

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Imbi Kivistik

NÕUDEST LOOBUMINE KUI ERISOODUSTUS

Lõputöö

Juhendaja:

Meelis Krautmann, Bac

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2009
Töö pealkiri: Nõudest loobumine kui erisoodustus	
Töö autor: Imbi Kivistik	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal nõudest loobumine kui erisoodustus. Töö on kirjutatud eesti keeles ja võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud vene keeles. Lõputöö koosneb 38 leheküljest. Lõputöös ei ole lisasid. Lõputöö koostamisel on kasutatud 23 allikat.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida millistel tingimustel nõudest loobumist saab käsitada töötajatele tehtava erisoodustusena.</p> <p>Lõputöö on jagatud kahte peatükki, millest esimene annab ülevaate erisoodustustest ja nende elementidest ning erisoodustuse maksustamise teooriast. Samuti töösuhetes tekkivatest võimalikest nõuetest. Teises peatükis analüüsitakse nõudest loobumise tingimusi ja nõudest loobumise maksustamist. Uurimismeetodina kasutatakse andmete kogumise ja tulemuste tõlgendamise meetodi. Teema käsitlemisel kasutatakse erisoodustusi käsitlevat kirjandust ning seadusi.</p> <p>Töö käigus selgub, selleks, et nõudest loobumist oleks võimalik käsitleda erisoodustusena, peavad olema täidetud tingimused: eksisteerib sissenõutav rahaline nõue; sellise rahalise nõude sissenõudmisest loobutakse; sissenõudmise kulud oleksid nõudest väiksemad. Erisoodustusena tuleb maksustada rahalise nõude ulatuses, millest loobutakse. Oluline on kindlaks teha maksustamise alused ja kahju ulatus, millelt loobumise korral arvestatakse nii tulumaks, kui ka sotsiaalmaks.</p>	
Võtmesõnad: erisoodustus, töötaja, tööandja, nõudest loobumine, erisoodustuse maksustamine	
Ключевые слова: спец. льгота, работник, работодатель, отказ от требований, налогообложения спец. льгот	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Meelis Krautmann	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. ERISOODUSTUSE OLEMUS.....	5
1.1 Erisoodustuse mõiste ja koosseisu elemendid ning nende maksustamine.....	5
1.2 Töötaja ja tööandja suhetest tulenevad nõuded	11
2. NÕUDEST LOOBUMINE JA SELLE MAKSUSTAMINE	19
2.1 Nõudest loobumise tingimused.....	19
2.2 Nõudest loobumise maksustamine.....	25
KOKKUVÕTE	33
PE3IOME.....	35
VIIDATUD ALLIKAD	37

SISSEJUHATUS

Käesoleva töö autor on võtnud analüüsitavaks teemaks erisoodustuse. Töötajatele kulusid hüvitades, vara kasutada andes või soodustusi tehes puutuvad raamatupidajad iga päev kokku probleemiga kas tegemist on erisoodustuse või ettevõtlusega seotud kuluga.

Erisoodustus on teema, mis on oma olemuselt küllaltki segane ja mitmeti mõistetav. Seisukohad on muutunud nii seaduse muutmise tagajärjel kui ka erisoodustuse mõiste korrigeerimisest tulenevalt. Kohtuotsuseid, millele tugineda, praktiliselt ei ole, sest maksuvaidlust alustades võivad menetluskulud osutada palju suuremaks kui töötajate nägemist korrigeerivate vahendite maksumuselt erisoodustumaksu tasumine.

Seaduses on toodud ära erisoodustuste näidisnimekiri, mis ei ole sugugi ammendav, sellega on jäetud maksumaksjale vastutus, mis tihtilugu tekitab probleeme, kas on tegemist ettevõtlusega seotud kuluga või erisoodustusega. Seega on maksumaksjad igapäevaselt probleemi ees, mõistmaks kas tegemist on erisoodustusega või mitte.

Ühena erisoodustuste näidisnimekirjas on välja toodud rahalisest nõudest loobumine. See on teema mida autori meelest ei ole lähemalt tutvustatud ning on rida küsimusi, mida oleks vaja selgitada. Sellekohast kirjandust on vähe ja ka kohtuotsused praktiliselt puuduvad. Äritegevuses tuleb tihti ette olukordi, kus arved jäävad tasumata ja neid ei ole võimalik sisse nõuda. Samuti töötajte poolt tekitatud kahju ning selle kahju sissenõudmisega või sellest nõudest loobumisega.

Töö eesmärgiks on analüüsida millistel tingimustel nõudest loobumist saab käsitada töötajatele tehtava erisoodustusena. Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgnevad uurimisülesanded:

- 1) selgitada erisoodustuse mõistet;
- 2) anda ülevaade töötajate ja tööandja vahelisest suhtest tekkivatest nõuetest;
- 3) analüüsida nõudest loobumise erisoodustuseks muutumise tingimusi;
- 4) analüüsida erisoodustuse hinda nõudest loobumisel.

Selleks, et püstitatud uurimisülesandeid täita antakse töö esimeses peatükis ülevaade erisoodustustest ja nede elementidest ning erisoodustuse maksustamise teooriast. Selgitatakse erisoodustuste rakendamisel olulisi mõisteid nagu, kes on erisoodustuste kontekstis töötaja ja tööandja. Samuti antakse ülevaade millised nõuded töösuhetest võivad tekkida ja kelle vastu. Vaadeldakse nõudeid töötajate vastu, sealhulgas ka juhatuse liikme vatutust. Analüüsitakse seadusi, millest tulenevalt need nõuded võivad tekkida.

Töö teises osas analüüsitakse, mis on nõue, ning millal saab rääkida nõudest loobumisest. Millistel tingimustel muutub nõudest loobumine erisoodustuseks ning millal tekib maksukohustus ja kas on ka nõudest loobumise maksustamisel erisoodustusega välistavaid asjaolusid. Analüüsitakse, kui on tuvastatud, et on tegemist erisoodustusega, ning kuidas kujuneb sellisel juhul selle hind. Kuidas toimub maksustamine ja kas on ka erisusi maksustamisel. Selleks analüüsitakse kohtupraktikat ja igapäevaelus ettetulevaid küsimusi.

Antud tööga andis autor oma panuse selle valdkonna tutvustamiseks. Töö võiks kasuks olla maksumaksjale kes puutub kokku erisoodustustega, mõistmaks millal töötaja vastu nõudest loobumine toob kaasa maksuriski.

1. ERISOODUSTUSE OLEMUS

1.1 Erisoodustuse mõiste ja koosseisu elemendid ning nende maksustamine

Erisoodustused on palju küsimusi tekitav teema, seda arvatavasti seetõttu, et erisoodustus pole just kõige paremini defineeritud. Palju sõltub maksumaksja tõlgendamise oskusest, mistõttu tekib erinevaid küsimusi, kas on tegemist erisoodustusega või ettevõtlusega seotud kuluga.

Erisoodustus on töötajale palgale lisaks antav hüve. Hüve tähendab seda, et töötaja vara suureneb või töötaja kulud vähenevad.¹ Erisoodustus on rahaline või mitterahaline hüve, mis tuleneb töösuhtest ja mida ei loeta palgatuluks.² Tööandja ja töötaja vahelistes suhetes tekib tihtipeale olukordi, kus igapäevase tegevuse käigus antakse töötajale lisaks kokkulepitud töötasule ka mitmeid muid hüvesid, seega peab tööandja iga töötaja puhul enda eelarves arvestama ka palgaga kaasnevate maksukuludega. Erisoodustusena maksustatakse kõik töösuhtest tulenevad kulutused, erisoodustus peab olema rahaliselt hinnatav, mis ei ole seotud tööandja ettevõtlusega.

Peamiselt eksitakse erisoodustuse määratlemisel sellega, et arvatakse, et erisoodustuse andmine peab tekitama tööandjale kulu. Tegelikult on erisoodustusega tegemist juhul, kui töötaja saab endale töösuhtest tulenevalt rahaliselt hinnatava eseme või soodustuse, ehk tegemist on töötaja tuluga, mistõttu ei kuulu tööandjalt saadud erisoodustus saaja ehk töötaja maksustatava tulu hulka. Erisoodustustelt tulu ja sotsiaalmaksu tasumine on tööandja kohustus ja seega ei vastuta erisoodustuse saaja selle eest, kui erisoodustuse andja on jätnud maksukohustused täitmata. Erisoodustus on tehtud täiendavalt lisaks palgale ja erisoodustuste summat ei isikustata ning enamasti ei ole võimalik saajat kindlaks teha, s.t saaja on anonüümne.³

¹ Lehis, L. 2004 Maksuõigus. Tallinn: Juura kirjastus, lk 259

² Huberg, M. 2007 Erisoodustus – Eesti valikud. EML maksukonverents: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=386> (20. arillil 2009. aastal)

³ Kitter, J. 2007 Raamatupidaja teejuht. Tallinn, lk 9

Erisoodustus on tulumaksuseaduse (TuMS)⁴ § 48 defineeritud kui igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale seoses töö või teenistussuhtega. Seega loetakse erisoodustuseks igasugust töösuhtega seoses võimaldatud hüve, mida ei ole palgana maksustatud (TuMS § 48 lg 5 võimaldab erisoodustust ka palgana deklareerida). TuMS laiendab seejuures töösuhte mõiste igasugusele püsivale suhtele, kus füüsiline isik saab aktiivset tulu, kuid kus vastavat tulu asjaolusid arvestades ei loeta kas palgatuluks või ettevõtluskuluks.⁵

Riigikohus on asunud seisukohale, et erisoodustused on tööandja poolt töötajale antavad rahaliselt hinnatavad hüved, millest töötaja saab otseselt isiklikku kasu. Erisoodustus on oma olemuselt nagu mitterahaline palk ning erisoodustus maksustataksegi nagu töötaja mitterahaline töötasu. Töötaja isikliku kasu all mõistetakse kulutusi, mida töötaja teeb tavaliselt oma töötasust⁶.

