

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Kerstin Tang

**MITTERESIDENDI EESTIS VIIBIVATE KAUGTÖÖTAJATE TÕTTU
MAKSULEPINGU TÄHENDUSES PÜSIVA TEGEVUSKOHA TEKKIMISE
VÕIMALUSED**

Magistritöö

Juhendajad
mag. iur. Tõnis Elling
mag. iur. Tõnu Kolts

Tartu
2024

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. PÜSIV TEGEVUSKOHT TULUMAKSUGA MAKSUSTAMISEL	8
1.1 Püsiva tegevuskoha kontseptsiooni lähtekohad.....	8
1.2 Maksulepingute kohaldamine ja tõlgendamine	9
1.3 Püsiva tegevuskoha kumulatiivsed tingimused OECD mudellepingus.....	12
1.4 Püsiva tegevuskoha mõiste Eesti õiguses	16
1.5 Püsiva tegevuskoha maksustamine.....	18
2. KAUGTÖÖTAJATE PÕHJUSTATAV PÜSIV TEGEVUSKOHT VÄLISRIIKIDE PRAKTIKA NÄITEL	20
2.1 Kodukontor kui võimalik püsiv tegevuskoht	20
2.1.1 Ettevõtte käsutuses olev kodukontor	20
2.1.2 Kodukontori ajaline püsivus	25
2.2 Äritegevust ettevalmistavad ja abistavad tegevused	27
2.3 Kodukontoris kaugtöötav agent.....	31
3. KAUGTÖÖTAJATE TÕTTU PÜSIVA TEGEVUSKOHA TEKKIMISE VÕIMALUSED EESTIS	34
3.1 Püsiv tegevuskoht üldreegli alusel	34
3.2 Püsiv tegevuskoht mitteresidendi esindaja kaudu	40
3.3 Renditööjõu ettevõtte kaudu palgatud kaugtöötaja	44
3.4 Püsiva tegevuskoha kriteeriumite täpsustamine läbi maksuhalduri juhendi	45
KOKKUVÕTE	49
POSSIBILITIES OF REMOTE WORKERS CREATING A PERMANENT ESTABLISHMENT BY MEANS OF TAX TREATY FOR NON-RESIDENT IN ESTONIA	54
KASUTATUD ALLIKAD	59

SISSEJUHATUS

Algselt pandeemia tõttu pealesunnitud kaugtöö on tänaseks muutunud töötegemise loomulikuks osaks. Tehnoloogia hüppeline areng ja töö digitaliseerimine võimaldavad inimestel teha kaugtööd virtuaalselt ja kodust lahkumata.¹ Ettevõtte jaoks võib kaugtöö lahendada kohaliku talendipuuduse probleemi, kuna seeläbi saab kvalifitseeritud tööjõudu kaasata välisriikidest. Kuigi kaugtööl on mitmeid eeliseid ja see annab töösuhtesse juurde paindlikkust, kaasneb piiriülese kaugtöötajaga hulk rahvusvahelise maksustamisega seotud küsimusi. Üheks peamiseks küsimuseks on äriühingule võimaliku püsiva tegevuskoha² tekkimine piiriülese kaugtöötaja³ asukohariigis, millele keskendubki käesolev magistritöö.

Maksujurisdiktsiooni teostamise aluseks on eeldus, et maksukohustuslase ja maksu nõudva riigi vahel eksisteerib piisav seos (ingl *tax nexus*), mis õigustab riigil isikut maksustada.⁴ Selle valguses on rahvusvahelisel tasandil isiku tulu maksustamiseks välja kujunenud kaks⁵ peamist lähenemist: residentsusest lähtuv maksustamine ja tuluallika põhine maksustamine.⁶ Neist esimese puhul on keskne element isiku maksuresidentsus, kuna selle põhimõtte järgi maksustatakse isiku kogu maailma tulu tema residentsusriigis, sõltumata tulu tekkekohast. Seetõttu tuntakse residentsusprintsipi ühtlasi ka maailmatulu printsibiina.⁷ Äriühingu tulu maksustamine toimub eeskätt riigis, kus ta on asutatud ja registreeritud. Seejuures kasutatakse äriühingute residentsuse määramisel ka tegeliku juhtimiskoha testi, mille tulemusel võib ühingul tekkida residentsus hoopis riigis, kus toimub selle tegelik juhtimine ja kontrollimine.⁸ Seevastu tuluallika printsip keskendub konkreetse tulu majanduslikule seosele mingi kindla riigiga ehk selle allikale. Selle printsibi rakendamisel maksustab riik kogu tulu, mis on tema territooriumil tekkinud ning tähtsust ei oma niivõrd, kas vastava tulu saaja on resident või mitteresident.⁹ Klassikalisteks tululiikideks on siin näiteks äritegevuse kasum, kinnisvarast

¹ Inglise keeles kasutatakse ka mõistet *teleworking* ehk kaugtöötamine, kasutades tööülesannete täitmiseks mobiilseid töövahendeid.

² Magistritöö keskendub püsiva tegevuskoha mõistele üksnes tulumaksuga maksustamisel ega käsitle püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksustamisel (ingl *fixed establishment*). Maksuõiguslikult on tegemist erinevate kontseptsioonidega.

³ Magistritöös tähistab kaugtöötaja mõiste nii töölepingu, töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut.

⁴ Skaar, A.A. *Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2nd edition. The Netherlands: Kluwer Law International 2020, lk-d 22-23.

⁵ Lisaks residentsus- ja allikaprintsiibile on olemas ka kodakondsusprintsip, millest lähtub näiteks Ameerika Ühendriikide maksusüsteem. Selle printsibi rakendamisel maksustab riik nende isikute maailmatulu, kellel on selle riigi kodakondsus, sõltumata isikute maksuresidentsusest.

⁶ Kelder, K.A.M. *E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga?* – *MaksuMaksjad* 2014/XI, lk 33.

⁷ Lehis, L. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura 2012, lk 182.

⁸ Kelder, lk 33.

⁹ Kobetsky, M. *International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press 2011, lk 30.

saadav tulu või palgatulu.¹⁰ Mida tugevam on riigi ja tulu vaheline side, seda õigustatum on riigil vastavat tulu ka maksustada.¹¹

Tuluallika ja residentsusprintsiiibi paralleelne rakendamine loob eeldused äriühingu piiriülese tegevusega teenitud äritulu topeltnmaksustamiseks. Riikidevaheliseks (või ka juriidiliseks) topeltnmaksustamiseks nimetatakse olukorda, kus kaks või enam jurisdiktsiooni maksustavad maksukohustuslase ühte ja sama tulu.¹² Rahvusvahelise ettevõtte puhul tekiks topeltnmaksustamine põhjusel, et selle tulu soovivad maksustada korraga nii residentsusriik ning riigid, kus ühing oma äritegevusega tulu on teeninud. Topeltnmaksustamise vältimine on rahvusvahelise maksuõiguse üks peamisi eesmärke, kuna see kahjustab rahvusvahelise turu efektiivset toimimist ning takistab kapitali ja isikute vaba liikumist.¹³ Tulumaksuga topeltnmaksustamise küsimuse lahendamiseks sõlmivad riigid kahepoolseid topeltnmaksustamise vältimise lepinguid, mis jaotavad lepinguosaliste riikide vahel ära maksustamisõigused vastavalt tululiikidele.¹⁴ Topeltnmaksustamise vältimiseks võib maksuleping anda ühele lepinguosalisele riigile ainuõiguse maksustada konkreetset tululiiki või kohustada kohaldama madalamat maksumäära juhul, kui tulu suhtes säilib mõlemal riigil maksustamisõigus. Teisisõnu, üks riik peab lõppastmes oma maksustamisõigust piirama või sellest loobuma. Kuigi iga maksuleping üle 3000 hulgas on unikaalne ja oma erisustega, tuginevad juriidilise isiku ärikasumi maksustamisõigust reguleerivad sätted suuresti samadele põhimõtetele.¹⁵ Nimelt piirab maksuleping allikariigi maksustamisõigust sellega, et lubab maksustada üksnes mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu teenitud ärikasumit.¹⁶

Enamik riike on maksulepingutes püsiva tegevuskoha mõiste defineerimisel eeskujuks võtnud OECD¹⁷ mudellepingu, mille artikli 5(1) kohaselt on püsiv tegevuskoht kindel äritegevuse koht, mille kaudu toimub osaliselt või täielikult ettevõtte majandustegevus. Artikkel 5(2) loeb *prima facie* püsivaks tegevuskohaks muuhulgas kontori. Kuna pandeemiast tingitud reisi- ja liikumispiirangute tõttu muutusid kodukontorid ühtäkki inimeste põhiliseks töö tegemise kohaks, hakkas piiriülest kaugtööjõudu kasutatavatel ettevõtetel tekkima välisriikides füüsiline kohalolu, mis on püsiva tegevuskoha tekkimise üle otsustamisel üheks peamiseks aluseks.

¹⁰ Kelder, lk 33.

¹¹ Lehis (viide 7), lk 233.

¹² Kelder, lk 32.

¹³ United Nations. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries. New York: United Nations 2017, lk 6. – https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (04.01.2024).

¹⁴ Kobetsky, lk 1.

¹⁵ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013, lk 36. – https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page36 (05.01.2024).

¹⁶ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services 2022, lk 101.

¹⁷ Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon (ingl *Organisation for Economic Co-operation and Development*).

Ootamatu maksurisk ja olukorra pretsedenditus tekitab ettevõtetes ebakindlust, mistõttu avaldas OECD esmalt 2020. aasta aprillis ja seejärel 2021. aasta märtsis riikidele täiendavad juhised seoses mudellepingu tõlgendamisega. OECD leidis, et Covid-19 piirangutest põhjustatud töötajate töö tegemise koha erakorraline ja ajutine muutumine ei tohiks nende tööandjatele luua uusi püsivaid tegevuskohti. Sama peaks kehtima ka volitatud esindajatele, kes kodus oma tööandja nimel ajutiselt lepinguid sõlmivad, kuid eeldusel, et nad ei teinud seda juba enne pandeemia algust.¹⁸ Mitmed riigid võtsid vastu ajutisi meetmeid, et vältida oma residentide maksustamisõiguse kaotamist mõnele tuluallikariigile. Valdavalt olid riigid üksmeelel, et senikaua, kuni töötaja kohalolu on tingitud Covid-19 piirangutest, ei põhjusta ta oma mitteresidendist tööandjale tulumaksustamise mõttes püsivat tegevuskohta.¹⁹ Näiteks Prantsusmaa leppis mitmete naaberriikidega kokku vastastikuse mõistmise memorandumis, mille järgi kõik kodukontoris töötatud päevad võrdsustati tegevuseks riigis, kus töötamine tavaliselt toimub.²⁰ Autorile teadaolevalt Eesti maksuhaldur analoogseid ajutisi juhiseid pandeemia ajal ei avaldanud, kuid seda tegid näiteks lähinaabrid Soome, Rootsi ja Leedu.

Ajutiste regulatsioonide vastuvõtmisel lähtuti Covid-19 pandeemia erakorralisusest ehk asjaolust, mis peagi möödub. Kuigi piirangud kaotati juba mõned aastad tagasi, pole kaugtöö siiani näidanud kadumise märke ning pigem saanud uueks normaalsuseks. Nüüdseks on ajutised meetmed kaotanud kehtivuse ja piiriüleste kaugtöötajate tõus on rahvusvahelistele maksustamisreeglitele esitanud tõelise väljakutse.²¹ Püsiva tegevuskoha tekkimise osas valitseb riigiti ebaselgus, millele on tähelepanu juhtinud ka Euroopa Liit, kutsudes liikmesriike leidma tulumaksustamise osas koordineeritud lähenemine, mis toetaks töötajate mobiilsust ja töösuhete paindlikkust.²² Sellest vaatest on tekkinud vajadus püsiva tegevuskoha kriteeriume täiendavalt määratleda või seniseid tõlgendusi ajakohastada, et neid oleks võimalik muutunud majanduskeskkonnas paremini rakendada. Vastasel juhul on püsiva tegevuskoha kontseptsioonil raske täita oma eesmärki ehk anda ärikasumi maksustamisõigus riigile, millega

¹⁸ OECD. Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis. 03.04.2020. – <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (15.11.2023).

¹⁹ OECD. Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic. 21.01.2021. – <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/> (15.11.2023).

²⁰ European Commission. Tax in an increasingly mobile working environment: challenges and opportunities. Working Document. 07.10.2021, lk 5. – https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-10/211007%20TGG%20Platform%20Meeting_EC%20discussion%20paper_Mobile%20workers.pdf (28.12.2023).

²¹ Niesten, H. Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age. – Intertax. Vol 49, Issue 2. The Netherlands: Kluwer Law International 2021, lk 121, 132.

²² European Economic and Social Committee. Taxation rules on cross-border teleworking must be updated and simplified. 18.07.2022. – <https://www.eesc.europa.eu/en/news-media/news/taxation-rules-cross-border-teleworking-must-be-updated-and-simplified> (05.02.2024).

ettevõttel on piisav side ning kus majandustegevus tegelikult toimub ja väärtust luuakse.²³ See omakorda soodustab ebavõrdset maksubaasi jaotust riikide vahel, kui tänu piiriülestele kaugtöötajatele tegeleb ettevõtte kasumliku äritegevusega, mille maksustamisõigus jääb vaid äriühingu residentsusriigile.

Nii mõnigi riik on pandeemia järgselt uuendanud juba oma seisukohti seoses piiriüleste kaugtöötajatega ning täpsustanud, millistel tingimustel võib töötaja kodukontor muutuda ettevõtte püsivaks tegevuskohaks. Eestis pole Maksu- ja Tolliamet (MTA) ega Rahandusministeerium²⁴ antud teema osas ametlikku seisukohta kujundanud ning MTA juhendmaterjalis on püsiva tegevuskoha kriteeriume selgitatud üldistavalt. Arvestades ka püsiva tegevuskohaga seotud avalikult kättesaadavate siduvate eelotsuste ning kohtupraktika vähesust Eestist, puudub selge ülevaade, kuidas püsiva tegevuskoha kriteeriume Eesti õiguspraktikas täpsemalt tõlgendatakse. Seetõttu ei pruugi mitteresidendid piisavalt teadvustada maksuriski, mis kaasneb piiriüleste kaugtöötajate poolt põhjustatud püsiva tegevuskohaga Eestis. Maksurisk seisneb selles, et mitteresident peab hakkama omistama Eestis tekkinud püsivale tegevuskohale tulumaksuga maksustatavat kasumit ning täitma muid maksu- ja registreerimiskohustusi.

Eelneva valguses on magistritöö **uurimisküsimusteks**, kas ja millistel tingimustel saavad Eestis tegutsevad kaugtöötajad põhjustada mitteresidentist äriühingule maksulepingu tähenduses püsiva tegevuskoha, mille kaudu teenitud ärikasum kuuluks Eestis tulumaksuga maksustamisele. Magistritöö lähtub püstitatud **hüpoteesist**, et mitteresidentil saab tekkida Eestis püsiv tegevuskoht nii maksulepingu artikli 5(1) kui artikli 5(5) alusel, kui Eestis kodukontoris töötab tema kaugtöötaja.

Varasemalt on püsiva tegevuskoha mõistet kajastatud ühes Tartu Ülikooli õigusteaduskonna magistritöös, mille autor käsitles püsiva tegevuskoha kriteeriume üldiselt ühe alapeatüki ulatuses ja rohkem e-residendi poolt juhitava äriühinguga seoses.²⁵ Lisaks eelnevalt nimetatud tööle on ühes Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonna lõputöös analüüsitud digitaalse püsiva tegevuskoha maksustamise aluseid.²⁶ Üheski varasemas töös pole analüüsitud püsiva tegevuskoha kriteeriume piiriüleste kaugtöötajatega seonduvalt.

²³ Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. – MaksuMaksja 2010/V, lk 34.

²⁴ Rahandusministeeriumi vastus päringule 07.02.2024 (päringu vastus autori valduses).

²⁵ Õismaa, R. E-residendi poolt juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamine. Magistritöö. Tallinn: Tartu Ülikool 2016, lk 31 jj.

²⁶ Pool, K. Digitaalse püsiva tegevuskoha maksustamise alused. Magistritöö. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool 2018.

Magistritöö eesmärgist lähtuvalt on töö jaotatud kolme peatükki. Esimene peatükk käsitleb püsiva tegevuskoha kontseptsiooni lähtealuseid, maksulepingute tõlgendamispriinitsiipe ning OECD mudellepingu artiklis 5 paika pandud püsiva tegevuskoha üldtingimusi. Seeläbi antakse vastus küsimusele, kuidas tõlgendatakse püsiva tegevuskoha kriteeriume maksulepingutes ning millistest põhimõtetest lähtutakse püsiva tegevuskoha maksustamisel. Sealjuures toob autor paralleeli ka Eesti tulumaksuseaduse mõistega.

Töö teises peatükis analüüsib ja võrdleb autor omavahel OECD mudellepingu kommentaare ning välisriikide õiguspraktikat ja maksuhaldurite juhendeid, et selgitada välja, kuidas on riigid sisustanud püsiva tegevuskoha kriteeriume seoses kodukontoris töötava kaugtöötajaga. Samuti leiab töö teises peatükis käsitlust maksulepingu artiklis 5(4) sätestatud ettevalmistavate ja abistavate tegevuste erand, mis välistab püsiva tegevuskoha tekkimise.

Kolmandas peatükis analüüsib autor, kas ja millistel tingimustel võiksid Eestis viibivad kaugtöötajad põhjustada mitteresidendist äriühingule Eestis püsiva tegevuskoha maksulepingu tähenduses ning käsitleb selgitustaotluse raames saadud Eesti maksuhalduri seisukohti. Analüüsi aluseks on esimeses peatükis välja toodud püsiva tegevuskoha kontseptsiooni lähtekohad ja selle kriteeriumite tõlgendused ning teises peatükis käsitletud välisriikide õiguspraktika. Seejuures teeb autor ettepanekuid, kuidas võiks püsiva tegevuskoha kriteeriume kaugtöötajatega seoses Eestis tõlgendada ja täpsustada läbi maksuhalduri juhendmaterjali, et seeläbi suurendada maksukohustuslaste õiguskindlust.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on kasutatud **analüüsiv-võrdlevat meetodit**. Püsiva tegevuskoha kriteeriumite sisustamisel domineerivad kasutatud materjalidest OECD mudellepingu kommentaarid ja erialane õiguskirjandus, mida võrreldakse esmalt välisriikide õiguspraktika ja seejärel ka Eesti maksuhalduri poolsete vastustega magistritöö raames esitatud selgitustaotlusele. Välisriikide praktikat on käsitletud peamiselt Eesti lähinaabrite (Soome, Rootsi, Taani) maksuhaldurite juhendite, maksuotsuste ja kohtupraktika kaudu, kus lähtutakse maksulepingu artiklite tõlgendamisel samuti OECD kommentaaridest.

Märksõnad: rahvusvaheline maksuõigus, tulumaks, maksuleping, püsiv tegevuskoht, kaugtöö.

1. PÜSIV TEGEVUSKOHT TULUMAKSUGA MAKSUSTAMISEL

1.1 Püsiva tegevuskoha kontseptsiooni lähtekohad

Püsiv tegevuskoht on maksulepingutes peamine instrument, millega riigid saavutavad välisriigi ettevõtte ärikasumi tulumaksuga maksustamise õiguse. Kui üldjuhul on äritulu maksustamise õigus ettevõtte residentsusriigil, loob püsiv tegevuskoht sellest erandi ning annab maksustamisõiguse ka riigile, mille territooriumil tulu toov majandustegevus toimub. Püsiv tegevuskoht on allikaprintsiibiga küll tihedalt seotud, kuid ei tähista otseselt ettevõtte äritulu allikat, kuigi mõlemad võivad sageli paikneda samas riigis. Pigem on püsiv tegevuskoht mitteresidendi äritulu maksustamiseks vajalik ühenduslüli, mis viitab teatud riigi ja maksumaksja vahelisele majanduslikule sidemele.²⁷ Õiguskirjanduses on ka leitud, et püsiva tegevuskoha kontseptsioon on residentsusriigi ja allikariigi vaheline kompromiss seoses mitteresidendist ettevõtte äritulu maksustamisega.²⁸

Püsiva tegevuskoha kontseptsiooni taga oli idee luua maksulepingutes õiguslik lävend, mille ületamisel saaks ettevõtte ärikasumile rakendada allikapõhist maksustamist. Eesmärk oli kehtestada regulatsioon, millega oleks võimalik ka praktikas järgida majandusliku kohustuse põhimõtet. Nimelt õigustatakse allikapõhist maksustamist valdavalt sellega, et nii kompenseeritakse allikariigi kulutused seoses välisinvestoritele hea majanduskeskkonna loomise, soodustamise ja tagamisega.²⁹ Kui ettevõtte välisriigis vähemalt mingil kujul tegutseb, integreerub see allikariigi majandusse ning saab nautida selle riigi poolt pakutavaid hüvesid, nagu turvalisus, erinevad toetused ja poliisid ning muud avalikud teenused.³⁰ Kaasaja ühiskonnas võiksid taolisteks hüvedeks olla eeskätt toimiv tehnoloogiline ja digitaalne infrastruktuur, tänu millele saavad näiteks ettevõtte kaugtöötajad kasutada välisriigis töötamiseks internetti ja võrguühendust.³¹ Kuna need hüved on majandustegevuseks vajalikud ja ettevõtte on neid hüvesid tulu teenimiseks saanud kasutada, võiks eeldada, et tal tekib allikariigi ees teatav majanduslik kohustus need hüved kuidagi kompenseerida, mis võiks väljenduda maksude maksmises.³²

²⁷ Waltrich, A. Cross-Border Taxation of Permanent Establishments: An International Comparison. The Netherlands: Kluwer Law International 2016, lk 18.

²⁸ Skaar, lk-d 11-12.

²⁹ Reimer, E. Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. The Netherlands: Kluwer Law International 2018, äärenr-d 32-33.

³⁰ Vogel, K. Worldwide vs source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments (Part II). – Intertax. Vol 16, Issue 11. The Netherlands: Kluwer Law International 1988, lk 313.

³¹ Craig, E. Justifying Source Taxation in the Digital Age. – Victoria University of Wellington Law Review. Vol 52, No 4. New Zealand: 2021, lk 760.

³² Lopez, E. An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties. – Intertax. Vol 43, No 1. The Netherlands: Kluwer Law International 2015, lk-d 7-8.

