

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Kerli-Getter Mägi

**AMETIAUTODE ERAKASUTUSE MAKSUMUUDATUSE
MÕJU**

Magistritöö ärijuhtimise magistrikraadi taotlemiseks finantsjuhtimise erialal

Juhendaja: dotsent Viktor Trasberg

Tartu 2019

Suunan kaitsmisele

(dotsent Viktor Trasberg)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(Kerli-Getter Mägi)

SISUKORD

Sissejuhatus	5
1. Ametiautode maksustamine	8
1.1 Erisoodustuse maksustamise kord ja põhimõtted.....	8
1.2 Erisoodustuse maksustamise süsteemide võrdlus	13
1.3 Erisoodustuse maksustamisega kaasnevad probleemid.....	21
2. Maksumuudatuse tulemused.....	28
2.1 Maksumuudatuse statistiline ülevaade	28
2.2 Maksumuudatuse mõjuanalüüs	36
2.3 Hinnang maksumuudatuse tulemustele	43
Kokkuvõte	48
Viidatud allikad.....	51
Lisad.....	55
Lisa 1. Tööandja sõiduautodelt erisoodustuse deklareerimine	55
Lisa 2. Töötaja isikliku sõiduauto eest hüvitise maksmine	56
Lisa 3. Tööandja sõidukitelt ja muult varalt erisoodustuse deklareerimine	57
Lisa 4. Sõiduautodelt 100% sisendkäibemaksu arvestus.....	58
Lisa 4 järg	59
Lisa 5. Sõiduautodelt 50% sisendkäibemaksu arvestus.....	60
Lisa 5 järg	61
Lisa 6. Ametiautode ümberregistreerimine seotud füüsilistele isikutele.....	61

Lisa 7. Maanteeameti sõiduautode registri märked	62
Lisa 8. Erisoodustuse osakaal palgast (%).....	62
Lisa 9. Eesti ettevõtete registreeritud autode juhuvalimi hinna ja võimsuse seos...	63
Summary	64

SISSEJUHATUS

Eesti maksusüsteem on viimase aastakümneni jooksul olnud pidevas muutustelaines. Ümberkujundamiste eesmärgiks on tagada süsteemi kui terviku lihtsus, õiglus ning läbipaistvus, samal ajal soodustades ja motiveerides ettevõtlusega tegelemist. Viimane on oluline majanduskasvuks, seetõttu ei tohiks ettevõtete maksukoormus ettevõtjaid liialt koormata. Kindlasti ei ole kõik tehtud maksumuudatused ettevõtete jaoks koormavad, sest muudatustega ei kaasne ilmtingimata maksumäära tõus, muutuda võib ka maksustamise korralduslik pool. Antud magistritöös keskendutakse tulumaksuseaduse muudatusele ametiautode erisoodustuse osas. Teema on aktuaalne, kuna 1. jaanuaril 2018. aastal jõustunud maksumuudatus puudutab kõiki Eestis tegutsevaid ettevõtteid, kelle omandisse kuuluvad sõiduautod. Magistritöös leitakse vastused küsimustele, kas ja kui palju on maksumuudatus ettevõtete käitumist mõjutanud ning milliseid tulemusi on reform endaga kaasad toonud.

Uus sõiduautode erisoodustuse kord näeb ette, et tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutamise võimaldamine maksustatakse erisoodustusena. Rõhk on sõnal võimaldamine ehk enam ei ole oluline tööandja sõiduauto tegelik kasutamine erasõitudeks. Teisisõnu, kui erasõidud on võimaldatud, lasub tööandjal maksukohustus hoolimata sellest, kas arvestusperioodil sõidukit realselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutati. Lisaks erisoodustuse põhimõttelisele muudatusele, muutus ka selle arvestamine kord kilomeetripõhiselt arvestuselt sõiduauto võimsuspõhiseks, kuna võimsusenäitajas nähti suuremat seost saadava hüve ja erisoodustuse hinna vahel. Seadusemuudatuse tulemusel sooviti lihtsustada sõiduautode eratarbeks kasutamise maksustamist, vähendada halduskoormust ning parandada järelevalvet erisoodustuste arvestamise osas.

Magistritöö eesmärgiks on selgitada välja ametiautode erakasutuse maksumuudatuse mõju maksulaekumistele ettevõtete käitumismuutumiste raamistikus. Ametiautode maksustamise reformi tulemuste hindamine ning analüüsimine aasta lõikes aitab mõista, kas süsteemi ümberkorraldus oli efektiivne ning täitis eelnevalt paika pandud eesmärgid. Vajalikud andmed maksulaekumiste ja sõidukitega seotud toimingute kohta saadakse infopäringutest Maksu- ja Tolliametile ja Maanteeametile. Ühtlasi võimaldab niivõrd uute andmete kasutamine teha esmased järeldused maksumuudatuse mõjudest, millest tuleneb ka magistritöö uudsus.

Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade Eesti erisoodustuse maksustamise korrast ja põhimõtetest;
- 2) põhjendada erisoodustuse süsteemi muutmise vajadust;
- 3) selgitada välja erisoodustuse maksustamisega kaasnevad probleemid;
- 4) anda statistiline ülevaade maksumuudatuse tulemustest;
- 5) analüüsida maksumuudatuse prognoositavaid ja tegelikke mõjusid;
- 6) tuua välja maksureformi tulemused.

Vastavalt magistritöö eesmärgile ja uurimisülesannetele on töö jaotatud kaheks osaks – esimeses osas on fookus suunatud erisoodustuse olemusele, tuues välja Eestis kehtivad arvestuspõhimõtted ning maksustamiskorra kujunemise loogika. Antakse ülevaade kuni 31.12.2017 kehtinud ametiautode maksustamissüsteemist ning võrreldakse seda uue korraga. Lisaks selgitatakse välja, kas seaduse mõistes õige on alati ka õiglane ehk analüüsitakse erisoodustuse maksustamisega kaasnevaid probleeme. Töö kirjutamisel on kasutatud maksunduse-, õiguse- ja majandusalast kirjandust, teadusartikleid ning õigusakte, mis käsitlevad erisoodustust, ametiautode kasutuse korda ning maksustamist. Autor soovib siinkohal rõhutada, et töö teema riigispetsiifilisuse tõttu on töö teoreetilises osas tuginetud peamiselt Eesti allikatele.

Teine osa on empiirilise käsitlemisega, mis põhineb trendide võrdlemisel, kasutades analüütilist uurimismeetodit. Töö autor on seisukohal, et töös kasutatud andmete läbitöötamine valitud meetodi abil aitab kõige paremini täita töös püstitatud eesmärki.

Andmeid ametiautode erakasutuselt tekkiva erisoodustuse deklareerimiste kohta võrreldakse eelmise perioodi samade andmetega. Analüüsitakse ettevõtete sisendkäibemaksu arvestust, ametiautode ümberregistreerimisi ja Maanteeameti registrisse tehtud märgete koosseisu. Teises alapeatükis kirjeldatakse käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas välja toodud prognoositavaid seadusemuudatuse mõjusid ning antakse autoripoolne selgitus tegelikest esmastest mõjudest. Lõpetuseks hinnatakse maksumuudatuse tulemusi üldiselt ja tehakse analüüsisist lähtuvad järeldused, sidudes need eelnevalt käsitletud teooriaga.

Märksõnad: erisoodustus, erisoodustussüsteem, mitterahaline hüve, ametiauto, maksustamine

1. AMETIAUTODE MAKSUSTAMINE

1.1 Erisoodustuse maksustamise kord ja põhimõtted

Erisoodustuse tõlgendamine ja maksustamine on Eesti ühiskonnas olnud läbi aegade laialdast kõlapinda leidnud teema, mis tekitab igapäevaseid arutelusid ettevõtjate ja maksuhalduri vahel. Olukorra teeb keeruliseks maksuniansside paljus, alustades erisoodustuse määratlemise, selle õiglase hinna leidmise ning korrektse kajastamisega. Iga erisoodustust puudutavat juhtumit tuleb vaadata eraldiseisvalt ning toimunu tõlgendamiseks on tarvis võtta aluseks selle reaalne sisu. Käesolev magistritöö on oma fookuse suunanud ametiautode erakasutusest tekkiva erisoodustuse maksustamise uurimisele, kuna see on kõige levinum erisoodustuse liik, mille arvestuses on kehtestatud eraldi reeglid ja põhimõtted.

Erisoodustused on vorm kaudsetest hüvedest, mida antakse töötajale või töötajate grupile organisatsiooni liikmelisuse osana. Erisoodustuse roll töösuhtes on aastate jooksul muutunud üha tähtsamaks. Viimastel aastakümnetel on erisoodustuse osakaal töötasus kasvanud kaks korda kiiremini kui seda on olnud palga kasv. 1930. aastate alguses moodustas erisoodustus vähem kui 4% töötajale tehtud koguväljamaksest. Edasistel aastatel kasvas erisoodustuse osakaal jõudsalt, kolmekordistudes varasemaga võrreldes perioodil 1967-1977. (Kovach, 1983: 55-56) Aastaks 1983 moodustas erisoodustuse osakaal palgast koguni 14%. Tol ajal arvati, et järgmise sajandi keskpaigaks makstakse 2/5 väljamaksetest mitterahalises vormis. (Adamache, Sloan, 1985:47) Erisoodustuse maht sõltub suuresti sellest, mida konkreetsetes riigis erisoodustuse alla liigitatakse. Samuti erisoodustuse arvestuspõhimõtetest ning ühiskonna maksukuulekusest erisoodustus õiguspäraselt deklareerida. Eesti näitel moodustab erisoodustus 2018. aastal deklareeritud palgatulust vaid 1,7% (vt lisa 8).

Tulumaksuseaduse §48 lõige 4 sätestab erisoodustuse mõiste järgmiselt: erisoodustus on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. Tööandjaks, kelle poolt tehtud erisoodustused kuuluvad maksustamisele, loetakse TuMS § 48 lg 2 kohaselt residendist juriidilist isikut, residendist füüsilist isikut, riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutust ning mitteresidenti, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eesis töötajad. Töötaja mõiste on erisoodustuse kontekstis järgmine: töölepingu alusel töötav isik, avalik teenistuja, juhtimis- või kontrollorgani liige, samuti füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema perioodi jooksul kui kuus kuud. Samuti loetakse töötajaks töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut. (TuMS § 48 lg 3) Ehk kui töösuhtest tulenevalt on isikule antud hüve, mis on rahaliselt hinnatav, siis on tegemist erisoodustusega, mis kuulub vastavalt kehtestatud korrale maksustamisele.

Erisoodustuse maksustamisel kehtib põhimõte, mille kohaselt tuleb hinnata, kas tööandja vara kasutamine töötaja poolt isiklikul eesmärgil on oluline ning liigitub töötaja hüve alla. Hüve on lahti mõtestatud seeviisi, et kasu tulemusel suureneb töötaja vara või vähenevad töötaja kulud. Isiklikuks eesmärgiks loetakse tegevused, mis ei ole vajalikud ettevõtluse tarbeks ega äritulu teenimiseks. Määravaks saab erisoodustuse seotus töösuhtega ning hüve rahaline mõõde. (Lehis, 2012: 212) Tööandja vaatest on erisoodustuse arvestamisel oluline lähtuda proportsionaalsuse printsiibist. Näiteks pole mõistlik pidada arvestust kõigi kontoritarvete ja väikevahendite üle, sest nendega ei kaasne märkimisväärselt täiendavaid kulusid. Liigne arvepidamine koormaks nii ettevõtjaid, kui suurendaks kontrolliorgani tööd. Tööandja peaks olema ise pädev hindama ja otsustama, millised kulud on tööks esmavajalikud ja millised liigituks erisoodustuse alla, võttes seejuures arvesse kulutuste sisu ja eesmärgi. (Lehis, 2017: 144) Ettevõtja peab olema valmis põhjendama Maksu- ja Tolliametile tehtud kulutuste olemust ning vajadusel tõendama, et tehtud kulud ei kategoriseeru erisoodustuse määratluse alla. Maksuhalduri ülesandeks on hinnata esitatud tõendite õigsust hinnates kõiki tõendeid kogumis.

Järgmine aspekt, millega tuleb erisoodustuse puhul arvestada, on see, et antud hüve on maksustatav olenemata sellest, kas see on antud enne töösuhte algust, töösuhte ajal või pärast töösuhte lõppu (Tingas, Saag, 2006: 17). Samamoodi kuuluvad maksustamisele ka soodustused, mida tööandja on andnud töötaja abikaasale, elukaaslasele või lähisugulasele. Hüvest tulenev maksukohustus tekib selle üleandmise ajal, milleks võivad olla kas vara kasutada andmise aeg, ostu või müügi sooritamise aeg või makse tegemise aeg. (Lehis, 2018: 66) Näiteks kui pensionile jäänud töötajale antakse peale töölepingu lõpetamist võimalus välja osta tema kasutuses olnud sõiduauto turuhinnast oluliselt madalama hinnaga, siis käsitletakse sõiduki turuhinna ja endise töötaja poolt makstava rahasumma vahet erisoodustusena. Oletame, et hinnavaheks oli 10 000 eurot, 2018. aastal kehtinud maksumäärade kohaselt tuleb tööandjal tasuda erisoodustuselt tulumaksu 2500 eurot ja sotsiaalmaksu 4125 eurot. Maksukohustus kokku moodustab maksustatavast väärtusest väga suure osa, mistõttu on oluline eelnevalt kaaluda pakutava hüve võimaldamist.

Nagu ka eelnevalt mainitud, on erisoodustuste puhul tähtis leida hüve õiglane hind. Et tagada ühetaolised hinna leidmise ja maksustamise nõuded, on Rahandusministeeriumi poolt välja antud õigusakt erisoodustuse hinna määramise kord. Määrus selgitab erisoodustuse hinna kujunemist soodustuse liikide põhisel. Üldine reegel näeb ette, et maksustamise aluseks võetakse kauba või teenuse turuhind, hinnavahet või töötaja eest tehtud kulutuse summa ehk rahasumma, mille töötaja oleks pidanud ise kauba või teenuse eest maksuma, kui talle soodustust ei oleks võimaldatud. (Lehis, 2017:147) Erisoodustus tekib ka juhul, kui tööandja poolt pakutavaks hüveks on miski, mille saamisega ta ise kulusid kandnud ei ole. Asja või teenuse tasuta saamise korral tuleb maksustamisel lähtuda samamoodi turuhinnast (Aruste, 2007: 21). Muuhulgas tuleb erisoodustuse maksustatava väärtuse määratlemisel jälgida, kas töötajale antud hüve on tööandja põhitegevuse tulem, sest sellisel juhul loetakse erisoodustuse hinnaks müügihind, millega sarnane kaup või teenus realiseeritakse samas koguses ja samal ajal kolmandatele isikutele (Tingas, Saag, 2006: 32-33).

Antud magistritöös on fookuses on ametiautode erakasutusest tekkiva erisoodustuse maksustamine. Ettevõtte auto või teisisõnu ametiauto on määratletud kui sõiduauto, mille

tööandja on andnud töötajale kasutamiseks. Olenevalt kehtestatud reeglitest võib töötaja ametiautoga teha kas ainult ettevõtlusega seotud sõite või on lubatud teha lisaks ka erasõite. Maksustamise seisukohalt käsitletakse ametiauto erakastusse andmist töötajale tehtud erisoodustusena, mille hind määratakse kindlaks vastavalt kehtestatud arvestuspõhimõtetele.

Shifan, *et al.* (2012: 142-145) poolt läbiviidud uuringus on jõutud järeldusele, et ettevõttele kuuluva auto aastane läbisõit on ligi 70% suurem kui eraomandis oleval autol (vastavalt 26 000 ja 15 650 kilomeetrit). Uuringu käigus viidi läbi küsitlus, millele 44% vastanutest kinnitas, et nad oleksid teinud vähem sõite ning 42% oleks valinud alternatiivseid transpordiviise, kui nad oleksid pidanud ametiautot kasutamata tegema samad sõidud isikliku autoga. Sellest järeldasid autorid, et tehtud lisasõidud, mida oleks saanud vältida, olid pigem erasõidud kui ärilistel eesmärkidel tehtavad sõidud. Uuringu pinnalt tehtud järeldustele tuginedes leiti, et just seetõttu peaks isikliku kasutuse hind peegeldama tegelikku hüvest saadavat kasu, milleks antud tulemuste puhul kujunes sõiduauto kilomeetripõhine arvestus.

Maksuõiguse professorid Soled ja Thomas on leidnud enda artiklis (2016: 807), et tööandja poolt pakutavaid hüvesid, mis võivad olla töötaja poolt segakasutuses nagu mobiiltelefon, arvuti, sõiduauto on kõige lihtsam maksustada nende töötajale võimaldamise aspektist lähtuvalt. Ehk kui tööandja otsus on lubada teatud hüvede kasutamist eraotstarbel, kuulub antav soodustus erisoodustusena maksustamisele fikseeritud määra järgi. Seda seetõttu, et era- ja töökasutuse eristamine on paljudel juhtudel keerukas ja administratiivselt koormav.

Kahe uuringu vaated erisoodustusega maksustatud hüve väärtuse leidmisest on erinevad. Shifan, *et al.* seisukoha kohaselt on parim lahendus isikliku kasutuse väärtuse leidmiseks kasutada erinevaid muutujaid, millest pakutav hüve kujuneb. Soled ja Thomas ei hakkaks hüve väärtust eraldi hindama. Nende arvates on oluline määratleda, kas pakutav hüve on tööandja poolt võimaldatud või mitte. Kui töötaja saab hüve, siis toimub maksustamine vastavalt fikseeritud määrale kõigile ühtemoodi. Erinevate autorite arusaamu peegeldab hästi Eestis kehtinud ja praegu kehtiv kord erisoodustuse hinna määramise osas. Varasem

kilomeetripõhine arvestus asendus alates 2018. aastast võimsuspõhise arvestusega. Oluline on see, et kehtima hakanud süsteem lähtub justnimelt sõiduauto kasutada andmisest, mitte reaalselt läbitud vahemaadest. Küsimusele, milline erisoodustuse hinna arvestuse alus on parim viis arvestamiseks hüve ja hinna omavahelist seost, püütakse järgnevatel peatükkides vastus leida.

