

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kersti Reispere

EESTI TULUDEST MAHAARVAMISE ÕIGUSE  
VÕRDLUS EESTI JA EUROOPA LIIDU TEISE  
LIIKMESRIIGI RESIDENDIL

Lõputöö

Juhendaja: Merje Roomet, MA

Maksu- ja Tolliameti

maksude osakonna

peaspetsialist

Tallinn 2008

## ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta 06.2008
Töö pealkiri Eesti tuludest mahaarvamise õiguse võrdlus Eesti ja Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentil	
Töö autor: Kersti Reispere	allkiri:
<p>Käesoleva lõputöö uurimisobjektiks on Eesti tulumaksuseadusesse kirjutatud säte, mis lubab Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentil kasutada Eesti residentiga võrdselt maksusoodustusi, et mitte piirata Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 18 hõlmavat liikmesriikide kodanike õigusi vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil. Töö eesmärgiks on välja tuua ja selgitada tulumaksuseaduse sätetest ja maksude haldamise süsteemist tulenevaid erinevusi ja probleeme isikute tulude deklareerimisel ja arvutamisel. Töö koosneb 3 peatükist ning kirjutamiskeeleks on eesti keel.</p> <p>Töös on välja toodud erinevused residentide ja mitteresidentide tulude maksustamise ja mahaarvamiste osas, Euroopa teise liikmesriigi residentide õigus kasutada Eesti residentiga võrdseid maksusoodustusi ning juhitud tähelepanu sellest tingitud probleemidele. Töö lisas on esitatud Maksu- ja Tolliameti andmetele tuginev kokkuvõttev statistika, mis näitab, kui palju on Eestis mitteresidente, kes on kasutanud tulumaksuseaduse §-s 28<sup>3</sup> märgitud õigust saada maksusoodustusi samaväärselt residentidega.</p> <p>Antud teema on eestikeelses trükisõnas leidnud vähe kajastamist ja paljudele ametnikele veel segadust tekitav. Seetõttu võimaldab käesolev töö nii maksuhalduritest spetsialistidel, kui ka asjast huvitatutel omandada paremaid teadmisi Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentide maksustamisest ja mahaarvamiste võimaldamisest Eestis.</p>	
Võtmesõnad: ELi resident, Eesti tulumaksuseadus, tuludest mahaarvamised ja maksusoodustused	
Keywords: Resident of European Union, Estonian income tax law, deductions from income and tax benefits	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja:	allkiri:

## SISUKORD

ANNOTATSIOON .....	2
LÜHENDITE SELGITUS .....	4
SISSEJUHATUS.....	5
1. RAHVUSVAHELISE MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED JA MÕISTED.....	7
1.1    Maksuobjekt .....	7
1.2    Maksukohustuslase määratlus .....	7
1.3    Rahvusvahelise maksustamise üldised põhimõtted.....	8
1.4    Residentsuse määramine .....	9
2. EESTI TULUDE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA MITTERESIDENTIDE MAKSUSOODUSTUSED VÕRRELDUNA RESIDENTIDEGA .....	13
2.1    Euroopa Ühenduse esmase õiguse artiklid, mis on mõjutanud Eesti maksusüsteemi.....	13
2.2    Residendiga võrdseid tulumaksusoodustusi kasutav mitteresident.....	14
2.3    Mitteresidendi Eestis maksustatavad tulud ja nende erinevused residendist .....	15
2.4    Mitteresidendile kohaldatavad mahaarvamised .....	23
3. DEKLAREERIMINE JA TÕENDID .....	27
3.1    Mitteresidendi deklareerimise kohustus.....	27
3.2    Maksuvabastuse saamise õiguse kohaldamiseks vajalikud tõendid.....	31
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY .....	38
LISA 1. Erinevused residendile või mitteresidendile väljamakse tegemisel arvestatud mahaarvamistes .....	43
LISA 2. Maksu- ja Tolliameti statistika .....	44

## LÜHENDITE SELGITUS

EL – Euroopa Liit

EÜ – Euroopa Ühendus

EK – Euroopa Kohus

IFA – International Fiscal Association

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

MTA – Maksu- ja Tolliamet

TuMS – Tulumaksuseadus

MKS – Maksukorralduse seadus

EMP – Euroopa Majandus piirkond

## SISSEJUHATUS

Maksud on tänapäeval riikide peamisteks tuluallikateks, millest laekunud vahenditega finantseeritakse riigi erinevate valitsemistasandite tegevust. Maksustamine puudutab nii riiki kui ka maksumaksjat, kusjuures maksumaksjal puudub konkreetne vastutasu enda makstud maksude eest. Tulumaks on üks riigi finantseerimiseks kogutud maksudest, mis on muutunud vajalikuks tuluallikaks arenenud demokraatlikes riikides.

Rahvusvahelise maksustamise puhul on tegemist õigusega, mis reguleerib riikide omavahelisi suhteid maksustamises, mida enamasti kajastavad riikide vahel sõlmitud vastavasisulised lepingud. Tulumaksu osas on Eesti sõlminud paljude teiste riikidega tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud<sup>1</sup>. Alates sellest, kui Eesti liitus 01.05.2004.aastal Euroopa Liiduga sõlmides ühinemislepingu, on suurt mõju hakanud Eesti tulumaksuseadusele avaldama ka Euroopa esmase õiguse põhimõtted ja Euroopa Kohtu otsused.

Otseseid makse on pikka aega peetud liikmesriikide siseriiklikuks küsimuseks. Tänapäevaks on aga paljud põhimõtted isikute ja äriühingute otsest maksustamist puudutavates küsimustes hakanud muutuma. Võrreldes kaudsete maksudega, on arengud otseste maksude vallas Euroopa Liidu ühenduse tasandil ebaselged, kuna ELi asutamislepingus puuduvad otsest maksustamist reguleerivad sätted. Maksuküsimuste üle on otseste maksude osas hakanud otsustavat rolli täitma eelkõige Euroopa Kohus. Käesolevas töös käsitletakse otseste maksude alla kuuluvat tulumaksu.

Autor püstitas lõputööle järgneva hüpoteesi: Eesti tulumaksuseaduse § 28<sup>3</sup> kohaselt on Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentidele võimaldatud Eesti residentidega võrdne õigus tuludest mahaarvamiste tegemiseks, kuigi nimetatud seadusesäte ei ole üheselt arusaadav ning on tinginud sellega praktilisel rakendamisel erinevaid probleeme. Hüpoteesi toetavateks eesmärkideks töös on selgitada välja, kas Euroopa Liidu resident on Eesti residentidega võrdselt koheldud, kuidas TuMS-s on sätestatud maksusoodustuste kasutamine mitteresidentidele ja millised probleemid on kaasnud nende soodustuste rakendamisel ja võimalikud lahendused.

---

<sup>1</sup> Edaspidi kasutatakse töös lühendit - maksuleping.

Antud töös vaadeldakse Euroopa Ühenduse asutamislepingust tulenevaid Eesti maksusüsteemis toimunud muudatusi, käsitletakse Euroopa Kohtu lahendite mõju ning eeltoodust tulenevalt analüüsitakse ühenduse õiguse mõjusid Eesti tulumaksuseadusele. Täpsemalt võrreldakse mitteresidendi ja residendi maksustatavast tulust tehtavate mahaarvamiste võimalusi, tingimusel, kus mitteresident on enamuse oma tuludest saanud Eestist. Käesolevas töös tehtava analüüsi tulemusel peaks selguma, kuidas Eesti tulumaksuseaduses on nimetatud võimalus sätestatud. Samuti uuritakse selle sätte kohaldamisega kaasnevat probleeme ning tehakse sellest tulenevalt järeldused võimalike arengute või muutuste osas.

Töö kirjutamisel on aluseks võetud Euroopa Liiduga liitumise järel tulumaksuseadusesse sisse viidud muudatused residentide ja mitteresidentide maksustamise vallas. Diplomitöö eesmärgiks on välja selgitada, kas ELi teise liikmesriigi residentide maksustatakse Eesti residentid erinevalt ja viidata tulumaksuseaduses vastavatele paragrahvidele, mis on problemaatilised ja segased. Töös on kasutatud erialast kirjandust, maksuseaduste kommentaare, IFA ja OECD poolt välja antud juhendmaterjale, EK kohtulahendeid, mis puudutavad mitteresidendi mahaarvamise õigust, ja Eesti Maksu- ja Tolliameti poolt väljastatud juhendeid. Töös on kasutatud autori enda tõlkeid EK praktikast ja ühenduse õigusest.

Käesolev töö on jagatud kolmeks osaks. Esimeses osas käsitletakse rahvusvahelise maksustamise üldpõhimõtteid ning selgitatakse töös kasutatavaid mõisteid. Teises osas antakse ülevaade Euroopa Ühenduse esmase õiguse mõjust siseriiklikule tulumaksuseadusele. Samuti käsitletakse rahvusvahelise õiguse norme, kus peamisteks õiguse allikateks on riikidevahelised maksulepingud ja vaadeldakse, milliseid mitteresidentide tulusid maksustatakse ja millised tuludest mahaarvamised on Eesti tulumaksuseaduses lubatud mitteresidentidele võrreldes residentidega. Kolmandas osas vaadeldakse, millise erandina koheldakse ELi residentide teiste riikide residentidega võrreldes ning milliseid probleeme on see deklareerimisel ja maksustamisel kaasa toonud. Analüüsitakse mitteresidente puudutavaid seadusesätteid ja nende mõju maksustamise praktilisele poolele. Kokkuvõttes tehakse järeldused käsitletud teemade kohta ja sõnastatakse ettepanekud muudatusteks.

# 1. RAHVUSVAHELISE MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED JA MÕISTED

## Maksuobjekt

Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadeks ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.<sup>2</sup>

Maksu objekt on maksu alus – juriidiline fakt, mille ilmnemisel tekib maksukohustus. Selleks juriidiliseks faktiks võib olla sündmus või tegu, õiguspärane või õigusvastane tegu, võib olla tehing või toiming või tehingu täitmise resultaat. Tulumaksu objektiks on isiku poolt saadud rahaliselt hinnatavad hüved – tulud. Üldjuhul saadakse need hüved tehingute või muude õigustoimingute tulemusena.<sup>3</sup>

## Maksukohustuslase määratlus

Et määratleda kindlaks õiguse subjekt, kes on subjektiivsete õiguste ja juriidiliste kohustuste kandjaks, tuleb otsida maksukohustuslase definitsiooni. Maksukorralduse seadusest tuleneb, et maksukohustuslaseks on maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest<sup>4</sup>. Maksumaksja on seadusega sätestatud tingimustel ja korras kohustatud maksma makse. Maksu kinnipidaja on kohustatud teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksusumma kinni pidama ja maksuhalduri pangakontole kandma.

Eelnevad definitsioonid kehtivad kõikide maksude kohta, kuid tulumaksuseaduse kohaselt on maksumaksja rollis, kas füüsiline isik, juriidiline isik või mitteresidendist juriidiline isik, kes saab maksustatavat tulu või kellel on Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht. Maksu

---

<sup>2</sup> Maksukorralduse seaduse § 2, 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.

<sup>3</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 26

<sup>4</sup> Maksukorralduse seaduse § 6 lg1, 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.

kinnipidaja rollis on aga füüsilisest isikust tööandja, residendist juriidiline isik, Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident või Eesti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus.

## Rahvusvahelise maksustamise üldised põhimõtted

Tänapäeva maailmas, kus majandus on kiiresti muutuva ja liikuva iseloomuga, on erinevate riikide vahelises suhtlemises rahvusvahelisest maksustamisest saanud oluline osa siseriikliku maksustamise kõrval. Pärast Eesti ühinemist Euroopa Liiduga võeti kohustus järgida ka EL-i vastavaid nõudeid isikute maksustamisel.

Rahvusvahelise maksustamise aluseks on rahvusvaheline õigus, mis reguleerib riikide omavahelisi suhteid ja millel on lepinguline iseloom. Ainsa erandina võiks siinkohal tuua ELi õiguse, kus õiguse allikad ei pea olema lepingulise iseloomuga ning on vahetult kohaldatavad liikmesriikide kodanike suhtes. Kuna enamik maailma riike maksustab isikuid residentsuse, mitte kodakondsuse alusel, siis tuleb rahvusvahelisel maksustamisel lähtuda eelkõige isiku residentsusest, millega määratakse isiku tegelike maksukohustuste ulatus. Residentsus väljendab isiku faktilist seotust teatud territooriumiga, kodakondsus aga seevastu õiguslikku seost. Maksustamisel on lähtutud õigusliku seose asemel isiku või tulu faktilisest seosest konkreetse riigiga.

Ka Eesti tulumaksuseadus rajaneb residentsuse printsiibil ja liigitab maksumaksjad kahte rühma: piiramatu ja piiratud maksukohustusega isikud.

Piiramatu maksukohustusega isikuteks ehk residentideks loetakse isikuid, kes on riigi alalised elanikud, nad maksavad tulumaksu residendiriiigi seaduste järgi kõikidelt tuludelt, sealhulgas ka välismaalt saadud tuludelt. Residendile on antud seadusest tulenev õigus oma maksustatavast tulust maha arvata residendile kehtestatud tulumaksuvaba summa ning muud mahaarvamised.

