

# Juhised deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmiseks

See juhend on abimaterjal erisoodustuste maksustamise ja deklareerimisega seotud küsimuste lahendamiseks ([tulumaksuseaduse](#) § 48 alusel).

## 1. Sissejuhatus

Erisoodustus on oma olemuselt saaja (töötaja) tulu, kuid erisoodustustelt tulu- ja sotsiaalmaksu tasumine on erisoodustuste tegija (tööandja) kohustus (tulumaksuseaduse (TuMS) § 2 lg 2 ja sotsiaalmaksuseaduse (SMS) § 2 lg 1 p 7). Erisoodustuse deklaratsiooni vorm TSD lisa 4 (edaspidi *lisa 4*) on kehtestatud [rahandusministri 29.11.2010 määrusega nr 60](#) ja täidetakse vastavalt [rahandusministri 13.01.2011. aasta määruses nr 2](#) sätestatule. Tööandja deklareerib töötajatele kalendrikuul antud erisoodustused ning erisoodustustelt arvutatud tulu- ja sotsiaalmaksu lisa 4. Seega on erisoodustuse maksustamisperioodiks kalendrikuu. Lisa 4 esitatakse koos vormiga TSD Maksu- ja Tolliametile erisoodustuse andmise kalendrikuule järgneva kuu 10. kuupäevaks. Hiljemalt samaks kuupäevaks kantakse maksusumma üle Maksu- ja Tolliameti [pangakontole](#). Erisoodustused maksustatakse tulumaksuga määras 20/80 ning sotsiaalmaksuga määras 33%. See tähendab, et erisoodustuse maksustatav väärtus korrutatakse maksumääraga 20/80 ning leitakse erisoodustustelt tasutav tulumaks. Järgnevalt liidetakse erisoodustuse maksustatavale väärtusele arvutatud tulumaks ning saadud tulemus korrutatakse maksumääraga 33%, saades sotsiaalmaksu suuruse.

Tööandjalt saadud erisoodustus ei kuulu saaja (TuMS § 48 tähenduses *töötaja*) maksustatava tulu hulka vastavalt TuMS § 12 lõikele 2 ning seega erisoodustustelt arvutatud tulu- ja sotsiaalmaksu ei isikustata.

Erisoodustuse saaja ei vastuta selle eest, kui erisoodustuse andja on jätnud maksukohustused täitmata.

## 2. Deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmisest üldiselt

### 2.1. Erisoodustuse mõiste ja olemus

Erisoodustuseks TuMS § 48 lõike 4 kohaselt on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse TuMS § 48 lõikes 3 nimetatud isikule seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, **olenemata erisoodustuse andmise ajast**, see tähendab, et erisoodustus ei pruugi olla alati seotud kehtiva lepinguga. Kokkuvõtvalt on erisoodustus osa töötasust, mis on tavaliselt makstud mitterahalises vormis. Erandina käsitletakse erisoodustusena ka üksikuid rahalisi väljamakseid ja need juhud on TuMSis täpselt sätestatud.

TuMS § 48 annab erisoodustuste näidisloetelu, mis ei ole lõplik. Seega, kui tööandja antav

hüve vastab erisoodustuse tingimustele, siis kuulub see erisoodustusena maksustamisele vaatamata sellele, et konkreetset hüve ei ole nimeliselt TuMS §-s 48 kirjas.

### **Näide 1**

*Töötaja on pensionil, kuid endine tööandja peab teda juubeli puhul meeles ja teeb talle kingituse. Tegemist on ikkagi erisoodustusega, sest tööandja teeb kingituse sellepärast, et tegemist oli tema endise töötajaga.*

Hüve saab käsitleda erisoodustusena, kui on täidetud järgmised tingimused, ehk tegu on hüvega, mida annab **tööandja töötajale tulenevalt töösuhtest ja see on töötaja jaoks rahaliselt hinnatav.**

Töötajale võimaldatava hüve käsitlemisel erisoodustusena ei oma tähtsust see, kas tööandja on osutatava hüve tarbeks ise kulutusi teinud.

**Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 65** sätestab eseme väärtuse, milleks loetakse selle harilik väärtus, kui seaduse või tehinguga ei ole ette nähtud teisiti. Eseme harilik väärtus on selle kohalik keskmine müügihind (turuhind).

### **Näide 2**

*Tööandja saab tasuta kontserdipiletid oma lepingupartneri käest ning annab need oma töötajatele. Eeltoodu on käsitletav erisoodustusena, mille maksustatav väärtus on selliste kontserdipiletite turuhind. Seega erisoodustuse hinna määramisel lähtutakse üldjuhul erisoodustusena antud kauba või teenuse turuhinnast.*

**Erisoodustuste hulka ei kuulu rahalised väljamaksed, mida tavaliselt loetakse palgaks, lisatasuks vms väljamakseks, millelt tuleb tulumaks kinni pidada või mis ei kuulu tulumaksuga maksustamisele.**

## **2.2. Tööandja**

TuMS § 48 lõike 2 kohaselt loetakse tööandjaks:

- residendist juriidiline isik
- residendist füüsiline isik
- riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus
- mitteresident, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht (§ 7) või kellel on Eestis töötajad
- 

### **Residendist juriidiline isik**

Juriidiline isik on Eestis resident TuMS § 6 lõike 2 kohaselt juhul, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing (*Societas Europaea, SE*) ja Euroopa ühistu (*Societas Cooperativa Europaea, SCE*), mille asukoht on registreeritud Eestis.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 24 kohaselt on juriidiline isik kas eraõiguslik või avalik-õiguslik. TsÜS § 25 lõike 1 kohaselt on eraõiguslik juriidiline isik erahuvides ja selle juriidilise isiku liigi kohta käiva seaduse alusel loodud juriidiline isik. Eraõiguslik juriidiline isik on **täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts, tulundusühistu, sihtasutus ja mittetulundusühing.**

TsÜS § 25 lõike 2 kohaselt on avalik-õiguslik juriidiline isik riik, kohaliku omavalitsuse üksus

ja muu juriidiline isik, mis on loodud avalikes huvides ja selle juriidilise isiku kohta käiva seaduse alusel.

### **Residendist füüsiline isik**

TuMS § 6 lõike 1 kohaselt on füüsiline isik resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Isik loetakse residentiks alates tema Eestisse saabumise päevast. Samuti on resident välisteenistuses viibiv Eesti diplomaat. Residendist füüsiline isik on TuMS § 48 alusel maksukohustuslane juhul, kui ta tegutseb tööandjana (TuMS § 2 lõige 2).

Kui välislepingu alusel määratud juriidilise või füüsilise isiku residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.

### **Riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus**

Vabariigi Valitsuse seaduse § 38 kohaselt on täidesaatva riigivõimu asutused valitsusasutused ning valitsusasutuste hallatavad riigiasutused. Valitsusasutused on ministriumid, kaitsevägi, riigikantselei ja maavalitsused, samuti ametid ja inspeksioonid ning nende kohalikud täidesaatva riigivõimu volitusi omavad asutused. Seadusega võib ette näha ka teisi valitsusasutusi.

Valitsusasutuste hallatavaid riigiasutusi moodustavad, korraldavad ümber ja nende tegevuse lõpetavad Vabariigi Valitsus või Vabariigi Valitsuse määratavas korras valitsusasutused, kui seaduses ei sätestata teisiti.

Valitsusasutused ja valitsusasutuste hallatavad riigiasutused on registreeritud riigi ja kohaliku omavalitsuse asutuste riiklikus registris.

Kohaliku omavalitsusüksuse asutused on ametiasutused ja ametiasutuste hallatavad asutused.

### **Mitteresident, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eestis töötajad**

Mitteresidendi püsiva tegevuskoha tekkimist Eestis reguleerib TuMS § 7. Kui välislepingus on püsiva tegevuskoha tekkimise osas sätestatud maksumaksjale soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.

Kui mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht, maksustatakse selle püsiva tegevuskoha arvelt mitteresidendi töötajatele (sõltumata töötajate residentsusest) tehtud erisoodustused. Kui välisleping näeb erisoodustuste maksustamise osas ette soodsamaid tingimusi, kohaldatakse välislepingut. Samuti kuuluvad erisoodustusena maksustamisele mitteresidendi poolt tema Eestis asuvatele töötajatele võimaldatavad hüved.

## **2.3. Töötaja**

Töötaja erisoodustuse saajana on laiem mõiste, kui ainult töölepingu seaduses sätestatud tähenduses. Erisoodustuse seisukohast ei ole oluline, milline seadus tööalaseid suhteid reguleerib.

TuMS § 48 lõike 3 kohaselt on töötaja:

- töölepingu alusel töötav isik
- ametnik (§ 13 lõige 1)
- juhtimis- või kontrollorgani liige (§ 9)
- füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud
- töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötav või teenust osutav füüsiline isik.

TuMS § 48 lõike 6 kohaselt maksustatakse erisoodustusena ka need hüved või soodustused, mida antakse eelnimetatud isiku abikaasale, elukaaslasele või otse- või küljjoones sugulasele või mida annab tööandjaga samasse kontserni kuuluv isik.

### **Töölepingu alusel töötav isik**

Töölepingu alusel töötava isikuna käsitatakse kõiki isikuid, kes on sõlminud tööandjaga töölepingu.

Töölepingu alusel töötavale isikule võimaldatud erisoodustuste maksustamisel ei oma tähtsust see, millise koormusega isik töötab, kas tööleping on erisoodustuse andmise hetkeks peatunud, kas hüved on ette nähtud töölepingus või kollektiivlepingus jne.

