



MAKSU- JA TOLLIAMET

TSD

Alla laaditud 25.11.2022

Sisukord

Palgamakse	3
Lisa 1 täitmise juhised	3
<i>Lisa 1 osa 1a täitmise näited</i>	3
1. Töötaja töötasu alla 1200 euro	3
2. Töötaja töötasu vahemikus 1200-2100 eurot	4
3. Töötaja töötasu üle 2100 euro	5
4. Töötaja töötasu alla sotsiaalmaksu kuumäära	6
5. Palgata puhkus, sotsiaalmaksukohustus	8
6. Töötaja töötasu alla sotsiaalmaksu kuumäära	8
7. Puhkusetasu	9
8. Lapsepuhkus	11
9. Toetus lapse sünni puhul	13
10. Tööandja haigushüvitis 100% keskmisest	15
11. Tööandja haigushüvitis 130% keskmisest	16
Lisa 2 täitmise juhised	18
<i>Lisa 2 osa 1a täitmise näited</i>	18
1. Mitteresidendist töötaja töötasu alla 1200 euro	20
2. Mitteresidendist töötaja töötasu vahemikus 1200-2100 eurot	22
3. Mitteresidendist töötaja töötasu üle 2100 euro	24
4. Mitteresident saab samal kuul erinevat liiki väljamakseid	26
5. Võlaõigusliku lepingu alusel teenuse mitteresidendist osutaja tasu 1200 eurot	27
Lisa 3 täitmise juhised	30
Lisa 4 täitmise juhised	30
<i>Eluasemekulud</i>	31
<i>Kindlustusmaksed</i>	32
<i>Sõiduauto ja sõidukiga seotud kulud</i>	33
Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitis	33
Arvestuse pidamine	35
Näide. Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamine üle piirmäära	36
Lähetus isikliku sõiduautoga	37
Hüvitis puudega töötajale	37
Tööandja sõiduauto kasutada võimaldamine	38
Näide. Tööandja sõiduauto kasutamise maksustamine	39
Sõiduk ja muu tööandja vara	39
Näide. Muu vara kasutamise maksustamine	40
<i>Antud laen</i>	41
Näide. Antud laenu deklareerimine	42
<i>Tehing turuhinnast madalama hinnaga</i>	42
Näide. Töötajale tasuta toitlustamise võimaldamise deklareerimine	44
Näide. Töötaja toitlustamise kulu deklareerimine	44
<i>Osalusoptioonid</i>	44
Näide. Osalusoptiooni võõrandamine	45
Näide. Osalusoptiooni realiseerimine	45

Tehing turuhinnast kõrgema hinnaga	46
Loobumine nõude sissenõudmisest	47
Koolituskulud	47
Tervis ja sport	50
Muud erisoodustused	51
Töötervishoiukulud	51
Töölepingu alusel töötava töötaja majutamise kulud	52
Näide. Eesti töötaja üürib tööandja korterit	53
Näide. Välisriigi töötaja majutamine ja Eestis viibimise kulud	53
Erisoodustuse summa, mida Eestis ei maksustata	54
Eestis ei maksustata tulumaksuga	54
Eestis ei maksustata sotsiaalmaksuga	55
Näide. Töötamine välisriigis rohkem kui 183 päeva A1 tõendiga	56
Näide. Töötamine välisriigis vähem kui 183 päeva A1 tõendiga	56
Näide. Eesti tööandja juures töötab välisriigi resident A1 tõendiga	56
Parandusdeklaratsioon	57
Erijuhtude tulumaks	57
Lisa 5 täitmise juhised	58
Annetus	58
Kingitus	59
Kingitus läbi kolmanda isiku	61
Müügikampaaniad ja tarbijaloteriid	62
Seadusega reguleeritud kingitus	63
Kingitus või sponsorlus	63
Reklaamkingitus	64
Kingitused ja annetused nimekirja kantud ühingule	66
Vastuvõtukulud	67
Summeeritud arvestus	70
Nimekirja kantud ühing	71
Parandusdeklaratsioon	74
Erijuhtude tulumaks	75
Lisa 6 täitmise juhised	76
Tehingud seotud isikutega	77
Trahv, sunniraha ja intress	78
Erikonfiskeeritud vara	80
Keskkonnatasu	81
Altkäemaks	83
Sisseastumis- ja liikmemaksud	83
Dokumendita väljamaksud	84
Teenuse kulu	86
Kohustuse täitmine	87
MTÜ, SA ja usuline ühendus	87
Vara soetamine	89
Lihtsustatud ettevõtlustulu	91
Ülejääv laenukasutuse kulu	91
Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon	91
Väärtpaberite soetamine	92

Osaluse omandamine	93
Viivis, leppetrahv ja kahju hüvitamine	93
Nõude õigus	94
<i>Krediidasutus</i>	94
<i>Ümberarvutus</i>	95
<i>Parandusdeklaratsioon</i>	96
<i>Erijuhtude tulumaks</i>	97
Lisa 7 täitmise juhised	97
<i>Väljamakstud dividendid ja kasumieraldised (osa I)</i>	97
Dividendi mõiste	99
Madalama määraga maksustatud dividend	100
Tavamäärmääraga maksustatud dividend	104
Varjatud kasumieraldis	106
Eestist väljaviidud vara (tulumaks lahkumisel)	107
Välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum	108
<i>Omakapitali sisse - ja väljamaksed (osa Ia)</i>	110
Sissemaksed	111
Aktsia- või osakapital ja ülekurs	113
Aktsia/osa vöörandamine	116
Aktionäride/osanike sissemaksed	117
Fondiemissioon	119
Sissemaksed kokku	120
Väljamaksed	122
Oma osa/aktsia tagasiost	124
Aktsia/osakapitali vähendamine	125
Likvideerimisjaotis	126
Muud väljamaksed	128
Maksuarvestus	128
Hooneühistu omakapitali sisse- ja väljamaksed	130
Välisriigis kinnipeetud või tasutud tulumaks (osa Ib)	131
Maksuvabad dividendid ja väljamaksed omakapitalist (osa II)	131
Maksustamisega seotud õigused (osad III, IV)	132
Krediidasutuse avansiline tulumaks (osa V)	132
Parandusdeklaratsioon	132
Erijuhtude tulumaks	132
Vormi INF 1 täitmise juhised	132
<i>Vormi INF1 osa I täitmine</i>	133
Väljamakse saaja üldandmed	134
Väljamakse on dividend või muu kasumieraldis	135
Väljamakse omakapitalist	138
Väljamakse osatähtsus väljamakstud omakapitalis	139
<i>Vormi INF1 osa II kood 13080</i>	140
Lisa 8 täitmise juhised	144
Vormi ESD täitmise juhised	144

Palgamakse

Lisa 1 täitmise juhised

✘ Deklaratsiooni TSD vormid ja täitmise juhendid

Lisa 1 osa 1a täitmise näited

Töölepingulisele töötajale tehtud väljamaksete deklareerimise näited.

Töölepingulisele töötajale peab tööandja tegema töötamise kande töötamise registrisse. Lugege rohkem lehelt "**Töötamise registreerimine**".

Lisa 1 kinnipeetavate ja arvestatud maksude ning maksete maksumääradest lugege rohkem lehelt "**Maksumäärad**".

1. Töötaja töötasu alla 1200 euro

Töölepinguline töötaja, töötasu alla 1200 euro (väljamakse liik 10).

Juhan on töölepinguga töötaja, kelle töötasu (brutosumma) on 1000 eurot. Töötaja on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga, samuti on ta esitanud tööandjale avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus. Töötaja ei ole vanaduspensionieas.

MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks $1000 \times 33\% = 330$ eurot
- ✘ Kinnipeetud kogumispensioni makse $1000 \times 2\% = 20$ eurot
- ✘ Kinnipeetud töötuskindlustusmakse $1000 \times 1,6\% = 16$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmakse $1000 \times 0,8\% = 8$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(1000 - 20 - 16 - 500) \times 20\% = 92,8$ eurot

Väljamaksega kuni 1200 eurot on maksuvaba tulu 500 eurot.

Juhani pangakontole kantakse **töötasu netosummas**, mis on **871,20 eurot** ($1000 - 20 - 16 - 92,8$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa			
Ees- ja perekonnanimi					
1010	1020	1030	1060	1100	1110
Juhan	10	1000	1000	330	20

Töötuskindlustus-maksega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötus-kindlustusmakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks	liik	summa	summa
100	16	8	1120	1130	1140	1150	1160	1170
			610	500	92,80			

2. Töötaja töötasu vahemikus 1200-2100 eurot

Töölepinguline töötaja, töötasu vahemikus 1200–2100 eurot (väljamakse liik 10).

Joosep on töölepinguga töötaja, kelle töötasu (brutosummas) on 1300 eurot. Lisaks töötasule maksti

märtsikuus Joosepile ka tulemustasu heade töötulemuste eest 500 eurot. Kokku tehti Joosepile töötamisega seotud väljamakseid 1800 eurot. Töötaja on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga, samuti on ta esitanud tööandjale avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus. Töötaja ei ole vanaduspensionieas.

MAKSUARVETUS

- ✘ Sotsiaalmaks $1800 \times 33\% = 594$ eurot
- ✘ Kinnipeetud kogumispensioni makse $1800 \times 2\% = 36$ eurot
- ✘ Kinnipeetud töötuskindlustusmakse $1800 \times 1,6\% = 28,80$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmakse $1800 \times 0,8\% = 14,40$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(1800 - 36 - 28,8 - 166,67) \times 20\% = 313,71$ eurot

1200 eurolt 2100 euroni väheneb maksuvaba tulu vastavalt valemile $500 - 500 \div 900 \times (\text{väljamakse} - 1200)$. Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada seadusega lubatud suuruses. Selle näite puhul on maksuvaba tulu suurus 166,67 eurot ($500 - 500 \div 900 (1800 - 1200)$).

Joosepi pangakontole kantakse töötasu ja tulemustasu väljamakse netosummas, mis on 1421,49 eurot ($1800 - 36 - 28,8 - 313,71$).

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa			
Ees- ja perekonnanimi	1010	1020	1060	1100	1110
Joosep	10	1800	1800	594	36

Töötuskindlustus-maksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötus-kindlustusmakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks	liik	summa	summa
1800	28,8	14,4	1120	1130	1140	1150	1160	1170
			610	166,67	313,71			

3. Töötaja töötasu üle 2100 euro

Töölepinguline töötaja, töötasu üle 2100 euro (väljamakse liik 10)

Joonas on töölepinguga töötaja, kelle töötasu (brutosummas) on **2500 eurot**. Töötaja on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga, samuti on ta esitanud tööandjale avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus. Töötaja ei ole vanaduspensionieas.

MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks $2500 \times 33\% = 825$ eurot
- ✘ Kinnipeetud kogumispensioni makse $2500 \times 2\% = 50$ eurot
- ✘ Kinnipeetud töötuskindlustusmakse $2500 \times 1,6\% = 40$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmakse $2500 \times 0,8\% = 20$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(2500 - 50 - 40) \times 20\% = 482$ eurot

Väljamaksega üle 2100 euro on maksuvaba tulu 0 eurot. Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada seadusega lugatud suuruses. Selle näite puhul on maksuvaba tulu 0 eurot.

Joonase pangakontole kantakse töötasu netosummas, mis on 1928 eurot ($2500 - 50 - 40 - 482$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa			
Ees- ja perekonnanimi					
1010	1020	1030	1060	1100	1110
Joonas	10	2500	2500	825	50

Töötuskindlustus-maksega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötuskindlustusmakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks	liik	summa	summa
2500	40	20	1120	1130	1140	1150	1160	1170
					482			

4. Töötaja töötasu alla sotsiaalmaksu kuumäär

Töölepingulise töötaja töötasu on alla sotsiaalmaksu kuumäär (väljamakse liik 10).

Anneli on töölepinguga töötaja, kelle töötasu (brutosummas) on 500 eurot. Töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot. Anneli on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga, ta ei ole vanaduspensionieas ning talle ei laiene ka muud erandid, mis võimaldavad tööandjal sotsiaalmaksu maksta tegelikult makstud tasult.

MAKSUARVESTUS

2021. aastal on sotsiaalmaksu kuumäär 584 eurot. Kuna väljamakse jääb alla kuumäär, siis on tööandjal kohustus tasuda töötaja eest sotsiaalmaksu kuumääralt (584 eurot) ja koodil 1090 näidatakse sotsiaalmaksuga maksustatava väljamakse suurenus 84 eurot (584 – 500).

- ✘ Sotsiaalmaks $(500 + 84) \times 33\% = 192,72$ eurot
- ✘ Kohustusliku kogumispensioni makse $500 \times 2\% = 10$ eurot
- ✘ Töötaja töötuskindlustusmakse $500 \times 1,6\% = 8$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmakse $500 \times 0,8\% = 4$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(500 - 10 - 8 - 482) \times 20\% = 0$ eurot

Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot, siis tööandja saab rakendada maksuvaba tulu vastavalt tehtud väljamaksele. Selle näite puhul on tööandjal võimalik rakendada maksuvaba tulu maksimaalselt 482 eurot ($500 - 10 - 8$). Rakendamata maksuvaba tulu saab töötaja kasutada oma tuludeklaratsioonis.

Anneli pangakontole kantakse **töötasu netosummas**, mis on **482 eurot** ($500 - 10 - 8$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaksuga maksustatava väljamakse suurenus seoses sotsiaalmaksu miinimumkohustusega	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa				
Ees- ja perekonnanimi	1020	1030	1060	1090	1100	1110
1010 Anneli	10	500	500	84	197,72	10

Töötuskindlustus-maksega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötus-kindlustusmakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks	liik	summa	summa
500	8	4	1120	1130	1140	1150	1160	1170
			610	482	0,00			

5. Palgata puhkus, sotsiaalmaksukohustus

Töölepingulise töötaja töötasu väljamakset ei tehtud või töötaja oli palgata puhkusel, kuid tööandjal on kohustus tasuda töötaja eest sotsiaalmaksu kuumääralt.

Annela on töölepinguga töötaja, kes oli palgata puhkusel, mistõttu talle kalendrikuus **töötasu väljamakset ei tehtud**. Töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot. Anneli on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga. Annela ei ole vanaduspensionär ning talle ei laiene ka muud erandid, mis võimaldavad tööandjal sotsiaalmaksu maksta tegelikult makstud tasult.

MAKSUARVESTUS

Kui tööandja ei tee kalendrikuus töötajale töötasu väljamakseid, on tööandjal sotsiaalmaksuseadusest lähtuvalt reeglina kohustus deklareerida ja tasuda kuumääralt sotsiaalmaks, v.a. sotsiaalmaksuseaduses § 2 lg 4 nimetatud juhtudel.

2021. aastal on sotsiaalmaksu kuumäär 584 eurot.

❖ Sotsiaalmaks $584 \times 33\% = 192,72$ eurot

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja ees- ja perekonnanimi	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaksuga maksustatava väljamakse suurendus seoses sotsiaalmaksu miinimumkohustusega	Sotsiaalmaks
	liik	summa			
1010 Annela	1020	1030	1060	1090	1100
	10	0		584	192,72

6. Töötaja töötasu alla sotsiaalmaksu kuumäärä

Töötasu on alla sotsiaalmaksu kuumäärä ehk alla 584 euro. Töötaja on vanaduspensionisaaja (väljamakse liik 10) ja ta on teinud 2 kohta avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks.

Laura on töölepinguga töötaja, kelle **töötasu** (brutosummas) on 500 eurot. Töötaja on vanaduspensionisaaja. Laura **pension on 420 eurot** ja töötasu 500 eurot. Ta on esitanud Sotsiaalkindlustusametile avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 420 eurot ja tööandjale 80 euro rakendamiseks

Töötav pensionär saab tööandja ja Sotsiaalkindlustusameti vahel jagada maksuvaba tulu 500 euro ulatuses. Oluline on, et kahele väljamakse tegijale esitatud maksuvaba tulu rakendamise avaldus kokku ei ületaks 500 eurot.

MAKSUARVESTUS

Kuna töötaja on riikliku pensionisaaja, siis ei ole tööandjal minimaalset sotsiaalmaksukohustust 584 eurot, s.t. sotsiaalmaksu arvestatakse tegelikult makstud tasult.

- ✘ Sotsiaalmaks $500 \times 33\% = 165$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks $500 \times 0,8\% = 4$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(500 - 80) \times 20\% = 84$ eurot

Laura pangakontole kantakse **töötasu netosummas**, mis on **416 eurot** (500 - 84)

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks
	liik	summa		
Ees- ja perekonnanimi 1010 Laura	1020 10	1030 500	1060 500	1100 165

Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks
			liik	summa	
1120 500	1130	1140 4	1150 610	1160 80	1170 84

7. Puhkusetasu

Töötaja korraline puhkus ja töötasu väljamakse, (väljamakse liik 10).

Jüri on töölepinguga töötaja, kellele tehti maikuus töötasu väljamakse (brutosummas) **1600 eurot** ja puhkusetasu väljamakse (brutosummas) **600 eurot**. Töötaja ei ole liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga ja ta on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot. Töötaja ei ole vanaduspensionieas.

MAIKUU MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks $(1600 + 600) \times 33\% = 726$ eurot
- ✘ Töötaja töötuskindlustusmaks $2200 \times 1,6\% = 35,20$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks $2200 \times 0,8\% = 17,60$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(2200 - 35,20) \times 20\% = 432,96$ eurot

Väljamaksega üle 2100 euro on maksuvaba tulu 0 eurot. Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada seadusega lubatud suuruses. Selle näite puhul on **maksuvaba tulu 0 eurot**.

Jüri pangakontole kantakse **töötasu netosummas**, mis on **1731,84 eurot** $(2200 - 35,20 - 432,96)$.

Juunikuus saab Jüri töötasu 5 päeva eest 400 eurot (ülejäanud perioodil oli ta puhkusel).

JUUNIKUU DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
ees- ja perekonnanimi	liik	summa			
1010 Jüri	1020 10	1030 2200	1060 2200	1100 726	1110

Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu liik	summa	Kinnipeetud tulumaks summa
1120	1130	1140	1150	1160	1170
2200	35,20	17,60			432,96

MAKSUARVESTUS

Sotsiaalmaksu makstakse tegelikult makstud töötasult, kuna töötasu summa on suurem sotsiaalmaksu kuumäärast ($400 > 97,33$), mis on arvestatud töötasu teenimise kuul töötatud päevade arvuga ($584/30 \times 5 = 97,33$).

- ✘ Sotsiaalmaks $400 \times 33\% = 132$ eurot
- ✘ Töötaja töötuskindlustusmaks $400 \times 1,6\% = 6,40$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks $400 \times 0,008 = 3,20$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(400 - 6,40 - 393,60) \times 20\% = 0$ eurot

Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot, siis tööandja saab rakendada maksuvaba tulu vastavalt tehtud väljamaksele. Selle näite puhul on tööandjal võimalik rakendada maksuvaba tulu maksimaalselt 393,60 eurot ($400 - 6,40$). Maikuus rakendamata maksuvaba tulu juunikuus kasutada ei saa. Rakendamata maksuvaba tulu saab töötaja kasutada oma tuludeklaratsioonis.

JÜRI PANGAKONTOLE KANTAKSE TÖÖTASU NETOSUMMAS, MIS ON 393,60 EUROT ($400 - 6,40$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa			
ees- ja perekonnanimi 1010	1020	1030	1060	1100	1110
Jüri	10	400	400	132	

Töötuskindlustusmaks sega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks summa
			liik	summa	
1120	1130	1140	1150	1160	1170
400	6,40	3,20	610	393,60	

8. Lapsepuhkus

1. aprill 2022 muutus vanemahüvitiste ja lapsepuhkuste kord. Muudatuse tulemusena teeb edaspidi vanemahüvitiste ja -puhkuste väljamakseid **Sotsiaalkindlustusamet**.

Töötaja korraline puhkus ja lapsepuhkus (väljamakse liik 16), kuni 31.03.2022 tehtud väljamaksete puhul.

Liisa on töölepinguga töötaja, kellele tehti maikuus puhkusetasu väljamakse (brutosummas) 1200 eurot ja 3 tööpäeva eest ka lapsepuhkust 82,77 eurot (3 x 27,59). Liisa on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot, ta on ühinenud kohustusliku kogumispensioni II sambaga ja ta ei ole vanaduspensionieas.

Korraline puhkusetasu ja puhkusetasu lapsepuhkuse eest deklareeritakse lisal 1 erinevate väljamakse liikidena, s.t. et tegemist on eriliigiliste väljamaksetega, mille maksuarvestus toimub eraldi.

TÖÖTASU MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks: $1200 \times 33\% = 396$
- ✘ Kohustusliku kogumispensioni makse: $1200 \times 2\% = 24$
- ✘ Töötaja töötuskindlustusmaks: $1200 \times 1,6\% = 19,20$
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks: $1200 \times 0,8\% = 9,6$
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $(1200 - 24 - 19,20 - 454,02) \times 20\% = 140,56$

NB! Maksuvaba tulu suurus arvutatakse töötajale väljamaksete üleselt, s.t. et töötajale tehtud väljamaksed summeeritakse ja leitakse kõikide väljamaksete peale üks maksuvaba tulu. Kalendrikuu väljamaksed 1200 eurolt 2100 euroni väheneb maksuvaba tulu vastavalt valemile $500 - 500 \div 900 \times (\text{väljamakse} - 1200)$. Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada seadusega lubatud suuruses. Antud näite puhul on maksuvaba tulu suurus 454,02 eurot ($500 - 500 \div 900 (1282,77 - 1200)$).

LAPSEPUHKUSE MAKSUARVESTUS

Lapsepuhkuse hüvitist ei maksustata sotsiaalmaksuga, töötuskindlustus- ega kogumispensioni

maksega, kuid maksustatakse tulumaksuga. Lapsepuhkus deklareeritakse väljamakse liigiga 16.

Väljamakstava lapsepuhkuse tasu on arvatud töötasu alammäärast: 2021. aastal on töötasu alammäär 584 eurot kuus ja lapsepuhkuse päevatasu 27,59 eurot.

- ✘ Kinnipeetud tulumaks: $82,77 \times 20\% = 16,55$ eurot.
- ✘ Liisa pangakontole kantakse puhkusetasu ja lapsepuhkuse tasu väljamakse netosummas, mis on 1082,46 eurot ($1200 - 24 - 19,20 - 140,56$) + ($82,77 - 16,55$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
	liik	summa			
ees- ja perekonnanimi 1010	1020	1030	1060	1100	1110
Liisa	10	1200	1200	396	24
	16	82,77			

Töötuskindlustusmaksega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks
			liik	summa	
1120 1200	1130 19,20	1140 9,60	1150 610	1160 454,02	1170 140,56 16,55

9. Toetus lapse sünni puhul

Töötasu (väljamakse liik 10) ja toetus töötajale lapse sünni puhul (väljamakse liik 14).

Priit on töölepinguga töötaja ja seoses lapse sünniga sai töötaja **sünnitoetust 2000 eurot**. Priit sai sellel kuul ka **töötasu 1000 eurot**. Ta on esitanud avalduse maksuvaba tulu arvestamiseks 500 eurot ja on liitnud kohustusliku kogumispensioni II sambaga.

Töötasu ja toetus lapse sünni puhul deklareeritakse lisal 1 erinevate väljamakse liikidena, s.t. et tegemist on eriliigiliste väljamaksetega, mille maksuarvestus toimub eraldi.

TÖÖTASU MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks: $1000 \times 33\% = 330$ eurot
- ✘ Kohustusliku kogumispensioni makse: $1000 \times 2\% = 20$ eurot
- ✘ Töötaja töötuskindlustusmaks: $1000 \times 1,6\% = 16$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks: $1000 \times 0,8\% = 8$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks: $(1000 - 16 - 20 - 500) \times 20\% = 92,80$ eurot

Toetus lapse sünni puhul viie kuu maksuvaba tulu ulatuses ei mõjuta maksuvaba tulu suurust. Antud näite puhul võib tööandja rakendada maksuvaba tulu 500 eurot, sest töötasu ei ületa 1200 eurot.

SÜNNITOETUSE MAKSUARVESTUS

Töötajale võib tulumaksuvabalt maksta lapse sünni korral toetust viie kuu maksuvaba tulu ulatuses. **Tulumaksuvaba toetuse piirmäär on 2500 eurot.** Mitmike sünni korral võib maksuvabastust kohaldada maksuvaba piirmäära ulatuses iga lapse kohta. Näiteks kaksikute sünni korral võib tööandja maksta tulumaksuvabalt toetust kuni 5000 eurot.

Sünnitoetus maksustatakse sotsiaalmaksuga, töötuskindlustus- ja kohustusliku kogumispensioni maksega ja deklareeritakse väljamakseliigiga 14.

- ✘ Sotsiaalmaks: $2000 \times 33\% = 660$ eurot
- ✘ Kohustusliku kogumispensioni makse: $2000 \times 2\% = 40$ eurot
- ✘ Töötuskindlustusmaks: $2000 \times 1,6\% = 32$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks: $2000 \times 0,8\% = 16$ eurot

Priidu pangakontole kantakse töötasu ja sünnitoetuse väljamakse **netosummas**, mis on **2799,20 eurot** ($1000 - 20 - 16 - 92,80 + (2000 - 40 - 32)$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja ees- ja perekonnanimi 1010	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse 1060	Sotsiaalmak s 1100	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse 1110
	liik 1020	summa 1030			
Priit	10	1000	1000	330	20
	14	2000		660	40

Töötuskindlustusmaks ega maksustatav väljamakse 1120 1000 2000	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks e 1130 16 32	Tööandja töötuskindlustusma kse 1140 8 16	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks summa 1170 92,80
			liik 1150 610	summa 1160 500	

10. Tööandja haigushüvitis 100% keskmisest

Tööandja haigushüvitis 100% keskmisest töötasust

Töötasu (väljamakse liik 10) ja tööandja haigushüvitis (väljamakse liik 24).

Anu on töölepinguga täistööajaga töötaja, kes oli 19–30 märtsil haiguslehel. Tööandja maksis Anule 7. aprillil märtsikuu eest töötasu 800 eurot ja 2-5 haiguspäeva eest haigushüvitist 190 eurot (100% töötaja keskmise töötasu ulatuses). Töötaja on liitunud kohustusliku kogumispensioni II sambaga ja ta on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot.

Töötasu ja tööandja haigushüvitis deklareeritakse lisal 1 erinevate väljamakse liikidena, s.t. et tegemist on eriliigiliste väljamaksetega, mille maksuarvestus toimub eraldi.

TÖÖTASU MAKSUARVESTUS

- ✘ Sotsiaalmaks: $800 \times 33\% = 264$ eurot
- ✘ Kohustusliku kogumispensioni makse: $800 \times 2\% = 16$ eurot

- ✘ Töötaja töötuskindlustusmaks: $800 \times 1,6\% = 12,80$ eurot
- ✘ Tööandja töötuskindlustusmaks: $800 \times 0,8\% = 6,40$ eurot
- ✘ Kinnipeetud tulumaks: $(800 - 16 - 12,80 - 500) \times 20\% = 54,24$ eurot

TÖÖANDJA HAIGUSHÜVITISE MAKSUARVESTUS

- ✘ Tulumaks haigushüvitiselt $190 \times 20\% = 38$ eurot

Tööandja haigushüvitis maksustatakse ainult tulumaksuga kuni 100% töötaja keskmisest töötasust. Tööandja haigushüvitis deklareeritakse väljamakseliigiga 24.

Kuna töötasule rakendati ära kogu maksuvaba tulu 500 eurot, siis tööandja haigushüvitisele maksuvaba tulu rakendada ei saa.

Anu pangakontole kantakse töötasu ja tööandja haigustasu väljamakse **netosummas**, mis on **868,96 eurot** ($800 - 16 - 12,80 - 54,24$) + ($190 - 38$).

Deklareerimine vormi TSD lisal 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse
ees- ja perekonnanimi	liik	summa			
1010	1020	1030	1060	1100	1110
Anu	10	800	800	264	16
	24	190			

Töötuskindlustusmaks sega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks summa
			liik	summa	
1120	1130	1140	1150	1160	1170
800	12,80	6,40	610	500	54,24
					38

11. Tööandja haigushüvitis 130% keskmisest

Tööandja haigushüvitis 130% keskmisest töötasust

Kairi on töölepinguga täistööajaga töötaja, kes oli 01-31.03 haiguslehel. Tööandja maksis Kairile 7. aprillil 2-5 haiguspäeva eest haigushüvitist 700 eurot (130% töötaja keskmise töötasu ulatuses). Töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot.

Tööandja haigushüvitist maksustatakse ainult tulumaksuga kuni 100% töötaja keskmisest töötasust.

Kui tööandja maksab haigushüvitist 130% töötaja keskmisest töötasust, siis hüvitist 100% tuleb deklareerida väljamakse liigiga 24 ja kinni pidada ainult tulumaks ning piirmäära ületav osa (30%) maksustatakse väljamakseliigiga 10 (töötasu) ja maksustatakse kõigi tööjõumaksudega.

Tööandja haigushüvitise maksuarvestus kuni 100% töötaja keskmisest töötasust (538,46):

✘ Tulumaks haigushüvitiselt $(538,46 - 500) \times 20\% = 7,69$ eurot.

Tööandja haigushüvitise maksuarvestus piirmäära ületavalt summalt (161,54 eurot):

✘ Sotsiaalmaks: $161,54 \times 33\% = 53,31$ eurot

✘ Kohustusliku kogumispensioni makse: $161,54 \times 3,23$ eurot

✘ Töötaja töötuskindlustusmakse: $161,54 \times 1,6\% = 2,58$ eurot

✘ Tööandja töötuskindlustusmakse: $161,54 \times 0,8\% = 1,29$ eurot

✘ Kinnipeetud tulumaks: $(161,54 - 3,23 - 2,58) \times 20\% = 31,15$ eurot

Kairi pangakontole kantakse tööandja haigustasu väljamakse netosummas, mis on 655,35 eurot $(538,46 - 7,69) + (161,54 - 3,23 - 2,58 - 31,15)$.

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 1

Väljamakse saaja	Väljamakse		Sotsiaalmaksuga maksus-tatav väljamakse 1060	Sotsiaalmaks 1100	Kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makse 1110
ees- ja perekonnanimi 1010	liik 1020	summa 1030			
	10	161,54	161,54	53,31	3,23

	24	538,46			
--	----	--------	--	--	--

Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse 1120	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaks
	1130	1140	liik	summa	summa
161,54	2,58	1,29	1150	1160	1170
			610	500	31,15
					7,69

Lisa 2 täitmise juhised

- ✘ Deklaratsiooni TSD vormid ja täitmise juhendid
- ✘ Lisa 2 osa 1a täitmise näited alates 01.01.2022

Lisa 2 osa 1a täitmise näited

Mitteresidendile tehtud väljamaksete deklareerimise näited.

Alates 1. jaanuar 2022.a on Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) liikmesriigi (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra) residendist füüsilisel isikul sarnaselt Eesti residendiga õigus kasutada maksuvaba tulu igakuiselt.

Alates 2022 jõustuva TuMS muudatus ei laienda isikute ringi, kellel on õigus Eestis maksuvaba tulu kasutada, vaid võimaldab neil seda teha jooksvalt. Kuni 2021 aasta lõpuni oli tulu deklareerimisel EMP liikmesriigi residendil õigus Eesti maksuvaba tulu kohaldamiseks esitada kord aastas tuludeklaratsioon ning sellega saada tagasi Eestis enamkinnipeetud tulumaksu.

Mitteresidendile tehtavad väljamaksed deklareerib väljamakse tegija (tööandja) vormi TSD lisa 2. Eesti maksuvaba tulu kohaldamise õigus on vaid juhul, kui EMP liikmesriigi resident:

- ✘ esitab väljamakse tegijale **avalduse** Eesti maksuvaba tulu kohaldamiseks (kuni 500 eurot, avaldus on ühekordne, kuid seda võib muuta) ja
- ✘ koduriigi (!EMP liikmesriik) kohta on Maksu- ja Tolliameti andmebaasi enne vormi TSD lisa 2 esitamist sisestatud kehtiv saaja koduriigi maksuhalduri kinnitatud **residentsustõend**.

Väljamakse tegija (tööandja) saab EMP liikmesriigi residentide residentsustõendite kehtivust kontrollida **mitteresidentsuse päringu** abil.

Kolmandate riikide (näiteks Venemaa, Ukraina, Ameerika Ühendriigid, Kanada jne) residentidil **ei ole õigust Eesti maksuvaba tulu** kohaldamisele ei väljamakse tegemisel vormil TSD lisa 2 ega saaja tuludeklaratsioonis.

Maksuvaba tulu arvestamiseks on samad reeglid, mis residentidel füüsilistel isikutel:

- ✘ Kui väljamakse saaja saab maksustatavat tulu mitmelt tulumaksu kinni pidajalt, võib ta eelnimetatud avalduse esitada ainult ühele enda valitud tulumaksu kinni pidajale.
- ✘ Maksuvaba tulu summa ei või olla väiksem kui null ja suurem kui 500. Maksumaksja võib oma avalduses ette näha väiksema summa maha arvamiseks.
- ✘ Deklareeritud maksuvaba tulu summa ei tohi olla suurem kui deklareeritud väljamakse summa.
- ✘ Väljamakse saajast maksumaksja võib kalendriaasta jooksul oma otsust (avaldust) maksuvaba tulu suuruse kohta muuta, olenevalt tulu suurusest, aga ka avaldust tühistada, et maksuvaba tulu ei kohaldataks.
- ✘ Samas kuus samale mitteresidendile tehtavad väljamaksed arvutatakse maksuvaba tulu arvutamiseks kokku
- ✘ Eelmises kalendrikuus kasutamata tulumaksuvaba summat ei arvestata järgmisel kalendrikuul.

- ✘ Kui väljamaksele kohaldub maksulepingust tulenev maksuvabastus, siis maksuvaba tulu liiki ja summat ei täideta.

Lisainfo

Residentsustõend Mitteresidendi töötasu maksustamine Maksuvaba tulu arvestamine

1. Mitteresidendist töötaja töötasu alla 1200 euro

Töölepinguline töötaja, töötasu alla 1200 euro (väljamakse liik 120)

*Juhani on Soome maksuresidendist töölepinguga töötaja, kelle **töötasu** (brutosumma) on **1000 eurot**. Töötaja ei ole vanaduspensionieas. Juhani on esitanud tööandjale **avalduse maksuvaba tulu** rakendamiseks **500 eurot** kuus.*

Mitteresidendi puhul **ei saa** kinni pidada kohustusliku **kogumispensioni** (II samba) makseid. Väljamaksele **kuni 1200 eurot** on **maksuvaba tulu** (olenevalt tulu suurusest ja maksumaksja avaldusest) **kuni 500 eurot**. Kõik samale isikule samas kuus tehtud väljamaksed liidetakse kokku.

Kuna Juhani residendiriik on Soome (Euroopa Liidu liikmesriik) ja Maksu- ja Tolliametile on esitatud kehtiv Soome maksuhalduri kinnitatud residentsustõend, siis on Eesti tööandjal õigus mitteresidendile tehtud Eestis maksustatavalt väljamakselt Eestis kinnipeetava tulumaksu arvutamisel maha arvata **maksuvaba tulu Eesti seaduse kohaselt**.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $1000 \times 33\% = 330$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmaks $1000 \times 1,6\% = 16$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmaks $1000 \times 0,8\% = 8$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(1000 - 16 - 500) \times 20\% = 96,80$ eurot

Juhani pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **887,20 eurot** (1000 – 16 – 96,80).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
12345678900	Juhani	FI	120	1000	

Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaal-maks	Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	2070	2110	2120	2130	2140
1000	330	1000	16	8					

Tulumaksuga maksus-tatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
1000	610	500	20	96.80

MAKSUARVUTUSE ERANDID

- ❖ Kui töötaja on Eesti **vanaduspensionieas**, ei peeta väljamakselt kinni **töötuskindlustusmaks** (kood 2130) määraga **1,6%** (näites 16 eurot).
- ❖ Kui töötaja kohta on välisriigist (teisest Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigist (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra) või Šveitsist (näites Soomest) väljastatud selles välisriigis sotsiaalset kindlustatust kinnitav **tõend vormil A1**, tuleb see riik märkida koodile 2060 ning siis **ei arvutata** Eestis **sotsiaalmaksu** koodil 2110 (näites 330 eurot) ega **töötuskindlustusmaks** koodil 2130 (näites 16 eurot) ega koodil 2140 (näites 8 eurot).

MAKSUVABA TULU EI SAA RAKENDADA

- ❖ Kui kehtivat Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigi (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra, näites Soome) maksuhalduri kinnitatud **residentsustõendit ei ole**, siis **maksuvaba tulu** koodidel 2154 ja 2155 (näites 500 eurot) kohaldada **ei saa**.

- ✘ **Kolmandate riikide** (eelmisses punktis nimetamata riigi) maksuresidendile tehtavalt väljamakselt ei saa Eestis kinnipeetava tulumaksu arvutamisel Eesti maksuvaba tulu maha arvata.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $1000 \times 33\% = 330$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmaks $1000 \times 1,6\% = 16$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmaks $1000 \times 0,8\% = 8$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(1000 - 16) \times 20\% = 196,80$ eurot
- ✓ Maksuvaba tulu 500 eurot rakendada ei saa ning lisa 2 koode 2154 ja 2155 ei täideta.