Kahtluse korral kas on tegemist erisoodustusega, tuleks vaadata, kas töötaja vara on kasvanud või tema kulud on vähenenud tööandjalt hüve saamise tõttu. Kui töötaja vara ei ole kasvanud või tema kulud vähenenud tööandjalt hüve saamise tõttu, siis erisoodustusega tegemist ei ole. Erisoodustuse deklareerimise ja maksude tasumise eest vastutab Eestis igal juhul ainult tööandja. Sellega on töötaja kaitstud maksuriskide eest, juhul kui tööandja arvutab erisoodustuse väärtuse valesti, jätab erisoodustuse deklareerimata või maksud sellelt tasumata.⁷

Erisoodustuseks ei loeta mitte kõiki tasuta või soodushinnaga tehinguid, vaid ainult neid, kus tööandja annab töösuhtest tulenevalt töötajale rahaliselt hinnatava hüve. Kui kas või üks loetletud tingimustest puudub, ei ole tulumaksuseaduse tähenduses tegemist erisoodustusega. Kuna tööandja ning töötaja mõiste erisoodustuse kontekstis on avatud TuMS § 48 lõigetes 2 ja 3, siis jäävad olulisemaks küsimused: kas hüve on antud tulenevalt töösuhtest? Kas antud hüve on ikka rahaliselt hinnatav? Näiteks, kui tööandja toob töötajale sünnipäevaks lilled, mis toob tööandjale rahalise väljamineku, kuid töötaja ei saa sellest tulu, kuna lillede likviidsus väljaspool lillepoodi on küsitav.⁸

⁴ RT I 1999, 101, 903

⁵ Tulumaksuseadus (RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 316) § 48 lg 3

⁶ Aruste, V. 2007 Erisoodustused. Töösuhtest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 7

⁷ ib

⁸ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 16

Oluline on tähelepanu pöörata asjaolule, et hüve käsitlemiseks erisoodustusena ei pea hüve andmise aeg olema töösuhte kestvuse ajal, vaid hüve võib olla antud ka enne töösuhte algust või peale töösuhte lõppu kui hüve andmine tuleneb töösuhtest, siis on ikkagi tegemist erisoodustusega. Näiteks pensionile jäänud endised töötajad viiakse ekskursioonile, korraldatakse aastalõpu üritus jne. Selliselt antud hüve tuleb käsitleda erisoodustusena.

Põhimõtteliselt on võimalik ka olukord, kus hüve on antud töötajale küll töösuhte kestvuse ajal, kuid mitte tuleneda sellest töösuhtest. Näiteks kingitus kunstnikule kui autorile, kuid mitte kui asutuse valvurile.

Erisoodustuseks loetakse ka need hüved, mida tööandja annab loetletud isikute abikaasale, vanemale, või lapsele, kusjuures elukaaslane, kes ei ole töötaja registreeritud abikaasa, ei ole töötajaga võrdsustatud.⁹ Elukaaslast ei saa erisoodustuse mõistes samastada abikaasaga, kuna perekonnaseadus¹⁰ tunnistab vaid seaduslikult registreeritud abielu. Töötaja elukaaslasele antud hüved, mida ei saa käsitleda erisoodustusena maksustatakse TuMS § 49 alusel kingitusena. Oluline erinevus siin on selles, et erisoodustuste maksustamisega võrreldes ei pea tööandja kingituste väärtuselt sotsiaalmaksu tasuma.

Tuleb pöörata tähelepanu sellele, et töötajale antavad hüvesid võib käsitleda erisoodustusena vaatamata sellele, kas hüvesid annab vahetult tööandja või antakse need kolmanda isiku kaudu. Näiteks kaks äriühingut lepivad omavahel kokku, et jõulude ajal korraldavad nad vastastiku teineteise töötajatele jõulupeo. Selliselt oleks justkui tegemist vastuvõtukuludega, mitte erisoodustusega. Aga tuleks siiski lähtuda tehingu tegelikust majanduslikust sisust, mis sisuliselt on töötajale antud hüve, millest töötaja on saanud isiklikku kasu.¹¹

TuMS¹² § 48 lõige 4 annab näidisloetelu sellest, mida muuhulgas erisoodustusena käsitletakse. Erisoodustus on muu hulgas:

- 1) eluasemekulude täielik või osaline katmine;

⁹ Aruste, V. 2007 Erisoodustused. Töösuhtest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 11-12

¹⁰ RT I 1994, 75, 1326

¹¹ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 22

¹² RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 316

- 2) sõiduki või muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks;
- 3) kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega;
- 4) teenistus-, töö- või ametilähetusega seotud kulude hüvitamine või päevaraha maksmine Vabariigi Valitsuse kehtestatud piirmäärasid ületavas osas või töö tegemise kohas kehtivaid piirmäärasid ületavas osas, kui töö tegemise kohta asub välisriigis;
- 5) isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitise maksmine Vabariigi valitsuse kehtestatud piirmäärasid ületavas osas;
- 6) laenu andmine rahandusministri poolt kehtestatud alammäärast madalama intressiga;
- 7) asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga;
- 8) asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga;
- 9) loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust;
- 10) täiskasvanute koolituse seaduse¹³ § 3 tähenduses taseme- ja vabaharidusliku koolituse kulude katmine, välja arvatud julgeolekuasutuse ametniku tasemekoolituse kulude katmine.

Oluline on pöörata tähelepanu asjaolule, et tegemist on just näidisloeteluga, seega on erisoodustusena võimalik käsitleda ka muid töösuhtest tulenevaid hüvesid, mida ei ole loetelus nimetatud, kuid mis vastavad TuMS § 48 lõikes 4 sätestatud erisoodustuse üldisele määratlusele. Näiteks ei ole eraldi välja toodud töötajatele korraldavaid üritusi nagu suvepäevad või jõulupidu ega ka töötajate toitlustamist tööandja kulul.

Erisoodustusena kuuluvad maksustamisele kõik töötajatele võimaldatud hüved ka need, mida loetelus toodud ei ole juhul, kui töötaja on saanud hüvest isiklikku kasu. Selleks on vajalik tunda erisoodustuste maksustamise põhimõtteid, et vajadusel ise määrata, ning millises ulatuses erisoodustus on tekkinud.

¹³ RT I 1993, 74, 1054

Oluline on pöörata tähelepanu asjaolule, et TuMS¹⁴ § 48 lõike 5 järgi ei käsitleta erisoodustusena rahalisi hüvesid ega kulutusi töötajate transpordiks elukoha ja töökoha vahel juhul, kui ühistransporti kasutades ei ole seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga. Samuti ei maksustata TuMS § 12 lõike 4 kohaselt mitte ühelgi juhul füüsilisele isikule makstud dokumentaalselt tõendatud kulude hüvitist, mis on tehtud tööandja huvides.

Veel tuleb erisoodustusi eristada muudest väljamaksetest ja maksustatavatest tuludest. Töötajale, tema abikaasale, vanematele või lapsele võimaldatud mitterahalised hüved (jõulupakid, spordisaali kasutamine) kuuluvad maksustamisele erisoodustusena, kuid kõikidele teistele isikutele võimaldatud hüvede maksustamine sõltub hüve saanud isikust ning hüvest.

Näiteks äripartnerite toitlustamist, majutamist ja kultuurilist teenindamist käsitletakse TuMS § 49 kohaselt vastuvõtukuludena, mis kuuluvad maksustamisele samas paragrahvis toodud piirmäärade alusel. Ülejäänud äripartneritele tehtud kulutused maksustatakse, aga sõltuvalt kulutuste sisust kas kingitusena või ettevõtlusega mitteseotud kuludena. Kui sellisel äripartnerite vastuvõtul osaleb ka töötaja, kuuluvad temaga seotud kulud maksustamisele erisoodustusena, välja arvatud juhul, kui töötaja täidab üritusel oma tööülesandeid ning talle antud hüvesid ei saa muudest kuludest eristada või töötaja saab dokumentaalselt tõestada, et on tasunud ise oma toitlustamise eest.

Kui hüvesid võimaldatakse isikutele, kes ei ole käsitletavad ei töötajate ega äripartneritena, ei maksustata neid hüvesid erisoodustuse ega vastuvõtukuludena, vaid jällegi kas kingituste või ettevõtlusega mitteseotud kuludena.

Seega võib öelda, et erisoodustusega on tegemist üksnes siis, kui rahaliselt hinnatav hüve on suunatud töötajale. Kui tegemist on töötingimuste loomisega või muude tööandja tarbeks tehtud kuludega, siis maksukohustust ei teki. Kas joogivesi pudelis on erisoodustus? Saku-Läte vesi seda ei ole. Asutustes on asi lahendatud selliselt, et maksustatakse ainult maitsestatud pudelivesi. Samuti kohviautomaat ei ole erisoodustus, küll, aga kohv ise.

¹⁴ RT I 1999, 101, 903

Erisoodustusena tuleb vaadelda sellist hüve, mis antakse töötaja isiklikes huvides ja mida saaks põhimõtteliselt käsitleda ka loonuspalgana. Eristamine, kelle huvid domineerivad, ei ole lihtne. Seda enam, et hüve võib ka vaid osaliselt olla erisoodustus. Tuleks tähelepanu juhtida asjaolule, et erisoodustuste loetelu seaduses ei ole ammendav ning määratlemaks, kas tegu on erisoodustusega või mitte, tuleb alati lähtuda erisoodustuse üldmõistest.

Erisoodustuste maksustamine on küllaltki teoreetiline ja probleemne nii siseriiklikul kui ka rahvusvahelisel tasandil.¹⁵ Erisoodustuse maksustamise teoreetilise õigustuse taga on õigluse tagamise vajadus. Juhul kui erisoodustusi ei maksustataks, siis kallutaks see tööandjaid makse optimeerima ning asendama palgatulu erisoodustustega. Seejuures võib rääkida nii horisontaalse, kui ka vertikaalse õigluse saavutamise eesmärgist.¹⁶

Esiteks tuleb võrdsustada need isikud, kes saavad kogu palgatulu rahas ning need, kes lisaks sellele saavad ka erisoodustusi (horisontaalne õiglus). Teiseks peab arvestama, et sissetulekute ja n-ö tööstaatus tõesuga kaasnevad tavapäraselt ka suuremad erisoodustused (vertikaalne õiglus). Järgnevalt on vaatluse all erisoodustuse maksustamise teoreetilised alused. Seega maksustamises kui õiglas eesmärgis kahelda ei saa.¹⁷

Erisoodustused kuuluvad maksustamisele nii tulumaksuga kui ka sotsiaalmaksuga, täpselt nagu palgatulu, seejuures arvutatakse tulumaks ja sotsiaalmaks erisoodustuse väärtuselt koos käibemaksuga. Juhul kui sisendkäibemaks on erisoodustuse asja soetamisel maha arvatud, tuleb erisoodustuse väärtuselt maksta ka käibemaks.

Erisoodustuselt ei tasuta töötuskindlustusmaksleid ega kohustusliku kogumispensioni makset, seega on erisoodustuse andmine tööandjale pisut odavam, kui maksta erisoodustuse väärtuse ulatuses palka, mis võimaldab anda töötajale veidi väiksema kuluga veidi suurema netotasu.

Mitterahalisi hüvesid ei võeta arvesse töötaja puhkusetasu või kompensatsiooni arvestamisel ja on seega töötajale kahjulikumad kui palgamaksed. Palgalt makstavad maksud on isikustatud, mis töötaja jaoks kokkuvõttes tähendab suuremat

¹⁵ Huberg, M. 2007 Erisoodustus-Eesti valikud. EML maksukonverents:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=386> (20.aprillil 2009. aastal)

¹⁶ ib

¹⁷ ib

ravikindlustushüvitist, suuremat töötuskindlustushüvitist, samuti tulevikus suurema pensioni.