### **Ametnik**

Avaliku teenistuse seaduse (ATS) kohaselt on ametnik isik, kes on riigiga või kohaliku omavalitsuse üksusega avalik-õiguslikus teenistus- ja usaldussuhtes.

Alates 01.04.2013 käsitletakse avaliku teenistuse seaduse § 2 lg 3 nimetatud isikuid (Riigikogu liikmed, Euroopa Parlamendi liikmed, Vabariigi President, Vabariigi Valitsuse liikmed, kohtunikud, õiguskantsler, riigikontrolör, riiklik lepitaja, KOV-i volikogu liikmed, valla- või linnavalitsuse liikmed, osavalla- või linnaosavanemad) ametnikena tulumaksuseaduse tähenduses (TuMS § 13 lg 1).

### **Juhtimis- või kontrollorgani liige**

TuMS § 9 kohaselt on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorganiks igasugune volitatud organ või isik, kellel on tulenevalt vastava juriidilise isiku kohta käivast seadusest, ühingulepingust, põhikirjast või muust juriidilise isiku tegevust reguleerivast õigusaktist õigus osaleda juriidilise isiku tegevuse juhtimisel või juhtorgani tegevuse kontrollimisel.

Juhtimis- või kontrollorgan on muu hulgas juhatus, nõukogu, täis- või usaldusühingut esindama volitatud osanik, prokurist, asutaja kuni juriidilise isiku registrisse kandamiseni, likvideerija, pankrotihaldur, audiitor, revident, revisjoni komisjoni liige jt, sest loetelu ei ole lõplik. Samuti loetakse juhtimisorganiks välismaa äriühingu filiaali juhatajat ning mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhti (TuMS § 9).

### **Füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud**

Tööandjale kaupade müümisel loetakse füüsiline isik TuMS § 48 tähenduses töötajaks juhul, kui kaupade müük toimub pikema aja jooksul kui 6 kuud. Ajalise kriteeriumi hindamisel lähtutakse kaupade müümise perioodi pikkusest. Kui kaupade müümine on kokkulepitud pikemaks perioodiks kui 6 kuud, loetakse füüsiline isik töötajaks alates sellise kokkuleppe

algusest (sõltumata üksikute kaupade müümise sagedusest). Seega erisoodustuse andmine peab toimuma isikule, kellega erisoodustuse andjal on või on olnud ettevõtlussuhe.

### **Töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötav või teenust osutav füüsiline isik**

Tööandjale võlaõigusliku lepingu alusel teenust osutav isik loetakse TuMS § 48 tähenduses töötajaks sõltumata sellise teenuse osutamise kestvusest.

Ülalnimetatud füüsilistele isikutele hüvede andmisel, pärast nende poolt osutatud teenuste või kaupade tarnimise lõppemist, tuleb nende isikute puhul hinnata, kas hüve anti tulenevalt olnud lepingulistest suhetest või mitte.

### **Erisoodustusena maksustatakse tööandja poolt ka need tehtavad või antavad hüved, mida antakse või tehakse töötaja abikaasale, elukaaslasele või otse- või küljjoones sugulasele.**

Elukaaslane on määratlemata õigusmõiste ja erisoodustuste saajatena antakse elukaaslasele abikaasaga samaväärne tähendus, eeldades ühist majanduslikku huvi sõltumata formaalsest seotusest.

Otse- ja küljjoones sugulased on mõisted, mis tulenevad [perekonnaseadusest](#). Otsejoones suguluse puhul on tegemist vanemate ja lastega (ka vanavanemad, lapselapsed) ning küljjoones suguluse puhul on tegemist õdede, vendadega, tädide, onudega.

## **2.4. Tööandjaga samasse kontserni kuuluva isiku antud erisoodustus**

Tööandja antud erisoodustusega on tegemist ka juhul, kui seda annab tööandjaga samasse kontserni kuuluv isik.

Kontsernina käsitletakse vastavalt äriseadustikule emaettevõtjat koos tütarettevõtjatega. Seega kontserni puhul peab hüvede andmisel vahet tegema oma töötajatel ja teise kontserni ettevõtte töötajate vahel, kus erisoodustuse maksude maksja ei ole mitte formaalne andja, vaid isik, kes on hüve saaja tööandja.

Samas juhime tähelepanu, et filiaali puhul ei ole tegemist kontserniga. Filiaal on sätestatud äriseadustiku §-s 384 ja maksustamisel kohaldatakse TuMS §-s 53 sätestatut.

Töötaja peab tööandjale teatama erisoodustuse saamisest oma tööandjaga samasse kontserni kuulvalt isikult. Kuidas töötaja tööandjale teiselt kontserni ettevõttelt saadud soodustusest teatab, tuleb tööandjal endal reguleerida, tulumaksuseaduses sellist korda kehtestatud pole. Üldjuhul suhtlevad kontserni ettevõtted omavahel ja teatavad kontsernisiseselt teise ettevõtte töötajale antud hüvest ja selle suurusest.

Kontserni puhul on erisoodustuste maksustamisel oluline eristada kolme erinevat juhtumit.

### **a. Kogu kontsern asub Eestis**

Näiteks Eesti emaettevõtte korraldab kontsernisisesese teabepäeva ja kannab kogu ürituse kulu. Teabepäeva raames toimub ka toitlustamine.

Teabepäeval jaotatud materjalid (sh pastapliiats) ei ole töötajale antavad rahaliselt hinnatavad hüved – tegemist on tööks vajalike vahenditega.

Töötajate toitlustamise eest (erisoodustuselt) aga maksab maksud iga tööandja ise, vaatamata sellele, et emaettevõtte kandis kogu kulu. Seega emaettevõtte maksab maksud oma töötajatele tehtud erisoodustuselt, tütarettevõtte aga oma töötajatele emaettevõtte poolt tehtud erisoodustuselt.

Erisoodustuse summa teadasaamiseks on kaks peamist võimalust:

- emaettevõtte esitab tütarettevõttele arve, müües edasi või esitades nõude hüvitada tema töötaja toitlustamise kulud. Sellisel juhul on tütarettevõtte teinud nii kulu kui tasunud sellelt maksud
- emaettevõtte arvet ei esita, kuid informeerib tütarettevõtet summast, mida tuleb erisoodustusena käsitleda. Kuidas informeerimine toimub, otsustavad kontserniettevõtted omavahel ise. Tütarettevõtte maksab maksud oma töötajate erisoodustuselt, vaatamata sellele, et ta tegelikult kulu teinud ei ole. Emaettevõttele jäävat kulu käsitletakse tema ettevõtlusega seotuna ning topelt maksukohustust ei teki

#### **b. Eestis asuva kontserniettevõtte töötaja saab erisoodustuse välisriigis asuvalt kontserniettevõttelt**

Näiteks Eesti tütarettevõtte lähetab oma töötaja välisriiki emaettevõtte juurde. Töötaja osaleb vastuvõtul, koosolekul vms üritusel, kus muuhulgas on ka toitlustamine, kultuuriline teenindamine. Välisriigis toimub maksustamine selle riigi seadustest tulenevalt ja kui emaettevõtte tehtud kulud kuuluvad välisriigis maksustamisele (s.t kuuluvad maksustatavate tulude hulka, vaatamata sellele, et konkreetne kulu võib teatud ulatuses olla maksuvaba), siis Eesti tütarettevõttel sellelt kulult topelt maksukohustusi ei teki. Eesti tütarettevõttel tekib tema töötajale antud erisoodustuselt maksukohustus ainult siis, kui see hüve ei kuulu välisriigis emaettevõtte maksustatavate tulude hulka (nt oleks maksustatav eraisiku tasandil).

#### **c. Eestis asuvalt kontserniettevõttelt saab hüve Eestisse tulnud välisriigi kontserniettevõtte töötaja**

TuMS § 48 reguleerib Eesti tööandjate poolt nende töötajatele antud hüvesid, mida käsitletakse erisoodustusena. Kuigi tegemist on samasse kontserni kuuluva isikuga, asub teine kontserniettevõtte välisriigis ja § 48 ei reguleeri välisriigis asuva kontserniettevõtte töötaja maksustamist Eestis. Eesti seaduse kohaselt käsitletakse seda töötajat külalisena ja maksustamine toimub vastavalt TuMS §-s 49 sätestatule. Seega maksustamisel varasemaga võrreldes muudatusi ei ole – tegu on külaliste vastuvõtukulu või neile antud kingitustega.

## **3. Erisoodustuse deklareerimine TSD lisal 4**

**Deklaratsiooni täitmisel tuleb pöörata tähelepanu alljärgnevale:**

- lähtudes erisoodustuse sisust, on oluline vahet teha erisoodustusel (rahaliselt hinnatav hüve) ja rahalistel väljamaksetel (vt TuMS § 48 lg 5)
- kuna erisoodustustena käsitletakse erinevaid maksuobjekte, siis igal konkreetsel juhul tuleb jälgida, millal töötajale hüve tekib
- saadud hüve ei tähenda alati kannet raamatupidamises, siin võib esineda ka neid maksuobjekte, kus tegelikke kulutusi ei ole
- tehtud kulutused kajastatakse lisal 4 kassapõhiselt, s.t selles kuus, millal erisoodustus tegelikult anti
- rahalist väljamakset käsitletakse erisoodustusena erandjuhtudel (tavaliselt reguleeritud vastava seaduse või normatiivaktiga, nagu näiteks isikliku sõiduauto kasutamise kompensatsioon)
- erisoodustuse puhul, kui tegelikku väljamakset ei ole toimunud (nt tööandja sõiduauto kasutamine isiklikuks otstarbeks), näidatakse erisoodustuse summa selle kuu lisal 4, millal töötaja soodustuse sai
- lisa 4 erinevatel ridadel ei ole TuMS § 48 lõikes 2 toodud töötajad erisoodustuste saajatena võrdselt käsitletavad, s.t töötajate ring on piiratum kui erisoodustuste saajate ring üldiselt (näiteks lähetus, isikliku sõiduauto kasutamine)
- deklaratsioon täidetakse eurodes sendi täpsusega
- paranduste, muudatuste ja täienduste tegemine toimub selle kuu deklaratsioonil ja lisal 4, kus parandatavat summat kajastati esmakordselt, s.t esitatakse selle kuu kohta uus lisa 4 märkusega „parandus”
- read ei saa olla täidetud märgiga „-”
- kui maksustamisperioodil erisoodustusi ei ole tehtud, siis lisa 4 ei esitata.