Juhani pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **787,20 eurot** ($1000 - 16 - 196,80$).

2. Mitteresidendist töötaja töötasu vahemikus 1200-2100 eurot

Töölepinguline töötaja, töötasu vahemikus 1200–2100 eurot (väljamakse liik 120)

*Maris on Läti residendist töölepinguga töötaja, kelle **töötasu** (brutosummas) on **1300 eurot**. Lisaks töötasule maksti märtsikuus Marisele ka **tulemustasu** heade töötulemuste eest **500 eurot**. Kokku tehti Marisele töötamisega seotud väljamakseid **1800 eurot**. Töötaja on esitanud tööandjale **avalduse maksuvaba tulu** rakendamiseks **500 eurot** kuus. Töötaja ei ole vanaduspensionieas.*

Mitteresidendi puhul ei saa kinni pidada **kohustusliku kogumispensioni** (II samba) makseid.

NB! 1200 eurolt 2100 euroni väheneb Eesti maksuvaba tulu vastavalt valemile $500 - 500 \div 900 \times$ (**väljamakse - 1200**). Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada seadusega lubatud suuruses.

Selle näite puhul on maksuvaba tulu suurus **166,67 eurot** ($500 - 500 \div 900 (1800 - 1200)$).

Kuna Läti on Euroopa Liidu liikmesriik, siis on Eesti tööandjal õigus mitteresidendile tehtud Eestis

tulumaksuga maksustatavalt väljamakselt kinnipeetava tulumaksu arvutamisel maha arvata Eesti maksuvaba tulu Eesti seaduse kohaselt, kui Maksu- ja Tolliametile on esitatud ja kehtiv Läti maksuhalduri kinnitatud **maksuresidentsustõend**.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $1800 \times 33\% = 594$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmaks $1800 \times 1,6\% = 28,80$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmaks $1800 \times 0,8\% = 14,40$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(1800 - 28,80 - 166,67) \times 20\% = 320,91$ eurot

Marise pangakontole kantakse töötasu ja tulemustasu väljamakse **netosummas**, mis on **1450,29 eurot** (1800-28,8-320,91).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2:

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
98765432100	Maris	LV	120	1800	

Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaal-maks	Töötuskindlustus-maksega maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötuskindlustusmaks	2070	2110	2120	2130	2140
1800	594	1800	28,80	14,40					

Tulumaksuga maksustatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
1800	610	166,67	20	320,91

MAKSUARVUTUSE ERANDID

- ✘ Kui töötaja on Eesti **vanaduspensionieas**, ei peeta väljamakselt kinni **töötuskindlustusmaks** (kood 2130) määraga **1,6%** (näites 28,80 eurot).

- ✘ Kui töötaja kohta on välisriigist (teisest Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigist (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra) või Šveitsist) (näites Lätist) väljastatud selles välisriigis sotsiaalset kindlustatust kinnitav **tõend vormil A1**, tuleb see riik märkida koodile 2060 ning siis **ei arvutata Eestis sotsiaalmaksu** koodil 2110 (näites 594 eurot) ega töötuskindlustusmakset koodil 2130 (näites 28,80 eurot) ega koodil 2140 (näites 14,40 eurot).
Väljamakse liigiks tuleb sel juhul valida **121**, kui töö toimus Eestis.

MAKSUVABA TULU EI SAA RAKENDADA

- ✘ Kui kehtivat Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigi (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra, näites Läti) maksuhalduri kinnitatud **residentsustõendit ei ole**, siis **maksuvaba tulu** koodidel 2154 ja 2155 (näites 166,67) kohaldada **ei saa**.
- ✘ **Kolmandate riikide** (eelmises punktis nimetamata) **maksuresidendile** tehtavalt väljamakselt ei saa Eestis kinnipeetava tulumaksu arvutamisel Eesti maksuvaba tulu koodidel 2154 ja 2155 maha arvata.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $1800 \times 33\% = 594$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmakse $1800 \times 1,6\% = 28,80$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmakse $1000 \times 0,8\% = 14,40$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(1800 - 28,80) \times 20\% = 354,24$ eurot
- ✓ Maksuvaba tulu 500 eurot rakendada ei saa ning lisa 2 koode 2154 ja 2155 ei täideta.

Marise pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **1416,96 eurot** (1800–28,80–354,24).

3. Mitteresidendist töötaja töötasu üle 2100 euro

Töölepinguline töötaja, töötasu üle 2100 euro (väljamakse liik 120)

Olle on Rootsi residendist töölepinguga töötaja, kelle **töötasu** (brutosummas) on **2500 eurot**. Selle näite puhul **pole** väljamaksele kinnipeetava tulumaksu arvutamisel **maksuvaba tulu kohaldamine lubatud** (olenemata sellest, kui suur on mitteresidendi kogu aasta tulu kokku ning olenemata sellest, millises riigis on tasu saaja maksuresident). Töötaja ei ole vanaduspensionieas.

Mitteresidendi puhul **ei saa** kinni pidada **kohustusliku kogumispensiooni** (II samba) makseid. Väljamaksega üle **2100 euro maksuvaba tulu kohaldada ei saa**. Kuigi töötaja on esitanud avalduse maksuvaba tulu rakendamiseks 500 eurot kuus, siis tööandja võib maksuvaba tulu rakendada vaid seadusega lubatud suuruses.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $2500 \times 33\% = 825$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmaks $2500 \times 1,6\% = 40$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmaks $2500 \times 0,8\% = 20$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(2500 - 40) \times 20\% = 492$ eurot

Olle pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **1968 eurot** ($2500 - 40 - 492$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
32165778900	Olle	SE	120	2500	

Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	2070	2110	2120	2130	2140
2500	825	2500	40	20					

Tulumaksuga maksustatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
2500			20	492

MAKSUARVUTUSE ERANDID

- ✘ Kui töötaja on Eesti **vanaduspensionieas**, ei peeta väljamakselt kinni **töötuskindlustusmaks** koodil 2130 määraga **1,6%** (näites 40 eurot).

- ✘ Kui töötaja kohta on välisriigist (teisest Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigist (EL liikmesriigid, Island, Liechtenstein, Norra) või Šveitsist (näites Lätist) väljastatud selles välisriigis sotsiaalset kindlustatust kinnitav **tõend vormil A1**, tuleb see riik märkida koodile 2060 ning siis **ei arvutata Eestis sotsiaalmaksu** koodil 2110 (näites 825 eurot) ega **töötuskindlustusmaks** koodil 2130 (näites 40 eurot) ega koodil 2140 (näites 20 eurot). Sel juhul tuleb valida **väljamakse liigiks 121**, kui töö toimub Eestis.

4. Mitteresident saab samal kuul erinevat liiki väljamakseid

4. Mitteresident saab samal kuul erinevat liiki väljamakseid

*Poola resident Pavel saab märtsis lisaks **töötasule 1700 eurot** veel **muud tulu 800 eurot**, kokku **2500 eurot**.*

*Pavel on **teinud avalduse maksuvaba tulu** kohaldamiseks ja Maksu- ja Tolliametis on saaja kohta kehtiv Poola maksuameti **kinnitatud residentsustõend**.*

Varem on Paveli tulule igakuiselt maksuvaba tulu kohaldatud.

Kui mitteresident, kes on Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigi (EL liikmesriik, Island, Liechtenstein, Norra) resident, saab samas kalendrikuus mitut liiki väljamakseid, liidetakse Eestis tulumaksuga maksustatavalt väljamakselt kinnipeetava tulumaksu arvutamisel Eesti maksuvaba tulu kohaldamiseks erinevat liiki väljamaksed kokku.

Märtsis on väljamakse Pavelile erandlikult kokku 2500 eurot, millele **maksuvaba tulu** koodil 2155

kohaldada ei saa.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Sotsiaalmaks $1700 \times 33\% = 561$ eurot
- ✓ Kinnipeetud töötuskindlustusmaks $1700 \times 1,6\% = 27,20$ eurot
- ✓ Tööandja töötuskindlustusmaks $1700 \times 0,8\% = 13,60$ eurot
- ✓ Kinnipeetud tulumaks $(1700 - 27,20) \times 20\% + 800 \times 0 = 334,56$ eurot

Paveli pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **2138,24 eurot** ($2500 - 27,20 - 334,56$).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2:

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriiik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
33876543210	Pavel	PL	120	1700	
33876543210	Pavel	PL	197	800	

Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Töötuskindlustus-maksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustus-makse	Tööandja töötuskindlustusmaks	2070	2110	2120	2130	2140
1700	561	1700	27,20	13,60					

Tulumaksuga maksustatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
1700			20	334,56
800			0	0

5. Võlaõigusliku lepingu alusel teenuse mitteresidendist osutaja tasu 1200 eurot

5. Võlaõigusliku lepingu alusel teenuse mitteresidendist osutaja tasu 1200 eurot

Võlaõigusliku lepingu alusel teenuse osutaja tasu 1200 euro (väljamakse liik 123), kellele kohaldub tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingust tulenev maksuvabastus Eestis.

Diana on Saksamaa residendist võlaõigusliku lepinguga teenuse osutaja, kes viibib Eestis lühiajaliselt ja kelle tasu Eestis teenuse osutamisest (brutosummas) on 1200 eurot.

Kuna Eestil on Saksamaaga sõlmitud tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise leping (maksuleping), mille (artikli 14) kohaselt **ei maksustata** Saksamaa residendi teenustasu Eestis, kui sellest tegevusest **ei ole Eestis tekkinud kindlat asukohta**.

Väljamakse saaja kohta on Maksu- ja Tolliameti andmebaasi sisestatud **kehtiv** Saksamaa maksuhalduri kinnitatud **residentsustõend**. Seega kohaldatakse väljamaksjale **maksulepingust tulenevat maksuvabastust** (koodil 2160 on tulumaksumäär 0% ja koodil 2170 on kinnipeetud tulumaks 0 eurot).

Kuna Saksamaa on Euroopa Liidu liikmesriik, on väljamaksjal õigus temale tehtud väljamakselt Eestis kinnipeetava tulumaksu arvutamisel maha arvata maksuvaba tulu Eesti seaduse kohaselt, kui Maksu- ja Tolliametile on esitatud ja kehtiv Saksamaa maksuhalduri kinnitatud **maksuresidentsustõend**.

Samas, kuna väljamaksele kohaldub juba maksulepingust tulenev maksuvabastus, puudub vajadus kohaldada veel Eesti seaduse alusel maksuvaba tulu koodidel 2154 ja 2155.

Seega **ei pea Diana esitama avaldust** Eestis kinnipeetava tulumaksu arvutamisel Eesti **maksuvaba tulu** kohaldamiseks, sest väljamakse on juba maksulepingust tulenevalt maksuvaba.

Väljamakse saajal on Saksamaa sotsiaalset kindlustatust tõendav **vorm A1**, s.t. et talle tehtud väljamakselt ei maksta ka **sotsiaalmaksu** ega **töötuskindlustusmaks** Eestis. Sel juhul valitakse **väljamakse liigiks 124**.

Residentsustõendi ja tõendi A1 olemasolul, kui Eestis väljamakselt maksukohustust tegelikult ei teki, **peab** väljamaksja siiski Saksamaa residendi **tulu deklareerima vormi TSD lisal 2**.

Kui saaja on registreeritud Eestis või teises Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis (Euroopa Liidus, Islandil, Liechtensteinis või Norras, näites Saksamaal) **füüsilisest isikust ettevõtjana**, siis on väljamaksja **vormi A1 olemasolul vabastatud** väljamakse **deklareerimisest vormi TSD lisal 2**, saaja deklareerib võimaliku Eesti maksukohustuse ise. Seega, kui Diana on Saksamaal registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjana, siis deklareerib Diana võimaliku Eesti maksukohustuse ise.

MAKSUARVUTUS

- ✓ Kinnipeetud tulumaks $1200 \times 0 = 0$ eurot

Diana pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **1200 eurot** (1200–0).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2:

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
55577899900	Diana	DE	124	1200	Saksamaa

Tulumaksuga maksustatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
1200			0	0

MAKSUARVUTUS ILMA KEHTIVA RESIDENTSUSTÕENDITA

Kui väljamakse saaja kohta **kehtivat residentsustõendit ei ole**, siis ei saa kohaldada:

- ✘ maksulepingust tulenevat **maksuvabastust** (koodil 2160 on tulumaksu määr 20%) ega
- ✘ **maksuvaba tulu** Eesti seaduse kohaselt (koodidel 2154 ja 2155).
- ✘ Kinnipeetud tulumaks $1200 \times 20\% = 240$ eurot

Vorm A1 sotsiaalse kindlustatuse kohta Saksamaal **on olemas**.

Diana pangakontole kantakse töötasu **netosummas**, mis on **960 eurot** (1200–240).

DEKLAREERIMINE VORMI TSD LISAL 2

Väljamakse saaja			Väljamakse		Millisest riigist on väljastatud A1/E101
isiku- või registrikood Eestis	nimi või ees- ja perekonnanimi	residendiriik	liik	summa	
2000	2010	2020	2030	2040	2060
55577899900	Diana		124	1200	Saksamaa

Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse	Sotsiaalmaks	Töötuskindlustusmaksuga maksustatav väljamakse	Kinnipeetud töötuskindlustusmaks	Tööandja töötuskindlustusmaks	2070	2110	2120	2130	2140

Tulumaksuga maksustatav väljamakse	Tulumaksu kinnipidamisel maha arvatud maksuvaba tulu		Kinnipeetud tulumaksu määr	Kinnipeetud tulumaks
	Liik	Summa		
2150	2154	2155	2160	2170
1200			20	960

Lisa 3 täitmise juhised

✘ Deklaratsiooni TSD vormid ja täitmise juhendid

Lisa 4 täitmise juhised

Deklaratsiooni täitmisel pöörake palun tähelepanu alljärgnevale:

✓ lähtudes erisoodustuse sisust, on oluline vahet teha erisoodustusel (rahaliselt hinnatav hüve) ja

- ✓ rahalistel väljamaksetel (**tulumaksuseadus § 48 lg 5**)
- ✓ kuna erisoodustustena käsitletakse erinevaid maksuobjekte, siis tuleb igal konkreetsel juhul jälgida, millal töötajale hüve tekib
- ✓ saadud hüve ei tähenda alati kannet raamatupidamises, siin võib esineda ka neid maksuobjekte, kus tegelikke kulutusi ei ole
- ✓ tehtud kulutused kajastatakse deklaratsiooni TSD lisa 4 kassapõhiselt, s.t selles kuus, millal erisoodustus tegelikult anti
- ✓ rahalist väljamakset käsitletakse erisoodustusena erandjuhtudel (tavaliselt reguleeritud vastava seaduse või normatiivaktiga, nagu näiteks isikliku sõiduauto kasutamise kompensatsioon)
- ✓ erisoodustuse puhul, kui tegelikku väljamakset ei ole toimunud (nt tööandja sõiduauto kasutamine isiklikuks otstarbeks), näidatakse erisoodustuse summa selle kuu lisa 4, millal töötaja soodustuse sai
- ✓ lisa 4 erinevatel ridadel ei ole tulumaksuseaduse § 48 lõikes 2 toodud töötajad erisoodustuste saajatena võrdselt käsitletavad, s.t töötajate ring on piiratum kui erisoodustuste saajate ring üldiselt (näiteks lähetus, isikliku sõiduauto kasutamine)
- ✓ deklaratsioon täidetakse eurodes sendi täpsusega
- ✓ paranduste, muudatuste ja täienduste tegemine toimub selle kuu deklaratsioonil ja lisa 4, kus parandatavat summat kajastati esmakordselt, s.t esitatakse selle kuu kohta uus lisa 4 märkusega „parandus“
- ✓ read ei saa olla täidetud märgiga „-“
- ✓ kui maksustamisperioodil erisoodustusi ei ole tehtud, siis lisa 4 ei esitata.

Eluasemekulud

Eluasemekulude täielik või osaline katmine (kood 4000).

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 4 punkti 1 kohaselt maksustatakse tööandja poolt (vt **selgitusi tööandjale**) töötaja eluasemekulude täielik või osaline katmine (vt **selgitusi töötajale**).

Erisoodustuse hinnaks on nende kulude katmiseks tehtud kulude summa vastavalt „**Erisoodustuse hinna määramise korra**” §-le 6.

Erisoodustusena on käsitletav tööandja poolt töötaja isikliku elamisega kaasnevate eluasemekulude katmine. Eluasemekuludena käsitletakse näiteks elektri- ja soojusenergiakulusid, vee- ja kanalisatsioonikulusid, eluaseme üüri või eluaseme üürimiseks tehtavaid kulusid, sidevahendite kulusid (telefon, internet) jne.

Olenevalt tehtava töö sisust võib praktikas tulla ette situatsioone, kus töötaja kasutab osa oma eluruumist tööandja huvides töötamiseks (näiteks töötatakse kodukontoris; müüakse telefoni teel kaupu; raamatupidaja teeb tööandjale tööd kodus, jne) ning tööandja katab sellised isiklikus elukohas asuva tööruumiga seotud kulud. Kui sellised kulud on seotud tööandja ettevõtlusega, ei ole kulude kandmine käsitletav töötaja eluasemekulude katmisena ning erisoodustusena. Hüvitatavate kulude proportsioon peab olema tööandja poolt põhjendatud ja kantavad kulud dokumentaalselt tõendatud.

Kindlustusmaksed

Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega (kood 4010).

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 4 punkti 3 kohaselt loetakse erisoodustuseks kindlustusmaksete tasumist, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega.

Kindlustusmaksete hinnaks on kindlustusmakseteks tasutud summa vastavalt „**Erisoodustuse hinna määramise korra**” §-le 4.

Kindlustus, mille puhul kindlustuslepingu sõlmimine ei tulene seadusest, on **vabatahtlik**. Kindlustustegevus jaguneb järgmisteks alaliikideks: kahju-, elu- ja edasikindlustus. Kui töötajate kindlustamine tööandja poolt on ette nähtud seadusega, ei ole selliste kindlustusmaksete tasumine

käsitletav erisoodustusena. Kui töötajate kindlustamine ei ole ette nähtud seadusega, sõltub tööandja poolt töötajate kindlustamisel tehtavate kindlustusmaksete käsitlemine erisoodustusena sellest, kes on kindlustuse puhul soodustatud isikuks. Kui sellise kindlustuse puhul on soodustatud isikuks töötaja, on tasutud kindlustusmaksete summa käsitletav erisoodustusena.

Tulumaksuseaduse § 48 kohaselt on erisoodustuste maksustamise põhimõtte aluseks see, et tööandja annab rahaliselt hinnatavaid hüvesid töötajatele. Seega ei käsitata erisoodustusena selliseid situatsioone, kus kindlustusmaksete tasumine ei ole küll seadusega ette nähtud, kuid tööandja kindlustab töötajad nii, et kindlustuse soodustatud isik ja kindlustussumma kasutaja on tööandja. Kindlustades töötaja, kindlustab tööandja tegelikult ennast võimalike kulutuste vastu. Näiteks tööõnnetusega kaasnevate kulutuste katmiseks.

Töötajate ravikindlustuse kindlustusmaksete maksustamisest lugege rohkem erisoodustuste lehel jaotisest **Tervise- ja spordikulud**.

Sõiduauto ja sõidukiga seotud kulud

Sõiduauto, sõidukite ja muu vara kasutamine deklareeritakse TSD lisa 4 koodidel järgnevalt:

- ✘ **koodil 4030** - isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära
- ✘ **koodil 4040** - tööandja sõiduauto kasutamise võimaldamine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks
- ✘ **koodil 4050** - tööandja sõiduki või muu vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.

Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitis

Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära (kood 4030).

Tulumaksuseaduse § 13 lõige 3 punkt 2, § 48 lõige 4 punkt 5 ja Vabariigi Valitsuse 14. juuli 2006. aasta määrus nr 164 „Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord” reguleerivad teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamist ning sätestavad maksuvaba piirmäära, mille ulatuses saab tööandja töötajale isikliku auto kasutamise eest hüvitist maksta.

Tööandja huvides isikliku sõiduauto kasutamist on ametnikule, töötajale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele võimalik hüvitada vaid arvestuse pidamise alusel.

Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitiste saajate ring on võrreldes tulumaksuseaduse § 48 lõikes 3 toodud loeteluga kitsam ja seega saab isikliku sõiduauto kasutamise hüvitist maksuvabalt maksta vaid ametnikule, töötajale (TLS tähenduses) ja juhtimis- või kontrollorgani liikmele või juriidilise isiku juhatuse või juhatust asendava organi liikmele. Seega ei ole võimalik nimetatud korda rakendada võlaõiguslike lepingute (töövõtu- või käsunduslepingu) alusel teenust osutavatele isikutele, v.a juhul, kui on tegemist juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmega.

Tulumaksuseaduses ja sõiduauto määruks on reguleeritud hüvitise maksuvaba maksmise piirmäär ainult isikliku sõiduauto kasutamise kohta. Sõiduauto definitsiooni tulumaksuseadus ega sõiduauto määrus ei sisalda ja selle mõiste sisustamisel lähtub maksuhaldur sõiduki registreerimisel kehtivatest kategooriatest.

Tulumaksuseadus ja sõiduauto määrus kasutavad mõistet sõiduauto, mille sisustamisel tuleb lähtuda majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011. a määruse nr 42 „**Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele**” lisast 5. Lisa 5 kohaselt on sõiduauto M1-kategooria sõiduk, mis on vähemalt neljarattaline, reisijateveoks konstrueeritud ja valmistatud mootorsõiduk, millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta.

Sõidukeid, mida tähistatakse G-tähe lisamisega kategooria tähisesse, loetakse maastikautodeks. Seega tuleb sõiduauto määratlemisel lähtuda sõiduki tehnilises passis olevast M1- või M1G-kategooria määratlusest.

Tööandja huvides tehtavad sõidud, mis töötaja teeb sõidukiga, mis ei vasta sõiduauto kategooriatele (kaubik, veoauto jne), saab tööandja hüvitada konkreetsete kuludokumentide alusel ja sellistele sõidukitele ei saa rakendada isikliku sõiduauto kasutamise korda ning kehtestatud maksuvabasid piirmäärasid. Loomulikult on ka sellise kuludokumentide alusel makstava hüvitise eelduseks sõiduki kasutamine teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel.

Isikliku sõiduautona käsitletakse isiku kasutuses olevat sõiduautot, mis ei ole tööandja omanduses ega valduses. Isik, kellele makstakse hüvitist teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmise eest isikliku sõiduautoga, ei pruugi olla sõiduauto omanik, vaid võib kasutada sõiduautot kasutusvalduse lepingu, liisinglepingu, rendilepingu jne alusel.

Arvestuse pidamine

Eelmises menüüpunktis viidatud isikutele on võimalik hüvitada **tulumaksuseaduse § 13 lõike 3 punkti 2** ja sõiduauto määruse kohaselt sõitude kohta nõuetele vastava arvestuse pidamisel **kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus** iga hüvitist maksva tööandja kohta. Seega, kui töötajal on mitu tööandjat ja töötaja kasutab mõlema tööandja huvides enda isiklikku sõiduautot, on sõitude kohta arvestuse pidamisel mõlemal tööandjal võimalus (maksuvaba piirmäära ulatuses) töötajale hüvitada sama sõiduauto kasutamise eest maksimaalselt 335 eurot kuus.

Töötaja isikliku auto kasutamise eest hüvitise maksmiseks vormistab tööandja sõiduauto määruse § 3 kohaselt asutuse juhi, juriidilise isiku pädeva organi või tema poolt volitatud isiku kirjaliku otsuse, milles näidatakse hüvitist saava isiku ees- ja perekonnanimi, hüvitise suurus, sõidu kuupäev või periood, mille jooksul tehtud sõitude kulusid hüvitatakse. Kirjalikule otsusele lisatakse sõiduauto kasutamise õigust tõendava dokumendi koopia.

Kui sõiduauto kasutamise kulude hüvitamisel peetakse arvestust, siis näidatakse sõiduauto määruse § 4 kohaselt selles:

- ✓ sõiduautot kasutava isiku ees- ja perekonnanimi
- ✓ sõiduauto riikliku registreerimismärgi andmed
- ✓ sõiduauto läbisõidumöödiku alg- ja lõppnäit iga teenistus-, töö- või ametiülesande täitmisel tehtud sõidu korral
- ✓ kuupäev ja sõidu eesmärk iga teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel tehtud sõidu korral.

Tööandja poolt makstav hüvitis kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta (maksimaalselt 335 eurot kalendrikuus) hõlmab kõiki sõiduauto kasutamise seonduvaid kulusid (rehvivahetus, autoremont, bensiin jne), mistõttu on täiendavate kuludokumentide alusel tehtud väljamaksed käsitletavad erisoodustusena (v.a parkimistasu).

Alates 01.07.2017 saab tööandja töötajale teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel makstavat parkimistasu kuludokumendi alusel maksuvabalt hüvitada, arvestamata läbitud kilomeetreid.

Isikliku sõiduauto tööandja huvides kasutamise eest hüvitise tasumisel on oluline, et sõiduauto ei oleks tööandja omanduses ega valduses. Kui töötaja on sõiduauto andnud tööandja valdusesse, ei ole võimalik maksta talle isikliku sõiduauto kasutamise eest ettenähtud hüvitist. Töötaja poolt tehtavad isiklikud sõidud tööandja valduses oleva sõidukiga on maksustatavad erisoodustusena.

Tulumaksuseadus ja sõiduauto määrus ei sätesta isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest makstud hüvitisele igakuise väljamaksmise nõuet. Isikliku sõiduauto kasutamise eest arvestuse pidamisel saadud hüvitis võidakse maksta töötajale summeeritult. Oluline on, et ühe kuu kohta ei arvestataks hüvitist üle ettenähtud piirmäära. Kui kalendrikuu kohta tuleb arvestusliku hüvitise summa suurem kui piirmäär, on piirmäära ületav osa käsitletav erisoodustusena, mis tuleb deklareerida selles kuus, millal hüvitise väljamaksmine toimus.

Tulumaksuseaduse § 56¹ kohaselt on residendist juriidiline isik, riigiasutus või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, füüsilisest isikust tööandja ning Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kes on kalendriaasta jooksul teinud füüsilisele isikule § 13 lõike 3 punktis 2 või 2¹ nimetatud väljamakseid, kohustatud esitama nende kohta Maksu- ja Tolliametile deklaratsiooni kalendriaastale järgneva aasta 1. veebruariks.

Deklaratsiooni vormi ja selle täitmise korra kehtestab rahandusminister määrusega. Selliseks deklaratsiooniks on INF 14.

Deklaratsioonis INF 14 tuleb tööandjal märkida kalendriaasta jooksul füüsilisele isikule arvestuse pidamisel isikliku sõiduauto kasutamise eest tegelikult (sh ka erisoodustusena deklareeritud) makstud hüvitiste summad. Isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil tuleb kajastada ka hüvitis, mis **tulumaksuseaduse § 13 lõike 3 punkti 2¹** kohaselt makstakse töötajale, ametnikule või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele, kellel on puue ja kes kasutab isiklikku autot (mootorsõidukit) sõiduks elukoha ja töökoha vahel, kui tal ei ole võimalik tulenevalt oma puudest kasutada ühistransporti. Puudega isik, kellele makstakse isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitist, peab pidama arvestust tööandja huvides tehtavate sõitude üle tulenevalt tulumaksuseaduse § 13 lõike 3 punktist 2¹ ja sõiduauto määruse § 2 lõike 2 kohaselt puudub tööandjal võimalus maksuvabalt maksta puudega isikule tema isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitist arvestuse puudumisel.

Mitme tööandja korral täidab ja esitab iga hüvitist maksev tööandja deklaratsiooni INF 14 tema poolt töötajale välja makstud hüvitise kohta.

Deklaratsioonil INF 14 näidatakse kõik tööandja poolt välja makstud hüvitised isikliku sõiduauto kasutamise eest (näidatakse summad, mis isikule tema isikliku sõiduauto kasutamise eest välja maksti), sh ka see osa hüvitisest, mis ületab maksuvaba piirmäära sõitude kohta arvestuse pidamisel.

Näide. Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamine üle piirmäära

Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamine üle piirmäära

Töötaja esitas raamatupidajale sõidupäeviku, mille kohaselt on töötaja kasutanud isiklikku sõiduautot töötegemiseks ja läbinud ühes kuus 1500 km ($1500 \times 0,3 = 450$). Maksuvaba piirmäära ületav summa $450 - 335 = 115$ eurot tuleb deklareerida kui isikule võimaldatud erisoodustus.

Lähetus isikliku sõiduautoga

Kokkuleppel tööandjaga võib lähetatav minna lähetusse ka oma isikliku sõiduautoga.

Töö-, teenistus- või ametilähetusega seotud sõidukulu hüvitamist kuludokumentide alusel reguleerib töölähetuse määrus. Seega, kui töötaja soovib, et tööandja hüvitaks lähetusega seonduva sõidukulu kuludokumentide alusel ja kulu hüvitamisel kohaldatakse töölähetuse määrust, ei kohaldata selliste kulude hüvitamisel sõiduauto määruuses sätestatud piirmäärasid.

Oluline on, et ühte lähetusse minekut ei saa maksuvabalt hüvitada topelt ja tööandja peab valima, kas hüvitada isikliku sõiduauto kasutamine lähetuses olles kuludokumentide alusel, mille hüvitamisel summalist piirangut ei ole, või hüvitada tööandja huvides tehtavad sõidud **tulumaksuseaduse** § 13 lõike 3 punktide 2 ja 21 alusel ning piirmäärasid arvestades.

Kui tööandja otsustab lähetusega seotud isikliku sõiduauto kasutamise kulu hüvitada kuludokumentide alusel, siis neid summasid isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil (INF 14) ei kajastata.

Hüvitis puudega töötajale

Tulumaksuseaduse § 13 lõike 3 punktis 21 nähakse tööandjale ette puudega töötajale, ametnikule või juhtimis- või kontrollorgani liikmele elukoha ja töökoha vaheliste sõitude hüvitamise võimalus.

Tööandjal on TuMS § 13 lõike 3 punkti 21 ja sõiduauto määruuse § 1 lõike 2 kohaselt võimalus maksta puudega töötajale hüvitist vaid juhul, kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada töö ja elukoha vahel

liikumiseks ühistranspordi või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust. Kuna seadus ja määrus kasutavad isikliku sõiduauto asemel mõistet mootorsõiduk, siis pole nõutav, et puudega isik kasutaks sõitude tegemiseks sõiduautot.

Isikliku sõiduauto kohta kehtestatud tingimused ja piirmäärad kehtivad ka puudega isiku poolt kasutatava mootorsõiduki kohta. Puudega isik saab hüvitist vaid juhul, kui ta sõiduauto või mootorsõiduk ei ole tööandja omanduses või valduses.

Tulenevalt sõiduauto määruse § 2 lõikest 2 saab tööandja puudega isikule elukoha ja töökoha vaheliste sõitude eest hüvitist maksta vaid arvestuse pidamisel. Arvestust pidamata ei ole võimalik mootorsõiduki kasutamise eest hüvitist maksta.

Sõitude kohta arvestuse pidamisel rakendatakse tulumaksuseaduse § 13 lõike 3 punktis 2 sätestatud määrasid, mille kohaselt on ühele isikule makstava hüvitise maksuvaba piirmäär arvestuse pidamisel 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta.

Puudega isiku isikliku mootorsõidukiga lähetusse saatmise korral ja/või mitme tööandja huvides tehtavate sõitude hüvitamise korral kohaldatakse deklareerimisel sätteid, mis kehtivad isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamise kohta. Sellised hüvitised näidatakse isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil INF 14.

Tööandja sõiduauto kasutada võimaldamine

Tööandja sõiduauto kasutada võimaldamine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks (kood 4040).

Sõiduki ja muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmise maksustamist reguleerivad **tulumaksuseaduse** § 48 lõige 8 ja § 48 lõige 4 punkt 2, kus vaadeldakse eraldi tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto kasutamise võimaldamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks ja tööandja muu vara (v.a sõiduauto) kasutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.

Maksudohustust ei teki tööandjal juhul, kui sõiduautot (M1- (sh M1G-) kategooria sõiduk) ei võimaldata töötajatel kasutada erasõitudeks ja sõidukiga ei tehta ettevõtlusega mitteseotud sõite, kuid see asjaolu peab olema tõendatav ja kontrollitav. Ettevõtlusega mitteseotud sõitude tegemist on maksumaksjal võimalik tõendada nii sõidupäeviku kui ka muude tõendite või dokumentide abil. Ettevõtlusega mitteseotud sõitude tegemise ja mittetegemise tõendamise vorm on maksumaksja enda otsustada.

Erisoodustuseks ei loeta tulumaksuseaduse § 48 järgi töötaja poolt tööandja sõiduki kasutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks viisil, mis pole rahaliselt hinnatav soodustus ja kui see kasutamine ei too tööandjale kaasa täiendavaid kulusid. Seega on oluline esmalt hinnata seda, millisel otstarbel tööandja sõidukit töötaja poolt kasutatakse. Tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutamise võimaldamisel on erisoodustuse hind **1,96 eurot** sõiduauto liiklusregistris märgitud **mootori võimsuse ühiku (kW) kohta kuus**. Üle viie aasta vanuse sõiduauto puhul on erisoodustuse hind sõiduauto mootori võimsuse **ühiku (kW) kohta 1,47 eurot**. Erisoodustust ei teki maksustamisperioodil, kui sõiduauto on ajutiselt liiklusregistrist kustutatud või registrikanne on peatatud.

Kui tööandja sõiduautot ei ole võimalik kasutada erasõitudeks, siis tuleb tööandjal sellest Transpordiametit teavitada.

Näide. Tööandja sõiduauto kasutamise maksustamine

Uue 90 kW võimsusega sõiduauto puhul on erisoodustuse hind $1,96 \times 90 = 176,40$ eurot ning sellelt arvutatud maksukohustus on 116,87 eurot (tulumaks ja sotsiaalmaks).

Tulumaksuseadus kasutab mõistet sõiduauto, mille sisustamisel tuleb lähtuda määruse „**Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele**” lisast 5. Lisa 5 kohaselt on M1-(sh M1G-) kategooria sõiduk, millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta. Seega tuleb sõiduauto määratlemisel lähtuda sõiduki tehnilises passis olevast kategooria määratlusest.

Tähele tasub panna, et tehnilises passis oleva sõiduki kategooria muutmine ja sõiduki ümberehitamine ei muuda maksustamist. Maksustatakse tööandja ettevõtlusega mitteseotud sõidud siiski erisoodustusena ja sõiduki kategooria muutmisel ei lange maksustamise alus ära, muutuda võivad aga õiguslikud alused, millest maksustamisel lähtutakse. Kui tööandja sõiduautot ei ole võimalik kasutada erasõitudeks, siis tuleb tööandjal sellest Transpordiametit teavitada.

Sõiduk ja muu tööandja vara

Rahandusministri 13. jaanuari 2011 määrusega nr 2 kehtestatud erisoodustuste hinna määramise korra

§ 2 lg 1 kohaselt, kui erisoodustuseks on tööandja omandis või valduses oleva vara (välja arvatud sõiduauto) tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, loetakse erisoodustuse hinnaks selle vara rendile andmise turuhind või rendile andmise turuhinna ja soodushinna vahe.

Sõidukid, mis ei ole käsitletavad sõiduautona (s.t ei ole M1- või M1G-kategooria sõidukid), kuuluvad maksustamisele erisoodustuse hinna määramise korra üldpõhimõtete kohaselt. Sellisel juhul leitakse maksustatav väärtus rendile andmise hinna või turuhinna ja soodushinna vahe leidmise teel.

Alates 01.01.2018 aastast on N1-kategooriaga sõidukil (kaubikul) erisoodustuse hind võimalik arvutada ka kilovatipõhiselt, kui tööandja võimaldab kaubikut kasutada erasõituteks. Seega on tööandjal kaubiku puhul võimalus valida, kas erisoodustuse hind leitakse kilovatipõhise arvestuse alusel (nii nagu sõiduautol) või rendile andmise hinna või turuhinna ja soodushinna vahe leidmise teel.

Erisoodustuse hinna määramise kord ei näe ette võimalust kohaldada muudele sõidukitele sõiduauto sõidupäeviku pidamise korda. Seega tuleb erisoodustusena maksustada tööandja sõiduki kasutamine sõiduki rendile andmise turuhinna alusel ning maksustada erisoodustusena sõiduki rendihinna alusel ka töötaja lühiajaline sõiduki kasutus.

Muu vara, mida tööandja saab töötajale ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada anda, on väga erinev. Vara, mida tööandja võib lubada töötajal tööga mitteseotud tegevuseks kasutada, ei pea olema tööandja omandis, vaid see võib olla ka renditud, liisitud, kasutusvalduse alusel kasutada saadud, jne. Määrav on vaid see, et vara oleks tööandja valduses.

Muu vara määratluse alla võivad kuuluda tööriistad, muruniiduk, arvuti jms, mis on tööandja valduses ettevõtluse toimimise eesmärgil. Muu tööandja vara määratluse alla võib kuuluda ka vara, mis ei vasta piiritletava vara mõistele, nagu tööandja ruumi kasutamine isiklikul otstarbel, tööandja telefoni kasutamine isiklike kõnede tegemiseks, tööandja poolt töötajale võimaldatud (töö)riiete kandmine ja kasutamine väljaspool tööaega, jne.

