

DIVIDENDIDE JA TÖÖTASU ERISTAMISE JUHEND

Käesolev juhend annab ülevaate määratleb kriteeriumid, millest lähtuvalt Maksu- ja Tolliamet eristab passiivset tulu (dividendid) aktiivsest tulust (töötasu). Täpsemalt antakse järgnevalt vastus järgmistele küsimustele: millisel juhul on maksuhalduril õigus hinnata dividendid ümber töötasuks või juhatuse liikme tasuks; millistest kriteeriumitest hindamisel lähtuda; millised on MKS § 84 kohaldamise eeldused antud probleemis?

Esmalt selgitatakse juhendis dividendi, töötasu ja juhatuse liikme tasu tunnuseid. Seejärel, kuidas eristada juhatuse liikme tasu ja töötasu. Juhendi teine osa keskendub MKS § 84 kohaldamise eeldustele. Kolmandas osas käsitleb maksuhaldur ümberhindamise metoodikat.

Käesolev juhend on jagatud alltoodud osadeks:

I Töötasu, juhatuse liikme tasu või dividend?	1
1. Dividend	1
2. Aktiivne ja passiivne tulu	2
3. Juhatuse liikme tasu	3
3.1 Kuidas kindlaks teha, et juhatuse liige tegeleb aktiivselt juhtimisega?	3
4. Töötasu	4
4.1 Töösuhte tuvastamine	5
4.2 Töösuhte omased kriteeriumid	5
5. Juhatuse liikme tasu ja töötasu eristamine	6
II MKS § 84 kohaldamise eeldused	6
III Ümberhindamise metoodika ja õiguslik alus	6
2. Metoodika	7
2.1 Võrreldava hinna meetod	7
2.2 Kriteeriumid võrreldava hinna leidmiseks	8
2.3 Andmed, millest lähtuda	8
2.4 Korrigeerimise võimalikkus	8

I Töötasu, juhatuse liikme tasu või dividend?

Esmalt selgitatakse juhendis dividendi, töötasu ja juhatuse liikme tasu tunnuseid. Seejärel, kuidas eristada juhatuse liikme tasu ja töötasu ja maksukorralduse seaduse¹ § 84 kohaldamise eeldusi. Juhendi viimane osa keskendub majandustehingute ümberhindamise metoodikale.

1. Dividend

Tulumaksuseaduse (TuMS) § 18 lg 2 kohaselt on dividend väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel jaotamisele kuuluvast puhaskasumist ning mille väljamaksmise aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine või muud osaluse vormid vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele).

¹ RT 2002, 26, 150, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega, edaspidi MKS.

TuMS § 18 lg-st 2 tuleneb, et dividend on väljamakse, mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus. Seadus eristab selgelt tuluallikast saadava tulu alust - dividendide makstakse osaluse alusel. Seega on tulu allikaks passiivne osalus, mitte aktiivne töö äriühingus.

Väljamakse peab olema tehtud kasumist. Eesti juriidilistel isikutel peab majandustegevuse tuleml (kasum, kahjum) selguma raamatupidamise aastaaruandest.

TuMS § 50 lg 1 kohaselt maksab residendist äriühing (sealhulgas täis- ja usaldusühing) tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. Tulumaksuga ei maksustata fondiemissiooni korras jaotatud kasumit. TuMS § 18 lõige 1 kohaselt kuuluvad residendi maksustatava tulu hulka välismaalt saadud dividendid. Eestist saadud dividendide puhul dividendi saaja tulumaksu ei maksa. Dividendiväljamakselt arvestab ja tasub tulumaksu dividende maksev Eesti äriühing (§ 50). Tulumaksuvabastuse kehtestab TuMS § 12 lg 2: Füüsilise isiku maksustatava tulu hulka ei kuulu §-de 48–53 alusel maksustatavad erisoodustused, kingitused ja annetused, dividendid või muud kasumieraldised.

Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu aga sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.²

Kokkuvõtlikult: saab välja tuua dividendi tunnused, mis aitavad eristada seda muudest väljamaksetest:

- väljamakse teeb juriidiline isik,
- väljamakse tehakse jaotamisele kuuluvast puhaskasumist;
- väljamakse tegemise aluseks on pädeva organi otsus;
- väljamakse saamise aluseks on saaja osalus selles juriidilises isikus.

2. Aktiivne ja passiivne tulu

Aktiivset tulu iseloomustab see, et tulu saamise eelduseks on aktiivne tegevus kasumi teenimisel (töö või teenuse osutamise vormis), samas kui passiivse tulu saamise aluseks on üksnes osalus äriühingus. Omanikutulu (passiivne tulu) ehk kapitalitulu on maksustamisel soodsam, selle puhul ei maksta sotsiaalmaksu. Aktiivne tulu tekib töö või teenuse osutamisest ja selle puhul makstakse ka sotsiaalmaksu. Seega on dividenditulu passiivne tulu, töötasu või juhatuse liikme tasu aga aktiivne tulu.

Kahe erineva tululiigi vahetegu on oluline seetõttu, et töölepingu seadus ega äriseadustik ei kohusta juhatuse liikmele tasu maksmat. Juhatuse liikme tasu osas töötuskindlustuse seadus ei kehti ja juhatuse liikmele tasu maksmisega seoses töötuskindlustusmaksu ei saa arvestada ega määrata. Töötuskindlustuse seaduse³ § 3 lg 2 p 3 rõhutab, et nimetatud seaduse mõttes ei ole kindlustatu isik, kes on juriidilise isiku juhtimisorgani liige TuMS § 9 tähenduses, kellele ei laiene Eesti Vabariigi töölepingu seadus.

Äriseadustik ei näe ette, mitu korda peale otsust dividendide väljamaksmise kohta võib dividende välja maksta. Dividendide väljamaksmine on võimalik osamaksetena.⁴ Seega ei anna dividendi maksmise regulaarsus kohe järeldust, et tegemist on töötasuga. Tuleb hinnata aktiivse ja passiivse tulu osakaalu.

² Riigikohtu halduskollegiumi otsus 11. novembrist 2008. a nr 3-3-1-68-08.

³ RT I 2009 51, 359, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega.

⁴ Riigikohtu tsiviilkollegiumi otsus 10. veebruarist 2004. a nr 3-2-1-16-04.

Riigikohus on asunud järgmisele seisukohale: „Riigikohtu halduskolleegium möönab, et juhatuse liikmele tehtud väljamakse või muu hüve puhul võib eeldada, et see on antud tasuna juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest. Seega oleks sotsiaalmaksu määramine õige ning eelpoolviidatud puudused maksuotsuse motiveerimisel ei viiks maksuotsuse tühistamiseni. Taoline tasu eeldamine peab aga paika ainult sellisel juhul, kui juhatuse liige ei ole sama äriühingu aktsionär või osanik.”⁵ Seega tuleb igal konkreetsel juhul alati arvestada, kas isik on samaaegselt nii osanik, juhatuse liige, kui töötaja. Riigikohus räägib oma otsuses asjas nr 3-3-1-90-07 eeldusest, mitte aga imperatiivsest reeglist. Seega, kui esinevad osanikust või aktsionärist juhatuse liikme tasustamist kinnitavad tõendid, maksustatakse juhatuse liikme tasu vastavalt selle kohta kehtivatele maksunormidele.

Kokkuvõtlikult: olukorras, kus äriühingu juhatuse liige on ühtlasi osanik ja töötaja, tuleb hinnata, kas tegemist on juhatuse liikme tasuga või töötasuga.

