

Seletuskiri Eesti seisukohtade juurde Nõukogu direktiivi eelnõule, millega kehtestatakse mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate peakontori maksustamise süsteem ning muudetakse direktiivi 2011/16/EL

1. SISSEJUHATUS JA KOKKUVÕTE

13. septembril 2023 esitas Euroopa Komisjon (edaspidi *komisjon*) direktiivi eelnõu 2023/0320 (CNS)¹, millega kehtestatakse mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate peakontori maksustamise süsteem ning muudetakse direktiivi 2011/16/EL. Direktiivi eesmärk on soodustada mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate tegevuse piiriülest laiendamist ja hõlbustada selliste püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis tegutsevate ettevõtjate tulumaksukohustuse täitmist. Selleks näeb direktiiv ette püsiva tegevuskoha maksukohustuse arvutamise ettevõtja peakontori asukohariigi maksureeglite kohaselt, rakendades püsiva tegevuskoha asukohariigis kehtivat maksumäära, ja maksusumma kandmise püsiva tegevuskoha asukohariiki.

Direktiivis sätestatud reeglite ülevõtmise tähtaeg on 2025. aasta 31. detsember ja reeglite rakendamine peaks algama 2026. aastal. Direktiivi ülevõtmiseks on vajalik tulumaksuseaduse ja selle rakendusakti, rahandusministri 29.11.2010. a. määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ muutmise.

Eesti toetab direktiivi eesmärki vähendada piiriülelset tegutsevate mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate halduskoormust seoses püsiva tegevuskoha asukohariigis tekkinud maksukohustusega. Meile valmistab aga muret sellega kaasnev maksuhalduri töökoormuse oluline suurenemine, mis ei pruugi olla proportsionaalne direktiivi rakendamise võimaliku positiivse mõjuga. Samuti ei ole praegu selge, kuidas toimiksid direktiivis sätestatud tulumaksukohustuse arvutamise ja määramise põhimõtted Eestis kehtiva edasilükatud kasumi maksustamise süsteemi kontekstis.

Euroopa Liidu Nõukogu Hispaania eesistumise perioodil toimus direktiivi eelnõu sissejuhatav arutelu. Uue eesistuja Belgia jaoks ei ole tegemist prioriteetse teemaga ja sellega kavatsetakse tegeleda alles eesistumise teises pooles.

Direktiivi eelnõu õiguslik alus on Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 115, mille kohaselt on direktiivi vastuvõtmiseks vaja liikmesriikide ühehäälselt otsust.

Vabariigi Valitsuse seisukohtade eelnõu on koostanud Rahandusministeeriumi maksu- ja tollipoliitika osakonna nõunik Elo Haugas (tel 5885 1332, e-post elo.haugas@fin.ee). Seisukohad on kooskõlastanud finants- ja maksupoliitika asekancler Evelyn Liivamägi (tel 5696 1216, e-post evelyn.liivamagi@fin.ee).

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0528>

2. DIREKTIIVI SISU JA VÖRDLEV ANALÜÜS

Direktiivi eesmärk on lihtsustada selliste mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate halduskoormust, kes soovivad laiendada või on juba laiendanud oma tegevust teise liikmesriiki püsiva tegevuskoha kaudu. Seega on direktiiv suunatud pigem sellistele väikeettevõtjatele, kes on laienemise algusjärgus. Ettevõtja suhtes, kellel on püsiva tegevuskoha asemel teises liikmesriigis juba tütarühing, direktiivi ei kohaldata.

2.1. I peatükk – üldsätted (artiklid 1–3)

Üldsätted määravad kindlaks direktiivi reguleerimiseseme, kohaldamisala ja definitsioonid. Direktiivi kohaldatakse liikmesriigis asutatud ja selle residendist äriühingu² suhtes, kes on mikro-, väikese või keskmise suurusega ettevõtja (edaspidi *VKE*) nõukogu direktiivi 2013/34/EL³ tähenduses ja kes tegutseb teises liikmesriigis üksnes püsiva tegevuskoha kaudu ega ole kontserni liige.