Erisoodustus väärtusega näiteks 5 000 krooni toob tööandjale kaasa tulumaksukohustuse 1 410 krooni (2007. aastal $5\,000 \times 22/78$, 21/79 on alates 2008. aastast) ning sotsiaalmaksukohustuse 2 115 krooni ($5\,000 + 1\,410$) $\times 33\%$, ehk kogukuluks on 3 525 krooni. 2008. aastast tulumaks 1 329, sotsiaalmaks 2 089, kogukulu 3 418. Seega on erisoodustuse väärtus 2008. aastal maksustatud 68 %-ga.¹⁸

Seega 68 % line maksukoormus on küllalt suur, et mõista erisoodustuse väärtuse määramise tähtsust. Kui arvestada ka maksuintressi 0,06 % päevas ehk 21,9 % aastas ning sellelt arvestava tulumaksukuluga 21/79, mis teeb maksuintressi kogukuluks pisut üle 28,07 % aastas saab järeldada, et väga oluline on leida ja deklareerida erisoodustuse õige väärtus.

1.2 Töötaja ja tööandja suhetest tulenevad nõuded

Nõuded töötajate vastu võivad tekkida erinevatel põhjustel. Nõue võib tekkida töötajale antud laenust, kui mingil põhjusel laenu tagasimaksimisest loobutakse. Samuti tasumata arvetest, kuid enim tekitavad probleeme töötaja poolt tööandjale tekitatud kahju sissenõutavuse määramisel. Samuti, mis puudutab juhatuse liikme vastu nõude tekkimist.

Erisoodustusega on tegemist juhul, kui hüve annab tööandja, selle saaja on töötaja ning need hüved tulenevad töösuhtest ja on rahaliselt hinnatavad. Ei ole oluline kas nõue tekib töösuhte ajal, enne töösuhte algust või peale töösuhte lõppemist. Oluline on see, et nõue tuleneb töösuhtest.

Maksuõiguses defineeritakse sageli mõisteid erinevalt, kui teistes õigusharudes. Maksuõiguse seisukohast on iseseisvateks terminiteks muutunud "töötaja" ja "tööandja". See on oluline just tulu maksuatamise seisukohast. Kõikides seadustes, mis puudutavad palgatulu maksustamist, kasutatakse neid mõisteid koondmõistena, mis hõlmab töötamist

¹⁸ Aruste, V. 2007 Erisoodustused. Töösuhtest tulenevad hüved. Tallinn, lk 15

töölepingu alusel, avalikus teenistuses töötamist, võlaõigusliku lepingu alusel teenuse osutamist ja juriidilise isiku juht- või kontrollorgani liikmena tegutsemist.¹⁹

Tulumaksuga maksustamise seisukohast ei ole oluline, kas isiku tööalaseid suhteid reguleerib töölepingu seadus, avaliku teenistuse seadus või mõni muu seadus. Erisoodustus jääb ikka erisoodustuseks.²⁰

Erisoodustuse tähenduses on tööandjaks:

- 1) residendist juriidiline isik;
- 2) residendist füüsiline isik;
- 3) riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus;
- 4) mitteresident, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eestis töötajad.²¹

Residendist juriidilised isikud on eraõiguslikud juriidilised isikud äriühingud (täisühing, usaldusühing, osäühing, aktsiaselts, tulundusühistu), mittetulundusühingud ja sihtasutused ning avalik - õiguslikud juriidilised isikud. Füüsiline isik on erisoodustuse maksustaja ainult sel juhul, kui tal on töötajad, kellele ta teeb erisoodustusi. Erisoodustusi maksustavad ka mitteresidendid, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eestis töötajad.

Töötajateks erisoodustuse kontekstis loetakse laiemat isikute ringi, kui seda määratleb Eesti vabariigi töölepingu seadus (TLS) § 2²².

Erisoodustuse tähenduses on töötajaks:

- 1) töölepingu alusel töötav isik;
- 2) avalik teenistuja;
- 3) juhtimis- või kontrollorgani liige;
- 4) füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud;

¹⁹ Lehis, L. 2004 Maksuõigus. Tallinn: Juura kirjastus, lk 65

²⁰ Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne: Casus OÜ, lk 825

²¹ Kitter, J. 2007 Raamatupidaja teejuht. Tallinn: Agitaator OÜ, lk 11

²² RT 1992, 15/16, 241

5) töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutav füüsiline isik.²³

TLS § 1 kohaselt kohustub töötaja tegema tööandjale tööd, alludes tööandja juhtimisele ja kontrollile, tööandja aga kohustub maksma töötajale töö eest tasu ning kindlustama talle ettenähtud töötingimused.²⁴

Avalik teenistuja on isik, kes töötab riigi või kohaliku omavalitsuse asutuses avaliku teenistuse seaduse alusel (ATS).²⁵

Juhtimis- ja kontrollorgani liikmete määratlemisel teeb TuMS § 48 lõige 2 viite TuMS §-le 9. TuMS § 9 lõige 3 kohaselt on juhtimis- ja kontrollorgani liikmed eeskätt juhatuse ja nõukogu liikmed, kuid ka asutaja kuni juriidilise isiku registrisse kandmiseni, prokurist, audiitor, likvideerija, ja pankrotihaldur tegelikult ükskõik milline volitatud isik või organ, kellel on õigus osaleda juriidilise isiku juhtimisel või juhtimisprotsessi kontrollimisel.

Tööandjale pikaajaliselt kaupu müüv füüsiline isik loetakse töötajaks juhul, kui kaupade müümise periood on pikem kui kuus kuud. Siin tuleks jälgida tegelikku kaupade müümise perioodi, välja arvatud juhul, kui kuuest kuust pikem periood on juba varem kokku lepitud, näiteks lepingut sõlmides.

Töötajaks peetakse ka töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut sõltumata lepingu kestusest. Tuleb märkida, et erisoodustuse kontekstis saab töötaja olla vaid füüsiline isik, seega juhul kui käsundus- või töövõtuleping on sõlmitud juriidilise isikuga, siis töövõtja töötajaid ei saa lugeda tellija töötajateks ning neile võimaldatud hüved võivad olla ettevõtlusega mitteseotud kulud või kingitused, kuid mitte erisoodustus.

Sarnane olukord tekib ka sellistel juhtudel, kui täis- või usaldusühingut esindama õigustatud isikuks on teine juriidiline isik. Olgugi et esindama õigustatud juriidilisest

²³ Kitter, J. 2007 Raamatupidaja teejuht. Tallinn: Agitaator OÜ, lk 12

²⁴ ib

²⁵ RT I 1995, 16, 228

isikust täisosaniku teovõime realiseerub tema juhtorgani liikmete kaudu, ei ole sellisele juhatuse liikmele antavad rahalised hüved käsitatavad erisoodustusena.

Tööandja rahaline nõue töötaja vastu võib tuleneda töölepingust. TLS § 50 lõike 4 järgi on töötaja kohustatud hoiduma tööandja juures tegudest, mis takistavad teistel töötajatel kohustuste täitmist või kahjustavad teiste töötajate või kolmandate isikute vara. Kui töötaja sellist kohustust rikub ja selle kohustuste rikkumise tagajärjel kahju tekib, siis on tööandja õigustatud nõudma töötajalt tekitatud kahju hüvitamist.

Töötaja on kohustatud tööandjale kahju hüvitama juhul, kui on täidetud järgnevad tingimused:

- 1) otsene tegelik kahju tekkis töötaja õigusvastase tegevuse või tegevusetuse tagajärjel;
- 2) töötaja õigusvastase käitumise ja tekkinud kahju vahel on põhjuslik seos;
- 3) töötaja on kahju tekkimises süüdi.

Kui kas või üks eelnimetatud tingimustest ei ole täidetud, siis töötaja ei vastuta tekkinud materiaalse kahju eest.²⁶

Siinjuures tuleb arvestada asjaoluga, et töötaja vastutus tööandja ees on piiratud. Selleks, et oleks võimalik töötajalt tekitatud kahju sisse nõuda täies ulatuses, peab olema töötajaga sõlmitud varalise vastutuse leping, mida reguleerib tänapäevani Eesti NSV Töökoodeksi (edaspidi töökoodeks)²⁷ §-d 125-130, mis on töökoodeksi regulatsioonist ainus kehtiv osa.

Töötaja varalise vastutuse all mõeldakse töötaja kohustust hüvitada seaduses sätestatud ulatuses ja korras tema poolt süüülise töölepingu rikkumisega tööandjale tekitatud kahju. Töötaja ja tööandja vaheline varaline vastutus tuleneb tööõigussuhtest. Kui on tegemist muu võlaõigusliku lepinguga, siis ei saa rääkida varalisest vastutusest. Töökoodeksi sätete alusel, vaid tuleb vaadelda kui isiku võlaõiguslikku vastutust.²⁸

²⁶ Raidve, H. 2008 kohtulahendid tööõiguses: Kuidas vältida ja lahendada töövaidlusi: AS Äripäev, lk 169

²⁷ Eesti NSV töökoodeks kättesaadav:

<http://www.old.hrm.ee/files/naidised//EESTI%20NSV%20Töökoodeks.doc> (8.aprillil 2009. aastal)

²⁸ Oro, I., Muda, M., Tavits, G., Treier, T. 2005 Tööõigus. Tallinn: Juura, lk 209

Eristatakse kahte liiki varalist vastutust:

- 1) piiratud varaline vastutus;
- 2) täielik varaline vastutus.

