

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse osakond

Lea Tõnnison

**ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE  
MAKSUSTAMINE**

Magistritöö

Juhendaja  
Dotsent Lasse Lehis

Tartu  
2018

# Sisukord

Sissejuhatus .....	4
1. Erisoodustuse mõiste, äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise vajadus ja üldised eesmärgid .....	8
1.1 Erisoodustuse mõiste .....	8
1.2 Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise vajadus.....	12
1.3 Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise üldised eesmärgid....	14
2. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise meetodid.....	18
2.1 Maksustamine lähtuvalt sõiduauto hinnast.....	18
2.2 Maksustamine lähtuvalt sõiduautoga sõidetud distantsist.....	22
2.3 Maksustamine lähtuvalt erakasutuse otsestest kuludest .....	25
2.4 Maksustamine lähtuvalt fikseeritud summast.....	27
2.5 Maksustamist mõjutavad muud tegurid.....	29
3. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine Eestis.....	34
3.1 Maksustamine Eestis kuni 31.12.2017 .....	34
3.2 Maksustamine Eestis alates 01.01.2018 .....	40
3.3 Kehtiva regulatsiooni kooskõla põhiseadusega.....	52
4. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine teistes riikides .....	58
4.1 Sõiduautode erakasutuse maksustamine Soomes .....	58
4.2 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Lätis .....	64
4.3 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Belgias .....	68
4.4 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Ameerika Ühendriikides .....	72
4.4.1 Õiglane turuhind .....	72
4.4.2 Miilipõhine reegel .....	73
4.4.3 Töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel .....	75
4.4.4 Liisingu väärtuse reegel.....	77
Kokkuvõte .....	81

The taxation of the private use of company cars .....	86
Abstract.....	86
Lühendid.....	91
Kasutatud kirjandus .....	92
Muud allikad.....	95
Kasutatud õigusaktid .....	95
Kasutatud kohtupraktika.....	97

## Sissejuhatus

2018. aasta alguses Eestis toimunud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise reform on kaasa toonud aktiivsema diskussiooni nimetatud teemal. Paljudel juhtudel on nii ettevõtja kui ka töötaja huvides, kui osa töötaja töötasust saab töötaja pangakontole laekuva raha asemel hoopis tööandja poolt pakutavaid teenuseid või kaupu enda erahuvides kasutades. Üheks selliseks võimaluseks on töötaja poolt äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamine oma erasõitudeks. Kui üldjuhul kasutab töötaja tööandja sõiduautot töökohustuste täitmiseks, siis sama sõiduauto kasutamine ka erasõitudeks võib olla töötaja jaoks mõistlik, kuna nii ei pea töötaja omale eraldi sõiduautot soetama erasõitude tegemiseks. Samuti võib ka tööandja olla huvitatud sõiduauto töötaja kasutusse andmisest, kuna sõiduautot on tööandjal vaja vaid töö ajal ning muul ajal auto töötaja kasutusse andmisega on tööandjal võimalik töötajale pakkuda mõnevõrra suuremat töötasu.

Töö autor on valinud magistritöö uurimisobjektiks äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise. Käesolevas magistritöös on piiratud vaid äriühingutest tööandjate poolt sõiduauto erakasutusse andmise regulatsiooni uurimisega, kuna äriühingutest tööandjaid on Eestis kõige rohkem. Lisaks aitab selline piiritus tagada täpsemat võrdlust teiste riikidega, kuna erinevate õiguslike vormidega tööandjate maksuõiguslik regulatsioon on riigiti erinev. Lisaks sellele, et erisoodustuste maksustamist kui üldisemat valdkonda puudutavaid magistritöid ei ole Eestis kaitstud, ei ole ka üht konkreetset erisoodustuse valdkonda puudutavaid magistritöid varasemalt kaitstud. Samas on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise puhul tegemist olulise valdkonnaga, mille regulatsiooni uurimine on vajalik, kuna see puudutab lähedalt väga paljusid eraisikuid ja ettevõtteid. Arvestades asjaolu, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamist on Eestis äsja muudetud, on tegemist kindlasti aktuaalse probleemiga, kuna seadusandluse muutmise vajadus ning uue seaduse rakendamise efektiivsus ei ole veel üheselt selge. Kuna ka seadusandja uut tulumaksuseadust ette valmistades ei analüüsinud väga detailselt erisoodustuse maksustamise eesmärke, siis on põhjendatud ja vajalik selline analüüs pärast seaduse jõustumist.<sup>1</sup> Eriti oluline on Eestis alates 2018. aastast kehtiva regulatsiooni analüüs seetõttu, et tegemist on maailmas ainulaadse viisiga, kuidas äriühingu sõiduauto erakasutust maksustada. Kuna Eesti seadusandja

---

<sup>1</sup> Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 458 SE seletuskiri. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)

on olnud innovaatiline ning rakendanud varasemalt teistes riikides testimata meetodit, siis on valdkonna põhjalikum analüüs igati vajalik valdkonna edaspidiseks arenguks.

Kõik riigi poolt ette nähtud maksud peavad vastama maksustamise üldistele eesmärkidele. Ka erisoodustuse (sh äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse) maksustamisel on kindlad eesmärgid, mis peavad olema täidetud selleks, et maksukohustus oleks õigustatud ning kõikide maksumaksjate jaoks õiglane. Käesoleva magistritöö uurimisprobleemiks on Eestis alates 2018. a kehtiva äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise regulatsiooni vastavus maksustamise (sh erisoodustuse maksustamise) üldistele eesmärkidele. Samuti on käesoleva magistritöö eesmärgiks välja selgitada, milline on kõige õiglasem meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks.

Käesoleva magistritöö hüpoteesiks on: Eestis alates 2018. a kehtiv regulatsioon ei ole kõige õiglasem viis äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks ning ei vasta erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele.

Magistritöö eesmärkide saavutamiseks on autor rakendanud ajaloolist, süsteemset, analüütilist ja võrdlevat uurimismeetodit. Käesolevas magistritöös on analüüsitud erisoodustuse maksustamise üldiseid eesmärke ning erinevaid meetodeid, mida on võimalik kasutada äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks. Samuti on käesolevas töös ajaloolist uurimismeetodit kasutades analüüsitud antud valdkonna arengut alates Eesti taasiseseisvumisest kuni 2018. aastani, et näha, milliseid meetodeid on Eestis varasemalt kasutatud ja kuidas on valdkond Eestis arenenud. Kuna erinevates riikides on äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamise küsimus erinevalt lahendatud, siis on autor võrrelnud Eesti regulatsiooni nelja teise riigiga, kus vastav valdkond on väga erinevalt reguleeritud.

Hüpoteeside paikapidavuse kontrollimiseks on jagatud magistritöö nelja peatükki. Magistritöö esimeses peatükis sisustatakse erisoodustuse mõiste, äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise vajadus ja maksustamise üldised eesmärgid. Esimese peatüki eesmärgiks on anda ülevaade selle kohta, mida kujutab endast erisoodustus ning miks erisoodustuse maksustamine vajalik on. Selle käigus analüüsitakse ka erisoodustuse (sh äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse) maksustamise üldiseid eesmärke, millele vastavuse kontroll erinevate meetodite puhul toimub magistritöö järgnevates alapeatükkides. Esimese peatüki kolmanda alapeatüki järeldused loovad eelduse selleks, et jätkata järgmistes peatükkides äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise erinevate meetodite analüüsi.

Magistritöö teises peatükis kirjeldatakse erinevaid äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise meetodeid. Teise peatüki eesmärk on kindlaks teha, milliseid erinevaid meetodeid on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks võimalik rakendada ning millised on erinevate meetodite plussid ja miinused, seejuures analüüsitakse meetodeid lähtuvalt magistritöö esimeses peatükis järeldatud erisoodustuse maksustamise üldistest eesmärkidest.

Magistritöö kolmandas peatükis analüüsitakse valdkonna arengut Eestis. Magistritöö kolmanda peatüki eesmärgiks on kindlaks teha, milliseid meetodeid Eestis on kasutatud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamiseks alates Eesti Vabariigi taasiseseisvumisest kuni 2018. aastani, millest on tingitud meetodite muutused ning kas alates 2018. aastast kehtiv regulatsioon on kooskõlas põhiseadusega.

Magistritöö neljandas peatükis võrreldakse Eesti regulatsiooni teiste riikide regulatsiooniga. Lisaks erinevate meetodite analüüsile on vajalik analüüsida ka erinevate riikide terviksüsteemi, kuna enamasti kombineeritakse õiglasema maksukohustuse eesmärgil erinevaid meetodeid. Võrreldavateks riikideks on käesoleva töö autor valinud Soome, Läti, Belgia ja Ameerika Ühendriigid, kuna kõikides nimetatud riikides on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutus täiesti erinevalt maksustatud. Töö autor valis võrreldavaks riigiks Soome, kuna Soome erisoodustuse maksustamise süsteemi oleks võimalik vähemalt osaliselt Eestil eeskujuks võtta. Samuti sarnaneb Soome erisoodustuse maksustamise regulatsioon osaliselt Eestis kuni 31.12.2017 kehtinud regulatsioonile. Töö autor valis võrreldavaks riigiks Läti, kuna Lätis käesoleval ajal kehtiv regulatsioon on väga sarnane Eestis alates 01.01.2018 kehtiva regulatsiooniga, kuid erinevalt Eestist on see Lätis kehtestatud eraldi maksuna. Töö autor valis võrreldavaks riigiks Belgia, kuna Belgia regulatsiooni on kõige rohkem kritiseeritud, kuid vaatamata tugevale kriitikale ei ole Belgia ametiautode soodustamisest loobunud. Sarnaselt Soomele on ka Belgia regulatsiooni võimalik osaliselt Eestil eeskujuks võtta erinevate tegurite kombineerimisel. Töö autor valis võrreldavaks riigiks Ameerika Ühendriigid, kuna Ameerika Ühendriikides on paralleelselt kasutusel kõige rohkem erinevaid meetodeid, mistõttu on Ameerika Ühendriikide terviklik regulatsioon kõige keerulisem. Siiski on vähemalt osaliselt võimalik Eestil Ameerika Ühendriikide regulatsiooni eeskujuks võtta erinevate tegurite kombineerimisel. Neljanda peatüki eesmärgiks on võrrelda erinevate riikide regulatsiooni Eesti regulatsiooniga ning selgitada välja, kas võrreldava riigi regulatsioon täidab paremini

äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise üldiseid eesmärke või mitte ning kas Eestis oleks mõistlik sarnast regulatsiooni rakendada.

Magistritöö põhiallikateks on äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamist ja erisoodustust üldisemalt puudutav Eesti kehtiv ja varasemalt kehtinud seadusandlus, Euroopa Liidu asjakohane seadusandlus, õiguskirjandus, seaduste eelnõude seletuskirjad ja kohtupraktika. Lisaks on kasutatud ka mitmeid teadusuuringuid ning Euroopa Liidu ja Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni poolt tehtud uuringuid, kus on analüüsitud sõiduautode erakasutuse maksustamise erinevaid meetodeid. Kuna magistritöö üheks eesmärgiks on võrrelda Eesti regulatsiooni teiste riikide regulatsiooniga, siis on magistritöös kasutatud võrreldavate riikide seadusandlust ning välisriikide maksuhaldurite poolt väljastatud juhendeid.

Magistritööd enim iseloomustavateks märksõnadeks on: erisoodustus, ametisõidukid, maksuõigus.

# 1. Erisoodustuse mõiste, äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise vajadus ja üldised eesmärgid

## 1.1 Erisoodustuse mõiste

Erisoodustuse mõiste on defineeritud tulumaksuseaduse<sup>2</sup> (edaspidi TuMS) § 48 lg-s 4, mille kohaselt on erisoodustus igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale, juhatuse liikmele või muule TuMS § 48 lg-s 3 nimetatud isikule seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. TuMS § 48 lg 4 p 2 kohaselt on erisoodustus sõiduki tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Seega on äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutus maksustatud erisoodustusena.

Erisoodustust defineeritakse kui hüve, mida annab tööandja töötajale tulenevalt töösuhtest ja see on töötaja jaoks rahaliselt hinnatav.<sup>3</sup> Erisoodustus on oma olemuselt töötaja tulu, kuid erisoodustuselt maksude maksmine on Eestis tööandja kohustus.<sup>4</sup> Erisoodustuse maksukohustus on tööandjal, kuna Eestis ei ole erisoodustus isikuline, vaid erisoodustust saab tööandja võimaldada ka näiteks kõikidele töötajatele kollektiivselt. Samuti võib erisoodustust defineerida kui töötaja erahuvides tehtud kulutusi, mis ei ole tööandja enda jaoks otseselt vajalikud või mille vajalikkus tööandja jaoks on teisejärguline võrreldes kasuga, mille töötaja hüvest saab.<sup>5</sup> Seega sisuliselt on erisoodustus osa töötaja töötasust, mille töötaja saab mitterahalises vormis. Riigikohus on leidnud, et erisoodustusena tuleb vaadelda sellist rahaliselt hinnatavat hüve, mis antakse töötaja isiklikes huvides, millest töötaja saab isiklikku kasu ja mida saaks põhimõtteliselt käsitada ka loonuspalgana.<sup>6</sup> Riigikohus on rõhutanud, et ettevõtlusega seotud kulu ei käsitleta erisoodustusena ning see, kas kulutus on määratletav ettevõtlusega seotud kuluna või erisoodustusena tuleb hinnata igal üksikjuhtumil lähtuvalt konkreetse töösuhte eripärast.<sup>7</sup>

<sup>2</sup> Tulumaksuseadus – RT I 1999, 101, 903

<sup>3</sup> Maksu- ja Tolliameti selgitused erisoodustuse deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmise kohta (alates 01.01.2015), punkt 2.1 - [https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/selgitused-erisoodustuste-deklaratsiooni-tds-lisa-4#\\_2.1. Erisoodustuse\\_m%C3%B5iste](https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/selgitused-erisoodustuste-deklaratsiooni-tds-lisa-4#_2.1. Erisoodustuse_m%C3%B5iste) (09.10.2017)

<sup>4</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/4. - Tulumaksuseadus. Komm. vlj. Tartu: OÜ Casus 2000

<sup>5</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/7

<sup>6</sup> RKHKo 3-3-1-26-02, p 21

<sup>7</sup> RKHKo 3-3-1-54-12, p 14



Äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse kui erisoodustuse selgitamisel on oluline analüüsida ka seda, mida peetakse silmas sõiduauto erakasutuse mõiste all. Riigikohus on erisoodustuse mõistet äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse kontekstis analüüsid leidnud, et kui töötaja kasutab tööandja sõiduautot ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks viisil, mis ei ole rahaliselt hinnatav soodustus ja kui see kasutamine ei too tööandjale kaasa kulutusi, siis ei ole tegemist erisoodustusega.<sup>8</sup> Näitena on Riigikohus toonud olukorra, kus töötaja teekonda pikendamata peatab auto selleks, et ühendada ettevõtluseks toimuva sõiduga isiklik tegevus. Sellisel juhul, kuigi teoreetiliselt töötaja kasutab sõiduautot muuhulgas ka eratarbeks (oma isikliku asja ajamiseks), on siiski arusaadav, et kuna sõidu eesmärk on muuhulgas seotud ka ettevõtlusega, siis töötaja sõiduauto kasutamisest erisoodustust ei saa.

Erisoodustuse regulatsiooni eesmärk on seega tagada töötaja kogu töötasu maksustamine, st ka sellise töötasu, mida ei deklareerita rahalise töötasuna, kuid mis annab töötajale sellise väärtusega hüved, mida töötajal oleks võimalik soetada oma töötasu eest. Kui erisoodustust ei maksustataks, siis sellisel juhul jääks riigil maksud saamata töötajale mitterahalises vormis antud töötasu osalt. See aga omakorda moonutaks tööturгу, kuna töötasu asemel üritaksid tööandjad veelgi rohkem katta pigem töötaja kulutusi erisoodustusi võimaldades.

TuMS § 48 lg 1 kohaselt kohustub tööandja maksma töötajale tehtud erisoodustuselt tulumaksu. Lisaks kohustub tööandja sotsiaalmaksuseaduse<sup>9</sup> § 2 lg 1 p 7 kohaselt töötajale tehtud erisoodustuselt maksma ka sotsiaalmaksu. Lisaks tulumaksule ja sotsiaalmaksule kohustub tööandja tasuma sõiduauto soetamisel käibemaksuseaduse<sup>10</sup> (edaspidi KMS) § 1 lg 1 p 1 kohaselt ka käibemaksu ning KMS § 30 lg 3 kohaselt ei saa eratarbeks kasutatava sõiduauto puhul sisendkäibemaksu maha arvata rohkem kui 50% ulatuses. Küll aga ei kaasne erisoodustusega töötuskindlustusmakse ja kohustusliku kogumispensioni makse tasumise kohustust, mistõttu nimetatud maksete maksmise kohustuse puudumise tõttu erineb erisoodustuse maksukohustus töötasu maksukohustusest.

Tööandja seisukohalt on mitterahaliste hüvede töötajale andmine (nt sõiduauto töötaja kasutusse andmine) kasulikum kui töötasu maksmine seetõttu, et mitterahalisi väljamakseid ei

---

<sup>8</sup> RKHKo 3-3-1-93-08, p 13

<sup>9</sup> Sotsiaalmaksuseadus - RT I 2000, 102, 675

<sup>10</sup> Käibemaksuseadus - RT I 2003, 82, 554

arvestata töölepingu lõpetamisel või puhkuse korral väljamakstava tasu arvutamisel.<sup>11</sup> Samuti nagu eelnevalt mainitud, on erisoodustuse maksustamine töötuskindlustusmaks ja kohustusliku kogumispensioni makse võrra soodsam. Kui tööandja on võimaldanud töötajale erisoodustusi, siis töölepingu lõpetamisel või puhkuse korral saab töötaja hüvitisi vaid lähtudes töötasuna deklareeritud tasust ning erisoodustusi hüvitise suuruse arvutamisel ei arvestata. Seega, kui töötajale oleks erisoodustuse väärtuse võrra rohkem töötasu makstud, siis oleks töötajal võimalik saada töölepingu lõpetamisel, puhkuse või haiguse korral suuremat hüvitist, kui siis, kui töötajale võimaldatakse erisoodustusi ja makstakse sellevõrra väiksemat töötasu.

Erisoodustus puudutab kõiki tööandjaid, kelleks võivad TuMS § 2 lg 2 ja TuMS § 48 lg 2 kohaselt olla füüsilisest isikust tööandja, residendist juriidiline isik, Eestis püsivat tegevuskohta omav mitteresident, Eestis tööandjana tegutsev mitteresident, Eesti riigiasutus ja Eesti kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, kes teevad maksustatavaid erisoodustusi. Siiski on käesolevas magistritöös piiratud äriühingu mõistet kasutades vaid äriühingutest tööandjatega äriseadustiku<sup>12</sup> § 2 lg 1 mõistes, kuna Eestis moodustavad teised tööandjad vaid väikse osa kogu tööturust. Samas kehtivad käesolevas magistritöös tehtavad järeldused ka teiste õiguslike vormidega tööandjate puhul, kelle suhtes kehtib samasugune maksuõiguslik regulatsioon nagu äriühingutel (nt füüsilisest isikust ettevõtjad, kellel on töötajad või mittetulundusühingud, kellel on töötajad). Kuna aga Eestis maksustatakse FIE-sid erinevalt olukorras, kus FIE kasutab ise majandustegevuseks soetatud sõiduauto muuhulgas ka erasõitudeks (TuMS § 12 lg 2) või FIE annab nimetatud sõiduauto oma töötaja erakasutusse (TuMS § 2 lg 2 ja § 48), siis ei ole käesolevas magistritöös äriühingute mõistet laiendatud FIE-dele, et mitte liialt keskenduda erinevate õiguslike vormidega tööandjate maksuregulatsiooni erisustele ning lihtsustada võrdlust teiste riikide regulatsiooniga. Käesolevas töös kasutatud äriühingu mõiste alla ei kuulu ka avaliku sektori tööandjad, kuna Eestis moodustavad erasektori tööandjad oluliselt suurema osa kogu tööturust, kui avaliku sektori tööandjad.<sup>13</sup> Kuna aga erinevate õiguslike vormidega tööandjate maksuõiguslik regulatsioon on riigiti erinev, siis on täpsema võrdluse huvides piiratud käesolevas magistritöös vaid äriühinguid puudutava regulatsiooni uurimisega.

---

<sup>11</sup> R. Tingas, M. Saag. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2006, lk 11

<sup>12</sup> Äriseadustik – RT I 1995, 26, 355

<sup>13</sup> Näiteks 2017. aastal oli avalikus sektoris palgatöötajaid 154 900 ning erasektoris 436 500. Eesti Statistikaamet. Palgatöötajad tööandja liigi järgi. – <http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=TT0253&ti=PALGAT%D6%D6TAJAD+T%D6%D6ANDJA+LIIGI+JA+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+J%C4RGI&path=../Database/Sotsiaalelu/15Tooturg/06Palgatootajad/02Aastastatistika/&lang=2> (13.04.2018)

Käesolevas magistritöös analüüsitud uuringutes on kasutatud peamiselt mõistet „*company car*“. Kuigi näiteks Euroopa Komisjoni uuringus ei ole küll nimetatud mõistet defineeritud, saab mõistekasutusest siiski järeldada, et mõiste „*company car*“ all on mõeldud ettevõtetele kuuluvaid autosid.<sup>14</sup> Kuna erinevate ettevõtluvormide maksustamise regulatsioon on riigiti erinev ning uuringus ei ole täpsustatud, kas uuringus on arvestatud ka erinevatele ettevõtluvormidele kehtivaid riigisiseseid maksuerisusi, siis on käesolevas töös uuringule viidates kasutatud ettevõtte asemel mõistet äriühing. Hollandis läbiviidud uuringus on kasutatud laiemat mõistet „*employer*“, mis tähendab eesti keeles tööandjat ning hõlmab nii juriidilistest isikutest tööandjaid kui ka riigiasutusi ja füüsilisest isikust ettevõtjaid.<sup>15</sup> Kuna viidatud uuring keskendub vaid ühe riigi (Hollandi) maksusüsteemile, siis on uuringus hõlmatud kõik tööandjad, keda erisoodustuse maksustamine puudutab ilma, et peaks arvestama erinevate riikide erisustega teatud ettevõtluvormide puhul. Siiski on Hollandis läbiviidud uuringus füüsilisest isikust ettevõtjate puhul lähtutud FIE kui töötaja positsioonist, mitte niivõrd tööandja positsioonist.<sup>16</sup> Eestis aga näiteks ei teki üldse erisoodustust, kui FIE võimaldab endal ettevõtluseks mõeldud sõiduautot erasõitjateks kasutada. Sellest tulenevalt on ka Hollandi uuringule viidates edaspidi kasutatud tööandja mõiste asemel läbivalt äriühingu mõistet, et vältida erinevatest sõnakasutustest tulenevat segadust.

Käesolevas töös on analüüsitud erisoodustuse maksustamist, mis seisneb äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja erakasutusse andmises. Seetõttu on oluline avada siinkohal ka sõiduauto mõiste. Sõiduauto mõistet on defineeritud liiklusseaduse<sup>17</sup> § 2 p-s 71, mille kohaselt on sõiduauto sõitjate vedamiseks ettenähtud auto, milles on lisaks juhikohale kuni kaheksa istekohta ning KMS § 2 lg-s 12, mille kohaselt on sõiduauto M1-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta. M1-kategooria sõiduk on sõiduauto, millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta.<sup>18</sup> Seega vastab liiklusseaduse § 2 p-s 71 sätestatud sõiduauto definitsioon M1-kategooria sõiduauto definitsioonile. KMS § 2 lg-s 12 sätestatud definitsioonis on lisaks M1-kategooriale ette nähtud veel üks lisapiirang – sõiduauto täismass ei tohi ületada 3500 kilogrammi. Seega ei ole liiklusseaduses ja KMS-s sätestatud sõiduauto definitsioonid täies

---

<sup>14</sup> S. Naes-Schmidt, M. Winiarczyk. Copenhagen Economics. Company car taxation. Copenhagen Economics Taxation Papers: 2010. Working Paper 22.

<sup>15</sup> E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren. Welfare Effects of Distortionary Fringe Benefits Taxation: The Case of Employer-Provided Cars. – International Economic Review, 2011/52, p 3.3

<sup>16</sup> *Op. cit*, p 3.3

<sup>17</sup> Liiklusseadus – RT I 1999, 101, 903

<sup>18</sup> Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele. MKMm 13.06.2011 nr 42 lisa 5 – RT I, 16.06.2011, 8

ulatuses kattuvad. Tulumaksuseaduses, kus on peamiselt erisoodustuse maksustamine reguleeritud, ei ole sõiduauto mõistet eraldi defineeritud. Tulumaksuseaduses on kasutatud vaid sõiduauto mõistet ilma täismassi piiranguteta. Täismassi piirang on sätestatud ainult TuMS § 48 lg-s 8<sup>1</sup>, mille kohaselt võib erisoodustuse hinna määramise korda kasutada ka liikluseaduse tähenduses kuni 3500 kilogrammise täismassiga veoauto kasutamise võimaldamisel töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Kuna tulumaksuseaduses on täismassi piirang sätestatud vaid veoautode puhul, siis on käesolevas töös lähtutud erisoodustuse maksustamise küsimustes liikluseaduses sätestatud sõiduauto definitsioonist ning käibemaksu mahaarvamise regulatsiooni puhul KMS-s sätestatud sõiduauto definitsioonist. Samale seisukohale sõiduauto mõiste sisustamisel erisoodustuse kontekstis on asutud ka erialakirjanduses.<sup>19</sup> Lisaks on ka käesolevas töös kasutatud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamist käsitletavas uuringus viidatud, et uuringu lähteandmetena on kasutatud M1 kategooria sõiduautode andmeid.<sup>20</sup>

## 1.2 Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise vajadus

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine on oluline, kuna näiteks Euroopa Liidus ostetakse umbes 50% kõikidest uutest sõiduautodest äriühingute poolt.<sup>21</sup> Näiteks Belgias ja Hollandis tehtud uuringute kohaselt kasutatakse ainult ca 20-30% äriühingutele kuuluvatest sõiduautodest ainult äriühingu majandustegevusega seotud sõitudeks, ülejäänud sõiduautosid kasutatakse kodu ja töökoha vahelisteks sõitudeks ja muudeks erasõitudeks.<sup>22</sup> Samuti on ka üldistatult leitud, et umbes 80% äriühingutele kuuluvatest sõiduautodest ei ole äriühingu majandustegevuses kasutatavad, vaid neid sõiduautosid kasutavad äriühingu töötajad erasõitude tarbeks.<sup>23</sup> Seega on äriühingutele kuuluvate sõiduautode kasutamine erasõitudeks üle Euroopa väga levinud.

Osa töökohtade puhul on äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja kasutusse andmine vajalik ning tõstab töötaja produktiivsust (nt müügi-esindajate puhul, kellel on pidevalt vaja sõita ühe kliendi juurest teise juurde ning uhkem auto võib meelitada ligi rohkem kliente), kuid arvestades seda, et ülal viidatud uuringu<sup>24</sup> kohaselt kasutatakse äriühingutele kuuluvaid

---

<sup>19</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 143

<sup>20</sup> Copenhagen Economics, lk 22

<sup>21</sup> Copenhagen Economics, lk 2

<sup>22</sup> *Op cit* lk 12

<sup>23</sup> E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren, p 1

<sup>24</sup> *Op. cit.*

sõiduaautosid ka üksnes erasõitude tarbeks, siis ei ole äriühingutele kuuluvate sõiduautode massiline kasutamine siiski seletatav vaid tööülesannete iseloomust tulenevalt. Uuringute abil on kindlaks tehtud, et suuremate tööjõumaksudega riikides, kus on äriühingutele kuuluvate sõiduautode töötajate erakasutusse andmine soodsam, on suurema hulga töötajate erakasutuses äriühingule kuuluv sõiduauto.<sup>25</sup> See on ka loogiline, kuna tööandjal on sellisel juhul võimalik äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja erakasutusse andmise kaudu soodsamalt töötajale suuremat töötasu maksta. See on mõnes mõttes nii töötaja kui ka tööandja huvides (kui mitte arvestada erisoodustuse ulatuses töötajal saamata jäävaid sotsiaalseid tagatise), kuid kindlasti ei ole see riigi huvides, kellel jääb sellevõrra rohkem makse saamata. Seega on äriühingutele kuuluvate sõiduautode eratarbes kasutamine väga levinud praktika ning sellist töötasu komponenti kasutatakse paljudes riikides sõltumata tööjõumaksude suuruselt, kuid seda esineb rohkem riikides, kus rahaliselt töötasult makstavad tööjõumaksud on oluliselt suuremad võrreldes äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja erakasutusse andmisega seotud maksudega.

Töötaja on üldjuhul huvitatud äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamisest, kuna sellisel viisil on töötajal võimalik saada enda kasutusse sõiduauto ilma, et ta peaks sõiduauto eest maksma käibemaksu, mida töötaja peaks maksma, kui ta ostaks sõiduauto eraisikuna. Eestis näiteks moodustab käibemaks KMS § 15 lg 1 kohaselt 20% sõiduauto hinnast. Küll aga tuleb tähele panna, et KMS § 30 lg 3 kohaselt saab erakasutuses oleva sõiduauto puhul käibemaksu maha arvata vaid kuni 50% ulatuses, mistõttu ei võida töötaja sellisel juhul kogu käibemaksu osa, vaid ainult maksimaalselt poole käibemaksust. Seetõttu on arusaadav, et kui tööandja pakub töötajale võimalust osta sõiduauto äriühingule, siis töötaja eelistab kasutada seda võimalust, kuna tal on kas võimalik saada enda kasutusse 10% kallim sõiduauto (pool käibemaksust), kui eraisikuna sõiduautot ostes, või hoida kokku 10% sõiduauto hinnast.

Taanis läbi viidud uuringu kohaselt, kui leibkonna kõige kallim sõiduauto on äriühingule kuuluv sõiduauto, siis on selle sõiduauto hind 114% kõrgem, kui nende leibkondade kõige kallima sõiduauto hind, kus kõige kallimaks sõiduautoks on töötaja enda omandis olev sõiduauto.<sup>26</sup> Seega reeglina ostetakse äriühingu kaudu omale kallim sõiduauto, kui ise sõiduautot ostes. Äriühingu kaudu sõiduauto ostmisel saadavad soodustused julgustavad töötajaid valima endale kallima (tavaliselt ka võimsama ja suurema) sõiduauto, kui nad ise ostes omale lubada saaksid. Seejuures ei pruugi äriühingu kaudu sõiduautot ostes saadavad

---

<sup>25</sup> B. De Borger, B. Wuyts. The tax treatment of company cars, commuting and optimal congestion taxes. – Transportation Research Part B: Methodological 2011/45, No 10.

<sup>26</sup> E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren, p 3.2

soodustused piirduda üksnes väiksema maksukoormusega, vaid äriühing võib mitmele töötajale korraga sõiduautot ostes saada ka müüjalt soodustusi või liisingu parematel tingimustel, kui töötaja eraisikuna sõiduautot ostes saaks.

Taani näitel on kindlaks tehtud, et äriühingutele kuuluvad sõiduautod on 18% raskemad ja sellest tulenevalt ka 18% suuremad sõiduautod võrreldes eraisikutele kuuluvate sõiduautodega.<sup>27</sup> Suurematel sõiduautodel on paratamatult üldjuhul ka suurem keskkonnamõju. Seetõttu ajendab tööandja poolt äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja kasutusse andmine töötajat valima vähem keskkonnasäästlik sõiduauto.

Töötaja poolt äriühingule kuuluva sõiduauto eratarbeks kasutamine on laialt levinud kogu Euroopas ning sellisest erisoodustusest võivad olla huvitatud nii töötaja kui ka tööandja, mistõttu on vajalik tagada erisoodustuse õiglane maksustamine. Samuti mõjutab sõiduautode erakasutuse maksustamine sõiduautode valikut – suured soodustused äriühingutele kuuluvate sõiduautode ostmisel toovad üldjuhul kaasa suuremate ja võimsamate sõiduautode valiku.

### **1.3 Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise üldised eesmärgid**

Erisoodustuse maksustamise eesmärgiks on tagada võrdne kohtlemine neile, kes maksavad makse töötasult ning neile, kes saavad osa töötasust näiteks äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamise õigusena.<sup>28</sup> Erisoodustuse maksustamise eesmärk on ühetaoline ja õiglane maksustamine nii, et tulumaksuobjekt hõlmaks kõiki tulusid, sõltumata väljamakse nimetusest, saamise viisist või õiguslikust alusest.<sup>29</sup> Töötaja, kes ei soovi enda erakasutusse saada äriühingule kuuluvat sõiduautot, oleks ebavõrdses positsioonis võrreldes töötajaga, kes seda sooviks, juhul, kui äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutusele ei rakenduks samad tööjõumaksud nagu töötasu maksmisel. Samuti jääks riigil varjatult saamata tööjõumaksud, kui tööandja tasub osa töötajale makstavast töötasust selle kaudu, et võimaldab tal kasutada äriühingule kuuluvat sõiduautot ning sellise hüve andmise pealt rahaliselt töötasult makstavaid tööjõumakse ei makstaks. Seega on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise eesmärk tagada töötaja kogu töötasu ühetaoline maksustamine sõltumata sellest, kas tegemist on rahas makstava töötasuga või võimalusega kasutada erasõitudeks äriühingule kuuluvat sõiduautot.

---

<sup>27</sup> E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren, p 5

<sup>28</sup> Copenhagen Economics, lk 3

<sup>29</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/4.