Näide. Muu vara kasutamise maksustamine

Erisoodustuseks on ka tööga mitteseotud tegevuseks ruumi kasutada andmine ning ruumiga koos kontoritehnikat ja bürootarvete mitte tööeesmärkidel kasutamine. Erisoodustuse hinnaks on sellisel juhul ruumi (koos kontoritehnikaga) rendile andmise turuhind või rendile andmise turuhinna ja soodushinna vahe, kui töötaja hüvitab mingis osas tööandjale ruumi kasutamise. Tööandja sideteenuste (telefoni) kasutamisel isiklikul otstarbel (s.t erakõnede tegemisel) on erisoodustuse hinnaks kõnede

maksumus ja muud kasutamisega seotud tasud.

Töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõike 1 punkti 11 kohaselt peab tööandja omal kulul andma töötajale isikukaitsevahendid, tööriietuse ning puhastus- ja pesemisvahendid, kui töö laad seda nõuab. Tööandja poolt töötajale muretsetud tööriietus on mõeldud eelkõige kandmiseks ja kasutamiseks tööajal. **Tulumaksuseaduse** § 32 lõike 2 kohaselt loetakse tööandja poolt tööriiete ostmist ettevõtlusega seotud kuluks. Töövälisel ajal maksustatakse tööriiete kasutamine erisoodustusena.

Oluline on määratleda ka see, kas riided jäävad pärast tööpäeva lõppu tööandja valdusesse või mitte ja kas tööandja sätestab piiranguid tööriiete kasutamise osas töövälisel ajal.

Antud laen

Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen (kood 4060)

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 4 punkti 6 kohaselt loetakse erisoodustuseks tööandja poolt töötajale laenu andmist turutingimustest madalama intressimääraga, välja arvatud kui intress selle maksmise hetkel on vähemalt kahekordne Euroopa Keskpannga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatav intressimäär. Seega ei käsitleta erisoodustusena kindlasti sellist laenuandmist, mille intress on kõrgem kui kahekordne Euroopa Keskpannga põhifinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär. Laenu andmisel ja erisoodustuse hindamisel tuleb lähtuda intressi maksmise hetke seisuga viimati väljaandes Ametlikud Teadaanded Eesti Panga poolt avaldatud Euroopa Keskpannga põhifinantseerimisoperatsioonidele kohaldatavast **intressimäärast**.

Erisoodustuse hind leitakse kahekordse Euroopa Keskpannga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatava intressimäära järgi arvutatud summa ning laenulepingus kokku lepitud ja tasutava intressimäära summade vahena.

Laenulepingus võivad pooled kokku leppida sätestatud intressimäära ja intressi tasumise kuu- või aastapõhiselt. Erisoodustuse hind arvutatakse ja deklareeritakse sellel kuul, millal töötajal on kohustus lepingust tulenevalt intressi tasuda.

Kui tööandja annab töötajale laenu, siis ei ole see iseenesest hüve, sest laen kuulub tagastamisele. Hüve erisoodustuse näol tekib töötajale siis, kui tööandja antavalt laenult makstakse kahekordse Euroopa Keskpannga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatavast intressimäärast kas väiksemat intressi või ei maksta üldse intressi.

Laenulepingus võib tööandja töötajaga kokku leppida, et intressi laenult tasuma ei pea, kuid töötaja poolt tasumata intressikulu tuleb tööandjal deklareerida kui erisoodustus. Kui laenulepingus intressi maksmise kohustust ette ei nähta, siis tuleb tööandjal erisoodustuse hind laenu intressimääralt arvutada ja deklareerida hiljemalt detsembrikuu deklaratsioonil. VÕS § 397 lõike 3 kohaselt tuleb majandus- või kutsetegevuses antud laenu intresse tasuda iga kalendriaasta lõpul. Seega, kui töötajal ei ole laenulepingust tulenevalt kohustust kalendriaasta jooksul laenult intressi maksta, on ta saanud intressikulu ulatuses rahaliselt hinnatava hüve.

Koodi 4060 täitmiseks kasutatakse abiridu 4061 ja 4062.

Koodile **4060** kantakse **positiivne tulemus**, s.t koodide **4061 ja 4062 summa on suurem 0-st**.

Näide. Antud laenu deklareerimine

Tööandja andis töötajale laenu summas 5000 eurot üheks kuuks intressimääraga 0%. Kahekordne Euroopa Keskpannga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär on 0,5% (võlasuhte intressimäär VÕS § 94 lg 1).

LISA 4 TÄIDETAKSE JÄRGMISELT

	Kood	Summa
Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen: kood 4061 – kood 4062 > 0 $2,08 - 0 = 2,08$	4060	2,08
turutingimuste alusel arvatud intressi summa: $5000 \times 0,5\% = 25/12$ kuuga = 2,08	4061	2,08
laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvatud intressi summa: $5000 \times 0\% = 0$	4062	0

Tehing turuhinnast madalama hinnaga

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga (kood 4070)

Tulumaksuseaduse § 48 lg 4 p 7 kohaselt maksustatakse erisoodustusena tööandja poolt töötajale asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga.

Vara mõiste on määratletud **tulumaksuseaduse § 15** lõikes 1, mille kohaselt on vara ükskõik milline võõrandatav ja varaliselt hinnatav ese. Vara ja erisoodustuse ese võib olla kinnis- või vallasasi, väärtpaber, nimeline aktsia, osa-, täis- või usaldusühingusse tehtud sissemaks, ühistule makstud osamakse, investeerimisfondi osak, nõudeõigus, ostueesõigus, hoonestusõigus, kasutusvaldus, isiklik kasutusõigus, rentniku õigus, tagasiostukohustus, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõigus või selle järjekoht või muu varaline õigus. TuMS § 15 lg 1 kohaselt võib lisanduda ja kuuluda erisoodustuse esemena maksustamisele ka seaduses loetlemata vara või varaline õigus.

Teenuseks loetakse tööandja ettevõtluses osutatavaid hüvesid. Teenust pole võimalik ladustada ega ette toota. Seda saab üle anda teenindaja ja ostja kontakti korral. Teenusel ei ole esemelist vormi ja ta pole kellegi omand. Teenused võivad olla isikule suunatud (notar, arst, kino) või objektile suunatud (valveteenus, reklaamiagentuur).

„Erisoodustuse hinna määramise korra” § 2 lõigete 2–5 kohaselt kujuneb asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse erisoodustuse hind vastavalt sellele, kas asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse realiseerimine (osutamine) on tööandja põhitegevus või üks põhitegevus või kui nimetatu ei ole tööandja põhitegevuseks.

- ✘ Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse **tasuta üleandmine**, mille realiseerimine (osutamine) **on tööandja põhitegevus või üks põhitegevus**, siis loetakse erisoodustuse hinnaks müügihind, millega sarnane asi, väärtpaber, varaline õigus või teenus realiseeritakse (osutatakse) samas koguses ning samal ajal kolmandatele, tööandjaga mitteseotud isikutele.
- ✘ Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse **tasuta üleandmine**, mille realiseerimine **ei ole tööandja põhitegevus või üks põhitegevus**, siis loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse osutamise turuhind või siis bilansiline maksumus (põhivara puhul jääkmaksumus) juhul, kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata.
- ✘ Kui erisoodustus on tööandja asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse müük **turuhinnast madalama hinnaga**, siis loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või

- ✘ teenuse turuhinda või bilansilise maksumuse (põhivara puhul jääkmaksumuse), kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata, ja müügihinna vahe.
- ✘ Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse **vahetus turuhinnast madalama arvestusliku väärtusega**, loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna ja vahetusel aluseks võetud arvestusliku väärtuse vahe. Kui vahetatavate asjade, väärtpaberite, varaliste õiguste või teenuste arvestuslikud väärtused erinevad vastavatest turuhindadest, loetakse erisoodustuse hinnaks nende turuhindade vahe.

Näide. Töötajale tasuta toitlustamise võimaldamise deklareerimine

Kui tööandja osutab toitlustamisteenust ning töötajale võimaldatakse tasuta toitlustamine, siis deklareeritakse antud kulu koodil 4070 („**Erisoodustuse hinna määramise kord**“ § 2).

Näide. Töötaja toitlustamise kulu deklareerimine

Kui tööandja maksab või vahendab töötaja toitlustamise kulu, on tegemist töötaja kulu katmisega („**Erisoodustuse hinna määramise kord**“ § 6) ning antud kulu deklareeritakse koodil 4130.

Osalusoptsioonid

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 4 punkti 11 kohaselt loetakse erisoodustuseks tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või optsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu. Tulumaksuseaduse § 48 lõige 5³ täpsustab lõike 4 punkti 11 ja sätestab, et osalusoptsiooni ei maksustata andmise hetkel. Kui osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse

omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptiooni andmisest arvates.

Kui kogu osalus tööandjas või temaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus võõrandatakse vähemalt kolmeaastase tähtajaga optioonilepingu kehtivuse ajal, samuti kui töötajal tuvastatakse täielik töövõimetus või töötaja sureb, ei loeta erisoodustuseks optiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist ulatuses, mis vastab proportsionaalselt optiooni hoidmise ajale enne nimetatud sündmust.

Kui optioonileping ei ole digitaalselt allkirjastatud ega notariaalselt kinnitatud, on tööandja kohustatud esitama lepingu Maksu- ja Tolliametile e-posti teel ariklient@emta.ee .

Koodi 4080 täitmiseks kasutatakse abiridu 4081, 4082 ja 4083.

Koodile **4080 kantakse positiivne tulemus**, s.t koodide 4081 - 4083 ja 4081 - 4082 - 4083 summad on suuremad 0-st.

Kui **tulemus on negatiivne**, siis koodi 4080 ei täideta. Sellisel juhul ei ole vaja summasid sisestada, kuna maksukohustust ei teki.

Näide. Osalusoptiooni võõrandamine

Töötaja Piret võõrandab oma osalusoptiooni samas äriühingus töötavale töötajale Kajale 100 euro eest (turuhind). Töötaja Piret teavitab oma tööandjat osalusoptiooni võõrandamisest. Töötaja oli maksnud optioonilepingu sõlmimisel tööandjale optioonipremiat 10 eurot.

LISA 4 TÄIDETAKSE JÄRGMISELT

Tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu: osalusoptiooni võõrandamisel: Arvutuskäik III : kood 4081- kood 4083 (positiivne tulem): $100 - 10 = 90$	4080	90
osalusoptiooni realiseerimisel: Arvutuskäik IV : kood 4081- kood 4082 - kood 4083 (positiivne tulem)		
osalusoptiooni turuhind	4081	100
osaluse realiseerimishind	4082	
optioonipremia	4083	10

Näide. Osalusoptsiooni realiseerimine

Tööandja annab töötajale optsiooni, mille andmise ja täitmise vahe on väiksem kui kolm aastat. Sellise tehingu puhul ei ole tegemist maksuvaba osalusoptsiooniga, kuna ei ole täidetud kolmeaastane optsiooni hoidmise nõue (TuMS § 48 lõige 5³). Töötajale anti võimalus soetada osalusoptsioon optsioonipreemiaga 10 eurot, realiseerimise hinnaks oli 50 eurot. Osalusoptsiooni realiseerimisel oli osakute turuhinnaks 200 eurot.

LISA 4 TÄIDETAKSE JÄRGMISELT

Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu:		
osalusoptsiooni võõrandamisel: Arvutuskäik III : kood 4081 - kood 4083 (positiivne tulem) või	4080	140
osalusoptsiooni realiseerimisel: Arvutuskäik IV : kood 4081 - kood 4082 - kood 4083 (positiivne tulem): $200 - 50 - 10 = 140$		
osaluse turuhind	4081	200
osaluse realiseerimishind	4082	50
optsioonipremia	4083	10

Tehing turuhinnast kõrgema hinnaga

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga (kood 4090)

Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine töötajalt turuhinnast kõrgema hinnaga, loetakse „**Erisoodustuse hinna määramise korra**” § 2 lõike 6 põhjal erisoodustuseks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna ja ostuhinna vahe.

Vara ostuhinnast kõrgema hinnaga ostmine maksustatakse erisoodustusena olenemata sellest, kas vara võõrandamisest saadud kasu on maksustatav või mitte. Erisoodustusena maksustatakse ka töötaja isiklikus tarbimises oleva vallasasja ostmisel töötajale makstud turuhinda ületav osa müügihinnast.

Koodi 4090 täitmiseks kasutatakse abiridu 4091 ja 4092. Koodile 4090 kantakse positiivne tulemus, s.t koodide 4091–4092 summa on suurem 0-st.

Kui tulemus on negatiivne, siis koodi 4090 ei täideta. Sellisel juhul ei ole vaja summasid sisestada, kuna

maksukohustust ei teki.

Loobumine nõude sissenõudmisest

Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest (kood 4100)

Tulumaksuseaduse § 48 lg 4 punkti 9 kohaselt loetakse erisoodustuseks ka loobumine töötajalt rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust.

„Erisoodustuse hinna määramise korra“ § 5 kohaselt, kui erisoodustuseks on loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, loetakse erisoodustuse hinnaks rahalise nõude suurus.

Tehingu erisoodustusena käsitlemiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

- ✓ eksisteerib sissenõutav rahaline nõue
- ✓ sellise rahalise nõude sissenõudmisest loobutakse
- ✓ sissenõudmise kulud oleksid nõudest väiksemad.

Kui sissenõudmisega kaasnevad kulud oleksid suuremad nõude suuruselt, siis sellises situatsioonis loobumist ei saa käsitada erisoodustusena. Siinkohal ei ole oluline see, millisel alusel tööandjal selline nõue töötaja vastu on tekkinud.

Sellise nõude aluseks võib olla töötaja poolt kahju tekitamine tööandjale, töötajale makstud ja kasutamata avansid, töötaja isiklike kõnede kinnimaksmine ning selle sissenõudmisest loobumine, töötaja lähetusse minemisest keeldumise tõttu tekkinud nõudeõigus töötaja vastu, jne.

Koolituskulud

Tasemeõppe või täienduskoolituse kulude katmine (kood 4110)

Ettevõtlusega seotud kulu on üldreeglina see, kui tööandja koolitab töötajaid, täiustamaks tööülesannete täitmist, mida töötaja (iga päev) tööandja juures teeb. Tööandja on kohustatud tagama töötajale tööalaste teadmiste ja oskuste arendamiseks tööandja ettevõtte huvidest lähtuva koolituse ning kandma koolituskulud ja maksma koolituse ajal keskmist töötasu (**TLS § 28** lg 5).

Erisoodustusena tuleb tööandjal deklareerida ja maksustada täiskasvanute koolituse seaduse § 1 tähenduses tasemeõppe ja täienduskoolituse kulude katmine, välja arvatud töö- ja teenistussuhtega ning juriidilise isiku juhatuse liikme, välismaa äriühingu filiaali juhataja ja mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhi ülesannetega otseselt seotud tasemeõppe või täienduskoolituse kulude katmine (**tulumaksuseaduse § 48** lg 4 p 10).

„**Erisoodustuse hinna määramise korra**“ § 6 kohaselt, kui erisoodustuseks on töötaja kulude katmine, loetakse erisoodustuse hinnaks tööandja poolt töötaja kulude katmiseks makstud summa.

Täiskasvanute koolituse seaduse kohaselt jagunevad täiskasvanute koolitused

✘ **tasemeõppeks**

✘ **täienduskoolituseks** (tööalane ja vabahariduslik koolitus).

Täiskasvanute koolituse seaduse § 1 lõike 3 kohaselt reguleerivad tasemeõppe korraldamist põhikooli- ja gümnaasiumiseadus, kutseõppeasutuse seadus, rakenduskõrgkooli seadus, ülikooliseadus ning erakooliseadus.

Täienduskoolitus on väljaspool tasemeõpet õppekava alusel toimuv eesmärgistatud ja organiseeritud õppetegevus.

Tasemeõppes on täiskasvanutel võimalik omandada:

1. mittestatsionaarses õppevormis või eksternina põhiharidust ja üldkeskharidust
2. mittestatsionaarses õppevormis kutseõpet
3. osakoormusega või eksternina kõrgharidust

✘ Täiskasvanutel on võimalik õppida kõikides kutseõppe liikides ja kõrghariduse astmetel. Täiskasvanutel on võimalik omandada kõrgharidust osakoormusega või eksternina bakalaureuse-, magistri- ja doktoriõppes või bakalaureuse- ja magistriõppe integreeritud õppekavadel.

Täiskasvanute tasemeõpet võimaldavad üldhariduskoolid, kutseõppeasutused, rakenduskõrgkoolid ning ülikoolid sõltumata omandivormist (s.t avalik-õiguslik juriidiline isik, erakool, riigi- või munitsipaalkool).

Tasemeõppe läbimist tõendab tunnistus või diplom.

Tööülesannetega otseselt seotud tasemeõppe kulu saab kompenseerida maksuvabalt järgmistele isikutele:

- ✓ töölepingu alusel töötavale töötajale
- ✓ ametnikule
- ✓ juriidilise isiku juhatuse liikmele
- ✓ mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhile.

Antud maksuvabastus ei laiene kontrollorgani liikmetele, töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavale või teenust osutavale füüsilisele isikule (FIE).

Tasemeõppe kulu on maksuvaba järgmistel tingimustel:

- ✓ otsene vajadus, põhjendatus (investeering töötajasse)
- ✓ kehtiv töösuhe.

Tasemeõppe katmise kulutused on õigustatud, kui töandja vajab oma eesmärkide täitmiseks just sellise kvalifikatsiooniga spetsialisti. Tööandjapoolset tasemeõppe kulu katmist vaadeldakse tavapärase investeeringuna, mille eesmärgiks on eelduste loomine töandja edukaks töötamiseks tulevikus. Sellise kulutuse tegemisel on õigustatud eeldada töötaja hilisemat panust temasse investeeritu tagasiteenimiseks. Töötajaga peab olema sõlmitud kehtiv leping ning töötaja peab olema asunud tööle. Maksusoodustus ei laiene tasemeõppekuludele, kui leping on sõlmitud, kuid kokkuleppeliselt asutakse tööle alles näiteks kolme kuu pärast.

Maksuhaldur soovitab sõlmida töötajatega koolituskulude kokkuleppe (**TLS § 34**), milles näidetakse ära tasemeõppe sisu ja kulud, kulude tegemise otsene vajadus ja põhjus.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et maksuvabastusel ei eristata töötaja õppimist osakoormusega, eksternina, ega kaugõppes, õhtuõppes. Endiselt ei käsitleta erisoodustusena tasemeõppe raames

läbituid üksikuid aineid, kui need on otseselt seotud ettevõtlusega ja vajalikud töötaja tööks. Tasemeõppega kaasnevate sõidu- ja majutuskulude hüvitamisel maksuvabastust ette nähtud ei ole, sest maksuvaba on ainult otseselt hariduse omandamisega seotud kulu.

Kui tööandja on töötajale hüvitanud tasemeõppe kulu, siis ei saa füüsiline isik seda kulu oma tuludeklaratsioonis deklareerida.

Täienduskoolituse termin hõlmab tasemeõppest väljapoole jäävat, õppekava alusel toimuvat vabahariduslikku ja tööalast koolitust. Kuna nende kahe koolitusliigi vahel on õppekavade tasandil keeruline erisusi leida, siis on liigitamine võimalik üksnes õppija isiklikest eesmärkidest või töökoha nõuetest tulenevalt. Vajaduse korral on tööandjal võimalik liigitada täienduskoolitust selle järgi, kas õppimise eesmärk on tööalane või tööväliline enesetäiendamine.

Täienduskoolituse all peetakse silmas koolitust, mis toimub õppekava alusel ning on eesmärgipärane ja organiseeritud. Eeldatakse, et väljundipõhise õppekavaga lepitakse kokku, millised teadmised, oskused või hoiakud õppija õppeprotsessi tulemusel omandab.

Täienduskoolituse defineerimisel ei kasutata ajalist mahtu, sisu või vormi puudutavaid tunnuseid, sest täienduskoolitus võib toimuda äärmiselt erinevas mahus, vormis ja sisuga. Näiteks saab täienduskoolituseks lugeda nii lühikesi üksikute kompetentside arendamiseks toimuvaid koolituskursusi (mille kestus võib olla alates mõnest tunnist või päevast) kui ka kursusi, mis võimaldavad omandada või süvitsi arendada mõne valdkonna põhioskusi ja teadmisi või teatavaid kompetentse (mis eeldatavalt on ajaliselt mahukamad).

Peamiseks kriteeriumiks täienduskoolituse defineerimisel on mahu või muu taolise asemel seega eespool nimetatud väljundipõhise õppekava olemasolu. Lühikesi infopäevi, seminare jt infojagamise üritusi, millel õppekava puudub, täiskasvanute koolituse seaduse mõistes täienduskoolituseks ei loeta.

Vabahariduslik koolitus võimaldab isiksuse, tema loovuse, annete, initsiatiivi ja sotsiaalse vastutustunde arengut ning eluks vajalike teadmiste, oskuste ja võimete lisandumist. Kuna õpitud teadmisi ja oskusi ning arendatud võimeid kasutatakse ka tööelus, siis käsitletakse täiskasvanute koolituse seaduses vabahariduslikku koolitust koos tööalase koolitusega ühtselt täienduskoolituseks.

Tervis ja sport

Kulutused töötajate tervise edendamiseks (kood 4120)

Antud väljal deklareeritakse erisoodustusena maksustatavad kulutused töötajate tervise edendamiseks, mis ületavad 100 eurot kvartalis töötaja kohta ning kulud, milledele maksusoodustus ei laiene.

Rohkem infot lehel [Erisoodustused](#).

Muud erisoodustused

Muud erisoodustused (kood 4130)

Sellel koodil näidatakse muud töötajatele antud erisoodustused, mida ei ole teistel lisa 4 koodidel välja toodud.

Koodil 4130 näidatakse ka puudega töötajale antud abivahendeid väärtuses, mis ületavad kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat. Arvestust võib pidada ning deklareerida summeeritult kalendriaasta viimasena esitatud lisa 4.

Tööandja võib anda teatud ulatuses maksuvabalt abivahendeid töötajale, kellel on tuvastatud osaline või puuduv töövõime (kuulmispuude puhul kuulmislangusega alates 30 detsibellist) või kellele on määratud puude raskusaste. Maksuvabad on abivahendid väärtuses, mis ei ületa kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat.

Selleks, et tööandja saaks hüvitada töötajale abivahendeid väärtuses, mis ei ületa kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat, peab olema tuvastatud osaline või puuduv töövõime (kuulmispuude puhul kuulmislangusega alates 30 detsibellist).

Seaduses ei täpsustata, millal või millise tööandja juures peab töövõime kaotus tekkima, vaid oluline on, et on tuvastatud osaline või puuduv töövõime ([töövõimetoetuse seadus](#) § 5) ja tööandjal on sellest tulenevalt võimalus kanda abivahenditega seotud kulusid.

Koodil 4140 näidatakse koodidel 4000 kuni 4130 kajastatud arvude summa kokku.

Töötervishoiukulud

Tulumaksuseaduse § 32 lg 2 kohaselt on kulu ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud, samuti kui see tuleneb **töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13** lõikest 1.

Töötervishoiu- ja tööohutuse seadusest tulenevalt on tööandjale pandud rida kohustusi, mille täitmisega seonduvad kulud on ettevõtlusega seotud kulud, kuid kui tööandja soovib kanda tööohutuse ja töötervishoiukulusid suuremas mahus kui seadusandlus ette näeb, on tööandja tehtav kulutus maksustatav kui erisoodustus.

Töötervishoiu- ja tööohutusega seonduvate kulude maksustamisel võtab maksuhaldur tööandja kulutuste hindamisel arvesse töötervishoiu ja tööohutuse seaduses sätestatud ja muid õigusakte, mis reguleerivad töötajatele ohutu ja turvalise töökeskkonna tagamist olenevalt tööandja ettevõtluse iseloomust ja tegevusaladest.

Töötervishoiukulude maksustamise juhendi leiate erisoodustuste lehelt jaotisest **Töötervishoid**. Kood 4130 täidetakse, kui tööandja on teinud ülalpool ridadel nimetatud kulutusi, mis kuuluvad erisoodustusena maksustamisele.

Näiteks võivad nimetatud kuludeks olla sünnipäevakingitused (ei olene kingituse maksumusest), töötajate tasuta või soodushinnaga toitlustamine, esindusriietus jm seadustega reguleerimata töö- ja vormiriietus, töötajate tööle ja töölt koju sõidukulude katmine või tasuta korraldamine, v.a kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga, kustutatud õppelaenu intressid, õppelaenu tasumine, töötajate eest trahvide tasumine (parkimistrahv), jne.

Töölepingu alusel töötava töötaja majutamise kulud

Töölepingu alusel töötava töötaja majutamise kulude katmine on tööandja jaoks maksuvaba, kui kulud on seotud tööandja ettevõtlusega ning täidetud on mõlemad alljärgnevad tingimused:

1. töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel töökohast ja töötaja omandis ei ole töökohale lähemal asuvat eluasemena kaustatavat kinnisvara ning need tingimused on täidetud kogu majutamise perioodil;
2. kulutused majutatava töötaja kohta on maksuvabad kuni 200 eurot kalendrikuus majutamise korral Tallinnas või Tartus ja kuni 100 eurot muudel juhtudel.

Puudutab kulusid, mis on seotud töötaja majutamisega töötaja huvides. Kui üldjuhul on sellised kulud täies ulatuses maksustatavad, siis töölepingu alusel töötavatele töötajatele on seotud maksuvaba piirmäär ja teatud tingimused.

Kui töötajad kasutavad majutuseks tööandjale kuuluvat korterit, siis erisoodustuse hinna aluseks on üürihind ja kommunaalkulud, st vee-, kanalisatsiooni-, elektri- ja prügikulud.

Näide. Eesti töötaja üürib tööandja korterit

Tööandja värbas Narvas elava töötaja tööle Tallinna. Selleks, et töötaja ei peaks iga päev sõitma Narvast Tallinna ja tagasi, võimaldab tööandja tööpäevadel töötajal elada tööandjale kuuluvas korteris, mis asub Tallinnas. Korterit üür koos kommunaalkuludega on **250 eurot kuus**. Kuna Tallinnas on **maksuvabaks piirmääraks 200 eurot**, siis ületav osa 50 eurot kuulub maksustamisele erisoodustusena.

Näide. Välisriigi töötaja majutamine ja Eestis viibimise kulud

Välisriigi töötaja majutamine ja Eestis viibimise kulud

Tööjõurenditeenuse osutaja sõlmib töölepingud välisriikidest saabunud töötajatega ning majutab nad üürikorteris. Töölepingu alusel töötava töötaja majutamisega seotud otsesed kulud arvestatakse piirmäära hulka (üüri, kommunaalkulud (sh ka küttepuud, kahjuritõrje, sest antud kulu on seotud üüritava kinnisvara haldamise ja/või hooldamisega). Kulud arvestatakse piirmäära hulka koos käibemaksuga.

Kui tööjõurenditeenuse osutaja sisustab üürikorteri (sh tasub maakleritasu) ja ostab mööbli (voodi, madratsid, voodipesu, kääterätid ja kööginõud) ja neid kasutavad erinevad renditöötajad, keda korteris erinevatel aegadel majutatakse, siis on tegemist ettevõtlusega seotud kuludega. Kui madratsid, pesud jm antakse töötajate omandisse, on tegemist töötajale antud hüvega ehk erisoodustusega.

Töötaja majutamiseks (v.a töötaja lähetamisel) tehtud kulude (sh kommunaalteenustelt ja üürikorterisse ostetud sisustuselt) sisendkäibemaks ei ole mahaarvatav isegi juhul, kui majutatakse töötajat, kellele vastavalt **välismaalaste seaduse § 291** lõikele 2 tuleb tagada Eestis majutamine ja kanda töötaja Eestis viibimise kulud. Kahjuritõrje teenust ja üürikorteri maakleriteenust ei ole alust lugeda töötaja(te)

majutamiseks tehtud kuludeks ja nende teenuste sisendkäibemaks on mahaarvatav.

Erioodustuse summa, mida Eestis ei maksustata

Piiriülese töötamisega seotud erisoodustuste maksustamine (koodid 4150 ja 4160)

Koodidel 4150 ja 4160 deklareeritud summad seonduvad eelkõige töötajale piiriülese töötamisega seotud erisoodustuste maksustamisega.

Koodil 4150 näidatakse erisoodustused, mida tööandja on teinud oma töötajale, kes täidab oma tööülesandeid välisriigis, kellega Eesti Vabariigil on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ja töötaja maksab tulumaksu selles välisriigis (k.a erisoodustuselt, mis maksulepingu kohaselt on palgatulu). Sellise maksulepingu olemasolul tööandja tehtud erisoodustuselt tulumaksu ei maksa.

Selline erisoodustus näidatakse vastavalt erisoodustuse iseloomule koodidel 4000–4130 ja koodil 4140 kokkuvõttes ning koodil 4150 tuuakse see summa eraldi välja, s.t välistatakse maksuarvestuses tulumaksuga maksustamisel.

Koodil 4160 näidatakse tehtud erisoodustused välisriigist palgatud töötajale, kes on esitanud Eesti tööandjale vormi A1. Sellisel juhul makstakse sotsiaalmaks töötaja residentriiki ja ei maksustata temale tehtud erisoodustust Eestis sotsiaalmaksuga. Sarnaselt eeltoodule kajastatakse erisoodustuse summa vastavalt koodidel 4000–4130 ja koodil 4140 kokkuvõttes, kuid koodil 4160 tuuakse sotsiaalmaksuga mittemaksustatav summa välja, s.t välistatakse maksuarvestuses sotsiaalmaksuga maksustamisel.

Piiriüleselt töötavatele isikutele makstava tasu maksustamist tulumaksuga reguleerivad tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingud, kui need on vastavate riikide vahel sõlmitud (edaspidi maksuleping) ja sotsiaalmaksuga maksustamist reguleerib **Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus nr 883/2004**.

Eesti sõlmitud maksulepingutes reguleerib riikidevahelise piiriülese töötamise korral makstava palga maksustamist artikkel 15 ning ülejäänud aktiivsete tulude liikide maksustamist artiklid 16–20. Kuigi maksulepingute artiklid ei täpsusta, millised tululiigid on artiklite objektiks, tuleneb OECD avaldatud kommentaaridest vastavate artiklite kohta selgelt välja, et ka erisoodustuste laadsed väljamaksed peaksid olema selliste artiklite objektiks.

Eestis ei maksustata tulumaksuga

Erisoodustuste summa, mida Eestis tulumaksuga ei maksustata (kood 4150)

Kui isik saab välisriigis töötamise eest palka, lisatasu, juurde makset, puhkusetasu jne; töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasu; tasusid, mida maksab juriidiline isik juhtimis- või kontrollorgani liikmele (TuMs § 9) oma ametiülesannete täitmise eest, ei maksustata sellele isikule antud erisoodustust Eestis tulumaksuga, kui on täidetud alljärgnevad tingimused:

- ✓ isik on viibinud töötamise eesmärgil välisriigis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul
- ✓ välisriigis on nimetatud tulu olnud isiku maksustatav tulu ning see on dokumentaalselt tõendatud ja tõendil on näidatud tulumaksu summa (ka juhul, kui summa on null).

Eestis ei maksustata sotsiaalmaksuga

Erisoodustuste summa, mida Eestis sotsiaalmaksuga ei maksustata (kood 4160)

Eesti Vabariigi territooriumil kohaldatakse Euroopa Liidu (EL) sotsiaalkindlustuse koordineerimisreegleid, mis tagavad võõrtöötajate sotsiaalse kaitse sotsiaalkindlustuse valdkonnas, et vältida isikute piiriülese liikumise korral sotsiaalkindlustuse alt välja jäämist või topeltkindlustust.

Alates 1. maist 2010.a reguleerivad ELi töötaja sotsiaalkindlustust **Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus nr 883/2004** „Sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta” (edaspidi põhimäärus) ja **selle rakenduse määrus nr 987/2009** mis asendasid seni kehtinud Euroopa Liidu Nõukogu määruseid nr 1408/71 ja nr 574/72.

Euroopa Liidu Nõukogu määruse alusel määratakse kindlaks, millise ELi liikmesriigi seadusandlust tuleb kohaldada, kui on tegu isiku töötamisega vähemalt kahes riigis. Määruses nr 883/2004 on sätestatud, et Euroopa Ühenduse sees liikuvad töötajad alluvad üksnes ühe liikmesriigi õigusaktidele ja selleks riigiks on üldreeglina riik, mille territooriumil isik töötab. Seega, kui Eesti elanik asub tööle ühes ELi liikmesriigis, siis makstakse tema sotsiaalkindlustusmaksed selles riigis.

Vältimaks takistusi töötajate liikumisvabadusele on kehtestatud lühiajalisele (kuni 2 aastat) teises riigis töötamisele lihtsustatud erand, mille kohaselt jääb töötaja suhtes kehtima alalise töökohariigi sotsiaalkindlustussüsteem. Seega, kui töötaja alaline töökoht on Eestis, mistõttu on töötajal kehtiv sotsiaalkindlustus Eestis, siis töötaja teise liikmesriiki tööle saatmisel kohaldatakse jätkuvalt Eesti seadusandlust. See tähendab, et tema tööandja peab maksma sellele töötajale makstud töötasult sotsiaalmaksu Eesti seaduste alusel ning ajutises töökohariigis sotsiaalkindlustusmaksleid maksta ei tule. Selleks, et nimetatud põhimõtet elus rakendada, tuleb taotleda Sotsiaalkindlustusametis töötaja jaoks lähetussertifikaat vormil A1. Lähetussertifikaadi A1 väljastamine ei tähenda, et tegu oleks töölähetusega, rohkem lugege punktist 3.3.1.1.1.

Seega võib eksisteerida situatsioone, kus isik läheb Eestist tööle välisriiki ning talle makstav palk kuulub tulumaksuga maksustamisele sihtriigis ning sotsiaalmaksuga maksustamise lähteriigis. Samamoodi kuuluvad maksustamisele ka sellele isikule antavad erisoodustused.

Näide. Töötamine välisriigis rohkem kui 183 päeva A1 tõendiga

Töötamine välisriigis rohkem kui 183 päeva A1 tõendiga

Eesti residentist tööandja saadab oma töötaja Soome tööle pikemaks ajaks kui 183 päeva. Tööandja oli taotlenud vormi A1, kuulub töötajale antav erisoodustus tulumaksuga maksustamisele Soomes ja sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis. Kui vormi A1 ei oleks taotletud, oleks erisoodustus kuulunud nii tulumaksu kui sotsiaalmaksuga maksustamisele Soomes.

Näide. Töötamine välisriigis vähem kui 183 päeva A1 tõendiga

Töötamine välisriigis vähem kui 183 päeva A1 tõendiga

Eesti residentist tööandja saadab oma töötaja Soome tööle lühemaks ajaks kui 183 päeva. Tööandja oli taotlenud vormi A1, mistõttu töötajale antav erisoodustus kuulub tulumaksuga ja sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis.

Näide. Eesti tööandja juures töötab välisriigi resident A1 tõendiga

Eesti tööandja juures töötab välisriigi resident A1 tõendiga.

Eesti residendist tööandja töötaja on Läti residendist füüsiline isik, kes töötab füüsiliselt Eestis. Eesti tööandjale esitatakse vorm A1, mis kinnitab, et sotsiaalmaksu tasumise kohustus jääb Lätti. Seega ei kuulu sellele töötajale antav erisoodustus sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis, vaid lähtuda tuleb Läti seadusandlusest ja maksukohustuse tekkimisel tasuda sotsiaalmaks Lätisse. Isikule antav erisoodustus maksustatakse Eestis ainult tulumaksuga.

Parandusdeklaratsioon

- ❖ Andmete parandamine, muutmine ja täiendamine toimub selle kuu TSD lisa 4 deklaratsioonil, kus parandatavat summat esmakordselt kajastati, s.t selle kuu kohta esitatakse uus deklaratsioon õigete andmetega.
- ❖ Paranduste tegemiseks ei ole võimalik näidata muutmist vajavatel koodidel miinusmärgiga summat või teha vahearvestusi.
- ❖ Deklaratsioone on võimalik parandada nii paberil kui ka elektroonselt esitada kuni kolm aastat tagasiulatuvalt.
- ❖ Kui andmed parandatakse pabervormil, siis kirjutatakse deklaratsiooni nurgale märkus „parandus“.
- ❖ **TSD lisa 4 esitatakse alati koos vormiga TSD.**

Erijuhtude tulumaks

Erijuhtude tulumaksukohustuse deklareerimine (koodid 4170 kuni 4181)

Koodil 4170 arvutatakse tulumaks koodide 4140–4150 näidatud summast, korrutades maksumääraga 20/80 (**tulumaksuseaduse § 4** lg 1 p 11).

Koodil 4170 olev summa kantakse sama kuu maksudeklaratsiooni vormi TSD koodile 114.

Koodil 4180 arvutatakse **sotsiaalmaksuseaduse § 2** lg 1 punkti 7 kohaselt erisoodustuse sotsiaalmaks koodil 4181 näidatud summast maksumääraga 33% (**sotsiaalmaksuseaduse § 7** lg 1), s.t koodil 4181 näidatud summa x 33 : 100.

Lisa 5 täitmise juhised

Kingituste ja annetuste maksustamine (TSD lisa 5 osa I kood 5000)

TSD lisa 5 osa I koodil 5000 näidatakse kingituste ja annetuste summad, mis kuuluvad täies ulatuses maksustamisele, st et nendele summadele maksusoodustust enne maksustamist sätestatud ei ole.

