

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI
TALLINNA KOLLEDŽ**

Majandusarvestus

Laura Tomker

**TULU- JA SOTSIAALMAKSU DEKLARATSIOONI
KOOSTAMISE PRAKTILINE JUHEND NÄIDISTEHINGUTEGA**

Lõputöö

Juhendaja: Pille Kaarlõp, *MA*

Tallinn 2015

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
MÕISTED	6
1. TULU- JA SOTSIAALMAKS NING NENDE DEKLAREERIMINE	9
1.1. Tulu- ja sotsiaalmaks ning nende olulisus	9
1.2. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni üldised tunnused	11
2. ERISOODUSTUSED	13
2.1. Eluasemekulude täielik või osaline katmine	14
2.2. Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega	16
2.3. Lähetuskulude hüvitamine ja välislahetuse päevaraha maksmine üle piirmäära	17
2.4. Isikliku sõiduauto töösõituteks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära	20
2.5. Tööandja sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks	21
2.6. Tööandja muu vara tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks	24
2.7. Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen	26
2.8. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga	27
2.9. Tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu	30
2.10. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga	32
2.11. Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest	34
2.12. Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine	35
2.13. Kulutused töötajate tervise edendamiseks	37
2.14. Muud erisoodustused	39
2.15. Erisoodustuste summa, mida ei maksustata Eestis tulu- või sotsiaalmaksuga	41
3. KINGITUSED, ANNETUSED JA VASTUVÕTUKULUD	43
3.1. Lisa 5 I osa täitmine	45
3.1.1. Lisa 5 I osa koodi 5000 täitmine	46
3.1.2. Lisa 5 I osa koodide 5010-5090 täitmine	49

3.1.3. Lisa 5 I osa koodide 5100-5170 täitmine	51
3.1.4. Lisa 5 I osa koodide 5010 ja 5100 ümberarvestus	53
3.2. Lisa 5 II osa täitmine	55
KOKKUVÕTE	57
VIIDATUD ALLIKAD	59
LISAD	63
Lisa 1. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa 4	63
Lisa 2. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa 5	64
Lisa 3. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni vorm	65
Lisa 4. Tulu- ja sotsiaalmaksuseaduse paragrahvid	66
SUMMARY	70

SISSEJUHATUS

Maksudel on riigi korralduse seisukohast ülioluline roll. Tulu- ja sotsiaalmaks moodustavad suure osa riigieelarve sissetulekutest, mis omakorda tagavad riigi toimimise, kindlustavad stabiilse majanduskeskkonna ja suurendavad inimeste heaolu. Tulu- ja sotsiaalmaks hõlmavad ka ettevõtte äritegevuses suure osa, mistõttu tekitab nende arvestus erinevaid küsimusi. Eelkõige tekitab probleeme tulumaksu maksustamise kord. Tulumaksu maksmine palgatulult on rutiine ja tavapärane tegevus, kuid tihti esineb olukordi, kus töandja on kohustatud maksutama töötaja hüvesid, kingitusi, annetusi ning vastuvõtukulusid, mis tekitavad küsimusi – kas antud hüvesid peab maksutama, kas on kehtestatud maksuvabastusi, kuidas maksustada, mis määraga ning mis summat. Tulu- ja sotsiaalmaksu arvestusega tegeleb igapäevaselt ettevõtte raamatupidaja, kelle ülesanne on mitmesuguste majandustehingute kirjendamine, maksuarvestamine ning deklareerimine. Seetõttu peab raamatupidaja teadma maksustamise põhimõtteid ning tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni täitmise ja esitamise seotud üksikasju.

Ülikooli loengutemaht ei ole piisav omandamiseks vajalikke teadmisi tulu- ja sotsiaalmaksuarvestusest ning puudub ka kompaktne ja ülevaatlik juhend, mida iga üliõpilane ning ka alustav raamatupidaja saaks iseseisvalt kasutada. Koostatav juhend aitab üliõpilasel ja alustaval raamatupidajal läbi praktiliste näidete iseseisvalt mõista tulu- ja sotsiaalmaksu olemust ning aitab omandada tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni koostamiseks vajalikke teadmisi ja oskusi.

Lõputöö eesmärgiks on juhendi koostamine, mis käsitleb enimkasutatavaid tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustatavaid tehinguid ning võimaldab koostada Maksu- ja Tolliametile esitatavat tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisasid 4 ja 5. Töö käigus uuritakse erinevate majandustehingute tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise põhimõtteid ning deklaratsiooni lahtrite täitmisest tulenevaid erisusi. Töö sisulises osas on võimalik lahendada erinevaid tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise olukordi, millele järgneb selgitav kommentaar koos arvutusliku selgitusega, mille abil on võimalik iseseisvalt koostada tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioon lähtuvalt töö käigus lahendatud ülesannetest. Töö sisulises osas kasutatavad tabelid sisaldavad erinevaid näidistehinguid ning nende deklareeritavat väärtust, tabelid on autori koostatud.

Koostatud juhend aitab omandada arusaama deklaratsiooni enimkasutatavate lisade täitmise metoodikast mitmesuguste näidistehingute abil. Eesti Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni täitmise juhend ei anna selget ülevaadet deklareeritavate väärtuste sisust. Deklaratsioon viitab vaid erinevatele tulumaksuseaduse paragrahvidele, mille abil ei saa üliõpilane ning alustav raamatupidaja selget ja detailset ülevaadet deklaratsiooni täitmise sisust.

Lõputöö on koostatud arendusuurimusena, mille tulemus aitab mõista uuringuobjekti kogumi olemust detailsemalt. Uurimismeetodina kasutatakse analüüsi ja sünteesi meetodit. Uuritavaks objektiks on tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni enimkasutatavad lisad, mis jagatakse koodide alusel alapeatükkideks ning uuritakse üksikasjalikult deklareeritavate väärtuste maksustamise ja arvestamise põhimõtteid läbi erinevate näidistehingute. Meetodi kasutamise tulemuseks on praktiline lahendus – koostatud tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni enimkasutatavad lisad.

Töö koostamise esmaseks allikaks on erineva sisuga näidistehingute kogum, mis on kogutud deklaratsioonis esitatud koodide lõikes. Näidistehingute eesmärk on aidata mõista raamatupidamises esinevaid olukordi ning nende maksustamise põhjuseid ja põhimõtteid. Teised andmed on Eesti maksuseadused, Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud juhendid ning erineva sisuga eesti- ja inglisekeelne erialakirjandus. Lisaks on kogutud andmeid internetikeskkondadest, kust on leitud erinevaid tulumaksualaseid küsimusi ning praktikute arvamusi püstitatud küsimuste lahendamisel.

Töö juhatab sisse peatükk, mis annab ülevaate maksude kogumise olulisusest, põhimõttest ning selgitab tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni üldiseid tunnuseid ja täitmise korda. Töö sisuline osa koosneb kahest peatükist, mis käsitlevad tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni enimkasutatavate lisade täitmise põhimõtete analüüsi. Praktilised väljundid selgitavad näidistehingute maksustamist lähtudes erinevatest seadustest ning määrustest. Käesolev töö lähtub residendist juriidilise isiku maksustamise kohustustest.

MÕISTED

Erisoodustus – 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 (31, § 48 lg 4).

Füüsilisest isikust resident – füüsiline isik on resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast. Samuti on resident välisteenistuses viibiv Eesti riigiteenistuja. Residendist füüsiline isik maksab tulumaksu kõikidelt nii Eestis kui väljaspool Eestit saadud, nii §-des 13-22 loetletud kui ka loetlemata tuludelt. (31, § 6 lg 1)

Juriidilisest isikust resident – juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing (SE) ja Euroopa ühistu (SCE), kelle asukoht on registreeritud Eestis. Residendist juriidiline isik maksab tulumaksu §-des 48–52 nimetatud maksuobjektidelt ning peab kinni tulumaksu §-s 41 loetletud väljamaksetelt. (31, § 6 lg 2)

Kingituse tegemine – asja või õiguse tasuta üleandmist teise isiku omandisse või tasuta teenuse osutamist (12, lk 156)

Kinnis- ja vallasasi – eesti tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt maapinna piiritletud osa (maatükk). Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad, samuti kinnisasjaga seotud asjaõigused. Eesti tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt on vallasajad kõik asjad, mis ei ole kinnisasjad. (2, lk 541; 3, lk 573)

Mitteresidendist juriidiline isik – mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht ja maksab tulumaksu §-s 53 sätestatud korras. Mitteresidendist füüsiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, maksab tulumaksu §-s 14 sätestatud korras. Nimetatud mitteresidentide püsiva tegevuskoha kaudu saadud tulu maksustamisel ei kohaldata lõiget 3. (31, § 6 lg 4)

Opsioon – finantsinstrument, mis annab selle omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse tulevikus teatud ajal kindla hinnaga osta või müüa opsiooni aluseks olevat väärtpaberit. (3, lk 156)

Opsioonipremia – rahasumma, mille opsiooni ostja maksab opsiooni müüjale õiguse eest osta (müüa) opsiooni alusvara (nt väärtpaberit) teatud hinnaga teatud perioodi jooksul (3, lk 156).

Otse- ja küljjoones sugulased – otsejoones suguluse puhul on tegemist vanemate ja lastega (ka vanavanemad, lapselapsed) ning küljjoones suguluse puhul on tegemist õdede, vendadega ning tädide ja onudega (25, § lg 1-2).

Riskianalüüs – tegevus, millega tööandja selgitab välja, hindab ja kontrollib töökeskkonna ohutegureid, mis võivad töötajaid töökohal ohustada (26).

Sotsiaalmaks – pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustis, mis kuulub täitmisele käesolevas seaduses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel (28, § 1).

Sõiduauto – sõiduauto on sõitjate vedamiseks ette nähtud auto, milles on lisaks juhikohale kuni kaheksa istekohta (13, § 2 p 71).

Tasemekoolitus – võimaldab mittestatsionaarses õppes või eksternina omandada põhiharidust ja üldkeskharidust, õppida kutseõppe tasemeõppes mittestatsionaarses õppes ja osakoormusega või eksternina omandada kõrgharidust. Tasemekoolituse läbimist tõendab tunnistus või diplom. (32, § 3 lg 2)

Tulumaks – maksumaksjale pandud rahaline kohustis, millega maksustatakse maksumaksja tulu ja millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Samuti maksustatakse füüsilisele isikule tehtud erisoodustused ning residendist juriidilise isiku ja riigitulundusasutuse poolt tehtud kingitused, annetused ja vastuvõtukulud, jaotatud kasum ning ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksed. (31, § 1 lg 1-3)

Tulumaksu kinnipidaja – residendist juriidiline isik, riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, füüsilisest isikust ettevõtja või tööandja, samuti Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kes teeb füüsilisele isikule või mitteresidendile tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid (31, § 40 lg 1).

Turuhind – on hind, mida sarnastel tingimustel omavahelistes tehingutes kasutavad omavahel sõltumatud osapooled (24, lk 26). Turuhind on tegelik hind, mida millegi eest saadakse või makstakse (3, lk 532).

Tööalane koolitus – võimaldab kutse-, ameti- ja/või erialaste teadmiste, oskuste ja vilumuste omandamist ja täiendamist, samuti ümberõpet kas töökohas või koolitusasutuses. Tööalase koolituse läbimist tõendab tunnistus või tõend. (32, § 3 lg 3)

Tööandja – tööandjaks on nii füüsiline kui juriidiline isik, riigi- või kohaliku omavalitsuse asutus, Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kellel ei ole Eestis püsivat tegevuskohta (33).

Tööandja sõiduk – tööandja sõidukiks loetakse tööandja valduses olevat sõidukit – olgu see siis tööandja omandis, soetatud liisingulepingu alusel, renditud, kasutuses (tasuta) kasutusvalduse lepingu alusel vmt. Oluline on asjaolu, et sel ajal kui sõiduk antakse töötaja käsutusse, on see tööandja omandis või valduses. (24, lk 25)

Tööleping – töölepingu alusel teeb füüsiline isik (töötaja) teisele isikule (tööandja) tööd, alludes tema juhtimisele ja kontrollile. Tööandja maksab töötajale töö eest tasu. (35, § 1 lg 1)

Töötaja – töölepingu alusel töötav füüsiline isik (31, § 1 lg 1).

Vabahariduslik koolitus – võimaldab isiksuse, tema loovuse, annete, initsiatiivi ja sotsiaalse vastutustunde arengut ning elus vajalike teadmiste, oskuste ja võimete lisandumist. Õpe toimub kursuste, õpiringi või muus õppijatele sobivas vormis. (32, § 3 lg 4)

Vastuvõtukulud ehk esinduskulud – külaliste ja äripartnerite toitlustamiseks, majutamiseks, transpordiks või meelelahutuseks tehtud kulud (12, lk 157).

Väärtpaber – iga dokument, millega on seotud mingi varaline õigus selliselt, et seda ei ole võimalik dokumendist eraldi teostada (41, § 917 lg 1).

1. TULU- JA SOTSIAALMAKS NING NENDE DEKLAREERIMINE

1.1. Tulu- ja sotsiaalmaks ning nende olulisus

Tulu- ja sotsiaalmaks on otsesed maksud, mis tähendab, et need võetakse maha isiku teenitud tulu pealt. Samuti makstakse tulu- ja sotsiaalmaksu isikule tehtud väljamaksete pealt, mis on maksu lihtsama haldamise huvides pandud maksukohustuseks väljamakse tegijale, mitte saajale (12, lk 81).

Härra Justice Holmes püüdis mõiste “maksud” teha vähem ebameeldivamaks järgmise definitsiooni abil. “Maksud on see, mida me maksame tsiviliseeritud ühiskonna eest. Mulle meeldib makse maksta, sest nendega ostan ma tsiviliseeritud ühiskonna”. (5, lk 5) Autori arvates on Härra Holmes-il õigus. See, et Eesti ühiskonnal on politsei, arstiabi, pension, toetused, koolid ja lasteaiad, on inimeste arvates iseenesest mõistetav, kuid tegelikult see nii ei ole. Kõik need hüved on inimestele kättesaadavad tänu sellele, et makstakse makse. Makstes makse antakse küll ära osa teenitud tulust, kuid tegelikult saadakse see raha kaudselt tagasi teiste väärtuste näol.

Maksudel on palju positiivseid omadusi, tõuseb majanduslik efektiivsus ja keskkonna toimimine, kuid maksude kehtestamise peaeesmärk on siiski riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine. Selleks, et kõiki neid omadusi saavutada, on väga oluline kujundada kaalutlused ning võtta arvesse, et lisaks võivad mõnel maksul tervikuna või üksikul maksuseaduse sättel olla ka majanduspoliitilised või sotsiaalpoliitilised kõrvaleesmärgid. (29, lk 136; 12, lk 25-26)

Maksudesse ning nende kogumise eesmärkidesse suhtutakse erinevalt. D.W.Williams arvab nii: “Naiivne on eeldada, et maksude kogumise peamiseks eesmärgiks on finantseerida ühiskonda. Tegelikuses mõjutavad riiki mitmed poliitilised otsused maksude valiku tegemisel. Demokraatlikus riigis on maksud tavaliselt vaid osa mitmest meetmest, millel on konkreetsed sotsiaalsed eesmärgid või mis kajastavad konkreetseid sotsiaalseid ja poliitilisi väärtuseid, mis võetakse vastu läbi korralistel valimistel kogutud häälte.” (42, lk 26)

Erinevates riikides on erinevad maksumäärad. Eestis on üksikisiku tulumaksu maksumäär 20%, mis on teiste Euroopa riikide maksumääradega võrreldes küllaltki madal. 2010. aastal oli kõige kõrgem maksumäär Rootsis, 56,4% ning madalaim Bulgaarias, 10%. (14, lk 6) Sotsiaalmaksu maksumäär on Eestis 33%, mis jaguneb pensionikindlustuseks (20%) ja ravikindlustuseks (13%).

Koostatud juhend on kasutatav alates 2015. aastast, mil hakkab kehtima uus tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni vorm ning hakkavad kehtima uued maksumäärad.

Järgnev tabel (vt Tabel 1) sisaldab võrdlemiseks ja meeldetuletamiseks 2014. ja 2015. aasta maksumäärasid.

Tabel 1. Maksumäärad aastatel 2014 ja 2015

Maksumäärad	2014	2015
Tulumaksu kinnipidamise määr, %	21	20
Maksuvaba tulu (rakendamiseks peab olema väljamakse saaja avaldus), €	144,00	154,00
Täiendav maksuvaba tulu pensioni korral (rakendavad ainult I ja II samba pensioni maksjad), €	210,00	220,00
Täiendav maksuvaba tulu tööõnnetus- või kutsehaigushüvitise korral (rakendamiseks peab olema väljamakse saaja avaldus), €	64,00	64,00
Sotsiaalmaksu määr, %	33	33
Sotsiaalmaksu minimaalse kohustuse aluseks olev kuumäär, €	320,00	335,00
Sotsiaalmaksu minimaalne kohustus, €	105,60	117,15
Töötuskindlustusmakse määrad töötajale, %	2	1,6
Töötuskindlustusmakse määrad tööandjale, %	1	0,8
Kogumispensioni makse määr, kui kogumispensioni kohustatud isik on esitanud 2013. aastal avalduse kogumispensioni makse omapoolse osa suurendamiseks aastatel 2014-2017, %	3	3
Kogumispensioni makse määr avaldust mitte esitanud isikutele, %	2	2

Allikas: 18, 19; autori koostatud

Seoses tulumaksu maksumäära muutusega, muutub ka füüsilisele isikule tehtud erisoodustuste ning residendist juriidilise isiku ja riigitulundusametuse poolt tehtud kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude maksumäär. 2014. aastal oli maksumääraks 21/79, 2015. aastal on maksumääraks 20/80.

1.2. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni üldised tunnused

Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioon on vorm, millel deklareeritakse maksumaksja maksustatav tulu ning peetakse kinni pensionikindlustus ja riiklik ravikindlustus. Deklaratsioonis deklareeritakse maksustamisperioodi jooksul väljamakstud tasu pealt makstav tulumaks ning tööandja poolt makstav sotsiaalmaks. Deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva tulumaksu summa leidmiseks arvatakse makstavalt tasult maha kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse. Sotsiaalmaksu summa leidmiseks arvutatakse makstavast tasust kehtiv maksumäär. Tuludeklaratsioonide vormid ning tulu deklareerimise ja esitamise kord kehtestatakse rahandusministri määrusega (31, § 22 lg 6).

Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioon koosneb vormist ja seitsmest lisast, kus deklareeritakse erinevaid tulu liike. Deklaratsiooni read on jaotatud koodide alusel, mis tähendab igale reale vastab kindlel kood. Vormil deklareeritakse töötaja kinnipeetud tulumaks, erijuhtude tulumaks, sotsiaalmaks, töötuskindlustusmakse ja kohustusliku kogumispensioni makse. Lisa 1 on residendist füüsilistele isikutele tehtud väljamaksed, kinnipeetud tulumaks, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse, arvutatud sotsiaalmaks ning vanemahüvitiselt arvutatud kogumispensioni makse. Lisa 2 on mitteresidendist füüsilistele isikutele tehtud väljamaksed, kinnipeetud tulumaks ja töötuskindlustusmakse ning arvutatud sotsiaalmaks. Lisa 3 on mitteresidendist juriidilistele isikutele tehtud väljamaksed ja kinnipeetud tulumaks. Lisa 4 on erisoodustused. Lisa 5 on kingitused, annetused ja vastuvõtukulud. Lisa 6 on ettevõtluse ja põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulud ja muud väljamaksed. Lisa 7 on dividendid ja muud kasumieraldised, väljamaksed omakapitalist ning nendega seotud õigused. Antud lõputöös käsitleb autor vormi TSD lisa 4 ja lisa 5 deklareerimist. Lisa 4 täidetud vorm on töö sisulises osas lahendatud näidisülesannete tulemeid aluseks võttes esitatud lisa 1. Lisa 5 täidetud vorm on töö sisulises osas lahendatud näidisülesannete tulemeid aluseks võttes esitatud lisa 2. (39)

Maksumaksja tulu maksustamisperiood on kalendriaasta. Erisoodustuste, kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude maksustamisperiood on kalendrikuu. (31, § 3 lg 1-2) Deklaratsioon saadetakse posti teel, elektroonsel andmekandjal või elektroonilist andmesidet kasutades või antakse üle maksuhalduri ametiruumides või muus maksuhalduri määratud kohas. Isik võib valida deklaratsiooni esitamise viisi, välja arvatud juhul, kui seaduse või määrusega on sätestatud teisiti. (15, lk 63) Kinnipeetud tulumaks tuleb tasuda väljamakse tegemisele järgneva kuu 10. kuupäevaks (12, lk 140). Deklaratsiooni vorm täidetakse eurodes sendi täpsusega. Kui maksustamisperioodil erisoodustusi ei ole tehtud, siis lisa 4 ei esitata. (27) Välisvaluutas saadud

tulust lubatud mahaarvamised ning makstud või kinnipeetud tulumaks arvestatakse ümber eurodeks tulu saamise, väljamakse tegemise ja tulumaksu tasumise või kinnipidamise päeval kehtinud Euroopa Keskpanga päevakursi alusel (31, § 36 lg 5).