Piiratud maksukohustusega isikuteks ehk mitteresidentideks loetakse isikuid, kes on kohustatud maksma Eestis tulumaksu ainult Eesti riigist saadud tuludelt ning nende maksustamisel võetakse reeglina arvesse kogutulu ilma mahaarvamisteta. Samal ajal on



mitteresidendid piiramatu maksukohustusega oma residendiriigis ning maksusoodustused laienevad neile residentriigis, vastavalt selle riigi seadustele.<sup>5</sup>

Erandina käsitletakse aga diplomaate ja konsulaaresindajaid - kui teise riigi staatuse all olevaid isikuid, kellel puudub maksukohustus riigis, kus nad parasjagu asuvad. Selliseid välisteenistuses viibivaid riigiteenistujaid maksustatakse reeglina ainult riigis, kelle teenistuses nad on, olenemata elukohast või teises riigis viibimisest.

## Residentsuse määramine

Residentsuse mõistega määratakse isiku maksukohustuse ulatus. Residentsuse määramisel on olulised mitmed kriteeriumid. Peamiselt võetakse residentsuse määramisel aluseks vähemalt ühele tulumaksuseaduse § 6 lõikes 1 toodud tingimusele vastamine.

Füüsiline isik on resident, kui tema elukoht on Eesti või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast. Samuti on resident välisteenistuses viibiv Eesti riigiteenistuja.<sup>6</sup>

Seega saame füüsilist isikut lugeda Eesti residendiks, juhul kui on täidetud vähemalt üks alljärgnevatest tingimustest:

- isiku alaline elukoht on Eestis,
- isik viibis Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval,
- isik on välisteenistuses viibiv Eesti riigi teenistuja.

Juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing (SE) ja Euroopa Ühistu (SCE), kelle asukoht on registreeritud Eestis.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Soomes elavatele pensionäridele makstud Eesti sotsiaalkindlustusalaste pensionide tulumaksuga maksustamisest Eestis, <http://www.emta.ee/index.php?id=2537>, 14.02.2008

<sup>6</sup> Tulumaksuseaduse § 6 lg 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>7</sup> Tulumaksuseaduse § 6 lg 2, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

## **Elukoha mõiste**

Residentsuse määramisel on üheks peamiseks kriteeriumiks just isiku elukoht. Eestis on isiku residentsuse määramine maksuhalduri ülesanne, ning residentsust määrates peab maksuhaldur juhinduma Maksu- ja Tolliameti poolt MKS §15 lõike 1 alusel välja antud füüsilise isiku residentsuse määramise juhendist<sup>8</sup>.

Elukoha määratlemisel lähtutakse Tsiviilseadustiku üldosa seaduse §-st 14, mille kohaselt loetakse isiku elukohaks kohta, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Isiku elukoht võib üheaegselt olla mitmes kohas korraga ning elukoht loetakse muutunuks, kui isik asub mujale elama - viisil, millest võib järeldada isiku tahet oma elukohta muuta. Kui aga isiku elukohta on võimatu kindlaks määrata, siis loetakse tema elukohaks tema igakordne viibimiskoht.<sup>9</sup>

Alaliseks loetakse elukohta juhul, kui on selge, et elukoht on sisse seatud püsivaks kasutamiseks, vastandina tingimustele, millest on näha, et isik kavatseb jääda nimetatud kohta vaid lühiajaliselt elama. Isiku elukoha määramisel on oluline elukoha alalisus ja püsivus, see tähendab, et peab olema ilmne, et isik on teinud ettevalmistusi ja pingutusi muutmaks elukohta temale kogu aeg ja püsivalt kättesaadavaks, mitte omandanud seda eesmärgiga elada kohas põhjustel, mis on oma olemuselt lühiajalised (puhkusereis, ärireis, õppereis, kursused koolis jne.). Vara (ka kinnisvara) omandamine Eestis ei muuda iseenesest isikut tulumaksuseaduse mõistes residendiks.<sup>10</sup>

## **Residentsuseks vajaliku 183 päeva lugemine**

Residentsuse määramisel on ajapõhise printsiibi järgimiseks vajalik 183 päeva lugemine. Üheks residentsuse määramise tingimuseks on vastavalt tulumaksuseadusele just isiku viibimine Eesti riigis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.

Residentsuse määramiseks võetakse 183 päeva lugemisel arvesse ainult „füüsiliselt kohaloldud päevad“. Päevade hulka loetakse kõik Eestis viibitud päevad, olenemata siinviibimise põhjustest (välja arvatud juhul, kui isik, kes pidi Eestist lahkuma, ei saanud seda

---

<sup>8</sup> Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend [<http://www.emta.ee/?id=1529>]

<sup>9</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002 - RT I 2002, 35, 216, RT I 2007, 24, 128

<sup>10</sup> Maksu- ja Tolliamet. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend [<http://www.emta.ee/?id=1529>], 18.12.2007

teha objektiivsetel, temast mitteolenevatel põhjustel, näiteks raske haigus vms). 183 päeva hulka loetakse lisaks riigis viibitud täispäevadele ka poolikud päevad, kaasa arvatud ka saabumise ja lahkumise päev. Terveid päevi, mil isik viibib väljaspool Eestit, kas puhkusel, lähetuses või mõnel muul eesmärgil, ei loeta 183 päeva hulka. Ükskõik kui lühidalt Eestis viibitud aeg arvestatakse 1 päevana 183 päeva sekka.<sup>11</sup>

### **Maksulepingutest tulenev residentsuse mõiste**

Eelpool toodud kriteeriumitest lähtutakse Eesti tulumaksuseaduse alusel residentsuse määramisel. Kui aga konkreetsele isikule maksukohustuse määramise ajal on Eestil sõlmitud maksuleping riigiga, kelle resident antud isik on, tuleb topeltresidentsuse vältimiseks võtta arvesse ka maksulepingust tulevad residentsuse määramise kriteeriumid. Maksulepingust tulenevalt loetakse isikut residendiks riigis,

- kus on tema alaline elukoht,
- kus asub tema eluliste huvide keskus (majanduslikud ja isiklikud sidemed);
- kus ta viibib pikemaajaliselt
- või mille kodanik ta on;

Kui eelpool toodud kriteeriumitest pole abi, lahendatakse küsimus lepinguosaliste riikide ametivõimude vastastikusel kokkuleppel.

Maksulepingust tuleneva residentsuse määramise erinevuseks siseriikliku seaduse määramisest on see, et maksulepingu alusel topeltresidentsuse vältimiseks on vajalikud kriteeriumid esitatud kindlas järjestuses ja vastavalt sellele tuleb neid ka käsitleda. Eesti tulumaksuseaduse kohaselt peab residentsuse määramisel olema täidetud vähemalt üks kriteerium, mida tuleb residentsuse määramisel arvestada.

Kui välislepingu (maksulepingu) alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ettenähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Maksu- ja Tolliamet. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend [<http://www.emta.ee/?id=1529>], 04.04.2008

<sup>12</sup> Tulumaksuseaduse § 6 lg 5, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

Isikuid, keda ei saa lugeda seadusest või maksulepingust tulenevalt residentideks, loetakse mitteresidentideks.

## 2. EESTI TULUDE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA MITTERESIDENTIDE MAKSUSOODUSTUSED VÕRRELDUNA RESIDENTIDEGA

### 2.1 Euroopa Ühenduse esmase õiguse artiklid, mis on mõjutanud Eesti maksusüsteemi.

Rahvusvahelise maksuõiguse normide eesmärk on elimineerida erinevate riikide maksuõiguse sätete kollisioone, mis põhjustavad topelmaksustamist või võimaldavad maksudest kõrvalehoidumist<sup>13</sup>. Kuigi rahvusvahelise maksuõiguse allikateks loetakse välislepinguid, siis ei tohiks unustada ka Euroopa Liidu õiguse suurt mõju rahvusvahelisele maksustamisele. Kõige sagedamini tuleb rahvusvahelise maksuõiguse norme rakendada tulumaksuga maksustamisel.

Tulumaksualase ühtlustamise kohta EÜ asutamislepingus erisätteid ei ole, olemasolevad direktiivid on välja antud lepingu praeguse redaktsiooni artikli 94 alusel. Tulumaksu valdkonnas tuleb eelkõige arvestada asutamislepingu nn põhivabaduste (kaupade, teenuste, tööjõu ja kapitali vaba liikumine, asutamisvabadus) sätetega ning Euroopa Kohtu poolt nendele sätetele antud tõlgendustega. Seega võime öelda, et tulumaksu valdkonnas on põhiliseks harmoniseerimise allikaks saanud kohtulahendid, sest nii mõnigi pretsedent on tinginud vajaduse muuta paljudes liikmesriikides tulumaksuseadusi.<sup>14</sup>

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklid 39-42 näevad ette tööjõu vaba liikumise põhimõtte. Nimetatud põhimõtte tähendab lühidalt seda, et iga liikmesriigi kodanikul on piiranguteta õigus asuda tööle teises liikmesriigis. Maksustamisel tuleneb sellest põhimõttest nõue, et maksuseadus ei tohi diskrimineerida isikuid, kes asuvad teise liikmesriiki tööle.<sup>15</sup>

Eelmises peatükis liigitati maksumaksjad traditsiooniliselt residentideks ja mitteresidentideks. Kuid tulenevalt Euroopa Ühenduse esmase õiguse mittediskrimineerimise nõuetest ja

---

<sup>13</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 35.

<sup>14</sup> idem, lk 53

<sup>15</sup> idem, lk 305

liikmesriikide vahelisest tööjõu vaba liikumise põhimõttest, võib teinekord maksumaksjate liigitamine nn erinevatesse kastidesse minna nende reeglitega vastuollu.

Eelkirjeldatud probleemide lahendamiseks andis Euroopa Komisjon 21.12.1994. aastal välja soovitus nr. 94/76<sup>16</sup> „mitteresidentidele teatud tululiikide maksustamise kohta liikmesriikides“. Soovitus kohaselt ei tohiks liikmesriik maksustada mitteresidentist füüsilist isikut residentist koormavamalt, kui ta on maksustamiseperioodil teeninud selles liikmesriigis vähemalt 75% oma maksustatavast kogutulust. Mitteresidente tuleb kohelda residentiga võrdselt kõikides tulude arvestamise ja mahaarvamise sätetes (nt abikaasade ühine tuludeklaratsioon, elatis või koolituskulude mahaarvamine tulust jne.) Eestis kehtib TuMS § 28<sup>3</sup> alates 01.05.2004.<sup>17</sup>

Mitte kõik residentidega võrdsed mahaarvamiste sätted ei hakanud Eesti tulumaksuseaduses kehtima 01.05.2004. aastal. Abikaasade ühisdeklaratsiooni esitamist võimaldati mitteresidentidele, kes saavad vähemalt 75% oma tulust Eestis, tagasiulatuvalt alles alates 01.01.2006. aastast. Samuti ei laienenud kõik residentile suunatud soodustused mitteresidentidele. Ära jäid osad maksusoodustused, põllumajandustootjate maksusoodustused ja väärtpaberikahjude arvestamine, mistõttu võivad tublimad võõrtöötajad saada varsti ahvatleva võimaluse Euroopa Kohtu annalidesse pääseda<sup>18</sup>. Kuid alates 2008. aastast laienesid mitteresidentidele ka põllumajandustootjate maksusoodustused<sup>19</sup>.

## 2.2 Residentiga võrdseid tulumaksusoodustusi kasutav mitteresident

TuMS § 28<sup>3</sup> kohaselt võimaldatakse Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentil, kes teenib maksustamisperioodil oma maksustatavast tulust vähemalt 75% Eestis, kasutada residentiga võrdseid tulumaksuseaduse §-des 25-27 sätestatud mahaarvamisi. Tulude koosseisu arvutamisel lähtutakse isiku residentriigi seadustest, kuna maksustatavate ja maksuvabade tulude määratlused võivad erinevates riikides olla erinevad. Seega võib olla mahaarvamise õige kohaldamisega probleeme. Kui vaadelda Eesti maksustamisel arvesse võetavat tulu, siis

---

<sup>16</sup> Euroopa Komisjoni soovitus nr 94/76  
[<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=T1347&keel=et&pg=5&ptyyp=A&tyyp=T&query=09>], 12.03.2008

<sup>17</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 306.

<sup>18</sup> *ibid.*

<sup>19</sup> Tulumaksuseaduse § 32 lg 4, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

sinna hulka ei arvata erisoodustust ega ka dividende, mida üldjuhul teistes riikides tehakse<sup>20</sup>. Seega, kui Soome resident saaks Eestist palgatulu ja Soomest dividende, siis Eesti tulumaksuseaduse kohaselt koosneks isiku maksustatav tulu 100-protsendiliselt Eestist saadud tulust. Soome seaduste kohaselt moodustaks isiku Eestist saadud tulu aga ainult osa tema maksustatavast kogutulust. Eestis kehtiva mahaarvamist reguleeriva seaduse sätte kohaselt lähtutakse sellisel juhul residentriigi maksustatava tulu põhimõtetest.