Viidatud direktiivi kohaselt on mikroettevõtja ettevõtja, kes oma bilansipäeval ei ületa kolme järgmise kriteeriumi seast vähemalt kahte piirmäära: bilansimaht 350 000 eurot, netokäive 700 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 10. Väikeettevõtja puhul on vastavad näitajad: bilansimaht 4 000 000 eurot, netokäive 8 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 ning keskmise suurusega ettevõtja puhul: bilansimaht 20 000 000 eurot, netokäive 40 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250.

2.2. II peatükk – peakontori põhine maksustamine (artiklid 4–14)

Direktiivi eelnõu II peatükis on kindlaks määratud tingimused, millele *VKE* peakontori põhise maksustamise süsteemi (edaspidi ka *HOT*⁴) kasutamiseks vastama peab: ta on viimased kaks aastat olnud liikmesriigi resident ja kvalifitseerunud *VKE*ks ning samal perioodil ei ole tema püsivate tegevuskohtade kogukäive ületanud peakontori kahekordset käivet. Kui *VKE* valib *HOT*i rakendamise, siis rakendatakse seda tema kõigi püsivate tegevuskohtade suhtes. *HOT*i ei saa rakendada laevandusettevõtja, kelle tulule kohaldatakse peakontori riigis tonnaažimaksu.

VKE, kes soovib oma püsiva tegevuskoha suhtes *HOT*i rakendamist, teavitab sellest oma residentsusriigi maksuhaldurit hiljemalt 3 kuud enne esimese *HOT*i rakendamise maksustamisaasta algust. Maksuhaldur kontrollib tingimustele vastavust ja teavitab teate saamisest kahe kuu jooksul maksumaksjat oma otsusest ning püsiva tegevuskoha riigi maksuhaldurit sellest, et alates järgmisest maksustamisaastast kohaldatakse seal asuva püsiva tegevuskoha kasumi või kahjumi arvutamisel peakontori riigi reegleid. Püsiva tegevuskoha riigi maksuhaldur omakorda teatab peakontori riigi maksuhaldurile kohaldatava maksumäära.

Peakontori põhist maksustamist rakendatakse 5 aasta vältel koos võimalusega taotleda pikendamist veel 5 aastaks. Pikendamine ei ole võimalik, kui esialgse 5-aastase perioodi jooksul asutas *VKE* tütarühingu teises Euroopa Liidu riigis või kolmandas riigis või ei vastanud enam *VKE* definitsioonile või kui kahe aasta jooksul ületas püsivate tegevuskohtade kogukäive

² Lubatud äriühingute vormid on loetletud direktiivi eelnõu lisades.

³ Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL, 26. juuni 2013, teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta ja millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiivid 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ

⁴ Head Office Taxation

peakontori kahekordset käivet. HOTi rakendamine lõpetatakse ennetähtaegselt, kui VKE residentsus muutub või kui viimasel kahel aastal ületas püsivate tegevuskohtade kogukäive peakontori kolmekordset käivet.

HOTi kohaldamisel esitab peakontor oma residentsusriigi maksuhaldurile maksudeklaratsiooni nii enda kui ka püsiva tegevuskoha kasumi või kahjumi kohta. Maksukohustuse arvutamiseks kohaldatakse peakontori riigis kehtivate reeglite alusel arvatud maksustatavale tulemile püsiva tegevuskoha riigis kehtivat maksumäära. Peakontori riigi maksuhaldur teeb maksu määramise otsuse peakontori ja esialgse otsuse püsiva tegevuskoha suhtes, mille edastab viimase asukohariigi maksuhaldurile, kellel on võimalik otsus kahe kuu jooksul vaidlustada (seoses püsivale tegevuskohale omistatud kasumiga). Erimeelsused liikmesriikide vahel tuleb lahendada nõukogu 10.10.2017. a. maksuvaidluste lahendamise direktiivi 2017/1852/EL kohaselt. Maks tasutakse peakontori liikmesriigi maksuhaldurile, kes kannab püsiva tegevuskoha kasumilt arvatud maksusumma üle püsiva tegevuskoha asukohariigi maksuhaldurile. Lisaks näeb direktiiv ette ühiste auditite korraldamise püsiva tegevuskoha asukohariigi maksuhalduri taotluse alusel.