Üldjuhul vastutab töötaja tekitatud kahju eest üksnes osaliselt. Piiratud varalise vastutuse puhul on sätestatud töökoodeksi §-des 126 ja 127, mille järgi on töötaja kohustatud tööandjale hüvitama tekitatud kahju ainult seadusega ettenähtud kindlas piirmääras, s.o ühe keskmise kuupalga suuruses summas.²⁹

Täielik varaline vastutus on sätestatud töökoodeksi § 128, mille kohaselt saab kasutada täielikku varalist vastutust juhul, kui on sõlmitud töötaja ja tööandja vahel täieliku varalise vastutuse leping. Tööandja sõlmib töötajaga individuaalse varalise vastutuse lepingu, millega töötaja võtab endale täieliku varalise vastutuse temale hoiule antud või muuks otstarbeks antud asjade mittesäilimise eest.³⁰

Lisaks eelmainitule võib sõlmida ka kollektiivse varalise vastutuse lepingu, seda siis, kui töötajad teevad ühiselt mõnda liiki tööd ning individuaalset vastutust ei ole võimalik piiritleda, see tähendab konkreetset kahju tekitajat ei ole võimalik kindlaks teha. Kollektiivset varalist lepingut on võimalik sõlmida üksnes teatud töödel (näiteks kaubandusese, ladudes, kassades). Sellisel juhul tekkinud kahju eest vastutavad kollektiivi liikmed ühiselt. See tähendab, kahju võib nõuda kõigilt töötajatelt, kelle suhtes on kindlaks määratud, et nad võisid kahju tekitada.³¹

Lisaks varalise vastutuse lepingule vastutab töötaja töökoodeksi § 128 lg 1 kohaselt tööandjale tekitatud kahju eest täielikus ulatuses järgmistel juhtudel:

- 1) töötaja on saanud väärtusi volikirja või muu ühekordse dokumendi alusel (näiteks saateleht, vara üleandmise-vastuvõtu akt);
- 2) kahju on tekitatud kuriteoga (näiteks kahju on tekitatud joobes, sellisel juhul kannab töötaja vastutust olenemata süü vormist ja kahju tekitamise asjaoludest);

²⁹ Raidve, H. 2008 kohtulahendid tööõiguses: Kuidas vältida ja lahendada töövaidlusi: AS Äripäev, lk 169

³⁰ Oro, I., Muda, M., Tavits, G., Treier, T. 2005 Tööõigus. Tallinn: Juura, lk 214

³¹ ib

- 3) kahju on tekitatud tahtlikult (näiteks töötaja on tahtlikult põhjustanud puudujäägi, rikkunud või hävitanud tooteid);
- 4) täielik varaline vastutus on ettenähtud eriseadusega (momendil ei ole ühegi töötajate kategooria suhtes eriregulatsiooni kehtestatud);
- 5) kahju tekkimine ei ole seotud tööülesannete täitmisega (näiteks avariid, mis tehti ametiauto kasutamisel isiklikuks otstarbeks).³²

Täieliku materiaalse vastutuse kohaldamisel on vaieldav küsimus, kas töötajalt saab nõuda kahju täielikku hüvitamist, kui tema töölepingus on tingimus, mille kohaselt ta vastutab tööandjale tekitatud kahju eest täies ulatuses, aga täieliku materiaalse vastutuse lepingut töötajaga sõlmitud ei ole.

Näiteks Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 5. detsembri 2005. aasta otsus tsiviilasjas nr 3-2-1-134-05³³, mis käsitleb töötaja poolt tööandjale tekitatud kahju sissenõudmist. Hagiavalduse kohaselt töötas kostja hageja juures autojuht-ekspediitor-lukksepana. 23. märtsil 2003. aastal viibis kostja hageja veokiga töökohustuste täitmise tõttu Poolas, kus toimus avariid, milles sai kannatada hagejale kuuluv veoauto. Poola politsei tuvastas kostjal alkoholihoobe ning kvalifitseeris kostja käitumise Poola õiguse järgi väärteona. Sellega tekitas töötaja tööandjale ulatusliku kahju veoauto purustuste näol, lisaks sellele veel veoki ja haagise teisaldamiskulud ning veoki Eestisse toimetamise kulud.

Viidatud kaasuses on töötaja toime pannud õigusvastase teo, rikkudes töölepingust tulenevat kohustust hoiduda tegudest, mis kahjustavad tööandja vara, ja mitte töötada alkoholihoobes. Kui töötaja ei oleks veokit juhtinud alkoholihoobes, ei oleks tööandjal eespool nimetatud kulutusi tekkinud. Selle väärteoga tekitas töötaja tööandjale ulatusliku kahju, mille täielik sissenõudmine on õigustatud.

Avaliku teenistuja tekitatud kahju hüvitamine on sätestatud ATS § 89¹ mille kohaselt on ametnik kohustatud hüvitama süüliselt teenistuskohustuste rikkumisega tekitatud kahju. Hüvitise suuruse määramisel arvestatakse erinevaid asjaolusid nagu ametniku majanduslikku olukorda, kahju suurust ametniku palgaga võrreldes, teenistusstaažist

³² Raidve, H. 2008 kohtulahendid tööõiguses: Kuidas vältida ja lahendada töövaidlusi: AS Äripäev, lk 170

³³ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 5. detsembri 2005. aasta otsus tsiviilasjas nr 3-2-1-134-05 AS Olbtar hagi Aivar Piiraku vastu 119 740 krooni saamiseks ja Aivar Piiraku vastuhagi AS Olbtar vastu. RT III 2005, 44, 435

objektiivselt tulenevat kogemuste puudumist, ametnikule antud teenistusalaseid korraldusi ja juhiseid, samuti muid asjaolusid, millest tulenevalt kahju täielik hüvitamine ametniku poolt oleks ebaõiglane. Nõutav hüvitise suurus ei tohi ületada kuuekordset ametipalka koos lisatasudega, kui kahju pole tekitatud tahtlikult.

Eeltoodust tulenevalt on võimalik, et töötaja vastutab tööandja ees ka ilma materiaalse vastutuse lepingut sõlmimata. Töötaja vastutuse aluseks on kahju, mis tekib lepinguvälisest võlaõigussuhtest.

Kui töötaja on tekitanud tööandjale oma tegevuse või tegevusetusega kahju ning kui tööandja loobub kahju hüvitamise nõudest, sellisel juhul käsitletakse seda kui erisoodustust. Erisoodustusena ei käsitleta sellist nõudest loobumist, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega on väiksemad, kui nõude suurus.³⁴

Eeltoodu kehtib samuti juriidilise isiku juhtorgani liikmete kohta. Juhul kui juhatuse liige tekitab oma tegevuse või tegevusetusega äriühingule kahju, võib kaasneda sellega juhatuse liikme varaline vastutus. Juhatuse liikme vastutus on sätestatud tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 46 lg 1 ning äriseadustiku (ÄS) § -des 187 ja 315³⁵

Näiteks võib tuua Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 3. oktoobri 2008. aasta otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-42-08³⁶, käsitleti juhtumit milles juhatuse liige oli tahtlikult esitanud maksuhaldurile pikema aja vältel valeandmetega maksudeklaratsioone, mille tagajärjel on äriühing jätnud tasumata riigile makse märkimisväärses suures summas. Sellega kaasneb äriühingul maksuhalduri ees maksuvõlg ning intressi tasumise kohustus, mis antud olukorras on äriühingule lisakuluks.

Samuti üks võimalik nõue võib tekkida juhul, kui näiteks tööandja annab töötajale rahandusministri määrusega³⁷ kehtestatud alammäärast madalama laenuintressiga laenu

³⁴ Aruste, V. 2007 Erisoodustused. Töösuhtest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa äriteenuste OÜ, lk 120

³⁵ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 168

³⁶ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 3. oktoobri 2008. aasta otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-42-08 Raivo Rebase (Rebane) süüdistuses KrK § 148¹ lg-te 2 ja 10 järgi

³⁷ RTL 2006, 6, 94

ning töötaja ei maksa seda mingitel põhjustel tagasi või tööandja loobub laenu tagasimaksmise nõudest.

Kokkuvõtteks võib märkida, et töötajale kahjunõude esitamise aluseks on töötaja süü kahju tekitamises. Töötaja süüd on kohustatud tõendama tööandja. Kui töötajaga on sõlmitud kirjalik leping täieliku materiaalse vastutuse kohta, siis tema süüd eeldatakse. Kuid tööandja on kohustatud looma tingimused töötajale üleantud vara säilimiseks ning kasutama meetmeid, et kõrvaliste isikute juurdepääs asjadele oleks välistatud. Piiratud varalise vastutuse korral hüvitab töötaja tööandjale tekitatud kahju ühe keskmise kuupalga suuruses summas.

Nõue võib tekkida töötajale antud laenust. Samuti tasumata arvetest, kuid ka töötajate poolt tööandjale tekitud varalisest kahjust. Oluline siinjuures ei ole kas selline nõue on tekkinud enne töösuhte algust ja töösuhte ajal. Oluline on tähelepanu pöörata sellele, et erisoodustusena saab käsitleda neid nõuetest loobumisi, mis on tekkinud töösuhtest TuMS § 48 tähenduses. Nimetatud sätte kohaselt hõlmab töösuhet ka äriühingu ning juhatuse liikme ja nõukogu liikme vahelisi suhteid. Samuti suhteid füüsilistega isikuga, kes osutavad teenuseid võlaõiguslike lepingu alusel või müüvad tööandjale kaupu tähtajaga üle kuue kuu. Töötajateks võivad olla ka TuMS § 48 lõikes nimetatud isikute abikaasa, vanemad ja lapsed.

2. NÕUDEST LOOBUMINE JA SELLE MAKSUSTAMINE

2.1 Nõudest loobumise tingimused

Nõue võib olla näiteks laenulepingust tulenev võlg, samuti viivis, kahjutasu, leppetrahv või ka tasumata arve. Nõue võib tekkida lepingu välisest suhtest nagu alusetu rikastumine, kahju tekitamine jne. TuMS § 48 lõike 4 punkti 8 kohaselt on erisoodustuseks loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust. Seega võib eelnimetatud nõuetest loobumist käsitleda erisoodustusena ning nõudest loobujal ehk tööandjal tekib sotsiaal- ja tulumaksukohustus.

Samas mitte igasugust loobumist ei saa käsitada nõudest loobumisena. Kui töötaja kasutab tööandja sõiduautot isiklikeks sõitudeks, siis võib väita, et töötaja on tööandja arvel säästnud. Tulumaksuseaduse järgi ei maksustata seda kui nõudest loobumist, vaid kui töötaja vara kasutamist rahalise hüvena.

Selleks, et rahalisest nõudest loobumist käsitleda erisoodustusena peavad olema täidetud järgnevad tingimused:

- 1) eksisteerib sissenõutav rahaline nõue;
- 2) sellise rahalise nõude sissenõudmisest loobutakse;
- 3) sissenõudmise kulud oleksid nõudest väiksemad olnud.³⁸

Sissenõudmisest loobumine võib toimuda kahel viisil. See võib olla kas aktiivne või passiivne. Aktiivse loobumise puhul kreditor väljendab oma loobumist tegudega, see tähendab, et poolte vahel sõlmitakse kokkulepe või kreditor teatab võlgnikule, et loobub võla sissenõudmisest. Passiivse loobumise puhul kaotab nõue sissenõutavuse kreditori tegevusetuse tulemusena (näiteks hagi mitteesitamine või nõude mitteesitamine pankrotimenetluses).³⁹

³⁸ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 125

³⁹ Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne: Casus OÜ, lk 845

Näiteks võiks tuua olukorra kus töötaja tekitab tööandjale varalist kahju, kuid juhatuse liige ei ole oma kohustusi täitnud ning on jätnud sõlmimata töötajaga varalise vastutuse lepingu, kuigi selleks oli vajadus, sellest tulenevalt ei ole võimaik esitada töötajale kahju hüvitamise nõuet. Sellisel juhul on äriühingul võimalus kahju sisse nõuda süüdiolvalt juhatuse liikmelt, kes ei täitnud oma hoolsuskohustust ja jättis lepingu sõlmimata.⁴⁰ Kui Antud olukorras äriühing loobub nõudest juhatuse liikme vastu (kuna töötajaga ei ole varalise vastutuse lepingut sõlmitud ei saa töötaja vastu nõuet esitada), siis tuleb seda käsitada kui erisoodustust.