Juhul, kui äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja kasutusse andmine on äriühingu jaoks soodsam, kui töötajale samas väärtuses töötasu maksmine, siis paratamatult on tööandja rohkem huvitatud töötaja kasutusse andmiseks sõiduauto soetamisest. See aga motiveerib töötajaid oluliselt rohkem sõiduautot kasutama, millega kaasnevad ka keskkonnamõjud. Erialakirjanduses on leitud, et äriühingule kuuluvate sõiduautode alamaksustamisega kaasneb kaks peamist keskkonnaprobleemi: esiteks kaasneb äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamise soodustamisega stiimul osta suuremaid sõiduautosid, millega kaasneb ka suurem kütusekulu; teiseks kaasneb suuremate sõiduautode ostmisega suurem müra ning õhusaaste.<sup>30</sup> Seega on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise küsimus oluline ka keskkonnamõju aspektist ning maksustamise eesmärgiks peaks olema suunata äriühinguid ja nende töötajaid kasutama väiksema keskkonnamõjuga sõiduautosid. Kui äriühingule soetatud suurema keskkonnamõjuga sõiduauto hind on sama suur nagu eraisikule soetatud väiksema keskkonnamõjuga sõiduauto hind, siis paratamatult tekib töötajatel motivatsioon kasutada võimalust osta sõiduauto hoopis äriühingu kaudu, sest nii on võimalik saada enda kasutusse kallim ja võimsam sõiduauto soodsama hinnaga. Keskkonnamõju aspektist peaks aga riik äriühingule kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise kaudu piirama motivatsiooni osta äriühingule suurema keskkonnamõjuga sõiduautosid. Eestis on keskkonnamõju äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise kontekstis äärmiselt oluline faktor, kuna Euroopa Keskkonnaagentuuri uuringu kohaselt ostetakse Eestis kõige suurema keskkonnamõjuga uusi sõiduautosid Euroopa Liidus.<sup>31</sup> 2008. aastal 18 Euroopa Liidu liikmesriigis läbiviidud uuringu kohaselt moodustavad kõikidest sõiduautode registreeringutest äriühingutele kuuluvad sõiduautod 50,5%.<sup>32</sup> Arvestades seda, et sarnaselt teiste Euroopa riikidega, ostetakse ka Eestis suur osa uusi sõiduautosid äriühingute poolt, siis on üks võimalus suunata inimesi ostma keskkonناسäästlikumaid sõiduautosid, vastava äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise kaudu – nii, et maksusüsteem motiveeriks äriühinguid valima keskkonناسäästlikumaid sõiduautosid.

Lisaks sellele, et äriühingule kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine mõjutab seda, millise sõiduauto töötaja enda kasutusse soovib saada, mõjutab äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine ka seda, millise transpordivahendi töötaja valib oma

---

<sup>30</sup> Copenhagen Economics, lk 9

<sup>31</sup> European Environment Agency. New cars' CO2 emissions well below Europe's 2015 target. 15.04.2015. - <https://www.eea.europa.eu/highlights/new-cars2019-co2-emissions-well/#parent-fieldname-title> (09.10.2017)

<sup>32</sup> Copenhagen Economics, lk 22

erasõitude jaoks.<sup>33</sup> Töötaja, kes ise endale sõiduautot ei ostaks, võib olla huvitatud äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamisest mh ka erasõitudeks, kuna töötaja võtab sõiduauto kasutamise võimalust kui palgalisa. Maksusoodustused äriühingule kuuluvate sõiduautode kasutamiseks mõjutavad töötajaid valima muude transpordivahendite (nt ühistranspordi või rattasõidu) asemel sõiduauto. Kui töötajal on näiteks vaja erasõite teha väga harva ning vähesel määral, siis ta tõenäoliselt ei ostaks endale isiklikku sõiduautot, vaid teeks need sõidud muu transpordivahendiga (nt ühistranspordiga). Samas, kui töötaja kasutuses on äriühingule kuuluv sõiduauto, mida tal on lubatud kasutada ka erasõitudeks, siis on tõenäoline, et töötaja valiks ühistranspordi asemel sõiduauto, millega oma üksikuid erasõite teha.

Samas ei saa keskkonna aspektist tähelepanuta jätta, et mida karmimalt on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutamine maksustatud, seda rohkem soodustab maksusüsteem kahe auto pidamist, st töötajal on maksuvaba äriühingule kuuluv sõiduauto ettevõtlusega seotud sõitudeks ning erasõitudeks isiklik auto. Kahe auto pidamine ei saa aga kindlasti olla keskkonna huvides, kuna nii kahe auto tootmisega kui ka ülalpidamisega saastatakse keskkonda topelt. Siiski kui sõiduauto kasutamisest saadav erisoodustus on maksustatud võimalikult lähedaselt sellele, kuidas on maksustatud töötaja rahaline töötasu, siis seda vastuolu ei teki, kuna kui töötaja peab oma töötasu eest soetama endale isikliku sõiduauto, siis on see tema jaoks sama suur kulutus nagu erisoodustuse saamine tulenevalt ühetaolisest maksustamisest. Juhul, kui töötajal on erasõitudeks sõiduautot vaja väga vähe, siis tuleks erisoodustuse maksustamisel seda ka arvestada ning sellisel juhul on töötaja jaoks äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamine soodsam, kui isikliku sõiduauto soetamine, kuna kapitalikulude on oluliselt väiksem. Lisaks võib töötajat motiveerida mitte kahte autot paralleelselt kasutama see, et isikliku sõiduauto soetamiseks peaks töötaja esialgu tegema suurema investeeringu või võtma liisingukohustuse. Kui sõiduauto, mida töötaja saab kasutada ka erasõitudeks, kuulub äriühingule, siis vastutab kapitalikulude eest äriühing mitte töötaja. Töötaja peab vaid arvestama erisoodustuse ja maksukohustusega, mis aga ei pruugi olla sama suur, kui isikliku sõiduauto liisingumakse, kütus ja hoolduskulud.

Samuti mõjutab äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse alamaksustamine seda, kui palju töötaja sõiduautot kasutab. Näiteks on Taanis kindlaks tehtud, et keskmiselt sõidab äriühingule kuuluvat sõiduautot kasutav töötaja nädalavahetusel 6 km rohkem, kui isiklikku

---

<sup>33</sup> M. Harding. Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers, No. 20, OECD Publishing, Paris: 2014, lk 9 - <http://dx.doi.org/10.1787/5jz14cg1s7vl-en> (09.10.2017)



sõiduautot kasutav töötaja, kes peab kõik sõiduautoga seotud kulud ise kandma.<sup>34</sup> Sõiduautoga seotud kulude kandmine äriühingu poolt soodustab töötajat tegema rohkem ebavajalikke sõite, kuna töötaja ei taju sellisel juhul otseselt sõiduautoga sõitmisega kaasnevat kulusid. Seetõttu soodustab äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja kasutusse andmine töötaja poolt erasõitadena läbitud kilomeetrite hulka, kuna töötaja reeglina ei pea ise maksma kütuse ning sõiduauto hooldamisega seotud kulutuste eest äriühingule kuuluvat sõiduautot kasutades, mistõttu ei ole töötajal ka motivatsiooni piirata sõiduauto kasutamist. Igal sõiduautoga läbitud kilomeetril on aga keskkonnamõju, mistõttu peaks erisoodustuse maksustamise eesmärk muuhulgas olema see, et vähendada töötaja poolt sõiduauto kasutamisel läbitud kilomeetreid ning selle kaudu vähendada sõiduautoga kaasnevat keskkonnamõju.

Eeltoodust tulenevalt on äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel kaks üldist eesmärki. Esiteks on eesmärgiks tagada töötaja töötasu ühetaoline maksustamine nii neil juhtudel, kui töötajale makstakse ainult töötasu kui ka neil juhtudel, kui töötaja töötasu üks osa on äriühingule kuuluva sõiduauto erasõitudeks kasutamine. Teiseks on äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamise eesmärgiks suunata äriühinguid ostma sõiduautosid, mis oleksid võimalikult väikse keskkonnamõjuga ning piirata sõiduautode kasutamist, et vähendada sõiduautode kasutamise kaasaegset keskkonnamõju.

---

<sup>34</sup> E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren, p 6

## 2. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise meetodid

### 2.1 Maksustamine lähtuvalt sõiduauto hinnast

Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (edaspidi OECD) riikide seas läbi viidud uuringus järeldati, et on peamiselt neli viisi, kuidas äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutust maksustada. Nendeks peamisteks meetoditeks, mille alusel sõiduautode erakasutust maksustatakse, on sõiduauto hind, sõiduautoga sõidetud distants, erakasutuse otsesed kulud (nt kütus ja hoolduskulud) ja fikseeritud summa. Samuti kasutatakse ka mõne nimetatud meetodi kombinatsioone. Erisoodustuse suurust mõjutavad veel mitmed muud tegurid, nt sõiduauto vanus, CO<sub>2</sub> emissiooni tase või silindrite töömaht, erakasutuse maht, töötaja kodu ja töökoha vahemaa, kas töötaja kannab sõiduautoga seotud kulud või mitte.<sup>35</sup>

Kõige levinum meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks on lähtuda maksustamisel sõiduauto hinnast. Sõiduauto hind on üks komponent, millega äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel arvestatakse peaaegu kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides (ainult neljas liikmesriigis sõiduauto hinda ei arvestata).<sup>36</sup>

Sõiduauto hinna alusel maksustamisel arvestatakse maksukohustuse määramisel sõiduauto omamise või liisimisega seotud kapitalikulud. Nimetatud meetod võib varieeruda lähtuvalt sellest, milline hind on võetud maksustamisel aluseks. Näiteks on võimalik lähtuda maksukohustust arvutades reaalsest ostuhinnast, millega äriühing sõiduauto ostis. Samuti on võimalik lähtuda nõ kataloogihinnast (st sarnase uue sõiduauto müügihind) või turuhinnast maksukohustuse tekkimise hetkel. Kõik nimetatud hinnad võivad omavahel oluliselt erineda, kuna reaalne müügihind ja kataloogihind ei pruugi olla sama suured tulenevalt erinevatest sooduspakkumistest. Samuti võib kataloogihind ja reaalne müügihind erineda turuväärtusest.<sup>37</sup>

Kõige sagedamini võetakse äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel aluseks sõiduauto reaalne müügihind. Sellisel juhul varieerub riikide vahel vaid müügihinnast arvutatava protsendi suurus.<sup>38</sup> Maksustamisel reaalse müügihinna aluseks võtmine aitab tagada

---

<sup>35</sup> OECD analüüs, lk 10

<sup>36</sup> Copenhagen Economics, lk 15

<sup>37</sup> *Op cit*, lk 11

<sup>38</sup> *Op cit*, lk 12

erisoodustuse üldist eesmärki, milleks on ühetaolise maksukohustuse tagamine kõikide töötasu osade suhtes, kuna reaalne müügihind näitab ära, millise väärtusega hüve töötaja saab kasutada sõiduautot eraviisiliseks otstarbeks kasutades. Käesoleva töö autori hinnangul on õiglane, kui kallimat sõiduautot kasutades on maksukoormus mõnevõrra suurem, kui odavamalt sõiduautot erasõitudeks kasutades, kuna kui tööandja maksaks töötajale sõiduauto erakasutusse andmise asemel samas väärtuses töötasu, siis oleks ka suuremalt töötasult arvestatav maksukoormus suurem kui väiksemalt töötasult arvestatav maksukoormus. Samuti juhul, kui töötaja ostaks sõiduauto ise, siis peaks ta kallima sõiduauto omandamisel tegema suurema investeeringu kui odavama sõiduauto omandamisel. Siiski ei arvestata sõiduauto erakasutuse maksustamisel ainuüksi sõiduauto hinnast lähtudes sellega, millisel määral kasutatakse sõiduautot erasõitudeks ning millisel määral ärisõitudeks. Kui maksukohustus määratakse arvestamata sellega, kui suures ulatuses sõiduautot üldse erasõitudeks kasutatakse, siis ei pruugi olla täidetud töötasu ühetaolise maksustamise eesmärk, kuna kui sõiduautot kasutatakse erasõitudeks vaid vähesel määral, siis kaasneb ainult sõiduauto hinnast lähtumisega ebaproportsionaalselt suur maksukohustus. Töötaja ei saa sellisel juhul nii suurt hüve, kui siis, kui sõiduauto on kogu aeg töötaja erakasutuses. Sellisel juhul oleks maksukohustus sama suur, kui sama väärtusega autot kasutatakse nt vaid 20% erasõitudeks või 90% erasõitudeks, kuigi viimasel juhul on töötajale antud hüve selgelt suurema väärtusega. Ainult sõiduauto hinnast lähtumine oleks õiglane sellisel juhul, kui sõiduautot kasutataksegi ainult erasõitudeks. Eeltoodust tulenevalt on käesoleva töö autor seisukohal, et maksukohustuse suuruse arvutamisel lähtudes sõiduauto hinnast on täidetud erisoodustuse üldine eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine üldjuhul vaid osaliselt, mistõttu tuleks seda meetodit kombineerida sellise meetodiga, mis võimaldab arvesse võtta ka sõiduauto erakasutuse ulatust.

Samuti ei pruugi maksustamisel ainult reaalsest müügihinnast lähtumine tagada teist erisoodustuse üldist eesmärki ehk suunata inimesi ostma väiksema keskkonnamõjuga sõiduautosid. Käesoleva töö autor nõustub üldjoontes Euroopa Liidu liikmesriikide maksusüsteemi analüüsimisel tehtud järeldusega, et liikmesriigid, kus ei arvestata maksustamisel sõiduauto väärtusega, soodustavad suuremate sõiduautode ostmist.<sup>39</sup> Samas aga ei ole sõiduauto väärtus otseses seoses alati sõiduauto keskkonناسäästlikkusega. Sõiduauto müügihind ei näita tihti seda, kui keskkonناسäästlik on sõiduauto. Näiteks on uue Tesla Model S hind alates 74 500 dollarit (ca 63 400 eurot)<sup>40</sup> ning uue diiselmootoriga Toyota Corolla hind

---

<sup>39</sup> Copenhagen Economics, lk 28

<sup>40</sup> Tesla Model S tutvustus - <https://www.tesla.com/models/design> (09.10.2017)

alates 16 380 eurot.<sup>41</sup> Sellise näite puhul oleks ainult sõiduauto väärtusest lähtudes Tesla Model S kui elektriauto ostmisel äriühingu maksukohustus kordades suurem, kui Toyota Corolla ostmisel, kuigi Tesla Model S on oluliselt väiksema keskkonnamõjuga kui diiselmootoriga Toyota Corolla. Sellisel juhul ei oleks ainuüksi sõiduauto müügihinnast lähtudes maksukohustuse suurust arvutades tagatud erisoodustuse eesmärk suunata inimesi ostma võimalikult keskkonnasäästlikke sõiduautosid. Seega selleks, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel oleks täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalne eesmärk, ei piisa ainult sõiduauto müügihinnast lähtumisest, vaid lisaks sõiduauto müügihinnale tuleks maksukohustuse arvutamisel arvestada ka keskkonnasaaste näitajatega (nt CO<sub>2</sub> emissioon).

Teine võimalus äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel on lähtuda sõiduauto kataloogihinnast. Kataloogihinna all on mõeldud sellist sõiduauto hinda, mida töötaja oleks pidanud maksma siis, kui ta oleks sõiduauto omandanud ise äriühingu asemel.<sup>42</sup> Sellisel juhul on maksukohustus tõenäoliselt suurem, kui reaalsest müügihinnast lähtudes, kuna ei arvestata mistahes soodustustega, mida äriühing võis sõiduautot omandades saada (nt kui äriühing ostab mitu autot ühelt edasimüüjalt, siis võib tal olla võimalik saada sõiduauto soodsama hinnaga kui eraisikul, samuti võivad pangad anda äriühingutele soodsamatel tingimustel liisinguid). Kataloogihind viitab küll sellele, millise väärtusega hüve töötaja enda kasutusse saab, kuid sarnaselt reaalsest müügihinnast lähtumisele, ei arvestata ka kataloogihinna puhul seda, millisel määral sõiduautot erasõitudeks kasutatakse. Lisaks ei ole ainult kataloogihinnast maksustamisel lähtumisel täidetud erisoodustuste maksustamise keskkonnaalne eesmärk. Sarnaselt reaalsele müügihinnale ei näita ka kataloogihind seda, et madalama hinnaga sõiduauto (mille puhul on maksukohustus väiksem) oleks kuidagi keskkonnasäästlikum, mistõttu peaks soodustama madalama hinnaga sõiduautode ostmist. Seega selleks, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel oleks täidetud mõlemad erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid, ei piisa ainult sõiduauto kataloogihinnast lähtumisest, vaid lisaks sõiduauto kataloogihinnale tuleks maksukohustuse arvutamisel arvestada ka sõiduauto erakasutuse ulatusega ning keskkonnasaaste näitajatega (nt CO<sub>2</sub> emissioon).

Kolmas võimalus on äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamisel lähtuda sõiduauto turuhinnast. Selleks, et turuhinda kindlaks teha on võimalik kasutada nii reaalse müügihinna

---

<sup>41</sup> Toyota Corolla hinnakiri - <http://www.amservauto.ee/toyota-corolla-hinnad-uus> (09.10.2017)

<sup>42</sup> Copenhagen Economics, lk 15

kui ka kataloogihinna meetodit.<sup>43</sup> Turuhinna kindlaksmääramiseks on erinevate riikide maksuhalduritel oma metoodika välja töötatud.<sup>44</sup> Turuhinna kindlaksmääramine on lisakulu maksuhaldurile, kuna maksuhaldur peab sellisel juhul igal konkreetsel juhul turuhinda analüüsima. Turuhinna kindlaksmääramine võib olla haruldaste sõiduautode puhul, mille turuosa on väga väike või olematu, küllaltki keeruline. Sellistel juhtudel võib konkreetse sõiduauto müügihind olla ainus indikaator sõiduauto turuhinnast. Seetõttu ei ole sõiduauto turuhinnast lähtumine käesoleva töö autori hinnangul menetlusökoonoomia mõttes kõige mõistlikum, kuigi sõiduauto turuhind (kui seda on võimalik kindlaks teha) näitab kindlasti kõige paremini selle hüve reaalselt väärtust, mille töötaja enda kasutusse saab sõiduautot kasutades. Siiski ei arvesta sõiduauto turuhind seda, millises ulatuses sõiduautot erakasutuses kasutatakse, mistõttu on sõiduauto turuhinnast lähtudes täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk, milleks on töötasu kõikide osade ühetaoline maksustamine, vaid osaliselt. Samuti ei ole ainuüksi sõiduauto turuhinnast lähtudes täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk, kuna ka sõiduauto turuhind ei viita sellele, kas sõiduauto on keskkonnasäästlik või mitte. Seega selleks, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel oleks täidetud mõlemad erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid, ei piisa ainult sõiduauto turuhinnast lähtumisest, vaid lisaks sõiduauto turuhinnale tuleks maksukohustuse arvutamisel arvestada ka sõiduauto erakasutuse ulatusega ja keskkonnasaaste näitajatega (nt CO<sub>2</sub> emissioon).

Eeltoodust tulenevalt ei piisa äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel vaid sõiduauto hinna aluseks võtmisest (mistahes meetodil), vaid lisaks hinnale tuleb arvestada ka sõiduauto erakasutuse ulatuse ja keskkonnasaaste näitajatega, et oleks täidetud nii erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk kui ka eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Kui võrrelda omavahel sõiduauto hinna arvestamise erinevaid meetodeid, siis sõiduauto reaalse müügihinna arvestamine maksustamisel on nii maksuhalduri kui ka äriühingu jaoks kõige sobilikum meetod, kuna sellega kaasneb kõige väiksem halduskoormus ning see näitab reaalselt selle hüve väärtust, mille töötaja konkreetse sõiduauto kasutamise näol saab. Andmed, mis on maksukohustuse arvutamiseks vajalikud, on äriühingul teada ning neid on lihtne maksuhaldurile esitada. Sõiduauto kataloogihinna puhul peab maksuhaldur või äriühing maksukohustuse aluseks olevad andmed eraldi hankima, kuna reeglina ei soeta äriühing sõiduautot kataloogihinnaga, mistõttu kaasneb selle meetodiga mõnevõrra suurem halduskoormus. Kõige suurema halduskoormusega on nimetatud meetoditest turuhinna

---

<sup>43</sup> OECD analüüs, lk 12

<sup>44</sup> Copenhagen Economics, lk 15

määramine, kuna seda on tihti võrdlemisi keeruline teha, eriti väikses riigis, kus võrreldav turg on suhteliselt väike. Sellisel juhul peab maksuhaldur igal konkreetsel juhul sõiduauto turuhinna kindlaks määrama analüüsidest sarnaste sõiduautode hinda turul.

## **2.2 Maksustamine lähtuvalt sõiduautoga sõidetud distantsist**

Teine levinud meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks on lähtuda sellest, kui palju on töötaja kasutanud sõiduautot oma erasõitude tarbeks ehk läbitud maa kilometraazist. Sellisel juhul peetakse töötaja poolt saadavaks hüveks seda, et töötaja ei pea tasuma sõiduauto soetamise ja ülalpidamisega seotud kulutusi. Sõidetud distantsist lähtudes on võimalik kasutada nelja variatsiooni: erasõitudena sõidetud distants, ärisõitudena sõidetud distants, töö ja kodu vahemaa, kindlaksmääratud erasõitude kilometraaz.<sup>45</sup>

Kui äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel on aluseks võetud erasõitudena sõidetud distants, siis sellisel juhul on tavapäraselt vajalik pidada sõidupäevikut, et kindlaks teha täpsed kilomeetrid, mis on sõidetud erasõitudena.<sup>46</sup> Selline meetod on kindlasti töötaja enda jaoks kõige suurema halduskoormusega, kuna töötaja peab pidevalt üles märkima oma erasõidud täpseid andmeid ära näidates või kasutama autos GPS seadet. Nende andmete õigsust on maksuhalduril väga raske kontrollida, mistõttu on lihtne maksuhaldurit eksitada valeandmeid esitades. Samas aga on nimetatud meetodi puhul kõige selgemalt näha, millises ulatuses töötaja saab hüve (sõiduauto kasutamise õiguse) enda erakasutusse ning millises ulatuses kasutab töötaja sõiduautot äriühingu majandustegevuses. Siiski ei ole ainuüksi erasõitudena sõidetud kilometraazi lähtumisel arvestatud sellega, millise väärtusega sõiduauto töötaja enda kasutusse saab. Sellisel juhul on ühesugune maksukoormus juhul, kui töötaja sõidab erasõitudena 100 km kuus sõiduautoga, mille väärtus on 50 000 eurot ning kui töötaja sõidab 100 km kuus sõiduautoga, mille väärtus on 10 000 eurot. Nimetatud näite puhul on aga selge, et hüve, mille töötaja saab, ei ole sama suur. Seetõttu teenib erasõitudena sõidetud distantsi arvestamine maksustamisel erisoodustuse maksustamise üldist eesmärki tagada kõikide töötaja töötasu osade võrdne maksustamine vaid osaliselt, kuna sellisel juhul maksustatakse küll seda, kui palju töötaja realselt kasutab sõiduautot oma erasõitudeks, kuid ei arvestata sellega, kui kalli sõiduauto töötaja enda erakasutusse saab.

---

<sup>45</sup> OECD analüüs, lk 14

<sup>46</sup> OECD analüüs, lk 14

Osaliselt on nimetatud meetodi puhul täidetud ka erisoodustuse maksustamise keskkonnaalne eesmärk. Kui töötaja poolt erasõituna sõidetud distants on aluseks maksustamisele, siis motiveerib see töötajat võimalikult vähe sõiduautot kasutama. Sõiduauto võimalikult vähene kasutamine on aga igati keskkonna huvides, kuna selle abil väheneb õhusaaste, müra jm sõiduauto kasutamise kaasnivad keskkonnaohud. Samas ei mõjuta ainuüksi erakasutuses sõidetud kilometraaži arvestamine seda, milline sõiduauto äriühingule ostetakse, st see ei suuna äriühingut valima keskkonnasäästlikumat sõiduautot. Siiski teenib ka sõiduauto kasutamise vähendamine sama eesmärki – mõlemal juhul on üldine eesmärk keskkonasaaste vähendamine. Seetõttu leiab käesoleva töö autor, et erasõituna läbitud kilometraaži maksustamisel aluseks võtmisel on mõlemad erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid täidetud osaliselt.

Teine võimalus äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel on lähtuda ärisõituna sõidetud distantsist. Sellisel juhul eeldatakse, et sõiduautot kasutatakse peamiselt erasõitudeks ning ärisõitudega seotud kulutused saab maha arvata tulumaksu arvestusest.<sup>47</sup> Tegemist on sisuliselt vastupidise arvestusega võrreldes erasõituna sõidetud kilometraaži arvestamisega. Ka nimetatud meetodist lähtudes on vajalik sõidupäeviku pidamine või GPS seadme kasutamine, et kindlaks teha, kui suures ulatuses kasutatakse sõiduautot ärisõitudeks. Nagu erasõitude kilometraaži arvestamisel on ka ärisõitude kilometraaži arvestamisel oht, et maksumaksjal võib tekkida soov esitada maksuhaldurile valeandmeid ning andmete õigsuse kontrollimine maksuhalduri poolt on piiratud. Erinevalt erasõitude kilometraaži arvestamisest ei motiveeri ärisõitude kilometraaži arvestamine töötajat sõiduautot võimalikult vähe kasutama, kuna mida rohkem töötaja sõiduautot ärisõitudeks kasutab, seda rohkem on tal võimalik ettevõtlusega seotud kulusid tulumaksust maha arvata ning seda rohkem väheneb ka erisoodustuse maksukohustus. Erasõitudeks sõiduauto kasutamisele ei ole aga mistahes piiranguid – maksukohustus ei sõltu sõiduautoga erasõituna läbitud kilometraažist, mistõttu ei motiveeri see ka töötajat sõiduautot erasõitudeks võimalikult vähe kasutama. Seega ei ole ärisõitude kilometraaži arvestamise puhul täidetud erisoodustuse keskkonnaalne eesmärk, kuna see motiveerib töötajat sõiduautoga tegema rohkem ärisõite ning ei mõjuta mistahes viisil sõiduauto erakasutust. Samas on ärisõitude kilometraaži arvestamisel täidetud ühetaolise maksustamise eesmärk, kuna kui tulumaksust on võimalik maha arvata äritegevusega seotud kulutused seoses sõiduautoga, siis on maksustatud vaid sõiduauto erakasutus. Seetõttu leiab käesoleva töö autor, et ärisõituna läbitud kilometraaži maksustamisel aluseks võtmisel on

---

<sup>47</sup> *Op cit*, lk 15

osaliselt täidetud erisoodustuse ühetaolise maksustamise eesmärk, kuna sellisel juhul arvestatakse sellega, millisel määral kasutatakse sõiduauto ärisõitudeks, kuid ei arvestata sõiduauto väärtusega. Siiski ei ole täidetud erisoodustuse keskkonnaalane eesmärk.

Kolmas võimalus äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamisel on lähtuda töötaja kodu ja töökoha vahelisest kaugusest. Selline süsteem on näiteks Saksamaal, kuid tegemist ei ole ainult töötaja kodu ja töökoha vahelisest kaugusest lähtuva meetodiga, vaid see on kombineeritud sõiduauto kataloogihinnast lähtuva meetodiga.<sup>48</sup> Kui sõiduauto kasutatakse ka muudeks sõitudeks kui töökoha ja töötaja kodu vahet sõitmiseks, siis ei näita sellisel meetodil arvatud maksukohustus seda, millise väärtusega hüve töötaja äriühingule kuuluvat sõiduauto erasõitudeks kasutades reaalselt saab. Töötaja kodu ja töökoha vaheline sõit võib olla vaid üks osa sõiduauto erakasutusest. Seetõttu ei täida käesoleva töö autori hinnangul töötaja kodu ja töökoha vahelisest kaugusest äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtumine töötasu kõikide osade ühetaolise maksustamise eesmärki, kuna töötaja võib saada sõiduauto kasutades suurema hüve, kui on maksukohustuse arvutamisel aluseks võetud. Küll aga täidab töötaja kodu ja töökoha vahelisest kaugusest lähtumine erisoodustuse maksustamise nii ühetaolise maksustamise kui ka maksustamise keskkonnaalast eesmärki juhul, kui töötaja reaalselt ei kasutagi sõiduauto erasõitudeks rohkem kui vaid kodust tööle ja töölt koju sõitmiseks. Sellisel juhul on töötaja poolt sõiduauto kasutamine piiratud, mistõttu ei ole töötajal äriühingule kuuluva sõiduautoga võimalik teha muid sõite ning tal tuleb muudeks sõitudeks valida alternatiivne transpordivahend (nt ühistransport või jalgratas). See võib aidata kaasa keskkonnasaaste vähendamise eesmärgi täitmisele, kuid samas võib ka tuua kaasa selle, et töötaja soetab omale muudeks erasõitudeks teise sõiduauto, mis on aga hoopis rohkem keskkonda saastavam, kui äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamine ka muudeks erasõitudeks peale kodu ja töökoha vahel sõitmise. Seega ei ole käesoleva töö autori hinnangul üldjuhul äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel töötaja kodu ja töökoha vahelisest kaugusest lähtumise korral täidetud erisoodustuse eesmärk tagada ühetaoline töötasu maksustamine ning erisoodustuse keskkonnaalase eesmärgi täitmine sõltub sellest, kas töötaja ka reaalselt kasutab sõiduauto ainult kodust tööle ja töölt koju sõitmiseks ning millise transpordivahendi valib töötaja muude erasõitude sooritamiseks.

Neljas võimalus äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel on lähtuda erasõitudeks eelnevalt kindlaksmääratud kilometraazist. Sellist meetodit kasutatakse Itaalias.

---

<sup>48</sup> OECD analüüs, lk 15



Sellisel juhul ei ole oluline reaalselt sõiduautoga erasõitudena läbitud vahemaa, vaid maksustamisel lähtutakse varasemalt paika pandud eeldatavast erakasutuse kilometraažist.<sup>49</sup> Kuna reaalselt sõiduauto erasõitudeks kasutamist ei arvestata, siis ei näita eelnevalt paika pandud eeldatav kilometraaž seda, kui suure väärtusega hüve töötaja reaalselt saab sõiduautot erasõitudeks kasutada. Sellisel viisil maksustades võib töötaja poolt saadav reaalne hüve olla isegi väiksem maksustamisel aluseks võetavast hüve väärtusest, kuna ei arvestata sõiduauto väärtust ning seda, millisel määral töötaja reaalselt sõiduautot erasõitudeks kasutab. Seega ei ole täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk tagada kõikide töötasu osade ühetaoline maksustamine. Samuti ei ole eelnevalt kindlaksmääratud kilometraažist maksustamisel lähtumise korral täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk, kuna töötaja maksukoormus ei sõltu kuidagi sellest, kui keskkonnasäästliku sõiduautoga ta sõidab või kui palju ta sõiduautot kasutab, kuna reaalselt sõiduautoga läbitud kilometraaži maksustamisel ei arvestata. Käesoleva töö autori hinnangul ei ole äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtuvalt eelnevalt kindlaksmääratud kilometraažist täidetud erisoodustuse maksustamise üldine keskkonnaalane eesmärk ning eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine.

Eeltoodust tulenevalt on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel osaliselt täidetud mõlemad erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid (keskkonnaalane eesmärk ja eesmärk tagada ühetaoline töötasu maksustamine) juhul, kui maksustamisel lähtutakse töötaja poolt erasõitudena läbitud kilometraažist. Sellise meetodi kasutamisega kaasneb aga äriühingu jaoks suurem halduskoormus, kuna äriühing on kohustatud pidama detailset ülevaadet sõiduauto erakasutuse kohta. Kuna ärisõitude kilometraaži, töötaja kodu ja töökoha vahelise kauguse ja eelnevalt kindlaksmääratud kilometraaži puhul ei arvestata reaalselt töötaja poolt sõiduauto kasutamist erasõitudeks, siis ei ole nimetatud meetodite puhul täidetud kumbki erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk.

### **2.3 Maksustamine lähtuvalt erakasutuse otsestest kuludest**

Kolmas levinud meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks on lähtuda erisoodustuse väärtuse hindamisel sõiduauto kasutamisega seotud otsestest kulutustest. Sellise meetodi puhul peavad sõiduauto kasutamise otsesed kulud olema tõendatud ning need võivad muuhulgas põhineda töötaja töökoha ja kodu vahelisel distantstil, kui töötaja kasutab

---

<sup>49</sup> OECD analüüs, lk 15

äriühingule kuuluvat sõiduautoot ainult töökoha ja kodu vahel sõitmiseks. Sõiduauto kasutamise seotud otsesed kulud on üldjuhul arvestatud tööandja kuludena, mitte niivõrd töötaja poolt erisoodustuse saamisena.<sup>50</sup>

Sõiduauto erakasutuse otsestest kuludest lähtumisel on mitmeid erinevaid variatsioone. Näiteks on sellisel juhul erisoodustuse väärtust võimalik kindlaks teha sõiduautoga läbitud kilometraaži järgi, erakasutuse tarbeks kindlaksmääratud summade järgi (määratakse kindlaks erakasutuse astmed – mida vähem on sõiduauto töötaja erakasutuses, seda väiksem on maksukoormus, kuid reaalselt erakasutuse määra ei arvutata täpselt välja), reaalse sõiduauto erasõituna kasutamise järgi (sellisel juhul on vajalik sõidupäeviku pidamine). Mõnes riigis on kulude kindlaksmääramise meetod jäetud ka töötaja enda valida, et ta saaks valida enda jaoks kõige kasulikuma ja õiglasema maksustamise viisi.<sup>51</sup>

Kui sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtutakse sõiduauto kasutamise seotud otsestest kuludest, siis sellisel juhul moodustab kõige olulisema otsese kulu kütus. Lähtudes erisoodustuse maksustamisel ainuüksi töötaja poolt eratarbeks kasutatud kütuse mahust, ei näita see selgelt, millise väärtusega on see hüve, mille töötaja äriühingule kuuluvat sõiduautoot kasutades saab. Näiteks on töötaja jaoks suur vahe, kas ta teeb oma erasõite sõiduautoga, mille väärtus on 1000 eurot või sõiduautoga, mille väärtus on 10 000 eurot. Viimasel juhul on töötajale antud hüve väärtus oluliselt suurem, kuna töötaja saab enda erakasutusse väärtuslikuma sõiduauto. Samuti ei näita kütusekulu täpselt seda, kui palju sõiduautoot erasõitudeks kasutatakse, kuna erinevate sõiduautoode keskmine kütusekulu võib olla väga erinev. Seega ei ole käesoleva töö autori hinnangul täidetud äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamise üldine eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Maksustamisel ei arvestata sellega, millise väärtusega hüve töötaja reaalselt saab, vaid ainult sellega, millises ulatuses töötaja hüve (sõiduauto) enda kasutusse saab, ning erinevate väärtustega hüvede puhul võib olla maksukohustus sama suur, mistõttu ei ole tegemist ühetaolise maksustamisega.

Lisaks võib sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtuvalt sõiduauto kasutamise seotud otsestest kuludest kaasneda ka mõnevõrra suurem halduskoormus kui näiteks erasõituna läbitud kilometraažist lähtudes. Otseste kulude kindlakstegemiseks peaks lisaks sõidupäeviku või GPS-i kasutamisele neid andmeid ka lähemalt analüüsima ning tegema kindlaks

---

<sup>50</sup> OECD analüüs, lk 16

<sup>51</sup> Copenhagen Economics, lk 18

sõidupäeviku andmete rahalise väärtuse, st arvutama, kui palju maksis kütus, mis kulus töötaja erasõitudeks. Kui maksustamisel lähtutakse kindlaksmääratud astmetest, siis sellisel juhul piisab vaid sõidupäeviku pidamisest ning vastavate andmete edastamisest, et tõendada seda, millisele astmele sõiduauto erakasutus vastab ning lisaarvutusi teha ei ole vaja.