Tööandja omandis oleva sõiduauto eraotstarbel kasutamist reguleerib Erisoodustuse hinna määramise korra paragrahv 1, mille kohaselt tekib erisoodustus tööandja sõiduauto kasutada andmise võimaldamisest (Erisoodustuse hinna...2018). Tulumaksuseaduse eelnõu väljatöötamise käigus analüüsis Rahandusministeerium erinevaid erisoodustuse hinna määramise võimalusi, eesmärgiga suurendada tehtava maksumuudatusega seost saadava hüve ja hinna vahel, pidades seejuures tähtsaks süsteemi lihtsuse säilimist. Tehtud analüüsidele tuginedes osutus spetsialistide arvates parimaks lahenduseks sõiduauto võimsuspõhise arvestuse kasutuselevõtt. (Käibemaksuseaduse ja...2017: 6)

Eestis kehtivat ametiautode erisoodustuse maksustamise süsteemi on korduvalt reformitud. Viimasega neist muudeti erisoodustuse määramise aluspõhimõtet ning üldist arvestusmeetodit. Ühiskonnamuutustega ja üldiste arusaamadega peavad kaasas käima ka seadused, mida reformimise teel aeg-ajalt parendatakse ja täiendatakse. Artiklis (Soled, Thomas, 2016: 791-793) on autorid määratlenud neli põhimõtet, millest tuleks just erisoodustussüsteemi reformimisel lähtuda, et tagatud oleks süsteemi efektiivsus ja õiguspärasus:

- 1) Väärtuse leidmine- kui erisoodustuse hinna leidmine on halduslikult koormav ning kokkuvõttes ei too riigile sisse piisavalt maksutulust, tuleks sellised hüved erisoodustuse maksustamise alt välja jätta. Keeruline hindamine ise ei õigusta erisoodustuse vabastamist maksustamisest. Kui hüvest laekuv maksutulu on arvestatav, tuleb kehtestada fikseeritud määr või valem, mille järgi arvestus toimub.
- 2) Arvestuse pidamine- nii ettevõtte- kui ka erakasutuses olevatelt varadelt tekkivat erisoodustust võib küll olla kerge hinnata, kuid nende kasutust on raske jälgida.

See on lahendatav, kui tugineda fikseeritud jaotusele ettevõtte ja isiklike hüvede vahel, vältides isikliku otstarbe eraldi määramist.

- 3) Avalikkuse arusaam- mõned reformid on ühiskonnas rohkem või vähem populaarsemad kui teised. Kui maksustamine mõne erisoodustuse liigi puhul on avalikkusele eriti vastumeelne, tuleks sellise hüve pakkumise võimaldamine tööandja poolt üldse keelustada.
- 4) Teabe andmine- pakutavate hüvede osas tuleb kohaldada samasuguseid kinnipidamis- ja teabenõudeid nagu need kehtivad palga osas ehk hüve peab olema isikustatud. Kolmandatele osapooltele pakutavatest hüvedest peab riigil samuti olema ülevaade. Selleks tuleb hüve saajatel endil esitada vastav teave, kuna neil on parimad võimalused teabe kogumiseks ja selle levitamiseks.

Erisoodustus on aegade jooksul muutunud töösuhte lahutamatuks osaks. Oma olemuselt on see tööandja poolt tehtud kulu töötaja või töötajaga otseselt seotud isikute hüvanguks. Heaolu tulemusel erisoodustuse saaja vara kas suureneb või kulud vähenevad. Ametiautoga erasõitute tegemise võimalus suurendab otseselt töötaja heaolu ning vähendab tehtavaid kulusid, mis oleksid tekkinud isikliku auto kasutamisest. Tööandja poolt pakutud hüve osas on esmatähtis määrata selle õiglane hind, mille leidmise tarbeks on kehtestatud Rahandusministeeriumi poolt vastav hinna leidmise kord. Kui erisoodustuse maksustatav väärtus on leitud, tuleb see tööandjal maksukohustuse tekkimise ajale vastavalt deklareerida ning sellelt tasuda tulu- ja sotsiaalmaks. Erisoodustuse maksustamisel rakendatakse kindlaid reegleid, mis kehtivad kõigile maksumaksjatele üheselt, tagades seeläbi maksukohustuse ühetaolisus.

1.2 Erisoodustuse maksustamise süsteemide võrdlus

Erisoodustuse maksustamise objektina on läbi aegade olnud aktuaalseimaks teemaks tööandja poolt sõiduautode tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töötajale. Riigi maksupoliitikat ettevõtte sõiduautode kasutamise osas on ajas muudetud, püüdes luua iga korraga paremat ja õiglasemat süsteemi. Milliseid muudatusi tõi ametiautode maksustamises kaasa 2018. aastal kehtima hakanud uus tulumaksuseadus, seda

vaadeldakse järgnevas alapeatükis, kus võrdluse all on enne 2018. aastat kehtinud ning hetkel kehtiv ametiautode erisoodustuse maksustamiskord.

Kuna ametiautode erisoodustust puudutav muudatus rakendus just sõiduautodele, on oluline määratleda sõiduauto mõiste. Liiklusseaduse kohaselt on sõiduauto sõitjate vedamiseks ettenähtud auto, milles on lisaks juhikohale kuni kaheksa istekohta. Seaduses on sätestatud ka sõidukite kategooriateks liigitamise reeglid, mille kohaselt kuulub sõiduauto M1 ja M1G kategooriasse. Seega ei saa tulenevalt seadusest sõiduautoks lugeda mitmesuguseid kaubikuid, mida ettevõtte sõidukitena tihti kasutatakse. Viimaste puhul loetakse tavapäraselt erisoodustuse hinnaks selle vara rendile andmise turuhind. (Villems, 2009: 19)

Alates 2018. aasta 1. jaanuarist kehtima hakanud tööandja sõiduauto erisoodustuse maksustamise kord tõi kaasa muudatuse, mille kohaselt ametiautode reaalne kasutus erasõitjateks ei oma enam tähtsust, maksukohustuse tekkimise aluseks on tööandja poolt erakasutuse võimaldamine. Seejuures ei ole oluline tööandja sõiduauto määramisel vara juriidiline omandiõigus. Samuti muutus erisoodustuse arvestamise alus, uue korra järgi sõltub erisoodustuse hind sõiduauto mootori võimsusest ning vanusest. Kehtima on jäänud põhimõte, mille kohaselt sõiduauto kasutamine eranditult ettevõtluse tarbeks, koos erasõitjate keelamisega tööandja poolt, ei loo alust erisoodustuse kujunemisele ning maksukohustuse tekkimisele. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, kelle eesmärgiks on kaitsta ettevõtjate ühishuve, tegi valitsusele uue seaduseelnõu menetlemisel ettepaneku rakendada võimsuspõhise arvestuse korral ühtset kilovatihinda, mis tagaks võrdse kohtlemise kõigi ametiautode kasutajate vahel, väldiks turumoonutusi ning aitaks riigil maksutulust paremini hallata (Firmaautode erisoodustuse...2017). Ettepanek lükati aga tagasi ning rakendust leidis sõiduauto vanusel baseeruv kilovatipõhine maksustamine.

Tulumaksuseaduse § 48 lg 8 kohaselt on tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutamise võimaldamisel erisoodustuse hind 1,96 eurot sõiduauto liiklusregistris märgitud mootori võimsuse ühiku kilovatt (kW) kohta kuus. Sõiduautode puhul, mille vanus on üle viie aasta 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. Sama paragrahvi lõikele 8 lisati täiendavalt kaks uut punkti, lg 8¹ järgi võib sõiduautodele kehtivat erisoodustuse hinna määramise korda kasutada ka liiklusseaduse tähenduses kaubiku, kategooriatähistusega N1, kasutamise võimaldamisel töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Lõige 8² lisas täiendava nõude tööandja ametiauto arvepidamise kohta, nimelt kui tööandja, kes on sõiduauto omanik või liiklusseaduse mõttes vastutav kasutaja, ei võimalda enda omandis või valduses oleva sõiduauto kasutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, on ta kohustatud teavitama sõiduauto soetamisel või kasutusele võtmisel Maanteeametit, kes teeb seejärel sõiduki liiklusregistri andmetesse märke sõiduauto üksnes töö-, ameti- või teenistusülesannete täitmiseks kasutamise kohta. Kui märke saanud sõiduautot hakatakse hiljem erakasutuses tarbima, peab tööandja sellest eelnevalt teavitama Maanteeametit, kes seejärel märke registrist eemaldab. N1-kategooriasse kuuluvate kaubikute kasutusotstarbest olenemata Maanteeametit teavitada ei tule.

Tulumaksuseaduse muudatusega seonduvalt muudeti ka liiklusseadust, mille § 174 täiendati lõikega 22, mille kohaselt tehakse sõidukite andmebaasi vastav kanne ettevõtja teavituse alusel sõiduauto üksnes töö-, ameti- või teenistusülesannete täitmiseks kasutamise kohta. (Tulumaksuseaduse muutmise... 2017) Maksustamine ei sõltu ainuüksi Maanteeameti registris märke olemasolust või selle puudumisest, mistõttu on tegemist ennekõike informatiivse kandega. Maanteeameti register on avalik, seega on kõigil võimalik kontrollida auto kasutust, tehes vastav infopäring.

2017. aasta lõpuni kehtinud ametiautode maksustamise korra järgi oli tööandjal õigus valida, millisest erakasutuse maksustamise korrast lähtuda ja mida rakendada. Valiku tegemisel oli mõistlik jälgida auto vanust ning tehnilisi näitajad, sest nende alusel kujunes erisoodustuse hind. Esimesel juhul tuli pidada sõitude üle arvestust ja maksta erisoodustust tööväliste sõitude mahu alusel kas 0,20 eurot kilomeetri kohta sõiduauto puhul vanusega üle 5 aasta ja silindrite töömahuga kuni 2000 cm³ ning muudel juhtudel 0,30 eurot kilomeetri kohta. (Palmipuu, 2012: 22) Teisel juhul arvestust ei peetud, vaid maksustamine toimus igakuiselt arvestusliku määra 256 euro alusel, millelt kuulus

tasumisele tulu- ja sotsiaalmaks. Mõlema variandi puhul oli maksimaalseks erisoodustuse hinnaks 256 eurot. Juhul, kui töötaja hüvitas isiklike sõitude maksumuse ise, siis erisoodustust ei tekkinud.

Kui tööandja oli kindlustanud selle, et sõiduautoga erasõite ei tehta, võis auto kasutust tõendada sõidupäeviku asemel ka muude tõenditega. Näiteks oli võimalus luua ettevõttesisene sõiduautode kasutuskord, kus oli määratud reeglid sõidukite sihtotstarbelise kasutuse kontrollitavuse tagamiseks (Lehis, 2017:149) või kasutada GPS rakendust, millele lisatavate tõenditega sõidu eesmärgi, sihtkoha ja tankimise info kohta oli võimalik ära näidata sõitude seotus ettevõtlusega (Kuidas tõendada...2017). Eelnev loetelu ei ole ammendav, üheski seaduses ei ole määratletud, milliste vahenditega peab ettevõtja sõiduauto kasutusotstarvet tõendama, oluline on tõendite usutavus ja põhjendatus.

Tabelis 1 on kirjeldatud aastatel 2017 ja 2018 kehtinud ametiautode erisoodustuse maksustamise printsiipe. Kahe süsteemi erinevusena saab välja tuua ametiauto erasõitudeks kasutamise hüvitamise võimaluse. Varem kehtinud korra alusel ei tekkinud erisoodustust juhul, kui tööandja sõiduauto isikliku kasutamise tulemusel tekkinud kulu oli töötaja enda poolt hüvitatud. Uue süsteemi kohaselt aga pole erasõitude hüvitamine lubatud, kuna erisoodustus tekiks sellegipoolest. Põhjuseks maksustamise aluse muutus, mille kohaselt ei käi arvestus enam reaalselt tehtud erasõitude järgi, vaid erasõidud on tööandja poolt kas võimaldatud või mitte. Maksustamise sisuline muudatus lihtsustab ühelt poolt tööandja arvestust era- ja ametisõitude üle. Kui varasemalt pidi tööandja veendumata töötaja poolt täidetud sõidupäeviku kannete õigsuses, siis nüüd, kui lubatud on nii era- kui töösõidud, ei ole sõidupäeviku pidamine kohustuslik. Samamoodi lihtsustab taoline arvestus, kus erasõidud on lubatud või mitte maksuhalduri tööd, kes saab sõiduki kasutusotstarvet kontrollida Maanteeameti registrist. Kui registris märke puudub, tähendab see teoreetiliselt seda, et sõidukit kasutatakse ka erasõitudeks. Sellisel juhul peab ettevõtte uue arvestuse kohaselt tasuma erisoodustuselt makse sõltuvalt sõiduauto vanusest kas 1,47 eurot/kW või 1,96 eurot/kW kohta.

Tabel 1. Tööandja sõiduki erisoodustuse maksustamise kord aastatel 2017 ja 2018.

	Kuni 31.12.2017	Alates 01.01.2018
Arvestuse alus	Fikseeritud määrad vastavalt 0,2 või 0,3 eurot/km kohta sõltuvalt sõiduauto vanusest.	Sõltuvalt sõiduauto vanusest 1,47 või 1,96 eurot/kW kohta.
Maksustamise alus	Reaalselt tehtud erasõitude maht.	Erasõitude võimaldamine tööandja poolt.
Maksimaalne maksustatav väärtus	256 eurot.	Ülempiir pole määratletud.
100% töösõidud	Erisoodustust ei teki.	Erisoodustust ei teki.
Erasõitude hüvitamine töötaja poolt	Lubatud, välistas maksukohustuse.	Ei ole lubatud, maksukohustus tekiks sellegipoolest.
Isikliku sõiduauto kasutamine	Maksuvaba hüvitise piirmäär on 0,30 eurot/km kohta, maksimaalne 335 eurot kuus (tõendamine sõidupäevikuga).	Maksuvaba hüvitise piirmäär on 0,30 eurot/km kohta, maksimaalne 335 eurot kuus (tõendamine sõidupäevikuga).
Kaubikute (N1 kategooria) arvestuse alus	Vara rendile andmise turuhind.	Vara rendile andmise turuhind või rakendada sõiduautodele kehtivat korda.

Allikas: autori koostatud.

Kilovatipõhise arvestuse eeliseks on jällegi parem läbipaistvus võrreldes kilomeetripõhise arvestusega, kus era- ja ametisõitude proportsioon oli väiksema maksukoormuse tagamiseks kergesti korrigeeritav. Uue korra kasutusele võtuga on kaotatud ka varasem maksimaalse maksustamise ülempiir, milleks oli 256 eurot (vt tabel 1). Kui tööandja ei soovinud erasõitude üle arvestust pidada, võis ta lähtuda maksustamise ülempiirist, sel juhul kuulus maksmisele tulumaks summas 64 eurot ja sotsiaalmaks summas 105,6 eurot, kokku moodustas maksukohustus ametiauto erakasutuselt 169,6 eurot. Nüüd, kui maksimaalne piir puudub, sõltub maksukohustus üksnes sõiduauto vanusest ja kilovattidest, mida rohkem viimaseid on, seda suuremaks kujuneb maksusumma.

Tabelist 1 nähtub, et erisoodustuse arvestust kaubikute erasõitude kasutuse korral, kus maksustav väärtus kujuneb vara rendile andmise turuhinnast, uue korra kehtestamisega ei muudetud. Sellele vaatamata võib nüüdsest soovi korral rakendada kaubikutele samasugust kilovatipõhist arvestust kui sõiduautodele. Erinevus sõiduauto ja kaubiku maksustamise osas ilmneb hoopis omatarbe tekkimisel. Nimelt tööandja sõiduauto kasutamist erasõitudeks omatarbena ei käsitata, küll aga kaubikute eraotstarbelist kasutamist. Seega maksukohustuslane, kes on sõiduki soetamisel sisendkäibemaksu oma käibe arvestusest täies ulatuses maha arvanud, nagu seda on lubatud teha kaubikute puhul, peab sellise sõiduki erakasutust käsitlema omatarbena, kus erasõitude tegemisel kuulub tasumisele lisaks erisoodustuselt tekkivatele maksudele ka käibemaks omatarbelt. Käibe maksustatavaks väärtuseks koos käibemaksuga on olenevalt arvestuse valikust kas erisoodustuse hind, mis leitakse auto võimsuse põhjal või vara rendile andmise turuhind. Kui ettevõtte otsustab esimese variandi kasuks, siis 132 kW võimsusega ning alla viie aasta vanuse kaubiku puhul, millega tehakse nii töö- kui erasõite, kuulub lisaks erisoodustuselt tasutavale tulu- ja sotsiaalmaksule tasumisele ka käibemaks omatarbelt 43,12 eurot ($132 \times 1,96 = 258,72$ ja $258,72 : 1,20 \times 0,20$). (Lentsius, 2017)

Erisoodustuse tekkimise aluseks on töötajale antud hüve, kui tööandja sõiduautot kasutatakse vaid 100% ametisõitudeks, siis erisoodustust tekkida ei saa. Uue süsteemi kasutusele võtuga ei muudetud varem kehtinud isikliku sõiduauto kasutamise eest hüvitise maksmise korda. Isiklikuks autoks loetakse sõidukit, mis ei ole tööandja omanduses ega valduses. Tööandjal on võimalus hüvitada maksuvabalt 0,30 eurot/km kohta, maksimaalset 335 eurot kuus (TuMS § 13 lg 3 p 2). Piirmäära ületav hüvitise summa loetakse erisoodustuseks ning maksustatakse vastavalt kehtivale üldkorrale. Kui 2018. aastast kehtima hakanud korra järgi ei ole tööandja sõiduauto erakasutamise puhul sõidupäeviku pidamine erisoodustuse arvestamisel enam kohustuslik, siis töösõitude tegemisel töötaja isikliku sõiduautoga peab endiselt sõiduarvestus olema tõendatud sõidupäevikuga.

Antud magistritöös käsitletakse küll tööandja sõiduautolt tekkivat erisoodustuse maksustamist, kuid tähelepanuta ei saa jätta ka käibemaksu arvestust sõiduauto soetamise korral, kuna maksuarvestuse kujunemisel mängib samamoodi rolli erakasutuse

olemasolu. Nii kehtima hakanud kui ka sellele eelneva korra kohaselt võis ettevõtte sõiduauto soetuselt sisendkäibemaksu 100% maha arvata juhul, kui sõiduautot kasutati ainult ettevõtluse tarbeks. Erinevused kahe korra vahel ilmnevad juhtudel, kui sõiduauto kasutusotstarve muutub kahe aasta jooksul alates auto soetamisest ehk tegema hakatakse ka erasõite. Nimelt enne 2018. aastat pidi ettevõtte sõiduauto erakasutuse tekkimisel riigile tagasi maksma 50% maha arvatud sisendkäibemaksust, oluline oli seejuures arvestada proportsiooni vastavalt töökasutuse ja erakasutuse ajale mis tähendas, et ühel kuul võis sõiduautoga seoses maha arvata 100% ja teisel kuul 50% sisendkäibemaksu. (Elling, 2017)

Uute arvestuspõhimõtete kohaselt, kui sõiduauto kasutusotstarve muutub kahe aasta jooksul, on ettevõtte kohustatud tagasi maksma kogu sisendkäibemaksu, sõltumata auto reaalsest ettevõtluses kasutamise osatähtsusest. Kasutusotstarbe muutumise hetkest peab ettevõtja käsitlema sõiduautot osaliselt ettevõtluses kasutatavana vähemalt ühe aasta, isegi kui tegelikkuses autoga enam erasõite ei tehta. (Muudatused käibemaksuseaduses...2018) Tekkiv maksukohustus erakasutuse lisandumisel on kõrgem 2018. aastal kehtima hakanud seaduse järel, kuna tagastamisele kuulub kogu üleliigselt maha arvatud sisendkäibemaka. Seadusemuudatusega lihtsustati sisendkäibemaksu maha arvamise arvestust, sest õigete proportsioonide leidmine osutus tihti peale keerukaks. Asjaolu, et sõiduauto kasutusotstarvet ei ole enam lubatud muuta igakuiselt, on teinud kergemaks järelevalve pidamise sisendkäibemaksu arvestuse osas.