Juhatusel liikmetelt nende tekitatud kahju kohtu kaudu välja nõudmine oli varem üsna keeruline, kuid seadusandja on teinud nõuete esitamise oluliselt lihtsamaks ning vastutuse alused on muutunud selgemaks. Juhatusel liikme süüd on küll raske tõendada, kuid selleks, et juhatuse liikme vastu nõuet oleks võimalik esitada, tuleb tõendada, et:

- 1) ühingul on tekkinud kahju. Kahju hindamine ja tõendamine ja saamata jäänud tulu väljaarvestamine on keeruline. Tuleb arvestada, et kahjuks ei saa lugeda asja võõrandamisel tekkinud ostuhinna tasumise nõuet ostja vastu. Kahjuks saab see siis, kui ostuhinda ei ole võimalik sisse nõuda ja juhatuse liige ei ilmuta piisavat hoolt;
- 2) juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud. Selliseid juhatuse liikme kohustusi on loetletud väga paljudes seadustes. Näiteks kohustus esitada pankrotiavaldus või käituda heas usus;
- 3) juhatuse liikme kohustuste rikkumise ja kahju tekkimise vahel on põhjuslik seos. Juhatusel liige peab vastutusest vabanemiseks tõendama, et ta tegutses korraliku ettevõtja hoolsusega.

Võlaõigusseaduse kohaselt võivad äriühing ja juhatuse liige eelnevalt kokku leppida juhatuse liikme vastutuse kohustuste rikkumise eest piiratud vastutuse või vastustust välistavad asjaolud. Näiteks vastutus on piiratud summaga või ajaga, vastutus on välistatud, kui tehing toimus nõukogu heakskiidul või kui tehing toimus aktsionäride palvel.⁴¹

⁴⁰ Villems, T. 2005 Erisoodustused: Näited ja kommentaarid: Teabekirjanduse OÜ, lk 61

⁴¹ Liigus, L. 2005 Juhatusel liikme vastutus tuleb täpselt määratleda. Äripäev, 16.11.2005: kättesaadav http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=3041/arv_kolumn_304101 (4.mail 2009. aastal)

Riigikohtu halduskolleegiumi 16. veebruari 2004. aasta otsuses haldusasjas number 3-3-1-2-04⁴² OÜ Sten Killustik kaebuses Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 25. aprilli 2002. aasta ettekirjutuse nr 4.1-01/11756 ja Maksuameti 12. juuni 2002. aasta otsuse nr 257 lahendas Riigikohtu järgmist maksujuhtumit, mille asjaolud olid järgmised:

”Ettekirjutuse kohaselt rentis osäühing killustiku hoidmiseks Viimsi vallas laoplatsti. Detsembris 2000. aastal kandis ta kuludesse 10 000 tonni killustikku väärtusega 1 841 363 krooni. Osäühingu juhatuse 11. detsembri 2000. aasta otsuse kohaselt tekkis selline puudujääk ajavahemikul 1997. aastast kuni oktoober 2000. aastani killustiku varguse ja loomuliku kao (vajumine pinnasesse ja pudenemine loodusesse) tõttu.”⁴³

”Maksuamet leidis, et vara säilimise eest peab vastutama ÄS § 187 lg 1 alusel juhatus. Kauba hoidmine ilma valveta ja müümine ilma kaalu omamata on ettevaatamatu tegevus, millega on juhatus tekitanud äriühingule kahju. Hea raamatupidamistava kohaselt tuleb majandusaasta lõpus inventeerida kohustused ja varad, mida juhatus aga ei saanud teha, sest puudus kaal. Vastavalt 30. juunini 2002. aastal kehtinud TsÜS § 46 lg-le 1 vastutavad juhatuse liikmed, kes on süüliselt tekitanud kahju juriidilisele isikule oma kohustuse täitmata jätmise või mittenõuetekohase täitmisega, juriidilise isiku ees solidaarselt. 10 000 tonni killustiku kadumises on süüdi juhatus, kellelt osäühing aga loobus tekitatud kahju sissenõudmisest, kandes kahju kuludesse. Rahalise nõude sissenõudmisest loobumine on erisoodustus ja kuulub maksustamisele.”⁴⁴

Viidatud lahendis leidis Riigikohus, et nõudest loobumine toimus juhatuse tegevusetuse tagajärjel. Kohus leidis, et ettevõtte juhid on oma tegevusetusega tekitanud kahju ning vastavalt ÄS⁴⁵ § 186 lõige 1 punkt 10 kohaselt on osanike pädevuse esitada juhatuse liikmete vastu nõude esitamine, kuid seda ei tehtud. Nagu töös eelnevalt mainitud toimub loobumine nõude sissenõudmisest kas aktiivselt või passiivselt. Antud juhul ei ole loobumist toimunud, kuid vaieldakse selle üle, kas osanikud on nõudest loobunud oma tegevusetusega (passiivne loobumine).

⁴² Riigikohtu halduskolleegiumi 16. veebruari 2004. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-2-04 OÜ Sten-Killustik kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 25. aprilli 2002. aasta ettekirjutuse nr 4.1-01/11756 ja Maksuameti 12. juuni 2002. aasta otsuse nr 257 tühistamiseks. RT III 2004, 7, 71

⁴³ ib

⁴⁴ ib

⁴⁵RT I 1995, 26-28

Kohus leidis, et tegevusetust saab alles siis tõlgendada juhatuse liikme vastu oleva nõude sissenõudmisest loobumisenä, kui on minetatud võimalus nõuet juhatuse liikme vastu esitada. Kui nõude sissenõudmisest loobumine väljendub tegevusetuses, siis on juhatuse liikmele võimaldatud erisoodustus hetkest, kui on möödunud tema vastu oleva nõude aegumistähtaeg. Juriidilise isiku juhtorgani liikme vastu esitatav nõude aegumistähtaeg on vastavalt ÄS⁴⁶ § 187 lõige 4 järgi viis aastat.

Antud kaasuses ei olnud otsuse tegemise hetkeks aegumistähtaeg saabunud, seega leidis riigikohus, et Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti ettekirjutus ei ole õigustatud, sest vaatamata sellele, et puudujääk on raamatupidamisest maha kantud, ei ole nõude esitamisest loobutud. Nõudest loobumisega (passiivne loobumine ehk tegevusetus) on tegemist juhul, kui nõuet ei esitata nõude aegumistähtaja jooksul.

Üldised nõude aegumistähtajad on sätestatud TsÜS erinevates paragrahvides. Siinkohal tuuakse tabelis 1 välja aegumistähtajad erinevate nõuete puhul, millega äriühingud võivad kokku puutuda.

Tabel 1. Nõuete aegumise tähtajad⁴⁷

Nõue	Aegumine (aasta)
Juriidilise isiku juhtorgani vastu esitatav nõue	5 aastat
Tehingust tuleneva nõude üldine aegumine	3 aastat
Seadusest tulenev nõue	10 aastat, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti
Omandiõigusest tulenev väljaandmisnõue	30 aasta nõude sissenõutavaks muutumisest, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti
Jõustunud kohtuotsusega tunnustatud nõue, samuti kohtulikust kokkuleppes või muust täitedokumendist tulenev nõue	30 aasta
Pankrotimenetluses tunnustatud nõue	10 aastat pankrotimenetluse lõppemisest

Kahju hüvitamise nõue tuleb esitada õigeaegselt, selleks, et vältida liigseid kulutusi veel erisoodustuse maksustamise näol.

⁴⁶ RT I 2005, 68, 525

⁴⁷ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 132-133

Nõudest loobumist saab vaadelda ka seoses kassa- ja laoinventuuride puudujääkide kulusse kandmisega. Inventuuride puudujäägid äritegevuses on tavapäraseks muutunud. Kuid samas on tulumaksuseaduse mõistes puudujääk sisuliselt kellegi tuluks või kuluks, mis ei saa lugeda ettevõtlusega seotuks ning seetõttu on maksustatav. Kuid erisoodustusena ei maksustata loomulikku kadu.⁴⁸

Näiteks kaupluses avastatakse inventuuri käigus puudujääk, kuid ettevõtte juhi tegevusetuse tõttu ei ole võimalik kindlaks teha puudujäägi tekkimise põhjuseid ning süüdlast. Sellisel juhul on võimalik juhatuse liikme vastu esitada kahju hüvitamise nõue. Kui sellist nõuet ei esitata või sellisest nõudest sissenõudmisest loobutakse, tuleb seda käsitleda erisoodustusena. Samas, kui on töötajaga sõlmitud varalise vastutuse leping, siis esitatakse nõue kahju tekitanud töötajale ning töötajal lasub kohustus kahju hüvitada, vastavalt varalise vastutuse lepingule või kui on kindlaks tehtud, et töötaja pani toime varguse, millega ta tekitas tööandjale varalist kahju ning tööandja loobub sellise nõude sissenõudmisest, käsitletakse seda erisoodustusena.

Puudujäägi ilmnemisel ilmselt politsei poole pöördumine ei ole tingimata vajalik kuid sisemise juurdلuse peaks kindlasti läbi viima. Samuti paeaks sisemise juurdلuse käigus kogutud selgitused ning tehtud protseduurid ja järeldused olema kirjalikult dokumenteeritud. Sisejuurdلus tuleb läbi viia põhjalikult. Kindlasti politsei poole pöördumine on aga kindlam, sest politseil on kahju põhjustajate väljaselgitamiseks tõenäoliselt paremad võimalused kui äriühingu juhtkonnal.⁴⁹

Seega, kui kahju tekitaja on välja selgitatud, siis tuleb maksumaksjal kahju põhjustaja vastu nõue esitada ning asuda seda sisse nõudma. Kui aga sellisest nõude sissenõudmisest loobutakse, tuleb see maksustada kui erisoodustus. Samas kui kahju põhjustajaid põhjaliku sisejuurdلuse ja/või politsei juurdلuse lõppedes ei ole võimalik kindlaks teha, siis võib võlgniku määratlematuse tõttu puudujääginõude lootusetuks kanda ning sellisel juhul ei käsitleta seda kui erisoodustust.

⁴⁸ Zernask, J.Maksutark, Aprill 2005 kättesaadav:
<http://www.google.ee/search?q=n%C3%B5udest+loobumise+maksustamine&ie=UTF-8&hl=et> (3.aprillil 2009. aastal)

⁴⁹ ib

Kui uurida kohtupraktikat töötajate materiaalse vastutuse asjades võib täheldada, et kahju hüvitamise nõuetega pöörduvad tööandjad kohtusse suhteliselt harva. Kohtuasjade arv on tagasihoidlik. Enamikel juhtudel nõuavad tööandjad töötajatelt kaupade ja raha puudujäägiga tekitatud kahju hüvitamist, mõnel juhul on nõue seotud töö- või tootmisvahendite rikkumise või lõhkumise tagajärjel tekkinud kahjuga. Vaidlused leiavad lõpliku lahenduse tavaliselt maakohtus, üksikud otsused kaevatakse edasi ringkonnakohtusse, kassatsioonikaebuste esitamine Riigikohtusse on haruldane.