Kui äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtuda vaid sõiduauto kasutamise seotud otsestest kuludest, siis sellisel juhul on täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk suunata isikuid valima oma sõiduautoks võimalikult keskkonnasäästlik auto. Kui maksukohustus sõltub otseselt sõiduautoga seotud kuludest, siis sõiduautoga seotud kulude suurus on üldjuhul otseses seoses sellega, kui keskkonnasäästlik konkreetne sõiduauto on. Mida vähem sõiduauto kütust tarbib, seda säästlikum on see keskkonna jaoks, kuna keskkonnakaitse üks eesmärke on vähendada kütuse tarbimist. Väiksema kütuse tarbimise puhul satub õhku ka vähem kütuse põlemisel tekkivaid jääkaineid. Väiksem kütuse tarbimine on aga ka töötaja enda huvides, kuna maksukohustus sõltub otseselt sellest, millises ulatuses sõiduauto kasutamiseks kütust kulub. Samuti motiveerib sõiduauto kasutamise seotud otsestest kuludest lähtumine töötajat sõiduautot võimalikult vähe kasutama, kuna mida vähem töötaja sõiduautoga erasõite teeb, seda väiksem on töötaja jaoks maksukoormus. Seetõttu on täidetud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise eesmärk vähendada sõiduauto kasutamist selleks, et vähendada sõiduautoga seotud keskkonnamõju.

Eeltoodust tulenevalt järeltab käesoleva töö autor, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtuvalt sõiduauto kasutamise seotud otsestest kuludest on küll täidetud erisoodustuse keskkonnanalane eesmärk, kuid ei ole täidetud erisoodustuse eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine.

## **2.4 Maksustamine lähtuvalt fikseeritud summast**

Neljas võimalus on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel lähtuda fikseeritud summast. Sellisel juhul nähakse õigusaktis ette üks summa, mida peetakse kõikidel juhtudel äriühingule kuuluva sõiduauto eratarbeks kasutamisest saadavaks erisoodustuse väärtuseks. Sellist võimalust kasutatakse peamiselt ühe komponendina koos teiste maksustamise meetoditega.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> OECD analüüs, lk 16

Kui maksustamisel aluseks võtta fikseeritud summa, siis ei saa see kunagi vastata täpselt konkreetse hüve väärtusele, mille töötaja konkreetsel juhul äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamisest saab. Probleemne on ka see, kuidas õiglase summa leida, mis tagaks enamikel juhtudel õiglase maksustamise. Arvestades seda, et erinevate sõiduautode väärtus võib erineda väga suurel määral, siis on selge, et ka sõiduauto kasutamisest saadava erisoodustuse väärtus võib erineva sõiduauto kasutamisel olla väga erinev. Seetõttu ei ole näiteks õiglase, kui 10 000 eurot maksva sõiduauto erakasutuse maksukohustus on sama suur, kui 1000 eurot maksva sõiduauto erakasutuse maksukohustus. Töötaja jaoks saadav hüve on nimetatud näite puhul selgelt väga erineva väärtusega. Seetõttu ei ole fikseeritud summast äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtumisel täidetud erisoodustuse eesmärk tagada ühetaoline töötasu maksustamine. Sellisel juhul ei ole töötaja kasutusse kallima sõiduauto andmine maksustatud samamoodi nagu samas väärtuses rahaline töötasu.

Fikseeritud summa alusel maksukohustuse määramisel on oluliselt väiksem halduskoormus nii maksuhalduril kui ka äriühingutel. Sellisel juhul ei ole vaja pidada mistahes sõidupäevikuid ega kasutada GPS seadmeid ning nende andmeid kontrollida ja analüüsida, samuti ei ole vaja tegeleda sõiduauto väärtuse kindlaksmääramise ega mistahes muude arvutustega maksukohustuse kindlaksmääramisel, kuna maksukohustus on igal juhul alati sama suur. Halduskoormuse vähendamine aga ei ole üks äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise üldiseid eesmärke, vaid saab olla ainult sekundaarne eesmärk, mistõttu ainult halduskoormuse vähendamise kaalutlustel ei ole selline maksustamise meetodi valik õigustatud.

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel fikseeritud summast lähtudes ei ole täidetud ka erisoodustuse maksustamise keskkonnaalne eesmärk. Kui kõikidel sõiduautodel on ühesugune maksukohustus, siis sellisel juhul ei ole töötajal ega äriühingul motivatsiooni valida keskkonnasäästlikum sõiduauto, et maksukohustus oleks väiksem. Seega ei suuna maksustamine isikut valima keskkonnasäästlikumat autot. Samuti, kui maksustamisel on aluseks võetud konkreetne fikseeritud summa ning töötaja poolt sõiduautoga erasõitadena läbitud kilometraaz või kasutatud kütuse maht ei mõjuta kuidagi maksukohustuse suurust, siis ei suuna maksustamine töötajat sõiduautot võimalikult vähe kasutama ja selle kaudu keskkonda säästma. Töötaja maksukohustus ei suurene ega vähene sellest, kui palju töötaja reaalselt sõiduautot erasõitudeks kasutab.

Eeltoodust tulenevalt on käesoleva töö autor seisukohal, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamisel fikseeritud summast lähtudes ei ole täidetud erisoodustuse üldine eesmärk tagada ühetaoline töötasu maksustamine ning keskkonnaalane eesmärk.

## 2.5 Maksustamist mõjutavad muud tegurid

Lisaks käesoleva töö alapeatükkides 2.1-2.4 käsitletud meetoditele kasutatakse tihti paralleelselt ka täiendavaid kriteeriume, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine oleks õiglasem. Sellisteks kriteeriumiteks võivad olla sõiduauto vanus, CO<sub>2</sub> emissioon, kütuse tüüp, silindrite maht, töötaja panus sõiduautoga seotud kulude kandmisel.<sup>53</sup>

Kui maksustamisel lähtutakse lisategurina sõiduauto vanusest, siis sellisel juhul on maksukoormus suurem uue auto puhul ning väheneb sõiduauto vanuse kasvades. Sellisel juhul arvestatakse erisoodustuse väärtuse kindlaksmääramisel sõiduauto amortisatsiooniga. On üldteada asjaolu, et sõiduauto väärtus üldjuhul langeb ajas (v.a uunikumautode puhul). Seetõttu ei saa töötaja täpselt samasuguse väärtusega hüve uut sõiduautot kasutades ja samasugust viis aastat vana sõiduautot kasutades, kuna viie aastaga võib sõiduauto väärtus langeda oluliselt. Sõiduauto väärtus on aga üks faktoreid, mille alusel hinnata töötajale antud hüve väärtust. Siiski võib sõiduauto väärtuse langus aja jooksul olla erinevate sõiduautode puhul erinev, kuid sõiduauto vanus on kindlasti üks lihtsamini aluseks võetavaid tegureid, et tagada õiglane maksukoormus, kuna sõiduauto vanust on lihtne kindlaks teha ilma täiendavate toiminguteta.

Selleks, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel oleks täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk, on kõige sobilikum lähtuda sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioonist. Globaalse soojenemise peamine tekkepõhjus on kasvuhoonegaas CO<sub>2</sub>, mis tekib fossiilse kütuse põlemisel, mistõttu on transpordisektor üks peamistest CO<sub>2</sub> saaste tekitajatest.<sup>54</sup> Näiteks põhjustavad transpordivahendid 28% kogu Ühendkuningriikide majapidamistes tekkivast CO<sub>2</sub> emissioonist.<sup>55</sup> Üldiselt põhjustavad sõiduautod umbes 12% kogu CO<sub>2</sub> emissioonist.<sup>56</sup> Seega on sõiduautodel oluline roll CO<sub>2</sub> saaste tekkimisel. CO<sub>2</sub> emissioon on kõikide sõiduautode puhul tootja poolt kindlaks tehtud juba enne sõiduauto turule toomist ning seda on lihtne kindlaks teha sõiduauto tehnilisi andmeid vaadates. Seega ei vaja

---

<sup>53</sup> OECD analüüs, lk 16

<sup>54</sup> M. Achnicht. German Car Buyers' Willingness to Pay to Reduce CO<sub>2</sub> emissions. Climatic Change 2012, lk 679 - <https://doi-org.ezproxy.utlib.ut.ee/10.1007/s10584-011-0362-8> (12.10.2017)

<sup>55</sup> C.C. Pertsova. Ecological Economics Research Trends. New York: Nova Science Publishers Inc. 2007, lk 8

<sup>56</sup> M. Achnicht, lk 680

CO<sub>2</sub> emissiooni maksustamisel aluseks võtmine eraldi menetlust ning arvutuskäike, kuna kõikide sõiduautode puhul on tootja CO<sub>2</sub> emissiooni juba kindlaks teinud. Samas näitab CO<sub>2</sub> emissioon selgelt, kui keskkonnasäästlik sõiduauto on, kuna CO<sub>2</sub> õhku paiskamine on üks olulisemaid sõiduauto kasutamise kaasnep keskkonnanariske. Samuti on CO<sub>2</sub> emissioon ning kütusekulu (fossiilse kütuse puhul) omavahel korrelatsioonis, mis tähendab, et CO<sub>2</sub> emissiooni vähendamisel väheneb ka kütusekulu.<sup>57</sup> Seega näitab CO<sub>2</sub> emissioon fossiilse kütusega sõiduautode puhul ka seda, kui palju on sõiduauto kasutamiseks vaja tarbida fossiilset kütust ning fossiilse kütuse tarbimise vähendamine on samuti sõiduautodega seotud keskkonnamõju vähendamise üks eesmärke.

Saksamaa autoostjate vahel on läbi viidud uuring, et kindlaks teha, kas CO<sub>2</sub> emissioonil on auto ostu üle otsustamisel negatiivne mõju ning kui palju on auto ostjad nõus maksta emissiooni vähendamise eest. Uuringu tulemusena järeldati, et üldiselt on Saksamaa autoostjad valmis maksta auto eest rohkem, et CO<sub>2</sub> emissiooni vähendada.<sup>58</sup> Samuti leiti, et ostjad, kes soovivad osta kallimaid autosid (üle 20 000 euro) on valmis rohkem CO<sub>2</sub> emissiooni vähendamise eest maksta kui ostjad, kes soovivad osta odavamaid autosid.<sup>59</sup> Käesoleva töö alapeatükis 1.2 on jõutud järeldusele, et kui töötajal on võimalik soetada endale sõiduauto äriühingu kaudu, siis valib töötaja üldjuhul kallima sõiduauto, kui ta endale ise ostaks. 18 Euroopa Liidu liikmesriigis 2008. aastal läbiviidud uuringu kohaselt registreeritakse väiksemaid sõiduautosid rohkem eraisikute kui äriühingute poolt, kuid suurte sõiduautode (sh premiumklassi sõiduautod) kategoorias moodustavad äriühingute poolt registreeritud autod 76%.<sup>60</sup> Seega, kui lähtuda Saksamaal läbiviidud uuringu järeldusest, et kallimate sõiduautode ostjad on nõus rohkem maksta sõiduauto eest, millel on väiksem CO<sub>2</sub> emissioon ning kuna äriühingud ostavad pigem kallimaid sõiduautosid, siis sellisel juhul võiksid ka äriühingud ning nende töötajad olla huvitatud väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduautode ostmisest, eriti kui seda soodustaks maksusüsteem, mis teeks väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduautode kogukulu äriühingu jaoks soodsamaks.

Arvestades seda, et kliimasoojenemine ning heitgaasid, mis seda põhjustavad, on viimastel aastatel pidevalt meediakajastust leidnud, saavad inimesed aina enam keskkonnateadlikumaks, mistõttu on neil võimalik teha teadlik valik keskkonnasäästlikumate sõiduautode suunas. Sellele valikule aitaks kaasa ka vastav maksusüsteem, mis motiveeriks veelgi enam inimesi

---

<sup>57</sup> *Op cit*, lk 683

<sup>58</sup> *Op cit*, lk 694

<sup>59</sup> *Op cit*, lk 692

<sup>60</sup> Copenhagen Economics, lk 23

sõiduautoot valides jälgima, kui suur on sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon, kuna sellisel juhul lisaks keskkonna säästmisele säästaksid sõiduauto ostjad ka raha, kui väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga kaasneks väiksem maksukohustus.

Arvestades seda, et CO<sub>2</sub> emissioon on üks põhilisi näitajaid, mis iseloomustab seda, kui suur on sõiduauto keskkonnamõju ning CO<sub>2</sub> emissioon on juba eelnevalt sõiduauto tootja poolt välja selgitatud, mistõttu ei vaja see täiendavaid arvutusi ega too kaasa suurt halduskoormust, siis on käesoleva töö autor seisukohal, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise keskkonnavalast eesmärki on kõige paremini võimalik saavutada võttes maksustamisel aluseks sõiduauto CO<sub>2</sub> emissiooni. Samale seisukohale on jõutud ka Euroopa Liidu liikmesriikide maksusüsteeme analüüsid – kõige parem on CO<sub>2</sub> emissiooni vähendamiseks sõiduautode maksustamisel lähtuda just CO<sub>2</sub> emissioonist.<sup>61</sup>

Lisaks on võimalik äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel lähtuda lisakriteeriumina ka sõiduauto kütusetüübist. Sellisel juhul võimaldatakse maksusoodustust selliste sõiduautode puhul, mis on keskkonnasäästlikuma kütusetüübiga, näiteks elektri- või hübriidmootoriga.<sup>62</sup> Regulatsiooni eesmärk on suunata äriühinguid ostma sõiduautosid, millel on elektri- või hübriidmootor, kuna sellised sõiduautod on keskkonnasäästlikumad. Siinkohal tuleks kindlasti ka arvestada sellega, kas selles konkreetses riigis toodetud elekter on ikka keskkonnasäästlikum kui fossiilse kütuse põletamine. Näiteks Eestis, kus elektrit toodetakse peamiselt põlevkivist, ei pruugi elektriauto olla sugugi keskkonnasäästlikum valik, kui nt väikse CO<sub>2</sub> emissiooniga bensiinimootoriga sõiduauto.<sup>63</sup> Seetõttu tuleb hoolega kaaluda, kas konkreetses riigis on mõistlik soodustada ainult elektriautode levikut või tuleks inimesi pigem suunata valima võimalikult säästlikke fossiilse kütusega sõiduautosid.

Samuti on võimalik äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel võtta lisategurina arvesse sõiduauto silindrite töömahtu.<sup>64</sup> Sellisel juhul on suurema silindrite töömahuga sõiduauto maksukohustus suurem võrreldes väiksema silindrite töömahuga sõiduautoga. OECD riikidest on sellist lisategurit maksustamisel arvestanud vaid Eesti.<sup>65</sup> Eestis

---

<sup>61</sup> Copenhagen Economics, lk 43

<sup>62</sup> OECD analüüs, lk 17

<sup>63</sup> Selline võrdlus vajaks täiendavat uurimist, kuid see väljuks käesoleva töö piiridest, mistõttu piirdub käesoleva töö autor siinkohal vaid hüpoteesiga.

<sup>64</sup> OECD analüüs, lk 17

<sup>65</sup> Mootori töömahust lähtutakse erisoodustuse kindlakstegemisel tegelikult ka Lätis, kuid Läti ei olnud OECD uuringu läbiviimisel OECD liige. Vt käesoleva töö alapeatükki 4.2.

oli rahandusministri määruse nr 2 „Erisoodustuse hinna määramise kord“<sup>66</sup> § 1 lg 3 p 1 kohaselt ainult üks silindrite töömahu määr, millest maksustamine sõltus – kui silindrite töömaht oli kuni 2000 cm<sup>3</sup>, siis oli maksukohustus väiksem ning üle nimetatud mahu oli maksukohustus suurem, kusjuures silindrite töömahtu arvestati vaid siis, kui sõiduauto oli üle viie aasta vana. Silindrite töömaht peaks teoreetiliselt iseloomustama sõiduauto võimsust ja seeläbi ka teatud määral sõiduauto keskkonnasäästlikkust. Kuna Eestis võeti silindrite töömahtu arvesse ainult sõiduauto puhul, mis oli vanem kui 5 aastat, siis ei täitnud selline lisakriteerium erisoodustuse maksustamise keskkonnaalast eesmärki, kuna uue sõiduauto ostmisel ei olnud silindrite töömaht üldse oluline. Samas uus sõiduauto, millel on väiksem silindrite töömaht võib olla oluliselt keskkonnasäästlikum kui viis aastat vana sõiduauto silindrite töömahuga kuni 2000 cm<sup>3</sup>, kuid uue sõiduauto maksukoormus oli suurem. Seetõttu ei suuna selline lisakriteerium äriühingut valima endale kõige keskkonnasäästlikumat sõiduautot, kuna kõige keskkonnasäästlikuma sõiduautoga võib kaasneda sama suur maksukohustus kui väga suure keskkonnamõjuga sõiduauto puhul.

Lisaks on võimalik äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel lisategurina arvesse võtta ka seda, kui palju töötaja on ise kandnud sõiduautoga seotud kulutusi. Sellisel juhul lahutatakse töötaja enda poolt kantud kulutused erisoodustusest, mille väärtus arvutatakse lähtuvalt valitud põhimeetodist.<sup>67</sup> Sellise lisateguriga arvestamine on käesoleva töö autori hinnangul mõistlik ja otstarbekas, kuna töötaja ei saa mistahes erisoodustust selles ulatuses, millises osas ta ise kannab sõiduautoga seotud kulutusi. Seetõttu ei oleks õiglane, kui töötaja enda poolt kantud kulutuste osas oleks töötajal samuti maksukohustus. Ka Riigikohus on asunud seisukohale, et kui töötaja hüvitab tööandjale saadud soodustuse, siis ei saa olla tegemist erisoodustusega.<sup>68</sup> Töötaja maksab sellisel juhul sõiduautoga seotud kulutuste eest oma töötasu kasutades, millelt on juba niikuinii kinni peetud kõik töötasult makstavad maksud. Samuti on töötaja kohustatud sõiduautoga seotud kulusid ise kandes maksma ka käibemaksu, aktsiisi ja muid tarbimismakse. Seega kui arvestada ka töötaja poolt kantud kulud sõiduautoga seotud erisoodustuse väärtuse hulka, siis peaks töötaja maksma riigile sisuliselt topelt makse selles ulatuses, milles ta kandis ise sõiduautoga seotud kulutused. Seetõttu tuleks alati erisoodustuse väärtuse arvutamisel maha arvestada need sõiduautoga seotud kulutused, mille on kandnud töötaja ise, kuna selles osas ei ole töötaja mistahes erisoodustusena käsitletavat hüve saanud.

---

<sup>66</sup> Erisoodustuse hinna määramise kord. RaMm 13.01.2011 nr 2. - RT I, 19.01.2011, 12

<sup>67</sup> OECD analüüs, lk 17

<sup>68</sup> RKHKo 3-3-1-73-09, p 9



Lähtudes käesoleva töö alapeatükkides 2.1-2.5 kirjeldatud meetodite analüüsist, järeldeb käesoleva töö autor, et mitte ühegi kirjeldatud meetodi puhul ei ole täielikult täidetud mõlemad erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid. Seetõttu selleks, et tagada erisoodustuse õiglane maksustamine, tuleks kombineerida erinevaid meetodeid. Käesoleva töö autori hinnangul on kõige õiglasem lähtuda äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel kombineeritult sõiduauto reaalsest müügihinnast, erasõitude kilometraazist ja sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioonist. Kui võtta maksustamisel arvesse kõik nimetatud tegurid, siis sellisel juhul on maksustamise aluseks hüve tegelik väärtus, mille töötaja saab äriühingule kuuluvat sõiduautot kasutades, kuna arvestatud on sõiduauto väärtusega ning sellega, kui palju töötaja reaalset kasutab sõiduautot erasõitudeks, mistõttu on täidetud erisoodustuse maksustamise eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Sõiduauto väärtuse ja erasõitudena läbitud kilometraazi arvestamist on peetud töötasu ühetaolise maksustamise eesmärgist tulenevalt parimaks lahenduseks ka Euroopa Liidu poolt Belgia maksusüsteemi kohta läbi viidud analüüsis.<sup>69</sup> Sõiduauto erasõitude kilometraazi arvestamine maksukohustuse määramisel suunab töötajat võimalikult vähe sõiduautot erasõitudeks kasutama, mis vähendab sõiduauto kasutamisega seotud keskkonناساastet. Sõiduauto CO<sub>2</sub> emissiooni arvestamine maksukohustuse määramisel suunab töötajat ja äriühingut valima võimalikult keskkonناسäästlik sõiduauto, kuna väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduauto maksukohustus on väiksem, kui suurema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduauto puhul. Seega, kui maksukohustuse määramisel on aluseks võetud erasõitude kilometraaz ja sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon, siis on täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk.

---

<sup>69</sup> S. Princen. Taxation of Company Cars in Belgium – Room to Reduce their Favourable Treatment. European Economy Economic Briefs, 2017 – [https://ec.europa.eu/info/publications/economy-finance/taxation-company-cars-belgium-room-reduce-their-favourable-treatment\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/economy-finance/taxation-company-cars-belgium-room-reduce-their-favourable-treatment_en) (04.02.2018)

### 3. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine Eestis

#### 3.1 Maksustamine Eestis kuni 31.12.2017

Erisoodustuse maksustamise ajalugu taasiseseisvunud Eestis algas 01.01.1991 jõustunud Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadusega<sup>70</sup>, mille § 1 lg 2 p 1 kohaselt maksustati tulumaksuga muuhulgas töölepingu ja liikmelisuse ning nendega võrdsustatud alustel saadud raha- ja naturaaltasu, eraldised ja kingitused. Seega võrdustati tulumaksuga maksustamisel kõik tööandja poolt töötajale tehtud soodustused palgatuluga. 01.01.1991 jõustunud Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seaduse<sup>71</sup> § 1 lg 1 kohaselt kohustusid Eesti Vabariigi territooriumil asuvad tööandjad kõigilt nende poolt üksikisikutele makstud summadel, naturaaltasudelt (ümbär arvestatuna rahasse) ja nende kasuks tehtud eraldistelt maksma sotsiaalmaksu. Seega oli taasiseseisvunud Eesti Vabariigi esimeste seaduste kohaselt kõik tööandja poolt töötajale tehtud soodustused maksustatud nii tulumaksu kui ka sotsiaalmaksuga. Siiski ei kasutatud tol ajal erisoodustuse mõistet, vaid mitterahalised hüved maksustati palgatuluna progresseeruvate määradega füüsilise isiku tulumaksu tõttu.<sup>72</sup> Käesolevas lõigus viidatud õigusaktides ei olnud konkreetselt välja toodud seda, et ka tööandja sõiduauto erasõitudeks kasutamine oli maksustatud tulu- ja sotsiaalmaksuga, kuid seda on võimalik tõlgendada nii, kuna kõik tööandja poolt töötajale tehtud soodustused, mis olid rahalised hinnatavad, maksustati nagu palgatulu.

Taasiseseisvunud Eesti Vabariigi teine tulumaksuseadus jõustus 01.01.1994 (edaspidi nimetatud TuMS<sup>1994</sup>).<sup>73</sup> Alates 1994 liideti füüsilise isiku ja ettevõtete tulumaksukohustust puudutavad normid ühte seadusesse. Kui varasemas seaduses veel erisoodustuse mõistet ei kasutatud, siis TuMS<sup>1994</sup> § 33 lg 1 kohaselt kohustus ettevõtte või füüsilisest isikust tööandja maksma sama paragrahvi teises lõikes nimetatud erisoodustustelt tulumaksu. TuMS<sup>1994</sup> § 33 lg 2 kohaselt oli erisoodustuseks lisaks palgale, preemiatele, rahalistele toetustele ja teistele väljamaksetele makstavad loonustasud ning muud rahaliselt hinnatavad soodustused, sealhulgas punkti 2 kohaselt ka sõiduvahendi tasuta või soodushinnaga kasutada andmine. Sotsiaalmaksukohustus erisoodustuselt tulenes endiselt 01.01.1991 jõustunud Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seaduse § 1 lg-st 1. Siiski puudusid TuMS<sup>1994</sup> alguses redaktsioonis sätted selle

<sup>70</sup> Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus – RT 1990, 14, 151

<sup>71</sup> Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seadus – RT 1990, 9, 102

<sup>72</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/3

<sup>73</sup> Tulumaksuseadus – RT I 1993, 79, 1184

kohta, kuidas määratakse erisoodustuse hind. TuMS<sup>1994</sup> § 33 lg 2<sup>1</sup> volitusnorm erisoodustuse hinna määramise aluste kehtestamiseks lisati seadusesse alles 10.09.1997 vastu võetud tulumaksuseaduse muutmise seadusega<sup>74</sup>. 10.09.1997 tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt oli erisoodustuse maksustamisel eeskujuks Soome vastav seadus ja erisoodustuse maksustamise peamiseks muudatuseks oli see, et erisoodustuselt pidid hakkama tulumaksu maksta ka riigi ja kohaliku omavalitsuse üksuste asutused.<sup>75</sup> TuMS<sup>1994</sup> volitusnormi alusel siiski jõustunud määruseni ei jõutud ning kuni 15.12.1999 tulumaksuseaduse vastuvõtmiseni ja selle § 48 lg-s 7 sätestatud volitusnormi alusel kehtestatud määruse jõustumiseni oli erisoodustuste maksustamine rangelt vabatahtlik ning sisuliselt siiski tööandja sõiduauto erakasutust ei maksustatud.<sup>76</sup> Seega oli kuni 01.01.2000 TuMS jõustumiseni seadustes põhimõtteliselt olemas võimalus erisoodustuste (sh äriühingu sõiduauto erakasutuse) tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamiseks, kuid realselt seda ei tehtud ning puudusid ka normid selle kohta, kuidas määrata erisoodustuse hinda, mistõttu praktikas oli võimalik erisoodustust maksustada ainult siis, kui isik seda ise vabatahtlikult soovis. Maksuhaldur ei saanud erisoodustusele ise hinda määrata ning selle alusel maksukohustust isikule määrata.

Realselt sissenõutav erisoodustuse maksukohustus kehtestati 01.01.2000 jõustunud TuMS-s, mille § 48 lg 7 alusel kinnitati rahandusministri 29. detsembri 1999. a määrus nr 120 „Erisoodustuste hinna määramise kord“.<sup>77</sup> Viidatud määruse neljanda punkti kohaselt kui erisoodustuseks on tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmine, loetakse erisoodustuse hinnaks 500 krooni kuus iga töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutatud sõiduauto kohta. Seega otsustati TuMS-is esialgu kehtestada selline regulatsioon, et tööandja sõiduauto erasõidu kasutamisel võeti maksustamisel üks konkreetne summa aluseks sõltumata sellest, kui suures ulatuses sõiduautot kasutati või kui kalli sõiduautoga oli tegemist. Seejuures 500-kroonine hind sisaldas nii auto kasutamist kui ka kõiki sellega seotud kulusid (nt kütus, hooldus, kindlustus jms).<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus – RT I 1997, 72, 1186

<sup>75</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 604 SE seletuskiri - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/0427aeec-dedf-386a-a3dc-ac38ade971a0/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)

<sup>76</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/2

<sup>77</sup> Erisoodustuste hinna määramise kord. RaMm 29.12.1999 nr 120. – RTL 2000, 1, 2

<sup>78</sup> L. Lehis (koost.) TuMS § 48/8.2.3

Samal ajal kehtinud sotsiaalmaksuseaduse<sup>79</sup> § 2 lg 1 p 8 kohaselt makstakse sotsiaalmaksu erisoodustustelt tulumaksuseaduse tähenduses, ümberarvutatuna rahasse. Kaks aastat hiljem kehtima hakanud uue sotsiaalmaksuseaduse § 2 lg 1 p-s 7 on sarnane säte nagu eelmises sotsiaalmaksuseaduses, kuid selle vahega, et sotsiaalmaksu makstakse ka erisoodustustelt maksmisele kuuluvalt tulumaksult. Seega varasemalt võeti sotsiaalmaksu maksmisel aluseks erisoodustuse netosumma, kuid alates 01.01.2001 maksustati erisoodustust sotsiaalmaksuga nii, et maksukohustuse arvutamisel võeti aluseks erisoodustuse hind koos tulumaksuga. Samasugune regulatsioon on ka käesoleva töö esitamise ajal kehtivas sotsiaalmaksuseaduse redaktsioonis.

29.01.2003 vastu võetud tulumaksuseaduse muutmise seadusega<sup>80</sup> lisati seadusesse TuMS § 48 lg 8, mille kohaselt töandja sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannete või töandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada andmise erisoodustuse hinna ülempiir on 2000 krooni kuus iga nimetatud tegevuseks kasutatud sõiduauto kohta. Selle erisoodustuse hind määratakse vastavalt sõiduauto erasõitudeks kasutamisele rahandusministri kehtestatud korras peetava arvestuse alusel. Arvestuse puudumise korral võetakse maksustamisel aluseks hinna ülempiir. Viidatud tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on seadusandja tõdenud, et kuna enamikel juhtudel, kui töandja sõiduautoga erasõite tehakse, on saadav hüve töötaja jaoks suurem kui 2000 krooni, on rahandusministri poolt kehtestatud erisoodustuse arvestuslik hind maksubaasina maksumaksja jaoks üldjuhul soodne.<sup>81</sup> Siiski andis seadusandja võimaluse maksta veelgi vähem tulumaksu, kui töötaja soovib pidada sõidupäevikut. Seega oli töandja sõiduautoga tehtud erasõitude maksustamisel neli varianti:

1. sõiduautoga ei tehta töö-, ameti- või teenistusülesannete või töandja ettevõtlusega mitteseotud sõite;
2. sõiduautoga tehakse erasõite ning töötaja tasub saadud hüve eest töandjale vastavalt turuhinnale;
3. sõiduautoga tehakse erasõite, erasõitude üle peetakse nõuetekohast arvestust (sõidupäevik) ning erisoodustustelt tasutakse tulu- ja sotsiaalmaksu tegelikult tehtud sõitude eest (maksimaalselt 2000 krooni kuus);

---

<sup>79</sup> Sotsiaalmaksuseadus – RT I 1998, 40, 611

<sup>80</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus – RT I 2003, 18, 105

<sup>81</sup> Tulumaksuseaduse § 48 lõike 7 muutmise seaduse eelnõu 1287 SE seletuskiri - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb237f37-1ae6-36dc-8a52-8f73f3d54552/Tulumaksuseaduse%20%C2%A7%2048%201%C3%B5ike%207%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)

4. sõiduautoga tehakse erasõite, arvestust ei peeta ning erisoodustuse tulu- ja sotsiaalmaksu tasutakse 2000 kroonilt kuus.

Viidatud seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt oli seaduse muutmise eesmärgiks muuta erisoodustuse maksustamine paindlikumaks, et maksumaksjatel oleks võimalik maksta vähem tulu- ja sotsiaalmaksu olukorras, kus tööandja sõiduautot kasutatakse erasõitudeks väiksemas väärtuses, kui seaduses sätestatud arvestuslik summa.<sup>82</sup> Seega oli seadusandja eesmärgiks muuta sõiduautode erakasutuse süsteem õiglasemaks nendel juhtudel, kui sõiduautot kasutati erasõitudeks vähesel määral. Käesoleva töö autor on töö teises peatükis jõudnud järeldusele, et erasõitude kilometraaži arvestamine erisoodustuse maksustamisel vastab osaliselt erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele, kuna see võimaldab hinnata, kui suure hüve töötaja sõiduauto kasutamisest realselt saab ning motiveerib töötajat sõiduautot erasõitudeks võimalikult vähe kasutama (st suunab töötajat keskkonnasäästlikumale eluviisile).

Lisaks kilometraažile arvestati 25.02.2003 vastu võetud rahandusministri 29.12.1999 määruse nr 120 „Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine“ muutmise määruse<sup>83</sup> kohaselt ka sõiduauto vanusega ning silindrite töömahuga lisades viidatud määrusele punkti 4<sup>2</sup>, mille kohaselt oli madalam maksukohustus sõiduauto puhul, mis oli vanem kui 5 aastat ja silindrite töömaht oli kuni 2000 cm<sup>3</sup>. Seega uuemate ja võimsamate sõiduautode puhul oli sõidupäevikut pidades maksukohustus mõnevõrra suurem. Seega võeti kaudselt arvesse ka sõiduauto väärtust eeldades, et uuemad ja võimsamad sõiduautod on kallimad, mistõttu saab selliste sõiduauto kasutamisest töötaja suurema väärtusega erisoodustuse, kui vanema ja väiksema võimsusega sõiduauto kasutamisest.

Sisuliselt sama süsteem äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks kehtis kuni 31.12.2017, muudeti vahepeal vaid erisoodustuse hinda.

Kuni 31.12.2017 kehtinud KMS redaktsiooni § 29 lg 4 kohaselt sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse sisendkäibemaks maha vastavalt selle sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsusele, kuid mitte rohkem kui 50 protsenti, võttes arvesse maksustatava ja maksuvaba

---

<sup>82</sup> *Op. cit.*

<sup>83</sup> Rahandusministri 29. detsembri 1999. a määruse nr 120 "Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine" muutmise. RaMm 25.02.2003 nr 40. – RTL 2003, 31, 470

käibe osatähtsuse. Käibemaksudirektiivi<sup>84</sup> artiklites 168 ja 168a on sätestatud, et maksukohustuslasel on õigus arvata maha selliste ostude puhul tasutud käibemaks, mida tehakse maksustatavate tehingute tarbeks. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis a nõutakse maksukohustuslaselt käibemaksu arvestamist, kui ettevõtte vara kasutatakse muul kui ettevõtluse eesmärgil. Viidatud sätetest tegi Nõukogu Eesti taotlusel erandi ning lubas Eestil piirata 50% määraga õigust arvata maha sisendkäibemaks selliste sõiduautodega seotud kuludelt, mida ei kasutata üksnes ettevõtluse eesmärgil.<sup>85</sup> Nimetatud erand kehtis Nõukogu rakendamisotsuse kohaselt kuni 31.12.2017. Nõukogu rakendamisotsuse preambula punkti 4 kohaselt põhjendas Eesti erandi tegemise vajadust sellega, et muul kui ettevõtluse eesmärgil sõiduauto kasutamist on raske täpselt määratleda ja isegi kui see on võimalik, on selline mehhanism tihti koormav. Taotletud loa kohaselt tuleks mitte üksnes ettevõtluse eesmärgil kasutatavate sõiduautode kuludest maha arvata sisendkäibemaks kehtestada ühtse protsendimäärana koos mõnede eranditega.