Allikaprintsiibile omaselt tekkis seejuures vajadus aru saada, kust ettevõtte äritulu täpsemalt pärineb. Seda põhjusel, et allikas (ingl *source*) pole tegelikult ennast-määratlev mõiste ega tingimata iseenesest mõistetav asjaolu.³³ Kuna püsiva tegevuskoha mõiste pärineb teise tööstusrevolutsiooni puhkemise ajast, oli eelistatud lähenemine, mille kohaselt tekib ettevõtte äritulu kohas, kus toimub tootmistegevus ja asuvad selleks vajalikud tehased või seadmed. Seevastu, kui riik pakub kaupade ja teenuste müümiseks ainult turgu, ei saa ka rääkida mitteresidentist maksumaksja piisavast seosest allikariigi majandusega.³⁴ See on ka põhjus, miks püsiva tegevuskoha lävend ja selle tingimused eeldavad ettevõtte püsivat füüsilist kohalolu mõnes geograafilises piirkonnas majandustegevusega tegelemiseks. Kaasaegses maailmas on konkreetses riigis äritegevuse läbiviimiseks vaja füüsilist kohalolu järjest vähem ning koosmõjus digitaalmajanduse arenguga on tekkinud ärimudelid, mis seda enam üldse ei nõua.³⁵ Näiteks ei pea ettevõttel olema riigis enam kindlaid kontoriruumi, vaid piisab, kui tema kaugtöötajad töötavad kodus arvuti taga. Seetõttu on ka OECD võtnud lähenemise, et ettevõtte kasumit peaks maksustama seal, kus toimub majanduslik tegevus ning tänapäevases maailmas peaks püsiv tegevuskoht seostuma rohkem kohaga, kus ettevõtte on loonud väärtust.³⁶

Maksulepingutes sätestatud püsiva tegevuskoha kriteeriumid baseeruvad tänaseni füüsilise kohalolu testil ning nende sõnastus on jäänud suuresti muutumatuks. Seetõttu on püsiva tegevuskoha kontseptsioonil üha raskem pidada sammu globaliseerunud ärimaastikuga ja digimajanduse arengutega ning selle kriteeriume on praktikas järjest keerulisem rakendada.³⁷ Püsiva tegevuskoha mõiste vajab täna aina paindlikumat tõlgendust, mis ei tohiks vastuollu minna selle eesmärgiga – tagada äritulu maksustamisõigus riigile, kellega välismaisel ettevõttel eksisteerib piisav majanduslik side ja kelle poolt pakutud hüvesid ta on saanud kasutada.³⁸

1.2 Maksulepingute kohaldamine ja tõlgendamine

Topeltnmaksustamise juhtumite lahendamiseks ei piisa alati siseriiklikest regulatsioonidest. Riikidel on erinevad lähenemised näiteks isiku maksuresidentsuse määramisel, tululiikide piiritlemisel ja tulust mahaarvamiste tegemisel, mis põhjustavad maksustamisel mitmeid kollisioone.³⁹ Lisaks ei kata riikide ühepoolsed meetmed kõiki topeltnmaksustamise variatsioone

³³ Vogel, lk 9.

³⁴ Lopez, lk 8.

³⁵ Albin, lk 34.

³⁶ OECD. Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2015, lk 4. – <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (16.02.2024).

³⁷ Albin, lk 34.

³⁸ Lopez, lk 10.

³⁹ Lehis (viide 7), lk 182.

või kohalduvad mõne suhtes ebajärjekindlalt.⁴⁰ Nii on rahvusvahelises maksuõiguses eriline tähtsus riikidevahelistel kahepoolsetel maksulepingutel, mis reguleerivad spetsiaalselt tulu- ja kapitalimaksuga⁴¹ maksustamist.⁴² Tegemist on rahvusvahelise lepinguga, mille sõlmimisel, kohaldamisel ja tõlgendamisel tuleb järgida eelkõige rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni.⁴³ Maksulepingu kui rahvusvahelise õiguse allika õiguslik staatus ja õigusjõud lepinguosalisel riigis sõltub sellest, kuidas sealse õiguskorras rahvusvaheline õigus ja siseriiklik õigus omavahel suhestuvad. Erinevalt rahvusvahelisest eraõigusest ei sisalda maksuleping konfliktinorme ega ütle, millise riigi õigust tuleb kohaldada, vaid see jaotab lepinguosaliste riikide vahel maksustamisõigused nii, et ei tekiks topeltnmaksustamist. Selleks piirab maksuleping riikide maksustamisõigust, keelates allikariigil kindlat tululiiki maksustada või nõudes residentsusriigil vabastusmeetodi⁴⁴ või mahaarvamise⁴⁵ meetodi rakendamist. Maksuleping ise ei kehtesta ühtegi uut maksu ega loo riikidele maksustamisõigust juurde, vaid pigem kujutab endast topeltnmaksustamise vältimise sõltumatut mehhanismi.⁴⁶ Eesti õiguses on maksuleping kui tavaline välisleping ning seega primaarne siseriikliku õiguse suhtes tulenevalt Põhiseaduse⁴⁷ § 123 lõikest 2.⁴⁸

Nii Eestis kehtivatest kui teiste riikide omavahelistest maksulepingutest leiab palju ühiseid, kuna mitmed riigid on lepingute koostamisel aluseks võtnud OECD mudellepingu. Siiski esineb maksulepingute sätetes näidislepinguga võrreldes kõrvalekaldeid, kuna selle järgimine pole riikidele kohustuslik.⁴⁹ ÜRO⁵⁰ on samuti välja töötanud mudellepingu, mis sobib kasutamiseks pigem arenenud riigi ja arengumaa vahel, kuna leping soosib rohkem arenguriigi ehk kapitali importiva riigi huvi maksustada riigist väljaviidavat kapitalitulu. Nimelt kehtestatakse seal

⁴⁰ Vogel, K. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. – International Tax & Business Lawyer. Vol 4. California: Boalt Hall School of Law, University of California 1986, lk 10.

⁴¹ Eestis kapitalimaksu tunnustele vastavaid makse ei kehti.

⁴² Lehis (viide 7), lk 229.

⁴³ Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. – RT II 2007, 15.

⁴⁴ Vabastusmeetodi järgi vabastatakse maksumaksja välismaalt saadud tulu tema residentsusriigis tulumaksust, mille tulemusel jääb välisriigis tasutud maks tema välisriigi osas lõplikuks maksukohustuseks. Residentsusriik kas ei võta välisriigis teenitud tulusid üldse arvesse (täielik maksuvabastus) või arvestab välismaal maksustatud tulu maksumaksja ülejäänud tulule kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel (progresseeruv maksuvabastus). Vt Lehis (viide 7), lk 229; OECD mudellepingu kommentaarid, lk 1043.

⁴⁵ Tasaarvestusmeetodi ehk krediidimeetodi puhul liidetakse maksumaksja välismaised ja kodumaised tulud, kuid residentsusriik lubab välismaal makstud tulumaksu maha arvata. Seda meetodit nimetatakse õigusteoorias ka krediidimeetodiks, kuna maksumaksjale antakse välismaal makstud tulumaksu ulatuses justkui krediiti. Nende kahe meetodi peamine erinevus seisneb seega selles, et vabastusmeetod vaatab tulu suurust, tasaarvestusmeetod aga maksukohustuse suurust. Vt OECD mudellepingu kommentaarid, lk 1043.

⁴⁶ Kobetsky, lk 1.

⁴⁷ Eesti Vabariigi Põhiseadus – RT I, 15.05.2015, 2.

⁴⁸ Kurist, A. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. – Juridica 1998/IX, lk 450.

⁴⁹ Lehis (viide 16), lk 97.

⁵⁰ Ühinenud Rahvaste Organisatsioon (ingl *United Nations*).

allikariigi maksustamisõigusele vähem piiranguid, laiem on ka sealne püsiva tegevuskoha mõiste.⁵¹ Eesti on maksulepingute koostamisel eeskujuks võtnud OECD mudellepingu.

Õiguse rakendamisega käib paratamatult kaasas ka õiguse tõlgendamine, mille vajadus tuleneb õiguse abstraktses iseloomust.⁵² Nii kehtib ka maksulepingute puhul, mille tõlgendamise muudab iseäranis keeruliseks nende kahepoolne iseloom. Kuna tegu on rahvusvahelise lepinguga, on selle tõlgendamise üldnorm sätestatud Viini konventsiooni artiklis 31(1), mille kohaselt tuleb lepingut tõlgendada heas usus, andes sealsetele mõistetele konteksti arvestades tavatähendus ning lähtudes seejuures lepingu mõttest ja eesmärgist. Maksulepingu tõlgendamisel lähtutakse seega lepingu enda keelelisest tekstist, võttes arvesse nii palju kui võimalik lepinguosaliste riikide ühiseid kavatsusi. Keeltest tingitud teisiti mõistmise vältimiseks koostatakse maksuleping tavaliselt nii mõlema osapoole riigikeeles kui kolmandas neutraalses keeles (nt inglise keeles).

Et maksuleping saaks täita oma eesmärgi ja vältida topeltmaksustamist, tuleks seal toodud mõisteid tõlgendada autonoomselt. Püsiva tegevuskoha mõistet peaks samuti autonoomselt tõlgendama, kuid selle muudab keeruliseks asjaolu, et artiklis 5(1) toodud mõiste sisaldab mitmeid määratlemata õigusmõisteid. Kui mõni mõiste on lepingus defineerimata, võimaldab artikkel 3(2) lähtuda lepingupoole siseriiklikus õiguses toodud tähendusest. Artikkel 3(2) annab seega mõista, et maksuleping ei eksisteeri õigusvaakumis, vaid selle kohaldamisel ja mõistmisel saab tugineda ka lepingupoolte siseriiklikule maksuõigusele, suurendades seeläbi maksumaksjates õiguskindlust.⁵³ Kuigi artikli 3(2) kohaldamise osas leidub eri lähenemisi, peaks see pigem kehtima allikariigi suhtes. Selle valguses on näiteks õiguskirjanduses leitud, et maksulepingu efektiivseks toimimiseks ei pea lepingupoolte maksuhaldurid püsiva tegevuskoha mõistet praktikas identselt tõlgendama. Kui seda tõlgendab riik, mille territooriumil võimalik püsiv tegevuskoht eksisteerib, juhindudes artikli 3(2) alusel vajadusel siseriiklikust õigusest, peaks see ettevõtte residentsusriigile olema siduv, sest viimane peab artikli 23 alusel kõrvaldama topeltmaksustamise.⁵⁴

⁵¹ Kobetsky, lk 51.

⁵² Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2012, lk 145.

⁵³ Kandev, M. N. Tax treaty interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model. – The Canadian Tax Journal. Vol 55, Issue 1. Toronto: Canadian Tax Foundation 2007, lk 37.

⁵⁴ Reimer, äärenr 57.

Maksulepingu sätete autonoomsel tõlgendamisel on oluliseks allikaks OECD poolt koostatud mudellepingute ametlikud kommentaarid, millest juhendumist peetakse rahvusvahelise õiguse põhimõtetest tulenevalt riikide jaoks kohustuslikuks, kui vastava maksulepingu säte OECD mudellepingul põhineb.⁵⁵ Kuigi mudellepingute kommentaaride tekst ise eitab oma õiguslikku siduvust, on need maksuhalduritele ja kohtutele maksulepingute tõlgendamisel siiski olulise tähendusega.⁵⁶ Tähtsad on ka OECD Nõukogu ametlikud juhised ja soovitused, mis käsitlevad maksulepingutega seonduvaid teemasid mudellepingu kommentaaridest veelgi detailsemalt. OECD kommentaare on uuendatud kokku kümnel korral, viimati 2017. aastal seoses BEPS⁵⁷ projekti jõustumisega, mille käigus muudeti ka mudellepingu enda sätteid, sealhulgas artiklit 5. Selle valguses on õiguskirjanduses arutletud, kas hilisemad OECD kommentaarid üldse vastavad lepingupoolte esialgsele kavatsusele maksulepingu sõlmimisel.⁵⁸ OECD seisukoha järgi saab uuendatud kommentaare kasutada ka olemasolevate maksulepingute tõlgendamisel, kuna need väljendavad riikide ühist praktikat ja täidavad seni eksisteerinud lünki. Seda siiski eeldusel, et mudellepingu enda tekst on jäänud samaks.⁵⁹ Seega aitavad OECD kommentaarid riikidel maksulepinguid dünaamiliselt tõlgendada.

1.3 Püsiva tegevuskoha kumulatiivsed tingimused OECD mudellepingus

Püsiva tegevuskoha mõistele keskendub OECD mudellepingu artikkel 5. Vastavalt artiklis 5(1) toodud legaaldefiniitsioonile on püsiv tegevuskoht äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus. Mõiste nimetab kolm kumulatiivset tingimust, mis püsiva tegevuskoha eksisteerimiseks peavad kõik korraga olema täidetud.⁶⁰ Seejuures pole määrav, kas püsiva tegevuskoha kaudu toimuv tegevus ka ettevõttele tegelikkuses tulu toob. Nimelt eeldatakse, et hästi juhitud ettevõtte osad loovad väärtust ettevõttele kui tervikule ning iga osa eraldi ei pea tingimata olema tootlik.⁶¹ Kuigi majandustegevus võib hõlmata vaid kulutuste tegemist, ei saa püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks olla üksnes passiivse tulu teenimine. See on kooskõlas artikli 7 eesmärgiga, milleks on

⁵⁵ Õiguskirjanduses on märgitud, et mudellepingu kommentaarid võiksid kvalifitseeruda Viini konventsiooni artikli 32 tähenduses tõlgendamise lisavahendiks. Vt Kande, lk 39.

⁵⁶ Skaar, lk 43. Autor: Ka Eesti maksuhaldur ning Rahandusministeerium on oma vastustes autori poolt saadetud päringutele märkinud, et maksulepingu tõlgendamisel lähtutakse OECD kommentaaridest.

⁵⁷ Ingl *Base Erosion and Profit Shifting* ehk BEPS projekt on OECD ja G20 riikide poolt väljatöötatud maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise vastane tegevuskava, mis koosneb 15 erinevast meetmete paketist, mille eesmärk on lahendada agressiivse maksuplaneerimisega kaasnevaid probleeme, vältida negatiivseid maksukollisioone ja tagada läbipaistvam rahvusvaheline maksukeskkond. Vt OECD (viide 36), lk-d 4-5.

⁵⁸ Skaar, lk 58.

⁵⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing 2019, lk 27. – <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (25.11.2023) (edaspidi ka: OECD mudellepingu kommentaarid).

⁶⁰ Kurist, lk 451.

⁶¹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 295.

püsivale tegevuskohale omistatava aktiivse tulu maksustamisõiguse jaotamine lepinguosaliste riikide vahel. Muud tululiigid (dividendid, intressid, litsentsitasud) on kaetud maksulepingu teiste sätetega.⁶²

Esimese kriteeriumi kohaselt peab eksisteerima majandustegevuse koht. Mõiste „koht“ tähistab igasuguseid materiaalseid objekte, mida maksumaksja kasutab ja mis on äritegevusega tegelemiseks kaubanduslikult vajalikud. OECD kommentaaride kohaselt hõlmab see nii hoone, ruumid, vahendid, seadmed kui installatsioonid.⁶³ Koht on püsiva tegevuskoha mõttes olemas senikaua, kuni eksisteerib kindel piirkond või objekt, kus on võimalik majandustegevust läbi viia. Seda ka juhul, kui tegemist on tühja ruumiga ning lisaseadmeid majandustegevuseks ei kasutata.⁶⁴ Kuigi koha kriteeriumi saavad täita kõik majanduslikul otstarbel kasutatavad füüsilised esemed, siis erinevalt seadmete kompleksist ei pruugi väiksemad kaasaskantavad esemed olla piisavad.⁶⁵

Teine püsiva tegevuskoha tingimus nõuab, et majandustegevuse koht on kindel (ingl *fixed*). See tähendab, et kohal on teatud ruumiline ja ajaline püsivus. Ruumiline kriteerium nõuab, et majandustegevuse kohal on seos mingi geograafilise piirkonnaga, kuid ei pea olema püsivalt ühendatud maapinnaga. Samuti ei pea see koht majandustegevuse läbiviimisel tingimata asuma kogu aeg ühes kindlas punktis ning olema liikumatu. Piisab, kui majandustegevuseks kasutatavaid seadmeid ja varustust hoitakse kindlas kohas.⁶⁶ Riikidel on lahkarvamusi, kas kindlat kohta tuleks identifitseerida kui paigalseisvat ja statsionaarset kohta või maksumaksja tegevused võivad olla ka piirkonnas hajutatud. Näiteks tuvastati ühes India kohtulahendis püsiv tegevuskoht äriühingule, kes pakkus teenuseid kolmele erinevale kliendile kuuluvatel laevadel. Vastupidisele arvamusele on jõutud Saksamaa kaasuses, kus kohus ei nõustunud maksuhalduri nägemusega, et mitut tänavat hõlmavat piirkonda võiks käsitada maksumaksja ühtse tegevuskohana. Seevastu Hollandi ülemkohus on tsirkusetelki puudutavas kaasuses võtnud seisukoha, et majandustegevuse koha mobiilsus ei välista maksuõiguslikult püsiva tegevuskoha olemasolu.⁶⁷ Viimast lähenemist toetavad ka OECD kommentaarid, milles geograafilise püsivuse kriteerium on aastatega järk-järgult laienenud.

⁶² Albin, lk-d 38-39.

⁶³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 296.

⁶⁴ Caridi, A. Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5. Part I the Physical PE Notion. – European Taxation. Vol 43, No 2. IBFD 2003, lk 10.

⁶⁵ Kurist, lk 451.

⁶⁶ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 300; Albin, lk 37.

⁶⁷ Albin, lk-d 36-37; Castro, L. Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy. – The Global Business Law Review. Vol 2, Issue 2. Cleveland State University Cleveland-Marshall College of Law 2012, lk 132.

Liikuva iseloomuga tegevuste puhul tõusetub täiendav küsimus, kas eri asukohtades toimuvad äritegevused moodustavad ettevõttele ühe püsiva tegevuskoha. OECD peab sel juhul oluliseks majandustegevuste kattuvust ja nende kaubanduslikku ning geograafilist seost kindla piirkonnaga.⁶⁸ Näiteks müügiputka, mida liigutatakse regulaarselt ühest turuplatsist teise, oleks müüja jaoks üks majandustegevuse koht. Teisalt juhul, kui konsultant koolitab ühe riigi territooriumil sõltumatute lepingute alusel eri pankade filiaalides töötajaid, tuleks iga filiaali asukohta lugeda konsultandi eraldi tegevuskohaks.⁶⁹ Kuigi OECD kommentaaride kohaselt tuleb püsivuse hindamisel eeskätt lähtuda ettevõtte majandustegevuse iseloomust, takistab ühtse praktika kujunemist riikide siseriiklikud regulatsioonid. Näiteks Eestis võib tekkida kummaline olukord, kus mitteresident teostab Eestis eri piirkondades erinevaid majandustegevusi, mis loetakse üheks püsivaks tegevuskohaks. Seda põhjusel, et maksukorralduse seadus (MKS)⁷⁰ ja tulumaksuseadus (TuMS)⁷¹ ei võimalda ühe maksumaksja kohta registreerida Eestis mitut püsivat tegevuskohta.

Majandustegevuse koha püsivuse ajaline kriteerium eeldab, et koht pole ajutine. Siin mõeldakse koha kasutamist majandustegevuseks, mitte koha enda eksisteerimise kestvust.⁷² Nii tekib püsiv tegevuskoht hetkel, mil ettevõtte alustab majandustegevust kindla koha kaudu, ning lõpeb, kui ta seda kohta majandustegevuseks enam ei kasuta.⁷³ Püsivust ei peaks mõjutama majandustegevuse ajutised katkestused, mida põhjustavad näiteks töötajate haigestumine, seadmete tehnilised vead, finantsraskused või ärev poliitiline olukord riigis.⁷⁴

Ajalise püsivuse künnise võivad täita ka lühiajalised tegevused, kui see tuleneb äritegevuse iseloomust. Esimene juhtumite grupp on seotud lühiajaliste, kuid jätkuvate tegevustega. Kui ettevõtte majandustegevusest tulenevalt teostatakse seda lühikest aega, kuid regulaarselt pikema perioodi jooksul, võib ajalist püsivust siiski jaatada, kuigi tegevus eraldivõetuna püsivuse ajakriteeriumile ei vasta.⁷⁵ Näiteks Eesti maksuhalduri vaatest võivad püsiva tegevuskoha põhjustada ka üksteisest isoleeritud ja eri kohtades läbiviidud majandustegevused. Senikaua, kuni ettevõtte tegevused on seotud ja käsitatavad tervikuna, liidetakse ka nende läbiviimiseks kulunud aeg.⁷⁶ Teine tüüpjuhtum on majandustegevused, mis lühiajaliselt

⁶⁸ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 300.

⁶⁹ Autor: Kui pangahooned kuuluvad ühele filiaalile, oleks aga üks tegevuskoht. *Ibid.*, lk 301.

⁷⁰ Maksukorralduse seadus. – RT I, 21.11.2023, 12.

⁷¹ Tulumaksuseadus. – RT I, 17.04.2024, 9.

⁷² Albin, lk 37.

⁷³ Kurist, lk 452. Autor: Või esineb mõni artikli 5 lõigetes 4 ja 6 nimetatud püsivat tegevuskohta välistav asjaolu.

⁷⁴ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 310.

⁷⁵ *Ibid.*, lk-d 302-303.

⁷⁶ Albin, lk 38.

toimuvad üks kord ja kindla riigi territooriumil. Kuigi ajalises mõttes on tegevus ajutine, tekib mitteresidendi ja riigi vahele piisavalt tugev side, mis õigustab läbi püsiva tegevuskoha isiku maksustamist.⁷⁷ Tasub märkida, et kuigi maksumaksja kavatsus tegevuse kestvuse osas võib omada teatud mõju, on nii riikide kohtud kui OECD kommentaarid pidanud püsiva tegevuskoha hindamisel otsustavaks just tegevuse iseloomu. Teisisõnu, kui majandustegevuse koht planeeriti lühemaks perioodiks, kuid tegelik kasutamine osutus pikemaks, muutub see püsivaks tegevuskohaks tagasiulatuvalt. Samas, kui ettevõtte kavatses tegutseda püsivalt, kuid otsustab siiski oma äritegevuse mingil põhjusel lõpetada, loetakse tal püsiv tegevuskoht tekkinuks, kuigi ta tegutses lühikest aega.⁷⁸

Koha ajalisele püsivusele pole kindlat arvulist piiri seatud. Seetõttu on riikide seisukohad siin ebaühtlased ja kohtud on ajaelemendi analüüsimisel jõudnud eri järeldusteni. Näiteks Hollandi kohtukaasustes on leitud, et ajakriteeriumi täitmiseks on piisav neli kuud kuni neli aastat, kuid mitte paar päeva kuni mõni kuu.⁷⁹ OECD kommentaarides on lähtepunktiks võetud kuus kuud, mis peaks väidetavalt vastama riikide tavalisele praktikale. Kuue kuu lävendini võib jõuda ka süstemaatilise tõlgendamise teel, arvestades püsiva tegevuskoha kontseptsiooni seost näiteks residentsusega. Näiteks on mitmed riigid residentsuse tuvastamisel võtnud üheks aluseks, et isik viibib aasta jooksul riigis vähemalt 183 päeva (ehk umbes kuus kuud).⁸⁰

Kolmas ehk viimane kriteerium näeb ette, et selle kindla koha kaudu teostatakse ettevõtte majandustegevust kas osaliselt või täielikult. Sõnapaaris „ettevõtte majandustegevus“ sisaldub valduse ehk käsutuse element (ingl *at the disposal*), mis viitab ettevõtte vabadusele teatud kohta otseselt või kaudselt kontrollida, omada selle üle tegelikku faktilist võimu.⁸¹ Siin leiab riigiti nii kitsamaid kui laiemaid tõlgendusi. Näiteks on Saksamaa ja Austria vahelise maksulepingu kontekstis koha valdamiseks piisav ka üksnes kontorivõtme omamine.⁸² Samas ei oma OECD kommentaaride kohaselt füüsilise objekti ja koha omandikuuluvus ega ettevõtte õiguslik alus (nt rent, üür, liising, pant) selle valdamiseks ning see võib toimuda isegi ebaseaduslikult. Ettevõtte majandustegevuse koht võib niisiis paikneda ruumides, mida samaaegselt omab ja/või kasutab ettevõtjuseks ka teine isik. Teisalt ei piisa majandustegevuse koha jaatamiseks välisriigis üksnes vara omamisest või füüsilise koha valdamisest, vaid

⁷⁷ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 302.

⁷⁸ *Ibid.*, lk 304.

⁷⁹ Albin, lk 37; Pijl, H. The Concept of Permanent Establishment and the Proposed Changes to the OECD Commentary with Special reference to Dutch Case Law. – Bulletin for Fiscal Documentation. Vol 56. IBFD 2012, lk 555.

⁸⁰ Reimer, äärenr 68.

⁸¹ Albin, lk 38.

