

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse osakond

Ege Stiina Järvmägi

**DIVIDENDITULU PIIRITLEMINE PALGATULUST  
EESTI MAKSUÕIGUSES**

Magistritöö

Juhendajad:  
*mag. iur.* Tõnis Elling  
*PhD* Carri Ginter

Tartu  
2019

## Sisukord

Sissejuhatus	lk 3
1. Dividendi ja palga kontseptsioonid ning nende maksustamine	lk 8
1.1. Dividendi kontseptsioon ja maksustamine	lk 8
1.1.1. Dividendi kontseptsiooni ajalooline taust	lk 9
1.1.2. Dividendi kontseptsioon Eesti õiguses	lk 11
1.1.3. Dividenditulu maksustamise põhimõtted ja maksumäärad Eestis	lk 12
1.2. Palga kontseptsioon ja maksustamine	lk 15
1.2.1. Palga kontseptsioon Eesti õiguses	lk 15
1.2.2. Palgatulu maksustamise põhimõtted ja maksumäärad Eestis	lk 20
2. Dividenditulu ja palgatulu piiritlemine Eesti maksuõiguses	lk 23
2.1. Peamised probleemsituatsioonid praktikas äriühingute ning Maksu- ja Tolliameti vahel	lk 23
2.2. Dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks	lk 28
2.2.1. Ümberkvalifitseerimise tõendamise alused	lk 28
2.2.2. Ümberkvalifitseerimise õiguslik alus	lk 34
2.2.3. Majandusliku tõlgendamise meetodi olemus	lk 39
2.2.4. Üldise kuritarvituste vastase sätte välistamine õigusliku alusena	lk 42
2.2.5. Õigusvastase maksukäitumise motiveerimine ümberkvalifitseerimisel	lk 44
3. Dividenditulu ja palgatulu piiritlemine maksuõiguslike põhimõtete järgides	lk 50
3.1. Näiteid teistes Euroopa Liidu riikides kehtivatest põhimõtetest ning alustest dividenditulu ja palgatulu piiritlemisel	lk 50
3.2. Dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise hetkeseisu vastavus maksuõiguslikele põhimõtetele	lk 57
Kokkuvõte	lk 66
Demarcation of dividend income from salary income in Estonian tax law	lk 72
Kasutatud kirjandus	lk 79
Kasutatud õigusaktid	lk 84
Kasutatud kohtupraktika	lk 86
Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks	lk 88

## Sissejuhatus

Maksuõigus on iseseisev õigusharu, mis tähendab, et teistes õigusharudes kehtivad definitsioonid ja tõlgendused ei ole maksuseaduste rakendamisel alati siduvad. Kui tsiviilõiguses kehtib lepinguvabadus ja lepingupooltel on õigus ise kujundada omavahelisi suhteid nii, nagu nad ise heaks arvavad, siis maksuõigus on avaliku õiguse osa ja maksustamisel tuleb lähtuda ühetaolise maksustamise põhimõttest. Kui riik on otsustanud maksu kehtestada, siis peavad kõik isikud maksuseaduses ettenähtud asjaolude ilmnemisel ühtemoodi maksu maksuma ning nad ei saa omavaheliste kokkulepetega oma maksukohustusi muuta.<sup>1</sup> Maksu olemust võib defineerida kui kohustuslikku panust riigituludesse, mille valitsus kehtestab töötajate sissetulekule ja äritegevuse kasumile või lisab mõne kauba, teenuse ja tehingu maksumusele.<sup>2</sup>

Maksuõigus kujutab endast koormavat õigust, mis näeb eelkõige ette maksustatavad objektid ja maksukohustuste subjektid. Õigussuhted, mis on maksustamise aluseks, on enamasti teiste õigusharude poolt reguleeritud.<sup>3</sup> Maksu maksjal ei ole lubatud maksusoodustusi enda kasuks tõlgendada selliselt, et see välistaks lepingutes maksustatavale õigussuhtele kohaldatavad õigusnormid. Seega tuleb maksuhalduril uurida, kas maksukohustuslast ajendavad petturlikud huvid ja kas vajalikud tingimused tehingu maksust vabastamiseks on täidetud. Vaatamata sellele, kuidas lepingud välja paistavad, ei saa nendest tulla õigusi, kui tehing on objektiivsete asjaolude abil tuvastatu põhjal vastuolus maksusoodustuse mõttega.<sup>4</sup> Kuivõrd sotsiaalmaksu osa ettevõtja palgakuludest on märkimisväärselt suur<sup>5</sup>, siis tuleb praktikas sageli ette juhtumeid, kus töösuhet püütakse varjata muu suhte taha, millega ei kaasne sotsiaalmaksukohustust.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018. Tallinn: Casus Tax Service OÜ 2018, lk 10.

<sup>2</sup> A. Beebejaun. The anti-avoidance provisions of the Mauritius Income Tax Act 1995: lessons from UK and Australia. – *Ajakiri International Journal of Law and Management* 2018, 60(5), lk 1223-1232.

<sup>3</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. – *Ajakiri MaksuMaksja* 2009, nr 1, lk 34.

<sup>4</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 35.

<sup>5</sup> Sotsiaalmaksuseaduse § 10 lg 2 kohaselt on riikliku pensionikindlustuse vahenditesse ülekantava sotsiaalmaksu osa määr 20% ja riikliku ravikindlustuse vahenditesse ülekantava sotsiaalmaksu osa määr on 13%. Seega teeb see kokku 33% palgakuludest.

<sup>6</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 257.

Eeltoodut arvestades on magistritöö probleemiks analüüsida, et kuidas toimub õiguslikult dividenditulu piiritlemine palgatulust. Töö probleem on tingitud sellest, et nende kahe tululiigiga kaasneb erinev maksukoormus ja kuivõrd on need tulud omavahel seotud äriühingu tasandil, siis on seeläbi äriühingute omanikel võimalik maksukohustust vähendada makstes oma äriühingus tehtud töö eest endale palgatulu asemel dividende. Pidevad vaidlused dividenditulu ja palgatulu eristamisega seonduvalt ning Maksu- ja Tolliameti nõuded neid ümberkvalifitseerida viitavad magistritöö aktuaalsusele.

Magistritöö eesmärk on analüüsida dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise hetkeseisu vastavust maksuõiguslikele põhimõtetele.

Dividendide ja palgatulu eristamise probleemi on uuritud ka varasemalt ja kõige sarnasemalt käesolevale magistritööle on seda teinud 2017. aastal R. Laineste oma magistritöös.<sup>7</sup> Nimetatud magistritöös pakkus autor välja kaks lahendust probleemile. Esimese lahendusena kehtestada töötasudele tegevusala järgi keskmise palga piirmäär ja teise lahendusena pakkus välja USA-s väljakujunenud praktika põhjal mõistliku töötasu määramiseks hindamismeetodi kasutamise kehtestamist. Käesoleva magistritöö autor tulenevalt oma töös esitatud seisukohtadega esimest väljapakutud lahendust ei toeta<sup>8</sup> ja teine väljapakutud lahendus on meie maksuõiguses käibel kui tehingute majandusliku sisu tõlgendamise meetodina<sup>9</sup>.

Lisaks on varasemalt Eestis bakalaureusetöös dividendide ja palga eristamise probleemi uuritud 2010. aastal,<sup>10</sup> mil töö autor leidis, et maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 84 ja § 94 lg 1 ei ole kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega ning ümberkvalifitseerimisel tuleks võtta õiguslikuks aluseks senise MKS § 84 asemel MKS § 83 lg 4, mille alusel teeseldud tehingut maksustamisel arvesse ei võetaks. Magistritöö autor ei nõustu õigusliku alusena MKS § 83 lg 4 kohaldamisega, kuivõrd sellised tehingud vajavad ümberkvalifitseerimist majandusliku sisu tõlgendamise põhimõtte alusel ja sellega kaasnevat kohaseid õiguslikke tagajärgi<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> R. Laineste. Varjatud töösuhe ning maksude optimeerimine kasutades tööjõu ja kapitali maksustamise erinevusi. Magistritöö. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, majandusteaduskond 2017. – Arvutivõrgus: <https://digi.lib.ttu.ee/i/?8590&>, 04.04.2019

<sup>8</sup> Vt täpsemalt magistritöö p 3.2. analüüsi.

<sup>9</sup> Vt täpsemalt magistritöö p-de 2.2.2. ja 2.2.3. analüüsi.

<sup>10</sup> A. Astel. Dividendide maksustamine aktiivse tuluna. Lõputöö. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, finantskolledž 2010. – Arvutivõrgus: [https://digiriul.sisekaitse.ee/bitstream/handle/123456789/1047/2010\\_Astel.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://digiriul.sisekaitse.ee/bitstream/handle/123456789/1047/2010_Astel.pdf?sequence=1&isAllowed=y), 04.04.2019.

<sup>11</sup> Vt täpsemalt magistritöö p 2.2.2. analüüsi

Teemat on uuritud veel 2013. aastal,<sup>12</sup> mil peamiseks uurimisobjektiks oli maksude optimeerimise käsitlus ja selle kõrval uuriti lisaks dividendidega töötasu asendamisel saadavat kasu ning ühe kohtulahendi põhjal kaasnevaid riske.

Magistritöö erineb eelnevalt kirjutatud sarnaste teemadega bakalaureuse- ja magistritöödest, kuivõrd käsitletakse käesolevas magistritöös põhjalikumalt dividendi konseptsiooni, sealhulgas selle ajaloolist pärinemist; selgitatakse välja, et millised on magistritöö kirjutamise ajahetkel levinumad probleemid praktikas; kuidas toimub dividendide ümberkvalifitseerimine Eestis, sealhulgas millistel alustel ja põhimõtetel. Uuendusena analüüsitakse, kuidas toimub nimetatud tulude eristamine teistes Euroopa Liidu liikmesriikides. Viimaks hinnatakse, et milline maksukäitumine on eeltoodud arvesse võttes probleemi raamistikus Eestis õiguslik ja kas Eesti hetkeseis on maksuõiguse põhimõtetega kooskõlas.

Magistritöö probleemi lahendamiseks ja eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- i) Analüüsida dividenditulu ja palgatulude kontseptsioone, nende maksustamise aluseid ja maksumäärasid.
- ii) Analüüsida Eesti maksuõiguses dividenditulu piiritlemist palgatulust, kehtivaid põhimõtteid ja aluseid.
- iii) Analüüsida teistes Euroopa Liidu riikides kehtivad põhimõtteid ja aluseid, mille alusel toimub nendes riikides dividenditulu piiritlemine palgatulust ning võrrelda seda Eesti hetkeseisuga.
- iv) Hinnata, millist maksukäitumist palgatulu asemel dividenditulu tasumisega saab pidada õiguslikuks tegevuseks Eesti maksuõiguses ja kas see hetkeseis vastab maksuõiguse põhimõtetele.

Magistritöö on koostatud kolme peatükina, mis tagab töö tervikliku ja süsteemse analüüsi.

---

<sup>12</sup> J. Šišina. Tulumaksu maksustamisega seotud optimeerimisskeemid ning nendega kaasnevad riskid Eestis töötasu dividendidega asendamise näitel. Bakalaureusetöö. Tartu: Tartu Ülikool, majandusteaduskond 2013. – Arvutivõrgus: [http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/29145/sisina\\_jelena.pdf](http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/29145/sisina_jelena.pdf), 04.04.2019.

Esimeses peatükis analüüsitakse dividenditulu ja palgatulu kontseptsioone, nende olemust, maksustamise aluseid ja maksumäärasid Eestis. Seetõttu on magistritöö esimeses osas uurimismeetoditest kasutatud peamiselt ajaloolist ja kvalitatiivset meetodit, kuivõrd dividendi kontseptsiooni kujunemislugu on selgitatud dogmaatilisel ning muus osas on uurimisülesande lahenduseni jõutud peamiselt läbi teoreetilise sisu analüüsi.

Teises peatükis analüüsitakse kuidas toimub dividenditulu ja palgatulu piiritlemine ning kuidas lahendatakse sellest tekkinud probleemid Eestis. Palgatulu asemel dividenditulu maksamise lubatavuse küsimuse hindamisel tuuakse esmalt välja tüüpilisemad probleemsituatsioonid, mis esinevad palgatulu asendamisel dividendituluga ning vajavad lahendamist töö eesmärgi saavutamiseks seonduvalt. Järgmises alapeatükis analüüsitakse kuidas toimub dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatulaks, sealhulgas kuidas toimub menetlus ja tõendamine, millise õigusliku aluse kohaldamisega, mida kujutab endast majandusliku tõlgendamise meetod ning kuidas motiveeritakse õigusvastast maksukäitumist magistritöö teemaga seonduvalt.

Magistritöö kolmandas peatükis analüüsitakse teistes Euroopa riikides kohalduvaid põhimõtteid dividenditulu ja palgatulu eristamisel, mis annab magistritöö lugejale võrdlusmomendi Eestis kehtivatest põhimõtetest kõnesoleva probleemi lahendamisel. Eeltoodust järeldatakse hinnatakse viimases alapeatükis millistes piirides saab pidada maksukäitumist õiguslikuks dividenditulu maksamisel palgatulu asemel Eesti hetkeseisu järgi. Ühtlasi toimub samas alapeatükis Eesti hetkeseisu võrdmine teistes valitud Euroopa Liidu riikides kehtivate põhimõtete ja alustega ning järeldatakse kas Eesti hetkeseis on maksuõiguse põhimõtetelega kooskõlas.

Magistritöö teises ja kolmandas peatükis kasutatakse peamiselt süsteemset-kvantitatiivset uurimismeetodit, kuivõrd toimub empiirilisel probleemide kompleksne ja seostatud käsitlus töö eesmärgi ning vastavate uurimisülesannete täitmiseks.

Magistritöö allikatena on peamiselt kasutatud kohtupraktikat, normatiivmaterjale ja juhendmaterjale, mida toetab nii eestikeelne kui ka ingliskeelne erialakirjandus. Magistritöö kolmandas osas Euroopa Liidu riikide lahenduste alapeatükis kasutatud normatiiv- ja juhendmaterjalid on täielikult võõrkeelsed, sealhulgas on nimetatud osas allikateks ka autori ja Euroopa Liidu riikide maksuametite vahel toimunud kirjavahetused. Väärub märkimist, et nii Eestis kui välisriikides on kirjutatud teadustöid dividenditulu piiritlemise teemal palgatulust vähe.