NÄIDE

Äriühingu kingitus füüsilisest isikust omanikule

Äriühing tegi füüsilisest isikust omanikule (ei ole äriühingu juhtimis- ega kontrollorgani liige, ei ole lepingulist seost äriühinguga) juubeli puhul kingituse ja deklareerib selle lisa 5 koodil 5000. Koodil 5000 ei näidata koodil 5010 tulumaksusoodustusega nimekirja kantud ühingutele tehtud kingitusi ega annetusi.

Annetus

Annetus tehakse põhiliselt heategeval eesmärgil.

Annetama – heategevaks otstarbeks või armuannina andma, kinkima

Annetus – and, kink („Eesti õigekeelsussõnaraamat“).

Kingituste ja annetuste maksustamisel ei maksustata tegija kulu, vaid saaja tulu, st maksustatakse hüve, mida saaja saab. Siinkohal on maksustamise põhimõte sarnane **TuMS §-s 48** sätestatud erisoodustusega.

Kingitus ja annetus on oma olemuselt sarnased, sellepärast maksustatakse neid võrdselt. Kingituse ja annetuse maksustamine ei olene nende tegemise eesmärgist (kas heategevuslik või ärielistest huvidest lähtuv, kas on seotud maksumaksja ettevõtluse või põhikirjalise tegevusega või mitte), üldjuhul kuulub kõik maksustamisele. Samuti ei ole oluline, kus kingitus tehakse – kas Eestis või välisriigis.

Annetuste maksustamisest saate rohkem lugeda lehelt "**Kingitused, annetused ja vastuvõtukulud**".

NÄIDE

Kingitus äripartnerile

Eesti äriühingu töötaja on välislähetuses ja teeb kingituse äripartnerile. Maksumaksjaks on kingituse tegija, st Eesti äriühing, kes deklareerib selle lisal 5.

Kingitus

Võlaõigusseaduse § 259 sätestab kinklepingu mõiste: „Kinklepinguga kohustab üks isik (kinkija) tasuta teisele isikule (kingi saajale) üle andma talle kuuluva eseme ja tegema võimalikuks omandi ülemineku kingi saajale või tasuta varalisest õigusest kingi saaja kasuks loobuma või muul viisil kingi saajat rikastama.“

Tegemist on tasuta võõrandamise lepinguga, kus kingi saajale võib lepinguga ka ette näha koormisi või kohustusi. Kui kink on reaalselt üle antud, siis loetakse leping kehtivaks ka kirjaliku vormi nõudest mittekinnipidamise korral. Sellisel juhul maksustatakse tehingut, mida pooled tegelikult silmas pidasid. Ka siinkohal kehtib põhimõte, et maksustatakse tehingu majandusliku sisu, mitte vormi järgi.

Kingituse ja annetuse puhul puudub määratlus, millises vormis neid antakse. Seetõttu võib kingitus olla

mitterahaline või rahaline, seisneda ka tasuta töö või teenuse osutamises. Kingituseks võib olla samuti nõudest loobumine.

Rahaliste kingituste ja annetuste tegemisel füüsilisele isikule lähtutakse väljamakse iseloomust ning poolte vahelisest õigussuhtest. Reeglina rahalist väljamakset kingituseks ei loeta. Maksumaksjal tuleb vastupidise arvamuse puhul tõendada, et rahalise väljamakse puhul oli tegemist kingituse, mitte muu füüsilisele isikule tehtud väljamaksega, k.a maksustatava tuluga.

Kingituseks või annetuseks ei loeta kulutusi, mida ei saa käsitleda hüvena saaja jaoks (nt õhupall, vimpel, plakat, voldikud, tootenäidised jms), st asju, millel puudub tarbimisväärtus.

Lootusetu nõude ega varastatud kauba mahakandmisel ei ole tegemist kingitusega.

Alati ei ole võimalik koheselt öelda, kas tegemist on kingitusega TuMS § 49 tähenduses või hoopis ettevõtlusega mitteseotud kuluga TuMS §-de 51–52 tähenduses.

Sarnased, kuid oma olemuselt erinevad on kingitus ja nn „hinnapoliitika“. Sellepärast on eriti oluline informatsioon tehingu eesmärkide ja sisu kohta.

Järgnevalt kirjeldame olukorda, kus võib tegemist olla kingitusega.

Kingitusena käsitletakse juriidilise isiku poolt vara tasuta üleandmist, mille maksustamine sõltub selle vara saajast. Kingituste puhul ei ole alati koheselt võimalik kindlaks teha, kas tegemist on kingituse või annetusega tulumaksuseaduse tähenduses või mitte. Sageli ilmneb alles asjaolude täiendaval väljaselgitamisel, millise tehinguga tegemist on.

Ainult fakt vara üleandmise kohta ei ole maksustamisel alati määravaks. Oluline on välja selgitada, mis eesmärgil vara üle anti ja kas see oli ikka vastu soorituseta.

Üheks probleemiks maksustamisel on äriühingute vahelised rahaülekanded, kus midagi vastu ei saada, st tegemist on olukorraga, kus kingi andja vara väheneb ja saaja oma suureneb. Ei ole oluline, kuidas sellist rahaülekannet nimetatakse, oluline on, mida selle eest vastu saadakse ja kui andja ei saa vastu muud vara, teenust ega varaliselt hinnatavat hüve, siis võib olla tegemist kingitusega.

Kokkuvõtteks on kingitus ilma vastu soorituseta tehing, mis antakse üle tasuta ning:

- ✓ on mitterahaline/rahaline;
- ✓ võib olla sihtotstarbeline/lisatingimustega;
- ✓ omab tarbimisväärtust;

- ✓ on rahaliselt hinnatav;
- ✓ on tegemist saaja tuluga.

Maksustatakse ka kingitused ja annetused, mida mitteresident teeb püsiva tegevuskoha kaudu või arvel, sõltumata sellest, kes on kingituse või annetuse saajaks, v.a TuMS § 48 lõigetes 3 ja 6 nimetatud isikud.

NÄIDE

Laenu tagastamine varaga

Osaühing võttis aktsiaseltsilt laenu. Laenu viimast osa ei tagastanud rahas, vaid tulenevalt poolte vahelisest kokkuleppesest varaga. Kuigi näiliselt võib olla tegemist vara tasuta üleandmisega, ei ole tegemist kingituse, vaid laenu tagastamisega.

Kingitus läbi kolmanda isiku

Keerulisem on kingituse ja annetuse maksustamine olukorras, kui see toimub kolmanda isiku kaudu. On vaja vaadata kõiki kingituse, annetuse andmisega kaasnevaid asjaolusid, selgitamaks, kes on tegelikult kingituse andja, s.t kellele langeb maksukohustus. Vähem oluline ei ole ka kingituse või annetuse saaja, sest sellest sõltub andja maksustamine. Siinkohal ei ole võimalik ühest vastust anda ja igat juhtumit tuleb esitatud informatsiooni põhjal hinnata eraldi.

Kui saajaks on töötaja, siis on tegemist erisoodustusega, kui saajaks on isik, keda **TuMS §-s 48** nimetatud ei ole, siis toimub maksustamine § 49 alusel. Seega võib maksukohustus tekkida ilma, et selleks kulutusi oleks tehtud ja maksustatakse saaja hüve, mitte tegija kulu.

TuMS § 49 lõikest 1 tulenevalt käsitatakse kingitusena **kuni 10 000 euro** suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võitu, mille puhul 10 euro suuruse reklaamkingituse maksuvabastus ei kehti. Seega kõik kuni 10 000 euro suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võidud kuuluvad maksustamisele kui kingitused. Nimetatud säte kehtib ainult lisa 5 osa I maksumaksjale.

NÄIDE

Auhinna maksustamine lähtuvalt saajast

Soome firmal on Eestis püsiv tegevuskoht, mis loosib igas kvartalis Eesti klientide vahel välja auhinna. Auhinda ei anna välja Eestis asuv püsiv tegevuskoht, vaid see tuleb Soomest. Seega ei ole maksumaksjaks Eestis asuv püsiv tegevuskoht.

Kui auhinna saajaks on:

- ✓ **Eesti füüsiline isik** ja see kingitus ei ole välisriigis maksustatud, peab füüsiline isik selle välisriigist saadud kingituse ise deklareerima ja tulumaksu maksma.
- ✓ **Eesti juriidiline isik**, siis temal maksukohustust ei teki. Küll aga tekib maksukohustus siis, kui ta saadud kingituse edasi annab. Siinkohal sõltub maksustamine sellest, kes on saaja.

Müügikampaaniad ja tarbijaloteriid

Maksustamisel tuleb samuti vahet teha, kas tegemist on müügikampaaniatega või tarbijaloteriidega. Müügikampaaniate puhul on peamiselt tegemist ettevõtte hinnapoliitikaga ning see ei too hüve andjale kaasa täiendavat tulumaksukohustust. Hinnapoliitikanäid on sellised müügikampaaniad üldiselt mõistetavad ka saaja poole pealt, st ostja ei tunnetata, et ta oleks saanud kingituse, vaid leiab, et ta sai sama raha eest rohkem kaupa. Kingitustena ei käsitleta ka kaupade või teenuste allahindlusi ja soodusmüüke.

Müügikampaaniate ja tarbijaloteriide maksustamisest saate rohkem lugeda lehelt "**Kingitused, annetused ja vastuvõtukulud**".

NÄITED

Müügikampaania käigus üle antud kaup

Kauplus korraldab müügikampaania, kus kliendid saavad müügi mahu pealt boonuspunkte ja on olemas informatsioon, millise kingituse kliendid kogutud boonuspunktidega saavad. Sellise kampaania käigus antud kingitused maksustamisele ei kuulu, sest tegemist on andjapoolse hinnasoodustusega. Tarbijaloteriide puhul selgub hüve saaja alles loosimise käigus ja antavad auhinnad on käsitletavad maksustatavate kingitustena TuMS § 49 tähenduses.

Kinkekaardi kulu maksustamine

Kaubanduskeskus loosib ostjate vahel välja kinkekaardid summas 35 eurot. See on ka summa, millelt kaubanduskeskusele tuleb maksta tulumaks. Ostja saab soetada 35 euro ulatuses kaupa, mille eest tasub kinkekaardiga ja see summa sisaldab ostetava kauba käibemaksu.

Loterii auhinna maksustamine

Firma kliendiüritusel loositakse välja auhind (auto, puhkus vms), millelt firma peab tasuma tulumaksu.

Seadusega reguleeritud kingitus

Ravimiseaduse (RT I 2005, 2, 4) § 86 sätestab ravimi väljakirjutamise ja müügi mõjutamise kingitustega, kusjuures kingitustena käsitatakse nimetatud sätte lõike 3 alusel arstiteaduslikel või farmaatsiaalastel üritustel osalemist, osavõtumaksu ning majutus- ja transpordikulude hüvitamist mõistlikus ulatuses.

NÄIDE

Ravimitootja tasub arsti üritusel osalemise kulud

Ravimitootja esindaja Eestis maksab arstile kinni reisi, majutuse ja registreerimiskulud meditsiinalasele kongressile. Tegemist on kingitusega, mis kuulub maksustamisele TuMS § 49 kohaselt.

NÄIDE

Ürituse korraldamisega seotud kulud

Ravimi müügiloa hoidja korraldab teaduslikke üritusi ravimeid väljakirjutavatele isikutele, kandes üritusega seotud osalejate kulud transpordile, majutusele, toitlustamisele, kultuurilisele teenindamisele ja teeb igale osalejale ka kingituse.

Osalejale tehtud kingitused deklareeritakse lisa 5 koodil 5000, kuid kulud transpordile, majutusele, toitlustamisele ja meelelahutusele maksustatakse vastuvõtukuluna ja näidatakse lisa 5 koodil 5100.

Kingitus või sponsorlus

Eesti meediakanaleid puudutavates seadusandlikes aktides kasutatakse mõistet „sponsor”, kuid **TuMS §-s 49** sellist mõistet ei kasutata. Sponsorlust defineeritakse mitmeti: „sponsor” tähendab majanduslikku toetajat, kindlaks otstarbeks raha andjat. „Eesti entsüklopeedias” viidatakse „sponsor” juures soosijale, toetajale, rahaandjale ja/või finantseerijale. Sponsorlus ei seisne alati raha andmises, see võib olla ka soodushindadega teenuse või kauba andmine, ruumide rent vms soodustus. Sponsoreeriv ettevõtte näeb oma tegevust kui ärilist suhet, mille eelduseks on saada kasu.

Sisuliselt on sponsorluse puhul tegemist tehinguga, mille eesmärgiks on millegi vastu saamine. Sponsorlust seostatakse kõige enam sõnadega kommerts ja reklaam. Sponsorlus võib seisneda raha või teenuse andmises kultuuriasutusele mingi ürituse või ettevõtmise läbiviimiseks kindla vastuteene eest. Nii on sponsorluse puhul tegemist ettevõtte turundusstrateegia osaga, millest vastutasuna loodetakse majanduslikku tulu. Kuid reklaam ei pea olema alati kommertslik, see sõltub reklaami tegijast (näiteks mittetulundusühing, kus reklaamitakse ideid, suhtumist vms).

Kuna tihti samastatakse sponsorlust annetustega, siis tuleb sponsorluse korral vaadata tehingu majanduslikku sisu ja vastavalt antud hinnangule toimub maksustamine.

TuMS-ist lähtuvalt tuleb sponsorluseks hinnata järgnev:

- ✓ sponsorlus (vastusooritusega), mis maksustamisele ei kuulu;
- ✓ annetus või kingitus, mis maksustatakse vastavalt **TuMS § 49**;
- ✓ ettevõtlusega seotud kulu, mis maksustamisele ei kuulu (nt reklaam). Siinkohal on oluline vahet teha, mis on ja mis ei ole reklaam.
- ✓ ettevõtlusega mitteseotud kulu, mis maksustatakse vastavalt **TuMS §-le 51**.

Sponsorluse puhul peab olema dokumentaalselt tõendatud, mida ja millal sponsoreerimise eest saadi. Enamlevinud on kunsti, kultuuri, spordi ja teaduse sponsoreerimine. Sponsorluse eest vastu saadud teenuse ja kauba puhul, mida tegelikult kasutab töötaja, on tegemist erisoodustusega ja see maksustatakse vastavalt **TuMS §-le 48**.

Reklaamkingitus

Reklaami põhimõiste tuleneb **reklaamiseadusest** (RT I 2008, 15, 108), mille kohaselt reklaami sisu, kujundus ja esitlusviis peavad olema sellised, mis üldsuse tavalise tähelepanu juures tagavad arusaamise, et tegemist on reklaamiga.

Maksustamisele ei kuulu reklaamkingitus (reklaami eesmärgil üleantud kaup või teenus), **mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot**.

Koostööpartneritele sh klientidele kingitavate lõikelilled kulu on ettevõtlusega seotud kulu, mida **ei maksustata** kingitusena. Samuti ei teki lõikelilled üleandmisest käivet käibemaksuseaduse tähenduses sõltumata nende maksumusest (kuid ostmisel saab sisendkäibemaksu maha arvata tavalises korras). Seega ei pea lõikelilled puhul reklaamkingituse maksuvaba piirmäära 10 eurot (ilma käibemaksuta) järgima.

Reklaami eesmärgil koostööpartnerile üle antud potitaim, mille väärtus on ilma käibemaksuta kuni 10 eurot, ei kuulu maksustamisele ei tulumaksu ega käibemaksuga, sest tegemist on reklaamkingitusega, mida ei maksustata.

Reklaamkingituse piirmäära arvestatakse iga kingitud eseme kohta eraldi.

NÄIDE

Koostööpartnerile kingitakse ühel korral reklaami eesmärgil potitaim ja teisel korral kommikarp, mis antakse eraldi üle, siis arvestatakse piirmäära iga reklaamkingituse eseme kohta eraldi.

Kui kingitus koosneb mitmest esemest, siis asjade kogumi puhul arvestatakse piirmäära kogumi kohta.

NÄIDE

Koostööpartnerile kingitakse potitaim, pudel veini ja šokolaad. Kingitus koosneb mitmest esemest ehk tegemist on asjade kogumiga seega arvestatakse piirmäära kogumi kohta ehk soetamise maksumused liidetakse kokku.

Kui kingitud asjade soetamise maksumused kokku ületavad 10 euro (ilma käibemaksuta) piirmäära, siis maksustatakse kingitus (soetamise maksumus koos käibemaksuga) täies ulatuses tulumaksuga määras 20/80 (TSD lisa 5 kood 5000). Käibemaksuseaduse seisukohast on sel juhul tegemist kauba tasuta võõrandamisega, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele, maksustatav väärtus määratakse vastavalt käibemaksuseaduse § 12 lõikele 3.

Reklaamkingitusele logo trükkimise kulu on ettevõtlusega seotud kulu, mida ei maksustata kingitusena.

NÄIDE

Reklaamkingitus väärtusega alla 10 euro.

Firma ostab reklaamkingituseks oma klientidele kruusid, kuhu laseb peale kanda oma firma logo. Kruusi hind ilma käibemaksuta on 9.46 eurot ja reklaamikulu 0.80 eurot. Vaatamata sellele, et firma kulutus kruusile kokku on 10.26 eurot, ei kuulu reklaamkingitus maksustamisele. Kruusi väärtus oli ilma käibemaksuta alla 10 euro ja 0.80 eurot oli reklaamikulu ning neid kulutusi ei summeerita. Kruusile logo trükkimine ei suurenda kingi saaja jaoks kruusi rahalist väärtust.

NÄIDE

Reklaamkingitus väärtusega üle 10 euro.

Firma ostab reklaamkingituseks oma klientidele kruusid, kuhu laseb peale kanda oma firma logo. Kruusi hind ilma käibemaksuta on 10.06 eurot ja reklaamikulu 0.80 eurot. Kingitus tuleb deklareerida lisa 5 turuhinnas $10.06 + 2.01$ (koos käibemaksuga) = 12.07. Reklaamikulu 0.80 on ettevõtlusega seotud kulu ja maksustamisele ei kuulu.

Reklaamkingituse transpordi- ja postikulu ning pakendamise kulud on samuti ettevõtlusega seotud kulud (nendelt kuluarvetelt saab sisendkäibemaksu maha arvata), mis ei kuulu maksustamisele kingitusena, sest antud kulud ei suurenda kingi saaja jaoks kingituse rahalist väärtust.

Kingitused ja annetused nimekirja kantud ühingule

Kingitused ja annetused tulumaksusoodustusega nimekirja kantud ühingule (osa I kood 5010)

Osa I koodil 5010 on lõplik loetelu kingituste ja annetuste saajatest, kellele antud kingitustele ja annetustele laieneb enne maksustamist maksusoodustus ja nendeks isikuteks on:

- ✓ **TuMS § 11** lõikes 1 nimekirja kantud isik; tulumaksusoodustusega ühingute nimekirja leiata lehelt "**Avalikud päringud**"
- ✓ **TuMS § 11** lõikes 10 nimetatud muus Euroopa majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingule, kui on tõendatud, et ta vastab § 11 lõikes 2 sätestatud tingimustele ning ei esine § 11 lõike 4 punktides 1, 3–5, 7 ja 8 nimetatud asjaolusid.

Koodil 5020 summeeritakse kalendriaasta jooksul kasvavalt koodil 5010 näidatud summad. Vastavalt **TuMS § 49** lõikele 2 on koodil 5010 nimetatud isikutele tehtud kingituste ja annetuste summalt enne maksustamist võimalik valida kahe erineva soodustuse vahel.

Soodustused, mille võrra vähendatakse koodi 5020 summat enne maksustamist, arvutatakse koodil 5030 või 5050:

- ✓ koodil 5030 arvutatakse 3% kalendriaasta algusest kasvavalt maksumaksja deklareeritud isikustatud sotsiaalmaksuga väljamaksete summast järgmiselt: $[\text{lisa 1 (kood 1200 + 1201 - kood 1500)} + \text{lisa 2 (kood 2200 + 2201 - kood 2500)}] \geq 0 \times 3\%$;

- ✓ koodil 5050 arvutatakse 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud maksumaksja viimase majandusaasta kasumist järgmiselt: 10% koodist 5040.

TuMS § 49 lõige 2 punkt 2 sätestab, et 10% tuleb võtta maksumaksja viimase majandusaasta kasumist, mis on arvestatud vastavalt raamatupidamist reguleerivatele õigusaktidele. Siit tulenevalt deklareeritakse koodil 5040 majandusaasta kinnitatud kasum. Seega on maksumaksja kasumi summa kalendriaasta jooksul muutumatu. Konsolideeritud aruandluse korral näitab iga maksumaksja vaid oma kinnitatud kasumi summa.

Maksumaksjal tuleb maksustamisperioodil teha valik koodil 5030 või koodil 5050 arvutatud maksusoodustuse vahel.

Kuna tegemist on väljamaksetega, millele saab kalendriaasta jooksul makstud tulumaksu osas teha ka ümberarvestust, siis võib maksumaksja igal kalendrikuul valida, kumb soodustus on tema jaoks parem. Kalendriaasta lõplik maksukohustus selgub maksumaksja viimasest valikust.

Deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel antakse maksumaksjale koodi 5010 täitmisel vaikumisi ette kood 5030.

Kui maksumaksja soovib kasutada maksustamisperioodil soodustusena koodil 5050 10% kasumist, siis tuleb täita koodil 5040 kasumi summa. Täites koodi 5040, kaob valikust kood 5030. Kui maksumaksja ikkagi soovib kasutada koodil 5030 arvutatud 3%, siis tuleb kustutada koodil 5040 kasumi summa ja sinna mitte kirjutada „0“. Täites koodil 5040 „0“-ga, kinnitab maksumaksja, et temal ei ole viimase majandusaasta kasumit, kuid ta soovib maksustamisperioodil kasutada seda maksuvaba piirmäära

Vastuvõtukulud

Vastuvõtukulude maksustamine (kood 5100)

Koodil 5100 näitab osa I maksumaksja maksustamisperioodil oma külaliste või koostööpartnerite vastuvõtuga seotud kulutused, mis summeeritakse koodil 5110 kalendriaasta jooksul kasvavalt.

Vastavalt **TuMS § 49** lõikele 4 on koodil 5110 deklareeritud kulutustelt vastuvõtuks ette nähtud soodustus 2% kalendriaasta algusest kasvavalt maksumaksja poolt deklareeritud isikustatud sotsiaalmaksuga väljamaksete summast, millele lisatakse 32 eurot iga kalendrikuu kohta, mis

arvutatakse koodil 5120 järgmiselt:

[lisa 1 (kood 1200 + 1201 – kood 1500) + lisa 2 (kood 2200 + 2201 – kood 2500)] $\geq 0 \times 2\% + (32 \times$
kalendrikuu number).

Vastuvõtukulude maksustamise osas on seadusandja teinud maksumaksjatel vahet vastavalt TuMS § 49 lõikele 4. Vastuvõtukuludelt on maksumaksjaks ainult lisa 5 osa I maksumaksja. Seadusandja käsitleb kulutusi vastuvõtuks osaliselt ettevõtlusega seotud kuludena ja sellepärast on nimetatud kulude maksustamisel kehtestatud maksuvaba piirmäär.

Kui lisa 5 osa II maksumaksja (nimekirja kantud isik) teeb oma põhikirjalise tegevusega seotud vastuvõtukulusid, siis need maksustamisele ei kuulu.

Vastuvõtukulud on TuMSi tähenduses külaliste või koostööpartnerite vastuvõtmisel tehtud kulud toitlustamisele, majutamisele, transpordile või meelelahutusele. Vastuvõtukulutusi nimetatakse ka esinduskuludeks.

Maksustamisele kuuluvad veel vastuvõtukulud, mida mitteresident teeb püsiva tegevuskoha kaudu või arvel, sõltumata sellest, kas külaliseks või koostööpartneriks on resident või mitteresident. Külaliseks või koostööpartneriks loetakse ka mitteresidendi peakontori või muu väljaspool Eestit asuva struktuuriüksuse esindajaid.

Vastuvõtukulude maksustamisel ei ole oluline, kas lisa 5 osa I maksumaksja teeb nimetatud kulutused Eestis või väljaspool Eestit. Ka maksumaksja töötaja poolt välislähetuses tehtud vastuvõtukulusid käsitletakse vastuvõtukuludena TuMS § 49 tähenduses, mitte lähetusega seotud kuludena.

Juriidilisel isikul puudub külalistega lepinguline suhe. Tavaliselt on külalisteks või koostööpartneriteks kliendid, liikmed, mittetulundusühingu või sihtasutuse vabatahtlikud jne. Külalised ja koostööpartnerid TuMS § 49 tähenduses ei ole TuMS §-s 48 lõigetes 3 ja 6 nimetatud füüsilised isikud.

Koostööpartneritega on võrdsustatud mittetulundusühingute ja sihtasutuste tegevuses oma vabast ajast ja tasu saamata osalevad füüsilised isikud (vabatahtlikud). Vabatahtlik tegevus seisneb põhiliselt teiste abistamises avalikes huvides ja ühiskonna heaks. Paljude mittetulundusühingute tegevus põhineb vabatahtlikel. Vabatahtlike tehtud kulutused ühingu eesmärkide täitmiseks, nt sõidukulud, mis on dokumentaalselt tõendatud, ei kuulu maksustamisele TuMS § 12 lõige 3 alusel.

Vabatahtlike võrdsustamine külaliste või koostööpartneritega võimaldab teha eelkõige kulutusi meelelahutusele ja toitlustamisele, nt korraldada nendele tänuüritusi.

Juhul kui mittetulundusühingu või sihtasutuse töötaja või juhatuse liige on samal ajal ka vabatahtlik, siis maksustamisel käsitatakse neid ikka töötajana TuMS § 48 lõige 3 tähenduses.

Vastuvõtu korraldamiseks tehtud väljaminekud võivad jaguneda muuhulgas kulutusteks:

- ✓ toitlustamisele,
- ✓ majutamisele,
- ✓ transpordile,
- ✓ meelelahutusele,
- ✓ kingitustele,
- ✓ ruumide rendile,
- ✓ vastuvõtu turvamisele,
- ✓ erisoodustustele, jne.

Kulutuste loetelu ei ole lõplik ja sõltub ürituse iseloomust ja eesmärgist. Samuti ei maksustata kõiki kulutusi vastuvõtukuludena, näiteks töötasusid esinejatele, õhtujuhtidele vms. Viimasel juhul on tegemist kas isiku tulu maksustamisega või kui esineja on füüsilisest isikust ettevõtja ja esinemine on tema ettevõtlus, siis viimase tuluga.

Kui külalistele või koostööpartneritele ostetakse kinopiletid, kontserdipiletid vms piletid, st lunastatakse sissepääs, siis on tegemist meelelahutusega.

Tähele tasub panna, et vastuvõtul võivad osaleda nii töötajad kui külalised. Seepärast tuleb vastuvõtukulude maksustamisel arvestada ürituse eesmärgiga – kelle huvides ja kelle jaoks üritus eeskätt mõeldud on. Kui töötajad täidavad üritusel töökohustusi, ei ole tegemist tööandja poolt töötajatele hüve pakkumisega ja kõik vastuvõtuga seotud kulud maksustatakse § 49 alusel. Näiteks on tegu äripartneritele korraldatud vastuvõtuga (koos toitlustamise ja meelelahutusega), kus töötajad osalevad oma tööülesannetest tulenevalt. Samas, näiteks äripartneritele korraldatud ühist teatrikülastust ei saa pidada samaväärseks. Teatrietenduse ajal ei ole töötajatel võimalik tööülesandeid täita ja seepärast loetakse teatrietendusele tasuta sissepääs erisoodustuseks.

Töötajate kaasamisel vastuvõtu korraldamisse peab arvestama asjaoluga, kas töötaja täidab oma tavapäraseid tööülesandeid või mitte. Kui töötaja tegeleb vastuvõtu korraldamisel oma tööülesannetega, siis ei saa tööülesannete täitmisega seotud kulutusi käsitleda erisoodustusena ega ettevõtlusega mitteseotud kuludena. Sellisteks töötajateks võivad olla näiteks auto- või bussjuhid, tõlgid, kokad, ettekandjad jms teenindusega tegelevad inimesed. Kui ürituse iseloomust selgub, et tegelikult korraldati üritus töötajatele, kus osaleb ka külalisi, siis tuleb kulud jaotada töötajate ja külaliste vahel vastavalt

osalejatele ning sellest lähtuvalt maksustada. Töötajatele tehtud kulutused maksustatakse erisoodustusena. Külaliste puhul on vaja eristada kingitused, vastuvõtukulud ja kulud, mida ei saa nendena käsitleda, kuid mis võivad olla ettevõtlusega mitteseotud kulud. Viimati nimetatut on vaja eraldi käsitleda sellepärast, et maksustamisel kehtivad nende kulude osas erinevad reeglid ja need maksustatakse **TuMS § 51** alusel.

Seega ei ole tehtud majutus-, sõidu- ja toitlustuskulude maksustamisel ainuüksi piisav kulu liigist. Eelkõige on vaja kindlaks teha kulu tegemise eesmärk. Kulutusi toitlustamisele, sõidule ja majutamisele võib esineda ka olukordades, kus neid **TuMS § 49** alusel ei maksustata, näiteks kui lennupiletit ei ole võimalik soetada ilma toitlustamiseta või hotelliarve on koos hommikusöögiga, st hommikusöök on lahutamatu osa sõltumata sellest, kas seda teenust kasutatakse või mitte. Samuti võib sõidu- ja majutuskulu olla osutatud teenuse lahutamatu osa, mida käsitatakse ettevõtlusega seotud kuluna ja **TuMS § 12** lõige 3 alusel maksustamisele ei kuulu.

Vastuvõtukulude maksustamisel ei ole vahet, kas üritusi korraldab äriühing, püsiv tegevuskoht, mittetulundusühing või sihtasutus. Vastuvõtukulude maksustamisel on oluline, kas üritusi korraldav mittetulundusühing või sihtasutus on kantud nimekirja või mitte.

NÄITED

Vastuvõtukulude piirmäärad

Kui äriühing on loodud aasta keskel ja täidetakse lisa 5 kood 5100 ja kood 5110, siis 2%-line maksusoodustus algab, kui maksumaksja deklareerib sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed lisal 1 või 2. Samas 32 euro suurune soodustus saadakse iga kalendrikuu kohta (k.a nende kuude eest, kui äriühingut veel ei olnud loodud). Selline lähenemine on analoogne füüsilise isiku maksuvaba tuluga, kus tuludeklaratsioonis võetakse arvesse kogu kalendriaasta maksuvaba tulu.

Spetsialisti sõidu- ja majutuskulud

Äriühing soetas välisriigist aparatuuri, mille ülespanemiseks on vaja kaasata vastava ala spetsialist. Aparatuuri müünud välisriigi äriühing saadabki Eestisse oma spetsialisti kui selle teenuse lahutamatu osa (nt on sätestatud lepingus) ning sel juhul tuleb kompenseerida spetsialisti sõidu- ja majutuskulud.

Summeeritud arvestus

Summeeritud arvestuse kasutamine ja enammakstud tulumaksu tagastamine (osa I

koodid 5010, 5100)

Maksumaksja täidab kulutuse tegemise kuul koodi 5010 ja/või koodi 5100 „Kalendrikuu”, kajastades koheselt ka aasta algusest tehtud kulud summeeritult koodidel 5020 ja/või 5110 „Kalendriaasta”.

Kui maksumaksja täidab maksustamisperioodil koodi 5010 ja/või 5100, siis toimub summeeritud arvestus automaatselt ja puudub vajadus eraldi tulumaksu ümberarvestuse tegemiseks.

Lisaks eeltoodule saab maksumaksja kalendrikuus kulutusi tegemata kalendriaasta jooksul temale sobival ajal teha tulumaksu ümberarvestuse, kusjuures ümberarvestuste tegemise kordade arv on piiratud ümberarvestuste tegemise perioodiga, milleks on kalendriaasta.

Täites koodid 5010 ja 5100 „0“-ga või vajutades nuppu „Arvuta ümber” kinnitab maksumaksja, et maksustamisperioodil ei ole kingitusi/annetusi või kulutusi vastuvõtuks tehtud ja ta soovib teha summeeritud arvestust ning saada tagasi enammakstud tulumaksu. **TuMS § 49** lg 2 ja 4 soodustused võetakse arvesse kasvavalt, olenemata sellest, kas maksustamisperioodil on koodidel 5010 ja/või 5100 väljamakseid või kulutusi deklareeritud või mitte.

Tulumaksu tagastus toimub vastavalt **TuMS § 54** lõikele 6 ning arvutatakse koodil 5170, mis kantakse TSD koodile 114.

Uue kalendriaasta algusest eelmine kalendriaasta enam summeeritud arvestuses ei osale ja maksumaksja esitab uuel kalendriaastal lisa 5 nagu esmakordselt.

Nimekirja kantud ühing

Maksustatavad kingitused ja annetused (II osa kood 5180)

Lisa 5 osa II maksumaksjaks ja täitjaks on **TuMS § 11** lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isikud.

Osa II ei ole sarnaselt osaga I ära jaotatud kingituste ja annetuste saajate järgi, kuna maksustamisele kuuluvatele kingitustele/annetustele maksusoodustusi ette nähtud ei ole.

Osa II maksumaksja tehtud kulutused kingitustele ja annetustele näidatakse koodil 5180 ning maksustatakse täies ulatuses koodil 5190.

Osa II koodil 5180 on kingituste ja annetuste saajateks kõik isikud (v.a **TuMS § 48** lõigetes 3 ja 6 nimetatud füüsilised isikud). Osa II maksumaksja ei maksa tulumaksu külaliste ja koostööpartnerite vastuvõtuks tehtud kulutustelt vastavalt **TuMS § 49** lg-le 4 ja neid ei deklareerita koodil 5100.

Lisa 5 osa II maksumaksjad, kelleks on **TuMS § 11** lõike 1 alusel nimekirja kantud isikud, ei maksa tulumaksu põhikirjalistel eesmärkidel tehtud kingitustelt ja annetustelt vastavalt TuMS § 49 lõikele 6 kui saajateks on:

- ✓ **TuMS § 11** lõikes 1 nimekirja kantud isik;
- ✓ **TuMS § 11** lõikes 10 nimetatud muus lepinguriigis asutatud ühing, kui on tõendatud, et ta vastab § 11 lõikes 2 sätestatud tingimustele ning ei esine § 11 lõike 4 punktides 1, 3–5, 7 ja 8 nimetatud asjaolusid;
- ✓ füüsiline isik, kui kingitus või annetus on toimetulekuks osutatud materiaalne abi, sealhulgas rahaline abi Statistkameti viimaste andmete kohase leibkonnaliikme kuukeskmise väljamineku ulatuses kalendrikuu kohta;
- ✓ noorte püsilaagris või projektlaagris osaleja, kui kingitud meenete hind ei ületa 32 eurot laagris osaleja kohta;
- ✓ spordivõistlusel osaleja, kui võistlusel kingitud meenete hind ei ületa 32 eurot võistlusel osaleja kohta;
- ✓ reklaami eesmärgil üle antud kaup või osutatud teenus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot.

Eespool nimetamata juhtudel maksab osa II maksumaksja vastavalt **TuMS § 49** lõikele 6 tulumaksu kõikidelt kingitustelt ja annetustelt (v.a juhul, kui tulumaks on **TuMS § 41** alusel kinni peetud või § 48 alusel maksustatud), olenemata nende saajatest ja tegemise eesmärgist. Sellistele kingitustele ja annetustele ei laiene enne maksustamist soodustusi, samuti ei saa teha juba tasutud tulumaksu ümberarvestust. **TuMS § 49** lõikega 61, mille kohaselt ei käsitata osa II maksumaksja tehtud kingitusena tema poolt vara tasuta üleandmist heategevuslikult avalikes huvides toimuva tegevuse eesmärkide saavutamiseks.

Vahendite üle andmine peab olema dokumentidega tõendatud ja ühing peab olema suuteline selle eesmärgi selgitama, vastasel korral loetakse üleantud vara turuhind kingituseks ja deklareeritakse lisa 5 osas II.

Põhikirjaline eesmärk – üldjuhul põhikirja esimeses punktis mittetulundusühingu või sihtasutuse

loomise aluseks olev eesmärk, mille saavutamisele suunatud tegevus on toodud põhikirja teistes punktides.

Toimetulek on inimese võime iseseisvalt hakkama saada igapäevaelu tegevustega. Toimetulekuks osutatud materiaalne abi võib seisneda rahalise toetuse maksmises, tasuta või soodushinnaga kauba üleandmises või teenuse osutamises (nt toitlustamine teatud perioodi jooksul; toidupakid; humanitaarabi korras riiete, jalanõude, majapidamistarvete vms soetamine või väljastamine; eriarstide suunamiskirja alusel eriarstide juurde uuringutele sõidu maksmine; prillide, kuuldeaparaatide ja ravimite eest tasumine; eluliselt vajalike majapidamistarvete soetamise või remondiga seotud kulude katmine, jne).

Abi ei pea väljenduma ühe konkreetse tegevusena, see võib olla ka kombineeritud (nt toit ja riietusesemed). Abi peab olema suunatud toimetulekuks sotsiaalhoolekande seaduse tähenduses. Toimetulekuks osutatakse abi olukorras, kus abisaaja võimalused endaga toime tulla ei ole piisavad.