⁸² Castro, lk 134.

ettevõtte peaks seal kohas vähemalt mingil määral oma äritegevust teostama.⁸³ Sõna „kaudu“ osutab, et vastavat kohta on ettevõtte majandustegevuse läbiviimiseks vajalik kasutada.⁸⁴

Tavaliselt toimub ettevõtte äritegevus selle töötajate või muude füüsilistest isikutest teenuse osutajate kaudu, kes tegutsevad vastavalt ettevõtte juhistele. OECD kommentaaride kohaselt võib ettevõtte majandustegevust teostada ka läbi kolmandate isikute ja viimastele kuuluvate töövahenditega. Et peatöövõtjale saaks omistada alltöövõtjate tegevust, peaksid nad tegutsema peatöövõtja huvides ja viimase antud juhtnööridel. Samuti on määrav, kas peatöövõtja omab koha enda üle kontrolli, näiteks otsustab, kellel on ligipääs ja õigus kohta kasutada.⁸⁵ Vastasel juhul on risk, et alltöövõtjal endal võiks tekkida püsiv tegevuskoht.

Eeltoodust nähtub, et kuigi OECD mudellepingu ja selle kommentaaride eesmärk on ühtlustada riikide käsitlusi püsiva tegevuskoha mõiste autonoomsel tõlgendamisel, ei saa seda praktikas täielikult saavutada. Esiteks ei pea riigid püsiva tegevuskoha mõiste tõlgendamisel lähtuma üksnes OECD kommentaaridest ning kui maksuhaldur või kohus seda teeb, ei hõlma kommentaarid üksikasjalikult kõiki olukordi, mis praktikas võivad esineda. Seetõttu on riikidel püsiva tegevuskoha mõistega seoses alati teatud tõlgendamisruum. Erinevusi põhjustab ka asjaolu, et artikkel 5 sisaldab mitmeid maksulepingus defineerimata mõisteid, mille määratlemisel saavad lepingupooled tulenevalt artiklist 3(2) lähtuda vajadusel ka oma siseriiklikust õiguses toodud tähendustest.

1.4 Püsiva tegevuskoha mõiste Eesti õiguses

Eesti siseriiklikus õiguses leiab püsiva tegevuskoha üldmõiste MKS § 9 lõikest 3. Tulumaksuga maksustamisel täpsustab püsiva tegevuskoha mõistet TuMS § 7 lõige 1, mille kohaselt on tegemist majandusüksusega, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Lõige 2 sätestab täiendavalt, et püsiv tegevuskoht tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või kui Eestis tegutseb mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja. Seega sarnaselt maksulepingu artiklile 5(5) ei välista ka TuMS alusel püsiva tegevuskoha tekkimist asjaolu, et kindel koht Eesti territooriumil puudub.

⁸³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk-d 296-297.

⁸⁴ Albin, lk 39.

⁸⁵ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 306.

Eestis on püsiva tegevuskoha levinuim vorm filiaal. Kui välismaine äriühing soovib Eestis oma nimel tegeleda ettevõtlusega, siis äriseadustiku⁸⁶ §-st 384 tulenevalt tuleb selleks kanda äriregistrisse filiaal. Mõistagi on püsiva tegevuskoha mõiste laiem, hõlmates enda alla nii juriidilised isikud kui juriidilise isiku staatust mitteomavad isikuteühendused või varakogumid, samuti füüsilisest isikust ettevõtjad (MKS § 18 lg 1 p 4). Samuti võib mitteresident Eestis tegutseda üksnes püsiva tegevuskoha kaudu, mis ei pea olema kantud filiaalina äriregistrisse.⁸⁷ Kuna mitteresident saab Eestis registreerida vaid ühe püsiva tegevuskoha, käsitatakse tema tegevuskohti Eestis ühise majandusüksusena.⁸⁸ Kui välismaa äriühingu Eestis asuv tütarühing tegutseb ka agendina, võib ilmneda huvitav kombinatsioon, kus mitteresidendil on Eestis samaaegselt nii tütarühing kui püsiv tegevuskoht.⁸⁹ Lisaks võib püsiv tegevuskoht tekkida ka hoopis Eesti äriühingul, kui maksulepingu alusel loetakse ta välisriigi residendiks.

Enne 2011. aastal jõustunud redaktsiooni haakus TuMS § 7 lõigete 1 ja 2 sõnastus oluliselt rohkem maksulepingutes toodud püsiva tegevuskoha mõistega, sisaldades seejuures püsiva tegevuskoha näidisloetelu (filiaal, ehitusplats, kontor, juhtimiskeskus jne). Seaduse seletuskirja järgi olid muudatused ajendatud asjaolust, et mitteresidenti ei maksustata mitte tema kasutuses oleva koha osas, vaid Eestis tekkinud majandusüksuse kaudu teenitud tulu osas. Loetelust võis aga jääda ekslik arusaam, et nimetatud kohad on automaatselt püsivad tegevuskohad, kuigi geograafiliselt piiritletud koha olemasolu pole vajalik. Keskne element on just majandustegevuse toimumine, mis saab loomult olla ka liikuv.⁹⁰ Eeltoodud seisukoht kattub ka OECD mudellepingu kommentaaridega.

Võrreldes Eesti tulumaksuseaduses ja OECD mudellepingus toodud püsiva tegevuskoha mõisteid, on viimane tunduvalt detailsem, sisaldades püsiva tegevuskoha erievaid variatsioone. Ühtlasi leiab maksulepingutest ka mitmeid tegevusi, mis välistavad püsiva tegevuskoha olemasolu isegi juhul, kui üldmõistes peituvad kumulatiivsed tingimused on täidetud. TuMS-s sätestatud püsiva tegevuskoha mõistes analoogsed välistused puuduvad, mis tähendab, et mitteresidendil võib eksisteerida püsiv tegevuskoht TuMS tähenduses aga mitte maksulepingu järgi, kui tema tegevus langeb maksulepingu artikli 5(4) alla.

⁸⁶ Äriseadustik. – RT I, 06.07.2023, 131.

⁸⁷ Püsiv tegevuskoht registreeritakse Maksu- ja Tolliametis, esitades selleks mitteresidendist maksumaksja registreerimise avalduse (vorm R2). Eesti äriregistris registreeritud filiaali andmed jõuavad MTA andmebaasi automaatselt, kuid täpsustada tuleb püsiva tegevuskoha staatus. Vt Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha registreerimine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/mitteresidendi-registreerimine> (10.04.2024).

⁸⁸ Lehis (viide 7), lk 237.

⁸⁹ Lehis (viide 16), lk 46.

⁹⁰ Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu. 723 SE I. Seletuskiri, lk 4. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/> (05.02.2024).

Maksukorralduse seaduses ja tulumaksuseaduses sätestatud püsiva tegevuskoha mõiste tuleks maksulepingu kohaldumisel jätta kõrvale või arvestada viimasest tulenevaid erisusi. Seda põhjusel, et maksulepingu määratlus on autonoomne ja siseriikliku maksuseaduse suhtes ülimuslik. Järelikult tuleb MKS ja TuMS mõiste poole vaadata olukorras, kus mitteresidendil on maksuresidentsus riigis, kellega Eestil kehtivat maksulepingut sõlmitud pole.

1.5 Püsiva tegevuskoha maksustamine

Püsival tegevuskohal on keskne roll mitteresidendi äritegevuse kasumi maksustamisel. Nimelt lubab maksuleping allikariigil maksustada üksnes mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu teenitud ärikasumit. Püsiva tegevuskoha puudumisel jääb ettevõtte ärikasumi maksustamisõigus viimase residentsusriigile. Vastav põhimõte tuleneb maksulepingu artiklist 7, mis näeb ette allikariigi ja residentsusriigi maksustamisõiguste jaotamise reeglid ning püsiva tegevuskoha kasumi määratlemise meetodid. Maksuleping ei anna allikariigile kasumi maksustamise ainuõigust, vaid jagab selle ära mõlema riigi vahel. Artikkel 7 kehtib nii allikariigile kui residentsusriigile, mis tähendab, et residentsusriik tohib püsivale tegevuskohale omistatud kasumit küll maksustada, kuid peab kõrvaldama igasuguse topeltmaksustamise, võimaldades allikariigis tasutud maksude mahaarvamist või tasaarvestamist.⁹¹

Püsiv tegevuskoht pole iseseisev juriidiline isik, kuid kasumi arvutamisel ja maksustamisel käsitatakse seda kui eraldiseisvat juriidilist isikut ja maksukohustuslast. See lähenemine tuleneb eraldiseisvate isikute fiktsiooni põhimõttest, mis on kirjas nii maksulepingu artiklis 7(2) kui TuMS § 7 lõikes 3.⁹² Nimelt omistatakse püsivale tegevuskohale kasum, mida viimane oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana, kes osaleb samade või sarnaste tingimuste alusel samadel või sarnastel tegevusaladel. Kasumi arvutamisel lähtutakse turuväärtuse printsiibist (ingl *arm's length principle*), mida maksuõiguses rakendatakse seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamisel.⁹³ Seejuures ei võeta arvesse mitte kogu mitteresidendi kasum, vaid see, mis on teenitud tema püsiva tegevuskoha kaudu. Nii võib püsiva tegevuskoha asukohariik omistada viimasele kasumit ka juhul, kui välismaine ettevõtte tervikuna on kandnud kahjumit. Samas kui püsiv tegevuskoht iseseisva hüpoteetilise isikuna on teeninud kahjumit, ei saa talle omistada kasumit ka siis, kui kogu ettevõtte on jäänud kasumisse.⁹⁴

⁹¹ Kobetsky, lk 362. Vabastusmeetodi ja tasaarvestusmeetodi kohta vt ka viited 44 ja 45.

⁹² Lehis (viide 7), lk-d 236-237.

⁹³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 491. Autor: Oluliseks allikaks on siin OECD poolt koostatud siirdehinna juhend, millele tuginevad ka siseriiklikud siirdehinna määramise regulatsioonid.

⁹⁴ Kobetsky, lk 362.

OECD poolt väljatöötatud juhendi kohaselt on püsiva tegevuskoha kasumi määratlemine kaheastmeline. Esmalt omistatakse püsivale tegevuskohale funktsioonid ning nende teostamiseks vajalik vara ja kantud riskid. Nii tuvastatakse püsiva tegevuskoha kui eraldiseisva isiku kaudu toimuvad tegevused ja tehingud nii suhetes seotud isikute kui kolmandate isikutega. Teise sammuna määratakse kindlaks nende tegevuste kaudu teenitud turuväärtuses kasum.⁹⁵ Tegemist on keerulise ja nüansirohke analüüsiga ning võib ettevõttele osutada praktikas suureks väljakutseks. Eestis on kehtestatud ka nõue, et mitteresident peab eraldi pidama Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksuarvestust, mis võimaldab saada ülevaate viimase kaudu tehtud kuludest, saadud tuludest, varadest ning kohustustest.⁹⁶

Maksulepingutes sisalduv võrdse kohtlemise klausel nõuab, et püsiva tegevuskoha kasumi arvutamine ja maksustamine peab toimuma samadel reeglitel, mida kohaldatakse residendist juriidilisele isikule. Nii tuleneb TuMS §-st 53, et sarnaselt Eesti residendist juriidilisele isikule maksab mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht tulumaksu erisoodustustelt, kingitustelt, annetustelt, vastuvõtukuludelt, ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ja muudelt väljamaksetelt. TuMS § 53 kaudu tagatakse püsivale tegevuskohale ka jaotamata kasumi maksuvabastus, mis on Eesti juriidiliste isikute maksustamise keskne põhimõte. Kuna püsiv tegevuskoht pole eraldiseisev juriidiline isik ega saa kasumit jaotada dividendide maksamise teel, maksustatakse Eestis püsivast tegevuskohast rahalises või mitterahalises vormis välja viidud kasumit (TuMS § 53 lg 4). Analoogselt omakapitali sisse maksetele arvestatakse ka siin püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud vara. Lisaks kehtivad püsivale tegevuskohale ka muud residendist äriühingutele ettenähtud soodustused -ja maksuvabastused, nagu annetuste maksuvabad piirmäärad, vabastused dividendide edasimaksmisel jne (TuMS § 53 lg 4¹).⁹⁷

Lisaks kohustusele määratleda püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasum ja sellelt tasuda tulumaksu, kaasnevad püsiva tegevuskohaga ka muud välisriigis kehtivad maksu- ja registreerimiskohustused, mis võivad kaasa tuua suured halduskulud.⁹⁸ See põhjendab, miks on püsiva tegevuskoha tekkimine piiriülelset tegutseva ettevõtte jaoks üheks keskseks küsimuseks, kuna kujutab endast tõsist maksuriski.

⁹⁵ OECD. Report on the attribution of profits to permanent establishments. OECD Publishing 2008, lk 13. – <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (26.01.2024).

⁹⁶ Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/pusiva-tegevuskoha-kasumi> (02.11.2023).

⁹⁷ Lehis (viide 16), lk 87.

⁹⁸ *Ibid.*, lk 101.

2. KAUGTÖÖTAJATE PÕHJUSTATAV PÜSIV TEGEVUSKOHT VÄLISRIIKIDE PRAKTIKA NÄITEL

2.1 Kodukontor kui võimalik püsiv tegevuskoht

2.1.1 Ettevõtte käsutuses olev kodukontor

OECD käsitles kodukontorit kui võimalikku püsivat tegevuskohta esmakordselt mudellepingu kommentaaride 2017. aastal avaldatud versioonis. Kommentaarides võetud seisukoha järgi peab töötaja kodukontor olema püsiva tegevuskoha tekkimiseks esmalt ettevõtte käsutuses (ingl *disposal*). Samas ei saa töötaja kodu OECD sõnul olla ettevõtte käsutuses ainuüksi sel põhjusel, et töötaja täidab seal tööülesandeid, vaid seda tuleks hinnata konkreetse juhtumi põhiselt.⁹⁹ Kuivõrd kommentaarid ei selgita üksikasjalikult, millal võiks töötaja kodukontor sattuda ettevõtte käsutusse, on OECD jätnud siin riikidele palju tõlgendamisruumi. Siiski annavad kommentaarid mõista, et kodukontor ei peaks üldjuhul püsivaks tegevuskohaks muutuma, kuna sealne tegevus on pigem juhuslik ja ebaregulaarne. See väide põhineb aga aastatel 2011-2012 toimunud aruteludel¹⁰⁰ ega pea tänapäeval enam eriti paika, kuna kodukontoris kaugtöötamine on pandeemia algusest saadik teinud märgatava tõusu ning muutunud töö tegemise lahutamatuks osaks. Sellegipoolest on OECD lähenemise võtnud aluseks mitmed riigid, mille kohtud või maksuhaldur on kodukontori ja püsiva tegevuskohaga seoses juba kujundanud ametliku positsiooni.

Töötaja kodukontori ruumid saaksid olla OECD kommentaaride kohaselt ettevõtte käsutuses juhul, kui viimasel on teatud kasutusõigus (ingl *right of use*) või omab piisavat mõju (ingl *effective power*) nende ruumide suhtes.¹⁰¹ Õiguskirjanduses on seda nõuet nimetatud ka kasutusõiguse testiks.¹⁰² Näiteks Saksamaa kohtupraktikas on olnud kaasus, kus ravimifirma piirkonnajuht pidi töölepingu kohaselt lubama tööandjal kasutada teatud ruume oma kodus ja viimane hüvitas töötajale sellega seotud kulud. Kasutamine tähendas peamiselt seda, et isik pidi lubama ettevõtte teistel töötajatel nendes ruumides oma tööülesandeid täita. Kohus leidis, et kuna tööleping andis ettevõttele õiguse isiku kodu oma majandustegevuseks kasutada, saab töösuhte kestvuseni ettevõtte piisavat kontrolli kodu üle jaatada.¹⁰³ Eelneva näite põhjal oleks kasutusõiguse test võrdlemisi selgelt täidetud, kui ettevõtte õigus töötaja kodukontori ruumi

⁹⁹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 299.

¹⁰⁰ Beretta, G. "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. – International Tax Studies. Vol 5, No 2. IBFD 2022, lk 23.

¹⁰¹ *Ibid.*, lk 297.

¹⁰² Ingl *right of use test*. Skaar, lk 282.

¹⁰³ *Ibid.*

kasutada tuleneb otse lepingust. Ka Rootsi maksuhalduri hinnangul on ettevõttel olemas kindel koht tema käsutuses, kui ta rendib töötaja elukohas asuvat kontoriruumi ja maksab selle eest renditasu.¹⁰⁴ Kodukontorite juhtumite puhul analoogsed üüri- või rendisuhtele omased kokkulepped aga praktikas tihtipeale puuduvad ning pigem on ebatavaline, et ettevõttel oleks ligipääs (nt võti) oma töötaja eluruumidele. Järelikult peaks kasutusõiguse testi puhul hindama seda, kas ettevõtte saab kodukontori üle omada piisavat mõju vaatamata sellele, et ta seda ise kasutada ei saa.

Piisav mõju võib seisneda selles, et ettevõtte nõuab kaugtöötajalt kodus töötamist. OECD kommentaarides on märgitud, et kodukontor võiks olla ettevõtte käsutuses, kui viimane pole töötajale võimaldanud riigis eraldi kontoriruumi, kuigi töö iseloom seda selgelt nõuab. Seega ettevõtte justkui eeldab, et töötaja võiks töötada oma elukohas. Seevastu, kui töötaja täidab enamus tööülesanded kodust ega kasuta ettevõtte poolt selleks ettenähtud kontorit, pole kodukontor ettevõtte käsutuses, kuna töötajale polnud kodus töötamine kohustuslik.¹⁰⁵ OECD kommentaarid eristavad seega, kas kodukontor oli töötaja enda otsus ja soov või hoopis tööandja poolne nõue. Millal nõuab töö iseloom kontori olemasolu, OECD ei täpsusta, kuid siia võiks liigitada eeskätt kõik need tööd, kus peamine töövahend on arvuti.

Mitmete Euroopa riikide maksuhaldurid on oma ametlikes juhendites võtnud OECD kommentaaridele sarnase suuna ning seda edasi arendanud. Nimelt on hakatud eristama, kas kodus töötamise nõue on olemuselt otsene või kaudne. Näiteks võib see otsesõnu tuleneda lepingust, kui töötamise kohaks on märgitud isiku elukoht, või siis ettevõtte esindaja ja töötaja vahelisest suusõnalisest kokkuleppes. Samuti võib otsest kodust töötamise nõuet jaatada Rootsi ja Soome maksuhalduri arvates olukorras, kus leping seda otseselt ei ütle, aga töötaja peab osaliselt või mingitel perioodidel töötama kodus põhjusel, et kõikide töötajate jaoks pole ettevõtte residentsusriigis asuvates bürooruumides samaaegselt töötamiseks lihtsalt ruumi. Alternatiivselt ka juhul, kui ettevõttel on kaugtöötaja asukohariigis küll mingid ruumid, aga need pole mõeldud töötajatele kasutamiseks.¹⁰⁶ Belgia ja Hollandi vastastikusel kokkuleppes¹⁰⁷

¹⁰⁴ Skatteverket. När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe? – 13.05.2022. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/411692.html?date=2022-05-13> (26.01.2024) (edaspidi ka: Rootsi maksuameti juhend).

¹⁰⁵ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 299.

¹⁰⁶ Vero Statt. Income taxation of nonresident foreign corporate entities. 20.11.2023. – <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/47806/income-taxation-of-nonresident-foreign-corporate-entities4/> (29.11.2023) (edaspidi ka: Soome maksuameti juhend); Rootsi maksuameti juhend (viide 104).

¹⁰⁷ Holland ja Belgia sõlmisid 08.12.2023 ametliku kokkuleppe püsiva tegevuskoha mõistet käsitleva maksulepingu artikli 5 tõlgendamise osas seoses kodukontoris töötavate kaugtöötajatega. Kokkuleppe eesmärk on pakkuda tööandjatele selgust püsiva tegevuskoha mõiste sisustamisel. Vt The Netherlands and Belgium. Competent Authority Agreement. Government Gazette 33856, 08.12.2023. – https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2023-33856.html?trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (05.01.2024) (edaspidi ka: CAA).

on märgitud näitena ka juhtum, kus töötaja ei saa ühepoolselt kodus töötamist lõpetada, kuna vastasel juhul ei saaks ta tööülesandeid täita ja rikuks lepingut. Kõigi kolme eelkirjeldatud tüüpolukorra puhul võiks kodukontorit lugeda ettevõtte käsutuses olevaks.

Kodus töötamise nõue võib ilmneda ka kaudselt. Nii Rootsi kui Taani maksuhaldur on eristanud nn vaikumisi kodus töötamise nõuet olukorras, kus tööülesannete täitmiseks on vajalik kontoriruumi olemasolu ent mida ettevõtte välisriigis ei paku. Teisisõnu, tööandja otseselt ei kohusta kodust töötamist, kuid töötajal ei jää muud üle, kui oma eluruum muuta kodukontoriks. Sel juhul tuleb Rootsi maksuhalduri arvates täiendavalt hinnata, kas välismaine ettevõtte saab mingi eelise või tal on muu kaubanduslik huvi, et kaugtööd tehakse just Rootsi territooriumil. Näiteks võiks sellist huvi või kasu jaatada, kui ettevõttel on Rootsis kliente või kaugtöötaja töö hõlmab müügitegevust, mille kaudu soovib ettevõtte siseneda kas Rootsi või selle lähedal asuvatele turgudele. Kui eeltoodud täiendav tingimus on täidetud, ei oma Rootsi maksuhalduri vaatest enam niivõrd tähtsust, kas ettevõtte selgesõnaliselt kodus töötamist nõudis või mitte.¹⁰⁸ Sarnase lähenemise on võtnud ka Soome maksuhaldur, kes peab oluliseks asjaoluks välismaise ettevõtte äritegevuse ja kodukontori asukoha vahelist majanduslikku seost. Kui töötaja on ise otsustanud Soomes kodukontoris teha kaugtööd, kuid tema tööandja äritegevusel puudub Soomega mistahes seos ehk see pole suunatud Soome või selle lähinaabrite turule, siis ei saaks kodukontorit pidada ettevõtte käsutuses olevaks. Teisalt peab Soome maksuhaldur otseselt kodust töötamise nõuet siiski kaalukaks asjaoluks, kuna sel juhul pole enam relevantne, kas ettevõtte on oma tegevuse suunanud Soome turule või mitte.¹⁰⁹

Taani maksuhaldur on püsiva tegevuskoha tuvastanud ka olukorras, kus välismaise ettevõtte müügiesindaja tegeles kodukontoris ettevõtte Rootsi, Soome ja Norra klientidega. Kuigi müük polnud suunatud Taani klientidele ja otsene kohalik tulu justkui puudus, keskendus maksuhaldur töötaja geograafilisele asukohale laiemalt (st Skandinaavia), kuna see omas ettevõtte jaoks iseseisvat majanduslikku väärtust.¹¹⁰ Seevastu ühes teises kaasuses tugines Taani maksuhaldur püsiva tegevuskoha eitamisel asjaolule, et kodus töötamine toimus töötajast tulenevatel põhjustel ning ettevõttel polnud ärilist huvi Taani turul tegutsemiseks.¹¹¹ Sarnaselt Taanile vaatavad ka Soome ja Rootsi maksuhaldur, kas mitteresidendi tegevus on suunatud riigi

¹⁰⁸ Bolmstrand, S. The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments. Deloitte. 19.05.2022. – <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish-tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html> (17.01.2024).

¹⁰⁹ Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹¹⁰ Skat. SKM2021.546.SR. 22.10.2021. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2344110> (03.02.2024).