3. Juhatuse liikme tasu

Esiteks tuleb märkida, et äriregistri kanne ei tekita ega lõpeta juhatuse liikme kohustusi. Sellel on vaid deklaratiivne tähendus. Seadusest ei tulene, et juhatuse liikme volitused algaksid sellekohase kande tegemisest äriregistris. ÄS § 34 lg 2 kohaselt peab arvestama osanike otsusega, mitte aga äriregistrisse kantud andmetega.⁶

Teiseks, äriühingu ja juhatuse liikme vahelistes suhetes tuleb juhinduda käsunduslepingu seaduslikust regulatsioonist isegi siis, kui kirjalik leping puudub.⁷

Kui juhatuse liige on tulemuslikult oma tööd teinud ning äriühing teenib tulu, siis käsunduslepingu regulatsiooni kohaselt (VÕS § 627 lg 1) tuleb majandus- või kutsetegevuses tegutsemisel tasu maksta, isegi kui selles ei ole kokku lepitud. Seega on äriühingul kohustus maksta tasu, mis peab vastama äriühingu majanduslikule olukorrale ja juhatuse liikme ülesannetele (ÄS § 180 lg 7, § 314). Juhatuse liikme kohustused tulenevad äriseadustikust, põhikirjast ja juhtorganite otsustest.

Juhatuse liikme tasult tuleb arvestada kõik maksud samamoodi kui töötasudelt, v.a töötuskindlustus. Töötuskindlustuse seaduse § 3 lg 2 p 3 kohaselt ei ole kindlustatu juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige. Tulumaksuga maksustatakse töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasu (TuMS lg 1¹). Sotsiaalmaksuga maksustatakse füüsilisele isikule käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstud tasud (sotsiaalmaksuseaduse⁸ § 2 lg 6).

3.1 Kuidas kindlaks teha, et juhatuse liige tegeleb aktiivselt juhtimisega?

Juhatuse liige peab ettevõtte juhtimisel järgima, et äriühingu tegevus oleks seaduslik, jätkusuutlik ja kasumlik. Juhtorgani liikmetele omistavate juhtimis- ja järelevalveülesannete hulka kuulub organisatsiooniliste tingimuste loomine selliselt, et äriühing oleks võimeline täitma temal lasuvaid kohustusi.

⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 13. veebruarist 2008.a nr 3-3-1-90-07, p 14.

⁶ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 10. Oktoobrist 2007. a nr 3-2-1-89-07.

⁷ Riigikohtu kohtumäärus 26. aprillist 2005. a nr 3-2-1-39-05.

⁸ RT I 2002, 102, 675, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega; edaspidi SMS.

Juhatuse liikme kohustustena võib välja tuua järgmised:

- hoolsuskohustus (tsiviilseadustiku üldosa seadus⁹ § 35; äriseadustik¹⁰ § 315)
- lojaalsuskohustus (TsÜS § 35; ÄS § 315)
- äriühingu juhtimis-, planeerimis- ja järelevalvekohustust (ÄS § 306 lg 1).

Juhatuse liige peab näitama äriühingu tegevuse juhtimisel aktiivsust. Näiteks on tüüpilised juhtimistoimingud:

- juhatuse või nõukogu koosolekutel osalemine;
- otsustamistoimingud;
- delegeeritud ülesannete täitmise kontrollimine;
- äriühingus toimuvast pidevalt ülevaate omamine;
- äriühingu ettevõtlusharus üldiselt juhatuse liikmele omased kohustused.

Lisaks võiks juhtimistoimingute hindamisel arvesse võtta:

- äriühingu äritegevuse keerulisust;
- käivet;
- sissetulekuid;
- kasumit;
- üldist finantsseisundit.

ÄS § 180¹ lg 2 kohaselt: osanikud või nõukogu peavad juhatuse liikme tasustamise korra ning tasude ja muude hüvede suuruse määramisel ning juhatuse liikmega lepingu sõlmimisel tagama, et juhatuse liikmele osühingu poolt tehtavate maksete kogusumma oleks mõistlikus vastavuses juhatuse liikme ülesannete ja osühingu majandusliku olukorraga. ÄS § 314 kohaselt: nõukogu peab juhatuse liikme tasustamise korra ning tasude ja muude hüvede suuruse määramisel ning juhatuse liikmega lepingu sõlmimisel tagama, et juhatuse liikmele aktsiaseltsi tehtavate maksete kogusumma oleks mõistlikus vastavuses juhatuse liikme ülesannete ja aktsiaseltsi majandusliku olukorraga.

Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.¹¹ Seega ei sõltu dividendi juhatuse liikme tasuks ümberhindamine sellest, kas kasumi jaotamise korda on järgitud või mitte.

Kokkuvõtvalt: olukorras, kus isik on ka äriühingu juhatuse liige, tuleb hinnata, millise osa ajast moodustab juhatuse liikme kohustuste täitmine.

4. Töötasu

Isikule töötasu omistamiseks tuleb esiteks vaadata, kas on olemas tööleping. TLS § 4 lg 2 kohaselt peab tööleping olema vormistatud kirjalikult. Samas on töötaja tööandjaga töösuhtes ka juhul, kui tööandja on lepingu vorminõudeid rikkunud. Seega tuleb esmalt tuvastada töösuhte olemasolu ja seejärel hinnata makstava tasu suurust. Juhul, kui töötajaga on tööleping küll sõlmitud, kuid tasu suurus on ebamõistlikult väike võrreldes tegelike tööülesannetega, nt miinimumpalk, tuleb tegeliku palga kindlakstegemisel hinnata töötaja tööülesandeid.

⁹ RT I 2002, 35, 216, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega; edaspidi *TsÜS*.

¹⁰ RT I 1995, 26/28, 355, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega; edaspidi *ÄS*.

¹¹ Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 11. novembrist 2008. a nr 3-3-1-68-08.

4.1 Töösuhete tuvastamine

Kriteeriume, mille alusel toimub õigussuhete vastavuse kontroll töösuhetele ning millele kohtud on tuginenud, tuleb vaadelda kogumis.¹² Need olulisemad kriteeriumid on: kes korraldab ja juhib lepingu kohaselt tööprotsessi; kes määrab töö tegemise aja, koha ning viisi; kes maksab töövahendite eest; kellel lasub töö tegemisega kaasnev riisiko; kes saab tulu või kasumi; kas tööd tegev isik on arvatud organisatsiooni töötajate koosseisu ning kas ta allub selle sisekorrale.

Määravaks kriteeriumiks tuleb siiski pidada töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet – millisel määral on töötaja vaidlusaluses suhtes allutatud tööandjale ehk teisisõnu, milline on vaadeldavas suhtes töötaja iseseisvuse määr. Just töötaja ja tööandja sõltuvussuhete suurem määr eristab töölepingut eelkõige teistest tsiviilõiguslikest lepingutest.¹³

Rahvusvaheline Tööorganisatsioon on oma 2006. aastal antud töösuhete tingimuste alases soovitus nr 198¹⁴ nimetanud töösuhete olemasolu määrava tunnustena asjaolusid, et tööd tehakse teise poole juhiste kohaselt ja kontrollile alludes; töö tegemine hõlmab töötaja kaasamist organisatsiooni või ettevõttesse; tööd tehakse eranditult või peamiselt teise isiku kasuks; tööd tehakse töötaja poolt isiklikult; tööd tehakse kindlaksmääratud tööajal või töökohal, mille on määranud teine, tööd telliv pool või mis on tööd telliva poolega kokku lepitud; töö tegemine on kestev ja jätkuv; töö tegemine nõuab töötaja kättesaadavust ja kohalolekut; või töö tegemine hõlmab tööd telliva poole tööriistade, materjalide ja seadmete kasutamist. Lisaks eelnevale on töösuhetega tegemist juhul, kui töötajale makstakse töö eest perioodiliselt tasu ning nimetatud tasu moodustab töötaja ainukese või põhilise sissetuleku; töötajale kindlustatakse tasu muudes hüvedes, näiteks toiduainete, majutuse või transpordi kindlustamine; tunnustatakse kohustusi töötaja ees, näiteks iganädalase puhkeaja ja iga-aastase puhkuse andmine või tööd telliv pool katab töötaja tööülesannete täitmiseks tehtud reiside kulude. Samuti on töösuhete tunnuseks töötajapoolse finantsilise riski puudumine.