Magistritöö autor soovib tänada juhendajaid Tõnis Ellingut ja Carri Ginterit, kelle asjatundlikud nõuanded olid töö kirjutamisel väga suureks abiks.

Märksõnad: dividend, dividenditulu, palk, palgatulu, tulumaks, sotsiaalmaks, ümberkvalifitseerimine, majandusliku tõlgendamise meetod.

# 1. Dividendi ja palga kontseptsioonid ning nende maksustamine

## 1.1. Dividendi kontseptsioon ja maksustamine

Tulumaksuseaduses puudub tulu legaaldefiniitsioon, kuid selle mõiste sisustamisel saab lähtuda tulu majanduslikust olemusest. Tulu tähendab tagastamatut sissetulekut, mille tulemusena isiku vara suureneb. Tulu võib tekkida ka mitterahalises vormis (näiteks ühe kinnisasja vahetamine teise vastu), samuti tasasarvestuse tulemusena (näiteks vara müük võlgade katteks) või kolmanda isiku kaudu tehtud maksest (näiteks kui vara ostja maksab kinni müüja võlad). Siiski lähtutakse tulu mõiste tõlgendamisel maksuõiguses niinimetatud majandustegevuse tulu teooriast, mille kohaselt maksustatakse ainult lisaväärtust loovast tegevusest saadud tulu ja jäetakse tulu hulgast välja tarbimise käigus tekkivad juhuslikku laadi tulud (näiteks hasartmänguvõit, koduaias kasvatatud aiasaadused jne).<sup>13</sup>

Teoorias liigitatakse tulusid aktiivseteks ja passiivseteks. Aktiivne tulu tekib isiku tegevusest (palgatulu, ettevõtlustulu), passiivne tulu ehk kapitalitulu tekib olemasoleva vara võõrandamisest, kasutada andmisest või investeerimisest (renditulu, litsentsitasud, intressid, dividendid, kindlustuse ja kogumispensioni väljamaksud).<sup>14</sup> 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 osalus äriühingus. Omanikutulu (passiivne tulu) ehk kapitalitulu on Eestis maksustamisel soodsam, selle puhul ei maksta sotsiaalmaksu. Aktiivne tulu tekib teenuse osutamisest ja selle puhul makstakse ka sotsiaalmaksu. Seega on dividenditulu passiivne tulu ja töötasu või juhatuse liikme tasu aga aktiivne tulu.<sup>15</sup>

Kuivõrd püütakse äriühingute omanike poolt aktiivse tegevuse eest saadud tulu tasustada dividendides ehk makstes enesele dividende välja tehtud töö eest,<sup>16</sup> on oluline teha vahet nende kahe tululiigi puhul.

---

<sup>13</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2017, lk 85.

<sup>14</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017, lk 87.

<sup>15</sup> Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend 2009, lk 2. – Arvutivõrgus: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf), 17.06.2018.

<sup>16</sup> P. Leighton, M. Wynn. Classifying employment relationships - more sliding doors or a better regulatory framework? *Ajakiri Industrial Law Journal* 2011, 40(1), lk 5-44.



Järgnevates alapeatükkides analüüsitakse magistritöö eesmärgi täitmiseks palgatulu ja dividenditulu erinevusi, nende kontseptsioonide olemust, maksustamise põhimõtteid ja maksumäärasid. See on oluline võimaldamaks paremini mõista millistel tingimustel nimetatud tululiikide piiritlemine toimub ning kuidas kujuneb õiguspärase maksukäitumise hinnang dividenditulu maksmisel palgatulu asemel.

### **1.1.1. Dividendi kontseptsiooni ajalooline taust**

Mõistmaks dividendipoliitikat mõjutavaid tegureid on kohane vaadata ajas tagasi, millest dividendid on alguse saanud ja kuidas on ajas kujunenud. Sõltumata sellest, et dividendipoliitikast on palju uurimusi, mis keskenduvad küll peamiselt dividendidele viimase 50. aasta jooksul, on dividendide maksmine arenenud tegelikult juba mitmeid sajandeid tagasi.<sup>17</sup>

Dividendimaksete ajalugu ja areng on olnud lahutamatu seotud ettevõtte kui äritegevuse vormiga. Dividendide maksmine kasumi jagamisel on olnud oluliseks kaalutluseks äriühingute loomisel nii sajandeid tagasi, kui ka nüüdisaegsete äriühingute juhtimisel. Kuigi eksisteerivad mõned uurimused Antiik-Kreeka ja Rooma ettevõtmistest, mis sarnanesid algelistele äriühingute vormidele, algab enamik äriühinguid ja dividendimakseid käsitlevaid uuringuid Euroopast, mis on seotud varajase renessansiaegse (14.-17. sajand) kaubanduse tõusuga. Mitmed arengud, mis kujundasid kasumi jaotamise poliitikat, toimusid 16. sajandist kuni 18. sajandi alguses. Õigluse, aruandekohustuse, vastutuse ja pettuse küsimused olid sel ajal sama olulised kui tänapäeva maailmas. Äriühingute esimesed versioonid olid sel ajal lühiajalised ettevõtmised, nagu näiteks purjetamis- ja kauplemisretked, mis lõpetasid oma tegevuse kasumi ja varade likvideerimisega. Investorid said tulu, mis olid vastavuses nende poolt investeeritud summaga.<sup>18</sup> Seega saab dividendipoliitikat pidada juba 16. sajandist pärinevaks nähtuseks, mille põhimõtted olid juba siis sisult sarnased tänapäeva maksuõiguse põhimõtetele.

16. sajandil toetasid investorid ekspeditsioone, mis olid neile väga riskantsed ettevõtmised. Investorid omasid selles teatud osa või aktsiaid. Need organisatsioonid meenusid sel ajal rohkem partnerlusi kui äriühinguid. Selle aja tavaks oli siis uute riskantsete ettevõtmiste jaoks välise kapitali hankimine, kuivõrd ettevõtjad ise ei omanud üldjuhul põhikapitali. Seega järgnes

---

<sup>17</sup> H.K. Baker. Dividends and Dividend Policy. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc. 2009, lk 21.

<sup>18</sup> H.K. Baker, lk 21-22.

dividendi maksmisele selge aluspõhimõte – likvideeriv dividendipoliitika ehk ettevõtmised likvideeriti, kui ettevõtmine lõppes. Ettevõtmise lõpus toimus niisiis kogu vara massiline likvideerimine ja investorid said kasumit proportsionaalselt nende omanduses olevate aktsiatega. Ettevõtmise lõppedes võisid investorid ja ekspeditsiooni kapten (ettevõtja) pidada läbirääkimisi uue projekti üksikasjade üle või lõpetada koostöö. Kuigi selline dividendipoliitika vähendas pettuse võimalusi, ei olnud iga ettevõtte likvideerimine väga tõhus finantsiliselt, kuna investorid teenisid lisaks tulule dividende ka reaalse kaupade vormis. Nende likvideerimine oli finantsriskide maandamiseks üsna tülikas tegevus. Lisaks vähendas selline likvideerimise praktika võimalust kasutada inimkapitali kui tööjõudu, kuna varasemate ekspeditsioonide tulemusel lõpetati koostöösuhted.<sup>19</sup>

Peale esimeste ettevõtmiste toimumist hakkasid arenema ka esimesed regulatsioonid ja pretsedendid dividendi maksmise osas. 17. sajandi lõpuks andis Briti parlament välja kasumi ja kahjumi eeskirja, mis reguleeris põhiliselt dividendimakseid. Dividendi alaseid õigusakte arendati ettevõtete tegutsemise praktikast lähtuvalt. Seaduste ja pretsedentide põhirõhk oli sel ajal, et dividendimakseid makstakse ainult kasumist välja ja nad ei oleks nii suured, et riskida pankrotiga. 1602. aastal sai Hollandi äriühing *Dutch East India Company* esimeseks püsivalt organiseeritud aktsiaseltsiks, kes maksis aastast-aastasse dividende.<sup>20</sup> Seega võib Hollandi äriühingut pidada esimeseks ametlikuks äriühinguks, kes jagas regulaarselt kasumit ja maksis need dividendidena välja.

17. sajandi alguseks olid ettevõtted juba pikema elueaga ja dividendide maksmine kasumilt muutus tavapärasemaks. Esialgu pidasid investorid dividende väga oluliseks, kuid sajandi lõpus muutus olukord. Sellele järgnes aktsiate hindade oluline langus 1720. aastal, mis kulmineerus Suurbritannias mulliseaduse ("*Bubble Act*") vastuvõtmisega. Mulliseadus pani olulised piirangud äriühingutele ja nendega seotud tegevustele. Seega tekkis esimene seadus dividendidega seonduvalt. Äriühingud muutusid taas vajalikeks 19. sajandi alguses, kui suurenes nõudlus nii Suurbritannia kui ka Ameerika Ühendriikide raudtee- ja kanali ettevõtete kapitali järele. Suurbritannia investorid pakkusid mõlema riigi raudtee- ja kanalite laiendamiseks suurt osa oma kapitalist, misjärel tunnistas Suurbritannia parlament lõpuks mulliseaduse kehtetuks 1824. aastal. Seejärel äriühingute arv suurenes taas ja dividendide väljamaksmine oli jälle oluline teema ühiskonnas. 20. sajandil, mil erinevad tööstusharud jõudsalt kasvasid ja tekkisid mitmed uued tööstusharud, muutus dividendide ja aktsiate vaheline

---

<sup>19</sup> H.K. Baker, lk 22.

<sup>20</sup> H.K. Baker, lk 23.

seos juba märkimisväärselt olulisemaks,<sup>21</sup> millest on seega tänapäevaks saanud täiesti lahutamatu osa äritegevuses. Seega saab pidada dividende juba mitme sajandi vanuseks fenomeniks, kuid mis veel tänaseks on pidevas arenguprotsessis.

### 1.1.2. Dividendi kontseptsioon Eesti õiguses

Dividendi mõiste defineerib tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 18 lg 2, mille alusel on dividend kui väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille 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).<sup>22</sup> Puhaskasumi suuruse kindlakstegemisel on aluseks kinnitatud majandusaasta aruanne. Seega on dividendi maksmise otsuse vastuvõtmise eelduseks nii majandusaasta kinnitamine kui ka kinnitatud majandusaasta aruandes puhaskasumi (mis võib olla nii eelmiste perioodide kui ka viimase majandusaasta aruande kasum) olemasolu.<sup>23</sup>

Dividendidena saab kasumit jaotada üksnes juriidiline isik. Seltsingust või muust õigusvõimetust ühendusest (paljudes riikides näiteks täisühingud) saadud tulu deklareeritakse osanike ettevõtlustuluna (TuMS § 18 lg 4), investeerimisfondist (sealhulgas ka usaldusfondist) saadud tulu aga kasuna osaluse võõrandamisest või tagasiostmisest (TuMS § 18 lõiked 5 ja 6). Kui näiteks äriühingud arendavad ühist projekti (näiteks seltsing, konsortsium, vaikiv seltsing, trust jne) ja nad jaotavad omavahel selle kasumit, siis võib sõltuvalt lepingu tingimustest olla tegemist kas intressiga, teenustasuga või kulude jagamisega, aga mitte dividendiga.<sup>24</sup> Seega on dividendi sisu üsna konkreetselt määratletud Eesti maksuõiguses.

Tulenevalt TuMS § 50 lg-st 1 on äriühingu osaniku väljamakse dividendiks kvalifitseerimise eelduseks rahalises või mitterahalises vormis väljamakse tegemine sellele isikule.<sup>25</sup> Eristamaks dividende muudest väljamaksetest on dividendi tunnused järgmised:

- i) väljamakse tegija on juriidiline isik;
- ii) väljamakse tehakse jaotamisele kuuluvast puhaskasumist ja;

---

<sup>21</sup> H.K. Baker, lk 22.

<sup>22</sup> Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 29.06.2018, 47.

<sup>23</sup> K. Saare, U. Volens, A. Vutt, M. Vutt. Ühinguõigus I. Kapitaliühingud. Tallinn: Juura 2015, lk 246.

<sup>24</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 69.

<sup>25</sup> RKHKo 26. oktoober 2016, 3-3-1-28-16, p 11.

- iii) pädeva organi otsuse alusel ning;
- iv) väljamakse saamise aluseks on saaja osalus selles juriidilises isikus.<sup>26</sup>

Eelkõige tuleb tähelepanu pöörata terminile „väljamakse“. Äriühingu kasumit võidakse kasutada ka muul moel, mitte ainult seda välja makstes. Nii võidakse otsustada näiteks fondiemissiooni läbiviimine ehk mille läbi toimub äriühingu kapitali suurendamine omakapitali arvelt või suurendatakse kasumi arvelt reserve. Sellisel juhul ei ole tegemist dividendide maksmisega. Osanike-aktsionäride jaoks on sisuliselt tegemist ainult raamatupidamiskannetega – nad ei saa sellest mingit tulu.<sup>27</sup> Seetõttu on oluline jälgida, et kas väljamakse tunnused viitavad dividendidele ja kas neid saab pidada seeläbi dividendideks või on neil mõni muu maksuõiguslik vorm.

Eeltoodust järeldatuna saab dividendi pidada kui väljamakset puhaskasumist, mille jaotamise võime on üksnes juriidilisel isikul. Samuti nähtub, et dividendi mõiste on selgelt täpsustatud Eesti maksuõiguses, mis võimaldab mõista dividendi kontseptsiooni olemust ja eristada seda teistest väljamakse liikidest.

### **1.1.3. Dividenditulu maksustamise põhimõtted ja maksumäärad Eestis**

Passiivset tulu ehk kapitalitulu (nii dividendid, kui ka näiteks kinnivara või väärtpaberite võõrandamisest saadud tulud, samuti intressid, üüritulu ja litsentsitasud, kindlustushüvitised) sotsiaalmaksuga ei maksustata, sest nende tuluallikate aluseks on olemasoleva vara juurdekasv. Passiivne tulu ei kao haigestumise ega vananemise tõttu ära, seetõttu puudub ka risk, mida sotsiaalmaks peaks hajutama.<sup>28</sup> Seeläbi toimub dividenditulu maksustamine ka üksnes tulumaksuga ja ei ole sotsiaalmaksu objektiks, kuivõrd dividendi saaja ei vaja sotsiaalkindlustusega saadavat kaitset passiivse tulu olemasolul.