Ka Euroopa Kohtu lahendid on mänginud suurt rolli otseste maksude valdkonnas liikmesriikide tegevuse ühtlustamisel ja ka TuMS §-i 28<sup>3</sup> ilmunisel Eesti tulumaksuseaduse ridadesse 01.05.2004.aastal. Need EK lahendid tuginevad põhiosas EÜ asutamislepingus sätestatud kapitali vaba liikumise ning mittediskrimineerimise põhimõtetele. Näiteks kohtulahendis (C-204/90 Bachmann<sup>21</sup>) leidis EK, et vaba liikumist takistava maksu meetet võib Euroopa Liidu liikmesriik rakendada ainult juhul, kui vaba liikumist piirav säte on vajalik riigi maksusüsteemi terviklikkuse seisukohalt.

Vaatamata sellele, et Euroopa Komisjoni soovitus nr 94/79 ei ole liikmesriikidele siduv, on soovitus nr 94/79 mõjutanud ka hilisemaid Euroopa Kohtu otsuseid. Näiteks isikutega seotud maksuvabastused, füüsilise isiku maksuvaba tulu arvestamine (C-279/93 Schumacker<sup>22</sup>), kus EK leidis, et residentidele rakenduvaid maksusoodustusi tuleks laiendada mitteresidentidele, kes on selle riigi residentidega sarnases olukorras.

### 2.3 Mitteresidendi Eestis maksustatavad tulud ja nende erinevused residentist

Eestis on maksustatavatelt tuludelt kohustatud tulumaksu maksma kõik füüsilised isikud. Tulumaksuga maksustamisel liigitatakse maksumaksjad Eestis residentideks ja mitteresidentideks, et määrata kindlaks isiku maksukohustuse ulatus. Üksteisest eristuvad nad veel kahe maksustamise printsiibi rakendamise poolest. Residenti tulude maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip ehk isiku kõik tulud maksustatakse Eestis ja mitteresidendi tulude maksustamisel kehtib tuluallika printsiip, mis tähendab, et isik on kohustatud Eestis

---

<sup>20</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 306.

<sup>21</sup> EKL C-204/90 Hanns - Martin Bachmann v Belgia State. Materials on International & EC Tax Law 2005/2006 vol.2, lk 1739 - 1753

<sup>22</sup> EKL C-279/93 Finanzamt Köln – Altstadt v Schumacker. Materials on International & EC Tax Law 2005/2006 vol.2, lk 1790 – 1814

maksma tulumaksu ainult oma Eestis teenitud tuludelt. Rahvusvahelise praktika kohaselt on mitteresidentide maksustamine lubatud siis, kui tulu tekkimine on seotud vastava riigiga<sup>23</sup>.

Mitteresidendi tulu maksustamist reguleerivad TuMS 5. peatüki paragrahvid 29-31. Erinevalt residendist on mitteresidendi maksustatava tulu loetelu ammendav. Nii nagu TuMS 3. peatükis on iseseisvalt esitatud residendist füüsilise isiku maksustatavad ja mittemaksustatavad tulu liigid, on 5. peatükis toodud samuti nii maksuobjekt kui selle välistused<sup>24</sup>. Samas on mitteresidendi maksustamisel oluline silmas pida, et kui Eestil on sõlmitud kehtiv maksuleping mitteresidendi residentriigiga, võidakse sellega piirata Eesti maksustamise õigust konkreetse isiku suhtes. Et maksulepingut rakendada, tuleb teha kindlaks mitteresidendi kuulumine lepinguosalise riigi residentide hulka. Selleks peab isik esitama piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele residentsust tõendava dokumendi. Esitatav residentsustõend peab olema väljastatud välisriigi maksuhalduri poolt.

Nagu eelpool mainitud, maksustatakse Eestis mitteresidendi tulu piiratud ulatuses. Samuti mõjutavad mitteresidentide maksustamist kahepoolsed riikidevahelised maksulepingud. Siseriiklikus tulumaksuseaduses on mitteresidentide maksustatava tulu ammendav loetelu Eesti tuluallikate kohta TuMS §-s 29 alljärgnev:

- 1) töö- ja teenistustasu (TuMS § 29 lg 1)
- 2) juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu (TuMS § 29 lg 2)
- 3) ettevõtluse tulu (TuMS § 29 lg 3)
- 4) kasu vara võõrandamisest (TuMS § 29 lg 4 ja 5)
- 5) renditulu ja litsentsitasu (TuMS § 29 lg 6)
- 6) intress (TuMS § 29 lg 7)
- 7) dividend (TuMS § 29 lg 8, alates 01.05.2004 ainult juriidilised isikud)
- 8) pension, stipendium, preemia, toetus, abirahad, loteriivõidud, vanemahüvitis, kindlustushüvitis, pensionifondi väljamakse, elatis, elatisabi, samuti Eesti Haigekassa, Eesti Töötukassa või residendist kindlustusseltsi poolt mitteresidendile väljamakstud kindlustushüvitised ja Eesti pensionifondist mitteresidendile väljamakstud kindlustushüvitised ning Eesti pensionifondist mitteresidendile tehtud väljamaksed (TuMS § 29 lg 9)
- 9) kunstniku või sportlase esinemise tasu (TuMS § 29 lg 10).

---

<sup>23</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 287.

<sup>24</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts.



## Mitteresidendile makstud töö- ja teenistustasud

Eestis maksustatakse tulumaksuga tulu<sup>25</sup>, mida mitteresidendist füüsiline isik on saanud töölepingu alusel töötamisest, avalikus teenistuses või töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel tegutsemisest. Täpsustuseks tuleks lisada, et tulumaksuga maksustatava tuluga on tegemist järgmistel juhtudel:

- kui mitteresident täitis oma töö- või teenistusülesannet või osutas teenust Eestis,
- kui väljamakse tegija on Eesti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, resident, Eestis tööandjana tegutsev mitteresident,
- kui väljamakse tehti mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu,
- kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.<sup>26</sup>

Tulenevalt TuMS § 41 lõikest 1 tuleb mitteresidendile makstavalt palgalt ja muudelt tasudelt<sup>27</sup> väljamakse tegemisel tulumaks juba kinni pidada. Tulumaks peetakse kinni esimesest kroonist määraga 21-%<sup>28</sup>. Maksulepingud kinnipidamismäär ei vähenda<sup>29</sup>. Erinevalt residentidest, kelle tuludest on väljamaksjal õigus teha mahaarvamisi igakuiselt seaduses sätestatud maksuvaba tulu ulatuses, ei ole mitteresidendile tehtud väljamaksetelt lubatud teha mingeid mahaarvamisi.

Mitteresidendist füüsilise isiku tulult kinnipeetud tulumaksu deklareerib väljamaksja deklaratsiooni vormi TSD lisal 2<sup>30</sup>, kinnipeetud tulumaks loetakse lõplikuks maksuks ning mitteresidendil puudub kohustus seda tulu täiendavalt deklareerida, erandina residentist. Juhul kui väljamaksest tulumaksu kinni peetud pole või kui tulumaksu kinnipidajat ei ole, on mitteresident kohustatud saadud tulu ise deklareerima deklaratsiooni vormil A1<sup>31</sup>.

---

<sup>25</sup> Tulumaksuseaduse § 29 lg 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>26</sup> Tulumaksuseaduse § 29 lg 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>27</sup> Kõik nimetatud tulud leiab TuMS § 29 lõigetes 1 ja 2

<sup>28</sup> aastal 2008 on tulumaksu määraks 21% vastavalt TuMS § 4 lg 1 p 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>29</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 517

<sup>30</sup> Maksu- ja Tolliameti vormil TSD lisal 2 näitab väljamaksja mitteresidendist füüsilistele isikutele tehtud väljamaksed, kinnipeetud tulumaks ja töötuskindlustusmaksed ning arvutatud sotsiaalmaks isikute lõikes.

<sup>31</sup> Maksu- ja Tolliameti vormil A1 näitab mitteresident oma Eestis saadud tulu, millelt ei ole tulumaksu kinni peetud.

Erinevalt residendi maksustamisest tuleb mitteresidendist füüsilise isiku palgatulu maksustamisel silmas pidada ka asjaolu, et mitteresidendi maksustamine sõltub maksulepingust. Maksulepingutes reguleerib mitteresidendi palgatulu maksustamist tavaliselt<sup>32</sup> artikkel 15, riigiteenistuse eest makstavat palka reguleerib artikkel 19.

### **Juhtimis- või kontrollorgani liikmete tasud**

Juhtimis- või kontrollorganiks on igasugune volitatud organ või isik, muu hulgas juhatus, nõukogu, täis- või usaldusühingut esindama volitatud osanik, prokurist, asutaja kuni juriidilise isiku registrisse kandmiseni, likvideerija, pankrotihaldur, audiitor, revident või revisjonikomisjon. Samuti loetakse juhtimisorganiks välismaa äriühingu filiaali juhatajat ning Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuurüksuses registreeritud püsiva tegevuskoha tegevjuhti<sup>33</sup>.

Tulumaksuga maksustatakse kõik tasud, mida residendist juriidiline isik maksab mitteresidendist juhtimis- või kontrollorgani liikmele ametiülesannete täitmise eest. Kui palgatulu maksustamise seisukohast oli oluliseks tulu teenimise koht, siis juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu maksustamisel ei ole oluline, kus tegelikult töö toimub või teenust osutatakse.

### **Ettevõtlusest saadud tulud**

Vastavalt TuMS § 14 lõikele 2 on ettevõtlus isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus (sealhulgas ka notar, kohtutäitur ja vandetõlk), mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguiline või teaduslik tegevus.

Tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresident sai Eestis toimunud ettevõtlusest. Erisäte puudutab aga olukorda, kus mitteresidendiks on madala maksumääraga territooriumil asuv juriidiline isik. Sellise isiku puhul maksustatakse kõik tema poolt Eesti residendile teenuse osutamisest saadud tulud, olenemata teenuse pakkumise või kasutamise kohast.

---

<sup>32</sup> Autor kasutab artiklitele viitamisel OECD mudellepingu artiklite numeratsiooni. Erinevalt reaalsetelt sõlmitud maksulepingute artiklitest võivad need erineda tüüplepingu artiklite järjekorrast.

<sup>33</sup> Tulumaksuseaduse § 9 lg 2, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

Nimekirja territooriumitest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiks, leiab Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud 11.01.2000. aasta määrusest nr. 11<sup>34</sup>.

### **Vara võõrandamisest saadav kasu**

TuMS § 15 lõike 1 kohaselt loetakse vara võõrandamisest saadavaks kasuks ükskõik millise võõrandatava ja varaliselt hinnatava eseme, sealhulgas kinnis- või vallasasja, väärtpaberi, nimelise aktsia, osa, täis- või usaldusühingusse tehtud sisse makse, ühistule makstud osamaksu, investeerimisfondi osaku, nõudeõiguse, ostueesõiguse, hoonestusõiguse, kasutusvalduse, isikliku kasutusõiguse, rentniku õiguste, tagasiostukohustuse, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõiguse või selle järjekoha või muu varalise õiguse müügist või vahetamisest saadavat kasu.

Üldjuhul maksustatakse mitteresidendi vara võõrandamisest saadud kasu isiku residentriigis, Eestile annab mitteresidendi kasu maksustamise õiguse TuMS § 29 lõige 4, mida toetab ka maksulepingu artikkel 13. Mitteresidendi tuluna saab maksustada ainult kinnis- ja vallasasjade (kehaliste esemete), kinnisasjadega seotud piiratud asjaõiguste (eelkõige kasutusvaldus) ning erandjuhul aktsiate ja muude osaluste võõrandamisest saadud kasu<sup>35</sup>. TuMS § 29 lõike 4 punktis 5 on toodud tingimus, et kasu osaluse võõrandamisest on lubatud vaid juhul, kui võõrandamise ajal või võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid äriühingu, investeerimisfondi või varakogumi varast otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad, milles mitteresidendil oli võõrandamise ajal vähemalt 10 % osalus.

TuMS § 15 lõigetes 2 ja 3 nimetatud tulude: aktsiaseltsi aktsiakapitali, osahinguga või ühistu osakapitali või täis- või usaldusühingu sisse maksete vähendamisel; samuti aktsiate, osade või osamaksete tagasiostmisel või tagastamisel isikule tehtav väljamakse osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sisse makset osaluse (aktsiad, osad, osamaks) omandamisel, juriidilise isiku likvideerimisel makstava likvideerimisjaotise osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sisse makset osaluse omandamisel saadud

---

<sup>34</sup> Nimekirja territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiteks, määrus nr.11, RT I 2000, 4, 28, RT I 2006, 15, 123

<sup>35</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommentaarid väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 529

tulusid maksustatakse mitteresidenti juhul, kui need tulud on saadud residendist juriidiliselt isikult.