Toimetulekuks osutatud materiaalne abi hõlmab kogu ainelist abi ning selle andmine ei ole piiratud, st osutatud materiaalne abi maksustamisele ei kuulu. Abi võib seisneda ka rahalise abi andmises, kuid sellele on sätestatud maksuvaba piirmäär. Rahalise abi piirmäär on sätestatud leibkonnaliikme kuu keskmise väljaminekuga. Leibkonnaliikme kuu keskmine väljamineku avaldab Statistikaamet eelmise kalendriaasta kohta. Selle näitaja leiata [Statistikaameti kodulehel](#).

Avaldatakse aasta kulutused kokku (Statistika andmebaas/Sotsiaalelu/Leibkonnad/Leibkonna eelarve/Aasta kulutused), siis kuu keskmise väljamineku saamiseks jagatakse aasta summa 12-ga.

Noorsootöö seaduse (RT I 2010, 44, 262) § 3 sätestab **TuMS § 49** lõikes 4 kasutatud mõisted:

Noorte püsilaager – äriregistrisse, mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse või usuliste ühenduste registrisse kantud isiku, riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste riiklikusse registrisse kantud asutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku laager, mida peetakse noortelaagri põhimääruse ning haridus- ja teadusministri antud noortelaagri tegevusloa alusel ning mille ühe vahetuse pikkus on vähemalt kuus ööpäeva ja mis tegutseb aastas üle 60 päeva.

Noorte projektlaager – äriregistrisse, mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse või usuliste ühenduste registrisse kantud isiku, riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste riiklikusse registrisse kantud asutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku laager, mida peetakse valla- või linnavalitsuse loal ning mille ühe vahetuse pikkus on vähemalt kuus ööpäeva ja mis tegutseb aastas kuni 60 päeva.

Meene – suveniir, mälestusese. Tulenevalt sellest, mis meene sisuliselt on, saab meene puhul olla tegemist eseme, mitte rahaga.

Spordivõistlus – üritus, kus võrreldakse omavahel mitme sportlase saavutusi. See võib toimuda otseses võrdluses või suurema arvu sportlaste korral ka eelvõistluste vahendusel, sellisel juhul selgub võitja

finaalis. Seega on spordivõistlus võistlusliku iseloomuga sportlik tegevus, mis eeldab võitja väljaselgitamist. Spordivõistlus ei ole seotud ainult kehalise tegevusega.

NÄIDE

Tasuta vara üleandmine

Sihtasutus on asutatud haigla juurde eesmärgiga koguda vahendeid haiglale vajaliku aparatuuri soetamiseks. Sihtasutus soetab kogutud vahendite arvelt vara ja annab selle haiglale üle, mis ei ole kingitus, vaid sihtasutuse eesmärgi täitmine avalikes huvides (TuMS § 49 lg 6¹).

NÄIDE

Kingitud meenete maksuvaba piirmäär

Noortelaagris, projektlaagris või spordivõistlusel osaleja kohta võib kinkida meeneid kuni 32 euro ulatuses. Sisuliselt on tegemist maksuvaba piirmääraga kuni 32 eurot, st et meene summa võib olla ka väiksem.

Tähele tasub panna, et kui meened antakse laagri parimatele või võistluse võitjatele, näiteks kolmele osalejale, kuid laagris või võistlusel oli 50 osalejat, siis maksuvaba auhinnafond on ikkagi 3×32 , mitte 50×32 . Kui osaleja saab meene, mille väärtus ületab 32 eurot, siis see maksustatakse täies ulatuses (analoogselt reklaamkingitustega). Maksuvabad on kuni 32-eurosed meened, mitte et meenest 32 eurot oleks maksuvaba.

Parandusdeklaratsioon

Kui lisa 5 koodidel 5000, 5010, 5100 või 5180 esitanud andmed, mis ei vasta tegelikkusele või on andmete esitamisel eksitud, siis lisa 5 paranduste tegemiseks ei ole võimalik näidata nendel koodidel miinusmärgiga summat või teha vahearvestusi. Selleks tuleb esitada vastava perioodi kohta uues lisa 5 õigete andmetega, st esitada selle perioodi kohta uues (parandus)deklaratsioon. Kui parandusdeklaratsioon muudab ka järgnevatel perioodidel esitatud lisa 5 andmeid (koodidel 5020 ja 5110) ja selle läbi maksutulemusi, siis tuleb parandusdeklaratsioonid tuleb esitada ka järgmiste perioodide kohta.

Kui lisa 5 koodil 5040 on kasumi summa muutunud, tuleb eelkõige selgitada muutmise põhjus, kas see toimus pärast majandusaasta kasumi kinnitamist või oli eelnevalt näidatud ebaõige kasumi summa. Kasumi summa muutumisest tulenevalt muutub ka koodi 5050 tulemus ning maksumaksja peab tegema parandusdeklaratsioonid alates sellest perioodist, kus ta on kasutanud ebaõiget kasumi summat. Seega peab näidatud kasum olema kalendriaasta maksustamisperioodide jooksul muutumatu, sest maksumaksjal on ainult üks kinnitatud eelmise majandusaasta kasum.

Lisa 5 osas I tuleb teha parandusdeklaratsioonid ka juhul, kui muudetakse koodi 5030 ja/või koodi 5120 arvutuskäigu aluseks olevad andmed lisa 1 koodidelt 1200, 1201 või 1500 ja lisa 2 koodidelt 2200, 2201 või 2500.

Kui maksumaksja muudab tagasiulatuvalt lisa 1 või lisa 2 lisa 5 koodide 5030 ja/või 5120 arvutuskäigus osalevaid koode, tuleb muuta ka selle perioodi esitatud lisa 5 ja sellele järgnevaid maksustamisperioode. Ka lisa 1 ja lisa 2 andmed võetakse lisa 5 arvesse kalendriaasta algusest kasvavalt.

Deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel tagasiulatuvalt andmete muutmisel tuleb teade, et muudatused lisa 5 on arvesse võetud. Parandusdeklaratsioonile järgnevate perioodide kinnitatud deklaratsioonide ette ilmub punane nupp, mis näitab, et deklaratsioon on vigane. Sellisel juhul tuleb parandused teha ka kõikides parandusdeklaratsioonile järgnevates deklaratsioonides.

Paber kandjal esitatavale lisale 5 lisatakse märkus „parandus“. TSD lisa 5 esitatakse koos põhivormiga TSD.

Parandusdeklaratsioone on võimalik esitada nii paber kandjal kui ka elektroonselt kuni kolm aastat tagasi.

Erijuhtude tulumaks

Erijuhtude tulumaksukohustuse deklareerimine (koodid 5160, 5170, 5190)

Koodil 5160 või 5170 arvutatakse TSD lisa 5 vormi I osa kalendrikuu maksukohustus kokku ning koodil 5190 TSD lisa 5 deklaratsiooni vormi II osa kalendrikuu maksukohustus kokku.

Koodil 5160 arvutatakse kalendrikuul tasutav tulumaks koodidelt $[(5000 \times 20/80 \text{ (tulumaksuseaduse § 4 lg 1 ja 1')}) + 5080 + 5140 - 5090 - 5150$

Koodil 5170 arvutatakse kalendrikuu tagastatav tulumaks koodidelt $5090 + 5150 - 5080 - 5140 - (5000 \times 20/80 \text{ tulumaksuseaduse § 4 lg 1 ja 1'})$

Koodil 5190 arvutatakse kalendrikuul tasumisele kuuluv tulumaks koodil 5180 summast, korrutades maksumääraga 20/80 (**tulumaksuseaduse § 4 lg 1 ja 1')**

Koodidel 5160, 5170 ja 5180 arvatud tulumaksu summad kantakse vormi TSD koodile 114.

Lisa 6 täitmise juhised

Kes ja kuidas täidavad TSD lisa 6

	koodid
residendist äriühing (v.a residendist krediidasutus)	6000–6120 ja 6140–6170
riigitulundusasutus (RMK)	6000–6120 ja 6140–6170
residendist mittetulundusühing	6000–6050, 6070–6120 ja 6140–6170
residendist sihtasutus	koodid 6000–6050, 6070–6120 ja 6140–6170
residendist juriidilisest isikust usuline ühendus	6000–6050, 6070–6120 ja 6140–6170
mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht (v.a mitteresidendist krediidasutuse Eesti äriregistrisse kantud filiaal)	6000–6120 ja 6140–6170
residendist krediidasutus	6000–6090, 6110 ja 6130–6170
mitteresidendist krediidasutuse Eesti äriregistrisse kantud filiaal	6000–6090, 6110 ja 6130–6170

TSD lisas 6 näidatakse kalendrikuul tehtud ettevõtlusega mitteseotud kulutused ja muud väljamaksed, mis **maksustatakse tulumaksuga määras 20/80**.

Lisa 6 täidetakse eurodes sendi täpsusega ning esitatakse koos vormiga TSD Maksu- ja Tolliametile kalendrikuule järgneva kuu 10. kuupäevaks. Hiljemalt samaks kuupäevaks kantakse maksusumma üle Maksu- ja Tolliameti pangakontole.

Tehingud seotud isikutega

Seotud isikute vaheliste tehingute väärtuse vahe, saamata tulu või kandmata kulu summa ning maksustamise ebakõla põhjustanud summa (kood 6000)

Koodil 6000 näidatakse residendist juriidilise isiku, mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha ja äriregistrisse kantud mitteresidendist krediidasutuse filiaali ning nendega seotud isikutega tehtud tehingute hinna ja nimetatud tehingute turuväärtuse vahe. Sel juhul lisatakse maksustatavale tulule saamata jäänud tulu või vähendatakse kulusid, mis maksumaksjal oleks jäänud kandmata. Tehingute turuväärtuse määramisel lähtutakse **TuMS §50** lõigete 6 ja 8 alusel rahandusministri määrusega kehtestatud korrast. Eelnimetatud kohaldatakse ka püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel tehtud tehingutele (**TuMS §53** lõige 4^õ).

Koodil 6000 näidatakse ka **TuMS §54¹** ja **§ 53** lõike 6 alusel tulumaksuga maksustatav summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui oleks puudunud maksueelise saamise eesmärgil tehtav tehing või tehingute ahel.

Koodil 6000 näitab residendist äriühing ja püsiv tegevuskoht **TuMS peatüki 10²** alusel maksustamise ebakõla põhjustanud summa (kulu, kahjum või netotulu), kui maksustamise ebakõla on tekkinud **TuMS §-s 54⁷** sätestatud juhtudel. Netotulu on välisriigist saadud tulu summa eurodes ilma kinnipeetud või tasutud tulumaksuta.

TuMS §54⁷ lõige 9 näeb ette piirangu **TuMS §54** lõikes 5 sätestatud tasaarvestusmeetodi rakendamisel hübriidülekande tulemusena. Kui hübriidülekande (repo-tehing ja väärtpaberite laenamise tehing) tulemusena tekib õigus kinnipeetud tulumaksu mahaarvamiseks üleantud finantsinstrumendilt saadud maksest, mida käsitatakse rohkem kui ühe tehinguosalise tuluna, on residendist äriühingul ja püsival tegevuskohal õigus kinnipeetud tulumaksu arvesse võtta proportsionaalselt maksustatava netotuluga.

Lisale 6 on lisatud täiendav tabel II osas, milles tuleb deklareerida seotud isikute vaheliste tehingute

väärtused (siirdehind) ja saamata tulu või kandmata kulu summad ning maksustamise ebakõla põhjustanud summad tehingupartnerite lõikes. II osa tabeli koodi 6230 summeeritud väärtused näidatakse I osa koodil 6000.

NÄIDE SIIRDEHINNA DEKLAREERIMISEST LISAL 6

AS Y seotud isikuteks on AS X ja AS B. AS Y on teinud seotud isikutega tehinguid, mille hind (siirdehind) ei ole turuväärtuses. Tehingute maksustatav väärtus kalendriaastas oli AS-iga X 10 000 eurot ja AS-iga B 30 000 eurot. AS Y täidab detsembrikuu deklaratsiooni järgnevalt:

I. Täidab äriühing, riigitulundusasutus, mittetulundusühing, sihtasutus ja juriidilisest isikust usuline ühendus, mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht, krediidasutus ning mitteresidendist krediidasutuse Eesti ärireistrisse kantud filiaal	Kood	Summa
Seotud isikute vaheliste tehingute väärtuse vahe (SUM 6230) 10 000+30 000=40 000	6000	40 000

II Juriidilise isiku, mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha ja Eesti residendi ja tema välisriigis asuva tegevuskoha ja nendega seotud isikute vaheliste tehingute väärtuse vahe (siirdehind).

	Kood	Seotud isik I	Seotud isik II
Seotud isiku registrikood	6200	123458	0123456
Seotud isiku nimi	6210	AS X	AS B
Riigi kood/nimetus	6220	EST/Eesti	EST/Eesti
Maksustatav summa	6230	10 000	30 000

Trahv, sunniraha ja intress

Seaduse alusel määratud trahvid ja sunniraha ning maksukorralduse alusel tasutud intressid (koodid 6010, 6020)

TuMS §51 lg 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga **TuMS §34** punktides 3–4, 6 ja 11 kirjeldatud kulud - seaduse alusel määratud trahvid ja sunniraha ning maksukorralduse seaduse alusel tasutud intressid.

Nimetatud väljamaksete osas ei ole vaja tuvastada väljamakse seotust ettevõtlusega, kuna need kolm väljamakset (seaduse alusel määratud trahv ja sunniraha ning maksukorralduse seaduse alusel tasutud intressid) on alati tulumaksuga maksustatavad.

Trahv

Trahv on karistusseadustiku (**KarS**) §-de 44 ja 47 kohaselt rahaline karistus kuriteo või väärteo eest. Seaduse alusel määratud trahvid võivad olla ka kohtu poolt menetlusseaduste alustel määratud trahvid, näiteks haldus- või tsiviilkohtumenetluse seadustiku alusel määratud trahvid jne.

NÄITED

Trahv kiiruse ületamise eest

Mari ületas autoga sõites kiirust ning sai trahvi liiklusseaduse rikkumise eest. Trahv määrati liiklusseaduse alusel äriühingule ning on maksustatav tulumaksuga.

Trahv parkimise eest

Peeter parkis sõiduki Tallinna kesklinna avalikku tasulisse parkimisalasse, jättes parkimiskella abil aja fikseerimata ning sai nõ trahvi. Tegemist oli viivistasu määramise otsusega ning kuna Peeter täitis töökohustusi tööandja sõiduautoga, käsitletakse antud kulu ettevõtlusega seotuna ning maksukohustust ei teki.

Tööandja huvides parkimise eest tehtud viivistasu otsuse tasumine kuulub ettevõtlusega seotud kulu hulka. Maksustamine sõltub sellest, kas parkimine oli vajalik töökohustuste täitmiseks või mitte. Kui see vajalik ei olnud, tekib maksukohustus.

Trahvid, mis on määratud äriühingule **välisriigi** õigusaktide alusel, on maksustatavad ettevõtlusega mitteseotud kuluna samadel alustel, nagu Eesti õigusaktide alusel määratud trahvid.

Sunniraha

Sunniraha adressaat on isik, keda on ettekirjutusega kohustatud tegema nõutavat tegu või teost hoiduma.

Sunniraha rakendab haldusorgan, kui tema antav ettekirjutus jäetakse hoiatuses märgitud tähtaja

jooksul täitmata. Enne sunniraha rakendamist peab haldusorgan tegema adressaadile kirjaliku hoiatuse

Asendustäitmise ja sunniraha seaduse §10 kohaselt on sunniraha hoiatuses kindlaks määratud summa, mille adressaat peab tasuma, kui ta ei täida ettekirjutusega ettenähtud kohustust hoiatuses märgitud tähtaja jooksul. Sunniraha on mõjutusvahend, millel puudub karistuslik iseloom. Tulumaksuga kuulub maksustamisele ka maksuhalduri poolt määratud sunniraha. Maksuhaldur võib sunniraha määrata **MKS §67** lg 1 kohaselt, mis sätestab, et sunniraha võidakse määrata **MKS §-des 60–62** sätestatud kohustuste (teabe esitamine maksumenetluses tähendust omavates asjaoludes, asjade ja dokumentide esitamine ning ettenäitamine) tähtajaks täitmata jätmise korral. Enne sunniraha rakendamist peab maksuhaldur tegema **MKS §136** lg 2 kohaselt kirjaliku hoiatuse sunniraha rakendamise võimaluse kohta. Ka on maksuhalduril võimalus **MKS §91** kohaselt määrata sunniraha, kui deklaratsiooni ei ole esitatud seadusega sätestatud tähtpäevaks või ei kõrvaldatud maksudeklaratsioonis esinevaid puudusi. Maksuhaldur võib määrata deklaratsiooni esitamiseks või selle parandamiseks tähtaja ja teha hoiatuse, et kui määratud tähtaja jooksul deklaratsiooni ei esitata või puudusi ei kõrvaldata, võidakse maksuhalduri poolt rakendada sunniraha.

Antud sätte alusel kuuluvad deklareerimisele ja tulumaksuga maksustamisele ka maksukorralduse seaduse alusel tasutud intressid. Intressi maksmise, arvestamise, arvestamise aegumise ja intressi mitteamistamise alused sätestab **MKS peatükk 11**.

Intress

Intress on maksuõigussuhtest tulenev kohustus (**MKS §31** lg 1 p 5). **MKS §115** sätestab, et kui maksukohustuslane ei ole tasunud maksu seadusega sätestatud tähtpäevaks, on ta kohustatud arvestama ja tasuma tähtpäevaks tasumata maksusummalt intressi. Intressi arvestatakse alates maksu tasumise tähtpäevale järgnevast päevast kuni tasumise või tasaarvestamise päevani (viimane kaasa arvatud).

Kui maksukohustuslane ei tasu intressi, esitab maksuhaldur intressinõude.

Intressid, mis on määratud äriühingule **välisriigi** õigusaktide alusel, on maksustatavad ettevõtlusega mitteseotud kuluna. Välisriigi õigusaktide alusel määratud intressid kuuluvad deklareerimisele koodil 6080 kui kulud ja väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks, sest antud väljamakse/kulu ei ole vajalik või kohane ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks.

TSD elektroonilisel esitamisel eeltäidab koodid 6011 ja 6021 Maksu- ja Tolliamet enda andmete alusel. Koodidele kantakse Maksu- ja Tolliameti poolt määratud ning Maksu- ja Tolliametile makstud trahvid ja sunniraha ning maksukorralduse seaduse alusel Maksu- ja Tolliametile makstud intresside summa.

Erikonfiskeeritud vara

Maksumaksjalt erikonfiskeeritud vara maksumus (kood 6030)

Käesoleval hetkel kehtivad õigusaktid (karistusseadustik, väärteomenetluse seadustik, tolliseadus) ei kasuta enam mõistet „erikonfiskeeritud vara”. Konfiskeerimist reguleerib **KarS §83**, mille kohaselt võib kohus konfiskeerida tahtliku süüteo toimepanemise vahendi, kui see kuulub otsuse või määruse tegemise ajal toimepanijale. **KarS §83** lg 4 sätestab, et konfiskeeritav vara saab olla vahend, aine või ese, kui selle omamiseks puudub vajalik luba.

Karistusseadustiku alusel võib vara olla konfiskeeritud kriminaalasjas kohtuotsuse või määrusega või väärteoasjas kohtuvälise menetleja otsuse või määrusega.

Keskkonnatasu

Keskkonnatasu ja kahju hüvitamise tasu (kood 6040)

Tulenevalt **TuMS §51** lg 2 punktist 1 ja § 34 punktist 6 maksustatakse tulumaksuga kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu vastavalt keskkonnatasude seadustele ning seadusega sätestatud nõuete rikkumise või saastamisega looduskeskkonnale ning kolmandale isikule tekitatud kahju hüvitamise tasu.

Keskkonnatasude seaduse §3 lg 3 mõistes jagunevad keskkonnatasud loodusvara kasutusõiguse tasuks ja saastetasuks.

Loodusvara kasutusõiguse tasu jaguneb omakorda kasvava metsa raieõiguse, maavara kaevandamisõiguse, vee erikasutusõiguse, kalapüügi õiguse ja jahipiirkonna kasutusõiguse tasuks. Saastetasu rakendatakse, kui saasteaine heidetakse välisõhku, veekogusse või pinnasesse ning kõrvaldatakse jäätmeid.

Keskkonnatasu peab maksma isik, kes on saanud kas keskkonnaloaga või muul seadusega sätestatud alusel õiguse eemaldada looduslikust seisundist loodusvara, heita keskkonda saastaineid, kõrvaldada jäätmeid või on teinud seda vastavat õigust omamata. Kui isik kasutab loodusvara, heidab keskkonda saastaineid või kõrvaldab jäätmeid keskkonnaloas lubatust suuremas koguses, loa omamise nõuet eirates või keelatud kohas, maksab ta keskkonnatasu kõrgendatud määra järgi. Keskkonnatasu kõrgendatud määrad ja kõrgendatud määrade arvestamise alused sätestab **keskkonnatasude seaduse 4 peatükk** (§- d 22–30).

Keskkonnatasusid arvestatakse **keskkonnatasude seaduse § 22** kohaselt kõrgendatud määra järgi, kui:

- ✓ saasteaineid heidetakse välisõhku lubatust suuremas koguses
- ✓ saasteaineid heidetakse veekogusse, põhjavette või pinnasesse lubatust suuremas koguses või kontsentratsioonis
- ✓ jäätmeid kõrvaldatakse lubatust suuremas koguses
- ✓ saasteaineid heidetakse merevette
- ✓ saasteaineid või jäätmed viiakse keskkonda kemikaalide või jäätmete transportimise käigu
- ✓ saasteaineid heidetakse või jäätmed viiakse keskkonda ilma loata
- ✓ loodusvara kasutatakse lubatust suuremas mahus või ilma loata.

Keskkonnastatuse seadus reguleerib keskkonnakahju tekitaja poolt looduskeskkonnale tema tegevusest või tegevusetusest keskkonnakahju või kahju ohu tekitamist ja määratleb kahju hüvitamise alused ja korra. Keskkonnakahju ja kahjuohu tuvastab Keskkonnaamet.

Seega, kui ettevõtja on seadusega sätestatud nõudeid rikkunud, saastamisega looduskeskkonnale või kolmandatele isikutele (puudutatud isik) kahju tekitanud ja maksnud keskkonnatasu kõrgendatud määra järgi, on see ettevõtjusega mitteseotud kulu, mis kuulub maksustamisele tulumaksuga.

Ettevõtte näitab TSD lisa 6 koodil 6040 kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasud. TSD elektroonilisel esitamisel eeltäidab koodi 6041 Maksu- ja Tolliamet talle teadaolevate andmete alusel. Koodile 6041 kantakse Maksu- ja Tolliametile kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasud. Kui koodil 6041 eeltäidetud summa erineb tegelikult tasutud summast, siis tuleb märkida õige summa koodile 6040.

Keskkonnatasude seadus (§ 48–55) sätestab ka saastetasu asendamise võimaluse. Keskkonnatasude seaduse § 48 lõikes 1 sätestatud meetmete kasutamisel võib saastetasu maksmise kohustuse asendada keskkonnakaitsemeetmete rahastamise kohustusega. Saastetasu asendamise aluseks on saastetasu maksja ja valdkonna eest vastutava ministri vahel sõlmitud saastetasu asendamise leping (**§48** lg 3).

Saastetasu asendamise lepingu sõlmib keskkonnaminister. Saastetasu asendamise lepinguga määratakse konkreetsed keskkonnakaitsemeetmed (**§51**).

Kui ettevõtja rakendab keskkonnakaitsemeetmeid ja teeb seoses oma tegevusalaga (nt tootmisega) saastetasu asendamise lepingu alusel konkreetseid kulusid (tootmis- või puhastusseadmete ehitus, tehnoloogiliste seadmete või torustike paigaldus, nt reoveepuhasti ehitus, gaasigeneraatorite ümberehitus, porgla paigaldus vm), siis on need ettevõtlusega seotud kulud, mis ei kuulu maksustamisele.

Keskkonnakaitsemeetmete rakendamise üle teostab järelevalvet Keskkonnaamet. Ettevõtjal on kohustus esitada keskkonnakaitsemeetmete rakendamise kvartaliaruanne ning tehtud kulutusi tõendavad dokumendid Keskkonnaametile (**keskkonnatasude seadus § 52–53**).

Altkäemaks

Altkäemaks (kood 6050)

Alates 01.01.2015 kaotati pistise ja altkäemaksu vahetegemine. Seetõttu koondati mõlemad mõisted ühte mõistesse – „alkäemaks“. Karistusseadustiku mõistes tuleb altkäemaksuna mõista vara või muu soodustuse lubamist vastutasuna ametiseisundi kasutamise (ametiisik) või pädevuse kuritarvitamise (erasektor) eest (**KarS § 294** lg 1).

Karistatav on teo juures see, et kahjustada saab isikute usaldussuhe riigi suhtes ja usk ametiisiku erapooletusse ja äraostmatusse.

Äriühing peab deklareerima ja maksma tulumaksu altkäemaksuks eraldatavate summade, väljamaksete või muude soodustuste pealt, mida saab käsitleda kui altkäemaksu.

Sisseastumis- ja liikmemaksud

Mittetulundusühingute sisseastumis- ja liikmemaksud (kood 6060)

TuMS §51 lg 2 punkti 2 kohaselt maksustatakse tulumaksuga mittetulundusühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja

ettevõtlusega.

Mittetulundusühing on **mittetulundusühingute seaduse §1** lg 1 mõistes isikute vabatahtlik ühendus, mille eesmärk või põhitegevus ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine. Mittetulundusühing on eraõiguslik juriidiline isik, mille liige võib olla iga füüsiline või juriidiline isik, kes vastab mittetulundusühingu põhikirja nõuetele.

Mittetulundusühingu liikmeks vastuvõtmise, liikmemaksude ja sisseastumismaksude tasumine ja muud varalised kohustused mittetulundusühingu suhtes nähakse ette põhikirjas.

Kuna mittetulundusühingusse sisseastumis- ja liikmemaksude tasumise kohustust õigusaktides ette ei näha, siis otsustab iga mittetulundusühing, sätestades selle oma põhikirjas, kas ja millises suuruses sisseastumis- ja liikmemaksu võetakse.

TuMS §11 alusel on mittetulundusühingul võimalik saada kantud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja juhul, kui mittetulundusühing vastab **TuMS §11** lõikes 2 toodud nõuetele.

Seega, mittetulundusühingule sisseastumis- ja/või liikmemaksu tasumise maksustamisel tuleb hinnata esmalt seda, milline on mittetulundusühingu tegevusvaldkond või tema põhikirjaline tegevus ja kuidas see on seotud maksumaksja ettevõtluse eesmärgi ja tegevusvaldkonnaga.

Olenevalt ettevõtte tegevusvaldkonnast võib ettevõtte kuuluda mittetulundusühingu liikmena erialaliitusesse. Erialaliidu sisseastumis- ja liikmemaksude tasumine on äriühingu tegevusega seotud, kui erialaliitu kuulub äriühing ise. Kui tööandja tasub töötaja eest mittetulundusühingu sisseastumis- või liikmemaksu, siis on see seotud ettevõtlusega ja ei maksustata erisoodustusena juhul, kui liikmeks olemine on otseselt seotud töötaja tööga. Näiteks kui liikmelisus võimaldab töötajal osaleda erialastel koolitustel, seminaridel vmt.

Maksumaksja mittetulundusühingu liikmeks olekul on oluline mittetulundusühingu seos ettevõtte tegevusala ja tegevusvaldkonnaga ning see, kas liikmeksolekuga kaasneb ettevõtjale hüve teenuse, informatsiooni, koolituse vms näol.

Dokumendita väljamaksed

Nõuetekohase alusdokumendita väljamaksed (kood 6070)

Raamatupidamise algdokument on **raamatupidamise seaduse §7** kohaselt on tõend, mille sisu ja vorm peavad vajaduse korral võimaldama kompetentsele ja sõltumatule osapoolle tõendada majandustehingu toimumise asjaolusid ja tõepärasust.

Kui seaduses või selle alusel antud määruses ei ole sätestatud teisiti, peab algdokument sisaldama majandustehingu kohta vähemalt järgmisi andmeid:

1. toimumisaeg;
2. majandusliku sisu kirjeldus;
3. arvnäitajad, näiteks kogus, hind ja summa.

Kui raamatupidamiskohustuslase tehingupooleks on raamatupidamiskohustuslane, riigi raamatupidamiskohustuslane või välismaa juriidiline isik, peab kauba võõrandamise või teenuse osutamise kohta esitatud arve sisaldama lisaks eelpool nimetatule ka arve numbrit või muud identifitseerimistunnust ja tehingupooli identifitseerida võimaldavaid andmeid.

Algdokument võib olla muus püsivat kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis. Algdokumenti on lubatud üle viia teise vormingusse või teisele teabekandjale, kui üleviimise käigus ei muudeta majandustehingut puudutavaid algdokumendi andmeid ning tagatakse algdokumendi vastavus raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetele. Sellisel juhul võib raamatupidamiskohustuslane säilitada üksnes muudetud vorminguga või teisel teabekandjal algdokumenti.

Kuludokumendile esitatavaid nõudeid on Riigikohtu halduskolleegium põhjalikumalt käsitlenud 2. oktoobri 2003. a otsuses nr **3-3-1-50-03**, kus punktis 11 märgiti, et kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses. Tulumaksuarvestuses peab kuludokument võimaldama tuvastada majandustehingu toimumist näidatud poolte vahel.

Näitena toob kohus, et mittenõuetekohase kuludokumendi alusel tehtud väljamaksega on tegemist siis, kui tasutakse sularahas tundmatule füüsilisele isikule või kui pangaülekandega tasutud summa puhul ei ole võimalik tuvastada, mille eest ja kellele maksti.

1. aprilli 2002. a **Riigikohtu otsuse nr 3-3-1-15-02** punktis 14 märgitakse, et „ainuüksi vorminõude rikkumine ei tähenda, et tegemist ei ole raamatupidamisarvestuse alg dokumendiga. Tõendiks ei saa lugeda vormiveaga raamatupidamisarvestuse algdokumenti siis, kui maksumaksja ei kõrvalda sellest veast tekkinud mõistlikku kahtlust, et tegemist on pettusega. Seega ei ole õige jätta kõik vormiveaga kuludokumendid kõrvale. Maksuamet ja kohtud peavad hindama, kas vormiveaga kuludokument tõendab maksumaksja majandustehingut – kulutusi.“

19. juuni 2002. a Riigikohtu otsuse nr 3-3-1-26-02 punktis 14 märgitakse, et „nõustuda ei saa väitega, et raha liikumist kajastavat dokumenti ei tohi täiendada. Parandada ei tohi küll arvnäitajaid, kuid näiteks

ostja nime või aadressi hilisem lisamine müügitšekile ei ole keelatud.“ Sama otsuse punktis 15 märgitakse, et „Tehingu sisu kulutust tõendavatel dokumentidel märkimata jätmine on reeglina oluline vorminõude rikkumine, mille tõttu ei saa kulutust maksumaksja tulust maha arvata. Kui kuludokumentidele märgitud tehingu sisu ei võimalda teha järeldust kulutuse ettevõtlusega seotuse kohta, siis peab maksumaksja esitama täiendavaid tõendeid.“

Seega võib kuludokumentidele esialgu puudu oleva info juurde märkida või mõne vea parandada, kuid igal juhul peab dokumentilt näha olema see, mis oli tehingu sisu ning kes on tehingu teinud osapooled.

Kuna tulumaksuarvestus erinevalt käibemaksuarvestusest on kassapõhine, määratakse tulumaksu väljamaksetelt, mitte kuludokumentide või kulukannete alusel.

Lisaks sellele, et kuludokument peab võimaldama tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel, peab kuludokument kajastama ka kauba või teenuse tegelikku hinda, mis on poolte vahel kokku lepitud. **Raamatupidamise seaduses** (edaspidi RPS) reguleerivad majandustehingute dokumenteerimist ja algdokumendi **§-d 6** ja 7. Nõuetekohasel algdokumentil tuleb märkida tehingu arvnäitajaid – kogus, hind, summa (**RPS §7** lg 1 p 4). Kui tehingu arvnäitajad on märgitud ebaõigesti, siis pole tegemist nõuetekohase algdokumentiga.

Riigikohus on oma lahendis nr 3-3-1-69-08 märkinud lisaks, et kui äriühingul tekib **TuMS §51** lg 2 p 3 alusel maksukohustus, saab maksustamisele kuuluva väljamakse määramisel kasutada MKS §-s 94 sätestatud hindamismeetodit. **MKS §94** lg 1 kohaselt on hindamine lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteausaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada (vt ka Riigikohtu halduskolleegiumi 28. septembri 2006. a otsus asjas nr 3-3-1-47-06).

Kui kontrolli käigus selgub, et dokumentil märgitud isik ei ole tegelik müüja, lähtub maksuhaldur maksukohustuse määramisel Riigikohtu lahenditest. Riigikohtu halduskolleegium on korduvalt selgitanud tulumaksukohustust juhtumitel, kui hiljem selgub, et tulumaksuarvestuses näidatud isik ei ole tegelik müüja (vt nt 12. juuni 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-52-03, 20. oktoobri 2004. a otsus asjas nr 3-3-1-48-04 ja 2. detsembri 2004. a otsus asjas nr 3-3-1-50-04).

14. mai 2012. a Riigikohtu otsuse nr 3-3-1-12-12 kohaselt, olukorras, kus äriühingu töötaja mõistetakse süüdi seadusest või tehingust tuleneva teise isiku vara käsutamise või teisele isikule kohustuse võtmise õiguse ebaseadusliku ärakasutamise või teise isiku varaliste huvide järgimise kohustuse rikkumise eest (KarS § 2172 lg 1) ei ole äriühingule tulumaksu määramine TuMS §51 lg 2 p 3 alusel põhjendatud.

Näiteks töötaja varastab tööandja vara. Töötaja mõistetakse süüdi. Kindlustus korvab äriühingule osaliselt saadud kahju ning töötajalt nõutakse sisse ülejäänud kahju. Varastatud vara kulu ehk tekitatud kahju tööandjale töötaja poolt ei kuulu maksustamisele tulumaksuga kui ettevõtlusega mitteseotud kulu.

Teenuse kulu

Ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmise kulu (kood 6080)

Ettevõtluseks vajaliku või mittevajaliku teenuse mõistet tulumaksuseadus ei sätesta ja tegu on määratlemata õigusmõistega. Teenuse mõiste käibemaksuseaduse mõttes sõnastab §2 lg 3 p 3, kuid kuna käibemaksuseaduse mõiste on lai, siis ei saa teenuse mõiste sisustamisel lähtuda käibemaksuseadusest.

Teenus, mida teiselt isikutelt ostetakse, peab olema seotud maksumaksja ettevõtlusega ning selle hindamisel tuleb arvestada tegevusvaldkonna eripära.

Ettevõtluseks vajalikeks teenusteks loetakse selliseid teenuseid, mis on seotud kas ettevõtluse alustamise, käivitamise, arendamise ja säilitamisega või ka ettevõtte taastamise ning lõpetamisega.

Kohustuse täitmine

Ettevõtlusega mitteseotud kohustuse täitmine (kood 6080)

Peale ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmise (TuMS § 51 lg 2 p 4) ning ettevõtlusega mitteseotud vara soetamise (TuMS § 52 lg 2 p 1) maksustatakse tulumaksuga ka ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmine.

Selline ettevõtlusega mitteseotud kohustus võib olla nii maksumaksja enda kohustus kui ka kolmanda isiku kohustus, mille tekkimine ei ole maksumaksja ettevõtlusega seotud.

MTÜ, SA ja usuline ühendus

Mittetulundusühingu, sihtasutuse ja juriidilisest isikust usulise ühenduse tegevusega mitteseotud kulu (kood 6080)

Residendist mittetulundusühing, sihtasutus ja juriidilisest isikust usuline ühendus maksab tulumaksu **TuMS § 51** lg 2 punktides 1 ja 3 ning **TuMS §-s 52** nimetatud kuludelt ja väljamaksetelt, samuti isiku põhikirjalise tegevusega (sealhulgas põhikirjas lubatud ettevõtlusega) mitteseotud teenuste ja vara ostmiseks tehtud kuludelt.

Mittetulundusühingu seaduse kohaselt on mittetulundusühing isikute vabatahtlik ühendus, mille eesmärk või põhitegevus ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine. Sihtasutuste seaduse kohaselt on sihtasutus eraõiguslik juriidiline isik, mis on loodud vara valitsemiseks ja kasutamiseks põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks. Seega puudub neil ettevõtlus ja nad lähtuvad oma tegevuses põhikirja eesmärkide täitmisest.

Põhikirjaliste eesmärkide täitmiseks tehtavaid kulusid ei maksustata tulumaksuga.