---

<sup>26</sup> I. Raudjärv. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel. – Ajakiri Juridica 2001, nr 4, lk 253.

<sup>27</sup> I. Raudjärv, lk 253.

<sup>28</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017, lk 219.

Äriühingute tulumaksu eripäraks Eestis on see, et maksustatakse ainult jaotatud kasumit. Kui kasum investeeritakse uuesti äriühingusse, on see maksuvaba.<sup>29</sup> Maksustamine ei sõltu dividendi saaja isikust, sest maksustatakse Eesti äriühingu kasumit, mitte aktsionäri tulu. Dividendidelt arvatud tulumaks, võimalikud maksuvabastused, mahaarvamised deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse maksete deklaratsioonis maksustamisperioodil. Tulumaksukohustus tekib dividendide väljamaksmisel, seevastu raamatupidamises tuleb kulukanne teha kasumijaotamise otsuse tegemise ajal. Kehtivate raamatupidamiseeskirjade kohaselt tuleb dividendide tulumaks kajastada perioodikuluna dividendide väljakuulutamise hetkel.<sup>30</sup> Selline maksude käitlus annab võimaluse tulumaksu tasumist edasi lükata soodustades seeläbi maksumaksja rahalist likviidsust.

Eesti tulumaksusüsteemi puhul on füüsilise isiku ja juriidilise isiku maksustamise alused põhimõtteliselt erinevad. Erinevalt füüsilise isiku maksustatavate tulude loetelust on juriidilise isiku maksuobjekt loetletud ammendavalt. Juriidilistel isikutel ei tule tulumaksu tasuda mitte kasumilt, vaid nii öelda jaotatud kasumilt. Seega on sisuliselt juriidiliste isikute maksustamisel tegemist kasumijaotusmaksuga.<sup>31</sup> Selle tõttu tuleb maksuhalduril ja kohtutel tõkestada kasumi varjatud jaotamine, tuginedes seejuures TuMS §-dele 48-52, kus on ammendavalt loetletud maksuobjektiks olevad väljamaksed. Kasumi varjatud jaotamine tähendab, et maksukohustuslase vara väheneb viisil, mis ei too kaasa maksukohustuslase maksukohustuse suurenemist, kuigi õiguspärase käitumise puhul maksukohustus suureneks. Kohtutel tuleb kontrollida ka seda, et kas on toimunud jaotamata kasumi või juriidilise isiku vara vähenemise alusetu maksustamine.<sup>32</sup>

Tulumaksuga maksustamise seisukohast on võimalik maksustada nii kasumi teenimist kui ka selle jaotamist, aga samuti kasumieraldist kui tulu. Varem kehtinud TuMS-iga<sup>33</sup> maksustati teenitud kasum. Jaotatud kasumilt arvestatud tulumaks kuulus aga hiljem tasaarvestamisele, kusjuures dividendi saajal ei tekkinudki tulumaksukohustust. Kehtiva TuMS kohaselt teenitud kasumit ei maksustata, kuid tulumaksukohustus tekib kasumi jaotamisest.<sup>34</sup> Seega on Eesti

---

<sup>29</sup> Eesti riigiportaal. Tulumaks: juriidilise isiku tulu maksustamine. – Arvutivõrgus: <https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/tulumaks/>, 26.08.2018.

<sup>30</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017, lk 153.

<sup>31</sup> RKHKo 14. mai 2012, 3-3-1-12-12, p 22.

<sup>32</sup> RKHKo 14. mai 2012, 3-3-1-12-12, p 23.

<sup>33</sup> Tulumaksuseadus. - RT I 1993, 79, 1184.

<sup>34</sup> RKHKo 5. detsember 2005, 3-3-1-56-05, p 17; RKHKo 26. september 2011, 3-3-1-42-11, p 9.

maksuõiguses kasumi maksustamisel põhimõtted ajas muutnud ja maksustamisele kuulub täna üksnes jaotatud kasum.

Oluline muudatus Eesti dividendipoliitikas on 2018 aasta algul kehtima hakanud spetsiaalne regulatsioon regulaarselt makstavate dividendide maksustamisele. Tavapärane maksumäär on ja jäi dividendide puhul 20%ks netosummast, seejuures jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga korrutamist arvuga 0,8. Uue regulatsioonina võeti kasutusele regulaarselt makstavate dividendide puhul maksumäär 14% ja seega maksustatav summa jagatakse enne maksumääraga korrutamist arvuga 0,86. Juhul kui 14%ga (makstavat summat on enne maksumääraga korrutamist jagatud arvuga 0,86) maksustatud dividendide saaja on eraisik, siis eraisiku tasandil maksustatakse niisuguseid dividende määraga 7% (maksustatavat summat ei jagata enne maksumääraga korrutamist ühegi arvuga) ning dividende maksev ettevõtte peab 7% tulumaksu kinni. Ettevõtete regulaarsete dividendide maksmise mõte on soodustada riigile regulaarselt tulumaksu laekumist. Üldine idee on endine: kõige rohkem soodustatakse kasumi mitte jaotamist, kuna jaotamata kasumile on maks null, et ettevõtted investeeriksid – mis on prioriteet, kuid samas soodustatakse ka regulaarselt kasumi jaotamist. Piltlikult öeldes võib nentida, et soodustatakse samal ajal nii pidurile kui ka gaasile vajutamist. 7% eraisiku tasemel maksustamine toodi sisse, kuna tahetakse vältida, et eraisiku ja ettevõtte maksud kokku oluliselt väheneksid praegusega võrreldes. See ei kehti loomulikult juhul, kui Eesti äriühingu omanik on välismaine juriidiline isik – nende puhul on tegemist reaalse maksukoormuse vähenemisega dividendide maksmisel.<sup>35</sup>

TuMS<sup>36</sup> § 61 lg 53 kohaselt rakendatakse 14%list maksumäära võttes eelmise kolme kalendriaasta keskmise maksustatud jaotatud kasumi arvutamisel arvesse aasta 2018, kui esimene arvestuse alune aasta. Sama lõike punkti 1 järgi kohaldub 2019. aastal 14% maksumäär ühele kolmandikule 2018. aastal jaotatud kasumist ja punkti 2 järgi kohaldub sama maksumäär 2020. aastal juba ühele kolmandikule 2018. ja 2019. aastatel jaotatud kasumist. Muudatuse eesmärk on motiveerida äriühinguid pikalt akumulierenud kasumeid rohkem ja regulaarselt jaotama. Riigieelarve seisukohast on ka oluline, et dividende makstakse igal aastal, mitte ühekordsete suurte maksetena.<sup>37</sup> Seega saab nimetatud muudatust pidada finantsiliselt soodsaks nii äriühingule, kes regulaarselt dividende välja maksab, kui ka riigile, kes seeläbi aasta eelarve koostamisel täpsemaid riigikassa täitmise prognoose ennustada saab.

<sup>35</sup> R. Ruussalu. Ohtlikud dividendid. – Ajakiri Äripäev 2017. Arvutivõrgus: <https://www.aripaev.ee/arvamused/2017/11/01/rein-ruussalu-ohtlikud-dividendid>, 27.06.2018.

<sup>36</sup> Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 28.12.2018, 52.

<sup>37</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 72.

Kokkuvõtvalt on Eestis dividendi puhul oluliseks tunnuseks tema passiivse tegevuse tähendus äriühingus, misjuhul ei kuulu sellise tegevuse eest saadud tulu maksustamine sotsiaalkindlustuse hüvede valdkonda. Seetõttu toimub Eestis dividendi maksustamine üksnes tulumaksuga. Lisaks kehtivad uue TuMS redaktsiooni järgselt madalamad erimaksumäärad regulaarselt makstavatele dividendidele. Seega on uus TuMS kasumlikum nii ettevõtjatele kui ka riigile.

## **1.2. Palga kontseptsioon ja maksustamine**

### **1.2.1. Palga kontseptsioon Eesti õiguses**

Palgatuluks loetakse lisaks töölepingu alusel või avalikus teenistuses töötamise eest saadud tasudele ka võlaõiguslike lepingute alusel (töövõtuleping, käsundusleping) saadud tasud (TuMS § 13 lg 1<sup>1</sup>) ja juriidilise isiku juhtorganite liikmete tasud (TuMS § 13 lg 2), seda juhul kui töövõtja ei ole registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjana. Maksuõiguses ei lähtuta tulude liigitamisel seega mitte lepingulise suhte olemusest, vaid töövõtja staatusest ning tema tegevuse iseseisvuse astmest.<sup>38</sup> See tähendab, et töö tegemisel on lepinguliigi sisu sõltuvuses majanduslikest aspektidest tööandjaga, mida hinnatakse seega tegevuse läbi, mitte lepinguliigi vormi järgi.

Kuivõrd on oluline teha vahet aktiivse tegevuse eest äriühingutes erinevate lepinguliikide alusel saadud tasude vahel, kuna need lepinguliigid erinevad üksteisest sisu poolest ja sedavõrd ka kaasnevate maksukohustuste poolest; siis analüüsitakse magistr töö konteksti ning edasise analüüsi paremaks mõistmiseks käesolevas alapeatükis ka töölepingu ja käsunduslepingu erinevusi ja sarnasusi.

Töösuhete mõiste on sätestatud töölepingu seaduse<sup>39</sup> (edaspidi TLS) § 1 lg-s 1, mille alusel on töölepingu puhul töö tegemine füüsilise isiku (töötaja) poolt teisele isikule (tööandjale), alludes tema juhtimisele ja kontrollile ning tööandja kohustus töötajale maksta selle eest tasu.

---

<sup>38</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 186.

<sup>39</sup> Töölepingu seadus. – RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 10.01.2019, 20.

Rahvusvaheline Tööorganisatsioon<sup>40</sup> on määrtlenud töösuhte täpsemalt läbi järgmiste näitajate, milleks on: töö tegemine vastavalt teise poole juhistele ja kontrollile; töötaja integreeritakse ettevõttesse; töö tegemine toimub ainult või peamiselt teise isiku kasuks; töötaja viib töö tegemise isiklikult läbi; toimub konkreetse tööaja jooksul või töökohas, mis on tööandja poolt määratud või kokku lepitud; on teatud kestusega ja tal on teatud järjepidevus; nõuab töötaja kättesaadavust; või varustamist tööriistade, materjalide ja masinatega tööandja poolt; töötajale makstakse tasu perioodiliselt; asjaolu, et selline tasu on töötaja ainus või peamine sissetulekuallikas; mitterahalise hüve pakkumine, näiteks toit, majutus või transport; töötaja õigused iganädalaseks puhkuseks ja iga-aastaseks puhkuseks; töölähetuste eest tasumine tööandja poolt; või töötaja finantsriski puudumine.<sup>41</sup> Vastav määratlus annab selgemad kriteeriumid, mille alusel on võimalik piiritleda töösuhte olemust muudest lepingulistest suhetest.

Töölepingu eristamine teistest võlaõigusseaduses nimetatud teenuse osutamise lepingutest toimub juhtumipõhiselt läbi konkreetse lepingu iseloomu väljaselgitamise ning seaduses nimetatud teenuse osutamise lepingute definitsioonide võrdlusel. Võrdluse aluseks võetakse definitsioonides nimetatud põhikriteeriumid, milleks töölepingu puhul on järgmised:

- i) töö kui järjepideva protsessi tegemine (käsunduslepingu puhul käsundi täitmine, näiteks arvuti hooldamine; töövõtulepingu puhul tulemuse saavutamine ehk asja muutmine või valmistamine, näiteks pintsaku õmblemine); maaklerilepingu puhul lepingu sõlmimise vahendamine kolmandale isikule (näiteks kinnisvaramüük); agendilepingu puhul püsivate lepingute vahendamine või nende sõlmimine kellegi teise nimel ja arvel (näiteks kataloogikaupade müük);

---

<sup>40</sup> Rahvusvahelise Tööorganisatsioon (ILO) on ÜRO perekonda kuuluv organisatsioon, mille loomine kiideti heaks 11. aprillil 1919. Muudest rahvusvahelistest organisatsioonidest erinevalt põhineb kogu ILO tegevus kolmepoolsusel, see on kogu organisatsiooni tegevus lähtub kolme kooslusrühma – valitsused, tööandjad ja ametiühingud – väljendatavatest huvidest ja prioriteetidest. Eesti kuulus ILO-sse aastatel 1921-1937 (jäi siis tegevusest vabatahtlikult kõrvale), taastades oma liikmeõigused 13. jaanuaril 1992. ILO-l on neli strateegilist peaesmärki, milleks on tööstandardite ja tööalaste aluspõhimõtete edendamine ning realiseerimine; suuremate võimaluste loomine naistele ja meestele, tagamaks inimväärne töö; kõigi jaoks sotsiaalkaitsega hõlmatuse ja tõhususe suurendamine; kolmepoolsuse ja sotsiaaldialoogi tugevdamine. ILO tähtsaimaks töövormiks on rahvusvahelise tööregulatsiooni kehtestamine, mis toimub konventsioonide ja soovitude vastuvõtmise kujul. ILO ei võta vastu üldsiduvaid rahvusvahelisi tööseadusi, vaid fikseerib minimaalse õigusliku tasandi, millest konventsiooni ratifitseerinud riik peab ilmtingimata kinni pidama või millest (soovituse puhul) soovitatakse juhinduda. – Sotsiaalministeerium. Rahvusvaheline Tööorganisatsioon. Uuendatud 18.01.2019. – Arvutivõrgus: <https://www.sm.ee/et/rahvusvaheline-tooorganisatsioon>, 12.03.2019.

<sup>41</sup> International Labour Organization. R198 - Employment Relationship Recommendation, 2006 (No. 198), article 13. – Arvutivõrgus: [https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100\\_INSTRUMENT\\_ID:312535:NO](https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312535:NO), 12.03.2019.



