



MAKSU- JA TOLLIAMET

Deklaratsiooni TSD esitamine

Alla laaditud 15.04.2024

Sisukord

Lisa 6 täitmise juhised	3
<i>Tehingud seotud isikutega</i>	3
<i>Trahv, sunniraha ja intress</i>	5
<i>Erikonfiskeeritud vara</i>	7
<i>Keskkonnatasu</i>	8
<i>Altkäemaks</i>	9
<i>Sisseastumis- ja liikmemaksud</i>	10
<i>Dokumendita väljamaksed</i>	11
<i>Teenuse kulu</i>	13
<i>Kohustuse täitmine</i>	14
<i>MTÜ, SA ja usuline ühendus</i>	14
<i>Vara soetamine</i>	15
<i>Lihtsustatud ettevõtlustulu</i>	17
<i>Ülejääv laenukasutuse kulu</i>	18
<i>Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon</i>	18
<i>Väärtpaberite soetamine</i>	18
<i>Osaluse omandamine</i>	20
<i>Viivis, leppetrahv ja kahju hüvitamine</i>	20
<i>Nõude õigus</i>	20
<i>Krediidiasutus</i>	21
<i>Ümberarvutus</i>	22
<i>Parandusdeklaratsioon</i>	23
<i>Erijuhtude tulumaks</i>	23

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 krediitiasutuse 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 4¹).

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 äriregistrisse 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 (**KaS**) §-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) tähtjaks 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 mitteamvestamise 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 maksumummalt 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, väärtemenetluse 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.

Keskkonnavastutuse 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 ettevõtlusega 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, purgla 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 usaldussuhte 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 erialaliitudesse. 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 liikmeks olekuga 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 kõlbmatust 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 kuludokumendile märgitud tehingu sisu ei võimalda teha järeldust kulutuse ettevõtlusega seotuse kohta, siis peab maksumaksja esitama täiendavaid tõendeid.“

Seega võib kuludokumendile esialgu puudu oleva info juurde märkida või mõne vea parandada, kuid igal juhul peab dokumendilt 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 algdokumenti **§-d 6** ja 7. Nõuetekohasel algdokumendil tuleb märkida tehingu arvnäitajaid – kogus, hind, summa (**RPS §7** lg 1 p 4). Kui tehingu arvnäitajad on märgitud ebaõigesti, siis pole tegemist nõuetekohase algdokumendiga.

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, mitteusaldusväärsed, 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 dokumendil 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 looduskeskonnale 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 **investeeringufondide 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 sissemakset, 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 investeeringu 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.

Hindamaks laenu vastavust tavapärastele tingimustele, tuleb eelkõige tähelepanu pöörata laenu tagasimakse tähtajale ja laenusaaaja võimele saadud 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 laenusaaja tegevus raha kasutamisel viitab ilmselgelt tagasimaksmise võimatusele. Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Hinnates laenusaaja 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 tavapäraselt 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

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 **investeeringufondide 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 **investeeringufondide seaduse § 107** lg 1 tingimustele.

Investeeringufondide 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 nimetatud riigi reguleeritud turul, kui see riik on nimetatud investeeringu 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 juhitud 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 (laenusaaja) rahasumma või asendatava asja (laenu). Laenusaaja 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 krediidasutuse 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 krediidasutuste seaduses.

Erinevalt tavapäraest äriühingutest maksustatakse residendist krediidasutuse 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.

Parandusdeklaratsioone 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.