## **Rendi- ja litsentsitasud**

Tulumaksuga maksustatakse mitteresidendi poolt saadud renditulu ja litsentsitasud <sup>36</sup> juhul, kui

- üürile või rendile on antud või piiratud asjaõigusega koormatud Eestis asuv kinnisasi või,
- üürile või rendile antud, samuti piiratud asjaõigusetega koormatud vara on kantud või kuulub kandmisele Eesti registrisse või,
- paragrahvis 16 nimetatud tasu maksja on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel.<sup>37</sup>

TuMS § 31 lõigete 4 ja 5 kohaselt on tulumaksust vabastatud litsentsitasu, mida makstakse vahetult Euroopa Liidu liikmesriigi või Šveitsi residendist äriühingule või sellise äriühingu Euroopa Liidu liikmesriigis või Šveitsis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu. Maksuvabastuse eelduseks on tingimus, et litsentsitasu maksja ja saaja on omavahel olnud seotud kaheaastase katkematu perioodi jooksul ja vähemalt 25% osalusega aktsia- või osakapitalis. Selline osalus võib olla:

- litsentsitasu maksjal litsentsitasu saajas,
- litsentsitasu saajal litsentsitasu maksjas,
- kolmandal äriühingul üheaegselt nii litsentsitasu maksjas kui saajas.

Lisaks sätestatakse, et maksuvabastust ei kohaldata litsentsitasu osale, mis ületab omavahel mitteseotud isikute vahel tehtavate sarnaste tehingute väärtust. Seega ei maksustata Eestis vaid seda osa litsentsitasust, mida sarnastel tingimustel maksaksid sõltumatud isikud.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Renditulu ja litsentsitasude mõiste leiab tulumaksuseaduse § 16-st, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>37</sup> Tulumaksuseaduse § 29 lg 6, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>38</sup> Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis.

[http://www.emta.ee/failid/MR\\_tulu\\_maksustamine\\_Eestis\\_2007.pdf](http://www.emta.ee/failid/MR_tulu_maksustamine_Eestis_2007.pdf) 12.02.2008

Kui renditulu või litsentsitasu makstakse mitteresidendist füüsilisele isikule, tuleb väljamaksjal tulult kinni pidada tulumaks kohustusliku määra alusel. Mitteresidendile tasutavalt litsentsitasult on väljamaksjal õigus pidada kinni vaid 15 % tulumaksu<sup>39</sup>. Oluline on siinkohal ka väljamakse saaja isiku residentsuse fikseerimine, sest välisriikidega sõlmitud maksulepingud piiravad paljudel juhtudel kinnipeetava maksu suurust, lubades kinni pidada vaid 5-10 % väljamakstavast tulust. Juhul, kui väljamakse tegijaks osutub teine füüsiline isik või maksulepingust tulenevalt loetakse seda mitteresidendi muuks tuluks, siis kinnipidamiskohustus puudub ning mitteresident on kohustatud saadud tulu ise Eestile deklareerima.

### **Intressid ja dividendid**

Tulumaksuga maksustatakse laenult, väärtpaberilt, liisingult või muult võlakohustuselt saadud intress, sealhulgas võlakohustuselt arvatud summad, mille võrra esialgset võlakohustust suurendatakse. Makse hilinemise või kohustuse muu rikkumise korral makstavaid summasid intressina ei käsitata.<sup>40</sup>

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga on piiratud oluliselt intresside ja dividendide maksustamist mitteresidendi tuluna. Alates 01.05.2004.aastast kehtiva TuMS § 29 lõike 7 redaktsiooni kohaselt maksustatakse intresse ainult siis, kui intressimäär ületab turutingimustele vastavat intressimäära.<sup>41</sup>

Mitteresidendist füüsilisele isikule makstavad dividendid on tulumaksust vabastatud. Erandina võidakse maksustada mitteresidendist juriidilisele isikule residendist äriühingu poolt makstavaid dividende. Seda juhul, kui isikule kuulub vähemalt 15% dividende makstavast residendist äriühingu aktsia- või osakapitalist või häälest<sup>42</sup>. Maksulepingutest tulenevalt on siingi kohaldatavad soodsamad maksumäärad.

---

<sup>39</sup> 15 % maksumäär on kehtestatud tulumaksuseaduse § 41 lõikele 8, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>40</sup> Tulumaksuseadus § 17 lg 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>41</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 288

<sup>42</sup> Tulumaksuseaduse § 29 lg 8, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

## Muud tulumaksuseaduse § 29 lõigetes kirjeldatud tulud

Mitteresidendi muu tulu hulka loetakse pensionid, stipendiumid, kultuuri- ja teadusalased preemiad, toetused, abirahad, elatis, elatisraha, loteriivõidud, kindlustushüvitised, vanemahüvitise seaduse alusel makstud hüvitised ning pensionifondist saadud väljamaksed. Alates 2007 aastast maksustatakse mitteresidendi tuluna Eesti residentilt saadud elatist<sup>43</sup>. Piirang maksulepingus võib keelata mitteresidendi tuluna saadud elatise maksustamise, seda aga juhul, kui füüsiline isik on oma residentsust Eesti maksuhaldurile dokumentaalselt tõendanud. Alates 2008 aastast lisandus TuMS § 29 lõikesse 9 ka selline mõiste, nagu elatisabi. Elatisabi seaduse<sup>44</sup> kohaselt makstakse elatisabi riigi poolt lapsele, kelle vanem ei täida ülalpidamiskohustust.

Tulumaksuga maksustatakse mitteresidendist kunstnikule või sportlasele seoses tema Eestis esinemise või teoste Eestis esitamisega makstud tasud. Tulumaksuga maksustatakse ka mitteresidendist kolmandale isikule makstud tasu residentist või mitteresidendist kunstniku või sportlase Eestis toimunud tegevuse eest. Esinemistasu maksustamine ei sõltu Eestis viibitud päevade arvust, oluline on, et esinemine oleks toimunud Eestis, kasvõi paari tunni jooksul.<sup>45</sup>

Residentist füüsilise isiku tulude loetelus ei ole sellist tululiiki eraldi nimetatud, sest selle järele puudub vajadus. Residenti puhul võib tegemist olla kas palgatulu või ettevõtlusega. Mitteresidendi puhul on kunstnike ja sportlaste tulu eraldi nimetamine vajalik seetõttu, et sedalaadi tegevuse maksustamisel kehtivad rahvusvahelises praktikas teistsugused põhimõtted võrreldes palgatulu ja vabakutselise tegevusega.<sup>46</sup>

TuMS § 41 lõige 9 kohustab mitteresidendist kunstnikule või sportlasele makstavat esinemistasu maksustama 15%-lise määraga, mida maksulepingud ei vähenda.

---

<sup>43</sup> Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis.  
[http://www.emta.ee/failid/MR\\_tulu\\_maksustamine\\_Eestis\\_2007.pdf](http://www.emta.ee/failid/MR_tulu_maksustamine_Eestis_2007.pdf) 12.02.2008

<sup>44</sup> Elatisabi seadus, 21.02.2007.- RT I 2007, 25, 130

<sup>45</sup> Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis.  
[http://www.emta.ee/failid/MR\\_tulu\\_maksustamine\\_Eestis\\_2007.pdf](http://www.emta.ee/failid/MR_tulu_maksustamine_Eestis_2007.pdf) 24.03.2008

<sup>46</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 554

## 2.4 Mitteresidendile kohaldatavad mahaarvamised

Residentsus on oluline kriteerium nii tulude maksustamise kui ka maksuvabastuste andmise seisukohast. Üldreeglik on, et residendid maksavad Eestis tulumaksu kogu maailmas teenitud tulult ning maksuvabastused on mõeldud vaid residentidele. TuMS § 42 kohaselt võib tulumaksu kinnipidaja residendile makstavatest väljamaksest teha mõningaid mahaarvamisi.

Mahaarvamiste eesmärk on viia kinnipeetava tulumaksu suurus kooskõlla maksustatavalt tulult võetava tegeliku tulumaksu suurusega ning püüda maksimaalselt ära hoida olukordi, kus tulumaksu peetakse kinni ettenähtust rohkem ning kus maksumaksjad peavad seetõttu taotlema hiljem enamaksu tagastamist.<sup>47</sup>

Residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust võib väljamaksja, igakuiselt enne kinnipeetava tulumaksu arvutamist maha arvata TuMS § 23 sätestatud 1/12 maksuvaba tulu summast. Seda mahaarvamist saab teha ainult ühes kohas korraga ja maksumaksja ühekordse kirjaliku avalduse alusel. TuMS § 42 lõike 1<sup>1</sup> kohaselt on tulumaksu kinnipidamisel õigus residendist füüsilisele isikule tehtavatelt väljamaksetelt ühes kalendrikuus maha arvata Eesti riigi poolt seaduse alusel makstavast pensionist ja kogumispensionide seaduses sätestatud kohustuslikust kogumispensionist, täiendav maksuvaba tulu pensionile<sup>48</sup> nimetatud pensioni ulatuses. Samuti võib maha arvata residendist füüsilisele isikule tehtud tööõnnetus- või kutsehaigushüvitise väljamaksest enne kinnipeetava tulumaksu arvutamist täiendava maksuvaba tulu tööõnnetus- või kutsehaigushüvitisele<sup>49</sup> nimetatud hüvitise ulatuses.

Elatise maksmise aluseks on kohtuotsus või –määrus ning elatise saaja vastab perekonnaseaduse §-des 23, 61-64 või 69 toodud tingimustele, siis loetakse elatis saaja tuluks ning lubatakse makstud elatis maksja tulust maha arvata.<sup>50</sup>

Mahaarvamiste seotus residentsusega on ilmne, sest kus mujal kui residentriigis on olemas ülevaade maksumaksja kõigi teenitud tulude kohta. Kui aga isikul puuduvad residentriigis maksustatavad tulud, siis maksuvabastuse saamine on välistatud ning tuluallikariigis ei anta

---

<sup>47</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 741

<sup>48</sup> Tulumaksuseadus § 23<sup>2</sup> tulenevalt, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>49</sup> Tulumaksuseadus § 23<sup>3</sup> tulenevalt, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>50</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 745

maksuvabastusi maksumaksjale, kuna seal riigis loetakse teda piiratud maksukohustusega isikuks ehk mitteresidendiks, antud juhul on selline maksumaksja teistega võrreldes täbaramas olukorras.

Probleem tekib just tihti piirialatöötajate<sup>51</sup> puhul või olukorras, kus maksumaksja põhilise osa oma tulust on teeninud riigis, kus teda käsitletakse kui mitteresidenti. Sarnastes tingimustes oleva mitteresidendi ja residendi erinev kohtlemine on ülekohtune. Eestis on alates 01.05.2004.aastast sarnastes tingimustes olevate isikute võrdset kohtlemist soodustatud, võimaldades neile residentidega sarnaseid maksuvabastusi. Üldjuhul ei ole mitteresidendile tehtud väljamaksetelt tulumaksu kinnipidamisel Eestis võimalik mahaarvamisi teha. Kuid erandina lubab Eesti tulumaksuseadus, teha mahaarvamisi Eestis saadud maksustatavast tulust mitteresidentidel, kes on mõne Euroopa Liidu teise liikmesriigi residendid. Et saada residentidega sarnaseid maksuvabastusi, peab mitteresident olema ühel maksustamisperioodil saanud vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis ja ta peab esitama Eesti residentist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni. Aastal 2006 esitas nendel alustel residentist füüsilise isiku deklaratsiooni 444 mitteresidenti, kes kasutasid TuMS § 28<sup>3</sup> tulenevat õigust mahaarvamiste tegemiseks oma tuludest. Nende 444 mitteresidendi poolt deklareeritud tulusid ja mahaarvamisi kajastav statistika on esitatud lisa 2.

Kuid antud probleemil on veel mõned teravad nurgad, nimelt on jäänud ebavõrdsesse seisu piirialatöötajad. Piirialatöötaja on EMP riikides või Šveitsis töötav piirialatöötaja, kelle alaline elukoht on mõnes teises riigis, kuhu ta korrapäraselt naaseb iga päev või vähemalt kord nädalas<sup>52</sup>.

Paljud Läti residendid käivad Valkast üle piiri Eestisse Valka tööle päevast päeva, aastate kaupa, läbides selleks ainult mõningad kilomeetrid. Maksustamise seisukohast vaadates on tegemist Läti residentidega, kelle töökoht asub Eestis, kuid elukoht ning kõik muud elulised huvid asuvad Lätis ning maksustamisel saame neid residentiga võrdselt kohelda ainult TuMS § 28<sup>3</sup> kirjeldatu ulatuses. Kas sellega eiratakse Euroopa Liidus kehtivat töjõu vaba liikumise

---

<sup>51</sup> kasutatud on ka väljendit piiriülenetöötaja, mis on tulnud inglise keelsest sõnast "gross borderer"

<sup>52</sup> European Commission - kodulehekül, teave ELi kohta,  
[http://ec.europa.eu/employment\\_social/social\\_security\\_schemes/eulisses/jetspeed/portal/media-type/html/language/et/user/anon/page/glossary.psm1;jsessionid=HTVSyzjpMn913YfW3DxTJdLQxHLQqj2wn2Hk0P11JmzG7Nwnbyvj!496657282?id=140&mode=m-r&name=S%C3%B5nastik](http://ec.europa.eu/employment_social/social_security_schemes/eulisses/jetspeed/portal/media-type/html/language/et/user/anon/page/glossary.psm1;jsessionid=HTVSyzjpMn913YfW3DxTJdLQxHLQqj2wn2Hk0P11JmzG7Nwnbyvj!496657282?id=140&mode=m-r&name=S%C3%B5nastik), 28.03.2008



põhimõtet? Sisuliselt on tegemist isikutega, kes 365-st päevast aastas töötavad ligikaudu 300<sup>53</sup> päeva võrdselt Eesti residentidega, kuid nende tuludest võetakse tulumaks esimesest kroonist alates. Iga kuu saavad Läti residendid, kes töötavad Eestis võrdselt meie residentidega, kätte tulumaksuvaba summa võrra väiksema palga. Tekib olukord, kus Läti residentist töötaja, kes teenib 6000 krooni kuus, saab iga kuu 385 krooni võrra vähem palgaraha kätte kui Eesti residentist töötaja, kes teeb lätlasega samal ametikohal võrdset tööd<sup>54</sup>. Aastas teeb see 4620 krooni riigi kasutuses olevat raha, millele antud juhul tekib Läti residentil õigus alles siis, kui ta maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks esitab füüsilise isiku tuludeklaratsiooni. Lisal 2 tabelis 2 näidatud statistika kohaselt on mitteresidendid, kes on esitanud residentist füüsilise isiku deklaratsiooni, kogu Eestis saadud tuludest 62 % ulatuses saadud just palgatuluna.

