

Maksu- ja Tolliamet
Narva mnt 9j
15176 TALLINN

Meie 23.07.2007 nr 39

Selgitustaotlus

Soovime saada selgitusi MTA veebilehel (<http://www.emta.ee/?id=1237>) avaldatud teabe “Töötervishoiu kulud on maksuvabad, kui ...” kohta (tekst lisatud kirjale).

Esmalt soovime teada nimeliselt ametnikku, kes selle teksti koostas ning kes andis korralduse või loa avaldada see tekst MTA veebilehel. Kas eelpoolviidatud teksti saab lugeda selgituseks või juhendiks maksukorralduse seaduse § 15 tähenduses?

Samuti soovime vastust järgmistele selgitavatele küsimustele:

1. Milline seos on artiklis viidatud TuMS § 32 lõikel 1 erisoodustuste maksustamisega? Kui TuMS § 32 lg 1 reguleerib erisoodustuste maksustamist, siis kas erisoodustuste maksustamist reguleerib ka näiteks TuMS § 32 lg 4 või § 35?
2. Kui näiteks Maksu- ja Tolliamet teeb kooskõlas töötervishoiu ja tööohutuse seadusega kulutusi, kas tegemist on ettevõtlusega seotud kuludega? Milles seisneb MTA ettevõtlus?
3. Kas kulud, mis tulenevad töötervishoiu ja tööohutuse seaduse muudest sätetest kui § 13 lõikest 1, on ettevõtlusega seotud kulud või ei ole?
4. Kui tulumaksuseaduse § 32 lõikes 2 puuduks viide töötervishoiu ja tööohutuse seadusele, siis kas sellisel juhul oleksid töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1 tulenevad kulud ettevõtlusega seotud kulud või mitte? Kas ohutu töökeskkonna loomiseks tehtud kulud oma olemuselt on ettevõtluse jaoks vajalikud ja kohased või ei ole?
5. Milliste tõlgendusvõtete abil ja milliste maksuõiguse põhimõtete kaudu on jõutud järeldusele, et “töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1 tulenevad kulud” on vaid sellised kulud, mille tegemisel on piinliku täpsusega järgitud kõiki samast seadusest tulenevaid vormi- ja menetlusnõudeid?

6. Millistest tõlgenduspõhimõtetest ja õiguse üldprintsiipidest on lähtunud järelduse tegemisel, et kummisäärikute soetamine saab maksuvaba kulu olla vaid siis, kui töandja on koostanud riskianalüüsi ja kirjaliku tegevuskava ning säilitab riskianalüüsi 55 aastat? Kuidas muudab kirjalik riskianalüüs ja tegevuskava kummisääriku soetamise ettevõtluse jaoks vajalikuks ja kohaseks ning kuidas muudab riskianalüüsi mittesäilitamine kummisäärikute soetamise ettevõtluse jaoks ebavajalikuks ja kohatuks?

7. Kas eelmises küsimuses tõstatatud loogika kehtib ka muudes tegevusvaldkondades? Näiteks kui ehitusettevõtja korraldab ehitustöid ilma nõuetekohase ehitusloata, võiks ehitusmaterjalide kulu lugeda töötajatele tehtud erisoodustusteks või ettevõtlusega mitteseotud kuluks? Kui autojuhina töötav töötaja ületab lubatud sõidukiirust või ei kinnita turvavööd, kas see annaks alust maksustada sellel päeval kulutatud autokütuse hind erisoodustusena?

8. Kas MTA ametlik seisukoht tulumaksuseaduse tõlgendamisel on selline, et ettevõtlusega seotud saavad olla vaid sellised kulud, mille tegemine kas mõnest õigusaktist tulenevalt kohustuslik, mõne ametniku või asutuse poolt ettekirjutusega määratud ja veatult ning korrektselt dokumenteeritud? Miks selline põhimõte ei laiene tulude maksustamisele (näiteks miks maksustatakse töötaja palka, kui temaga ei sõlmitud kirjalikku töölepingut)?