Pärast deklaratsioonivormi TSD Maksu- ja Tolliametile esitamist vormil TSD või selle lisades vea avastamisel esitatakse sama perioodi eest uus vorm TSD koos parandatud lisaga selle maksustamisperioodi kohta, millisel on viga tehtud. Parandusdeklaratsiooni esitamisel tehakse märged koodile 120 "parandus". Parandatud vormil TSD ja selle lisades esitatakse andmed maksustamisperioodi nende koodide kohta, kus parandus tehti. Koodil 121 näitab maksumaksja parandusdeklaratsiooni esitamise põhjuse. (38)

2. ERISOODUSTUSED

Maksunduses mõistetakse erisoodustuse all igasugust rahaliselt hinnatavat hüve, mida tööandja annab töötajale töösuhtest tulenevalt, kuid mis ei kuulu tema töötasu koostisesse (30, lk 9). Erisoodustus kui maksuobjekt kuulub maksustamisele tulu- ja sotsiaalmaksuga. Erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu tasumine on tööandja kohustus ja seega ei vastuta erisoodustuse saaja selle eest, kui erisoodustuse andja on jätnud maksukohustused täitmata. Erisoodustuste summat ei isikustata ning enamasti ei ole võimalik saajat kindlaks teha, s.t saaja on anonüümne. (11, lk 9) See tähendab, et erisoodustuselt makstav sotsiaalmaks ei suurenda töötaja õigusi saada sotsiaalkindlustusega seotud hüvitisi (haigushüvitis, vanemahüvitis, pension jne) (8, lk 67).

Erisoodustusena maksustatakse tööandja poolt ka need tehtavad või antavad hüved, mida antakse või tehakse töötaja abikaasale, elukaaslasele või otse- või külgjoones sugulasele. Elukaaslane on määratlemata õigusmõiste ja erisoodustuste saajatena antakse elukaaslasele abikaasaga samaväärne tähendus, eeldades ühist majanduslikku huvi sõltumata formaalsest seotusest. (27)

Töö koostamise hetkel Eestis kehtiv tulumaksu standardmäär on 20% ning sotsiaalmaksu standardmäär 33%, seega erisoodustused maksustatakse tulumaksuga määras 20/80 (31, § 4 lg 1 p 2; 31, § 4 lg 1¹ p 2) ning sotsiaalmaksuga määras 33%. See tähendab, et erisoodustuse maksustatav väärtus korrutatakse maksumääraga 20/80 ning leitakse erisoodustuselt tasutav tulumaks. Järgnevalt liidetakse erisoodustuse maksustatavale väärtusele arvatud tulumaks ning saadud tulemus korrutatakse maksumääraga 33%, saades sotsiaalmaksu suuruse. (27) Lisaks kasutatakse tulumaksuseaduse alusel kehtestatud määrust "Erisoodustuse hinna määramise kord".

Lisaks tulu- ja sotsiaalmaksule on tööandja kohustatud maksma erisoodustuselt ka käibemaksu (37, lk 7). Erisoodustuselt arvatav käibemaks deklareeritakse käibedeklaratsioonil (27). Erisoodustuselt ei maksta töötuskindlustusmaksed ja kogumispensionimakseid (11, lk 10).

Erisoodustuste maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Erisoodustused deklareeritakse tuludeklaratsiooni vormi TSD lisa 4. Deklaratsiooni esitamise ja erisoodustuste maksude

tasumise tähtjaks on erisoodustuste tegemise kuule järgneva kuu 10. kuupäev. (37, lk 9) Tehtud kulutused kajastatakse kassapõhiselt, s.t selles kuus, millal erisoodustus tegelikult anti (27).

2.1. Eluasemekulude täielik või osaline katmine

Eluasemekuludeks on tööandja poolt töötaja eest üüri või kommunaalkulude (küte, vesi, elekter, telefon) tasumine. Erisoodustuse hinnaks on nende kulude katteks tehtud väljamaksete summa ja maksukohustus tekib sellel kuul, mil tööandja tegi kulude katteks väljamakse. Erisoodustuseks on ka eluasemekulude osaline katmine ehk kui tööandja katab töötaja eluasemekulud osaliselt, on erisoodustuse hinnaks tööandja poolt selleks otstarbeks makstud summa. Eluasemekulude all tuleb mõista töötaja isiklikus tarbimises oleva eluruumi majandamise ja kasutamise kulusid. (37, lk 14) Juhul kui töötamiseks vajalik ruum on isikliku otstarbega mõeldud ruumidest eraldatud ja on määratletud mõistlik proportsioon, mis kajastaks ettevõtte kulu ja isiku isikliku eluaseme kulu osatähtsust eluasemekuludes, ei ole tegemist erisoodustusega. Erisoodustus tekib, kui ei ole välistatud kodukontori kasutamine väljaspool tööaega isiklikuks otstarbeks. (24, lk 19) Eluasemekulude täielikku või osalist katmist reguleerib Tulumaksuseadus § 48.

Eluasemekulude täielik või osaline katmine deklareeritakse vormi TSD lisas 4, koodil 4000.

Järgnev tabel (vt Tabel 2) sisaldab näiteid eluasemekulude täieliku või osalise katmise erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 2. Eluasemekulude täielik või osaline katmine, €

1	Isik elab eramajas, mille hoovis asub saunamaja, mida ta kasutab nii sauna kui kontorina. Kontorina kasutava ruumi proportsioone pole määratud. Isik teeb oma ettevõttega lepingu, et kontori rendi asemel maksab ettevõtte kinni kõik kommunaalkulud summas 220 eurot.	220,00
2	Ettevõtte ostis korteri, milles ööbib töölepinguga töötav spetsialist, kes elab 190 km kaugusel (ühistranspordi võimalus on olemas). Tööandja tasub kõik korteriga seotud kulud, 400 eurot kuus.	400,00
3	Ettevõttel on Soomes korter. Kortoris elab töötaja ning see on vormistatud tema nimele. Tööandja maksab kinni korteri rendi ning kommunaalkulud summas 615 eurot.	615,00
4	Töötaja tööaeg on selline, et ta ei saa koju ja tööle ühistranspordiga, seega otsustab tööandja rentida töökoha lähedusse korteri ning katta selle kulud summas 430 eurot.	430,00
	Töötaja elab kolmetoalises korteris ja kasutab ühte tuba kontorina. Kontorina kasutatava ruumi osakaal pole määratud. Töötaja soovib, et tööandja maksaks osalisel	

5	määräl korterirendi kinni, millega tööandja nõustub. Kokkuleppeliselt maksab tööandja kinni 1/3 kuludest. Korterirendi hind on 400 eurot kuus.	133,30
6	Töötaja töötab kodus ehk kodukontoris. Kolmetoalises korteris on üks tuba kontor ning tööandja katab selle kulud, kuid internetipüsiühendus on kogu korteri peale üks ning seda kasutavad ka kõik pereliikmed. Tööandja otsustab katta kõik internetipüsiühendusega seotud kulud summas 35 eurot.	35,00
7	Kokku	1833,33

Allikas: autori koostatud; 7

Märkused:

1. Tehing nr 1 pärineb allikast 7.
2. Tehingud nr 2-6 on autori koostatud.

1. Seotud isik saab kommunaalkulude katmise näol hüve ning see maksustatakse erisoodustusega. Erisoodustuse hinnaks loetakse kommunaalkuludele tehtud kulutuste katmist, 220 €. Kui kontorina kasutava ruumi proportsioonid oleksid määratud, ei oleks erisoodustuse maksamise kohustust.

2. Tööandja otsustas, et ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- ja rahakuluga. Mõistlikum on osta korter, mis on ettevõttele hea investeering. Korteri elava töötaja eest maksa kommunaalkulud tööandja. Erisoodustuse hinnaks loetakse korteri kommunaalkuludele tehtud kulutuste katmist, 400 €.

3. Maksustatakse erisoodustusena, kuna korter on töötaja nimel. Kui korter ümber vormistada tööandja nimele, ei kaasneks erisoodustuse maksamise kohustust. Erisoodustuse hinnaks loetakse tehtud kulutuste katmist, 615 €.

4. Erisoodustuseks ei loeta kulutusi töötajate transpordiks elu- ja töökoha vahel ajal, mil ühistransport ei liigu, kuid tööandja leiab, et mõistlikum on rentida töökoha lähedusse korter, kui teha kulutusi töötaja transpordi peale. Erisoodustuse hinnaks loetakse korteri rendile tehtud kulutuste katmist, 430 €.

5. Korteri rendi kulu on 400 eurot kuus, tööandja maksab sellest 1/3 ehk 133,30 eurot ($400/3=133,30$). Erisoodustuse hinnaks loetakse korteri rendile tehtud kulutuste katmist, 133,30 €. Kui kontorina kasutava ruumi osakaal oleks määratud, ei tekiks erisoodustuse maksamise kohustust.

6. Öeldud on, et internetipüsiühendust kasutavad peale ettevõtte töötaja ka tema pereliikmed, seetõttu on tegemist hüvega ning see maksustatakse erisoodustusena. Tööandja leidis, et ainult

töökõs vajaliku interneti kasutamise osa leidmine on keerukas ning otsustas maksta kinni kõik kulud. Erisoodustuse hinnaks loetakse internetipüsiühendusele tehtud kulutuste katmist, 35 €.

2.2. Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega

Ettevõtluse edendamiseks ja sellest tulenevate riskide maandamiseks kindlustavad ettevõtjad nii ettevõtluses kasutatavat vara kui ka töötajaid. Kindlustus, mille puhul kindlustuslepingu sõlmimine ei tulene seadusest, on vabatahtlik. Kui töötajate kindlustamine tööandja poolt on ette nähtud seadusega, ei ole selliste kindlustusmaksete tasumine käsitletav erisoodustusena. (27) Üldjuhul kindlustatakse töötajad õnnetusjuhtumi vastu, tihti aga kannab tööandja ka töötaja elukindlustuse kulud. Kui kindlustatuks või soodustatud isikuks kindlustusseaduse mõistes on töötaja, on erisoodustuseks kindlustusmakseteks tasutud summa. See tähendab, et kahju korral saab kindlustushüvitise töötaja, järelikult on tegemist hüvega töötajale ehk erisoodustusega. (11, lk 17) Kui tööandja kindlustab töötajad nii, et kindlustuse soodustatud isik ja kindlustussumma kasutaja on tööandja, ei põhjusta kindlustusmaksete tasumine erisoodustuse andmist. Kindlustades töötaja, kindlustab tööandja tegelikult ennast võimalike kulutuste vastu, näiteks tööõnnetusega kaasnevate kulutuste katmiseks. (27) Kindlustusmaksete hinnaks on kindlustusmakseteks tasutud summa vastavalt „Erisoodustuse hinna määramise korrale”.

Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega deklareeritakse vormi TSD lisas 4, koodil 4010.

Järgnev tabel (vt Tabel 3) sisaldab näiteid kindlustusmaksete tasumisest, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 3. Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega, €

1	Tööandja ja töötaja sõlmivad õnnetusjuhtumikindlustuse lepingu ning soodustatud isikuks on töötaja. Õnnetusjuhtumikindlustuse hind on 121,60 eurot aastas.	121,60
2	Tööandja soovib ennast kindlustada, sõlmides töötajate õnnetusjuhtumikindlustuselepingu. Soodustatud isikuks märgitakse tööandja ning õnnetusjuhtumi korral makstakse hüvitist töötajale. Juhtub õnnetus ning tööandja otsustab maksta kompensatsiooni edasi töötajale, kuna neil oli see varem kokku lepitud. Kompensatsiooni suurus on 4000 eurot.	4000,00
3	Ettevõttes töötab 5 inimest ning tööandja maksab kõikide töötajate autokindlustused kinni. Ühe autokindlustuse hind on 98 eurot aastas.	490,00

4	Kokku	4611,60
---	-------	---------

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Kui töötajate kindlustamine ei ole ette nähtud seadusega, sõltub tööandja poolt töötajate kindlustamisel tehtavate kindlustusmaksete käsitlemine erisoodustusena sellest, kes on kindlustuse puhul soodustatud isikuks. Kui sellise kindlustuse puhul on soodustatud isikuks töötaja, on tasutud kindlustusmaksete summa käsitletav erisoodustusena. (27) Erisoodustuse hinnaks loetakse kindlustusele tehtud kulutuste katmist, 121,60 € aastas.
2. Asjaolu, et hüvitise edasi maksime oli varem kokkulepitud ning tuginedes MKS-i § 84, võib lugeda kindlustusmaksete tasumist erisoodustuseks (16, § 84). Erisoodustuse hinnaks loetakse hüvitise maksmisele tehtud kulutuste katmist, 4000 €.
3. Autokindlustust makstakse aasta peale, mis on ühe töötaja kohta 98 €, seega $5 \times 98 = 490$ (€) aastas. Erisoodustuse hinnaks loetakse kindlustustele tehtud kulutuste katmist, 490 €. Antud näide käib ka teiste vabatahtlike kindlustuste kohta.

2.3. Lähetuskulude hüvitamine ja välislähetuse päevaraha maksmine üle piirmäära

Töölähetus on töötaja lähetamine tööülesannete täitmiseks väljapoole töölepinguga määratud töö tegemise asukohta (35, § 21 lg 1). Töölähetuse korral on tööandjal kohustus kanda töötaja sõidukulud ja majutuskulud ning maksta päevaraha (30, lk 87). Samuti on kohustus hüvitada muud mõistlikud kulud, mis kaasnevad tööülesande täitmisega. Töölähetusega seotud kõik kulud hüvitatakse kulu tõendava dokumendi alusel. (36, § 2 lg 1) Olenevalt töölähetuse sihtkohast võib lähetus olla kas riigisisene või -väline (välislähetus). Riigisisese lähetuse peamine erinevus välislähetusest on asjaolu, et sellega ei kaasne tööandjale kohustust maksta lähetuse päevaraha. Lähetuskulude hüvitamist ja välislähetuse päevaraha maksmist reguleerib “Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord”. (21, lk 3) Välislähetuse päevaraha alammäär on 22,37 eurot päevas ning maksuvaba piirmäär on kuni 32 eurot päevas. Tööandja võib välislähetuse päevaraha määra vähendada kuni 70 protsenti, kui lähetuskohas viibimise ajal tagatakse lähetatule tasuta toitlustamine. (36, § 4 lg 4)

Teeloleku ja lähetuskohas viibimise aja eest makstakse töötajale välislähetuse päevaraha, kui välisriigis asuv lähetuskoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel asula piirist, kus paikneb töö

tegemise koht. Töölähetuse määruse sätestab, et välislähetusse väljasõidu päeva eest makstakse päevaraha, kui välisriiki suunduv sõiduk väljub hiljemalt kell 21.00. Välisriigist saabumise päeva eest makstakse päevaraha kui sõiduk saabub pärast kella 3.00. (*Ibid.*, § 4 lg 2) Tööandja võib maksta töötajale ka suuremat päevaraha, kui on näidatud määruses, kuid seda käsitletakse maksustamise seisukohast erisoodustusena. Erisoodustusena maksustatakse üle maksuvaba piirmäära minevat summat. (21, lk 3) Töölähetuse määruse kohaselt teeb tööandja töölähetuse kulude hüvitamiseks ja päevaraha maksmiseks kirjalikult väljendatud otsuse, milles näidatakse töölähetuse sihtkoht, kestus ja ülesanne ning hüvitatava välislähetuse päevaraha määra. Tööandja kirjaliku otsuse puudumisel või juhul, kui selgub, et kulusid on tööandja poolt hüvitatud dokumendis märgitud summast rohkem, tuleb vastavad väljamaksed maksustada ja deklareerida kui tööandja poolt töötajale antud erisoodustus. (36, § 2 lg 3)

Tulumaksuseaduses ja töölähetuse määruses sisalduva kolmanda isiku poolt makstava päevaraha regulatsiooni läbivaks põhimõtteks on isiku võimalus maksta enda huvides füüsilisele isikule välislähetuse päevaraha ka situatsioonides, kus see füüsiline isik ei ole tema töötaja. Sellisest võimalusest hoolimata peab kolmanda isiku poolt füüsilisele isikule päevaraha maksmisele eelnema selle füüsilise isiku lähetusse saatmine tema tööandja poolt. Töölepingu seaduse kohaselt saab töötajat lähetada vaid tema tööandja, mitte kolmas isik. Kolmas isik on eriregulatsiooni tähenduses üldjuhul lähetatud (töötajat või ametnikku) vastu võttev isik või asutus, kes ei ole lähetatule tööandjaks. Kui kolmas isik soovib kasutada ettevõtte töötaja oskusi enda huvides ning tööandja ja kolmas isik saavutavad kokkuleppe, mille kohaselt on tööandja nõus saatma oma töötaja kolmanda isiku juurde või huvides lähetusse, peab lähetuse vormistama tööandja. Päevaraha maksmine piirmäära ületavas summas on käsitletav erisoodustusena ainult siis, kui selle väljamakse teeb tööandja. (27)

Lähetuskulude hüvitamine ja välislähetuse päevaraha maksmine üle piirmäära deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4020.

Järgnev tabel (vt Tabel 4) sisaldab näiteid lähetuskulude hüvitamist ja välislähetuse päevaraha maksmist üle piirmäära erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 4. Lähetuskulude hüvitamine ja välislähetuse päevaraha maksmine üle piirmäära, €

1	Tööandja maksis kolmepäevase välislähetuse eest töötajale päevaraha 100 eurot.	4,00
---	--	------

2	15. novembril algab lähetus ning välisriiki suunduv sõiduk väljub kell 21.10, väljasõidu päeva eest makstakse päevaraha summas 32 eurot.	32,00
3	23. mail lõppeb lähetus ja välisriigist saabub sõiduk 24. mai öösel kell 02.45. Päevaraha makstakse 23. ja 24. mail toimunud välislähetuse päevade eest 32 eurot.	32,00
4	Töötaja saadetakse Londonisse lähetusse esmaspäevast neljapäevani, kuid töötaja otsustab Londonis viibimist isiklikes huvides pikendada ning saabub tagasi nädal hiljem. Tööandja on nõus tagasisõidupileti kinni maksuma. Pileti hind on 199 eurot.	199,00
5	Kolmas isik soovib kasutada ettevõtte töötaja oskusi enda huvides ning soovib ta saata välislähetusse. Tööandja ja kolmas isik saavutavad kokkuleppe, mille kohaselt on tööandja nõus saatma oma töötaja kolmanda isiku huvides lähetusse. Tööandja ja kolmas isik lepivad kulude kandmises kokku selliselt, et kolmas isik maksab töötajale päevaraha 62,50 eurot.	30,50
6	Kokku	267,00

Allikas: autori koostatud; 27

Märkused:

1. Tehingud nr 1-3 on autori koostatud.
2. Tehingud 4-5 pärinevad allikast 27.

1. Kolmepäevase välislähetuse maksuvaba päevaraha piirmäär on 96 eurot (3x32), ülejäänud 4 eurot (100–96) loetakse erisoodustuseks ning deklareeritakse.

2. Välislähetuse päevaraha 15. novembri eest maksustatakse erisoodustusena, kuna sõiduk väljub hiljem kui 21.00. Kui sõiduk väljuks 20.50, saaks päevaraha maksuta makusvabalt. Erisoodustuse hinnaks loetakse välislähetuse päevaraha, 32 €.

3. Sõiduk saabub välisriigist 24. mai öösel kell 02.45, seetõttu peab selle päeva päevaraha maksustama erisoodustuseks. Kui sõiduk saabus 03.08 saaks maksuvabalt maksta päevaraha ka 24. mai välislähetuse päeva eest. Erisoodustuse hinnaks loetakse välislähetuse päevaraha, 32 €.

4. Sellisel juhul ei ole tagasisõidupilet enam lähetusest saabumise, vaid puhkuselt tuleku pilet. Töötaja on loobunud määratud kuupäeval lähetusest saabumisest, mille tööandja pidi talle kinni maksuma. Antud juhul on tagasisõidupilet täies ulatuses maksustatav erisoodustusena, kui tööandja selle kinni maksab. (27) Erisoodustuse hinnaks loetakse pileti peale tehtud kulutust, 199 €.

5. Kui kolmas isik maksab töötajale ise päevaraha piirmäära ületavas summas (62,50 €), kuulub piirmäära ületav summa (30,50 €) maksustamisele kui füüsilise isiku tulu. Kolmas isik ei pea piirmäära ületavat summat erisoodustusena maksustama, kuna füüsilise isiku ning kolmanda isiku vahel puudub töösuhe. (27)

2.4. Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära

Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitise eesmärk on anda tööandjale võimalus hüvitada töötaja avaliku teenistuja, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikme isikliku sõiduautoga tehtud töösõidud, ilma et oleks vaja tõendada konkreetse sõiduga seotud kulude suurust (30, lk 69). Isikliku sõiduauto kasutamise korda reguleerib “Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord” (24, lk 53). Isiklikuks sõiduautoks loetakse üksnes sellist töötaja kasutuses olevat sõiduautot, mis ei ole tööandja omanduses ega valduses (31, § 13 lg 3 p 2). Hüvitist võib maksta seoses isikliku sõiduauto kasutamisega teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel (24, lk 53). Ühele isikule makstava hüvitise maksuvaba piirmäär on sõitude kohta arvestuse pidamise korral 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta (31, § 13 lg 3 p 2). Seega puudub hüvitise igakuise väljamaksmise nõue maksuvabastuse saamiseks, hüvitist võib maksta ka summeeritult isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest, kuid oluline on, et ühe kuu kohta ei arvestataks hüvitist üle ettenähtud piirmäära (24, lk 54). Juhul kui tööandja maksab nimetatud isikule sõiduauto kasutamise hüvitist suuremas summas kui valitsuse kehtestatud piirmäärad, ei loeta ületavat osa füüsilise isiku tuluks, vaid erisoodustuseks (30, lk 69).