Kuigi pärast tuludeklaratsiooni esitamist on mitteresident residentiga võrdses olukorras, omab väikese palga juures olulist rolli ühes kuus saamata jäänud palgaosa, mis oleks aasta kestel tulumaksuvaba summa arvestamisel lisandunud. Olukorras, kus töötaja muutub Eestis töötades Eesti residentiks, tekib tal õigus residentile ettenähtud maksuvabastustele. Igakuise maksuvaba miinimumi arvestamise aluseks on maksumaksja avaldus<sup>55</sup>, mille kirjutamisele eelneb maksuhalduri juures residentiks registreerimine.

Hetkel kehtiv tulumaksuseadus ei tee vahet mitteresidentil ja mitteresidentist piirialatöötajal, mis on aga Euroopa maksuõiguses juba eraldatav. Autor arvates peaks muutma Eesti tulumaksuseadust nii, et mitteresidentidest piirialatöötajate kohta kehtiks eraldi regulatsioon. Piirialatöötajate kohta, kes enamjaolt teenivad 100% oma kogutuludest Eestis, peaks kehtima kord, mis lubab rakendada võrdselt residentiga mahaarvamisi juba igakuisest väljamaksest.

Autori ettepanek oleks muuta TuMS § 42 lõike 1 sõnastust: "Residentist füüsilisele isikule ja piirialatöötajale tehtud § 41 punktides 1, 3, 6, 7 ja 12 nimetatud väljamaksetest arvestatakse maksumaksja ühekordse kirjaliku avalduse aluse enne kinnipeetava tulumaksu arvutamist maha igas kalendrikuus 1/12 §-s 23 sätestatud maksuvabast tulust". Selline sõnastuse muutus eeldab aga kindlasti ka tulumaksuseadusesse "piirialatöötaja" definitsiooni kirjutamist, kus piirialatöötajaks loetakse EMP riikides või Šveitsis töötavat isikut, kelle alaline elukoht on

---

<sup>53</sup> arvestades Eesti tööõigusest tuleneva 40 tunnise nädala normtundidega

<sup>54</sup> Lisal 1 on näha residentide ja mitteresidentide palga arvestuse käik ja sellest tekkivad vahed

<sup>55</sup> Tulumaksuseadus § 42 lg 1, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

mõnes teises riigis, kuhu ta korrapäraselt naaseb iga päev või vähemalt kord nädalas ja kelle maksustatavast tuludest vähemalt 75% on teenitud Eestis. Maksusoodustuse igakuiseks kasutamiseks peaks mitteresident kirjutama MTA-le avalduse, millega võtab endale vastutuse, et kui tema aasta kogutuludest vähemalt 75% ei moodustagi Eestis saadud tulud, siis mitteresident on kohustatud esitama deklaratsiooni, mille alusel tuleb tal tulumaksu juurde maksta. Alusetult tagastatud maksusummalt on maksukohustuslane kohustatud tasuma muidugi ka intressi.

### 3. DEKLAREERIMINE JA TÕENDID

#### 3.1 Mitteresidendi deklareerimise kohustus

Deklareerimiskohustus on maksuõigussuhtest tulenev kõrvalkohustus, mis kuulub formaalse maksuõiguse ehk menetlusõiguse valdkonda. Maksuõigussuhtest võib tekkida lisaks maksukohustusele veel terve rida rahalisi ja mitterahalisi kõrvalkohustusi.<sup>56</sup>

Deklareerimiskohustus on mitterahaline kõrvalkohustus. Kõrvalkohustus eeldab aga peakohustuse olemasolu ehk enne peab olema määratud maks, siis saab nõuda ka selle maksu deklareerimist. Maksumaksjal on võimalus maksudeklaratsioon maksuhaldurile esitada kas isiklikult, saata postiga, asetada maksuameti postkasti kohapeal või edastada interneti vahendusel.

Tuludeklaratsiooni esitamine puudutab eelkõige residendist füüsilisi isikud, kes on kohustatud esitama selle Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule struktuuriüksusele maksustamisperioodi tulude kohta hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks. Residendist füüsilised isikud on kohustatud deklareerima oma kõikidest tuluallikatest saadud tulud, olenemata sellest, kas deklareeritavalt tulult on juba tulumaks kinni peetud või mitte. Oluline on siinkohal märkida, et seadus näeb ette ka olukordi, kus tulenevalt TuMS § 44 lõikest 6, residendist füüsiline isik ei pea tuludeklaratsiooni esitama.

Mitteresidendid on kohustatud esitama tuludeklaratsiooni ainult TuMS § 44 lõigetes 4, 5 ja 5<sup>1</sup> sätestatud juhtudel. Kõik tuludeklaratsioonivormid, mida mitteresidendid kasutavad tulude deklareerimisel, on kinnitatud Rahandusministri 14.01.2007 määrusega nr 11 “Mitteresidendi tulude deklareerimine”<sup>57</sup>. Mitteresident deklareerib tuludeklaratsiooni põhivormil A1 vastavalt TuMS § 29 kõik Eestis maksustamisele kuuluvad tulud, millelt ei ole tulumaksu kinni peetud. Kehtiva maksulepingu olemasolul, mis välistab TuMS §-s 29 nimetatud tululiigi maksustamise, puudub mitteresidendil sellise tulu deklareerimise kohustus.

---

<sup>56</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 762

<sup>57</sup> Mitteresidendi tulude deklareerimine, Rahandusministri määrus nr.11, 14.01.2007, RT I 2007, 3, 48, RTL 2008, 11, 139

Erandina residendist peab mitteresident esitama eraldi deklaratsiooni vormil kasu Eestist saadud vara võõrandamisest. Deklaratsiooni vorm V1 esitamise tähtaeg on nagu vormil A1, maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märts. Juhul, kui võõrandati kinnisasi, esitatakse tuludeklaratsioon kuu aja jooksul pärast kasu saamist. Kasu vara müügist on müüdud vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe vastavalt TuMS § 37 lõikele 1. Samuti on mitteresidendil õigus arvata kasust maha vara võõrandamisega seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. TuMS § 46 lg 5 kohaselt on mitteresident kohustatud tasuma tulumaksu vara võõrandamiselt saadud kasult 3 kuu jooksul pärast § 44 lõikes 4 sätestatud tuludeklaratsiooni esitamise tähtaega. Kui võtame näiteks mitteresidendi, kes müüs ära oma Eestis asuva kinnisasja 01.02.2008.aastal, siis deklaratsiooni vormi V1 peab ta maksuhaldurile esitama 01.03.2008.aastal, ning juurdemaksmisele kuuluv maksusumma tuleb tasuda kolme kuu jooksul<sup>58</sup> pärast V1 esitamise tähtpäeva. Mitteresident peab tulumaksu tasuma residendiga võrreldes tunduvamalt varem ja on ebavõrdsemas seisus. Residendil on õigus kinnisasjast saadud kasu deklareerida alles maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks.

Eestis toimunud ettevõtlusest saadud tulu kohta esitab mitteresident tuludeklaratsiooni vormi E1. Erinevalt residendi deklaratsioonidest on E1 vormi kohustatud esitama nii mitteresidendist füüsilised isikud, kes on saanud tulu Eestis toimunud ettevõtlusest, kui ka mitteresidendist juriidiline isik, kes ei oma Eestis filiaali ega registreeritud püsivat tegevuskohta ja ei ole ka väljamakse tegijaks. Tulenevalt TuMS § 44 lõikest 5 on mitteresident kohustatud vormi E1 esitama maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuue kuu jooksul, ettevõtluse lõpetamise korral kahe kuu jooksul arvates ettevõtluse lõpetamisest. Lühendatud tähtaeg on tingitud sellest, et ettevõtluse lõpetanud mitteresident võib Eestist lahkuda ning maksuhalduril ei pruugi hiljem tekkida mitteresidendiga kontakteerumise võimalust<sup>59</sup>. Tasumisele kuuluva tulumaksu summa peab mitteresident ise arvutama ning juurdemaksmisele kuuluva maksusumma tasuma kolme kuu jooksul pärast tuludeklaratsiooni vormi E1 esitamist maksuhaldurile. Maksuteadet mitteresidendile ei saadeta.

Kui üldjuhul on Maksu- ja Tolliametil mitteresidentidele kehtestatud eraldi tuludeklaratsiooni vormid, siis ainsana mitteresidentide hulgast on õigus esitada residendist füüsilise isikuga

---

<sup>58</sup> Tulumaksuseadus § 46 lg 5, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>59</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 770

sama tuludeklaratsioon vormil A<sup>60</sup> tulenevalt TuMS § 28<sup>3</sup> mitteresidendil, kes on Euroopa Liidu teise liikmesriigi resident, kes sai vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis. Sellisel juhul on mitteresidendil võimalus oma Eestis maksustatavast tulust teha residendiga sarnaseid mahaarvamisi.

Residendist füüsilisel isikul on õigus esitada koos abikaasaga ühine tuludeklaratsioon, kui nad olid maksustamisperioodi viimase päeva seisuga abielus. Mitteresidendid, kellel on seadusest tulenev õigus esitada vorm A, võivad abikaasade ühisdeklaratsiooni esitamise võimalust kasutada alles 01.01.2006.aastast alates. Abikaasade ühisdeklaratsiooni võib esitada ka juhul, kui kas üks või mõlemad abikaasad on Euroopa Liidu liikmesriigi residendid, kelle maksustamisperioodi kogutulust vähemalt 75% on saadud Eestist.

Mitteresidendi esitatud residendist füüsilise isiku tuludeklaratsioon TuMS § 28<sup>3</sup> tuleneva mahaarvamise õiguse kasutamiseks võib põhjustada ka erinevaid probleeme. Tuludeklaratsiooni õiguse kontrollimisel on segaduse tekitajaks mitteresidendile väljastatud Eesti isikukood. Kui mitteresident on endale taotlenud Eestis elamis- või tööloaba, siis väljastatakse talle ka automaatselt Eesti isikukood. Maksustamise seisukohast ei ole aga oluline isikukood, vaid tõsiasi, et tuludeklaratsiooni vormi A esitamisel ei tee maksuhalduri arvutiprogrammi kontrollikriteerium vahet Eesti isikukoodiga residendil ja Eesti isikukoodiga mitteresidendil. Maksuhaldur saab loota vaid isiku enda aususele, et kui ta on mitteresident TuMS § 28<sup>3</sup> tuleneva deklareerimise õigusega, siis ta täidab ära deklaratsioonis talle ettenähtud väljad. Seega tekitab segadust maksuarvestuses ja vormi täitmises olukord, kus resident ja mitteresident täidavad samasugust tuludeklaratsiooni vormi. Soomes, kus mitteresidente maksustatakse samadel põhimõttel kui Eestis, kus maksuvabastused mitteresidendi tuludest on välistatud, kasutatakse mitteresidendile erinevat deklaratsiooni vormi. Kui aga piiratud maksukohustuslase aastasest teenistusest vähemalt 75% moodustab Soomes saadud tulu, siis võib maksukohustuslane taotleda residendist maksukohustuslasega võrdset maksusoodustuste rakendamist. Selleks tuleb isikul Soome maksuametile esitada sellekohane taotlus, lisades sinna juurde ka koduriigi maksuameti tõendi aastase kogutulu kohta. Soomlastel on selleks väljatöötatud eraldi blanket „Taotlus progressiivse maksustamise kohta Soome maksuametile“<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Residendist füüsilise isiku tulu deklareerimine, Rahandusministri 26.11.2007.a määrus nr 53

<sup>61</sup> Välismaised renditöötajad ja Soome maksusüsteem, <http://www.vero.fi/>, 02.04.2008

Kas selline lahendus ei võimaldaks Eestil pääseda olukorrast, kus mitteresident ja resident täidavad ühe ja sama deklaratsiooni? Võibolla peaks ka Eesti maksuhaldur mõtlema sellele, et kontrolli probleemi lahendaks eraldi täidetav taotlus. Taotluse täidaks vaid TuMS § 28<sup>3</sup> märgitud tingimustele vastav mitteresident ning kus maksuhalduril on võimalik igal juhul kontrollida, kas maksuvabastuste võimaldamine on õigustatud. Kehtiva korra kohaselt on liiga suur võimalus, et residentist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni täidab ja maksuvabastuse saab mitteresident, kellel pole selleks õigust. Kuna tulumaks tagastatakse elektroonilise deklareerimise korral juba 5 päeva jooksul, on võimalik, et viga avastatakse alles pärast tulumaksusumma tagastamist ning maksumaksja peab tagastama tulumaksu koos juurdearvestatud maksuintressidega maksuvõlalt.