4.2 Töösuhete omased kriteeriumid

Konkreetsed tööülesanded välja tuua ei saa, sest see sõltub konkreetsest tööst ja äriühingust. Vahetegu lähtub konkreetsele tööle iseloomulikest tunnustest ja juhtimisülesannetest (Vt eelmine punkt).

Piiritleda võivad aidata aga järgmised kriteeriumid:

- töösuhetele on omased pigem lihtsad ja standardiseeritud tegevused, mis eristavad seda juhatuse liikmele omastest juhtimisülesannetest (näiteks dokumentide vormistamine on töötaja tööülesanne, kuid notari juures esindamine on juhatuse liikme tööülesanne);
- töötaja töötab reeglina kindlaksmääratud tööajaga;
- töötajale makstakse palka regulaarselt;
- töötajale on ette nähtud puhkus.

Kokkuvõtvalt: hindamaks, kas tegemist on dividendi või töötasuga tuleb esmalt tuvastada töösuhete olemasolu ning seejärel hinnata, millised on konkreetsed töösuhetele omased täidetavad ülesanded ja kui suure osa need isiku tööpäevast moodustavad.

¹² Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 14. juunist 2005. nr 3-2-1-3-05.

¹³ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 14. juunist 2005. nr 3-2-1-3-05.

¹⁴ Rahvusvahelise Tööorganisatsiooni 2006. aasta soovitus töösuhete tingimuste kohta nr 198 artikkel 13; arvutivõrgus kättesaadav <http://www.ilo.org/ilolex/english/index.htm>.

5. Juhatuse liikme tasu ja töötasu eristamine

Riigikohus juriidilise isiku organi liikme ülesannete täitmist töölepingu alusel ei aktsepteeri.¹⁵ Samas tuleb aga arvestada, et isiku valimine juriidilise isiku organi liikmeks ei lõpeta igal juhul temaga sõlmitud töölepingut. Seega tuleb igal konkreetsel juhul veenduda, et juriidilise isiku organi liikme kohutused ja töö, mida see juriidilise isiku organi liige teeb töölepingu alusel oleksid erinevad.¹⁶

Riigikohus on leidnud, et kui töö, mida juhatuse liige teeb töölepingu alusel, ei kujuta endast juhatuse liikme kohustuste täitmist, tuleb rakendada töölepingu seadust.¹⁷

Seega tuleb lähtuvalt eeltoodud kriteeriumitest hinnata, kas isik täidab juhatuse liikme või töötaja ülesandeid. On võimalik, et mõlemaid.

Kokkuvõtvalt: igal konkreetsel juhul tuleb eraldi hinnata, kas isik täidab töötaja või juhatuse liikme kohustusi, või mõlemaid.

II MKS § 84 kohaldamise eeldused

02.06.2009. a jõustus Tallinna Ringkonnakohtu 04.03.2009. a otsus haldusasjas 3-08-364. Ringkonnakohus nõustus, et maksuhaldur on pädev hindama, kas väljamakse näol on tegemist dividendi, juhatuse liikme tasu või töötasuga. Seega on maksuhalduril õigus kohaldada antud tingimustel MKS §-i 84.

MKS § 84 sätestab, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

MKS § 84 kohaldamise eeldused:

- 1) kohaldamisele kuuluv maksunorm, s.o maksunorm, millest on püütud kõrvale hoida;
- 2) maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing;
- 3) tehingu majandusliku sisuga vastavuses olev tehing.

Kokkuvõtvalt: Kui maksuhaldur tõendab, et äriühingu kasumi tekkimine on otseses seoses dividendisaaja aktiivse tegevusega (siin tuleb eristada kas juhatuse liige või töötaja), siis saab rakendada MKS § 84 s.t, et tehingu majanduslik sisu oli mitte dividendi vaid palga/juhatus liikme tasu maksmine.