Seadusandlus ei sätesta, et hüvitise saaja peaks olema sõiduauto omanik ja, et ta peaks omama autojuhiluba (8, lk 54).

Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4030.

Järgnev tabel (vt Tabel 5) sisaldab näiteid isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmist üle piirmäära erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 5. Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära, €

1	Töötaja peab sõidupäevikut ning talle makstakse 0,30 eurot km pealt. Kuuaja jooksul sõitis töötaja 600 km ning tegi kulutusi autoremondile 200 eurot. Tööandja hüvitas talle 380 eurot.	45,00
2	Töötaja peab sõidupäevikut ning talle makstakse 0,30 eurot km kohta. Töötaja sõitis kuus 2000 km. Tööandja hüvitas talle 600 eurot.	265,00

3	Töötajal on kaks tööandjat ning töötaja kasutab mõlema huvides enda isiklikku sõiduauto. Töötaja peab sõidupäevikut. Esimese tööandja jaoks sõitis ta 600 km kuus ning tööandja hüvitab talle 180 eurot. Teise tööandja jaoks sõitis 1300 km kuus ning talle hüvitati 390 eurot.	55,00
4	Kokku	365,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Tööandja poolt makstav hüvitis kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta (maksimaalselt 335 eurot kalendrikuus) hõlmab kõiki sõiduauto kasutamise seonduvaid kulusid (rehvivahetus, autoremont, parkimispiletid, bensiin jne), mistõttu on täiendavate kuludokumentide alusel tehtud väljamaksed käsitletavad erisoodustusena. (27) Tööandja arvutab erisoodustuse hinna vastavalt määrusele, $600 \times 0,30 = 180$ (€), $180 + 200 = 380$ (€), $380 - 335 = 45$ (€).

2. Sõidetud 2000 km ületab lubatud piirmäära ($335€ / 0,30 € = 1116,67$ km). Erisoodustuse hind arvutatakse vastavalt määrusele, $2000 \times 0,30 = 600$ (€), $600 - 335 = 265$ (€).

3. Kui töötajal on mitu tööandjat ja töötaja kasutab mõlema tööandja huvides enda isiklikku sõiduauto, on sõitude kohta arvestuse pidamisel mõlemal tööandjal võimalus (maksuvaba piirmäära ulatuses) töötajale hüvitada sama sõiduauto kasutamise eest maksimaalselt 335 eurot kuus. (8, lk 54) Esimene tööandja ei maksa 180 euro pealt erisoodustust, kuid teine maksab vastavalt määrusele, $390 - 335 = 55$ (€).

2.5. Tööandja sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks

Kui tööandja võimaldab töötajal kasutada tööandja vara töö, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga, loetakse sellise vara kasutamine töötajale tehtud erisoodustuseks ning maksustatakse vastavalt (30, lk 54). Sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmisega seonduvat reguleerib "Erisoodustuse hinna määramise kord". Selle kohaselt on erisoodustuse hinnaks 256 eurot kuus iga töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutatud sõiduauto kohta. 256 eurot on maksimaalne hind, mida tuleb erisoodustuse maksudega maksustada, seda ka juhul, kui matemaatiliselt oleks erisoodustuse hind suurem. Sõiduauto kasutamise tõendamiseks on piisav vaid selle kohta peetav arvestus (sõidupäevik), muu kuludokument ei näita, et sõiduauto kasutati ainult töösõitudeks. Juhul kui töötaja peab oma sõitude üle arvestust ning sellest võib järeldada, et sõiduauto kasutati ettevõtlusega seonduvalt, ei teki erisoodustuse

maksmise kohustust. (24, lk 20)

Arvetuses tuleb näitada (6, § 1 lg 2):

- sõiduauto omaniku või valdaja nimi või nimetus ja isiku- või registrikood;
- sõiduauto riikliku registreerimismärgi andmed;
- kuupäev ja sõiduauto spidomeetri alg- ja lõppnäit iga sõidukorra puhul;
- sõidu eesmärk iga töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega seotud sõidukorra puhul.

Erisoodustuse arvestuse olemasolu korral võetakse erisoodustuse hinna arvutamisel aluseks töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks sõidetud ühe kilomeetri kohta (*Ibid.*, §1 lg 3):

- sõiduauto puhul vanusega üle 5 aasta ja silindrite töömahuga kuni 2000 cm³ (kaasa arvatud) 0,20 eurot;
- muudel juhtudel 0,30 eurot.

Tööandjal ja töötajal on võimalik kokku leppida hüvitamisele kuuluvaks summaks töötajale soodsam hind (24, lk 22). Sellisel juhul loetakse sõiduauto soodushinnaga kasutada andmisel selle erisoodustuse hinnaks määratud korra alusel arvatud hinna ja soodushinna vahe (6, § 1 lg 4).

Kui töötaja kasutab erasõitudeks tööandja omandis või valduses olevat muud sõidukit (nt veoautot, bussi jne), siis ka sellise sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine toob kaasa erisoodustuse ja selle maksutamise (24, lk 24).

Tööandja sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4040.

Järgnev tabel (vt Tabel 6) sisaldab näiteid tööandja sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmise töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 6. Tööandja sõiduki tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, €

1	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot ja sõiduauto kasutamise üle arvestust ei peeta ning tööandja ei tõenda ka muude dokumentidega, et sõiduautot on kasutatud ainult ettevõtlusega seotud tegevuseks.	256,00
---	---	--------

2	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot, mille vanus on üle 5 aasta ja silindrite töömaht kuni 2000 m3. Kasutamise kohta peetakse arvestust, mille kohaselt on töötaja teinud erasõite 1400 km kuus ja nende eest pole tööandja tasumist nõudnud.	256,00
3	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot, mille vanus on alla 5 aasta. Sõiduauto kasutamise kohta peetakse arvestust, mille kohaselt on erasõite 800 km kuus ja nende eest on töötaja tasunud tööandjale 125 eurot.	115,00
4	Sõiduauto kasutamise kohta peetakse arvestust, mille kohaselt on töötaja teinud erasõite 300 km kuus ja nende eest on töötaja tasunud tööandjale 0,30 EUR/ km kohta.	90,00
5	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks ja sõitude kohta ei peeta arvestust. Töötaja tasus tööandjale 256 eurot.	256,00
6	Sõiduauto kasutamise kohta peetakse arvestust, mille kohaselt on töötaja teinud erasõite 350 km kuus ja on nende eest tööandjale tasunud 0,12 EUR/km kohta.	63,00
7	Sõiduauto kasutamise kohta peetakse arvestust, mille kohaselt on erasõite 1200 km kuus ja mille eest töötaja on tasunud tööandjale 0,13 EUR/km kohta.	100,00
8	Kokku	1046,00

Allikas: autori koostatud; 37, lk 15; 34

Märkused:

1. Tehing nr 1 pärineb allikast 37, lk 15.
2. Tehing nr 2 on autori koostatud.
3. Tehingud nr 3-7 pärinevad allikast 34.

1. Kui töötaja ei pea sõitude kohta arvestust, siis loetakse tööandja poolt deklareeritavaks erisoodustuse hinnaks 256 eurot kuus.

2. Tööandja arvutab erisoodustuse hinna vastavalt määrusele, $1400 \times 0,20 = 280$ (€). Sellest summast kuulub deklareerimisele ja maksustamisele ainult 256 eurot, sest tulenevalt määruse §-st 1 lg 5, kui määruse alusel arvatud erisoodustuse hind ületab 256 eurot, siis loetakse erisoodustuse hinnaks 256 eurot ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutatud sõiduauto kohta.

3. Vastavalt määrusele on erisoodustuse arvatud hind $800 \times 0,30 = 240$ (€). Töötaja tasus sõitude eest 125 eurot, mis on tasunud soodushinna alusel ($125/800 = 0,15$). Deklareerimisele ja maksustamisele kuuluv erisoodustuste summa on 115 eurot, mis saadakse arvatud hinna ja soodushinna vahena, $240 - 125 = 115$ (€).

4. Vastavalt määrusele tasub töötaja oma sõitude eest tööandjale $300 \times 0,30 = 90$ (€). Mis tähendab, et erisoodustust ei teki ning tööandjal maksukohustust ei ole.

5. Tööandja tasub maksud erisoodustuse hinnalt, 256 eurolt, kuna puudub arvestus ja ka muude dokumentidega ei ole sõiduauto tegelikku kasutust või soodushinda võimalik määrata. Töötaja tunnistab, et kasutab sõiduautot ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Vastastikusel kokkuleppel

tasub töötaja tööandjale erisoodustuse hinna 256 eurot. Määruses ei ole sätestatud võimalust, et töötaja poolt 256 euro tasumisel, mis ei tulene arvestusest, erisoodustust ei tekiks. (34)

6. Erisoodustuse arvatud hind on $350 \times 0,30 = 105$ (€). Töötaja on tasunud tööandjale sõitude eest soodushinnas $350 \times 0,12 = 42$ (€). Deklareerimisele ning maksustamisele kuuluv erisoodustuse summa on 63 eurot, mis saadakse arvatud hinna ja soodushinna vahena, $105 - 42 = 63$ (€). (34)

7. Erisoodustuse arvatud hind on $1200 \times 0,3 = 360$ (€). Töötaja on tasunud soodushinda arvestades $1200 \times 0,13 = 156$ (€). Erisoodustuse hinnaks loetakse erisoodustuse hinna ja soodushinna vahe, $256 - 156 = 100$ (€). Siinkohal ei arvutata erisoodustuse summat arvatud hinna ja soodushinna vahelt, vaid erisoodustuse hinna ja soodushinna vahelt, sest juhul kui erisoodustuse hind ületab 256 eurot, loetakse erisoodustuse hinnaks 256 eurot. (34)

2.6. Tööandja muu vara tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks

Tööandja muu vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmisega seonduvat reguleerib “Erisoodustuse hinna määramise kord”. Kui erisoodustuseks on tööandja omandis või valduses oleva vara (välja arvatud sõiduauto) tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, loetakse erisoodustuse hinnaks selle vara rendile andmise turuhind või rendile andmise turuhinna ja soodushinna vahe (6, §2 lg 1). Erisoodustuseks on tööandja vara kasutamine tööga mitteseotud tegevuseks. Kui tööandja vara on töötaja käes, ei ole veel alust erisoodustusega maksustamiseks, sest tegemist pole rahaliselt hinnatava hüvega. (37, lk 22) Kui aga töötaja kasutab enda käes olevat tööandja vara isiklikuks otstarbeks, on tegemist erisoodustusega.

Tööandja muu vara tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4050.

Järgnev tabel (vt Tabel 7) sisaldab näiteid tööandja muu vara tasuta või sooduhinnaga kasutada andmise töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 7. Tööandja muu vara tasuta või sooduhinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, €

1	Töötaja kasutab tööandja mobiiltelefoni ka isiklikul otstarbel ning tööandja maksab kõik kõned kinni. Kuuarve on 20 eurot.	20,00
2	Töötaja töötab ehitusfirmas ehitajana ning kasutab tööks erinevaid tööriistu. Töötaja tahab teha kodus remonti ning küsib tööandjalt luba tööriistade kasutamiseks kodus. Tööandja lubab. Tööriistade turuhind on 480 eurot.	480,00
3	Tööandja andis töötajale tööarvuti, kuid töötaja kasutab seda ka isiklikul otstarbel. Tööandja otsustas, et töötaja kasutab arvutit 50% ulatuses vabal ajal. Arvuti turuhind on 500 eurot.	250,00
4	Tööandja annab töötajale kasutada isiklikuks otstarbeks ruumi koos kontoritehnika ja bürootarvetega. Tööandja ei nõua töötajalt ruumi kasutamise eest renti, mille turuhind on 100 eurot kuus.	100,00
5	Tööandja annab töötajale kasutada isiklikuks otstarbeks ruumi koos kontoritehnika ja bürootarvetega. Ruumi kasutamise rendi turuhind on 100 eurot. Tööandja nõuab töötajalt 50 euro tasumist.	50,00
6	Kokku	900,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Töötaja kasutab tööandja vara isiklikul otstarbel ning kui tööandja maksab kinni ka töötaja isiklikud kõned on tegemist erisoodustusega, sest töötaja saab hüve. Erisoodustuse hinnaks loetakse tehtud kulutust, 20 €.
2. Töötaja kasutab tööandja vara ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Erisoodustuse hinnaks loetakse tööriistade turuhind, 480 €.
3. Tööandja tegi kindlaks, et töötaja kasutab ettevõtte arvutit vabal ajal 50% ulatuses. Arvuti turuhind on 500 eurot, seega kujuneb erisoodustuse hinnaks 250 eurot ($500 \times 0,5 = 250$).
4. Erisoodustuseks on ka tööga mitteseotud tegevuseks ruumi kasutada andmine ning ruumiga koos kontoritehnikat ja bürootarvete mitte tööeesmärkidel kasutamine. Erisoodustuse hinnaks loetakse sellisel juhul ruumi (koos kontoritehnikaga) rendile andmise turuhind, 100 eurot. (27)
5. Töötaja kasutab ruumi (koos kontoritehnika ja bürootarvetega) tööga mitteseotud tegevuseks. Erisoodustuse hinnaks on sellisel juhul ruumi rendile andmise turuhinna ja soodushinna vahe, kuna töötaja hüvitab 50 eurot tööandjale ruumi kasutamise eest, $100 - 50 = 50$ (€).

2.7. Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen

Turutingimustest madalama intressimääraga antud laenu reguleerib tulumaksuseadus § 48 lõige 4 punkt 6. Erisoodustuse hinnaks loetakse laenuintressi alammäära järgi arvutatud intressi summa ja laenulepingus ette nähtud intressimäära järgi tasumisele kuuluva intressi summa vahe. Laenuintressiks on turutingimustele vastav intressimäär. Erisoodustuseks ei loeta turutingimustele vastava laenu andmist. Maksumaksjate õiguskindluse suurendamiseks on lisatud erand, mille kohaselt ei käsitleta kindlasti erisoodustusena sellise laenu andmist, mille intress on kõrgem kui kahekordne Euroopa Keskpannga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär. Lähtuda tuleb intressi maksmise hetke seisuga viimati väljaandes Ametlikud Teadaanded Eesti Panga poolt vastavalt võlaõigusseaduse § 94 lõikele 2 avaldatud Euroopa Keskpannga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatavast intressimäärast. (22)

Laenulepingus võivad pooled kokku leppida sätestatud intressimäära ja intressi tasumise kuu- või aastapõhiselt. Erisoodustuse hind arvutatakse ja deklareeritakse sellel kuul, millal töötajal on kohustus lepingust tulenevalt intressi tasuda. (27)

Töötajale tööandja poolt laenu andmine ei ole iseenesest hüve, sest laen kuulub tagastamisele. Hüve erisoodustuse näol tekib töötajale siis, kui tööandja antavalt laenult makstakse turutingimustest madalamat intressi või ei maksta üldse intressi.

Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4060. Koodil 4061 deklareeritakse laenuintress turutingimuste alusel arvutatud intressi summa. Koodil 4062 deklareeritakse laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvutatud intressi summa. Koodil 4060 tulemus saadakse järgmiselt: 4061-4062>0.

Järgnev tabel (vt Tabel 8) sisaldab näiteid turutingimustest madalama intressimääraga antud laenu erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 8. Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen, €

1	Tööandja andis töötajale laenu summas 8000 eurot, üheks kuuks, intressimääraga 0,10%. Turutingimustele vastavaks intressimääraks on 22% aastas.	146,00
2	Tööandja andis töötajale laenu summas 2000 eurot, kümneks kuuks. Laenulepingus leppisid nad kokku, et intressi laenult tasuma ei pea. Turutingimustele vastavaks intressimääraks on 22% aastas.	44,00

3	Kokku	190,00
---	-------	--------

Allikas: autori koostatud; 22

1. Tööandja andis töötajale laenu intressimääraga, mis on madalam kui turutingimustest kehtestatud määr (22% aastas), seega on erisoodustuse hinnaks laenuintress turutingimuste alusel arvutatud intressi summa ja laenulepingus ette nähtud intressimäära järgi tasumisele kuuluva intressi summa vahe, $8000 \times 22\% = 1760$ (€) aastas, $1760 \text{€} / 12 = 146,67$ (€) kuus, $8000 \times 0,10\% = 8$ (€) aastas, $8 / 12 = 0,67$ (€) kuus, $146,67 - 0,67 = 146$ (€) kuus.

2. Juhul kui intressi tasuma ei pea tuleb tööandjal töötaja poolt tasumata intressikulu deklareerida kui erisoodustus, sest töötaja on saanud intressikulu ulatuses rahaliselt hinnatava hüve. Laenuintress turutingimuste alusel arvutatuna on $2000 \times 22\% = 440$ (€) aastas, $440 / 10 = 44$ (€) kuus ning laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvutatuna on $2000 \times 0\% = 0$ (€) kuus, nende vahe $44 - 0 = 44$ (€).

Turuhinnast madalama intressimääraga antud laen deklareerimiseks tuleb summeerida laenuintress turutingimuste alusel arvutatud intressi summa ning laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvutatud intressi summa. Turutingimuste alusel arvutatud intress: $146,67 + 44 = 190,67$ (€), laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvutatud intress: $0,67 + 0 = 0,67$ (€).

2.8. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmist, müüki või vahetust turuhinnast madalama hinnaga reguleerib “Erisoodustuse hinna määramise kord”. Erisoodustuse määratlemisel tuleks eristada kahte asjaolu (24, lk 59):

- kas asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse realiseerimine on tööandja põhitegevuseks või..
- ..asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine ei ole seotud tööandja põhitegevusega.

Esimesel juhul loetakse erisoodustuse hinnaks müügihind, millega sarnane asi, väärtpaber, varaline õigus või teenus realiseeritakse samas koguses ning samal ajal kolmandatele, tööandjaga mitteseotud isikutele (6, § 2 lg 2).

Kui asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine ei ole seotud tööandja põhitegevusega, siis loetakse erisoodustuse hinnaks üldjuhul turuhind või bilansiline maksumus (põhivara puhul jääkmaksumus) juhul, kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata (*Ibid.*, § 2 lg 3).

Kui erisoodustuseks on tööandja asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse müük turuhinnast madalama hinnaga, siis loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna või bilansilise maksumuse (põhivara puhul jääkmaksumuse), kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata, ja müügihinna vahe (*Ibid.*, § 2 lg 4).

Kui erisoodustuseks on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse vahetus turuhinnast madalama arvestusliku väärtusega, loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna ja vahetusel aluseks võetud arvestusliku väärtuse vahe. Kui vahetatavate asjade, väärtpaberite, varaliste õiguste või teenuste arvestuslikud väärtused erinevad vastavatest turuhindadest, loetakse erisoodustuse hinnaks nende turuhindade vahe. (*Ibid.*, § 2 lg 5)

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4070. Koodil 4071 deklareeritakse turuhind ning koodil 4072 rakendatud hind. Koodi 4070 tulemus saadakse järgmiselt: 4071-4072>0.