- ii) tööd tegeva isiku allutatus tööd andva isiku juhtimisele ja kontrollile (käsunduslepingu puhul käsundiandja juhiste täitmine, välja arvatud juhul, kui käsundisaaja peab käsundi täitma oma erialastele teadmistele või võimetele tuginedes; töövõtu puhul kokkulepe saavutatava tulemuse ja valmimise aja kohta, kuid vaba valik tööaja, -koha ja -viisi suhtes; maaklerilepingu puhul on maakler allutatud käsundiandja soovidele; agendilepingu puhul tegutseb agent üldjuhul iseseisvalt määrates oma tegutsemisaja);
- iii) töö eest tasu maksmine vähemalt korra kuus kindlal kokkulepitud ajal (käsunduslepingu puhul pärast käsundi täitmist või kindla ajavahemiku tagant; töövõtu puhul pärast töö valmimist; maaklerilepingu puhul alates tulemuse saavutamisest; agendilepingu puhul sõlmitud lepingute eest).<sup>42</sup>

Seega peetakse töötasuks klassikalises mõistes tasu, milles pooled on kokku leppinud ja mida tööandja maksab töötajale töö tegemise eest. Üldnõue on, et töötasu peab sisalduma töötaja töölepingus, kuid võib olla kokku lepitud ka kollektiivlepinguga.<sup>43</sup> TLS<sup>44</sup> § 29 lg 2 sätestab siiski, et juhul kui töötajale lepingu järgi makstava töötasu suurust ei ole kokku lepitud või kui kokkulepet ei suudeta tõendada, siis on töötasu suuruseks sarnase töö eest sarnastel asjaoludel tavaliselt makstav tasu. Riigikohus on täpsustanud, et kui poolte kokkulepet usaldusväärsete kirjalike tõendite alusel tuvastada ei saa, tuleb töötasu kindlakstegemisel lähtuda mõistlikust töötasu määra, mida sama tegevusalaga äriühingud tavapärastel sama kvalifikatsiooniga töötajale maksavad.<sup>45</sup> Seetõttu toimub töötasu puudumisel selle suuruse määramine keskmise töötasu hindamise põhimõtte järgi, mille aluseks võetakse arvesse teostatud töö tavapärane väärtus.

Õiglase töötasu määramisel on asjakohast statistikat võimalik saada avalikest andmetest nagu seda on Maksu- ja Tolliameti kodulehel andmekogumis “Ettevõtluse statistika kohalike omavalitsuste kaupa”, misjuhul saab võimaluse võrrelda palkasid, äriühingute arvu, käivet, eksporti, tasumisele kuuluvat käibemaksu, töötajate arvu ja deklareeritud tööjõumakse sama

<sup>42</sup> Töölepingu seaduse seletuskiri 299. – Arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/92c984a5-95ab-8584-38cd-05fc754e99c4>, lk 7-8.

<sup>43</sup> Tööelu. Töötasu kokkulepe. – Arvutivõrgus: <https://www.tooelu.ee/et/tootajale/toosuhted/tootasu/tootasu-kokkulepe>, 18.06.2018.

<sup>44</sup> Töölepingu seadus. – RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 26.10.2018, 28.

<sup>45</sup> RKTko 11. jaanuar 2006, 3-2-1-124-05, p 12.

tegevusala ettevõtetes kohalike omavalitsuste kaupa, maakonniti kui ka Eestis tervikuna.<sup>46</sup> Lisaks on võimalik saada infot sarnastel tingimustel tasustava töötasu hindamiseks Statistikaameti kodulehelt koostatud analüüside tulemustest.<sup>47</sup> See on oluline eelkõige põhjusel, et kaitsta töötajaid, kes on töösuhetes üldjuhul nõrgemal positsioonil ja kellel on keeruline töötasu summat tõendada juhul kui seda kuskil ei kajastu. Seega on oluline, et ka neil isikutel oleks sellistes olukordades tagatud vähemalt keskmine vääriline tasu tehtud töö eest.

Äriühingus aktiivse tegevuse eest saadud tuluks peetakse lisaks töösuhetest saadud töötasude kõrvalt ka juhatuse liikme kohustuste täitmise eest saadud tasusid ja mida seeläbi liigitatakse kui palgatuluna, kuid mille tasustamise alused võrreldes töötasuga on erinevad. Juhatuse liikme ametisuhe on tulenevalt selle sisusse kuuluvast käsundi komponendist käsitatav käsundilaadse lepingusarnase õigussuhtena, millele kohaldatakse lisaks äriühingutele kohaldatavale äriseadustiku regulatsioonile ka võlaõigusseaduse (edasisealt VÕS) käsunduslepingut reguleerivaid sätteid (VÕS §-d 619-634).<sup>48</sup>

Käsunduslepingu üldregulatsiooni kohaselt on käsundisaaja kohustatud maksma käsundisaajale tasu käsundi täitmise eest üksnes juhul, kui pooled on selles kokku leppinud (VÕS § 619).<sup>49</sup> Majandus- või kutsetegevuses sõlmitud lepingute puhul eeldatakse siiski, et need on tasulised (VÕS § 28 lg 1). Sarnaselt töötasule toimub ka käsunduslepingute puhul hinna määramine, kui hinda ei ole määratud ega hinna määramise viisi ette nähtud ja hind ega hinna määramise viis ei tulene lepingu olemusest ega muudest asjaoludest, tuleb maksta lepingu sõlmimise ajal lepingu täitmise kohas seda liiki lepinguliste kohustuste täitmise eest tavaliselt tasustatav hind, selle puudumisel aga vastavalt asjaoludele mõistlik hind (VÕS § 28 lg 2). Nimetatud eelduste täitmisel kuuluvad eeltoodud VÕS-i paragrahvid juhatuse liikme ametisuhte tasustamisel kohaldamisele. Lisaks eeltoodule on oluline hinnata töötamise või juhatuse liikme kohustuste täitmisel, et kas see töö, mida juhatuse liige teeb töölepingu alusel, ei kujuta endast juhatuse liikme kohustuste täitmist ja kui see ei kujuta, siis tuleb rakendada töölepingu seadust.<sup>50</sup> Seega on juhatuse liikme ametikoht tasustatav tingimusel, kui see on poolte vahel kokkulepitud, mistõttu ei ole see seadusest tulenev kohustus. See tähendab, et juhatuse liige võib töötada ka

---

<sup>46</sup> Maksu- ja Tolliamet. Ettevõtluse statistika kohalike omavalitsuste kaupa. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/ettevotluse-statistika-kohalike-omavalitsuste-kaupa>, 19.06.2018.

<sup>47</sup> Statistikaamet. Info palkade ja tööjõukulud kohta kvartaalselt. – Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/palk-ja-toojoukulu>, 19.06.2018.

<sup>48</sup> K. Saare, U. Volens, A. Vutt, M. Vutt, lk 123.

<sup>49</sup> K. Saare, U. Volens, A. Vutt, M. Vutt, lk 131.

<sup>50</sup> RKTko 26. november 2002, 3-2-1-134-02, p 10; RKTko 24. november 2005, 3-2-1-108-05, p 25.

tasu saamata. Küll aga on võimalik nimetatud VÕS üldosa järgi hinnata juhatuse liikme tööd tavaliselt tasustava või mõistliku hinna järgi sarnase tehtava töö põhimõtetel, misjuhul lasub juhatuse liikmel võimalus töö eest saadavat tasu ka vajadusel nõuda.

Oluline vahetegu töölepingu ja käsunduslepingu puhul on veel põhjusel, kuna varasema regulatsiooni kohaselt juhatuse liikme tasu osas ei kehtinud töötuskindlustuse seadus ja juhatuse liikmele tasu maksmisega seoses töötuskindlustusmaksu ei saanud arvestada ega määrata. Töötuskindlustuse seaduse § 3 lg 2 p 3 rõhutab selgelt, et nimetatud seaduse mõttes ei ole kindlustatu isik, kes on juriidilise isiku juhtimisorgani liige TuMS § 9 tähenduses ja kellele ei laiene Eesti Vabariigi TLS.<sup>51</sup> Kui üldjuhul on isikul töötuskindlustusmaksuid tasudes õigus saada sissetuleku kaotamise korral töötuskindlustushüvist, siis varasemalt kehtinud regulatsiooni järgselt ei laienenud see õigus isikule, kes oli põhitöö kõrval äriühingu juhatuse liige. Kuivõrd ta võis töötuskindlustusmaksuid tasudes end küll kindlustada sissetuleku kaotuse vastu, siis ei olnud tal ikkagi võimalus end töötuna arvele võtta ja vaatamata sissetuleku puudumisele saada töötuskindlustushüvist. Töötuskindlustushüvitise saamiseks pidi ta oma äriühingu likvideerima või selle juhatusest tagasi astuma, see tähendab, et tal ei tohtinud olla kehtivat töölepingut ega ka käsunduslepingut. Selline ebavõrdne kohtlemine pelgalt äriühingu juhatusse kuulumise fakti tõttu on õiguskantsleri sõnul vastuolus lisaks põhiseadusele ka riigi eesmärgiga arendada väikeettevõtlust. Töötuskindlustuse süsteemi kuritarvitamist on võimalik vältida, mistõttu ei õigusta ka kuritarvituste risk taolist ebavõrdset kohtlemist. Seetõttu tegi õiguskantsler taolise ebavõrdsuse lõpetamise suhtes Riigikogule ettepaneku kehtiva tööturuteenuste ja -toetuste seaduse § 6 lõike 5 punkt 4 koostoimes töötuskindlustuse seaduse § 6 lõike 1 punktiga 1 Eesti Vabariigi põhiseaduse §-dega 12, 31 ja 32 kooskõlla viimiseks.<sup>52</sup>

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium tunnistas seejärel nimetatud seaduste punktid põhiseadusvastaseks ja kehtetuks osas, milles need välistavad kindlustatule õiguse saada töötuskindlustushüvitist, ainuüksi põhjusel, et ta on äriühingu juhatuse liige, prokurist, täis- või usaldusühingut esindama volitatud osanik, välismaa äriühingu filiaali juhataja või mitteresidendi muu püsiva tegevuskoha juht.<sup>53</sup> Seega saab järeldada, et kehtivas õiguses on

---

<sup>51</sup> Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend 2009, lk 2. – Arvutivõrgus: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf), 14.07.2018.

<sup>52</sup> Õiguskantsleri 17.12.2015 kiri nr 6-1/140521/1505626 Riigikogule ettepaneku tegemiseks tööturuteenuste ja -toetuste seaduse ning töötuskindlustuse seaduse põhiseadusega kooskõlla viimiseks. – Arvutivõrgus: [https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_ettepanek\\_nr\\_5\\_riigikogule.pdf](https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_ettepanek_nr_5_riigikogule.pdf), 06.04.2019.

<sup>53</sup> RKPJKo 11. mai 2017, 3-4-1-17-16, resolutsiooni p 2.

juhatuse liikmele antud rohkem õigusi sotsiaalkindlustusega saadavate hüvede osas, seda nii töötuna tööturuteenuste kasutamise osas kui ka õiguse töötuskindlustushüvitisele. See maandab omakorda äritegevuses ka nende enda sotsiaalse kaitsega seonduvaid riske.

Kokkuvõtvalt järeldatakse, et nii töölepingu alusel kui juhatuse liikmena käsunduslepingu alusel saadud tasud on mõlemad käsitletavad kui palgatuludena ja nende tegevus on aktiivsele tulu teenimisele omane. Juhul kui nendes tasudes ei ole kokkulepitud, kuulub tasustamisele sarnase töö eest sarnastel asjaoludel tavaliselt makstav tasu. Kuigi nimetatud kaks lepinguliiki on sarnase iseloomuga, on neil oluline vahetegu tasustamise alustes, töötegemise sisu osas, kaasnevate sotsiaalsete hüvede osas, lisaks ka maksustamise alustes, mida täpsemalt käsitletakse järgnevas alapeatükis. Seega on lepingud nende välisele sarnasusele sisu poolest erinevad ja neid on seetõttu oluline eristada üksteisest, sealhulgas ka magistritöö edasise analüüsi mõistmiseks.

### **1.2.2. Palgatulu maksustamise põhimõtted ja maksumäärad Eestis**

Aktiivne tulu ehk teenuse osutamisest saadud tulu kuulub maksustamisele sotsiaalmaksuga. Sotsiaalmaks on maksumaksjale pandud rahaline kohustus pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks sotsiaalmaksuseaduse (edaspidi SMS) § 1 järgi. Tööandja sotsiaalmaksu objekt on esitatud SMS § 2 lõike 1 punktides 1, 3, 4, 6, 7 ja 9. TuMS-is vastavad neile nimetustele §-des 13, 14 ja 48 loetletud tulud (palgatulu, ettevõtlustulu, erisoodustused).<sup>54</sup> Sotsiaalkindlustus toimib seega solidaarsusprintsipil – sotsiaalmaksu makstakse töistelt tasudelt ning laekunud raha kasutatakse pensionideks ja ravikuludeks. Isik, kelle töistelt tuludelt sotsiaalmaksu maksti, saab vastuhüve kindlustusjuhtumi korral (näiteks haigestumisel, pensioniikka jõudmisel).<sup>55</sup> Samuti maksustatakse sotsiaalmaksuga füüsilisele isikule käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstud tasud (SMS § 2 lg 6).<sup>56</sup> Seega on sotsiaalkindlustuse funktsioon tänapäeva üks tähtsamaid riigi ülesandeid, mille peamine sisu seisneb ühiskonna sotsiaalsete pingete ennetamises ja inimeste

---

<sup>54</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017, lk 219.

<sup>55</sup> Maksu- ja Tolliamet. Juhend: juhatuse liikme töötasu vs dividendid. – Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/03/mta-juhend-juhatuse-liikme-tootasu-vs-dividendid>, 21.06.2018.

<sup>56</sup> Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend 2009, lk 3. – Arvutivõrgus: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf), 14.07.2018.

sotsiaal-majandusliku olukorra ühtlustamises.<sup>57</sup> Kuivõrd on sotsiaalkindlustusega tagatud isikutel, kelle aktiivne tegevus äriühingus kuulub sotsiaalmaksuga maksustamisele, võimalik saada riigilt eluliselt olulisi sotsiaalseid hüvesid, siis nende hüvede puudumine võiks kaasa tuua sotsiaalse krahhi, kui riik omalt poolt ei kompenseeriks laekuvat maksutulu ja need isikud vananeksid või haigestuksid. Seega on tekitatud riigi ja sotsiaalmaksustatud tegevuste eest koormatud isikute vahel tasakaal neile antavate hüvedega riigi poolt.

