

Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ muutmise määruse eelnõu seletuskiri

1. Sissejuhatus

1.1. Sisukokkuvõte

Eelnõu eesmärk on muuta rahandusministri 29. novembri 2010. a määrusega nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ (edaspidi *määrus*) kehtestatud vorme, et tagada nende kooskõla 2018. ja 2019. aastal vastu võetud ning 2020. aastal jõustuvate tulumaksuseaduse ja teiste seaduste muudatustega.

Tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) muutmiseks võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud maksustamise ebakõlade osas (edaspidi *maksustamise ebakõla*).

Tulenevalt *TuMS* muutmisest on eelnõu eesmärk vältida topeltmittemaksustamist, mida põhjustavad hübriidsed ebakõlad ehk erinevused finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises eri jurisdiktsioonides või maksete omistamises peakontori ja mitteresidentist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha (edaspidi *püsiv tegevuskoht*) vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel.

TuMS § 54⁵ „Tulumaks lahkumisel“ jõustumisega võetakse üle direktiivi (EL) 2016/1164 sätteid, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad.

Määruse muudatused seonduvad *TuMS* § 54⁵ rakendamisega, mille eesmärk on tagada, et kui maksumaksja viib vara või oma residentsuse ühe riigi maksujurisdiktsioonist välja, maksustab see riik tema territooriumil tekkinud kapitalikasumi majandusliku väärtuse. Tulumaksu lahkumisel rakendatakse üksnes vara liikumisel püsiva tegevuskoha ja peakontori vahel.

TuMS § 53 muutmise alusel täpsustatakse, et püsivale tegevuskohale omistatud kasumina § 53 lõike 4 tähenduses käsitatakse ka Eestist väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahet ning püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud vara väljaviimise hetkel turuväärtuse ja selle vara sissetoomise hetkel välisriigis kindlaks määratud vara väärtuse (või turuväärtuse) positiivset vahet.

Tulenevalt *TuMS* § 53 muutmisest tehakse kindlaks, kuidas määratleda Eestisse püsiva tegevuskoha jaoks sisse toodud vara väärtus vastavalt direktiivile 2016/1164. *TuMS* § 53 lõike 4¹² kohaselt lähtutakse püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud vara väärtuse kindlaksmääramisel selles riigis kindlaks määratud vara väärtusest, kust vara toodi. Kui kindlaksmääratud väärtus ei kajasta turuväärtust, lähtutakse turuväärtusest.

Alates 2020. aastast jõustuva *TuMS* muudatuse alusel ei loeta erisoodustuseks kulutusi elu- ja töökoha vahel liikumiseks kasutatud ühistranspordi pileti hinna hüvitamist töötajatele.

1.2. Eelnõu ettevalmistajad

Määruse eelnõu koostas Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Jelena Reiman (tel: 611 3402, e-mail: jelena.reiman@fin.ee) ning eelnõu juriidilist kvaliteeti kontrollis Rahandusministeeriumi õigusosakonna jurist Virge Aasa (tel: 611 3549, e-mail: virge.aasa@fin.ee). Eelnõu toimetas keeleliselt õigusosakonna keeleteimetaja Sirje Lilover (tel: 611 3638, e-mail: sirje.lilover@fin.ee).

1.3. Märkused

Eelnõu on järgmiste seaduste rakendusakt:

- 1) tulumaksuseaduse täiendamise seadus (RT I, 06.12.2018, 2, vastu võetud 12.12.2018, jõustub 01.01.2020);
- 2) tulumaksuseaduse muutmise seadus (RT I, 28.12.2018, 44, vastu võetud 12.12.2018, jõustub 01.01.2020);
- 3) tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus (RT I, ... 12.2019... , vastu võetud ... 12.2019, jõustub 01.01.2020).

2. Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs

Eelnõu § 1 punktida 1 muudetakse määruse punktide 7 ja 8 sõnastust, ehk lisade 7 ja 8 pealkirju.

Eelnõu § 1 punktiga 2 asendatakse määruse lisasid 1, 4, 5, 7 ja 8.