### 3.1. Koodil 4000 – eluasemekulude täielik või osaline katmine

TuMS § 48 lõike 4 punkti 1 kohaselt maksustatakse tööandja (vt selgitusi [punktis 2.2](#)) poolt töötaja (vt selgitusi [punktis 2.3](#)) eluasemekulude täielik või osaline katmine.

Erisoodustuse hinnaks on nende kulude katmiseks tehtud kulude summa vastavalt [„Erisoodustuse hinna määramise korra”](#) §-le 6.

Erisoodustusena on käsitletav tööandja poolt töötaja isikliku elamisega kaasnevate eluasemekulude katmine. Eluasemekuludena käsitletakse näiteks elektri- ja soojusenergiakulusid, vee- ja kanalisatsioonikulusid, eluaseme üüri või eluaseme üürimiseks tehtavaid kulusid, sidevahendite kulusid (telefon, internet) jne.

Olenevalt tehtava töö sisust võib praktikas tulla ette situatsioone, kus töötaja kasutab osa oma eluruumist tööandja huvides töötamiseks (näiteks töötatakse kodukontoris; müüakse telefoni teel kaupu; raamatupidaja teeb tööandjale tööd kodus, jne) ning tööandja katab sellised isiklikus elukohas asuva tööruumiga seotud kulud. Kui sellised kulud on seotud tööandja ettevõtlusega, ei ole kulude kandmine käsitletav töötaja eluasemekulude katmisena ning erisoodustusena. Hüvitatavate kulude proportsioon peab olema tööandja poolt põhjendatud ja kantavad kulud dokumentaalselt tõendatud.

### 3.2. Koodil 4010 – kindlustusmaksete tasumine, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega

TuMS § 48 lõike 4 punkti 3 kohaselt loetakse erisoodustuseks kindlustusmaksete tasumist, kui selline kohustus ei ole ette nähtud seadusega.

Kindlustusmaksete hinnaks on kindlustusmakseteks tasutud summa vastavalt „Erisoodustuse hinna määramise korra” §-le 4.

Kindlustus, mille puhul kindlustuslepingu sõlmimine ei tulene seadusest, on **vabatahtlik**. Kindlustustegevus jaguneb järgmisteks alaliikideks: kahju-, elu- ja edasikindlustus. Kui töötajate kindlustamine tööandja poolt on ette nähtud seadusega, ei ole selliste kindlustusmaksete tasumine käsitletav erisoodustusena.

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.

TuMS § 48 kohaselt on erisoodustuste maksustamise põhimõtte aluseks see, et tööandja annab rahaliselt hinnatavaid hüvesid töötajatele. Seega ei käsitata erisoodustusena selliseid situatsioone, kus kindlustusmaksete tasumine ei ole küll seadusega ette nähtud, kuid tööandja kindlustab töötajad nii, et kindlustuse soodustatud isik ja kindlustussumma kasutaja on tööandja. Kindlustades töötaja, kindlustab tööandja tegelikult ennast võimalike kulutuste vastu. Näiteks – tööõnnetusega kaasnevate kulutuste katmiseks.

### 3.3. Koodil 4020 – kehtetu alates 01.01.2016

**Alates 01.01.2016** ei käsitleta enam välislähetusega seotud kulude hüvitamist või välislähetuse päevaraha maksmist üle maksuvaba piirmäära erisoodustusena. Kuna mõlemal juhul on sisuliselt tegemist töötajale töö eest makstava tasuga, siis tuleb edaspidi tööandjal lähetusega seotud kulude hüvitamisel või välislähetuse päevaraha maksmisel maksuvaba piirmäära ületav osa deklareerida ja maksustada sarnaselt palgatulule. Täiendav informatsioon on leitav veebilehelt „[Lähetused](#)”.

### 3.4. Koodil 4030 – isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära

TuMS § 13 lõige 3 punkt 2, § 48 lõige 4 punkt 5 ja [Vabariigi Valitsuse 14. juuli 2006. aasta määrus nr 164](#) „Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord” reguleerivad teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamist ning sätestavad maksuvaba piirmäära, mille ulatuses saab tööandja töötajale isikliku auto kasutamise eest hüvitist maksta.

Tööandja huvides isikliku sõiduauto kasutamist on ametnikule, töötajale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele võimalik hüvitada vaid arvestuse pidamise alusel.



Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitiste saajate ring on võrreldes TuMS § 48 lõikes 3 toodud loeteluga kitsam ja seega saab isikliku sõiduauto kasutamise hüvitist maksuvabalt maksta vaid ametnikule, töötajale (TLS tähenduses) ja juhtimis- või kontrollorgani liikmele või juriidilise isiku juhatuse või juhatust asendava organi liikmele. Seega ei ole võimalik nimetatud korda rakendada võlaõiguslike lepingute (töövõtu- või käsunduslepingu) alusel teenust osutavatele isikutele, v.a juhul, kui on tegemist juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmega.

Tulumaksuseaduses ja sõiduauto määruses on reguleeritud hüvitise maksuvaba maksmise piirmäär ainult isikliku sõiduauto kasutamise kohta. Sõiduauto definitsiooni TuMS ega sõiduauto määrus ei sisalda ja selle mõiste sisustamisel lähtub maksuhaldur sõiduki registreerimisel kehtivatest kategooriatest.

TuMS ja sõiduauto määrus kasutavad mõistet *sõiduauto*, mille sisustamisel tuleb lähtuda Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011. a määruse nr 42 „[Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele](#)” lisast 5. Lisa 5 kohaselt on sõiduauto M1-kategooria sõiduk, mis on vähemalt neljarattaline, reisijateveoks konstrueeritud ja valmistatud mootorsõiduk, millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta. Sõidukeid, mida tähistatakse G tähe lisamisega kategooria tähisesse, loetakse maastikuautodeks. Seega tuleb sõiduauto määratlemisel lähtuda sõiduki tehnilises passis olevast M1- või M1G-kategooria määratlusest.

Tööandja huvides tehtavad sõidud, mis töötaja teeb sõidukiga, mis ei vasta sõiduauto kategooriatele (kaubik, veoauto jne), saab tööandja hüvitada konkreetsete kuludokumentide alusel ja sellistele sõidukitele ei saa rakendada isikliku sõiduauto kasutamise korda ning kehtestatud maksuvabasid piirmäärasid. Loomulikult on ka sellise kuludokumentide alusel makstava hüvitise eelduseks sõiduki kasutamine teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel.

Isikliku sõiduautona käsitletakse isiku kasutuses olevat sõiduautot, mis ei ole tööandja omanduses ega valduses. Isik, kellele makstakse hüvitist teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmise eest isikliku sõiduautoga, ei pruugi olla sõiduauto omanik, vaid võib kasutada sõiduautot kasutusvalduse lepingu, liisinglepingu, rendilepingu jne alusel.

#### 3.4.1. Isikliku sõiduauto kasutamise maksuvaba hüvitamine arvestuse pidamisel

Eelpool viidatud isikutele on võimalik hüvitada TuMS § 13 lõike 3 punkti 2 ja sõiduauto määruse kohaselt sõitude kohta nõuetele vastava arvestuse pidamisel kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta. Seega, kui töötajal on mitu tööandjat ja töötaja kasutab mõlema tööandja huvides enda isiklikku sõiduautot, on sõitude kohta arvestuse pidamisel mõlemal tööandjal võimalus (maksuvaba piirmäära ulatuses) töötajale hüvitada sama sõiduauto kasutamise eest maksimaalselt 335 eurot kuus.

Töötaja isikliku auto kasutamise eest hüvitise maksmiseks vormistab tööandja sõiduauto määruse § 3 kohaselt asutuse juhi, juriidilise isiku pädeva organi või tema poolt volitatud isiku kirjaliku otsuse, milles näidatakse hüvitist saava isiku ees- ja perekonnanimi, hüvitise suurus, sõidu kuupäev või periood, mille jooksul tehtud sõitude kulusid hüvitatakse. Kirjalikule otsusele lisatakse sõiduauto kasutamise õigust tõendava dokumendi koopia.

Kui sõiduauto kasutamise kulude hüvitamisel peetakse arvestust, siis näidatakse sõiduauto määruse § 4 kohaselt selles:

- sõiduautot kasutava isiku ees- ja perekonnanimi
- sõiduauto riikliku registreerimismärgi andmed
- sõiduauto läbisõidumõõdiku alg- ja lõppnäit iga teenistus-, töö- või ametiülesande täitmisel tehtud sõidu korral
- kuupäev ja sõidu eesmärk iga teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel tehtud sõidu korral

Tööandja poolt makstav hüvitis kuni 0,30 eurot kilomeetri kohta (maksimaalselt 335 eurot kalendrikuus) hõlmab kõiki sõiduauto kasutamisega seonduvaid kulusid (rehvivahetus, autoremont, bensiin jne), mistõttu on täiendavate kuludokumentide alusel tehtud väljamaksed käsitletavad erisoodustusena (v.a parkimistasu).