Samas nähakse ette, et kui mittetulundusühing, sihtasutus või usuline ühendus omab teatud kulu või vara, siis ei saa see olla tema põhikirjalise tegevusega seotud ja on seetõttu alati maksustatav tulumaksuga. Tulumaksuga maksustatavad maksuobjektid on konkreetselt määratletud ja maksustamisele kuuluvad väljamaksed on järgmised:

1. seaduse alusel määratud trahvid ja sunniraha ning **maksukorralduse seaduse** alusel tasutud intressid;
2. maksumaksjalt erikonfiskeeritud vara maksumus;
3. kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu vastavalt keskkonnatasude seadusele ning seadusega sätestatud nõuete rikkumise või saastamisega looduskeskkonnale ning kolmandale isikule tekitatud kahju hüvitamise tasu;
4. pistis ja altkäemaks;
5. väljamaksed, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument;
6. ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine;
7. maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine, välja arvatud juhul, kui nimetatud väärtpaberid vastavad **investeerimisfondide seaduse §107** lõike 1 tingimustele;
8. osaluse omandamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvas juriidilises isikus;
9. viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule;
10. laenu andmine või ettemakse sooritamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule või muul viisil nõudeõiguse omandamine maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku vastu;
11. isiku põhikirjalise tegevusega mitteseotud teenuse või vara ostmiseks tehtud kulud.

Kuna viidatavad punktid kasutavad muuhulgas mõistet ettevõtlusega mitteseotud teenus või vara, siis tuleb mittetulundusühingu, sihtasutuse või usulise ühenduse puhul lähtuda vara või teenuse soetamisel

selle seotusest põhikirjaliste eesmärkidega (selle alustamiseks, säilitamiseks, lõpetamiseks jne tehtavad kulud) ja hinnata iga maksumaksja põhikirjas sätestatud eesmärkide saavutamiseks tehtavaid ja sellega kooskõlas olevaid tegevusi.

Põhikirjas tuleb märkida seaduses sätestatud tingimused. Kuid mittetulundusühing, sihtasutus või usuline ühendus võib põhikirjas määratleda ka detailsemalt vahendid, mida läheb vaja eesmärkide saavutamiseks; kululiigid; teenused, mida läheb vaja tema tegevuses ja eesmärkide saavutamiseks jne. Kulud, mis on tehtud põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks, arendamiseks või edendamiseks ning vara valitsemiseks, peavad olema seostatavad põhikirjaliste eesmärkidega. Maksustamisele kuulub selliste kulude tegemine või teenuste ostmine ning osutamine, mida saab käsitleda kui tulu jaotamist liikmete vahel, sest kasumi või tulude jaotamine oma liikmetele on keelatud.

Vara soetamine

Ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine (kood 6080)

TuMS §52 lg 2 p 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine. Kuna ettevõtluse mõiste on eelnevalt käsitletud, käsitletakse järgnevalt vara mõistet.

Vara on defineeritud **TuMS §15** lg-s 1, mille kohaselt loetakse varaks ükskõik millist võõrandatavat ja varaliselt hinnatavat eset, sealhulgas kinnis- või vallasasja, väärtpaberit, nimelist aktsiat, osa, täis- või usaldusühingusse tehtud sisse makset, ühistule makstud osamaksu, investeerimisfondi osakut, nõudeõigust, ostueesõigust, hoonestusõigust, kasutusvaldust, isiklikku kasutusõigust, rentniku õigust, tagasiostukohustust, hüpoteeki, kommertspanti, registerpanti või muud piiratud asjaõigust või selle järjekohta või muud varalist õigust.

Toodud loetelu ei ole ammendav ning varana tuleb käsitleda ükskõik millist rahaliselt hinnatavat aktivat. Oluline on, et vara mõiste sisustamisel ei oma tähtsust selle raamatupidamislik kajastamine või omandiõiguse tekkimine.

Ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine maksustatakse vara soetusmaksumuses. Soetusmaksumuse mõiste on sätestatud **TuMS §-s 38**.

Kuivõrd praktikas tekitab sageli probleeme antud laenude seotuse määratlemine ettevõtlusega (kuivõrd laenu andmisel omandatakse nõudeõigus, mis on käsitletav varana, maksustatakse ettevõtlusega mitteseotud laenu andmist just ettevõtlusega mitteseotud vara soetamisena), käsitletakse nimetatud

küsimust järgnevalt detailsemalt.

Selleks et otsustada, kas laenu andmine on ettevõtlusega seotud või mitte, tuleb hinnata ettevõtja majandustegevust tervikuna. Antud laenudega seoses on Riigikohus oma otsuses nr 3-3-1-22-07 märkinud, et üldjuhul tuleb eeldada, et mistahes investearingute tegemine (kaasa arvatud laenu andmine) on ettevõtlusega seotud, kui sellelt on eeldatavasti võimalik saada tulu ning laenu andmine vastab sedalaadi tehingu tavapärastele tingimustele. Samuti tuleb arvestada ka laenu andja ja saaja omavahelisi suhteid (seotus osaluse või juhtimise kaudu, varasem või tulevikus kavandatav koostöö jms). Oluline võib olla arvestada ka laenu andja võimalikke alternatiive investeerimisel ning laenu saaja alternatiivseid võimalusi laenu saamisel.

Hindamiseks laenu vastavust tavapärastele tingimustele, tuleb eelkõige tähelepanu pöörata laenu tagasimakse tähtsajale ja laenusaaaja võimele saada laenu tagasi maksta. Tagasimaksmise tõenäosuse seisukohast on oluline analüüsida laenusaaaja olemasolevat ja kavandatavat äritegevust, tema äriplaani või muud majandustegevusega seonduvat informatsiooni.

Tulumaksuga maksustamine **TuMS §52** lg 2 p 1 alusel on õigustatud eelkõige siis, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt võimatuks.

Laen võib osutada laenuandja ettevõtlusega mitteseotud väljamakseks näiteks juhul, kui laenusaaaja tegevus raha kasutamisel viitab ilmselgelt tagasimaksmise võimatusele. Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtsaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Hinnates laenusaaaja suutlikkust laenu tagasi maksta on oluline arvestada ka tagatise olemasoluga.

Laenu andmine on suunatud tulu saamisele eelkõige siis, kui lepitakse kokku ka intressi tasumises. Majandustegevuse seisukohast sõltub kohane intressimäär erinevatest kriteeriumitest, nagu laenu suurus, tagasimakse tähtaeg, tagatise olemasolu ja väärtus, tagasimakseperioodi pikkus jms. Tulumaksuga maksustamisel ei saa lähtuda võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) **§-st 94** ega **TuMS §48** lg 4 p 6 alusel rahandusministri määrusega kehtestatud intressimäärast.

Kui residendist juriidilise isiku poolt antud laenu intressimäär on madalam sama liiki laenude puhul tavapärastelt kokku lepitavast intressimäärast, ei maksustata üldjuhul mitte laenusummat, vaid kohaldatud intressi ja turutingimustele vastava intressi vahet. Erinevate isikute puhul võib selline intressi vahe maksustamine toimuda vastavalt **TuMS §29** lg-le 7, **§48** lg 4 p-le 6 või **§50** lg-le 4.

Erandlikel asjaoludel võib ettevõtlusega seotuks lugeda ka intressita laenu. Seda näiteks juhul, kui laenuandja saab laenutehingust kasu mõnel muul viisil (soodustused, osa ühise äriprojekti kasumist vms).

Koodi 6080 täidavad residendist äriühing ja püsiv tegevuskoht. Real näitab ka residendist

mittetulundusühing, sihtasutus ja usuline ühendus tehtud kulu põhikirjalise tegevusega (sh põhikirjas lubatud ettevõtlusega) mitteseotud teenuste ja vara soetamiseks.

Lihtsustatud ettevõtlustulu

Füüsilisele isikule teenuse osutamise eest makstud lihtsustatud ettevõtlustulu summa (kood 6080)

Koodil 6080 deklareerib residendist äriühing ja mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht füüsilisele isikule teenuse osutamise eest makstud summa, mis maksustatakse ettevõtlustulu lihtsustatud maksustamise seaduse alusel. Täiendav informatsioon on leitav lehelt „**Ettevõtlustulu ja ettevõtluskonto**”.

Ülejääv laenukasutuse kulu

Ülejääv laenukasutuse kulu (kood 6080)

Koodil 6080 deklareerib residendist äriühing ja mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht (välja arvatud finantsettevõtja) majandusaastal tekkinud maksustatava ülejääva laenukasutuse kulu. Ülejääva laenukasutamise kulu arvutamise näited leiate **TSD lisa 6 täitmise juhendist**.

Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon

Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon (kood 6090)

Mitmete **TuMS §52** punktide kohaselt maksustatakse tehingud maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva juriidilise isikuga. Tulenevalt **TuMS §10¹** maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon on jurisdiktsioon, mis on kantud „Nõukogu järeldustes maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide ELi loetelu kohta” kinnitatud **loetelusse**.

Väärtpaberite soetamine

Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon asuva juriidilise isiku emiteeritud väärtpaberite soetamine (kood 6090)

TuMS §52 lg 2 p 2 kohaselt maksustatakse maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine, välja arvatud juhul, kui nimetatud väärtpaberid vastavad **investeerimisfondide seaduse §107** lõike 1 tingimustele.

Maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvate isikute poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine maksustatakse sõltumata sellest, kelle käest need soetatakse. Oluline on vaid see, et need on emiteeritud maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku poolt.

Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine ei kuulu maksustamisele ainult juhul, kui nimetatud väärtpaberid vastavad **investeerimisfondide seaduse § 107** lg 1 tingimustele.

Investeerimisfondide seaduse §107 lg 1 on toodud järgmised kriteeriumid:

- ✓ väärtpaberitega kaubeldakse Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi (edaspidi lepinguriigi) reguleeritud turul väärtpaberituru seaduse §3 mõistes või muul reguleeritud turul, mis on lepinguriigi poolt tunnustatud ja korrapäraselt korraldatav ning mille vahendusel on võimalik avalikkusel omandada või võõrandada väärtpabereid;
- ✓ väärtpaberitega kaubeldakse käesoleva lõike punktis 1 nimetatata riigi reguleeritud turul, kui see riik on nimetatud investeeriva fondi tingimustes või põhikirjas;
- ✓ väärtpaberitega ei kaubelda käesoleva lõike punktis 1 või 2 nimetatud riikide reguleeritud turgudel, kuid emiteerimise tingimuste kohaselt võetakse väärtpaberid nimetatud riigi reguleeritud turul

- ✓ kauplemisele 12 kuu jooksul pärast väärtpaberite emiteerimist.

Väärtpaberituru seaduse §3 kohaselt on reguleeritud väärtpaberiturg korraldatav või juhitav ning lepinguriigi poolt järelevalvatav organisatsiooniliste, õiguslike ja tehniliste lahenduste mitmepoolne süsteem, mis on moodustatud sinna kauplemiseks võetud väärtpaberitega pideva ja korrapärase kauplemise võimaldamise eesmärgil. Selles viiakse ühetaolistel tingimustel kokku erinevate isikute eri- või üheaegsed väärtpaberite omandamis- ja võõrandamishuvid, mille kokkuviimise tulemuseks on leping.

Tulumaksuga ei kuulu maksustamisele maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine ka juhul, kui nendega veel ei kaubelda reguleeritud turgudel, kuid emiteerimise tingimuste kohaselt võetakse need reguleeritud turul kauplemisele 12 kuu jooksul pärast väärtpaberite emiteerimist.

Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamist maksustatakse väärtpaberite soetusmaksumuses. Soetusmaksumuse mõiste on sätestatud **TuMS §-s 38**.

Osaluse omandamine

Osaluse omandamine maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvas juriidilises isikus (kood 6100)

TuMS §52 lg 2 p 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga kõik osaluse omandamised maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvates isikutes, sõltumata sellest, kelle käest need omandatakse. Osaluse omandamine maksustatakse soetusmaksumuses. Soetusmaksumuse mõiste on sätestatud **TuMS §-s 38**.

Viivis, leppetrahv ja kahju hüvitamine

Viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväline kahju hüvitamine (kood 6110)

TuMS §52 lg 2 p 4 alusel maksustatakse maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine.

VÕS §113 lg 1 kohaselt loetakse viiviseks rahalise kohustuse täitmisega viivitamise korral võlausaldajale tasutav viivitusintress.

VÕS §158 lg 1 kohaselt käsitletakse leppetrahvina lepingut rikkunud poole kohustust maksta kahjustatud poolele lepingus määratud rahasumma.

Käesoleva sätte alusel maksustatakse ka kahju (sõltumata kahju liigist) hüvitamine maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvale isikule juhul, kui selline kahju hüvitatakse kohtu- või vahekohtuväliselt. Kohtu või vahekohtuna peetakse silmas mistahes riigi vastavat kohut.

Nõude õigus

Laenu andmine või ettemakse või muu nõudeõigus (kood 6120)

Laenu andmine või ettemakse maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule või muul viisil nõudeõiguse omandamine maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku vastu kuulub tulumaksuga maksustamisele.

VÕS §396 kohaselt kohustub üks isik (laenuandja) andma laenulepinguga teisele isikule (laenusaja) rahasumma või asendatava asja (laenu). Laenusaja aga kohustub tagasi maksma sama rahasumma või tagastama sama liiki asja samas koguses ja sama kvaliteediga. Laenu andmisel maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale isikule maksustatakse tulumaksuga kogu laenu summa.

Ettemaksuna käsitletakse rahalise soorituse täitmist enne, kui teine pool on täitnud oma mitterahalise kohustuse. Ettemaksu tegemisel maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvale isikule, maksustatakse tulumaksuga kogu ettemaksu summa.

Kolmandatelt isikutelt maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva isiku vastu nõudeõiguse omandamisel maksustatakse omandaja poolt nõudeõiguse omandamiseks tehtud väljamaksete summa, mitte nõudeõiguse enda suurus.

Krediidiasutus

Residendist krediidiasutuse maksustamine (kood 6130)

Residendist krediidiasutus maksab tulumaksu **TuMS §52** alusel järgmistelt väljamaksetelt ja kahjudelt (välja arvatud juhul, kui nendelt väljamaksetelt on kinni peetud tulumaks **TuMS §41** alusel või tasutud tulumaks vastavalt **TuMS §-dele 48–51**):

1. **TuMS §52** lg 2 p-des 1 ja 2 nimetatud väljamaksetelt;
2. **TuMS §52** lg 2 punktis 4 nimetatud väljamaksetelt (välja arvatud juhul, kui väljamakse on tehtud krediidi- või finantseerimisasutusele, mis vastab oma asukohariigi seadustes Eesti krediidi- või finantseerimisasutusega samaväärse asutuse kohta esitatud nõuetele);
3. kahjult, mida krediidiasutus saab maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku vastu omandatud nõudeõiguse (sealhulgas antud laenu ja tehtud ettemakse) võõrandamisest või sissenõudmisest loobumisest.

Oluline on, et **TuMS §52** lg 2 p-s 4 nimetatud residendist krediidiasutuse poolt tehtud väljamaksed (viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule) ei kuulu maksustamisele juhul, kui väljamakse on tehtud krediidi- või finantseerimisasutusele, mis vastab oma asukohariigi seadustes Eesti krediidi- või finantseerimisasutusega samaväärse asutuse kohta esitatud nõuetele. Eesti krediidi- ja/või finantseerimisasutusega samaväärse asutuse kohta esitatud nõuded on sätestatud krediidiasutuste seaduses.

Erinevalt tavapäraest äriühingutest maksustatakse residendist krediidiasutuse kahju, mida ta saab maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioonis asuva juriidilise isiku vastu omandatud nõudeõiguse (sealhulgas antud laenu ja tehtud ettemakse) võõrandamisest või sissenõudmisest loobumisest. Kahjuna käsitletakse nõudeõiguse soetusmaksumuse ja müügihinna vahet. Soetusmaksumuse mõiste on sätestatud **TuMS §-s 38**.

Ümberarvutus

Tulumaksu ümberarvutus (kood 6140)

Koodil 6140 võib maksumaksja teha tulumaksu ümberarvutuse (**TuMS §54** lõikele 6) juhul, kui langevad ära maksustamise aluseks olevad asjaolud.

Mitte iga kulu ja väljamakse, mida lisal 6 deklareeritakse ei kuulu ümberarvutuse alla. Ümberarvutuse

võib teha, kui langevad ära **TuMS §51** lõige 2 punktides 3–5, §51 lõikes 3 ning §52 lõigetes 2 ja 3 maksustamise aluseks olevad asjaolud. See on lubatud põhjusel, et sellistele kuludele ja väljamaksetele on kehtestatud preventiivne maksukohustus. Kui tulumaksuga maksustamise alus on ära langenud, tuleb maksumaksja jaoks taastada endine olukord.

Koodi 6140 võib täita ainult juhul, kui varasemal maksustamisperioodil on täidetud mõni lisa 6 ridadest/koodidest, mille osas on ümberarvutus lubatud ning selle täidetud rea/koodi alusel on maksumaksjal tekkinud maksukohustus. Koodil 6140 kajastatakse ridade 17, 18 ja 20–24 ning alates 01.01.2015 koodide 6070, 6080 ja 6090–6130 ümberarvestused.

Maksustamise ebakõla põhjustatud summa osas on võimalik ümberarvutus juhul, kui on eelnevates perioodides täidetud summa koodil 6000 liigiga 623.

NÄIDE

Äriühing tegi 2021. a veebruaris ülekande summas 8000 eurot, mille kohta tal puudus nõuetele vastav algdokument. Äriühing deklareeris 2021 veebruari lisa 6 koodil 6070 tasutud summa 8000 eurot. Juunis 2021 saab äriühing puuduva algdokumendi, st langes ära veebruaris deklareeritud summa kohta maksustamise aluseks olnud asjaolu ja maksumaksjal on õigus teha tulumaksu ümberarvutus. Maksumaksja täidab juunis 2021 vorm TSD lisa 6 koodi 6140, näidates seal 8000 eurot, koodil 6141 veebruarikuu ja koodil 6142 2021. aasta.

Maksustamise aluse äralangemise deklareerimisel saab perioodi vahemik olla pikem kui kolm aastat, sest ümberarvutuse puhul ei ole tegemist parandusdeklaratsiooni esitamisega ning tulumaksuseaduses ei ole sätestatud tähtaega, millisel perioodil kehtiks maksustamise aluse ära langemisel ümberarvutuse tegemise võimalus.

Parandusdeklaratsioon

Kui lisa 6 koodidel 6000 kuni 6140 esitanud andmed ei vasta tegelikkusele või on andmete esitamisel eksitud, siis lisa 6 paranduste tegemiseks ei ole võimalik näidata nendel koodidel miinusmärgiga summat või teha vahearvestusi. Selleks tuleb esitada vastava perioodi kohta uus lisa 6 õigete andmetega, st esitada selle perioodi kohta uus (parandus) deklaratsioon.

Paberkandjal esitatavale lisale 6 lisatakse märkus „parandus“. TSD lisa 6 esitatakse koos põhivormiga TSD.

Parandusdeklaratsioon on võimalik esitada nii paberkandjal kui ka elektroonselt kuni kolm aastat tagasi.

Erijuhtude tulumaks

Erijuhtude tulumaksukohustuse deklareerimine (koodid 6150 - 6170)

Koodile 6150 arvutatakse TSD lisa 6 maksustatav summa kokku koodidelt 6000 kuni 6130 (välja arvatud koodidel 6011, 6021 ja 6041 kajastatud summad) – koodi 6140 summa. Koodil 6160 arvutatakse kalendrikuul tasutav tulumaks (kood 6150 x 20/80 tulumaksuseaduse § 4 lg 1 ja 11).

Koodil 6170 arvutatakse kalendrikuu tagastatav tulumaks, kui koodil 6150 maksustatav summa kokku on negatiivne (kood 6150 x 20/80 tulumaksuseaduse § 4 lg 1 ja 11).

Koodidel 6160 ja 6170 näidatud tasutav/tagastatav tulumaks kantakse vormi TSD koodile 114.

Lisa 7 täitmise juhised

Väljamakstud dividendid ja kasumieraldised (osa I)

Dividendide ja muu kasumieraldiste deklareerimisel on oluline kas väljamakseid tehakse

✘ lisa 7 osas I äriühingu teenitud kasumi arvelt (I osa kood 7008)

või

- ✘ lisa 7 osas II deklareeritud teiselt äriühingult saadud tulude või välisriigis asuvalt püsivalt tegevuskohalt saadud kasumi arvelt mis on juba maksustatud (osa II 7310).

Kui maksumaksja **on saanud** dividende mitteresidendist äriühingult, mida lisa 7 osas II deklareerimisele ei kuulu, on dividendi saajal võimalik kasutada välisriigist saadud dividendidelt tasutud või kinnipeetud tulumaksu oma väljamakstud dividendide maksukohutuse vähendamiseks (lisa 7 osas Ib).

Vastavalt hooneühistuseaduse § 2 lõikele 3 ei maksta hooneühistu liikmele dividende ega tehta muid väljamakseid puhaskasumi arvelt. Seega, hooneühistud lisa 7 osa I koodi 7008 ning osa II koodi 7310 ja 7311 ei täida.

- ✘ **Koodil 7008** deklareerib maksumaksja kalendrikuus väljamakstud dividendide ja kasumieraldiste summa, mis maksustatakse tava maksumääraga 20/80 ja/või madalama maksumääraga 14/86.

Kui mitterahalise dividendi turuväärtus ületab dividendiks jaotatava kasumi summat, siis koodil 7008 näidatakse mitterahalise dividendi turuväärtus.

Koodil 7008 ei näidata osa II koodil 7310 deklareeritud maksuvabalt väljamakstud dividendi summat ning koodil 7311 deklareeritud madalama maksumääraga maksustatud summa arvelt väljamakstud dividende ja muid kasumieraldisi.

- ✘ Elektroonsel deklaratsioonivormil eeltäidetakse koodidele **7009 ja 7010** maksustamisele kuuluvad summad automaatselt. Kui deklaratsioon esitatakse e-maksuameti kaudu või failist laadides, siis TSD rakendus jagab koodil 7008 näidatud dividendide väljamaksed automaatselt koodide 7009 ja 7010 vahel sõltuvalt sellest, mis on ettevõtte hetkeseis dividendide maksumäära rakendamiseks.
- ✘ **Koodil 7009** deklareerib maksumaksja summa, mida maksustatakse madalama maksumääraga.
- ✘ **Koodil 7010** deklareerib maksumaksja summa, mida maksustatakse tavamääraga.
- ✘ **Koodil 7200** arvutatakse maksustamisperioodi maksukohustus koodidel 7009 ja 7010 deklareeritud dividendidelt või kasumijaotistelt kehtivate maksumääradega.

Näide

Eelnevatel aastatel ei ole makstud aktsionäridele dividende ega ka omakapitali väljamakseid. 2020. aasta majandusaasta aruande tulemusena on aktsiaseltsi kasum 300 000.00 eurot, mis planeeritakse välja maksta. Enne majandusaasta aruande kinnitamist otsustatakse aktsionäridele osa dividendide välja maksta nn avansina. Äriseadustikus sätestatud korras (Äriseadustik § 277 lg 3) ja tingimustel võib 2020. aasta jaotamata kasumist ette dividendina välja maksta kuni 50% ehk 150 000.00 eurot. Avansilised dividendid maksti välja 2021. a veebruaris ja deklareeriti järgmiselt.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste maksustatav summa	7008	150 000.00
Madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7009	
Tavamääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7010	150 000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>150 000 × 20/80 = 37 500</i>	7200	37 500.00

Seega deklareerib aktsiaselts nn avansina makstud dividendid tavakorras koodidel 7008 ja 7010 ning esitab dividendide saajate kohta vormi INF 1.

Maksustamisperiodil väljamakstud dividendide, omakapitali väljamaksete saajad, vorm INF 1

Väljamakse saaja					Väljamakse		
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	kinnipeetud tulumaks
	elu- või asukohariigis		nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13074
1XXXXXX	-	OÜ Pilveke	-	-	DK	150 000.00	-

Dividendi mõiste

Dividendi saamise aluseks on osalus äriühingus. Dividendi puhul on tegemist passiivse tuluga, s.t sõltumata sellest, kas omanik võtab kasumi teenimisest osa või mitte, on tal õigus dividendi saamisele. Dividend on kasu, mida saadakse äriühingusse paigutatud investeringult.

Dividendide maksmise kord on reguleeritud tulundusühistul tulundusühistuseadusega ning täis- ja usaldusühingul, osaühingul ning aktsiaseltsil äriseadustikuga, kuid deklareerimine ja maksustamine toimub TuMS § 50 ja 50¹ sätestatud korras.

Aktsiaseltsifondi kasumi jaotamist dividendina deklareeritakse ja maksustatakse nende väljamaksmisel sarnaselt teiste äriühingutega.

TuMS § 18 lõige 2 sätestab, et dividend on väljamakse, mida tehakse:

- ✘ juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel
- ✘ puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist
- ✘ dividendi saajale, kellel on osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine või muud vormid vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele).

Seega on dividendi nõudeõiguse tekkimise aluseks otsus maksta dividendi ja dividendi maksmisel on oluline tuvastada isikute ring, kellel on õigus dividendi saada.

Dividend seotud mitme konkreetse tunnusega. Kui mõni tunnustest on täitmata, siis võib olla tegemist muu kasumieraldisega.

Näiteks, kui väljamakse toimub jaotamata kasumist ilma pädeva organi otsuseta.

Kasumieraldisega võib olla tegemist juhul, kui ühistu liikmele makstakse kasumiosa, mille suurus ei sõltu osamakse suuruselt. Kasumieraldis võib olla aktsionärile või osanikule tasuta või soodushinnaga äriühingu vara kasutada andmine vms.

Väljakuulutatud dividendide väljamaksmise kordade arv ei ole piiratud. Eeldatakse, et dividendid makstakse välja korraga. Kui äriühingul ei ole selleks piisavalt vahendeid, siis võib väljamaksmine toimuda ka mitu korda. Siinkohal ei ole vahet, millises vormis dividendid välja makstakse, kas rahalises või mitterahalises.

Mitterahalises vormis antud dividendi puhul tuleb see ümber arvutada rahasse. Kui mitterahalise dividendi või kasumieraldise turuväärtus ületab dividendiks või kasumieraldiseks jaotatava kasumi summat, siis näidatakse jaotatava kasumina mitterahalise dividendi või kasumieraldise turuväärtus.

Dividendidest loobumine võib toimuda ilma väljamakset tegemata. Näiteks osanikud, aktsionärid loobuvad dividendinõudest. Raamatupidamises tehakse dividendi maksmise otsuse tühistamisel vastavad kanded, kuid lisa 7 täitmist ja esitamist ei toimu, sest väljamakset tegelikult ei tehtud.

Maksumaksja poolt kasumi kasutamist fondiemissiooniks, kahjumi katmiseks või reservide moodustamiseks ei käsitleta kasumieraldistena või dividendidena TuMS § 50 lõike 1 tähenduses.

Madalama määraga maksustatud dividend

Residendist äriühing saab madalamat tulumaksumäära 14/86 kasutada dividendide ja muude kasumieraldiste väljamaksetele, mis ei ületa 1/3 eelmistelt kolmel kalendriaastal väljamakstud maksustatud dividendide ja muude kasumieraldiste summat ning maksustatud omakapitali väljamakseid.

	Maksustatud omakapitali väljamakse	Maksustatud dividend	KOKKU
2019	1000		
2020		500	
2021			
Kokku	1000	500	1500
2022 rakendub madalam määr	$1500/3=500$		
	Maksustatud omakapitali väljamakse	Maksustatud dividend	KOKKU
2020		500	
2021			
2022		500	
Kokku	0	1000	1000
2023 rakendub madalam määr	$1000/3 = 333,33$		

Elektroonilisel deklaratsiooni vormil toimub jaotatud kasumi arvestus madalama maksumääraga kohaldamiseks automaatselt ning on nähtav deklaratsiooni päises ja avatav „+“ märgist



Andmeid kuvatakse hetkeseisuga. Enne dividendide väljamaksmist soovitame äriühingul e-maksuametis jälgida kuvatavaid andmeid, kuna see annab ülevaate, kui palju on hetkeseisuga ettevõttel veel madalama maksumääraga maksustatavaid dividende või muid kasumieraldisi välja maksta.

NB! Jaotatud kasumi arvestusse, madalama maksumääraga kohaldamiseks, ei lisata välisriigist saadud ja maksustatud tulude arvelt tehtud väljamakseid (osa Ib) ja saadud maksuvabade tulude arvelt tehtavaid väljamakseid (osa II).

Dividendide väljamaksmisel rakendatakse esmalt madalamat maksumäära (kood 7009) ja alles seejärel tavamäära (kood 7010). Tulumaksuseadus ei näe ette reegleid, kes ja mis ulatuses osanikest/aktsionäridest peab saama madalama või tavamääraga maksustatud dividende. Madalama maksumääraga kohaldamine on kohustuslik ning puudub võimalus valida kumba määra esmalt rakendada/mitte rakendada.

Juhul, kui äriühingu dividendide ja muude kasumieraldiste väljamaksed 2022 kalendriaastal kokku jäävad väiksemaks (250) kui eelemise kalendriaastate (2019, 2020, 2021) dividendide ja omakapitali

väljamaksete summast arvatud 1/3 (500), siis kasutamata dividendide väljamaksete osa, millele rakendub madalam maksumäär (500-250=250), järgmisele kalendriaastale (2023) edasi kanda ei saa.

Kui madalama maksumääraga maksustatavaid dividende makstakse välja füüsilistele isikutele, siis dividendide väljamaksmisel tuleb kinni pidada ka füüsilise isiku tulumaks 7%. Kinnipeetud tulumaks deklareeritakse vormil INF 1 väljamakse liigiga MDK.

7% tulumaksu kinnipidamise kohustus on nii residendist füüsiliste isikute kui ka mitteresidendist füüsiliste isikute puhul. Mitteresidendist füüsiliste isikutele tehtud madalama maksumääraga maksustatud dividendide väljamaksete deklareerimiseks peab nimetatud isikutel olema kas Eesti isikukood või Maksu- ja Tolliameti poolt väljastatud registrikood.

Kui madalama maksumääraga maksustatud dividende makstakse juriidilisele isikule, siis 7% tulumaksu kinnipidamise kohustust ei ole, s.t. et juriidilisele isikule makstud dividende maksustatakse ainult 14/86 maksumääraga (ettevõtte tulumaks).

Näide

2019, 2020, 2021 maksis äriühing maksustatavaid omakapitali väljamakseid kokku summas 1500 eurot. Äriühing saab 2022 aastal rakendada madalamat maksumäära dividendide väljamaksetele kuni 500 eurot (1500/3).

Märtsikuus maksis äriühing dividende 200 eurot (100 eurot juriidilisele isikule ja 100 eurot füüsilisele isikule). Kuna 200<500, siis ettevõtte maksustab väljamakstud dividendid madalama maksumääraga 14/86.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste maksustatav summa	7008	200.00
Madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7009	200.00
Tavamääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7010	
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>200 × 14/86 = 32.56</i>	7200	32.56

Kuna 100 euro suuruse dividendide saajaks on füüsiline isik, siis tuleb dividendidelt enne väljamakse tegemist kinni pidada 7% (100*7%) füüsilise isiku tulumaksu. Juriidilise isiku dividendidelt ei peeta kinni 7% tulumaksu.

Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide, omakapitali väljamaksete saajad, vorm INF 1

Väljamakse saaja	Väljamakse
------------------	------------

isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	kinnipeetud tulumaks
	elu- või asukohariigis		nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13074
4XXXXXXX	-	Maasik Mari	-	-	MDK	100.00	7.00
1XXXXXXX	-	OÜ Pilveke	-	-	MDK	100.00	-

Juriidilisele isikule on dividendide netoväljamakse 100 eurot ja füüsilisele isikule 93 eurot (100 – 7).

Järgmistel kalendrikuudel saab ettevõtte rakendada dividendide väljamaksmisel madalamat maksumäära veel 300 euro ulatuses (500-200).

Juunikuus maksis ettevõtte veel dividende 500 eurot: füüsilisele isikule 200 eurot ja juriidilisele isikule 300 eurot. Kuna ettevõttel oli juunikuus võimalik madalamat maksumäära rakendada veel 300 euro ulatuses, siis deklareeriti dividendide väljamaksed järgmiselt:

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste maksustatav summa	7008	500.00
Madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7009	300.00
Tavamääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7010	200.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks:		
$300 \times 14/86 = 48.84$	7200	98.84
$200 \times 20/80 = 50$		

Maksustamisperiodil väljamakstud dividendide, omakapitali väljamaksete saajad, vorm INF 1

Väljamakse saaja					Väljamakse		
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	kinnipeetud tulumaks
	elu- või asukohariigis		nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13074
4XXXXXXX	-	Maasik Mari	-	-	DK	200.00	
1XXXXXXX	-	OÜ Pilveke	-	-	MDK	300.00	

Füüsilisele isikule makstud dividendid (200 eurot) maksustati tavamääraga 20/80, seega ei tule dividendidelt enne väljamakse tegemist kinni pidada 7% füüsilise isiku tulumaksu.

Juriidilisele isikule (300 eurot) makstud dividendid maksustati madalama maksumääraga 14/86. Juriidilise isiku dividendidelt ei peeta kinni 7% tulumaksu. Juriidilisele isikule on dividendide netoväljamakse on 300 eurot ja füüsilisele isikule 200 eurot.

Kui äriühing maksab järgnevatel kalendrikuudel veel dividende, siis need maksustatakse kõik tavamääraga 20/80.

Tavamäärmääraga maksustatud dividend

Residendist äriühing maksab kasumi jaotamisel ehk dividendi väljamaksmisel tulumaksu tavamääras 20/80, kui äriühing ei ole kolmel eelneval aastal maksnud maksustatud dividende ja omakapitali väljamakseid või madalam maksusumääraga maksustatav arvestuslik kasumi summa on käesoleval aasta ära kasutatud.

Näide 1

2019, 2020, 2021 aastal ei makstud omanikele dividende ega ka omakapitali väljamakseid. OÜ-l Mägramaja on jaotamata kasum 2000.00 eurot, millest dividendina makstakse välja 1600.00 eurot mais 2022. Koodidele 7008 ja 7010 kirjutatakse kalendrikuul väljamakstud dividendi summa 1600.00 eurot.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste maksustatav summa	7008	1600.00
Madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7009	
Tavamääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7010	1600.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>1600 × 20/80 = 400</i>	7200	400.00

Koodidel 7008 ja 7010 deklareeritud väljamakstud dividendi summa 1600.00 euro saajate kohta tuleb esitada vorm INF 1.

Maksustamisperiodil väljamakstud dividendide, omakapitali väljamaksete saajad, vorm INF 1

Väljamakse saaja	Väljamakse
------------------	------------

isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	kinnipeetud tulumaks
	elu- või asukohariigis		nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13074
1XXXXXXX	-	OÜ Mägramaja	-	-	DK	1 600.00	

Näide 2

OÜ Murumuna sai dividende 3000.00 eurot AS-ilt Päikeseratas, kus OÜ osalus AS-is on vähem kui 10%. AS Päikeseratas on väljamakstud dividendid lisal 7 deklareerinud ja maksustanud. Nüüd maksab OÜ saadud dividendid summas 3000.00 eurot välja oma osanikele märtsis 2022. TuMS § 54 lõiget 5 OÜ rakendada ei saa, sest selle sätte kohaselt saab ainult välisriigis tasutud või kinnipeetud tulumaksu arvesse võtta äriühingu enda maksukohustuse vähendamiseks. Dividende saanud OÜ osaluse suurus ei vasta ka TuMS § 50 lg 11 punktis 1 sätestatud tingimustele, s.t tema osalus dividendide saamisel on vähem, kui 10%. OÜ-l tuleb osanikele väljamakstavad dividendid 3000.00 eurot deklareerida koodil 7008. Siinkohal tekib Eesti äriühingult saadud dividendide puhul topelt maksustamine. OÜ Murumuna ei maksnud 2019-2021. aastal omanikele dividende ega ka omakapitali väljamakseid.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste maksustatav summa	7008	3000.00
Madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7009	
Tavamääraga maksustatud dividend ja muud kasumieraldised	7010	3000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>3000 × 20/80 = 750</i>	7200	750.00

Koos lisaga 7 tuleb esitada vorm INF 1, kus näidatakse dividendi saanud isikud eraldi.

Maksustamisperiodil väljamakstud dividendide, omakapitali väljamaksete saajad, vorm INF 1

Väljamakse saaja					Väljamakse		
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	kinnipeetud tulumaks
	elu- või asukohariigis		nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13074

1XXXXXXX	-	OÜ Murumuna	-	-	DK	3 000.00	
----------	---	-------------	---	---	----	----------	--

Varjatud kasumieraldis

Äriühing, välja arvatud aktsiaseltsifond ja residendist krediidasutus, maksab tulumaksu **kontserni äriühingutele** antud laenudelt, mis on tunnistatud varjatud kasumieraldiseks (TSD lisa 7, osas I kood 7012).

Antud laen on tunnistatud varjatud kasumieraldiseks, kui tehingu asjaolud viitavad, et tegelikult laenu tagastamist ei toimu, s.t on soov kasumi varjatud väljaviimist äriühingust laenudena. Antud laen TuMS § 50² tähenduses on ka muud laenuga samaväärsed tehingud (näiteks laenusumma suurendamine, laenu tagastamise tähtaja pikendamine, raha kandmine kontsernikontole vm oluliste tingimuste muutmine).

Antud laenu puhul, mille tagastamise tähtaeg on pikem kui 48 kuud, lasub maksumaksjal maksuhalduri nõudmisel tõendamiskohustus laenu tagasimaksmise võime ja kavatsuse kohta (TuMS § 61 lg 54), s.t suurem tõendamiskoormus on laenu andjal.