9. Kas eelpoolviidatud tekstis toodud tulumaksuseaduse tõlgendus on kokku sobitav näiteks maksukorralduse seaduse §-dest 83 ja 84 tulenevate reeglitega ja Eesti maksualase kohtupraktikaga? Kuidas on võimalik näiteks omistada aktsiate müügitulu isikule, kes ei ole müügilepingu pool või maksustada dividende sotsiaalmaksuga ning samal ajal piirata kulude tegemist formaalsete nõuetega nagu kooskõlastus või kirjalik dokumendivorm?

10. Kas mõnel MTA kõrgemal ametnikul ei ole korrakski tekkinud väikest kahtlust, et viidatud tekstis toodud tõlgendused ei ole kohased demokraatlikule õigusriigile ega turumajandusele, vaid sobivad pigem ühte teise ajalooajalooperioodi, millal riik reguleeris kõiki ja kõike ning au sees oli formalism ja bürokraatia?

11. Muuhulgas on viidatud materjalis väidetud, et "kui töandja on teinud kulutusi näit. töövõtulepingu alusel töötavale isikule või FIE-le, kes ei tööta töandja juures töölepingu alusel, eespool kirjeldatu ei kehti ja nendele isikutele tehtud kulud maksustatakse kui erisoodustus".

Oletame, et Maksu- ja Tolliamet otsustab korraldada koolitusürituse troopilises piirkonnas asuvas koolitusasutuses. Kõik koolitusest osavõtvad MTA ametnikud vaksineeritakse vastavalt töötervishoiuarsti ettekirjutusele troopiliste haiguste vastu, kui käsunduslepinguga palgatud lektor (näiteks Lasse Lehis) jäetakse vaksineerimata, viidates eelnevalt tsiteeritud seisukohale erisoodustuse kohta. Lektor haigestub ja sureb. Kas selline juhtum oleks MTA arvates juriidiliselt korrektne, loogiline, aus ja õiglane?

Lugupidamisega

Õnneli Varend
EML tegevjuht

Lisa: 2 lehel

Töötervishoiu kulud on maksuvabad, kui ...

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

Samuti on rahandusministri 24.12.2003 määrusega nr 107 kinnitatud maksudeklaratsiooni vorm TSD lisa 4 "Erisoodustused" real 10 "Kulutused töötajate tervise kontrollile, kui selline kohustus ei tulene seadusest".

Siit tulenevalt peab maksuhaldur vahet tegema, millistel juhtudel on tegemist tööandja kohustusliku kuluga, millal erisoodustuse või ettevõtlusega mitteseotud kuluga.

Põhiliseks probleemiks on asjaolu, et tööandja ei ole kursis seadusandlusega ega täida töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõikest 1 tulenevaid kohustusi. Ta teeb küll töötajate töötervishoiu ja tööohutusega seotud kulutusi, kuna teab, et nimetatud seadus kohustab mõningaid väljamakseid tegema (näit. nägemise kontroll, mõnikord vaksineerimine, kummisäärivate soetamine jne), kuid ei ole kursis, millised dokumendid peaksid tal olema, et maksuhaldur ei käsitaks tema poolt tehtud kulutusi erisoodustuse või ettevõtlusega mitteseotud kuluna.

Töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13 lõige 1 kohustab tööandjat muuhulgas:

korraldama töökeskkonna riskianalüüsi, mille käigus selgitatakse välja töökeskkonna ohutegurid (riskianalüüsi tulemused vormistatakse kirjalikult ja säilitatakse 55 aastat); riskianalüüsi tulemusena koostama kirjaliku tegevuskava, milles nähakse ette ennetusabinõud terviseriski vältimiseks või vähendamiseks; korraldama töötervishoiuteenuste osutamist ja kandma sellega seotud kulud; korraldama nende töötajate tervisekontrolli, kelle tervist võib tööprotsessi käigus mõjutada töökeskkonna ohutegur jne.