Järgnev tabel (vt Tabel 9) sisaldab näiteid asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmise, müügi või vahetuse turuhinnast madalama hinnaga erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 9. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga, €

1	Ettevõtte põhitegevus on pehmemööbli müük. Ettevõtte töötajatel on võimalik soetada tooteid 25% müügihinnast odavamalt. Töötaja ostab diivani, mille müügihind on 720 eurot. Töötaja saab diivani 540 euroga.	180,00
2	Ettevõtte põhitegevusalaks on kinoteenuse osutamine, töötajatele võimaldatakse tasuta kinokülastust. Kinopileti müügihind on 6,90 eurot. Kuus väljastatakse 20 piletit.	138,00
3	Ettevõtte põhitegevus on mobiiltelefonide müük. Üks kõrgelt hinnatud töötajatest teeb väga head tööd ning tööandja otsustab talle anda tasuta väärtpaberi, mille turuhind on 150 eurot.	150,00

4	Ettevõttele A kuulub kontorihoone, kuhu on registreeritud ka ettevõtte B. Ettevõtte A annab ühe ruumi rendile ettevõttele B. B juhatuse liikmed on A omaniku ämm ja äi. Ettevõtte A võtab ettevõttelt B turuhinnast madalamat renti. Turuhind on 450 eurot, B maksab 200 eurot.	250,00
5	Tööandja võimaldab töötajale töökohal toitlustamist, pakkudes töötajale sama toitu, mis klientidele, kuid soodsamalt. Kuus müüakse 1500 portsjonit, millest 800 ostavad töötajad. Hind kliendile 4,70 (praad+magustoit) Hind töötajale 2,50 (praad+magustoit)	1290,00
6	Auto maksumusega 16 000 eurot võeti 2011. aastal äriühingu poolt kasutusrendile neljaks aastaks, intressiga 5,2%. Autot kasutab äriühingu töötaja. Lepingu sõlmimisel tasuti lepingutasu koos käibemaksuga 165 eurot. Nelja aasta jooksul on ettevõtte tasunud liisingumakseid 12 036 eurot. Jääkmaksumus lepingu lõppemisel on 5592 eurot. Auto turuväärtus lepingu lõppemisel on 9590 eurot. Tööandja loobub lepingu lõppemisel auto jääkmaksumusega väljaostmisest, vaid võimaldab töötajal selle jääkmaksumusega väja osta.	3998,00
7	Ettevõtte A vahetab oma kinnisasja ettevõtte B kinnisasja vastu. A kinnisasjas turuhind on 45 000 € ning B kinnisasja turuhind on 35 000 €.	10000,00
8	Kokku	16006,00

Allikas: autori koostatud; 30, lk 115

Märkused:

1. Tehing nr 6 pärineb allikast 30, lk 115.
2. Tehingud nr 1-5 ja 7 on autori koostatud.

1. Kui ettevõtte müüb töötajale diivani turuhinnast madalama hinnaga, mille osutamine on tööandja põhitegevus, loetakse erisoodustuse hinnaks turuhinna ja müügihinna vahe, $720 - 540 = 180$ (€).

2. Kui tööandja annab töötajale kinopileti tasuta, mille osutamine on ettevõtte põhitegevus, loetakse erisoodustuse hinnaks kinopileti müügihind, millega sarnane pilet müüakse samas koguses ning samal ajal kolmandatele, tööandjaga mitteseotud isikutele, $6,90 \times 20 = 138$ (€).

3. Kui tööandja annab töötajale väärtpaberi tasuta, mille osutamine ei ole tööandja põhitegevus, loetakse erisoodustuse hinnaks väärtpaberi turuhind, 150 €.

4. Kui ettevõtte rendib (müüb) ruumi turuhinnast madalama hinnaga, mille osutamine ei ole ettevõtte põhitegevus, loetakse erisoodustuse hinnaks ruumi turuhinna ja müügihinna vahe $450 - 200 = 250$ (€).

5. Kui tööandja müüb toitu töötajatele turuhinnast madalama hinnaga, mille osutamine on ettevõtte põhitegevus, loetakse erisoodustuse hinnaks toidu turuhinna ja müügihinna vahe, $4,70 \times 700 = 3290$ (€), $2,50 \times 800 = 2000$ (€), $3290 - 2000 = 1290$ (€).

6. Kui tööandja loobub lepingu lõppemisel auto jääkväärtusega väljaostmise õigusest töötaja kasuks, teeb ta töötajale erisoodustuse, mille maksustavaks väärtuseks on turuhinna ja jääkmaksumuse vahe, $9590 - 5592 = 3998$ (€). (30)

7. Kui ettevõtte vahetab kinnisasja turuhinnast madalama arvestusliku väärtusega, loetakse erisoodustuse hinnaks kinnisasja turuhinna ja vahetusel aluseks võetud arvestusliku väärtuse vahe. Ettevõtte A kinnisasja hind on kõrgem kui ettevõttel B, seega peab ta 10 000 euro võrra hinda langetama ($45\ 000 - 35\ 000 = 10\ 000$ (€)), et kinnisajad oleksid võrdsed, mis tähendab, et ettevõtte A vahetab oma kinnisasja turuhinnast madalama arvestusliku väärtusega.

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga deklareerimiseks tuleb summeerida turuhinnad ning rakendatud hinnad. Turuhind kokku: $720 + 138 + 150 + 450 + 3290 + 9590 + 45\ 000 = 59\ 338$ (€). Rakendatud hind kokku: $540 + 200 + 2000 + 5592 + 35\ 000 = 43\ 332$ (€).

2.9. Tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu

Osalusoptioon annab selle omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, otsa või müüa mingil ajal tulevikus kindel kogus osalust varem kindlaksmääratud hinnaga. Optioon ei kohusta kedagi vastavat tehingut sooritama. Kui kokkulepitud tehing osutub tulevikus ostjale kahjulikuks, võib ta sellest loobuda. (20, lk 45) Eestis kasutakse osalusoptioone üldjuhul tööandjate poolt riskide maandamiseks töötaja tööle kinnistamisel ja motiveerimisel. Tööandja kaasab töötaja äriühingu osalusse, millega tagatakse töötaja seotus tööandjaga pikaajaliselt. Tööandja ja töötaja vahel toimub tehing, millega tööandja ja töötaja lepivad kokku võimaluses tulevikus finantsvara (ehk alusvara) võõrandmislepingu sõlmimiseks kindlaks määratud tingimustel. (24, lk 71)

Osalusoptiooni (andmise) kuupäevaks loeb maksuhaldur kuupäeva, millal osalusoptioon (õigus) on töötajale üle antud ehk hetke, millal tekivad nii töötajale kui ka tööandjale osalusoptioonis sätestatud õigused ja kohustused (23).

Osalusoptiooni täitmise (realiseerimise) kuupäev on kuupäev, millal kasutatakse osalusoptioonist tulevat osaluse omandamise õigust ehk kuupäev, millal saadakse osalusoptiooni vastu aktsiad/osa ehk osalus äriühingus (alusvara). Täitmise kuupäevi võib olla mitu. (*Ibid.*)

Osalusoptsiooni ei maksustata andmise hetkel. Kui osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandja või tööandjaga samasse kontserni kuuluv asariühingus, ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates. (31, § 48 lg 4 p 11; § 48 lg 5³) Kui osalusoptsioon on võõrandatav ning töötaja kasutab seda enne kolme aasta möödumist, tekib erisoodustus hetkel, kui töötaja osalusoptsiooni võõrandab (24, lk 71). Selleks, et tööandja teaks erisoodustuse tekkimisest, on töötajal kohustus teatada tööandjale osalusoptsiooni võõrandamisest (31, § 48 lg 5³).

Osalusoptsiooni preemiaks loetakse töötaja poolt makstavat summat osalusoptsiooni eest (23). Samas ei ole optsioonipremia puudumine takistuseks optsiooni lugemisel osalusoptsiooniks, kuna mõiste „osalusoptsioon“ kohustuslikuks tunnuseks ei ole töötaja poolt tööandjale makstava optsioonipremia olemasolu (31, § 48 lg 5³).

Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu reguleerib „Erisoodustuse hinna määramise kord“. Selle kohaselt loetakse erisoodustuse hinnaks osalusoptsiooni võõrandamisel saadud tulu, mis kujuneb osalusoptsiooni turuhinna ja tööandjale makstud optsioonipremia vahest. Kui erisoodustuseks on osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu, loetakse erisoodustuse hinnaks osaluse turuhinna ja realiseerimishinna vahe, millest on maha arvatud tööandjale makstud optsioonipremia. (6, § 7 lg 1, 2)

Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4080. Koodil 4081 deklareeritakse osalusoptsiooni. Koodil 4082 deklareeritakse osaluse realiseerimishind ning koodil 4083 optsioonipremia. Koodi 4080 tulemus osalusoptsiooni võõrandamisel saadakse järgmiselt: 4081-4083>0. Koodi 4080 tulemus osalusoptsiooni realiseerimisel saadakse järgmiselt: 4081-4082-4083>0.

Järgnev tabel (vt Tabel 10) sisaldab näiteid tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 10. Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu, €

1	Tööandja annab töötajale optsiooni, mille andmise ja täitmise vahe on väiksem kui kolm aastat. Töötajale anti võimalus soetada osalusoptsioon optsioonipreemiaga 10 eurot, realiseerimise hinnaks oli 50 eurot. Osalusoptsiooni realiseerimisel oli osakute turuhinnaks 200 eurot.	140,00
2	Töötaja Tiina võõrandab oma osalusoptsiooni samas äriühingus töötavale töötajale Kajale 100 euro eest. Töötaja Tiina annab oma osalusoptsiooni võõrandamisest tööandjale teada. Töötaja oli maksnud optsioonilepingu sõlmimisel tööandjale optsioonipremiat 10 eurot.	90,00
3	Kokku	230,00

Allikas: autori koostatud; 23

1. Sellise tehingu puhul ei ole tegemist maksuvaba osalusoptsiooniga, kuna ei ole täidetud kolmeaastane optsiooni hoidmise nõue (31, § 48 lg 53). Erisoodustuse hinnaks loetakse osaluse turuhinna ja realiseerimishinna vahe, millest on maha arvatud tööandjale makstud optsioonipremia, $200 - 50 - 10 = 140$ (€).

2. Tegemist ei ole maksuvaba osalusoptsiooniga, sest näiditehingus ei ole märgitud asjaolu, et optsioon võõrandati pärast kolme aasta möödumist. Kui osalusoptsioon on võõrandatav ning töötaja kasutab seda enne kolme aasta möödumist, tekib erisoodustus hetkel, kui töötaja osalusoptsiooni võõrandab. (23) Erisoodustuse hinnaks loetakse osalusoptsiooni võõrandamisel saadud tulu, mis kujuneb osalusoptsiooni turuhinna ja tööandjale makstud optsioonipremia vahest, $100 - 10 = 90$ (€).

Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu deklareerimiseks tuleb summeerida osalusoptsiooni turuhinnad, realiseerimishinnad ning preemiad. Turuhind kokku: $200 + 100 = 300$ (€), realiseerimishind kokku: 50 € ning preemia kokku: $10 + 10 = 20$ (€).

2.10. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmist turuhinnast kõrgema hinnaga reguleerib “Erisoodustuse hinna määramise kord”. Erisoodustuse hinnaks loetakse asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna ja ostuhinna vahe (6, § 2 lg 6).

Vara ostuhinnast kõrgema hinnaga ostmine maksustatakse erisoodustusena olenemata sellest, kas vara võõrandamisest saadud kasu on töötaja jaoks maksustatav või mitte (30, lk 125). Erisoodustusena maksustatakse ka töötaja isiklikus tarbimises oleva vallasasja ostmisel töötajale makstud turuhinda ületav osa müügihinnast (24, lk 63).

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4090. Koodil 4091 deklareeritaks rakendatud hind ning koodil 4092 turuhind. Koodi 4090 tulemus saadakse järgmiselt: 4091-4092>0.

Järgnev tabel (vt Tabel 11) sisaldab näiteid asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmist turuhinnast kõrgema hinnaga erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 11. Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga, €

1	Börsil noteeritud väärtpaberi turuhind on 20 eurot, tööandja ostab selle töötajalt samal ajahetkel 35 euroga.	15,00
2	Kaubanduskeskus soovib oma piirkonnas turuosa laiendada. Samas on tema konkurendil plaanis osta sealsamas kõrval krunt, et avada uus keskus. Kaubanduskeskus ostab krundi turuhinnast kõrgema hinnaga. Turuhind on 70 000 € ja ostuhind on 90 000 €.	20000,00
3	Töötaja lahkub ettevõttest ning müüb tööandjale 830 euroga isikliku arvuti, mis sisaldab ettevõtte jaoks vajalikke programme ja informatsiooni. Arvuti turuväärtus on 500 eurot.	330,00
4	Kokku	20345,00

Allikas: autori koostatud; 11, lk 19

Märkused:

1. Tehing nr 2 pärineb allikast 11, lk 19.
2. Tehingud 1 ja 3 on autori koostatud.

1. Ostu hetkel on väärtpaberi turuhind 20 eurot, kuid tööandja soovib seda väga osta ja on nõus maksma töötajale 15 eurot rohkem, mis on töötajale hüve, seega erisoodustuse hinnaks on turuhinna ja ostuhinna vahe, $35-20=15$ (€).

2. Vältimaks konkurendi varju jäämist, on kaubanduskeskus nõus krundi eest maksma turuhinnast kõrgemat hinda. Erisoodustuse hinnaks on turuhinna ja ostuhinna vahe, $90\ 000-70\ 000=20\ 000$ (€).

3. Tööandjale on töötaja arvuti väga vajalik, seega nõustub ta maksma turuhinnast kõrgemat hinda. Erisoodustuse hinnaks on turuhinna ja ostuhinna vahe, $830-500=330$ (€). Saadud 830 eurot töötaja poolt füüsilise isiku tuluna maksustamisele ei kuulu.

Asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmise turuhinnast kõrgema hinnaga deklareerimiseks tuleb summeerida rakendatud hinnad ning turuhinnad. Rakendatud hind kokku: $35+90\ 000+830=90\ 865$ (€). Turuhind kokku: $20+70\ 000+500=70\ 520$ (€).

2.11. Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest

Erisoodustuseks on ka loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud juhul, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust (37, lk 46).

Tehingu erisoodustusena käsitlemiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused (24, lk 67):

- eksisteerib sissenõutav rahaline nõue;
- sellise rahalise nõude sissenõudmisest loobutakse;
- sissenõudmise kulud oleksid nõudest väiksemad.

Loobumist rahalise nõude sissenõudmisest reguleerib “Erisoodustuse hinna määramise kord”. Erisoodustuse hinnaks loetakse rahalise nõude suurust, millest loobutakse, kuna töötaja hüve seisneb selles, et ta vabaneb kohustusest tasuda teatud rahasummat. Rahalise nõude all peetakse silmas mitte ainult laenuõuet, vaid kõiki võimalikke rahalisi nõudeid (majandusavanss, tasumata arve, trahv, kahjutasu, laenuintressid jne.). (37, lk 46) Erisoodustus tekib nõudest loobumise hetkel, mis aga ei tähenda, et kui töötaja nõue on küll ebatõenäoliselt laekuv, kuid sellest ei loobuta, siis erisoodustust ei teki. Antud juhul on erisoodustuse tekkepõhjuseks tegevusetus. (24, lk 66)

Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4100.

Järgnev tabel (vt Tabel 12) sisaldab näiteid loobumisest rahalise nõude sissenõudmisest erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 12. Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, €

1	Aruandvale isikule maksti bürootarvete ostmiseks avanssi summas 50 eurot. Järgmisel päeval teatas aruandev isik, et antud 50 eurot läks kaduma.	50,00
---	---	-------

2	Töötaja tekitas tööandjale kahju, mille suurus on 280 eurot. Tööandja otsustab kahju mitte sisse nõuda.	280,00
3	Ettevõtte kassas on puudujääk summas 64 eurot, mille eest vastutab ainuisikuliselt kassapidaja, kellega on ka materiaalse vastutuse leping sõlmitud. Ettevõtte ei nõua kassapidajalt puudujäägi hüvitamist.	64,00
4	Kokku	394,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Tööandja otsustab loobuda rahalise nõude sissenõudmisest. Erisoodustuse hinnaks loetakse rahalise nõude suurust, millest loobutakse, 50 €.
2. Tööandja otsustab kahju mitte sisse nõuda, sest kahju tekitanud töötaja on ettevõttes töötanud üle 10 aasta ja see oli tema esimene eksimus. Erisoodustuse hinnaks loetakse rahalise nõude suurust, millest loobutakse, 280 €.
3. Vaatamata asjaolule, et kassapidaja vastutas ainuisikuliselt kassa eest, ei nõua tööandja kassapidajalt puudujäägi tasumist, sest teadis, et kassapidajat polnud sellel päeval tööl. Erisoodustuse hinnaks loetakse rahalise nõude suurust, millest loobutakse, 64 €.

2.12. Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine

Töötajate koolitamine on tööandja jaoks enamasti oluline ja vajalik investeering ettevõtluse arendamiseks ega tohiks kaasa tuua negatiivsemaid maksutagajärgi võrreldes muude ettevõtlusega seotud kuludega. Samas juhul, kui töötaja koolitamine on vaadeldav töötajale antud isikliku hüvena, tuleb seda maksustada erisoodustusena. (30, lk 134) Täiskasvanute koolituse seadus reguleerib täiskasvanute koolituse aluseid ja õiguslikke tagatisi täiskasvanutele nende soovikohaseks õppeks kogu eluea jooksul (24, lk 68). Vabaharidusliku koolituse kulud maksustatakse alati erisoodustusena, kuna tegemist on töötaja isikliku hüvega. Maksuvabalt on võimalik kompenseerida tööülesannetega otseselt seotud tasemekoolituse ja tööalase koolituse kulud. Kulud võib kompenseerida töölepingu alusel töötavale töötajale ja teenistujale. (*Ibid.*, lk 69) Samuti peab töötajaga olema sõlmitud kehtiv leping ning töötaja peab olema asunud tööle ehk maksusoodustus ei laiene tasemekoolituskuludele, kui leping on sõlmitud ning kokkuleppeliselt asutakse tööle alles näiteks kolme kuu pärast. Tasemekoolitusega kaasnevate sõidu- ja majutuskulude hüvitamisel ei ole maksuvabastust ette nähtud. (1)

Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4110.

Järgnev tabel (vt Tabel 13) sisaldab näiteid taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmise erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 13. Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine, €

1	Ettevõttes töötab töövõtulepinguga sekretär, kes soovib omandada ameti alast rakenduskõrgharidust. Tööandja nõustub maksuma tasemekoolitusega seonduvad kulud, 650 eurot semester.	650,00
2	Töötajal on stress ning tööandja saadab ta motivatsioonikoolitusele, mille hind on 40 eurot.	40,00
3	Tööandja saadab ettevõttes töötava inseneri tasemekoolitusele, et inseneril oleks võimalik tööülesandeid efektiivsemalt täita. Koolituse hind on 120 eurot.	120,00
4	Ettevõttes töötab õmbleja, kellel on suur huvi keraamika vastu ning ta soovib minna keraamika kursusele. Tööandja saadab töötaja keraamika kursusele, et aidata kauaaegsel töötajal tegeleda ka endale meelepäraste hobidega. Koolituse hind on 25 eurot.	25,00
5	Ettevõtte palkab uue kondiitri ning sõlmib temaga töölepingu. Tööandja ja töötaja lepivad kokku, et töötaja asub tööle kolme kuu pärast. Enne tööle asumist saadab tööandja töötaja tordi kaunistamise koolitusele, mille hind on 30 eurot.	30,00
6	Kokku	745,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Tööülesannetega otseselt seotud tasemekoolituse kulu saab kompenseerida maksuvabalt, kuid maksuvabastus ei laiene töövõtulepinguga töötajale. Maksuvabastus ei laiene lisaks töövõtulepinguga oleva töötajale ka kontrollorgani liikmetele, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavale või teenust osutavale füüsilisele isikule (FIE). (27) Erisoodustuse hinnaks loetakse koolitus kulude katmist, 650 €.

2. Motivatsioonikoolituse puhul on tegemist vabahariduslikukoolitusega, mis kuulub maksustamisele erisoodustusena. Erisoodustuse hinnaks loetakse koolitus kulude katmist, 40 €.

3. Juhul, kui tööandja saadab töötaja tasemekoolitusele, mis on otseselt seotud tema tööülesannetega, ei ole tegemist erisoodustusega ning seda lisal 4 deklareerima ei pea.

4. Kui tööandja võimaldab töötajale koolituse, mis ei ole vajalik töötaja tööülesannetest tulenevate oskuste ja vilumuste omandamiseks, tuleb sellist töötajale võimaldatavat koolitus maksustada kui erisoodustust. Erisoodustuse hinnaks loetakse koolitus kulude katmist, 25 €.

5. Maksusoodustus ei laiene tasemekoolituskuludele, kui leping on sõlmitud, kuid kokkuleppeliselt asutakse tööle alles kolme kuu pärast. Erisoodustuse hinnaks loetakse koolitus kulude katmist, 30 €.

