

Mai Palmipuu

ERISOODUSTUSED

Käsiraamat tööandjale

Tallinn 2012

Autor: Mai Palmipuu

© Väljaandja TEN-TEAM OÜ

Merivälja tee 5-E206, Tallinn 11911, tel. 6300 900, faks 6300 901

E-mail: tenteam@tenteam.ee, kodulehekülg: <http://www.tenteam.ee>

Seaduste ja määruste tekstid: <http://www.riigiteataja.ee>



Mai Palmipuu kutsetegevuseks on töö vandeaudiitorina. Audiitori kutsetegevust alustas ta 1996. aastal. Mai Palmipuu on töötanud rahvusvahelises audiitorfirmas ning alates 2007. aastast pakub audiiorteenust audiitorettevõtjas ENABLE OÜ.

Mai Palmipuu on lõpetanud Tartu Ülikooli majandusteaduskonna raamatupidamise ja analüüsi erialal. 2006. aastast omab ta Tartu Ülikooli majandusteaduskonna sotsiaalteaduse magistri (majandusteadus) kraadi ja 2011. aastast Tallinna Ülikooli õigusteaduse magistri kraadi.

Lisaks kutsetegevusele vandeaudiitorina on Mai Palmipuu lektor Eesti Ettevõtluskõrgkoolis Mainor, õpetades üliõpilastele finantsarvestust.

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. ERISOODUSTUSE MÕISTE.....	7
1.1. Erisoodustuse mõiste ajalooline areng Eesti Vabariigis	7
1.2. Erisoodustuse mõiste käsitlemine tulumaksuseaduses	9
2. ERISOODUSTUSE MÄÄRATLEMINE.....	16
3. TULUMAKSUSEADUSES MÄÄRATLETUD	
ERISOODUSTUSED	19
3.1. Eluasemekulude täielik või osaline katmine.....	19
3.2. Sõiduki või muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks	20
3.3. Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega	28
3.4. Teenistus-, töö- või ametilähetusega seotud kulude hüvitamine ja välislähetuse päevaraha maksmine	30
3.5. Isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitise maksmine.....	53
3.6. Laenu andmine rahandusministri kehtestatud alammäärast madalama intressiga	56
3.7. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga	59
3.8. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga.....	63
3.9. Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud siis, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurus.....	65
3.10. Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine	68
3.11. Tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või optiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu	71

4. MUUD ERISOODUSTUSE LIIGID.....	73
4.1. Töötervishoiule tehtud kulutused.....	74
4.2. Töörietele tehtud kulutused	77
4.3. Liiklustrahvid ja parkimistrahvid.....	79
5. RAHALISED VÄLJAMAKSED, MIS EI KUULU ERISOODUSTUSTE HULKA	80
6. ERISOODUSTUS JA KÄIBEMAKS.....	82
KOKKUVÕTE.....	85
SEADUSANDLUS	86
Erisoodustuse hinna määramise kord	86
Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord	90
Teenistuselähetuse kulude hüvitamise ja päevaraha maksmise tingimused, ulatus ja kord.....	94
Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord	100
Isikukaitsevahendite valimise ja kasutamise kord.....	104
Tulumaksuseadus.....	118

SISSEJUHATUS

Käesoleva raamatu eesmärk on anda soovitusi erisoodustuse kui maksustamise objekti määratlemisel ja anda ülevaade olulisematest erisoodustusega seotud reeglitest. Raamat peaks aitama lugejal orienteeruda erisoodustusega seotud seadusandluses ja hinnata erisoodustuse mõju majandustehingule.

Maksuõigus peab vastama ühiskonna majanduslikele, õiguslikele ja sotsiaalsetele vajadustele ning väärtushinnangutele. Täna ses majandusolukorras on õiguselge õigussüsteemi olemasolu vajalik kogu ühiskonnale. Raamatus käsitletavat teemat on autori tõlgendused maksuõigusele erisoodustuse määratlemise osas. Autor rõhutab, et raamatut ei saa võtta kõikehõlmava ülevaadena, kuid koostaja on lähtunud üldsusele tõenäoliselt rohkem huvi pakkuvatest küsimustest ja aktuaalsetest probleemidest. Teema aktuaalsust suurendab asjaolu, et koos muutustega ühiskonnas on maksuõiguse temaatika laiinenud rahvusvaheliseks maksuõiguseks.