Alates 01.07.2017 saab tööandja töötajale teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel makstavat parkimistasu kuludokumendi alusel maksuvabalt hüvitada, arvestamata läbitud kilomeetreid.

Isikliku sõiduauto tööandja huvides kasutamise eest hüvitise tasumisel on oluline, et sõiduauto ei oleks tööandja omanduses ega valduses. Kui töötaja on sõiduauto andnud tööandja valdusesse, ei ole võimalik maksta talle isikliku sõiduauto kasutamise eest ettenähtud hüvitist. Töötaja poolt tehtavad isiklikud sõidud tööandja valduses oleva sõidukiga on maksustatavad erisoodustusena.

TuMS ja sõiduauto määrus ei sätesta isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest makstud hüvitisele igakuise väljamaksmise nõuet. Isikliku sõiduauto kasutamise eest arvestuse pidamisel saadud hüvitis võidakse maksta töötajale summeeritult. Oluline on, et ühe kuu kohta ei arvestataks hüvitist üle ettenähtud piirmäära. Kui kalendrikuu kohta tuleb arvestusliku hüvitise summa suurem kui piirmäär, on piirmäära ületav osa käsitletav erisoodustusena, mis tuleb deklareerida selles kuus, millal hüvitise väljamaksmine toimus.

TuMS § 561 kohaselt on residendist juriidiline isik, riigiasutus või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, füüsilisest isikust tööandja ning Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kes on kalendriaasta jooksul teinud füüsilisele isikule § 13 lõike 3 punktis 2 või 21 nimetatud väljamakseid, kohustatud esitama nende kohta Maksu- ja Tolliametile deklaratsiooni kalendriaastale järgneva aasta 1. veebruariks. Deklaratsiooni vormi ja täitmise korra kehtestab rahandusminister määrusega. Selliseks deklaratsiooniks on INF 14.

Deklaratsioonis INF 14 tuleb tööandjal märkida kalendriaasta jooksul füüsilisele isikule arvestuse pidamisel isikliku sõiduauto kasutamise eest tegelikult (sh ka erisoodustusena deklareeritud) makstud hüvitiste summad. Isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil tuleb kajastada ka hüvitis, mis TuMS § 13 lõike 3 punkti 21 kohaselt makstakse töötajale, ametnikule või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele, kellel on puue ja kes kasutab isiklikku autot (mootorsõidukit) sõiduks elukoha ja töökoha vahel, kui tal ei ole võimalik tulenevalt oma puudest kasutada ühistransporti. Puudega isik, kellele makstakse isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitist peab pidama arvestust tööandja huvides

tehtavate sõitude üle tulenevalt TuMS § 13 lõike 3 punktist 21 ja sõiduauto määruse § 2 lõike 2 kohaselt puudub tööandjal võimalus maksuvabalt maksta puudega isikule tema isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitist arvestuse puudumisel. Mitme tööandja korral täidab ja esitab iga hüvitist maksev tööandja deklaratsiooni INF 14 tema poolt töötajale välja makstud hüvitise kohta.

Deklaratsioonil INF 14 näidatakse kõik tööandja poolt välja makstud hüvitised isikliku sõiduauto kasutamise eest (näidatakse summad, mis isikule tema isikliku sõiduauto kasutamise eest välja maksti), sh ka see osa hüvitisest, mis ületab maksuvaba piirmäära sõitude kohta arvestuse pidamisel.

#### **Näide**

*Töötaja esitas raamatupidajale sõidupäeviku, mille kohaselt on töötaja kasutanud isiklikku sõiduautot töötegemiseks ja läbinud ühes kuus 1500 km ( $1500 \times 0,3 = 450$ ). Maksuvaba piirmäära ületav summa  $450 - 335 = 115$  eurot tuleb deklareerida kui isikule võimaldatud erisoodustus.*

#### **3.4.2. Lähetus isikliku sõiduautoga**

Kokkuleppel tööandjaga võib lähetatav minna lähetusse ka oma isikliku sõiduautoga.

Töö-, teenistus- või ametilähetusega seotud sõidukulu hüvitamist kuludokumentide alusel reguleerib töölähetuse määrus. Seega, kui töötaja soovib, et tööandja hüvitaks lähetusega seonduva sõidukulu kuludokumentide alusel ja kulu hüvitamisel kohaldatakse töölähetuse määrust, ei kohaldata selliste kulude hüvitamisel sõiduauto määrukses sätestatud piirmäärasid.

Oluline on, et ühte lähetusse minekut ei saa maksuvabalt hüvitada topelt ja tööandja peab valima, kas hüvitada isikliku sõiduauto kasutamine lähetuses olles kuludokumentide alusel, mille hüvitamisel summalist piirangut ei ole, või hüvitada tööandja huvides tehtavad sõidud TuMS § 13 lõike 3 punktide 2 ja 21 alusel ning piirmäärasid arvestades.

Kui tööandja otsustab lähetusega seotud isikliku sõiduauto kasutamise kulu hüvitada kuludokumentide alusel, siis neid summasid isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil (INF 14) ei kajastata.

#### **3.4.3. Hüvitis puudega töötajale**

TuMS § 13 lõike 3 punktis 21 nähakse tööandjale ette puudega töötajale, ametnikule või juhtimis- või kontrollorgani liikmele elukoha ja töökoha vaheliste sõitude hüvitamise võimalus.

Tööandjal on TuMS § 13 lõike 3 punkti 21 ja sõiduauto määruse § 1 lõike 2 kohaselt võimalus maksta puudega töötajale hüvitist vaid juhul, kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada töö ja elukoha vahel liikumiseks ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust. Kuna seadus ja määrus kasutavad isikliku sõiduauto asemel mõistet *mootorsõiduk*, siis pole nõutav, et puudega isik kasutaks sõitude tegemiseks sõiduautot.

Isikliku sõiduauto kohta kehtestatud tingimused ja piirmäärad kehtivad ka puudega isiku poolt kasutatava mootorsõiduki kohta. Puudega isik saab hüvitist vaid juhul, kui ta sõiduauto või mootorsõiduk ei ole tööandja omanduses või valduses.

Tulenevalt sõiduauto määruse § 2 lõikest 2 saab tööandja puudega isikule elukoha ja töökoha vaheliste sõitude eest hüvitist maksta vaid arvestuse pidamisel. Arvestust pidamata ei ole võimalik mootorsõiduki kasutamise eest hüvitist maksta.

Sõitude kohta arvestuse pidamisel rakendatakse TuMS § 13 lõike 3 punktis 2 sätestatud määrasid, mille kohaselt on ühele isikule makstava hüvitise maksuvaba piirmäär arvestuse pidamisel 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta.

Puudega isiku isikliku mootorsõidukiga lähetusse saatmise korral ja/või mitme tööandja huvides tehtavate sõitude hüvitamise korral kohaldatakse deklareerimisel sätteid, mis kehtivad isikliku sõiduauto kasutamise hüvitamise kohta. Sellised hüvitised näidatakse isikliku sõiduauto hüvitise deklaratsioonil INF 14.

### 3.5. Koodil 4040 – tööandja sõiduauto kasutada võimaldamine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks

Sõiduki ja muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmise maksustamist reguleerib TuMS § 48 lõike 8 ja TuMS § 48 lõige 4 punkt 2, kus vaadeldakse eraldi tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto kasutamise võimaldamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks ja tööandja muu vara (v.a sõiduauto) kasutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.

Maksukohustust ei teki tööandjal juhul, kui sõiduautot ei võimaldata töötajatel kasutada erasõitudeks ja sõidukiga ei tehta ettevõtlusega mitteseotud sõite, kuid see asjaolu peab olema tõendatav ja kontrollitav. Ettevõtlusega mitteseotud sõitude tegemist on maksumaksjal võimalik tõendada nii sõidupäeviku kui ka muude tõendite või dokumentide abil. Ettevõtlusega mitteseotud sõitude tegemise ja mittetegemise tõendamise vorm on maksumaksja enda otsustada.

Erisoodustuseks ei loeta TuMS § 48 järgi töötaja poolt tööandja sõiduki kasutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks viisil, mis pole rahaliselt hinnatav soodustus ja kui see kasutamine ei too tööandjale kaasa täiendavaid kulusid. Seega on oluline esmalt hinnata seda, millisel otstarbel tööandja sõidukit töötaja poolt kasutatakse.

#### 3.5.1. Tööandjale kuuluva sõiduauto kasutamise võimaldamine

Tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutamise võimaldamisel on erisoodustuse hind 1,96 eurot sõiduauto liiklusregistris märgitud mootori võimsuse ühiku (kW) kohta kuus. Üle viie aasta vanuse sõiduauto puhul on erisoodustuse hind sõiduauto mootori võimsuse ühiku (kW) kohta 1,47 eurot. Erisoodustust ei teki maksustamisperioodil, kui sõiduauto on ajutiselt liiklusregistrist kustutatud või registrikanne on peatatud.

### **Näide**

*Uue 90 kW võimsusega sõiduauto puhul on erisoodustuse hind  $1,96 \times 90 = 176,40$  eurot ning sellelt arvatud maksukohustus on 116,87 eurot (tulumaks ja sotsiaalmaks).*

TuMS kasutab mõistet *sõiduauto*, mille sisustamisel tuleb lähtuda „[Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele](#)” lisast 5. Lisa 5 kohaselt on M1-(sh M1G-) kategooria sõiduk, millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta. Seega tuleb sõiduauto määratlemisel lähtuda sõiduki tehnilises passis olevast kategooria määratlusest.