Äriühingule kuuluvate kaubikute puhul ei oma sõiduki soetamisel ning sisendkäibemaksu maha arvamisel era- või ametisõitude aspekt tähtsust. Kaubikute puhul võib sisendkäibemaksu igal juhul maha arvata 100% (Lentsius, 2017). Kaubikutele kehtivad maksustamise osas sõiduautodest erinevad nõuded, kuna kõigi eelduste kohaselt on kaubik tarbesõiduk, mida kasutatakse sihtotstarbeliselt. Kuna sisendkäibemaksu saab täies ulatuses maha arvata, siis erasõitude korral tuleb erinevalt sõiduautost tasuda kaubiku omatarbeld käibemaks.

Kui võrrelda Eesti erisoodustussüsteemi lähiriikidest Soome ja Rootsi süsteemiga, on suurimaks erinevuseks see, et erisoodustuse väärtus lisatakse töötaja isikliku maksubaasi

hulka. Erisoodustusele kuulub tasumisele tulumaks, mis on omakorda sõltuvuses isiku sissetuleku suurusest. Rootsi näitel lähtutakse ametiautode erakasutuse maksustamisel kahest põhimõttest. Kui töötaja poolt tehtud erasõite tehakse aasta lõikes maksimaalselt kümme ning läbitud kilomeetrid ei ületa 1000 kilomeetri mahtu, siis erisoodustust ei teki. Kui eelnevaid piirmäärasid ületatakse, on erasõidud maksustatud ning maksukohustus lasub kord aastas töötajal endal. Maksukohustuse aluseks olev summa leitakse valemiga: $p \cdot 0.09 + 0.317 \cdot PBV + 0.75 \cdot gb \cdot p$, kus p on sõiduki hind, PBV on baasmäär 4400 eurot ning gb tähistab valitsuse võlakirjade intressimäära. Kui sõiduki turuhind on suurem kui 33 000 eurot, liidetakse eelnevale valemile veel $0.2 \cdot (p - 7.5 \cdot PBV)$. (Engström, *et al.*: 2019: 278-289) Soomes võetakse erisoodustuse väärtuse määramisel arvesse auto vanust ning seda, kas antud hüve on piiratud või piiramatult iseloomuga. Piiratud kasutusotstarve tähendab seda, et töötaja ise maksab kinni auto kütusekulud, piiramatult kasutuse korral tasub tööandja aga kõik autoga seotud kulud. Auto vanuse kohta on moodustatud kolm kategooriat: grupp A kuuluvad autod esmregistreerimise ajaga 2017-2019, grupp B 2014-2016 ning grupp C vanema väljalaskega autod kui 2014. Kui grupp ja kasutus on määratud, leitakse maksustatav väärtus esimesel juhul jaehinna ja fikseeritud määra (vahemikus 0,9%-1,4%) korrutisena, millele liidetakse olenevalt vanusest ja kasutusest fikseeritud summa (vahemik 105€-300€). Teise võimalusena võib lähtuda erisoodustuse hinna määramisel läbitud kilomeetritest vastavalt grupist ja hüve iseloomust 7-20 senti kilomeetri kohta. (In-Kind Benefits...2019)

Peamine muudatus uue erisoodustuste korra jõustumisel oli erisoodustuse maksustamise alus, mis hakkas sõltuma reaalse erakasutuse asemel erakasutuse võimaldamisest. Samuti võeti kasutusele uus arvestamisesüsteem, kus kilomeetripõhine arvestus muutus kilovatipõhiseks. Sisuline muudatus erisoodustuse määratlemisel, kus oluline on tööandja poolt erasõitude võimaldamine, loob rohkem selgust ja on läbipaistvam. Lisaks pole segakasutuses olevate sõiduautode kohta kohustust pidada enam sõidupäevikut, mis kergendab tööandja aruandlust suuresti. 2018. aastal kehtima hakanud seadusemuudatus võib olla küll erisoodustuse osas esmapilgul rangem, kuid kokkuvõttes lihtsustab see kõigi osapoolte tegevust. Tööandja vaatest on tähtis juba ametiauto soetamisel kindlaks määrata auto edasine kasutus ning sellele vastavalt kehtestada kindlad reeglid, mille järgimist asutusesiseselt kontrollida.

1.3 Erisoodustuse maksustamisega kaasnevad probleemid

Paratamatult kaasnevad maksumuudatustega murekohad, millega ettevõtjad peavad kokku puutuma. Ametiautode erisoodustuse maksustamise kord on enim küsimusi ja probleeme tekitanud erisoodustuse liik. Lasse Lehis on oma raamatus märkinud (2018: 67), et uue ametiautode maksustamise süsteemi kehtestamisega on tagasi mindud korra juurde, mis kehtis enne 2003. aastat ning mida õiguskantsler pidas tol ajal põhiseadusega vastuoluliseks. Nimelt on tööandjad pandud olukorda, kus tegelike töö- ja erasõitude proportsioon ei oma enam tähtsust, nad peavad otsustama, kas erasõidud on üleüldse lubatud või mitte ning viimase puhul leidma võimaluse enda otsustuse tõendamiseks. Ühiskonna pidev areng loob aluse muuta ja täiendada kehtivaid seadusi. Samamoodi peab ajaga kaasas käima erisoodustuse mõiste ja sisuline pool, sest seaduselüngad ja puudused tekitavad skeemitajaid igas eluvaldkonnas.

Üha enam on Euroopas levima hakanud tendents, kus tööandjad pakuvad töötajatele hüvedepaketi osana või palgatõusu asendajana ettevõtte sõiduauto eraotstarbel kasutamise võimalust. Muidugi on paljudel ametikohtadel auto kasutamine tööülesannete täitmiseks vajalik, kuid suur hulk ettevõtteid pakuvad ametiautosid töötajatele kasutamiseks eesmärgiga tõsta nende heaolu ning tulemuslikkust. Paljudes riikides on odavam töötajale pakkuda ametiauto kasutamist, kui tõsta hüvega samaväärselt töötaja palka. Otsus, kas anda töötajale sõiduauto kasutada või mitte sõltub suuresti riigi maksupoliitikast. (De Borger, Wuyts, 2011: 1527-1528) Samale järeldusele on jõutud ka (Greene, 1963: 68) poolt koostatud uuringus, kus küsitlenutele anti valida tulevase palgatõusu ja kohese mitterahalise hüve vahel. Valiku langetamisel mängis rolli töötaja vanus, hetkeline sissetuleku suurus ning tööstaaž. Tulemuseks valisid 57% alla 30. aastastest palgatöötajatest kohese mitterahalise hüve kasuks. Gutiérrez-I-Puigarnau ja van Ommeren'i poolt koostatud ettevõtte autode maksustamise uuringus (2009: 2-5) on leitud, et ametiautoga tehtud erasõitude tasustamine tööandja poolt töötajale palgalisa maksamise asemel on üha kasvav nähtus, kuna see on mõlema osapoole jaoks atraktiivne pakkumine. Uuringus on välja toodud, et puhas äriine ametiautode kasutus moodustab Madalmaades vaid 20%-30% autode kogukasutusest, seega peetakse ettevõtte autode erakasutuselt tekkivat kõrget maksukoormust põhjendatuks. Ametiautod ei ole tänapäeval

sageli pelgalt töötajale antud hüve, vaid töötajaid tunnetavad seda kui palga kõrval teist kõige olulisemat tasu töö eest.

Clotfelter (1983: 1053) on välja pakkunud erisoodustuse maksumäärade kehtestamiseks põhimõtte, mille kohaselt iga lisanduv rahaühik erisoodustusena peab olema maksustatud samamoodi, kui töötaja palgale lisanduv rahaühik. Eestis on eelnevat rakendatud ehk erisoodustuse maksustamisel kehtivad samad põhimõtted, mis palgatulu osas, millega on tagatud maksustamise neutraalsuse nõue. Erisoodustuse maksustamise eesmärgiks on tagada võrdne kohtlemine kõigi tööandjate ja töötajate vahel. Kui erisoodustust ei maksustataks, on kerge tekkima olukord, kus tööandja tasub töötajale tehtud töö eest seaduses sätestatud minimaalse töötasu nõude määras ning ülejäänud mahus korvab muude töötajale antavate soodustuste näol. Rahandusministeerium on seadusemuudatuse mõjuanalüüsis toonud riskina välja võimaluse, et tööandja võib töötaja erasoitudeks kasutada antava sõiduautoga kaasneva maksukohustuse kompenseerimiseks vähendada töötaja palka erisoodustuse hinna ja sellelt makstava maksukohustuse võrra. Leiti, et risk on aga pigem teoreetiline, kuna töölepingu muutmine eeldab poolte vahelist kokkulepet ning töötaja ei pruugi sellise lahendusega nõus olla. Samuti eeldati, et risk võib tõenäolisemalt realiseeruda nende tööandjate osas, kes praegu erisoodustust ei deklareeri või kelle jaoks maksukohustus uue süsteemiga märgatavalt suureneks. (Käibemaksuseaduse ja... 2017: 11) Teistpidi on alati võimalus, et töötaja on nõus saama osa palgast erisoodustuse näol. Kui tööandja erisoodustust ei deklareeriks, oleks maksukoormus väiksem ning töötaja tasu maksmata jäänud maksude võrra suurem. Tekiks samasugune efekt nagu ümbrikupalgaga, kas töötaja tahab saada ametlikult kogu sissetuleku rahas või pool rahas ja pool pakutavate hüvede näol.

Üheks Eesti erisoodustuste süsteemi puuduseks on töötajale tehtud erisoodustuse anonüümsus ehk seda ei isikustata ega võeta arvesse töötaja personaalses tuluarvestuses. Eesti Maksumaksjate Liit on avaldanud arvamust, et hetkel kehtiv süsteem paneb töötaja kehva seisu, kuna erisoodustuselt tasumisele kuuluv sotsiaalmaks ei ole töötaja isikuga kuidagi seotud, mistõttu ei lähe see riigi poolt pakutavate hüvede nagu pension, haigushüvitis, vanemahüvitis ja koondamishüvitis arvestusse (Erisoodustus tuleb... 2014). Paljudes riikides on erisoodustus aga isikustatud ning üksikisiku sissetuleku

maksustamisel progresseeruva tulumaksusüsteemiga riikides võetakse isiku maksubaasi suuruse arvutamisel aluseks ka töötajale tehtud mitterahalisi soodustusi (Tingas, Saag, 2006: 12). Eesti proportsionaalses tulumaksusüsteemis erisoodustuse lisamine isiku maksubaasi arvestusse tulumaksumäära ei muudaks, küll aga teatud juhtudel maksuvabatulu arvestust. 2018. aastal kehtima hakanud uue maksuvaba tulu süsteemi tingimustes võib isikustamata erisoodustus hoopiski töötajale kasulikuks osutada, sest erisoodustusi ei arvestata isiku kogutulu hulka, millest sõltub maksuvaba tulu suurus. Seega võib töötajatel tekkida huvi saada vähem palka rahas ja rohkem muudes hüvedes. (Lehis, 2018: 67) Kui aga isiku sissetulek jääks alla 2100€ ja erisoodustus oleks isikustatud ning kuuluks töötaja kogutulu arvestusse, siis maksuvaba tulu määr väheneks selle arvelt. Kuna erisoodustuse summad oleksid igakuiselt kaootilised, muutuks füüsilisel isikul enda maksuvaba tulu prognoosimine raskemaks. Erisoodustuse isikustamisel on nii plusse kui miinuseid, kuid üldpildis on see vajalik samm läbipaistva süsteemi loomiseks.

Erisoodustuste maksumäära, seahulgas erasõitude võimaldamisest tekkivat maksukoormust peetakse ühiskonnas liigkõrgeks. Kõrget maksukoormust ametiauto omajatest tunnetavad eriti teravalt need tööandjad, kelle erasõitude osakaal kogusõitudest on jäänud igakuiselt minimaalseks. Siit kujunebki välja järgmine nõrk külge, äriühingutel tuli otsustada, kas keelata erasõidud üldse või hakata tasuma märkimisväärselt rohkem makse kui kehtinud korra alusel. Tolleaegne rahandusminister Sven Sester on maksumuudatuse kohta öelnud, et see lihtsustab ettevõtete sõiduautode eratarbeks kasutamise maksustamist ning vähendab oluliselt seni kehtinud bürokraatiat. Uue süsteemi kohaselt on maksukohustus praeguse erisoodustuse fikseeritud määraga võrreldes madalam keskmise ning väiksema võimsusega autode puhul, mis moodustavad ettevõtte sõiduautodest ligikaudu 70 protsenti. (Ettevõtete autode...2017)

Tabel 2 iseloomustab olukorda, kus tööandjale kuulub sõiduauto, mille esmaregistreerimisest on möödas 3 aastat ning mille võimsus on 144 kW. Tabelist nähtub, et varem kehtinud korra järgi oli mõistlik tööandjal, kelle sõiduautodega tehti vähe erasõite, rakendada sõidupäevikute kasutamise nõuet, kuna selle tulemusel oli maksustamise aluseks vaid reaalselt erasõitude tarbeks läbitud vahemaa. Kui

sõidupäevikut ei peetud, oli maksimaalne maksustamise piirmäär 256 eurot. Uue korra järgi pole vahet kas sõite tehakse 10- või 1000 kilomeetrit kuus, maksukohustus sellest ei sõltu. Määravaks saab vaid erasõitude võimaldamine ning seejärel sõiduauto vanus ja kilovatid. Sõiduauto võimsusega 130 kW on keskteeks uue ja vana korra maksustamise seisukohast, kuna nimetatud kilovattide puhul jääb erisoodustuse hind ($1,96 \times 130 = 254,8$) samale tasemele kui varem kehtinud korra maksimaalne piirmäär. Kõikide sõiduautode, millel on rohkem kui 130 kW, on maksukohustus muutunud kõrgemaks 2018. aastast kehtima hakanud korra järgselt, nende sõiduautode, mille võimsus jääb 130 kW piirist allapoole on maksukohustus muutunud väiksemaks.

Tabel 2. Näide sõiduauto erisoodustuse maksustamisest aastatel 2017 ja 2018, (3 aastat vana auto, 144 kW).

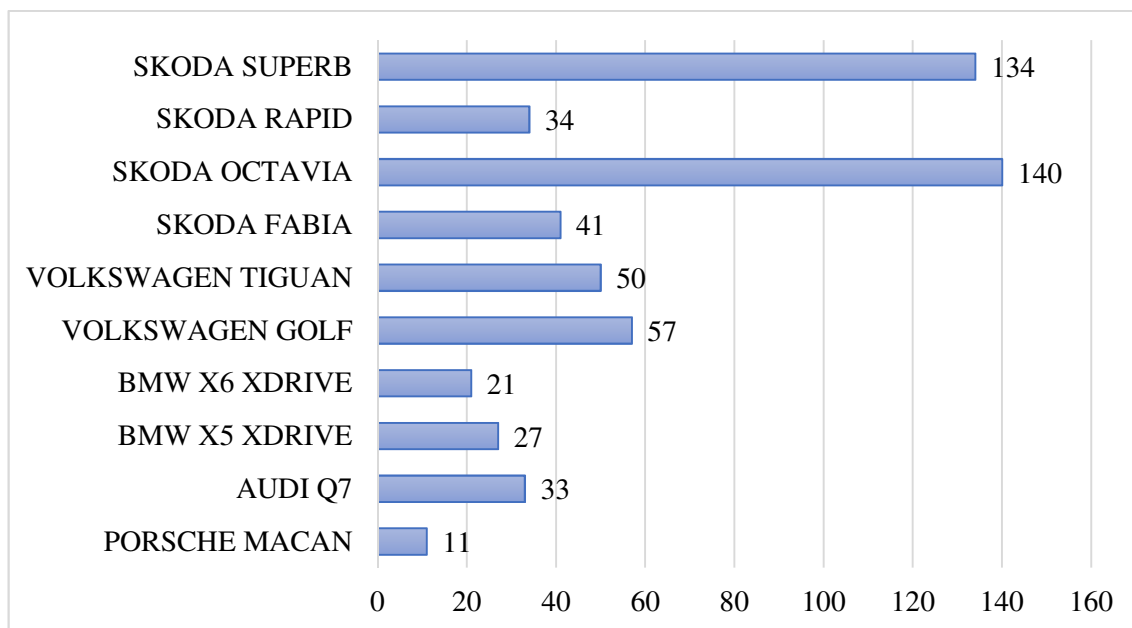
	Kuni 31.12.2017	Alates 01.01.2018
	10 kilomeetrit erasõite kuus	
Maksustatav väärtus	0,3 eurot/km. $0,3 \times 10 = 3$ eurot	1,96 eurot/kW $1,96 \times 144 = 282,24$ eurot
Maksukohustus	TM: $3 \times 20/80 = 0,75$ eurot SM: $3,75 \times 33\% = 1,24$ eurot Kokku: 1,99 eurot	TM: $282,24 \times 20/80 = 70,56$ eurot SM: $352,8 \times 33\% = 116,42$ eurot Kokku: 186,98 eurot
	1000 kilomeetrit erasõite kuus	
Maksustatav väärtus	Maksimaalne piirmäär 256 eurot.	1,96 eurot/kW $1,96 \times 144 = 282,24$ eurot
Maksukohustus	TM: $256 \times 20/80 = 64$ eurot SM: $320 \times 33\% = 105,6$ eurot Kokku: 169,6 eurot	TM: $282,24 \times 20/80 = 70,56$ eurot SM: $352,8 \times 33\% = 116,42$ eurot Kokku: 186,98 eurot

Allikas: autori koostatud.

Kilovatipõhine erisoodustuse arvestus on kohustuslik sõiduautodele kategooriatähistusega M1 ja M1G, kuna samad nõuded ei laiene aga tarbesõidukitele, on ettevõtted näinud maksueelisena kasutada töö- ja erasõitudeks kaubikut, kategooriatähistusega N1 ja N1G. Kaubikute buum sai alguse juba 2014. aasta käibemaksumuudatusega, mil varasem kord, kus sõiduautolt ja sellega otseselt seotud kuludelt võis sisendkäibemaksu maha arvata 100%, sõltumata selle ettevõtluses

kasutamise osatähtsusest, asendus 50% maha arvamise piiranguga (Käibemaksuseadus § 29 lg 4). Nüüd, seoses erisoodustuse hinna määramise muudatusega, sai kaubikute võidukäik taas hoo sisse. Seadusemuudatusest on kinni hakanud ka mitmed autotootjad, kes juba tehase poolt määratuna on valmis esmapilgul sõiduautosid või maastureid välja laskma registripassi märgitud kaubiku tähistusega. Ostja, soovides soetada uut sõidukit otse tehasest, peab pöörduma edasimüüja poole, kes edastab tehasele vastava ostusoovi valitud sõidukist ning selle kategooriast. Peale registrikande kategooria osas sama margi ja mudeliga sõidukil tehnilisi erinevuseid ei ole.