2.13. Kulutused töötajate tervise edendamiseks

Tuginedes “Töötervishoiu ja tööohutuse seadusele” peab tööandja tagama töötervishoiu ja tööohutuse nõuete täitmise igas tööga seotud olukorras. Et hoida töötajate tervist ning tagada ohutu töökeskkond, peab tööandja korraldama töökeskkonna riskianalüüsi. Selle põhjal selguvad töökohas varitsevad ohud ja vajadus organiseerida tervisekontrolle. (11, 36) Ükski kulu, mille tegemise kohustus tuleneb ülalnimetatud seadusest või seaduse alusel välja antud määrusest, ei ole käsitletav erisoodustusena (37, lk 53). Kulutusi tervisele, mida töötaja teeks ka siis, kui ta selle tööandja juures kokkulepitud tööd ei teeks, ei ole tööandja kohustus katta. Kui tööandja seda teeb, käsitletakse kulutusi erisoodustusena ning see kuulub maksustamisele. Siia alla kuuluvad eeskätt üldised tervise heaks tehtavad kulutused, nt kulud spordiharrastustele (aeroobika, ujumine, jõusaal jne), lõõgastumisele (spa-külastused jne) jne. (24, lk 75) Kui töötajale on ujula külastus määratud töötervishoiuarsti poolt, siis on tegemist kohustuslike töötervishoiukulutustega ning neid ei käsitleta kui erisoodustust. Kui aga töötervishoiuarst määrab töötajale soovitusliku tegevuse tervise edendamiseks, on tegemist erisoodustusega. (30, lk 143) Gripi ja nakkushaiguste vastu vaktsineerimise kulutuste hüvitamisel tööandja poolt tuleb lähtuda esmajoonel töötaja töö iseloomust ja sellega seotud ohtudest (37, lk 54). Kui riskianalüüsi tulemusel selgub, et sõltuvalt töökeskkonnast ja tööohutuse nõuetest on töötajate vaktsineerimine vajalik ning selle näeb ette töötervishoiuarst, on tegemist ettevõtlusega seotud kuluga. Tööandja initsiatiivil tehtud vaktsineerimine on erisoodustus. (11, lk 39)

Töötaja silmade ja nägemise ning luu- ja lihaskonna seisundi kontrolli kohustus tööandja poolt, sellega seonduvad nõuded töökeskkonnale ja töötamiskohtadele on reguleeritud Vabariigi Valitsuse määrusega nr 362 “Kuvariga töötamise töötervishoiu ja tööohutuse nõuded”. Määruse kohaselt peab tööandja korraldama neile töötajatele, kes töötavad kuvariga rohkem kui poole tööajast, tervisekontrolli mitte harvem kui üks kord 3 aasta jooksul. Nägemisteravuse vähenemisel on tööandja kohustatud muretsema töötajale vajalikud arvutiprillid või muud nägemisteravust korrigeerivad abivahendid või kokkuleppel töötajaga kompenseerima nende maksumuse. Tervisekontrolli eest tasub tööandja ning see ei kuulu erisoodustuse alla, vaid võib lugeda ettevõtlusega seotud kuluks. (24, lk 75, 76)

Autori arvates peaks erisoodustuse punkti “Kulutused töötajate tervise edendamiseks” puhul kehtestama maksuvaba piirmäära või kaotama erisoodustuse maksmise kohustuse. Tänapäeval propageeritakse tervislikku elustiili, sest hea tervis on elu aluseks, kuid on mõeldamatu, et töötajate hea tervise eest peab maksma makse. Töötajate tervise edendamine on kasulik kõigile - parandab töötajate tervist, vähendab personalivoolavust ja töölt puudumist ning suurendab töötajate motiveeritust ja tootlikust. Kui ei oleks terveid ja elurõõmsaid töötajaid, ei oleks ka ettevõtet.

Kulutused töötajate tervise edendamiseks deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4120.

Järgnev tabel (vt Tabel 14) sisaldab näiteid kulutustest töötajate tervise edendamiseks erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 14. Kulutused töötajate tervise edendamiseks, €

1	Tööandja soovib, et tema töötajad (5 töötajat) oleksid terved ja elurõõmsad ning ostab neile spordikeskuse kuukaardid. Kuukaardi hind on 51 €.	225,00
2	Töötervishoiuarst soovib töötajale lihaseid lõdvestavaid harjutusi ning tööandja otsustab maksta kinni töötaja ujulakaardi. 10 korra kaardi hind on 56 eurot.	56,00
3	Tööandja lasi teha 10 töötajale gripi vastase vaktsineerimise ja on selle eest tasunud, kuigi tulenevalt töö iseloomust ja töötervishoiuarsti soovist oli ta kohustatud vaktsineerima ainult 6 töötajat. Ühe inimese vaktsineerimise hind on 6 eurot.	24,00
4	Kuvariga tööks ettenähtud prille kasutab töötaja ka tööga mitteseotud tegevuseks. Tööandja leiab, et tööga seotud ja mitteseotud tegevuse proportsioonid on 50/50. Prillide maksumus on 170 eurot.	85,00
5	Kokku	390,00

Allikas: autori koostatud; 11, lk 39

Märkused:

1. Tehingud nr 1 ja 4 on autori koostatud.
2. Tehingud nr 2-3 pärinevad allikast 11, lk 39.

1. Tegemist on erisoodustusega, kuna tööandja maksab vabatahtlikult kinni kulutuse töötajate tervise edendamiseks ning töötajad saavad sellega hüve. Erisoodustuse hinnaks loetakse tervise edendamiseks tehtud kulude katmist, $5 \times 51 = 255$ (€).

2. Kuna töötervishoiuarst ei teinud konkreetseid soovitusi tervisekontrolli läbinud töötajale, milleks oleks ujula külastus, on tegemist erisoodustusega. Erisoodustuse hinnaks loetakse tervise edendamiseks tehtud kulude katmist, 56 €.

3. Töötervishoiuarst määras kohustusliku vaktsineerimise 6 töötajale (teenindav personal, kes puutub kokku paljude klientidega), mis tähendab, et nende tervise edendamiseks tehtud kulutus on maksuvaba. Tööandja otsustas aga vaktsineerida kõik 10 töötajat, seega erisoodustusena maksustatakse 4 töötajat ($10-6=4$). Erisoodustuse hinnaks loetakse vaktsineerimise peale kulunud kulude katmist, $4 \times 6 = 24$ (€).

4. Öeldud on, et töötaja kasutab kuvariga tööks ettenähtud prille ka tööga mitteseotud tegevuseks, seetõttu leidis tööandja, et tööga seotud ja mitteseotud tegevuse proportsioonid on 50/50. Mis tähendab, et prillide maksumusest 50% võib kanda ettevõtlusega seotud kuluks ning teine 50% on ettevõtlusega mitteseotud kulu ning see osa maksustatakse erisoodustusega. Erisoodustuse hinnaks loetakse ettevõtlusega mitteseotud kulude katmist, 65 €.

2.14. Muud erisoodustused

Muud erisoodustused on erisoodustuse liigid, mida otseselt tulumaksuseaduses sätestatud ei ole. Erisoodustus võib olla mis tahes liiki hüve, mida tööandja töötajale üle annab. (24, lk 73) Muudeks erisoodustuse kuludeks võivad olla sünnipäevakingitused (ei olene kingituse maksumusest), töötajate tasuta või soodushinnaga toitlustamine, esindusriietus jm seadustega reguleerimata töö- ja vormiriietus, töötajate tööle ja töölt koju sõidukulude katmine või tasuta korraldamine, v.a kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga, kustutatud õppelaenu intressid, õppelaenu tasumine, töötajate eest trahvide tasumine (parkimistrahv), töötajatele ürituste korraldamine jne. (27)

Ka puudega töötajale antud abivahendeid väärtuses, mis ületavad kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat. Arvestust võib pidada ning deklareerida summeeritult kalendriaasta viimasena esitatud lisal 4. (*Ibid.*)

Muud erisoodustused deklareeritakse vorm TSD lisas 4, koodil 4130.

Järgnev tabel (vt Tabel 15) sisaldab näiteid muude erisoodustuste erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 15. Muud erisoodustused, €

1	Ettevõttes asuvas köögis on klientide jaoks ostetud kohvimasin, mida kasutavad ka töötajad. Kulutused kohvi, piima ja suhkruga peale on kokku 65 eurot.	32,50
2	Ettevõtte korraldab töötajatele suvepäevad. Suvepäevade alla kuulub: transport, majutus, toitlustamine ja meelelahutus. Kulud kokku on 2100 eurot.	2100,00
3	Töötaja saab parkimistrahvi summas 12 eurot ning trahvinõue väljastati töötaja nimele. Tööandja nõustus maksma selle kinni.	12,00
4	Tööandja reeglite järgi peavad töötajad riide kaupluses kandma sama brändi riideid. Riided on kantavad nii töö juures kui vabal ajal ning tööandja pole keelanud neid vabal ajal kanda. Tööandja kannab kõik kulud ise. Riided maksavad kokku 125 eurot.	125,00
5	Ettevõtte asub linna ääres ning tööandja organiseerib oma töötajatele transpordi, et töötajad tunduvalt väiksema ajakuluga tööle jõuaksid (võrreldes ühistarnspordi kasutamisega). Transpordi hind on 75 eurot.	75,00
6	Ettevõttesse tuleb tööle uus töötaja, kellel on õppelaen. Tänuväheks tubli töö eest otsustab tööandja järk järgult tasuda töötaja õppelaenu, esimene makse on 200 €.	200,00
7	Ettevõtte korraldab töötajatele koolituse ning pakub neile vaheajal kohvi ja küpsist. Kulu kohvi ja küpsiste peale on 40 eurot.	40,00
8	Juriidiline isik soetab bürootarvetega kauplejalt kaupa ning saab lisahüvena SPA kinkekaardi, mille annab preemiaks tublile töötajale. Kinkekaardi väärtus on 20 eurot.	20,00
9	Ühel töötajal hävis kogu tema maine vara ja tööandja korraldas "ettevõtte" sisese toetuste kogumise kampaania. Töötajad loovutavad teatud summa vastava avalduse alusel kannatanule ehk loovutatavalt summalt on maksud juba makstud. Tööandja otsustab lisada ka omapoolse toetussumma (50 €). Kogutud toetussummat (1000 €) ei kanta kannatanule rahaliselt üle, vaid ostetakse kannatanu poolt koostatud nimekirja lausel esemeid.	50,00
10	Kokku	2654,50

Allikas: autori koostatud; 17

Märkused:

1. Tehingud 1-8 on autori koostatud.
2. Tehing nr 9 pärineb allikast 17.

1. Töötajate peale kulunud kohvi, piima ja suhkruga kulu tuleb maksutada erisoodustusega. Erisoodustuse hinnaks loetakse kogu summa pealt 50%, sest kohvi joovad nii töötajad kui ka kliendid, $65 \times 0,5 = 32,50$ (€).

2. Töötajate transport, majutamine, toitlustamine ja meelelahutamine on hüve, seega kõik kulud maksustatakse erisoodustusega, mille hinnaks loetakse kõikide kulutuste katmist, 2100 €.

3. Tegemist on erisoodustusega, kuna trahvinõue väljastati töötaja nimele. Kui oleks esitatud tööandja nimele, ei oleks tegemist erisoodustusega. Erisoodustuse hinnaks loetakse trahvinõude katmist, 12 €.

4. Tööandja peab maksma erisoodustust, sest tegemist on töötaja hüvega. Kui töötajad maksaksid 50% ulatuses riided ise kinni, ei peaks maksma erisoodustust. Erisoodustuse hinnaks loetakse riiete peale tehtud kulutuste katmist, 125 €.
5. Ühistranspordi olemasolul linna piires töötajatele tasuta soodsama/mugavama töölesaamise võimaluse organiseerimine tööandja poolt on erisoodustus. Erisoodustuse hinnaks loetakse transpordi peale tehtud kulutuste katmist, 75 €.
6. Töötaja õppelaenu tasumine on erisoodustus. Erisoodustuse hinnaks loetakse õppelaenu kulude katmist, 200 €.
7. Töötajate tasuta toitlustamine on erisoodustus, kuna töötajad saavad hüve. Erisoodustuse hinnaks loetakse toitlustamise peale tehtud kulutuste katmist, 40 €.
8. Võiks arvata, et tegemist on kingitusega, mis on deklareeritav vorm TSD lisa 5, kui tegelikult on tegemist erisoodustusega. Erisoodustuseks on tööandja poolt töötajale töösuhtest tulenevalt rahaliselt hinnatava hüve andmine, olenemata sellest kas tööandja selle hüve soetamiseks kulutusi tegi. Erisoodustuse hinnaks loetakse üleantava hüve turuhind, 20 €.
9. Töötajate annetatud osa (950 €) on tulumaksuvaba. Tööandja poolt üleantav vara on erisoodustusena maksustatav sõltumata sellest, mis põhjusel see üle antakse (annetus, kingitus, toetus). Erisoodustuse hinnaks loetakse tööandja poolt üleantav vara, 50 €. (17)

2.15. Erisoodustuste summa, mida ei maksustata Eestis tulu- või sotsiaalmaksuga

Vorm TSD lisa 4 koodil 4140 summeeritakse koodid 4000 kuni 4130 ning sellest summast arvatakse välja erisoodustuste summad, mida ei maksustata Eestis tulu- või sotsiaalmaksuga.

Koodil 4150 näidatakse erisoodustuse summa kokku, mis on antud töötajale välisriigis töötamise eest ja mida Eestis ei maksustata tulumaksuga, kuid maksustatakse sotsiaalmaksuga.

Kui isik saab välisriigis töötamise eest palka, lisatasu, juurdemakset, puhkusetasu jne; töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasu; tasusid, mida maksab juriidiline isik juhtimis- või kontrollorgani liikmele (31, § 9) oma ametiülesannete täitmise eest, ei maksustata sellele isikule antud erisoodustust Eestis tulumaksuga, kui on

täidetud alljärgnevad tingimused (27):

- isik on viibinud töötamise eesmärgil välisriigis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul;
- välisriigis on nimetatud tulu olnud isiku maksustatav tulu ning see on dokumentaalselt tõendatud ja tõendil on näidatud tulumaksu summa (ka juhul, kui summa on null).

Koodil 4160 näidatakse erisoodustuse summa kokku, mida Eestis ei maksustata sotsiaalmaksuga, kuid maksustatakse tulumaksuga. Koodi täidetakse juhul, kui Eesti tööandja on andnud erisoodustuse töötajale, kelle suhtes kohaldatakse teise Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni või riigi, kellega Eestil on sõlmitud sotsiaalkindlustusleping, sotsiaalkindlustusalaseid õigusakte. Eelnimetatud riigi õigusaktide kohaldamist tõendatakse välisriigi pädeva asutuse väljastatud tõendiga. (39)

3. KINGITUSED, ANNETUSED JA VASTUVÕTUKULUD

Igapäevase äritegevuse käigus puutuvad ettevõtted kokku olukorraga, kus palutakse materiaalselt abi, toetust, on vaja kedagi kingitustega meeles pidada, äripartnereid või külalisi vastu võtta. Maksustamine neil juhtudel toimub lähtudes Tulumaksuseadusest. Oluline on, et kinkija ja annetaja poolt oleks tegemist tasuta lepinguga. (37, lk 66) Kingina üleantav hüve peab olema saaja seisukohast rahaliselt hinnatav. Näiteks reklaamitrukised ja tootenäidised ei ole maksustatavad, sest nendel puudub tarbimisväärtus. (12, lk 155) Seega tulumaksuga ei maksustata reklaami eesmärgil üle antud kaupa ega osutatud teenust, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot (31, § 49 lg 1). Väärtusena tuleb arvestada asja turuhinda saaja seisukohast võetuna, mitte soetamiskulusid. Piirmäära arvestatakse iga kingitud eseme kohta eraldi. Kui kingitud asja turuhind ületab 10-eurost piirmäära, tuleb kingituse väärtus maksustada täies ulatuses (*Ibid.*, lk 155-156). Kingitusena käsitatakse ka kuni 10 000 euro suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võitu, arvestamata eelmises lauses sätestatud piirmäära (31, § 49 lg 1).

Kingituste maksustamine sõltub nii kingi tegija kui kingi saaja isikust. TuMS §-s 49 loetletud maksuobjektidelt maksavad tulumaksu residendist juriidilised isikud. TuMS § 11 alusel nimekirja kantud isikud saavad kingituste tegemisel rakendada § 49 lõikes 6 toodud maksuvabastus. (12, lk 156)

TuMS § 4 lõikes 2 on loetletud isikud ja asutused, kellele tehtud kingituste ja annetuste maksustamisel rakendatakse maksuvabasid piirmäärasid. Annetuste tegija saab valida kahe piirmäära vahel, kas 3% väljamakstud töötasudest või 10% eelmise majandusaasta kasumist. Piirmäära arvestust peetakse aasta lõikes jooksvalt. (*Ibid.*, lk 157)

Kingitus ja annetus on oma olemuselt sarnased, sellepärast käsitletakse neid maksustamisel võrdselt. Kingituse ja annetuse maksustamine ei olene nende tegemise eesmärgist (kas heategevuslik või ärielistest huvidest lähtuv, kas on seotud maksumaksja ettevõtluse või põhikirjalise tegevusega või mitte), üldjuhul kuulub kõik maksustamisele. Samuti ei ole oluline, kus kingitus tehakse. (10)

Kingituste ja annetuste maksustamisel ei maksustata tegija kulu, vaid saaja tulu, st et maksustatakse hüve, mida saaja saab. Siinkohal on maksustamise põhimõtte sarnane erisoodustusega. (*Ibid.*)

Vastuvõtukulude maksustamist reguleerib samuti Tulumaksuseadus. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingud, sihtasutused ja usulised ühendused võivad teha maksuvabalt vastuvõtukulusid piiranguteta. Ülejäänud juriidilistele isikutele kehtib maksuvaba piirmäär 32 eurot kuus, millele lisandub 2% sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast. (12, lk 157)

Vastuvõtukulud on TuMS tähenduses külaliste või äripartnerite vastuvõtmisel tehtud kulud toitlustamisele, majutamisele, transpordile või kultuurilisele teenindamisele (10). Vastuvõtja peab vajadusel tõendama, et üritus oli seotud tema ettevõtlusega ja et vastuvõetud külaliste hulgas ei olnud oma töötajaid (12, lk 157). Kui töötajad täidavad üritusel töökohustusi, ei ole tegemist tööandja poolt töötajatele hüve pakkumisega ja kõik vastuvõtuga seotud kulud maksustatakse § 49 alusel (10).

Maksumaksjad (residendist juriidiline isik ja mitteresidendist juriidiline isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht) peavad täitma lisa 5, kui nad teevad maksustamisperioodil TuMS § 49 sätestatud kingitusi, annetusi ja kulutusi vastuvõtuks, olenemata sellest, kas neil maksustamisperioodil maksukohustus on või ei ole (*Ibid.*).

Kingitused, annetused ja vastuvõtukulud deklareeritakse vormi TSD lisa 5, mis jaguneb kaheks osaks. Esimest osa täidab residendist juriidiline isik (välja arvatud nimekirja kantud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingud, sihtasutused ja usulised ühendused) ja mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht. (31, § 49 lg 1, § 53 lg 3, § 11 lg 1) Vormi TSD lisa 5 teist osa täidavad tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantud isikud (*Ibid.*, § 49 lg 6).

Kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Lisa 5 täidetakse kassapõhiselt, st kulutused kingitusteks, annetusteks ja vastuvõttudeks maksustatakse üldjuhul nende kulude tegemise kuul. Mõnikord võib maksustamine toimuda sellel kuul, millal kingitus või annetus üle antakse (nt varana arvel olnud eseme annetamise puhul). Deklaratsiooni esitamise ja maksude tasumise tähtajaks on kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude tegemise kuule järgneva kuu 10. kuupäev. Vormi TSD lisa 5 täidetakse eurodes sendi täpsusega,

arvestades ümardamise reegleid. Kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude maksumäär on 20/80.
(10)

Järgnevad teema alapunktid on jaotatud kaheks osaks ning need selgitavad lisa 5 täitmist, mille aluseks on võetud Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud lisa 5 täitmise näited.

3.1. Lisa 5 I osa täitmine

Esimest osa täidab residendist juriidiline isik (sh ka riigitulundusasutus, kuid välja arvatud nimekirja kantud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingud, sihtasutused ja usulised ühendused) ja mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht. (*Ibid.*)

Esimene osa on kingituste ja annetuste saajate ning vastuvõtukulude järgi jaotatud kolmeks: kood 5000, koodid 5010-5090 ning koodid 5100-5170. Nimetatud jaotus on tingitud sellest, et kingituste ja annetuste erinevate saajate puhul on nende tegijale kehtestatud erinevad maksuvabastused. Samuti on seadusandja poolt kehtestatud erinevad maksuvabastused kulutustele, mis on tehtud külaliste vastuvõtuks. (*Ibid.*)

Järgneval tabelil (vt Tabel 16) on lisa 5 tätmiseks vajalikud algandmed. Näitena on kajastatud 2015. aasta algandmeid.

Tabel 16. 2015. aasta algandmed lisa 5 tätmiseks, €

Kuu	Lisa 1 kood 1200	Lisa 1 kood 1500	Lisa 2 kood 2200	Lisa 1 kood 2500	32 eurot kalendrikuus kasvavalt kalendriaasta algusest	1. jaanuariks lõppenud viimase majandusaast a kasum
Jaanuar	2 000				32	
Veebruar	4 000	85			64	
Märts	1 500		2 500		96	29 000
Aprill	2 500	2 050			128	
Mai	3 000				160	
Juuni	4 500				192	
Juuli	3 000				224	
August	2 500				256	
September	3 000		1 000		288	
Oktoober	2 000	11 000			320	
November	4 000				352	

Detsember	5 500				384	
Aasta kokku	37 500	13 135	3 500		X	

Allikas: 43; autori koostatud

Alljärgnevat esitustehingutes on kajastatud 2015. aasta juunikuu.

3.1.1. Lisa 5 I osa koodi 5000 täitmine

Koodil 5000 näidatakse kalendrikuul tehtud kingituste (kaasa arvatud kuni 10 000 euro suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võit) ja annetuste summa, mille saajateks on kõik isikud näiteks: residendist ja mitteresidendist juriidilised isikud, residendist ja mitteresidendist füüsilised isikud, erakonnad, ametiühingud, haiglat pidavad isikud jne (40; 10).

Osa I koodil 5000 kajastatud summad kuuluvad täies ulatuses maksustamisele, see tähendab endele summadele maksuvabastusi sätestatud ei ole (10).