Rahvusvaheliseks maksuõiguseks võib lugeda õigusnormide kogumit, mille eesmärk on:

1. Saavutada õiglane maksustamine rahvusvahelises majanduses (selleni jõutakse ühetaolise maksustamise printsiibi (*equality principle*) rakendamise kaudu);
2. Kaotada rahvusvahelisi investeeringuid takistavad tegurid, mis võivad olla näiteks kohalikud maksusoodustused (maksuvabad piirkonnad, maksuvabad reservid, kiirendatud amortisatsioon jne). Rahvusvahelisi investeeringuid takistavad tegurid võib leida neutraalsusprintsiibi (*neutrality principle*) hälbe kaudu.¹

Seoses Eesti Vabariigi ühinemisega Euroopa Liiduga on äärmiselt oluline pöörata tähelepanu Euroopa Liidu vastavate regulatsioonide mõjule Eesti maksuõiguses. Erisoodustuse maksustamine on ühetaolise maksustamise printsiibi ilmekas näide maksuõiguses. Erisoodustus kui maksuõiguse üks

¹ Uustalu, E. *Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning -mõistetest. Juridica 1998 nr.3. Lk. 124-128.*

osa on muutunud üha rahvusvahelisemaks. Ühetaoliselt maksustatakse nii residentide kui ka residentide äriühingu poolt välismaal asuva püsiva tegevuskoha kaudu üle antud erisoodustusi.

2013. aasta riigieelarves on kavandatud tulude mahuks 7485,7 mln eurot. Sellest 5025,2 mln eurot ehk 67,1 protsenti moodustavad maksulised tulud, 1430,9 mln eurot ehk 19,1 protsenti mittemaksulised tulud ning edasikantavad tulud 1029,5 mln eurot ehk 13,8 protsenti.

Juriidilise isiku tulumaksu laekumine on kavandatud 234,0 mln eurot. Juriidilise isiku tulumaksu korral on peamiseks laekumiseks moodustavaks komponendiks jaotatud kasumilt tasutud tulumaks, mis moodustab üle ¾ kogulaekumisest. Ülejäänud komponentide osas on prognoosimisel arvesse võetud 2012. aasta arenguid ning nende kasv on üldjuhul seotud nominaalse SKP muutusega.² Seega ülejäänud üks neljandik planeeritud juriidilise isiku tulumaksu peab 2013. aastal laekuma erisoodustuste, kingituste, annetuste, vastuvõtukulude ja ettevõtlusega mitteseotud kulude maksustamisest.

Erisoodustus on juriidilises käsitluses maksustamise objekt. Erisoodustus majanduslikus mõttes on tööandja kulutus, mis ei ole seotud tavapärase tegevusvaldkonnaga. Erisoodustus ei ole oma sisult töötaja tööks vajalik. Suured kulutused erisoodustusele moonutavad ettevõtte majandustulemit, mis finantsanalüüsil võib anda ettevõttest ebaõige ettekujutuse. Seetõttu peaks erisoodustuse teema läbi mõtlema mitte ainult maksustamise seisukohalt, vaid ka analüüsima erisoodustuse võimalikku mõju majandustulemile.

Käesolevas raamatus on allikatena kasutatud nii juriidilist kui ka majandusalast kirjandust. Oluline allikas on maksuõigusega seonduv kehtiv seadusandlus, erisoodustuse valdkonda reguleerivad määrused ning Maksu- ja Tolliameti selgitused. Kõik autori kasutatud Maksu- ja Tolliameti seisukohad on saadud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt www.emta.ee.

² 2013. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri. Kättesaadav internetist: <http://www.fin.ee/riigieelarve?id=108830>

1. ERISOODUSTUSE MÕISTE

1.1. Erisoodustuse mõiste ajalooline areng Eesti Vabariigis

Juba esimesel Eesti Vabariigi ajal kasutati peale „maksu“ mõiste ka „tasumaksu“ mõistet, mida iseloomustati kui kvantitatiivselt erinevat maksude liiki, millesse kuuluvad maksud, mis on tasuna kodanikule kasuks tulnud või tulevikus kasuks tulevad.³

Nõukogude õigus erisoodustust ei tunnistanud. Sotsialistlik majandus-süsteem põhines riiklikul omandil ja plaanimajandusel. Töötajate töötasu ja reaaltulude tase olenes kogu ühiskondliku töö viljakuse tõstmisest. Töötajate stimuleerimiseks moodustati materiaalse ergutamise fond. Materiaalse ergutamise fondi moodustamine võimaldas igal ettevõttel sisemiste allikate arvel suurendada oma töötajate tulusid.⁴ Erisoodustust võiks võrrelda näiteks nõukogude kaubanduses kasutusel olnud direktorifondiga. Direktorifondi arvelt tehtavateks kulutusteks olid töötajate kultuurilise ja elukondliku teenindamise parandamine ning töötajate premeerimine, tuusikute soetamine puhkeko-dudesse ja sanatooriumidesse.⁵

Eesti Vabariigi taasiseseisvumisel 1991. aastal tekkis riigil kohe vajadus oma maksuõiguse järele, sest riigivõimu funktsioonide täitmiseks vajab riik raha. Nii jõustus muu hulgas alates 1992. aasta 1. jaanuarist „Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus“. Selles seaduses ei kasutatud veel erisoodustuse mõistet. Maksustamise objektiks oli korrigeeritud brutokasum, mis sisaldas juurde arvestatuna „väljaminekuid üksikisikute ja rühmade reisidele, majutamisele, toitlustamisele ja nendele meelelahutusürituste (jahipidamine, kalapüük jms.) korraldamiseks ning transpordi-, side- jms. teenuste osutamiseks ning kingituste tegemiseks“.⁶ Seega oli juba olemas kontseptsioon erisoodustuse mõiste tekkimiseks.

