.err.ee/helid?main_id=1200201). 09.09.2009. a.

maksuõigussüsteemi toimimise eest<sup>75</sup> vastutava täitevvoimuorgani poolt, kuid teisalt töögrupp juhib veelkord tähelepanu, et juhendis tuleb selgesõnaliselt rõhutada, et täitevvoimul puudub seadusandlik õigus kehtestada (sh varjatud kujul juhenditega) asjakohaseid norme. Lisaks, kuna tegemist on juhendiga, mille eesmärgiks peaks olema aidata maksumaksjal oma potentsiaalne maksukohustus välja arvutada, peab juhend andma selleks piisava detailsusastmega juhiseid. Eeskätt on juhiste andmine võimalik läbi asjakohaste ning konkreetsete näidete (enimlevinud) olukordade puhuks (nii ümberklassifitseerimise kui ka töötasu suuruse väljaarvutamise metoodika osas).

6. Eeltoodud arvesse võttes, peab töögrupp veelkord oluliseks rõhutada, et dokumendis peaks olema selgemalt piiritletud, millistele olukordadele vastav selgitus üldse laieneb. Maksuhalduri õigus, dividendide makstavat kasumieraldist sotsiaalmaksuga maksustatavaks tuluks ümber kvalifitseerida, ei ole piiramatu ning on õigustatud vaid juhul, kui maksuhaldur on tuvastanud asjaolud, mis viitavad võimalikule kuritarvitusele. Hetkel ei ole dokumendis selgitatud, millistele juhtudele antud juhend üldse laieneb. Näiteks, kas dividendide ja töötasu eristamise küsimus võiks tekkida ka suurte börsiühingute puhul, kus juhatuse liige omab osalust, või tegemist on rohkem olukordadega, kus n.ö ühemehe osauhing maksab oma juhtorgani liikmele regulaarselt dividende ja töötasumakseid ei tehta. Samuti ei ole aru saada, kas juhend puudutab vaid dividende või ka muid omakapitalist tehtavaid väljamakseid (fondiemmissioon, aktsiate tagasiost, jne)? Töögrupp leiab, et vastav selgitus tuleks dokumendis kindlasti ära tuua, samuti on kindlasti abistavaks näidete toomine konkreetsetes olukordades. Töögrupp peab vajalikuks märkida, et MKS § 84 ei võimalda tehingule teistsugust kvalifikatsiooni anda, kui ei ole tuvastatud maksude vältimise eesmärk. Kavatsus maksukohustusest kõrvalehoidumiseks peab olema tuvastatud faktiliste asjaolude kogumi alusel.<sup>6</sup>
7. Siinkohal toetab töögrupp Eesti Maksumaksjate Liidu<sup>7</sup> ettepanekut, mille kohaselt adekvaatne riigipoolne reageering dividendi ja töötasu eristamise küsimuse lahendamise suhtes oleks maksuseaduste vastavasisuline täiendamine. Üksnes selliselt oleks tagatud maksumaksjate õiguskindlus ja võrdne kohtlemine.

## **II Aktiivse ja passiivse tulu eristamisest, dividend, juhatuse liikme tasu ja töötasu. Töösuhte tunnused.**

1. Töögrupp ei nõustu maksuhalduri jäiga käsitlusega aktiivse ja passiivse tulu eristamisel ning juhendis toodud seisukohaga, nagu äriühingu osanik peaks ilmtingimata olema äriühingu tegevuse osas passiivne ning aktiivse sekkumise korral tuleks omanikutulu kas osaliselt või täielikult käsitleda maksustamise mõttes töötasuna või juhatuse liikme tasuna. Nüüsgune käsitlus ei vasta tavapärasele äripraktikale. Äriühing on oma olemuselt kasumi tootmisele suunatud juriidiline isik ning on loomulik, et äriühingu osanikud (eriti väiksema äriühingu puhul), sekkuvad teatud määral äriühingu tegevusse, kuid nimetatu ei tohiks kaasa tuua omanikutulu automaatset ümberkvalifitseerimist palgatuluks.
2. Maksumaksja jaoks omab suurt praktilist tähtsust, kui maksuhaldur kasutaks oma väidete argumenteerimisel võimalikult palju viiteid erinevate maksuseaduste paragrahvidele. Vastasel juhul võivad maksuhalduri selgitused jääda maksumaksja jaoks liiga abstraktseteks ning paljasõnaliseks. Näiteks juhendi I osa p 2 esimese lõigu mõte on segane ning arusaamatuks jääb, millele on maksuhaldur selle kirjutamisel tuginenud.
3. Töögrupi hinnangul eksisteerib samuti praeguse jäiga käsitluse korral põhiseadusliku ettevõtlusvabaduse pärssimise oht – teisisõnu kas siis omanik ei tohigi panustada oma äriühingu arengusse, kartes, et see võib tuua kaasa suurema maksukoormuse sotsiaalmaksu näol? Taolisel juhul tekib reaalne oht, et äriühingu juhatuse liikmeteks määratakse variisikuid, kuigi tegeliku töö teevad