Erandi kehtestamise vajadust on Eesti põhjendanud sellega, et sõiduautode puhul on keeruline kohaldada direktiiviga kehtestatud regulatsiooni, kuna on raske kindlaks teha sõiduki isiklikuks tarbeks ja ettevõtluse tarbeks kasutamise osakaalu.<sup>86</sup> Viidatud seletuskirja kohaselt on erandi taotlemist põhjendatud sellega, et aruannete koostamine ja kontrollimine on lisakoormus nii ettevõtjatele kui ka maksuhaldurile, samuti takistaks ühtne sisendkäibemaksu mahaarvamise piirmäär ebaõigest arvepidamisest tulenevat maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Käesoleva töö autor selle põhjendusega ei nõustu, kuna erisoodustuse hinna arvutamiseks tuli niikuinii sõidupäevikut pidada (kui ei soovinud erisoodustust maksta kindla määra järgi). Sama sõidupäevik saaks aluseks olla ka sisendkäibemaksu mahaarvamisel, mistõttu täiendavat halduskoormust ei kaasneks.

50% käibemaksu mahaarvamise piirangut on Eesti seadusandja pidanud sobivaks, kuna keskmiselt kasutatakse ametiautosid isiklikuks tarbeks 50% ulatuses kogukasutusest.<sup>87</sup> Keskmise tarbimise järgi ühtmoodi maksustada kõiki maksumaksjaid ei ole kindlasti õiglane.

---

<sup>84</sup> Nõukogu direktiiv nr 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi – ELT L 347, lk 1-113

<sup>85</sup> Nõukogu rakendusotsus nr 2014/797/EL, 7. november 2014, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 330, lk 48-49

<sup>86</sup> Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2014/0288, 10. oktoober 2014: Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014PC0622&qid=1519074235497&from=EN> (20.02.2018)

<sup>87</sup> *Op cit.*

Sellisel juhul satub ettevõtja, kelle sõiduauto kasutatakse erasõitudeks vaid väga vähesel määral, samasse olukorda ettevõtjaga, kelle sõiduauto kasutatakse erasõitudeks isegi rohkem, kui 50% kõikidest sõitudest. Nimetatud näite puhul on siiski selge, et käibemaksu mõttes on ettevõtja lõpptarbija esimesel juhul oluliselt väiksemas ulatuses kui teisel juhul, mistõttu esimesel juhul on põhjendatud sisendkäibemaksu mahaarvamine suuremas ulatuses.

Käesoleva töö autor jõudis töö kolmandas peatükis järeldusele, et kõige õiglasem viis äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamiseks oleks võtta arvesse sõiduauto müügihind, erasõitudena läbitud kilometraaž ja sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon. Eestis alates 01.01.2003 kuni 31.12.2017 kehtinud süsteem ei olnud kõige õiglasem viis sõiduauto erakasutuse maksustamiseks. Ühe konkreetse õigusaktiga kindlaksmääratud erisoodustuse hinna puhul jääb arusaamatuks, kuidas on jõutud vastava hinna kujunemiseni, milliseid asjaolusid on arvestatud ning miks selline number on kõige optimaalsem. TuMS kehtivuse jooksul on erisoodustuse hinda tõstetud 500 kroonilt 256 euronile. Mõistetav on, et nii pika perioodi jooksul on elukallidus kindlasti muutunud, kuid arusaamatuks jäävad konkreetsete hinna muudatuste ajendid. Seda eriti arvestades asjaolu, et erisoodustuse maksustamise eesmärk on maksustada seda väärtust, mida töötaja saab tööandja käest lisaks töötasule.

Käsitletaval ajaperioodil oli küll alternatiivne võimalus arvestada sõiduautoga erasõitudena läbitud kilomeetreid ning vaadati ka sõiduauto vanust ja mootori töömahtu, kuid sellega on täielikult täidetud vaid üks komponent sõiduauto erakasutuse maksustamise eesmärkidest – arvesse on võetud reaalselt sõiduauto erasõitudena kasutamise mahtu (kilomeetreid). Samas aga sõiduauto vanus ja silindrite töömaht (eriti kui selleks on vaid üks lävend) ei anna aimu sõiduauto väärtusest ja keskkonnasäästlikkusest. 20 aastat vana sõiduauto ja 6 aastat vana sõiduauto võivad olla oluliselt erineva väärtusega, mistõttu võib ka töötaja saada vastava sõiduauto kasutamisest väga erineva väärtusega hüve, kuid erisoodustuse maksustamisel oli maksukohustus mõlemal juhul sama suur. Samuti võib ka keskkonnasäästlikkus sõiduauto mootori töömahuga 2010 cm<sup>3</sup> olla väga erinev sõiduauto mootori töömahuga 2500 cm<sup>3</sup>, kuid maksukohustus oli mõlemal juhul sama suur. Seega vastas kuni 31.12.2017 kehtinud sõiduauto erakasutuse maksustamise süsteem vaid osaliselt erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele. Samas oli tegemist kindlasti õiglasema maksustamise meetodiga, kui oli kasutusel kuni 01.01.2003, mil oli sõiduauto erakasutamise maksustamisel vaid üks kindlaksmääratud erisoodustuse hind, mille alusel maksukohustus kujunes iga sõiduauto puhul vaatamata sõiduauto kasutamisintensiivsusest, väärtusest või keskkonnasäästlikkusest. Mõlemal juhul oli aga seadusest tulenev erisoodustuse hinna maksimumpiir, mistõttu

maksusüsteem ei mõjutanud kuidagi äriühingute soovi soetada odavamaid ja keskkonnasäästlikumaid sõiduautosid ning kasutada sõiduautosid oma isiklike asjade ajamiseks võimalikult vähe. Tõenäoliselt ei olnud keskkonnasäästlikkuse aspekt 2000ndate alguses ka seadusandja jaoks niivõrd oluline, kui see on tänaseks saanud, kuna keskkonnasaastega seotud probleemid ei olnud siis veel nii tõsised ja aktuaalsed nagu need on täna.

Seega on Eestis alates taasiseseisvumisest kuni 31.12.2017 kehtinud sisuliselt kolm erinevat tööandja sõiduauto erakasutuse maksustamise meetodit: kuni 01.01.2000 maksustati sõiduautode erakasutust vabatahtlikkuse alusel ja erisoodustuse hinna määramiseks kindlat süsteemi ei olnud, alates 01.01.2000 kuni 01.01.2003 maksustati sõiduauto erakasutust arvestusliku määra alusel, mille kehtestas rahandusminister ning alates 01.01.2003 kuni 31.12.2017 maksustati sõiduauto erakasutust nii arvestusliku määra alusel kui ka sõidupäeviku andmete alusel võttes arvesse sõiduauto vanust ja mootori töömahtu. Seega on samm-sammult liigutud küll õiglasema lahenduse poole, kuid siiski ei ole Eesti seadusandja jõudnud kõikidele erisoodustuse maksustamise eesmärkidele vastava äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamise süsteemi rakendamiseni.

### **3.2 Maksustamine Eestis alates 01.01.2018**

Põhjalikum äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise süsteemi muudatus jõustus 01.01.2018, mil jõustus tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus,<sup>88</sup> millega lisati TuMS § 48 lg 8, lg 8<sup>1</sup> ja lg 8<sup>2</sup> ning kehtestati täiesti uus meetod ettevõtte sõiduautode erakasutuse maksustamiseks.

TuMS § 48 lg 8 kohaselt 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. Sama sätte teise lause kohaselt 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. Seega on erisoodustuse tekkimine välistatud siis, kui sõiduautot realselt ei kasutata ja see on liiklusregistris vormistatud. Kui sõiduauto kasutamise peatamine või lõpetamine ei ole liiklusregistrist nähtav, siis tekib

---

<sup>88</sup> Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus – RT I, 07.07.2017, 3



erisoodustusega kaasnev maksukohustus vaatamata sellele, kas sõiduauto reaalset kasutatakse või mitte. Seaduse eelnõu seletuskirja järgi oli seaduse muudatuse eesmärgiks erisoodustuse hinna arvutamisel lähtuda senisest enam töötajale antud hüve väärtusest, kuna seni kehtinud arvestuslikul määral ei olnud mistahes seost tööandja poolt töötajale antava hüve väärtusega.<sup>89</sup> Seletuskirja kohaselt on rahandusministeerium seaduse eelnõud välja töötades analüüsinud erinevaid meetodeid erisoodustuse maksustamiseks ning leidnud, et kõige levinum meetod on lähtumine sõiduauto turuhinnast, kuid sellega kaasneb rahandusministeeriumi hinnangul Eesti jaoks liiga suur halduskoormus.<sup>90</sup> Seega oli seadusandja eesmärgiks säilitada erisoodustuse maksustamine võimalikult lihtsana vältides täiendavat halduskoormust maksumaksjatele ja maksuhaldurile. Seletuskirjast ei nähtu, milliseid sõiduauto hinnaga seotud meetodeid rahandusministeerium analüüsis ja Eesti jaoks liiga koormavaks pidas. Näiteks ei kaasne sõiduauto turuhinnast, müügihinnast ja kataloogihinnast lähtumisel kõikidel juhtudel sama suur halduskoormus. Kindlasti on nimetatud meetoditest kõige suurema halduskoormusega turuhinnast lähtumine, kuna turuhind tuleks igal konkreetsel juhul eraldi tuvastada. Samas aga sõiduauto müügihind ja kataloogihind on oluliselt lihtsamini tuvastatavad väärtused, mis samuti viitavad töötaja poolt saadava hüve väärtusele, kuna nii müügihinnal kui ka kataloogihinnal on tihed seos sõiduauto reaalse väärtusega (turuhinnaga).

Seadusandja on seletuskirjas selgitanud, et erisoodustuse hinna kujunemisel valiti lähtepunktiks sõiduauto võimsus, kuna rahandusministeeriumi analüüside kohaselt on sõiduauto võimsusel tugev korrelatsioon sõiduauto hinnaga.<sup>91</sup> Käesoleva töö autor nimetatud väitega ei nõustu. Maksu- ja Tolliamet selgituste kohaselt võetakse näiteks elektri- ja gaasiautode puhul maksustamisel aluseks Maanteeameti liiklusregistris või sõiduki tehnilises passis märgitud mootori võimsus.<sup>92</sup> Näiteks on Tesla Model S mootori tippvõimsus (mida vaadatakse sisepeõlemismootoriga autode puhul) üle 300 kW, kuid maksustamisel läheb arvesse vaid tehnilises passis olev kilovattide arv, milleks on 67 kW.<sup>93</sup> Samas aga on selge, et Tesla Model S puhul on tegemist väga kalli sõiduautoga (hind alates 60 000 eurot), mistõttu ainuüksi maksustamisel aluseks võetav kilovattide arv ei näita kuidagi sõiduauto väärtust. Võrdluseks võib tuua, et isegi suurem maksukohustus kaasneks näiteks Toyota Yarisega, mille mootori

---

<sup>89</sup> Eelnõu 458 SE seletuskiri, lk 9

<sup>90</sup> *Op. cit.*, lk 23

<sup>91</sup> *Op. cit.*, lk 23

<sup>92</sup> Tööandja sõiduauto erisoodustuse maksustamine alates 1. jaanuarist 2018. Eesti Maksu- ja Tolliamet, november 2017 - <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/tooandja-soiduauto-erisoodustuse-maksustamine-alates> (30.01.2018)

<sup>93</sup> G. Sibold. Tesla omanikud peavad maksma sama vähe erisoodustusmaksu kui lahjade bensiiniautode omanikud. 21.11.2017 - <https://auto.geenius.ee/uudis/tesla-omanikud-peavad-maksma-sama-vahe-erisoodustusmaksu-kui-lahjade-bensiiniautode-omanikud/> (30.01.2018)

võimsus on 85 kW, kuid mille hinnaks on vaid 12 300 eurot.<sup>94</sup> Sarnase näite võib tuua ka erinevate tootemarkide bensiini- ja diiselmootoritega sõidukitest. Näiteks maksab 180 kW bensiinimootoriga Škoda Octavia 30 530 eurot.<sup>95</sup> Samas aga 170 kW diiselmootoriga BMW X5 xDrive25d maksab 63 450 eurot.<sup>96</sup> Sellisel juhul on üle kahe korra kallima BMW maksukohustus isegi väiksem, kui Škodal, kuna BMW-l on kilovatte vähem. Selliseid võrdluseid saaks tuua lõputult palju. Seega ei ole sõiduauto mootori kilovattide arv tihti seotud sõiduauto väärtusega. Kui eesmärgiks on erisoodustuse maksustamine lähtuvalt sellest, kui suure väärtuse töötaja sõiduautot kasutades saab (ehk kui suure väärtusega sõiduautot töötaja kasutab), siis ainuüksi sõiduauto mootori võimsusest lähtumisel ei ole võimalik hüve väärtust õigesti hinnata.

Kuna auto hinda mõjutab auto võimsus vaid sama tootemargi siseselt (nt võimsam Škoda on kallim kui väiksema mootoriga Škoda), siis ei näita kilovatid tegelikult auto väärtust, kui võrrelda omavahel erinevaid tootemarke. Seega ei pea paljudel juhtudel seadusandja eeldus paika ning sõiduauto võimsusel ei ole tugevat korrelatsiooni sõiduauto hinnaga. Selline korrelatsioon esineb vaid sama klassi autosid võrreldes või sama tootemargi autosid võrreldes. Küll aga puudub selline korrelatsioon täielikult kui võrrelda omavahel rahvaautosid luksusautodega. Samas aga ei ole äriühingutel keelatud soetada endale ettevõtluse ja erasõitude tarbeks erinevaid sõidukeid (st erinevad äriühingud soetavad erineva hinnaklassiga sõiduautosid vastavalt oma võimalustele, soovidele ja vajadustele), mistõttu ühetaolise maksustamise eesmärgist lähtuvalt ei vii kilovattidest lähtumine õiglase maksustamiseni. Seetõttu ei ole ainult kilovattidest lähtudes tegelikult täidetud seadusandja eesmärk lähtuda äriühingule kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel sõiduauto väärtusest kasutades lihtsamini tuvastatavat lähtealust, kui seda on sõiduauto turuhind, müügihind või kataloogihind. Ainuüksi sõiduauto kilovattidest ja vanusest maksustamisel lähtudes ei arvestata aga kuidagi sõiduauto väärtusega. Kui eesmärk on halduskoormus võimalikult väiksena hoida, siis on võimalik kilovattide asemel aluseks võtta ka uue sama mudeli sõiduauto kataloogihind ja seda aastate möödudes teatud protsendi võrra vähendada (arvestades sõiduauto amortiseerumist). Ka sellise meetodiga ei kaasneks liiga suur halduskoormus, kuna kataloogihinna paneb paika sõiduauto maaletooja või tootja ning seadusandja saab kindlaks määrata teatud protsendi, mille võrra iga aasta kataloogihind maksustamisel väheneb. Sellisel juhul peaks maksuhaldur maksukohustust määraates vaatama vaid kataloogihinda ja tegema lihtsa matemaatilise tehte. Ka

---

<sup>94</sup> Toyota Yaris hinnakiri - <https://www.elke.ee/et/toyota/yaris/> (30.01.2018)

<sup>95</sup> Škoda Octavia hinnakiri - <http://www.skoda.ee/esindused/hinnakirjad> (30.01.2018)

<sup>96</sup> BMW X5 hinnakiri - [https://bmw.inchcape.ee/sites/default/files/01.04.2017\\_bmw\\_x5\\_f15\\_hinnakiri.pdf](https://bmw.inchcape.ee/sites/default/files/01.04.2017_bmw_x5_f15_hinnakiri.pdf) (30.01.2018)

praeguse süsteemi puhul ei pääse maksuhaldur erisoodustuse hinna arvutamisest, kuna erisoodustuse hinna teadasaamiseks tuleb välja selgitada sõiduauto liiklusregistris märgitud kilovattide arv ja vanus ja seejärel teha matemaatiline tehe. Samuti oleks selline süsteem ka maksumaksja jaoks arusaadav ja mitte ülemäära keeruline. Samas aga oleks sellisel viisil välistatud ülaltoodud näidete puhul ebaõiglane maksustamine erinevate tootemarkide ja hinna, kuid sama suure kilovattide arvuga sõiduautode puhul.

Lisaks sõiduauto võimsusele on seadusandja säilitanud ka varasemalt kehtinud põhimõtte, et kuni 5 aasta vanuste autode erisoodustus on suurem kui vanemate sõiduautode puhul. Ainut üks koefitsient on ette nähtud seetõttu, et süsteem oleks võimalikult lihtne ning samuti on arvestatud asjaoluga, et sõiduautoga seotud kulud ei sõltu üksnes selle turuväärtusest.<sup>97</sup> Seaduse seletuskirjas on küll toodud näide 2-aastase ja 10-aastase sõiduauto kõrvalkulude erinevusest, kuid siiski ei ole tegemist kindla reeglga, et 10-aastase sõiduauto kõrvalkulud on alati suuremad, kui 2-aastasel sõiduautil. Samuti ei ole seadusandja seletuskirjas selgitanud seda, miks tema hinnangul on 5-aastase ja 6-aastase sõiduauto puhul erinev maksukohustus põhjendatud. Sellisel juhul ei ole kindlasti asjakohane rääkida sõiduauto amortisatsioonist tulenevatest täiendavatest kõrvalkuludest. On üldteada asjaolu, et sõiduauto väärtus üldjuhul väheneb ajas ning ka seletuskirjas on välja toodud, et sõiduauto kaotab oma esimese kahe kasutusaastaga ligi 20% oma väärtusest. Sellest tulenevalt oleks käesoleva töö autori hinnangul põhjendatud, et sõiduauto vanusega seotud koefitsiente oleks rohkem kui üks. Kuna ka seadusandja on ise tõdenud, et esimese kahe aastaga kaotab sõiduauto oma väärtusest viiendiku, siis peaks juba pärast esimest kahte aastat olema erisoodustuse hind viiendiku võrra väiksem. Kuna sõiduauto väärtus langeb veelgi pärast 5 kasutusaastat, siis oleks mõistlik, kui ka pärast viiendat kasutusaastat oleks veel vähemalt üks (või ideaalis rohkem) koefitsient madalama erisoodustuse hinna määramiseks. Töötaja ei saa 6 aastat vana ja 12 aastat vana sõiduautot erasõitudeks kasutades täpselt sama suure väärtusega hüve, mistõttu nimetatud näite puhul ei ole põhjendatud täpselt sama suur maksukohustus.

Varasemast erasõitudena läbitud kilomeetrite arvestuse pidamisest loobuti samuti põhjendusel, et vähendada halduskoormust ja lihtsustada maksusüsteemi.<sup>98</sup> Näiliselt on seega süsteem muudetud lihtsamaks selle kaudu, et sõidupäeviku pidamise kohustus on kadunud. Siiski peab ettevõtja vaidluse korral suutma tõendada, et temale kuuluvat sõiduautot ei ole kasutatud töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Kuigi

---

<sup>97</sup> Eelnõu 458 SE seletuskiri, lk 24

<sup>98</sup> *Op. cit.*, lk 24

seadusest ei tulene otseselt kohustuslikku vormi, kuidas ettevõtja peaks tõendama sõiduauto kasutamise seotud asjaolusid, siis on tööandjal seda ilmselt kõige kindlam teha sõidupäevikut kasutades. Seega sõiduautode puhul, mida erasõitudeks ei kasutata, säilib endiselt kohustus sõidupäevikut pidada. Samuti on ebaõige järeldus, et maksumaksjate halduskoormust on uue süsteemiga vähendatud ka seetõttu, et ka varasemalt ei olnud kohustust sõidupäevikut pidada, vaid see oli ettevõtja vaba valik, kas ta soovis maksta erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu lähtuvalt kindlaksmääratud erisoodustuse hinnast või sõiduautoga erasõitudena läbitud kilomeetritest. Sisuliselt seega kellegi halduskoormus ei vähene, kuna sõidupäeviku pidamise kohustust ei ole ka varem olnud. Sõidupäevikut tuleb endiselt pidada nendel tööandjatel, kelle sõiduautot kasutatakse vaid ettevõtlusega seotud sõitudeks.

Kuigi Eestis on peetud sõidupäeviku pidamist millekski ebameeldivaks ja ülemäära koormavaks, siis Euroopa Komisjoni poolt läbi viidud uuringus leiti, et just Eestis kuni 31.12.2017 kehtinud sõidupäeviku alusel erasõitudena läbitud kilometraaži arvestav süsteem ning Soomes kasutusel olev sarnane süsteem, on kõige õiglasemad viisid sõiduauto erakasutuse maksustamiseks, kuna sellisel juhul on võimalik kõige täpsemalt võtta arvesse töötaja poolt saadava hüve väärtust.<sup>99</sup> Sõidupäeviku abil on võimalik maksustamisel arvestada ka mitmete muude kuludega lisaks kütusekulule, mis sõiduauto läbisõidu suurenemisega võivad kaasneda – nt hoolduskulud.

Lisaks on oluline tähele panna, et sõidupäeviku kasutamise kohustus on endiselt säilinud juhul, kui töötajale makstakse hüvitist oma isikliku sõiduauto kasutamise eest ametikohustuste täitmiseks. Tegemist on alternatiivse võimalusega ametiautode kasutamiseks. TuMS § 13 lg 3 p 2 kohaselt saab maksuvabalt ametnikule, töötajale või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele maksta hüvitist seoses isikliku sõiduauto kasutamise teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel. Hüvitise suuruseks on 0,30 eurot kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 335 eurot kalendrikuus iga hüvitist maksva tööandja kohta. Hüvitise maksmise korda reguleeriva määruse § 4 kohaselt on maksuvaba hüvitise maksmiseks kohustuslik pidada sõidupäevikut.<sup>100</sup> Seega ei pääse maksuhaldur kuidagi sõidupäevikute kontrollimisest, kuna mitmetel juhtudel on sõidupäevikute pidamine endiselt kohustuslik. Seega on vähendatud halduskoormust vaid osa sõiduautode maksustamise juhtude puhul, kuid üldine halduskoormus on siiski sama suur ning sõidupäevikute kasutamise kohustust ei ole täielikult ära kaotatud.

---

<sup>99</sup> S. Princen, lk 5

<sup>100</sup> Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord. VVm 14.07.2006 nr 164. – RT I 2006, 34, 265

Maksu- ja Tolliamet on oma kodulehel andnud ettevõtjatele juhise, kuidas vajadusel maksuhaldurile tõendada seda, et sõiduautot kasutatakse vaid ettevõtlusega seotud sõitudeks. Nimetatud juhises on soovitatud kehtestada eranditult ettevõtluses kasutatavate sõiduautode kohta kasutuskord, kus märgitakse kuidas tohib nimetatud sõiduautosid kasutada.<sup>101</sup> Juhise kohaselt ainuüksi kasutuskorra kehtestamisest ei piisa, vaid ettevõtja peab suutma tõendada ka reaalselt sõiduauto kasutamist. Selleks on Maksu- ja Tolliamet soovitanud kasutada kas GPS seadmeid või sõidupäevikut (koos selles sisalduvate kannete tõendamisega). Seega ei kao sõidupäevikute kasutamine siiski täielikult ära, vaid ettevõtjad, kes kasutavad sõiduautosid vaid ettevõtlusega seotud sõitudeks, peavad igaks juhuks sõidupäevikuid ikka edasi kasutama, et vajadusel oleks võimalik tõendada maksuhaldurile seda, et sõiduautot on kasutatud ainult ettevõtlusega seotud sõitudeks. Seega halduskoormus väheneb vaid siis, kui sõiduautot kasutada nii ettevõtlusega seotud sõitudeks kui ka erasõitudeks, muul juhul jääb maksumaksjate halduskoormus samaks võrreldes eelmise seaduse regulatsiooniga. Samas kaasneb uue regulatsiooniga oht, et kuna sõidupäeviku pidamine ei ole otseselt kohustuslik (seda on vaja vaid hiljem Maksu- ja Tolliametile kontrolli käigus tõendite esitamiseks), siis võivad ettevõtjad, kes kasutavad sõiduautot vaid ettevõtlusega seotud sõitudeks, sõidupäeviku pidamisest täielikult loobuda, millega aga võib hiljem kaasneda tõsisemid probleeme Maksu- ja Tolliametiga, mis võib päädida sellega, et ettevõtjale määratakse maksukohustus isegi siis, kui ta tegelikult sõiduautot erasõitudeks ei kasutanud, kuid ta ei suuda maksuhalduri jaoks usutavalt tõendada, milliste ettevõtlusega seotud sõitude jaoks sõiduautot kasutatud on. Kui ettevõtja ei suuda näiteks vaid osa sõitude puhul tõendada, et tegemist oli ettevõtlusega seotud sõitudega, siis kaasneb sellega juba kohustus maksta täies ulatuses erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu lähtudes sõiduauto vanusest ja kilovattidest. Seega ei ole tegelikult 01.01.2018 jõustunud regulatsiooniga maksumaksjate halduskoormust eriti vähendatud, vaid see on jäänud üldjoontes samaks nagu see oli eelmise regulatsiooni puhul.

Uue süsteemiga on nendelt ettevõtjatelt, kelle sõiduautot kasutatakse ka erasõitudeks, võetud ära varem kehtinud alternatiivne õiglasem võimalus, kui ettevõtja soovis ise endale suurema halduskoormuse võtta ja sõidupäevikut täita. Samuti ei saa pidada uut süsteemi heaks lahenduseks olukorras, kus tööandja sõiduautoga tehakse vaid üksikuid erasõite. Sellisel juhul on see sõiduauto automaatselt nii töö- kui ka erasõitudeks kasutatav sõiduauto, mille osas

---

<sup>101</sup> Kuidas tõendada, et sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks. Maksu- ja Tolliamet, 15.12.2017 – <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/kuidas-toendada-et-soiduautot-kasutatakse-eranditult> (30.01.2018)

rakendub täies ulatuses kilovatipõhine maksukohustus. See tähendab, et näiteks olukorras, kus töötaja kasutab tööandjale A kuuluvat 110 kW sõiduautot ühes kuus vaid 5 km pikkuseks erasõiduks ning teine töötaja kasutab tööandjale B kuuluvat 110 kW sõiduautot ühes kuus 100 km pikkusteks erasõitudeks, siis on nii tööandjal A kui ka tööandjal B täpselt sama suur maksukohustus. See tähendab, et maksukohustuse vähendamiseks ei ole töötajatel ja tööandjatel mistahes motivatsiooni sõiduautot vähem kasutada, mis omakorda on täielikult vastuolus erisoodustuse maksustamise keskkonnaalase eesmärgiga.

Kui varasemalt oli töötajal võimalik tööandjale kuuluvat sõiduautot kasutada erasõitudeks ka nii, et töötaja hüvitas hiljem kõik erasõiduga kaasnenud kulud tööandjale, siis uue meetodi rakendamisel sellist võimalust enam ei ole. Kuna kilomeetripõhist arvestust enam pidada ei saa ja juba ühe erasõidu tegemisel muutub õiguslikult sõiduauto selliseks sõiduautoks, mida kasutatakse ka töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, siis kaasneb juba ühe erasõidu tegemisel kilovatipõhine maksukohustus. Seega kui varasemalt oli näiteks töötajal vaja tööandja sõiduautot laenata vaid üksikud korrad (nt kolimiseks), siis tal oli võimalik seda teha ning tööandjale kõik kulud hüvitada ning mistahes erisoodustust sellises olukorras ei tekkinud ja täiendavat maksukohustust ei kaasnenud, siis nüüd peab sellises olukorras tööandja tasuma erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu lähtuvalt töötajale kasutada antava sõiduauto mootori võimsusest, sõltumata sellest, kui palju töötaja seda sõiduautot realselt kasutab. Sellisel juhul erisoodustuse hind ei vasta kuidagi hüve väärtusele, mida töötaja tööandja sõiduauto kasutamisest saab, kuna töötaja jaoks sõiduauto ühekordsest kasutamisest tulenev väärtus on tõenäoliselt oluliselt väiksem kui erisoodustuse hind. Seega selline meetod pärsib täielikult töötaja poolt tööandjale kuuluva sõiduauto kasutamist vaid üksikute sõitude tegemiseks. See omakorda tähendab, et näiteks kui töötajal oli sõiduautot vaja kasutada vaid kord kuus või harvemgi, siis varasemalt sai ta kasutada tööandjale kuuluvat sõiduautot tööandjale kulusid hüvitades või lähtuvalt läbitud kilomeetritele erisoodustuselt makse makstes, kuid praegusel juhul on töötaja jaoks ilmselt soodsam üksikuks sõiduks kasutada taksot või rentida auto või soetada omale isiklik auto. Ükski alternatiivsetest lahendustest aga ei mõju kuidagi positiivselt keskkonnale. Kui töötajal on ainult harva sõiduautot vaja, siis paindlik viis, kuidas sõiduautot tööandjalt laenata, oleks igati keskkonna huvides, kuna siis ei teki töötajal vajadust soetada omale isiklik sõiduauto. Erisoodustuse maksustamise üks eesmärkidest on muuhulgas ka sõiduautode kasutamise vähendamine, mistõttu teise sõiduauto soetamine selle eesmärgiga kindlasti kooskõlas ei oleks, kuna teise sõiduautoga kaasneb ka täiendav keskkonnasaaste ning töötajal tekib tõenäolisemalt soov autot kasutada rohkem, kui tal realselt vaja oleks. Seega on uue maksusüsteemiga täielikult

väljastatud töötaja poolt tööandjale kuuluva sõiduauto üksikuteks sõitudeks kasutamine, kuna sellega kaasneks ebaproportsionaalselt kõrge maksukohustus.

Kuigi seadusemuudatust põhjendavas seletuskirjas on küllaltki põhjalikult selgitatud, miks selline muudatus tehti, puuduvad seletuskirjas mistahes põhjendused selle kohta, kuidas uus maksustamise meetod tagab erisoodustuse maksustamise keskkonnaalast eesmärki. Käesoleva töö peatükis 1.3 on jõutud järeldusele, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamise üheks eesmärgiks on suunata äriühinguid ostma sõiduautosid, mis oleksid võimalikult väikse keskkonnamõjuga ning piirata sõiduautode kasutamist, et vähendada sõiduautode kasutamisega kaasnevat keskkonnamõju. Nimetatud eesmärki ei ole seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt seaduse eelnõu väljatöötamisel üldse silmas peetud. Seletuskirjas on märgitud vaid, et seaduse eesmärk on vähendada halduskoormust, säilitada süsteem lihtsana ning suurendada seost saadava hüve väärtuse ja erisoodustuse hinna vahel.<sup>102</sup> Sõiduauto mootori kilovattide arv võib küll mingil määral viidata sõiduauto keskkonناسäästlikkusele, kuid see ei ole reegel. Sõiduauto keskkonناسäästlikkuse parimaks näitajaks on CO<sub>2</sub> emissioon, mis võimaldab võrrelda omavahel ka erinevate kütusetüüpidega sõiduautode keskkonناسäästlikkust. Kui tuua näide näiteks varem viidatud BMW X5 mudelivalikust (vt viide 96), siis näiteks BMW X5 M50d mootori võimsuseks on 280 kW ning CO<sub>2</sub> emissioon on 177 g/km. Samas aga BMW X5 xDrive35i mootori võimsuseks on 225 kW, kuid CO<sub>2</sub> emissioon on 199 g/km. Sarnase näite võib tuua ka näiteks Škoda puhul.<sup>103</sup> Seega on suurema mootoriga sõiduauto (millel on suurem erisoodustuse hind) tegelikult CO<sub>2</sub> emissiooni järgi keskkonناسäästlikum, kui väiksema kilovattide arvuga sõiduauto (millel on väiksem erisoodustuse hind). Seega ei ole sõiduauto kilovatid ja CO<sub>2</sub> emissioon ning sellest tulenevalt ka keskkonناسäästlikus omavahel kindlas korrelatsioonis.

TuMS § 48 lg 8<sup>2</sup> näeb ette täiendava kohustuse juhuks, kui sõiduautot kasutatakse ainult töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega seotud tegevuseks. Sellisel juhul on tööandjal, kes on sõiduauto omanik või liiklusseaduse mõttes vastutav kasutaja, kohustus teavitada Maanteeametit sellest, et sõiduautot kasutatakse ainult töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega seotud tegevuseks. Maanteeameti liiklusregistrisse tehakse sõiduauto kohta märge, mis võimaldab maksuhalduril vajadusel saada kiire ülevaade sõiduauto erakasutusega seotud maksukohustuse täitmise kohta. Seadusandja on

---

<sup>102</sup> *Op. cit.*, lk 23

<sup>103</sup> Škoda Octavia luukpära 110 kW bensiinimootori CO<sub>2</sub> emissioon on 121-123 g/km, kuid Škoda Octavia luukpära 110 kW bensiinimootori CO<sub>2</sub> emissioon on 113-116 g/km.

eelnõu seletuskirjas selgitanud, et registrikanne kohustuse eesmärgiks on vältida pettusi selle kaudu, et Maanteeameti registrikanne on avalik ning kõik isikud saavad sõiduauto registreerimismärki otsingusse sisestades kontrollida, kas tegemist on ainult ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega seotud tegevuseks kasutatava sõiduga või mitte.<sup>104</sup> Seletuskirja kohaselt loetakse sõiduauto, mille puhul ei ole Maanteeameti registris vastavat märget tehtud, automaatselt eratarbes kasutuses olevaks.<sup>105</sup> Seega omistatakse Maanteeameti liiklusregistri kandele õiguslik tähendus, kuigi liiklusregistri pidamise põhimääruse<sup>106</sup> § 9 kohaselt ei ole liiklusregistri andmetel õiguslikku tähendust. Kuna tulumaksuseadus on liiklusregistri pidamise põhimäärusest kui Vabariigi Valitsuse määrusest õigusaktide hierarhias kõrgemal asetsev õigusakt, siis omavad siiski liiklusregistri andmed õiguslikku tähendust TuMS § 48 lg-s 8<sup>2</sup> sätestatud ulatuses. Nimetatud järeldust kinnitab ka see, et liiklusseaduse<sup>107</sup>, millest tuleneb volitusnorm liiklusregistri pidamise põhimääruse kehtestamiseks, § 174 lg 2<sup>2</sup> näeb ette, et sõidukite andmebaasi tehakse TuMS § 48 lõikes 8<sup>2</sup> sätestatud teavituse alusel sõiduauto kandesse vastav märge sõiduauto üksnes töö-, ameti- või teenistusülesannete täitmiseks kasutamise kohta.