Lisa 1. Vorm TSD „Tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon”.

Vormi TSD esitab TuMS § 40 lõikes 1 nimetatud tulumaksu kinnipidaja ja maksukohustuslane, kes tegi TuMS § 54 lõigetes 1–2¹, TuMS § 54⁴ ja TuMS § 54⁹ maksustamisperioodil tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid või kulutusi.

TuMS §-s 54⁵ nimetatud residendist äriühing, kes viib Eestist vara teises Euroopa Liidu liikmesriigis või kolmandas riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta, on kohustatud Maksu- ja Tolliametile deklareerima ja tasuma tulumaksu maksustamisperioodi jooksul viidud vara maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks.

Maksustamise ebakõla sätete lisamisega TuMS-sse deklareerib TuMS § 53 lõikes 9 nimetatud püsiv tegevuskoht ja TuMS §-s 54⁷ nimetatud maksumaksja majandusaastal maksustamise ebakõla põhjustanud summa hiljemalt järgmise majandusaasta üheksanda kalendrikuu 10. kuupäevaks. Samaks kuupäevaks kantakse Maksu- ja Tolliameti pangakontole üle tasumisele kuuluv tulumaks.

Lisa 4 Vormi TSD lisa 3 „Mitteresidendist juriidilise isiku püsivast tegevuskohast välja viidud kasum ning krediidasutuse avansiline tulumaks kasumilt”.

Püsiv tegevuskoht esitab tuludeklaratsiooni vormi TSD lisa 3 talle omistatud kasumi kohta, mis on maksustamisperioodil püsivast tegevuskohast välja viidud, sõltumata kasumi väljaviimise viisist ja vormist.

TuMS § 53 lõike 4¹³ muudatusega täpsustatakse, et püsivale tegevuskohale omistatud kasumina käsitatakse ja deklareeritakse koodil 3000 väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahe vara väljaviimise hetkel ning püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud vara väljaviimise hetkel turuväärtuse ja selle vara sissetoomise hetkel välisriigis kindlaks määratud vara väärtuse (või turuväärtuse) positiivne vahe.

Vormi TSD lisa 3 koodi 3333 muudetud sõnastuse kohaselt näidatakse püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud ja ühinemisel või jagunemisel saadud vara väärtus, mis ületab maksustamisperioodil väljaviidud ning ühinemisel või jagunemisel üleantud vara väärtust. Koodi 3333 täidetakse vaid nende maksustamisperioodide kohta, millal Eestisse toodud vara väärtus muutus. Kui välja viidud vara väärtus ületab sisse toodud vara väärtust, näidatakse koodil 3333 väärtuseks 0 ja positiivset vahet välja viidud ja sisse toodud vara väärtustes maksustatakse, näidates selle koodil 3000 „Püsivast tegevuskohast välja viidud kasum ja maksustatav vara“.

Tulenevalt TuMS § 53 lõikes 4¹⁴ sätestatust täiendatakse vormi TSD lisa 3 krediidasutuste filiaalidele suunatud erandiga, mille kohaselt püsiva tegevuskoha jaoks vara sissetoomisena ja püsivast tegevuskohast vara väljaviimisenä ei käsitata vara sissetoomist, väljaviimist või tagatiseks

andmist seoses väärtpaberite rahastamisega, kui vara tuuakse tagasi või tagatis vabastatakse 12 kuu jooksul. Antud sätet kohaldatakse ka vara suhtes, mis tuuakse sisse, viiakse välja või antakse tagatiseks usaldatavusnormatiivide kapitalinõuete täitmiseks või likviidsuse juhtimiseks

Lisa 5 Vormi TSD lisa 4 „Erisoodustused“.

Vormi TSD lisa 4 näitab tööandja töötajale kalendrikuul antud erisoodustused TuMS § 48 alusel. TuMS § 48 lõike 4 punkti 11 kohaselt loetakse erisoodustuseks tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu. Muudatus on tehnilist laadi, mille kohaselt loetakse osalusoptiooni võõrandamisest saadud tuluks osaluse turuhinna ja optioonipremia vahe. Osalusoptiooni realiseerimisel saadud tuluks loetakse osaluse turuhinna, osaluse realiseerimishinna ja optioonipremia vahe.