Tähele tasub panna, et tehnilises passis oleva sõiduki kategooria muutmine ja sõiduki ümberehitamine ei muuda maksustamist. Maksustatakse tööandja ettevõtlusega mitteseotud sõidud siiski erisoodustusena ja sõiduki kategooria muutmisel ei lange maksustamise alus ära, muutuda võivad aga õiguslikud alused, millest maksustamisel lähtutakse.

Kui tööandja sõiduautot ei ole võimalik kasutada erasõitudeks, siis tuleb tööandjal sellest Maanteeametit teavitada. Täpsema info on leitav Maanteeameti veebilehelt „[KKK tulumaksuseaduse muudatuse kohta](#)”.

### **3.5.2. Sõiduk ja muu tööandja vara**

Rahandusministri 13. jaanuari 2011 määrusega nr 2 kehtestatud erisoodustuste hinna määramise korra § 2 lg 1 kohaselt, 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.

Sõidukid, mis ei ole käsitletavad sõiduautona (s.t ei ole M1- või M1G-kategooria sõidukid), kuuluvad maksustamisele erisoodustuse hinna määramise korra üldpõhimõtete kohaselt. Sellisel juhul leitakse maksustatav väärtus rendile andmise hinna või turuhinna ja soodushinna vahe leidmise teel.

Alates 01.01.2018 aastast on N1-kategooriaga sõidukil (kaubikul) erisoodustuse hind võimalik arvutada ka kilovatipõhiselt, kui tööandja võimaldab kaubikut kasutada erasõitudeks. Seega on tööandjal kaubiku puhul võimalus valida, kas erisoodustuse hind leitakse kilovatipõhise arvestuse alusel (nii nagu sõiduautol) või rendile andmise hinna või turuhinna ja soodushinna vahe leidmise teel.

Erisoodustuse hinna määramise kord ei näe ette võimalust kohaldada muudele sõidukitele sõiduauto sõidupäeviku pidamise korda. Seega tuleb erisoodustusena maksustada tööandja sõiduki kasutamine sõiduki rendile andmise turuhinna alusel ning maksustada erisoodustusena sõiduki rendihinna alusel ka töötaja lühiajaline sõiduki kasutus.

Muu vara, mida tööandja saab töötajale ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada anda, on väga erinev. Vara, mida tööandja võib lubada töötajal tööga mitteseotud tegevuseks kasutada, ei pea olema tööandja omandis, vaid see võib olla

ka renditud, liisitud, kasutusvalduse alusel kasutada saadud, jne. Määrav on vaid see, et vara oleks tööandja valduses.

Muu vara määratluse alla võivad kuuluda tööriistad, muruniiduk, arvuti jms, mis on tööandja valduses ettevõtluse toimimise eesmärgil. Muu tööandja vara määratluse alla võib kuuluda ka vara, mis ei vasta piiritletava vara mõistele, nagu tööandja ruumi kasutamine isiklikul otstarbel, tööandja telefoni kasutamine isiklike kõnede tegemiseks, tööandja poolt töötajale võimaldatud (töö)riiete kandmine ja kasutamine väljaspool tööaega, jne.

### **Näide**

*Erisoodustuseks on ka tööga mitteseotud tegevuseks ruumi kasutada andmine ning ruumiga koos kontoritehnikat ja bürootarvete mitte tööeesmärkidel kasutamine. Erisoodustuse hinnaks on sellisel juhul ruumi (koos kontoritehnikaga) rendile andmise turuhind või rendile andmise turuhinna ja soodushinna vahe, kui töötaja hüvitab mingis osas tööandjale ruumi kasutamise. Tööandja sideteenuste (telefoni) kasutamisel isiklikul otstarbel (s.t erakõnede tegemisel) on erisoodustuse hinnaks kõnede maksumus ja muud kasutamisega seotud tasud.*

Töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõike 1 punkti 11 kohaselt peab tööandja omal kulul andma töötajale isikukaitsevahendid, tööriietuse ning puhastus- ja pesemisvahendid, kui töö laad seda nõuab. Tööandja poolt töötajale muretsetud tööriietus on mõeldud eelkõige kandmiseks ja kasutamiseks tööajal. TuMS § 32 lõike 2 kohaselt loetakse tööandja poolt tööriiete ostmist ettevõtlusega seotud kuluks. Töövälisel ajal maksustatakse tööriiete kasutamine erisoodustusena.

Oluline on määratleda ka see, kas riided jäävad pärast tööpäeva lõppu tööandja valdusesse või mitte ja kas tööandja sätestab piiranguid tööriiete kasutamise osas töövälisel ajal.

## **3.6. Koodil 4060 – turutingimustest madalama intressimääraga antud laen**

TuMS § 48 lõike 4 punkti 6 kohaselt loetakse erisoodustuseks tööandja poolt töötajale laenu andmist turutingimustest madalama intressimääraga, välja arvatud kui intress selle maksmise hetkel on vähemalt kahekordne Euroopa Keskpanga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatav intressimäär. Seega ei käsitleta erisoodustusena kindlasti sellist laenuandmist, mille intress on kõrgem kui kahekordne Euroopa Keskpanga põhifinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär. Laenu andmisel ja erisoodustuse hindamisel tuleb lähtuda intressi maksmise hetke seisuga viimati väljaandes Ametlikud Teadaanded Eesti Panga poolt avaldatud Euroopa Keskpanga põhifinantseerimisoperatsioonidele kohaldatavast [intressimäärast](#). Erisoodustuse hind leitakse kahekordse Euroopa Keskpanga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatava intressimäära järgi arvutatud summa ning laenulepingus kokku lepitud ja tasutava intressimäära summade vahena.

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.

Kui tööandja annab töötajale laenu, siis ei ole see iseenesest hüve, sest laen kuulub tagastamisele. Hüve erisoodustuse näol tekib töötajale siis, kui tööandja antavalt laenult

makstakse kahekordse Euroopa Keskpanga põhifinantseerimise operatsioonidele kohaldatavast intressimäärast kas väiksemat intressi või ei maksta üldse intressi.

#### **Näide antud laenu deklareerimisest lisal 4**

Tööandja andis töötajale laenu summas 5000 eurot üheks kuuks intressimääraga 0%.

Kahekordne Euroopa Keskpanga põhifinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär on 0,5% (võlasuhte intressimäär VÕS § 94 lg 1).

Lisa 4 täidetakse järgmiselt

<i>Turutingimustest madalama intressimääraga antud laen:</i> $4061 - 4062 > 0$ $2,08 - 0 = 2,08$	<b>4060</b>	2,08
<i>laenuintress turutingimuste alusel arvatud intressi summa</i> $5000 \times 0,5\% = 25 / 12 \text{ kuuga} = 2,08$	<b>4061</b>	2,08
<i>laenulepingus ettenähtud intressimäära järgi arvatud intressi summa</i> $5000 \times 0\% = 0$	<b>4062</b>	0

Laenulepingus võib tööandja töötajaga kokku leppida, et intressi laenult tasuma ei pea, kuid töötaja poolt tasumata intressikulu tuleb tööandjal deklareerida kui erisoodustus. Kui laenulepingus intressi maksmise kohustust ette ei nähta, siis tuleb tööandjal erisoodustuse hind laenu intressimääralt arvutada ja deklareerida hiljemalt detsembrikuu deklaratsioonil. VÕS § 397 lõike 3 kohaselt tuleb majandus- või kutsetegevuses antud laenu intresse tasuda iga kalendriaasta lõpul. Seega, kui töötajal ei ole laenulepingust tulenevalt kohustust kalendriaasta jooksul laenult intressi maksta, on ta saanud intressikulu ulatuses rahaliselt hinnatava hüve.

Koodi 4060 täitmiseks kasutatakse abiridu 4061 ja 4062.

Koodile 4060 kantakse **positiivne tulemus**, s.t koodide 4061 ja 4062 summa on suurem 0-st.

### **3.7. Koodil 4070 – asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga**

TuMs § 48 lg 4 p 7 kohaselt maksustatakse erisoodustusena tööandja poolt töötajale asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga.

**Vara** mõiste on määratletud TuMS § 15 lõikes 1, mille kohaselt on vara ükskõik milline võõrandatav ja varaliselt hinnatav ese. Vara ja erisoodustuse ese võib olla kinnis- või vallasasi, väärtpaber, nimeline aktsia, osa-, täis- või usaldusühingusse tehtud sissemaks, ühistule makstud osamakse, investeerimisfondi osak, nõudeõigus, ostueesõigus, hoonestusõigus, kasutusvaldus, isiklik kasutusõigus, rentniku õigus, tagasiostukohustus, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõigus või selle järjekoht või

muu varaline õigus. TuMS § 15 lg 1 kohaselt võib lisanduda ja kuuluda erisoodustuse esemena maksustamisele ka seaduses loetlemata vara või varaline õigus.

**Teenuseks** loetakse tööandja ettevõtluses osutatavaid hüvesid. Teenust pole võimalik ladustada ega ette toota. Seda saab üle anda teenindaja ja ostja kontakti korral. Teenusel ei ole esemelist vormi ja ta pole kellegi omand. Teenused võivad olla isikule suunatud (notar, arst, kino) või objektile suunatud (valveteenus, reklaamiagentuur).