Direktiivi eelnõu artiklis 14 on sätestatud nõukogu 15.02.2011. a. halduskoostöö direktiivi 2011/116/EL muudatused, millega nähakse ette maksuhaldurite vahel teabe vahetamise kord.

2.3. III peatükk - lõppsätted

Lõppsätted reguleerivad komiteemenetlust, direktiivi toimimise hindamist, isikuandmete kaitset, direktiivi ülevõtmist, jõustumist ja adressaate.

Esialgse ettepaneku kohaselt peaksid liikmesriigid direktiivi üle võtma 2025. aasta 31. detsembriks. Komisjon on siiski öelnud, et tegemist on lihtsalt esialgselt välja pakutud tähtajaga ja et nad ei näe direktiivi kiireloomulisena.

3. EELNÕU VASTAVUS SUBSIDIAARSUSE JA PROPORTSIONAALSUSE PÕHIMÕTETELE

Subsidiaarsuse põhimõtte kohaselt ei peaks Euroopa Liit sekkuma liikmesriikide otsuste tegemisse, kui liikmesriigid on võimelised vastavat valdkonda ise reguleerima. Euroopa Liidul on õigus kasutada oma pädevust üksnes juhul, kui liikmesriigid ei suuda kavandatud meetme eesmärke piisavalt saavutada ja kui liidu tasandil meetme võtmine võib anda lisaväärtust. Direktiiv näeb püsivale tegevuskohale omistatud kasumi maksustamisel ette liikmesriikide maksusüsteemide vastastikuse tunnustamise korra, mida on võimalik teha üksnes liiduülesest, seetõttu vastab eelnõu subsidiaarsuse põhimõttele.

Eelnõu on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega juhul, kui direktiivi rakendamisega kaasnev koormus maksuhaldurile ei ole taotletava eesmärgiga võrreldes ebaproportsionaalselt suur. HOTi kasutamine on maksumaksjate jaoks vabatahtlik, kuid riik peab selle jaoks igal juhul üles ehitama uue süsteemi. Selle loomise ja ülalpidamise kulud ning maksuhaldurile lisanduv töökoormus võivad osutada ebaproportsionaalselt suureks, eriti arvestades, et HOTi rakendamine ei päästa püsivat tegevuskohta oma asukohariigi maksuhalduriga suhtlemisest muude maksude osas (nt tööjõumaksud või mõnel juhul käibemaks).

4. ESIALGSE MÕJUDE ANALÜÜSI KOKKUVÕTE

Komisjoni hinnangul kulutavad VKEd Euroopa Liidus keskmiselt 2,5% oma käibest maksukohustuste täitmisega seotud kuludeks, samas kui suurettevõtjatel kulub selleks keskmiselt 0,7% käibest.

Komisjoni mõjuhinnangu kohaselt võib lihtsustusmeetme kättesaadavus vähendada VKEde praegusi maksukohustuse täitmisega seotud kulusid 1,3 (kõige pessimistlikum hinnang) kuni 3,4 (kõige optimistlikum hinnang) miljardi euro võrra aastas. Kõige pessimistlikuma hinnangu kohaselt eeldatakse, et algatus vähendab äriühingu tulumaksu kohustuse täitmise kulusid 16% ja 5% riigisisestest VKEdest hakkab tegutsema piiriüleselt, samal ajal kui kõige optimistlikum hinnang on arvatud eeldusega, et algatus vähendab äriühingu tulumaksu kohustuse täitmise kulusid 32% ja 10% riigisisestest VKEdest hakkab tegutsema piiriüleselt.