III Ümberhindamise metoodika ja õiguslik alus

Maksuhaldurile on vajalik tuvastada tehingu tegeliku majandusliku sisuga vastavuses olev tehing. Seega peab maksuhaldur tuvastama töötasu/juhatus liikme tasu väljamakse ning asjaolud, mille tõttu nimetatud väljamakse on teostatud.

¹⁵ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 15. veebruarist 1999. a nr 3-2-1-14-99.

¹⁶ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 24. novembrist 2005. a nr 3-2-1-108-05.

¹⁷ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus 26. novembrist 2002 a nr 3-2-1-134-02 ja otsus 24. novembrist 2005.a 3-2-1-108-05.

1. Õiguslik alus

Hindamisel tegelikult väljamakstud töötasu tuvastamise õiguslikuks aluseks on MKS § 94:

Lõike 1 kohaselt: Maksuhaldur võib tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Hindamine on lubatud ka juhul, kui füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid ning maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et need kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel.

Lõike 2 kohaselt: Hindamisel tuginetakse asjas kogutud andmetele, samuti maksukohustuslase majandustegevuse näitajatele, tema kulutustele või võrdlustele teistes sarnastes maksuasjades kindlakstehtud andmetega. Maksuotsuses esitatakse ka hindamise meetodika ja hindamisel kasutatud tõendid.

Riigikohus on selgitanud, et *nõutava arvestuse puudumine ei tähenda keeldu arvestust tagantjärele teha. Niisuguse võimaluse eitamine tähendaks koormavama maksustamismeetodi kohaldamist, millel võib olla lubamatu karistuslik iseloom, üksnes seetõttu, et pole täidetud kohustust pidada eriarvestust./.../ MKS § 94 lg 1 sõnastus "maksuhaldur võib" ei tähenda maksuhalduri õigust teha suvaotsus, vaid eeskätt pädevust ja volitust otsustada maksusumma määramine mitte üksnes dokumentaalsete tõendite ja täpsete andmete alusel, vaid ka hindamise teel. Maksuhaldur peab kaaluma, kas hindamine on vajalik ja lubatud. Kui hindamine on vajalik ja lubatud, on maksuhaldur kohustatud tuvastama tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel.*¹⁸

2. Meetodika

2.1 Võrreldava hinna meetod

Maksuhaldur lähtub töötasu/juhatuse liikme tasu ümberhindamisel võrreldava hinna meetodist. Maksuhaldur arvestab töötasu/juhatuse liikme tasu kindlaksmääramisel tasu suurust, mida makstakse äriühingu ettevõtlusharus üldiselt ja tasu suurust, mida makstakse äriühingu siseselt teistele töötajatele/juhatuse liikmetele.

Võrreldava hinna meetodi rakendamisel võrreldakse isikule makstavat töötasu/juhatuse liikme tasu võrreldavate äriühingute poolt töötajatele/juhatuse liikmetele makstavate töötasudega/juhatuse liikme tasudega. Töötasu turuväärtus leitakse kontrollitava äriühingu poolt makstava tasu võrdlusest sisese või välise võrreldava tasuga.

Sisene võrreldav tasu leitakse tehingust, mille üks pool on maksumaksja (äriühing) ning milles maksumaksja maksab sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule tasu.

Välise võrreldav tasu leitakse tehingust, mille pooled on mitteseotud isikud ning milles kolmas isik tasub sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule.

¹⁸ Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 14. jaanuarist 2009. a nr 3-3-1-7-08, p-d 18 ja 21.

Väljamakstud tasu vastab turuväärtusele, kui see jääb võrdlusandmete põhjal määratud vahemiku piiridesse. Kui tasu jääb väljapoole vahemiku piire, on maksuhalduril õigus korrigeerida tasu suurust nii, et tulemus jääks vahemiku piiridesse.