³ Vaabel, J. *Eesti riigi-maksudusõiguse põhiprobleeme. Akadeemilise Kooperatiivi kirjastus. Tartu 1934, lk. 19.*

⁴ Poliitiline ökonomia. Õpik marksismi-leninismi aluste koolidele. Kirjastus Eesti Raamat. Tallinn 1973, lk. 225.

⁵ Iljin, N. I. *Raamatupidamine nõukogude kaubanduses. Eesti Riiklik Kirjastus. Tallinn 1956, lk. 354.*

⁶ Kätesaadav internetist: <https://www.riigiteataja.ee/akt/30536>

1994. aasta 1. jaanuaril jõustunud tulumaksuseaduses kasutati mõistet „erisoodustus“ ja paragrahvis 33 sätestati erisoodustuste maksustamine.⁷ Hetkel kehtivas (alates 1. jaanuar 2000. a) tulumaksuseaduses on „erisoodustuse“ mõiste ja selle rakendamise kord sisustatud paragrahvis 48.

Maailma globaliseerumisega suureneb riikide vastastikune seotus läbi majanduslike, poliitiliste, kultuuriliste ja sotsiaalsete protsesside. Erisoodustuse mõiste areng ei piirdu globaliseerivas maailmas siseriikliku seadusandlusega. Ärikeskkonna muutused ja majandustegevuse väljumine ühe riigi piiridest on kaasajale iseloomulikud. Rahvusvahelise maksuõiguse reeglistiku järgimine muutub üha aktuaalsemaks. Erisoodustuse mõiste areneb koos globaliseerumise protsessidega. Ühiskonna laienemisega muutub erisoodustuse mõiste avatumaks ja üldistavamaks.

⁷ Kättesaadav internetist: <https://www.riigiteataja.ee/akt/28610>

1.2. Erisoodustuse mõiste käsitlemine tulumaksuseaduses

Eesti Vabariigis kehtivat tulumaksuseadust peetakse ainulaadseks. Atraktiivseks muudab nimetatud seaduse asjaolu, et Eestis ei maksustata ettevõtete teenitud kasumit. Kasum muutub maksuobjektiks alles jaotamise hetkel. Ebaõige oleks väita, et Eesti Vabariigis ettevõtte tulumaks puudub, sest liiks jaotatavale kasumile on maksustamise objektiks ka mitmed erijuhud. Vaatame tulumaksuseaduse ülesehitust paragrahvide lõikes:

- § 1-11 – üldised sätted ja definitsioonid;
- § 12-47 – füüsiliste isikute tulu puudutav tulumaks;
- § 48-54 – juriidiliste isikute tulu puudutav tulumaks;
- § 55-57 – informatsioonikohustustega seotud sätted;
- § 58-62 – seaduse rakendussätted.

Siit näeme, et otseselt puudutab ettevõtete maksustamist seitse paragrahvi. Erisoodustused on üks juriidilise isiku tulumaksu objekt ja see on sätestatud tulumaksuseaduse paragrahvis 48.

Enne kui asume käsitlema erisoodustuse kui maksustamise objekti iseärasusi, tuletame meelde maksuõiguse ühe peamise põhiprintsiibi, milleks on seaduslikkuse põhimõte:

- Riigivõimu teostatakse üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel (Põhiseadus § 3 lg 1 esimene lause);
- Riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus (Põhiseadus § 113);
- Maksuseadus on seadus, millega sätestatakse maks (Maksukorralduse seadus § 4).

Erisoodustus on riiklike maksude maksuobjekt, seega kuulub kohaldamisele kõikidele juriidilistele isikutele. Erisoodustust kui maksuobjekti ei käsitleta kasumijaotusmaksuna, mistõttu kehtivad erisoodustust puudutavad reeglid ka kasumit mittejaotavatele ettevõtetele, avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, kohalikele omavalitsustele ja ka riigile. Kindlasti ei tohi unustada asjaolu, et

erisoodustus kui maksuobjekt kuulub maksustamisele ka sotsiaalmaksuga tulumaksuseaduse tähenduses (Sotsiaalmaksuseadus § 2 lõige 7).⁸

Erisoodustuse mõiste defineerimist on peetud keeruliseks ülesandeks maksuõiguse käsitlemisel. Erisoodustuse mõiste ajaloolisest arengust nägime, et üha rohkem püütakse erisoodustuse mõistet täpsustada, et see oleks võimalikult selge ja lihtsalt arusaadav. Käesoleva ajani ei ole seda saavutatud ja mitmeid erisoodustust puudutavaid muudatusi on tehtud nii tulumaksuseaduses kui ka seadust täiendavates määrustes. Erisoodustus on määratlemata õigusmõiste, mille sisustamisel tuleb arvestada iga konkreetse juhtumi ning tehingu iseärasustega.