---

<sup>5</sup> Tallinna Ringkonnakohtu 4. märtsi 2009. a kohtuotsus haldusajal nr 3-08-364 p 10.

<sup>6</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009 otsus haldusajal nr 3-3-1-23-09 p.15

<sup>7</sup> Eesti Maksumaksjate Liit. Maksumaksja 2009.august (nr 08). Huberg, M. Dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimine. Vol 2. Lk. 39-40. Ibid. Lehis, L. Vale asi vaele ajal vales kohas. Lk. 40-41.

omanikud, kes pole juhatuses, ning loogiliselt võttes viib mitte ainult juhatuse liikmete, vaid ka teiste omanike maksustamiseni, kui nad panustavad oma äriühingu arengusse mingil moel. Juhul, kui maksuhaldur peab süiski vajalikuks maksustada sotsiaalmaksuga seni ilma palgata tööd tegevad ettevõtete omanikud, oleks tunduvalt arusaadavamaks ja õiglasemaks meetmeks ka juhatuse liikme tasude osas kehtestada sarnased miinimumnõuded nagu need on riigi tasandil hetkel kehtestatud töölepingu alusel töötavate isikute tötötasule.

4. Töögrupp on arvamusel, et Juhendi I osa p 4 viidatud Riigikohtu lahendis kirjeldatud töösuhte määratlemisel toodud kriteeriume ei saa üks üheselt üle kanda olukorda, kus maksuhaldur rakendab õigust makstud omanikutulu ümberkvalifitseerimiseks. Nimetatud Riigikohtu lahend käsitleb juriidilisest isikust tööandja ja füüsilisest isikust töötaja vahelist vaidlust, seega ei ole lähtepositsioonid antud lahendiga sarnased.
5. Juhendi I osa punktis 4.2 on loetletud töösuhte omased kriteeriumid. Selgitatud ei ole, kas maksuhalduri arvates on tegemist ammendava loeteluga, või kuidas suhtuda olukorda, kus osa loetletud kriteeriumitest ei ole täidetud. Kas loetletud tingimused on toodud tähtsuse järjekorras või on need samaväärsed tähendusega? Töögrupp soovib siinkohal maksuhaldurile tutvuda ka Euroopa Kohtu<sup>8</sup> lahenditega sarnastes vaidlustes.
6. Töögrupp kordab siinkohal eelpooltoodud soovitusi lisada juhendisse konkreetseid näiteid, millistel juhtudel peab arvestama riskiga, et maksuhaldur võib makstud omanikutulu ümber kvalifitseerida. Juhtimine on suurema ja väiksema äriühingu puhul väga erineva mahuga ja seda ei saa lahendada keskmiste näitajate alusel. Kaaluda tuleks ka konkreetsete piiride välja toomist, millistel juhtudel võiks maksumaksjad arvestada, et maksustamisrisiki üldjuhul ei ole. Näiteks nimetada ära juhatuse liikme tööd iseloomustavate parameetrite juurde konkreetse väljamakse tunnused (äriühingu üldised majandustulemused, väljamaksete sagedus jms) või tegurid, mis olemasolu viitab maksude vältimise kavatsustele.<sup>9</sup>
7. Juhendis tuleks ka välja tuua konkreetseid kriteeriumid, kuidas eristada töötajat, juhatuse liiget ja filiaali juhatajat. Töögrupp viitab ka, et nõukogu liiget puudutavaid küsimusi ei ole juhendis üldse puudutatud.
8. Juhendis on juhatuse liikme tasu kontekstis (I osa p 3) tehtud viide võlaõigusseaduse (edaspidi nimetatud VÕS) § 627 lõikele 1 ("käsundi täitmist võib mõistlikult eeldada üksnes tasu eest"). Töögrupi arvates ei esine kuigi palju selliseid olukordi (eriti näiteks nn ühemeheäriühingute puhul), mil ei ole mõistlik eeldada, et juhatuse liige peab kindlasti endale tasu maksuma või vastupidi, et tasu maksmist on mõistlik eeldada. Juhend tegelikult rajaneb aga suuresti sellele kaheldavale ja paljasõnalisele eeldusele ("Kui juhatuse liige on tulemuslikult oma tööd teinud /.../ tuleb majandus- ja kutsetegevuses tegutsemisel tasu maksta, isegi kui selles ei ole kokku lepitud.") Juhime tähelepanu, et äriseadustikust (edaspidi nimetatud ÄS) tulenevalt juhatuse liikme valimine, tasustamine ja tagasikutsumine kuulub vastavalt osauhinna puhul reeglina osanike (nõukogu olemasolul nõukogu) ning aktsiaseltsi korral nõukogu otsustuspädevusse. Sõltumata äriühingu vormist on juhatuse liikmele tasu maksmise aluseks eelnev vastava organi sisuline otsus, millele järgneb lepingu sõlmimine juhatuse liikmega. Samuti nii ÄS § 180<sup>1</sup> kui § 314 nimetavad juhatuse liikme tasustamise alused ja õigusliku korra, mitte ei sätesta kohustust maksta juhatuse liikmele tasu. Töögrupi hinnangul on oluline meeles pidada Euroopa Kohtu poolt korduvalt nimetatud põhimõtet, et maksumaksjalt ei saa nõuda, et ta