Joonisel 1 on kujutatud esmarestreerimise aastaga 2018 Eesti arvele võetud N1 ja N1G kategooria sõidukid, mis teoreetiliselt peaksid kuuluma M1 ja M1G kategooriasse. Kuna tegu on uute sõidukitega, on nad tehasest otse tarbesõiduki kategooria tähistusega välja tulnud. Eranditult on kõik joonisel 1 välja toodud sõidukid just juriidiliste isikute poolt arvele võetud. Sellest saab järeldada, et füüsiline isik, ostes sama margi ja mudeliga auto, eelistab M1 või M1G kategooria sõiduauto.



Joonis 1. Autori valiku alusel Eestis esmarestreeritud N1 ja N1G kategooria sõiduki margid ning nende arv (väljalaske aasta 2018). Allikas: Maanteeameti statistika, autori koostatud.

Joonise 1 pinnalt võib teha järeldusi selle kohta, et juriidilised isikud näevad maksueelisena ametiautona kasutada kaubikut, millelt saab sõiduki soetamise hetkel

sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, erasõitute arvestuses kasutada turuhinnal baseeruvat erisoodustuse väärtust ning olemata jääb Maanteeameti teavitamine sõiduki kasutusotstarbest ehk järelevalvet sõiduki kasutamise üle võib pidada leebemaks. Kui joonise 1 ülemisel osal olevad sõidukimargid Skoda ja Volkswagen, koos oma erinevate mudelitega võivad universaalkere olemasolul veel tarbesõidukiks sobida, siis joonise alumisele poole jäävate BMW X5, BMW X6, Audi Q7 ja Porsche Macan'i puhul on tegemist luksusmaasturitega, mida sihtotstarbeliseks kaubaveoks on raske ette kujutada. Küll aga ei ole seaduse silmis tegu millegi keelatud, mistõttu võivad ettevõtjad olenevalt oma ärielistest eesmärkidest teha valiku just neile sobiva sõiduki ja kategooria kasuks.

Kõiki sõiduauto marke ja mudeleid ei saa tellida kaubiku tähistusega. Kui tehase poolt on siiski sõiduki tüübiks märgitud sõiduauto, on sellest ümberehitamise tulemusel võimalik siiski soovi korral saada kaubik. Maanteeametile tuleb esitada vastavasisuline avaldus ning pärast ümberehituse teostamist kontrollitakse sõiduki vastavust tehnilistele nõuetele. Kui ümberehitatud sõiduk vastab kaubikule kehtestatud nõuetele, saab selle Eestis registreerida vastavas kategoorias N1 või N1G. Peamine erinevus kahe kategooria vahel on kaubikule omase jäiga vaheseina olemasolu veoseruumi ja sõitjate eraldamiseks. Vahesein võib olla valmistatud näiteks ühtse paneelina, raamile kinnitatud võrguna või varrastest koosnevana. (Nõuded liiklusregistrisse...2011: 59-60) Ümberehitatud kaubiku sihtotstarbelist kasutamist on tihti peale keeruline tõendada. Kuna kaubikuga tuleb ülevaatusel käia korra aastas, ei ole vaheseina olemasolu ülejäänud ajal kontrollitav.

Nagu ka varasemalt mainitud, algas kaubikute tõusutrend 2014. aastal, mil jõustus uus käibemaksuseadus, mis lubas ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel ning selle tarbeks kaupade ja teenuste saamisel arvata 50% sisendkäibemaksu. Seadus hakkas kehtima 2014. aasta detsembris, seda illustreerib ka tabelis 3 toodud taotluste arv, mis näitab hüppelist avalduste arvu kasvu sel perioodil. Kui tavapäraselt esines ümberehitamise avaldusi ühes kuus keskmiselt 6 tükki, siis seaduse järgselt poole aasta jooksul esitati ühes kuus keskmiselt 29 avaldust. Vahepealsetel aastatel toimus järkjärguline taotluste vähenemine, kuid nüüd, uue seadusemuudatuse valguses, on sõiduautode ümberehitamise trend taaskord kasvanud, kuid siiski 2014. aasta tasemele see küündinud ei ole. Põhjuseid võib otsida nii karmistunud nõuete osas N1 kategooriaks

liigitumisel, kui ka joonisel 1 kujutatud väljavõttest sõidukite osast, mida saab N1 kategoorias juba algselt registreerida. Taotluste arv kokku 2016. aastal oli 64, 2017. aastal 51 ning 2018. aastal ulatus taotluste arv 90-ni. Kõrvutades kahte eelnevat aastat, on taotluste arv siiski kasvanud tervelt 76%, sellest võib eeldada, et kasvu on tinginud jõustunud erisoodustuse maksustamise kord autode maksustamise osas.

Tabel 3. Maanteeametis registreeritud ümberehituse avaldused aastatel 2013-2018.

	2018	2017	2016	2015	2014	2013
jaanuar	15	4	8	30	3	7
veebruar	7	2	7	24	8	3
märts	11	7	4	32	5	3
aprill	8	2	2	19	6	3
mai	8	5	4	23	4	6
juuni	6	2	7	5	5	4
juuli	6	1	6	10	8	5
august	6	3	2	7	6	2
september	5	3	3	7	12	6
oktoober	4	3	6	7	18	5
november	6	12	6	5	65	4
detsember	8	7	9	3	37	10
kokku	90	51	64	172	177	58

Allikas: Maanteeameti statistika, autori koostatud.

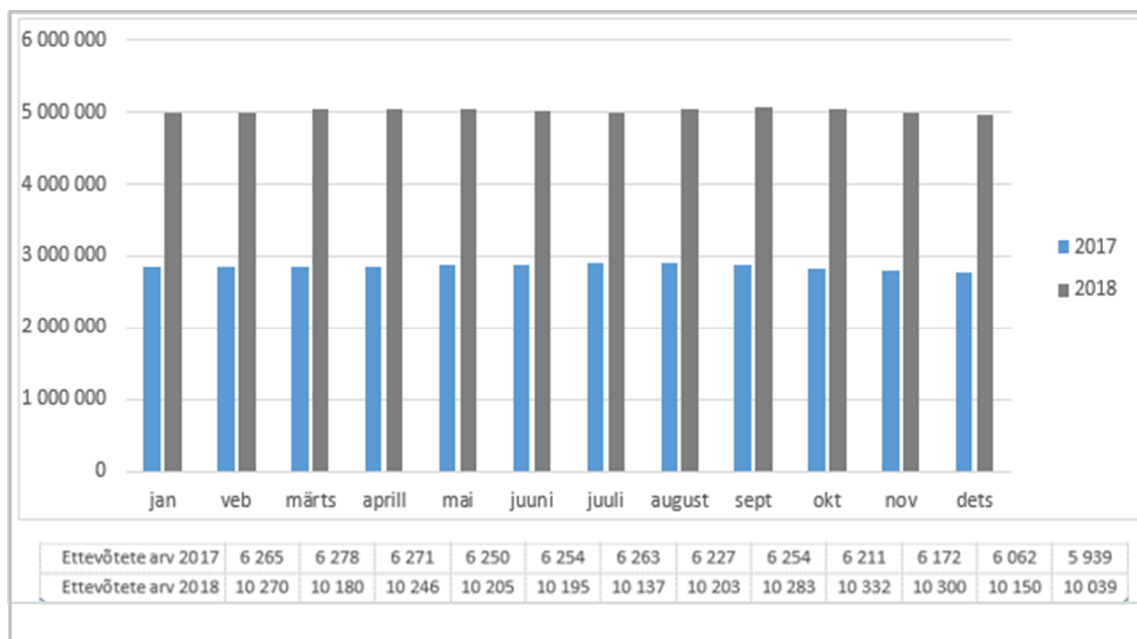
Peatükis kirjeldatud erisoodustuse maksustamisega kaasnevad kitsaskohad võib liigitada kaheks, ühed, mis on seotud erisoodustuse saajaga ning teised, mis väljenduvad erisoodustuse sisulises olemuses. Palju on kõneldud erisoodustuse anonüümsusest, mis paneb töötaja keeva seisu, kuna hüvel tasutav sotsiaalmaks ei ole personaalne ega kuulu ühegi isiku maksuarvestusse. Kuna erisoodustust ei isikustata, pole riigil selle saajatest ülevaadet, mis omakorda muudab keeruliseks palk *versus* hüve monitoorimise. Järgmine probleemide plokk puudutab erisoodustuse liigkõrget maksumäära, mis paneb ettevõtteid oma senist tegevust optimeerima. Näidetena saab siin tuua nii ametiautode müümise seotud isikutele, mille tulemuseks on maksuvaba sõidukompensatsioon, kui ka teadliku valiku tegemine ettevõtete autopargi rajamisel ja kujundamisel.

2. MAKSUMUUDATUSE TULEMUSED

2.1 Maksumuudatuse statistiline ülevaade

Uus tulu- ja käibemaksuseadus on tänaseks kehtinud üle aasta. Ettevõtjad on muutunud regulatsioonidega kohanenud ning need omaks võtnud. Aeg on olnud piisav, et koguda esmane statistika, mille analüüsi tulemusel teha järeldusi seadusemuudatuse tulemustest. Andmed, mille põhjal analüüs tehakse on saadud Maksu- ja Tolliametist, kelle valduses on korrektseim informatsioon maksulaekumiste ja deklareerimiste statistikast. Sõiduautosid puudutavatesse andmetesse tuleb suhtuda teatud reservatsiooniga, kuna Maksu- ja Tolliamet ei ole Maanteeameti andmete omanik. Analüüsi tulemusel hinnatakse, kas ettevõtete ametiautode maksupoliitika muutus on olnud tulemuslik, täites seeläbi eelnevat püstitatud eesmärgid ning toonud ka riigikassasse täiendavat maksutulu.

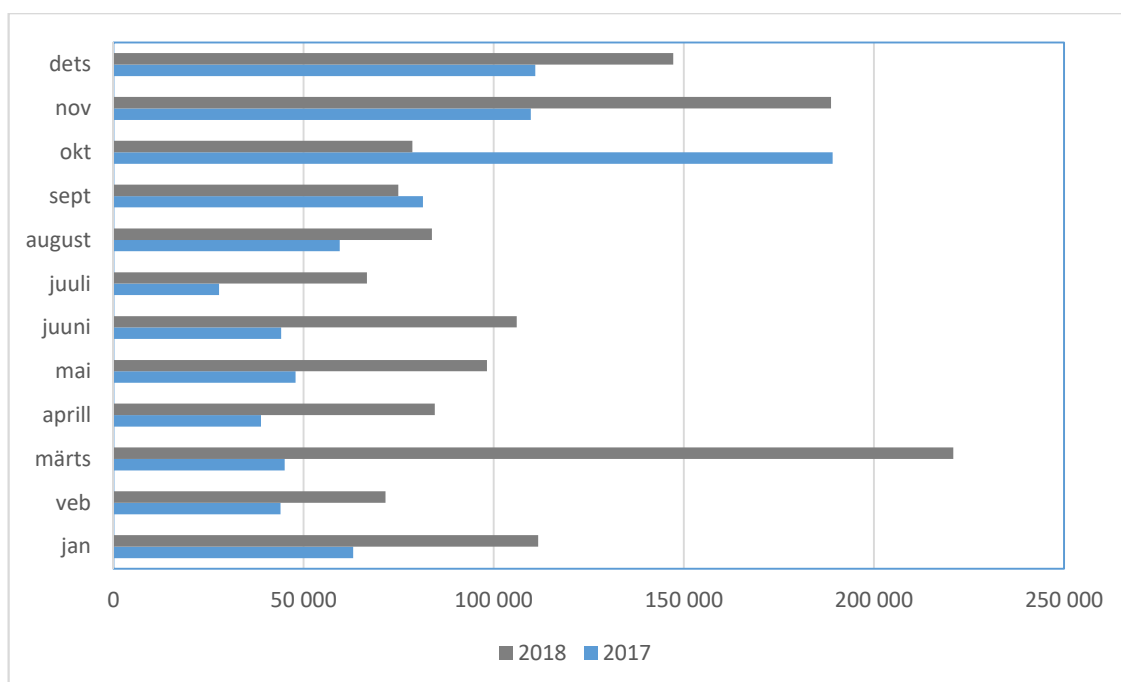
Tööandja sõiduauto erakasutuselt tekkiv erisoodustus deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioonil (edaspidi TSD) koodil 4040 maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks. 2016. aastal deklareeris tööandja sõiduauto kasutada andmist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks keskmiselt 6348 ettevõtet kuus, deklareeritav summa erisoodustuselt oli 35 miljonit eurot, millelt maksukohustus oli 23,2 miljonit eurot. Rahandusministeeriumi poolt koostatud seadusemuudatuse mõjuanalüüsis oli välja toodud kaks stsenaariumi, mille põhjal prognoositi 2018. aasta maksulaekumisi. Esiteks eeldati ettevõtete käitumise mittemuutumist ehk TSD-l autode erisoodustust deklareerivate ettevõtete hulk jääb samaks ning erisoodustus hakkab kujunema autode võimsuse alusel. Sellisel juhul väheneb erisoodustustelt maksulaekumine 5 miljoni euro võrra aastas. Teiseks eeldati ettevõtete käitumise muutumist, millega kaasneb deklarantide hulga kasv, mis toob omakorda prognoositavaks maksulaekumise kasvuks 5–7 miljonit eurot aastas. (Käibemaksuseaduse ja... 2017)



Joonis 2. TSD lahtris 4040 deklareeritud summa kokku kuude lõikes, aastatel 2017 ja 2018. Allikas: Maksu- ja Tolliamet, autori koostatud.

Joonisel 2 on toodud tegelik väljavõtte sõiduautodelt deklareeritud erisoodustuse summalt, millelt kuulub tasumisele nii tulumaks kui ka sotsiaalmaks. Samuti on joonisele märgitud ettevõtete arv, kes vaatlusalusel perioodil sõiduauto erakasutuselt erisoodustust on deklareerinud. Jooniselt nähtub, et 2018. aasta algusest on lisandunud ligikaudu 60% ettevõtteid erisoodustuse deklarantide hulka ehk realiseerus Rahandusministeeriumi poolt välja pakutud teine stsenaarium, kus eeldati ettevõtete arvu suurenemist. Selline drastiline kasv peab olema tingitud uute, konkreetsete arvestusreeglite kehtestamisest, millega enamikel ettevõtetel tulenevalt sõiduauto võimsusest maksukohustus vähenes. Samuti võib põhjusena välja tuua paranenud järelevalve, mille tõi kaasa sõiduautode kasutusotstarbe määramine avalikku registrisse. Tulemuseks on see, et ettevõtted, kes varasemalt erisoodustust ei deklareerinud, on seda nüüdseks tegema hakanud. Sellest lähtuvalt on kasvanud deklareeritav maksusumma, mis on tõusnud ühes kuus keskmiselt 2,8 miljonilt eurolt 2017.aastal 5 miljoni euroni 2018. aastal (vt lisa 1). Parimal juhul prognoositi maksulaekumise kasvuks 7 miljonit eurot aastas, tegelik maksulaekumise kasv eelmise aastaga võrreldes oli aga keskmiselt 17 miljonit eurot. Eelnevat analüüsisides saab kokkuvõtvalt öelda, et sõiduautode erisoodustuselt deklareeritav summa on

kasvanud üle esialgsete ootuste ehk maksumuudatus on avaldanud maksulaekumisele positiivset mõju.

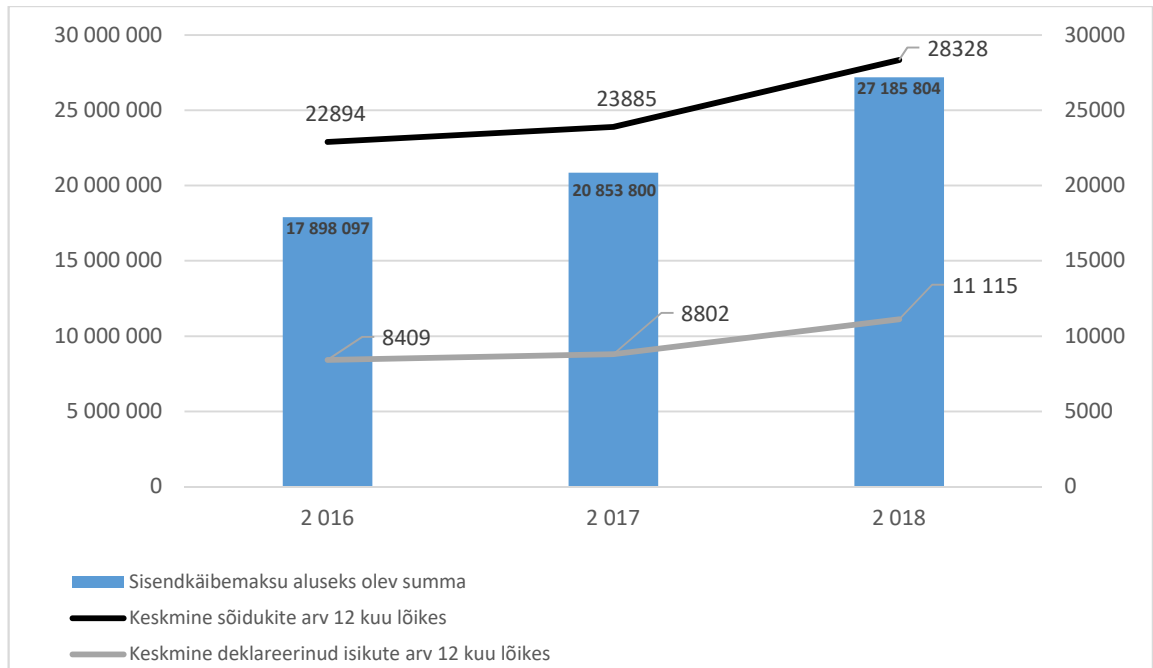


Joonis 3. TSD lahtris 4050 deklareeritud summa kokku kuude lõikes, aastatel 2017 ja 2018. Allikas: Maksu- ja Tolliamet, autori koostatud.

Tööandja sõiduki või muu vara erakasutuselt tekkiv erisoodustus deklareeritakse TSD koodil 4050 maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks. Täpne arvestus, kui palju joonisel 3 kujutatud summast moodustab tööandja sõidukilt ja kui palju muult varalt deklareeritav erisoodustus, puudub. Tööandja muu vara erakasutuse alla võivad kuuluda ka väikevahendite, masinate ja põhivara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine. Kuid isegi kui eeldada, et enamuse joonisel 3 kujutatud deklareeritavast maksusummast moodustab tööandja sõiduki soodushinnaga või tasuta kasutada andmine, siis võrreldes neid numbreid tööandja sõiduauto erisoodustuselt deklareeritavate summadega, erinevad erisoodustuse mahud suurel määral. Kui vaadelda deklaratsioonil kajastatud summasid kahe aasta võrdluses, siis maksukohustuse aluseks olev summa on 2018. aastal kasvanud peaaegu poole miljoni euro võrra (vt lisa 3).