Järgnev tabel (vt Tabel 17) sisaldab näiteid tehtud kingitustest ja annetustest erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 17. Tehtud kingitused ja annetused (välja arvatud koodil 5010 nimetatud isikutele tehtud kingitused ja annetused), €

1	Ettevõtte kinkis lasteaiale väikesed kommipakid. Lasteaed ei kuulu tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja. Kommipakkidele kulus 240 eurot.	240,00
2	Kaubanduskeskus loosis ostjate vahel välja kinkekaardi summas 35 eurot.	35,00
3	Eesti äriühingu töötaja on välislahetuses ja teeb kingituse äripartnerile. Kingituse väärtus on 15 eurot.	15,00
4	Ravimitootja esindaja Eestis maksab arstile kinni reisi, majutuse ja registreerimiskulud meditsiinalasele kongressile, kokku 630 eurot.	630,00
5	Ravimi müügiloo hoidja korraldab teaduslikke üritusi ravimeid väljakirjutavatele isikutele (5 isikut), kandes üritusega seotud osalejate kulud transpordile, majutusele, toitlustamisele, kultuurilisele teenindamisele ja teeb igale osalejale ka kingituse (kingituse väärtus on 14€), kokku 1450 eurot.	70,00
6	Ettevõtte juht tegi ettevõtte numbrilt annetustelefonile kõne, mille maksumus on 50 eurot.	50,00
7	Ettevõtte kingib töötajale sünnipäevaks 50 eurose spa kinkekaardi.	50,00
8	Juriidilisele isikule tehti sünnipäeva puhul rahaline kingitus summas 100 eurot.	100,00
9	Ettevõtte ostab reklaamkingituseks klientidele kruusid (20 kruusi), kuhu laseb kanda oma ettevõtte logo. Kruusi hind ilma käibemaksuta on 11,50 eurot ja reklaamikulu 0,80 eurot. Ettevõtte kulutas kruusile kokku 12,30 eurot.	230,00

10	Töötaja võtab tööandja käest laenu, mille tähtaeg saabub kolme aasta pärast. Möödub kaks aastat ning töötajal on 50 aasta juubel. Tööandja otsustab juubeli kingituseks loobuda nõudest töötaja vastu. Nõude suurus on 100 eurot.	100,00
11	Soome ettevõttel on Eestis püsiv tegevuskoht, mis loosib igas kvartalis Eesti klientide vahel välja auhinna väärtusega 500 eurot. Auhinda ei anna välja Eesti püsiv tegevuskoht, vaid see tuleb Soomest.	500,00
12	Kokku	1970,00

Allikas: autori koostatud; 27; 9

Märkused:

1. Tehingud nr 1-2, 6-7 on autori koostatud.
 2. Tehingud nr 3-5, 8-11 pärinevad allikast 28.
1. Öeldud on, et lasteaed ei kuulu tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja, seetõttu deklareeritakse kommipakkidele kulunud summa koodil 5000 ning maksustatakse kogu summa, 240 €.
 2. Loosi võitja saab soetada 35 euro ulatuses kaupa, mille eest tasub kinkekaardiga ja see summa sisaldab ostetava kauba käibemaksu. Kaubanduskeskus peab kingituse deklareerima koodil 500 ning maksma 35 euro pealt tulumaksu.
 3. Maksumaksjaks on kingituse tegija, see tähendab Eesti äriühing. Kingituse maksustamine ei olene tegemise eesmärgist (hetkel ärilistest huvidest lähtuv) ning maksustatakse kogu summa, 15€. (10)
 4. Ravimiseaduse § 86 sätestab ravimi väljakirjutamise ja müügi mõjutamise kingitustega, kusjuures kingitustena käsitletakse nimetatud sätte lõike 3 alusel arstiteaduslikel või farmaatsiaalastel üritustel osalemist, osavõtumaksu ning majutus- ja transpordikulude hüvitamist mõistlikus ulatuses. Seega tegemist on kingitusega, mis kuulub maksustamisele TuMS § 49 kohaselt ning maksustatakse kogu summa, 630€. (*Ibid.*)
 5. Osalejale tehtud kingitused deklareeritakse lisa 5 koodil 5000, kuid kulud transpordile, majutusele, toitlustamisele ja kultuurilisele teenindamisele maksustatakse vastuvõtukuluna lisa 5 koodil 5100 (*Ibid.*). Koodil 5000 deklareeritakse kingitustele tehtud kulud, $5 \times 14 = 70$ (€). Ülejäänud summa (1380 €) deklareeritakse lisa 5 koodil 5100 (Vt ptk 1.4.1.3).
 6. Annetatud summa kuulub maksustamisele, kuna tegemist pole nimekirja kantud isikuga ning annetuse saaja on annetuste koguja, mitte vahendaja. Kui esialgne annetuse saaja tegutseb ainult vahendajana ning tegelik annetuse saaja on tulumaksusoodustusega isik, saab teatud juhtudel kasutada maksusoodustust samamoodi, kui annetaja oleks raha/vara andnud otse

tulumaksusoodustusega isikule. Annetajale ei teki maksukohustust juhul, kui vahendajapoolne annetuste kogumine/laekumine on sihtotstarbeline ja dokumenteeritud ning hilisem üle(k)andmine tulumaksusoodustusega isikule on tõendatud ning on näha, et kogu annetatud summa (k)antakse edasi. Kui osa annetustest jääb vahendajale või ei kanta tulumaksusoodustusega isikule, ei ole annetajatel õigust annetatud summa maksuvabastusele. Sellisel viisil on korraldatud mitmeid suuri aastalõpu annetuskampaaniaid, nt „Jõulutunnel”. (4)

7. Selle tehingu puhul pole tegemist kingitusega, kuna tegemist on seotud osapooltega, mis tähendab, et tööandja teeb kingituse näol töötajale hüve, mis maksustatakse erisoodustusena ja deklareeritakse lisal 4 koodil 4130.

8. Rahaline kingitus juriidilisele isikule on kingitus, mis kuulub deklareerimisele koodil 5000 ning maksustamisel kuulub kogu summa, 100€ (9, lk 26).

9. Maksustamisele ei kuulu reklaamkingitus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot. Selle näite puhul kuulub reklaamkingitus maksustamisele, sest kruusi väärtus on üle 10 euro ja 0,80 eurot oli reklaamikulu, neid kulutusi ei summeerita. Maksustada tuleb $20 \times 11,50 = 230$ (€). (*Ibid.*, lk 26)

10. Võlaõigusseaduse järgi on nõudest loobumine ka kingitus, juhul kui tegemist pole lootustetu nõude mahakandmisega raamatupidamises või väärtuse kaotanud vara mahakandmisega, kuna need ei oleks oma olemuselt kingitused (*Ibid.*, lk 26). Selle näite puhul deklareeritakse nõudest loobumine kui kingitus ning maksustatakse kogu summa, 100€.

11. Öeldud on, et auhind tuleb Soomest, mistõttu ei ole maksumaksjaks Eestis asuv püsiv tegevuskoht. Auhinna saajaks on Eesti füüsiline isik ja see kingitus ei ole välisriigis maksustatud, seega peab füüsiline isik selle välisriigist saadud kingituse ise deklareerima ja maksuma tulumaksu maksumääraga 20/80 kogu summa pealt, 500€. (10)

Järgneval joonisel (vt Joonis 1) on näidatud, kuidas antud tehinguid lisal 5 deklareeritakse. Joonisele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest.

Tehtud kingitused ja annetused (välja arvatud koodil 5010 nimetatud isikutele tehtud kingitused ja annetused)	5000	Kalendrikuu
		1970,00

Joonis 1. Tehtud kingitused ja annetused

Allikas: 40; autori arvutused

Koodil 5000 deklareeritakse tehtud kingitused ja annetused, välja arvatud koodil 5010 nimetatud isikutele tehtud kingitused ja annetused ehk isikutele, kes on kantud tulumaksusoodustusega isikute nimekirja. Vastavalt näidistehingute kogu summale deklareeritakse koodil 5000 1970 eurot (vt Tabel 17).

3.1.2. Lisa 5 I osa koodide 5010-5090 täitmine

Koodidel 5010-5090 näidatakse kalendrikuul tehtud kingitused ja annetused tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantud isikule ja muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingule (31, § 49 lg 2). Lepinguriigi ühingule tehtud kingitused ja annetused näidatakse juhul, kui on tõendatud, et ühing vastab TuMS § 11 lõikes 10 sätestatud tingimustele ning ei esine TuMS § 11 lõike 4 punktides 1, 1¹, 3–5, 7 ja 8 (vt Lisa 4) nimetatud asjaolusid (40).

Nimetatud isikutele tehtud kingitustelt ja annetustelt on lubatud maksusoodustused vastavalt TuMS § 49 lõikele 2, mis kajastatakse lisa 5 koodidel 5030 või 5050.

Maksusoodustused (31, § 49 lg 2 p 1-2):

- 3% maksumaksja poolt samal kalendriaastal vastavalt sotsiaalmaksuseaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–4 ja 6 (vt Lisa 4) tehtud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast;
- 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud maksumaksja viimase majandusaasta kasumist, mis on arvestatud vastavalt raamatupidamist reguleerivatele õigusaktidele.

Seega tuleb maksumaksjal teha valik 3% ja 10% vahel. Kuna tegemist on väljamaksetega, millele saab kalendriaasta jooksul makstud tulumaksu osas teha ka ümberarvestust, siis võib maksumaksja igal kalendrikuul valida, kumb soodustus on tema jaoks parem, ja kalendriaasta lõplik maksukohustus selgub maksumaksja viimasest valikust. (10)

Järgneval näitel on selgitatud, kuidas maksusoodustuste piirmäära arvutamine käib.

NÄIDE Kui ettevõtte prognoositav isikustatud sotsiaalmaksu summa on 3200 eurot kuus ehk 38 400 eurot aastas ja samal ajal viimase majandusaasta kasum oli 19 200 eurot, siis tehtud kingituste ja annetuste maksuvabaks piirmääraks on esimesel juhul 1152 eurot (3% 38 400 eurost) ja teisel juhul 1920 eurot (10% 19 200 eurost). Näite põhjal võib järeldada, et antud juhul on ettevõtte jaoks kasumlikum valida kasumit aluseks võttev meetod. (11, lk 67)

Järgnev tabel (vt Tabel 18) sisaldab näiteid tehtud kingitustest ja annetustest erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 18. TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isikule või § 11 lõikes 10 nimetatud muus Euroopa majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingule tehtud kingitused ja annetused, €

1	Ettevõtte annetas nimekirja kantud MTÜ-le 60 eurot.	60,00
2	Ettevõtte kinkis nimekirja kantud SA-le laste jõulupakid (5 pakki). Jõulupaki hind on 9 eurot.	45,00
3	Kokku	105,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Tegemist on rahalise annetusega nimekirja kantud isikule, mis on teatud piirmäärade ulatuses maksuvabad. Ettevõtte valis maksuvabaks piirmääraks 3%. Koodil 5010 deklareeritakse kogu summa, 60€.

2. Nimekirja kantud isikutele tehtud kingitused on samuti maksuvabad teatud piirmäärade ulatuses. Ettevõtte valis piirmääraks 3%. Koodil 5010 deklareeritakse kogu summa, 45€.

Sotsiaalmaksuga maksustatavaid väljamakseid deklareeris ettevõtte järgmiselt: lisa 1 koodil 1200 summas 4500 eurot.

Märtsikuus selgus ka ettevõtte 2014 aasta lõplik kasumi summa on 32 000 eurot ning ettevõttel on võimalik valida lisa 5 koodide 5030 või 5050 maksuvaba piirmäära vahel. Kui koodi 5050 piirmäär on soodam, siis ettevõtte valib selle. Ettevõttel on võimalik nüüd kalendriaasta jooksul alati valida kumb koodidest kas 5030 või 5050 on tema jaoks soodsam ja kalendriaasta viimane esitatud valik jääb kalendriaasta lõplikuks otsuseks. (43)

Järgneval joonisel (vt Joonis 2) on näidatud, kuidas antud tehinguid deklareeritakse. Joonisele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest.

TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isikule või § 11 lõikes 10 nimetatud muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingule tehtud kingitused ja annetused (TuMS § 49 lõiked 2 ja 3)	5010	Kalendrikuu 105,00
	5020	Kalendriaasta 3000,00
KAS isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksud: vormi TSD [lisalt 1 (1200 – 1500) + lisalt 2 (2200 – 2500)] ≥ 0 kalendriaasta kasvavalt summeeritult x 3%	5030	

VOI maksumaksja 1.jaanuariks lõppenud viimase majandusaasta kasumi summa	5040	29 000,00
10% koodist 5040	5050	2900,00
Maksustatav summa: kas $(5020 - 5030) \geq 0$ või $(5020 - 5040) \geq 0$	5060	1000,00
Arvutatud tulumaks: $5060 \times$ maksumäär	5070	250,00
Korrigeeritud tasutav tulumaks: $(5070 - \text{sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil } 5070 \text{ arvutatud väärtus}) \geq 0$	5080	250,00

Joonis 2. Nimekirja kantud isikule tehtud kingitused ja annetused

Allikas: 40; autori arvutused

Märkused:

1. Kood 5010: tehtud kingitused ja annetused kokku (vt Tabel 18).
2. Kood 5020: eelnevatel kuudel tehtud kingitused ja annetused summeeritult, näiteks järgmine kuu liidetakse 105+3000 ning koodil 5020 kajastatakse 3105 eurot.
3. Kood 5030: liidetakse kokku kõikidel eelnevatel kuudel sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed koodilt 1200, lahutatakse maha kõikidel kuudel koodil 1500 deklareeritud summa, liidetakse kõikidel kuudel koodil 2200 deklareeritud summa ning korrutatakse ettevõtte valitud piirmääraga $[(2000+4000+1500+2500+3000+4500-85-2050)+2500] \times 3\% = 535,95$ eurot. Ettevõtte otsustas seda summat mitte deklareerida, kuna 10% piirmäär on soodsam.
4. Kood 5040: märgitakse kasumi suurus, 29 000 eurot.
5. Kood 5050: võetakse kasumist 10%, $29\,000 \times 10\% = 2900$ eurot.
6. Autor pöörab tähelepanu, et selle koodi seletavas lahtris on viga: vale on tehe 5020-5040, peab olema 5020-5050. Kood 5060: ettevõtte peab valima, kumb on soodsam, kas $3000 - 535,95 = 2462,05$ või $3000 - 2900 = 1000$ eurot. Ettevõtte valib soodama variandi ehk 10% piirmäära ja maksustatakse 1000 eurot.
7. Kood 5070: arvutatakse tulumaks, $1000 \times 20/80 = 250$ eurot.
8. Kood 5080: korrigeeritakse tasutavat tulumaksu, $250 - 0 = 250$ eurot. 250-st eurot lahutatakse 0 eurot, sest sama kalendriaasta eelmise vorm TSD lisa 5 koodil 5070 arvutatud väärtus oli 0 eurot.

Enne majandusaasta kasumi selgumist peab ettevõtte kasutama 3% piirmäära, deklareerima vastava summa koodil 5030 ning peab jätmata täitmata koodid 5040 ja 5050.

3.1.3. Lisa 5 I osa koodide 5100-5170 täitmine

Koodidel 5100-5170 näidatakse kalendrikuul külaliste vastuvõtuks tehtud kulutusi, millelt on lubatud maksusoodustused vastavalt TuMS § 49 lõikele 4 (40). Soodustused kajastatakse koodidel 5120 ja 5130.

Maksusoodustused (31, § 49 lg 4):

- 2% kalendriaasta algusest kasvavalt isikustatud sotsiaalmaksuga väljamaksete summast;
- 32 eurot iga kalendrikuu kohta.

Sellisel juhul ei ole tegemist valikuga. Maksumaksja saab 2%-lise maksusoodustuse ja lisaks iga kuu kohta 32 eurot kogu kalendriaasta eest kasvavalt (10). Mis tähendab, kui ühel kuul vastavaid kulusid ei tehta, on võimalik järgmisel kuul topelt kulutada. Näiteks võib kulutada kogu aasta osa detsembris.

Järgnev tabel (vt Tabel 19) sisaldab näiteid tehtud vastuvõtukuludest erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest.

Tabel 19. Külaliste või koostööpartnerite toitlustamise, transpordi, majutamise või meelelahutusega seotud kulud, €

1	Ettevõtte tegi kliendipäeval kulutusi toitlustamisele ja meelelahutusele summas 550 eurot.	550,00
2	Ettevõtte kutsus välispartneri külla makstes kinni laevapiletid ning majutuse ja toitlustuse Eestis. Kulutused kokku 300 eurot.	300,00
3	Ettevõtte viis äripartnerid teatrisse. Teatripiletite maksumus 80 eurot.	80,00
4	Ettevõtte juhatus kutsus koosolekule äripartnerid. Pärast koosolekut pakuti kõigile kallist konjakit, mille hind koos aktsiisiga on 95 eurot.	95,00
5	Külaliste vastuvõtuga seoses tehakse 50 eurone väljamakse residendist juriidilisele isikule.	50,00
6	Ettevõtte korraldas äripartneritele ürituse, kus osalesid ka mõned töötajad. Üritusel pakuti süüa ja juua ning kokku tehti kulutusi 360 eurot.	360,00
7	Kokku	1435,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Kliendipäeval tehtud kulutused toitlustamisele ja meelelahutusele kuuluvad vastuvõtukulude alla, kui on tõestatud, et seal tõesti osalesid vaid kliendid. Tõendite olemasolul maksustatakse kulutused täies ulatuses, 550€.
2. Välispartnerite eest laevapiletite, majutuse ning toitlustuse kinni maksmine on vastuvõtukulude, mis maksustatakse kogu summa ulatuses, 300€.
3. Äripartnerite teatrisse viimine on meelelahutusega seotud kulu, mis kuulub vastuvõtukulude alla. Tõendamaks, et tegemist on äripartneritega, tuleks koostada ka nimekiri isikutest, keda kutsutakse äripartneriteks. Tõendite olemasolul maksustatakse kogu summa, 80€.
4. Äripartneritele konjaki pakkumine on toitlustamisega seotud kulu, mis kuulub vastuvõtukulude alla. Konjakit jõid ka ettevõtte juhatuseliikmed, kuid nende pealt eraldi erisoodustust maksta ei pea. Maksustatakse kogu summa, 95€.
5. Külaliste vastuvõtuga seoses tehtud rahaline väljamakse on maksustatav kui vastuvõtukulude ning maksustamisele kuulub kogu summa, 50€.
6. Äripartnerite toitlustamine üritusel on vastuvõtukuluga seotud kulu. Töötajate puhul on tegemist seotud osapooltega, kuid antud näites oli töötajate viibimine üritusel otseselt seotud

nende töökohustuste täitmisega, neil polnud võimalik sööki ega jooke tarbida, mis tähendab, et tegemist pole erisoodustusega. Maksustamisele kuulub kogu summa, 360€.

Sotsiaalmaksuga maksustatavaid väljamakseid deklareeris ettevõtte järgmiselt: lisa 1 koodil 1200 summas 4500.

Järgneval joonisel (vt Joonis 3) on näidatud, kuidas vastuvõtukulud deklareeritakse. Joonisele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest.

Külastuste või koostööpartnerite toitlustamise, transpordi, majutamise või meelelahutusega seotud kulud (TuMS § 49 lõiked 4, 4 ¹ ja 5)	5100	Kalendrikuu
		1435,00
	5110	Kalendriaasta
		1800,00
Isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed: vormi TSD [lisalt 1 (1200 – 1500) + lisalt 2 (2200 – 2500)] ≥ 0 kalendriaasta kasvavalt summeeritult x 2%] + [32 EUR x (... kalendrikuu number)]	5120	549,30
Arvutatud tulumaks: (5110 – 5120) ≥ 0 x maksumäär	5130	312,70
Korrigeeritud tasutav tulumaks: (5130 – sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5130 arvutatud väärtus) ≥ 0	5140	312,70
I osalt vormi TSD koodile 114 kantav tulumaks:		
Tasutav tulumaks: [(5000 x maksumäär) + 5080 + 5140 – 5090 – 5150] ≥ 0	5160	1055,20

Joonis 3. Külastuste või koostööpartnerite toitlustamise, transpordi, majutamise või meelelahutusega seotud kulud

Allikas: 40; autori arvutused

Märkused:

1. Kood 5100: vastuvõtukulud kokku (vt Tabel 19).
2. Kood 5110: eelmistel kuudel tehtud vastuvõtukulud summeeritult.
3. Kood 5120: liidetakse kokku kõikidel eelnevatel kuudel sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed koodilt 1200, lahutatakse maha kõikidel kuudel koodil 1500 deklareeritud summa, liidetakse kõikidel kuudel koodil 2200 deklareeritud summa, korrutatakse 2% piirmääraga ning liidetakse 32 eurot ja kalendriaasta kasvavalt summeeritult (juunikuul on aasta kuues kuu, järelikult korrutatakse 6-ga) [(2000+4000+1500+2500+3000+4500–85–2050)+2500] x2%+(32x6)=549,30 eurot.
4. Kood 5130: (1800–549,30)x20/80=312,70 eurot.
5. Kood 5140: kirjutatakse sama summa, mis koodil 5130, sest sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5130 arvutatud väärtus oli 0 eurot.
6. Kood 5160: (1970x20/80)+250+312,70=1055,20 eurot. See summa kantakse vormi TSD koodile 114 (vt Lisa 3).