Seni kehtinud TuMS § 48 lõike 5¹ järgi ei loetud erisoodustuseks kulutusi töötajate transpordiks tööle ja koju juhul, kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust.

TuMS § 48 lõike 5¹ muudatuse kohaselt ei loeta erisoodustuseks kulutusi elu- ja töökoha vahel liikumiseks kasutatud ühistranspordi pileti hinna hüvitamist töötajatele.

Lisa 7 Vormi TSD lisa 6 „Ettevõtluse ja põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulud ja muud väljamaksed ning maksustamise ebakõla põhjustanud summa“.

Vormi TSD lisa 6 täiendatakse TuMS uues peatükis 10² sätestatud maksustamise ebakõla põhjustanud summa maksustamise sätetega. Maksustamise ebakõla tekib, kui:

- 1) sama väljamakse, kulu või kahjum lubatakse maksukohustuse arvestamisel kuluna arvesse võtta rohkem kui ühes jurisdiktsioonis;
- 2) sama väljamakse või arvestuslik makse lubatakse maksukohustuse arvestamisel kuluna arvesse võtta jurisdiktsioonis, kus seda makset käsitatakse tehtuna, kuid seda ei lisata maksustatava kasumi arvestamisel tulude hulka jurisdiktsioonis, kus makse loetakse saaduks.

Residendist äriühing ja püsiv tegevuskoht näitavad ebakõla põhjustanud summa vormi TSD lisa 6 koodil 6000, kui maksustamise ebakõla on tekkinud TuMS § 54⁷ sätestatud juhtudel.

TuMS § 54⁷ lõigetes 3 ja 8 sätestatud maksustamise ebakõla võib juhtuda, kui kahekordselt arvesse võetav tulu tekib mõnel kulu tegemise maksustamisperioodile järgneval maksustamisperioodil, residendist äriühing või mitteresidendist juriidiline isik Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel teha eelnevatel maksustamisperioodidel TuMS § 54⁷ lõigete 1 ja 2 või lõike 8 alusel tasutud tulumaksu ümberarvutuse ja nõuda enamakstud maksusumma tagastamist.

TuMS § 54⁷ lõigetes 3, 8 ja 9 nimetatud ümberarvestus tehakse vormi TSD lisa 6 koodidel 6140–6170. Hübridülekande tulemusena tekkinud õiguse korral välisriigis kinnipeetud tulumaksu mahaarvamiseks täidetakse kood 6143.

Vormi TSD lisa 6 Ia osas, milles deklareeritakse residendist juriidilise isiku, püsiva tegevuskoha, kaasa arvatud äriregistrisse kantud mitteresidendi krediidasutuse filiaali ning nendega seotud isikute vaheliste tehingute väärtuse vahe (siirdehind), saamata jäänud tulu või kandmata kulu summa TuMS § 54¹ ja TuMS § 53 lõike 6 alusel (maksueelise saamise eesmärgil tehtavalt tehingult), täiendatakse TuMS 10² ptk. alusel maksustamise ebakõla põhjustanud summaga. Maksustamise ebakõla põhjustanud summa tehingu liigiks märgitakse 623.

Lisa 8 Vormi TSD lisa 7 „Dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist ja nendega seotud õigused, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum, tulumaks lahkumisel ning krediidasutuse avansiline tulumaks kasumilt“.

Residendist äriühingute vormi TSD lisa 7 täiendatakse uue koodiga 7014 „Tulumaks lahkumisel“. 2020. aastast jõustuva TuMS § 54⁵ kohaselt maksustatakse tulumaksuga residendi äriühingu Eestist vara väljaviimist (*lahkumismaks*). Tulumaksuga maksustatakse summa, mis on väljaviidud vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahe vara Eestist väljaviimise hetkel. Lahkumismaksu rakendatakse juhul, kui residendist äriühing viib vara teises Euroopa Liidu liikmesriigis või kolmandas riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta.