Võttes aluseks sama kõige pessimistlikuma ja kõige optimistlikuma eelduse üle piiri laienevate riigisiseste VKEde kohta (5% ja 10%) hinnatakse mõjuhinnangus ka SKP ja maksutulude võimalikku suurenemist ELis. Makromajanduslik mõju on arvatud eeldusega, et piiriülese konkureerimise tulemusel suureneb ettevõtjate tootlikkus kõige pessimistlikuma hinnangu kohaselt 4% ja kõige optimistlikuma hinnangu kohaselt 15%. Euroopa Liidu SKP kasvuks hinnatakse 19 miljardit eurot (0,08%) kuni 61 miljardit eurot (0,7%) aastas ja pikas perspektiivis oodatakse ELi maksutulude suurenemist 0,12%–1% võrreldes praeguse olukorraga.

VKEde ja maksuhaldurite jaoks kaasnevad Komisjoni mõjuhinnangu kohaselt kohandamis- ja halduskulud, mis on saadavast kasust märkimisväärselt väiksemad. Kõigi peakontori maksustamise süsteemis osalevate VKEde hinnangulised kulud kokku on vahemikus esialgsest 332 miljonist eurost ja hilisemast 60 miljonist eurost aastas (kõige pessimistlikum hinnang) kuni esialgse 428 miljoni euroni ja hilisema 78 miljoni euroni aastas (kõige optimistlikum hinnang). Rakenduslikud kogukulud kõigi maksuhaldurite jaoks kogu ELis on prognoosi kohaselt kõigepealt 20 miljonit eurot ja seejärel 4 miljonit eurot aastas.

2023. aastal deklareerisid Eesti äriühingud välisriigis püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasumit 297 püsiva tegevuskoha kohta (kasumi summa oli 67 miljonit eurot). Selle kohta, kui palju üldse Eesti äriühingutel EL liikmesriikides või kolmandates riikides püsivaid tegevuskohti on, andmed puuduvad. Seetõttu ei ole võimalik hinnata, kui paljusid maksumaksjaid HOT potentsiaalselt puudutaks (arvestades ka, et selle kasutusele võtmine on maksumaksja jaoks vabatahtlik ja et komisjoni sõnul on algatus suunatud pigem VKEde tulevasele laienemisele, mitte niivõrd olemasolevatele püsivatele tegevuskohtadele).

Maksu- ja Tolliameti jaoks kaasnevad direktiivi rakendamisega uue IT-süsteemi arendamise ja ülalpidamise kulud, lisaks suurenevad maksuhalduri tööjõukulud ning täiendavaid kulusid võib kaasneda seoses ühisauditite läbiviimisega. Maksu- ja Tolliamet on hinnanud, et HOTi rakendamisega kaasneks 2028. aastal⁵ arvestuslikult 5,3 miljonit eurot IT-arenduse kulusid ning ligi 130 000 eurot täiendavate personali- ning majanduskuludena⁶ 2018. aastal ja ligi 400 000 eurot 2029. aastal.

⁵ Eeldades eelnõus praegu ette nähtud kuupäevast hilisemat rakendamist.

⁶ See hõlmab lisaks HOTile ka samasse maksupaketti kuuluva siirdehinna direktiivi rakendamisega seotud kulu.

Lisanduvad kulud tuleb kavandada riigieelarvesse ja kehtivas riigieelarve strateegias nendega veel arvestatud ei ole.

VALITSUSE SEISUKOHA SELGITUS

1. Eesti seisukoht: Peame oluliseks direktiivi eelnõu üldist eesmärki soodustada mikro-, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate tegevuse piiriülest laiendamist ja hõlbustada selliste püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis tegutsevate ettevõtjate tulumaksukohustuste täitmist, kuid leiame, et direktiiv ei võimalda seda eesmärki piisavalt saavutada.

VKEde jaoks on tegevuse piiriülese laiendamine ja välisriigi maksuhalduriga suhtlemine ning seal tekkiva maksukohustuse täitmine suurettevõtjatega võrreldes kahtlemata keerukam ja kulukam, seetõttu toetame direktiivi üldist eesmärki.