¹¹¹ Decision of Danish Tax Council, TS-1195-FC-2021. – <https://www.taxsutra.com/sites/default/files/2022-01/H1%20%20.pdf> (29.01.2024).

lähinaabrite turule. Seejuures täpsustab Soome maksuhaldur oma juhendis, et loeb lähinaabriteks Skandinaavia ja Balti riigid.¹¹²

Soome maksuhalduri tõlgendustega on nõustunud ka Soome kõrgeim halduskohus, kes konkreetsetes kaasuses on leidnud, et kaugtöötaja kodukontor saab olla ettevõtte käsutuses. Kaasuses oli tegemist Rootsi ravimifirmaga, kellel polnud Soomes ühtegi kontoriruumi, kuid kelle kolmel töötajal tuli Soomes täita tööülesandeid kodus, kus nad hoidsid ka vajalikke töövahendeid ja dokumente. Nendest asjaoludest tuletas kohus, et ettevõtte oli töötajatelt nõudnud kodus töötamist ja järelikult olid töötajate kodud Rootsi ettevõtte kindlad kohad Soomes majandustegevusega tegelemiseks.¹¹³

Kodukontorit ei peaks Rootsi maksuhalduri hinnangul siiski lugema ettevõtte käsutuses olevaks, kui kodus töötamise põhjuseks on mõne haiguse tõkestamiseks kehtestatud meetmed. Seejuures pole määrav, kas tegemist on olemuselt soovitusliku või kohustusliku meetmega. Oluline on, et kodus töötamise aluseks poleks pelgalt ettevõtte enda nõue, mida ei õigusta ka mõni tervise kaitseks vajalik abinõu.¹¹⁴ Seega on Rootsi teatud määral säilitanud Covid-19 tingimustes kehtinud ajutise lähenemise, mille kohaselt liikumispiirangutest tingitud kodus töötamine püsiva tegevuskoha riski ei suurenda.

Hinnates, kas kodukontor on ettevõtte käsutuses või mitte, pole kõik riigid võtnud avarat tõlgendust ega järgi OECD kommentaare. Šveitsis on võetud seisukoht, et kodukontor ei saa tekitada ettevõttele püsivat tegevuskohta. Seda isegi juhul, kui ettevõtte on detsentraliseeritud või opereerib digitaalselt ning kõik selle töötajad peavad töötama kodus ja nendele ei pakuta bürooruume.¹¹⁵ Sama meelt on ka Saksamaa maksuhaldur, kelle hinnangul ei oma tööandja töötaja kodu üle piisavat mõju, välja arvatud juhul, kui kaugtöötaja täidab juhatuse (ingl *management*) funktsioone või kui ettevõtte teistel töötajatel on õigus töötaja eluruume kasutada. Sõltumata sellest, kas tööandja ise on töötaja eluruumi üürileandja või hüvitab enamuse kodukontori kulud.¹¹⁶ Seega seavad Šveits ja Saksamaa püsiva tegevuskoha künnise võrdlemisi

¹¹² Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹¹³ Korkein hallinto-oikeus. KHO:2021:171. 03.12.2021
<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/ennakkopaatokset/1638342802615.html> (07.01.2024). Autor: Ühtlasi on kõnealune lahend ka hea näide sellest, kuidas kohus otsuse põhjendustes OECD kommentaaridele otsesõnu viitab.

¹¹⁴ Rootsi maksuameti juhend (viide 104).

¹¹⁵ Exactio. Remote working-Permanent establishment risks for employers in Switzerland. – <https://www.exactio.ch/blog/remote-working-permanent-establishment-risks-for-employers-in-switzerland> (29.01.2024).

¹¹⁶ Bundesministerium der Finanzen. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. Unsere Meilensteine. 05.02.2024. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (12.04.2024).

kõrgeks, kui tegemist on kodus tegutsevate kaugtöötajatega, mis lõppastmes võib takistada ELi poolt soovitud koordineeritud lähenemise kujunemist liikmesriikides.

OECD kommentaaride järgi tuleks tähelepanu pöörata ka kaugtöötaja enda soovile. Kui ettevõtte on võimaldanud oma töötajale kontoriruumi, kuid töötaja ise eelistab kodus töötamist, pole kodukontor eelduslikult ka ettevõtte käsutuses, kuna viimane polnud nõudnud kodus töötamist.¹¹⁷ Kuigi seda meelt on nii Soome kui Rootsi maksuhaldur, pole nende hinnangul töötaja subjektiivne vaatepunkt alati määrav asjaolu. Otsustavam on pigem see, kas välismaisel ettevõttel on ühtlasi äriühingu huvi, et kaugtöötaja kodukontor asuks just Soomes või Rootsis. Seda ka juhul, kui töötaja on kodus töötamise ise välja pakkunud ja ettevõtte selles probleemi ei näe.¹¹⁸ Hinnates seda, kas välisettevõtte on Rootsiiga piisav kaubanduslik side, ei oma Rootsi maksuhalduri vaatest muuhulgas rolli, kas ettevõtte vastutulelikkus kodust töötamise osas on seotud eesmärgiga leida või hoida kvalifitseeritud tööjõudu. Oluline on äritegevuse enda suunatus Rootsi turule, mis on objektiivselt tuvastatav asjaolu.¹¹⁹ Seevastu Belgia ning Holland on nende vahel sõlmitud maksulepingu tõlgendamisel jõudnud ühisele arusaamale, et püsiv tegevuskoht on reeglina välistatud, kui kodus töötamine on töötaja vaba tahe. Teisalt, kui faktilised asjaolud viitavad, et kodukontorit kasutatakse kasvõi osaliselt tööandja korraldusel, siis muutub see ettevõtte käsutusse.¹²⁰

Õiguskirjanduses väljendatud seisukoha järgi võiks kasutusõiguse test olla täidetud ka juhul, kui ettevõtte hüvitab töötajale kodukontoriga seotud kulud.¹²¹ Soome maksuhalduri arvates võiks töötajale kodukontori kulude hüvitamine viidata kodus töötamise nõudele. Seejuures hindab Soome maksuhaldur, kui suures ulatuses kodukontori kulusid isikule kaetakse. Näiteks, kui ettevõtte tasub kodukontori ruumi üüri, seda tõenäolisemalt ta soovib, et kaugtööd tehtaks kodus. Samas kui ettevõtte võimaldab töötajale arvuti ja hüvitab muud kontoritarbed, siis sellest üksi ei piisa.¹²² Austria maksuhaldur on püsiva tegevuskoha tuvastamisel samuti pidanud oluliseks asjaoluks, kas kodukontoriga seotud kulud on töötaja või tööandja maksudeklaratsioonil maha arvatud.¹²³

¹¹⁷ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 299.

¹¹⁸ Rootsi maksuameti juhend (viide 104); Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹¹⁹ Rootsi maksuameti juhend (viide 104).

¹²⁰ CAA (viide 107).

¹²¹ Skaar, lk 292.

¹²² Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹²³ Beretta, lk 22.

Teisalt on OECD lähenemist õiguskirjanduses ka kritiseeritud, kuna see paneb rõhuasetuse liialt sellele, kas töötaja tahab ettevõtte pakutud kontoriruumides töötada või on otsustanud neist loobuda, eelistades kodus töötamist. Pigem tuleks keskenduda sellele, milline on kaugtöötaja kodukontoris tehtud töö osatähtsus ettevõtte äritegevuses ja kodukontoris veedetud aeg.¹²⁴ Riikide maksuhaldurid on läinud sama teed ning otsustavaks pidanud pigem seda, kas objektiivsed asjaolud viitavad kodukontoris töötamise nõudele. Mida kaudsem see nõue on, seda olulisem on hinnata töö enda iseloomu ning ärilisi kaalutlusi, miks ettevõtte on huvitatud, et teatud riigis tegutseks tema töötaja. Teisisõnu, kodukontori asukohariigi ja välisettevõtte vahel peaks eksisteerima piisav majanduslik side.

2.1.2 Kodukontori ajaline püsivus

Kaugtöö võimaldamise eesmärk on töötajale pakkuda oluliselt paindlikumat töökorraldust. Nii on praktikas kaugtöö kokkulepete puhul tavapärane, et kaugtöötaja võib osaliselt tööd teha kodukontoris, kuid aeg-ajalt täidab tööülesandeid ka ettevõtte asukohariigis vastavates bürooruumides või mujal. Kaugtöötamine võib, kuid ei pruugi tingimata toimuda regulaarselt. Püsiv tegevuskoht seevastu eeldab, et majandustegevuse kohal on olemas teatud ajaline püsivus ehk selle kaudu toimuv tegevus pole iseloomult ajutine. OECD kommentaarides on viidatud, et juhuslik kodukontoris töötamine püsivat tegevuskohta ei põhjusta, vaid sealne tegevus peaks toimuma regulaarselt.¹²⁵ Millal toimub kaugtöötamine kodukontoris regulaarselt, seda OECD kommentaarid ei täpsusta. Üks võimalus on ka siin lähtuda kuue kuu pikkusest perioodist, mida OECD peab riikide üldlevinud praktikaks, kui hinnatakse püsiva tegevuskoha ajalist püsivust.

Püsiva tegevuskoha ajalise elemendi ebamäärasuse tõttu on riigid kodukontori kaasustes jõudnud erinevate tulemusteni. Näiteks kaks päeva nädalas kodukontoris töötamist on ühes Austria kaasuses peetud juhuslikuks, kui ülejäänud kolm päeva töötatakse ettevõtte asukohariigi kontoriruumides.¹²⁶ Seevastu Taani maksuhalduri hinnangul ei välistanud konkreetnes kaasuses püsiva tegevuskoha olemasolu muuhulgas asjaolu, et Norra äriühingu müügiesindaja veetis Taanis kodukontoris keskmiselt 35% oma tööajast ning ülejäänud aja viibis väljaspool Taani territooriumi.¹²⁷ Mõni aasta hiljem järgmises kaasuses tuvastas Taani maksuhaldur püsiva tegevuskoha Norra äriühingule, kes oli otsustanud jätkata Covid-19

¹²⁴ Skaar, ptk 14.2.1.

¹²⁵ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 299.

¹²⁶ PwC Austria: New Express Reply Service ruling (EAS): Austrian Ministry of Finance (BMF) denies home office PE if the employer does not require the use of the home office. – <https://steuernachrichten.pwc.at/en/blog/2023/07/31/new-express-reply-service-ruling-eas-austrian-ministry-of-finance-bmf-denies-home-office-pe-if-the-employer-does-not-require-the-use-of-the-home-office/> (24.01.2024).

¹²⁷ Skat. SKM2021.546.SR. (viide 110).

pandeemia ajal kehtestatud hübriidse töökorraldusega ja kelle tegevdirektor täitis tööülesandeid Taanis kodus kõigest kaks päeva nädalas. Märkimisväärne on asjaolu, et nendel kahel kindlal päeval tegeles tegevdirektor kodus peamiselt strateegiliste tegevussuundade paikapanemise ja veebikõnedega ning ülejäänud päevadel täitis juhtimisfunktsioone (nt osales juhtkonna koosolekutel) äriühingu peakontoris Norras. Seetõttu ei saanud Norra ühingu tekkida ka Taani maksuresidentid, kuna ühingu tegelik juhtimine toimus jätkuvalt Norras. Püsiva tegevuskohaga seoses pidas Taani maksuhaldur oluliseks, et kuigi tegevjuht oli ise soovinud teatud aja töötada kodus, oli ta ühingu võtmetöötaja ning ettevõtte oli Taanis viibimiseks ka ärilised huvid.¹²⁸ Soome maksuhaldur arvestab hübriidvariandi puhul samuti kaugtöötaja tööülesandeid tervikuna ning võrdleb, milliseid ülesandeid täidab töötaja kodus ja milliseid väljaspool, hinnates seejuures nende seost ettevõtte peamise äritegevusega.¹²⁹

Belgia ja Holland on ajalise püsivuse tõlgendamise probleemi lahendanud „50% või vähem“ reeglina. Nimelt on nad kokku leppinud, et kui 12-kuu pikkuse perioodi jooksul töötab isik oma kodus vähem kui pool oma tööajast, siis eelduslikult seal maksulepingu mõttes püsivat tegevuskohat ei teki.¹³⁰ Huvitava kombel on üsna sarnane ajaline künnis sätestatud EL määruse nr 883/2004 artikli 16(1) kohaldamise raamlepingus,¹³¹ mis puudutab piiriüleseid kaugtöötajaid ja sotsiaalkindlustust.¹³² Siit võib järeldada, et piiriülest kaugtööd reguleerivad EL õigusaktid on liikmesriikidele üheks võimalikuks allikaks, mille abil püsiva tegevuskoha kriteeriume kaugtöötajate kontekstis tõlgendada või kohandada. Vaatamata sellele, et püsiv tegevuskohat tulumaksuga maksustamisel pole EL õigusaktidega ühtlustatud mõiste.

Riikide praktika kohaselt ei eelda kodukontori ajaline püsivus niisiis tingimata seda, et töötaja sooritaks kodus suurem osa oma töötundidest. Kui kodukontoris töötamine toimub vastaval perioodil (nt vähemalt kuus kuud) regulaarselt ja planeeritult ning sealsed tegevused moodustavad olulise osa välismaa ettevõtte äritegevusest, võib püsiva tegevuskoha ajaline kriteerium olla täidetud.

¹²⁸ Skat. SKM2023.423.SR. 01.09.2023. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2387807> (03.02.2024).

¹²⁹ Soome maksuamet juhend (viide 106).

¹³⁰ CAA (viide 107).

¹³¹ Euroopa Parlamendi ja Nõukogu Määrus nr 883/2004 artikli 16 lõike 1 kohaldamise raamleping. – https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/framework_agreement_on_cross-border_telework.pdf (05.01.2024). Autor: Eesti ei ole raamlepinguga ühinenud.

¹³² Kui enne raamlepingut toimus sotsiaalkindlustus tööandja asukohariigis, kui töötaja tegi kaugtööd teisest riigist vähem kui 25% ajast, siis raamlepingu järgi on võimalik kaugtööd teha kuni 50% teisest riigist nii, et sotsiaalkindlustus säilib tööandja asukohariigis. Selleks peavad mõlemad riigid, kus töötaja tegevus toimub, olema raamlepe heakskiitnud ja allkirjastanud. Vt ka <https://www.eures.ee/et/uudis/piiriulene-kaugtoo-ja-sotsiaalkindlustus> (03.02.2024).

2.2 Äritegevust ettevalmistavad ja abistavad tegevused

Isegi kui mitteresidendi majandustegevus toimub täielikult või osaliselt kindla koha kaudu, ei pruugi tema tegevus veel täita püsiva tegevuskoha lävendit. Mudellepingu artiklis 5(4) on loetletud erinevad tegevused, mis ei kvalifitseeru püsivaks tegevuskohaks ka juhul, kui artiklis 5(1) toodud kumulatiivsed tingimused on täidetud. Tegemist on ettevalmistava või abistava iseloomuga tegevustega, mis OECD kommentaaride kohaselt toetavad ettevõtte äritegevust, kuid on eraldiseisvana tulu teenimisest niivõrd kaugel, et püsivale tegevuskohale oleks väga keeruline või lausa võimatu mingit kasumit omistada.¹³³ Artikkel 5(4) nimetab sellisteks tegevusteks eeskätt kaupade ladustamiseks, väljapanekuks ja kohaletoimetamiseks vajaliku kaubalao pidamist ning ettevõttele vajalike kaupade ostmist ja informatsiooni kogumist, kuid loetelu on mitteammendav. Määrav on, et tegevus oleks loomult ettevalmistav või abistav.

OECD kommentaaridest tulenevalt on tegevus abistav või ettevalmistav, kui see ei moodusta olulist osa ettevõtte kui terviku või selle üksuse peamisest äritegevusest (ingl *core business*). Kui vastav tegevus nõuab arvestatava osa ettevõtte ressursist (nt töötajad, vahendid) ja varast, pole see eelduslikult abistav. Ettevalmistav tegevus eelneb reeglina peamisele majandustegevusele ning on viimasega võrreldes ajaliselt lühem. Teisalt võib ka ettevalmistav tegevus kesta kindlas kohas kauem ning põhitegevus ise hoopis teises kohas. Näiteks, kui mitteresident koolitab või trennib oma töötajaid ühes riigis, et nad seejärel saata teistes riikides asuvasse üksustesse, on esimeses riigis toimuv tegevus ettevalmistav ja püsivat tegevuskohta seal ei tekiks.¹³⁴ Seega tuleb ka kodukontori puhul täiendavalt hinnata, kas kaugtöötaja tööülesanded on olemuslikult seotud mitteresidendi peamise äritegevusega.

Peamise äritegevuse ja seda abistavate tegevuste vahele piiri tõmbamine võib kaugtöötajate puhul praktikas osutada üsna keeruliseks. Eriti rahvusvaheliste suurettevõtete puhul, kui neil on mitu ärisuunda ja nende koosseisu kuulub arvukalt eri riikides viibivaid kaugtöötajaid, kellest igaüks täidab vaid murdosa ettevõtte äritegevusest. Samuti võib tegevus, mis ühe ettevõtte jaoks on abistav või ettevalmistav, olla mõne teise ettevõtte põhitegevusala. Näiteks võiks raamatupidamist üldjuhul pidada abistavaks tegevuseks, kuid ühes Austria kaasuses tegeles kaugtöötaja kodus raamatupidamisega ja seda peeti Saksamaa valdusühingu peamiseks äritegevuseks, mida viimane osutab ülejäänud grupiettevõtetele.¹³⁵

¹³³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 317.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ PwC Austria (viide 126).

Teisest küljest võib tekkida küsimus, kas mitu ettevalmistava või abistava iseloomuga tegevust võiksid koosmõjus moodustada ettevõtte peamise äritegevuse. Nimelt tuvastati ühes Rootsi kohtukaasuses püsiv tegevuskoht internetis hasartmängude pakkumisega tegelevale ettevõttele, mille klienditugi ja süsteemide testimine toimus residentsusriigis, kuid turundus, personalijuhtimine, raamatupidamine ja palgaarvestus kõik Rootsis.¹³⁶ Kohtu seisukoht on mõnevõrra kaheldav, kuna tugifunktsioonid on ettevõtte toimimiseks küll vajalikud, kuid kõnealused tegevused polnud olemuselt üldse sarnased ettevõtte põhitegevusega. Samas omistati Rootsi püsivale tegevuskohale 10% välismaa ettevõtte kasumist. Püsiva tegevuskoha olemasolu oleks ilmsem pigem juhul, kui Rootsis viibivad töötajad tegeleksid veebilehe haldamisega, mängu turustamisega ja klienditoega. Seega, kui ettevõttel on riigis näiteks mitu kaugtöötajat, kelle tegevus eraldiseisvalt liigituks artikli 5(4) alla, võivad nad koos siiski püsiva tegevuskoha ettevõttele luua. Eeldusel, et seeläbi toimub oluline osa ettevõtte kui terviku äritegevusest selles riigis.

Kuigi artikli 5(4) kohaldamine sõltub suuresti konkreetse juhtumi asjaoludest ja maksumaksja äritegevusest, on riikide maksuhaldurid oma juhendites püüdnud teha üldistusi. Rootsi maksuhaldur välistaks püsiva tegevuskoha tavaliselt juhul, kui Rootsis teostatakse vaid välismaise ettevõtte raamatupidamist või palgaarvestust. Samuti olukorras, kus ettevõtte alles uurib potentsiaalseid võimalusi Rootsis äritegevusega alustamiseks ja palkab turu-uuringute tegemiseks Rootsis üksikuid töötajaid. Kui ettevõtte hakkab Rootsis otsima kliente ja nendega suhteid looma, ei loeta tema tegevust enam ettevalmistavaks.¹³⁷ Soome maksuhaldur on ettevalmistavaks või abistavaks tegevuseks nimetanud näiteks reklaamimist, turundust, info kogumist ja teadustööd. Teisalt, kui teaduslike uuringute tulemusena saadakse ettevõtte äritegevuseks vajalik patent, pole uurimistegevus enam ettevalmistav või abistav.¹³⁸ Samas ei pea Soome maksuhaldur erandiga hõlmatuks järgmisi tegevusi: müügitöö ja müüdüd kaupade remont ja hooldus, kaupade ja teenuste kohandamine vastavalt kliendi erivajadustele, aga ka mitteseotud äriühingu toodete reklaamimine.¹³⁹

Õiguskirjanduses toodud seisukoha järgi tuleks tähelepanu pöörata ka sellele, kas vastav tegevus võib suurendada ettevõtte tulu või varade väärtust. Kui vastus on jaatav, siis pole tegevus eelduslikult ettevalmistava või abistava iseloomuga.¹⁴⁰ Kuigi tulu teenimine pole

¹³⁶ Skaar, lk 415.

¹³⁷ Skatteverket. Permanent establishment. When is business regarded as being conducted from the location? – <https://skatteverket.se/> (15.02.2024).

¹³⁸ Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ Skaar, lk 464.

püsiva tegevuskoha kohustuslik tingimus, on see siiski ettevõtte üldine eesmärk, mida peamise äritegevusega on võimalik saavutada. Seetõttu on kolmandatele isikutele suunatud müük ja teenuse osutamine ning tootmistegevus tavaliselt osa ettevõtte peamisest äritegevusest. Müügitegevus hõlmab aga mitmeid erinevaid eeltegevusi, mis on vajalikud selleks, et kliendiga lepingu sõlmimiseni ehk müügini oleks võimalik üldse jõuda. Õiguskirjanduses on jaatud võimalikku püsivat tegevuskoha kodukontoris, kui ettevõtte esindaja suhtleb seal aktiivselt klientidega veebis ja korraldab nendega kohtumisi. Samas kui reklaamimine eraldiseisvalt tuleks liigitada abistavate või ettevalmistavate tegevuste alla.¹⁴¹

Ühes Soome kohtukaasuses jõudsid alama astme kohus ja kõrgem halduskohus vastupidistele järeldustele selles, kas Rootsi ravimifirma kaugtöötajate tegevused Soomes olid seotud ettevõtte peamise äritegevusega või mitte. Nimelt tutvustasid kaugtöötajad ettevõtte tooteid ja uuringute tulemusi Soome meditsiiniekspertidele. Tootearendus, müügiotsuste vastuvõtmine ja Skandinaavia ülene klienditugi toimus Rootsi peakontoris ning Soome kaugtöötajatel puudusid volitused lepingute läbirääkimiseks, sõlmimiseks ja tellimuste vastuvõtmiseks. Alama astme kohus luges Rootsi peakontori põhitegevuste hulka muuhulgas kogu kontserni müügitegevuse edendamise ning kuna kaugtöötajad esitlesid tooteid eesmärgiga kasvatada nende tuntust Soome turul, toimus nende kaudu osaliselt ka Rootsi ühingu peamine äritegevus. Kõrgem halduskohus seevastu pidas kaugtöötajate teostatud tootesitlust abistavaks või ettevalmistavaks tegevuseks ning märkis, et tegevus eraldiseisvana ei genereerinud Soomes ettevõttele otsest tulu.¹⁴²

Taani maksuhaldur on ettevalmistavaks või abistavaks tegevuseks pidanud ettevõtte vastavuskontrolli funktsioone. Konkreetse kaasuses oli tegemist ühe Saksamaa ettevõttega, mis tegeles keemiatoodete tootmise, turustamise ja müügiga Saksamaa, Austria ja Šveitsi edasimüüjatele. Ettevõtte oli Taanis palganud kaugtöötaja, kes töötas kodukontoris ja tegeles peamiselt regulatiivküsimustega, nagu registreeris keemiatooteid, taotles müügilubasid ja esindas ettevõtet suhetes kohalike järelevalveasutustega. Taani maksuhaldur eitas püsiva tegevuskoha olemasolu, kuna kaugtöötaja ei täitnud ettevõtte juhtfunktsioone, ei osalenud kliendiläbirääkimistel ega sõlminud ettevõtte nimel lepinguid. Kuna toodete registreerimine oli nende müümiseks vajalik eeltingimus ja kaugtöötaja ei osutanud vastavuskontrolli teenuseid kolmandatele isikutele, polnud tema tegevus seotud ettevõtte peamise äritegevusega.¹⁴³

¹⁴¹ *Ibid.*, lk 430.

¹⁴² KHO (viide 113).

¹⁴³ Danish Tax Council (viide 111).