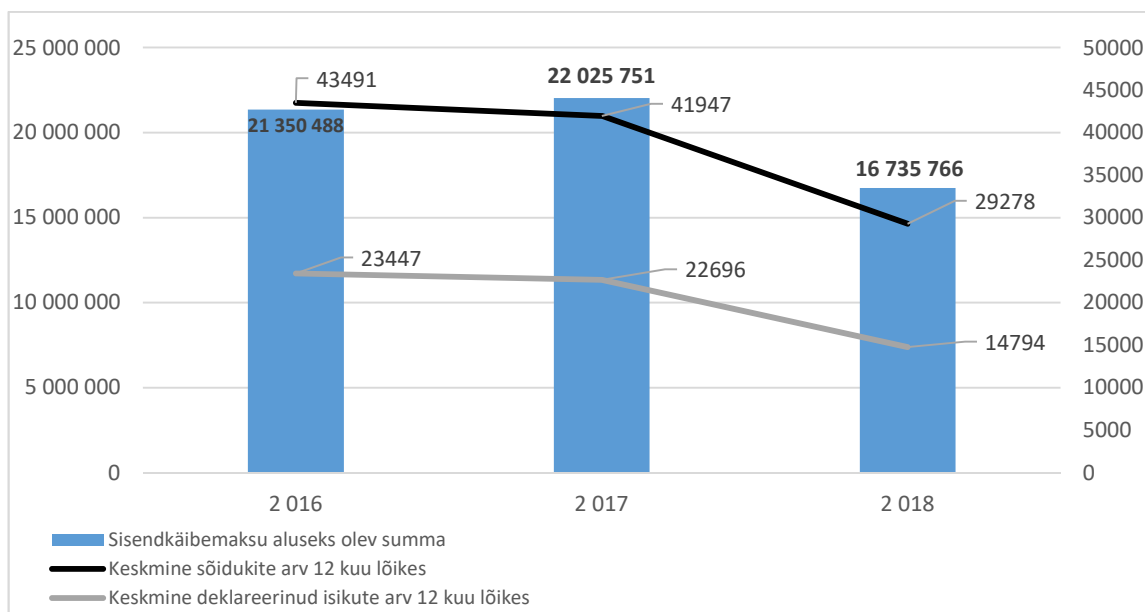
Alates 01.12.2014 käibemaksuseaduse muudatusega lisandusid käibedeklaratsioonile lahtrid 5.3 ja 5.4, mis on täpsustavad lahtrid sisendkäibemaksu maha arvamise osas. Lahtris 5.3 näidatakse maksustamisperioodi jooksul ettevõtluses 100% kasutatavate

sõiduautode arvu ning selliste sõiduautode soetamiselt ja nende tarbeks kaupade soetamiselt ja teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu. Lahtris 5.4 näidatakse maksustamisperioodi jooksul osaliselt ettevõtluses ehk 50% kasutatavate sõiduautode arvu ning selliste sõiduautode soetamiselt ja nende tarbeks kaupade soetamiselt ja teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu. (Maksustamisperiood...2018)



Joonis 4. Sisendkäibemaksu aluseks olev summa 100% ettevõtluse tarbeks soetatud sõiduautodelt ning nende kuludelt aastatel 2016-2018. Allikas: Maksu- ja Tolliamet, autori koostatud.

Jooniselt 4 nähtub, et ettevõtete arv, kes on kajastanud enda sisendkäibemaksu arvestuses 100% ainult ettevõtluses kasutatavaid autosid on aastate lõikes kasvanud. Kuude lõikes on kasvutendents hakanud kulmineeruma 2017. aasta viimastel kuudel, küündides järkjärgult 11 000 deklarandini (vt lisa 4). Ettevõtete hulga suurenemisega samaväärselt on kasvanud ka keskmine sõiduautode arv perioodil ning nende alusel maha arvatav sisendkäibemaksu summa. Kuigi sisendkäibemaksu arvestusse kuuluv summa on joonise 4 järgi suurenenud, siis joonise 5 järgi on ta aga samas ulatuses vähenenud. Nii et üldpildis jääb lahtrites 5.3 ja 5.4 kajastatud sisendkäibemaksu summa kokku samaks, muutunud on vaid proportsioon.



Joonis 5. Sisendkäibemaksu aluseks olev summa 50% ettevõtluse tarbeks soetatud sõiduautodelt ning nende kuludelt aastatel 2016-2018. Allikas: Maksu- ja Tolliamet, autori koostatud.

Jooniselt 5 nähtub, et ettevõtete arv, kes on kajastanud enda sisendkäibemaksu arvestuses 50% ulatuses ettevõtluses kasutatavaid autosid on eelneval aastal suures ulatuses langenud. Vähenenud on ka sõiduautode arv, mis olid märgitud nii töö- kui erasõitudeks ning selle tulemusel ka maha arvatud käibemaks (vt lisa 5). Kui kõrvutada joonist 4 ja 5, siis joonistub välja trend, kus osa varem sõiduautode kohta 50% arvestust pidanud ettevõtteid on määranud auto 2018. aastast 100% ettevõtluses kasutatavaks. Sellisel juhul erisoodustust ei teki ning ettevõtte saab autoga seotud kuludeks sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Põhjuseid erasõitude keelamiseks võib olla mitmeid, näiteks vähene erasõitude osakaal, auto suur võimsus jne. Kui üks osa joonisel 5 vähenenud ettevõtetest oli eelduste kohaselt liikunud joonisel 4 kajastuvasse isikute koosseisu, siis ülejäänud osa isikuid, suurusjärgus 5000 tükki, ei kajasta enam käibedeklaratsioonil sõiduautodelt maha arvatavat käibemaksu üldse. Järelikult on eelmainitud ettevõtted sõiduautod enda omandist välja arvanud.

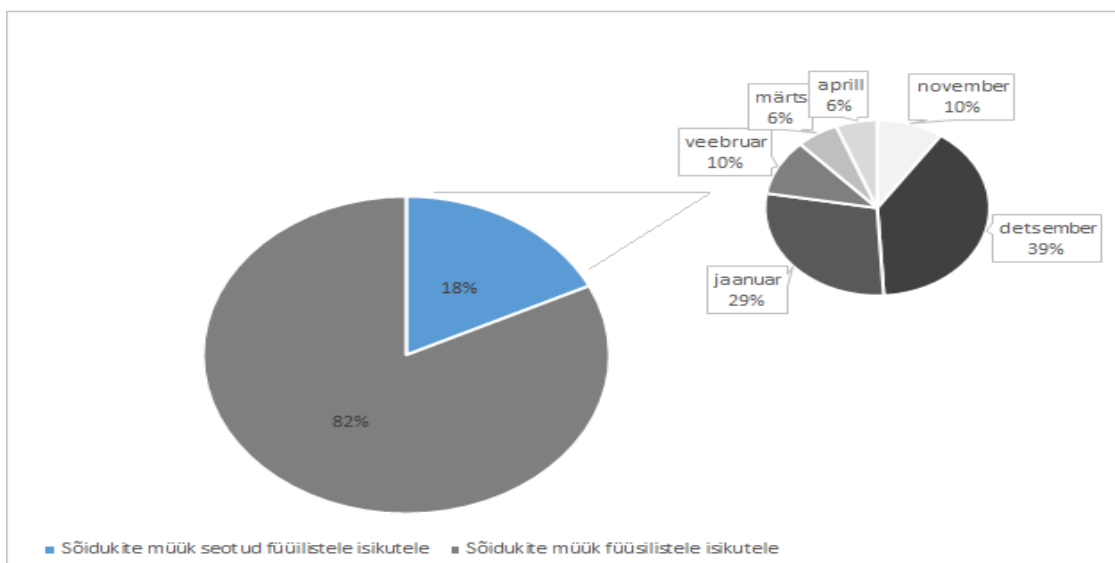
2018. aasta algusest lahti läinud Maanteeameti registrisse märgete tegemisel hoidis pingsalt silma peal ka Maksu- ja Tolliamet, kes võrdles märgete puudumise ja erisoodustuse deklareerimise osakaalusid. Nimelt andis Maksu- ja Tolliamet aasta alguses

välja pressiteate, kus tõi välja, et veebruar 2018 maksudeklaratsioonide andmetel tasusid erisoodustust 6000 äriühingut. Samas pea 7700 äriühingul oli jäänud erisoodustust deklareerimata, kuigi Maanteeameti registris sõiduki 100% ettevõtluses kasutamise kohta märke puudus. (MTA tuletab...2018) Magistritöö raames küsiti Maksu- ja Tolliametilt väljavõtte äriühingutest, neile kuuluvatest sõidukitest ja tehtud märgetest perioodil detsember 2017 – detsember 2018 (vt lisa 7). Koondist selgus, et aastalõpu seisuga on Maanteeameti sõiduki kohta märke lisanud 3700 ettevõtet, kelle omandis on 6777 ainult töösõituteks kasutatavat sõiduauto. Märge puudus registris 9704 ettevõttel ehk nende kasutuses olevate autodega tehakse ka erasõite. 9704 ettevõttest 3388 ei olnud aga kajastanud enda deklaratsioonidel sõiduauto erakasutust ehk deklareerimata oli jäänud erisoodustust. Nende ettevõtetega tegeleb edasi Maksu- ja Tolliamet, et registrisse saaks märgitud õige sõiduauto kasutuskord või siis deklareeritud tehtud erasõitudel erisoodustust. Isegi kui märke on registris olemas, kuid sõiduautoga tehakse erasõite, tuleb seaduse kohaselt erisoodustust deklareerida sellegipoolest. Oluline on sõiduauto reaalne kasutusotstarve ning kehtestatud reeglite kinnipidamine.

Põhjuseid, miks ettevõtete arv käibedeklaratsioonil 100% sisendit maha arvavate ja Maanteeameti 100% auto töösõituteks määratud ettevõtete vahel täielikult ei ühti on mitmeid. Erinevus tuleneb sisse tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse erinevast käsitlemisest. Käibedeklaratsioonil ei kajastata autosid, mille ettevõtte on soetanud müügiks või rendiks. Maanteeameti tuleb aga kõigi täielikult ettevõtluses kasutatavate sõiduauto kohta märke teha. Tehtud märget saab Maanteeameti muuta igal ajal, käibedeklaratsioonil auto kajastamise osas kehtib aga eraldi reegel, mille kohaselt 100% arvestus oleva autoga erasõite tehes, tuleb see auto järgneva üheks aastaks lugeda osaliselt ettevõtluses kasutatavaks ehk 50% autoks. Lisaks on võimalik, et üks sõiduauto kajastub mitme ettevõtte käibedeklaratsioonil, olukorras, kus ühte autot renditakse ühes kuus mitme eri ettevõtte poolt.

Kui ametiautode erisoodustust reformida tööandja vaatest ebasoodsas suunas, siis võib tekkida olukord, kus äriühingu omandis olevad autod liiguvad eraomandisse. Teisisõnu on oht luua ettevõtjate jaoks stiimuleid ametiautodest loobumiseks. (Naess-Schmidt, Winiarczyk, 2009: 10) Enne 2018. aastast kehtima hakanud muudatust erisoodustuse

maksustamise osas, tekitas uus kord, millega kuulduste järgi kaasneb kõrgem maksukohustus ja parem järelevalve era- ja töösõitute osas, palju kõneainet ettevõtjate seas. Hirm tuleviku ees pani neid oma ametiautosid ümber registreerima ettevõttega seotud isikutele, kaotades seeläbi võimaluse erisoodustuse tekkimiseks. Eelnevat toetas ka asjaolu, et ümberregistreerimise tulemusel muutus auto isiklikuks, seega sai ettevõtte hakata maksuma isikliku sõiduauto kasutamisel töösõituteks kompensatsiooni maksuvabalt kuni 335 eurot kuus.



Joonis 6. Ametiautode müük ettevõttega seotud füüsilistele isikutele, november 2017–aprill 2018. Allikas: Maksu- ja Tolliamet, autori koostatud.

Joonisel 6 on välja toodud perioodil november 2017–aprill 2018 sõiduautode müük ettevõttele seotud füüsilistele isikutele ning seotud füüsilistele isikutele. Seotud isikuteks loetakse ettevõtte juhatuse liikmeid, osanikke, töötajaid või nende perekonnaliikmeid. Diagrammilt nähtub, et kogumüügist füüsilistele isikutele moodustab 18% müük seotud isikutele. Lisaks on välja toodud ümberregistreerimiste statistika kuude lõikes, mis näitab, et kõige rohkem omanikuvahetusi seotud isikutele toimus 1 kuu enne seadusejõustumist (vt lisa 6).

Ametiautode ümberregistreerimises ettevõttega seotud isikutele ei oleks midagi seadusevastast, kui ettevõtjad arvestaksid asjaoluga, et tehing, kus sõiduk äriühingult juhatuse liikmele või töötajale edasi müüakse, peab toimuma turuhinnas. Oluline on jälgida teooria osas kirjeldatud õiglase hinna leidmise meetodikat. Kui edasimüüdav

kaup, antud juhul auto, müüakse seotud isikule turuhinnast odavamalt, on see samuti käsitletav kui töötajale antud hüve ning maksustatavaks väärtuseks on tegeliku hinna ja turuhinna vahest tekkiv erisoodustus. Paraku tekkis seadusemuudatuse järel just eelnevalt kirjeldatud olukord. Maksu- ja Tolliameti huviorbiidis olid äriühingud, kelle ametiautode omanikuvahetused leidsid aset vahetult enne ja peale seadusemuudatust. Kinnitust leidis tösiasi, et sõidukite edasimüüke turuhinnast madalama hinnaga toimus. Keerukust tekitas jällegi õiglase turuhinna leidmine, sest sõiduki tegelik väärtus võib sõiduki seisukorrast tingituna turuhinnast erineda. Äriühingutel, kellel kas siis tahtliku teo või teadmatususe tulemusel oli ametiauto edasimüügi kajastamisel puudujääke, pidid esitama käibedeklaratsiooni paranduse sõiduki õiglase turuhinna kajastamise osas või deklareerima hindade erinevusest tingituna erisoodustust soodushinnaga töötajale müüdüd sõidukilt.

Maksumuudatuse andmeanalüüsi põhjal saab välja tuua, et riigile on erisoodustussüsteemi reformimine toonud kaasa täiendavat maksutulud. Lisandus hulk ettevõtteid, kelle poolt deklareeritud maksusumma kasvas ühe kuu arvestuses keskmiselt 2,8 miljonilt eurolt 2017.aastal 5 miljoni euroni 2018. aastal. Selle kõigele on paljuski kaasa aidanud Maanteeameti registrisse sõiduautode kasutusotstarbe kohta märgete tegemine, mida jälgib Maksu- ja Tolliamet, juhtides puuduste ilmnmisel ettevõtjaid korrektse maksukäitumise suunas. Samamoodi on kasvanud tööandja muu vara, sealhulgas sõidukite eratarbelt tekkivalt erisoodustuselt deklareeritav maksusumma. Käibedeklaratsioonide pinnalt analüüsi tehes on selgunud, et varasemalt sõiduautode segakasutust deklareerinud ettevõtete arv koos sõiduautode arvuga on suurel määral langenud. Tõusu eelneva arvelt on teinud aga 100% ettevõtluses kasutust deklareerinud ettevõtete arv. Vaadeldi ka sõiduautode omanikuvahetuste statistikat, millest nähtus, et ettevõtetele kuuluvaid sõiduautosid müüdi vahetult enne ja peale seadusemuudatust hulganisti füüsilistele isikutele, sealhulgas ka ettevõttega seotud isikutele.

2.2 Maksumuudatuse mõjuanalüüs

Seadusloome esimeses etapis koostati Rahandusministeeriumi poolt käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduseelnõu seletuskiri, kus toodi välja eelduslikud seadusemuudatuste mõjud. Eelnõus kajastusid käibemaksuseaduses toodud ettevõttes kasutatavate sõiduautode maksustamise korra ja tulumaksuseaduses toodud sõiduauto erisoodustuse hinna arvutamise korra muudatuste sisu, vajalikkus ning tagajärjed. Järgnevalt analüüsib autor seaduseelnõu seletuskirjas kavandatud maksumuudatuste prognoositavaid ja tegelikke mõjusid ettevõtluskeskkonnale, ettevõtete tegevusele ja ametkondadele.

Omatarbe maksustamisel 2017. aastal kehtinud kord nägi ette kaubiku erisoodustuse maksubaasi arvutamisel erasõidu omahinna leidmist. Maksustatava väärtuse määramisel ei võimaldatud lähtuda sõiduautole kehtivatest erisoodustuse hinna määramise põhimõtetest. Eelnõuga kavandati muuta kehtivat arvestamise korda. Leiti, et muudatus avaldab positiivset mõju maksukohustuslasele, kes kasutab kaubikut ettevõtluse väliselt ning on kohustatud seetõttu arvestama tulu- ja sotsiaalmaksu erisoodustuselt ja käibemaksu omatarbelt. Erisoodustuse ja omatarbe maksustamise põhimõtted ühtlustatakse, mis lihtsustab ettevõtete maksuarvestust, kuid kokkuvõtvalt ei oma olulist mõju ettevõtlusele üldiselt. Pigem nähakse kasu Maksu- ja Tolliametile, kelle järelevalve tegevus peaks seadusemuudatuse tagajärjel samuti muutuma kergemaks. Välja on toodud, et muudatus ei tekita maksuhaldurile lisakulutusi ega oma olulist mõju maksuhalduri töökorraldusele. (Käibemaksuseaduse...2017: 8-9) Põhimõtete ühtlustamise all peeti silmas, et kaubikute puhul võivad ettevõtted omatarbe maksustatava väärtuse leidmiseks kasutada nüüdsest samuti kilovatipõhist hinna leidmist. Statistika selle kohta, kui palju ettevõtteid kasutavad omahinna leidmise asemel nüüd kilovatipõhist arvestust, ei ole teada. Samuti ei ole võimalik eraldi määrata deklareeritud omatarbe osakaalusid, põhjuseks see, et omatarbe deklareeritakse käibedeklaratsiooni real 1 koos ettevõtte kogukäibega. Selle tulemusel on kaubikute segakasutus ja omatarbe arvestus siiski suhteliselt hall ala, millel puudub hästitoimiv järelevalve.