<sup>8</sup> Euroopa Kohtu otsus 27.06.1996 kohtuasi C-107/94 P.H. Asscher ja Staatssecretaris van Financiën, para. 26 "Arvestades, et /.../ äriühingu direktor, mille ainus aktsionär ta on, ei tee ta oma tööd alluvussuhtes, nii et teda ei saa käsitada "töötajana" asutamislepingu artikli 48 tähenduses,

23.03.1982 kohtuasi C-53/81 Levin *v.* Staatssecretaris van Justitie, lisa kohus, et töö peab olema "genuine and effective and not purely marginal and ancillary."

08.06.1999 kohtuasi C-337/97 C. P. M. Meeusen ja Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep, paras. 15-17 rõhutas kohus taaskord, et määravaks on äriühingu korralduse raames alluvussuhe, mis iseloomustab töösuhteid. /.../ asjaolu, et isik on abielus selle äriühingu juhataja ja ainuosanikuga, mille jaoks ta teeb tegelikku ja tulemuslikku tööd, ei takista lugemast seda isikut „töötajaks” asutamislepingu artikli 48 ja määruse nr 1612/68 tähenduses, kui ta teeb oma tööd alluvussuhtes.

<sup>9</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 13.02.2008 otsus haldusajaja 3-3-1-90-07 p. 15

valiks just kõrgeima maksukoormusega tehingu, vaid “vastupidi, maksumaksjad võivad korraldada oma äritegevust selliselt, et piirata oma maksukoormust.” nagu tabavalt on nimetanud Tallinna Ringkonnakohus.<sup>10</sup>