Sotsiaalmaksu maksmise aluseks olev kuumäär kehtestatakse eelarveaastaks riigieelarvega SMS § 2<sup>1</sup> kohaselt. Sotsiaalmaksu minimaalse kohustuse aluseks olev kuumäär 2019. aastal on 500 eurot, see tähendab sotsiaalmaksu minimaalne kohustus on tööandja jaoks 165 eurot kuus. 2019 aasta maksumäärad palgatulu maksustamisel on:

- i) Tulumaksu kinnipidamise määr on 20%.
- ii) Maksuvaba tulu summa tulumaksu arvestamisel sõltub isiku sissetulekust – kuus kuni 500 eurot ja aastas kuni 6000 eurot.
- iii) Sotsiaalmaksu määr on 33%.
- iv) Töötuskindlustusmaks määrad on töötajale 1,6% ja tööandjale 0,8%.
- v) Kogumispensioni makse määr on 2%.<sup>58</sup>

Kokkuvõtvalt järeldatakse, et dividenditulu ja palgatulu kontseptsioonid, tasustamise alused ja maksumäärad erinevad teineteisest olemuslikult. Selgelt on võimalik eristada rahaliselt maksusoodustuse saamist, kui asendada isikule töö eest tasustamine dividendi väljamaksetega. Sellisel juhul jääb isikule tulenevalt suurte palgatulu ja dividenditulu maksumäärade proportsioonide tõttu oluliselt rohkem raha kätte, kuna ei järgita kohast lepingu vormi, millega kaasneksid kohased maksuõiguslikud tagajärjed. Sedavõrd on suurim maksuõiguslik tagajärg sotsiaalmaksukoormus, mis kuuluks töö tegemise puhul õige lepingu vormi kohaldamisel palgatulu maksustamisele. Kuid nagu juba eelnevates alapeatükkides eristati nimetatud tulude liike, on küsitav, et kas selline maksukäitumine on õiguspärane tegutsemine ja kui on, siis millistes piirides. Järgnevas peatükis analüüsitakse etapiliselt edasi milline maksukäitumine on

---

<sup>57</sup> T. Andreeva. Taxation methods as solution of social problems in Latvia. Research Papers of the Wrocław University of Economics / Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Wrocław: 2017, Issue 465, p 10. – Arvutivõrgus: <http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=d386f5a1-617d-4fde-a14e-5e6c949318c2%40pdc-v-sessmgr03>, 06.04.2019.

<sup>58</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksumäärad ja maksuvaba tulu suurus 2019 aastal. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/eraklient/tulu-deklareerimine/maksumaarad>, 21.04.2019.

Eesti hetkeseisus õiguspärane tegevus ja kuidas toimuvad palgatulu asemel dividenditulu tasumistega seonduvate probleemide lahendamised.

## 2. Dividenditulu ja palgatulu piiritlemine Eesti maksuõiguses

### 2.1. Peamised probleemsituatsioonid praktikas äriühingute ning Maksu- ja Tolliameti vahel

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks seonduvalt analüüsitakse käesolevas peatükis palgatulu asemel dividenditulu maksmise piiritlemist Eestis ja kuidas lahendatakse sellest tekkinud probleemid. Palgatulu asemel dividenditulu maksmise lubatavuse küsimuse hindamisel tuuakse esmalt välja tüüpilisemad probleemsituatsioonid, mis esinevad magistritöö probleemiga seonduvalt ning vajavad lahendamist. Järgnevas alapeatükis analüüsitakse kuidas toimub dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks, sealhulgas kuidas toimub menetlus ja tõendamine, millise õigusliku aluse kohaldamisega, mida kujutab endast majandusliku tõlgendamise meetod ning kuidas motiveeritakse õigusvastast maksukäitumist magistritöö teemaga seonduvalt. Nimetatud teemade etapiline käsitus ja analüüs tagab magistritöö eesmärgi ning uurimisülesannete täitmise.

Kuigi maks on oma olemuselt kohustuslik, ei tähenda see veel seda, et sellest ei saaks kõrvale hoida.<sup>59</sup> Erasisikute ja ettevõtete finantsjuhtimise probleemvaldkondade hulka kuulub maksude planeerimine. Maksude planeerimisega seotud tegevuste eesmärgiks ei ole siiski tasumiseks kuuluvate maksude minimeerimine, vaid maksujärgse tulu maksimeerimine. Samas kui eksisteerivad selgelt ebaseaduslikud maksudest kõrvalehoidumise meetodid, on olemas ka niinimetatud hallid alad, kus piir maksude optimeerimise ja maksudest kõrvalehoidumise vahel on sageli hägune.<sup>60</sup> Seetõttu on mõnikord raske eristada maksude optimeerimist ebaseaduslikust maksudest kõrvalehoidumisega. Üks võimalus nende kahe eristamiseks oleks võimalik väita, et maksude optimeerimine hõlmab tegevusi, mis kasutavad maksusüsteemi lünki, kuid on vastuolus seaduse eesmärgiga, samas kui maksudest kõrvalehoidumine sisaldab ebaseaduslikku tegevust, mis hõlmab varjamise elemente.<sup>61</sup> Enamikel juhtudel on maksudest kõrvalehoidumise meetmed alguse saanud Rooma õiguse *fraus legis* põhimõttest. Selle

---

<sup>59</sup> A. Beebeejaun, p 1223-1232.

<sup>60</sup> V. Buldas, M. Kantšukov, P. Sander. The Use of Tax Planning Schemes Based on the Differential Taxation of Labor Income and Capital income. Berliner Wissenschafts-Verlag, Mattimar, 2010, vol 18, p 620. – Arvutivõrgus: <http://ojs.utlib.ee/index.php/TPEP/article/view/892>, 20.03.2019.

<sup>61</sup> C. Fuest, N. Riedel. Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Oxford University Centre for Business Taxation 2009, lk 5. – Arvutivõrgus: [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670\\_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf), 25.03.2019.

kohaselt ei saa isik tugineda seadusele, kui ta pahatahtlikult soovib saada oma subjektiivse õiguse kasutamisest kasu. Kuigi see põhimõte on üle võetud eraõigusest, rakendatakse seda edukalt ka maksuõiguses nii õigusnormina kui kohtupraktikas meetmena maksudest kõrvalehoidumise juhtudel. Erandiks Euroopas on Belgia ja Itaalia, mis mõlemad väidavad, et *fraus legis* põhimõtet kohaldatakse üksnes tsiviilõiguses ja mitte maksuküsimustes.<sup>62</sup> Maksude planeerimise osas võib siiski eristada kolme põhivormi: üht liiki tulu muutmine teist liiki tuluks; tulu ülekandmine ühelt isikult teisele ning tulu ülekandmine ühelt ajahetkelt teisele. Sageli maksustavad riigid erinevat liiki tulusid erinevalt. Nii on üpriski tüüpiline, et aktiivset tulu (näiteks palgatulu) maksustatakse kõrgemalt kui passiivset tulu (näiteks dividenditulu). Juhul kui need maksuerinevused on suured, üritavad ratsionaalsed maksumaksjad muuta erinevate tehingute ja instrumentidega kõrgemalt maksustatavad tulud madalamalt maksustatavaks tuludeks.<sup>63</sup> Kuivõrd piiritlemine võib kujuneda tihti keeruliseks, on seeläbi oluline teha vahet ja määratleda õiguspärane maksude optimeerimine õigusvastasest maksude kõrvalehoidumisest.

Praktikas tuleb sageli ette juhtumeid, mil töösuhet püütakse varjata muu suhte taha, millega ei kaasne sotsiaalmaksukohustust, kuna sotsiaalmaksu osa ettevõtja palgakuludest on märkimisväärselt suur.<sup>64</sup> Kuivõrd ei ole maksumaksjal lubatud maksusoodustusi enda kasuks tõlgendada selliselt, et see välistaks lepingutes maksustatavale õigussuhtele kohaldatavad õigusnormid, siis tuleb maksuhalduril uurida, kas maksukohustuslast ajendavad ebaausad huvid ja kas vajalikud tingimused tehingu maksust vabastamiseks on täidetud. Vaatamata sellele, kuidas lepingud välja paistavad, ei saa nendest tulla õigusi, kui tehing on objektiivsete asjaolude abil tuvastatu põhjal vastuolus maksusoodustuse mõttega.<sup>65</sup> Seeläbi on tarvis kohaldada teistsugust lähenemist, kui maksukohustuslane on kujundanud sellised tsiviilõiguslikud suhted, mis järgivad maksusoodustuse saamiseks küll maksunormi formaalset täitmist, kuid tehingu sisu on vastuolus kohaldatava normi mõtte ja eesmärgiga. Tegemist on seega kunstlikult loodud maksustamise olukordadega. Selliste tehingutega taotletakse soodsamat maksustamist, mis kujutab endast maksumaksja õiguse kuritarvitamist, sest tegelikult ei ole leebema maksurežiimi rakendamiseks õigustust.<sup>66</sup> Probleemid tekivad, kui soovitakse nii öelda maksude

---

<sup>62</sup> T. Grauberg. *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*. – *Ajakiri Juridica International* 2009, vol 16, p 142.

<sup>63</sup> V. Buldas, M. Kantšukov, P. Sander, p 617-618.

<sup>64</sup> L. Lehis. *Maksuõigus*, lk 257.

<sup>65</sup> T. Grauberg. *Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel*, lk 35.

<sup>66</sup> T. Grauberg. *Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel*, lk 37.



optimeerimise läbi finantsilist kasu saada. Töötasu asendamisel dividendiga säästetakse küll sotsiaalmaksukulu, kuid samas tarbitakse sotsiaalseid hüvesid teiste maksumaksjate arvelt. Maksuhaldur on jätkuvalt seisukohal, et see ei ole põhjendatud ega õiglane teiste maksumaksjate suhtes, kes tasuvad turutingimustele vastavalt töötasult sotsiaalmaksu ja -makseid.<sup>67</sup> Õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamisele viitab eelkõige tehingu ebakohasus. Selle all mõeldakse, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt samasuguses olukorras sellist tehingut teinud. Kuivõrd kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse, siis peab ebakohane õiguslik kujundus andma maksueelise ning puuduma mõistlik põhjendus sellise tavapärasest kõrvale kalduva tehingu tegemiseks.<sup>68</sup> Seega peab maksuhaldur nimetatuid tehinguid tehiskult looduks, kui need ei ole veenvalt motiveeritud alustel aset leidnud.

Maksu- ja Tolliamet on võtnud senisest suurema tähelepanu alla juhud, kus eeldatavasti maksude optimeerimise eesmärgil on füüsilisest isikust omanikele makstud töötasu asemel dividende.<sup>69</sup> Maksu- ja Tolliameti suurimad murekohad maksude optimeerimise teemal on eelkõige väiksemates äriühingutes, kus dividendidena jaotatav kasum tekib peamiselt osanike enda töö tulemusena ja mis ajendab maksuhaldurit otsima võimalusi, kuidas dividenditulu palgatuluks ümberkvalifitseerida ja siis sotsiaalmaksuga maksustada.<sup>70</sup> See tähendab, et isikud läbi aktiivse tegevuse oma ettevõttes maksavad endale välja selle eest dividende, kuivõrd oleks kohane aktiivse tegevuse eest saadud tulu maksustada palgatuluna.

2018 aasta aprillis avalikustas Maksu- ja Tolliamet taas uued käitumisjuhised, mille eesmärk oli aidata eristada aktiivset ja passiivset tulu ning tagada kõigi maksumaksjate võrdne kohtlemine töötasu maksustamisel sotsiaalmaksu ja maksetega. Maksu- ja Tolliamet selgitas juhises, et osanikul on õigus dividendidele, kuid dividendid ei tohi asendada töötasu. Juhatusel liige ja töötaja peavad oma töise tegevuse eest saama juhatusel liikme tasu või töötasu. Juhendis ka kinnitati, et kui juhatusel liige saab tasu ja/või töötaja töötasu, mis on mõistlikus vastavuses juhatusel liikme ülesannete või töötaja tööülesannete ja osatähtsuse majandusliku olukorraga, siis

---

<sup>67</sup> Maksu- ja Tolliameti juhend: juhatusel liikme töötasu vs dividendid. – Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/03/mta-juhend-juhatusel-liikme-tootasu-vs-dividendid>, 30.09.2018.

<sup>68</sup> RKHKo 13. veebruar 2012, 3-3-1-79-11, p 23.

<sup>69</sup> S. Luiga, T. Mõttus, G. Sabuncu. BDO Eesti annab nõu: kuidas on õige dividende maksta? – Arvutivõrgus: <https://www.seb.ee/foorum/ettevotlus/bdo-eesti-annab-nou-kuidas-oige-dividende-maksta>, 30.06.2018.

<sup>70</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017, lk 219-220.

võib osanik saada nii palju dividende, kui osuühingu kasum võimaldab maksta.<sup>71</sup> Sellega rõhutatakse Maksu- ja Tolliameti poolt, et äriühingu omanikul, kes teeb äriühingus tööd, siis kehtib talle Maksu- ja Tolliameti seisukohast tulenevalt keskmise töötasu maksmise nõue tehtud töö eest.

Maksu- ja Tolliameti avaldatud käitumisjuhises toodi välja ka peamised tüüpjuhtumid, mis vajaksid riigi poolset sekkumist õigusvastase maksukäitumise korrigeerimiseks. Nendeks tüüpjuhtumiteks on:

- i. Juhtumid, mil äriühingu ainuosanik, juhatuse liige ja töötaja (ühes isikus) panustab äriühingu majandustegevusse, sealhulgas osutab teenuseid ja/või müüb kaupu. Samas ei maksta talle äriühingust sotsiaalmaksu ega -maksetega maksustatavat töötasu või makstakse seda alammääras, kuigi tema panus ja äriühingu majandustegevuse ulatus eeldavad märksa kõrgemat tasu. Madalat töötasu kompenseerib kas ühekordne või regulaarne, sageli isegi igakuine dividendi väljamakse, mis võrreldes töötasuga ei kuulu maksustamisele sotsiaalmaksu ega -maksetega.<sup>72</sup> See tähendab, et isik oma aktiivse tegevuse läbi talle kuuluvas äriühingus maksab endale selle tegevuse eest dividende, mitte töötasu.
- ii. Juhtumid, mil äriühingul ei ole teisi töötajaid, kui ka olukordi, kus äriühingul on lisaks juhatuse liikmele mõned töötajad, kes saavad töötasu, kuid ainuosanikust juhatuse liige, kes panustab aktiivselt äriühingu majandustegevusse, saab võrreldes teiste töötajatega oluliselt madalamat tasu, sest erinevalt teistest töötajatest saab ta ka dividenditulu.<sup>73</sup> See tähendab, et isiku aktiivne tegevus enda äriühingus on tasustatud alla keskmise töötasu, mida saavad sama tööd tegevad isikud samas äriühingus.
- iii. Juhtumid, mil ainuosanikust ja juhatuse liikmest töötaja (ühes isikus) ei saa äriühingust töötasu väljamakseid, kuid äriühing deklareerib ja maksab tema kui töötaja eest sotsiaalmaksu kuumääralt (2018. aastal 470 eurot kuus), et tagada isikule

---

<sup>71</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osuühingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osauhingu-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 01.07.2018.