TuMS § 28<sup>3</sup> kehtestati tulenevalt EK lahenditest residentide ja mitteresidentide diskrimineerimise vältimiseks. Maksuvaba tulu<sup>62</sup> arvestatakse summeeritult kalendriaasta algusest<sup>63</sup>.

TuMS § 44 lõike 1<sup>2</sup> kohaselt, esitab füüsiline isik, kes ei ole resident kogu maksustamisperioodi kestel, tuludeklaratsiooni ainult residendiks oleku ajal saadud tulude kohta ja võib teha TuMS-e 4. peatükis lubatud mahaarvamisi sama ajavahemiku kohta. Paragrahvide 23, 23<sup>1</sup>, 23<sup>2</sup> ja 23<sup>3</sup> sätestatud mahaarvamisi võib teha ning §-s 28<sup>2</sup> sätestatud summalist mahaarvamiste piirangut võetakse arvesse proportsionaalselt kuude arvuga, mille jooksul isik on resident.

Kui resident lahkub maksustamisperioodi kestel Eestist, asudes alaliselt elama teise riiki, võib temast saada mitteresident. Sellisel juhul esitab isik residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni maksuhaldurile ainult selle perioodi eest, millal ta oli resident. Seega arvestatakse tema kogu aasta tuludelt maha maksuvabasumma ainult nende kuude eest, millal isik oli resident. Kui aga mitteresident viibis terve aastast kolm kuud Eestis ning siin teenitud tulu on tema terve maksustamisperioodi jooksul teenitud kogutuluks, on tal õigus kasutada TuMS § 28<sup>3</sup> tulenevat õigust residendiga samasugustele mahaarvamistele. Deklaratsiooni esitamisel aga võetakse sellisel juhul arvesse tervelt 12 kuu maksuvaba tulu summa. Sellisel juhul ei rakendata tulumaksuseadusest tulenevat summeeritud maksuvaba

---

<sup>62</sup> maksuvaba tulu, mis on nimetatud tulumaksuseadus § 42 lg 1 ja 1<sup>1</sup>, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>63</sup> Tulumaksuseadus § 42 lg 3, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

tulu arvestamise korda, mida kohaldatakse ainult residentidele. Autor on seisukohal, et antud juhul koheldakse Eesti residentide ebavõrdselt, ning residentide puhul peaks võimaldama mahaarvamisi sarnaselt mitteresidentidega, kellele kohaldub tulumaksuseaduse §-s 28<sup>3</sup> sätestatud õigus.

### 3.2 Maksuvabastuse saamise õiguse kohaldamiseks vajalikud tõendid

TuMS § 28<sup>3</sup> kohaselt muu Euroopa Liidu liikmesriigi residentist füüsiline isik, kes sai maksustamisperiodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis ja kes esitab residentist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni, võib oma Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha tulumaksuseaduse 4. peatükis sätestatud mahaarvamisi. Nimetatud isiku maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt residentriigi seadustele. Eestis saadud tulu maksustatakse TuMS 5. peatükis sätestatu kohaselt, arvestades riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingutes sätestatud võimalike maksusoodustuste ja –vabastustega.

Kehtivas tulumaksuseaduses ei ole ette nähtud kohustust esitada koos tuludeklaratsiooniga muid dokumente. MKS § 11 lõige 2 jätab maksuhalduri otsustada maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse, ning koguda asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. Tuleb arvestada, et enamikel juhtudel on lubatud tulust teha vaid dokumentaalselt tõendatud mahaarvamisi<sup>64</sup>.

TuMS § 28<sup>3</sup> kohaldamisel on oluline tuvastada, millist tulu saab lugeda Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentide maksustatavaks tuluks? Eelkõige tulumaksuseaduse § 28<sup>3</sup> annab meile esimese pidepunkti, öeldes, et maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt residentriigi seadustele. Seega peab maksuhaldur saama infot maksumaksja residentriigilt sealse maksustatava tulu kohta.

Kui seaduse säte näeb ette, et õigus mahaarvamisteks on isikul, kes sai maksustamisperiodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis, siis Eesti maksuhaldur peab kindlaks tegema milline on Eesti tulu osa isiku kogu maksustatavast tulust residentriigis. Jällegi peab maksuhaldur saama infot maksumaksja residentriigist. Probleemiks võib saada aga asjaolu, et

---

<sup>64</sup> Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts, lk 774

Eesti tuludeklaratsiooni esitamise tähtaeg ei kattu teise riigi maksustamisperioodiga ja saadava info laekumine võib venida.

EL-i liikmesriigid võivad EL Nõukogu 19.12.1977 a. direktiivi<sup>65</sup> kohaselt vahetada maksustamisalast infot liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi korras. Samas on nimetatud infovahetus aeglane ja ei pruugi olla kõikehõlmav. Eelkõige on maksumaksjal endal kohustus tõendada, et tal oli õigus mahaarvamisi kohaldada. Samuti on tõendite hankimine maksumaksja enda poolt tunduvalt kiirem lahendus.

Mitteresidendil on mahaarvamiste tegemiseks õigus tingimusel, et isiku residentriigi maksustatavast kogutulust vähemalt 75% on saadud Eestist. Kui näiteks välisriigis elav pensionär saab Eestist tulumaksuga maksustatavat pensioni, peetakse sellelt väljamakse tegemisel kinni tulumaks<sup>66</sup>. Olenevalt konkreetse riigiga sõlmitud maksulepingust, võib Eestil olla õigus Eestis pensionit maksustada. Olenevalt pensionäri residentriigi seadustest võib juhtuda, et pension selles riigis maksustatava tulu hulka ei kuulugi. Kui residentriigist ei saa isik üldse tulusid ning tuludeklaratsiooni esitamise kohustust pole, et teki tal maksustatavat tulu. TuMS §-le 28<sup>3</sup> sisule grammatiliselt lähenedes jääb mulje, et eelkirjeldatud isikul puudub Eestis õigus esitada residendi tuludeklaratsioon ning kasutada maksuvaba tulu või pensioni täiendava maksuvaba tulu mahaarvamise<sup>67</sup> õigusi Eestis. Ilmselt polnud see siiski nimetatud seadusesätte eesmärk. Kui isiku ainus tulu on saadud Eestist, siis on ta võrdses seisus residendiga, kes saab tulu Eestist ning maksuvabastuse andmine on õigustatud. Töö kirjutaja juhib tähelepanu, et TuMS § 28<sup>3</sup> sõnastus vajaks selles osas täpsustamist, et oleks selgelt aru saada, kuidas 75% arvutamine peaks ikkagi toimuma.

Autori arvates peaks TuMS § 28<sup>3</sup> sõnastuse viimase lause (maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt nimetatud riigi seadustele) üldse ära kaotama, sellega muutuks ka kirja pandud sätte põhimõte, kus maksustatava tulu arvutamisel tuleb võtta arvesse EL teises liikmesriigis kehtiv seadus. Viimase lause võiks asendada näiteks tekstiga: "Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentist füüsilise isiku maksustatavaks tuluks, 75% arvutamisel, loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist tingimusel nagu ta oleks Eesti resident". Kuna Eesti residendi tulude maksustamisel võetakse arvesse ka välismaal teenitud

---

<sup>65</sup> Direktiiv 77/799/EMÜ, EUR-Lex kodulehelt, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0106:ET:NOT>, 28.03.2008

<sup>66</sup> Tulumaksuseadus § 41 p 6, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318

<sup>67</sup> Tulumaksuseadus § 23<sup>2</sup>, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318



tulud ja kui tuludeklaratsioonis kajastuvad isiku kogu maailmatulu andmed, saab maksuhaldur hea ülevaate mitteresidendi kogutulude kohta, võimaldades maksuhalduril kontrollida Eestist saadud tulude 75%-st osa. Samas lahendaks see ka probleemi, kus mitteresidendi residentriigi seaduste kohaselt mõnda Eestis maksustatavat tulu residendi riigis ei loeta tema maksustatava tulu hulka. Praeguse seaduse sätte kohaselt ei saagi neid Eesti tulusid mitteresidendi maksustatava tulu hulka lugeda ning TuMS § 28<sup>3</sup> tulenev mitteresidendi õigus maksusoodustusele jääks isikul saamata.

Et Euroopa Liidu teiste liikmesriikide residendid saaksid kindluse, et neil on õigus Eestis mahaarvamisi teha ning vajadusel seda õigust tõendada, võiks neile kehtida Eesti residendist hilisem tulude deklareerimise tähtaeg, sest paljudes naaberriikides on isiku tulude deklareerimise tähtajad reeglina tunduvalt hiljem kui Eestis (-31.märts). See oleks abiks mahaarvamiste õiguse kontrollimisele, et mitteresident ei saaks tagasi tulumaksu, millele ta tegelikult õigust ei ole. Samas võib see endaga kaasa tuua olukorra, kus niigi terve aasta oodanud mitteresidendi mahaarvamiste õigusest tulenev maksusoodustus lükkub veel kaugemale edasi. Selline ebavõrdsus ei tulene otseselt aga Eesti seaduse sätetest, mistõttu poleks ka deklareerimise tähtaja edasilükkamisest abi.

Kuigi Eesti maksuhalduril puuduvad tõendid mitteresidendi tulude kohta mõnes välisriigis, mis on vajalik 75% tulude arvestamiseks, tuleb deklaratsiooni alusel tekkinud enammaks tagastada maksumaksjale ikkagi mitte hiljem kui 01.juuliks maksustamisperioodile järgneval aastal. Kui maksuhaldur leiab, et mitteresidendi tulumaksu enammakse tagastusnõue ei ole piisavalt tõendatud, võib maksuhaldur kirjaliku motiveeritud otsusega selle täitmise tähtaega pikendada, määrates tagastusnõude esitajale tähtaja täiendavate tõendite esitamiseks. Kui tõendeid ei esitata tähtaegselt, teeb maksuhaldur otsuse enammakse tagastamata jätmise kohta<sup>68</sup>. Kui hiljem selgub, et mahaarvamiste tegemine ei olnud õigustatud, tuleb mitteresidendil tagastada riigile tagasisaadud tulumaks koos maksuvõlalt määratud maksuintressidega.

Mitteresidendile, kes on residendiga võrdses olukorras, tuleks tulumaksuseadusesse sätestada võrdsed maksustamise sätted. Samas on juba rahvusvahelise maksustamise õiguses aastaid tuginedes residentsuse mõistele mitteresidente residentidest erinevalt maksustanud. Seega on

---

<sup>68</sup> Maksukorralduse seaduse § 107 lg 3, 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.

EK lahenditest tulenev diskrimineerimise vältimise kohaldamine EL-i liikmesriikide seadusandluse küllaltki vaevaline. Mitteresidendi maksustamisel on lisaks siseseadusele siiski vaja arvestada ka mitteresidendi residendiiriigi seadustega ning riikidevaheliste tulumaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingutega, mis muudab olukorra keerulisemaks. Siiski on Eesti tulumaksuseadus EL-i nõuetele vastav, vaja on vaid täpsustusi detailides ja maksuvabastuste kohaldamisel.

## KOKKUVÕTE

Käesolevas lõputöös puudutatakse EL õiguse ja Euroopa Kohtu mitteresidentide diskrimineerimist käsitlevate lahendite mõjusid Eesti tulumaksuseadusele. Nimetatud diskrimineerimine, mis on põhjustanud erinevused residentide ja mitteresidentide maksustamise süsteemis ja põhimõtetes, rikub sellega Euroopa Ühenduse isiku vaba liikumise põhimõtet. EL-iga liitumise järel ilmus Eesti tulumaksuseadusesse § 28<sup>3</sup>, mille kohaselt on residendiga võrdseid mahaarvamisi õigus kasutada ükskõik millise teise Euroopa Liidu liikmesriigi residendil, juhul, kui isiku aasta maksustatavast kogutulust vähemalt 75% on saadud Eestist. Käesolev töö analüüsibki peamiselt tulumaksuseaduse § 28<sup>3</sup> tulenevaid mitteresidendi ja residendi õigusi võrdsete maksuvabastuste põhimõttest lähtudes.

Mitteresidendi tulude maksustamisel kehtib tuluallika printsiip, see tähendab, et isik on kohustatud Eestis maksma tulumaksu ainult nendelt tuludelt, mis on teenitud Eestis. Samuti tuleb mitteresidendi maksustamisel jälgida, et kui Eestil on sõlmitud kehtiv maksuleping teise riigiga, võidakse sellega piirata Eesti maksustamisõigust.