#### **Näide 1**

*Kui tööandja osutab toitlustamisteenust ning töötajale võimaldatakse tasuta toitlustamine, siis deklareeritakse antud kulu koodil 4070 („Erisoodustuse hinna määramise kord“ § 2).*

#### **Näide 2**

*Kui tööandja maksab või vahendab töötaja toitlustamise kulu, on tegemist töötaja kulu katmisega („Erisoodustuse hinna määramise kord“ § 6) ning antud kulu deklareeritakse koodil 4130.*

„Erisoodustuse hinna määramise korra“ § 2 lõigete 2–5 kohaselt kujuneb asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse erisoodustuse hind vastavalt sellele, kas asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse realiseerimine (osutamine) on tööandja põhitegevus või üks põhitegevus või kui nimetatud ei ole tööandja põhitegevuseks.

Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, mille realiseerimine (osutamine) on tööandja põhitegevus või üks põhitegevus, siis loetakse erisoodustuse hinnaks müügihind, millega sarnane asi, väärtpaber, varaline õigus või teenus realiseeritakse (osutatakse) samas koguses ning samal ajal kolmandatele, tööandjaga mitteseotud isikutele.

Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, mille realiseerimine ei ole tööandja põhitegevus või üks põhitegevus, siis loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse osutamise turuhind või siis bilansiline maksumus (põhivara puhul jääkmaksumus) juhul, kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärset määrata.

Kui erisoodustus on tööandja asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse müük turu hinnast madalama hinnaga, siis loetakse erisoodustuse hinnaks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinda või bilansilise maksumuse (põhivara puhul jääkmaksumuse), kui see on turuhinnast kõrgem või turuhinda ei ole võimalik usaldusväärset määrata, ja müügihinna vahe.

Kui erisoodustus 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.



### 3.7.1. Osalusoptsioonid

TuMS § 48 lõike 4 punkti 11 kohaselt loetakse erisoodustuseks tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või optsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu. TuMS § 48 lõige 53 täpsustab lõike 4 punkti 11 ja sätestab, et osalusoptsiooni ei maksustata andmise hetkel. Kui osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates. Kui kogu osalus tööandjas või temaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus võõrandatakse vähemalt kolmeaastase tähtajaga optsioonilepingu kehtivuse ajal, samuti kui töötajal tuvastatakse täielik töövõimetus või töötaja sureb, ei loeta erisoodustuseks optsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist ulatuses, mis vastab proportsionaalselt optsiooni hoidmise ajale enne nimetatud sündmust.

Kui optsioonileping ei ole digitaalselt allkirjastatud ega notariaalselt kinnitatud, on tööandja kohustatud esitama lepingu Maksu- ja Tolliametile e-posti teel [emta@emta](mailto:emta@emta).

Koodi 4080 täitmiseks kasutatakse abiridu 4081, 4082 ja 4083.

Koodile 4080 kantakse positiivne tulemus, s.t koodide 4081 - 4083 ja 4081 - 4082 - 4083 summad on suuremad 0-st.

Kui tulemus on negatiivne, siis koodi 4080 ei täideta. Sellisel juhul ei ole vaja summasid sisestada, kuna maksukohustust ei teki.

#### **Näide osalusoptsiooni võõrandamise kohta**

*Töötaja Piret võõrandab oma osalusoptsiooni samas äriühingus töötavale töötajale Kajale 100 euro eest (turuhind). Töötaja Piret teavitab oma tööandjat osalusoptsiooni võõrandamisest. Töötaja oli maksnud optsioonilepingu sõlmimisel tööandjale optsioonipremiat 10 eurot.*

Lisa 4 täidetakse järgmiselt:

<i>Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu: osalusoptsiooni võõrandamisel: <b>Arvutuskäik III:</b> kood 4081 - kood 4083 (positiivne tulem): <math>100 - 10 = 90</math> osalusoptsiooni realiseerimisel: <b>Arvutuskäik IV:</b> kood 4081 - kood 4082 - kood 4083 (positiivne tulem)</i>	<i>4080</i>	<i>90</i>
<i>osalusoptsiooni turuhind</i>	<i>4081</i>	<i>100</i>
<i>osaluse realiseerimishind</i>	<i>4082</i>	
<i>optsioonipremia</i>	<i>4083</i>	<i>10</i>

### Näide osalusoptsiooni realiseerimisest

Tööandja annab töötajale optsiooni, mille andmise ja täitmise vahe on väiksem kui kolm aastat. Sellise tehingu puhul ei ole tegemist maksuvaba osalusoptsiooniga, kuna ei ole täidetud kolmeaastane optsiooni hoidmise nõue (TuMS § 48 lõige 5<sup>3</sup>). Töötajale anti võimalus soetada osalusoptsioon optsioonipreemiaga 10 eurot, realiseerimise hinnaks oli 50 eurot. Osalusoptsiooni realiseerimisel oli osakute turuhinnaks 200 eurot.

Lisa 4 täidetakse järgmiselt:

Tööandja antud osalusoptsiooni võõrandamisel või osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamisel saadud tulu: osalusoptsiooni võõrandamisel: <b>Arvutuskäik III</b> : kood 4081 - kood 4083 (positiivne tulem) või osalusoptsiooni realiseerimisel: <b>Arvutuskäik IV</b> : kood 4081 - kood 4082 - kood 4083 (positiivne tulem): $200 - 50 - 10 = 140$	4080	140
osalusoptsiooni turuhind	4081	200
osaluse realiseerimishind	4082	50
optsioonipremia	4083	10

### 3.8. Koodil 4090 – asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmise turuhinnast kõrgema hinnaga

Kui erisoodustus on asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmise töötajalt turuhinnast kõrgema hinnaga, loetakse „Erisoodustuse hinna määramise korra” § 2 lõike 6 põhjal erisoodustuseks asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse turuhinna ja ostuhinna vahe.

Vara ostuhinnast kõrgema hinnaga ostmise maksustatakse erisoodustusena olenemata sellest, kas vara võõrandamisest saadud kasu on maksustatav või mitte. Erisoodustusena maksustatakse ka töötaja isiklikus tarbimises oleva vallasasja ostmisel töötajale makstud turuhinda ületav osa müügihinnast.

Koodi 4090 täitmiseks kasutatakse abiridu 4091 ja 4092. Koodile 4090 kantakse positiivne tulemus, s.t koodide 4091 – 4092 summa on suurem 0-st.

Kui tulemus on negatiivne, siis koodi 4090 ei täideta. Sellisel juhul ei ole vaja summasid sisestada, kuna maksukohustust ei teki.

### 3.9. Koodil 4100 – loobumine rahalise nõude sissenõudmisest

TuMs § 48 lg 4 punkti 9 kohaselt loetakse erisoodustuseks ka loobumine töötajalt rahalise nõude sissenõudmisest, välja arvatud, kui prognoositavad mõistlikud kulud seoses rahalise nõude sissenõudmisega ületavad nõude suurust.

„Erisoodustuse hinna määramise korra” § 5 kohaselt, kui erisoodustuseks on loobumine rahalise nõude sissenõudmisest, loetakse erisoodustuse hinnaks rahalise nõude suurus.

Tehingu erisoodustusena käsitlemiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

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

Kui sissenõudmisega kaasnevad kulud oleksid suuremad nõude suuruselt, siis sellises situatsioonis loobumist ei saa käsitada erisoodustusena. Siinkohal ei ole oluline see, millisel alusel tööandjal selline nõue töötaja vastu on tekkinud.

Sellise nõude aluseks võib olla töötaja poolt kahju tekitamine tööandjale, töötajale makstud ja kasutamata avansid, töötaja isiklike kõnede kinnimaksimine ning selle sissenõudmisest loobumine, töötaja lähetusse minemisest keeldumise tõttu tekkinud nõudeõigus töötaja vastu, jne.

### 3.10. Koodil 4110 – tasemeõppe või täienduskoolituse kulude katmine (*uuendatud 01.07.2015*)

Ettevõtlusega seotud kulu on üldreeglina see, kui tööandja koolitab töötajaid, täiustamaks tööülesannete täitmist, mida töötaja (iga päev) tööandja juures teeb. Tööandja on kohustatud tagama töötajale tööalaste teadmiste ja oskuste arendamiseks tööandja ettevõtte huvidest lähtuva koolituse ning kandma koolituskulud ja maksma koolituse ajal keskmist töötasu (TLS § 28 lg 5).

Erisoodustusena tuleb tööandjal deklareerida ja maksustada täiskasvanute koolituse seaduse § 1 tähenduses tasemeõppe ja täienduskoolituse kulude katmine, välja arvatud töö- ja teenistussuhtega ning juriidilise isiku juhatuse liikme, välismaa äriühingu filiaali juhataja ja mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhi ülesannetega otseselt seotud tasemeõppe või täienduskoolituse kulude katmine (TuMS § 48 lg 4 p 10).

„Erisoodustuse hinna määramise korra” § 6 kohaselt, kui erisoodustuseks on töötaja kulude katmine, loetakse erisoodustuse hinnaks tööandja poolt töötaja kulude katmiseks makstud summa.

Täiskasvanute koolituse seaduse kohaselt jagunevad täiskasvanute koolitused järgmiselt:

- tasemeõppeks
- täienduskoolituseks (tööalane ja vabahariduslik koolitus).

Täiskasvanute koolituse seaduse § 1 lõike 3 kohaselt reguleerivad tasemeõppe korraldamist põhikooli- ja gümnaasiumiseadus, kutseõppeasutuse seadus, rakenduskõrgkooli seadus, ülikooliseadus ning erakooliseadus.

Täienduskoolitus on väljaspool tasemeõpet õppekava alusel toimuv eesmärgistatud ja organiseeritud õppetegevus.