Kohustuslik liiklusregistri kanne kindlasti lihtsustab maksuhalduri tööd maksude maksmise üle järelevalvet pidades, kuna maksuhalduril on liiklusregistrist võimalik saada kiire ülevaade sõiduauto kasutusotstarbe kohta. Samas on selline süsteem ebamõistlik näiteks selliste ettevõtjate jaoks, kelle sõiduga tehakse erasõite vahel harva, nt mitte iga kuu. Sellisel juhul maksukohustust iga kuu ei teki ja teoreetiliselt peaks ettevõtja iga kord, kui töötaja soovib sõiduga erandlikult erasõitu teha (nt kord paari kuu tagant), teatama sellest Maanteeametile, et registrikanne kustutataks. Hiljem aga tuleb jälle registrikanne taastada. Sellisel juhul kaasneb ebamõistlik koormus nii Maanteeametile, kes peab liiklusregistrit ja on sunnitud korduvalt kandeid muutma, kui ka ettevõtjale, kes peab pidevalt üksikutest sõitudest Maanteeameti teavitama. Samas ei ole ettevõtja huvides sellisel juhul ka täielikult Maanteeameti teavitamata jätmine, kuna sellega kaasneks ettevõtjale maksukohustus erisoodustusest ka aja eest, mil reaalselt sõiduga erasõitudeks ei kasutatud. Selline süsteem on kindlasti ebamugav neile äriühingutele, kes tahaksid lubada aeg-ajalt sõiduga erakasutust, kuid mitte iga kuu. Samas on käesoleva magistr töö koostamise ajal Maanteeameti teavitamine sõiduga kasutamisest ainult töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega seotud tegevuseks tasuta teenus, mistõttu ei kaasne sellise korduva Maanteeameti teavitamisega ettevõtjale

---

<sup>104</sup> *Op. cit.*, lk 9

<sup>105</sup> *Op. cit.*, lk 25

<sup>106</sup> Liiklusregistri pidamise põhimäärus. VVm 16.06.2011 nr 75 – RT I, 20.06.2017, 24

<sup>107</sup> Liiklusseadus – RT I, 20.12.2017, 5



täiendavaid kulutusi. Samuti saab Maanteeametit hõlpsasti teavitada e-teeninduses, millega ei kaasne eelduslikult ettevõtjale ka liiga suuri ebamugavusi.

Maksu- ja Tolliamet on 28.03.2018 avaldanud pressiteate, kus on märgitud, et 2018. aasta veebruari maksudeklaratsioonide andmetel tasusid erisoodustust 6000 äriühingut, kuid samas on 7700 äriühingul erisoodustus deklareerimata, kuigi liiklusregistris puudus mäрге, et sõiduautot kasutatakse ainult ettevõtluses.<sup>108</sup> Seega ei ole esimeste kuudega veel saavutatud soovitud tulemust ning selgust, milliseid sõiduautosid kasutatakse ainult ettevõtluses ning milliste sõiduautode puhul makstakse erisoodustust. Maanteeameti statistika kohaselt on liiklusregistris kokku ca 35 000 sõidukil tööauto mäрге.<sup>109</sup> Märgete lisamine toimus peamiselt 2017. aasta detsembris ja 2018. aasta jaanuaris, kui vastavaid toiminguid on tehtud kõige rohkem.<sup>110</sup> Samas on alates 2018. aasta jaanuarist tehtud stabiilselt üle tuhande märke eemaldamise toimingut igas kuus.<sup>111</sup> 2018. aasta märtsis tehti vaid 819 märke lisamise toimingut märke eemaldamise toimingutest rohkem. Seega nähtub Maanteeameti statistikast, et suurt tungi tööauto mäрге lisamiseks liiklusregistrisse enam ei ole, kuigi 7700 äriühingul, kes erisoodustust ei ole deklareerinud, on vastav mäрге lisamata. Märke eemaldamise toimingute rohkus viitab sellele, et sõiduautot soovitakse vahepeal kasutada ka erasõitudeks, mistõttu tuleb Maanteeametit pidevalt teavitada asjaolude muutumisest. Selline süsteem on kindlasti tülikas nende äriühingute jaoks, kelle sõiduautot iga kuu erasõitudeks ei kasutata, kuid aeg-ajalt seda siiski teha soovitakse. Samuti peavad need ca 35 000 sõiduauto omanikud, kelle sõiduauto kohta on liiklusregistrisse lisatud tööauto mäрге, olema valmis vajaduse korral tõendama sõiduauto kasutamist ainult ettevõtluse tarbeks. Seda on neil võimalik teha näiteks GPS-seadmeid ja sõidupäevikut kasutades. Seega pääses maksuhaldur vaid ca 6000 äriühingu sõiduautode sõidupäevikute kontrollimisest, kuid 35 000 sõiduauto puhul peaks maksuhaldur endiselt sõidupäevikuid kontrollima ning sellele numbrile lisandub veel nende 7700 äriühingu sõiduautod, kes ei ole erisoodustust deklareerinud ega ka liiklusregistri kannet muutnud.

Lisaks on Maksu- ja Tolliamet pressiteates välja toonud, et 2017. aasta lõpus ja 2018. aasta alguses on suurenenud juriidiliste isikute poolt sõiduautode võõrandamine, mistõttu on Maksu-

---

<sup>108</sup> MTA tuletab ettevõtetele meelde firmaautode deklareerimise korda. 28.03.2018 – <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-tuletab-ettevotetele-meelde-firmaautode-deklareerimise-korda> (14.04.2018)

<sup>109</sup> Maanteeamet. Sõidukite statistika. – <https://www.mnt.ee/et/ametist/statistika/soidukite-statistika#tab-0> (14.04.2018)

<sup>110</sup> Maanteeameti sõidukite statistika kohaselt tehti 2017. aasta detsembris märke lisamiseks 14 491 toimingut, 2018. aasta jaanuaris 18 412 toimingut, 2018. aasta veebruaris 4632 toimingut, 2018. aasta märtsis 1880 toimingut.

<sup>111</sup> 2017. aasta detsembris tehti märke eemaldamiseks 131 toimingut, 2018. aasta jaanuaris 1189 toimingut, 2018. aasta veebruaris 1144 toimingut, 2018. aasta märtsis 1061 toimingut.

ja Tolliamet andnud pressiteates juhised, kuidas võõrandamistingutelt makse peaks deklareerima ja tasuma.<sup>112</sup> Seega on ka maksuhaldur näinud vahetult enne uue regulatsiooni jõustumist ja peale seda trendi võõrandada seni äriühingute omandis olevad sõiduauto eraisikutele. Tõenäoliselt on selliste tehingute eesmärgiks erisoodustuse asemel maksta hoopis töötajatele TuMS § 13 lg 3 p 2 kohast hüvitist isikliku sõiduauto kasutamiseks tööülesannete täitmisel, mis eeldab sõidupäeviku kasutamist. Seega on paljud äriühingud teinud valiku hoopis kohustuslikus korras hakata sõidupäevikut kasutama. Sellest tulenevalt maksuhalduri reaalne halduskoormus tegelikult ei muutu, kuna kontrollimist vajavate sõidupäevikute suurusjärk jääb samaks.

Käibemaksu osas on alates 01.01.2018 erasõitudeks kasutatava sõiduauto maksustamise põhimõtte jäänud samaks ning endiselt on võimalik sõiduauto soetamisel osaliselt erakasutuses kasutamiseks sisendkäibemaksust maha arvata 50%. Nõukogu on võtnud vastu rakendusotsuse, millega pikendati 2014. aastal Eesti suhtes tehtud erandit ning Eestil on õigus kehtestada meede, millega tehakse erand käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lg 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a.<sup>113</sup> Euroopa Komisjoni selgituste kohaselt olid Eesti põhjendused erandi pikendamiseks suures osas samad nagu esmakordsel erandi taotlemisel.<sup>114</sup> Euroopa Komisjoni ettepanekus on välja toodud, et Eesti on esitanud Euroopa Komisjonile aruande, mille kohaselt alates erandi rakendamisest on ettevõtted kinnitanud, et nende autosid kasutatakse umbes 66% ulatuses osaliselt ettevõtlusega seotud eesmärkidel. Teisalt on samas dokumendis väidetud ka, et Eestis on ametiautode isiklikuks tarbeks kasutamine prognoosi kohaselt umbes 60%. Käesoleva töö autori hinnangul on Euroopa Komisjoni ettepanek ning Eesti poolt esitatud andmed vastuolulised, kuna keskmine ettevõtlusega seotud sõiduauto kasutamine ja isiklikuks tarbeks kasutamine ei saa olla üheaegselt 60-66%, kui ettevõtlusega seotud sõidud ja isiklikud sõidud kokku peaksid moodustama 100%.<sup>115</sup> Isegi, kui lähtuda Eesti poolt esitatud andmetest, et isiklikuks tarbeks sõiduautode kasutamine on 60%, siis ei ole 50% suurune sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus õiglane ka juhul, kui lähtuda keskmisest sõiduauto erakasutusest.

---

<sup>112</sup> MTA 28.03.2018 pressiteade

<sup>113</sup> Nõukogu rakendusotsus nr 2017/1854/EL, 10. oktoober 2017, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 265, lk 17-18

<sup>114</sup> Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2017/0188, 9. august 2017: Nõukogu rakendusotsus, millega muudetakse rakendusotsust 2014/797/EL, mille kohaselt lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:52017PC0421> (20.02.2018)

<sup>115</sup> Selline erisus võib tuleneda ka ebakorrektselt tõlkest, arvestades seda, et ingliskeelses versioonis on Euroopa Komisjon esimesel juhul öelnud, et ettevõtted on kinnitanud, et 66% nende autodest kasutatakse osaliselt ettevõtlusega seotud sõitudeks ning teisel juhul öelnud, et arvestuslikult kasutatakse umbes 60% ulatuses sõiduautosid isiklikul otstarbel.

Ilmselt ei arvesta selline sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang konkreetseid asjaolusid ning seda, kui palju ettevõtja tegelikult sõiduauto ettevõtlusega seotud otstarbel kasutab ning kui palju tehakse sellega erasõite.

Hoolimata sellest, et Euroopa Nõukogult taotletud erandi sisu jäi alates 01.01.2018 samaks nagu kehtis varasemalt, on siiski Eesti seadusandja alates 01.01.2018 kehtivas käibemaksuseaduses ette näinud üksikud muudatused äriühingule kuuluva sõiduauto käibemaksuga seoses. Nimelt nägi varasem KMS § 30 lg 7 ette, et kui kahe aasta jooksul pärast sõiduauto soetamist kasutusotstarve muutub ja seda hakatakse kasutama muuhulgas ka erasõitudeks, siis tuleb mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerida sõiduauto kasutusotstarbe muutumise maksustamisperioodil proportsionaalselt sõiduauto erakasutuse osatähtsusele kahe aasta jooksul. Alates 01.01.2018 kehtiva KMS § 30 lg 7 redaktsiooni kohaselt aga soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimisel loetakse selline sõiduauto kogu esimese kahe kasutusaasta jooksul osaliselt ettevõtluses kasutatavaks nn 50% sõiduautoks, sõltumata selle tegelikust ettevõtluses kasutamise osatähtsusest esimese kahe aasta üksikutel kuudel.<sup>116</sup> Seega juhul, kui äriühingule kuuluvat sõiduauto kasutatakse esmakordselt erasõitudeks alles 1a ja 11 kuud pärast sõiduauto ostmist, siis tuleb äriühingul tasuda käibemaksu samamoodi, nagu oleks viimase peaaegu kahe aasta jooksul sõiduauto erasõitudeks kasutatud ehk tuleb tasuda 50% käibemaksust. Seega sisuliselt ei arvestata enam üldse sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul seda, millises ulatuses sõiduauto eratarbeks kasutatakse ning eproportsionaalse maksukohustuse vältimiseks tasub ettevõtjal hoiduda igasugusest sõiduauto erakasutusest esimese kahe aasta jooksul pärast sõiduauto soetamist, kuna ka üksikute erasõitude tegemisel kaasneb 50% ulatuses käibemaksu tasumise kohustus.

Käesoleva töö autor jõudis töö 2. peatükis järeldusele, et kõige õiglasem viis äriühingutele kuuluvate sõiduauto erakasutuse maksustamiseks oleks meetod, mis on kombineeritud sõiduauto reaalsest müügihinnast, erasõitude kilometraazist ja sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioonist. Sellisel juhul oleks täidetud kaks erisoodustuse maksustamise üldist eesmärki: tagada töötasu ühetaoline maksustamine ning vähendada keskkonnasaastet. Kuigi ka varasemalt Eestis kehtinud äriühingu sõiduauto kasutamisel tekkinud erisoodustuse maksustamise regulatsiooni puhul ei olnud täidetud kumbki erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk ning õiglase maksusüsteemi rakendamiseks oli vaja muutusi, siis ei ole selles osas uue regulatsiooniga midagi muutunud.

---

<sup>116</sup> Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus – RT I, 07.07.2017, 3

Alates 01.01.2018 Eestis kehtiva sõiduautode erisoodustuse maksustamise regulatsiooni puhul ei ole täidetud kumbki erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk. Sõiduauto kilovattidest ja vanusest (ühe koefitsiendiga) lähtumine ei taga töötasu ühetaolist maksustamist, kuna sõiduauto kilovatid ja vanus ei ole tihedas seoses töötaja poolt sõiduautot kasutades saadava hüve väärtusega. Selleks, et teada saada, kui suure hüve töötaja sõiduautot kasutades saab, tuleks võtta aluseks sõiduauto väärtust näitav tegur ning sõiduauto erasõitudeks kasutamise intensiivsus. Sõiduauto kilovatid ega vanus siiski ei näita seda, millise väärtusega on sõiduauto ning kui tihti ja millises ulatuses töötaja seda kasutab. Samuti ei ole sõiduauto kilovattidest ja vanusest lähtuva maksusüsteemi puhul täidetud erisoodustuse üldine keskkonnaalane eesmärk. Väiksema kilovattide arvuga sõiduauto võib küll olla keskkonnasäästlikum, kuid see ei ole siiski kindel reegel. Kõige paremini näitab sõiduauto keskkonnasäästlikkust siiski CO<sub>2</sub> emissioon. Samuti ei motiveeri alates 01.01.2018 jõustunud regulatsioon töötajat sõiduautot oma isikliku transpordivahendina võimalikult vähe kasutama, kuna ettevõtjal ega töötajal ei ole vahet, kui palju töötaja sõiduautot oma erasõitudeks kasutab, kuna mistahes töötaja poolt läbitud kilometraaži puhul on erisoodustuse hind alati sama suur.

### 3.3 Kehtiva regulatsiooni kooskõla põhiseadusega

Eesti Vabariigi põhiseaduse<sup>117</sup> § 12 kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed ning kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja sotsiaalse seisundi või muude asjaolude tõttu. Riigikohus on mitmes lahendis leidnud, et §-st 12 tulenev võrdsuse põhimõte seob ka seadusandjat, st seadusandja peab järgima võrdse kohtlemise põhimõtet.<sup>118</sup> Õiguskirjanduses on leitud, et kui välistada õigusloome võrdsus § 12 lg 1 esimese lause kaitsealast, võiks seadusandja kehtestada meelevaldselt diskrimineerivaid reegleid, nt maksuõiguses.<sup>119</sup> Seega on selge, et seadusandja peab seadusloomes lähtuma võrdse kohtlemise põhimõttest.

Kui 2002. aastal sooviti rahandusministri määrusega kehtestada ühtne erisoodustuse hind kõikidele maksumaksjatele, siis leidis tol ajal õiguskantsler Allar Jõks, et selline regulatsioon oleks vastuolus põhiseadusega, kuna selliselt muutus algselt tulumaksuna kehtestatud maksukohustus iseseisvaks maksuks, mille objektiks ei ole enam töötaja palgatulu, vaid

---

<sup>117</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus – RT 1992, 26, 349

<sup>118</sup> RKÜKo 3-3-1-86-15, p 47; RKPJKo 3-4-1-33-05, p 25

<sup>119</sup> M. Ernits. PõhiS § 12/13. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 4. vlj. Tallinn: Juura 2017

tööandja sõiduauto.<sup>120</sup> Õiguskantsler leidis, et regulatsioon, kus erisoodustuse hind oleks õigusaktis kindlaks määratud ning ei sõltuks sõiduauto kasutamisest, on vastuolus põhiseaduse §-dega 11 ja 12, kuna selline regulatsioon kohtleks maksumaksjaid ebavõrdselt ja see ebavõrdsus ei oleks proportsionaalne taotletava eesmärgi suhtes.<sup>121</sup> Alates 2018. a kehtiv regulatsioon on suhteliselt sarnane 2002. aastal rahandusministri määrusega planeeritud regulatsiooniga, kuna ka käesoleval ajal ei sõltu erisoodustuse suurus kuidagi sellest, kui palju sõiduautot erasõitjateks kasutatakse või milline on sõiduauto väärtus. Seega on alates 2018. aastast kehtima hakanud regulatsiooni puhul samamoodi seadusandja ette näinud konkreetse seadusest tuleneva määra, mis küll sõltub sõiduauto kilovattidest ning ei ole kõikide maksumaksjate puhul täpselt sama suur, kuid maksukohustus ei sõltu kuidagi sõiduauto kasutamist intensiivsusest – ehk ei arvesta töötaja poolt saadava hüve väärtust. Seega ei ole alates 01.01.2018 kehtiva regulatsiooni puhul maksukohustus sõltuvuses sellest, kui suure väärtusega hüve töötaja sõiduautot kasutades saab.

Riigikohtu seisukoha järgi võib üldine võrdsuspõhiõigus oma olemuselt põhiseaduse § 9 lg 2 järgi laieneda ka juriidilistele isikutele.<sup>122</sup> Seega kuuluvad põhiseaduse § 12 kaitsealasse ka äriühingud ning ka äriühingutele ette nähtud maksude regulatsioon peab lähtuma võrdse kohtlemise põhimõttest. Kuna sotsiaalmaksu puhul on kohustatud isikuks äriühing ning tulumaksu puhul on äriühing tulumaksu kinnipidaja, siis on oluline, et ka äriühinguid puudutav tulu- ja sotsiaalmaksu regulatsioon oleks kooskõlas põhiseaduse §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega. Samuti puudutab ka käibemaksu regulatsioon äriühingu õigusi ja kohustusi, mistõttu peab regulatsioon olema kooskõlas põhiseaduse §-ga 12.

Võrdse kohtlemise põhimõtet on Riigikohus sisustanud kui põhimõtet, mille kohaselt käsitletakse ühetaoliselt kõiki isikuid ühtedes ja samades olukordades ning samadel eeldustel, st ühetaoline kohtlemine peab olema tagatud ühesuguste asjaolude korral. Seejuures on Riigikohtu hinnangul võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisega tegemist siis, kui ühesuguseid asjaolusid käsitletakse ilma nähtavate mõistlike põhjendusteta erinevalt.<sup>123</sup> Maksu

---

<sup>120</sup> Õiguskantsleri ülevaade seadusandliku ja täidesaatva riigivõimu ning kohalike omavalitsuste õigustloovate aktide kooskõlast põhiseaduse ja seadustega – RTL 2003, 105, 1620, lk 23

<sup>121</sup> Õiguskantsler: auto erisoodustuse määrus vastuolus põhiseadusega. – Äripäev Online 03.12.2002 <https://www.aripaev.ee/uudised/2002/12/02/oiguskantsler-auto-erisoodustuse-maarus-vastuolus-pohiseadusega> (27.02.2018)

<sup>122</sup> RKPJKo 3-4-1-1-02, p 13

<sup>123</sup> RKHKo 3-3-1-65-06, p 25

kehtestamisel tuleb arvestada võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse, õiguskindluse ja sotsiaalliigi põhimõtetega.<sup>124</sup>

Kehtiva äriühingu sõiduauto erakasutuse maksustamise regulatsiooni puhul on piiratud põhiseaduse §-st 12 tulenevat võrdsuspõhiõigust. Kehtiva regulatsiooni kohaselt on täpselt sama suur maksukohustus tööandjal, kelle sõiduautot kasutab töötaja peamiselt erasõitudeks (nt 90% sõitudest moodustavad erasõidud), kui ka tööandjal, kelle sõiduautot kasutatakse väga vähe erasõitudeks (nt 5% sõitudest moodustavad erasõidud), kui mõlema näite puhul on sõiduautode kilovattide arv sama. Samas aga on toodud näite puhul selge, et erisoodustus, mille töötajad sõiduautot kasutades saavad, on totaalselt erineva suurusega. Eriti suur erinevus töötajate poolt saadava hüve väärtuses tekib olukorras, kus lisaks sõiduauto erasõitudeks kasutamise intensiivsusele erineb ka sõiduauto väärtus. Samas aga võib tuua ka vastupidise näite: maksukohustus on erinev juhul, kui sõiduautode kilovattide arv on erinev, kuid töötajate poolt sõiduautode erasõitudeks kasutamise intensiivsus on sama suur ning ka sõiduautode väärtus on sama suur. Esimese näite puhul kohtleb seadus erinevate asjaolude puhul maksumaksjaid ühetaoliselt. Teise näite puhul kohtleb seadus samasuguste asjaolude puhul maksumaksjaid erinevalt. Seega on tegemist ebavõrdse kohtlemisega ning võrdsuspõhiõiguse riivega.

Riigikohus on asunud seisukohale, et üldine võrdsuspõhiõigus on lihtsa seadusreservatsiooniga põhiõigus, mida on võimalik piirata igal põhiseadusega kooskõlas oleval eesmärgil.<sup>125</sup> Seega selleks, et võrdsuspõhiõigust õiguspäraselt piirata peab piiramise eesmärk olema põhiseadusega kooskõlas. Praegusel juhul on seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt reaalsest sõiduautode erakasutamisest lähtuva regulatsiooni kaotamise ning kilovatipõhise regulatsiooni kehtestamise eesmärk vähendada halduskoormust ja lihtsustada maksusüsteemi.<sup>126</sup> Kumbki nimetatud eesmärkidest ei ole sätestatud põhiseaduses. Maksudel on peamiselt fiskaalne eesmärk, st maksu kehtestamise eesmärgiks on riigi tegevuseks vajalike tulude saamine, kuid maksudel võib olla ka regulatiivseid eesmärke (nt keskkonnasäästlikkuse soodustamine).<sup>127</sup> Seega ei ole halduskoormuse vähendamine ja maksusüsteemi lihtsustamine kindlasti maksu üldised eesmärgid, vaid saavad olla vaid kaasnevad eesmärgid lisaks üldisematele eesmärkidele. Halduskoormuse vähendamine ja maksusüsteemi lihtsustamine võivad kaudselt olla maksu fiskaalse eesmärgi täitmise huvides, kuna lihtsama maksusüsteemi puhul on riigil lihtsam

<sup>124</sup> L. Lehis. PõhiS § 113/7. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 4. vlj. Tallinn: Juura 2017

<sup>125</sup> RKÜKo 3-3-1-86-15, p 53

<sup>126</sup> Eelnõu 458 SE seletuskiri, lk 24

<sup>127</sup> L. Lehis. PõhiS § 113/2. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 4. vlj. Tallinn: Juura 2017

maksumaksjatelt raha kokku korjata, st riigi tegevuseks vajalike tulude saamine on lihtsam. Siiski ei saa riigi poolt maksumaksjate raha lihtsam kokku korjamine olla eesmärk omaette, mis õigustaks olulise põhiõiguse ulatuslikku riivet. Kuna maksu kehtestamisel tuleb arvestada muuhulgas võrdse kohtlemise põhimõttega, siis võrdse kohtlemise põhiõiguse riive maksusüsteemi lihtsustamise eesmärgil ei ole põhiseadusega kooskõlas.

Riigikohus on vanemahüvitise puhul märkinud, et vanemahüvitise puhul võib administreerimise lihtsust ja väiksemaid administreerimise kulusid hüvitise suuruse arvutamisel pidada eesmärkideks, mis võivad õigustada süsteemist tulenevaid ebavõrdsusi.<sup>128</sup> Siiski ei saa käesoleva töö autori hinnangul sama järeltust teha erisoodustuse puhul. Erisoodustuse maksustamise ja vanemahüvitise eesmärgid on küllaltki erinevad. Erisoodustuse maksustamise peamine eesmärk on tagada kõikide töötasu komponentide (ka mitterahaliste) ühetaoline maksustamine. Samas aga vanemahüvitise eesmärk on säilitada riigi toetuse andmisega varasem sissetulek isikutele, kelle tulu väheneb laste kasvatamise tõttu.<sup>129</sup> Erisoodustuse puhul on juba eesmärgist tulenevalt oluline võrdse kohtlemise põhimõttega arvestamine, kuna ühetaolist maksustamist ei ole võimalik saavutada ilma võrdse kohtlemise põhimõtet järgimata või seda ebanõistlikult piirates. Kui töötasu komponendid (st rahalised ja mitterahalised töötasu osad) on erinevatel töötajatel erinevalt maksustatud, siis sellisel juhul ei ole täidetud erisoodustuse maksustamise eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Vanemahüvitise puhul on aga vanemahüvitise eesmärki võimalik saavutada ka siis, kui võrdse kohtlemise põhimõtet põhiseadusega kooskõlas oleval eesmärgil mõningal määral piirata. Kui kahel isikul on erinev vanemahüvitis näiteks seetõttu, et neile on tööandja töötasu erineval ajal maksnud, siis on mõlemal juhul siiski vanemahüvitise eesmärk täidetud, kuna mõlemal juhul on siiski riik säilitanud töötaja sissetuleku (kasvõi osaliselt), mis vähenes laste kasvatamise tõttu. Seetõttu on võrdse kohtlemise põhimõtte riived vanemahüvitise puhul ebaolulisemad, kui erisoodustuse maksustamise puhul, kuna erisoodustuse maksustamisel on võrdse kohtlemise põhimõtte osa erisoodustuse maksustamise üldisest eesmärgist.

Maksu regulatiivseks eesmärgiks saab olla keskkonnasäästlikkuse soodustamine.<sup>130</sup> Sellisel juhul on seadusandja eesmärgiks maksukohustuse suuruse ja arvutamise aluste määramisel suunata maksumaksjaid tegema keskkonnasäästlikumaid valikuid selleks, et oma maksukohustust vähendada. Ka erisoodustuse maksustamisel on regulatiivne eesmärk

---

<sup>128</sup> RKÜKo 3-3-1-86-15, p 56

<sup>129</sup> *Op. cit*

<sup>130</sup> L. Lehis. PõhiS § 113/2.

vähendada keskkonnasaastet seeläbi, et maksukohustuse abil mõjutada maksumaksjaid valima keskkonناسäästlikumaid sõiduautosid ning tegema sõiduautodega võimalikult vähe sõite. Alates 01.01.2018 kehtiva regulatsiooni väljatöötamisel ei ole seadusandja seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt erisoodustuse keskkonnaalast eesmärki üldse silmas pidanud.<sup>131</sup> Seega ei saa võrdsuspõhiõiguse riivet õigustada ka regulatiivse eesmärgiga, kuna seletuskirja kohaselt sellist eesmärki seadusandja ise regulatsiooni ette valmistades silmas ei pidanud.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang tuleneb otseselt Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklist 26 lg 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a, mille rakendamise osas on Eestile tehtud erand. Euroopa Liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse vahel tekkinud vastuolu korral on ülimuslik Euroopa Liidu õigus.<sup>132</sup> Kuna KMS-i regulatsioon sõiduautoga seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta tuleneb otseselt Euroopa Liidu õigusest, siis puudub mõistlik põhjendus kontrollida nimetatud regulatsiooni kooskõla Eesti Vabariigi põhiseadusega, kuna isegi, kui nimetatud regulatsioon oleks vastuolus põhiseadusega, siis ei ole nimetatud asjaolul tähtsust, kuna tegemist on Euroopa Liidu õigusest tuleneva normiga ning Euroopa Liidu õigus on ülimuslik. Isegi juhul, kui asuda seisukohale, et sisendkäibemaksu mahaarvamise 50% piirang on põhiseadusega kooskõlas, ei õigusta see siiski erisoodustuse tulumaksu regulatsioonist tulenevat põhjendamatu võrdsuspõhiõiguse piirangut. Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise regulatsioon on seotud äriühingu poolt sõiduauto omandamisel tehtud kulutuse suurusega, kuna käibemaksu suurus sõltub otseselt sõiduauto ostuhinnast. Mida kallima sõiduauto äriühing ostab, seda rohkem peab ta käibemaksu maksuma. Seega osaliselt arvestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise regulatsiooni puhul konkreetse sõiduauto puhul saadava hüve väärtusega. Samas aga erisoodustuse puhul sõiduauto väärtust töötaja poolt saadava hüve arvutamiseks ei arvestata, mistõttu on Eestis äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksu ja tulumaksu regulatsioonid täiesti erinevad. Ainus sarnasus on see, et kummalgi juhul ei arvestata konkreetset juhul reaalselt sõiduauto erasõitudeks kasutamise ulatust, vaid maksukohustus erisoodustuselt ja käibemaks sõltuvad vaid seadusandja poolt kindlaksmääratud konkreetsest protsendist/summast.

Eeltoodust tulenevalt täidab 01.01.2018 jõustunud erisoodustuse maksustamise regulatsioon küll kaudselt maksu fiskaalset eesmärki, kuid selline eesmärk ei õigusta võrdsuspõhiõiguse riivet, kuna võrdse kohtlemise põhimõtte järgimine on erisoodustuse maksustamisel äärmiselt oluline, kuivõrd erisoodustuse maksustamise eesmärk on tagada ühetaoline töötasu

---

<sup>131</sup> Vt käesoleva töö peatükk 3.2

<sup>132</sup> EKo 6/64, Costa vs ENEL



maksustamine. Seetõttu on käesoleva töö autor seisukohal, et alates 01.01.2018 jõustunud äriühingutele kuuluvate sõidautode erakasutuse maksustamise regulatsioon on vastuolus põhiseadusega (eelkõige põhiseaduse §-ga 12).

## 4. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine teistes riikides

### 4.1 Sõiduautode erakasutuse maksustamine Soomes

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine ei ole vaid Eestile iseloomulik, vaid selline maksustamine toimub erinevaid meetodeid kasutades enamikes arenenud riikides. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutust ei maksustata OECD riikidest ainult Mehhikos ja Ungaris.<sup>133</sup> Enamikes OECD riikides kasutatakse vähemalt ühe erisoodustuse hinna määramise alusena sõiduauto väärtust.<sup>134</sup> Enamikes riikides on kombineeritud omavahel erinevaid meetodeid, et saavutada õiglasem tulemus. OECD uuringu tegemise ajal ei olnud üheski OECD riigis erisoodustuse maksustamisel kasutusel sarnast meetodit nagu on kasutusel Eestis alates 01.01.2018. Mitte ühelgi OECD riigil peale Eesti, Soome ja Rootsi ei olnud seadusandja ette näinud üht konkreetset erisoodustuse hinda. Seejuures Soome ja Rootsi puhul ei kasutata vaid seadusandja poolt ette nähtud erisoodustuse hinda, vaid seda kombineeritakse teiste meetoditega. Kuna Rootsi ja Soome erisoodustuse maksustamise süsteemid on suhteliselt sarnased, on käesolevas magistritöös analüüsitud neist vaid Soome maksusüsteemi.

Soomes 2018. aastal kehtiv maksusüsteem äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks on tunduvalt keerukam, kui Eesti maksusüsteem. Soomes on kombineeritud nelja erinevat tegurit – sõiduauto hind, sõiduauto vanus, sõiduautoga läbitud kilomeetrid ja seadusandja poolt fikseeritud erisoodustuse hind.<sup>135</sup> Samas ei ole kõiki tegureid kombineeritud samaaegselt, vaid on ka alternatiivne lahendus, mis võimaldab ettevõtjal ise valida, milliseid algandmeid ta soovib maksustamisel lähtealuseks võtta. Sisuliselt on tegemist seega sarnase süsteemiga nagu oli Eestis kasutusel kuni 31.12.2017, kuid kuna tegureid, millega maksustamisel arvestatakse, on rohkem, siis on Soome süsteem oluliselt keerukam.

Soome maksuameti otsuse § 17 kohaselt jagatakse Soomes kõik sõiduautod kolme vanuseklassi – 2016-2018 kasutusele võetud sõiduautod, 2013-2015 kasutusele võetud sõiduautod ja enne 2013. aastat kasutusele võetud sõiduautod. Kahtlemata on sõiduauto vanus lihtsasti tuvastatav

---

<sup>133</sup> OECD analüüs, lk 11

<sup>134</sup> *Op. cit.*, lk 11

<sup>135</sup> Decision of the Finnish Tax Administration on the valuation of taxable in-kind benefits to be applied in 2018. 28.11.2017, Record No. A227/200/2017 - <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/decisions/47380/in-kind-benefits-fringe-benefits-2018/> (31.01.2018)

ning oluline tegur, millega maksustamisel arvestada. Sõiduauto väärtus üldjuhul ajas langeb. Selline kolme ajavahemikuga jaotus on mõistlik arvestades seda, et äriühingud eelistavad osta pigem uuemaid sõiduautosid ning esimese kahe aastaga juba kaotab sõiduauto 20% esialgsest väärtusest. Erinevatele vanusegruppidele on kehtestatud erinev erisoodustuse hinna kujunemise koefitsient. Seejuures moodustab uuemate sõiduautode puhul erisoodustuse hinnast suurema osa sõiduauto asendusmaksumus ning väiksema osa seadusandja poolt kindlaksmääratud summa ning vanemate sõiduautode puhul on seadusandja poolt kindlaksmääratud erisoodustuse summa suurem, kuid protsent sõiduauto asendusmaksumusest väiksem. Samas aga erasõitudena läbitud kilomeetrite arvestuse puhul on uuema sõiduauto ühe kilomeetri erisoodustuse hind väiksem, kui vanema sõiduauto puhul. Sellisel juhul on Soomes erisoodustuselt maksukohustus mõnevõrra väiksem uuema sõiduauto puhul, mistõttu suunab maksusüsteem valima uuemaid sõiduautosid vanemate sõiduautode asemel. Iseenesest on selline regulatsioon soodne keskkonnale, kuna uuemad sõiduautod on üldjuhul keskkonnasäästlikumad. Samas aga on selline regulatsioon vastuolus erisoodustuse maksustamise üldise eesmärgiga, milleks on töötasu ühetaoline maksustamine, kuna uuema (üldjuhul ka kallima) sõiduautoga kaasneb erasõitude kilometraaži arvestuse puhul väiksem maksukohustus, kui vanema (üldjuhul odavamama) sõiduauto erasõitudeks kasutamise. Seega ei näita erisoodustuse hind selgelt seda, millise väärtusega hüve töötaja sõiduautot kasutades saab, kuna kallimat sõiduautot kasutades kaasneb väiksem maksukohustus kui odavamat sõiduautot erasõitudeks kasutades.