Arvestades, et HOT puudutab ainult äriühingu tulumaksu ning püsiv tegevuskoht peab muude maksude osas oma asukohariigi maksuhalduriga siiski suhtlema, on sellise lihtsustuse väärtus kaheldav. Lisaks tuleb arvestada, et direktiiv põhjustab konkurentsimoonutusi, kuna ühel ja samal turul tegutsevaid ettevõtjaid võidakse maksustada erinevate reeglite alusel, olenevalt nende tegevuse õiguslikust vormist (püsiv tegevuskoht või tütarühing) ja ettevõtja otsusest HOTi võimalusi kasutada või mitte kasutada.

2. Eesti seisukoht: Toetame direktiivi eelnõu üksnes juhul, kui on selge, et Eestis kehtivat edasilükatud kasumi maksustamise süsteemi saab kohaldada Eesti äriühingu teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kasumi maksustamisel.

Direktiivi eelnõu ei näe ette mingeid erisätteid edasilükatud kasumi maksustamise süsteemi kasutatavate riikide jaoks (Eesti, Läti ja osaliselt ka Poola). Eelnõu praeguse sõnastuse kohaselt peaksid Eestis asutatud VKEde teistes liikmesriikides asuvad püsivad tegevuskohad tasuma tulumaksu niisiis alles kasumi püsivast tegevuskohast välja viimisel. Klassikalist tulumaksusüsteemi kasutavad riigid, kus ka püsiva tegevuskoha kasum maksustatakse igaaastaselt, sellise lahendusega tõenäoliselt ei nõustu, kuna see tähendaks, et seal asuvad püsivad tegevuskohad on eelisolukorras võrreldes seal asutatud äriühingutega. Mõned liikmesriigid on sellisele olukorrale juba ka tähelepanu juhtinud ning Komisjon on sellega kursis ja teadaolevalt mõtlemas võimalikele lahendustele. Eesti jaoks on oluline, et eelnõu läbirääkimiste käigus välja pakutav lahendus ei seaks meie VKEsid omakorda ebasoodsamasse seisu.

Vastupidises olukorras – Eestis asub teise liikmesriigi VKE püsiv tegevuskoht – tekiks Eestil HOTi kohaldamisel omakorda kohustus koguda sellise püsiva tegevuskoha kasumilt maksu aastapõhiselt, mis tekitaks erineva kohtlemise siin asutatud äriühingutega võrreldes ja motiveeriks Eestis püsiva tegevuskoha kaudu tegutsemise asemel siin pigem tütarühingut asutama (mis ei kujuta meie jaoks iseenesest probleemi).

3. Eesti seisukoht: Peame oluliseks, et direktiivi riigisisesse õigusesse üle võtmiseks jääks aega vähemalt kaks aastat.

Eelnõu kohaselt peaksid liikmesriigid direktiivi riigisisesse õigusesse üle võtma 2025. aasta 31. detsembriks. Töörühma kohtumisel on Komisjon öelnud, et tegemist on siiski lihtsalt esialgselt välja pakutud tähtajaga ja et nad ei näe direktiivi kiireloomulisena. Igal juhul peaks direktiivi vastu võtmise ja selles sätestatud reeglite rakendamise vahele jääma vähemalt kaks

aastat, sest maksuhaldur on juba väga koormatud teiste viimastel aastatel vastu võetud maksimeetmete rakendamisega.

Arvamuse saamine ja koostamine

Direktiivi eelnõu esitati arvamuse saamiseks Eesti Maksumaksjate Liidule, Eesti Kaubandus-Tööstuskojale, Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtete Assotsiatsioonile, Eesti Tööandjate Keskliidule, FinanceEstoniale, samuti Deloitte Eestile, Ernst & Young Baltic ASile, KPMG Eestile ning PwC Eestile.

Arvamuse esitas Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, kelle seisukoht direktiivi eelnõu suhtes oli toetav.

Lisa: Eesti Kaubandus-Tööstuskoja arvamus