Residentsus on oluliseks kriteeriumiks nii tulu maksustamise kui ka maksuvabastuste andmise seiskohast vaadatuna. Tulumaksuseaduse alusel kohaldatavad maksuvabastused on mõeldud vaid residentidele, sest residentriigil on ülevaade maksumaksja kõikidest teenitud tuludest.

Käesoleva töö üheks eesmärgiks on tuvastada residendi ja mitteresidendi maksuvabastusega seotud erinevusi ja probleeme. EL-I teise liikmesriigi residendil on õigus võrdsele kohtlemisele residendiga maksusoodustuste osas, seda reguleerib tulumaksuseaduse § 28<sup>3</sup>. Et saada residendiga võrdseid mahaarvamisi, peab EL teise liikmesriigi resident olema saanud ühel maksustamisperioodil vähemalt 75% oma tuludest Eestis. Samuti tuleb selle õiguse realiseerimiseks mitteresidendil esitada Eesti maksuhaldurile residendist füüsilise isiku tuludeklaratsioon. Seega on mahaarvamiste tegemise õigus mitteresidendi tuludest vaid üks kord aastas ja seda tagant järele eelnenud maksustamisperioodi eest.

Kuigi mitteresidentide ebavõrdne kohtlemine pika perioodi jooksul võrdsustub, on veelgi ebavõrdsemas olukorras niinimetatud piirialatöötajad. Töötajad, kes päevast päeva töötavad

kõrvuti, Eesti territooriumil ja täpselt samadel tingimustel residentidega, kuid saavad oma igakuise sissetuleku residendiga võrreldes maksuvaba miinimumi mitteamvestamise summa võrra väiksemana. Selleks, et saada residendiga võrdset palgaarvestust, peavad nad, kas ootama tervelt 12 kuud ja esitama residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni, et saada aasta kestel arvestamata jäetud maksusummad tagasi või muutma elukohta, ehk saama residentideks. Hetkel kehtiv TuMS ei tee vahet mitteresidendil ja mitteresidendist piiralatöötajal, mis on Euroopa maksuõiguses juba eraldatav. Autori ettepanek oleks muuta Eesti tulumaksuseadust nii, et mitteresidendist piiralatöötajate kohta kehtiks eraldi regulatsioon, mis võimaldaks nende tuludele rakendada residendiga võrdseid mahaarvamisi igakuistelt väljamaksetelt.

Tulumaksuseadusest tulenev maksuvaba tulu summeeritult arvutamine on tekitanud ebahariliku olukorra, kus mitteresidendist EL teise liikmesriigi residentide koheldakse soodsamatel tingimustel kui Eesti enda residentide. Füüsilisel isikul, kes ei ole resident kogu maksustamisperioodi kestel, on õigus esitada tuludeklaratsioon ainult residendiks oleku ajal saadud tulude kohta, sama ajavahemiku kohta on tal lubatud teha ka TuMS 4. peatükis sätestatud mahaarvamisi. Mitteresidendidele, kes aga esitab TuMS § 28<sup>3</sup> tulenevast õigusest lähtudes Eesti residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni, kasutades samuti TuMS 4. peatükis lubatud mahaarvamiste õigust ei arvestata aga saadud tulu proportsionaalselt. Autor on seisukohal, et antud juhul koheldakse Eesti residentide EL teise liikmesriigi residendiga ebavõrdsemalt ning sellisel juhul peaks ka residentidele võimaldama mahaarvamisi ilma proportsionaalsust arvestamata sarnaselt mitteresidendile, kellele viitab TuMS-s § 28<sup>3</sup> sätestatud õigus.

Käesoleva töö viimases osas vaadeldakse mitteresidendi tulude deklareerimise ja tõendamise võimalusi, kui isik kasutab TuMS § 28<sup>3</sup> tulenevaid õigusi. Selle sätte kohaldamine Eestis on kaasa toonud mõningate probleemide ilmnemise, mis eelkõige on seotud detailidega ja sätte kohaldamise täpsustamisega.

Maksuhalduri töö praktilise poole küsimuseks on kindlasti ka deklareeritud tulude õigsuse kontroll. Üheks kontrolli valupunktiks on kindlasti mitteresidendid, kellele on väljastatud Eesti isikukood, sest mitteresidendid, kes esitavad residendist füüsilise isiku deklaratsiooni ja kasutavad maksumaksja tunnuseks isikukoodi, ei ole esitamise hetkel eristatavad Eesti residendist. Erinevalt naaberriigist Soomest, kus mitteresidente maksustatakse samadel

põhimõtetel kui Eestiski, peavad mitteresidendid erinevalt residentidest maksuhaldurile mahaarvamiste taotlemiseks esitama eraldi taotluse. Taolise lahenduse rakendamine Eestis võimaldaks maksuhalduril saada kindlamat kontrolli mitteresidentide üle, kes sarnaselt Eesti residentiga omavad Eesti isikukoodi. Kehtiva korra kohaselt on võimalus, et residentist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni esitab ja maksuvabastusi saab mitteresident, kellel puudub selleks seaduslik alus, liigagi suur.

TuMS § 28<sup>3</sup> kohaselt loetakse isiku maksustatavaks tuluks tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt isiku residentriigi seadustele. Seega peab maksuhaldur tuvastama, millist tulu saab lugeda EL teise liikmesriigi residentide maksustatavaks tuluks. Kuna tuludeklaratsioonis esitatud andmete tõendamise kohustus langeb maksumaksjale, võib antud isiku maksustatava tulu osa määramine olla raskendatud. Asjaolu tõttu, et Eesti tuludeklaratsiooni esitamise tähtajaks on 31.märts, mis ei pruugi kattuda teise riigi maksustamisperioodiga või kehtib teises riigis Eestist hoopis hilisem tulude deklareerimise kohustus, võib saadav info venida. See omakorda tingib olukorra, kus maksuhaldur on kohustatud kontrollimatult tagastama isikule esitatud deklaratsiooni alusel enammakstud maksusumma. Siinkohal juhiks tähelepanu, et TuMS 28<sup>3</sup> sõnastus vajaks täpsustamist, kuidas 75% arvutamine ikkagi peaks toimuma ning EL riigid võiksid selles vallas teha olulisemalt suuremat koostööd, toetades sellega maksumaksjat.

Autor on nõus, et Eesti tulumaksuseadus vastab EL nõuetele, mitteresidente koheldakse residentiga võrdses olukorras võrdselt TuMS § 28<sup>3</sup> osas. Töö sissejuhatuses püstitatud hüpotees sai tõestatud, kuid siiski on võimalik olemasolevat sätet täiustada ning mahaarvamiste õiguse praktilist kohaldamist täpsustada nii tulumaksuseaduses kui deklaratsioonivormil, et vältida võimalikku mahaarvamiste õiguse valesti kasutamist või nendest arusaamist.

## SUMMARY

This diploma thesis discusses the effect, which the legislation of the European Union and the rulings of the European Court of Justice on the discrimination of non-residents have on the Estonian Income Tax Act. The abovementioned discrimination, which has been brought about by variations in the taxation systems and in the principles of taxing residents and non-residents, thus violates the European Community's principle of the free movement of persons. After joining the European Union, the section 28<sup>3</sup> was added to the Estonian Income Tax Act; this section stipulates that the residents of any other EU member state have the right to the same deductions as the residents of Estonia, provided that at least 75% of this person's annual taxable income has been earned in Estonia. The present thesis analyses primarily the rights of residents and non-residents under the section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act, on the basis of the principle of equal tax exemptions.

The income of non-residents is taxed on the basis of the principle of the income source; this means that the non-resident must pay income tax to Estonian tax authorities only on the income, which the person has earned in Estonia. Also, it is important to bear in mind upon the taxation of non-residents that if Estonia has concluded a tax treaty with another country, where the non-resident is a resident, there may be restrictions on the rights to tax the income in Estonia.

Residency is an important criterion in income taxation as well as in the granting of tax exemptions. The tax exemptions granted under the Income Tax Act only apply to Estonian residents, because the country of residency has an overview of all the income earned by the taxpayer.

One of the objectives of the present diploma thesis is to identify the differences and the problems in tax exemptions for residents and for non-residents. The residents of other EU member states have the right to the same treatment as the residents, in terms of tax incentives, as stipulated in section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act. In order to obtain the same deductions as the residents, the residents of another EU member state must have derived at least 75% of their taxable income in Estonia, within a single period of taxation. Also, to be able to exercise

this right, the non-resident must submit an income tax return of a resident natural person to the Estonia Tax and Custom Board. Therefore, the deductions from the non-residents taxable income can only be made once a year and retroactively for the previous period of taxation.

Although the unequal treatment of non-residents is balanced out in the long term, the so-called cross-border workers are in an even more inequitable situation. These employees work next to the Estonian residents, in the same territory and under exactly the same conditions, day after day; however, their monthly income is smaller, compared to that of residents, by the non-calculated sum of the basic exemption. For that purpose, to have their salary calculated on equal terms with the residents, they have to wait for a total of 12 months and must submit the income tax return of a resident natural person, in order to be paid back the sums of basic exemption not deducted in the course of the year; or they must change their country of residence, i.e. become residents. The currently valid Income Tax Act does not distinguish between non-residents and cross-border employees who are non-residents; the European fiscal law already distinguishes between the two. The author's suggestion is to amend the Estonian Income Tax Act so that a separate regulation would apply to cross-border workers as non-residents, allowing the use of equal deductions from their income as the monthly tax payments are calculated.

The aggregate calculation of the basic exemption, as stipulated in the Income Tax Act, has created an unusual situation where non-residents who are the residents of another EU member state are treated under more favourable conditions than the residents of Estonia. A natural person who is not an Estonian resident for the entire period of taxation has the right to submit the income tax return only for the income earned in the period when he or she was a resident; the person is allowed to make deductions for the same period, as stipulated in Chapter 4 of the Income Tax Act. If non-residents submit the income tax return of an Estonian natural person (exercising the right provided in section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act) and also use the permitted deductions established in Chapter 4 of the Income Tax Act, their received income is not taken into account proportionally. The author finds that in this case the Estonian residents are treated unequally in comparison with residents of other EU member states; and in such case, the residents should also be allowed deductions without reference to proportion, as now applies to non-residents, pursuant to section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act.

The final part of the present thesis focuses on the income declaration and verification opportunities for non-residents, when a person exercises the rights provided in section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act. Along with the application of these provisions in Estonia, certain problems have emerged – above all, these concern the specifics and the specification of the application of the provisions.

A practical matter for tax administrators is also checking the correctness and accuracy of the declared income. One of the problematic issues here is non-residents who have been issued a national personal ID-code, because these non-residents – who submit the income tax return of an Estonian resident and use the ID-code for taxpayer identification – cannot be distinguished from Estonian residents at the moment of the submission of the tax returns. In Finland, the neighbouring country, non-residents are taxed on the same principles as in Estonia; but in Finland, the non-residents must submit a separate application to the tax administrator to request deductions; and residents do not have to do this. The implementation of a similar system in Estonia would allow the tax administrator to obtain more control over those non-residents who, like Estonian residents, have the personal ID-code of Estonia. Under the current legislation, there is far too great a possibility that a non-resident without the relevant legal right submits the income tax return of an Estonian resident and is granted basic exemption.

Pursuant to section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act, taxable income means income before deductions pursuant to the legislation of the state concerned. Therefore, the tax administrator must ascertain which income can be considered as taxable income for the resident of another European Union member state. Since it is the obligation of the taxpayer to prove the validity of the data in the submitted income tax return, it may be more difficult to determine the percentage of taxable income of this person. The deadline for the submission of Estonian income tax returns is 31 March, which may not be the same as the deadline of the taxation period in another country, or the other country might apply a much later deadline for the submission of tax returns. Thus the provision and receipt of information can be delayed. This, in turn, creates a situation where the tax administrator is obligated to return, without checking, the overpaid tax amount, based on the tax return submitted by the person. At this point, the author would like to draw attention to the fact that the wording of section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act requires changes, in terms of how exactly the 75% should be calculated; and the EU countries could cooperate more closely in this area, thereby supporting the taxpayers.