Muudatused olid kavas läbi viia ka sõiduautolt soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu ümberarvestamise osas, kui auto kasutusotstarve peaks algsest muutuma esimese kahe aasta jooksul. Nimelt kui sõiduauto võetakse kasutusele üksnes ettevõtluse tarbeks ning sellise sõiduauto soetamisel arvati sisendkäibemaks esialgu maha täies ulatuses ehk 100%, siis sellise sõiduauto kasutusotstarbe muutmise korral soetamise hetkest järgneva kahe aasta jooksul, tuleb soetamisel maha arvatud sisendkäibemaks korrigeerida. Erinevus vana ja uue korra vahel seisnes selles, et varasemalt võis sisendkäibemaksu korrigeerida maksustamisperioodidel proportsionaalselt sõltuvalt era- ja töökasutusest. Nüüd aga tuleb sisendkäibemaks korrigeerida soetamise hetkest alates poole võrra ehk ettevõttel on lubatud maha arvata 50% soetamisel tasutud käibemaksust. Koostatud analüüsis leiti, et muudatus ei mõjuta ettevõtteid, kes deklareerivad sisendkäibemaksu sõiduautolt vastavalt selle planeeritavale kasutusele. Otsus kasutada ametiautot üksnes ettevõtluse tarbeks saab tugineda vaid põhjalikult kaalutletud argumentidel. (Käibemaksuseaduse...2017: 9)

Ettevõtte vaatest oli varem kehtinud kord soodsam, sest nägi ette tagastatava sisendkäibemaksu osas proportsionaalset ümberarvestust. Nüüd aga tuleb kasutusotstarbe muutumisel tagasi maksta pool algsest maha arvatud summast. See on maksukoormuse mõttes igal juhul suur summa, mille tasumiseks tuleb ettevõttel kohele leida vajalikud vahendid, sest mida kauem oodata tekkinud maksukohustuse tasumisega, seda kõrgemaks kasvab lisanduv intress. Maksu- ja Tolliameti vaatest on uus kord tunduvalt parem. Jääb olemata täpne kuise arvestuse leidmine kasutusotstarbe osas ning sellel põhineva õiglase proportsiooni arvestamine.

Erisoodustuse süsteemi sooviti muuta kehtivast õiglasemaks, seda just erisoodustuse hinna leidmise osas. Enne muudatust leiti kehtiva korra kohaselt ametiauto segakasutuse korral erisoodustuse hind kilomeetripõhiselt. Selleks tuli täita sõidupäevikut ning olenevalt sõiduauto vanusest oli erisoodustuse hind kas 0,2 või 0,3 eurot ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks läbitud kilomeetri kohta. Arvepidamise puudumise korral oli maksimaalseks erisoodustuse ülempiiriks 256 eurot kuus.

Kavandatav muudatus puudutas sõiduautode erisoodustuse hinda, millega nähti mõju nii ettevõtluskeskkonnale kui ka ettevõtete tegevusele. Seaduseelnõu eesmärk oli erisoodustuse hinna arvutamisel lähtuda senisest enam antud hüve väärtusest, kuna kehtival normil ei ole ühest seost saadava hüvega. Seetõttu lähtutakse edaspidi erisoodustuse hinna arvutamisel sõiduauto võimsusest, kuna see näitaja on tugevas korrelatsioonis sõiduauto hinnaga. Rahandusministeeriumi spetsialistid on leidnud, et sõiduauto väärtus ehk hüve suurus ja kW on arvutuste kohaselt omavahel seotud 90% ulatuses. Analüüsi tehes võeti liiklusregistrist välja ettevõtete nimel arvel olevad uued ja kasutatud autod. Automarkide põhiselt otsiti võimalikult sarnased müügil olevad mudelid ning auto hind leiti nende keskmise arvutamise teel. Korrelatsioon oli tugev nii markide kui ka mudelite vahel (vt lisa 9), millest järeldati, et erinevate tootjate mudelid ja margid on võimsama mootoriga kallimad kui nõrgema mootoriga. (Firmaautode...2016)

Mõjurühmana nähti tööandjad, kes võimaldavad töötajatel kasutada tööandja sõiduautot ka töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. Maanteeameti statistika põhjal on keskmine ettevõtte sõiduauto võimsus 114 kW, enamus ettevõtte sõiduautodest asub võimsusvahemikus 50–130 kW. Seega suure hulga ettevõtete, kes hetkel erisoodustust täismääras maksavad, maksukoormus väheneb. Ettevõtted, kes omavad aga keskmisest võimsamat sõiduautot, peavad arvestama varasemast suurema maksukoormusega. Ettevõtte enda otsustada on, kas ta võimaldab töötajale sõiduautot erasõitudeks kasutada või mitte. Väga väikese töösõitute osakaalu juures on mõistlikum edaspidi hoopis kasutada isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise hüvitamist. Eelneva tulemusel sõltub tegelik muudatuse mõju ulatus erinevatest aspektidest ja on iga ettevõtte osas erinev. (Käibemaksuseaduse...2017: 3-10)

Seadusemuudatuse positiivse tagajärjena saab välja tuua selle, et arvestuse pidamise kadumisega on süsteem haldusliku poole pealt muutunud lihtsamaks nii ametnike kui ka ettevõtete jaoks. Teiseks on muudatus enamikele tööandjatele läinud eelnevast soodsamaks, kuna paljud ametiautod jäävad võimsusest 130 kW allapoole. Siinkohal tuleb aga kindlasti arvesse võtta asjaolu, et odavamaks on eelneva näite puhul läinud nende ametiautode erisoodustus, kes maksid seda varasemalt täismääras. Nende

ettevõtete, kelle ametiautoga tehtud erasõitude osakaal kogusõitudest oli varasemalt väike, on erisoodustusest tekkiv maksukohustus tõusnud märgatavalt.

Varem kehtinud kord erisoodustuse hinna leidmise osas kilomeetripõhiselt polnud just kõige õiglasem meetod. Leitav hind sõltus suuresti vaid läbitud kilomeetritest. Sõiduki tehnilised näitajad, mugavused, lisavarustus ja hinnaklass, millest tegelikkuses peaks töötajale saadav hüve moodustuma, arvestusse ei kuulunud. Et suurendada seost erakasutusest saadava hüve ja erisoodustuse maksubaasi vahel nähti parima lahendusena kasutusele võtta võimsuspõhine arvestus. Seost hinna ja võimsuse vahel näitasid ka Rahandusministeeriumi poolt koostatud analüüsid. Samade automudelite puhul, mida eristab üksteisest võimsusenäitaja, on üldjuhul kallim just kõrgema võimsusega mudel. Seega siit joonistub samamoodi välja seos võimsuse ja hinna vahel. Ehk mida võimsam on auto, seda kõrgemaks kujuneb tema hind ning kallimaks erisoodustus. Mis aga varjutab õigluse ja ühetaolise maksustamise printsiipi erisoodustuse hinna leidmise osas on erand elektriautode puhul. Nimelt märgitakse tehnilisse passi nende puhul võimsuseks suurim püsiniivõimsus või suurim võimsus 30 minuti jooksul. Näiteks 2014. aasta Tesla Model S-i puhul on suurim püsiniivõimsus 69 kW, mille pealt toimub ka erisoodustuse arvestamine. (KKK...2018) Tegelikkuses on aga sõiduauto tippvõimsus üle 300 kW. Kõike ja kõiki võrdselt käsitleva süsteemi loomine ongi keerukas, eriti erisoodustuse nüansirohkust arvesse võttes.

Samuti hinnati sõiduauto erisoodustuse hinna muudatuse raames mõju ettevõtte töötajate vaatevinklist. Neid töötajaid, kellele tööandja on võimaldanud sõiduauto kasutamist töö, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, mõjutab antud muudatus vähe. Põhjuseks toodi välja see, et enamuse töötajate sõiduautodest on võimsusvahemikus, mis jääb allapoole keskmist näitajat, sellega kaasneb aga positiivne mõju maksukohustuse vähenemise näol, mis omakorda võimaldab eeldada, et tööandjad ei hakka ettevõtte sõiduautode kasutamist piirama ning töötaja võib ka edaspidi teha autoga erasõite. Pigem on sõiduautode kasutust juba piiranud need ettevõtted, kes soovivad oma vara üle kontrolli säilitada, keelates seeläbi vara erakasutuse. Mõjude riskina toodi siiski välja ka võimalus, et tööandja piirab ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks sõiduauto kasutamist, mille tulemusel on võimalik,

et töötaja peab erasõitude jaoks soetama isikliku sõiduauto. (Käibemaksuseaduse...2017: 10-11)

Tõepoolest töötajad, kellel oli ka varasemalt lubatud erasõite teha ning kelle pealt maksti erisoodustust täies või sellele ligilähedases määras, antud erisoodustuse hinna muudatus ei puuduta. Küll aga mõjutab see neid töötajaid, kelle erasõitude maht oli väga väike. Töö teoreetilises osas kujutatud tabelis 2 oli toodud markantne näide erisoodustuse maksustatavast väärtusest ja kujunevast maksukoormusest olukorras, kus tööandja sõiduautoga sõideti 10 kilomeetrit erasõite 2017. aastal *versus* 2018. aastal. Maksukoormuse kasv kahe aasta võrdluses oli märgatav. Selle põhjusena on üsnagi tõenäoline, et tööandja, kelle autoga tehti eelnevalt vähe erasõite, on need sõidud tänaseks üldse ära keelanud. Teoreetiliselt olukorras, kus aga töötaja teeb kasvõi mõne üksiku erasõidu 100% töösõitudeks registreeritud sõidukiga, tuleb erisoodustust tasuda kilovatipõhiselt täismääras ning samuti peaks tagastama kahe aasta reegli kohaselt sõiduki soetamisel maha arvatud üleliigse käibemaksu. Teine variant, kui erasõidud ametiautoga on keelustatud, on töötajal võimalus kasutada töösõitudeks enda isiklikku autot. Tööandja maksab töötajale tema isikliku auto kasutamise eest kompensatsiooni, mida võib teha maksuvabalt kuni 335 eurot kuus. Sellisel juhul tuleb aga jälle kasutusele võtta sõidupäevik, kus on fikseeritud kõik tööga seotud sõidud. Piirmäära ületav hüvitise summa loetakse erisoodustuseks. Lisas 2 välja toodud isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise deklareerimise ülevaates on näha, et seda võimalust kasutatakse üha rohkem.

Uus erisoodustuse hinna arvestamise kord puudutas ettevõtjaid, kelle ametiautodeks olid sõiduautod. Küll aga võisid ettevõtted, kes võimaldasid kasutada N1 kategooria sõidukeid ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, rakendada erisoodustuse hinna arvestamisel sama loogikat kui sõiduautode puhul. Seaduseelnõus märgiti mõju ulatuseks väike kuni keskmine, kuna maksumaksja jaoks muutub vaid erisoodustuse hinna arvutamise loogika. Sedagi vaid juhul, kui seaduses antud võimalust soovitakse tarbesõidukite puhul kasutada. Halduskoormuse vähenemise aspektist on aga mõju keskmine, kuna enam ei eeldata maksumaksjalt hüve turuväärtuse kindlaks tegemist, vaid seadus annab võimaluse kasutada võimsuspõhist arvestust, mis on paljuski lihtsam. Nende maksumaksjate jaoks, kes jätkavad erisoodustuse hinna arvestamist, lähtudes turuväärtusest, ei oma muudatus

mõju. (Käibemaksuseaduse...2017: 11) Kaubikute ja sõiduautode erisoodustuse hinna leidmise osas on erinevates seadustes alati vahet tehtud. Kumma hinna arvutamise valiku ettevõtte teeb, sõltub suuresti kujuneva maksukohustuse suuruselt. Kui ühtsed mängureeglid kehtiksid mõlemale kategooriale, jääks ära libakaubikutega skeemitamine, keeruline omahinna arvutamise temaatika ning manipulatsioonid maksukuluga. Valikuvabaduse andmine pigem tekitab ebaõiglust, kui aitab kaasa puhta ettevõtluskeskkonna loomisele.

Järelevalve parandamiseks sõiduauto kasutusotstarbe üle otsustati seadusemuudatusega sisse viia punkt teavituskohustusest sõiduauto üksnes ametialaseks tegevuseks kasutamise kohta. Mõju sihtrühmana nähti kõiki ametiautona sõiduautot omavaid tööandjaid, kes liigitati omakorda kaheks: käibemaksukohustuslased, kes kasutavad sõiduautot üksnes ettevõtluse tarbeks ja soovivad arvata maha 100% käibemaksu sõiduautoga seotud kuludelt ja mittekäibemaksukohustuslased, kellel tekib sõiduauto kasutamisel muul kui ametialaseks kasutuseks erisoodustuselt tulu- ja sotsiaalmaksu tasumise kohustus. Teavituskohustus nägi ette sõiduauto üksnes ametialasel eesmärgil kasutamisest Maanteeameti informeerimist, kes teeb sõiduki kohta oma registrisse vastava märke. Analüüsidest teavituskohustuse lisamise nõuet jõuti seisukohale, et muudatus ei too kaasa olulist mõju ettevõtete halduskoormusele. Eelduseks on see, et üldjuhul on ettevõtluses kasutatav sõiduauto kasutusel ka mitteettevõtlusega seotult ning sellisel juhul teavitamise kohustust ei teki. Üksnes ametialasest sõiduauto kasutamisest tuleb teavitada Maanteeametit ajal, mil sõiduauto soetati või kasutusele võeti. (Käibemaksuseaduse...2017: 11-12)

Kuigi algselt plaanitud erimärgistusega registreerimisnumbrid jäid tulemata, on avalik register suur samm süsteemi läbipaistvuse loomisel. Märke osas on tegemist avaliku teabega, see tähendab, et igäüks võib talle huvipakkuva sõiduauto registrimärgi alusel kontrollida registrist auto kasutusotstarvet. Niiviisi võib näha ühe kontrollimeetmena ka naabrivalvet, sest nagu ütleb ka Eesti vanasõna: hea naaber varanduseks, kuri nuhtluseks. Maksustamise seisukohast on tehtud registrikanded siiski oma olemuselt vaid informatiivsed ehk erisoodustuse teke ei sõltu üksnes märke puudumisest. Sellegipoolest on märke tegemine kohustuslik, kui sõiduautot kasutatakse 100% ettevõtluses.

Õigusselguse huvides täpsustati seaduseelnõus põhivara ja selle tarbeks soetatud sisendkäibemaksu korrigeerimist vastavalt tegeliku maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele. Talitada tuleb põhimõtte järgi, et osaliselt ettevõtluses kasutatava sõiduauto puhul loetakse selle tegelikuks ettevõtluses kasutamise osatähtsuseks, arvestades sõiduautodele kehtestatud erisusi, üldjuhul 50%. Sõiduauto, mida kasutatakse eranditult üksnes ettevõtluseks, on ettevõtluses kasutamise osatähtsus kogu kasutusest 100%. Ekspertide arvates ei avalda muudatus käibemaksukohustuslastele olulist mõju, kuna sisulist muudatust ei toimu, muudetakse vaid sätte sõnastust. (Käibemaksuseaduse...2017: 9-10) Õige samm oli lisada vastav täpsustus seadusesse, sest vastasel juhul võis jääda seaduse lugejale mulje, et igasuguse põhivara, sealhulgas ka auto sisendkäibemaksu võib maha arvata vastavalt maksustatava käibe suhtele. Sõiduauto puhul see aga nii ei ole, võimalus on maha arvata kas 50% või 100%.

Ametiautode erisoodustust käsitlevaid seadusi ja määruseid on eelneva kümnendi jooksul muudetud ja täiendatud pidevalt. Viimased neist leidsid aset 2018. aasta alguses, kui muudeti tulumaksu- ja käibemaksuseadust ning õigusakti erisoodustuse hinna määramise kord. Seaduseelnõu väljatöötamise protsessis hinnati ettevõttes kasutatavate sõiduautode maksustamise korra muutmise tagajärgi ja mõju. Muudatus, milles Rahandusministeeriumi poolt koostatud analüüsis nähti arvestatavat mõju nii ettevõtluskeskkonnale kui ka ettevõtete tegevusele, puudutas erisoodustuse hinna arvestamist, kus kasutusele võeti sõiduki kilovatipõhine arvestus. Leiti, et tegu on õiglasema korruga, sest hinna arvutamisel tuleb edaspidi lähtuda antud hüve väärtusest, mis väljendub sõiduauto võimsuses ning on omakorda tugevas korrelatsioonis sõiduauto hinnaga. Ülejäänud muudatused, mis puudutasid omatarbe maksustamist, sisendkäibemaksu korrigeerimist, tarbesõidukite hinna arvestamist ning teavituskohustuse teket, omavad analüüsi tulemusel ettevõtetele keskmist või väikest mõju.

2.3 Hinnang maksumuudatuse tulemustele

Kogutud andmete põhjal valminud andmeanalüüsi ning seaduseelnõu seletuskirja põhjal koostatud maksumuudatuste mõjuanalüüsi järel saab anda hinnangu reformimise tulemusel kehtima hakanud uuele ametiautode erisoodustuse korrale. Viimases alapeatükis seotakse magistritöö teoreetiline pool praktilisega, tuues välja hea erisoodustussüsteemi põhimõtted ja nende rakendatavus Eestis. Lõpetuseks võetakse kokku uue erisoodustussüsteemi korraga kaasnenud positiivsed ja negatiivsed tagajärjed nii ettevõtete kui ka riigi ja ametkondade vaatest ning hinnatakse süsteemi kui terviku tulemuslikkust.

Tabelis 4 on toodud teoreetilises osas kirjeldatud põhimõtted, millest tuleks erisoodustussüsteemi reformimisel lähtuda. Vastused on jagatud kolme kategooriasse, kus „jah“ tähendab, et antud põhimõtet on rakendatud vastava aasta erisoodustussüsteemis, „osaliselt“ viitab sellele, et põhimõtte leidis rakendust mingil määral ning „ei“ esindab asjaolu, et põhimõtte kasutus puudus. Järgnevalt antakse hinnang sellele, kas ja millisel määral on Eesti neid põhimõtteid enda erisoodustussüsteemi reformimisel rakendanud.

Tabel 4. Põhimõtted, millest lähtuda erisoodustussüsteemi reformimisel ja analüüsi tulemused Eesti näitel.

Põhimõte	Ootus teoriast	Rakendatavus	
		2017	2018
Väärtuse leidmine	Maksustamine toimub fikseeritud määra või valemi järgi.	Osaliselt.	Jah.
Arvestuse pidamine	Fikseeritud jaotus ettevõtte ja erakasutuse vahel.	Ei.	Jah.
Avalikkuse arusaam	Tuleb lähtuda erisoodustuse sisust ning vastavalt sellele langetada otsuseid maksustamise osas.	Jah.	Jah.
Teabe andmine	Hüve peab olema isikustatud; kolmandatelt isikutelt teabe kogumine.	Ei.	Ei.

Allikas: (põhimõtted artiklist Soled, Thomas, 2016: 791-793); autori koostatud.

Esimene põhimõtte, milleks on väärtuse leidmine, tähendab sisuliselt seda, et teatud liiki erisoodustusele peab olema kehtestatud kindel määr, mille alusel vastav hind leitakse.