Lisaks vanusegruppidele on Soomes kehtestatud erinevad erisoodustuse hinna kujunemise määrad juhuks, kui tööandja tasub ka sõiduauto kasutamise seotud kulud (*unlimited benefit*) ning juhuks, kui kõik sõiduauto kasutamise seotud kulud kannab töötaja (*limited benefit*). Soome maksuameti otsuse § 21 kohaselt kui töötaja maksab sõiduauto erakasutuseks kulunud kütuse eest kolmandale isikule (kütusemüüjaks ei tohi olla tööandja), siis on tegemist juba piiratud erisoodustusega (*limited benefit*).<sup>136</sup> Tegemist on mõistliku regulatsiooniga, kuna kütus on sõiduauto kasutamisel peamine kuluallikas ning kui töötaja ise kannab erasõitudeks kulunud kütusekulud, siis on erisoodustus, mis ta sõiduauto kasutamisest saab, oluliselt väiksem, kui siis kui kütuse ja muud kulud kannab tööandja.

Ühe vanusegrupi siseselt on Soomes jäetud äriühingutele võimalus valida kahe alternatiivse maksusüsteemi vahel – kas võtta erisoodustuse hinna kujunemisel aluseks kindlaksmääratud

---

<sup>136</sup> *Op. cit.*, § 17, § 21

protsent sõiduauto asendusmaksumusest või alternatiivselt lähtuda kindlaksmääratud kilomeetrihinnast. Sõiduauto asendusmaksumus tähendab konkreetse sõiduauto mudeli üldist soovituslikku jaehinda, mis on kindlaksmääratud sõiduauto maaletooja või hulgimüüja poolt auto ostmise aja seisuga.<sup>137</sup> Juhul, kui sellist hinda ei ole võimalik kindlaks teha vanemate, kui 2015. aastal (k.a) kasutusele võetud autode puhul, siis määratakse kindlaks soovituslik jaehind sõiduauto kasutuselevõtmise kuu seisuga. Seega võetakse maksukohustuse arvutamisel arvesse sõiduauto väärtus, mis näitab väga selgelt, kui suure hüve töötaja sõiduauto kasutamisest saab. Samas aga ei ole Soomes kasutusel olev süsteem liiga suure halduskoormusega, kuna sõiduauto asendusmaksumust ei pea iga kord eraldi määrama, vaid Soome maksuhalduril on sõiduautode maaletoojate hinnakiri, mille abil on maksuhalduril võimalik asendusmaksumus kiiresti kindlaks teha. Kindlasti eeldab see mõnevõrra suuremat halduskoormust, kui on näiteks Eestis alates 01.01.2018 kehtiva süsteemi puhul, kuid tegemist ei ole siiski ülemäära suure halduskoormusega, mida näiteks ka Eestis ei oleks võimalik teostada. Ka Eestis oleks võimalik, et sõiduautode maaletoojad avaldavad konkreetse mudeli (koos lisavarustusega) hinna (tihti on see uute mudelite puhul ka edasimüüja kodulehel avalik informatsioon), millest oleks võimalik maksustamisel lähtuda, võttes amortisatsiooni tõttu aastate jooksul maksustamisel arvesse aina väiksema protsendi algsest sõiduauto baashinnast. Kõik sõiduautode erakasutuse maksustamisel kasutatavad meetodid, kus arvestatakse sõiduauto väärtusega siiski paratamatult eeldavad mõnevõrra suuremat halduskoormust, kui need meetodid, mille lähteandmed on võimalik kiiresti kindlaks teha sõiduauto kohta liiklusregistrisse kantud andmete alusel.

Kui ettevõtja soovib alternatiivse lahendusena tasuda erisoodustuselt makse lähtuvalt töötaja poolt sõiduauto erasõitudeks kasutamisest, siis tuleb tal kasutada erasõitude mahu tõendamiseks sõidupäevikut.<sup>138</sup> Kuna tegemist on alternatiivse lahendusega, siis sellisel juhul maksustamisel sõiduauto väärtust (asendusmaksumust) ei arvestata, vaid aluseks on ainult erasõitudena läbitud kilomeetrid. Selline alternatiiv sobib hästi neile ettevõtjatele, kes kasutavad sõiduautot erasõitudeks väga vähesel määral, mistõttu igakuine sõiduauto väärtusest lähtuv maksukohustus oleks ebamõistlikult suur. Samas aga kaasneb sellise meetodiga ettevõtja jaoks mõnevõrra suurem halduskoormus, kuna ta peab töö- ja erasõitude mahu tõendamiseks kasutama sõidupäevikut. Samas on Soomes ette nähtud allahindlus neile, kes kasutavad sõiduautot töösõitudeks rohkem, kui 30 000 km aastas<sup>139</sup>, seega sõidupäeviku pidamine on

---

<sup>137</sup> *Op. cit.*, § 18

<sup>138</sup> *Op. cit.*, § 24

<sup>139</sup> *Op. cit.*, § 19

paljudel juhtudel paratamatu ka siis, kui maksukohustuse arvutamisel lähtuda sõiduauto asendusmaksumusest, kui ettevõtja soovib kasutada seadusandja poolt ette nähtud soodustust. Samuti ei ole ilma sõidupäevikuta või GPS süsteemi või muu sarnase töötajat ja tööandjat mõnevõrra koormava lahenduseta võimalik kindlaks teha, millises mahus töötaja sõiduautot erasõitudeks kasutab. Sõiduauto kasutamisintensiivsusest sõltub aga ka töötaja poolt saadava hüve väärtus, mis on oluline kindlaks teha, et tagada töötasu ühetaoline maksustamine.

Sarnaselt Eesti süsteemile on ka Soomes eraldi välja toodud, et erasõitudena loetakse ka töölt koju ja tagasi tööle sõitmist.<sup>140</sup> Samas on Soomes lubatud erisoodustusest maha arvata sellised tööle ja koju sõitmise kulud, mis töötajal oleks, kui ta kasutaks tööle sõitmiseks kõige soodsamat transpordivahendit (üldjuhul ühistransporti).<sup>141</sup> Seega näiteks, kui töötajal oleks võimalik tööle sõita ka bussiga, kuid ta kasutab selleks siiski äriühingule kuuluvat sõiduautot, siis ta saab erisoodustuse hinnast maha arvata bussisõidu kuluva rahasumma. Tegemist on huvitava regulatsiooniga arvestades seda, et üldjuhul ei ole tööandja kohustatud hüvitama töötaja tööle sõitmise seotud kulusid. Seega näiteks, kui töötaja käiks töö bussiga, siis bussipiletite kulu äriühingu kuludesse arvestada ei saaks ilma, et sellega ei kaasneks maksukohustust erisoodustuselt.

Lisaks on Soomes tehtud mitmeid erandeid lisaks kahele alternatiivsele maksustamise meetodile. Näiteks elektriautode puhul on erisoodustuse hinda vähendatud mõlemal juhul – nii erasõitudena läbitud ühe kilomeetri hinda, kui ka sõiduauto asendusmaksumusest lähtuvat erisoodustuse hinda. Sellega on Soome otsustanud soodustada äriühingute poolt elektriautode ostmist, kuna elektriautod on keskkonnasäästlikumad. Sarnane erand on põhimõtteliselt ka Eestis, kuna erisoodustuse maksustamisel ei lähtuta elektriautode puhul maksimaalsest mootori võimsusest, vaid keskmisest võimsusest, mistõttu on elektriautode maksukohustus väiksem, kui võrreldava mootori võimsusega bensiini- või diiselmootoriga sõiduautel. Soome maksuameti otsuse § 19 kohaselt kui ettevõtlusega seotud sõidud ületavad ühes kalendriaastas 30 000 km, siis on erisoodustuse hinnaks 80% § 17 alusel arvutatavast hinnast. Arvestades seda, et mida suurem on sõiduauto läbisõit, seda väiksem on ka sõiduauto väärtus, siis on selline erand põhjendatud. Kui sõiduautoga on tehtud töösõite üle 30 000 km ulatuses aastas, siis moodustab tõenäoliselt erasõitude maht kogu sõiduauto kasutamisintensiivsusest pigem väga väikse osa. Teisalt on § 17 eelviimase lõigu kohaselt maksuhalduril õigus erisoodustuse hinda

---

<sup>140</sup> *Op. cit.*, § 22

<sup>141</sup> Finnish Tax Administration. Driving a company car. 02.01.2017 - [https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/travel\\_expenses/driving\\_a\\_company\\_ca/](https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/travel_expenses/driving_a_company_ca/) (01.02.2018)

tõsta olukorras, kus erasõitadena läbitud kilomeetrite arv ületab 18 000 kilomeetrit kalendriaastas. Arusaamatuks jääb, kui palju ja mille alusel on sel juhul Soome maksuhalduril õigus erisoodustuse hinda tõsta. Sarnaselt Eestis kuni 31.12.2017 kehtinud süsteemile, on ka Soomes võimalik töötajal § 21 lg 2 kohaselt äriühingule sõiduauto kasutamise seotud kulud hüvitada ning sellisel juhul erisoodustust ei kaasne.<sup>142</sup> Tegemist on mugava lahendusega olukorras, kus töötaja kasutab äriühingule kuuluvat sõiduautot väga harva ning ei soovi selleks teha liiga suuri kulutusi.

Oluline on märkida, et lisaks äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisele on Soomes veel ka üldine automaks, mille aluseks on sõiduauto jaehind ja CO<sub>2</sub> emissioon.<sup>143</sup> Sellest tulenevalt ei ole Soomes peetud vajalikuks sõiduautodega seotud erisoodustuse maksustamisel lisategurina arvestada ka CO<sub>2</sub> emissiooniga, kuna riigi üldine maksupoliitika kõikide sõiduautode osas soosib juba niikuinii väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduautode ostmist, kuna üldine maksukohustus on väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduauto puhul väiksem automaksu tõttu.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine on Soomes sarnane nagu erisoodustuse arvutamise süsteem, st sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata selles ulatuses, mis vastab sõiduauto ettevõtluses kasutamise ulatusele.<sup>144</sup> Soome käibemaksu seaduse artikkel 82 kohaselt, kui kaupa või teenust kasutatakse osaliselt eratarbeks, siis on maksustatav summa see osa kauba või teenuse hinnast, mis vastab kauba või teenuse erakasutuse osakaalule kogukasutusest.<sup>145</sup> Selleks, et sisendkäibemaksu maha arvata, peab ettevõtte koguma tõendeid, et tõendada millises ulatuses on sõiduautot kasutatud ettevõtlusega seotud sõitudeks ning millises ulatuses on sõiduautot kasutatud erasõitudeks. Selleks saavad ettevõtjad kasutada sõidupäevikut. Sõidupäeviku pidamine ei ole Soomes ülemäära koormav sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil, kuna erisoodustuse arvutamisel on niikuinii ühe alternatiivse võimaluse aluseks sõidupäeviku andmed. Seega erinevalt Eestist arvestatakse Soomes ka sisendkäibemaksu mahaarvamise seotud piirangute puhul sellega, kui suures ulatuses sõiduautot reaalselt erasõitudeks kasutatakse. Soomes on seega ka sõiduauto soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamisel

---

<sup>142</sup> Soome maksuameti otsus § 17-21

<sup>143</sup> Finnish Tax Administration. Car Tax. - [https://www.vero.fi/en/individuals/vehicles/car\\_tax/](https://www.vero.fi/en/individuals/vehicles/car_tax/) (31.01.2018)

<sup>144</sup> Finnish Tax Administration. Deducting VAT on purchases. 02.01.2017 – <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/vat/deducting-vat-on-purchases/> (21.02.2018)

<sup>145</sup> Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 – <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=Arvonlis%C3%A4verolaki> (21.02.2018)

arvestatud konkreetsete asjaoludega tagades nii õiglase maksukohustuse lähtuvalt sõiduauto erakasutuse intensiivsusest.

Soomes kehtiva sõiduautode erakasutuse maksustamise regulatsiooni puhul on täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksmine, kuna erisoodustuse hinna kujunemisel arvestatakse sellega, kui suure rahalise väärtusega hüve töötaja saab tööandja sõiduautot kasutades. Seejuures on arvestatud nii sõiduauto hinnaga kui ka töötaja poolt realselt erasõituna läbitud kilomeetrite arvuga. Samas aga oleks Soomes erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk paremini täidetud, kui sõiduauto hinna ja erasõitude kilometraažiga arvestatakse samaaegselt mitte alternatiivselt. See oleks võimalik näiteks nii, et sõiduautoga läbitud kilomeetri hind oleks sõltuvuses sõiduauto väärtusest. Teisalt oleks aga sellisel juhul tegemist senisest veelgi keerukama süsteemiga, mis võib jääda maksumaksjatele segaseks ja arusaamatuks ning mille administreerimine muutuks ka maksuhaldurile võib-olla liiga keerukaks, mis võib kaasa tuua erinevaid lahendeid ja tõlgendusi sarnastes olukordades.

Soomes kehtiva sõiduautode erakasutuse maksustamise puhul ei ole täidetud erisoodustuse maksustamise teine üldine eesmärk suunata äriühinguid kasutama sõiduautosid vähem ning valida keskkonnasäästlikumaid sõiduautosid. Soomes ei ole erisoodustuse maksustamisel arvestatud keskkonnasäästlikkuse aspektist oluliste teguritega (v.a erakasutuse kilomeetrite arv). Samas aga on seda kompenseeritud üldise automaksuga, mille suurus sõltub CO<sub>2</sub> emissiooni tasemest.

Kui võrrelda Eestis alates 01.01.2018 kehtivat maksusüsteemi ja Soome maksusüsteemi, siis Soome on valinud sõiduauto erisoodustuse maksustamiseks oluliselt õiglasema meetodite kombinatsiooni, kui Eesti. Soome kehtiva süsteemi puhul on paremini tagatud, et erinevate töötajate kogu töötasu maksustatakse ühetaoliselt, kuna maksukohustus sõltub töötaja poolt kasutatava sõiduauto väärtusest või sellega erasõituna läbitud kilomeetritest. Eestis aga sõltub maksukohustus vaid sõiduauto kilovattide hulgast ja vähesel määral ka sõiduauto vanusest, kuid muid alternatiive ei ole. Käesoleva töö autor on seisukohal, et ka Eestis oleks võimalik rakendada sarnast regulatsiooni nagu Soomes, kuid selleks, et tagada erisoodustuse maksustamise mõlemad eesmärgid, tuleks rakendada Soomes kehtivat kahte alternatiivi samaaegselt. See tähendab, et seadusandja peaks välja töötama tabeli, kust on näha, kui suur on näiteks erinevates hinnavahemikes olevate väärtustega sõiduauto erasõituna sõidetud ühe kilomeetri hind.

## 4.2 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Lätis

Eelnevalt käsitletud OECD analüüsist on välja jäänud Läti maksusüsteem, kuna Läti ei olnud uuringu koostamise ajal veel OECD-ga liitunud. Kuna Läti äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise süsteem on kõige sarnasem Eestis alates 01.01.2018 kehtivale regulatsioonile, siis on käesoleva töö autor valinud võrreldavaks riigiks Läti.

Lätis kehtiv äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise süsteem on oluliselt lihtsam kui Soomes ning sarnaneb pigem Eestis kehtivale süsteemile. Sarnaselt Soomele on ka Lätis üldise automaksu ja äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksu seaduse (edaspidi nimetatud Läti automaksu seadus)<sup>146</sup> kohaselt lisaks äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisele kasutusel ka üldine automaks.

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamisel on arvesse võetud vaid sõiduauto mootori töömaht ning erand on tehtud elektriautodele ja sõiduautodele, mis on registreeritud enne 2005. aastat. Erinevalt Eesti ja Soome regulatsioonist, mille puhul sõiduautode erakasutust maksustatakse kui erisoodustust ja sellelt makstakse tulu- ja sotsiaalmaksu nagu töötasult, on Lätis äriühingutele kuuluvatele sõiduautodele, mida kasutatakse muuhulgas ka erasõitudeks, ette nähtud eraldi maks, mille konkreetsed suurused on seaduses ette nähtud. Läti füüsilise isiku tulumaksuseaduse § 8 lg 2<sup>3</sup> kohaselt peetakse sõiduauto erakasutust erisoodustuseks juhul, kui äriühing ei ole tasunud Läti automaksu seaduses sätestatud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksu.<sup>147</sup> Seega peetakse äriühingute sõiduautode erakasutust Lätis küll erisoodustuseks, mida tuleks maksustada nagu töötasu, kuid seadusandja on teinud sellise erisoodustuse liigi osas erandi ning välja töötanud eraldi maksu. Läti füüsilise isiku tulumaksuseaduse § 9 lg 41 kohaselt ei maksustata äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutusest saadavat erisoodustust tulumaksuga, kui äriühing on tasunud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksu.

Läti automaksu seaduse § 12 lg 1 kohaselt maksustatakse äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutust pärast 01.01.2005 registreeritud sõiduautode puhul lähtuvalt mootori töömahust. Selleks on Lätis kolm astet: mootori töömaht kuni 2000 cm<sup>3</sup>, mootori töömaht 2001 cm<sup>3</sup> – 2500

---

<sup>146</sup> Law On the Vehicle Operation Tax and Company Car Tax. Latvijas Vēstnesis, 206 (4398), 30.12.2010. - <https://likumi.lv/ta/en/id/223536-law-on-the-vehicle-operation-tax-and-company-car-tax> (04.02.2018)

<sup>147</sup> Law on Personal Income Tax. Latvijas Vēstnesis, 32, 01.06.1993 – <https://likumi.lv/ta/en/id/56880-on-personal-income-tax> (21.02.2018)



cm<sup>3</sup> ja üle 2500 cm<sup>3</sup>.<sup>148</sup> Seejuures mida suurem on sõiduauto mootori töömaht, seda suurem on ka igakuine maksukohustus. Varem kui 01.01.2005 registreeritud sõiduautode puhul ei arvestata maksukohustuse arvutamisel sõiduauto mootori töömahtu, vaid selliste sõiduautode puhul kehtib seadusandja poolt kindlaksmääratud maksukohustus 46 eurot kuus, mis on täpselt sama suur nagu keskmise mootori töömahuga uuema sõiduauto puhul.<sup>149</sup> Samuti on väiksem seadusandja poolt kindlaksmääratud maksukohustus elektriautode puhul.<sup>150</sup> Selle kaudu on seadusandja tõenäoliselt soovinud soodustada elektriautode ostmist äriühingute poolt.

Kuigi Läti automaksu seadust analüüsid esmapilgul mulje, et tegemist on üldise kõikide äriühingute kõiki sõiduautosid puudutava maksuga, siis viitab sellele, et tegelikult maksustatakse vaid sõiduautode erakasutust § 14 lg 1 p-s 5 toodud erand, millisel juhul maksukohustust ei kaasne. Nimelt ei maksta äriühingu sõiduautolt maksu siis, kui sõiduautot kasutatakse üksnes ettevõtluse tarbeks. Läti automaksu seaduse § 14 lg 3 kohaselt peab sellisel juhul maksumaksja suutma tõendada, et sõiduautoga tehtud sõidud on ainult ettevõtlusega seotud. Seda saab maksumaksja teha näiteks sõidupäevikut kasutades. Seega on sarnaselt Eesti regulatsioonile sõidupäeviku pidamine vajalik vaid juhul, kui sõiduautot kasutatakse üksnes ettevõtluse tarbeks. Samuti on sarnaselt Eestis alates 01.01.2018 kehtivale regulatsioonile ka Lätis ette nähtud maksumaksja kohustus teavitada sõiduautode registri pidajat sellest, et sõiduautot kasutatakse ainult ettevõtluse tarbeks.<sup>151</sup> Seega peab ka Lätis sõiduauto ainuüksi ettevõtluse tarbeks kasutamine nähtuma registrist.

Sarnaselt Eestile on ka Läti taotlenud Euroopa Nõukogult erandit sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu kehtestamiseks seoses sõiduautode erakasutusega. Nõukogu võttis vastu rakendusotsuse, millega lubatakse Lätil piirata 50% määraga õigust maha arvata sisendkäibemaks selliste sõiduautodega seotud kuludelt, mida ei kasutata üksnes ettevõtluse eesmärgil.<sup>152</sup> Varasemalt oli Lätile antud luba piirata mahaarvamise õigus 80%-le selliste sõiduautode puhul, mida ei kasutata üksnes ettevõtluse eesmärgil.<sup>153</sup> Euroopa Komisjoni ettepaneku seletuskirjas on märgitud, et Läti soovis vähendada sisendkäibemaksu

---

<sup>148</sup> Läti automaksu seadus § 12 lg 1 p 1-3

<sup>149</sup> Läti automaksu seadus § 12 lg 2

<sup>150</sup> Läti automaksu seadus § 12 lg 1<sup>1</sup>

<sup>151</sup> Läti automaksu seadus § 14 lg 1 p 5

<sup>152</sup> Nõukogu rakendusotsus nr 2015/2429/EL, 10. detsember 2015, mille kohaselt lubatakse Lätil kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 334, lk 15-17

<sup>153</sup> Nõukogu rakendusotsus nr 2013/191/EL, 22 aprill 2013, mille kohaselt lubatakse Lätis kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 113, lk 11-12

mahaarvamise määra, kuna see ei vastanud enam tegelikule olukorrale Lätis poolt kogutud statistiliste andmete kohaselt.<sup>154</sup> Statistilised andmed on kogutud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksu alusel. Sellest on tehtud järeldus, kui paljud ettevõtjad kasutavad sõiduautosid ka erasõitudeks, kuid arvestades Lätis kehtivat sõiduauto mootori töömahust sõltuvat erisoodustuse hinna arvutamise süsteemi, ei ole võimalik ainuüksi maksukohustuse täitmise andmete alusel teha järeldusi selle kohta, kui suures ulatuses Lätis äriühingutele kuuluvaid sõiduautosid erasõitudeks kasutatakse. Statistikat võib mõjutada ka see, et Lätis on võimalik, et ettevõtja tasub automaksu ka sellisel juhul, kui ta tegelikult sõiduautot isiklikuks tarbeks üldse ei kasuta, kuna automaksu mitte makstes peab ettevõtja olema valmis tõendama, et kõik sõidud konkreetse sõiduautoga on tehtud vaid ettevõtluse tarbeks (seega peab ettevõtja kasutama sel juhul sõidupäevikut). Seetõttu võib ettevõtja eelistada halduskoormuse vähendamiseks tasuda automaksu, kui see tema jaoks soodsam ja mugavam on. Seega sarnaselt Eestile ei lähtu ka Lätis sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu puhul reaalsest konkreetse sõiduauto erakasutuse ulatusest, vaid ebamäärastest statistilistest näitajatest, mis seab enamiku ettevõtjatest ebaõiglasesse olukorda, kus nad ei saa sõiduauto ettevõtluse tarbeks kasutamise määrale vastavas ulatuses sisendkäibemaksu maha arvata. Seega sarnaselt Eestile erinevad ka Lätis sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglid erisoodustuse tulumaksu reeglitest. Siiski on mõlemal maksukohustusel üks ühine joon – nii käibemaksu kui ka tulumaksu puhul ei võeta arvesse tegelikku sõiduauto erakasutuse ulatust.

Eeltoodust tulenevalt on Lätis kehtiv äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamise süsteem küllaltki lihtne ning väga väikse halduskoormusega. Sõidupäevikut on vaja pidada vaid juhul, kui sõiduautot erasõitudeks üldse ei kasutata. Kui sõiduautot kasutatakse ka erasõitudeks, siis on maksukohustuse suurus seaduses ette nähtud lähtuvalt sõiduauto mootori töömahust, arvestades ka sõiduauto vanust. Sellise meetodi puhul aga ei võeta maksustamisel arvesse sõiduauto väärtust ega erasõitudeks kasutamise intensiivsust, mistõttu ei ole võimalik teada saada, millise väärtusega hüve töötaja sõiduautot kasutades realselt saab. Kuna Lätis ei ole äriühingutele kuuluvate sõiduautode maks ette nähtud erisoodustusena, vaid tegemist on eraldi maksu liigiga, siis ei ole tagatud töötaja poolt sõiduauto kasutamisest saadava väärtuse ja muu töötasu ühetaoline maksustamine. Lätis ei maksustata äriühingu sõiduauto erakasutust kui töötasu, st tulu- ja sotsiaalmaksu asemel on eraldi maksuliik seaduses kindlaks määratud

---

<sup>154</sup> Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2015/0254, 30. oktoober 2015: Nõukogu rakendusotsus mille kohaselt lubatakse Lätis kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0546&from=EN> (21.02.2018)

konkreetses maksumääraga. Sellest tulenevalt ei ole Läti süsteemi puhul täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine.

Erisoodustuse maksustamise teiseks üldiseks eesmärgiks on suunata äriühinguid soetama endale keskkonnasäästlikum sõiduauto ja kasutama sõiduauto võimalikult vähe. Lätis kasutusel oleva äriühingute sõiduautoade maksu puhul ei ole nimetatud keskkonnaalane eesmärk täidetud, kuna maksukohustuse suurus ei sõltu mistahes muust keskkonnaalasest tegurist, vaid ainult sõiduauto mootori töömahust.<sup>155</sup> Keskkonnasäästlikkuse aspekti tasakaalustab Lätis üldine automaks, mida kohustuvad tasuma kõik sõiduautoade omanikud (mõne erandiga). Läti automaksu seaduse § 1 lg 4 kohaselt makstakse üldist automaksu ja äriühingute sõiduautoade maksu samaaegselt. Seega äriühingute sõiduautoade maksu tasumine ei vabasta üldise automaksu maksmise kohustusest, mistõttu mõjutab üldine automaks paratamatult ka äriühingute valikuid. Üldise automaksu puhul võetakse pärast 31.12.2008 registreeritud sõiduautoade puhul arvesse CO<sub>2</sub> emissioon.<sup>156</sup> Vanemate autode puhul (registreeritud alates 01.01.2005) liidetakse kokku sõiduauto täismassist, mootori töömahust ja mootori võimsusest (kW) lähtuvad maksusummad.<sup>157</sup> Veelgi vanemate sõiduautoade puhul lähtutakse maksukohustuse arvutamisel ainult sõiduauto täismassist.<sup>158</sup> Kuna uuemate sõiduautoade puhul võetakse maksustamisel arvesse CO<sub>2</sub> emissioon, siis on kaudselt üldise sõiduautoade maksu abil täidetud ka erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk, kuid sarnaselt Soomele ei ole ka Lätis otsustatud keskkonnaalaste teguritega arvestada ainult äriühingutele kuuluvate sõiduautoade puhul, vaid kõikide sõiduautoade puhul, mis paratamatult mõjutab ka äriühinguid.

Läti maksusüsteem on oluliselt lihtsam kui Soomes ning umbes sama suure halduskoormusega nagu Eestis (kui kõrvale jätta üldine automaks), kuid sarnaselt Eestile ei ole ka Lätis kehtiva äriühingutele kuuluvate sõiduautoade erakasutuse maksustamise puhul täidetud erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid. Siiski on Läti seadusandja endale teadvustanud seda, et

---

<sup>155</sup> Mootori töömaht ei ole alati otseses seoses sõiduauto keskkonnasäästlikkusega. Isegi sama kütusetüübi puhul saab tuua selliseid näited, kus suurema mootori töömahuga sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon on väiksem, kui väiksema silindrite töömahuga sõiduauto puhul. Näiteks on Škoda Octavia 1,4 TSI mootori töömaht 1395 cm<sup>3</sup> ja CO<sub>2</sub> emissioon 121 g/km, kuid Škoda Octavia 1,5 TSI mootori töömaht on 1495 cm<sup>3</sup> ja CO<sub>2</sub> emissioon 113 g/km. Veelgi suuremad on vahed erinevate kütusetüüpidega sõiduautoade puhul, mistõttu ainuüksi sõiduauto mootori töömahust ei saa teha keskkonnasäästlikkuse osas järeldusi. Näiteks Läti äriühingute sõiduautoade maksu puhul oleks need kaks sõiduautoot ühes kategoorias ja maksukohustus oleks sama suur. Läti üldise automaksu puhul oleks aga toodud näite puhul maksukohustus erinev, kuna maksukohustus sõltub CO<sub>2</sub> emissioonist. Läti automaksu seaduse § 4 lg 2<sup>1</sup> punkti 4 kohaselt oleks Škoda Octavia 1,4 TSI maksukohustus 84 eurot, kuid punkti 3 kohaselt oleks Škoda Octavia 1,5 TSI maksukohustus 48 eurot.

<sup>156</sup> Vehicle Operating Tax. Latvian Ministry of Finance. 17.01.2018 – [http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/vehicle\\_operating\\_tax/](http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/vehicle_operating_tax/) (04.02.2018)

<sup>157</sup> Läti automaksu seadus § 4 lg 3

<sup>158</sup> Läti automaksu seadus § 4 lg 4

selline maksusüsteem ei täida erisoodustuse maksustamise eesmärke ning ei taga töötasu ühetaolist maksustamist, mistõttu on Lätis otsustatud sellise regulatsiooni kehtestamiseks ette näha eraldi maks, mitte maksustada äriühingu sõiduauto erakasutust kui erisoodustust, mis eeldab töötaja poolt saadava hüve väärtuse kindlakstegemist. Eestis alates 01.01.2018 kehtivad erisoodustuse maksustamise lähtealused on küllaltki sarnased Lätis äriühingutele ette nähtud spetsiaalse maksu arvutamise lähtealustega. Mõlemal juhul on seadusandja kindlaks määranud konkreetsed hinnad, mis sõltuvad ühest sõiduauto tehnilistest andmetest kindlakstehtavast tegurist (Eestis kilovattidest, Lätis mootori töömahust).

Käesoleva töö autori hinnangul ei tohiks Eestis erisoodustuse maksustamise regulatsiooni muutmisel eeskujuna käsitleda Läti maksusüsteemi, kuna äriühingule kuuluva sõiduauto töötaja erakasutusse andmine vastab erisoodustuse definitsioonile, mistõttu puudub mistahes mõistlik põhjendus, miks sellist tegevust peaks maksustama eraldi maksuga. Õiglasema erisoodustuse maksustamise tagab igal konkreetsel juhul töötaja poolt saadava hüve kindlakstegemine, mitte ühtse määra kehtestamine.

#### **4.3 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Belgias**

Käesoleva töö autor on kolmandaks võrreldavaks riigiks valinud Belgia, kuna Belgias kasutusel olev maksusüsteem vastab kõige vähem Euroopa Liidu liikmesriikidest erisoodustuse maksustamise eesmärkidele ning seda on seetõttu korduvalt kritiseeritud. Sellegipoolest on Belgias käesoleval ajal kehtiv erisoodustuse maksustamise regulatsioon juba aastaid kehtinud ning seadusandja on seni teinud vaid väikseid muudatusi.

Sõiduauto erakasutuse maksustamise süsteem Belgias on keerukam, kui Eestis ja Lätis, kuid siiski lihtsam ja väiksema halduskoormusega kui Soomes. Äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel arvestatakse Belgias maksukohustuse aluseks olevate teguritena sõiduauto hinda, kütuse tüüpi, sõiduauto vanust ja CO<sub>2</sub> emissiooni. Seejuures sõltub erisoodustuse hinna arvutamisel konkreetne protsent sõiduauto hinnast sellest, kui suur on sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon. Mida suurem on sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioon, seda suurema protsendi sõiduauto hinnast moodustab erisoodustuse hind. Samuti sõltub protsendi suurus ka sellest, millist tüüpi kütust sõiduauto kasutab ning kui vana sõiduautoga on tegemist.<sup>159</sup>

---

<sup>159</sup> S. Princen, lk 2

Belgia maksusüsteemi puhul on suurimaks probleemiks see, et Belgia seaduste kohaselt ei pea erisoodustusele maksta sotsiaalmaksu, mistõttu ei ole sõiduauto töötaja kasutusse andmine samamoodi maksustatud nagu oleks samas väärtuses töötasu töötajale maksmine. Olulise maksusoodustuse tõttu on Belgias äriühingutele kuuluvate sõiduautode kasutamine väga populaarne.<sup>160</sup> Seega ei ole sotsiaalmaksu kohustuse puudumise tõttu tagatud erisoodustuse eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Siiski on Belgia regulatsiooni puhul huvitav see, et vaatamata asjaolule, et erisoodustust ei maksustata nagu töötasu (sotsiaalmaksu ei pea maksta), püütakse siiski Belgias maksukohustuse määramisel kindlaks teha töötaja poolt saadava hüve väärtus sõiduauto väärtust arvesse võttes.

Belgias kasutatava süsteemi miinuseks on ka see, et sõiduauto erakasutuse maksustamisel ei arvestata erasõitjana läbitud kilometraaži ning kõik sõiduautoga seotud kulutused on ettevõtte tulust maha arvatavad, mistõttu on levinud see, et tööandja maksab töötaja erasõitudele kulunud kütuse eest.<sup>161</sup> Kuna maksukohustuse suurus ei mõjuta see, kui suures ulatuses töötaja sõiduautot erasõitudeks kasutab, siis ei arvestata Belgias maksukohustuse määramisel täpselt selle hüve väärtusega, mida töötaja äriühingu sõiduautot kasutades saab. Täpselt sama suur maksukohustus on nii juhul, kui töötaja kasutab sõiduautot vaid üksikud korrad kuus, kui ka juhul, kui töötaja kasutab sõiduautot iga päev ja läbib ühes kuus sadu kilomeetreid erasõitjana.