Nagu eespool öeldud, tööandjad ei kasuta võimalust kahju sissenõudmiseks, kui töötaja vastutus piirdub ühe kuu keskmise palgaga. Samas näitavad muud töövaidlused, et tööandjad saavad oma töötajate lohakuse ja asjatundmatuse tõttu olulist kahju.

Erandina ei loeta erisoodustuseks nõude sissenõudmisest loobumist, juhul kui nõude sissenõudmisega prognoositavad mõistlikud kulud on suuremad, kui sissenõutav nõue. TuMS- e rakendamiseks antud määrused ei selgitada, mis tähendab mõistlikud kulud ning kuidas hinnata kulude mõistlikust. Mingit teavet prognoositavate kulude mõistlikkuse kohta ei leidunud Maksu- ja Tolliameti kodulehel.

Erialakirjanduses märgitakse, et mõistlike kulude all mõeldakse kõiki kulutusi, mis seoses nõude sissenõudmisega tehakse (näiteks kõikvõimalikud kohtukulud, sõidukulud, majutuskulud, ka kaotatud tööaeg jmt).⁵⁰

Seega peab tööandja maksuriski vältimiseks koostama kulude prognoosi, mida ta peab tegema seosest töötajalt nõude sissenõudmisega. Kuna kulude prognoosimine on üsnagi hinnanguline, siis peaks nõudest loobumise otsus olema vajalikul määral motiveeritud. Soovitav oleks otsuses esitada vajalike kulude nimekiri ja selle maksumus. Maksustamist ärahoidev nõudest loobumine on õigustatud ainult siis, kui need mõistlikud kulud ületavad nõude suurust.

Võlaõigusseaduse (VÕS) ⁵¹ § 7 kohaselt loetakse mõistlikuks seda, mida samas olukorras heas usus tegutsevad isikud loeksid tavaliselt mõistlikuks. Mõistlikkuse hindamisel

⁵⁰ Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne: Casus OÜ lk 846

⁵¹ RT I 2001, 81, 487

arvestatakse võlasuhte olemust ja tehingu eesmärki, vastava tegevus- või kutseala tavaid ja praktikaid ning muid asjaolusid.

Autori arvates võiks maksuhaldur anda selgituse TuMS § 48 lg 4 p 9 sisaldava mõiste "proгноositavad mõistlikud kulud" kohta ja selgitada, kuidas peaks maksukohustuslase loobumise vormistama, et hiljem tõendada maksuobjekti puudumist.

Kokkuvõtvalt selleks, et nõuded oleks sissenõutavad, peavad olema täidetud kõik eelmainitud tingimused. Peab eksisteerima nõue, oluline on kindlaks teha kahju suurus ning kahju tekkimise eest vastutaja. Nõude sissenõudmise prognoositavad mõistlikud kulud peavad olema väiksemad, kui nõue ise ja sellisest nõudest loobutakse. Ning oluline on veel see, et nõue peab olema esitatud õigeaegselt. Kõik toimingud, mis on teostatud nõude sissenõudmiseks peavad olema dokumentaalselt tõestatud. Selliseid tõendeid peaks kindlasti ka teatud aja säilitama.

2.2 Nõudest loobumise maksustamine

Seoses nõudest loobumisega tulenenud rahalisele kahjule võib teatud juhtudel kaasnedagi täiendav kulu maksukohustuse näol. Vastavalt tulumaksuseaduse regulatsioonile võib nõudest loobumist kahte moodi maksustada, sõltuvalt sellest, kelle vastu üles võetud nõudest loobutakse.

Kui äriühing loobub nõudest teise residendist äriühingu või mitteseotud füüsilise isiku vastu, siis on see käsitletav kingitusena ning maksustatakse 21/79- määralise tulumaksuga. Teatud juhtudel võib tegemist olla ka ettevõtlusega mitteseotud kuluga. Kui äriühing loobub nõudest töötaja või temaga võrdsustatud isiku vastu, siis on tegemist erisoodustusega ning tasuda tuleb nii tulumaks määras 21/79 kui ka 33 % sotsiaalmaks nõude väärtuselt koos tulumaksuga.⁵²

⁵² Zernask, J. Maksutark, Aprill 2005 kättesaadav: <http://www.google.ee/search?q=n%C3%B5udest+loobumise+maksustamine&ie=UTF-8&hl=et> (3. aprillil 2009. aastal)

Rahandusminister on kehtestanud erisoodustuse hinna määramise korra vastavalt 29.12.1999. aasta määruses nr 120⁵³, mille kohaselt, kui erisoodustuseks on loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, loetakse erisoodustuse hinnaks rahalise nõude suurus.

Siinkohal analüüsitakse töös eelnevalt viidatud kohtulahendeid ning praktikas ettetulevaid nõudest loobumise põhjuseid ning vaadeldakse, kuidas leitakse erisoodustuse hind ning kas esineb maksustamist välistavaid tingimusi.

Kõige sagedasemini tuleb praktikas ette äritegevuse käigus maksmata arvetega. Tasumata arvetega seotud nõudest loobumise puhul tekib maksukohustus juhul, kui maksumaksja ei ole teinud midagi selleks, et nõuet sisse nõuda. Sealjuures tuleb silmas pidada, nagu eelnevalt töös välja toodud, et kõik toimingud peavad olema dokumentaalselt tõestatud. Sellisel juhul ei saa maksuhaldur väita, et maksumaksja ei ole üritanudki nõuet sisse nõuda.

Oluline on pöörata tähelepanu sellele, et lootusetute või ebatõenäoliste nõuete võlgnevuste kuludesse kandmist ei käsitleta kui rahalisest nõudest loobumisena. Sellisel juhul on tegemist raamatupidamiskannetega, mille aluseks on tööandja hinnang nõude laekumise tõenäosusele. Selline käitumine ei tähenda, et kreditor on loobunud võla sissenõudmisest.⁵⁴

Nõude üleandmine inkassoteenust osutavale äriühigule, on võimaliku maksuriski tekkimise vältimiseks tugev argument ning näitab, et võla sissenõudmisega tegeletakse aktiivselt. Kui ka inkassoteenuse osutaja on kinnitanud nõude lootusetust, siis ei ole maksuhalduril alust nõudest loobumist maksustada. Seega maksustamise välistab sissenõudmise võimatus. See tähendab, et äriettevõtte on teinud kõik endast oleneva, et nõuet sisse nõuda. Kui on tõestatud, et nõuet ei ole võimalik sisse nõud (kindlasti peab olema dokumentaalselt tõestatud) ja kuna üks nõudest loobumise tingimus on nõude sissenõutavus, siis ei ole sellisel juhul võimalik nõudest loobumist maksustada.

⁵³ RTL, 18.09.2002, 105, 1568

⁵⁴ Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS lk 171

Eelnevalt juba töös vaadeldud Riigikohtu halduskolleegiumi 16. veebruari 2004. aasta otsus haldusasjas number 3-3-1-2-04⁵⁵ Antud juhul leidis maksuhaldur, et tegemist on juhatuse liikme hoolsuskohustuse rikkumisega. Kohus asus seisukohale, et varguse korral on maksumaksja kohustatud kindlaks tegema kahju ulatuse ning kahju eest vastutavad isikud ning asuma nõuet sisse nõudma. Juhul kui seda ei tehta mõistliku aja jooksul loetakse seda nõudest loobumiseks. Mõistlik aeg on määratlemata õiguspärase, kuid aastat võiks juba lugeda mõistlikku aega ületavaks perioodiks. ÄS⁵⁶ kohaselt vastutavad vara säilimise eest juhatuse liikmed. Seega maksustatakse puudujääk erisoodustusena.

Nõude sissenõutavus tähendab kõigepealt seda, et kindlaks on määratud nõude alus ja ulatus. Nõude alusena tuleb mõista selliseid faktilisi ja juriidilisi asjaolusid, millest nähtub, et nõue on põhjendatud. Nõude ulatuse kindlaksmääramine tugineb nõude alusele ja seisneb otsuse langetamises, kas nõue hõlmab kogu äriühingule tekkinud kahju või osa sellest.⁵⁷

Vaadeldavas kaasuses on maksuhaldur näidanud milles seisneb nõude faktiline alus (juhatuse liikme kohustuste rikkumine), aga samas ei ole selgitatud nõude ulatust. Maksuhaldur tegi maksuotsuse kogu puudujäägina mahakantud kauba maksumuse ulatuses. Kaasuses eeldas maksuamet, et õiguspärane on nõue äriühingule tekkinud kahju kogu ulatuses.

Riigikohus asus seisukohale, et äriühingu juhatuse liikmetelt ei saa näiteks nõuda sellise kahju hüvitamist, mis tekkis loomuliku kao tõttu. Loomuliku kao osatähtsuse üle saab otsustada, kui on andmed killustiku käibe ja käitlemise viisi kohta. Kuid maksuhaldur ei ole sellekohaseid andmeid esitanud. Loomuliku kao hulka võib teatud ulatuses kuuluda ka varastatud killustik. Kuid need asjaolud olid maksuhalduril jäänud välja selgitamata. Seetõttu ei olnud võimalik ka määrata õieti maksustatava nõude ulatust, mida maksustada erisoodustusena.

⁵⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 16. veebruari 2004. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-2-04 OÜ Sten-Killustik kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 25. aprilli 2002. a ettekirjutuse nr 4.1-01/11756 ja Maksuameti 12. juuni 2002. a otsuse nr 257 tühistamiseks. RT III 2004, 7, 71

⁵⁶ RT I 2005, 68, 525

⁵⁷ ib 55

Eelnevast kohtulahendist võib teha järelduse, et väga oluline maksustamise seisukohast on kindlaks määrata nõude alus ning kahju ulatus, millelt loobumise korral arvestatakse nii tulumaks, kui ka sotsiaalmaks. Kõik kogutud tõendid, mis aitavad selgitada nõude alust ning kahju ulatust, peaksid kindlasti olema dokumentaalselt tõestatavad.

Juhatuse liikme vastu nõude mitteesitamine võib äriühingule tuua kaasa veelgi suurema kahju, kui seda on tekitanud juhatuse liige. On soovitatav kahtluse korral igal juhul analüüsida, kas juhatuse liikme tegevuses esinevad vastututst õigustavaid asjaolusid. Igal juhul tuleb juhatuse liikme vastu esitada nõue, kui juhatuse liikme tegevuse tagajärjel on tekkinud äriühingule kahju.

Juhul kui juhatuse liige kahju hüvitamisega vabatahtlikult ei nõustu, siis tuleks kaaluda, kas juhatuse liikme vastu nõude esitamisel oodatav kasu on suurem võrreldes nõude esitamise ja sissenõudmise kuludega. Samuti tuleks uurida võimalust kompromisslepingu sõlmimiseks, juhul kui kohtusse pöördumine võib olla liiga kulukas või riskantne. Kui aga mõistlikku kompromissi juhatuse liikmega ei ole võimalik saavutada, tuleks pöörduda nõudega kohtusse.