<sup>72</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osuühingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osauhingu-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 01.07.2018.

<sup>73</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osuühingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osauhingu-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 01.07.2018.

ravikindlustus.<sup>74</sup> See tähendab, et isik küll ei pruugi aktiivselt tegutseda enda äriühingus, kuid saamaks riigi poolt pakutavaid sotsiaalseid hüvesid, maksab ta minimaalset sotsiaalkindlustusmaksu enda pealt, kuivõrd ta ei ole selle maksu objektiks SMS-i kohaselt.

- iv. Juhtumid, mil isik töötab teise tööandja juures, kellelt saab turutingimustel töötasu, või isik on pensionär ja saab pensioni ning ta panustab aktiivselt ka oma äriühingu majandustegevuses. Kuna isik on teise tööandja juures töötajana ravikindlustatud või pensionärina riigi poolt ravikindlustatud, siis ei pea ta vajalikuks endale oma äriühingust töötasu maksta ja võimaldab oma äriühingule sel viisil põhjendamatu konkurentsieelise teiste sarnaste ettevõtjate ees.<sup>75</sup> See tähendab magistritöö kontekstis sisuliselt sama nagu punktis i) selgitatud juhtumi puhul ehk isik ei tasusta enda aktiivset tegevust talle kuuluvast äriühingust ja seeläbi tekkinud kasumit kas siis reinvesteeritakse äriühingusse või võetakse dividendidena välja äriühingust.

Need juhtumid kajastavad selgeid maksuõiguslikke probleeme, kuivõrd nad ei ole kooskõlas maksuhalduri seisukohtadega. Probleemide ühtne läbiv joon on isikute tahe saada maksusoodustust õigusvastase maksukäitumise läbi. Sellest tulenevalt analüüsitakse järgnevas alapeatükis kuidas ja millistel alustel lahendatakse nimetatuid probleeme kehtiva õiguskorra kohaselt.

---

<sup>74</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osahinguga osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osahinguga-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 01.07.2018.

<sup>75</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osahinguga osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osahinguga-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 01.07.2018.

## 2.2. Dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks

### 2.2.1. Ümberkvalifitseerimise tõendamise alused

Tagamaks paremat ülevaadet protsessist, millega dividenditulu kvalifitseeritakse ümber palgatuluks, analüüsitakse käesolevas alapeatükis, kuidas ja millistel alustel toimub Maksu- ja Tolliameti poolne selleks vajaminev menetluskäik ning kuidas vastavad otsused seeläbi vastu võetakse.

Enne 2019. aastat kehtisid maksumenetlusena üksikjuhtumina kontroll ja üldkontroll ehk revisjon. 2019. aastal ühendati nimetatud kontrollid ühtseks maksukontrolliks, mille alusel on maksuhalduril õigus kontrollida maksude arvutamise ja tasumise õigsust. Kontrolli käigus võib maksuhaldur nõuda nii suulist, kui ka kirjalikku teavet maksukohuslaselt või menetluseväliselt isikult ehk kolmandalt isikult. Maksuhalduril on õigus koguda infot “vormivabalt”, näiteks nõuda teavet telefoni teel või e-kirjaga, sealjuures täpsustamata, et millise menetluse raames ja kelle maksukohustuste kontrollimiseks teavet kogutakse. Mõnikord võidakse teavet koguda alles selleks, et otsustada, kas kontrollmenetlust üldse alustada. Selliste palvete täitmine ei ole kohustuslik, kuid teavet andes võib maksumaksja riskida sellega, et kui ta esitab kolmandate isikute kohta käivat infot ilma nõuetekohase haldusaktita, siis võib ta sellega rikkuda kolmanda isikuga sõlmitud lepingust tulenevat konfidentsiaalsuskohustust. Samuti on maksuhalduril õigus nõuda asjade või dokumentide ettenäitamist. Lisaks sellele on tal õigus kontrolli käigus esitatud dokumentidest teha ise ära kirju ja väljavõtteid, samuti kinnitades ära kirjade ja väljavõtete õigsust (MKS § 65 lg 1). Allkirjade, väljatrükkide ja väljavõtete ametliku kinnitamise protseduur on reguleeritud haldusmenetluse seaduse §-des 22-24. Dokumentide ja asjade äravõtmise juhud on toodud MKS § 65 lõikes 2 ning äravõtmise korda reguleerivad MKS § 65 lõiked 3 ja 4.<sup>76</sup> Sedavõrd saab kohustuslik maksude arvutamise ja tasumise kontrollimine ning seeläbi ka dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks toimuda üksnes vaid maksukontrolli raames.

Üldjuhul kehtib haldusmenetluses põhimõte, et menetlusosalisel on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada asjakohaseid tõendeid vaid siis, kui isik soovib taotleda soodustava sisuga haldusakti väljaandmist või oma tsiviilõiguse teostamist. Maksuasjades seevastu on menetlusosaline kohustatud koguma tõendeid ka koormavate haldusaktidega lõppevate

---

<sup>76</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 21.

haldusmenetluste puhul. Näiteks kriminaal- ja väärteomenetluses oleks selline kohustus mõeldamatu. MKS § 64 lg 1 p 6 näeb ette, et isikul on õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks tema enda või mõne tema lähikondse õigusrikkumises süüditunnistamist. Samal põhjusel võivad teabe andmisest keelduda ka maksukohustuslase lähisugulased (MKS § 64 lg 1 p 5). MKS § 56 näeb ette, et maksukohustuslane ise on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, millel võib olla maksustamise seisukohast tähendus. Maksukohustuslane peab arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta (MKS § 57), annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimigute sooritamisel. Järelikult peab maksukohustuslane koguma ja esitama tõendeid ka siis, kui ta teab, et nende tõendite alusel fikseeritakse rahaline kohustus riigi ees.<sup>77</sup> Sellest tulenevalt kehtib maksumaksjale haldusorgani kahtlustuse korral maksumenetluses haldusõiguse tõendamiskoormise jagunemise põhimõte ning vastandlikult kriminaal- ja väärteoasjades kohalduvale enese mittesüüstamise põhimõttele on maksumaksjal seadusest tulenev kohustus teavitada Maksu- ja Tolliametit maksude määramise protsessis maksumaksjale teadaolevatest olulistest asjaoludest. Seda ka juhul, kui need asjaolud kahjustavad tema positsiooni õigusliku olukorra hindamisel.

Eeltoodu omab tähtsust juhtudel, kui maksumaksja ei tõenda oma õiguspärast maksukäitumist, siis tulenevalt MKS §-st 92 lõikest 1 on õigus maksuhalduril määrata maksukohustuse suurus järgnevalt:

- i) kui deklaratsiooni ei ole esitatud seadusega ettenähtud tähtpäevaks, välja arvatud juhul, kui seadusega on sätestatud teisiti;
- ii) kui maksukohustuslane on esitanud deklaratsioonis valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt deklaratsioonis näidatud maksusumma või deklaratsiooni andmete alusel maksuhalduri arvutatud maksusumma on väiksem maksusummast, mis oleks tulnud tasuda vastavalt maksuseadusele;
- iii) kui maksukohustuslane on esitanud valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt arvutatud või tema esitatud andmete alusel arvutatud tagastamisele kuuluv maksusumma on suurem maksuseaduse kohaselt tagastamisele kuuluvast summast;
- iv) muudel seaduse või määrusega ettenähtud juhtudel, mis tähendab, et seega on jäetud lisaks loetelule Maksu- ja Tolliametile kaalutusõigus otsustamaks maksu määramine ka muude nimetatud juhtumite puhul.

---

<sup>77</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 21.

Oluline on MKS § 95 lg 2 järgi, et maksuotsusest peab selguma, kuidas tasumisele kuuluv maksusumma või tagastusnõude suurus on määratud. Maksukohustuslase esitatud tõendite täielik või osaline arvestamata jätmine maksusumma või tagastusnõude suuruse määramisel tuleb maksuotsuses motiveerida. MKS § 59 lg 1 kohaselt on tõendid maksumenetluses kõik asjas kogutud andmed, sealhulgas maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutuselt saadud teave, dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud asjaolud ning eksperdiarvamus. Maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutusõigusest, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda.

Küll aga on maksuhaldur seotud maksumaksja poolt esitatuga, sest MKS § 82 alusel lähtub maksuhaldur maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest (MKS § 85 lg 1), maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Siiski ei ole maksuhalduri tegevus maksukohustuse väljaselgitamisel piiratud, sest sama sätte kohaselt võib maksuhaldur juhul, kui tal tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, koguda täiendavaid tõendeid. Seega on Maksu- ja Tolliametile antud võimalus seada kahtluse alla maksumaksja poolt esitatud dokumendid ja selgitada välja õige maksukohustus. Vastupidine seisukoht tähendaks, et maksumaksja saab kontrollimatult maksukohustust vältida, kui ta esitab vastava vormiliselt nõuetekohase dokumendi, millel märgitud tehingu toimumist kinnitab pealegi ka teine pool. Maksuhaldurile on antud võimalus tuvastada tegelikud asjaolud, mis on maksustamise seisukohast olulised ja viivad erinevalt maksumaksja taotletud eesmärgist maksude juurdemääramiseni.<sup>78</sup> Seega taandub maksude arvestamise kontrollimine Maksu- ja Tolliameti kahtlustusele, mille alusel on tal õigus lisaks juba maksumaksja poolt esitatule koguda juurde täiendavat informatsiooni.

Täiendava informatsioonina võib maksuhaldur küsida äriühingu majandustehingute dokumentatsiooni ja algdokumente raamatupidamise seaduse §-de 6 ja 7 järgi. See on maksuhalduri jaoks oluline teave, kuna nõuetekohastel algdokumentidel on äriühingus kohustus märkida ka tehingu majanduslik sisu raamatupidamise seaduse § 7 lg 1 p 3 kohaselt. Seega kui tehingu majanduslik sisu on märgitud ebaõigesti, siis pole ka tegemist nõuetekohase algdokumentiga. Järelikult võib selline asjaolu olla piisavaks aluseks kohaldamiseks TuMS § 51 lg 2 p 3 ehk kui väljamakset, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates

---

<sup>78</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 35.

õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument. Siiski on Riigikohus pidanud vajalikuks selgitada, et isegi kui asjas ilmnevad mõnele teisele TuMS § 51 lg 2 punktidele toodud alustele vastavad asjaolud, siis pole see maksukohustuse väljaselgitamisel lõppkokkuvõttes oluline.<sup>79</sup>

Äriühingu omanikule tehtud väljamakse puhul tuleb välja selgitada, et kas tegemist on dividendi või muu kasumieraldisega, mida maksustatakse tulumaksuga vastavalt TuMS §-le 50 ning mida seega sotsiaalmaksuga ei maksustata. Sellisel juhul tuleb sotsiaalmaksu määramiseks maksuotsuses arusaadavalt motiveerida, miks ja millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on kas töötasu või juhatuse liikme tasu. Väljamakse hindamisel tuleb vajadusel muu hulgas välja selgitada, millised olid juhatuse liikme ametiülesanded äriühingus, milliseid töid teevad töölepingu alusel töötavad isikud ja milliseid juhatuse liige, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast äriühingust või muudest allikatest, milline on tehtava töö maht ja keerukus ning millist kvalifikatsiooni see nõuab, lisaks võttes arvesse, et millised on äriühingu üldised majandustulemused. Oluline võib olla ka väljamaksete sagedus. Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.<sup>80</sup> See tähendab, et ümberkvalifitseerimisel tuleb hinnata eelkõige tehingute majanduslikku sisu, mitte üksnes dividendide jaotamise ja väljamaksmise korda.

Eeltoodut arvestades peab maksuhaldur seega MKS § 84 (mille sisu analüüsitakse põhjalikumalt järgmises alapeatükis) kohaldamiseks tuvastama, kas maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda majandustegevusele ja tehtud tehingule maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm. Sellise eesmärgi tõendamisel tuleb muuhulgas arvesse võtta ka maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tehingu tegemisel, kui need väljendavad tahet saavutada eelis kunstlikult loodud tingimuste abil.<sup>81</sup> Seega on oluline tõendada maksuhalduri poolt maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tehingu tegemisel, mis teatud juhtudel on võimalik ka faktiliste asjaolude pinnalt, kuivõrd ei saa välistada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest ja sellise järelduse eiramine oleks ebamõistlik. Kui subjektiivsete kaalutluste väljaselgitamine ei ole võimalik (näiteks maksukohustuslane ei ole täitnud maksumenetluse käigus kaasaaitamiskohustust ning on sellega muutnud toimingute eesmärgi tuvastamise võimatuks),

---

<sup>79</sup> RKHKo 20. juuni 2007, 3-3-1-34-07, p 15.

<sup>80</sup> RKHKo 13. veebruar 2008, 3-3-1-90-07, p 15.

<sup>81</sup> RKHKo 26. mai 2011, 3-3-1-23-11, p 14; RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-52-09, p 16.

võivad määravaks osutada faktilised asjaolud, mis kinnitavad tulumaksust kõrvalehoidumist.<sup>82</sup> Riigikohus on veel selgitanud, et sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama tehingu majandusliku sisu puudumist, võiksid olla näiteks tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed; tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu; sellise jada etteplaneeritus; jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine; tehingute ebaloomulikkus võrreldes tavalise majandustegevusega; tehingute ajaline järgnevus ja kiirus.<sup>83</sup> Lisaks on Riigikohus rõhutanud, et maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing või toiming saab olla üksnes tahtlik<sup>84</sup> ning, et tahtlus võib tuleneda ka ettekirjutuse aluseks oleva õigusrikkumise iseloomust, maksuhalduri tuvastatud asjaoludest ja asjas kogutud tõenditest.<sup>85</sup> Sedavõrd tuleb pidada maksuõiguses oluliseks tõendamise aluseks ka tahtluse olemasolu isikul, kui isiku maksukäitumine on olnud maksuhalduri silmis ebakohane ja kuulub seeläbi asjaoludena arvestamisele.