Belgias on võetud äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamisel arvesse sõiduautode CO<sub>2</sub> emissiooni. Regulatsiooni eesmärk on motiveerida äriühinguid ostma väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduautosid ja seeläbi vähendada keskkonnasaastet arvestades seda, et Belgias on tõsiseid probleeme õhusaastega.<sup>162</sup> Siiski ei ole regulatsioon Belgias erilisi tulemusi andnud. Õhusaaste vähendamist pärsib see, et Belgias ei ole töötaja poolt erasõitjana kasutatud kütus kuidagi eraldi täiendavalt maksustatud, samuti ei sõltu maksustamine ka kuidagi erasõitjana sõidetud kilomeetrite arvust, mistõttu soodustab maksusüsteem inimeste sõltuvust autodest ning töökohast kaugemale kolimist.<sup>163</sup> Tööandja poolt sõiduauto töötaja erakasutusse andmine on Belgias oluliselt soodsam kui samas väärtuses rahalise töötasu maksmine ning olukorras, kus kütuse (kui sõiduauto peamise jooksva kuluallika) eest tasub tööandja, siis puudub töötajal mistahes motivatsioon oma erasõite piirata, kasutada võimalusel sõiduauto asemel ühistransporti, liikuda jala või jalgrattaga vms. Uuringud on näidanud, et äriühingute

---

<sup>160</sup> S. Princen, lk 3

<sup>161</sup> *Op. cit.*

<sup>162</sup> *Op. cit.*, lk 2

<sup>163</sup> *Op. cit.*, lk 4

sõiduautode erakasutuse soodustamine soodsa maksusüsteemiga toob kaasa kogu sõiduautot kasutava töötaja leibkonna sõiduauto kasutamise intensiivsuse tõusu.<sup>164</sup>

Selleks, et vähendada autostumisega seotud keskkonnaprobleeme ja ummikuid Belgias, on seadusandja alates 2018. aastast ette näinud võimaluse, et töötajatel, kelle kasutusse on antud äriühingule kuuluv sõiduauto, on võimalik kokkuleppel tööandjaga asendada sõiduauto samas väärtuses rahasummaga („*mobility budget*“). Sellisel juhul sõiduauto väljavahetamisega saadava rahasummaga ei kaasne täiendavat maksukohustust töötajale ega tööandjale, vaid makse tuleb ka edaspidi maksta täpselt sama palju kui sõiduauto puhul.<sup>165</sup> Tegemist on huvitava alternatiivse maksusoodustuse lahendusega. Arusaamatuks jääb ainult, miks peaks olema töötajate, kellel on (nt oma ametikohast tulenevalt) õigus saada enda kasutusse äriühingule kuuluv sõiduauto, töötasu väiksema maksukoormusega, kui selliste töötajate töötasu, kellel ei ole õigust äriühingule kuuluva sõiduauto kasutamiseks. Sõiduauto asendamisest saadav rahasumma on täpselt samasuguse iseloomuga tasu nagu töötaja töötasu. Iseenesest on Belgia seadusandja eesmärk õige, kuna nn ametiautode kasutamine Belgias on äärmiselt levinud ning Belgias on tõsised probleemid õhusaaste ja ummikutega, mistõttu tuleb kuidagi autode kasutamist vähendada. Samas aga oleks sama eesmärki tõenäoliselt võimalik saavutada ka õiglasemalt ühetaolist maksustamist tagades, näiteks nii, et muuta äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutus sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Sellisel juhul kaoks tööandjatel võimalus oma töötajatele soodsalt sõiduautosid jagada, kuna sellega kaasneks sama suur maksukohustus nagu töötasu maksmisega, mistõttu ei oleks töötajal ega tööandjal huvi liiga kergekäeliselt äriühingut sõiduautot erasõitudeks kasutada.

Kuigi Belgias ei mõjuta sõiduautoga erasõitadena läbitud kilometraaž tulumaksukohustuse suurust, siis võetakse erasõitude proportsiooni arvesse sõiduauto soetamisel sisendkäibemaksu maha arvamisel. Sisendkäibemaksu maha arvamiseks on Belgias kolm meetodit. Esiteks, sõidupäeviku alusel saab kindlaks teha täpse erasõitude protsendi ning vastavalt sellele käibemaks maha arvata. Teiseks, erasõitude protsent leitakse vastavalt töötaja töökoha ja kodu vahelisele vahemaale. Kolmandaks on võimalik kasutada seaduses ette nähtud konkreetset määra, milleks on 35%. Igal juhul ei saa erasõitudeks kasutatava sõiduauto puhul käibemaksu maha arvata suuremas ulatuses, kui 50%.<sup>166</sup> Euroopa Komisjoni poolt läbiviidud analüüsis on

---

<sup>164</sup> Y. Shiftan, G. Albert, T. Keinan. The impact of company-car taxation policy on travel behavior. Transport Policy, January 2012 – <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2011.09.001> (04.02.2018)

<sup>165</sup> K. De Haen, W. Brackx. Is it wise to swap your company car against a mobility budget in 2018? 13.12.2017 – <http://www.vmb.be/en/posts/is-it-wise-to-swap-your-company-car-against-a-mobility-budget-2018/> (04.02.2018)

<sup>166</sup> S. Pricen, lk 3

kõige paremaks meetodiks peetud sõidupäeviku pidamist, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise määr peaks vastama võimalikult täpselt sellele, kui palju kasutatakse sõiduautot ettevõtluse tarbeks.<sup>167</sup> Kuna ka Belgias on piiratud sisendkäibemaksu mahaarvamine 50%-ga, siis sarnaneb Belgia regulatsioon mõneti Eesti regulatsiooniga. Samas on Belgias erinevalt tulumaksu regulatsioonist, käibemaksu puhul enam püütud arvestada sellega, kui palju sõiduautot reaalselt erasõitudeks kasutatakse. Siiski, kuna käibemaksu mahaarvamine on alati piiratud maksimaalselt 50%-ga, siis ei ole selline regulatsioon maksumaksja jaoks soodne, kui sõiduautot kasutatakse erasõitudeks väiksemas ulatuses kui 50%. Igal juhul saab sellisel juhul maha arvata vaid 50% käibemaksust. Samas, kui erasõitude osakaal on suurem, kui 50%, siis saab maha arvata väiksema osa käibemaksust ning kuna ühe variandina on seadusandja näinud ette ka võimaluse maha arvata 35% käibemaksust ilma mistahes sõitude arvestust pidamata, siis võib see soodustada seda, et juhul, kui sõiduautot kasutatakse ainult erasõitudeks, siis kasutavad äriühingud siiski võimalust maha arvata 35% käibemaksust, kuna seda on võimalik teha ilma mistahes sõidupäevikut pidamata. Seega võimaldab Belgia käibemaksu regulatsioon mõningal määral kuritarvitusi ning ei arvesta täielikult reaalse sõiduauto erasõitudeks kasutamise osakaaluga. Samas arvestatakse Belgias reaalselt sõiduauto erakasutuse osakaalu sisendkäibemaksu maha arvamisel rohkem kui Eestis.

Võrreldes Belgia maksusüsteemi Eestis alates 01.01.2018 kehtiva süsteemiga, siis järeldeb käesoleva töö autor, et Eesti maksusüsteem küll ei vasta erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele, kuid tagab siiski õiglasema sõiduauto kasutamisest saadava erisoodustuse maksustamise, kui Belgia maksusüsteem. Peamine Belgia maksusüsteemi probleem on see, et erisoodustuselt ei pea maksuma sotsiaalmaksu, mis seab äriühingu sõiduautot kasutava töötaja ebavõrdsesse olukorda võrreldes töötajaga, kes ei kasuta äriühingu sõiduautot ja kelle töötasult makstakse täies ulatuses sotsiaalmaksu. Eestis sellist probleemi ei ole, kuna sõiduauto kasutamisest saadavalt erisoodustuselt tuleb maksta ka sotsiaalmaksu samamoodi nagu töötasult. Belgia maksusüsteem on huvitav arvestades seda, et maksustamisel arvestatakse küll keskkonnasaaste aspektidega, kuid siiski ei soovi Belgia seadusandja täielikult loobuda nn ametiautode soodustamisest, millel tõenäoliselt oleks keskkonnale oluline mõju.

Kui arvestada üksnes Belgias kehtivat tulumaksu regulatsiooni, siis võib Belgia seadusandlust pigem võtta Eestile eeskujuks, kuna Belgias on samaaegselt rakendatud nii sõiduauto väärtust iseloomustavat tegurit kui ka keskkonnasaaste tegurit. Selliselt on Belgias erisoodustuse

---

<sup>167</sup> S. Princen, lk 6

tulumaksuga maksustamisel osaliselt tagatud mõlemad erisoodustuse eesmärgid. Seejuures ei ole kahe teguri paralleelne rakendamine kaasa toonud oluliselt suuremat halduskoormust, kuna CO<sub>2</sub> emissiooni on võimalik lihtsasti kindlaks teha sõiduauto tehniliste andmete alusel. Siiski oleks võimalik täita erisoodustuse maksustamise eesmärgid paremini, kui lisada Belgias kasutusel olevale kahele tegurile ka erasõitude kilometraaž.

#### **4.4 Sõiduauto erakasutuse maksustamine Ameerika Ühendriikides**

##### **4.4.1 Õiglane turuhind**

Kõige keerukam erisoodustuse maksustamise süsteem on kasutusel Ameerika Ühendriikides (edaspidi USA). Kuna USA-s on mitmeid erinevaid tegureid kombineeritud omavahel, et leida maksumaksja jaoks kõige õiglasem viis erisoodustust maksustada, siis on käesoleva töö autor valinud võrreldavaks riigiks USA, et analüüsida, kas sarnase süsteemi loomine Eestis oleks võimalik ning kas sellisel juhul oleks täidetud erisoodustuse maksustamise üldised eesmärgid.

USA-s on paralleelselt kasutusel mitmeid erinevaid meetodeid, kuidas kindlaks teha töötaja poolt äriühingule kuuluva sõiduauto erasõitudeks kasutamisel tekkiva erisoodustuse hind.<sup>168</sup> Erisoodustuse hinna kujunemise aluseks on õiglane turuhind. USA-s on kasutusel neli erinevat meetodit, mille abil on võimalik õiglast turuhinda konkreetsel juhul tõendada: miilipõhine reegel, töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel, liisingu väärtuse reegel ning eaturvalises olukorras töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel.<sup>169</sup> Kõikide nimetatud erinevate meetodite puhul esineb täiendavaid eeldusi ja erandeid, mistõttu on USA sõiduauto erakasutuse maksustamise süsteem küllaltki keeruline ning autor käsitleb alljärgnevalt kõiki USA-s kasutusel olevaid meetodeid eraldi alapeatükkides. Kõikidest käesoleva töö autori poolt uuritud erinevate riikide maksusüsteemidest on USA maksusüsteem kõige keerulisem meetodite paljususe ja paljude kohustuslike eelduste tõttu.

Mitte ühegi USA-s kehtiva erisoodustuse hinna arvutamise meetodi puhul ei ole arvestatud ühegi keskkonnaalase näitajaga (nt CO<sub>2</sub> emissioon). Samuti ei ole USA-s üldiselt föderaaltasandil rakendatud üldist CO<sub>2</sub> või muu heitgaasi emissioonil põhinevat automaksu ega

---

<sup>168</sup> The Internal Revenue Service. Employer's Tax Guide to Fringe Benefits. Publication 15-B, 2017. – <https://www.irs.gov/publications/p15b> (05.02.2018)

<sup>169</sup> *Op. cit.*



üldist süsinikühendite emissioonil põhinevat maksu ettevõtjatele.<sup>170</sup> Seega ei ole USA maksusüsteemi puhul täidetud erisoodustuse keskkonnaalane eesmärk suunata isikuid võimalikult vähe kasutama sõiduautosid ning valima keskkonnasäästlikumaid sõiduautosid.

Erisoodustuse õiglane turuhind on summa, mida töötaja oleks pidanud sõltumatule kolmandale isikule maksuma (*arm's-length* põhimõttel) selleks, et osta endale see sama hüve, mille tööandja töötajale võimaldab.<sup>171</sup> Sõiduauto puhul tähendab erisoodustuse õiglane turuhind seega sellist hinda, mida töötaja oleks ise pidanud maksuma, kui ta oleks tööandja poolt antud sõiduauto ise ostnud või liisinud arvestamata mistahes soodustusi, mida tööandja võis konkreetse sõiduauto ostmisel saada. Seega ei võeta USA-s maksustamisel arvesse mitte seda hinda, millega tööandja sõiduauto ostis, vaid maksustamisel on oluline kindlaks teha, millise hinnaga oleks töötaja sama hüve endale soetanud. Käsitletava meetodiga on võimalik üsna täpselt arvestada maksustamisel töötaja poolt saadava hüve reaalse väärtusega, arvestades seda, et maksustamisel on aluseks summa, mida töötaja oleks pidanud oma töötasust ise maksuma selleks, et samaväärset hüve endale ise osta.

Arvestades asjaolu, et sõiduauto õiglast turuhinda on võrdlemisi keeruline kindlaks teha, kuna seda ei ole võimalik vaadata sõiduautode maaletoojate või edasimüüjate hinnakirjadest (nagu Soomes ja Belgias), siis on USA maksuhaldur töötanud välja mitu meetodit, mida saab kasutada sõiduauto õiglase turuhinna kindlakstegemiseks.

Juhul, kui erisoodustuse saaja tasub ise tööandjale erisoodustuse eest, siis sellisel juhul maksukohustust ei kaasne või osalise tasumise korral on võimalik ka maksukohustust vähendada.<sup>172</sup> Selline võimalus oli ka Eestis, kuid alates 01.01.2018 ei ole Eestis enam töötajatel võimalik tööandjale hüvitada tööandja sõiduauto kasutamist.

#### 4.4.2 Miilipõhine reegel

Miilipõhise reegli puhul tuleb esmalt kindlaks teha, millises ulatuses kasutab töötaja sõiduautot erasõitudeks. Seda on töötajal võimalik teha sõidupäevikut pidades. Seejärel tuleb erasõitudena sõidetud miilide arv korrutada seadusandja poolt kindlaks määratud määraga.<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup> Where Carbon Is Taxed – <https://www.carbontax.org/where-carbon-is-taxed/> (06.02.2018)

<sup>171</sup> IRS Tax Guide p 3

<sup>172</sup> R. W. Ditmer. Taxing and Reporting the Personal Use of Employer-Provided Vehicles. – <https://www.payroll-taxes.com/articles/taxing-and-reporting-personal-use-of-employerr-provided-vehicles> (05.02.2018)

<sup>173</sup> *Op. cit.*

Selleks, et kasutada miilipõhist meetodit, peab sõiduauto olema terve aasta jooksul regulaarselt kasutuses ettevõtluse tarbeks või peab sõiduauto vastama kindlaksmääratud läbisõidule. Regulaarne kasutus ettevõtluse tarbeks tähendab seda, et vähemalt 50% sõiduauto läbisõidust moodustavad ettevõtlusega seotud sõidud või sõiduautot kasutatakse iga tööpäev vähemalt kolme töötaja tööle transpordiks või sõiduautot kasutatakse regulaarselt ettevõtluse tarbeks kõiki asjaolusid arvesse võttes. Kui sõiduauto ei ole regulaarselt ettevõtluse tarbeks kasutusel, siis on võimalik siiski miilipõhist reeglit kasutada maksustamisel juhul, kui kalendriaasta jooksul on sõiduautoga sõidetud vähemalt 10 000 miili ja sõiduautot kasutavad selle aasta jooksul peamiselt töötajad.<sup>174</sup> Seega on miilipõhist reeglit võimalik maksustamisel kasutada juhul, kui töötaja sõidab äriühingule kuuluva sõiduautoga erasõituna üle 10 000 miili aastas või ka juhul, kui töötaja sõidab era- ja ärisõituna kokku üle 10 000 miili aastas või sõiduauto on lihtsalt regulaarselt ettevõtlusega seotud otstarbel kasutuses.

Miilipõhist reeglit ei saa maksustamisel kasutada juhul, kui sõiduauto väärtus ületab maksuhalduri poolt määratud aastast sõiduauto maksimaalset väärtust. Näiteks 2016. aastal oli maksimaalne aastane sõiduauto väärtus 15 900 dollarit.<sup>175</sup>

Lisaks eelnevalt kirjeldatud tingimustele kaasneb miilipõhise reegluga veel lisatingimusi. Näiteks selleks, et miilipõhist reeglit kasutada, peab seda hakkama kasutama kohe esimesest päevast, kui töötaja sõiduauto enda erakasutusse saab. Üle saab minna vaid töökoha ja kodu vahel sõitmise reeglile.<sup>176</sup>

Miilipõhise arvutuse puhul on erisoodustuse hinna sisse arvestatud ka sõiduauto kütuse, hoolduse ja kindlustuse kulud. Juhul, kui tööandja töötaja poolt erasõituna kasutatava kütuse eest ei tasu, siis on võimalik erisoodustuse hinda vähendada kindlaksmääratud summa võrra ühe miili kohta.<sup>177</sup> Kui töötaja on sõiduautole ise kütust ostnud või muid kulusid kandnud, siis on võimalik erisoodustust vähendada juhul, kui töötaja tõendab kulude kandmist.<sup>178</sup>

Miilipõhine maksukohustuse arvutamine eeldab töötaja poolt sõidupäeviku pidamist, et kindlaks teha millises ulatuses kasutatakse sõiduautot erasõitudeks ja millises ulatuses

---

<sup>174</sup> *Op. cit.*

<sup>175</sup> *Op. cit.*

<sup>176</sup> *Op. cit.*

<sup>177</sup> *Op. cit.*

<sup>178</sup> R. W. Ditmer

ettevõtlusega seotud sõitudeks. Sõidupäeviku kasutamisega kaasneb küll suurem halduskoormus, kuid selle abil on võimalik täpsemalt kindlaks teha, millise väärtusega hüve töötaja sõiduautot kasutades saab. Küll aga ei arvestata miilipõhise reegli puhul sõiduauto enda väärtusega, kuna erisoodustuse hind ühe miili kohta on kõikide sõiduautode puhul sama suur. See tähendab, et selle reegli puhul on maksukohustus täpselt sama suur siis, kui töötaja kasutab 100 miili ulatuses erasõitudeks 10 000 dollarit maksvat sõiduautot või samas ulatuses 100 000 dollarit maksvat sõiduautot. Siiski on nimetatud näite puhul töötaja poolt saadav hüve erinev, kuna töötaja peaks kallima sõiduauto soetamiseks ka ise tegema suurema investeeringu, mistõttu on kallim sõiduauto töötaja jaoks suurema väärtusega. Miilipõhise reegli abil peaks olema võimalik kindlaks teha sõiduauto õiglane turuhind konkreetse töötaja jaoks, kuid kui erisoodustuse hinna arvutamisel on vaid üks määr kõikide erineva hinnaga sõiduautode puhul, siis ei anna miilipõhine reegel alati õiglast tulemust.

#### 4.4.3 Töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel

Sarnaselt Euroopas levinud arusaamale ei ole ka USA-s ajalooliselt kodu ja töökoha vahel sõitmist peetud ettevõtlusega seotud sõiduks, mistõttu on selliste kulutuste kandmine tööandja poolt üldjuhul maksustatud samamoodi nagu töötasu.<sup>179</sup> Töökoha ja kodu vahel sõitmise reeglit on võimalik sõiduauto õiglase turuhinna kindlaksmääramiseks kasutada juhul, kui sõiduauto ainus erakasutus seisnebki töötaja poolt töökoha ja kodu vahel sõitmisel. Sellisel juhul tuleb erisoodustuse hinna kindlakstegemiseks korrutada iga töö ja kodu vaheline sõit (üks ots) seadusandja poolt kindlaksmääratud määraga. Selliselt saadava korrutise väärtus tuleb lisada töötaja töötasule ja tasuda sellelt tööjõumaksud või peab töötaja selle tööandjale hüvitama. Kui mitu töötajat sõidavad sama sõiduautoga tööle, siis tuleb samamoodi erisoodustust arvutada igäühe suhtes.<sup>180</sup>

Töökoha ja kodu vahel sõitmise reeglit on erisoodustuse hinna arvutamiseks võimalik kasutada juhul, kui sõiduauto on töötajale antud ettevõtlusega seotud otstarbeks, millele lisaks võib töötaja kasutada sõiduautot ka tööle sõitmiseks. Nimetatud tingimus on täidetud ka juhul, kui sõiduautot kasutatakse vähemalt kolme töötaja transpordiks tööle ja tagasi koju. Lisaks peab tööandja sisekorraeeskirjaga ette nägema, et ta ei luba töötajatel kasutada oma sõiduautot

---

<sup>179</sup> S. Potter, M. Enoch, T. Rye, C. Black, B. Ubbels. Tax Treatment of Employer Commuting Support: An International Review. *Transport Reviews*, Vol. 26, No. 2. 2006, lk 229 – <https://doi.org/10.1080/01441640500184385> (06.02.2018)

<sup>180</sup> IRS Tax Guide p 3

muuks isiklikuks otstarbeks, v.a tööle ja koju sõitmiseks või *de minimis* erakasutuseks<sup>181</sup>. Töötaja ei tohi ka realselt kasutada sõiduautot muuks otstarbeks kui vaid tööle ja koju sõitmiseks või *de minimis* erakasutuseks. Samuti ei tohi töökoha ja kodu vahel sõitmise reegli rakendamiseks töötaja, kes sõiduautot kasutab, olla juhatuse või osanike poolt määratud või valitud töötaja, kelle töötasu on üle 105 000 dollari, ettevõtte juhataja, töötaja kelle töötasu on üle 215 000 dollari või töötaja, kellele kuulub vähemalt 1% tööandja kapitalist.<sup>182</sup> Tõenäoliselt on sellise regulatsiooni eesmärk soodustada tööandja poolt töötajate tööle sõitu madalamapalgaliste töötajate puhul ning vältida maksusoodustuse ärakasutamist töötajate poolt, kes saavad ise äriühingu tegevusest kasu ning omavad äriühingu tegevuse üle kontrolli.

Töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel on kõige lihtsam meetod erisoodustuse hinna arvutamiseks, kuna töötaja ei pea sellisel juhul sõidupäevikut pidama ja tööandjale aru andma ning tõendeid koguma selle kohta, millal ja mis otstarbega sõidud on sõiduautoga tehtud.<sup>183</sup> Samas võimaldab see sõiduautot eratarbeks kasutada vaid väga vähesel määral. Samuti peavad töötaja ja tööandja olema valmis vaidluse korral maksuhaldurile tõendama seda, et sõiduautoga ei ole tehtud mistahes muid erasõite peale töötaja töökoha ja kodu vahel sõitmise. Seda saab näiteks teha sõiduauto läbisõidu ülesmärkimisega. Kui üldjuhul oleks töötasu ühetaolise maksustamise eesmärgist lähtuvalt vajalik erisoodustuse hinna arvutamisel arvestada nii sõiduauto väärtusega kui sõiduautot kasutades läbitud vahemaaga, siis juhul, kui töötaja kasutab tööandja sõiduautot ainult tööle ja koju sõitmiseks, ei ole käesoleva töö autori hinnangul niivõrd täpne erisoodustuse eesmärkide järgimine põhjendatud. Kui sõiduauto erakasutus ja sellest tulenev erisoodustus on niivõrd väike, siis sellisel juhul oleks tarbetu kanda lisakulutusi ja suurendada halduskoormust sõidupäeviku pidamise ning sõiduauto väärtuse kindlaks tegemise näol. Seega on väga vähese sõiduauto erakasutuse puhul lihtsustatud meetodi valik põhjendatud.

Töökoha ja kodu vahelt sõitmise reeglile sarnaneb ka ebaturvalises olukorras töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel. Nimetatud juhul on ühe töökoha ja kodu vahelise vahemaa väärtus töötaja jaoks seadusandja poolt kindlaks määratud. Seda reeglit saab maksukohustuse arvutamisel kasutada juhul, kui töötaja tavapäraselt käib tööle jala või kasutab ühistransporti, tööandja on

---

<sup>181</sup> *De minimis* erakasutus tähendab minimaalset sõiduauto erakasutust. Näiteks ettevõtlusega seotud sõitu tehes teeb töötaja peatuse, et ajada oma isiklike asju. Nii kasutab töötaja põhimõtteliselt sõiduautot ka isiklikuks otstarbeks, kuid sellega ei kaasne tööandjale mistahes täiendavaid kulutusi, kuna töötaja oleks ka ainult ettevõtlusega seotud sõitu tehes läbinud sama pika vahemaa.

<sup>182</sup> IRS Tax Guide p 3

<sup>183</sup> R. W. Ditmer

sisekorraeeskirjaga ette näinud, et tööandja sõiduautosid ei tohi kasutada muudeks erasõitudeks, v.a ebaturvalises olukorras töökoha ja kodu vahel sõitmiseks ja töötaja ei tohi ka reaalselt sõiduautot muuks otstarbeks kasutada. Ebaturvaliseks loetakse olukorda, mida peaks mõistlik inimene asjaolusid arvestades ebaturvaliseks, et läbida teekond jala või kasutada ühistransporti.<sup>184</sup> Tegemist on sisuliselt sama regulatsiooniga nagu töökoha ja kodu vahel sõitmise reegel, kuid seda saab kasutada vaid erandlike asjaolude ilmnemisel.

#### 4.4.4 Liisingu väärtuse reegel

Liisingu väärtuse põhimõtte kohaselt tuleb sõiduauto õiglasest turuhinnast maha arvata sõiduauto ettevõtluses kasutamise väärtus, et kindlaks teha erisoodustuse hind.<sup>185</sup> Selleks, et liisingu väärtuse reeglit maksukohustuse arvutamisel kasutada, peab seda reeglit kasutama juba esimesest päevast, kui töötaja erakasutusse antakse tööandja sõiduauto. Üleminek on võimalik vaid siis, kui varasemalt kasutati töökoha ja kodu vahel sõitmise reeglit või miilipõhist reeglit, kuid selle eeldused ei ole enam täidetud.<sup>186</sup>

Kõige levinum liisingu väärtuse reegli puhul kasutatav alustegur on aastane liisingu väärtus. Selleks tuleb esmalt kindlaks teha sõiduauto õiglane turuhind<sup>187</sup> selle päeva seisuga, mil sõiduauto töötajale erakasutuseks üle anti. Maksuhaldur on ette näinud tabeli, kust nähtub, millisele aastase liisingu väärtusele vastab konkreetse turuhinnaga sõiduauto. Erisoodustuse hinna arvutamiseks tuleb tabelist leitav aastane liisingu väärtus korrutada erasõitude protsendiga. Maksuhalduri poolt väljatöötatud tabelis esitatud aastase liisingu väärtuste puhul on aluseks võetud 4-aastane liisinguperiood.<sup>188</sup>

Juhul, kui äriühing ostis sõiduauto sõltumatult kolmandalt isikult *arm's length* põhimõttel, siis on aastase liisingu väärtuse leidmiseks vajalik sõiduauto õiglane turuhind see hind, millega äriühing sõiduauto ostis. Kui äriühing on sõiduauto liisinud, siis saab õiglaseks turuhinnaks olla tootja poolt määratud hind, millele lisandub 4%, tootja soovituslik jaehind, millelt on maha arvatud 8% või teatud juhtudel ka sõiduauto tegelik jaehind.<sup>189</sup> Seega ei ole üldjuhul sõiduauto turuhinna leidmine ülemäära keeruline. Keeruliseks võib osutuda sõiduauto turuhinna

---

<sup>184</sup> IRS Tax Guide p 3

<sup>185</sup> R. W. Ditmer

<sup>186</sup> IRS Tax Guide p 3

<sup>187</sup> Summa, mille töötaja oleks pidanud sõltumatule kolmandale isikule maksma, kui ta oleks sõiduauto ise ostnud või liisinud. Summa sisaldab kõiki lisakulusid ja maksukohustusi.

<sup>188</sup> IRS Tax Guide p 3

<sup>189</sup> *Op. cit.*

kindlakstegemine olukorras, kus tööandja ei ole omandanud sõiduautot turutingimustel, vaid ostnud selle mõne endaga seotud isiku käest oluliselt soodsama hinnaga vms.

Juhul, kui tööandja võimaldab töötajal sõiduautot erasõitudeks kasutada üle 30 päeva pikkusel järjestikusel perioodil, kuid vähem kui terve kalendriaasta, siis on tööandjal võimalik maksukohustust arvutades aastast liisingu väärtust proportsionaalselt vähendada selle ajaperioodi võrra, mil sõiduauto ei olnud töötaja erakasutuses. Erisoodustuse hinna vähendamiseks ei anna alust töötajast tulenevad põhjused sõiduauto mittekasutamiseks, nt see, et töötaja oli puhkusel.<sup>190</sup> Seega võimaldab käsitletav reegel maksukohustuse arvutamisel aluseks võtta vaid seda aega, millal sõiduauto oli realselt töötaja kasutuses. Nii on võimalik väga täpselt arvutada välja erisoodustuse väärtus, mille töötaja sõiduauto kasutamisest saab.

Maksuhalduri poolt määratud sõiduauto aastase liisingu väärtuse hulka kuulub ka sõiduauto hoolduse ja kindlustuse kulud, kuid sinna hulka ei ole arvestatud kütusekulu. Seega tuleb tööandja poolt töötajale erasõitudeks võimaldatud kütuse kulu deklareerida eraldi töötasu lisana.<sup>191</sup> Tegemist on mõistliku regulatsiooniga, kuna kütus on sõiduauto kasutamisel peamine kuluallikas ning kütusekulu suurus sõltub sellest, kui palju sõiduautot kasutatakse, mistõttu ei ole võimalik seadusandjal üheselt maksumäära sisse arvestada ka niivõrd suures ulatuses kõikuvat tegurit nagu kütus.

Lisaks aastasele liisingu väärtusele on võimalik maksustamisel aluseks võtta ka päevane liisingu väärtus juhul, kui tööandja sõiduauto on töötaja erakasutuses vähem, kui 30 järjestikkust päeva. Päevase liisinguväärtuse arvutamiseks tuleb aastane liisinguväärtus korrutada neljakordse päevade arvuga, mil oli sõiduauto töötaja erakasutuses ning jagada 365-ga.<sup>192</sup> Seda võimalust on mugav kasutada juhul, kui töötaja soovib tööandja sõiduautot erasõitudeks kasutada vaid vahel harva. Sellisel juhul ei ole töötaja poolt saadav erisoodustus väga suur ning terve aastase liisingu väärtuse alusel arvutatav maksukohustus oleks töötaja jaoks ebaproportsionaalselt suur.

Selleks, et liisinguväärtusest lähtuvalt erisoodustust maksustada peaks töötaja pidama sõidupäevikut, et oleks võimalik kindlaks teha, millises ulatuses töötaja kasutab sõiduautot erasõitudeks ja millises ulatuses ettevõtlusega seotud sõitudeks. Juhul, kui töötaja

---

<sup>190</sup> *Op. cit.*

<sup>191</sup> *Op. cit.*

<sup>192</sup> *Op. cit.*

sõidupäevikut pidada ei soovi või ei suuda tõendada sõidupäevikus olevate andmete asjaolusid, siis on erisoodustuse hinnaks kogu sõiduauto aastane liisinguväärtus.<sup>193</sup> Seega on liisinguväärtuse reegli puhul võimalik tagada õiglane maksustamine nii juhul, kui sõiduautot kasutatakse erasõitudeks vaid vähesel määral kui ka juhul, kui sõiduautot kasutatakse ainult erasõitudeks. Esimesel juhul on võimalik sõidupäeviku pidamisega kindlaks teha, millises proportsioonis kasutatakse sõiduautot erasõitudeks ning seejärel arvutada välja õiglane proportsioon sõiduauto aastasest liisingu väärtusest. Teisel juhul ei pea töötaja üldse sõidupäevikut pidama ning maksustamisel arvestatakse erisoodustuse hinnana kogu sõiduauto aastast liisingu väärtust. Kui töötaja kasutab sõiduautot terve aasta ainult isiklikeks sõitudeks, siis sellisel juhul töötaja poolt sõiduautost saadav hüve võrdubki aastase liisingu väärtusega, kuna kui töötajal ei oleks olnud võimalust tööandja sõiduautot kasutada, siis oleks ta pidanud aastaks ajaks omale liisima sõiduauto, millega ta oleks teinud enamvähem sama suures summas kulutuse.

USA-s kasutusel olevatest meetoditest vastab kõige paremini erisoodustuse maksustamise eesmärkidele liisingu väärtuse reegli järgi arvutatav erisoodustuse hind. Nimetatud meetodi puhul on täidetud erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine, kuna maksustamisel on arvesse võetud nii sõiduauto väärtus kui ka sõiduautoga erasõitadena läbitud vahemaa. Sellisel juhul on võimalik õiglaselt maksustada sõiduauto erakasutust lähtuvalt sellest, kui suure väärtusega hüve töötaja konkreetse sõiduauto erasõitudeks kasutamisest saab. Siiski ei ole liisingu väärtuse reegli puhul täielikult täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk, kuna maksusüsteem ei suuna töötajat ja äriühingut valima keskkonnasäästlikumat sõiduautot. Samas on keskkonnaalane eesmärk osaliselt täidetud, kuna erisoodustuse hind sõltub sellest, kui suure vahemaa töötaja sõiduautoga erasõitadena läbib. See motiveerib töötajat minimaalselt sõiduautot erasõitudeks kasutama, et seeläbi vähendada maksukoormust. Samuti võib olla osaliselt täidetud ka erisoodustuse maksustamise keskkonnaalane eesmärk seeläbi, et töötaja poolt erasõitudeks kasutatav kütus on eraldi maksustatav ning kui tööandja selle eest tasub, siis peab sellelt tasuma ka tööjõumaksud. See võib motiveerida töötajat ja tööandjat valima võimalikult väikse kütusekuluga sõiduauto, et vähendada töötaja kulusid.

Käesoleva töö autori hinnangul on liisingu väärtuse reeglit võimalik rakendada ka Eestis sarnasel kujul nagu see on USA-s kasutusel. Ka Eestis oleks võimalik maksuhalduril või

---

<sup>193</sup> R. W. Ditmer

seadusandjal ette näha konkreetne tabel, kust nähtuks konkreetse sõiduauto väärtusele vastav aastane erisoodustuse hind, mida saaks vähendada vastavalt sellele, kui suures ulatuses kasutatakse sõiduautot ettevõtlusega seotud sõitudeks ja kui suuruses ulatuses kasutatakse sõiduautot erasõitudeks. Tegemist ei oleks Eesti jaoks ülemäära suure halduskoormusega, kuna kui selline seadus välja töötada, siis selle rakendamine oleks lihtne – maksukohustuse saab kindlaks teha lähtuvalt tabeli andmetest, tööandja poolt sõiduauto omandamise hinnast (või sõiduauto maaletooja poolt määratud hinnast) ja sõidupäeviku andmetest. Samas tuleb arvestada ka vastava tabeli pideva ajakohastamisega seotud halduskoormusega. Sõidupäeviku pidamisega seotud täiendavast halduskoormusest ei ole võimalik pääseda, kui maksusüsteemi eesmärgiks on tagada töötasu ühetaoline maksustamine. Selleks, et vastav eesmärk täita, on vajalik kindlaks teha võimalikult täpselt, millise väärtusega erisoodustuse töötaja äriühingule kuuluvat sõiduautot kasutades saab. Käesoleva töö autori hinnangul võiks olla USA liisingu väärtusest lähtuv regulatsioon Eestile eeskujuks erisoodustuse maksustamisel, kuna nimetatud regulatsiooni puhul on erisoodustuse eesmärgid kõige paremini täidetud. Samuti kui Soomes arvestati sõiduauto väärtuse ja erakasutuse kilometraažiga alternatiivselt, siis USA liisingu väärtuse reegli puhul on nimetatud kaks tegurit omavahel kombineeritud, mis tagab täpsema hüve väärtuse arvutamise võimaluse.