Tasemeõppes on täiskasvanutel võimalik omandada:

1. mittestatsionaarses õppevormis või eksternina põhiharidust ja üldkeskharidust
  2. mittestatsionaarses õppevormis kutseõpet
  3. osakoormusega või eksternina kõrgharidust
- Täiskasvanutel on võimalik õppida kõikides kutseõppe liikides ja kõrghariduse astmetel. Täiskasvanutel on võimalik omandada kõrgharidust osakoormusega või eksternina bakalaureuse-, magistri- ja doktoriõppes või bakalaureuse- ja magistriõppe integreeritud õppekavadel.

Täiskasvanute tasemeõpet võimaldavad üldhariduskoolid, kutseõppeasutused, rakenduskõrgkoolid ning ülikoolid sõltumata omandivormist (s.t avalik-õiguslik juriidiline isik, erakool, riigi- või munitsipaalkool).

Tasemeõppe läbimist tõendab tunnistus või diplom.

Tööülesannetega otseselt seotud tasemeõppe kulu saab kompenseerida maksuvabalt järgmistele isikutele:

- töölepingu alusel töötavale töötajale
- ametnikule
- juriidilise isiku juhatuse liikmele
- mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha tegevjuhile

Antud maksuvabastus ei laiene kontrollorgani liikmetele, töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavale või teenust osutavale füüsilisele isikule (FIE).

Tasemeõppe kulu on maksuvaba järgmistel tingimustel:

- otsene vajadus, põhjendatus (investeering töötajasse)
- kehtiv töösuhe

Tasemeõppe katmise kulutused on õigustatud, kui tööandja vajab oma eesmärkide täitmiseks just sellise kvalifikatsiooniga spetsialisti. Tööandjapoolset tasemeõppe kulu katmist vaadeldakse tavapärase investeeringuna, mille eesmärgiks on eelduste loomine tööandja edukaks töötamiseks tulevikus. Sellise kulutuse tegemisel on õigustatud eeldada töötaja hilisemat panust temasse investeeritu tagasiteenimiseks.

Töötajaga peab olema sõlmitud kehtiv leping ning töötaja peab olema asunud tööle. Maksusoodustus ei laiene tasemeõppekuludele, kui leping on sõlmitud, kuid kokkuleppeliselt asutakse tööle alles näiteks kolme kuu pärast.

Maksuhaldur soovib sõlmida töötajatega koolituskulude kokkuleppe (TLS § 34), milles näidetakse ära tasemeõppe sisu ja kulud, kulude tegemise otsene vajadus ja põhjus.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et maksuvabastusel ei eristata töötaja õppimist osakoormusega, eksternina, ega kaugõppes, õhtuõppes. Endiselt ei käsitleta erisoodustusena tasemeõppe raames läbituid üksikuid aineid, kui need on otseselt seotud ettevõtlusega ja vajalikud töötaja tööks. Tasemeõppega kaasnevate sõidu- ja

majutuskulude hüvitamisel maksuvabastust ette nähtud ei ole, sest maksuvaba on ainult otseselt hariduse omandamisega seotud kulu.

Kui tööandja on töötajale hüvitanud tasemeõppe kulu, siis ei saa füüsiline isik seda kulu oma tuludeklaratsioonis deklareerida.

Täienduskoolituse termin hõlmab tasemeõppest väljapoole jäävat, õppekava alusel toimuvat vabahariduslikku ja tööalast koolitust. Kuna nende kahe koolitusliigi vahel on õppekavade tasandil keeruline erisusi leida, siis on liigitamine võimalik üksnes õppija isiklikest eesmärkidest või töökoha nõuetest tulenevalt. Vajaduse korral on tööandjal võimalik liigitada täienduskoolitust selle järgi, kas õppimise eesmärk on tööalane või tööväline enesetäiendamine.

Täienduskoolituse all peetakse silmas koolitust, mis toimub õppekava alusel ning on eesmärgipärane ja organiseeritud. Eeldatakse, et väljundipõhise õppekavaga lepitakse kokku, millised teadmised, oskused või hoiakud õppija õppeprotsessi tulemusel omandab. Täienduskoolituse defineerimisel ei kasutata ajalist mahtu, sisu või vormi puudutavaid tunnuseid, sest täienduskoolitus võib toimuda äärmiselt erinevas mahus, vormis ja sisuga. Näiteks saab täienduskoolituseks lugeda nii lühikesi üksikute kompetentside arendamiseks toimuvaid koolituskursusi (mille kestus võib olla alates mõnest tunnist või päevast) kui ka kursusi, mis võimaldavad omandada või süvitsi arendada mõne valdkonna põhioskusi ja teadmisi või teatavaid kompetentse (mis eeldatavalt on ajaliselt mahukamad).

Peamiseks kriteeriumiks täienduskoolituse defineerimisel on mahu või muu taolise asemel seega eespool nimetatud väljundipõhise õppekava olemasolu. Lühikesi infopäevi, seminare jt infojagamise üritusi, millel õppekava puudub, täiskasvanute koolituse seaduse mõistes täienduskoolituseks ei loeta.

Vabahariduslik koolitus võimaldab isiksuse, tema loovuse, annete, initsiatiivi ja sotsiaalse vastutustunde arengut ning eluks vajalike teadmiste, oskuste ja võimete lisandumist. Kuna õpitud teadmisi ja oskusi ning arendatud võimeid kasutatakse ka tööelus, siis käsitletakse täiskasvanute koolituse seaduses vabahariduslikku koolitust koos tööalase koolitusega ühtselt täienduskoolituseks.

### **3.11. Koodil 4120 – kulutused töötajate tervise edendamiseks**

Antud väljal deklareeritakse erisoodustusena maksustatavad kulutused töötajate tervise edendamiseks, mis ületavad 100 eurot kvartalis töötaja kohta ning kulud, milleledele maksusoodustus ei laiene.

### **3.12. Koodil 4130 – muud erisoodustused**

Sellel koodil näidatakse muud töötajatele antud erisoodustused, mida pole teistel lisa 4 koodidel välja toodud.

#### **3.12.1. Töötervishoiukulud**

TuMS § 32 lg 2 kohaselt on kulu ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud, samuti kui see tuleneb töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1.

Töötervishoiu- ja tööohutuse seadusest tulenevalt on tööandjale pandud rida kohustusi, mille täitmisega seonduvad kulud on ettevõtlusega seotud kulud, kuid kui tööandja soovib kanda tööohutuse ja töötervishoiukulusid suuremas mahus kui seadusandlus ette näeb, on tööandja tehtav kulutus maksustatav kui erisoodustus.

Töötervishoiu- ja tööohutusega seonduvate kulude maksustamisel võtab maksuhaldur tööandja kulutuste hindamisel arvesse töötervishoiu ja tööohutuse seaduses sätestatud ja muid õigusakte, mis reguleerivad töötajatele ohutu ja turvalise töökeskkonna tagamist olenevalt tööandja ettevõtluse iseloomust ja tegevusaladest.

Töötervishoiukulude maksustamisest koostatud pikema juhendiga saab tutvuda [siin](#). Koodi 4130 täidetakse, kui tööandja on teinud ülalpool ridadel nimetatava kulutusi, mis kuuluvad erisoodustusena maksustamisele.

Näiteks võivad nimetatava kuludeks 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), jne.

Koodil 4130 näidatakse 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.

Tööandja võib anda teatud ulatuses maksuvabalt abivahendeid töötajale, kellel on tuvastatud osaline või puuduv töövõime (kuulmispuude puhul kuulmislangusega alates 30 detsibellist) või kellele on määratud puude raskusaste. Maksuvabad on abivahendid väärtuses, mis ei ületa kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat.

Selleks, et tööandja saaks hüvitada töötajale abivahendeid väärtuses, mis ei ületa kalendriaastas 50% töötajale või ametnikule kalendriaasta jooksul makstud ja sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat, peab olema tuvastatud osaline või puuduv töövõime (kuulmispuude puhul kuulmislangusega alates 30 detsibellist).

Seaduses ei täpsustata, millal või millise tööandja juures peab töövõime kaotus tekkima, vaid oluline on, et on tuvastatud osaline või puuduv töövõime ([töövõimetoetuse seadus § 5](#)) ja tööandjal on sellest tulenevalt võimalus kanda abivahenditega seotud kulusid. Koodil 4140 näidatakse koodidel 4000 kuni 4130 kajastatud arvude summa kokku.

### 3.12.2. Töölepingu alusel töötava töötaja majutamise kulude katmine

**Töölepingu alusel töötava töötaja** majutamise kulude katmine on tööandja jaoks maksuvaba, kui kulud on seotud tööandja ettevõtlusega ning täidetud on mõlemad alljärgnevad tingimused:

1. töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel töökohast ja töötaja omandis ei ole töökohale lähemal asuvat elusasemena kaustatavat kinnisvara ning need tingimused on täidetud kogu majutamise perioodil;
2. kulutused majutatava töötaja kohta on maksuvabad kuni 200 eurot kalendrikuus majutamise korral Tallinnas või Tartus ja kuni 100 eurot muudel juhtudel.

Puudutab kulusid, mis on seotud töötaja majutamisega töötaja huvides. Kui üldjuhul on sellised kulud täies ulatuses maksustatavad, siis töölepingu alusel töötavatele töötajatele on seatud maksuvaba piirmäär ja teatud tingimused.

Kui töötajad kasutavad majutuseks tööandjale kuuluvat korterit, siis erisoodustuse hinna aluseks on üürihind ja kommunaalkulud, st vee-, kanalisatsiooni-, elektri- ja prügikulud.