9. Töögrupp tõstatab küsimuse, milline on maksuhalduri seisukoht juhul, kui dividendide väljamakset üldse ei tehta ja teenitud kasumit investeeritakse pidevalt edasi – kas ka siin esineb risk, et maksuhaldur määrab potentsiaalse võimaliku töötasu keskmiste näitajate alusel. Samuti, kui osanikust töötaja on endale maksnud keskmistest näitajatest kõrgemat töötasu, kas võiks tulla kõne alla ka keskmist ületava töötasu ümberkvalifitseerimine dividendideks (teadupärast laekub tulumaks dividendidelt riigieelarvesse, samas kui füüsilise isiku tulumaks laekub osaliselt KOV-i eelarvesse). Samuti, kuidas suhtuda olukorda, kus näiteks tööandja juures igapäevaselt palgatöötajana töötavale isikule kuulub äriühing, mis hoiab isiku väärtpaberiportfelli? Kas sellisel juhul on maksuhalduri arvates samuti nõutav, et väärtpaberiiinvesteeringutelt saadav tulu peaks osaliselt maksma välja töötasuna ja osaliselt omanikutuluna? Kui jah, siis kuhu tuleks tõmmata piir?
10. Juhendis on jäänud lahenduseta juhatuse liikme teenuse osutamise seonduv. Praktikas on suhteliselt levinud äriühingute vahelised juhatuse liikme teenuse osutamise lepingud, kus juhatuse liige nõrenditakse teisele äriühingule ja juhatuse liikme tasu asemel makstakse tasu teenuse osutamise eest. Töögrupp leiab, et juhendis peaks käsitlema muuhulgas ka juhtumeid kus nn klassikalise dividendi asemel tehakse väljamakse mitte rahas, vaid mõnes muus vormis näiteks väärtpaberites (aktsiate, osadena jmt). Maksumaksja seisukohast vaadatuna on viimasele oluline, kuidas ja kas maksuhalduri arvates esineb siin kuritarvituse oht.
11. Juhendis peaks leidma kajastamist maksuhalduri hinnang olukorrale, kus äriühingu poolt tehtav väljamakse ei ole dividend, vaid muu kasumieraldis. Teatavasti tulumaksuseadus ei sisusta ega ava muu kasumieraldise mõistet, kuid muu kasumieraldise maksustamisel kehtivad dividendi maksustamisega analoogsed alused. Töögrupp viitab ka, et muu kasumieraldise maksimisega soetud küsimusi ei ole juhendis üldse puudutatud.

### III Metoodika

1. Eraldi peab töögrupp vajalikuks juhtida maksuhalduri tähelepanu juhendi kolmandas osas käsitletud metoodikale. Töögrupp on arvamisel, et praegusel kujul on metoodika osa juhendis äärmiselt puudulik ning ei taga sellisel kujul objektiivset võimalikku maksukohustuse tuvastamist. Töögrupp märgib seejuures järgmist:

- 1.1. Lähtumine juhendi projektis viidatud Statistikaameti andmebaasi keskmistest töötasudest ning erinevuste korral tõendamiskoormuse panemine üksnes maksukohustuslasele, ei ole õige. Töögrupi arvates ei saa olukorras, kus töötasu näitaja erineb Statistikaameti keskmisest, automaatselt asuda seisukohale, et tegemist on olukorraga, kus esineb maksukuritarvitus ning maksumaksjal on kohustus tõendada, et äriühingu palgatase vastab turuväärtusele. Arvesse tuleks võtta konkreetset äriühingut iseloomustavaid näitajaid ning lähtuda pigem töötasu mõistlikust suurusel konkreetset äriühingut ja tema majandusnäitajaid silmas pidades. Oma 04.03.2009 lahendis välistab Tallinna Ringkonnakohus selgesõnaliselt keskmiste näitajate kasutamise õiguspärasuse “/.../maksuhalduri poolt kasutatud meetod kohustab kõiki äriühinguid, vaatamata tööturul palkade paindlikkusele, maksma osanikele vähemalt keskmist palka. /.../ puudub mõistlik põhjendus, miks peab osanikust töötaja töötasu olema just selline fikseeritud väärtus, kuigi konkurentsivõimeline on tööturul ka sama töö eest makstav keskmisest madalam tasu.”<sup>11</sup>
- 1.2. Analüüsidest Statistikaameti poolt keskmise palga andmete kogumist ja töötlemist, nähtub, et järelduste tegemisel on aluseks kõik kohaliku omavalitsus- ja riigiasutused ning seejärel 50 ja enama töötajaga ettevõtted valikuliselt. Seega, esmalt on välja jäetud kogumist väiksemad

<sup>10</sup> Tallinna Ringkonnakohtu 04.03.2009 otsus haldusasjas 3-08-364 p. 8 lk 5.

<sup>11</sup> Tallinna Ringkonnakohtu 04.03.2009 otsus haldusasjas 3-08-364 p. 10 lk 6.