Toote või teenuse müügiga seotud äritegevus hõlmab ka tootearendust, mis koosneb omakorda mitmetest etappidest. Kuna uurimis- ja arendustegevus eelneb toote müügile, tekib küsimus, kas seda võiks liigitada ettevalmistavate või abistavate tegevuste erandi alla. Õiguskirjanduses on täheldatud, et administratiivsetel kaalutlustel võiks arendust ja teadusuuringuid lugeda ettevalmistavaks tegevuseks, kuna nende toimumise hetkel ei suurene ettevõtte vara väärtus ja ettevõtte ei teeni nende kaudu otsest tulu, mida püsivale tegevuskohale omistada.¹⁴⁴ Kuigi seos tulu teenimisega on relevantne asjaolu, peaks siin olema rõhuasetus rohkem sellele, milline on tegevuse osatähtsus ja mõju ettevõtte peamise äritegevuse läbiviimiseks, arvestades ka sektorit, kus ettevõtte tegutseb. Näiteks tehnoloogia sektorisse kuuluvas ettevõttes on tootearendus kesksel kohal ning sellele kulub arvestatav osa ettevõtte ressursist, mistõttu ei peaks seda lugema ettevalmistavaks või abistavaks tegevuseks. Sageli on arendustegevus koondatud ka eraldi üksusesse, kuid on võimalik, et ettevõtte poolt turule toodud tarkvara lähtekood on väljatöötatud kodukontoris töötava kaugtöötaja arvutis, mis võiks õigustada töötaja asukohariigil maksustada tarkvara müügist teenitud äritulu. Nii juhtus ühes Ameerika Ühendriikide kohtukaasuses, kus kohus pidas määravaks kaugtöötaja tegevuse tähtsust kõnealuse ettevõtte põhitegevuse läbiviimiseks ning jaatas tulu maksustamiseks vajalikku seost.¹⁴⁵ Kuigi viidatud kaasus puudutas USA osariikide vahelist maksustamisõiguse jaotust, on see hea näide sellest, kuidas üks kodukontoris tegutsev töötaja võib anda kaaluka panuse ettevõtte äritegevuse läbiviimiseks.

Rootsi maksuhalduri hinnangul on arendus- ja uurimistegevused tavaliselt osa ettevõtte peamisest äritegevusest. Siiski tuleb ka arendustegevuste puhul pidada silmas seda, milles seisneb ettevõtte põhitegevus. Kui ettevõtte osutab konsultatsiooni teenuseid, ei tekitaks talle püsivat tegevuskohta kaugtöötaja, kes tegeleb kodus ettevõtte IT ja andmesüsteemide arendamise ja haldamisega, kuna viimased on olemuselt abistavad tegevused.¹⁴⁶ Olukord oleks eelduslikult teistsugune, kui ettevõtte poolt pakutud teenus seisneks kliendi andmesüsteemide arendamises või uute väljatöötamises. Sel juhul oleks kaugtöötaja tegevus juba seotud ettevõtte peamise äritegevusega.

Ettevalmistava või abistava tegevuse erandi kohaldamine sõltub eelneva valguses seega paljuski sellest, kui kitsalt või laialt ettevõtte põhitegevust määratleda. Kaugtöötajate puhul tuleks hinnata, milliseid funktsioone ta välisriigis ettevõtte huvides täidab ning kuivõrd otsene

¹⁴⁴ Skaar, lk 439.

¹⁴⁵ Tax Court of New Jersey, A-5096-09T2, *Telebright Corp. v. Director*, 02.03.2021. – <https://law.justia.com/cases/new-jersey/appellate-division-published/2012/a5096-09.html> (27.01.2024).

¹⁴⁶ Skatteverket (viide 137).

seos on sellel funktsioonil tulu teenimisega. Mida olulisem on kaugtöötaja roll müügi toimumises või teenuse osutamises, seda tõenäolisemalt ei lange tegevus artikli 5(4) alla.

2.3 Kodukontoris kaugtöötav agent

Kodukontoris tegutseva kaugtöötaja puhul tõusetub küsimus ka võimalikust sõltuva esindaja (agendi)¹⁴⁷ püsivast tegevuskohast artikli 5(5) alusel. OECD kommentaaridest tulenevalt sisaldub artiklis 5(5) alternatiivne test hindamaks, kas mitteresidendi esindajad vastavad teatud spetsiifilistele kriteeriumitele ja loovad seetõttu viimasele püsiva tegevuskoha ka juhul, kui majandustegevuse kindlat kohta artikli 5(1) mõttes ei eksisteeri.¹⁴⁸ Püsiva tegevuskoha üldreegel ja agendi püsiv tegevuskoht pole seega üksteist välistavad ning saavad eksisteerida samaaegselt. Siit järeldub, et kodukontoris tegutsev kaugtöötaja võib mitteresidendile luua püsiva tegevuskoha nii artikli 5(1) kui artikli 5(5) alusel. Samas kui viidatud isiku tegevus täidab juba püsiva tegevuskoha üldtingimused, pole enam vajalik täiendavalt näidata, kas agendi püsiva tegevuskoha kriteeriumid on samuti täidetud. OECD kommentaarid ka täpsustavad, et kui sõltuv agent tegutseb kindlas kohas (nt kontoris), pole artikli 5(1) tähenduses vahet, kas tal on õigus ettevõtte nimel lepinguid sõlmida või mitte.¹⁴⁹

Sõltuva esindaja püsiva tegevuskoha üheks oluliseks tingimuseks on seega lepingute sõlmimise volituse olemasolu. Kui leping ei kehti ega tekita välismaa ettevõttele õigusi ja kohustusi, siis ei saa tema majandustegevus lepingu sõlminud esindaja kaudu vastavas riigis ka toimuda. Mõiste „volitus“ pole maksulepingus defineeritud, mistõttu saab tõlgendamisel lähtuda ka siseriiklikust õigusest (artikkel 3(2)). Kuna sellistel lepingutel on välismaine element, siis lähtutakse volituse kehtivuse tuvastamisel tavaliselt rahvusvahelise eraõiguse reeglitest.¹⁵⁰ Maksulepingu vaatest on oluline, et leping oleks ettevõttele siduv selle riigi õiguse järgi, kus püsiv tegevuskoht peaks tekkima.

OECD kommentaarides on lepingu sõlmimise volituse tõlgendamisel võetud majanduslik lähenemine, kuna lepingute allkirjastamist loetakse pigem teisejärguliseks.¹⁵¹ Kui esindaja osaleb lepingu sõlmimise protsessis ja paneb koos ettevõtte lepingupartneriga paika lepingu peamised tingimused, ei oma niivõrd tähtsust, kas lepingu allkirjastab lõppastmes esindaja või mõni muu isik (nt juhatuse liige) kuskil mujal. Teisisõnu, esindajal ei pea olema formaalselt

¹⁴⁷ Õiguskirjanduses kasutatakse ka mõistet agent, kuid nii OECD mudelleping kui Eestis kehtivad maksulepingud viitavad esindajale (ingl *representative*), mis on tähenduselt laiem. Agent tähistab eesti keeles kindlama valdkonna esindajat.

¹⁴⁸ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 334.

¹⁴⁹ *Ibid.*, lk 306.

¹⁵⁰ Reimer, äärenr 334.

¹⁵¹ *Ibid.*, äärenr 336.

lepingute allkirjastamise volitust, kuid tema poolt läbiräägitud tingimused peaksid olema ettevõttele siduvad. Näiteks ei piisa, kui esindaja tegeleb riigis küll reklaami- ja müügitööga, kuid see ei vii otseselt lepingute sõlmimiseni.¹⁵²

OECD kommentaaride eeskujul on riigid tõlgendanud lepingute sõlmimise volitust samuti avaralt. Soome maksuhalduri hinnangul on lepingu sõlmimise volituse jaatamiseks piisav, kui agent võtab Soomes regulaarselt vastu klientide tellimusi ning edastab need välismaa ettevõttele kinnitamiseks.¹⁵³ Samal seisukohal on ka Rootsi maksuhaldur, kuid on märkinud, et püsivat tegevuskohta ei teki, kui agent tegeleb üksnes hindade läbirääkimisega ja pakub võimalikke allahindlusi või analüüsib krediitdivõimekust. Seda eeldusel, et lepingu ülejäänud tingimused määratakse kindlaks välismaa ettevõtte asukohariigis.¹⁵⁴ Näiteks Taani maksuhaldur on agendi püsiva tegevuskoha tuvastanud Saksamaa äriühingule, kelle esindajal polnud Taanis küll volitust sõlmida ettevõtte nimel lepinguid, kuid tal lubati klientidega läbi rääkida hindu ja muid lepingu tingimusi vastavalt ettevõtte üldistele juhistele ning seejuures võtta vastu tellimusi ja koostada lepingute projekte.¹⁵⁵ Seevastu ühes teises kaasuses ei tekitanud Taani maksuhalduri arvates agendi püsivat tegevuskohta müügiesindaja, kelle tööülesanded hõlmasid turuanalüüside koostamist, kliendisuhtlust, projektijuhtimist ja toodete tutvustamist. Kuna müügiesindajal polnud õigust läbi rääkida hindu, sõlmida ettevõtte nimel lepinguid või muul viisil võtma ettevõttele õiguslikke kohustusi, siis täitis ta Taanis turundusfunktsiooni mitte müügifunktsiooni.¹⁵⁶

OECD mudellepingu 2017. aastal jõustunud versioon tõi agendi püsiva tegevuskoha regulatsiooni mitmeid muudatusi. Täiendused olid üks osa BEPS projekti tulemusel valminud tegevuskava meetmete paketist, mis keskendus ka püsiva tegevuskoha mõiste moderniseerimisele. Rõhuasetus oli eeskätt komisjonilepingutel, mille kaudu oli mitteresidendil võimalik püsiva tegevuskoha tekkimisest kunstlikult kõrvale hoiduda.¹⁵⁷ OECD mudellepingu artikli 5(5) uusversiooni kohaselt on püsiva tegevuskoha kriteeriumiks, et agendil

¹⁵² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing 2015, lk 227. – https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (28.12.2023).

¹⁵³ Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹⁵⁴ Skatteverket (viide 137).

¹⁵⁵ Skat. SKM2021.670.SR. 13.12.2021. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2348126> (13.01.2024).

¹⁵⁶ Skat. SKM2022.357.SR. 06.07.2022. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2350994> (13.01.2024). Autor: Lisaks tegutses müügiesindaja peamiselt kodukontoris.

¹⁵⁷ OECD/G20. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2015, lk 9. – <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> (27.01.2024). Autor: Maksulepingute sujuvamaks ja kiiremaks muutmiseks töötati OECD eestvedamisel välja konventsioon ehk MLI, millega ühinenud riigid saavad automaatselt kõiki omavahelisi maksulepinguid ilma kahepoolsete läbirääkimisteta täiendada. Läbi reservatsioonide ja teatiste saab iga riik valida, milliste maksulepingute sätetele MLI kohaldub. Vt Lehis (viide 16), lk 114.

oleks regulaarselt esmatähtis roll selliste lepingute sõlmimisel, mille tingimustes ei tee ettevõtte hiljem enam olulisi muudatusi.¹⁵⁸ OECD kommentaaride kohaselt peaks artikkel 5(5) nüüd katma ka olukorrad, kus lepingu sõlmimiseni jõuti selgelt tänu agendi aktiivsele tegevusele ehkki õiguslikult loetakse leping sõlmituks mujal, kuna kliendiga paika pandud tingimused saadetakse ettevõttele ülevaatamiseks ja eraldi kinnitamiseks. Isik peaks justkui olema ettevõtte müügi jõud välisriigis, kes läheneb klientidele, räägib läbi lepingu tingimusi ja kasutab oma müügiõigusi, et neid veenda ettevõtte teenuse või toote kasuks otsustama.¹⁵⁹

Kuigi mitmetes maksulepingutes kehtib endiselt eelmise mudellepingu versiooni artikkel 5(5), lähtuvad riigid järjest vähem selle artikli sõnasõnalisest tähendusest. Pigem eelistatakse OECD eeskujul avaramat tõlgendust, mis võimaldab püsival tegevuskohal tekkida ka juhul, kui formaalne lepingute allkirjastamise volitus puudub. Samas tuleks OECD 2017. aasta kommentaare järgides silmas pidada, et tegemist on mudellepingu artikli 5(5) uusversiooni tõlgendustega, mis ei peaks automaatselt asendama varasema artikli 5(5) tõlgendusi. Teisest küljest on kaheldav, kas riigid uued tõlgendused vanade lepingute puhul tingimata kõrvale jätavad, kui need võimaldavad artikli 5(5) kohaldamisala praktikas laiendada ja nii püsivat tegevuskohta kergemini tuvastada.

¹⁵⁸ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 50.

¹⁵⁹ *Ibid.*, lk 330.

3. KAUGTÖÖTAJATE TÕTTU PÜSIVA TEGEVUSKOHA TEKKIMISE VÕIMALUSED EESTIS

3.1 Püsiv tegevuskoht üldreegli alusel

Mitteresidendist äriühingule tekiks Eestis maksulepingu artikli 5(1) tähenduses püsiv tegevuskoht, kui kaugtöötajate tõttu on tal Eestis kindel äritegevuse koht, mille kaudu toimub osaliselt või täielikult ettevõtte äritegevus. Seda eeldusel, et äriühingu residentsusriik on Eestiga sõlminud kehtiva maksulepingu, sest viimase puudumisel tuleb lähtuda MKS § 9 lõikes 3 ja TuMS § 7 lõikes 1 toodud määratlusest.

Püsiva tegevuskoha esimene kriteerium eeldab äritegevuse kohta. See tingimus on võrdlemisi selgelt täidetud, kui kaugtöötaja täidab Eestis tööülesandeid ettevõtte poolt pakutud kontoriruumides. OECD kommentaaridele tuginedes ei oma seejuures tähtsust, kas ettevõtte on kontoriruumi omanik, üürnik või jagab neid ruume mõne teise ettevõttega. Piisab ka sellest, kui ettevõtte on kaugtöötajale rentinud Eestis kindla töölaua avatud koostöötamisalal.¹⁶⁰

Kaugtöötaja kodukontor võrrelduna tavapärase kontoriga ei peaks iseenesest välistama püsiva tegevuskoha tekkimist. Sellega on nõustunud ka maksuhaldur oma vastuses magistr töö raames saadetud selgitustaotlusele.¹⁶¹ Et kaugtöötaja kodu saaks pidada äritegevuse kohaks, peab see olema ettevõtte käsutuses. Käsutuse element on autori arvates kodukontori puhul iseäranis oluline, kuna erinevalt tavalistest kontoriruumidest on töötaja eluruumid reeglina tema enda käsutuses, sest need on eeskätt mõeldud elamiseks, mitte töötamiseks. Samas ei peaks püsiva tegevuskoha olemasolu mõjutama asjaolu, et töötajal pole kodus täiesti eraldi ruum üksnes tööasjadega tegelemiseks, kuna tänu digiajastule pole kaugtöö tegemiseks enamasti vaja muud kui arvutit, mida saab kodus kasutada mistahes kohas. Siiski peavad esinema täiendavad faktorid, mille koosmõjus võiks kodukontor sattuda tööandja käsutusse, üksnes kodus mõne tööülesande täitmisest ei piisa.

Töötaja kodukontor oleks ettevõtte käsutuses, kui viimane omab selle üle piisavat mõju. Välisriikide praktika ja OECD kommentaaride eeskujul viitab mõju olemasolule see, kui eksisteerib otsene või kaudne kodus töötamise nõue. Otsene nõue tähendab, et ettevõtte nõuab Eestis kodus töötamist vastava töölepingu või muu teenuse osutamise lepingu alusel.

¹⁶⁰ Koostöötamisalad, mida pakuvad Eestis näiteks Workaland ja Springhub.

¹⁶¹ Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.24 (selgitustaotlus autori valduses).

Alternatiivselt võib asjaoludest tulenevalt järeldada ka *de facto* kodus töötamise nõuet. Seda eeskätt olukorras, kus töötaja peab tööülesannete täitmiseks muutma oma elukoha kodukontoriks, kuna ettevõtte ei võimalda vastavas riigis eraldi kontoriruumi või kontorilauda. Samuti juhul, kui ettevõtte asukohariigis ettenähtud kontoris pole kõikidel töötajatel samaaegselt töötamiseks kohta ning seetõttu on mõni neist sunnitud töötama Eestis kodus. Asjaolu, et ettevõtte annab töötajale kodus töötamiseks vajalikud töövahendid ja hüvitab suurem osa kodukontoriga seotud kuludest (nt kontorimööbel, internet ja võrguühendus), võiks samuti kodus töötamise nõudele viidata. Püsiva tegevuskoha hindamisel väljendub kodus töötamise nõude relevantsus selles, et seeläbi on ettevõtte ise saanud kontrollida, kas kodukontori kaudu toimuv tegevus on tema äritegevuse huvides, mille tulemusel võib ettevõttel tekkida kodukontori asukohariigis majanduslik kohalolu. Mida vähem on ettevõtte jätnud kaugtöötajale võimalust teha tööd mujal kui kodus, seda ilmsem on kodukontori puhul käsutuse element.

Teisalt ei peaks eelnev viima järeldusele, et püsiv tegevuskoht on automaatselt välistatud juhul, kui Eestis kodukontoris töötamise ettepaneku on teinud kaugtöötaja, mida ettevõtte aktsepteerib. Kuna lõppastmes sõltub kodus töötamine sellest, kas välismaa ettevõtte seda kaugtöötajale üldse võimaldab, saab ka siin teatud kontrolli elementi jaatada. Maksuhalduri hinnangul ei tohiks püsiva tegevuskoha tekkimise üle otsustamisel omada olulist rolli, kas töötaja on kodukontoris enda soovil või tööandja surve.¹⁶² Maksuhalduri seisukohaga võib osaliselt nõustuda, kuna tööandjapoolne nõue räägib siiski selle kasuks, et kodukontor võiks olla ettevõtte käsutuses. Probleem seisneb nimelt selles, et konkreetsel juhul ei pruugi olla üheselt selge, kelle initsiatiivil kodukontoris töötamine tegelikkuses toimub. Töötaja subjektiivset vaatepunkti on maksuhalduril praktikas üsna keeruline tõendada, seevastu kui kodus töötamise nõue on tuvastatav objektiivsete asjaoludega. Seega ei tuleks püsiva tegevuskoha hindamisel panna rõhku niivõrd sellele, kas kodus töötamine on eeskätt töötaja soov ja eelistus, vaid tuvastada, kas asjaolud viitavad kodukontori kasutamise korraldusele.

Kodus töötamise nõude aluseks peaksid olema ettevõttest endast tulenevad asjaolud. See tähendab, et piiriülese kaugtöö põhjuseks pole mõni riiklik meede liikumis- ja reisipiirangu näol või muu vääramatu jõu asjaolu. Sama meelt on ka OECD, kes pandeemia ajal avaldatud juhistes märkis, et erakorraline ja ajutine töötamine kodus ei peaks tööandja jaoks püsiva tegevuskoha riski suurendama.¹⁶³ Kui piirangute taandumisel on ettevõtte otsustanud kodukontoril põhineva töökorraldusega jätkata, peaks võimaliku püsiva tegevuskoha küsimus siiski tõusetuma.

¹⁶² Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.24 (selgitustaotlus autori valduses).

¹⁶³ OECD (viide 19).

Lisaks kodus töötamise nõudele, tuleks Soome ja Rootsi maksuhalduri juhiste näitel pöörata püsiva tegevuskoha tuvastamisel tähelepanu ka sellele, kas välismaa ettevõttel on selge äriiline huvi, et kaugtöötaja asuks just Eestis. Taolise huvi olemasolu võiks anda täiendava aluse lugeda kodukontor ettevõtte käsutuses olevaks ka juhul, kui viimane pole kodus töötamist otseselt nõudnud. Samuti aitab see paremini tagada püsiva tegevuskoha kontseptsiooni eesmärki, milleks on tunnustada kaugtöötaja asukohariigi maksustamisõigust, kuna viimasel on välismaa ettevõttega tekkinud piisav majanduslik side. Kuivõrd kaugtöö pakub lahendust ka kohalikule talendipuuduse probleemile, võib välismaa ettevõtte palgata Eesti töötaja üksnes viimase oskuste ja teadmiste tõttu ega kavatsegi Eestisse või selle lähiriikidesse oma äritegevust laiendada. Nii võib tekkida olukord, kus Eestis tegutsevate kaugtöötajate abil on välismaa ettevõttel võimalik tegeleda kasumliku äritegevusega, kuid ettevõttel endal puudub soov integreeruda Eesti või selle lähiriikide majanduskeskkonda. Ühelt poolt on Eestil olemas põhjendatud huvi mitteresidendi tegevust maksustada ega soovi sellest õigusest lihtsasti loobuda, kuna suurem maksutulud aitab riigil paremini edendada majanduslikku arengut ja sotsiaalset heaolu. Teiselt poolt tuleks maksumaksjale tagada õiguskindlus, et maksulepingus toodud kriteeriumite tõlgendamine lähtub püsiva tegevuskoha eesmärgist. Lisaks annab kaugtööl põhinev töökorraldus töösuhtesse vajalikku paindlikkust, võimaldab tõsta tööhõivet ning omab mitmeid teisi kasulikke mõjusid, mille avaldumist võiksid rahvusvahelised maksustamisreeglid toetada, mitte piirata. Seega kõigi eelnevalt nimetatud kaalutluste ja huvide vahel tuleks leida mõistlik tasakaal.

Ärilise huvi tuvastamisel tuleks vaadata, kas ettevõttel on Eestis või selle lähiriikides kliente, kellele müüakse kaupu või osutatakse teenuseid. Äriiline huvi eksisteeriks ka juhul, kui ettevõtte eesmärk on kaugtöötaja abil alles siseneda Eesti või selle lähinaabrite turule. Ühtlasi omab tähtsust kaugtöötaja ametipositsioon ning tööülesannete iseloom, mida tuleks kõrvutada ettevõtte peamise äritegevusega. Üks võimalus on hinnata, kas ettevõtte äritegevusele kaasneks negatiivne mõju, kui konkreetne kaugtöötaja Eestis ei töötaks. Näiteks Baltimaades puitmaterjalide edasimüügiga tegeleva ettevõtte jaoks on kasulik, et Eestis viibiks tema müügiesindaja, kelle ülesandeks on kliendisuhtluse arendamine, uute klientide leidmine ja toodete tutvustamine. Seevastu juhul, kui analoogne ettevõtte keskendub pigem Kesk-Euroopa või Aasia turgudele, ei saa ettevõtte otsest ärilist eelist, kui Eestis kodukontoris töötab tema turundus- või kommunikatsioonijuht. Seega, mida tihedamalt on Eesti kaugtöötaja seotud sealsete ettevõtte klientidega ja mida olulisem on tema roll müügi toimumise või teenuse osutamise protsessis, seda rohkem omab kodukontori asukoht Eestis välismaisele ettevõttele iseseisvat majanduslikku väärtust.

Püsiva tegevuskoha teise kriteeriumi täitmiseks peab koht, kus kaugtöötaja Eestis tööülesandeid täidab, olema geograafiliselt ja ajaliselt püsiv. Kui kaugtöötaja töötab kodus või ettevõtte poolt pakutud kontoris, on püsiv seos majandustegevuse koha ja geograafilise punkti vahel olemas. Olukorras, kus kaugtöötaja kodukontori asukoht muutub seoses elukoha vahetusega, võib tekkida küsimus, kas geograafiline püsivus katkeb. Lähtudes kitsast tõlgendusest, tuleks uut kodukontorit vaadata eelmisest eraldi ning hinnata mõlema püsivust. Kui kodukontori asukoht vahetub Eesti piires tihti, tekiks probleem ka ajalise künnise täitmisega, mis püsiva tegevuskoha välistaks. Samas on püsivuse kriteerium muutunud ajas üha avaramaks ning OECD kommentaarid annavad mõista, et see eeldab tõlgendamisel teatud paindlikkust. Nii ei peaks artiklis 5(1) toodud sõnu „kindel koht“ enam mõistma kui kohta, mis on statsionaarne ja liikumatu, vaid asukoha muutuste puhul tuleks OECD soovitusel vaadata ka sealsete tegevuste majanduslikku seotust.¹⁶⁴ Seega oleks vastus viimati esitatud küsimusele pigem eitav, kuna Eesti territooriumi siseselt kodukontori kolimine ühest kohast teise ei muuda asjaolu, et kaugtöötaja töö iseloom jääb samaks, ta tegutseb Eestis endiselt kindla mitteresidendi äritegevuse huvides ja säilitab seeläbi viimase majanduslikku seotust Eestiga.