Tulumaksuseaduse § 48 lõige 4 sätestab erisoodustuse mõiste järgnevalt: erisoodustus on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. Töötaja mõiste on omakorda sisustatud järgmiselt: töölepingu alusel töötav isik, avalik teenistuja, juhtimis- või kontrollorgani liige, samuti füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud. Töötajaks loetakse ka töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut.⁹

Lihtsustatult võiks erisoodustuse mõiste puhul kasutada majandusleksikonis toodud selgitust, mille kohaselt on erisoodustused ettevõtte töötajate heaoluks tehtavad kulud, mis ei lähe nende töötasu koostisse.¹⁰ Minu tõlgenduse kohaselt on erisoodustused igasugused hüved, mis on rahaliselt hinnatavad ja seotud töösuhtega. Erisoodustusena maksustatakse töötaja tulu, mitte tööandja kulu. Töötaja tulu all tuleb mõista hüve, mida tööandja on töötajale üle andnud. Kui töötaja hüve ei saa, siis ei ole tegemist erisoodustusega vaid kingituse, annetuse, ettevõtlusega mitteseotud kulu või mingi muu tööandja kulu-tusega. Erisoodustuse mõistega seoses tuleb läbi mõelda väljendid „rahaliselt

⁸ Kätesaadav internetist: <https://www.riigiteataja.ee/akt/102072012019>

⁹ Kätesaadav internetist: <https://www.riigiteataja.ee/akt/106072012030>

¹⁰ Mereste, U. *Majandusleksikon I. Eesti Entsüklopeediakirjastus. Tallinn, 2003, lk. 171.*

hinnatav“ „töö- ja teenistussuhe“ „erisoodustuse andmise aeg“ ning eristada erisoodustusega seonduvaid lepingute liike.

Esmalt tuleks välja selgitada, kas on tegemist rahaliselt hinnatava hüvega. Erisoodustus peab olema töötaja jaoks rahalise väärtusega hüve. Näiteks on ettevõttes traditsioon saata teenekad töötajad pensionile selleks korraldatud vastuvõtul ja teha lahkuvale töötajale hinnaline kingitus. Tekib küsimus, kas töötaja saab hüve ja kui suur on selle hüve hinnatav väärtus. Suure tõenäosusega on niisugune vastuvõtt töötajale pigem emotsionaalse ja moraalse väärtusega. Osaledes vastuvõtul ta siiski joob pakutavat kohvi ja sööb võileibu, mida on võimalik juba rahaliselt hinnata ning mis kujunevad erisoodustuseks. Kingituseks on töötajale kristallvaas ettevõtte logoga. Siin on oluliselt keerulisem selgitada, kas on tegemist saadud hüvega ja milline on selle hüve rahaline väärtus. Kui kingi saaja ei kavatse kingituseks saadud vaasi mitte kunagi kasutada, kas ta siis on saanud hüve? Või kui kingi saajale kingitus meeldib ja ta hakkab vaasi kasutama, kas siis on erisoodustuse hinnatavaks väärtuseks vaasi ostuhind, logo hind või mõlemad koos? Selgituse saamiseks ja segaduste ärahoidmiseks peaks iga ettevõtte juhtkond oma ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjades sätestama erisoodustuste olemuse ja erisoodustuste arvestamise korra. Niisuguse korra väljatöötamisel tuleks kasuks mõistlikkus ning soov võtta arvesse ettevõtte spetsiifikat ning iseärasusi.

Ebaõige on ettevõtjate arusaam, et kui kehtestada telefoni-, arvuti kasutamise või muu kulu hüvitamise limiit, siis erisoodustust ei teki. Selline limiidi kehtestamine võib olla kasulik kulude optimeerimiseks, kuid erisoodustuse tekkimist see ei välista. Erisoodustuse puhul jääb oluliseks asjaolu, et kui töötaja on saanud hüve, siis kuulub see maksustamisele. Maksustamise põhimõtete kohaselt jääb erisoodustuse määratlemine ja selle tõendamise kohustus maksumaksjale.

Töö- ja teenistussuhtes kasutatakse peamiselt töölepingut, töövõtulepingut ja käsunduslepingut. Kuna erisoodustus võib kujuneda valdavalt nimetatud lepingutüüpidega seotud töötajatega, siis ei tohiks tähelepanuta jääda nende