Vastuvõtukulud maksustatakse ainult lisa 5 esimese osa maksumaksja puhul. Kui teise osa maksumaksja (nimekirja kantud isik) teeb oma põhikirjalise tegevusega seotud vastuvõtukulud, siis need maksustamisele ei kuulu. (10)

3.1.4. Lisa 5 I osa koodide 5010 ja 5100 ümberarvestus

Kalendriaastal tehtud kingitusi, annetusi ja vastuvõtukulud arvestab maksumaksja summeeritult. Aasta lõpul võib maksumaksja ise summeerida 12 kuu lõikes kantud maksud

kingitustele, annetustele ja vastuvõtukuludele, vastavalt millele esitatakse Maksu- ja Tolliametile ümberarvestus ehk parandusdeklaratsioon. Tehtud ettemaksu võib Maksu- ja Tolliametilt tagasi nõuda või soovi korral jätta ettemaksuna tulevate kulude katteks. (11, lk 67)

Jooksev maksukohustuse arvestus toimub küll kalendrikuupõhiselt, aga kui mõnel kuul kingitusi, annetusi või vastuvõtukulusid ei tehta või tehakse maksuvabast piirmäärast vähem, on maksumaksjal õigus teha summeeritud ümberarvestus sellel ja järgmistel kuudel kuni kalendriaasta lõpuni. (*Ibid.*, lk 67)

Järgneval näitel on selgitatud, kuidas tehakse kingituste ja annetuste puhul ümberarvestust.

NÄIDE Kui ettevõtte prognoositav isikustatud sotsiaalmaksu summa on 3200 eurot kuus ja ettevõtte rakendab 3% meetodit ning teeb jaanuaris annetuse summas 320 eurot, siis kuulub jaanuarikuu deklaratsiooni alusel tulumaksuga maksustamisele 224 eurot (3% 3200 eurost ehk 96 eurot on maksuvaba). Kui ettevõtte järgnevatel kuudel enam annetusi ei tee, võib ta igakuiselt teha tulumaksu ümberarvestuse ning antud näite korral kaob maikuus maksustamise alus eeldusel, et isikustatud sotsiaalmaksu summa vastab plaanitule, $5 \times 3200 = 16\ 000$, $16\ 000 \times 3\% = 480$ (€), ning maikuus ei teki maksukohustust isegi juhul, kui annetatakse täiendavalt 64 eurot, sest maksuvaba piirmäär on võrreldes jaanuarikuu 96 euroga tõusnud mais 480 euroni. (*Ibid.*, lk 68)

Koodil 5010 deklareeritakse null ja tehakse koodil 5020 tulumaksu ümberarvestus ka juhul, kui vormi TSD lisal 1 ja/või 2 on kalendrikuu sotsiaalmaksu kohustuseks sotsiaalmaksu tagastus, see tähendab on vähenenud kalendrikuu isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summa, millest eelneval maksustamisperioodil on võetud vastavalt 3% maksuvaba summa arvutamisel aluseks. (40)

Samamoodi käib ka vastuvõtukulude tulumaksu ümberarvestus. Koodil 5100 deklareeritakse null ja tehakse koodil 5110 tulumaksu ümberarvestus ka juhul, kui vormi TSD lisal 1 ja/või 2 on kalendrikuu sotsiaalmaksu kohustuseks sotsiaalmaksu tagastus, see tähendab on vähenenud kalendrikuu isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summa, millest eelneval maksustamisperioodil on võetud vastavalt 2% maksuvaba summa arvutamisel aluseks. (*Ibid.*)

3.2. Lisa 5 II osa täitmine

Lisa 5 II osa täidab TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isik (tulumaksusoodustusega mittetulundusühingud, sihtasutused ja usulised ühendused) (40). Tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja kantud isik maksab tulumaksu kõikidelt tehtud kingitustelt ja annetustelt, millelt ei ole tulumaks § 41 alusel kinni peetud või § 48 alusel makstud (vt Lisa 4), välja arvatud järgmised põhikirjalistel eesmärkidel tehtud kingitused ja annetused (31, § 49 lg 6 p 1,3-6):

- paragrahvi 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud või § 11 lõikes 10 nimetatud isikule tehtud kingitused ja annetused;
- füüsilisele isikule toimetulekuks osutatud materiaalne abi, sealhulgas rahaline abi Statistikaameti viimaste andmete kohase leibkonnaliikme kuukeskmise väljamineku ulatuses kalendrikuu kohta;
- noorte püsilaagris või noorte projektilaagris osalejale kingitud meened kuni 32 euro ulatuses laagris osaleja kohta;
- spordivõistlusel osalejale võistlusel kingitud meened kuni 32 euro ulatuses võistlusel osaleja kohta;
- reklaami eesmärgil üle antud kaup või osutatud teenus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot.

Koodil 5180 näidatakse kalendrikuul tehtud maksustamisele kuuluvad kingitused ja annetused.

Koodil 5190 arvutatakse kalendrikuul tasumisele kuuluv tulumaks, mis kantakse vormi TSD koodile 114.

Järgnev tabel (vt Tabel 20) sisaldab näiteid tehtud kingitustest ja annetustest erinevatest tehingutest, millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest.

Tabel 20. Maksustatavad kingitused ja annetused

1	MTÜ korraldab nooretele suvelaagri. Laagris osaleb 10 inimest ning laagri lõppedes kingitakse kõikidele laagris osalejatele mälestuseks meene, mille väärtus on 35 eurot.	30,00
2	Sihtasutus korraldab spordivõistluse, kus esimese koha omanikule kingitakse spordiklubi kinkekaart väärtusega 55 eurot.	23,00
3	MTÜ ostab reklaamkingituseks klientidele oma logoga kruusid (50 kruusi). Ühe kruusi väärtus on ilma käibemaksuta 11 eurot.	50,00
4	Usuline ühing annetas tulekahjus kannatada saanud OÜ-le kuuluva maja remondiks 50 eurot.	50,00
5	SA annetas teisele SA-le (ei kuulu tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja) 10 eurot.	10,00
6	Kokku	163,00

Allikas: autori koostatud; omandatud teadmiste alusel

1. Tulumaksuseadus § 49 sätestab, et noorte püsilaagris osalejale kingitud meened kuni 32 euro ulatuses laagris osaleja kohta on maksuvaba. Näites on meene väärtus 35 eurot, seega maksustatakse piirmäära ja meene hinna vahe ($10 \times 32 = 320$ (€), $10 \times 35 = 350$ (€), $350 - 320 = 30$ (€)).

2. Tulumaksuseadus § 49 sätestab, et spordivõistlusel osalejale võistlusel kingitud meened kuni 32 euro ulatuses võistlusel osaleja kohta on maksuvabad. Näites on meene väärtus 55 eurot, seega maksustatakse maksuvaba piirmäära ja meene väärtuse vahe ($55 - 32 = 23$).

3. Tulumaksuseadus § 49 sätestab, et tulumaksuga ei maksustata reklaami eesmärgil üle antud kaup, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot. Näites on kruusi väärtus ilma käibemaksuta 11 eurot, seega maksustatakse maksuvaba piirmäära ja kruusi väärtuse vahe ($11 - 10 = 1$ (€), $1 \times 50 = 50$ (€)).

4. Tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja kantud isik maksab tulumaksu kõikidelt tehtud kingitustelt ja annetustelt, mis ei kuulu TuMS § 49 lõikete 1,3,4,5 ja 6 hulka (vt Lisa 3). Deklareeritakse kogu annetatud summa, 50 €.

5. Öeldud on, et SA, kellele annetati, ei kuulu tulumaksusoodustusega ettevõtete nimekirja, seetõttu maksustatakse kogu summa, 10 €.

Järgneval joonisel (vt Joonis 4) on näidatud, kuidas antud tehingud deklareeritakse. Joonisele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest.

Maksustatavad kingitused ja annetused	5180	Kalendrikuu
		163,00
II osalt vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: 5180 x maksumäär	5190	40,74

Joonis 4. Maksustatavad kingitused ja annetused

Allikas: 40; autori arvutused

Märkused:

1. Kood 5180: maksustatavad kingitused ja annetused kokku (vt Tabel 19).
2. Kood 5190: $163 \times 20 / 80 = 40,75$ (€). See summa kantakse vormi TSD koodile 114 (vt Lisa 3).

Maksustatavad kingitused ja annetused on vorm TSD lisa 5 viimane deklareeritav lahter. Vorm TSD koodile 114 kantakse I ja II osa tasutav tulumaks kokku: $1055,20 + 40,75 = 1095,95$ (€) (vt Joonis 3 ja 4).

KOKKUVÕTE

Erisoodustuste, kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamine on küllalgi keeruline tegevus, millega ettevõtted puutuvad kokku igapäevaselt. Seetõttu peavad nad täpselt teadma, kuidas ja milliseid tehinguid maksustatakse ning millistel juhtudel on võimalik rakendada maksuvabastusi. Erisoodustusi, kingitusi, annetusi ja vastuvõtukulusid reguleerib eelkõige tulu- ja sotsiaalmaksuseadus, kuid ainult seaduste lugemine ei anna selget ülevaadet maksustamise põhimõtetest ning süsteemist mitteamusaamine võib viia sanktsioonideni. Seetõttu on väga oluline mõista tulu- ja sotsiaalmaksu rakendamise põhimõtteid ning maksustada tehinguid õigesti, mille tulemusel on võimalik koostada tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioon.

Lõputöö uuritavaks objektiks on tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni enimkasutatavad lisad, mis esitatakse maksukohustlase poolt Eesti Maksu- ja Tolliametile. Kinnipeetud tulumaksu maksuperioodiks on kalendrikuu ning see tuleb tasuda väljamakse tegemisele järgneva kuu 10. kuupäevaks. Lõputöös analüüsitakse kahte enimkasutatavat lisa – lisa 4, erisoodustused ning lisa 5, kingitused, annetused ja vastuvõtukulud. Mõlemad lisad sisaldavad perioodil toimunud erinevate majandustehingute väärtusi ning informatiivseid lahtreid. Deklareeritud tehingute lõikes arvutatakse perioodil tasumisele kuuluv tulu- ja sotsiaalmaks. Antud lõputöö uurib sügavuti mõlema lisa kõiki lahtreid eesmärgiga anda võimalikult arusaadava juhise. Töö koostamisel kasutati kirjanduslikke materjale ning praktilisi näiteid, mis aitavad paremini mõista tehingute sisu ja seadustest tulenevaid nõudeid. Näidistehingute maksustamise tulemusel tekkis maksustamisperioodil tasumisele kuuluv tulumaks. Töös kasutatavad näidistehingud ning nende selgitused on peamiselt autori koostatud.

Lõputöö eesmärgist lähtuvalt on koostatud juhend tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni enimkasutatavate lisade koostamiseks. Selgitava osa läbitöötamise, praktiliste näidete ja lahenduste koostamise ning tulemuste põhjal võib väita, et lõputöö eesmärk on saavutatud. Juhend sisaldab erinevate valdkondade näidistehinguid näitamaks, et olukordi, kus võib tekkida tulumaksu kohustus, on palju. Tavaelus ei tegutse üks maksukohustlasest ettevõtte sellises valdkonnas, et ühe perioodi jooksul täidetakse kõiki deklaratsiooni lahtreid, kuid see võimaldab

tööst huvitatud isikutel – üliõpilastel omandada arusaama erinevate valdkondade tulumaksu maksustamise põhimõtetest ning lihtsustab tulevikus raamatupidajana tööle asumist, andes praktilisi näiteid erinevate valdkondade kohta. Praktiline lahendus selgitab, missugused tehingud kuuluvad maksustamisele, millised on kehtestatud maksuvabastused, kuidas neid rakendatakse, kui palju peab riigile tulu- ja sotsiaalmaksu maksuma ning kuidas ja kus seda deklareeritakse. Näidistehingute põhjal on võimalik koostada tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa 4 ja lisa 5 täidetud vormid.

Autor tegi ettepanekuid, millised deklaratsiooni punktid vajaksid muutmist, et nende sisu oleks kooskõlas tänapäeval oluliseks kujunenud arusaamadega. Erisoodustuste lisa sisaldab tööandja poolt töötajatele tehtud hüvesid, misõttu on väga oluline nende hüvede andmise eesmärk ja kasutegur. Autori arvates peab lisa sisu muutuva ühiskonna arusaamadega kaasas käima, et tagada nende maksimaalne eesmärk ja kasu. Samuti selgitas autor, mis on maksude eesmärk ning miks on maksude kogumine oluline. Tänapäeva ühiskonnas ei mõisteta maksude kogumise olulisust, sest inimesed arvavad, et riigi poolt pakutavad hüved on iseenesest mõistetavad ning riigi kohustus ongi toetada ühiskonda. Seetõttu on vajalik selgitada, miks täidetakse tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni ning mida see ühiskonnale annab.

Võttes arvesse, et 2015. aasta alguses avaldati uus muudatustega tulumaksuseadus, võib eeldada, et tehtud muudatused vajavad korrigeerimist ning seaduse rakendamise käigus tekkinud küsimuste ja probleemide lahendamist. Seetõttu saab koostatud juhendit aja jooksul täiustada muutuvate seaduste ja määruste näol. Samuti on võimalik lõputöö sisulist osa muuta veelgi detailsemaks ning täiustada uute esile kerkivate majandustehingutega, mis vajavad selgitamist. Lõputööd saab täiustada vorm TSD INF 14, mis käsitleb isikliku sõiduauto kasutamise hüvitise ning koolituskulude katmise maksmist. Antud vorm on lähedalt seotud erisoodustuse lisaga, mis täiustaks juhendit. Käesoleva töö ülesehitust saab võtta aluseks järgnevatele sarnastel teemadel koostatud töödele, mille näitel on võimalik koostada teiste tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisade juhendeid.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Alates 01.01.2012 muudatused tasemekoolituse, töölähetuse majutuskulude ja vormi TSD lisa 4 osas. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=31630> (14.12.2014).
2. **Alver, J., Alver, L.** (2011a). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. I, A-L*. Tartu: Deebet. 709 lk.
3. **Alver, J., Alver, L.** (2011b). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. II, M-Y*. Tartu: Deebet. 696 lk.
4. Annetuste maksustamine (alates 01.01.2011). — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=22620> (01.12.2014).
5. **Eisenstein, L.** *The Ideologies of Taxation*. (2010). London: Harvard University Press. 220 p.
6. Erisoodustuse hinna määramise kord. Vastu võetud 13.01.2011 nr 2 – RT I, 19.01.2011, 12 ... RT I, 04.03.2014, 6 [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/119012011012> (25.11.2014).
7. Foorum. — *Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal*. [WWW] <http://www.rmp.ee/foorum/raamatupidamine/28502?HL=eluasemekulude%20katmine>. (06.11.2014).
8. *How to pay taxes in Estonia? : company start-up and taxation in Estonia*. (2011). Tallinn: Arvestusabi. 88 p.
9. **Jakob, T.** (juuni 2012). Sponsorluse, annetuste ja kingituste maksustamine. — *Raamatupidamise praktik*. Nr 66. Lk 24-28.
10. Juhised maksudeklaratsiooni vormi TSD lisa 5 täitmiseks alates 01.01.2011. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=30476> (06.12.2014).
11. **Kitter, J.** (2007). *Raamatupidaja teejuht: Tulumaks erisoodustustelt. Kingitused, annetused ja vastuvõtukulud. Ettevõtlusega mitteseotud kulud. Dividendide maksustamine. FIE maksud*. Tallinn: Agiaator OÜ. 163 lk.

12. **Lehis, L.** (2014). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ. 438 lk.
13. Liikslusseadus. Vastu võetud 17.06.2010 – RT I 2010, 44, 261 ... RT I, 17.03.2011, 21. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/117032011021> (13.10.2014).
14. **Llorca, S.T.** *European Union Direct Taxes*. (2010). Staines, Middlesex: Asset Protection Publishing Ltd. 145 p.
15. *Maksud*. (2010). Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus. 315 lk.
16. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.02.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 11.07.2014, 11 [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/974547> (15.10.2014).
17. Maksuküsimused. — *Eesti maksumaksjate liit*. [WWW] <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=2022> (04.10.2014)
18. Maksumäärad 2014. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=34957> (29.11.2014).
19. Maksumäärad 2015. aastal. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=35954&tpl=1026> (29.11.2014).
20. **Mereste, U.** (2003). *Majandusleksikon II*. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus. 604 lk.
21. **Miidla-Vanatalu, M., Naaber-Kalm, L.** (2014). *Töö lähetus ja töötajate lähetamine*. Tööinspektsioon: Puffet Invest OÜ. 20 lk.
22. Olulisemad muudatused lisadel 4 ja 6 ning vormil INF 14. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=36006> (27.12.2014).
23. Osalusoptsoonide maksustamisest. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=33887> (30.10.2014).
24. **Palmipuu, M.** (2012). *Erisoodustused: Käsiraamat tööandjale*. Tallinn: Ten-Team OÜ. 208 lk.
25. Perekonnaseadus. Vastu võetud 18.11.2009 – RT I 2009, 60, 395 ... RT I, 29.06.2014, 103 [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/127062012012?leiaKehtiv> (06.10.2014).

26. Riskianalüüs (riskide hindamine ja ohjeldamine). — *Tööelu*. [WWW] <http://www.tooelu.ee/et/Tookeskkond/tookeskkonna-riskianalyys/riskianalyys-riskide-hindamine-ja-ohjamine> (07.10.2104).
27. Selgitused erisoodustuste deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmise kohta alates 1. jaanuarist 2012. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=30227> (13.12.2014).
28. Sotsiaalmaksuseadus. Vastu võetud 13.12.2000 – RT I 2000, 102, 75 ... RT I, 10.01.2014, 13 [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/110012014013> (16.12.2014).
29. *Taxation, Innovation and the Environment*. (2010). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development. 249 p.
30. **Tingas, R., Saag, M.** (2006). *Erisoodustus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS. 198 lk.
31. Tulumaksuseadus. Vastu võetud 15.12.1999 – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2014, 4 [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/119112010007> (03.01.2015).
32. Täiskasvanute koolituse seadus. Vastu võetud 10.11.1993 – RT I 1993, 74, 1054 ... RT I, 11.07.2013, 19. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/111072013019> (20.11.2014).
33. Tööandjale. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/?id=12222> (06.10.2014).
34. Tööandja sõiduauto erisoodustuse arvutamise näiteid. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW] <http://www.emta.ee/index.php?id=25545> (12.11.2014)
35. Töölepingu seadus. Vastu võetud 17.12.2008 – RT I 2009, 5, 35. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/13319829> (06.10.2014).
36. Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord. Vastu võetud 25.06.2009 nr 110 – RT I 2009, 36, 245 ... RT I, 21.12.2011, 10. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/121122011010?leiaKehtiv> (29.11.2014).
37. **Villems, T.** (2009). *Erisoodustused: Näited ja kommentaarid*. (2. tr). Tallinn: Pandekt OÜ. 192 lk.
38. Vorm TSD. — *Riigiteataja*. [WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/lisa/1190/9201/4007/Lisa%201.pdf#> (23.12.2014).

39. Vorm TSD lisa 4. — *Riigiteataja*. [WWW]
<https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1190/9201/4007/Lisa%205.pdf#> (23.12.2014).
40. Vormi TSD lisa 5. — *Riigiteataja*. [WWW]
<https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1190/9201/4007/Lisa%206.pdf#> (23.12.2014).
41. Võlaõigusseadus. Vastu võetud 26.09.2001 – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.04.2014, 13.
[WWW] <https://www.riigiteataja.ee/akt/961235?leiaKehtiv> (06.10.2014).
42. **Williams, D. W.** (2001). *EC tax law*. New York: Addison Wesley Longman Inc. 186 p.
43. 2015 lisa 5 täitmise näited. — *Maksu- ja Tolliamet*. [WWW]
http://www.emta.ee/public/Lisa5_taitmise_naited.pdf (30.11.2014).