Arvestades, et Eestis saab mitteresidendist maksumaksja kohta registreerida vaid ühe püsiva tegevuskoha, ei saa tekkida olukorda, kus iga kodukontor on iseseisev püsiv tegevuskoht. Näiteks on Eesti maksuhaldur lugenud mitteresidendi majandustegevust teostavad filiaalid Eesti territooriumil kõik üheks geograafiliseks piirkonnaks ja püsivaks tegevuskohaks ning seda ka juhul, kui iga filiaal viib läbi erinevat majandustegevust.¹⁶⁵ Kui mitteresidendist äriühingul on Eestis mitu kodukontoris tegutsevat kaugtöötajat, tuleks kõiki kodukontoreid niisiis käsitada ühe tegevuskohana, sõltumata sellest, kas kaugtöötajate tööülesanded iseloomult ühtivad või mitte. Eelnev lähenemine võib artikli 5(1) sõnastuse valguses tunduda kummaline, kuid väljendab paremini tegelikku olukorda, kuna iga kodukontori kaudu toimub korraga ühe ja sama mitteresidendist maksumaksja äritegevus Eestis. Järelikult on mõistlikum ja loogilisem, et sel juhul ei pea iga kodukontor eraldiseisvalt vastama artikli 5(1) tingimustele, vaid tuleb hinnata, kas nad tervikuna täidavad püsivuse testi.

Püsiva tegevuskoha tekkimiseks peab kodukontor olema ka ajaliselt püsiv. Lähtudes OECD kommentaaridest, peaks kaugtöötaja kasutama oma kodu kontorina ehk täitma seal tööülesandeid vastaval perioodil pidevalt ja regulaarselt.¹⁶⁶ Ka maksuhalduri seisukoha järgi

¹⁶⁴ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 300.

¹⁶⁵ Albin, lk 37.

¹⁶⁶ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 299.

oleks püsiv tegevuskoht välistatud, kui tööd tegeva isiku viibimine Eestis on lühiajaline, ajutine või juhuslik.¹⁶⁷ Kuna maksulepingu artiklis 5(1) puudub minimaalne ajaperiood, ei saa ka kodukontori kasutamise osas kindlat piiri paika panna. See poleks ka mõistlik, sest ajaline püsivus sõltub samuti konkreetse äritegevuse iseloomust, mis võib eeldada näiteks kindlat aastaaega. Maksumaksja õiguskindluse suurendamiseks võiks lähtepunktiks võtta vähemalt kuus kuud, mis peaks OECD väitel olema ka riikide üldlevinud praktika.

Teisest küljest tekib küsimus, millal kasutatakse kodukontorit vastaval perioodil pidevalt ja regulaarselt. Praktikas ei pruugi kaugtöötaja töötada Eestis kodukontoris täistööajaga, vaid näiteks paar korda nädalas ning mingitel perioodidel täita tööülesandeid hoopis ettevõtte asukohas välisriigis. Seega võib töö tegemine toimuda kodukontoris vastavalt ettevõtte vajadusele, kuigi pooltevaheline töösuhe on katkematu. Ajalist püsivust võiks jaatada juhul, kui kaugtöötaja töötab seal rohkem kui poole oma tööajast, samas kui üksikud päevad nädalas ajakriteeriumit ilmselt ei täidaks. Olukorras, kus kaugtöötaja tegutseb mitmes riigis, tasuks näiteks vaadata ka tema maksuresidentsust. Kui kodukontoris töötav kaugtöötaja muutub Eesti maksuresidendiks, on ta Eestis viibinud 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva (TuMS § 6 lg 1) ning sel juhul pole tema tegevus enam niivõrd juhusliku iseloomuga. Samas tuleks ka siin pöörata tähelepanu sooritatud töö iseloomule ning hinnata, kas seeläbi osaleb mitteresidendist äriühing piisavalt aktiivselt Eesti majanduskeskkonnas.

Eeltoodu ei tähenda, et kaugtöötaja peaks oma tööülesanded sooritama alati füüsiliselt kodukontoris. Pigem on oluline, et mitteresidendi äritegevuse läbiviimiseks on kodukontori püsiv kasutamine vajalik, tähenduses, et vastasel juhul tuleks mitteresidendil Eestis soetada või rentida mõni kontoriruum. Seda toetavad nii OECD kommentaarid¹⁶⁸ kui kaudselt ka põhimõtted, mille alusel määratakse kindlaks püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasum. Kuna maksulepingu artikli 7(2) rakendamisel tuleks töötaja tööandjaks lugeda püsiv tegevuskoht kui hüpoteetiliselt eraldiseisev isik, siis omistatakse sellele kõik töötaja poolt täidetud funktsioonid, kaasa arvatud need, mida teostatakse ka väljaspool äritegevuse kindlat kohta.¹⁶⁹ Järelikult ei peaks kodukontori ajalist püsivust välistama näiteks asjaolu, et seal tegutseva kaugtöötaja töö hõlmab tihti klientidega kohtumist väljaspool kodukontorit.

¹⁶⁷ Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.24 (selgitustaotlus autori valduses).

¹⁶⁸ Näiteks on OECD kommentaarides toodud näide olukorrast, kus müügimees kohtub tihti klientidega ja võtab neilt tellimusi. Sel juhul poleks äritegevuse kindel koht mitte kliendi asukoht, vaid koht, kus müügimees oma ülejäänud tööaja veedab ja töövahendeid hoiab. Vt OECD mudellepingu kommentaarid, lk 298.

¹⁶⁹ Dziurdz, K. Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9? – World Tax Journal. Vol 6, No 2. Amsterdam: IBFD 2014, lk 156.

Püsiva tegevuskoha kolmanda kriteeriumi kohaselt peavad Eestis viibiva kaugtöötaja tööülesanded seostuma mitteresidendi peamise äritegevusega. See tähendab, et kaugtöötaja tegevus pole iseloomult ettevalmistav või abistav, mis artikli 5(4) järgi välistaks püsiva tegevuskoha olemasolu. Samal seisukohal on ka Eesti maksuhaldur.¹⁷⁰ Välisriikide praktika ja OECD kommentaarides toodud näidete põhjal võib väita, et üldjuhul on ettevõtte tuumikfunktsioonideks uurimis- ja arendustegevus, müügitegevus, tootmine ja ärijuhtimine. Kuigi otsene tootmistegevus kodukontori kaudu toimuda ei saaks, siis ülejäänud tegevusi on digivahenditega võimalik üsna edukalt teostada. Näiteks IT-sektori ettevõtetel võiks tekkida Eestis püsiv tegevuskoht artikli 5(1) alusel, kui selle klientidele pakutavat tarkvara loob, testib ja arendab peamiselt Eestis kodukontoris tegutsev tarkvaraarendaja. Seega tänapäeva maailmas ei peaks enam lähtuma OECD kommentaarides võetud eeldusest, et kodukontoris toimuvad tegevused on tavaliselt ettevalmistava ja abistava iseloomuga.¹⁷¹

Vaatamata sellele, et maksulepingu artikkel 5(1) ei sea püsiva tegevuskoha kriteeriumiks tulu teenimist, aitab see hinnata, kas kaugtöötaja tegevuse võiks liigitada artikli 5(4) alla. Teisisõnu, kui töötaja tegevusel on tulu teenimisega või ettevõtte vara väärtuse suurenemisega võrdlemisi kaugel seos, on see pigem ettevalmistav või abistav. Artikkel 5(4) võiks seega katta olukorrad, kus kaugtöötaja osutab kodukontoris üksikuid tugiteenuseid, nagu näiteks turundus, personalitalitus, raamatupidamine või õigusabi. Kuna maksulepingu artikkel 7 lubab Eestil maksustada vaid seda osa mitteresidendi ärikasumist, mis on teenitud püsiva tegevuskoha kaudu, on maksuhaldur ka vähem huvitatud, et tuvastada üksiku kodukontori puhul püsivat tegevuskohta, kui sellele omistatav kasu on olematu. Seda enam, kui töötaja töötasult on Eestil võimalik vähemalt kätte saada tööjõumaksud.¹⁷²

Kuivõrd püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks on eeskätt kaubanduslik tegevus, peaks ka kodukontoris tegutseval kaugtöötajal olema oluline roll kolmandatele isikutele suunatud kauba või teenuse müügiprotsessis. See tähendab, et kaugtöötaja tööülesanded hõlmavad pidevat kokkupuudet ettevõtte Eestis või selle lähiriikides asuvate klientidega. Tihedat seotust müügitegevusega viitaksid ka kaugtöötajale makstavad tulemustasud, mis sõltuvad näiteks Eestis teenitud müügikäibest või uute klientide leidmisest. Seepärast oleks püsiva tegevuskoha kolmas kriteerium eelduslikult täidetud, kui kaugtöötaja võtab ettevõtte nimel vastu tellimusi ja sõlmib lepinguid või räägib klientidega läbi lepingu tingimusi. Ühtlasi võiksid ka müügi

¹⁷⁰ Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.24 (selgitustaotlus autori valduses).

¹⁷¹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 300.

¹⁷² Isiku töötasu maksustatakse üldreeglina riigis, kus inimene füüsiliselt töötab. Töötaja piiriülese tegutsemise korral reguleerib töötasu maksustamisõiguse jaotust residentsusriigi ja allikariigi vahel maksulepingu artikkel 15.

toimumist soodustavad eeltegevused koosmõjus täita püsiva tegevuskoha künnise. Seda näiteks juhul, kui kaugtöötajad juhivad äriühingu toodete või teenuste turustamist Eestis ja tegutsevad justkui kliendihalduritena. Artikli 7(2) valguses tekiks seega turundusfunktsiooni täitev püsiv tegevuskoht, kelle töötajad osutaksid mitteresidendile analoogseid teenuseid, mida osutavad turundus- või reklaamiagentuurid.

Kodukontor võiks kvalifitseeruda ka välismaa ettevõtte juhtimiskeskuseks maksulepingu artikli 5(2)(a) tähenduses, mida saab *prima facie* käsitada püsiva tegevuskohana. Seda näiteks juhul, kui Eestis kodus töötab ettevõtte tegevdirektor (ingl *chief executive officer*). Kuigi ettevõtte peamine juhtimiskeskus asub artikli 4 järgi tema residentsusriigis, saab ettevõttel olla juhtimiskeskus ka mõnes teises riigis, mis tekitab seal ühtlasi püsiva tegevuskoha. Soome maksuhalduri eeskujul tasuks tegevdirektori puhul näiteks hinnata, kuivõrd olulisi ja strateegilisi otsuseid ta ettevõtte jaoks kodus langetab, arvestades ettevõtte suurust ja juhtorganite õiguslikku korraldust.¹⁷³ Samas ei tohiks kaugtöötaja tegevus hõlmata juhatuse või nõukogu funktsioone ega ettevõtte jaoks kõige olulisemate otsuste vastuvõtmist, kuna sellega võib välismaa äriühing muutuda hoopis Eesti residentiks maksulepingu artikli 4 alusel. Püsiva tegevuskoha jaatamiseks on piisav, kui kodukontoris juhitakse vähemalt osaliselt ettevõtte igapäeva majandustegevust.

Eeltoodust johtuvalt leiab autor, et maksulepingu artiklit 5(1) on võimalik tõlgendada viisil, mille tulemusel saab mitteresidendil tekkida Eestis püsiv tegevuskoht kaugtöötaja kodukontoris ilma, et tõlgendus läheks vastuollu püsiva tegevuskoha sisu ja eesmärgiga. Seda juhul, kui kodukontor on ettevõtte käsutuses, seda kasutatakse piisava aja jooksul pidevalt ja regulaarselt ning kaugtöötaja töö on seotud ettevõtte peamise äritegevusega.

3.2 Püsiv tegevuskoht mitteresidendi esindaja kaudu

Mitteresidendist äriühingule võib Eestis kodukontoris tegutseva kaugtöötaja tõttu tekkida püsiv tegevuskoht ka artikli 5(5) alusel. Erinevalt artiklist 5(1) pole siin eelduseks, et kodukontor oleks ettevõtte käsutuses, kuna püsiv tegevuskoht tekib kaugtöötaja enda kaudu, kes on justkui mitteresidendi käepikendus Eestis.¹⁷⁴

¹⁷³ Soome maksuameti juhend (viide 106).

¹⁷⁴ Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi esindaja. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/pusiva-tegevuskoha-kasumi#mitteresidendi-esindaja> (02.11.2023).

Esiteks peab kaugtöötaja olema mitteresidendi sõltuv esindaja. Oluline on, et teda ei loetaks artikli 5(6) tähenduses sõltumatuks esindajaks, kes tegutseb oma tavalise äritegevuse raames ja on nii õiguslikult kui majanduslikult ettevõttest iseseisev. OECD kommentaaride kohaselt tuleks sõltumatuse hindamisel vaadata, mil määral omab ettevõtte oma esindaja üle kontrolli ja kuidas on nende vahel jaotatud ettevõtlusrisk. Sõltumatusele viitab eeskätt, kui esindaja saab vabalt otsustada töö tegemise viisi üle ega allu ettevõtte detailsetele juhistele ning viimane saab tugineda esindaja erialateadmistele ja -oskustele. Samuti ka see, kui esindajal on mitu esindatavat ega tegutse eksklusiivselt üksnes ühe ettevõtte huvides. Sõltumatuks esindajaks peetakse tavaliselt kinnisvaramaaklerit või komisjonäri.¹⁷⁵ Kaugtöötaja puhul on sõltuvuse test eelduslikult täidetud ka juhul, kui ta on palgatud võlaõigusliku lepingu alusel ja on tööülesannete täitmisel võrdlemisi iseseisev. Kuna ta on välismaa ettevõtte koosseisuline töötaja, tegutseb ta ettevõtte äritegevuse huvides, mitte iseseisva majandustegevuse raames. Eelneva valguses võib kaugtöötaja tegelik tööandja olla ka näiteks välismaa äriühingu Eesti tütarühing, kui viimane tegutseb artikli 5(5) tähenduses sõltuva esindajana.¹⁷⁶

Teiseks peab kaugtöötajal olema volitus sõlmida välismaa ettevõtte nimel Eestis lepinguid. OECD kommentaaridest tulenevalt ei peaks siin piirduma üksnes lepingu allkirjastamisega, vaid lepingute sõlmimise volitust tuleks tõlgendada normi eesmärki arvestades laiemalt. Kuna esindaja tegevus peaks esindatavale kaasa tooma õiguslikke tagajärgi, siis piisab artikli 5(5) kohaselt ka sellest, kui töötajal on lubatud klientidega läbi rääkida ja paika panna peamisi tehingu tingimusi ning need on lõppastmes ettevõttele siduvad. Teisisõnu, hilisem lepingu allkirjastamine mitteresidendi nimel teise isiku poolt väljaspool Eestit või tellimuste kinnitamine peaks olema puht formaalsus. Avarama tõlgenduse on võtnud ka maksuhaldur, kes peab artikli 5(5) puhul määravaks pigem seda, kas ja kelle juures on lepingu olulised tingimused tegelikult kokku lepitud.¹⁷⁷ Seda toetab ühtlasi arusaam, et lepingu sõlmimiseks on vajalik vastastikuste tahteavalduste vahetamise teel kokkuleppe saavutamine (VÕS¹⁷⁸ § 10). Lepingudokumendi allkirjastamisega võivad pooled lihtsalt kokkuleppe tingimusi kirjalikult kinnitada.

¹⁷⁵ OECD mudellepingu kommentaarid, lk-d 334-338.

¹⁷⁶ Ka MTA on avalikult kättesaadavates juhendmaterjalides märkinud, et tütaretevõtte võib emaretevõttele tekitada püsiva tegevuskoha. Vt Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi esindaja (viide 174).

¹⁷⁷ *Ibid.*,

¹⁷⁸ Võlaõigusseadus. – RT I, 06.07.2023, 116.

Mõiste „volitus“ sisustamisel saab maksulepingu artikli 3(2) alusel lähtuda ka Eesti siseriiklikust õigusest, mille kohaselt on volitus tehinguline esindusõigus ehk õiguste kogum, mille piires saab esindaja tegutseda esindatava nimel.¹⁷⁹ Volituse saab anda nii otsese kui kaudse tahteavaldusega, seejuures võib esindusõigus olla ka tuletatav. Kooskõlas Riigikohtu seisukohaga võib tekkida ka talumisvolitus, kui esindajana käituv isik korduvalt ja pikema aja jooksul tegutseb esindatava nimel ning viimase teadmisel, kuid kes ei tee midagi selle takistamiseks. Sel juhul omab tähtsust, kas ka teine pool saab mõistlikult uskuda volituse olemasolusse.¹⁸⁰ Järelikult võiks artikli 5(5) vaatest olla piisav, kui asjaolusid arvestades saavad heausksed kolmandad isikud (nt kliendid, äripartnerid) õigustatult veenduda, et Eestis tegutseval kaugtöötajal on volitus võtta äriühingule siduvaid lepingulisi kohustusi. Näiteks juhul, kui kaugtöötaja otsib ettevõttele aktiivselt kliente, tutvustab neile pakutavaid tooteid või teenuseid, teeb pakkumisi ning kohandab tingimusi vastavalt kliendi vajadustele ja võtab vastu tellimusi ettevõttele edastamiseks. Kui välismaa ettevõtte hiljem üksnes kinnitab tellimuse vastava lepingu allkirjastamisega ja esitab kliendile arve, siis oleks see sisuliselt võrdsustatav olukorraga, kus ettevõtte nimel oleks kliendiga sõlminud lepingu kaugtöötaja ise. Isegi juhul, kui töötaja tegutseb standardlepinguga ja ettevõtte poolt ette antud hinnavaheemikega, sest viimased on olemuselt esindatava poolt seatud volituse piirangud.

Volituse avaramat tõlgendust toetab ka maksustamise neutraalsuse printsiip, mille eesmärk on piiriülese majandustegevusega seotud riikide vahel jagada võrdselt tulude maksustamisõigusi.¹⁸¹ Kuna enamus ettevõtte äritegevusest toimuks ikkagi tema esindaja tegutsemiskohas, mitte seal, kus lepinguid formaalselt üksnes allkirjastatakse, siis peaks allikariik saama ka esindaja tegevusest teenitud tulu maksustamisõiguse.

Teisest küljest peaks artikli 5(5) tõlgendamisel silmas pidama ka õiguskindluse põhimõtet. Kuna artikkel 5(5) mainib lepingute sõlmimise volitust, peaksid ka maksumaksjad saama lähtuda eeldusest, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks peaks nende välisriigis tegutsev töötaja olema tihedalt seotud just lepingute sõlmimise protsessiga, mitte pelgalt osalema läbirääkimistel või tegelema kliendisuhete arendamisega. Samuti tuleks eristada, kas kaugtöötaja täidab Eestis ettevõtte müügifunktsiooni või pigem turundusfunktsiooni, sest viimane peaks artikli 5(5) kohaldamisalast pigem väljuma. Seega, kui ettevõtte ei soovi endale Eestis püsivat tegevuskohta artikli 5(5) alusel tekitada, peaks peamiste lepingutingimuste

¹⁷⁹ Tsiviilseadustiku Üldosa Seadus (TsÜS) § 117. – RT I, 06.07.2023, 98.

¹⁸⁰ TsÜS § 118; RKTKo 2-18-8699, p 18.

¹⁸¹ Lopez, lk 7.

kokkuleppimine toimuma välisriigis ning ka klientidele ja äripartneritele peaks jääma arusaam, et kaugtöötajaga suhtlemine ei loo veel ettevõttele õiguslikult siduvaid kohustusi.

Kolmandaks peaks kaugtöötaja tegutsema ettevõtte nimel ja lepingute sõlmimise volitust kasutama Eestis korduvalt (ingl *habitually*). Sarnaselt artiklile 5(1) ei sisalda ka artikkel 5(5) miinimum ajaperioodi ning OECD kommentaarid ei täpsusta sageduse astet, kuid regulaarsuse element viitab, et mõnest üksikust lepingust või tellimuse võtmisest reeglina ei piisa.¹⁸² Näiteks eespool mainitud talumisvolituse tekkimiseks ei piisa samuti esindajana käituva isiku ühekordsest ega ka üksnes lühiajalisest tegevusest.¹⁸³ Omaette küsimus seisneb selles, kuidas suhestuvad omavahel artikli 5(5) korduvuse test ja artiklis 5(1) toodud majandustegevuse koha püsivuse test. OECD sõnul tuleb ka esindaja puhul lähtuda artikli 5 üldisest arusaamast, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks ei piisa mitteresidendi ajutisest kohalolust vastavas riigis.¹⁸⁴ Püsivus oleks näiteks kaheldav olukorras, kus töötaja üksikud korrad aastas reisib paariks päevaks Eestisse, et siin kohtuda klientidega ja mõni leping sõlmida või olemasolevat pikendada. Järelikult korduvuse nõue mitte ei asenda püsivuse testi, vaid koos püsivuse testiga tagab, et esindatava tegevuse kaudu tekiks ettevõttel piisav majanduslik side vastava riigiga, mis õigustab seeläbi teenitud tulu maksustamist.

Lepingute sõlmimise regulaarsuse aste sõltub ettevõtte äritegevuse iseloomust. Seejuures sellest, kui mahukas on müügitehing ja selle väärtus. Näiteks kodumasinade müügiga tegelev ettevõtte võiks lepinguid sõlmida tihedamalt, seevastu lennukite või laevade puhul on tavaline, et Eestis toimub müük vaid paar korda aastas. Ka maksuhaldur oma juhendis toonitanud, et lepingute olemust arvestades võib püsiv tegevuskoht tekkida ka üheainsa lepingu sõlmimisest.¹⁸⁵ Sarnaselt püsiva tegevuskoha üldreeglile tuleb ka siin arvestada artiklis 5(4) sätestatud ettevalmistavate ja abistavate tegevuste välistust. See tähendab, et kaugtöötaja tegevus ja tema poolt sõlmitud lepingud peavad olema seotud ettevõtte peamise äritegevusega. Johtuvalt eeltoodust, saab mitteresidendist äriühingul tekkida Eestis püsiv tegevuskoht Eestis kodukontoris tegutseva kaugtöötaja kaudu ka artikli 5(5) alusel.

¹⁸² OECD mudellepingu kommentaarid, lk 227.

¹⁸³ RKTko 2-18-8699, p 18.1.

¹⁸⁴ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 333.

¹⁸⁵ Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi esindaja (viide 174).

3.3 Renditööjõu ettevõtte kaudu palgatud kaugtöötaja

Kaugtöö populaarsuse tõttu kaaluvad ettevõtted üha enam võimalust kasutada renditööjõudu vahendava ettevõtte (ingl *Employer of Record (EOR)*) teenuseid, et maandada piiriülese kaugtöötaja värbamisega kaasnevaid töö- ja maksuõiguslikke riske. Renditöö puhul on tegemist kolmepoolse töösuhtega, kus töötajaga sõlmib töölepingu või muu võlaõigusliku lepingu rendiagentuur, kes saadab töötaja tööd tegema kolmanda osapoole ehk kasutajaettevõtte juurde. Viimasel on töjõurendi teenuse saamiseks üksnes leping rendiagentuuriga ning otsene lepinguline suhe renditöötajaga puudub.¹⁸⁶ Järelikult ei pea välismaine kasutajaettevõtte asutama kohalikku ühingut ega registreerima end Eestis mitteresidendist tööandjaks, kuna Eesti kaugtöötaja tööandjaks ja töötasu maksjaks on rendiagentuur, kelle kanda jäävad töötaja ja tema töötasuga seotud registreerimis-, deklareerimis- ja maksukohustused. Kui renditööjõu vahendaja on samuti välismaa äriühing, tuleb tal Maksu- ja Tolliametis ennast enne tegevuse alustamist registreerida mitteresidendist tööandjaks (MKS § 18 lg 1 p 7).