The author agrees that the Estonian Income Tax Act meets the requirements of the European Union, that non-residents are treated equally with residents, if the situation is the same, in the context of section 28<sup>3</sup> of the Income Tax Act. The hypothesis proposed in the introduction of the thesis has been verified. However, it is still possible to improve the existing provisions and to specify the practical application of the right to deductions both in the Income Tax Act and on the tax return forms, to prevent the potential misuse or misunderstanding of the right to deductions.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETEL

1. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.
2. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu: Eesti Maksuteadlaste Selts
3. Tulumaksuseadus, 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 318
4. Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend [<http://www.emta.ee/?id=1529>]
5. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura
6. Euroopa Komisjoni soovitus nr 94/76  
[<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=T1347&keel=et&pg=5&ptyyp=A&tyyp=T&query=09>], 12.03.2008
7. EKL C-279/93 Finanzamt Köln – Altstadt v Schumacker. Materials on International & EC Tax Law 2005/2006 vol.2, lk 1790 – 1814
8. EKL C-204/90 Hanns - Martin Bachmann v Belgia State. Materials on International & EC Tax Law 2005/2006 vol.2, lk 1739 - 1753
9. Nimekiri territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiteks, määrus nr.11, RT I 2000, 4, 28, RT I 2006, 15, 123
10. Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis.  
[[http://www.emta.ee/failid/MR\\_tulu\\_maksustamine\\_Eestis\\_2007.pdf](http://www.emta.ee/failid/MR_tulu_maksustamine_Eestis_2007.pdf)], 12.02.2008
11. Elatisabi seadus, 21.02.2007.- RT I 2007, 25, 130
12. European Commission kodulehekül, teave ELi kohta,  
[[http://ec.europa.eu/employment\\_social/social\\_security\\_schemes/eulisses/jetspeed/portal/media-type/html/language/et/user/anon/page/glossary.psm1;jsessionid=HTVSyzjpMn913YfW3DxTJdLQxHLQqj2wn2Hk0P11JmzG7Nwnbyvj!496657282?id=140&mode=m-r&name=S%C3%B5nastik](http://ec.europa.eu/employment_social/social_security_schemes/eulisses/jetspeed/portal/media-type/html/language/et/user/anon/page/glossary.psm1;jsessionid=HTVSyzjpMn913YfW3DxTJdLQxHLQqj2wn2Hk0P11JmzG7Nwnbyvj!496657282?id=140&mode=m-r&name=S%C3%B5nastik)], 28.03.2008
13. Mitteresidendi tulude deklareerimine, Rahandusministri määrus nr.11, 14.01.2007, RT I 2007, 3, 48, RTL 2008, 11, 139
14. Residendist füüsilise isiku tulu deklareerimine, Rahandusministri 26.11.2007, määrus nr 53
15. Välismaised renditöötajad ja Soome maksusüsteem, [<http://www.vero.fi/>] 02.04.2008
16. Direktiiv 77/799/EMÜ, EUR-Lex kodulehelt, [h. Direktiiv 77/799]  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0106:ET:NOT>], 28.03.2008
17. Soomes elavatele pensionäridele makstud Eesti sotsiaalkindlustusalaste pensionide tulumaksuga maksustamisest Eestis, <http://www.emta.ee/index.php?id=2537>, 14.02.2008

## LISA 1. Erinevused residendile või mitteresidendile väljamakse tegemisel arvestatud mahaarvamistes

**Eeldus:** Maksumaksja on kokkuleppinud oma tööandjaga, et tema igakuiseks palgaks saab 6000 krooni.

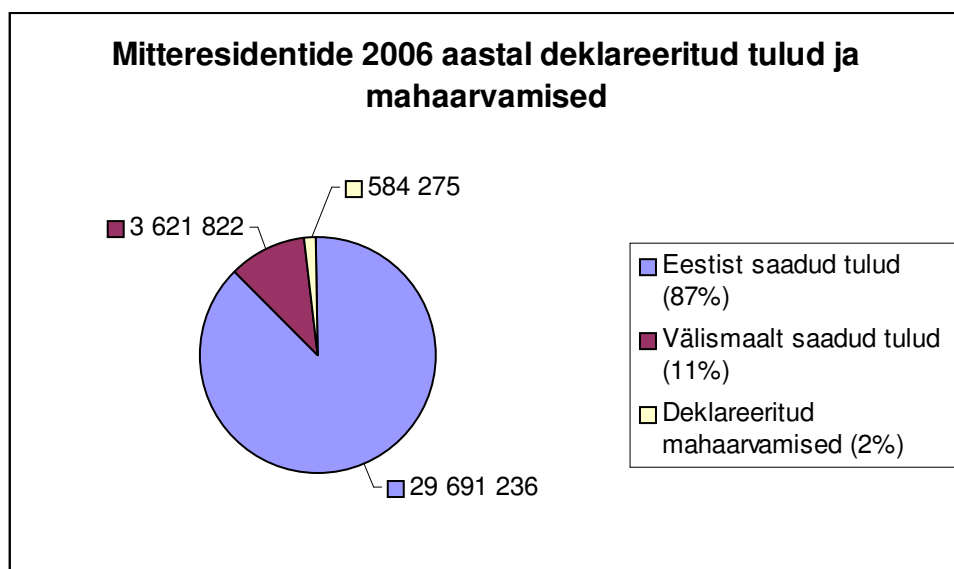
1. Kui töövõtjaks on resident		2. Kui töövõtjaks on mitteresident	
Palk	6000	Palk	6000
Töötuskindlustusmakse (0,6%)	36	Töötuskindlustusmakse (0,6%)	36
Kohustuslik kogumispensionimakse (2%)	120	Kohustuslik kogumispensionimakse (2%), mitteresidendi puhul igakuise väljamakse tegemise ei arvestata	-
Arvestatud ja kinnipeetud tulumaksus summa Arvutuskäik: $20\,000 - 36 - 120 - 2250 = 5089$ $5089 * 21\% = 755.-$ kinnipeetud tulumaks	755	Arvestatud ja kinnipeetud tulumaksus summa ( $21\% * 20\,000.-$ , tulumaks arvestatakse mitteresidendil esimesest kroonist alates)	1260
Enne tulumaksu kinnipidamist võetakse arvesse maksuvaba summa ühes kuus	2250	Maksuvaba summat kuus ei arvestata ning tulumaks võetakse esimesest kroonist	-
Palgalt arvestatud sotsiaalmaks	1980	Palgalt arvestatud sotsiaalmaks	1980
Arvutuskäik: 20 $000 - 120 - 400 - 3618 = 15862.-$ summa, mis makstakse residendile	<b>5089</b>	Arvutuskäik: $20\,000 - 120 - 4200 = 15680.-$ summa, mis makstakse mitteresidendile	<b>4704</b>

**Järeldus :** Ainukese lahendusena pakub mitteresidendile residendiga võrdse võimaluse kasutada aasta keskel arvestamata jäetud mahaarvamistega tuludeklaratsiooni vorm A esitamine maksustamisperioodile järgneva aasta 31.märtsiks. Kui võrrelda residendi ja mitteresidendile makstavaid summasid, siis kättesaadu palga vahe on antud näite puhul ligikaudu 13% aastas ( $5089/4704*12 = 13\%$ ). Seega kaotab mitteresident aastas 13% oma kogutulust, mille kasutamisele tekib tal õigus alles järgmisel aastal.

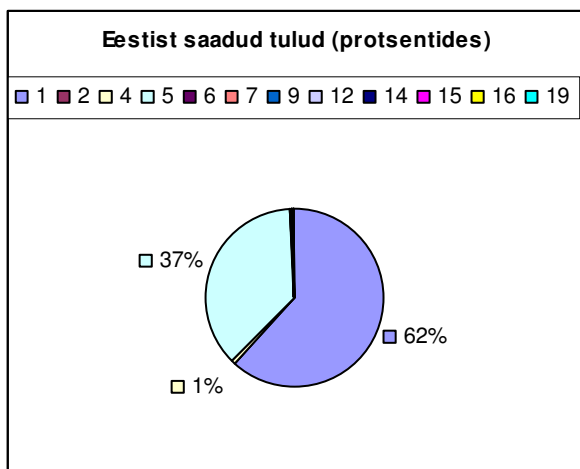
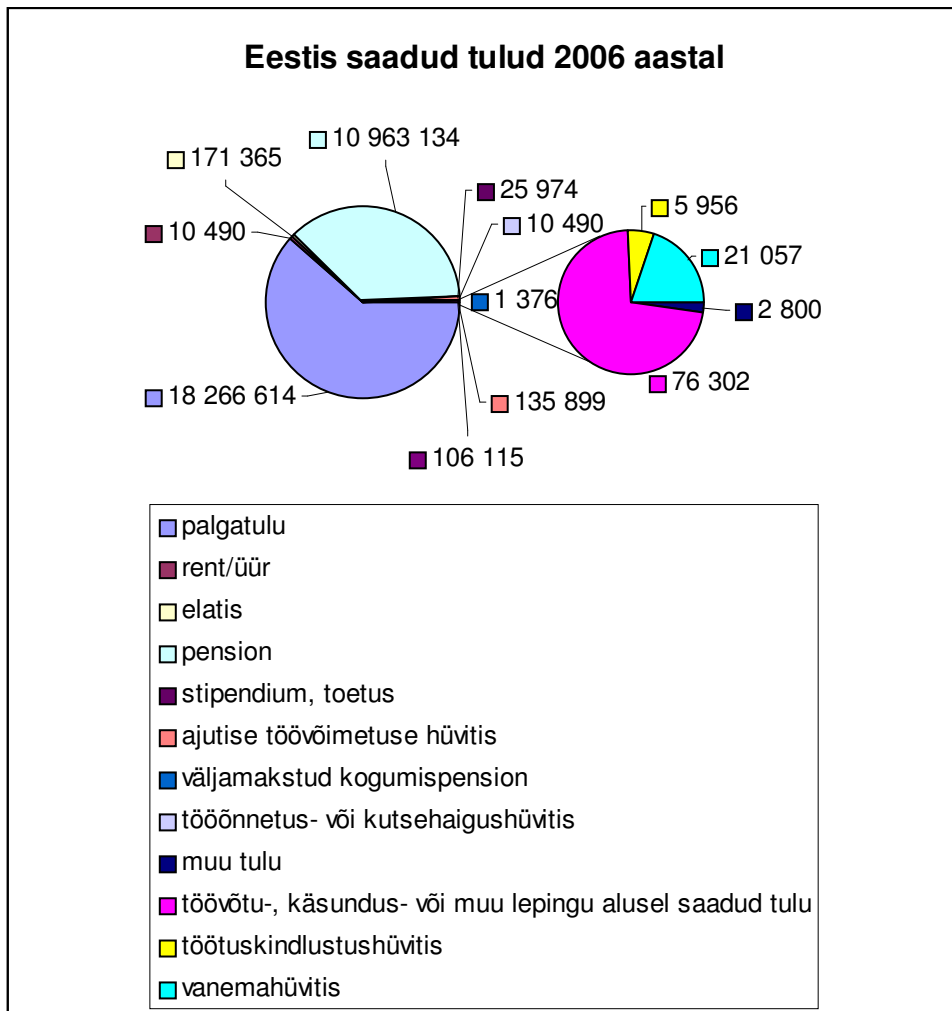
## LISA 2. Maksu- ja Tolliameti statistika

Statistikas on välja toodud 2006 aastal mitteresidentide poolt deklareeritud tulud ja mahaarvamised, residendist füüsilise isiku tuludeklaratsioonis, kasutades TuMS § 28<sup>3</sup> tulenevat õigust mahaarvamistele residendiga võrdselt, kui mitteresidendi aasta kogutuludest vähemalt 75% on saadud Eestis.

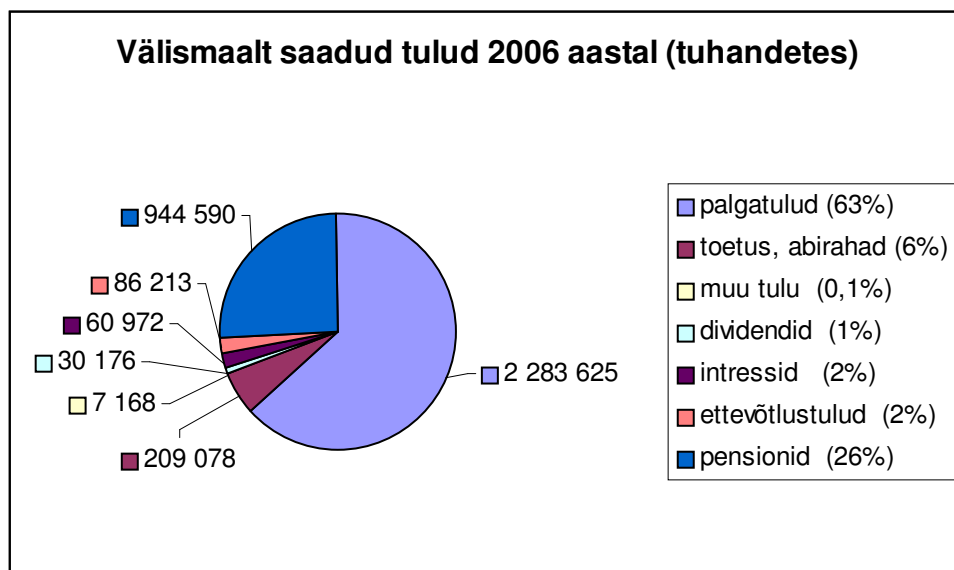
**Tabelis nr. 1 Mitteresidentide 2006 aastal deklareeritud tulud kokku (444 mitteresidenti)**



Tabelis nr.2 Eestis saadud 2006 aasta tulud kokku, tululiikide lõikes (kroonides)



**Tabelis nr. 3 Välismaalt saadud 2006 aastal deklareeritud tulud kokku, tululiikide lõikes (kroonides)**



**Tabelis nr. 4 Deklareeritud mahaarvamised protsentides 2006 aastal, liikide kaupa**