Selleks, et töökeskkonnale tehtavaid ja Töötervishoiu ja tööohutuse seadusest tulenevaid kulutusi käsitletakse ettevõtlusega seotud kuludena, peaksid tööandjal olema kirjalikult vormistatud:

1) riskianalüüs, mille käigus selgitatakse välja töökeskkonnas esinevad ohuolukorrad, ohutegurid ja ohustatud töötajad, hinnatakse riski suurust ning esinemise tõenäosust. Töökeskkonna riskianalüüsi võib teha tööandja poolt volitatud isik või see ostetakse töötervishoiuteenusena sisse;

2) tegevuskava, mis sisaldab meetmeid, mida on vaja rakendada töötingimuste parandamiseks ja töötajate tervisekahjustuste vältimiseks ning töövõime säilitamiseks.

Töötervishoiu ja tööohutuse tagamiseks rakendatavad meetmed:
Töökorralduslikud abinõud;
Üldkaitsemeetmed;
Isikukaitsemeetmed.

Meditšiiniliste meetmete rakendamiseks sõlmitakse leping tegevusluba omava töötervishoiuarstiga. Töötervishoiuteenust saab osutada Tervishoiuameti või Töötervishoiu Keskuse tegevusluba omav juriidiline või füüsiline isik.

3) sisekontrolli, mille eesmärk on jooksvalt kindlaks teha rakendatud meetmete piisavus, muudatused töökeskkonnas ja vajadus täiendavaks riskianalüüsi või tervisekontrolli läbiviimiseks.

Soovituslikud meetmed arutatakse läbi tööandjaga ning lisatakse tegevuskavasse tööandja nõusolekul.

Töötervishoiu ja tööohutuse nõuete täitmise üle ettevõttes teostab kontrolli Tööinspeksioon.

Töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 1 sätestab isikud, kelle suhtes lasub tööandjal kohustus teha kulutusi töökeskkonna tarbeks.

Nendeks on:

- 1) töölepingu alusel töötavatele isikutele ja avalikele teenistujatele;
- 2) tegevteenistuses olevatele kaitseväelastele ning kaitseväge, Kaitseliidu, politsei-, päästeasutuste ja piirivalvetöötajatele niivõrd, kui võrd eriseadustega või nende alusel kehtestatud õigusaktidega ei ole sätestatud teisiti;
- 3) kinnipeetava tööle vanglas vangistusseaduses sätestatud erisustega;
- 4) õpilase ja üliõpilase tööle õppepraktikal;
- 5) juriidilise isiku juhatuse või seda asendava juhtorgani liikme tööle.

Lähtuvalt ülaltoodust on töötervishoiu ja tööohutuse seaduse § 13-s loetletud tegevustega tehtud kulud (s.h riskianalüüsi läbiviimine ja viimasest tulenevate meetmete kasutuselevõtmine) ettevõtlusega seotud kulud ning need ei kuulu maksustamisele kui erisoodustus või ettevõtlusega mitteseotud kulu.

Juhul, kui tööandja on teinud kulutused, mis ei ole tehtud eespool toodu alusel, maksustatakse kulu erisoodustusena, näit. tööandja on teinud kõikide töötajate (10 töötajat) vaksineerimise ja selle eest tasunud, kuigi tulenevalt töö iseloomust ja töötervishoiu arsti soovitudest oli kohustatud vaksineerima ainult 6 töötajat. Seega on 4 töötaja vaksineerimiseks tehtud kulud erisoodustus.

Teatud juhtudel, kui tehtud kulu ei ole seotud töötajale hüve üleandmisega, võib olla tegemist ettevõtlusega mitteseotud kuluga.

Töötervishoiu ja tööohutuse seadus sätestab tööandja ja töötaja vahelised kohustused, samuti on seadusega sätestatud isikud, keda ei käsitleta küll töötajatena, kuid kelle kohaldatakse nimetatud seadust võrdselt töötajatega. Siit tulenevalt, kui tööandja on teinud kulutusi näit. töövõtulepingu alusel töötavale isikule või FIE-le, kes ei tööta tööandja juures töölepingu alusel, eespool kirjeldatu ei kehti ja nendele isikutele tehtud kulud maksustatakse kui erisoodustus.

Märkus: Antud materjal on valminud koostöös Töötervishoiu Keskusega.

<http://www.emta.ee/?id=1237>