äriühingud, teiseks tehakse juhuslik valik suuremate osas. Selline kriteerium ei anna kindlasti objektiivset andmestikku viidatud hindamismetoodika rakendamiseks, eriti arvestades, et valdav enamus Eestis registreeritud äriühingud on väikese töötajaskonnaga äriühingud, mitte suurorganisatsioonid.

- 1.3. Kindlasti tuleb arvestada ka n.ö start-up olukordadega või konkreetse majandussituatsiooniga. Näiteks tuleb täiesti mõistlikuks pidada, et teatud ajal on äriühingu osanikul ja juhatuse liikmel otstarbekas endale makstavat tasu vähendada või sellest mõneks ajaks loobuda, et stabiliseerida äriühingu majanduslikku olukorda ja säilitada majandustegevuse kasumlikkus. Hetkel jääb juhendi projektist mulje, et töötasu erinevusel statistilisest keskmisest läheb tõendamiskoormus automaatselt maksukohustuslasele üle. Juhendi lk 9 asub maksuhaldur seisukohale, et “/.../ peab maksumaksjale jääma võimalus esitada omapoolsed argumendid, mis kinnitaksid tehingute vastavust turuväärtuse põhimõttele /.../“ „Niisugust käsitlust ei saa pidada mõistlikuks, kuna juhendi peamine ja põhiline eesmärk on tuua selgust ja aidata maksumaksjaid. Töögrupp peab vajalikuks märkida, et Riigikohus on erinevates kohtulahendites korduvalt rõhutatud asjaolu, et maksuhaldur peab korrektselt motiveerima, millele konkreetselt tema otsus tugines. Loomulikult on maksumaksjal seadusejärgne õigus esitada tõendeid oma seisukohtade põhjendamiseks ja kaitsmiseks. Mingil juhul ei tähenda see seda, et piisaks üksnes statistilise keskmise arvnäitaja nimetamisest maksuhalduri poolt ning viimasel kaoks kohustus motiveerida enda seisukohti olukorras, kus maksumaksja poolt makstav töötasu erineb statistilisest keskmisest. Iga maksuotsus peab olema piisavalt põhjalik, veenmaks nii maksumaksjat kui maksuvaidluse korral ka vastavaid kohtuinstantsi. maksusumma metoodika arvutamise asjakohasuses ja korrektsuses.
- 1.4. Töögrupp rõhutab, et kindlasti ei tohiks maksuhaldur hindamismeetodi rakendamisel lähtuda andmetest, mis ei ole avalikult kättesaadavad (näiteks TSD või KMD andmete võrdlus, mis ei ole avalikud andmed). Selliste võimalike olukordade vältimiseks tuleb vastav põhimõte juhendis kindlasti eraldi ära märkida.
- 1.5. Lisaks on metoodikat puudutavas osas täiesti käsitlemata topeltmaksustamist puudutav küsimus. Dividendide väljamaksmisel on äriühing tasunud tulumaksu ning seda tuleks maksustamisel ning ka intressi arvestamisel kindlasti arvesse võtta. Vastasel juhul tekib olukord, kus riik nõuab intressi ka juhul, kus äriühingu poolt tasutud tulumaksusumma on ometi riigieelarvesse tasutud olnud. Sama kehtib ka olukorras, kus dividendi makstakse äriühingule ning dividendi saav äriühing on teinud töötasuväljamakseid.
- 1.6. Töögrupp leiab, et maksumaksja jaoks on oluline, et juhendis käsitletakse maksuhalduri poolt konkreetselt ka maksusubjektiga seonduvat, st et maksumaksja mõistaks selgesõnaliselt ja arusaadavalt, mis tasandil ja kuidas täpselt maksustamine toimub.
- 1.7. Tähelepanu tuleks pöörata ka olukorrale, kui omanikutulu saajaks on mitteresident. Juhul, kui vastav mitteresident on oma residentsusriigis saanud tulult tulumaksu tasunud, tuleb maksustamisel sellega arvestada.
- 1.8. Töögrupp leiab, et erineva suurusega äriühinguid tuleb kohelda erinevalt, kuna mida väiksem on ettevõtja, seda suurema administratiivse koormuse toob kaasa tõendamiskoormuse nihutamine maksumaksjale. Toome siinkohal viite siirdehindade määramise metoodika põhimõtetele, kus paljudes riikides kehtivad väiksemate äriühingute suhtes tunduvalt kergemad normid. Arvestada tuleb, et väiksemate äriühingute puhul võib juhatuse liikme palgakulu suurus teatud ajaperioodil äriühingu majandustulemusi mõjutada tunduvalt suuremas määras kui suurte ühingute puhul.
- 1.9. Juhendi III osa punktis 2.4 on viidatud, et „erinevate statistiliste andmete kasutamine annab tulemuseks numbrite vahemiku...“ Töögrupp viitab, et ei ole arusaadav, mida mõeldakse nende „erinevate statistiliste andmete all,“ mis annavad mingisuguse vahemiku. Rõhutame siin veelkord, et kindlasti ei tohi kasutada neid andmeid, mis ei ole maksumaksjale kättesaadavad (näiteks revisjonide tulemusel teiste isikute juures saadud teave või maksudeklaratsioonide andmed, mis ei ole kättesaadavad maksumaksjale).
- 1.10. Kuivõrd juhend peaks olema eelkõige abistava ja selgitava iseloomuga dokument, on oluline, et see võimaldaks avalikest andmetest lähtumine maksumaksjal ise juhendi alusel määrata nn "turvaline" kuutasu – selline olukord peaks kaitsma nii maksukohustuslase kui ka riigi huve, sest riigil on sel viisil ilma kulukat kontrollimenetlust alustamata võimalik saada oodatavat maksutulu. Arvestada tuleb, et käesoleval juhul on eeldatavasti juhendi sihtgruppiks