### **Näide 1**

*Tööandja värbas Narvas elava töötaja tööle Tallinna. Selleks, et töötaja ei peaks iga päev sõitma Narvast Tallinna ja tagasi, võimaldab tööandja tööpäevadel töötajal elada tööandjale kuuluvas korteris, mis asub Tallinnas. Korterit üür koos kommunaalkuludega on 250 eurot kuus. Kuna Tallinnas on maksuvabaks piirmääraks 200 eurot, siis ületav osa 50 eurot kuulub maksustamisele erisoodustusena.*

### **Näide 2**

*Tööjõurenditeenuse osutaja sõlmib töölepingud välisriikidest saabunud töötajatega ning majutab nad üürikorteris. Töölepingu alusel töötava töötaja majutamisega seotud otsesed kulud arvestatakse piirmäära hulka (üüri, kommunaalkulud (sh ka küttepuid, kahjuritõrje, sest antud kulu on seotud üüritava kinnisvara haldamise ja/või hooldamisega). Kulud arvestatakse piirmäära hulka koos käibemaksuga.*

Kui tööjõurenditeenuse osutaja sisustab üürikorteri (sh tasub maakleritasu) ja ostab mööbli (voodi, madratsid, voodipesu, käterätid ja kööginõud) ja neid kasutavad erinevad renditöötajad, keda korteris erinevatel aegadel majutatakse, siis on tegemist ettevõtlusega seotud kuludega. Kui madratsid, pesud jm antakse töötajate omandisse, on tegemist töötajale antud hüvega ehk erisoodustusega.

Töötaja majutamiseks (v.a töötaja lähetamisel) tehtud kulude (sh kommunaalteenustelt ja üürikorterisse ostetud sisustuselt) sisendkäibemaks ei ole mahaarvatav isegi juhul, kui majutatakse töötajat, kellele vastavalt [välismaalaste seaduse § 291 lõikele 2](#) tuleb tagada Eestis majutamine ja kanda töötaja Eestis viibimise kulud. Kahjuritõrje teenust ja üürikorteri maakleriteenust ei ole alust lugeda töötaja(te) majutamiseks tehtud kuludeks ja nende teenuste sisendkäibemaks on mahaarvatav.

## 4. TSD lisa 4 koodidel 4150 ja 4160

### 4.1. Olemasolu põhjus

Koodidel 4150 ja 4160 deklareeritud summad seonduvad eelkõige töötajale piiriülese töötamisega seotud erisoodustuste maksustamisega.

Koodil 4150 näidatakse erisoodustused, mida tööandja on teinud oma töötajale, kes täidab oma tööülesandeid välisriigis, kellega Eesti Vabariigil on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ja töötaja maksab tulumaksu selles välisriigis (k.a erisoodustuselt, mis maksulepingu kohaselt on palgatulu). Sellise maksulepingu olemasolul tööandja tehtud erisoodustuselt tulumaksu ei maksa.

Selline erisoodustus näidatakse vastavalt erisoodustuse iseloomule koodidel 4000–4130 ja koodil 4140 kokkuvõttes ning koodil 4150 tuuakse see summa eraldi välja, s.t välistatakse maksuarvestuses tulumaksuga maksustamisel.

Koodil 4160 näidatakse tehtud erisoodustused välisriigist palgatud töötajale, kes on esitanud Eesti tööandjale vormi A1 (endine E101). Sellisel juhul makstakse sotsiaalmaks töötaja residentriiki ja ei maksustata temale tehtud erisoodustust Eestis sotsiaalmaksuga. Sarnaselt eeltoodule kajastatakse erisoodustuse summa vastavalt koodidel 4000–4130 ja koodil 4140 kokkuvõttes, kuid koodil 4160 tuuakse sotsiaalmaksuga mittemaksustatav summa välja, s.t välistatakse maksuarvestuses sotsiaalmaksuga maksustamisel.

Piiriüleselt töötavatele isikutele makstava tasu maksustamist tulumaksuga reguleerivad tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingud, kui need on vastavate riikide vahel sõlmitud (edaspidi maksuleping) ja sotsiaalmaksuga maksustamist reguleerib [Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus nr 883/2004](#).

Eesti sõlmitud maksulepingutes reguleerib riikidevahelise piiriülese töötamise korral makstava palga maksustamist artikkel 15 ning ülejäänud aktiivsete tulude liikide maksustamist artiklid 16–20. Kuigi maksulepingute artiklid ei täpsusta, millised tululiigid on artiklite objektiks, tuleneb OECD avaldatud kommentaaridest vastavate artiklite kohta selgelt välja, et ka erisoodustuste laadsed väljamaksud peaksid olema selliste artiklite objektiks.

### 4.2. Koodil 4150 – erisoodustuste summa, mida Eestis tulumaksuga ei maksustata

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 (TuMs § 9) oma ametiülesannete täitmise eest, ei maksustata sellele isikule antud erisoodustust Eestis tulumaksuga, kui on täidetud alljärgnevad tingimused:

- 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)

### 4.3. Koodil 4160 – erisoodustuste summa, mida Eestis sotsiaalmaksuga ei maksustata

Eesti Vabariigi territooriumil kohaldatakse Euroopa Liidu (EL) sotsiaalkindlustuse koordineerimisreegleid, mis tagavad võõrtöötajate sotsiaalse kaitse sotsiaalkindlustuse valdkonnas, et vältida isikute piiriülese liikumise korral sotsiaalkindlustuse alt välja jäämist või topeltkindlustust.

Alates 1. maist 2010 reguleerivad ELi töötaja sotsiaalkindlustust [Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus nr 883/2004](#) „Sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta” (edaspidi põhimäärus) ja selle [rakendusmäärus nr 987/2009](#), mis asendasid seni kehtinud Euroopa Liidu Nõukogu määruseid nr 1408/71 ja nr 574/72.

Euroopa Liidu Nõukogu määruse alusel määratakse kindlaks, millise ELi liikmesriigi seadusandlust tuleb kohaldada, kui on tegu isiku töötamisega vähemalt kahes riigis. Määruses nr 883/2004 on sätestatud, et Euroopa Ühenduse sees liikuvad töötajad alluvad üksnes ühe liikmesriigi õigusaktidele ja selleks riigiks on üldreeglina riik, mille territooriumil isik töötab. Seega, kui Eesti elanik asub tööle ühes ELi liikmesriigis, siis makstakse tema sotsiaalkindlustusmaksed selles riigis.

Vältimaks takistusi töötajate liikumisvabadusele on kehtestatud lühiajalisele (kuni 2 aastat) teises riigis töötamisele lihtsustatud erand, mille kohaselt jääb töötaja suhtes kehtima alalise töökohariigi sotsiaalkindlustussüsteem. Seega, kui töötaja alaline töökoht on Eestis, mistõttu on töötajal kehtiv sotsiaalkindlustus Eestis, siis töötaja teise liikmesriiki tööle saatmisel kohaldatakse jätkuvalt Eesti seadusandlust. See tähendab, et tema tööandja peab maksma sellele töötajale makstud töötasult sotsiaalmaksu Eesti seaduste alusel ning ajutises töökohariigis sotsiaalkindlustusmaksed maksta ei tule. Selleks, et nimetatud põhimõtet elus rakendada, tuleb taotleda Sotsiaalkindlustusametis töötaja jaoks lähetussertifikaat vormil A1 (endine E101). Lähetussertifikaadi A1 väljastamine ei tähenda, et tegu oleks töölähetusega, rohkem lugege [punktist 3.3.1.1.1.](#)

Seega võib eksisteerida situatsioone, kus isik läheb Eestist tööle välisriiki ning talle makstav palk kuulub tulumaksuga maksustamisele sihtriigis ning sotsiaalmaksuga maksustamise lähteriigis. Samamoodi kuuluvad maksustamisele ka sellele isikule antavad erisoodustused.

#### **Näide 1**

*Eesti residendist tööandja saadab oma töötaja Soome tööle pikemaks ajaks kui 183 päeva. Tööandja oli taotlenud vormi A1, mistõttu kuulub töötajale antav erisoodustus tulumaksuga maksustamisele Soomes ja sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis. Kui vormi A1 ei oleks taotletud, oleks erisoodustus kuulunud nii tulumaksu kui sotsiaalmaksuga maksustamisele Soomes.*

**Näide 2**

*Eesti residendist tööandja saadab oma töötaja Soome tööle lühemaks ajaks kui 183 päeva. Tööandja oli taotlenud vormi A1, mistõttu töötajale antav erisoodustus kuulub tulumaksuga ja sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis.*

**Näide 3**

*Eesti residendist tööandja töötaja on Läti residendist füüsiline isik, kes töötab füüsiliselt Eestis. Eesti tööandjale esitatakse vorm A1, mis kinnitab, et sotsiaalmaksu tasumise kohustus jääb Lätti. Seega ei kuulu sellele töötajale antav erisoodustus sotsiaalmaksuga maksustamisele Eestis, vaid lähtuda tuleb Läti seadusandlusest ja maksukohustuse tekkimisel tasuda sotsiaalmaks Lätisse. Isikule antav erisoodustus maksustatakse Eestis ainult tulumaksuga.*

## 5. Koodidel 4170 kuni 4181 deklareerimine

Koodil 4170 arvutatakse tulumaks koodide 4140 – 4150 näidatud summast, korrutades maksumääraga 20/80 ([TuMS § 4 lg 1 p 1<sup>1</sup>](#)).

Koodil 4170 olev summa kantakse sama kuu maksudeklaratsiooni vormi TSD koodile 114.

Koodil 4180 arvutatakse SMS § 2 lg 1 punkti 7 kohaselt erisoodustuse sotsiaalmaks koodil 4181 näidatud summast maksumääraga 33% (SMS § 7 lg 1), s.t koodil 4181 näidatud summa x 33 : 100.