## Kokkuvõte

Töötaja poolt äriühingule kuuluva sõiduauto eratarbeks kasutamine on laialt levinud kogu Euroopas ning sellisest erisoodustusest võivad olla huvitatud nii töötaja kui ka tööandja, mistõttu on vajalik tagada töötaja poolt saadava hüve õiglane maksustamine.

Käesoleva töö autor järeldas töö esimeses peatükis, et äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel on kaks üldist eesmärki. Esiteks, maksustamise eesmärk on tagada töötajate töötasu ühetaoline maksustamine nii nendel juhtudel, kui töötajale makstakse töötasu ainult pangakontole (või sularahas) laekuva raha näol kui ka nendel juhtudel, kui töötaja töötasu üks osa on äriühingule kuuluva sõiduauto erasõitudeks kasutamine. Teiseks, maksustamise eesmärk on suunata äriühinguid ostma sõiduautosid, mis oleksid võimalikult väikse keskkonnamõjuga ning suunata sõiduautosid võimalikult vähe erasõitudeks kasutama, et vähendada sõiduauto (sh ka keskkonnasäästliku sõiduauto) kasutamisega kaasnevat keskkonnamõju. Nimetatud eesmärkidest lähtuvalt kontrollis käesoleva töö autor sissejuhatuses püsitatud hüpoteesi paikapidavust.

Käesolev magistritöö põhines järgmisel hüpoteesil: Eestis alates 2018. a kehtiv regulatsioon ei ole kõige õiglasem viis äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks ning ei vasta erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele.

Hüpoteesi kontrolli eesmärgil analüüsis käesoleva töö autor magistritöö teises peatükis erinevaid äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise meetodeid. Analüüsitud meetoditest, mis erinevates riikides kasutusel on, ei vastanud ükski täielikult mõlemale äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise üldisele eesmärgile. Käesoleva töö autor leidis, et õiglasema tulemuse saavutamiseks tuleks kombineerida erinevaid meetodeid (nagu on enamikes riikides tehtud).

Eestis on alates taasiseseisvumisest kehtinud neli erinevat äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamise meetodit. Kõige paremini vastas maksustamise üldistele eesmärkidele kuni 31.12.2017 kehtinud regulatsioon, mille puhul maksustati sõiduauto erakasutust nii arvestusliku määra alusel kui ka sõidupäeviku andmete alusel, võttes arvesse sõiduauto vanust ja mootori töömahtu. Siiski oli ka kuni 31.12.2017 kehtinud regulatsiooni puhul täidetud erisoodustuse maksustamise eesmärgid vaid osaliselt, kuna sõiduauto väärtusega

ei arvestatud, mistõttu ei olnud võimalik üheselt kindlaks teha töötaja poolt saadava hüve väärtust. Samuti ei võetud arvesse ühtki keskkonnasaastenaätajat.

Käesoleva töö autor järeldas magistritöö kolmandas peatükis, et alates 01.01.2018 Eestis kehtiva sõiduautode erisoodustuse maksustamise regulatsiooni puhul ei ole täidetud kumbki erisoodustuse maksustamise üldine eesmärk. Sõiduauto kilovattidest ja vanusest (ühe koefitsiendiga) lähtumine ei taga töötasu ühetaolist maksustamist, kuna sõiduauto kilovatid ja vanus ei ole tihedas seoses töötaja poolt sõiduautot kasutades saadava hüve väärtusega. Selleks, et teada saada, kui suure hüve töötaja sõiduautot kasutades saab, tuleks võtta aluseks sõiduauto väärtust näitav tegur ning sõiduauto erasõitudeks kasutamise intensiivsus. Samuti ei ole sõiduauto kilovattidest ja vanusest lähtuva maksusüsteemi puhul täidetud erisoodustuse maksustamise keskkonnavalne eesmärk. Väiksema kilovattide arvuga sõiduauto võib küll olla keskkonnasäästlikum, kuid see ei ole siiski kindel reegel. Samuti ei suuna alates 01.01.2018 jõustunud regulatsioon töötajat sõiduautot võimalikult vähe kasutama, kuna mistahes töötaja poolt erasõitudena läbitud kilometraaži puhul on erisoodustuse hind alati sama suur. Arvestades nimetatud järeldusi, leidis käesoleva töö autor, et alates 01.01.2018 jõustunud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise regulatsioon on vastuolus põhiseadusega (eelkõige põhiseaduse §-ga 12, mis sätestab võrdsuspõhiõiguse).

Käesoleva magistritöö käigus läbiviidud analüüsi tulemusel leidis magistritöö alguses seatud hüpotees kinnitust – Eestis alates 2018. a kehtiv regulatsioon ei ole kõige õiglasem viis äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks ning ei vasta erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele.

Lisaks eelpool nimetatud hüpoteesile oli magistritöö eesmärgiks välja selgitada, milline on kõige õiglasem meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks. Käesoleva töö autor järeldas, et kõige õiglasemat maksustamist on võimalik saavutada, kui lähtuda äriühingule kuuluva sõiduauto erakasutuse maksustamisel kombineeritult sõiduauto reaalsest müügihinnast, erasõitudena läbitud kilometraazist ja sõiduauto CO<sub>2</sub> emissioonist. Kui võtta maksustamisel (nii tulu-, sotsiaal-, kui ka käibemaksu puhul) arvesse kõiki nimetatud tegureid, siis sellisel juhul on maksukohustuse arvutamise aluseks töötaja poolt äriühingule kuuluvat sõiduautot kasutades saadava hüve tegelik väärtus. Sellisel juhul on täidetud erisoodustuse eesmärk tagada töötasu ühetaoline maksustamine, kuna arvestatud on nii sõiduauto väärtuse kui ka selle kasutamisintensiivsusega töötaja poolt. Samuti on täidetud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise keskkonnavalne eesmärk, kuna

erasõitadena läbitud kilometraaži arvestamine suunab töötajat sõiduautot võimalikult vähe kasutama (mida rohkem töötaja sõiduautot kasutab, seda suurem on maksukohustus) ning CO<sub>2</sub> emissiooni arvestamine suunab töötajat ja äriühingut valima võimalikult keskkonnasäästlik sõiduauto, kuna väiksema CO<sub>2</sub> emissiooniga sõiduautoga kaasneb väiksem maksukohustus.

Kõige õiglasema äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise meetodite kombinatsiooni leidmiseks analüüsis käesoleva töö autor nelja riigi terviksüsteemi. Käesoleva töö autor valis võrreldavaks riigiks Soome, kuna sarnaselt Eestile on ka Soomes ühe alternatiivina ette nähtud konkreetne erisoodustuse hind. Soomes on alternatiivsete lahenduste näol kombineeritud nelja erinevat tegurit – sõiduauto hind, sõiduauto vanus, sõiduautoga läbitud kilomeetrid ja seadusandja poolt fikseeritud erisoodustuse hind. Samas ei ole Soomes maksustamisel arvestatud keskkonnasäästlikkuse aspektist oluliste teguritega (v.a erakasutuse kilometraaž), kuid seda on kompenseeritud üldise automaksuga, mille suurus sõltub CO<sub>2</sub> emissioonist.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et ka Eestis oleks võimalik rakendada sarnast regulatsiooni nagu on Soomes, kuid selleks, et tagada erisoodustuse maksustamise mõlemad eesmärgid, tuleks rakendada Soomes kehtivat kahte alternatiivi samaaegselt. See tähendab, et seadusandja peaks välja töötama tabeli, kust on näha, kui suur on näiteks erinevates hinnavahekes olevate väärtustega sõiduauto erasõitadena sõidetud ühe kilomeetri hind või tuleks korrutada erasõitude protsent sõiduauto väärtusega. Nii oleks erisoodustuse määramisel arvesse võetud nii sõiduauto väärtust, kui ka erasõitude kilometraaži.

Töö autor valis võrreldavaks riigiks Läti, kuna Läti regulatsioon on kõige sarnasem Eestis alates 01.01.2018 kehtivale regulatsioonile. Lätis on seadusandja kehtestanud konkreetsed maksumäärad, mis sõltuvad sõiduauto mootori töömahust. Seega ei ole ka Läti regulatsiooni puhul täidetud erisoodustuse maksustamise eesmärgid. Läti seadusandja on seda aga endale teadvustanud ning äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutust ei maksustata nagu erisoodustust, vaid Lätis on selleks puhuks ette nähtud eraldi maks. Läti regulatsioon sarnaneb Eestis alates 01.01.2018 kehtivale regulatsioonile, kuna mõlemal juhul on seadusandja kindlaks määranud konkreetsed hinnad, mis sõltuvad ühest sõiduauto tehnilistest andmetest kindlakstehtavast tegurist (Eestis kilovattidest, Lätis mootori töömahust).

Töö autor valis võrreldavaks riigiks Belgia, kuna Belgia maksusüsteemi on kõige rohkem kritiseeritud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse soodustamise pärast. Võrreldes

Belgia maksusüsteemi Eestis alates 01.01.2018 kehtiva regulatsiooniga, siis järeldeb käesoleva töö autor, et Eesti maksusüsteem küll ei vasta erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele, kuid tagab siiski õiglasema sõiduauto erakasutusest saadava erisoodustuse maksustamise, kui Belgia maksusüsteem. Peamine Belgia maksusüsteemi probleem on see, et erisoodustuselt ei pea maksma sotsiaalmaksu. Samas arvestatakse Belgias maksustamisel keskkonnasaaste aspektidega. Töö autor on seisukohal, et Belgias kehtivat tulumaksu regulatsiooni saaks osaliselt võtta eeskujuks ka Eestis, kuna tulumaksu puhul on erisoodustuse arvutamisel võetud arvesse kombineeritult sõiduauto väärtust ja CO<sub>2</sub> emissiooni. Selline kombinatsioon täidab osaliselt mõlemad erisoodustuse maksustamise eesmärgid, kuid maksustamise eesmärgid oleks paremini täidetud, kui arvestataks ka sõiduauto erakasutuse ulatust.

Töö autor valis võrreldavaks riigiks USA, kuna USA maksusüsteem on oluliselt keerulisem, kui Euroopa riikide vastav regulatsioon ning USA-s on kombineeritud mitmeid erinevaid tegureid, mistõttu võiks olla USA regulatsioon vähemalt osaliselt Eestile eeskujuks. USA-s on kasutusel mitmeid kombinatsioone erinevatest maksustamise meetoditest. Kõige paremini vastab erisoodustuse maksustamise eesmärkidele liisingu väärtuse reegli järgi arvutatud erisoodustuse hind, kuna arvesse võetakse nii sõiduauto väärtust, kui ka erasõitude kilometraazi. Siiski ei võeta USA-s nimetatud meetodi puhul maksukohustuse arvutamisel aluseks mõnda sõiduauto keskkonnasaaste näitajat.

Käesoleva töö autor järeldeb, et sarnast regulatsiooni, nagu on USA-s liisingu väärtuse reegel, on võimalik rakendada ka Eestis ilma, et sellega kaasneks põhjendamatult suur halduskoormus ning liigne keerukus maksumaksjate jaoks. Ka Eestis oleks võimalik maksuhalduril või seadusandjal ette näha konkreetne tabel, kust nähtuks konkreetse sõiduauto väärtusele vastav aastane erisoodustuse hind, mida saaks vähendada vastavalt sellele, kui suures ulatuses kasutatakse sõiduautot ettevõtlusega seotud sõitudeks ja kui suures ulatuses kasutatakse sõiduautot erasõitudeks. Sellisel juhul kaasneks suurem halduskoormus küll regulatsiooni välja töötamisega (vastava tabeli koostamisega), kuid maksukohustuse kindlaksmääramine ei oleks liigselt koormav, kuna maksukohustuse saab kindlaks teha lähtuvalt tabeli andmetest, sõiduauto omandamise hinnast (või maaletooja hinnakirjast) ja sõidupäeviku andmetest. Kuigi sõidupäeviku pidamisega kaasneb mõnevõrra suurem halduskoormus, ei ole siiski võimalik ilma erasõitude kilometraazi kindlaks tegemata täita erisoodustuse maksustamise eesmäärke.

Magistritöös on kajastatud Eestis alates 01.01.2018 kehtiva äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise probleeme ning pakutud välja lahendusi, kuidas oleks võimalik Eestis kehtivat regulatsiooni muuta nii, et oleks täidetud erisoodustuse maksustamise eesmärgid võttes eeskujuks teistes riikides kehtivaid regulatsioone. Seega sisaldab magistritöö uut ja vajalikku teadmist valdkonnas, mida varasemalt kaitstud magistritöodes uuritud ei ole. Käesoleva töö autor on pakkunud välja lahendusi, kuidas muuta Eestis kehtiv regulatsioon õiglasemaks. Siiski on käesolevas magistritöös välja pakutud vaid mõned lahendused Eestis kehtiva regulatsiooni parendamiseks ning võimalikud õiglast maksustamist pakkuvad lahendused ei piirdu vaid töö autori poolt valitutega.

Magistritöö autor on seisukohal, et kuigi magistritöös analüüsitud Eesti regulatsioon on veel väga uus ning palju rakendamispraktikat selle kohta veel ei ole, on siiski probleemide varasem tuvastamine ja lahendamine kindlasti lihtsam, kui hilisem võimalike vaidluste ja probleemide lahendamine olukorras, kus ebaõiglase regulatsiooniga on kahjustatud juba paljusid maksumaksjaid.

# **The taxation of the private use of company cars**

## **Abstract**

The private use of company cars is common in almost every member state of the European Union. The taxation of the private use of company cars in Estonia has suffered a significant change in 2018 since the new regulation has been entered into force. Therefore, there has been an active debate on whether the new regulation is appropriate and fair or not. In many cases, it is in both employer's and employee's best interest if a part of the employee's salary is paid in goods and services provided by the employer. One possibility is to provide the employee with a company car.

Although there are other employers who are affected by the regulation of company cars, this master's thesis focuses only on the regulation of companies in order to provide a more precise comparison with other countries. In addition, most of the employers are companies in Estonia. The taxation of the private use of the company cars is not analyzed in Estonia before. At the same time, it is a very important topic, because the taxation of company cars affects many people and companies. As the regulation of the private use of company cars is recently changed in Estonia, it is vital to analyze the regulation and potential alternatives because it is not clear yet that the regulation can be effectively enforced. Moreover, it is important to analyze Estonian new regulation because it is unique, and that kind of regulation is not enforced in any other country.

The taxation of the private use of the company cars like any other fringe benefit must fulfill the main purposes of the taxation of fringe benefits. The aim of this master's thesis is to examine whether the Estonian regulation fulfills the main purposes of the taxation of fringe benefits and to find out which is the fairest method of the taxation of company cars.

In order to accomplish the aims of this master's thesis, the author has analyzed the main purposes of the taxation of fringe benefits and different methods that can be used to tax the private use of company cars. The author has used historical research method in order to analyze the development of this topic in Estonia from the restoration of Estonian independence until the year 2018 in order to determine different methods that have been used in Estonia. In addition, the author has compared Estonian regulation to four other countries in order to analyze if the

other countries' regulation fulfills the purposes of the taxation of fringe benefits better than Estonian regulation and to find out if Estonia has something to learn from these countries.

The master's thesis is divided into four chapters. The first chapter focuses on the concept of fringe benefit, the need to tax the private use of company cars and main purposes of the taxation of fringe benefits, especially the private use of company cars. The main aim of the first chapter was to find out the main purposes of the taxation of the fringe benefits to use these conclusions in the following chapters of the master's thesis. The taxation of the private use of company cars has two main purposes. Firstly, the aim is to ensure that all of the components of the employee's salary are taxed uniformly. It means that the tax liability should be the same in the case when the employee is paid by cash and in the case when the employee has a chance to use a company car for private purposes in the same value. Secondly, the aim is to motivate the employee and the company to buy environmentally friendly cars and to use these company cars as rarely as possible to reduce the car's impact on the environment. If the tax liability is lower for more environmentally friendly cars and the tax liability also depends on how much the car is used, then the company and employee may consider more environmentally friendly cars in order to reduce the car's costs.

The second chapter focuses on the different methods of the taxation of company cars. The main aim of this chapter was to find out what kind of methods can be used and what are the main pros and cons of each method keeping in mind the main purposes of taxation that were determined in the first chapter. None of the methods that were analyzed fulfilled entirely both purposes of taxation of company cars. For fair taxation, different methods should be enforced combined. The author found that the fairest regulation would be if the fringe benefit is calculated on the value of the car, kilometers driven for private purposes and the car's CO<sub>2</sub> emission. All of these factors should be taken into account combined.

The third chapter focuses on the development of the taxation of company cars in Estonia. The main aim of this chapter was to find out what kind of methods have been used in Estonia since the restoration of Estonian independence until the year 2018 and whether the current regulation is in accordance with the Constitution of the Republic of Estonia. There have been four different methods enforced in Estonia at different times for the taxation of company cars. The regulation that was in force until 31<sup>st</sup> December 2017 fulfilled the main purposes of the taxation of company cars the most because it was allowed to use a driver's log and pay fringe benefit on the amount that the car was actually used for private purposes. On the other hand, this regulation

did not consider the value of the car and therefore the purposes of taxation were not entirely fulfilled.

The Estonian current regulation does not fulfill the purposes of the taxation of company cars. If the tax liability depends on the kilowatts of the car's engine and the car's age, the fringe benefit is not taxed the same way as the salary in the same value would be. In order to determine the value that the employee gets by using the company car for private purposes, the value of the car and the proportion of private use should be taken into account. What is more, the environmental purpose of the taxation is also not fulfilled, because the regulation does not consider how much the car is used and how environmentally friendly the car is. The car with fewer kilowatts engine might be more environmentally friendly, but it is not a certain rule. According to the explanatory memorandum of the new regulation, the environmental aspects were not considered when the new regulation was developed. Taken into account the conclusions described above, the author found that the Estonian new regulation on the taxation of the private use of company cars is not in accordance with the Estonian Constitution, especially the provision that prescribes the fundamental right to equality.

The fourth chapter compares the Estonian regulation to other countries' regulations of the taxation of company cars. Although different methods that can be used, were analyzed in the second chapter of this master's thesis, the comparison of the whole tax system is needed, because most of the countries use different methods combined or alternatively. The countries that were compared to Estonia were Finland, Latvia, Belgium and the United States of America (USA). All of these countries use different methods to tax the private use of company cars.

Finland was chosen for the comparison because the Finnish tax system can partly be considered as a good example for Estonia. In Finland, there are four factors considered regarding the taxation of company cars: the price of the car, the age of the car, the kilometers driven by the car and a fixed rate. All of those factors are not considered combined, but there are two alternatives. None environmental factors are considered, but it is compensated with an overall car tax based on CO<sub>2</sub> emission that is also applicable for the company cars. One alternative is based on the value of the car, another alternative is based on the private kilometers driven by the car. The author found that in Finland the purposes of taxation of company cars are fulfilled better than in Estonia because the Finnish regulation considers the car's value or the proportion of the private use of the car. These factors describe the value of fringe benefit better than kilowatts of the car's engine. The author found that similar regulation may be used in Estonia,



but to fulfill both purposes of the taxation of company cars, it is better to enforce the alternative methods combined. In order to do that, the legislator shall work out a table to fix the kilometer rates for cars with different prices or the fringe benefit on the car's price should be multiplied by the percentage of the private use of the car.

Latvia was chosen for the comparison because the Latvian regulation on the taxation of company cars is very similar to Estonian regulation, but it is enforced differently. The Latvian legislator has prescribed fixed rates that depend only on the car's engine capacity and age. Company cars are not taxed as a fringe benefit in Latvia. Latvian legislator has prescribed a separate tax for company cars. If this tax is paid, then there is no obligation to pay tax on fringe benefit regarding the company car. The Latvian regulation is very similar to Estonian current regulation. Both countries' legislators have prescribed almost fixed rates that depend on one factor that can be determined on the technical data of the car – in Estonia, it is the engine's kilowatts and in Latvia, it is the engine's capacity. The author found that in Latvia the purposes of the taxation of company cars are not fulfilled, because the value that the employee acquires by using the company car, is not calculated on the value of the car and the proportion of private use of the car, but it only depends on one technical data of the car that do not describe these factors.

Belgium was chosen for the comparison because the regulation of Belgium has been significantly criticized, but despite that, the regulation has not been changed for many years. Similarly to Finland, the regulation of Belgium can be partly seen as a good example for Estonia, but only the regulation of personal income tax regarding the taxation of the private use of company cars. The main problem with Belgium's regulation is that the fringe benefit of company cars is not taxed by the social tax. Only personal income tax must be paid when the employee uses the company car for private purposes. On the other hand, Belgium's regulation considers environmental aspects. In order to calculate the value of the fringe benefit, the value of the car and the car's CO<sub>2</sub> emission is considered in combination. Therefore, Belgium's regulation might be an adequate example for Estonia, if only the personal income tax regulation is considered.

USA was chosen for the comparison because the regulation of USA is much more difficult than the relative regulations of European countries as there are many different methods used combined and alternatively. The regulation of USA can be considered as a good example for Estonia regarding the combinations of different methods. The lease value rule is the method

that fulfills the purposes of taxation of company cars the most. According to the lease value rule, the value of the car and the amount that the car is used for private purposes are considered in order to calculate the fringe benefit. The author found that similar method can be used in Estonia as well without unreasonable high administrative costs. Similarly to the USA, the Estonian tax administrator or the legislator can work out a table to determine the fair yearly value of the fringe benefit according to the car's list price. This yearly value can be reduced by the amount the car is used for business purposes. This means that the employees have to keep the driver's logs, but there is no way of fair taxation without determining the amount the car is used for private purposes.

The master's thesis consists of many proposals on how the Estonian current regulation on the taxation of the private use of company cars can be amended in order to make the regulation more fair. However, these proposals are not the only way the Estonian legislation can be amended and potential fair methods are not limited to the ones the author has proposed. Although the Estonian regulation is relatively new and the enforcement is not clear yet, the identification and amendment of the problems in an early stage is much easier than amending the regulation when many tax payers have already been damaged.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_/allkiri/

Lea Tõnnison

## Lühendid

FIE – füüsilisest isikust ettevõtja

IRS - *The Internal Revenue Service of the United States*

KMS – käibemaksuseadus

MKMm – majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus

OECD – Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon

RaMm – rahandusministri määrus

RKHKo – Riigikohtu halduskolleegiumi otsus

RKPJKo – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus

RKÜKo – Riigikohtu üldkogu otsus

RT – Riigi Teataja

TuMS – kehtiv tulumaksuseadus

TuMS<sup>1994</sup> – 1994. aastal jõustunud tulumaksuseadus

Vlj - väljaanne

VVm – Vabariigi Valitsuse määrus

## Kasutatud kirjandus

1. B. De Borger, B. Wuyts. The tax treatment of company cars, commuting and optimal congestion taxes. – Transportation Research Part B: Methodological 2011/45, No 10.
2. C.C. Pertsova. Ecological Economics Research Trends. New York: Nova Science Publishers Inc. 2007
3. Decision of the Finnish Tax Administration on the valuation of taxable in-kind benefits to be applied in 2018. 28.11.2017, Record No. A227/200/2017 – <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/decisions/47380/in-kind-benefits-fringe-benefits-2018/> (31.01.2018)
4. E. Gutiérrez-i-Puigarnau, J. N. Van Ommeren. Welfare Effects of Distortionary Fringe Benefits Taxation: The Case of Employer-Provided Cars. – International Economic Review, 2011/52.
5. Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2014/0288, 10. oktoober 2014: Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014PC0622&qid=1519074235497&from=EN> (20.02.2018)
6. Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2015/0254, 30. oktoober 2015: Nõukogu rakendusotsus mille kohaselt lubatakse Lätil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0546&from=EN> (21.02.2018)
7. Euroopa Komisjoni ettepanek nr 2017/0188, 9. august 2017: Nõukogu rakendusotsus, millega muudetakse rakendusotsust 2014/797/EL, mille kohaselt lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:52017PC0421> (20.02.2018)
8. European Environment Agency. New cars' CO2 emissions well below Europe's 2015 target. 15.04.2015. – <https://www.eea.europa.eu/highlights/new-cars2019-co2-emissions-well/#parent-fieldname-title> (09.10.2017)

9. Finnish Tax Administration. Car Tax. – [https://www.vero.fi/en/individuals/vehicles/car\\_tax/](https://www.vero.fi/en/individuals/vehicles/car_tax/) (31.01.2018)
10. Finnish Tax Administration. Deducting VAT on purchases. 02.01.2017 – <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/vat/deducting-vat-on-purchases/> (21.02.2018)
11. Finnish Tax Administration. Driving a company car. 02.01.2017 – [https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/travel\\_expenses/driving\\_a\\_company\\_ca/](https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/travel_expenses/driving_a_company_ca/) (01.02.2018)
12. K. De Haen, W. Brackx. Is it wise to swap your company car against a mobility budget in 2018? 13.12.2017 – <http://www.vmb.be/en/posts/is-it-wise-to-swap-your-company-car-against-a-mobility-budget-2018/> (04.02.2018)
13. Kuidas tõendada, et sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks. Maksu- ja Tolliamet, 15.12.2017 – <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/kuidas-toendada-et-soiduautot-kasutatakse-eranditult> (30.01.2018)
14. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016
15. L. Lehis. Tulumaksuseadus. Komm. vlj. Tartu: OÜ Casus 2000
16. M. Achtnicht. German Car Buyers' Willingness to Pay to Reduce CO2 emissions. Climatic Change 2012 – <https://doi-org.ezproxy.utlib.ut.ee/10.1007/s10584-011-0362-8> (12.10.2017)
17. M. Harding. Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers, No. 20, OECD Publishing, Paris: 2014 – <http://dx.doi.org/10.1787/5jz14cg1s7vl-en> (09.10.2017)
18. M. Ernits jt. Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 4. vlj. Tallinn: Juura 2017
19. Maksu- ja Tolliameti selgitused erisoodustuse deklaratsiooni TSD lisa 4 täitmise kohta (alates 01.01.2015) – [https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/selgitused-erisoodustuste-deklaratsiooni-tds-lisa-4# 2.1. Erisoodustuse\\_m%C3%B5iste](https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/selgitused-erisoodustuste-deklaratsiooni-tds-lisa-4# 2.1. Erisoodustuse_m%C3%B5iste) (09.10.2017)
20. MTA tuletab ettevõtetele meelde firmaautode deklareerimise korda. 28.03.2018 – <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-tuletab-ettevotetele-meelde-firmaautode-deklareerimise-korda> (14.04.2018)
21. R. Tingas, M. Saag. Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2006
22. R. W. Ditmer. Taxing and Reporting the Personal Use of Employer-Provided Vehicles. – <https://www.payroll-taxes.com/articles/taxing-and-reporting-personal-use-of-employer-provided-vehicles> (05.02.2018)

23. S. Naes-Schmidt, M. Winiarczyk. Company car taxation. Copenhagen Economics Taxation Papers: 2010. Working Paper 22.
24. S. Potter, M. Enoch, T. Rye, C. Black, B. Ubbels. Tax Treatment of Employer Commuting Support: An International Review. Transport Reviews, Vol. 26, No. 2. 2006, lk 229 – <https://doi.org/10.1080/01441640500184385> (06.02.2018)
25. S. Princen. Taxation of Company Cars in Belgium – Room to Reduce their Favourable Treatment. European Economy Economic Briefs, 2017 – [https://ec.europa.eu/info/publications/economy-finance/taxation-company-cars-belgium-room-reduce-their-favourable-treatment\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/economy-finance/taxation-company-cars-belgium-room-reduce-their-favourable-treatment_en) (04.02.2018)
26. The Internal Revenue Service. Employer's Tax Guide to Fringe Benefits. Publication 15-B, 2017. – <https://www.irs.gov/publications/p15b> (05.02.2018)
27. Tulumaksuseaduse § 48 lõike 7 muutmise seaduse eelnõu 1287 SE seletuskiri – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb237f37-1ae6-36dc-8a52-8f73f3d54552/Tulumaksuseaduse%20C2%A7%2048%20C3%B5ike%207%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)
28. Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 458 SE seletuskiri – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7be b5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sell ega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)
29. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 604 SE seletuskiri – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/0427aeecc-dedf-386a-a3dc-ac38ade971a0/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus> (29.01.2018)
30. Tööandja sõiduauto erisoodustuse maksustamine alates 1. jaanuarist 2018. Eesti Maksu- ja Tolliamet, november 2017 – <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive- kasum/erisoodustused/soiduauto/tooandja-soiduauto-erisoodustuse-maksustamine-ala tes> (30.01.2018)
31. Vehicle Operating Tax. Latvian Ministry of Finance. 17.01.2018 – [http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/vehicle\\_operating\\_tax/](http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/vehicle_operating_tax/) (04.02.2018)
32. Where Carbon Is Taxed – <https://www.carbontax.org/where-carbon-is-taxed/> (06.02.2018)
33. Õiguskantsleri ülevaade seadusandliku ja täidesaatva riigivõimu ning kohalike omavalitsuste õigustloovate aktide kooskõlast põhiseaduse ja seadustega – RTL 2003, 105, 1620

34. Y. Shiftan, G. Albert, T. Keinan. The impact of company-car taxation policy on travel behavior. Transport Policy, January 2012 – <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2011.09.001> (04.02.2018)

## Muud allikad

35. BMW X5 hinnakiri – [https://bmw.inchcape.ee/sites/default/files/01.04.2017\\_bmw\\_x5\\_f15\\_hinnakiri.pdf](https://bmw.inchcape.ee/sites/default/files/01.04.2017_bmw_x5_f15_hinnakiri.pdf) (30.01.2018)
36. Eesti Statistikaamet. Palgatöötajad tööandja liigi järgi. – <http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=TT0253&ti=PALGAT%D6%D6TAJAD+T%D6%D6ANDJA+LIIGI+JA+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+J%C4RGI&path=../Database/Sotsiaalelu/15Tooturg/06Palgatootajad/02Aastastatistika/&lang=2> (13.04.2018)
37. G. Sibold. Tesla omanikud peavad maksma sama vähe erisoodustusmaksu kui lahjade bensiiniautode omanikud. 21.11.2017 – <https://auto.geenius.ee/uudis/tesla-omanikud-peavad-maksma-sama-vahe-erisoodustusmaksu-kui-lahjade-bensiiniautode-omanikud/> (30.01.2018)
38. Maanteeamet. Sõidukite statistika. – <https://www.mnt.ee/et/ametist/statistika/soidukite-statistika#tab-0> (14.04.2018)
39. Škoda Octavia hinnakiri – <http://www.skoda.ee/esindused/hinnakirjad> (30.01.2018)
40. Tesla Model S tutvustus – <https://www.tesla.com/models/design> (09.10.2017)
41. Toyota Corolla hinnakiri – <http://www.amservauto.ee/toyota-corolla-hinnad-uus> (09.10.2017)
42. Toyota Yaris hinnakiri – <https://www.elke.ee/et/toyota/yaris/> (30.01.2018)
43. Õiguskantsler: auto erisoodustuse määrus vastuolus põhiseadusega. – Äripäev Online 03.12.2002 <https://www.aripaev.ee/uudised/2002/12/02/oiguskantsler-auto-erisoodustuse-maarus-vastuolus-pohiseadusega> (27.02.2018)

## Kasutatud õigusaktid

44. Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 – [https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/1993\\_1501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=Arvonlis%C3%A4verolaki](https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/1993_1501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=Arvonlis%C3%A4verolaki) (21.02.2018)

45. Eesti Vabariigi põhiseadus – RT 1992, 26, 349
46. Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seadus – RT 1990, 9, 102
47. Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus – RT 1990, 14, 151
48. Erisoodustuse hinna määramise kord. RaMm 13.01.2011 nr 2. – RT I, 19.01.2011, 12
49. Erisoodustuste hinna määramise kord. RaMm 29.12.1999 nr 120. – RTL 2000, 1, 2
50. Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554
51. Law on Personal Income Tax. Latvijas Vēstnesis, 32, 01.06.1993 – <https://likumi.lv/ta/en/id/56880-on-personal-income-tax> (21.02.2018)
52. Law on the Vehicle Operation Tax and Company Car Tax. Latvijas Vēstnesis, 206 (4398), 30.12.2010. – <https://likumi.lv/ta/en/id/223536-law-on-the-vehicle-operation-tax-and-company-car-tax> (04.02.2018)
53. Liiklusregistri pidamise põhimäärus. VVm 16.06.2011 nr 75 – RT I, 20.06.2017, 24
54. Liiklusseadus – RT I 1999, 101, 903
55. Liiklusseadus – RT I, 20.12.2017, 5
56. Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele. MKMm 13.06.2011 nr 42 lisa 5. – RT I, 16.06.2011, 8
57. Nõukogu direktiiv nr 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi – ELT L 347, lk 1-113
58. Nõukogu rakendusotsus nr 2013/191/EL, 22 aprill 2013, mille kohaselt lubatakse Lätil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 113, lk 11-12
59. Nõukogu rakendusotsus nr 2014/797/EL, 7. november 2014, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 330, lk 48-49
60. Nõukogu rakendusotsus nr 2015/2429, 10. detsember 2015, mille kohaselt lubatakse Lätil kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 334, lk 15-17
61. Nõukogu rakendusotsus nr 2017/1854/EL, 10. oktoober 2017, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a – ELT L 265, lk 17-18



62. Rahandusministri 29. detsembri 1999. a määruse nr 120 "Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine" muutmine. RaMm 25.02.2003 nr 40. – RTL 2003, 31, 470
63. Sotsiaalmaksuseadus – RT I 1998, 40, 611
64. Sotsiaalmaksuseadus – RT I 2000, 102, 675
65. Teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel isikliku sõiduauto kasutamise kohta arvestuse pidamise ja hüvitise maksmise kord. VVm 14.07.2006 nr 164. – RT I 2006, 34, 265
66. Tulumaksuseadus – RT I 1993, 79, 1184
67. Tulumaksuseadus – RT I 1999, 101, 903
68. Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus – RT I, 07.07.2017, 3
69. Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus – RT I, 07.07.2017, 3
70. Tulumaksuseaduse muutmise seadus – RT I 1997, 72, 1186
71. Tulumaksuseaduse muutmise seadus – RT I 2003, 18, 105
72. Äriseadustik – RT I 1995, 26, 355

## **Kasutatud kohtupraktika**

73. EKo 6/64, Costa vs ENEL
74. RKHKo 3-3-1-26-02
75. RKHKo 3-3-1-54-12
76. RKHKo 3-3-1-65-06
77. RKHKo 3-3-1-73-09
78. RKHKo 3-3-1-93-08
79. RKPJKo 3-4-1-1-02
80. RKPJKo 3-4-1-33-05
81. RKÜKo 3-3-1-86-15
82. RKÜKo 3-3-1-86-15

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Lea Tõnnison (sünnikuupäev: 07.02.1994),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

**„Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine“**,

mille juhendaja on dotsent Lasse Lehis,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 23.04.2018