Järgmise menetlusliku protsessi etapina, kui ümberkvalifitseerimine on leidnud maksuhalduri hinnangul piisavalt tõendamist, määrab maksuhaldur tasumisele kuuluva maksusumma MKS-i § 92 lõikes 1 nimetatud juhtudel, sealhulgas kui maksudeklaratsiooni andmed osutavad ebaõigeks ning maksukohustuslane ka ise ei paranda deklaratsiooni. Maksuhaldur on kohustatud järgima MKS §-s 98 sisalduvat aegumistähtaega. Maksumaksjale on korrigeerimise õigus kehtestatud MKS § 88 lg 1 teise lause järgi. Maksusumma määratakse seejärel maksuotsusega vastavalt MKS §-le 95. Maksu- ja Tolliametil on seeläbi võimalik maksude korrigeerimine kohaldades MKS § 94, mis näeb ette võimaluse määrata maksusumma hindamise teel. Väärrib selgitamist, et kirjalike tõendite puudulikkus ei saa kaasa tuua maksukohustusest vabanemist. Kui maksukohustuslane rikub oma kaasaaitamiskohustust, siis väheneb sellega sünkroonselt ka maksuhalduri tõendamiskohustus. Sellisel juhul, kui kirjalikke tõendeid ei ole, võib maksuotsuse motiveerimiseks kasutada ka kaudseid tõendeid, võrdlusi ja prognoose. Kaudne maksustamine võib osutada vajalikuks näiteks siis, kui raamatupidamise algdokumentid on hävinud või kui arvepidamine on puudulik või korratu.<sup>86</sup> Seega on maksuhalduril maksu korrigeerimisel lubatud maksusumma hinnata olemasolevatele tõenditele või informatsioonile tuginedes, kui juhul tal ei ole võimalik maksumaksjalt vajalikke tõendeid

---

<sup>82</sup> RKHKo 17. juuni 2009, 3-3-1-23-09, p 15; RKHKo 20. jaanuar 2010, 3-3-1-74-09, p 9; RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-52-09, p 15.

<sup>83</sup> RKHKo 17. juuni 2009, 3-3-1-23-09, p 15.

<sup>84</sup> RKHKo 13. veebruar 2012, 3-3-1-79-11, p 21; RKHKo 11. jaanuar 2007, 3-3-1-62-06, p 13.

<sup>85</sup> RKHKo 20. jaanuar 2010, 3-3-1-74-09, p 9; RKHKo 6. november 2001, 3-3-1-54-01, p 2.

<sup>86</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 141-142; RKHKo 14. jaanuar 2009, 3-3-1-70-08, p 22.



kätte saada. Samuti juhul, kui olemasolevad tõendid ei ole sama väärtusega nagu seda oleksid otsesed tõendid. Sedavõrd lasub maksumaksjal ka suurem tõendamiskoormis vastupidise olukorra tõestamiseks.

Riigikohtu halduskolleegium on MKS § 94 lg-ga 1 seonduvalt mitmes lahendis selgitanud, et maksuhaldur peab oma tegevuses kaaluma, kas hindamine on võimalik ja vajalik. Kui hindamine on võimalik ja vajalik, siis seega on maksuhaldur kohustatud tuvastama tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel.<sup>87</sup> MKS § 94 lg 1 sõnastus "maksuhaldur võib" ei tähenda maksuhalduri õigust teha suvaotsus, vaid eeskätt pädevust ja volitust otsustada maksusumma määramine ka hindamise teel.<sup>88</sup> MKS § 12 alusel teostab maksuhaldur kaalutusõigust kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve.<sup>89</sup> Ühtlasi ei tohi maksuhalduri poolt hindamise kasutamine viia olukorrani, kus maksukohustuslasele on kasulik oma kohustusi eirata. Hindamiseks sobiva meetodi peab valima maksuhaldur. Arvestada tuleb ka sellega, et vajadusel alustab maksuhaldur menetlust seoses maksualase süüteoga.<sup>90</sup> Seega kokkuvõtvalt võib nentida olulisust olukorras, et maksuhaldur näitaks kuidas ja millises ulatuses toimib õigusvastane maksueelise saamine, mida püütakse majandustegevusele ja konkreetsetele tehingutele mittevastava juriidilise vormi andmise abil saavutada.<sup>91</sup> Maksu- ja Tolliametile on antud kaalutusõigus otsustamiseks kahtlustuse üle, mille alusel ta hindab, et kas maksumaksja on maksude arvutamisel käitunud õigusvastaselt ja eeltoodud analüüsi arvestades on Maksu- ja Tolliametil kohustus seda kahtlustust ka veenvalt motiveerida. Kuna Maksu- ja Tolliameti poolt maksumenetluses tehtud õiguslikud käigud on maksumaksjale siduvad, siis peab maksuhaldur ka ise olema kahtlustuses sedavõrd veendunud, et maksumenetluse koormavus ja aeganõudvus ei oleks maksumaksjale ebaproporsionaalselt piirav.

---

<sup>87</sup> RKHKo 14. jaanuar 2009, 3-3-1-70-08, p 21; RKHKo 1. veebruar 2012, 3-3-1-60-11, p 38; RKHKo 9. jaanuar 2013, 3-3-1-38-12, p 27; RKHKo 16. oktoober 2013, 3-3-1-42-13, p 13.

<sup>88</sup> RKHKo 14. jaanuar 2009, 3-3-1-70-08, p 21; RKHKo 16. oktoober 2013, 3-3-1-42-13, p 13.

<sup>89</sup> RKHKo 16. oktoober 2013, 3-3-1-42-13, p 13; RKHKo 1. veebruar 2012, 3-3-1-60-11, p 38.

<sup>90</sup> RKHKo 14. jaanuar 2009, 3-3-1-70-08, p 24.

<sup>91</sup> RKHKo 26. mai 2011, 3-3-1-23-11, p 14.

## 2.2.2. Ümberkvalifitseerimise õiguslik alus

Kuigi avalikus õiguses kehtib põhimõte, et kõik mis ei ole lubatud, on keelatud; siis hea usu põhimõttest lähtuvalt peavad õiguse subjektid avaliku võimuga suhtlemisel siiski tegutsema heas usus. Eesti maksuõiguses on see põhimõte konkretiseeritud MKS §-s 84, mis ütleb, et 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. See tähendab, et lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Seega, kui maksumaksja teeb mingi kunstliku või ebatavalise tehingu ning sellise tehinguvormi valiku peamine põhjus oli maksukohustusest pääsemine, siis võimaldab MKS § 84 tehingut ignoreerida ja viia maksustamine läbi tegeliku majandusliku sisu alusel.<sup>92</sup> Käesolevas magistritöös keskendutaksegi palgatulu asemel dividenditulu maksmisel õiguspärase käitumise piiritlemisel õigusvastasest nimetatud kui peamise õigusliku aluse analüüsimisele.

Maksukohustuslaste võrdse kohtlemise eesmärk peab silmas samadel asjaoludel ühesugust maksustamist. Selle põhimõtte realiseerimiseks ei tule maksumaksjaid „võrdsustada“, vaid välistada juhtumid, kus üks isik saaks ebaõige vormi kasutamise tulemusena õigustamatult soodsama maksustamise osaliseks. Maksustamine on põhjendatud, kui selle eesmärgiks on maksumaksjate võrdne kohtlemine, ja eelkõige siis, kui maksumaksja loob kunstlikud tingimused selleks, et temale laieneksid maksusoodustust võimaldavad sätted.<sup>93</sup> See tähendab, et sarnaste juhtumite korral toimuks maksukäitumine sarnastel tingimustel ja alustel.

Riigikohus on seisukohal, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning samas ei ole kellegil kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Edasistes asjades ei ole kohus seda seisukohta samuti muutnud ja leiab jätkuvalt, et maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab selle tegelikule majanduslikule sisule ja järgitakse maksuseadusi.<sup>94</sup> Sedavõrd on maksu

---

<sup>92</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 54.

<sup>93</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 37.

<sup>94</sup> RKHKo 25. aprill 2011, 3-3-1-15-11, p 13.

planeerimisel kohustus järgida seaduses kehtestatud piire, kuna piiride ületamisel võib olla suure tõenäosusega tegemist ebaseadusliku tegevusega.

Tehingutele teistsuguse maksuõigusliku kvalifikatsiooni andmiseks kohalduv MKS §-i 84 kohta on Riigikohus leidnud, et MKS §-ist 84 võib maksuhaldur maksukohustuslase tehingutele anda teistsuguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksusumma, lähtudes tehingu majanduslikest tagajärgedest. Maksu määramiseks ei piisa aga üksnes majandustegevuse tegeliku sisu väljaselgitamisest. Maksuotsuses tuleb viidata maksu määramise õiguslikule alusele, sealhulgas ka põhjendada maksuotsust õiguslikult.<sup>95</sup> Maksuhaldur lasub seega kohustus ka õiguslikult siduda õiguslik alus, mille alusel saab seeläbi toimuda tehingu ümberkvalifitseerimine.

MKS §-le 84 lisaks reguleerib teeseldud tehingu ja maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtava tehingu või toimingu tähendust maksustamisel ka MKS §-d 83 lg 4. Neist mõlemist sätetest tuleneb, et maksustamisel tuleb lähtuda toimunu tegelikust majanduslikust sisust.<sup>96</sup> Ette on tulnud juhtumeid, kui maksuhaldur on maksuotsust motiveerinud ekslikult ja kohaldanud ebaõiget õigusliku alust. MKS § 83 lg 4 järgi ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse ning kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Riigikohtu üldkogu on tsiviilasjas nr 3-2-1-82-14 p-s 34 märkinud, et MKS § 83 lg 4 puhul on tegemist viitega tsiviilõiguse normidele. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 89 lg 1 kohaselt on näilik tehing selline tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad. Riigikohus on selgitanud, et MKS § 83 lg-t 4 saab kohaldada olukorras, kus tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või teeseldakse tehingu toimumist üldse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, on maksu määramiseks vaja tuvastada ka maksueelis, mis tähendab, et tuleb tuvastada, mille poolest varjatud tehingu maksustamine erineb näiliku tehingu maksustamisest.<sup>97</sup>

Seega eeldab varjatud tehingu MKS § 83 lg 4 alusel maksustamine seda, et varjatud tehinguga saavutatakse võrreldes näiliku tehinguga soodsam maksustamine. Kui varjatud tehinguga maksueelist ei saada, puudub maksuhalduril alus MKS § 83 lg 4 alusel maksu määramiseks. Lisaks ei saa maksu MKS § 83 lg 4 alusel määrata ainuüksi põhjusel, et maksuhalduri hinnangul

<sup>95</sup> RKHKo 26. mai 2011, 3-3-1-23-11, p 12; RKHKo 9. detsember 2009, 3-3-1-67-09, p 18.

<sup>96</sup> RKHKo 20. juuni 2007, 3-3-1-34-07, p 14.

<sup>97</sup> RKHKo 11. jaanuar 2012, 3-3-1-46-11, p 18–20; RKPJKo 24. oktoober 2017, 3-15-1303/37, p 9.

on maksumenetluses vaatluse all oleva tehingu eesmärk mingi hüve õigusvastane saamine mõnelt teiselt haldusorganilt.<sup>98</sup> Selgitades veel MKS § 83 lg 4 aluseid, siis näilik tehing tuvastatakse, lähtudes TsÜS §-s 89 sätestatust. Maksueelise olemasolu ei ole TsÜS § 89 järgi näiliku tehingu tuvastamiseks vajalik. Riigikohus on leidnud, et tehingu näilikkuse tuvastamine eeldab tahteavalduste, see on tehingu sisulist hindamist. Poolte tegeliku tahte kindlakstegemisel peab tuvastatud asjaoludest usutavalt nähtuma, et poolte tegelik tahe ei olnud suunatud vaidluse all oleva tehingu tegemisele, vaid nad soovivad sellega varjata teistsugust tehingut.<sup>99</sup> Seeläbi on oluline teha vahet MKS §-il 84 ja § 83 lg-el 4 ning kohaldada sätteid õigesti, kuivõrd normide mõte ja tagajärjed isikutele on erinevad.

Niisiis on MKS § 83 lõige 4 ja § 84 teineteist välistava kohaldamisalaga. MKS § 83 lõige 4 kohaldub ainult näilikele ja seetõttu tühistele ehk õiguslikus mõttes mitteeksisteerivatele tehingutele. Näiline on tehing, milles kokkulepitud tagajärgi pooled tegelikult ei soovi, see tähendab nad on varjatult kokku leppinud, et nad ei loe end seotuks tehingus näidatud õiguste ja kohustustega. MKS § 84 seevastu just kohaldub kehtivatele tehingutele, mille õiguslikke tagajärgi pooled soovivadki, kuid millele nad on andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Muuhulgas peab MKS § 84 kohaldamiseks tehing olema mittekohaselt vormistatud maksukohustuse vähendamise eesmärgil. MKS § 83 lõike 4 puhul pole tähtsust, kas tehingut teeseldi maksukohustuse vältimiseks või muudel kaalutlustel.<sup>100</sup>

Riigikohus on 27. septembri 2017 a lahendis nr 3-14-53226 seisukohal, et MKS § 84 kohaldamine on õigustatud juhul, kui on tegemist tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist. Samas märgib halduskolleegium, et MKS §-st 84 tulenevat majandusliku tõlgendamise meetodit saab rakendada ka sellisel juhul, kui tehingutel on ka muid eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise saamine on peamine eesmärk. Lisaks on kohus rõhutanud, et maksukohustuslasel peab siiski olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneks kõrgem maksukoormus.<sup>101</sup> Seega kinnitatakse kohtupraktikas, et lubatud piirides maksude planeerimine on õiguspäraselt võimalik ja maksumaksjal on õigus valida lubatud toimimiste vahel väiksema maksukoormusega kaasnev maksukäitumine.

<sup>98</sup> RKPJKo 24. oktoober 2017, 3-15-1303/37, p 9.

<sup>99</sup> RKPJKo 24. oktoober 2017, 3-15-1303/37, p 10; RKTKo 4. veebruar 2009, 3-2-1-139-08, p 8.

<sup>100</sup> RKHKo 27. september 2017, 3-14-53226, p 13.