Juhatuse liikmega sõlmitavas lepingus kasutavad juhatuse liikmed võimalust seadusest tuleneva vastutuse piiramises konkreetse summa ulatuses. Siinkohal näiteks oletame, kui juhatuse liige tekitab äriühingule kahju 1 000 000 krooni, aga tal on lepinguga piiratud vastutus, millest tulenevalt on tal kohustus hüvitada kahju 500 000 krooni. Kui äriühing ei esita kahjunõuete juhatuse liikme vastu, kas erisoodustuse hinnaks on 1 000 000 krooni või 500 000 krooni. Kui juhatuse liige tasub kahju 500 000 krooni ulatuses, kuid ülejäänud kahju temalt aga ei nõuta, sest tööandja on nõude ulatust lepinguga piiranud. Kas sellisel olukorras tekib tööandjal maksukohustust 500 000 kroonilt?

Autori arvamus on, et kui juhatuse liikme kahju on otseselt ja ainuisikuliselt tõestatud, siis ei tohiks kehtida piiratud vastutus. Äriühing peaks ikka kogu summa süüdi olevalt juhatuse liikmelt välja nõudma ja loobumise korral tuleb maksustada see 1 000 000 krooni ulatuses. Kui aga juhatuse liiget otseselt kahju eest vastutavaks teha ei saa, siis piiratud vastutuse määr on 500 000 krooni ja sellest loobumise korral peab maksustama 500 000 krooni ulatuses.

Vastavalt rahandusministri määrusele on erisoodustuse hinnaks nõude suurus. Antud juhul on nõude suurus 1 000 000 krooni, millest võib järeldada, et see summa ongi maksustatav kui erisoodustus. Kui tegemist on piiratud vastutusega, siis maksustatakse seda 500 000 krooni ulatuses, eeldades, et 500 000 krooni ulatuses nõue tasutakse.

Järgnevalt vaadeldakse juba eelenevalt töös toodud näidet, kus äriühing esitas aastaid tagasi töötajale rahalise nõude seoses äriühingu vara kahjustamisega. Töötaja tasus aja jooksul nõudest poole ja siis lõpetas töölepingu. Nüüd ei ole juba poolteist aastat raha laekunud ning töötajaga ei ole võimalik kontakteeruda. Küsimus on, et kas antud nõudest loobumisel, tekib äriühingul maksukohustus?

Eest Maksumaksjate Liidu jurist on vastanud, et kuna tegemist on endise töötajaga ning erisoodustusena käsitletakse ka pärast töösuhte lõppemist antud soodustusi ja see on seotud töösuhtega, siis TuMs § 48 lg 4 p 9 alusel on rahalise nõude sissenõudmisest loobumine erisoodustus. Kuid erandiks on, kui prognoositavad kulud seoses sissenõudmisega ületavad nõude suurust. Sellest tulenevalt tuleks tasuda nõudest loobumisel nii tulumak, kui ka sotsiaalmaks loobutava nõude summalt. Kui äriühing tõestab, et ta on teinud kõik endast oleneva, et nõuet sissenõuda ning see ei ole võimalik, siis maksustamist ei järgne. Samuti ei teki maksukohustust, kui mõistlikud kulutused sissenõudmisele ületavad järele jäänud nõude suurust.⁵⁸

Samas ei tohi segamini ajada rahalisest nõudest loobumist ebatõenäoliste või lootusetute võlgnevuste kuludesse kandmisega. Lootusetu võla puhul tuleb arvestada, et loobumisest saab rääkida vaid siis, kui on võimalik sisse nõuda, kuid seda ei tehta.⁵⁹ Antud situatsioonis tuleb seda mõista nii, et kui tööandja on teinud kõik endast oleneva, et nõuet sisse nõuda, kuid pingutused ei ole vilja kandnud, siis ei saa seda käsitada nõudest loobumisena. Kui tööandja ei ole nõude sissenõudmiseks pingutusi teinud, siis tuleb seda käsitada nõudest loobumisena ja maksustada erisoodustusena nii tulu- kui sotsiaalmaksuga.

⁵⁸ Küsis Maksumaksja ja vastas EML Jurist 30.03.2006 kättesaadav:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=185> (11.mail 2009. aastal)

⁵⁹ Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne:Casus OÜ, lk 845 - 846

Järgnevalt vaadeldakse Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 5. detsembri 2005. aasta otsust tsiviilasjas nr. 3-2-1-134-05⁶⁰, kus on tegemist töötaja poolt süüliselt tekitatud kahjuga tööandjale. Viidatud kaasuses on töötaja toime pannud õigusvastase teo, rikkudes töölepingust tulenevat kohustust hoiduda tegudest, mis kahjustavad tööandja vara ja mitte töötada alkoholijoobes.

Sellise õigusvastase teo tagajärjel on ettevõttele tekitatud kahju. Töötaja alkoholijoobe tõttu teisaldati veok koos haagisega ja teisaldamise kulude kohta esitati arve. Kuna töötaja juhtimisõigus Poolas peatati, kandis tööandja täiendavaid kulusid veoauto Poolast Eestisse toimetamisega. Samuti tekkis avarii tagajärjel ettevõttele kahju veoauto purustuste näol. Kui töötaja ei oleks veokit juhtinud alkoholijoobes, ei oleks tööandjal eespool nimetatud kulutusi tekkinud.

Autori arvates tekitas töötaja selle väärteoga tööandjale ulatusliku kahju, mille täielik sissenõudmine on õigustatud vastavalt VÕS⁶¹ § 1043 ja § 1045 lg 1 p 7 alusel. Töötaja on toime pannud õigusvastase teo, rikkudes töölepingust tulenevat kohustust hoiduda tegudest, mis kahjustavad hageja vara, ja mitte töötada alkoholijoobes. Samuti töökoodeks⁶² § 128 lg 1 kohaselt on võimalik kahju sisse nõuda täies ulatuses, kui kahju on tekitatud kuriteoga (näiteks kahju on tekitatud joobes sellisel juhul kannab töötaja vastutust olenemata süü vormist ja kahju tekitamise asjaoludest). Kui selliselt tekitatud kahju nõudest loobutakse, siis tuleb seda käsitleda kui erisoodustust ning maksustada kogu kahju ulatuses nii tulumaksuga määras 21/79 kui ka 33 % sotsiaalmaksuga nõude väärtuselt koos tulumaksuga.

Täieliku materiaalse vastutuse kohaldamisel on vaieldavaks osutunud küsimus, kas töötajalt saab nõuda kahju täielikku hüvitamist, kui tema töölepingus on tingimus, mille kohaselt ta vastutab tööandjale tekitatud kahju eest täies ulatuses, täieliku materiaalse vastutuse lepingut töötajaga aga sõlmitud ei ole. töökoodeks⁶³ § 128 lõike 1 punkt 1 alusel

⁶⁰ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 5. detsembri 2005. aasta otsus tsiviilasjas nr 3-2-1-134-05 AS Olbtar hagi Aivar Piiraku vastu 119 740 krooni saamiseks ja Aivar Piiraku vastuhagi AS Olbtar vastu. RT III 2005, 44, 435

⁶¹ RT I 2001, 81, 487

⁶² Eesti NSV töökoodeks: kättesaadav:

<http://www.old.hrm.ee/files/naidised//EESTI%20NSV%20Töökoodeks.doc> (8.aprillil 2009. aastal)

⁶³ Ib 55

on täielik materiaalne vastutus võimalik juhul, kui on sõlmitud eraldi materiaalse vastustuse leping.

Näiteks võib veel tuua Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 3. oktoobri 2008. aasta otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-42-08 Kriminaalasi Raivo Rebase (Rebane) süüdistuses KrK § 148¹ lg-te 2 ja 10 järgi⁶⁴, mille kohaselt juhatuse liige oli aasta jooksul teadlikult esitanud maksuhaldurile maksudeklaratsioone, mille andmed ei olnud õiged. Selle tagajärjel jäi osäühingult riigile laekumata maksudena oluline summa, ning lisaks põhimaksuvõlale on osäühing kohustatud tasuma ka maksuintressivõla.

Käsitleva kaasuse puhul peab maksuhaldur kahjud sisse nõudma osäühingult. Kui osäühing ei esita nõuet süüdiolvale juhatuse liikmele ning loobub nõude sissenõudmisest, tuleb seda käsitleda kui erisoodustust, ning maksustada kogu tekitatud kahju ulatuses (põhimaksuvõlg ja maksuintressivõlg) tulumaksuga ja ka sotsiaalmaksuga.

Näiteks võib tuua veel situatsiooni, kus tööandja on andnud kahele oma töötajale madala intressiga pikaajalist laenu. Laenu põhiosa ja intressid tagastati igakuiselt võrdsetes osades. Üks töötaja lõpetab töölepingu enne, kui laen on täielikult tagastatud. Tööandja otsustab laenu tagasinõudmisest loobuda mõlema töötaja suhtes ning kannab laenu kuludesse. Siit küsimus, kas erisoodustusena tuleb maksustada laenu summa või ka saamata jäänud intressid? Ning kuidas maksustada töötaja ja lahkunud töötaja kustutatud laenu?

Maksustada tuleks nii põhinõuet, kui ka intressinõuet, sest kuludesse on kantud mõlemad, eeldusel, et intressitulu on tuluna kajastatud. Kui laenu kustutamine ei ole tingitud sellest, et laenu sissenõudmise kulud oleksid suuremad, kui nõue ise, siis maksustatakse nõudest loobumine erisoodustusena vastavalt TuMS⁶⁵ § 48 lg 4 p 9 alusel nii tulumaksuga, kui ka sotsiaalmaksuga ning seda mõlema töötaja puhul, sest hüve andmine toimus töösuhtest. Erisoodustuse andmise aeg ei ole oluline.⁶⁶

⁶⁴ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 3. oktoobri 2008. aasta kriminaalasjas otsus nr 3-1-1-42-08 Raivo Rebase (Rebane) süüdistuses KrK § 148¹ lg-te 2 ja 10 järgi

⁶⁵ RT I 2003, 88, 587

⁶⁶ Küsis Maksumaksja ja vastas EML Jurist 30.03.2006 kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=185> (20.aprillil 2009)

Kokkuvõtteks võib öelda, et maksustamise seisukohast on oluline kindlaks teha maksustamise alused ja kahju ulatus, millelt loobumise korral arvestatakse nii tulumaks, kui ka sotsiaalmaks. Erisoodustusena maksustatakse rahalise nõude ulatuses, millest loobutakse. Tuleb märkida, et loobumine võib seisneda nii nõude esitamata jätmisest kui selles edaspidises täitmisele mittepööramisest. Näiteks kui on kohtu poolt on tehtud otsus kahju sissenõudmiseks, aga kohtulahendit täiturile sundtäitmiseks ei edastata. Samas tuleb nõuete mahakandmisel tähelepanu pöörata, et maksud tuleb tasuda õigeaegselt, et vältida maksuhalduri hilisemaid sanktsioone.