2.2 Kriteeriumid võrreldava hinna leidmiseks

Võrreldavuse üle otsustamisel analüüsitakse äriühingu ja keskkonna omadusi, millest võib sõltuda isiku töötasu/juhatuse liikme tasu suurus.

Juhul kui juhatuse liikme tasu/töötasu ei maksta või kui maksmine on küll otsustatud, kuid selle suurus ei ole nõuetekohaselt heaks kiidetud, või kui tasu ei ole äriühingu jaoks õiglane ja mõistlik, siis võetakse töötasu/juhatuse liikme tasu suuruse määramisel arvesse järgmisi asjaolusid ja faktoreid:

- juhatuse liikme kvalifikatsiooni, kohustusi ja nende täitmisele kulutatud aega;
- äriühingu juhatuse liikmete arvu;
- äriühingu töötajate arvu;
- äriühingu äritegevuse käivet;
- äriühingu sissetulekuid;
- äriühingu kasumit;
- äriühingu finantsolukorda;
- äriühingu asukohta;
- äriühingu toimimist mõjutavaid majanduslikke tingimusi.

Kui äriühingu töötaja/juhatuse liikme ja võrreldava isiku töötaja/juhatuse liikme poolt täidetavates ülesannetes esineb olulisi erinevusi, kõrvaldatakse erinevused korrigeerimise abil. Ülesannete võrdlemisel ei ole määrav täidetud ülesannete hulk, vaid ülesannete olulisus äriühingu jaoks, mis väljendub ülesannete täitmise sageduses, sisus ning väärtuses tehingupoolele.

Selleks, et kontrollitava äriühingu kohta täit ülevaadet saada, on reeglina kasulik uurida nii kontrollitava aasta kui sellele eelnenud aastate andmeid

2.3 Andmed, millest lähtuda

Töötasu suurust, mida makstakse äriühingu ettevõtlusharus üldiselt, saab vaadata Statistikaameti koduleheküljelt. Sealt saab teavet kuu- ja tunnipalkade kohta antud äriühingu ettevõtlusharus ja antud maakonnas, kus äriühing asub.

Aastastatistika kohta

<[http://pub.stat.ee/px-](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/02Aastastatistika/02Aastastatistika.asp)

[web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/02Aastastatistika/02Aastastatistika.asp](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/02Aastastatistika/02Aastastatistika.asp)>

Lühiajastatistika kohta

<[http://pub.stat.ee/px-](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/04Luhiajastatistika/04Luhiajastatistika.asp)

[web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/04Luhiajastatistika/04Luhiajastatistika.asp](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/12Palk_ja_toojeukulu/01Palk/04Luhiajastatistika/04Luhiajastatistika.asp)>

2.4 Korrigeerimise võimalikkus

Hindamise meetodi rakendamisel erinevate statistiliste andmete kasutamine annab tulemuseks numbrite vahemiku, võivad olulised erinevused ulatuse arvude vahel viidata sellele, et mõnede

arvude aluseks olevad andmed ei ole niisama usaldusväärsed kui ulatuse teiste arvude aluseks olevad andmed, või et kõrvalekalde põhjustajaks on võrreldavate andmete mingid omadused, mis vajavad korrigeerimist. Sellisel juhul tuleks neid arve lähemalt uurida, selgitamaks nende sobivust.

Kui aga kontrollitud äriühingu poolt makstava töötasu suurus jääb väljapoole maksuhalduri poolt määratletud turuväärtuste hinnavahemiku ulatust, peab maksumaksjale jääma võimalus esitada omapoolsed argumendid, mis kinnitaksid tehingu tingimuste vastavust turuväärtuse põhimõttele ning et ka need tulemused langevad turuväärtuste hinnavahemiku ulatusse. Kui aga maksumaksja ei suuda seda tõestada, tuleb maksuhalduril otsustada, kuidas kontrollitud tehingu tingimusi turuväärtuste ulatust arvestades korrigeerida.