siiski väikesed või keskmise suurusega ettevõtjad, kelle maksukontroll võrreldes määratava maksusummaga võib olla kulukas, samuti häirib ka maksumenetluse läbiviimine väikeste ja keskmise suurusega maksumaksjate igapäevast tegevust enam kui suuri ettevõtjaid. Mitteavalikest ja andmetest lähtumine ning metoodika väga üldine kirjeldamine ei täida juhendi vajalikku selgitavat eesmärki.

#### **IV Redaktsioonilised aspektid**

1. Töögrupp juhib maksuhalduri tähelepanu, et juhendi projektis esineb mitmeid redaktsioonilisi vigu. Maksuhalduri poolt juhendi lk 3 nimetatud viide ÄS § 180 lõikele 7 ei ole süinkohal asjakohane, kuna ÄS § 180 lg 7 on kehtetu alates 01.01.2006.
2. Näiteks on lk 7 all ääres viidatud 14.01.2009 kohtulahendile number 3-3-1-7-08, kui sellise numbriga kohtulahendit sellisel kuupäeval Riigikohtu lahendite andmebaasis ei ole. Sama kuupäevaga lahendeid on andmebaasis neli, ilmselt on viidatud lahendi numbriks 3-3-1-70-08.
3. Arusaadav ei ole, millist tähendus käesolevas asjas omab Riigikohtu 11.11.2008 lahend nr 3-3-1-68-08, milles on käsitletud halduskohtumenetluslike küsimusi kinnipeetava poolt kahju hüvitamise taotluse esitamisel Tallinna Halduskohtusse.

#### **V Ettepanek kaasata Rahandusministeerium**

Käesolevaga teeb töögrupp ühtlasi maksuhaldurile ettepaneku arutada Rahandusministeeriumiga sotsiaalmaksuga seonduva ümbervaatamist eesmärgiga vähendada erisust kapitali- ning töötasu maksustamise vahel. Väiksem erisus või selle puudumine kaotaks suure tõenäosusega vajaduse juhendi järele, maksusüsteem oleks lihtsam, läbipaistvam ning selle administreerimine kokkuvõttes odavam. Alahinnata ei saa tõsiasja, et neutraalne maksustamine avaldab maksumaksja käitumisele positiivset mõju ning seeläbi kokkuvõttes vähendab maksumaksjate soovi reklassifitseerida oma tulu ühest liigist teise eesmärgiga oma maksukohustust vähendada. Alternatiivina võib kaaluda muuhulgas erinevaid positiivseid ning negatiivseid aspekte, mida võib Eesti maksusüsteemile kaasa tuua sotsiaalmaksu ülempiiri kehtestamine, dividendide maksustamine sotsiaalmaksuga, tulu- ja sotsiaalmaksu ühildamine ühtseks maksuks, jne.)