Maksukohustuse tekkimise vältimiseks on vaja silmas pidada seadust ja Riigikohtu poolt antud põhimõtteid ja juhiseid. Nõude sissenõudmiseks tehtud sammud on oluline dokumenteerida, et vajadusel maksuhaldurile tõestada, et nõudest loobumine oli põhjendatud kuna sissenõudmise kulud oleksid ületanud nõude enda summat ning täiendava maksu tasumine ei ole kohane.

KOKKUVÕTE

Käesolevas töös on autor analüüsinud erisoodustusi. Erisoodustused on teema, mis on küllaltki palju probleeme tekitav. Tuleks tähelepanu juhtida asjaolule, et erisoodustuste loetelu seaduses ei ole ammendav ning määratlemaks, kas tegu on erisoodustusega või mitte, tuleb alati lähtuda erisoodustuse üldmõistest. Sellest tulenevalt langeb maksumaksjale vastutus määratleda, kas on tegemist erisoodustusega või ettevõtlusega mitte seotud kuluga.

Antud töö eesmärk oli analüüsida millistel tingimustel nõudest loobumist saab käsitada töötajatele tehtava erisoodustusena. Selleks püstitati uurimisülesanded, selgitada erisoodustuse mõistet, anda ülevaade töötajate ja tööandja vahelisest suhtest tekkivatest nõuetest, analüüsida nõudest loobumise erisoodustuseks muutumise tingimusi ning nõudest loobumisel erisoodustuse hinna kujunemist.

Eesmärgi saavutamiseks anti töös ülevaade erisoodustustest, nende elementidest ning maksustamise teooriast. Leiti, et erisoodustusega on tegemist üksnes siis, kui rahaliselt hinnatav hüve on suunatud töötajale. Kui tegemist on töötingimuste loomisega või muude tööandja tarbeks tehtud kuludega, siis maksukohustust ei teki. Erisoodustusena tuleb vaadelda sellist hüve, mis antakse töötaja isiklikes huvides ja mida saaks põhimõtteliselt käsitleda ka loonuspalgana.

Erisoodustuseks saab lugeda vaid sellist rahaliselt hinnatavat hüve, mis tuleneb töösuhtest, oluline ei ole kas see on toimunud töösuhte keste, enne või peale töösuhte lõppemist. Tähtis on märkida, et hüve saaja oleks töötaja ja hüve andja tööandja. Erisoodustuse andmisel on oluline kontrollida, kas on toimunud rahalise tasu maksmine või rahaliselt hinnatava hüve andmine. Erisoodustuse puhul maksustatakse töötaja tulu, mitte tööandja kulu. Määratlemaks, kas tegu on erisoodustusega või mitte, tuleb alati lähtuda erisoodustuse üldmõistest.

Samuti anti ülevaade töötaja ja tööandja suhetest tunevatest nõuetest. Jõuti järeldusele, et nõue võib tekkida töötajale antud laenust. Samuti tasumata arvetest, kuid ka töötajate poolt

tööandjale tekitud varalisest kahjust. Oluline on tähelepanu pöörata sellele, et erisoodustusena saab käsitleda neid nõuetest loobumisi, mis on tekkinud töösuhetest. Kas siis lepingulistest suhetest või seadusest tulenevalt (näiteks juhatuse liige). Tähelepanu tuleb pöörata ka sellele, et hüve saaja on töötaja ning hüve andja tööandja. Oluline siinjuures ei ole kas selline nõue on tekkinud enne töösuhte algust, töösuhte ajal või peale töösuhte lõppemist.

Kohtupraktikat ja igapäeva elus ettetulevaid küsimusi analüüsid jõiudis autor järeldusele, et peab eksisteerima nõue, oluline on kindlaks teha kahju suurus ning kahju tekkimise eest vastutaja. Nõude sissenõudmise prognoositavad mõistlikud kulud peavad olema väiksemad, kui nõue ise ja sellisest nõudest loobutakse. Oluline on veel see, et nõue peab olema esitatud õigeaegselt.

Erisoodustuse hinna ja maksustamise seisukohast jõuti järeldusele, et oluline on kindlaks teha maksustamise alused ja kahju ulatus, millelt loobumise korral arvestatakse nii tulumaks, kui ka sotsiaalmaks. Erisoodustusena tuleb maksustada rahalise nõude ulatuses, millest loobutakse. Samas tuleb nõuete mahakandmisel tähelepanu pöörata, et õigel ajal maksude tasumata jätmine toob endaga hiljem kaasa lisaks maksukohustusele ka intressinõude maksuhalduri poolt.

Selleks, et vältida erisoodustuse maksustamist on vaja silmas pidada seadust ja Riigikohtu poolt antud põhimõtteid ja juhiseid. Nõudest loobumine peab olema põhjendatud ning kõik toimingud, mis teostati nõude sissenõudmiseks, peavad olema dokumenteeritud. Sellega on võimalik välistada maksuhalduri täiendavat maksunõuet.

Teostatud analüüsi tulemusena on töö eesmärk saavutatud. Autori poolt tehti ettepanek maksuhaldurile selgitada, kuidas mõista mõistet "prognoositavad mõistlikud kulud" ning kuidas peaks maksukohustustlase loobumise vormistama, et hiljem tõendada maksuobjekti puudumist.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на тему отказ от требований как спец. льгота. Работа написана на эстонском языке, резюме написано на русском языке. Данная работа состоит из 38 страниц, она не содержит дополнений. При написании работы было использовано 23 источника.

Целью рассматриваемой работы было проведение анализа, чтобы выяснить, при каких условиях отказ от претензий можно рассматривать как спец льготу для работников. Для достижения цели автор работы поставил перед собой следующие задачи: объяснить такое понятие как “спец. льгота”, дать представление о претензиях, возникающих между работниками и работодателем, проанализировать условия, при которых списание задолжности становится спец льготой, а также цену спец льготы при списании задолжности.

Дипломная работа разделена на две главы. В первой главе описываются спец льготы и их элементы, а также теория налогообложения спец льгот. Помимо этого в этой главе рассказывается о возможных требованиях, возникающих в рабочих отношениях. Во второй главе проводится анализ условий отказа от требований и их налогообложения. При проведении исследования используется метод сбора данных и их обработки. В этой дипломной работе была использована литература, посвященная спец льготам, и судебные решения.

В ходе работы выяснилось, что о спец льготах можно говорить лишь тогда, когда финансово оцениваемая льгота предназначена для работника. Если же мы имеем дело с созданием условий труда или с другими расходами для работодателя, то налоговое обязательство не возникает. Необходимо обратить внимание на то, что под спец льготами подразумеваются тот отказ от требований, который возник в рабочих отношениях. Это могут быть договорные отношения или отношения, обусловленные законом (например, член правления). Кроме этого следует заметить, что получателем льготы является работник, работодатель тот, кто ее предоставляет. В этом случае неважно, в какой промежуток времени возникло требование: до

возникновения трудовых отношений, во время трудовых отношений или после их завершения.

Во время написания работы автор пришел к следующему выводу: для того, чтобы отказ от требований можно было рассматривать как спец льготу, должны быть выполнены следующие условия: существует подлежащая взысканию денежное требование, от удовлетворения этого требования отказываются; затраты на зыскание были бы меньше денежного требования. Облагать спец льготой необходимо в размере денежного требования, от которой отказываются. Важно определить основания обложения и размер убытка, из которых высчитываются как подоходный так и социальный налоги в случае отказа от требований.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Aruste, V. 2007 Erisoodustused: Töösuhtest tulenevad hüved. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ- 152 lk
2. Avaliku teenistuse seadus. RT I 1995, 16, 228; 2005, 71,549
3. Eesti NSV töökoodeks: kättesaadav:
<http://www.old.hrm.ee/files/naidised//EESTI%20NSV%20Tookoodeks.doc>
(8.aprillil 2009. aasta)
4. Huberg, M. 2007 Erisoodustus:Eesti valikud. EML maksukonverents: kättesaadav
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=386>
(20.aprillil 2009.aastal)
5. Kitter, J. 2007 Raamatupidaja teejuht. Tallinn: Agitaator OÜ- 163 lk
6. Küsis Maksumaksja ja vastas EML Jurist 30.03.2006 kättesaadav:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=185> (11.mail 2009. aastal)
7. Lehis, L. 2004 Maksuõigus. Tallinn: Juura kirjastus- 479 lk
8. Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne:Casus OÜ- 1190 lk
9. Liigus, L. 2005 Juhatusel liikme vastutus tuleb täpselt määrtleda – Äripäev,
16.11.2005: kättesaadav:
http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=3041/arv_kolumn_304101
1 (4.mail 2009. aastal)
10. Oro, I., Muda, M., Tavits, G., Treier, T. 2005 Tööõigus. Tallinn: Juura- 304 lk
11. Perekonnaseadus. RT I 1994, 75, 1326; 2006, 14, 111
12. Rahandusministri 29. detsembri 1999. a määrusega nr 120. RTL, 18.09.2002, 105, 1568
13. Raidve, H. 2008 kohtulahendid tööõiguses: Kuidas vältida ja lahendada töövaidlusi: AS Äripäev- 208 lk
14. Riigikohtu halduskolleegiumi 16. veebruari 2004. aasta otsus haldusajal nr 3-3-1-2-04 OÜ Sten-Killustik kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 25. aprilli 2002. aasta ettekirjutuse nr 4.1-01/11756 ja Maksuameti 12. juuni 2002. aasta otsuse nr 257 tühistamiseks. RT III 2004, 7, 71

15. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 3. oktoobri 2008. aasta otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-42-08 Raivo Rebase (Rebane) süüdistuses KrK § 148¹ lg-te 2 ja 10 järgi
16. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 5. detsembri 2005. aasta otsus tsiviilasjas nr 3-2-1-134-05 AS Olbtar hagi Aivar Piiraku vastu 119 740 krooni saamiseks ja Aivar Piiraku vastuhagi AS Olbtar vastu. RT III 2005, 44, 435
17. Tingas, R., Saag, M. 2006 Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS- 200 lk
18. Tulumaksuseadus. RT I 1990, 101, 903; 2003, 88, 587, 2002, 111, 662; 2008, 60, 331
19. Töölepinguseadus. RT I 1992, 15/ 16, 24; 2004, 37, 256
20. Villems, T. 2005 Erisoodustused: Näited ja kommentaarid: Teabekirjanduse OÜ- 200 lk
21. Võlaõigusseadus. RT I 2001, 81, 487; 2005, 61, 473
22. Zernask, J. Maksutark, Aprill 2005 kättesaadav:
<http://www.google.ee/search?q=n%C3%B5udest+loobumise+maksustamine&ie=UTF-8&hl=et> (3. arillil 2009. aastal)
23. Äriseadustik RT I 1995, 26-28, 335; 2005, 68, 525; 2009, 12, 71