Siin näidatakse varjatud kasumieraldiseks tunnistatud laenud, mis on antud kontserni struktuuris nn ülal- ja kõrvalasuvatele äriühingutele, nt emaettevõtjale, emaettevõtjaga **samasse kontserni kuuluvale tütarettevõtjale**, kontserni kuuluvale juriidilisest isikust aktsionärile, osanikule, mittetulundusühingule või sihtasutusele, kellel on laenu andvas äriühingus häälteenus või valitsev mõju.

Siin ei käsitata emaettevõtte antud laenu oma tütarettevõttele. Emaettevõtte laene tütarettevõttele loetakse tavapäraseks majandustehinguks, sest emaettevõtte ei jaota oma kasumit tütarettevõttele ja soovib laenu tagasi, v.a juhul, kui antud laen on mitterahaliseks sissemakses tütarettevõtte omakapitali.

Näide

OÜ Minemetsa on andnud jaanuaris 2021 kontserni teisele tütarettevõttele OÜ-le Mikskamitte laenu summas 6000 eurot. Märtsikuu 2022 tunnistati laen varjatud kasumieraldiseks. OÜ Minemetsa deklareerib varjatud kasumieraldise märtsikuu deklaratsioonil lisa 7.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
--	------	-------

Väljamakstud varjatud kasumieraldise summa	7012	6000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>6000 × 20/80 = 1500</i>	7200	1500.00

Varjatud kasumieraldise maksustamine toimub eraldi, sõltumata muudest maksustamisperioodi maksukohustustest või soodustustest. Vormi INF 1 ei täideta.

Tagastatud varjatud kasumieraldis (maksustatud koodil 7012) deklareeritakse TSD lisa 7 osas IIa „Tagastatud varjatud kasumieraldis ja välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ja väljaviidud vara“. Tagastatud summade arvelt on võimalik välja maksta maksuvabalt dividende ja omakapitali väljamakseid.

Eestist väljaviidud vara (tulumaks lahkumisel)

Tulumaksuga maksustatakse summa, mis võrdub väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahega vara Eestist väljaviimise hetkel, kui residentist äriühing viib vara teises Euroopa Liidu liikmesriigis või kolmandas riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta (**TuMS § 54⁵ lg 1**). Väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahe deklareeritakse Eestist väljaviimise kuus TSD lisa 7 osas I koodil 7014 ning deklaratsioon esitatakse maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks.

Tulumaksuga maksustamist ei kohaldata väärtpaperite rahastamisega seotud vara väljaviimise suhtes, tagatiseks antud vara suhtes või juhul, kui vara viiakse välja usaldusnormatiivide kapitalinõuete täitmiseks või likviidsuse juhtimiseks, kui vara paigutatakse 12 kuu jooksul tagasi Eestisse (**TuMS § 54⁵ lg 2**).

Tulumaksu tasumist võib ajatada, tasudes seda kuni viie aasta jooksul, kui:

- ✓ residentist äriühing viib vara lepinguriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta või
- ✓ residentist äriühing muutub teise lepinguriigi residentiks (**TuMS § 54⁵ lg 3**).

Ajatamise tingimused on sätestatud **TuMS § 54⁵** lõigetes 5–7.

TuMS § 54⁵ lõigetes 5–7 sätestatud juhtudel, 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.

Tulumaksu lahkumisel kohaldatakse juhul, kui maksumaksja viib vara Eestist välja, Eestis maksustatakse mistahes kapitalikasumi majanduslik väärtus, isegi kui seda kasumit ei ole riigist lahkumise hetkeks veel realiseeritud. Siinkohal on oluline, et tulumaksu lahkumisel rakendatakse üksnes vara liikumisel püsiva tegevuskoha ja peakontori vahel (mitte vara üleandmist emaettevõtja ja selle tütarettevõtjate vahel). Residendist äriühingul on võimalus ajatada lahkumismaksu tasumine, v.a. kui vara või maksuresidentsus viiakse üle lepinguriiki, välja arvatud Liechtensteini.

Krediidasutustele on kehtestatud vabastus tulumaksust lahkumisel, sest seda ei kohaldata väärtpaberite 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.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Väljaviidud vara	7014	6000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>6000 × 20/80 = 1500</i>	7200	1500.00

Vormi INF 1 ei täideta.

Tagastatud väljaviidud vara (maksustatud koodil 7014) deklareeritakse TSD lisas 7 osas Ila „Tagastatud varjatud kasumieraldis ja välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ja väljaviidud vara“. Tagastatud summade arvelt on võimalik välja maksta maksuvabalt dividende ja omakapitali väljamakseid.

Välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum

TuMS § 54³ lõike 1 alusel maksustatakse Eesti residendist äriühingu tuluna välismaise kontrollitava äriühingu jaotamata kasumi osa, mis on saadud näilikest tehingutest või tehingute ahelatest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis. Maksustatakse välismaise kontrollitava äriühingu

kasumi osa, mis saadi niisuguselt varalt ja selliste riskide tulemusel, mis on seotud kontrolliva äriühingu võtmetöötajatega. Välismaise kontrollitava äriühingu tulu jaotus arvutatakse kooskõlas turuväärtuse põhimõttega. Seega Eesti residendist äriühingu kontrolli all oleva välismaise äriühingu kasumi osa maksustatakse Eesti residendi tuluna, tulu deklareeritakse kord aastas majandusaasta aruande põhjal, kogu aasta tulu korraga TSD lisa 7 osas I koodil 7016. Näiteks, kui majandusaasta on kalendriaasta, siis deklareeritakse kogu aasta tulu augustikuu deklaratsioonis ja vorm TSD lisa 7 esitatakse 10. septembriks.

Välismaise kontrollitav äriühing on püsiv tegevuskoht või üksus, milles residendist äriühingul üksi või koos oma sidusettevõtjatega on otsene või kaudne osalus rohkem kui 50% hääleõigusena või ta omab otseselt või kaudselt rohkem kui 50% kapitalist või tal on õigus saada rohkem kui 50% kõnealuse üksuse kasumist. Oluline on tuvastada, kas tehing või tehingute ahel oli näilik, selle peamine eesmärk on maksueelise saamine ning välismaise äriühingu tegelik juhtimine tehakse Eesti äriühingu võtmeisikute poolt.

Tehingut või tehingute ahelat peetakse näilikuks, kui asjaomasel üksusel või püsival tegevuskohal ei oleks vara, millelt ta kogu või osa oma tulust saab, ja ta ei oleks võtnud vastavaid riske, kui teda ei kontrolliks äriühing, kus täidetakse selle vara ja nende riskidega seotud võtmetöötajate ülesandeid, mis on kontrollitava äriühingu tulu teenimisel määrava tähtsusega.

Välismaise kontrollitava äriühingu tulu ei maksustata Eesti residendist äriühingu tuluna, kui välismaise kontrollitava äriühingu mõlemad järgnevad tingimused on täidetud:

- ✓ eelmise majandusaasta raamatupidamislik kasum ei ületanud 750 000 eurot; ja
- ✓ muud äritulud, kasum tüdarettevõtjatelt, sidusettevõtjatelt ja finantsinvesteeringutelt, intressitulud ning muud finantstulud kokku ei ületanud samal perioodil 75 000 eurot.

Samalt tulult välisriigis tasutud tulumaksu Eestis topeltmaksustamise vältimisel arvesse ei võeta, sest tulumaks peab olema tasutud ainult Eestis.

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldiselt, väljamakstud omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum	7016	6000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: <i>6000 × 20/80 = 1500</i>	7200	1500.00

Vormi INF 1 ei täideta.

Tagastatud välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum (maksustatud koodil 7016) deklareeritakse TSD lisa 7 osas IIa „Tagastatud varjatud kasumieraldis ja välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ja väljaviidud vara“. Tagastatud summade arvelt on võimalik välja maksta maksuvabalt dividende ja omakapitali väljamakseid.

Omakapitali sisse – ja väljamaksed (osa Ia)

TuMS § 50 lõige 2 kohaselt maksab residendist äriühing (v.a aktsiaseltsifond) tulumaksu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud likvideerimisjaotiste summa (edaspidi *omakapitali väljamaksete*) osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid.

Maksuarvestuse omakapitali sisse- ja väljamaksed erinevad raamatupidamise omakapitali arvestusest. Raamatupidamisarvestuse aktsia-/osakapital ja ülekurss kokku võivad, kuid ei pea võrduma omakapitali sissemaksete summaga maksuarvestuses maksustamisperioodi lisa 7 koodil 7040 deklareerituga.

OMAKAPITAL RAAMATUPIDAMISARVESTUS

- ✓ osa/aktsiakapital
- ✓ ülekurss
- ✓ omaaktsiad
- ✓ kohustuslik reserv
- ✓ muud reservid
- ✓ kasum

OMAKAPITAL MAKSUARVESTUSES

- ✓ osa/aktsiakapital
- ✓ ülekurss
- ✓ oma aktsiate võõrandamisest saadud tulu
- ✓ aktsionäride/osanike poolt tehtud täiendavad muud sissemaksed omakapitali (reguleerib äriseadustik)

Lisal 7 peetakse arvestust ainult maksustamisega seotud omakapitali sisse- ja väljamaksete üle. Maksustatavate omakapitali väljamaksete arvestus toimub osas la ja maksuvabade omakapitali väljamaksete arvestus toimub osa II koodil 7320.

Aktsiaseltsifond ei deklareeri aktsiakapitali vähendamisel, aktsiate tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtavatelt väljamaksetelt ega makstud likvideerimisjaotist, kuna nimetatud väljamakseid ei maksustata aktsiaseltsifondi tasemel. Aktsiaseltsifondile ei rakendata TuMS § 50 lg 2. Nimetatud summad maksustatakse aktsionäri tuluna. Kuid aktsiaseltsifond peab osa la siiski täitma kahel korral – kui:

- ✘ maksab likvideerimisjaotist, s.t näitab koodil 7060 likvideerimisjaotisena makstava summa ja sama summa peab näitama koodil 7030, et ei tekiks maksukohustust. Selline täitmine tuleneb TuMS § 56 lg 1¹, kus vormil INF 1 tuleb deklareerida likvideerimisjaotiste saajad ja suurused.
- ✘ rakendab TuMS § 50 lg 2², s.t toimub ühinemine, mille käigus fondi vara ei kasutata Eesti majandustegevuses. Sellisel juhul toimub osa la täitmine analoogselt teiste äriühingutega.

Sissemaksed

Tulumaksuseadus ei sätesta, mis on sissemaksed omakapitali, kuid lisa 7 täitmise juhendis on

rahandusminister täpsustanud, mida maksuarvestuses käsitatakse omakapitali sissemaksena ja antud loetelu on lõplik:

- ✓ aktsionäride või osanike **tehtud sissemaksed** aktsia- või osakapitali (sissemakse tegemist reguleerib äriseadustik, tulundusühistuseadus)
- ✓ aktsionäride või osanike **sisse makstud ülekurss** (ülekurssi ja selle kasutamist reguleerib äriseadustik)
- ✓ enne 2000. a fondiemissiooniks kasutatud kasum (TuMS § 61 lg 34 p 1)
- ✓ äriühingu **oma** aktsia, osa või osamakse **võõrandamisel saadud summa** (oma aktsiate tagasiostu reguleerib äriseadustik)
- ✓ aktsionäride või osanike täiendavalt **tehtud muud sissemaksed omakapitali** (reguleerib äriseadustik, nt omakapitalikõlblik vaba reservi moodustamine aktsionäride/osanike tehtud täiendavate sissemaksete arvelt)

Näide

Aktsiaselts suurendas 2021. aasta detsembris oma aktsiakapitali mitterahalise sissemaksega, mis hinnati 32 000.00 eurole. Raamatupidamisarvestuses suurendatakse aktsiakapitali 2000.00 eurot ja 30 000.00 eurot kantakse ülekurssi. Maksuarvestuses täidetakse detsembrikuu eest lisa 7 osa la kood 7030 summas 32 000.00 eurot.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	32 000.00
Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	32 000.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	32 000.00
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa:	7060	
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	32 000.00

INF 1 ei täideta, sest väljamakset ei tehta.

Ei ole võimalik anda lõplikku loetelu, mida maksuarvestuses omakapitali sissemaksetena ei käsitleta, raamatupidamisarvestuses tehakse omakapitalis väga erinevaid kandeid, mida maksuarvestuse omakapitalis ei näidata. Siinkohal toome välja maksuhaldurile esitatud küsimused, mida

maksuarvestuses omakapitali sissemaksena lisa 7 osa la koodil 7030 ei näidata:

- ✓ äriühingu kasum;
- ✓ kasumi arvelt moodustatud reservid nt kohustuslik reserv;
- ✓ nn vaba reserv, mis ei ole omakapitalikõlblik;
- ✓ pärast 2000. aastat läbiviidud fondiemissioon;
- ✓ nt ülekurss, mida raamatupidamises kajatatakse omakapitalis vastavalt RTJ 11-le;
- ✓ ühinemisel/jagunemisel saadud kasum;
- ✓ summat, millega aktsionär või osanik võõrandab oma osaluse kolmandale isikule, s.t sissemaks ei ole osaluse soetamismaksumus;
- ✓ ühinemisel/jagunemisel saadud/üleantud vara maksumus;
- ✓ allutatud laen vms.

Sissemaksed omakapitali võivad olla nii rahalised kui ka mitterahalised.

Omakapitali tehtud mitterahaline sissemaks võib olla mis tahes rahaliselt hinnatav ja üle antav asi või varaline õigus, millele on võimalik pöörata sissenõuet.

Mitterahaline sissemaks võetakse maksuarvestuses arvesse äriseadustikus sätestatud tingimustel ja korras õiglasel väärtusel ning summas, mis kajastatakse raamatupidamises aktsia- või osakapitalis ja ülekursina kokku. Seega näidatakse aktsia-/osakapital bilansi passivas omakapitali hulgas ja märgitud kapitali suuruses.

Aksia- või osakapital ja ülekurs

Äriseadustik sätestab täis- ja usaldusühingu, osaühingu ning aktsiaseltsi tehtavad sissemaksed ja nende eest tasumise korra. Osaühingu ja aktsiaseltsi puhul võetakse sissemaks arvesse koos ülekursiga. Tegemist on äriühingu finantseerimisega osanike/aktsionäride poolt.

Sissemaksed aktsia-/osakapitali deklareeritakse sellel maksustamisperioodil, kui nad on kooskõlas äriseadustikus sätestatuga, s.t kui äriseadustiku kohaselt loetakse sissemaks tehtuks.

Ilma sissemakseta asutatud äriühing (vastav märga registrikaardil) täidab lisa 7 osa I koodi 7030 ja näitab äriühingusse tehtud sissemaks sellel maksustamisperioodil, kui äriregister aktsepteerib sissemaks tegemist (sellisel juhul kaob äriregistris teade „Asutatud sissemaks tegemata“). Äriregistrile on esitatud avaldus märke kustutamiseks, millele on lisatud sissemaks tasumist tõendavad dokumendid.

Kuigi äriseadustiku kohaselt ei tohi ilma sissemaks tegemata asutatud äriühing jagada kuni sissemaks tasumisena kasumit, kasutavad osanikud praktikas seda sissemaks tegemiseks. Maksustamise seisukohast tähendab see, et jaotatud kasumi summa tuleb eelkõige maksustada vastavalt TuMS § 50 lõikele 1 ja deklareerida lisa 7 osa I koodil 7008. Ka äriseadustikuga vastuolus väljamakse maksustatakse võrdselt seaduslikuga muu kasumieraldisena. Peale äriregistris osakapitali sissemaks aktsepti tuleb sissemaks deklareerida lisa 7 osa I koodil 7030.

Tulundusühistusse tehtud sissemaksid reguleerib üldjuhul tulundusühituseadus, kuid võib olla reguleeritud ka konkreetset tulundusühistus reguleeriva seadusega, nt hooneühituseadus.

Äriseadustik sätestab, kuidas tohib ülekursi kasutada. Ülekursi kasutamist osaühingu või aktsiaseltsi kahjumi katmiseks ei käsitleta omakapitali väljamaksena ja lisa 7 ei deklareerita. Samuti võib ülekursi kasutada osakapitali suurendamiseks fondiemissiooni teel. Sellisel juhul tehakse raamatupidamises kanne, kus ülekurs kantakse aktsia või osakapitali, kuid tegemist ei ole täiendava sissemaksega omakapitali ja lisa 7 uuesti ei deklareerita, sest ülekurs osaleb juba omakapitali sissemaks arvestuses.

Äriseadustiku kohaselt võib osakapitali suurendamisel uute osade või osade suurendatavate osade eest tasumisel osanike otsusel tasaarvestada osaniku või osa omandava isiku nõude osaühingu vastu. Nõuet tuleb hinnata nagu mitterahalist sissemaks ja deklareeritakse lisa 7 osa I a koodil 7030.

Näide 1

OÜ Meie päev asutamisel 2021. a aprillis tegid kolm osanikku sissemaksed OÜ osakapitali koos ülekursiga kokku summas 5000.00 eurot, mis deklareeriti ka lisa 7 koodil 7030. Suur Antsu sissemaks koos ülekursiga oli 2000.00 eurot. Suur Ants müüb oma osaluse OÜ-s AS-ile Homme 6000.00 euro eest 2022. a jaanuaris. OÜ Meie päev lisa 7 koodil 7040 jääb omakapitali sissemaksiks ikkagi 5000.00, sest selle müügiga OÜ omakapital ei muutu. Suur Ants ei müünud osalust tagasi OÜ-le, vaid kolmandale isikule. OÜ lisa 7 enne osaluse võõrandamist kolmandale isikule:

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	5000.00
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		0
Omakapitali sissemaksed kokku: eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	5000.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	5000.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	5000.00

INF 1 ei täideta, kuna väljamakset ei tehta.

OÜ lisa 7 pärast võõrandamistehingut 2022:

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		5000.00
Omakapitali sissemaksed kokku eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070 + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	5000.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	5000.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	5000.00

Seega osaniku poolt OÜ osaluse võõrandamist kolmandale isikule jaanuar 2022 lisa 7 osa la koodil 7060 ei näidata ja lisa 7 osas la muudatusi ei ole.

Näide

Aktsiaselts omandas osaühingu osaluse ainuosanikult 200 000.00 euro eest 2021. a märtsis. Osaühingu maksuhaldurile deklareeritud osakapital oli 12 000.00 eurot.

Aktsiaseltsi omakapitali tehtud sissemaksed oli 25 560.00 eurot, mis oli maksuhaldurile lisa 7 osa la koodil 7030 deklareeritud.

AS-i maksuhaldurile esitatud lisa 7:

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	25 560.00

Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	25 560.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	25 560.00

OÜ maksuhaldurile esitatud lisa 7:

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	12 000.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	12 000.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa:(kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	12 000.00

Seega antud tehingust ei muutu aktsiaseltsi ja osaühingu maksuhaldurile deklareeritud omakapitali sissemaksete suurused lisa 7. Aktsiaselts soetas endale tütarettevõtte.

Aksia/osa võõrandamine

Omakapitali sissemaksena käsitatakse ka äriühingu oma osade, aktsiate või osamakse (äriühingu poolt tagasiostetud ning ajutiselt tema käes olevad omaaktsiad) võõrandamisest saadud tulud. Seega tegemist on olukorraga, kus oma osalust võõrandab äriühing, mitte osanikud või aktsionärid.

Näide

AS müüs 2021. aasta veebruaris 63 911.00 euro eest 2020. aastal tagasiostetud omaaktsiaid. Seega peab AS täitma veebruari lisa 7 osa la ja näitama koodil 7030 summa 63 911.00. AS-il oli enne tresooraktsiate müüki deklareeritud sissemaksete väljamaksmata summa lisa 7 osa la koodil 7070 25 000.00 eurot, mis tuli üle maksustamisperioodi koodile 7040.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
--	------	-------

Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	63 911,00
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		25 000,00
Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0 <i>25 000 + 63 911 = 88 911</i>	7040	88 911,00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	88 911,00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	88 911,00

Maksustamisperioodi lõpuks välja maksmata omakapitali osa 88 911.00 eurot kantakse järgmise kalendrikuu lisa 7 osa la koodile 7040. Kuna maksustamisperioodil väljamakseid ei toimunud, s.t koodi 7060 ei täidetud ja vormi INF 1 ei esitata.

Aktionäride/osanike sissemaksed

Äriseadustik lubab moodustada muid reserve. Selliste reservide moodustamine toimub juurde maksete arvelt ja on vabatahtlik. Vaba või vabatahtlik reserv, mis moodustatakse äriseadustiku põhimõteteid arvestades, s.t mille moodustamine on põhikirjas sätestatud ja mida tehakse täiendavate sissemaksete arvelt, on käsitatav omakapitali sissemaksena. Nimetatud reservi moodustamise kokkulepe ei sätesta kohustust suunatud vahendeid tagasi maksta. Kui selle reservi arvelt tehakse väljamakseid (reservi moodustamisel on põhikirjas reguleeritud millal, millises olukorras toimuvad väljamaksed), siis maksustamisel on tegemist omakapitali väljamaksega.

Seega, kui ülal nimetatud reserv on kooskõlas äriseadustikus sätestatud põhimõtetega ja muuhulgas arvestades võlausaldajatega, käsitatakse sellesse reservi tehtud sissemaksed omakapitali sissemaksena ja mida võetakse arvesse osanikule või aktsionärile § 50 lõikes 2 nimetatud väljamaksete tegemisel.

Siinkohal on oluline, et sellise reservi moodustamine ei ole vastuolus äriseadustikuga ega raamatupidamist reguleerivate õigusaktidega, s.t aktsepteeritav ka audiitori poolt omakapitaliõigusliku reservina.

Näide

Emaettevõtte täidab äriseadustikus nimetatud abinõusid sellega, et annab tütarettevõttele üle vara ja tütarettevõtte kajastab seda omakapitalis vabatahtliku reservina. Sellisel juhul sissemaks teijale vara üleandmisega maksukohustusi ei kaasne ja saaja jaoks on tegemist sissemaksega omakapitali.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	40 000,00
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		0
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0)	7040	40 000,00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	40 000,00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	40 000,00

Maksustamisperioodi lõpuks välja maksmata omakapitali osa 40 000.00 eurot kantakse järgmise kalendrikuu lisa 7 osa la koodile 7040. Kuna maksustamisperioodil väljamakseid ei toimunud, s.t koodi 7060 ei täidetud ja vormi INF 1 ei esitata.

Näide

Osaühingu osakapitali tehakse nn mitterahaline sissemaks summas 500 000.00 eurot, kus raamatupidamisarvestuses 1 euro kantakse osakapitali suurendamiseks ja 499 999.00 eurot kajastatakse kasumis.

Maksuarvestuses suureneb lisa 7 osa la koodil 7030 osakapitali sissemaks 1.00 euro. Kasum ei ole maksuarvestuses sissemaks omakapitali, olenemata sellest, kuidas ja mille arvelt raamatupidamises on see moodustunud.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	1.00
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		0
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0)	7040	1.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	1.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 – 7060 ≥ 0	7070	1.00

Maksustamisperioodi lõpuks välja maksmata omakapitali osa 1.00 eurot kantakse järgmise kalendrikuu lisa 7 osa la koodile 7040. Kuna maksustamisperioodil väljamakseid ei toimunud, s.t koodi 7060 ei täidetud ja vormi INF 1 ei esitata.

Näide

Vabatahtlik reserv on moodustatud kooskõlas äriseadustikuga omaniku poolt antud laenuga (nõudega)

äriühingule. Tegemist ei ole enam tagastamisele kuuluva laenuga. Sellelt summalt ei arvestata intressi, ei ole kohustust tagasi maksta. Äriühingu kohustus kanti omakapitali mais 2021. a summas 20 000.00 eurot. Osaühingul oli varasemalt maksuhaldurile deklareeritud omakapitali sissemaks 2556.00 eurot, mis tuleb üle eelneva lisa 7 osa la koodilt 7070.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Maksustamisperioodil omakapitali tehtud sissemaksed	7030	20 000.00
Eelmise deklaratsiooni Lisa 7 koodi 7070 väärtus		2 556.00
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0 <i>2556 + 20 000 = 22 556</i>	7040	22 556.00
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 0	7050	22 556.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 - 7060 ≥ 0	7070	22 556.00

Maksustamisperioodi lõpuks välja maksmata omakapitali osa 22 556.00 eurot kantakse järgmise kalendrikuu lisa 7 osa la koodile 7040. Vormi INF 1 ei esitata, sest maksustamisperioodil väljamakseid koodil 7060 ei tehtud.

Näide

„Reserv“ on moodustatud omaniku laenuga (nõudega) äriühingule otsuse alusel ja juhul, kui äriühing on taastanud netovara suuruse, tõstetakse „reserv“ raamatupidamises uuesti kohustuseks omaniku vastu ja makstakse laenuna tagasi. Siinkohal ei ole oluline, kuidas seda „reservi“ nimetatakse, kas vabaks, vabatahtlikuks vms.

Antud juhul on tegemist olukorraga, mida maksumaksjad praktiseerivad ja maksuhaldur annab hinnangu ainult maksustamise seisukohalt, s.t tegemist ei ole sissemaksega omakapitali ja lisa 7 osa la koodil 7030 ei deklareerita.

Fondiemissioon

Osa- või aktsiakapitali suurendamist omakapitali arvel sissemaksed tegemata fondiemissiooni teel reguleerib äriseadustik, kuid TuMS § 61 lõige 34 punkt 1 täpsustab, et maksustamisel arvestatakse sissemaksena omakapitali ainult **enne 2000. aastat tehtud** ja enne 2000. aastat fondiemissiooniks kasutatud kasumit.

Pärast 2000. a tehtud fondiemissiooni TuMS omakapitali sissemaksena ei käsita, s.t lisa 7 osa la koodil 7030 fondiemissiooni sissemaksena ei näidata.

Sissemaksed kokku

Koodil 7040 peetakse arvestust maksustamisperioodi alguseks väljamaksmata omakapitali tehtud sissemaksete üle. Koodil 7040 saab ülevaate, millises ulatuses on äriühingul maksustamisperioodil võimalik teha TuMS § 50 lg 2 sätestatud väljamakseid omakapitalist koodil 7060 ilma maksukohustuseta.

Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040
---	------

Koodi 7040 suurendab ühendav/omandav äriühing ühinemisel/jagunemisel teiselt äriühingult või püsivalt tegevuskohalt saadud õigusega kasutada ühendatava/jaguneva äriühingu väljamaksmata omakapitali osa juhul, kui on eelnevalt täidetud osa IV.

Koodi 7050 arvutuse aluseks on kood 7040 ja seda täidab **ainult ühendatav/jagunev** äriühing, kus peale väljamaksmata sissemaksete osa üleandmist (osa III täitmist) näidatakse kalendrikuu omakapitali sissemaksete summa enne koodil 7060 väljamaksete tegemist.

Seega peab ühendav/jagunev äriühing enne otsustamist, kas ja kui palju ta äriühingu omakapitali tehtud ja veel väljamaksmata sissemakseid ühendavale/omandavale äriühingule üle annab, üle vaatama oma vajadused. See tähendab, kas tal on enne ühinemis-/jagunemiskande tegemist vaja teha väljamakseid omakapitalist või mitte.

Omakapitali sissemaksed kokku: 7040 + SUM7410 + SUM7420 > 0	7050
--	------

Koodil 7050 vähendatakse koodil 7040 näidatud summat ühinemisel/jagunemisel üle antud sissemaksete kasutamise õiguste võrra juhul, kui eelnevalt on täidetud osa III. Koodil 7050 deklareeritud üle antud omakapitali sissemaksete kasutamise õiguste summa ei saa olla suurem, kui koodil 7040 deklareeritud ulatuses.

Näide

Ühendataval OÜ-l Sipelgakaru on lisa 7 osa la koodil 7040 väljamaksmata omakapitali summa 3400.00 eurot. Ühinemise käigus OÜ enam väljamakseid ei tee ja täidab lisa 7 osa III, kus annab üle kogu

väljamaksmata omakapitali summa 3400.00 eurot. Ühendatav äriühing esitab lisa 7 enne äriregistris ühinemiskande tegemist.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	3400.00
<i>Täites lisa 7 osa III, toimub osa la koodil 7050 järgmine arvestuskäik:</i>		
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 1	7050	0
<i>3400 - 3400 = 0</i>		
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa:(kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 - 7060 ≥ 0	7070	0

Ühendatav äriühing maksustamisperioodil väljamakset ei teinud ja vormi INF 1 ei esita. Küll aga tuleb täita ja ühendavale äriühingule anda tõend TD juhul, kui ühendaval äriühingul ei ole muid dokumente, kus on näidatud, millises summas ja kellele maksustamisega seotud õigusi üle antakse.

Näide

Ühendataval OÜ-l Sipelgakaru on lisa 7 osa la koodil 7040 väljamaksmata omakapitali summa 3400.00 eurot ja täidab lisa 7 osa III 2021 novembris, kus annab üle osa väljamaksmata omakapitali summast 3000.00 eurot. Ühelt osanikult aga ostetakse osa tagasi summas 2000.00 eurot, s.t tehakse väljamakse omakapitalist ja tuleb täita kood 7060.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	3400.00
<i>Täites lisa 7 osa III, toimub osa la koodil 7050 järgmine arvestuskäik:</i>		
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 0	7050	400.00
<i>3400 - 3000 = 400</i>		
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	2000.00

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Omakapitalist väljamakstud sissemaksed ületav maksustatav summa: 7060 - 7050 ≥ 1	7080	1600.00
<i>2000 - 400 = 1600</i>		

Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: $[(7010 + 7080) \times 20/80 + 7009 * 14/86] - 7180 + 7640 \geq 0 + (7012 + 7014 + 7016 \times 20/80)$

7200

400.00

$1600 \times 20/80 = 400$

Kui ühendav äriühing annab õigused üle samal kalendrikuul, kui teeb ka omanikule väljamakse ja üle antava õiguse summa on fikseeritud, siis maksuarvestuses võetakse arvesse enne väljamakse tegemist üle antav summa, s.t võetud kohustus ja alles seejärel tehtud väljamakse, mis toob maksumaksjale kaasa maksukohustuse.

Siin tuleb täita väljamakse saaja kohta vorm INF 1 ja anda ühendavale äriühingule viimase nõudmisel tõend TD.

Üldjuhul lisa 7 osa Ia kood 7040 = koodiga 7050, v.a äriühingu ühinemisel või jagunemisel ühendavale või omandavale äriühingule väljamaksmata omakapitali sissemakse kasutamise õiguse üleandmisel seega juhul, kui ühendav/jagunev äriühing täidab lisa 7 osa III.

Väljamaksed

Maksuarvestuses käsitletakse omakapitali väljamaksetena

- ✓ oma osade või aktsiate tagasiostu või tagastamist
- ✓ aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamist
- ✓ äriühingu likvideerimisel makstud likvideerimisjaotist
- ✓ ühendatava ühingu omakapital ühendatava äriühingu omakapitali suurust piiriülel ühinemisel, jagunemisel kui jaguneva äriühingu vara ei kasutata Eesti majandustegevuses
- ✓ muud väljamakseid omakapitalist, mis on äriseadustikuga reguleeritud

Maksuarvestuses ei käsitleta omakapitali väljamaksetena väljamakstavaid dividende ja kasumieraldisi, mis kuuluvad maksustamisele TuMS § 50 lõike 1 alusel (arvestus osas I kood 7008) või dividende, millele kohaldatakse TuMS § 50 lõigetes 1¹ sätestatud vabastusmeetodit (arvestus osas II). Saades

välisriigist maksustatud omakapitali väljamakseid (osalus alla 10%), saab ettevõtte oma maksustatud omakapitali väljamakse tegemisel arvesse võtta välisriigis tasutud tulumaksu (arvestus osas lb kood 7180).

Kui maksustamisperioodil äriühingu poolt lisa 7 osa la koodil 7060 omakapitali väljamaksed või makstud likvideerimisjaotised ei ületa väljamaksmata sissemakseid lisa 7 osa la koodil 7040, siis maksustatakse need väljamaksed füüsilise isiku või mitteresidendist füüsilise isiku saaja tasemel, s.t rakendatakse TuMS § 15 lõikeid 2 ja 3 või TuMS § 29 lg 5. Täites vormi INF 1 eeläidetakse füüsilise isiku deklaratsiooni tabel 6.4 vormi INF 1 alusel ja sinna kantakse koodide 13060 ja 13070 vahe (maksustamata omakapitali väljamakse osa', millest füüsiline isik saab veel maha arvata osaluse soetamiseks tehtud kulud). Vahe TuMS § 15 lõigete 2 ja 3 rakendamisel võrreldes TuMS § 50 lõikega 2 seisneb selles, et §-s 15 on maksumaksjaks iga väljamakse saaja eraldi, kuid äriühingu maksustamisel võrreldakse väljamaksete summad kogu äriühingusse tehtud sissemaksete summaga, mitte konkreetse tagasiostetava osaluse soetamiseks tehtud sissemaksega. Siinkohal aktsia- või osapõhist maksuarvestust ei peeta.

TuMS § 50 lg 2 ei sätesta omakapitalist tehtud konkreetse väljamakse seost konkreetse omakapitali sissemaksega äriühingu tasemel. Maksustamisel võetakse aluseks maksustamisperioodi alguseks äriühingu omakapitali sissemaksete summa lisa 7 osa la koodilt 7040, mida vähendatakse omakapitali väljamaksete summaga kokku lisa 7 osa la koodil 7060.

Omakapitali väljamaksete deklareerimisel on oluline, mille arvelt väljamakse tehakse kas

- ✓ äriühingusse tehtud sissemaksete ja sellelt teenitud kasumiosa arvelt, kui täidetakse lisa 7 osa la kood 7060

või

- ✓ teiselt äriühingult saadud tulude arvelt, millele kohaldatakse maksuvabastust või välisriigis asuvalt püsivalt tegevuskohalt saadud kasumi arvelt.

Omakapitali väljamaksed deklareeritakse lisa 7 osa la koodil 7060 (TuMS § 50 lõige 2) või osa II koodil 7320 (TuMS § 50 lõige 2¹) sõltumata sellest, kas tegemist on rahalise või mitterahalise väljamaksega, tasaarvestusega, vahetamisega vms. Mitterahaline väljamakse võetakse arvesse turuhinnas, s.t summas, mida oleks saadud selle vara müügist. Seega ei ole väljamakse piiritletud ainult raha liikumisega.

Omakapitalist tehtud väljamaksete puhul tuleb väljamaksja saajate kohta esitada vorm INF 1. Väljamakse saajate või ühinemise/jagunemisel ühendava/omandava äriühingu nõudmisel tuleb väljastada **tõend TD**.

Näide

Äriühing ostab aktsionärit tagasi oma aktsiad, kuid ei tee rahalist väljamakset, vaid võtab üles kolmanda isiku nõude aktsionäri vastu. Aktsionär võõrandas aktsiad tasu eest, mis oli võrdne kolmanda isiku nõude suurusega. Äriühing peab tehingu toimumise kalendrikuul (aktsiad tagasi ostnud) deklareerima lisa 7 osa la koodil 7060 aktsiate võõrandamise eest makstud summa (nõude suuruse).

Sarnaselt tuleb toimida ka juhul, kui äriühing vahetab soetatud võõraktsiad oma aktsiate vastu. Sellisel juhul on tehingu hinnaks võõraktsiate turuhind ja tuleb deklareerida tehingu toimumise kalendrikuul.

Mõlemal juhul on tegemist oma aktsiate tagasiostmisega rahalist väljamakset tegemata ja koos lisa 7 osa la kood 7060 täitmisega esitatakse vorm INF 1.

Koodil 7060 või 7320 TuMS § 50 lõikes 2 sätestatud loetelu omakapitali väljamaksetest eraldi välja toodud ei ole ja nendel koodidel näidatakse omakapitalist tehtud väljamaksete summad kokku.

Maksumaksja deklareerib lisa 7 osa la koodil 7060 kalendrikuul omakapitalist tehtud väljamaksete summa kokku ja **sama väljamakset ei näidata** lisa 7 osa II koodil 7320 (TuMS § 50 lõige 2¹), s.t neid väljamakseid, millele rakendatakse vabastusmeetodit.

Oma osa/aktsia tagasiost

Äriseadustik reguleerib oma osade või aktsiate tagasiostmist, samuti nagu ka usaldusosanikule sissemakse tagastamist, mida kajastatakse ka omakapitali väljamaksena. Äriseadustik sätestab veel mitmeid olukordi, mida TuMS tähenduses käsitletakse oma osade või aktsiate omandamisena ja mille eest makstud hüvitised kajastatakse lisa 7 osa la koodil 7060 või osa II koodil 7320. Näiteks olukorrad, kus asendatud osa või aktsia eest makstakse rahalist hüvitist või tulundusühistu liikmele ei tagastata osamaksu, vaid makstakse hüvitisena seda osa varast, mille ta oleks saanud, kui ühistu oleks lõpetanud tegevuse liikmelisuse lõppemise päeval.

Oma aktsiate või osade tühistamist väljamakseid tegemata lisa 7 deklareerimisele ei kuulu.

Näide

Aktsiaseltsi asutamisel aastal (2000) tehti sissemakse 19 173.49 eurot koos ülekursiga ja 2010. aastal läbiviidud fondiemissiooni tulemusena suurendati aktsiakapitali 20 000 euro võrra. 2022. aasta märtsis osteti tagasi 10% aktsiatest 25 565 euro eest.