LISAD

Lisa 1. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa 4

Vormi TSD lisa 4

ERISOODUSTUSED

Täidab tööandja (TuMS § 48 lõige 2)	Kood	Summa
Eluasemekuhude täielik või osaline katmine	4000	1833,33
Kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega	4010	4611,60
Lähetuskulude hüvitamine ja välislahetuse päevaraha maksmine üle piirma ära	4020	267,00
Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirma ära	4030	365,00
Tööandja sõiduki tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks	4040	1046,00
Tööandja muu vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks	4050	900,00
Turutingimustest madalama intressimääraga arutud laen: 4061 – 4062 > 0	4060	190,00
laenuintress turutingimuste alusel arvatud intressi summa	4061	190,67
laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvatud intressi summa	4062	0,67
Asja, väärtpäber, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga: 4071 – 4072 > 0	4070	16 006,00
turuhind	4071	59 338,00
rakendatud hind	4072	43 332,00
Tööandja antud osalusoptiooni võõrandamisel või osalusoptiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu: osalusoptiooni võõrandamisel: 4081 – 4083 > 0 või osalusoptiooni realiseerimisel: 4081 – 4082 – 4083 > 0	4080	230,00
osalusoptiooni turuhind	4081	300,00
osaluse realiseerimishind	4082	50,00
optioonipreemia	4083	20,00
Asja, väärtpäber, varalise õiguse või teenuse ostmise turuhinnast kõrgema hinnaga: 4091 – 4092 > 0	4090	20 345,00
rakendatud hind	4091	90 865,00
turuhind	4092	70 520,00
Loobumine rahalise nõude sissenõudmisest	4100	394,00
Taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine	4110	745,00
Kulutused töötajate tervise edendamiseks	4120	390,00
Muud erisoodustused	4130	2654,50
Erisoodustuste summa kokku: koodide 4000 kuni 4130 summa	4140	49 977,43
nendest ei maksustata Eestis: – tulumaksuga	4150	
– sotsiaalmaksuga	4160	

Tulumaks: $(4140 - 4150) \times \text{tulumaksu määr} \geq 0$	4170	12 494,35
Tulumaks kantakse vormi TSD koodile 114		
Sotsiaalmaks: $4181 \times \text{sotsiaalmaksu määr} \geq 0$	4180	20 615,69
Sotsiaalmaks kantakse vormi TSD koodile 115		
Sotsiaalmaksuga maksustatavad erisoodustused: $4140 - 4160 + 4170 - (4160 \times \text{tulumaksu määr})$	4181	62 471,78

Lisa 2. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa 5

Vorm TSD lisa 5

KINGITUSED, ANNETUSED JA VASTUVÕTUKULUD

I. Täidab residendist juriidiline isik (välja arvatud tulumaksuseaduse (edaspidi <i>TuMS</i>) § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isik) ja mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht (TuMS § 49 lõige 1 ja § 53 lõige 3)	Kood	Summa
Tehtud kingitused ja annetused (välja arvatud koodil 5010 nimetatud isikutele tehtud kingitused ja annetused)	5000	Kalendrikuu 1970,00
TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isikule või § 11 lõikes 10 nimetatud muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingule tehtud kingitused ja annetused (TuMS § 49 lõiked 2 ja 3)	5010	Kalendrikuu 105,00
	5020	Kalendriaasta 3000,00
KAS isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed: vormi TSD [lisalt 1 (1200 – 1500) + lisalt 2 (2200 – 2500)] ≥ 0 kalendriaasta kasvavalt summeeritult x 3%	5030	
VOI maksumaksja 1. jaanuariks lõppenud viimase majandusaasta kasumi summa	5040	29 000,00
10% koodist 5040	5050	2900,00
Maksustatav summa: kas (5020 – 5030) ≥ 0 või (5020 – 5040) ≥ 0	5060	1000,00
Arvutatud tulumaks: 5060 x maksumäär	5070	250,00
Korrigeeritud tasutav tulumaks: (5070 – sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5070 arvutatud väärtus) ≥ 0	5080	250,00
Korrigeeritud tagastatav tulumaks: (sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5070 arvutatud väärtus – 5070) ≥ 0	5090	
Külaliste või koostööpartnerite toitlustamise, transpordi, majutamise või meelelahutusega seotud kulud (TuMS § 49 lõiked 4, 4 ¹ ja 5)	5100	Kalendrikuu 1435,00
	5110	Kalendriaasta 1800,00
Isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed: vormi TSD [lisalt 1 (1200 – 1500) + lisalt 2 (2200 – 2500)] ≥ 0 kalendriaasta kasvavalt summeeritult x 2%] + [32 EUR x (... kalendrikuu number)]	5120	549,30
Arvutatud tulumaks: (5110 – 5120) ≥ 0 x maksumäär	5130	312,70
Korrigeeritud tasutav tulumaks: (5130 – sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5130 arvutatud väärtus) ≥ 0	5140	312,70
Korrigeeritud tagastatav tulumaks: (sama kalendriaasta eelmise vormi TSD lisa 5 koodil 5130 arvutatud väärtus – 5130) ≥ 0	5150	
I osalt vormi TSD koodile 114 kantav tulumaks:		
Tasutav tulumaks: [(5000 x maksumäär) + 5080 + 5140 – 5090 – 5150] ≥ 0	5160	1055,20
Tagastatav tulumaks: [5090 + 5150 – 5080 – 5140 – (5000 x maksumäär)] ≥ 0	5170	
II. Täidab TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isik (TuMS § 49 lõige 6)	Kood	Summa
Maksustatavad kingitused ja annetused	5180	Kalendrikuu 163,00
II osalt vormi TSD koodile 114 kantav tasutav tulumaks: 5180 x maksumäär	5190	40,75

Lisa 3. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni vorm

Vorm TSD

Maksu- ja Tolliamet

120	Parandus		121	Paranduse põhjus	
-----	----------	--	-----	------------------	--

TULU- JA SOTSIAALMAKSU, KOHUSTUSLIKU KOGUMISPENSIONI MAKSE JA TÖÖTUSKINDLUSTUSMAKSE DEKLARATSIOON

108	Aasta		109	Kuu	
-----	-------	--	-----	-----	--

Maksudohustuslane

103	Nimi või ees- ja perekonnanimi				
104	Registri- või isikukood				
105	Asu- või elukoha aadress (maakond, sihtnumber, küla, talu või tänav, maja nr, korteri nr, vald, asula või linn):				
106	Telefon		107	e-post	

	Kood	Summa
Kinnipeetud tulumaks	110	
Erijuhtude tulumaks	114	13 590,30
Sotsiaalmaks	115	20 615,69
Töötuskindlustusmaks	116	
Kohustusliku kogumispensioni makse	117	
	Maksudohustus kokku	118
	Kuulub tagastamisele	119

Kinnitan deklareeritud andmete õigsust. Olen teadlik, et ebaõige või ebatäpse teabe esitamine on maksukorralduse seaduse alusel karistatav.

Maksudohustulase allkirjaõigusliku isiku	Ees- ja perekonnanimi	Allkiri	Kuupäev
--	-----------------------	---------	---------

Täitmise kord

1. Vormi TSD on kohustatud esitama tulumaksuseaduse (edaspidi ka *TuMS*) § 40 lõikes 1 nimetatud tulumaksu kinnipidaja, samuti maksudohustuslane, kes tegi maksustamisperioodil tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid (*TuMS* § 54 lõiked 1 ja 2), ning sotsiaalmaksuseaduse (edaspidi ka *SMS*) §-s 4 nimetatud maksumaksja, kellel on *SMS* § 2 lõigetest 2–3 tulenev sotsiaalmaksudohustus. Deklaratsiooni esitab ka töötuskindlustuse seaduse (edaspidi ka *TKindLS*) §-s 42 nimetatud tööandja ja kogumispensionide seaduse (edaspidi ka *KoPS*) § 11 lõikes 1 sätestatud maksudohustuslane, kellel on seadusest tulenev maksudohustus.

2. *TuMS* § 54 lõikes 2 nimetatud residendist juriidiline isik ja mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, kes on registreeritud käibemaksudohustuslane käibemaksuseaduse tähenduses (välja arvatud käibemaksuseaduse §-s 21 nimetatud piiratud käibemaksudohustuslane), on kohustatud esitama deklaratsiooni, sõltumata tulumaksu maksmise kohustusest maksustamisperioodil.

Lisa 4. Tulu- ja sotsiaalmaksuseaduse paragrahvid

Tulumaksuseadus

§ 11. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekiri

(1) Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja (edaspidi *nimekiri*) kinnitab pärast asjatundjate komisjonilt soovitusel Maksu- ja Tolliamet otsusega.

(2) Nimekirja kantakse mittetulundusühing, sihtasutus ja usuline ühendus (edaspidi *ühing*), kes vastab järgmistele nõuetele:

1) ühing tegutseb avalikes huvides;

2) ühing tegutseb heategevuslikult, pakkudes kaupa, teenust või muud hüve peamiselt tasuta või muul tulu mittetaotleval või üldkättesaadaval viisil;

3) ühing ei jaga oma vara või tulu ega anna rahaliselt hinnatavaid soodustusi oma asutajale, liikmele, juhtimis- või kontrollorgani liikmele (§ 9), viimase kaheteistkümneme kuu jooksul ühingule annetusi teinud isikule või sellise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele ega nimetatud isikutega seotud § 8 lõike 1 punktis 1 loetletud isikutele;

4) ühingu lõpetamise korral antakse pärast võlausaldajate nõuete rahuldamist alles jäänud vara üle nimekirja kantud või lõikes 10 nimetatud ühingule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule;

5) ühingu halduskulud vastavad tema tegevuse iseloomule ja põhikirjalistele eesmärkidele;

6) ühingu töötajale ja juhtimis- või kontrollorgani liikmele (§ 9) makstav tasu ei ületa samasuguse töö eest ettevõtluses harilikult makstavat tasu.

(4) Nimekirja ei kanta ühingut:

1) kes ei tegutse kooskõlas põhikirjaga;

1¹) kes pole nimekirja kandmise taotluse esitamise ajaks tegutsenud vähemalt kuus kuud ja esitanud selle perioodi kohta majandusaasta aruannet;

2) kelle nimekirja kandmiseks esitatud dokumendid ei ole õigusaktides kehtestatud nõuetega kooskõlas;

3) kes ei kasuta majandustegevusest saadud tulu peamiselt § 11 lõike 2 punktides 1 ja 2 sätestatud eesmärkidel;

4) kes tegeleb asutaja või annetaja kauba või teenuse reklaamimise või sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega;

5) kellel on ajatamata maksuvõlg;

6) kes on korduvalt jätnud esitamata aruande või deklaratsiooni õigusaktides ettenähtud tähtajal või korras või kes on korduvalt hilineanud maksusumma tasumisega;

7) keda lõpetatakse või kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus;

8) kes tegeleb ettevõtluse toetamisega või peamiselt mõne kutseala esindajate toetamisega või kes on ametiühing või poliitiline ühendus. Ühendust käsitatakse poliitilise ühendusena, kui

Lisa 4 järg

ühendus on erakond või valimisliit või kui ühenduse põhieesmärk või põhitegevus on erakonna või valimisliidu või avalike ülesannete täitmiseks valitavale või nimetatavale ametikohale kandideeriva isiku heaks või vastu kampaaniate korraldamine või annetuste kogumine.

(10) Muus lepinguriigis asutatud ühingut käsitatakse tulumaksusoodustusega ühinguna, kui on tõendatud, et ta vastab lõikes 2 sätestatud tingimustele ning et ei esine lõike 4 punktides 1, 3–5, 7 ja 8 nimetatud asjaolusid.

§ 41. Väljamaksed, millelt peetakse kinni tulumaks

Tulumaks peetakse kinni:

1) residendist füüsilisele isikule makstavalt tulumaksuga maksustamisele kuuluvalt palgalt ja muudelt tasudelt (§ 13 lõige 1), juriidilise isiku juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasudelt (§ 13 lõige 2), arvestades §-s 42 lubatud mahaarvamisi;

2) mitteresidendile makstavalt palgalt ja muudelt tasudelt (§ 29 lõige 1) ning juriidilise isiku juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasudelt (§ 29 lõige 2), arvestades § 42 lõikes 5 nimetatud mahaarvamist;

3) füüsilisele isikule töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasult (§ 13 lõige 1¹, § 29 lõige 1);

4) mitteresidendile või residendist füüsilisele isikule makstava tulumaksuga maksustatava intressi väljamakselt (§ 17 lõige 1, § 29 lõige 7);

6) mitteresidendile või residendist füüsilisele isikule makstavalt tulumaksuga maksustatavalt kindlustushüvitiselt, pensionilt, pensionifondi väljamakselt, stipendiumilt, hasartmänguvõidult ja vanemahüvitise seaduse alusel makstavalt hüvitiselt (§ 19 lõige 2, § 20 lõiked 1–3, § 20¹, § 21 lõige 1, § 29 lõige 9), välja arvatud punktis 12 nimetatud väljamaksetelt;

7) mitteresidendile või residendist füüsilisele isikule makstavalt üüri- või renditasult või tasult asja piiratud asjaõigusega koormamise eest (§ 16 lõige 1, § 29 lõike 6 punktid 1 ja 2) ning residendist füüsilisele isikule makstud litsentsitasult (§ 16 lõiked 2 ja 3);

8) mitteresidendile makstavalt litsentsitasult (§ 29 lõike 6 punkt 4);

9) mitteresidendist kunstnikule või sportlasele Eestis toimunud tegevuse eest makstavalt tasult, samuti kunstniku või sportlase Eestis toimunud tegevuse eest mitteresidendist või füüsilisest isikust kolmandale isikule makstavalt tasult (§ 29 lõige 10);

10) mitteresidendile Eestis osutatud teenuste eest makstavalt tasult (§ 29 lõige 3);

11) madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule (§ 10) Eesti residendile osutatud teenuste eest makstavalt tasult (§ 29 lõige 3);

12) füüsilisele isikule tehtavalt § 21 lõigetes 2 ja 3 loetletud väljamaksetelt;

13) residendist füüsilisele isikule tehtavalt eelmistes punktides nimetamata maksustatava tulu, välja arvatud §-s 15 nimetatud tulu, väljamakselt.

§ 49. Tulumaks kingitustelt, annetustelt ja vastuvõtukuludelt

(1) Residendist juriidiline isik, välja arvatud § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isik,

Lisa 4 järg

maksab tulumaksu tehtud kingitustelt ja annetustelt, millelt tulumaks ei ole § 41 alusel kinni peetud või § 48 alusel makstud, arvestades lõigetes 2 ja 4 nimetatud erisusi. Tulumaksuga ei maksustata reklaami eesmärgil üle antud kaupa ega osutatud teenust, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot. Kingitusena käsitatakse ka kuni 10 000 euro suuruse võidufondiga kaubandusliku loterii võitu, arvestamata eelmises lauses sätestatud piirmäära.

(2) Tulumaksuga ei maksustata § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud või § 11 lõikes 10 nimetatud isikule kalendriaasta jooksul tehtud kingitusi ja annetusi, mille summa ei ületa üht alljärgnevatest piirmääradest:

1) 3% maksumaksja poolt samal kalendriaastal vastavalt sotsiaalmaksuseaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–4 ja 6 tehtud sotsiaalmaksuga (edaspidi *isikustatud sotsiaalmaks*) maksustatud väljamaksete summast;

2) 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud maksumaksja viimase majandusaasta kasumist, mis on arvestatud vastavalt raamatupidamist reguleerivatele õigusaktidele.

(3) Kalendriaastal tehtud lõikes 2 nimetatud kingitusi ja annetusi arvestab maksumaksja summeeritult. Nende kingituste ja annetuste maksuvaba aastasumma määramisel lähtub maksumaksja oma valikul vaid ühest samas lõikes nimetatud piirmäärast.

(4) Tulumaksuga ei maksustata § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isiku väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega. Muu residendist juriidilise isiku puhul ei maksustata neid väljamakseid kuni 32 euro ulatuses kalendrikuus. Lisaks sellele võib viimati nimetatud juriidiline isik, kes teeb isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamakseid, teha kalendrikuus tulumaksuvabalt seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega väljamakseid üldsummas kuni 2% ulatuses tema poolt samal kalendrikuul tehtud isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast.

(5) Kui residendist juriidiline isik kalendriaasta mõnel kuul ei tee lõikes 4 loetletud väljamakseid, või teeb neid samas lõikes sätestatud maksuvabast piirmäärast vähem, on tal sellel ja järgmistel kuudel kuni kalendriaasta lõpuni õigus teha nende väljamaksete summeeritud ümberarvestus.

(6) Paragrahvi 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isik maksab tulumaksu kõikidelt tehtud kingitustelt ja annetustelt, millelt ei ole tulumaks § 41 alusel kinni peetud või § 48 alusel makstud, välja arvatud järgmised põhikirjalistel eesmärkidel tehtud kingitused ja annetused:

1) paragrahvi 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud või § 11 lõikes 10 nimetatud isikule tehtud kingitused ja annetused;

3) füüsilisele isikule toimetulekuks osutatud materiaalne abi, sealhulgas rahaline abi Statistikaameti viimaste andmete kohase leibkonnaliikme kuukeskmise väljamineku ulatuses kalendrikuu kohta;

4) noorte püsilaagris või noorte projektlaagris osalejale kingitud meened kuni 32 euro ulatuses laagris osaleja kohta;

5) spordivõistlusel osalejale võistlusel kingitud meened kuni 32 euro ulatuses võistlusel osaleja kohta;

6) reklaami eesmärgil üle antud kaup või osutatud teenus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot.

Sotsiaalmaksuseadus

§ 2. Maksuobjekt

(1) Sotsiaalmaksu makstakse:

1) töötajale rahas makstud töötasult ja muudelt tasudelt;

3) ametnikule makstud palgalt ja muudelt tasudelt. Ametnik käesoleva seaduse tähenduses on ka avaliku teenistuse seaduse § 2 lõikes 3 nimetatud isik;

4) juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani tulumaksuseaduse § 9 tähenduses liikmele ning füüsilise isiku pankrotimenetluses pankrotihaldurile ja pankrotitoimkonna liikmele makstud tasudelt käesoleva seaduse § 9 lõike 1 punktis 2 sätestatud juhul;

6) füüsilisele isikule töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstud tasudelt käesoleva seaduse § 9 lõike 1 punktis 2 sätestatud juhul.

SUMMARY

A PRACTICAL GUIDE FOR PREPARING THE DECLARATION OF INCOME AND SOCIAL TAX WITH EXAMPLE TRANSACTIONS

Laura Tomker

Language:	Estonian	Figures:	4
Pages:	72	Tables:	20
References:	43	Appendixes:	4
Keywords:	income and social tax, fridge benefits, gifts, donations and costs of entertaining guests, practical guide, TSD		

Lectures offered at university are insufficient to gain necessary knowledge about income and social tax accounting. Furthermore, there does not exist a comprehensive guide that students and starting accountants can use independently. The compiled guide helps them to understand transactions subject to income and social tax through practical examples and to gain knowledge and skills to fill in the declaration of income and social tax. It explains the method of filling in the most frequently used annexes of the declaration by various example transactions. The guide for filling in the declaration prepared by the Estonian Tax and Customs Board does not give a clear overview of declared values. The declaration refers only to different sections of the Income Tax Act that do not give detailed instructions on how to fill in the declaration. Because a new Income Tax Act, Form TSD (declaration of income and social tax) and new tax rates became into force on 1 January 2015, the compiled guide is a much-needed material to explain the changes.

The objective of the paper is to prepare a guide that discusses most frequently used transactions subject to income and social tax and helps to prepare the declaration of income and social tax for the Tax and Customs Board. The principles of taxing various economic transactions with income and social tax and the specifics of filling in boxes of the declaration are examined in the paper. The main part of the work offers an opportunity to solve various exercises on income and social

tax followed by comments explaining the theoretical basis and method of calculation that helps to prepare the declaration independently depending on the exercises solved in the work.

The final paper is a design-based research that helps to understand the object of research in more detail. The research method is analysis and synthesis. The object of research is the most frequently used annexes of the declaration of income and social tax that taxable persons submit to the Estonian Tax and Customs Board. The taxation period of the withheld income tax is a calendar month and the tax must be paid by the 10th day of the month following the payment. In Estonia, the declaration of income and social tax consists of Form TSD and seven annexes. In the final paper, two most frequently used annexes, i.e. Annex 4 on fridge benefits and Annex 5 on gifts, donations and costs of entertaining guests, are analysed. Both annexes include values of various economic transactions made during the period and informative boxes. The income and social tax to be paid in the period is calculated by declared transactions. The annexes of the declaration are divided into boxes that have been assigned specific codes. In the final paper, the annexes are divided into subchapters by codes where the principles of taxation and calculation of declared values are discussed in various examples. The subchapters give clear instructions on which transactions are declared under the specific code and under which conditions the declared value occurs. The research results in practical preparation of most frequently used annexes of the declaration of income and social tax.

To fulfil the objective of the final paper, a guide on how to fill in most often used annexes of the declaration of income and social tax will be compiled. Based on the theoretical part, practical examples, solutions and results, it can be said that the objective of the final paper has been achieved. The guide includes various example transactions to show that there are many situations where the obligation to pay income tax can occur. The practical solution explains which transactions are subject to tax, which tax exemptions apply, how they are applied, how much income and social tax must be paid and how and where it is declared. The examples help to fill in Annexes 4 and 5 of the declaration.

The author made suggestions for amending certain points of the declaration so that they agree with modern principles. The author also explained the purpose of taxes and why collecting taxes is important.

Taking into account that a new amended Income Tax Act was published at the beginning of 2015, it can be presumed that the amendments need adjusting and that the questions and

problems raised during the application of the Act need solving. Over time, the guide can be updated to match the amendments made to legislation. It is also possible to refine the theoretical part of the work and add new economic transactions that require explaining. The structure of the work can be used in future research papers on similar topics to prepare instructions on other annexes of the declaration of income and social tax.

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor:
(Laura Tomker, 13. jaanuar 2015)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:
(Pille Kaarlõp, 13. jaanuar 2015)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” 2015

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)