Märkimisväärne on siin asjaolu, et nii mõnigi välismaine EOR ettevõtte reklaamib end muuhulgas kui lahendust, mis võimaldab selle teenuse kasutajal vähendada püsiva tegevuskoha riski riigis, kus renditöötaja viimase heaks tööülesandeid täidab. Põhjendades seda peamiselt sellega, et tihtipeale on EOR ettevõttel vastavas riigis asutatud kohalik äriühing, kellest saab õiguslikult töötaja tööandja. Seeläbi võetakse kasutajaettevõttelt üle tööandja funktsioon, mida muidu oleks võimalik omistada võimalikule püsivale tegevuskohale.¹⁸⁷

Tulenevalt eeltoodust tõusetub küsimus, kas renditööjõu ettevõtte osalemine töösuhtes võiks välistada püsiva tegevuskoha tekkimise. Artikli 5(1) grammatilise tõlgendamise teel on võimalik välja lugeda, et kindla koha kaudu peab toimuma just selle ettevõtte majandustegevus, kellel püsiv tegevuskoht tekib. Järelikult pole määrav, kelle poolt äriühingu majandustegevust kindlas kohas teostatakse, seda võivad teha ka kolmandad isikud. Kui ettevõtte kasutab kolmandate osapoolte tööjõudu, on OECD kommentaaride kohaselt oluline eristada, kelle äritegevuse huvides need töötajad faktiliselt tegutsevad.¹⁸⁸ Näiteks alltöövõtu puhul saab peatöövõtjal tekkida püsiv tegevuskoht üksnes siis, kui alltöövõtja töötajate töö tegemise koht on peatöövõtja käsutuses. See sõltub omakorda, mil määral on koht peatöövõtja kontrolli all ning viimase vastutuse ulatusest seoses sealse tegevusega.¹⁸⁹ Kuigi OECD kommentaarid ei

¹⁸⁶ Tööinspeksioon. Renditöö. 2022. – <https://www.ti.ee/media/841/download> (26.02.2024).

¹⁸⁷ Hidgen, S. How EORs Protect Companies From Permanent Establishment Risk. Deel. – <https://www.deel.com/blog/using-an-employer-of-record-to-mitigate-permanent-establishment-risk> (26.02.2024).

¹⁸⁸ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 310.

¹⁸⁹ *Ibid*, lk 314.

käsitle artikli 5 juures renditöö olukordi, annavad nad läbi näidete mõista, et püsiva tegevuskoha hindamisel tuleks lähtuda pigem sellest, kes on isiku majanduslik tööandja. See on ettevõtte, kelle huvides töötaja tööülesandeid täidab ja kes annab töötajale juhiseid, määrab töö tegemise koha ja kannab töötaja tegevusega seotud riskid.

Seega ainuüksi asjaolu, et Eesti töötav kaugtöötaja on palgatud läbi EOR ettevõtte, ei peaks välistama Eestis püsiva tegevuskoha tekkimist mitteresidendist kasutajaettevõttele. Sõltumata sellest, kas EOR sõlmib kaugtöötajaga töölepingu või muu võlaõigusliku lepingu. Sama seisukohta on selgitustaotluse vastuses väljendanud ka maksuhaldur.¹⁹⁰ Kuigi EOR ettevõtte on Eestis viibiva kaugtöötaja formaalne tööandja, on tema põhiline roll maksta töötajale töötasu, täita maksukohustus ja tagada kooskõla tööõiguslike nõuetega. Tegelikult tegutseb kaugtöötaja täielikult mitteresidendist kasutajaettevõtte äritegevuse huvides ja korraldustel ning kes sarnaselt teiste koosseisuliste töötajatega panustab ettevõtte arengusse. Seda toetab näiteks asjaolu, et ka EOR kaudu palgatud töötajad saavad praktikas tihti osa ettevõtte pakutavast töötajate motivatsioonipaketist, mille üheks levinumaks osaks on osalusoptsioonide andmine. Järelikult ei peaks autori hinnangul püsiva tegevuskoha kriteeriumite hindamisel panema rõhku sellele, kas kaugtöötaja on palgatud otse või mõne renditööjõu ettevõtte kaudu. Vastasel juhul oleks EOR lahendus mitteresidentide jaoks võrdlemisi kerge võimalus, kuidas püsivast tegevuskohast pääseda.

Eelnevat lähenemist toetab ka püsiva tegevuskoha üldine idee, kuna Eestiga tekib tugevam majanduslik side isikul, kelle heaks Eestis tööd tehakse, mitte isikul, kes ametlikult töötasu maksab. Samas kui kaugtöötaja kodukontoris tekiks püsiv tegevuskoht kasutajaettevõtte asemel hoopis mitteresidendist EOR ettevõttele, puuduks sellel praktiline väärtus, kuna kaugtöötaja ei teosta seal ühtegi EOR ettevõtte funktsiooni. Seetõttu oleks välisriigi EOR ettevõtte Eesti püsivale tegevuskohale üsna võimatu riske ja varasid ning kasumit omistada.

3.4 Püsiva tegevuskoha kriteeriumite täpsustamine läbi maksuhalduri juhendi

Maksuleping loob õigusi ja kohustusi üksnes lepinguosalistele riikidele, kuid selle üheks oluliseks funktsiooniks on tagada maksumaksjatele õiguskindlus, kuidas piiriülese tegevuse korral maksustamisõigus riikide vahel jaguneb. Ettevõtte vaatest tähendab see eeskätt õiguskindlust selle osas, et välisriigis äritegevusega teenitud ärikasumit maksustab see riik vaid juhul, kui kasum on omistatav seal tekkinud püsivale tegevuskohale. Seetõttu peaks ettevõttel

¹⁹⁰ Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.24 (selgitustaotlus autori valduses).

olema enne välisriigis äritegevusega alustamist võimalik piisaval määral ette näha, millisel juhul vastab tema tegevus artiklis 5 toodud püsiva tegevuskoha tingimustele, mille kaudu teenitud ärikasum kuuluks seal riigis tulumaksuga maksustamisele.

Püsiva tegevuskoha mõistet sisaldav artikkel 5(1) paistab silma oma eriti abstraktse ja üldise sõnastusega, sisaldades omakorda mitmeid määratlemata õigusmõisteid, mille sisustamine on jäetud lepinguosalise riigi ja selle täitevvõimule ehk maksuhaldurile ning kohtutele. Teisest küljest võimaldab artikli 5(1) abstraktne sõnastus ja määratlemata õigusmõistete kasutamine hõlmata selle alla äritegevuse erinevad tahud, mis võiks lihtsustada sätte rakendamist arenevas ja muutuvmas maailmas. Seevastu kui liigne detailsus võib muuta mõiste jäigaks ja ebaülevaatlikuks ning tuua kaasa vajaduse korrigeerida seda igakord, kui majanduskeskkonnas toimub suurem muudatus ja tekivad uued ärimudelid. Kuigi füüsilise kohalolu test on ajale jalgu jäämas ja püsiva tegevuskoha kriteeriumite ajakohastamise teema muutub aina aktuaalsemaks, tuleb arvestada asjaoluga, et maksulepingute muutmine on siseriiklike õigusaktidega võrreldes oluliselt keerulisem ja pikaajalisem, kuna selleks peavad kokkuleppele jõudma mõlemad lepinguosalisel riigid. Isegi, kui OECD on pidanud vajalikuks uuendada mudellepingu sõnastust, ei tähenda see automaatselt, et riigid soovivad need muudatused kehtivatesse maksulepingutesse sisse viia.¹⁹¹ See omakorda näitab, kuivõrd kesksel kohal on artikli 5 kohaldamisel selle tõlgendamine, kasutades selleks erinevaid tõlgendusvõtteid, kuid arvestades ka püsiva tegevuskoha kontseptsiooni eesmärki ning teisi maksuõiguse olulisi põhimõtteid. Põhiallikaks on siin OECD mudellepingu kommentaarid, mis aitavad maksumaksjal artiklit 5 paremini mõista ning võiksid suurendada õiguskindlust, kuna nendest lähtub praktikas samuti Eesti maksuhaldur.

Kodukontori ja kaugtöötajatega seonduvaid olukordi selgitavad OECD kommentaarid paraku vaid põgusalt, jättes maksuhaldurile ja kohtule palju tõlgendamisruumi. Eelnevate peatükkide valguses saab need võtta pigem lähtekohaks. Ühtlasi on magistr töö kirjutamise ajal viimaste kommentaaride avaldamisest möödas juba seitse aastat ning vahepeal aset leidnud pandeemia tõttu on majanduskeskkond ja inimeste töökorraldused märkimisväärselt muutunud. Seega ei pruugi OECD kommentaarid lahendada mitteresidendist äriühingul tekkivaid küsimusi seoses sellega, kas mõni tema Eestis töötav kaugtöötaja võiks tekitada püsiva tegevuskoha või mitte.

¹⁹¹ Kuigi MLI konventsioon võimaldab maksulepinguid kergemini muuta, siis saab iga konventsiooniosaline valida, millistele sätetele MLI kohaldub. Konventsiooni 24 artiklist on Eesti valinud kuus, mille hulka ei kuulu muuhulgas püsiva tegevuskoha mõistet käsitlev artikkel. Vt Rahandusministerium. Mitmepoolne konventsioon maksulepingute muutmiseks (MLI). – <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/maksu-ja-tollipoliitika/mitmepoolne-konventsioon-maksulepingute-muutmiseks> (17.02.2024).

Seda enam, kui OECD kommentaaride olemasolust pole maksukohustuslane näiteks isegi teadlik. Suuremat selgust pole võimalik saada ka MTA avalikult kättesaadavatest juhendmaterjalidest ning seni on maksuhaldur püsiva tegevuskoha olukordi lahendanud juhtumipõhiselt. Samuti puudub Eestis vastav kohtupraktika või mõni kodukontoris tegutseva kaugtöötaja põhjustatud püsiva tegevuskohaga seotud avalik eelotsus, millele ettevõtte tugineda saaks. Maksumaksja võib maksulepingu artikli 5 mõistmiseks ja püsiva tegevuskoha riski hindamisel küll kasutada mõne maksuõiguse valdkonnas tegutseva spetsialisti abi, kuid suurema kindluse saamiseks tuleb pöörduda kas mittesiduvas või siduvas vormis hinnangu saamiseks otse maksuhalduri poole. Täieliku kindluse annab vaid siduv eelotsus, sest üksnes selle kaudu antud hinnang on maksuhaldurile siduv (MKS § 91¹). Ilma maksuhalduri hinnanguta puudub välismaa ettevõtetel järelikult igasugune selgus ja kindlus, kas Eestis kodus töötava kaugtöötaja tõttu võib tal tekkida püsiv tegevuskoht.

Kirjeldatud probleemi võimaliku lahendusena pakub töö autor välja MTA avalikult kättesaadava juhendmaterjali täiendamise. Soome ja Rootsi maksuhalduri eeskujul võiks Eesti maksuhaldur oma juhendis täpsustada, kas ja millistel tingimustel võib kodukontoris töötav kaugtöötaja põhjustada mitteresidendist ettevõttele Eestis püsiva tegevuskoha nagu on käsitletud magistritöö kolmandas peatükis. Seda nii maksulepingu kui tulumaksuseaduse tähenduses, kuna viimases toodud mõistest tuleb lähtuda olukorras, kus kaugtöötaja asukohariigiga Eestil kehtiv maksuleping puudub. Samuti võiks juhend läbi näidete tuua välja asjaolud, mida maksuhaldur sellistes olukordades püsiva tegevuskoha hindamisel peab määravaks või vähemtähtsaks. Näiteks, kas püsiva tegevuskoha tekkimise üle otsustamisel omab olulist rolli, kas töötaja on kodukontoris enda soovil või tööandja surve all. Arvestades, et püsiv tegevuskoha küsimus tõusetub just välismaa ettevõtetel, peaks juhendil olema ka ingliskeelne versioon, et vältida keelest tingitud väärsti mõistmist.

Sarnaselt seaduste kommentaaridele, avab maksuhalduri juhend maksuõiguslike normide sisu ning kohaldamist maksualases praktikas. Selle eesmärk on tagada maksuseaduste ühetaoline tõlgendamine (MKS § 15), koondades konkreetsetes küsimustes tekkinud senine halduspraktika või seda muuta, ning luua seeläbi maksumaksjates selgus ja kindlus, millal peab maksuhaldur võimalikuks nende tegevust maksustada. Tegemist on seega õigusselguse ja õiguskindluse põhimõtet teeniva instrumendiga, mis on suunatud eeskätt maksumaksjatele.¹⁹² Avaliku

¹⁹² Eesti Advokatuuri maksuõiguse komisjon. Seisukoht Maksu- ja Tolliameti juhendi „*Debt push-down* tehingute maksukäsitlus“ eelnõu osas. 08.03.2024, lk 4. – <https://cms.advokatuur.ee/app/uploads/2024/03/seisukoht.pdf> (10.04.2024).

juhendmaterjali praktilist väärtust toetab samuti asjaolu, et tegemist on allikaga, kust maksukohustuslased aga ka nende nõustajad maksustamisega seotud küsimustele üldjuhul esmajoonel vastuseid otsivad. Seetõttu võimaldaks juhend maksukohustuslasel saada selgema ettekujutuse, kuidas Eesti maksuhaldur püsiva tegevuskoha mõistet kodukontori ja kaugtöötajate kontekstis tõlgendab, milliseid asjaolusid peab kaalukamaks või vähemtähtsamaks. Juhendist lähtudes saaks välismaa ettevõtte enne kaugtöötaja palkamist ja tema töökorralduse paika panemist kaaluda erinevaid lahendusi ega pea esmase selguse saamiseks pöörduma tingimata maksunõustaja poole või saatma maksuhaldurile selgitustaotlusi. Seega aitaks püsiva tegevuskoha kriteeriume käsitlev avalik juhendmaterjal kaasa õiguskindluse paremale tagamisele ning vähendaks ka päringute vastamisega kaasnevat maksuhalduri halduskoormust.

Oluline on siiski välja tuua, et MTA juhendmaterjal ei oma maksuhaldurile ega maksukohustuslasele õiguslikult siduvat mõju (MKS § 15 lg 3). Veelgi enam, sarnaselt OECD kommentaaridele ei saa ka maksuhalduri juhend kõiki püsiva tegevuskohaga seotud küsimusi ammendavalt selgitada. Seega suurema kindluse saamiseks tuleb maksumaksjal esitada selgitustaotlus või siduva eelotsuse taotlus, kus lisaks õigusakti tõlgendamisele on rõhuasetus juba konkreetsete asjaolude hindamisel kogumis.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kas ja millistel tingimustel saavad Eestis töötavad kaugtöötajad põhjustada mitteresidendist äriühingule maksulepingu artikli 5 tähenduses püsiva tegevuskoha, mille kaudu teenitud ärikasum kuuluks Eestis tulumaksuga maksustamisele.

Tööjõuturg on pandeemia algusest saadik teinud läbi suure muutuse ning kasvamas on trend, kus tööd tehakse kaugtöö vormis, kodust lahkumata. Ettevõtte ei pea välisriigis äritegevusega tegelemiseks enam omama kontoriruumi, sest tänu infotehnoloogia arengule saavad tema kaugtöötajad töötada edukalt kodus, kasutades mobiilseid töövahendeid. Kuna piiriülese kaugtöötaja kaudu tekib ettevõttel töötaja asukohariigis justkui füüsiline kohalolu, seisab ettevõtte silmitsi võimaliku püsiva tegevuskoha riski ja sellega seotud maksuküsimustega.

Püsiva tegevuskoha hindamisel tuleb lähtuda maksulepingu artiklis 5 sätestatud definitsioonist, kui kaugtöötaja asukohariigi ja Eesti vahel on sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise leping. Viimase puudumisel tuleb pöörduda siseriikliku mõiste poole, mis on toodud MKS § 9 lõikes 3 ja TuMS § 7 lõikes 1. Püsiva tegevuskoha mõiste on OECD liikmesriikides võrdlemisi ühtlustatud, kuna maksulepingute koostamisel on riigid valdavalt eeskujuks võtnud OECD mudellepingu. Kui nii mõnigi Eesti lähisriik on pandeemia järgselt avaldanud uuendatud juhiseid seoses kaugtöötajate poolt põhjustatava püsiva tegevuskohaga, pole Maksu- ja Tolliameti ega Rahandusministeerium ametlikku seisukohta võtnud. Samuti ei leidu ka asjakohaseid juhendmaterjale, avalikult kättesaadavaid eelotsuseid ja kohtupraktikat ning seni on maksuhaldur lähenenud püsiva tegevuskoha olukordadele juhtumipõhiselt. Seetõttu puudub mitteresidendil kindlus ja selge ülevaade, kuidas maksulepingutes toodud püsiva tegevuskoha kriteeriume Eesti õiguspraktikas kaugtöötajatega seoses sisustatakse.

Magistritöös analüüsis autor maksulepingu artiklites 5(1) ja 5(5) paika pandud püsiva tegevuskoha tingimusi ning võrdles ja analüüsis läbi välisriikide õiguspraktika ja OECD mudellepingu kommentaaride, kuidas võiks püsiva tegevuskoha kriteeriume kodukontoris tegutseva kaugtöötaja olukorras tõlgendada. Töö tulemusena leidis kinnitust autori püsitatud hüpotees, et mitteresidendil saab tekkida Eestis püsiv tegevuskoht nii maksulepingu artikli 5(1) kui artikli 5(5) alusel, kui Eestis kodukontoris töötab tema kaugtöötaja. Seejuures ei lähe normide tõlgendus vastuollu püsiva tegevuskoha sisu ja eesmärgiga.

Arvestades, et mitteresidendid ei pruugi täna teadvustada kaugtöötajate poolt põhjustatava püsiva tegevuskohaga kaasnevat maksuriski, näeb autor maksukohustuslaste õiguskindluse suurendamiseks võimaliku lahendusena Eesti maksuhalduri avalikult kättesaadava juhendmaterjali täiendamist. Maksualases praktikas on tegemist kui õigusselguse ja õiguskindluse põhimõtet teeniva tööriistaga, mis on suunatud esmajoones maksumaksjatele. Kuna MTA kodulehelt leitav avalik juhendmaterjal on tihti esmaseks allikaks, mille poole maksumaksjad ja nende õigusnõustajad maksunormide sisu ja rakendusala mõistmiseks pöörduvad, on juhendil ka praktiline väärtus. Juhend aitaks ettevõttel paremini mõista, milliseid asjaolusid peab maksuhaldur kodukontoris töötava kaugtöötaja põhjustatud püsiva tegevuskoha hindamisel määravaks või teisejärguliseks. Esmase selguse saamiseks ei peaks mitteresident kasutama maksunõustaja abi või saatma maksuhaldurile selgitustaotlusi, vaid saab kaugtöötaja töökorralduse määramisel lähtuda avalikust juhendist. Autori hinnangul võiks maksuhalduripoolse juhendi koostamisel arvestada magistritöö kolmandas peatükis autori poolt välja pakutud püsiva tegevuskoha kriteeriumite tõlgendusi.

Mitteresidendil tekiks maksulepingu artikli 5(1) alusel Eestis püsiv tegevuskoht juhul, kui kaugtöötaja kodukontor on ettevõtte käsutuses, seda kasutatakse piisava aja jooksul pidevalt ja regulaarselt ning kaugtöötaja töö on seotud ettevõtte peamise äritegevusega. Kodukontor ei saa olla ettevõtte käsutuses ainuüksi sel põhjusel, et kaugtöötaja täidab seal aeg-ajalt tööülesandeid, vaid kaugtöötaja kodu saab lugeda püsiva tegevuskoha esimese kriteeriumi tähenduses majandustegevuse kohaks, kui ettevõtte omab kodukontori üle piisavat mõju.

Piisav mõju saab tekkida juhul, kui eksisteerib otsene või kaudne kodus töötamise nõue, kuna seeläbi on ettevõtte ise saanud kontrollida, kas kodukontori kaudu toimuv tegevus on tema äritegevuse huvides. Otsese nõude puhul on kaugtöötajaga sõlmitud lepingus märgitud, et töö tegemise kohaks on töötaja elukoht. Kaudne kodus töötamise nõue on tuvastatav objektiivsete asjaoludega. Näiteks võib seda järelda olukorras, kus ettevõtte pole võimaldanud oma töötajale Eestis eraldi kontoriruumi, kuigi töö iseloomust tulenevalt võiks seda eeldada. Lisaks juhul, kui töötaja peab teatud perioodidel töötama kodus, sest ettevõtte asukohariigis asuvas kontoris pole kõikidel töötajatel samaaegselt töötamiseks kohta. Suurem osa kodukontoriga seotud kulude hüvitamine viitaks samuti kodus töötamise nõudele. Sealjuures ei peaks rõhuasetus olema töötaja subjektiivsel vaatepunktil või kas kodus töötamise ettepaneku tegi töötaja ise. Viimast oleks maksuhalduril praktikas ka üsna keeruline tuvastada ja tõendada.

Püsivuse test nõuab, et kaugtöötaja täidab kodukontoris tööülesandeid vastaval perioodil pidevalt ja regulaarselt. Kui kaugtöötaja tegevus Eestis on lühiajaline, ajutine või juhuslik, tuleks püsivat tegevuskohta eitada. Lähtekohaks saab võtta eelduse, et kaugtöötaja peab töötama kodukontoris kuue kuu jooksul rohkem kui poole oma tööajast, kuna kuus kuud on OECD riikide üldine praktika. Siiski sõltub ajaline püsivus ka ettevõtte äritegevuse iseloomust (nt hooajalisus) ning sellest, kuivõrd aktiivselt ettevõtte Eesti majanduskeskkonnas osaleb. Võttes arvesse, et Eestis saab mitteresident omada vaid üht püsiva tegevuskoha registreeringut, tuleks kõiki tema Eesti territooriumil asuvate kaugtöötajate kodukontoreid lugeda üheks majandustegevuse kohaks ning seega tervikuna hinnata nende püsivust. Eelnevat lähenemist toetab asjaolu, iga kodukontori kaudu toimub korraga ühe ja sama ettevõtte äritegevus Eestis.

Lisaks peab kaugtöötaja kodukontori kaudu toimuma oluline osa mitteresidendi peamisest äritegevusest. See tähendab, et kaugtöötaja tööülesanded pole iseloomult ettevalmistavad või abistavad, mis maksulepingu artiklist 5(4) tulenevalt välistaksid püsiva tegevuskoha. Määrav on, et kaugtöötaja tegevus seostub mõne ettevõtte tuumikfunktsiooniga, nagu müügitegevus, uurimis- ja arendustegevus, tootmine või ärijuhtimine. Kui kaugtöötaja osutab kodukontoris üksikuid tugiteenuseid, nagu turundus, raamatupidamine või personalitalitus, langeb tema tegevus pigem artikli 5(4) alla. Samas võivad müüki toetavad eeltegevused koosmõjus olla püsiva tegevuskoha tekkimiseks piisavad, kui seeläbi on välismaa ettevõtte andnud osa oma funktsioonist üle Eesti kaugtöötajatele. Näiteks, kui kaugtöötajad tegelevad toote turundusega, suhtlevad klientidega ja räägivad nendega läbi tingimusi ning võtavad vastu tellimusi. Teisisõnu, kui kaugtöötajate tegevus moodustab sisuliselt täisteenuse, mida osutaks eraldiseisev ettevõtte. Täiendavalt tasub hinnata, kuivõrd otsene seos on kaugtöötaja tegevusel tulu teenimisega või ettevõtte vara väärtuse suurenemisega, kuna see viitab ettevõtte peamisele äritegevusele. Eelduslikult oleks maksuhaldur praktikas ka vähem huvitatud panustada üksiku kodukontori puhul püsiva tegevuskoha tuvastamisele, kui sellele omistatav kasu oleks olematu.