Fondiemissioon viidi läbi pärast 2000. a ja seda maksuarvestuses sissemaksena omakapitali arvesse ei

võeta. Koodil 7060 näidatakse tegelikult väljamakstud summa. Ei näidata aktsia nimiväärtust. Kuna maksustamisperioodi väljamaksed summas 25 565.00 ületasid koodil 7050 näidatud summat 19 173.49, täidab maksumaksja koodi 7080 sissemaksed ületavas osas ja maksumaksjal tekib maksukohustus. Märtsi lisa 7 osa la koodilt 7070 järgmise maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodile 7040 midagi üle ei kanta, sest maksumaksja on maksuarvestuses välja maksnud kõik omakapitali tehtud sissemaksed.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	19 173.49
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 0	7050	19 173.49
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	25 565.00

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Omakapitalist väljamakstud sissemaksed ületav maksustatav summa 7060 - 7050 ≥ 0 <i>25 565 - 19 173.49 = 6391.51</i>	7080	6391.51
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: [(7010 + 7080) × 20/80 + 7009 * 14/86] - 7180 + 7640 ≥ 0 + (7012 + 7014 + 7016 × 20/80) <i>6 391.51 × 20/80 = 1597.88</i>	7200	1597.88

Sama maksustamisperioodi eest on vaja veel esitada vorm INF 1 lisa 7 osa la koodil 7060 näidatud väljamakse saajate kohta ja väljamakse saajatele anda tõend TD.

Aktsia/osakapitali vähendamine

Vastavalt TuMS § 50 lõikele 2 maksab äriühing tulumaksu osaühingu või tulundusühistu osakapitali, aktsiakapitali või täis- või usaldusühingu sissemaksete vähendamisel tehtavatelt väljamaksetelt. Äriühingute osa- või aktsiakapitali vähendamine on reguleeritud tulundusühistuseadusega või äriseadustikuga.

Juhul, kui aktsia- või osakapitali vähendamine toimub väljamakseid tegemata, siis aktsia-/osakapitali vähendamist lisa 7 ei näidata.

Näide

Osaühing otsustas vähendada oma osakapitali 19 173.49 eurot miinimumnõudeni ja tegi mais 2022 osanikele väljamaksed summas 16 617.00 eurot.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	19 173.49
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 0	7050	191 73.49
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	16 617.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa: (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 - 7060 ≥ 0	7070	2556.49
<i>19 173.49 - 16 617.00 = 2556.49</i>		

Maksustamisperioodil maksukohustust ei teki ja lisa 7 osa la koodil 7070 näidatud summa 2556.49 eurot kantakse järgmise maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodile 7040. Maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodil 7060 näidatud väljamakse saajate kohta tuleb esitada vorm INF 1.

Likvideerimisjaotis

Äriühingu likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis kuulub maksustamisele osas, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud sissemaksed. Kui likvideerimisjaotis makstakse mitterahaliselt, tuleb see ümber arvestada rahasse turuhinnas.

Likvideerimisjaotiste maksmist reguleerivad jällegi äriseadustik ja tulundusühistuseadus.

Näide

OÜ-l Ott on pärast nõuete rahuldamist alles vara 319 550.00 euro ulatuses, mida võib maksta likvideerimisjaotisena ja teeb seda 2022. a mais. Likvideerimisjaotise väljamaksmisel tuleb arvestada ka tulumaksukohustusega, sest OÜ Ott sissemaksed osakapitali moodustasid 2560.00 eurot, mis deklareeriti 2015. a jaanuari lisa 7 osa la koodil 7020 ja on mai lisa 7 osa la koodil 7040 kui väljamaksmata sissemaks.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed kokku (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	2560.00

Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist 7040 - SUM7410 - SUM7420 ≥ 0	7050	2560.00
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	256 152.00

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Omakapitalist väljamakstud sissemaksed ületav maksustatav summa 7060 - 7050 ≥ 0	7080	253 592.00
256 152 - 2560 = 253 952		
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: [(7010 + 7080) × 20/80 + 7009 * 14/86] - 7180 + 7640 ≥ 0 + (7012 + 7014 + 7016 × 20/80) 253 592 × 20/80 = 63 398	7200	63 398.00

Likvideerimisjaotis 319 550.00 eurot koosneb väljamaksmisele kuuluvast summast 256 152.00 eurot ja tasumisele kuuluvast tulumaksust 63 398.00 eurot. Väljamakstud likvideerimisjaotise summa saajate kohta tuleb täita vorm INF 1 ja anda tõend TD.

Võimalus, kuidas teada saada, milline osa likvideerimisjaotisest kuulub väljamaksmisele ja kui palju tuleb maksta tulumaksu

- ❖ $319\,550.00 - 2560.00 = 316\,990.00$ on sissemaksed ületav summa, s.t maksustamisele kuuluv summa koos tulumaksuga, s.t brutosumma
- ❖ $316\,990.00 \times 20\% = 63\,398.00$ leiame tulumaksu brutosummalt
- ❖ $319\,550.00 - 63\,398.00 = 256\,152.00$ väljamaksmisele kuuluv likvideerimisjaotise netosumma tuleb näidata koodil 7060
- ❖ $256\,152.00 - 2560 = 253\,592.00$ on maksustamisele kuuluv netosumma, millelt arvutatakse tulumaks
- ❖ $253\,592.00 \times 20/80 = 63\,398.00$

Kontrollitakse järgmiselt: maksustatav väljamakse 253 592.00 + tulumaks 63 398.00 + väljamaksmata omakapitali sissemaksed 2560.00 = 319 550.00 ehk likvideerimisjaotise summa kokku.

NB! Praktikas on suurim viga, mis selle arvutuskäigu juures tehakse, et punktis 2 näidatud summat 316 990.00 ei võeta brutosummana, mida tuleb vähendada tulumaksu võrra maksumääraga 20%, vaid võetakse netosummana, millele tuleb lisada tulumaks maksumääraga 20/80 (esineb juhtumeid, kus

näidatakse maksumäärana 25%), mille tulemusel on edasine arvutuskäik vale ja maksukohustus suurem. TuMS § 2 lg 1¹ p 2 sätestab maksumääraks 20/80.

Kui rikutakse äriseadusega sätestatud kapitali vähendamise või likvideerimismenetluse nõudeid ja väljamakse ei toimu seadusega sätestatud tähtaegadel, võib maksustamisel neid käsitleda kasumieraldistena. Maksustamine toimub vastavalt TuMS § 50 lõikele 1.

Muud väljamaksed

Siinkohal käsitletakse väljamakseid, mille maksmine on ette nähtud äriseadustiku või tulundusühituseadusega ja mida eelnevalt ei ole kajastatud. Omakapitali väljamakseteks on näiteks äriühingust lahkumisel või väljaarvamisel makstav hüvitis (aktsionär võib kaotada sunniviisiliselt oma osaluse ühingus ja saada kaotatud osa arvelt väljamakseid), pärijale makstavad hüvitised vms. Muu väljamakse omakapitalist on ka väljamaksed täiendavate sissemaksete arvel moodustatud omakapitalikõlblikust reservist.

Seega lõplikku loetelu väljamaksetest ei ole, kui muude omakapitali väljamaksetena ei käsitleta TuMS § 50 lõikes 1 ja 1¹ nimetatud väljamakseid.

Juhul, kui äriühing kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta ja tema vara ei kasutata jätkuvalt Eesti majandustegevuses teises äriühingus või mitteresidendist äriühingu püsivas tegevuskohas, maksab ilma likvideerimiseta registrist kustutamisele kuuluv äriühing tulumaksu **omakapitali osalt**, mis ületab omakapitali tehtud sissemakseid.

Näiteks toimub piiriülene ühinemine ja Eesti äriühing on ühendatav äriühing või toimub äriühingu vara ühendamine füüsilise isiku varaga juhul, kui see füüsiline isik on osaühingu või aktsiaseltsi ainoosanik või -aktsionär. Seega deklareerib ühendatav äriühing lisa 7 osa la koodil 7060 oma omakapitali (varad – kohustused) vastavalt TuMS § 50 lg 2².

Juhul kui omakapital ületab äriühingu poolt lisa 7 koodil 7040 näidatud väljamaksmata omakapitali sissemaksete summat, siis omakapitali maksustatava summa leidmine toimub analoogselt likvideerimisjaotisele.

Maksuarvestus

Lisa 7 osa la kood 7070 on arvutatav ja näitab, kui suur on kalendrikuu lõpuks omakapitali sissemaksete väljamaksmata osa maksuarvestuses ja mis kantakse üle järgmise maksustamisperioodi vormi TSD lisa 7 osa la koodile 7040.

Kui maksustamisperioodil on täidetud lisa 7 osa la kood 7070, siis samal maksustamisperioodil ei täideta lisa 7 osa I koodi 7080.

Lisa 7 osa I kood 7080 on arvutatav ja täidetakse juhul, kui maksustamisperioodil omakapitali väljamaksed lisa 7 osa la koodil 7060 ületavad maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodil 7050 näidatud sissemakseid. Sissemakseid ületav osa kantakse lisa 7 osa I koodile 7080, millelt arvutatakse maksukohustus lisa 7 osa I koodil 7200.

Kui maksumaksja täidab maksustamisperioodil lisa 7 osa I koodi 7080, tähendab see seda, et maksuarvestuses on kõik omakapitali tehtud sissemaksed välja makstud ja järgmistel maksustamisperioodidel, kui lisa 7 osa la koodil 7030 omakapitali sissemakseid tehtud ei ole, kuuluvad kõik omakapitalist tehtud väljamaksed maksustamisele. Kui on täidetud maksustamisperioodi lisa 7 osa I kood 7080, siis osa la koodi 7070 ei täideta.

Näide

Juhul kui koodil 7060 näidatud väljamaksed ei ületa koodil 7050 näidatud summat, siis täidetakse kood 7070:

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 - SUM7410 - SUM7420 \geq 0	7050	5000.000
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	3000.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa: (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): 7050 - 7060 \geq 0	7070	2000.00
5000 - 3000 = 2000		

millel arvutatakse kalendrikuu lõpuks omakapitali sissemaksete välja maksmata summa 2000.00 eurot, mis kantakse üle järgmise maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodile 7040. Maksustamisperioodi lisa 7 osa la koodil 7060 näidatud väljamakse 3000.00 euro saajate kohta tuleb täita vorm INF 1 ja anda tõend TD.

Näide

Juhul, kui lisa 7 osa la koodil 7060 näidatud väljamaksed ületavad sama perioodil lisa 7 osa la koodil 7050 näidatud summat, siis täidetakse osa I koodid 7080 ja 7200 ning maksuarvestuses on välja makstud kõik omakapitali tehtud sissemaksed.

Osa la. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

	Kood	Summa
Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: $7040 - \text{SUM}7410 - \text{SUM}7420 \geq 0$	7050	5000.000
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	8000.00
Maksustamisperioodi lõpuks omakapitalist väljamaksmata sissemaksete summa: (kantakse üle järgmise vormi TSD lisa 7 koodile 7040): $7050 - 7060 \geq 0$	7070	0

Osa I. Väljamakstud dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist, varjatud kasumieraldised, välismaiste kontrollitavate äriühingute kasum ning tulumaks lahkumisel

	Kood	Summa
Omakapitalist väljamakstud sissemakseid ületav maksustatav summa $7060 - 7050 \geq 0$ $8000 - 5000 = 3000$	7080	3000.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: $[(7010 + 7080) \times 20/80] - 7180 + 7640 \geq 0 + (7012 \times 20/80)$ $3000 \times 20/80 = 750$	7200	750.00

Vastavalt TuMS § 50 lõikele 2 maksab residendist äriühing tulumaksu omakapitali väljamaksetelt lisa 7 osa la koodil 7060, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid lisa 7 osa la koodi 7050. Maksustamisperioodi koodil 7060 näidatud väljamakse summa 8000.00 euro saajate kohta tuleb esitada vorm INF 1 ja anda tõend TD.

Hooneühistu omakapitali sisse- ja väljamaksed

Vastavalt hooneühistuseaduse (edaspidi HÜS) §-le 1 on hooneühistu tulundusühing, st äriühing, kes vastavalt tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) §-le 50 on kohustatud deklareerima väljamakstud dividendid või väljamaksed omakapitalist vormi TSD lisa 7.

Kuigi juriidiliselt on hooneühistu äriühing, puudub hooneühistel äriühingule iseloomulik tegevus kasumi saamiseks ja selle jagamine omanike vahel. Vastavalt HÜS § 2 lõikele 3 ei maksta hooneühistu liikmele dividende ega tehta muid väljamakseid puhaskasumi arvel. Hooneühistu puhaskasumit võib kasutada üksnes ühistu eesmärgi saavutamiseks.

Seega ei täida hooneühistu lisa 7 koode 7008, 7310 ja 7311 – väljamakstud dividendid ja kasumieraldised. Hooneühistu deklareerib lisa 7 osa la koodil 7030 maksustamisperioodil (kalendrikuul)

tehtud sissemaksed osakapitali.

Sissemaksetena käsitatakse osakapitali sissemaksed ja täiendavalt tehtud sissemaksed. Juhul, kui osakapitali suurendamine on toimunud fondiemissiooni teel kasumi arvelt, st sissemaksed tegemata, ei ole tegemist omakapitali sissemaksega tulumaksuseaduse tähenduses ja kasumi arvelt suurendatud osakapitali summa deklareerimisele ei kuulu (TuMS § 61 lg 34). Sellest tulenevalt võib bilansis kajastatud osakapitali summa erineda osakapitali sissemakse summast, mida deklareeritakse lisa 7.

Omakapitali väljamaksed on reguleeritud TuMS § 50 lõikes 2 ja näidatakse lisa 7 osa la koodil 7060. Omakapitali väljamakseteks on:

- ✓ osakapitalist sissemaksete vähendamisel tehtud väljamaksed;
- ✓ osade tagastamisel või tagasiostmisel tehtud väljamaksed;
- ✓ äriühingu likvideerimisel makstud likvideerimisjaotised;
- ✓ muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksed.

Kui hooneühistu teeb kalendrikuul ülal nimetatud väljamaksed, tuleb need deklareerida lisa 7 osa la koodil 7060, olenemata sellest, kas hooneühistul tekib maksustamisperioodil maksukohustus või mitte. Maksukohustus tekib juhul, kui omakapitali väljamaksed ületavad sissemaksed. Sellisel juhul tuleb sissemaksed ületav väljamaksete osa deklareerida lisa 7 osa la koodil 7080.

Kui hooneühistu teeb väljamaksed ja täidab lisa 7 osa la koodi 7060, tuleb samal maksustamisperioodil deklareerida ka väljamaksete saajad vormil INF 1.

Välisriigis kinnipeetud või tasutud tulumaks (osa Ib)

Juhend on koostamisel.

Maksuvabad dividendid ja väljamaksud omakapitalist (osa II)

Juhend on koostamisel.

Maksustamisega seotud õigused (osad III, IV)

Juhend on koostamisel.

Krediidiasutuse avansiline tulumaks (osa V)

Juhend on koostamisel.

Parandusdeklaratsioon

Juhend on koostamisel.

Erijuhtude tulumaks

Juhend on koostamisel.

Vormi INF 1 täitmise juhised

TuMS § 54 lõike 3 alusel on rahandusminister 29.11.2010. a määrusega nr 60 „**Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad**“ kehtestanud vormi INF1 „Dividendide ja omakapitalist tehtud väljamaksete saajate deklaratsiooni“ (edaspidi vorm INF 1).

Vorm INF 1 esitatakse **alati koos** vormi TSD lisaga 7 juhul, kui lisal 7 on:

- ✓ täidetud osa I kood 7008 ja/või osa II kood 7310 ja 7311, s.t on välja makstud dividende või kasumieraldisi, sh regulaarselt makstavaid dividendide ja muid kasumieraldisi
- ✓ on täidetud osa Ia kood 7060 ja/või osa II kood 7320, s.t on tehtud väljamakseid:
 - aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel
 - aktsiate, osade, osamaksete vähendamisel või osaluse tagastamisel või tagasiostmisel
 - äriühingu likvideerimisel
 - muul juhul äriühingu omakapitalist, k. a juhul, kui äriühingu vara ei kasutata jätkuvalt Eestis majandustegevuses
- ✓ on täidetud osa Ic kood 7022 ja/või osa II kood 7312, s.t tonnažikorra alusel on välja makstud dividendide ja muid kasumieraldisi

Vormil INF 1 näidatakse lisal 7 koodidel 7008, 7022, 7060, 7310, 7311, 7312 ja 7320 deklareeritud väljamaksete saajad eraldi.

Vormi TSD lisa 7 elektroonilisel esitamisel maksumaksja, olles täitnud kasvõi ühe ülaltoodud koodidest, saab veateate, et on vaja täita vorm INF 1. Täites vormi INF 1 väljamaksete saajate kohta, veateade kaob.

Vorm INF 1 koosneb osadest I ja II.

Vormi INF1 osa I täitmine

Vormi INF1 osas 1 näitab **residendist äriühing** (välja arvatud aktsiaseltsifond), maksustamisperioodil (kalendrikuul):

- ✓ väljamakstud dividendide ja muude kasumieraldiste saajad, kaasa arvatud tonnaažikorra alusel või regulaarselt makstavate dividendide ja muude kasumieraldiste saajad;
- ✓ makstud likvideerimisjaotiste, aktsia- või osakapitali või täis- või usaldusühingu sissemaksete vähendamisel tehtud väljamaksete ning aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagastamisel või tagasiostmisel või muul juhul äriühingu omakapitalist tehtud väljamaksete saajad;
- ✓ äriühingu kustutamisel registrist, kui tema vara ei kasutata jätkuvalt Eestis majandustegevuses, omakapitalist tehtud väljamaksete saajad.

Aktsiaseltsifond näitab vormil INF 1 maksustamisperioodil vormi TSD lisal 7 deklareeritud dividendide ja muude kasumieraldiste, likvideerimisjaotise suuruse ja saajate kohta. Samuti näitab aktsiaseltsifond omakapitali summa saajad, kui ta kustutatakse äriregistrist ilma likvideerimiseta ja tema vara ei kasutata Eesti majandustegevuses teises äriühingus või mitteresidendi püsivas tegevuskohas.

Väljamakse saaja üldandmed

INF 1 koodidel **13000, 13010, 13020, 13030, 13040** märgitakse väljamakse saaja üldandmed

Väljamaksete saajate üldandmete täimisel on vahe, kas väljamakse saajaks on resident või mitteresident.

Kui väljamaksete saajaks on:

1. **residendist füüsiline või juriidiline isik**, siis täidetakse ainult koodid 13000 ja 13020. Samuti tuleb kontrollida, kas resident ei ole muutunud mitteresidendiks – sellisel juhul tuleb täita ka kõik mitteresidendi koodidega seotud andmed.

Seda, kas residendist füüsiline isik on muutunud mitteresidendiks, saab kontrollida **mitteresidentsuse päringust**.

Kui Maksu- ja Tolliamet on väljastanud mitteresidendile mitteresidentide registri koodi (MRR-koodi), siis näidatakse koodil 13000 ka MRR-i kood, või kui mitteresidendile on väljastatud Eestis isikukood, siis koodil 13000 kirjutatakse ka mitteresidendi isikukood.

2. **mitteresidendist füüsiline või juriidiline isik**, siis täidetakse koodid 13010, 13020, 13030 ja 13040 ning eelmises alapunktis toodut arvestades ka kood 13000.

Mitteresidendi registrikoodi saab taotleda **e-MTA** kaudu, valides **Registrid ja päringud - Registreerimine - Mitteresidendi registreerimine** või esitada taotlus mitteresidendist väljamakse saaja Maksu- ja Tolliametis registreerimiseks.

Vormi INF 1 elektroonilisel esitamisel valitakse koodi 13030 rippmenüüst mitteresidendi elu- või asukoha riik.

Väljamakse on dividend või muu kasumieraldis

Kui väljamakse on dividend või muu kasumieraldis, täidetakse vormi INF 1 koodid 13050 ja 13060

Koodil 13050 valitakse väljamakse liik deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel rippmenüüst.

Kui väljamakse liigiks on valitud **DK, MDK, TDK** – dividend ja muu kasumieraldis, siis koodil 13000 või 13010 näidatud isikule tehtud väljamakse näidatakse koodil 13060.

- ✓ Koodi 13060 summa kokku kontroll, kui koodil 13050 on väljamakse liik DK = lisa 7 (osa I kood 7010 + osa II kood 7310).
- ✓ Koodi 13060 summa kokku kontroll, kui koodil 13050 on väljamakse liik MDK = lisa 7 (osa I kood 7009 + osa II kood 7311)
- ✓ Koodi 13060 summa kokku kontroll, kui koodil 13050 on väljamakse liik TDK = lisa 7 (osa Ic kood 7022 + osa II kood 7312)

Väljamakstud dividendide ja kasumieraldiste puhul koodi 13070 ei täideta.

Dividendide saajate deklareerimisel on vaja vahet teha dividendide loovutamisel ja dividendidest

loobumisel.

Vastuvõetud otsusega jaotada dividende tekib aktsionäri/osanikul äriühingu vastu nõue. Kui osanik/aktsionär soovib, et temale ettenähtud dividendi saajaks on teine isik, siis selleks tuleb tal loovutada dividendinõue. Sellisel juhul on dividendi saajaks isik, kelle kasuks nõue loovutati.

Aktsiaseltsifond valib koodil 13050 väljamaksed liigiga **DK - dividendid ja muud kasumieraldised**.

NÄIDE

Kaarel Krahvel loovutas oma dividendinõude summas 500.00 eurot osaühingus Linlane laenu katteks osaühingule Meie Meel. Väljamakse tegi ja deklareeris lisal 7 OÜ Linlane, kuid saajaks vormil INF 1 on OÜ Meie Meel.

Väljamakse saaja			Väljamakse				
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood elu- või asukohariigis	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksed
			nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13070
7XXXXXXX		OÜ Meie Meel			DK	500.00	

Kui aga osanik/aktsionär ei ole nõuet loovutanud ja laseb oma dividendi välja maksta teisele isikule, siis ei ole tegemist dividendi loovutamisega. Sellisel juhul on dividendi saajaks ikka osanik/aktsionär, lihtsalt väljamakse tehakse tema poolt määratud isikule.

NÄIDE

Kaarel Krahvelil on dividendinõue OÜ-s Linlane, kuid ta laseb oma dividendi väljamakse 500.00 eurot kanda Toomas Tohveli arveldusarvele. Sellisel juhul näidatakse vormil INF 1 dividendi saajaks Kaarel Krahvel.

Seega näidatakse vormil INF 1 dividendi saajana dividendiõigusliku isiku andmed.

I. Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide ja omakapitali väljamaksete saajad

Väljamakse saaja							
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood elu- või asukohariigis	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		Väljamakse		
			nimi	aadress	liik	summa	sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksed
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13070
7XXXXXXX		OÜ Meie Meel			DK	500.00	

Koodil 13050 valitakse väljamakse liigiks deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel rippmenüüst „MDK – madalama maksumääraga maksustatud dividend ja muu kasumieraldis”. **Väljamakse liigiga „MDK”** deklareeritakse vormil INF 1 koodil 13060 **füüsilise isiku dividenditulu brutosumma** (väljamakstud summa × 7/93), koodil 13073 kinnipeetud tulumaksu määr ning koodil 13074 kinnipeetud tulumaks.

Madalama maksumääraga maksustatud dividendi maksmisel või edasimaksmisel füüsilisele isikule kuulub üldjuhul kinnipidamisele tulumaks määras 7%, kuid mitteresidendist füüsilise isiku puhul võivad maksuleping ja dividenditulu saaja residentsustõend kinnipidamisele kuuluva tulumaksu määra vähendada (vastavalt 0% või 5%). Tulumaks kuulub kinnipidamisele nii residendist kui ka mitteresidendist füüsilisele isikule tehtud dividendi väljamakselt.

Madalama maksumääraga maksustatud dividendi väljamaksmisel juriidilisele isikule tulumaksu kinni ei peeta.

Kui koodil 13050 on näidatud väljamakse liik „MDK”, siis täidetakse kood 13060 ning koodi 13070 ei täideta.

Koodil 13072 näidatakse maksuvaba tulu summa. Nimetatud summa ei või olla väiksem kui null ja suurem kui 500. Maksuvaba tulu summat saab rakendada ainult residendist füüsilisele isikule tehtud MDK väljamaksele. Kui ühele isikule on tehtud ühe väljamaksja poolt ühesuguseid dividendide väljamakseid, siis võib need väljamaksed summeerida.

Pärast 15. veebruari ei ole võimalik muuta/kustutada e-MTAs eelmisel aastal füüsilisele isikule deklareeritud dividendide väljamakseid liigiga „MDK”. Paranduste sisseviimiseks on vajalik esitada Maksu- ja Tolliametile parandusdeklaratsioonid: TSD põhivorm, lisa 7 ja INF 1.

Koodilt 13075 "Kinnipeetud tulumaks kokku" summa kantakse vormi TSD koodile 110 "Kinnipeetud tulumaks"

Väljamakse omakapitalist

Kui koodil 13050 on väljamakse liigiks valitud järgmised väljamaksed omakapitalist:

- ✓ **AOV** – aktsia- või osakapitalist või täis- või usaldusühingu sissemaksete vähendamisel tehtud väljamaksed
- ✓ **AOT** – aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete (osaluse) tagastamisel või tagasiostmisel tehtud väljamaksed
- ✓ **LJV** – äriühingu likvideerimisel makstud likvideerimisjaotis
- ✓ **MOV** – muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksed
- ✓ **OKS** – omakapitali summa äriühingu kustutamisel registrist ilma likvideerimiseta, kui tema vara ei kasutata jätkuvalt Eestis majandustegevuses

siis isikule tehtud väljamakse summa näidatakse ikka koodil 13060.

Koodi 13060 summa kokku kontroll, kui koodil 13050 on väljamakse liigiks nii dividendid – DK, MDK, TDK kui ka väljamaksed omakapitalist (AOV, AOT, LJV, MOV, OKS) = lisa 7 (osa I kood 7009 + 7010 + osa Ic kood 7022 + II kood 7310, 7311, 7312 + osa Ia kood 7080 + osa II kood 7320).

Ka omakapitali väljamaksete saaja deklareerimisel tuleb analoogselt dividendidega vahet teha isikul, kellel on õigus väljamakset saada ja kellele kantakse üle.

Juhul kui dividendi või omakapitali väljamakse saaja õiguslik isik on surnud, siis tehakse väljamakse pärijale.

Vormil INF 1 näidatakse väljamakse saajana selleks õiguslik isik.

Juhul kui ühele isikule tehakse kalendrikuul erinevaid väljamakseid, siis vormil INF 1 näidatakse iga väljamakse eraldi reana.

Aktsiaseltsifond valib koodil 13050 väljamaksed liikidega:

- ✓ LJV – fondi likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis
- ✓ OKS – omakapitali fondi kustutamisel äriregistrist ilma likvideerimiseta juhul, kui fondi vara ei kasutata Eesti majandustegevuses.

NÄIDE

Kaarel Krahlile maksti välja dividende summas 500.00 eurot ja osteti tagasi osalust summas 800.00 eurot. Väljamakse tegemise kalendrikuu eest esitab maksumaksja koos lisaga 7 ka vormi INF 1.

I. Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide ja omakapitali väljamaksete saajad

Väljamakse saaja					Väljamakse			
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood elu- või asukohariigis	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksed	
			nimi	aadress				
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13070	
3XXXXXXXXXX		Kaarel Krahvel			DK	500.00		
3XXXXXXXXXX		Kaarel Krahvel			AOT	800.00		

Koodi 13060 summa kokku kontroll, kui koodil 13050 on väljamakse liigiks **nii** dividendid – DK, MDK **kui ka** väljamaksed omakapitalist (AOV, AOT, LJV, MOV, OKS) = lisa 7 (osa I kood 7008 + osa II kood 7310, 7311 + osa la kood 7060 + osa II kood 7320).

Väljamakse osatähtsus väljamakstud omakapitalis

Koodi 13070 isikute lõikes täitmiseks arvutatakse omakapitali väljamaksete maksustatud osa osatähtsus kogu omakapitalist tehtud väljamaksetes.

Kood 13070 **täidetakse ainult juhul**, kui vormi TSD lisa 7 on täidetud osa I kood 7080 ja/või osa II kood 7320, s.t juhul, kui lisa 7 on deklareeritud äriühingu tasemel maksustatud väljamaksed omakapitalist. Lisa 7 osa I koodil 7080 on omakapitali väljamaksed, millelt tasub tulumaksu maksumaksja ja osa II koodil 7320 on omakapitali väljamaksed, mida maksumaksja võib maksuvabalt välja maksta, kuna nad on eelnevalt juba maksustatud.

Deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel koodi 13070 maksumaksja ise täita ei saa. Tegemist on arvutatava summaga.

Igale isikule väljamakstud omakapitali maksustatud osa koodil 13070 arvutatakse koodil 13060 näidatud väljamakstud omakapitali summa korrutamisel II osa koodil 13080 arvutatud osatähtsusega (13060 x 13080) = 13070 juhul, kui koodil 13050 (väljamakse liik) on näidatud omakapitali väljamaksed.

Näide

Kaarel Krahvlile maksti välja dividende summas 500.00 eurot ja osteti tagasi osalust summas 800.00 eurot, millest summa 312.91 eurot on äriühingu tasemel maksustatud.

I. Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide ja omakapitali väljamaksete saajad

Väljamakse saaja				Väljamakse			
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood elu- või asukohariigis	ees- ja perekonna-nimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksed
			nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13070
3XXXXXXXXXX		<i>Kaarel Krahvel</i>			<i>DK</i>	<i>500.00</i>	
3XXXXXXXXXX		<i>Kaarel Krahvel</i>			<i>AOT</i>	<i>800.00</i>	312.91

Vormi INF1 osa II kood 13080

Koodi 13080 on vaja selleks, kui omakapitali väljamakse saajaid on rohkem kui üks ja väljamakse on kas osaliselt või täielikult äriühingu tasemel maksustatud. Sellisel juhul tuleb rakendada TuMS § 50 lõikes 2¹ sätestatud, s.t rakendatakse selle omakapitali väljamakse suhtes maksuvabastust osas, mis on võrdne väljamakse maksustatud osaga.

Koodil 13080 arvutatakse maksustatud omakapitali väljamakse osatähtsus kogu väljamakstud omakapitalis. Osatähtsus arvutatakse lisa 7 deklareeritud andmete alusel järgmiselt:

lisa 7 (osa I kood 7080 + II kood 7320) : (osa I kood 7060 + osa II kood 7320)

Koodil 13080 arvutatud osatähtsust kasutatakse ainult vormi INF 1 osa I koodi 13070 täitmiseks ja deklaratsiooni elektroonilise esitamisel maksumaksja seda täita ei saa.

NÄIDE

Kaarel Krahvilt osteti tagasi osalust summas 800.00 eurot. Osalus osteti tagasi ka Tuulike Vaevilt summas 500.00 eurot ja OÜ-lt Minks summas 1001.00 eurot. Maksumaksja deklareeris tagasi ostetud osaluse summa 2301.00 eurot oma lisa 7 osa I koodil 7060, millest 900.00 eurot ületas omakapitali tehtud sissemaksed ja deklareeriti lisa 7 osa I koodil 7080, s.t on maksustatud äriühingu tasemel.

Maksumaksja täidab väljamakse tegemise kalendrikuu lisa 7:

Osa I. Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide ja omakapitali väljamaksete saajad

Omakapitalist väljamakstud sissemaksed ületav maksustatav summa: 7060 – 7050 ≥ 0	7080	900.00
Vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: [(7010 + 7080) × 20/80] – 7180 + 7640 ≥ 0 + (7012 × 20/80)	7200	225.00

Osa Ia. Omakapitali sisse- ja väljamaksed

Omakapitali sissemaksed kokku – koodi 7020 täitmise korral: 7020 + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0 – järgnevatel maksustamisperioodidel: (eelmise vormi TSD lisa 7 kood 7070) + 7030 + SUM7510 + SUM7520 > 0	7040	1401.00
--	-------------	----------------

Omakapitali sissemaksed pärast õiguste üleandmist: 7040 – SUM7410 – SUM7420 ≥ 0	7050	1401.00
Omakapitalist tehtud väljamaksete summa	7060	2301.00

ja vormi INF 1:

Maksustamisperioodil väljamakstud dividendide ja omakapitali väljamaksete saajad

Väljamakse saaja				Väljamakse			
isiku- või registrikood Eestis	mitteresidendi isiku- või registrikood elu- või asukohariigis	ees- ja perekonnanimi või nimi	mitteresidendi elu- või asukohariigi		liik	summa	sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksed
			nimi	aadress			
13000	13010	13020	13030	13040	13050	13060	13070
4XXXXXXXXXX		Tuulike Vaev			AOT	500.00	195.56
3XXXXXXXXXX		Kaarel Krahvel			AOT	800.00	312.91
1XXXXXXXX		OÜ Minks			AOT	1001.00	391.53

Koodi 13070 täitmiseks arvutame äriühingu tasemel maksustatud väljamakse osatähtsuse kogu omakapitali väljamaksesse.

Kogu omakapitali väljamaksete summa lisa 7 osa la koodil 7060 kokku on $500 + 800 + 1001 = 2301.00$ eurot, millest äriühingu tasemel maksustatud osa lisa 7 osa I koodil 7080 kokku on 900.00 eurot.

Osatähtsus arvutatakse koodil 13080 järgmiselt: $900 : 2301 = 0.3911343$

Koodi 13070 iga omakapitali väljamakse saaja juures arvutatakse järgmiselt:
kood 13060 × kood 13080

✘ Tuulike Vaevale tehtud väljamakse maksuvaba osa koodil 13070 arvutatakse:

$$500 \times 0.3911343 = 195.56$$

✘ *Kaarel Krahvlile tehtud väljamakse maksuvaba osa koodil 13070 arvutatakse:*

$$800 \times 0.3911343 = 312.91$$

✘ *OÜ-le Minks tehtud väljamakse maksuvaba osa koodil 13070 arvutatakse:*

$$1001 \times 0.3911343 = 391.53$$

Tehtud väljamaksete summa koodil 13060 kokku on 2301.00 (500 + 800 + 1001) eurot, sealhulgas maksustatud omakapitali väljamaksete summa koodil 13070 kokku on 900.00 (195.56 + 312.91 + 391.53) eurot.

Kui koodil 13050 on näidatud väljamakse liigiks omakapitali väljamaksed, on soovitatav väljamakse saajale anda tõend TD, mis on residendist füüsilisele isikule oluline residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni täitmisel ja residendiist äriühingule oma lisa 7 osa II täitmisel, s.t saadud maksustatud omakapitali väljamaksete deklareerimiseks.

1. OÜ Minks sai omakapitali väljamakse summas 1001.00 eurot, mis on juba maksustatud summas 391.53 eurot. Tõendi TD alusel saab OÜ Minks näidata oma lisa 7 osas II saadud maksuvaba omakapitali väljamakse ja maksta seda edasi maksuvabalt kas dividendina või väljamaksena omakapitalist.
2. Kaarel Krahvli tuludeklaratsiooni tabel 6.4 eeltäidetakse vormi INF 1 alusel ja sinna kantakse koodide 13060 ja 13070 vahe, s.t 487.09 (800.00 – 312.91) eurot, millest Kaarel saab veel maha arvata osaluse soetamiseks tehtud kulud.
3. Tuulike Vaev tuludeklaratsiooni tabel 6.4 eeltäidetakse vormi INF 1 alusel ja sinna kantakse koodide 13060 ja 13070 vahe, s.t 304.44 (500.00 – 195.56) eurot, millest Tuulike saab veel maha arvata osaluse soetamiseks tehtud kulud.

Kui Kaarlil ja Tuulikesel on tõend TD, siis on võimalik kontrollida, kas FIDEKis eeltäidetud summad on õiged ja nad saavad teada, kui suur osa saadud tulust on juba maksustatud, s.t millelt nemad enam maksu tasuma ei pea.

4. **NB!** Kui koodil 13050 valitakse väljamakse liigiks omakapitali summa äriühingu kustutamisel registrist ilma likvideerimiseta ja tema vara ei kasutata jätkuvalt Eestis majandustegevuses (OKS), siis vormi INF 1 täitmine on analoogne ülaltooduga, kuid äriühingu füüsilisest isikust ainuosanik, kes alternatiivina äriühingu likvideerimismenetlusele on ühendanud äriühingu varad oma isikliku

varaga, peab selle deklareerima oma tuludeklaratsiooni tabelis 6.6.

Seega vormilt INF 1 koodide 13060–13070 vahe deklareeritakse füüsilise isiku tuludeklaratsiooni tabeli 6.6 veerus 4, mida korrigeeritakse soetamismaksumusega. Osaluse soetamismaksumus sõltub füüsilise isiku poolt äriühingus osaluse omandamisel tehtud dokumentaalselt tõendatud kulu summast. Kui ühinemisel füüsilise isiku varaga võetakse üle ka äriühingu kohustused, siis tuleb deklareerida ülevõetud kohustuste summa tuludeklaratsiooni tabeli 6.6 veerus 6.

Lisa 8 täitmise juhised

✘ Deklaratsiooni TSD vormid ja täitmise juhendid

Vormi ESD täitmise juhised

Vormi ESD täitmise juhised