2017. aastal kehtinud süsteemi puhul saab öelda, et seda põhimõtet rakendati osaliselt. Fikseeritud hind 0,2 eurot või 0,3 eurot kilomeetri kohta oli sõltuvuses sõiduauto vanusest. Küll aga toimus ülejäänud arvestus reaalselt läbitud erasõitude kilomeetrite põhised, mis ei ole konstantne muutuja. Samas kui maksmine toimus maksimummäära alusel ehk kuude lõikes kilomeetriarvestust ei peetud, oli väärtuse leidmine fikseeritud määra alusel ühine kõigile. Reformi tulemusel muutus kilomeetripõhine arvestus võimsusepõhiseks. Maksimummäära sõltumine sõiduauto aastakäigust jäi endiselt kehtima, kuid maksustamine hakkas sõltuma auto registripassi märgitud võimsusenäitajast. Sama väljalaske aasta ja sama suure võimsusega sõiduautolt tasutav erisoodustus on samas vääringus kõigile maksumaksjatele. Võib öelda, et antud lahendus peegeldab efektiivset väärtuse leidmise põhimõtet paremini, kuna auto võimsus, kui üks muutuja, ei ole niivõrd manipuleeritav kui seda oli sõidupäeviku alusel sisse kantud kilomeetrid.

Hästi toimivale erisoodustussüsteemile viitab vähene halduskoormus. Selle saavutamiseks on parim viis kaotada arvestuse pidamine töö- ja erakasutuse vahel. Lähtuda tuleks erisoodustuse võimaldada andmise aspektist või nagu on lahendatud käibemaksu arvestuses - kui eranditult töökasutus, siis kuulub maha arvamisele 100% sisendkäibemaksust, muudel juhtudel 50%. Erisoodustuse süsteemi reformimisel on seda põhimõtet rakendatud, uus süsteem baseerub justnimelt tööandja sõiduauto kasutamise võimaldamisele. Kui tööandja on lubanud teha ka erasõite, kuulub hüve erisoodustusega maksustamisele, kui mitte, ei teki ka erisoodustust. Varem kasutusel olnud arvestuse pidamine erasõitude osas sõidupäevikuga oli iganenud lahendus ning koormav nii ettevõtja kui maksuhalduri jaoks.

Kolmanda põhimõtte kohaselt, milleks on avalikkuse arusaam, tuleks enne süsteemi reformimist välja selgitada muudatuste sisuline vajadus, hinnata nende tagajärgi kõigi osapoolte vaatest ning arvestada üldsuse arvamusega. Eestis on mõlema erisoodustuse maksustamise korra välja töötamisel võetud arvesse avalikku huvi. Üha enam on liigutud sinnamaani, kus süsteem on lihtsasti mõistetav, vähendab halduskoormust ning tagab õiglase maksustamise kõigi jaoks.

Viimaks põhimõte, mis on määrava tähtsusega süsteemi läbipaistvuse tagamiseks. On äärmiselt vajalik, et erisoodustust kui mitterahalist hüve maksustataks samamoodi kui rahalist hüve. Samamoodi peab olema tagatud see, et antud hüve oleks seostatav selle saanud isikuga. Muudel isikutel, kes ei ole tööandja otseses alluvuses, peaks lasuma kohustus teavitada vastavat võimuorganit saadud hüvest. Kõik eelnev on Eesti erisoodustuse maksustamise süsteemist kõigi reformimiste kiuste välja jäänud. Kuigi palju on räägitud sellest, et erisoodustuselt tasutav sotsiaalmaks peaks kuuluma isiku tuluarvestusse, siis rakendust ei ole antud mõte leidnud. See on koht, millele järgmine reform peaks kindlasti fookuse suunama.

Järgmisena vaadeldakse maksumuudatuse mõju ühe grupi käitumise põhjal, täpsemalt keskendutakse ametiautosid omavate ettevõtete segmendile. Erisoodustussüsteemi muutmise mõju ja tulemus ettevõtete jaoks on suuresti individuaalne ning sõltub paljudest teguritest. Esmalt pidid ettevõtted üle vaatama oma autopargi, määrates kindlaks autode kategooriad, võimsused ning aastakäigud. Sealhulgas tuli välja selgitada era- ja töösõitute osakaal ja vajadus. Eelneva pinnalt sai teha esmaseid arvutusi tulevase erisoodustusega kaasneva maksukohustuse osas. Võimsusega üle 130 kW sõiduautode puhul muutus erisoodustus kallimaks kui varem, seetõttu oli otstarbekas autopark moodustada just väikese võimsusega autodest. Samuti era- ja töösõitute proportsioon muutus uue seaduse valguses tähtsusetuks, seetõttu oli mõistlik mõningatel juhtudel erasõidud üldse keelata. Kui erasõidud ametiautoga keelustada, kuid sellegipoolest on töösõitute tegemine vajalik, on lahenduseks töötaja isikliku sõiduauto kasutamine ettevõtlusega seotud tegevuseks. Sellisel juhul on tööandjal õigus maksta töötajale isikliku auto kasutamise eest kompensatsiooni. Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise deklareerimise ülevaatest selgus, et seda võimalust on tööandjad kasutanud üha enam. Nii seadusemuudatusele eelnevalt kui ka järgnevalt läksid paljud ettevõtted seda teed, et registreerisid ettevõtte omandis olevad autod ümber ettevõttega seotud isikute nimele (vt joonis 6), millega likvideeriti erisoodustuse tekkimise alus.

Teine võimalus, millest ettevõtted kinni haarasid, vältimaks uue korraga kaasnevaid muudatusi erisoodustuse maksustamise osas oli omandis olevad sõiduautod välja vahetada kaubikuteks. Sellest moodustus omaette trend, kus kaubikute võidukäik

tööautodena sai uue hoo sisse. Ettevõtted nägid maksueelisena ametiautona kasutada just kaubikut. Eelistena nähti kaubiku soetamisel sisendkäibemaksu maha arvamise võimalust täies ulatuses, veel sai erasõitjate arvestuses jätkata varem kasutusel olnud turuhinnal baseeruvat erisoodustuse hinna leidmist ning olemata jäi Maanteeameti teavitamine sõiduki kasutusotstarbest ehk järelevalvet sõiduki kasutamise üle võis pidada leebemaks. Seadusemuudatusest on kinni hakanud mitmed autotootjad, kes klientide soovil juba tehase poolt määratuna esmapilgul tavapäraseid sõiduautosid või maastureid tootsid registripassi märgitud kaubiku tähistusega (vt joonis 1). Variant oli ka olemasolev sõiduauto ümber ehitada kaubikuks. Maanteeametist saadud statistika kinnitas samuti antud väidet, et peale seadusemuudatust tõusis sõiduautode ümberehitamiseks tehtavate taotluste arv varasemate aastatega võrreldes märkimisväärselt (vt tabel 3).

Kui hinnata ettevõtete maksekäitumist, siis analüüside pinnalt võib väita, et see on paranenud. Märgatavalt on kasvanud erisoodustuse deklarantide hulk, kelle tegevuse tulemusel on eelarvelaekumine suurem kui varasematel aastatel. Maksukohustuslaste arvu kasvu taga võivad olla muutunud arvestusreeglid, millega paljudel ettevõtetel, tulenevalt sõiduauto võimsusest, maksukohustus vähenes. Samuti saab põhjusena välja tuua paranenud järelevalvet, mis kaasnes sõiduautode kasutusotstarbe määramisega avalikku registrisse. See distsiplineeris ametiautode omanikke, ettevõtted, kes varasemalt erisoodustust ei deklareerinud, on seda uue korra kehtestamise järel tegema hakanud. Kui aga vaadata käibemaksuarvestuses sõiduautosid kajastanud ettevõtete koosseisu, siis on samuti näha ettevõtete käitumise muutumist. Deklarantide hulk, kes on kajastanud enda sisendkäibemaksu arvestuses 50% ulatuses ettevõtluses kasutatavaid autosid on eelneval aastal langenud suurel määral, seevastu 100% ettevõtluses kasutatavaid sõiduautosid ning nende ettevõtetest omanikke on juurde tulnud. Ehk üldpildis on osa varem sõiduautode kohta 50% arvestust pidanud ettevõtted määranud ametiautod 2018. aastast 100% ettevõtluses kasutatavaks. Teine osa varem segakasutust deklareerinud ettevõtteid on sõiduautod enda omandist üldse välja arvanud.

Viimaseks antakse hinnang erisoodustussüsteemi reformimisega kaasnenud muudatuste tulemustele riigi ja ametiasutuste vaatest. Kavandatud maksulaekumised erisoodustuselt kasvasid rohkem kui plaanitud ehk maksumuudatus on avaldanud maksulaekumisele

positiivset mõju. Rahandusministeerium prognoosis parimal juhul maksulaekumise kasvuks erisoodustuselt 7 miljonit eurot aastas. Tegelikud tulemused näitasid aga maksulaekumise kasvuks keskmiselt 1,5 miljonit eurot ühe kuu kohta. Suure maksulaekumise taga on suur hulk lisandunud ettevõtteid (vt joonis 2), kes varasemalt erisoodustust enda maksuarvestuses ei kajastanud.

Paranenud järelevalve on toonud endaga kaasa positiivseid tagajärgi. Nagu eelnevaltki mainitud, on erisoodustuse deklarantide hulk kasvanud võrreldes varasemaga suurel määral, tuues endaga kaasa täiendavat maksutulu. Register sõiduautode kasutusotstarbe määramise kohta on muutnud süsteemi kui tervikut kõvasti läbipaistvamaks. Siia alla kuulub ka erisoodustuse tekkimise põhimõtteline muudatus, mille kohaselt on oluline tööandja poolt erasõitude võimaldamine mitte enam erasõitudel reaalselt läbitud kilomeetrid. Kontrolliorgani jaoks on muudatus suur edasiminekuks, lihtsustades suurel määral sõiduautode kasutusotstarbe jälgimist, mis omakorda vähendab ka igapäevast halduskoormust.

Laiulatuslikud reformid seaduste muutmise osas nõuavad palju eeltööd ja läbimõtlemist, leidmaks hästi toimivaid lahendusi süsteemi parendamiseks. Kasuks tuleb tutvuda teiste riikide praktikatega, võttes eeskujuga või vastupidiselt vältida läbikukkunud lahendusi. Reformimine eeldab ühiskonnaliikmete käitumise muutust, seetõttu on oluline kaasata aruteludesse kõik seotud osapooled. Aegade jooksul on rakendust leidnud põhimõtted, millega liigutakse sinna suunda, kus süsteem on lihtsasti mõistetav, vähendades halduskoormust ning tagades õiglase maksustamine kõigi jaoks. Ametiautode süsteemi reformimine on toonud kaasa ettevõtete käitumise muutuse. Hüppe on teinud erisoodustuse deklarantide hulk, mis viitab sellele, et süsteem on muutunud efektiivsemaks nii järelevalve näol kui ka maksude kogumise suhtes.

KOKKUVÕTE

Riigi maksupoliitika, mis määrab kindlaks ametiautode maksustamise nüansid on otseses seoses ettevõtete otsusega auto omamise ja selle kasutada andmise osas. Eestis kehtivat ametiautode erisoodustuse maksustamise süsteemi on läbi aegade korduvalt reformitud. Viimane muudatus tõi endaga kaasa uue põhimõtte ja arvestusmeetodi ametiauto erakasutusest tekkiva erisoodustuse määramisel ja arvestamisel. Erisoodustuse süsteemi iseloomustavateks märksõnadeks peavad olema lihtsus, õiguspärasus ning läbipaistvus - just nende printsiipide parendamist süsteemi muutmise ette nägi.

Magistritöö eesmärgiks oli selgitada välja ametiautode erakasutuse maksumuudatuse mõju maksulaekumistele ettevõtete käitumismuutumiste raamistikus. Eesmärgi saavutamiseks käsitleti töö teoreetilises osas erisoodustuse olemust ning maksustamise aluseid. Kõrvutati kehtinud ja kehtivat erisoodustussüsteemi ning määratleti süsteemi efektiivset toimimist pidurdavad kitsaskohad. Empiirilises osas teostati andmeanalüüs, hinnati seaduseelnõu seletuskirjas kavandatud maksumuudatuste prognoositavaid ja tegelikke mõjusid ning koondati maksumuudatuse tulemused ettevõtete ja riigi vaatest.

Ametiauto erakasutuse võimaldamine tööandja poolt on töötajale antud rahaliselt hinnatav hüve, mille tulemusel vähenevad töötaja enda kulud, selle arvelt, kui ta oleks pidanud tegema sõidud isikliku autoga. Maksustamise seisukohalt käsitletakse ametiauto erakasutusse andmist töötajale tehtud erisoodustusena, mille õiglane hind määratakse kindlaks kehtestatud erisoodustuse hinna leidmise arvestuspõhimõtetele. Üldise reegli kohaselt võetakse erisoodustuse hinna määramisel maksustamise aluseks kauba või teenuse turuhind, hinnavahe või summa, mille töötaja oleks pidanud ise tasuma, kui talle soodustust ei oleks võimaldatud. Erisoodustuse teke ametiauto kasutamisel sõltub tööandja otsusest lubada erasõitude tegemine. Kui tööandja on erakasutuse võimaldanud, kujuneb erisoodustuse hind vastavalt sõiduauto vanusele ja autole omistatud võimsusele.

Sisuline muudatus erisoodustuse määratlemisel, kus oluline on tööandja poolt erasõitude võimaldamine, toob süsteemi rohkem selgust. Eelnev kord oli ebarahuldav, sest era- ja töösõitude mahtude proportsioonidega manipuleerimisele ei suudetud piiri panna. Nüüd, kus erakasutuse võimaldamisel ei ole enam oluline auto reaalne kasutusotstarve, on järelevalve kontrolli osas paranenud. Lihtsustunud on maksuhalduri töö, kes ei pea enam sõidupäevikutesse tehtud kannete õigsuses veenduma, kuna päeviku täitmine auto erakasutuse korral ei ole enam vajalik. Seaduseelnõu väljatöötamise protsessis hinnati ettevõttes kasutatavate sõiduautode maksustamise korra muutmise tagajärgi ja mõju. Suurimat mõju nähti erisoodustuse hinna arvestamise muudatuses, mille uus kilovatipõhine arvestuskord suurendab seost saadava hüve ja erisoodustuse hinna vahel. Põhimõtte kohaselt, mida võimsam on auto, seda kõrgemaks kujuneb tema turuhind ning kallimaks erisoodustus. Uus arvestusmeetod on õiglasem, sest läbitud kilomeetrid ei peegeldanud niivõrd saadava hüve väärtust, kui seda teevad auto tehnilised näitajad ja võimsuse kasvuga seoses kumuleeruv auto hinnaklass.

Eesti erisoodustussüsteemi kitsaskohad võib jagada kaheks. Ühed, mis on seotud erisoodustuse saajaga ning teised, mis väljenduvad ametiautode erasõitudel tekkiva erisoodustuse sisulises olemuses. Kõigepealt erisoodustuse anonüümsus saaja seisukohalt, mis paneb töötaja kehva seisu, kuna hüvel tasutav sotsiaalmaks ei ole personaalne ega kuulu isiku maksuarvestusse. Kuna erisoodustust ei isikustata, ei oma ka riik selle saajatest ülevaadet, mis on aga määrava tähtsusega süsteemi läbipaistvuse tagamisel. Samuti tekitab ühiskonnas vastakaid tundeid erisoodustuse liigkõrge maksumäär. Seadusemuudatuse järgselt on ettevõtted asunud oma senist äritegevust ja sellega kaasnevat maksukohustust optimeerima. Näidetena saab siin tuua nii ametiautode müümise seotud isikutele kui ka teadliku valiku tegemise ettevõtete autopargi rajamisel.

Maksulaekumiste statistika tulemused on näidanud, et erisoodustussüsteemi reformimine on toonud kaasa täiendavat maksutululu. Deklarantide hulka on lisandunud suur hulk ettevõtteid, kelle poolt deklareeritud maksusumma kasvas ühe kuu lõikes keskmiselt 2,8 miljonilt eurolt 5 miljoni euroni. Käibedeklaratsioonide pinnalt kokkuvõtteid tehes saab välja tuua, et varasemalt sõiduautode segakasutust deklareerinud ettevõtete arv on suurel määral langenud, sealjuures on eelneva arvelt tõusu teinud deklarantide arv, kes

kajastavad sõiduauto 100% ettevõtluses kasutust. Siiski on üldises arvestuses käibedeklaratsioonidelt kadunud suur hulk ettevõtteid, kes enam sõiduaudodelt maha arvatavat käibemaksu ei kajasta üldse. Järeldus on, et need ettevõtted on ametiautod enda omandist välja arvanud. Omanikuvahetuste statistika kinnitas, et ametiautosid müüdi vahetult enne ja peale seadusemuudatust hulganisti füüsilistele isikutele, sealhulgas ka ettevõttega seotud isikutele.

Ametiautode maksustamise reformi tulemuste hindamine ning analüüsimine aitas mõista, et süsteemi ümberkorraldus oli maksulaekumiste kasvu arvesse võttes efektiivne. Järjest enam on liigutud suunda, kus süsteem on maksustamise seisukohalt ühetaoline, lihtsasti mõistetav ning vähese halduskoormusega. Püstitatud uurimisülesanded eesmärgi saavutamiseks aitasid läheneda erisoodustustemaatikale mitmekülgelt ning välja selgitada ka võimalikke tuleviku perspektiive. Magistritöö edasiarenduseks võiks testida seoseid erinevate muutujate vahel, eesmärgiga leida näitaja, mis peegeldaks ametiauto kasutusest saadava hüve ja erisoodustuse hinna vahelist seost paremini kui seda on võimsusenäitaja.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Adamache, Killard W. and Sloan, Frank A.** (1985). Fringe benefits: to tax or not o tax? *National Tax Journal*. 38(1), 47-64.
2. **Aruste, V.** (2007), *Erisoodustused. Töösuhtest tulenevad hüved*. Tallinn: Hansa Äriteenuste OÜ
3. **Borger, B. D., & Wuyts, B.** (2011). The tax treatment of company cars, commuting and optimal congestion taxes. *Transportation Research Part B: Methodological*, 45(10), 1527-1544. doi:10.1016/j.trb.2011.06.002
4. **Clotfelter, C. T.** (1983). Tax-induced distortions and the business-pleasure borderline: The case of travel and entertainment. *The American Economic Review*, 73(5), 1053–1065.
5. **Elling, T.** „Sõiduauto sisendkäibemaksu korrigeerimine 2018.“ *Äripäeva veeb*, (23 Oct. 2017). Retrieved from www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/10/02/soiduauto-sisendkaibemaksu-korrigeerimine-2018
6. **Engström, E., Algers, S., & Hugosson, M. B.** (2019). The choice of new private and benefit cars vs. climate and transportation policy in Sweden. *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 69, 276-292. doi:10.1016/j.trd.2019.02.008
7. Erisoodustuse hinna määramise kord, RT I, 19.01.2011, 12. Jõustumise kuupäev 01.01.2018
8. „Firmaautode erakasutuse maksustamisest.“ *Rahandusministeerium*, (13 July. 2016). Retrieved from www.blogi.fin.ee/2016/07/firmaautode-erakasutuse-maksustamisest/
9. „Firmaautode erisoodustuse hind muutub kilovatipõhiseks.“ *Eesti Kaubandus-Tööstuskoda*, (21 Dec. 2017). Retrieved from www.koda.ee/et/uudised/firmaautode-erisoodustuse-hind-muutub-kilovatipohiseks
10. **Greene, Mark R.**(1963). Fringe Benefits or Salary? *Journal of Marketing*, 27(4), p. 63., doi:10.2307/1248648.