Alternatiivselt võib mitteresidendil tekkida Eestis püsiv tegevuskoht ka maksulepingu artikli 5(5) alusel, kui kaugtöötajat saab lugeda mitteresidendi sõltuvaks esindajaks. Kaugtöötajal peab selleks olema lepingute sõlmimise volitus, mille avarama tõlgenduse kohaselt piisab, kui lepingu peamised tingimused lepatakse teise poolega kokku just Eestis. Sel juhul ei oma niivõrd tähtsust, kas tellimuste vastuvõtmine ja lepingu allkirjastamine toimub väljaspool Eestit, kui tegemist on puht formaalsusega. Üheks viisiks on hinnata, kas ka heausksed kolmandad isikud (nt kliendid, äripartnerid) saavad mõistlikult uskuda, et kaugtöötajal on volitus võtta äriühingule siduvaid lepingulisi kohustusi. Kaugtöötaja peaks niisiis tegutsema kui mitteresidendi

müügi jõud Eestis, kes otsib aktiivselt kliente, räägib läbi lepingu tingimusi ja kasutab oma müügi oskusi, et neid veenda ettevõtte teenuse või toote kasuks otsustama. Arvestades siiski artikli 5(5) sõnastust ja eesmärki, on tal määrav roll just lepingute sõlmimise protsessis.

Sarnaselt püsivuse testiga on ka artikli 5(5) kohaldamisel oluline, et kaugtöötaja kasutaks lepingute sõlmimise volitust Eestis korduvalt. See tagab, et kaugtöötaja tegevuse kaudu tekib mitteresidendil piisav majanduslik side, mis õigustab seeläbi teenitud äritulu maksustamist. Püsiv tegevuskoht ei tekiks reeglina olukorras, kus kaugtöötaja sõlmib kodus mitteresidendi nimel juhuslikult mõne üksiku lepingu või lepib teise poolega kokku selle olulised tingimused. Teisest küljest pole välistatud püsiva tegevuskoha tekkimine ka üheainsa lepingu sõlmimisest, kui mitteresidendi äritegevuse spetsiifikast tulenevalt müüakse Eestis kaupu või teenuseid vaid paar korda aastas. Näiteks, kui müügitehing on suure väärtusega. Analoogselt artiklile 5(1) peab kaugtöötaja osalema just nende tehingute sõlmimise protsessis, mis on seotud ettevõtte peamise äritegevusega ega pole artikli 5(4) tähenduses ettevalmistavad või abistavad.

Olukorras, kus Eestis töötav kaugtöötaja on palgatud läbi kohaliku või välismaise renditööjõu ettevõtte, tekiks püsiv tegevuskoht mitteresidendile, kelle huvides töötaja tööülesandeid tegelikult täidab. Teisisõnu, deklareerimis- ja maksukohustuste täitmise eest vastutav renditööjõu ettevõtte osalemine töösuhtes ei peaks välistama püsiva tegevuskoha tekkimise. Kaugtöötaja majanduslik tööandja on siiski mitteresidendist kasutajaettevõtte, kes annab töötajale juhiseid, määrab töö tegemise koha ja kannab töötaja tegevusega seotud riskid. See lähenemine on kooskõlas ka püsiva tegevuskoha ideega, kuna kaugtöötaja kaudu tekib majanduslik side just kasutajaettevõttel, mitte renditööjõu ettevõttel ehk formaalsel tööandjal.

Magistritööst nähtub samuti, et püsiva tegevuskoha kriteeriumid vajavad tänapäeva majandusoludes aina paindlikumat tõlgendust, et neid oleks võimalik praktikas rakendada. Seda olulisem on püsiva tegevuskoha tuvastamisel silmas pidada, et ei tekiks ebakõla selle eesmärgiga – anda äritulu maksustamisõigus riigile, kellega välismaisel ettevõttel eksisteerib piisav majanduslik side ja kus ta loob oma äritegevusega väärtust. Seetõttu tuleks autori hinnangul samuti tähelepanu pöörata, kas välismaa ettevõttel on selge ärihuv, et kaugtöötaja töötaks just Eestis. Näiteks, kas ettevõttel on Eestis või selle lähiriikides kliente ning soov keskenduda sealsetele turgudele. Nimelt võib ettevõtte kaugtöötaja palgata vaid tänu viimase oskustele ja teadmistele, kuid pole huvitatud Eesti või lähinaabrite majanduskeskkonnas osalemisest. Seega tuleks lõppastmes leida tasakaal, mis arvestab riigi huviga suurendada mitteresidendi maksustamisega maksubaasi, tagab maksumaksjatele

õiguskindluse, et tõlgendused lähtuvad püsiva tegevuskoha eesmärgist, ning mis toetab seejuures paindlike töösuhete kujundamist ja töötajate mobiilsust.

Magistritöö raames saadeti Maksu- ja Tolliametile ka selgitustaotlus, milles paluti maksuhalduril kommenteerida erinevaid kaugtöötajatega seotud olukordi ning anda omapoolne hinnang, kas kirjeldatud juhtumitel võiks püsiva tegevuskoha olemasolu jaatada. Maksuhalduri vastustest nähtub, et kodukontor võrrelduna tavapärase kontoriga ei peaks välistama püsiva tegevuskoha tekkimist. Ühtlasi kattusid maksuhalduri seisukohad suures osas ka autoripoolsete järeldustega. Samas tuleb märkida, et püsiva tegevuskoha hindamisel on olulised kõik asjaolud kogumis, mida vastava juhendmaterjaliga ammendavalt käsitleda ei saa. Nii tuleb ka maksukohustuslasel püsiva tegevuskoha osas täiendava kindluse saamiseks esitada maksuhaldurile siduv eelotsuse taotlus.

POSSIBILITIES OF REMOTE WORKERS CREATING A PERMANENT ESTABLISHMENT BY MEANS OF TAX TREATY FOR NON-RESIDENT IN ESTONIA

ABSTRACT

Since the beginning of Covid-19 pandemic, the labour market has significantly changed. The digitalization of the economy allows individuals to carry out work activities virtually from their home without being present at the employer's premises. Although Covid-19 restrictions have eased, telework remains prevalent and has become a new normal for many employees. Remote work arrangements also provide a solution to the talent shortage problem by allowing companies to tap into a broader talent pool, unrestricted by geographical limitations. One important concern for the foreign employer is whether the teleworker's activities in the latter home state could create a taxable presence in the form of a permanent establishment (PE).

The PE principle is an important concept in treaty-based international fiscal law and used as an instrument to establish taxing jurisdiction over business activities of a non-resident enterprise. If a non-resident is deemed to hold a PE in Estonia, it would be required to allocate some of its profit to the PE which would be taxed in accordance with local rules. Hence, the existence of a PE constitutes a serious tax risk as the company would be forced to accurately divide its business income between the two countries, and thus be subject to different filing obligations and tax liabilities. Although each tax treaty is unique, the conditions of PE are relatively uniform as tax treaties (including between Estonia and other states) are generally based on the OECD Model Tax Convention. Therefore, local tax authorities and courts would use OECD Commentary when interpreting Article 5 on the existence of PE.

The guidance issued by OECD in 2020 and 2021 provided that the exceptional and temporary switch of employee's location due to Covid-19 restrictions should not create new PEs for the foreign employer. As Covid-19 temporary measures have now ceased, a lack of clarity exists among countries which is also addressed by the European Union calling on countries for a coordinated approach. While some neighbouring countries of Estonia (e.g., Finland, Sweden, Denmark) have updated their instructions, neither the Estonian Tax and Customs Board (ETCB) nor the Ministry of Finance have taken an official position. Due to limited practise, binding tax rulings and case law, the issue of PE remains rather an indistinct area in Estonia. So far, the ETCB has addressed PE matters on a case-by-case basis.

The aim of this master's thesis was to find out if and under which conditions remote working employees may create a PE by means of tax treaty for their non-resident employer in Estonia. The author used the analytical-comparative method to achieve the aim of the master's thesis. The main sources of this thesis are OECD Commentaries which are compared firstly with the legal practice of neighbouring countries of Estonia (e.g., Finland, Sweden, Denmark) and thereafter with the responses of the ETCB to the inquiry submitted by the author for this master's thesis. Besides that, the author also used legal literature and articles to form the views.

The first chapter of the master's thesis described the justifications of the PE threshold, general conditions of PE provided in Article 5(1) and underlying principles of tax treaty interpretation. In doing so, the author drew a parallel with the applicable PE provisions under Estonian domestic law. In the second part, the author analysed and compared OECD Commentaries, legal practice of foreign countries and guidance issued by local tax authorities concerning home office PEs. This set the framework for interpreting the conditions as set out in Article 5 in relation to remote working employees creating a PE. The third chapter of the master's thesis analysed specifically whether a non-resident would be deemed to have a PE in Estonia due to the activities of its remote worker residing in Estonia.

The master's thesis found that a non-resident can establish a PE in Estonia under both Article 5(1) and Article 5(5) of the tax treaty, if its remote worker performs work duties in a home office located in Estonia. Concurrently, such interpretation of Article 5 would not conflict with the content and purpose of the PE concept.

A PE would be created under Article 5(1) if the employee's home office is at the disposal of the foreign enterprise, it is used on a regular and continuous basis and the activity carried out there is part of the core business of the foreign enterprise. To be at the enterprise's disposal, the latter must have effective power over the employee's home in the sense that there is a direct or indirect requirement to work at home. Direct requirement means that it is provided in the employment or service agreement whereas indirect requirement is based on objectively identifiable facts. For instance, if a foreign enterprise has not provided the employee an office space in Estonia, although it is a requirement for his work, or the company's premises is not big enough for all employees to work there at once. Compensating most of the home office expenses could also refer to a requirement to work at home. In addition, the emphasis should not be on the employee's subjective point of view or whether the employee initiated to work at home. Since the latter is also rather difficult for the tax authority to prove in practise.

Pursuant to the permanence test, remote worker must perform work duties in the home office continuously and regularly during the relevant period. If the remote worker's activity in Estonia is short-term, temporary or occasional, a PE should be denied. The starting point can be the assumption that the remote worker must work in the home office for more than half of his working time within six months (i.e., six months is the general practise among OECD countries). Still, it eventually depends on the nature of the business activity. As a non-resident may only register one PE in Estonia, all home offices of its remote workers in Estonia should be considered as one place of business. In other words, the home offices together must be fixed.

It is also crucial that the activities carried out by the employee at the home office are related to the employer's core business, rather than being of a mere preparatory or auxiliary nature. Functions that typically would form the core activities include business management, research and development, sales, and production. As opposed to "soft services" such as staff management, general business development or accounting, which would fall within the auxiliary and preparatory exception provided in Article 5(4). On the other hand, various presale activities (i.e., sales promotion, advertising, marketing, build and maintain customer relationships etc.) in combination could amount to a core business activity due to their commercial significance. The assessment is also affected by whether the functions performed by the employees in Estonia result in clear revenue. Namely, if it becomes rather difficult to determine any Estonian revenue, the tax authority is less inclined to argue in favour of a PE.

Alternatively, a non-resident enterprise would have a PE under Article 5(5) if the remote worker in Estonia acts as a dependent agent and has an authority to conclude contracts in the name of the non-resident. To qualify as an independent agent, the Estonian employee must not be both legally and economically independent of the enterprise nor acting in the ordinary course of his/her own business.

The contract concluding authority should be interpreted broadly and not understood as the mere fact of signing. Decisive is whether the actual and essential terms of the contract are agreed in Estonia. One way is to assess whether bona fide third parties (e.g., customers, business partners) can reasonably believe that the remote worker has the authority to take binding contractual obligations to the foreign company. Thus, the remote worker should act as the sales force in Estonia, who actively promotes the product, negotiates the terms of the contract and uses his sales skills to attract new clients. In addition, Article 5(5) requires that the remote worker exercises the contracting authority repeatedly, that is, more than occasionally and not

merely in isolated cases. However, the ETCB has pointed out that a PE may also arise from the conclusion of one contract if it derives from the nature of the business and the contract.

In the view of the author, hiring the Estonian remote worker through a third-party employer of record (EOR) company would not exclude the creation of PE to the non-resident enterprise. In the context of a PE, aspects related to the actual work done are more relevant than the existence of a formal employment relationship. In essence, the remote worker acts in the interests of the non-resident and the latter gives the instructions, determines the place of work, and bears the risks related to the employee's activities. This approach is also in line with the purpose of PE since the foreign enterprise establishes a stronger economic connection to Estonia, rather than the EOR as the formal employer which is only responsible for handling the local payroll tax obligations and ensuring the adherence to employment regulations.

The master's thesis also shows that the conditions of PE need increasingly flexible interpretation so that they can be applied better in today's economic environment. Therefore, it is essential to ensure that such interpretation follows the general purpose of PE which is to grant the right to tax business income to the country which has established a sufficient economic connection with the foreign enterprise and where the latter creates value with its business activities. Therefore, in the author's opinion, attention should also be paid to whether the foreign enterprise has a clear commercial interest in having the remote employee working in Estonia. For example, whether the non-resident has customers in Estonia (or its neighbouring countries) and/or targets the Estonian market. The company can hire a remote worker solely because of the latter's skills and knowledge but is not interested in participating in the Estonian economic environment. Thus, a balance should be found which considers the Estonia's interest in increasing the tax base by taxing non-residents, ensures legal certainty for taxpayers in the sense that interpretations follow the purpose of PE, and which also supports the formation of flexible employment relationships and mobility of workers.

Considering that non-resident taxpayers engaging remote workers in Estonia might be unaware of the potential PE risk, the author proposes supplementing the publicly available guidance of ETCB as a possible solution to increase the legal certainty of taxpayers. Since such guidance is often the primary source for taxpayers and their legal advisors to understand the content and application of tax regulations, it has a practical value. The guidance would include aspects which the tax authority considers decisive or secondary when assessing the PE caused by a remote worker in a home office. To obtain initial clarity, the non-resident taxpayer might not

need to engage a tax advisor or send clarification requests to the tax authority and may rely on the guidance instead. In the opinion of the author, the interpretations of the PE conditions as proposed in the third chapter of the master's thesis could be the basis of such guidelines.

For the purpose of this thesis, a request for clarification was also sent to the ETCB in which the tax authority was asked to comment on whether a PE would exist in various situations related to remote workers. The views of the tax authority substantially coincided with the author's conclusions. Still, it should be noted that all facts collectively are important when evaluating the risk of PE and the guidance itself is not legally binding for any party. To obtain additional certainty, the taxpayer should eventually submit a request for a binding preliminary ruling to the ETCB.

KASUTATUD ALLIKAD

Kasutatud kirjandus

1. Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. – MaksuMaksja 2010/V.
2. Beretta, G. “Work on the Move”: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. – International Tax Studies. Vol 5, No 2. IBFD 2022.
3. Caridi, A. Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5. Part I the Physical PE Notion. – European Taxation. Vol 43, No 2. IBFD 2003.
4. Castro, L. Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today’s International Economy. – The Global Business Law Review. Vol 2, Issue 2. Cleveland State University Cleveland-Marshall College of Law 2012.
5. Craig, E. Justifying Source Taxation in the Digital Age. – Victoria University of Wellington Law Review. Vol 52, No 4. New Zealand: 2021.
6. Dziurdz, K. Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm’s Length Principles under Articles 7(2) and 9? – World Tax Journal. Vol 6, No 2. Amsterdam: IBFD 2014.
7. Kandev, M. N. Tax treaty interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3(2) of the OECD Model. – The Canadian Tax Journal. Vol 55, No 1. Toronto: Canadian Tax Foundation 2007.
8. Kelder, K.A.M. E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? – MaksuMaksja 2014/XI.
9. Kobetsky, M. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press 2011.
10. Kurist, A. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. – Juridica 1998/IX.
11. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services 2022.
12. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.

13. Lopez, E. An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, *Intertax* Vol 43, No 1. The Netherlands: Kluwer Law International 2015.
14. Maksu- ja Tolliameti vastus selgitustaotlusele 06.02.2024 (selgitustaotlus vastus autori valduses).
15. Narits, R. *Õiguse Entsüklopeedia*. Tallinn: Juura 2012.
16. Niesten, H. Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age. – *Intertax*. Vol 49, Issue 2. The Netherlands: Kluwer Law International 2021.
17. Pijl, H. The Concept of Permanent Establishment and the Proposed Changes to the OECD Commentary with Special reference to Dutch Case Law. – *Bulletin for Fiscal Documentation*. Vol 56. IBFD 2012.
18. Pool, K. *Digitaalse püsiva tegevuskoha maksustamise alused*. Magistritöö. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool 2018.
19. Rahandusministeeriumi vastus päringule 07.02.2024 (päringu vastus autori valduses).
20. Reimer, E. *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. The Netherlands: Kluwer Law International 2018.
21. Skaar, A.A. *Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2nd edition. The Netherlands: Kluwer Law International 2020.
22. Vogel, K. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. – *International Tax & Business Lawyer*. Vol 4. California: Boalt Hall School of Law, University of California 1986.
23. Vogel, K.. *Wordwide vs source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments (Part II)*. – *Intertax*. Vol 16, Issue 11. The Netherlands: Kluwer Law International 1988.
24. Waltrich, A. *Cross-Border Taxation of Permanent Establishments: An International Comparison*. The Netherlands: Kluwer Law International 2016.
25. Õismaa, R. *E-residendi poolt juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamine*. Magistritöö. Tallinn: Tartu Ülikool 2016.

Elektroonilised allikad

26. Bolmstrand, S. The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments. Deloitte. 19.05.2022. – <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish-tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html> (17.01.2024).
27. Bundesministerium der Finanzen. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. Unsere Meilensteine. 05.02.2024. – https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (12.04.2024).
28. Eesti Advokatuuri maksuõiguse komisjon. Seisukoht Maksu- ja Tolliameti juhendi „Debt push-down tehingute maksukäsitlus“ eelnõu osas. 08.03.2024. – <https://cms.advokatuur.ee/app/uploads/2024/03/seisukoht.pdf> (10.04.2024).
29. European Economic and Social Committee. Taxation rules on cross-border teleworking must be updated and simplified. 18.07.2022. – <https://www.eesc.europa.eu/en/news-media/news/taxation-rules-cross-border-teleworking-must-be-updated-and-simplified> (05.02.2024).
30. European Commission. Tax in an increasingly mobile working environment: challenges and opportunities. Working Document. 07.10.2021. – https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-10/211007%20TGG%20Platform%20Meeting_EC%20discussion%20paper_Mobile%20workers.pdf (28.12.2023).
31. Exactio. Remote working-Permanent establishment risks for employers in Switzerland. – <https://www.exactio.ch/blog/remote-working-permanent-establishment-risks-for-employers-in-switzerland> (29.01.2024).
32. Hidgen, S. How EORs Protect Companies From Permanent Establishment Risk. Deel. – <https://www.deel.com/blog/using-an-employer-of-record-to-mitigate-permanent-establishment-risk> (26.02.2024).

33. OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013. – https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page36 (05.01.2024).
34. OECD. Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2015. – <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (16.01.2024).
35. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing 2019. – <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (25.11.2023).
36. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing 2015. – https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (28.12.2023).
37. OECD/G20. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2015. – <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> (27.01.2024).
38. OECD. Report on the attribution of profits to permanent establishments. OECD Publishing 2008. – <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (26.01.2024).
39. OECD. Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis. 03.04.2020. – <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (15.11.2023).
40. OECD. Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic. 21.01.2021. – <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/> (15.11.2023).
41. Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi esindaja. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/pusiva-tegevuskoha-kasumi#mitteresidendi-esindaja> (02.11.2023).

42. Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/pusiva-tegevuskoha-kasumi> (02.11.2023).
43. Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha registreerimine. – <https://www.emta.ee/ariklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresidendile-e-residendile/mitteresidendi-registreerimine> (10.04.2024).
44. PwC Austria: New Express Reply Service ruling (EAS): Austrian Ministry of Finance (BMF) denies home office PE if the employer does not require the use of the home office. – <https://steuernachrichten.pwc.at/en/blog/2023/07/31/new-express-reply-service-ruling-eas-austrian-ministry-of-finance-bmf-denies-home-office-pe-if-the-employer-does-not-require-the-use-of-the-home-office/> (24.01.2024).
45. Rahandusministeerium. Mitmepoolne konventsioon maksulepingute muutmiseks (MLI). – <https://www.fin.ee/riigi-rahendus-ja-maksud/maksu-ja-tollipoliitika/mitmepoolne-konventsioon-maksulepingute-muutmiseks> (17.02.2024).
46. Skatteverket. När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe? 13.05.2022. – <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/411692.html?date=2022-05-13> (26.01.2024).
47. Skatteverket. Permanent establishment. When is business regarded as being conducted from the location? – <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglishengelska/businessesa-ndemployers/nonswedishbusinesseswithoperationsinsweden/permanentestablishmentinsweden.4.676f4884175c97df4191c82.html> (15.02.2024).
48. The Netherlands and Belgium. Competent Authority Agreement. Government Gazette 33856, 08.12.2023. – https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2023-33856.html?trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (05.01.2024).
49. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu. 723 SE I. Seletuskiri. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/> (05.02.2024).
50. Tööinspeksioon. Renditöö. 2022. – <https://www.ti.ee/media/841/download> (26.02.2024).

51. United Nations. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries. New York: United Nations 2017. – https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (04.01.2024).
52. Vero Statt. Income taxation of nonresident foreign corporate entities. 20.11.2023. – <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/47806/income-taxation-of-nonresident-foreign-corporate-entities4/> (29.11.2023).

Kasutatud normatiivaktid

53. Eesti Vabariigi Põhiseadus. – RT I, 15.05.2015, 2.
54. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu Määruse nr 883/2004 artikli 16 lõike 1 kohaldamise raamleping. – https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/framework_agreement_on_cross-border_telework.pdf (05.01.2024).
55. Maksukorralduse seadus. – RT I, 21.11.2023, 12.
56. Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. – RT II 2007, 15.
57. Tsiviilseadustiku Üldosa Seadus. – RT I, 06.07.2023, 98.
58. Tulumaksuseadus. – RT I, 17.04.2024, 9.
59. Võlaõigusseadus. – RT I, 06.07.2023, 116.
60. Äriseadustik. – RT I, 06.07.2023, 131.

Kasutatud kohtupraktika

61. Korkein hallinto-oikeus. KHO:2021:171. 03.12.2021
<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/ennakkopaatokset/1638342802615.html>
(07.01.2024).
62. RKTKo 2-18-8699.
63. Tax Court of New Jersey, A-5096-09T2, Telebright Corp. v. Director, 02.03.2021 – <https://law.justia.com/cases/new-jersey/appellate-division-published/2012/a5096-09.html> (27.01.2024).

Kasutatud maksuotsused

64. Decision of Danish Tax Council, TS-1195-FC-2021. – <https://www.taxsutra.com/sites/default/files/2022-01/H1%20%20.pdf> (29.01.2024).
65. Skat. SKM2021.546.SR. 22.10.2021. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2344110> (03.02.2024).
66. Skat. SKM2021.670.SR. 13.12.2021. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2348126> (13.01.2024).
67. Skat. SKM2022.357.SR. 06.07.2022. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2350994> (13.01.2024).
68. Skat. SKM2023.423.SR. 01.09.2023. – <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2387807> (03.02.2024).