Vara väljaviimist ei maksustata tulumaksuga väärtpaperite rahastamisega seotud vara väljaviimise suhtes, tagatiseks antud vara suhtes või juhul, kui vara viiakse välja usaldatavusnormatiivide kapitalinõuete täitmiseks või likviidsuse juhtimiseks, kui vara paigutatakse 12 kuu jooksul tagasi Eestisse.

TuMS §-s 54⁵ nimetatud vara väljaviimisel võib residendist äriühing tulumaksu tasumist ajatada, tasudes seda kuni viie aasta jooksul, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest, ehk vara viiakse Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis (edaspidi *lepinguriik*) asuvasse püsivasse tegevuskohta või äriühing muutub teise lepinguriigi residendiks.

Tulenevalt TuMS § 54⁵ lõigetest 5–7, kui on olemas põhjendatud oht, et maksumaksja maksu ei maksa, võib Maksu- ja Tolliamet temalt nõuda tulumaksu ajatamisel tagatist. Tulumaksu tasumise ajatamine, tagatise nõudmine ning ajatatud tulumaksukohustuselt intressi maksmine toimub maksukorralduse seaduses sätestatud korras.

3. Eelnõu vastavus Euroopa Liidu õigusele

TuMS § 54⁵ „Tulumaks lahkumisel“ ja vastavate tuludeklaratsioonide muudatuste jõustumisega 01.01.2020 võetakse üle direktiivi (EL) 2016/1164 sätteid, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad.

TuMS 10. peatüki „Maksustamine maksustamise ebakõla korral“ tuludeklaratsioonide muudatuste jõustumisega 01.01.2020 võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud maksustamise ebakõlade osas.

Eelnõu eesmärk on vältida topeltmittemaksustamist, mida põhjustavad maksustamise ebakõlad ehk erinevused finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises eri jurisdiktsioonides või maksete omistamises peakontori ja mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel.

TuMS § 53 lõige 4¹² sätestab, kuidas määratleda Eestisse püsiva tegevuskoha jaoks sisse toodud vara väärtus vastavalt direktiivi 2016/1164 artikli 5 lõikele 5. Kui Eestisse tuuakse püsiva tegevuskoha jaoks vara, lähtutakse vara väärtuse kindlaksmääramisel selle riigi kindlaks määratud vara väärtusest, kust vara toodi või vara turuväärtusest.

4. Määruse mõjud

Määruse eelnõuga muudetakse rahandusministri 29. novembri 2010. a määrust nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ ning kehtestatud deklaratsioonivormid on viidud kooskõlla TuMS ja teiste seaduste muudatustega. Täpsustatakse deklaratsioonivormide täitmist ja esitamist Maksu- ja Tolliametile.

Eelnõuga ei kaasne ettenähtavaid sotsiaalseid tagajärgi ega mõjusid riigi julgeolekule, rahvusvahelistele suhetele, keskkonnale, regionaalarengule ega riigi- või kohaliku omavalitsuse asutuste töökorraldusele.

5. Määruse rakendamisega seotud tegevused, vajalikud kulud ja määruse rakendamise eeldatavad tulud

Mõjud tulenevad ning neid on analüüsitud määruse aluseks olevate TuMS ja teiste seaduste muutmise seaduste menetlemisel.

Määruse rakendamine eeldab maksuhaldurilt teatud kulutuste tegemist IT-lahenduste täiendamiseks seoses deklaratsioonivormide muutmisega. Maksu- ja Tolliameti tuludeklaratsioonide erinevate IT-lahenduste maksumus kokku 78000 eurot.

6. Määruse rakendamine

Määrust rakendatakse 2020. aasta 1. jaanuarist.

7. Määruse kooskõlastamine ja avalik konsultatsioon

Määruse eelnõu esitatakse kooskõlastamiseks ministeeriumitele eelnõude elektroonilise kooskõlastamise infosüsteemi EIS ning arvamuse avaldamiseks Maksu- ja Tolliametile, Eesti Kaubandus-Tööstuskojale, Eesti Maksumaksjate Liidule ja Eesti Raamatupidajate Kogule.