11. **Gutiérrez-I-Puigarnau, E., & Ommeren, J. N.** (2011). Welfare Effects Of Distortionary Fringe Benefits Taxation: The Case Of Employer-Provided Cars. *International Economic Review*, 52(4), 1105-1122. doi:10.1111/j.1468-2354.2011.00661.x
12. „In-Kind Benefits (Fringe Benefits).“ *Verohallinto*, (2019). Retrieved from <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/decisions/47380/in-kind-benefits-fringe-benefits-2019/>
13. „KKK Tulumaksuseaduse Muudatuse Kohta.” *Maanteeamet*, (25 July 2018). Retrieved from www.mnt.ee/et/soiduk/kkk-tulumaksuseaduse-muudatuse-kohta
14. „Kuidas tõendada, et sõiduauto kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks.” *Maksu- Ja Tolliamet*, (15 Dec. 2017). Retrieved from www.emta.ee/et/tulu-kulukaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/kuidas-toendada-et-soiduautot-kasutatakse-eranditult
15. **Kovach, K. A.** (1983). New directions in fringe benefits. *SAM Advanced Management Journal*, 48(3): 55-63.
16. Käibemaksuseadus, RT I, 29.11.2018, 9. Jõustumise kuupäev 01.02.2019.
17. Käibemaksuseadus, RT I, 01.06.2013, 8. Jõustumise kuupäev 01.07.2013
18. Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Jõustumise kuupäev 01.01.2018
19. **Lehis, L.** (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017*. Tallinn: Casus Tax Services OÜ
20. **Lehis, L.** (2018). *Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018*. Tallinn: Casus Tax Services OÜ
21. **Lehis, L.** (2012). *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura
22. „Erisoodustus tuleb maksustada palgalisana.“ *Äripäeva veeb*, (23 Jan. 2014). Retrieved from www.aripaev.ee/blog/2014/1/23/erisoodustus-tuleb-maksustada-palgalisana
23. **Lentsius, H.** „Autode Seadusemuudatuste Kokkuvõte.” *Äripäeva veeb*, (13 June 2017). Retrieved from www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/06/13/autode-seadusemuudatuste-kokkuvote

24. Maksu-ja Tolliamet. *MTA tuletab ettevõtetele meelde firmaautode deklareerimise korda*, (28 Mar. 2018). [Press release]. Retrieved from www.emta.ee/et/uudised/mta-tuletab-ettevotetele-meelde-firmaautode-deklareerimise-korda
25. „Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon.“ *Maksu- Ja Tolliamet*, (19 Mar. 2018). Retrieved from <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksustamisperiood-ja>
26. „Muudatused käibemaksuseaduses alates 01.01.2018.“ *Maksu- Ja Tolliamet*, (6 Dec. 2018). Retrieved from www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused-kaibemaksuseaduses-alates-01012018
27. **Naess-Schmidt, S., & Winiarczyk, M.** (2009). Company car taxations. *Copenhagen Economics. Working paper No- 22*, 1-72. doi:10.2778/13821
28. „Nõuded alates 1.jaanuarist 1997. a Liiklusregistrisse kantud või kantavale sõidukile, välja arvatud enne 1.jaanuari 1984 a. valmistatud või esmaregistreeritud sõidukid ning 30-aastased ja vanemad sõidukid“ *Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011. a määruse nr 42 lisa 1*. Retrieved from https://www.riigiteataja.ee/akti/1160/6201/1008/MKM42_lisa1.pdf
29. **Palmipuu, M.** (2012). *Erisoodustused. Käsiraamat tööandjale*. Tallinn: Ten-Team OÜ
30. **Shifan, Y., Albert, G., & Keinan, T.** (2012). The impact of company-car taxation policy on travel behavior. *Transport Policy*, 19(1), 139-146. doi:10.1016/j.tranpol.2011.09.001
31. **Soled, J-A., Thomas, K-D.** (2016). Revisiting the Taxation of Fringe Benefits. *Washington Law Review* No. 761; *UNC Legal Studies Research Paper* No. 2679062. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=2679062>
32. **Tingas, R., Saag, M.** (2006). *Erisoodustus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus
33. Tulumaksuseadus, RT I, 28.12.2018, 51. Jõustumise kuupäev 01.01.2019
34. Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus – RT I, 07.07.2017, 3. Jõustumise kuupäev 01.08.2017
35. Vabariigi Valitsus. *Ettevõtete autode erakasutuse maksustamine muutub lihtsamaks*, (16 Mar. 2017)[Press release]. Retrieved from www.valitsus.ee/et/uudised/ettevotete-autode-erakasutuse-maksustamine-muutub-lihtsamaks

36. **Villems, T.** (2009). *Erisoodustused. Näited ja kommentaarid.* Tallinn: Pandekt OÜ

LISAD

Lisa 1. Tööandja sõiduautodelt erisoodustuse deklareerimine.

Aasta	Kuu	Ettevõtete arv, kes on deklareerinud vastaval kuul sõiduautodelt erisoodustust lahtris 4040	TSD lahtris 4040 deklareeritud summa kokku: Tööandja sõiduauto kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.
2017	1	6 265	2 840 312
	2	6 278	2 853 377
	3	6 271	2 859 886
	4	6 250	2 849 504
	5	6 254	2 879 370
	6	6 263	2 883 525
	7	6 227	2 904 220
	8	6 254	2 894 258
	9	6 211	2 869 277
	10	6 172	2 828 027
	11	6 062	2 791 490
	12	5 939	2 774 935
2018	1	10 270	4 998 150
	2	10 180	4 992 951
	3	10 246	5 053 564
	4	10 205	5 054 003
	5	10 195	5 035 381
	6	10 137	5 010 617
	7	10 203	5 002 154
	8	10 283	5 049 487
	9	10 332	5 082 507
	10	10 300	5 046 625
	11	10 150	4 992 651
	12	10 039	4 953 178

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 2. Töötaja isikliku sõiduauto eest hüvitise maksmine.

Aasta	Kuu	TSD lahtris 4030 deklareeritud summa kokku: Isikliku sõiduauto töösõitudeks kasutamise eest hüvitise maksmine üle piirmäära
2017	1	57 286
	2	56 655
	3	65 006
	4	61 318
	5	62 757
	6	62 215
	7	57 612
	8	59 562
	9	62 356
	10	55 404
	11	50 387
	12	57 726
2018	1	48 001
	2	59 935
	3	51 029
	4	58 133
	5	81 375
	6	74 020
	7	60 457
	8	73 223
	9	83 032
	10	85 741
	11	228 259
	12	84 059

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 3. Tööandja sõidukitelt ja muult varalt erisoodustuse deklareerimine

Aasta	Kuu	TSD lahtris 4050 deklareeritud summa kokku: Tööandja sõiduki või muu vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.
2017	1	63 030
	2	43 954
	3	45 012
	4	38 795
	5	47 914
	6	44 044
	7	27 758
	8	59 482
	9	81 340
	10	189 145
	11	109 737
	12	110 905
2018	1	111 683
	2	71 564
	3	220 837
	4	84 510
	5	98 226
	6	106 069
	7	66 672
	8	83 728
	9	74 914
	10	78 555
	11	188 688
	12	147 162

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 4. Sõiduautodelt 100% sisendkäibemaksu arvestus.

Aasta	Kuu	Rida 5_3 ehk KMD 100% summa	Rida 5_3_1 ehk KMD 100% sõidukite arv	Rida 5_3 ja 5_3_1 ehk KMD 100% deklareerinud isikute arv
2016	1	1 291 535	22 490	8 235
	2	1 257 090	22 377	8 080
	3	1 511 248	22 789	8 337
	4	1 513 840	23 061	8 444
	5	1 603 806	22 682	8 404
	6	1 433 879	22 783	8 336
	7	1 335 209	22 939	8 376
	8	1 568 259	23 020	8 495
	9	1 586 362	23 046	8 439
	10	1 600 514	23 294	8 580
	11	1 680 939	23 302	8 647
	12	1 515 416	22 939	8 537
2017	1	1 564 528	22 861	8 452
	2	1 464 253	24 777	8 381
	3	1 774 401	23 454	8 710
	4	1 661 091	23 894	8 717
	5	1 794 357	23 754	8 798
	6	1 635 135	23 760	8 767
	7	1 630 620	23 755	8 761
	8	1 837 261	24 036	8 868
	9	1 775 170	24 294	8 909
	10	1 887 031	23 948	9 055
	11	1 968 494	24 031	9 082
	12	1 861 459	24 061	9 124

Lisa 4 järg

2018	1	2 025 922	27 671	10 414
	2	1 897 935	27 243	10 471
	3	1 892 982	26 582	10 309
	4	2 332 294	27 868	11 009
	5	2 458 108	28 503	11 289
	6	2 344 214	28 661	11 168
	7	2 166 136	28 421	11 111
	8	2 324 395	28 710	11 243
	9	2 371 065	28 984	11 494
	10	2 623 472	29 077	11 645
	11	2 593 301	29 032	11 671
	12	2 155 980	29 188	11 560

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 5. Sõiduautodelt 50% sisendkäibemaksu arvestus.

Aasta	Kuu	Rida 5_4 ehk KMD 50% summa	Rida 5_4_1 ehk KMD 50% sõidukite arv	Rida 5_4 ja 5_4_1 ehk KMD 50% deklareerinud isikute arv
2016	1	1 620 451	43 758	23 554
	2	1 535 873	43 711	23 486
	3	1 806 108	43 337	23 488
	4	1 947 462	43 123	23 467
	5	1 912 797	43 402	23 453
	6	1 685 281	43 006	23 446
	7	1 660 775	44 127	23 450
	8	1 818 664	42 831	23 417
	9	1 823 872	45 011	23 431
	10	1 801 373	42 809	23 407
	11	1 917 933	42 804	23 400
	12	1 819 898	43 967	23 360
2017	1	1 753 102	42 069	23 045
	2	1 689 021	41 870	22 962
	3	1 962 607	41 879	23 010
	4	1 864 205	42 039	23 019
	5	1 982 015	45 921	22 982
	6	1 894 263	41 747	22 886
	7	1 743 573	41 669	22 866
	8	1 902 459	41 429	22 797
	9	1 805 479	41 265	22 726
	10	1 902 323	42 007	22 545
	11	1 870 333	40 323	22 187
	12	1 656 371	41 145	21 326

Lisa 5 järg

2018	1	1 389 564	31 021	16 245
	2	1 244 538	31 341	15 598
	3	1 355 141	28 377	14 756
	4	1 517 310	28 664	15 073
	5	1 558 948	28 587	15 017
	6	1 411 865	28 188	14 782
	7	1 312 676	28 423	14 627
	8	1 413 202	31 612	14 503
	9	1 319 820	28 269	14 397
	10	1 438 449	27 443	14 274
	11	1 434 355	32 382	14 204
	12	1 339 898	27 026	14 049

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 6. Ametiautode ümberregistreerimine ettevõttega seotud füüsilistele isikutele.

Kuu, aasta	Ettevõtete (müüjate) arv	Müüdud sõidukite arv füüsilistele isikutele	Müüdud sõidukite arv seotud füüsilistele isikutele
november 2017	848	1781	253
detsember 2017	1855	2747	1046
jaanuar 2018	1529	2396	757
veebruar 2018	869	1622	273
märts 2018	763	1819	161
aprill 2018	765	1851	157

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 7. Maanteeameti sõiduautode registri märked

Kasutusotstarve	Äriühingute arv	Sõidukite arv perioodil 12.2017- 12.2018
Märke olemas, 100% töösõidud	3700	6777
Märke puudub (segakasutus), lahter 4040 >0	9704	15452
Märke puudub (segakasutus), lahter 4040 = 0	3388	4196

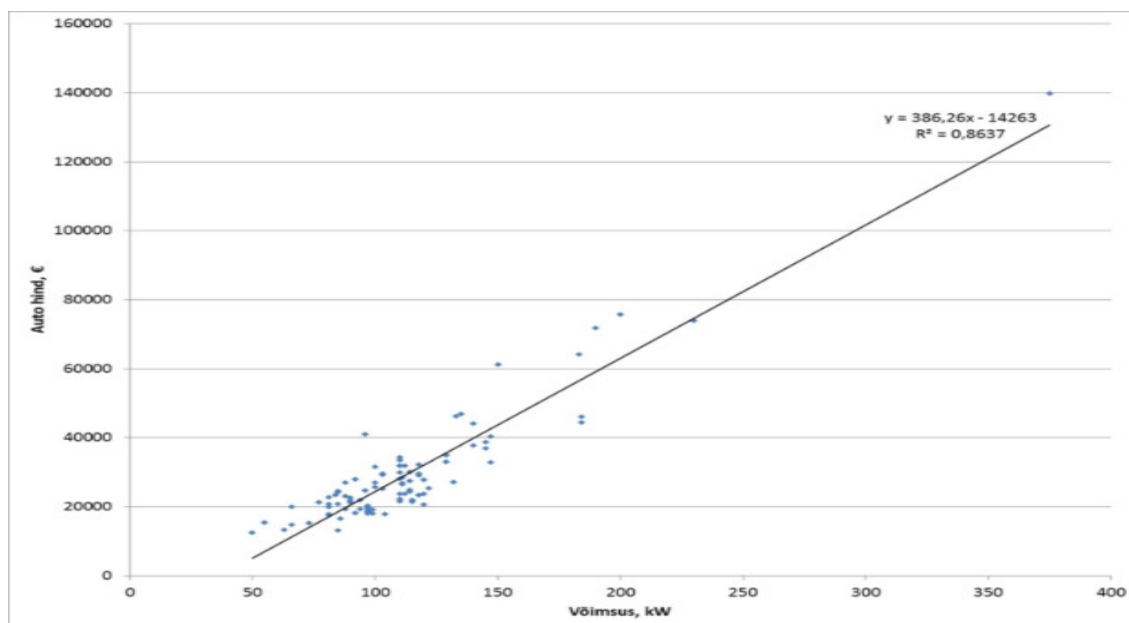
Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 8. Erisoodustuse osakaal palgast (%).

Deklareeritud erisoodustus 2018. a (TSD Lisa 4 lahter 4140)	143 293 984
Deklareeritud palgatulu 2018.a (TSD Lisa 1)	8 639 034 090
Erisoodustuse osakaal palgast	1,7%

Allikas: autori koostatud, Maksu- ja Tolliameti andmete põhjal.

Lisa 9. Eesti ettevõtete 2015. aastal registreeritud autode juhuvalimi hinna ja võimsuse seos.



Allikas: Maanteeamet, Rahandusministeeriumi arvutused.

SUMMARY

THE EFFECTS OF THE CHANGES IN THE TAXATION OF FRINGE BENEFITS FOR EMPLOYER'S CARS

Kerli-Getter Mägi

The state's tax policy, which determines the nuances of automobile taxation, is directly related to the decision of companies to own and to enable the use of a vehicle. The system of taxation of fringe benefits for vehicles in Estonia has been repeatedly reformed through times. The last change brought with it a new principle and accounting method for determining and calculating the fringe benefit of enabling the use of an employer's vehicle for activities that are not related to business. The keywords that characterize the system of fringe benefits should be simplicity, legitimacy and transparency – the changes in the system envisaged improving precisely these principles.

The aim of the Master's thesis was to determine the effects of the changes in the taxation of fringe benefits for the employer's automobiles with respect to the receipt of the revenue and corporate behaviour. In order to achieve this goal, the theoretical part of the thesis dealt with the nature of the fringe benefit and gave an overview of the bases of taxation. The existing and current fringe benefits were compared and the common pitfalls that prevented the system from functioning effectively were identified. In the empirical part, data analysis was carried out, the predicted and actual effects of the tax changes proposed in the explanatory memorandum of the legislative act were assessed, and the results of the tax changes were summarized taking into account the corporate and state perspective.

Allowing the car to be used for private journeys by the employer is a financially measurable benefit for the employee, resulting in a reduction in the employee's own costs at the expense of having to travel by private car. From the point of view of taxation, if an employer enables the use of an automobile for private journeys, then it is a fringe benefit, the fair price of which is regulated by the accounting principles for determining the price

of the fringe benefit. If the employer has enabled the use of an automobile for private journeys, then the price is calculated according to the age and maximum engine power.

A substantive change in the definition of a fringe benefit, where the notion of enabling the use of an automobile for private journeys is important, brings more clarity to the system and improves monitoring. The new accounting method is fairer than the previous one because the kilometres travelled did not reflect the value of the benefit as much as the car's engine power does.

Following the amendment, the companies have started to optimize their current business and the related tax liability. Examples include the sale of official cars to affiliated persons and the conscious choice of building a car fleet. The results of tax revenue statistics have shown that reforming the fringe benefits system has resulted in additional tax revenue. A large number of companies have become declarants and their declared tax amount has grown above the initial expectations. When summarizing VAT returns, it can be pointed out that the number of companies that have previously declared that their vehicles are for mixed-use has fallen to a great extent with the number of declarants indicating the use of automobiles for business use exclusively. By drawing conclusions from the statistics related to owner exchanges, it can be concluded that official cars were sold immediately before and straight after the amendment of the legislation, mostly to natural persons, including persons related to the company.

Evaluating and analysing the results of the taxation of fringe benefits reform helped to realize that the restructuring of the system was effective in view of the increase in tax receipts, with a trend towards a system that is uniform in terms of taxation, easy to understand and with little administrative burden. The research tasks that have been set up to achieve the goal helped to approach diverse topics related to fringe benefits in a versatile way and enabled to identify possible future perspectives. For further development of the subject, the relationship between different variables could be analysed with the aim of finding an indicator that reflects more accurately the relationship between the benefit from using the official car and the fringe benefit price that is now calculated based on engine power.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kerli-Getter Mägi

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose „Ametiautode erakasutuse maksumuudatuse mõju“,

mille juhendaja on Viktor Trasberg,

reprodutseerimiseks eesmärgiga seda säilitada, sealhulgas lisada digitaalarhiivi DSpace kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.

2. Annan Tartu Ülikoolile loa teha punktis 1 nimetatud teos üldsusele kättesaadavaks Tartu Ülikooli veebikeskkonna, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace kaudu Creative Commons'i litsentsiga CC BY NC ND 3.0, mis lubab autorile viidates teost reprodutseerida, levitada ja üldsusele suunata ning keelab luua tuletatud teost ja kasutada teost ärieesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.
3. Olen teadlik, et punktides 1 ja 2 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
4. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

Kerli-Getter Mägi

23.05.2019