<sup>101</sup> RKHKo 17. juuni 2009, 3-3-1-23-09, p 12

MKS §-s 84 väljendatud tehingu majandusliku sisu tuvastamise põhimõtte eesmärgiks on vältida olukorda, kus maksukohustuse tekkimine sõltub üksnes tehingu osapoolte poolt tehingule antud moonutatud juriidilisest vormist. Tehingu sellise vormi mitteametustamise tingimuseks maksustamisel on, et pooled on maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil valinud tehingu majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi, millega nad lootsid saavutada maksustamisel soodsama tulemuse. Füüsilise isiku puhul on tegemist maksude tasumisest kõrvalehoidumisega, kui isik saab majanduslikus mõttes tulu ja ta väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades.<sup>102</sup> Seetõttu on oluline tuvastada MKS § 84 puhul nii maksude tasumisest kõrvalehoidumise tahe kui ka ebakohane tehingu juriidiline vorm.

Riigikohus on korduvalt selgitanud, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel (nii öelda kuritarvitamisel), misjuhul eeldab MKS § 84 õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Kuigi MKS § 84 ei sisalda seaduslike võimaluste kuritarvitamise eeldust sõnaselgelt, tuleneb see normist endast. Riigikohus on mitmetes lahendites nõustunud, et õigusselgus<sup>103</sup> oleks paremini tagatud, kui õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega. Sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, võiksid olla näiteks tehingu ebakohasus (see tähendab, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud); ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, see tähendab, et kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse; mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks (ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks

---

<sup>102</sup> RKHKo 17. juuni 2009, 3-3-1-23-09, p 13.

<sup>103</sup> Õigusselguse põhimõtte on maksuõiguses oluline põhimõtte, millest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav. Maksuseadus peab olema võimalikult selge ja konkreetne, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada. Kui on vaja suunata maksumaksjat muude õigusaktide juurde, siis peab maksuseadus sisaldama vastavat viidet. Materiaalses maksuõiguses ei ole analoogia lubatud. Maksumaksja ei pruugi tema maksukohustust mõjutavat üksikut normi leida väljaspool maksuseadusega määratud piire. Õigussealgu põhimõtet võivad rikkuda näiteks liiga sagedased ja lühikese etteteatamisega tehtud maksuseaduste muudatused. Maksuseaduse ja maksusüsteemi selgust ja läbipaistvust võib hägustada liiga suur maksusoodustuste ja erandite maht. Maksuseadusest arusaamist võib raskendada ka näiteks liiga sagedas viitamine teistele seadustele või suur volitusnormide ja määruste arv. – L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 9.

mõistlikum).<sup>104</sup> Lisaks peab MKS § 84 rakendamiseks objektiivsetest asjaoludest olema võimalik järelda, et tehingute ja toimingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine ning tegevusel puuduvad muud majanduslikud põhjendused.<sup>105</sup> Seega on Riigikohus küll andnud suuniseid kuidas tuleb maksuhalduril tõlgendada õigusliku aluse MKS § 84 sisu, kuid samuti asunud korduvalt seisukohale, et antud paragrahvi sisu peaks siiski olema täpsemalt määratletud.

Ajaloolist kulgu silmas pidades, siis on Riigikohus olnud juba ligi paarkümmend aastat järjepidevalt hinnangul, et maksustamisel ja maksuvaidluste lahendamisel tuleb lähtuda majandustehingute sisust, mitte aga sellest, kuidas need tehingud on vormistatud. Esimest korda rõhutas Riigikohtu halduskolleegium seda põhimõtet 4. oktoobri 1999. aasta määruses haldusasjas nr 3-3-1-31-99. Määruse punktis 3 kirjutati: "TuMS sätteid tuleb tõlgendada sama seaduse teiste sätete ning selle seaduse mõtte ja eesmärgi, samuti maksuõiguse üldiste põhimõtete kohaselt. Maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis. Sellise teokoosseisu alusel tekib maksuõigussuhe riigi ja maksumaksja vahel. Seetõttu tuleb maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Vastasel korral oleks lepingupooltel võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Selline olukord oleks vastuolus maksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega."<sup>106</sup>

Seega ei saa poolte tahet nii öelda lepingu liigi valikul pidada vaidlusaluse suhte määratlemisel keskseks. Paralleelina võib tuua näite töösuhete puhul, kus muudele käsunduslepingutele omane poolte tahte dispositiivsuse põhimõte töösuhetes ei kehti. Töölepingu mõiste on kindlaks määratud TLS §-ga 1 ning sellise lepingu sõlmimise korral kuulub TLS § 8 kohaselt kohaldamisele töölepingu seadus. VÕS § 29 loetletud asjaolud määravad lepingu sisu. Töösuhete tuvastamiseks on vaja seetõttu välja selgitada, kas lepingus sisalduv kokkulepe näeb ette töösuhete või muu võlaõigussuhete (näiteks töövõtt või käsund) tekkimise. Ebaselguse korral lepingu tekstis kerkib üles vajadus VÕS § 29 nimetatud asjaolude arvesse võtmiseks. VÕS § 29 lg 6 kohaselt tuleb lepingutingimust tõlgendada koos teiste lepingutingimustega, andes sellele tähenduse, mis tuleneb lepingu kui terviku olemusest ja eesmärgist. Kui pooled lepivad

---

<sup>104</sup> RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-59-09, p 19; RKHKo 25. aprill 2011, 3-3-1-15-11, p 17.

<sup>105</sup> RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-59-09, p 18.

<sup>106</sup> RKHKo 5. detsember 2005, 3-3-1-56-05, p 9.

kokku tingimustes, mis ei ole kooskõlas töölepingu seadusega, ei näita see, et poolte vahel puuduks töösuhe.<sup>107</sup> Seetõttu ongi just oluline tuvastada keskse tähtsusega lepingu või tehingu alusel toimuva suhte olemus. Kui poolte vaheline suhe on olemuselt töösuhe, ei ole võimalik asuda seisukohale, et tegemist on käsundi või töövõtuga.<sup>108</sup> Sama kehtib ka dividenditulu maksmisel äriühingu omanikule, kuivõrd ei pruugi tehingu juriidiline vorm vastata oma sisule, siis tuleb sellisel juhul asuda ka seisukohale, et taolised tehingud on tehtud õigusvastaselt.

Kokkuvõtvalt nähtub, et Eestis hetkel kehtiva regulatsiooni kohaselt toimub maksumenetluses dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks MKS § 84 alusel, mis sisaldab lühidalt viidet majandusliku tõlgendamise meetodile. See kehtib üldiselt kõikidele tehingutele, mis vajavad ümberkvalifitseerimist mõneks teiseks kohaseks tehinguks. Järgnevalt analüüsitakse majandusliku tõlgendamise meetodi sisulist olemust.

### **2.2.3. Majandusliku tõlgendamise meetodi olemus**

Eelnevas alapeatükis selgitati, et MKS §-st 84 lähtuvalt võib maksuhaldur maksumenetluse käigus poolte vahel tehtud tehingutele anda teistsuguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksusumma, lähtudes tehingu majanduslikest tagajärgedest. Seetõttu tuleb esmalt hinnata maksusoodustuse reaalselt saamist nimetatud õigusliku aluse puhul ja seejärel seostada, et maksusoodustus on tekkinud läbi ebakohase majandusliku vormi. Selle tuvastamiseks kasutataksegi nii tehingute kui lepingute puhul majandusliku tõlgendamise meetodit.

Majandusliku tõlgendamise meetodi puhul kasutatakse funktsionaalset lähenemist, mis lisaks õigusnormi tunnuste järgi kvalifitseerimisele lähtub isiku sisulisest tegevusest ja selle eesmärkidest. Kui maksumaksja on tehingule andnud vormi, millele näiteks grammatilisel tõlgendamisel ei laiene maksustatav norm (näiteks töötasu maskeerimine teise, mittemaksustatava lepinguliigiga), on maksustamise aluseks ikkagi toiminguga majanduslik sisu ning resultaat ja ebaõige vorm tuleb jätta kõrvale. Seega tuleb maksunormide rakendamisel

---

<sup>107</sup> TlnRnKo 30. aprill 2009, 3-07-2334, p 15.

<sup>108</sup> TlnRnKo 30. aprill 2009, 3-07-2334, p 16.

anda maksumaksja esitatud asjaoludele uus, iseseisev maksuõiguslik hinnang,<sup>109</sup> kuivõrd maksustamise seisukohast on olulised ka tehingu täitmisest tulenevad reaalsed tagajärjed,<sup>110</sup> mida tehingu tõlgendamisel ja ümberkvalifitseerimisel tuleb kindlasti hinnata.

Tehingu majandusliku sisu arvestamine tähendab seega antud juhul iseseisva, tsiviilõigusest vabastatud maksuõigusliku mõiste loomise tunnustamist ja sama sõnastusega mõisteid ei pea tõlgendama ilmtingimata samamoodi. Kui maksunorm ka seostub tsiviilõigusega, ei pea ta vastama kindlale lepingutüübile või instituudile, sest maksuõigus järgib oma individuaalseid õigussuhte kujundamise põhimõtteid. Siiski ei saa eitada olulisi kokkupuutepunkte, millal maksunormi sisustamiseks tuleb pöörduda tsiviilõiguse poole. Osaliselt baseerub maksuõigus tsiviilõiguslikel institutsioonidel, seejuures täiendatakse tsiviilõiguslikke tunnuseid, mis tsiviilõiguslikust mõistest selgelt kõrvale kaldudes on seotud majandusliku sisuga. Seadusandja on püüdnud õiguskorra ühtsuse nimel kasutada samasid mõisteid harjumuspärasest kontekstis, et seaduse rakendajad mõistaksid maksunormi tähendust sarnastes olukordades ühesuguselt.<sup>111</sup> Seega on majandusliku tõlgendamise meetod tihtipeale olemuselt vajalik ja mõõdapääsmatu viis mõistmaks maksunormide sisu.

Majandusliku tõlgendamise meetod on lahtumalt seotud ka õiguskindluse põhimõttega.<sup>112</sup> Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt tuleb tavatus vormis lepingulisi suhteid maksustada sama maksunormi alusel, mis peab olema rakendatav kõigis analoogsetes olukordades. Vahet tuleb teha olukordadel, kui isikud on loonud individuaalseid iseärasusi arvestades teistsuguse lepingulise suhte nendest tehingutest, mille vorm on muudetud tegeliku õigussuhte varjamiseks. Maksuõigus seab vabale tsiviilõiguslikule kujundusele piiranguid ja tunnustab neid tehingu vorme, mida tuleb lugeda sobivaks eesmärgipärase majandusliku efekti kaasatoomiseks. Vastupidisel juhul võimaldaks riik piiramatut maksude planeerimist tehingutega, mis väldivad tegelikku maksukohustust ja oleks seetõttu vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega.<sup>113</sup> Seega

---

<sup>109</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 34.

<sup>110</sup> RKKKo 15. jaanuaril 2001, 3-3-1-57-00, p 4.

<sup>111</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 35.

<sup>112</sup> Maksustamisel on oluline arvestada põhiseaduse §-st 10 tulenevat õiguskindluse põhimõtet. Õiguskindluse üks komponent on õiguspärane ootus. – L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 8-9.

<sup>113</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, lk 35.



on oluline, et ka maksuõiguses oleks tehingute tegemine reguleeritud, isikutel võrdsed võimalused ja kindel ootus võimalike õiguslike tagajärgede suhtes. Samuti, kui tehingud on tehtud ebakohaselt, oleks võimalik neid nende tegeliku sisu järgi hinnata ja tõlgendada need sisule vastava vormi järgi.

Euroopa Kohus on majandusliku tõlgendamise meetodi sisu selgitanud mitmel korral. Nii on näiteks Euroopa Kohus *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland* asjas nentunud, et tehingute kajastatav sisu peab vastama majanduslikule tegelikkusele.<sup>114</sup> Lahendis *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excis* selgitanud, et tehingute tegeliku sisu ja tegeliku tähenduse tegemisel võib kohus arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset olemust kui maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid.<sup>115</sup> *Part Service Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze* lahendis on kohus eeltoodule lisaks täpsustanud (viimati nimetatud *Halifaxi* lahendi punktide), misjuhul eelnimetatud aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust, mis võivad tuleneda näiteks turunduse, tegevuse korraldamise või garantiiga seotud kaalutlustest.<sup>116</sup> Seetõttu saab Euroopa Kohtu seisukohad majandusliku tõlgendamise meetodi rakendamise eelduste kohta kokku võtta järgmiselt, et isiku valik erinevate maksustatavate ja mittemaksustatavate tehingute vahel põhineb real teguritel, muu hulgas maksunduslikel kaalutlustel, ning isikult ei nõuta, et ta on kohustatud valima kõrgeima maksukoormusega tehingu. Vastupidi, maksumaksjad võivad korraldada oma äritegevust selliselt, et piirata oma maksukoormust. Kuritarvituse võib tuvastada, kui tehingute tulemuseks on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus soodustust ettenägeva õigusnormi eesmärkidega ning paljude objektiivsete tegurite põhjal on ilmne, et puudutatud tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine.<sup>117</sup> Seega annab Euroopa Kohus küll juhise tehingu tõlgendamiseks majandusliku tõlgendamise meetodi kaudu, kuid täpsed, sealhulgas nimetatud objektiivsed tegurid, tuleb siiski riigiti formuleerida.

---

<sup>114</sup> EKo 12. september 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland*, p 65.

<sup>115</sup> EKo 21. veebruar 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excis*, p 81.

<sup>116</sup> EKo 21. veebruar 2008, C-425/06 *Part Service Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze*, p 62.

<sup>117</sup> TlnRnKo 4. märts 2009, 3-08-364, p 8.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et tehingu majandusliku tõlgendamise põhimõtte eesmärgiks on järelikult vältida olukorda, kus maksukohustuse tekkimine sõltub üksnes tehingu osapoolte poolt tehingule antud juriidilisest vormist. Tehingu õigusliku vormi mitteamvestamise tingimuseks maksustamisel on, et pooled on maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil valinud tehingu majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi, millega nad on saavutanud sama majandusliku tagajärje, kuid maksustamisel soodsama tulemuse.<sup>118</sup> Sedavõrd saab pidada nimetatud majandusliku sisu tuvastamise põhimõtet kõige olulisemaks printsiibiks ja seega teejuhiks palgatulu asemel dividenditulu maksmise lubatavuse piiritlemisel. Lisaks on see põhimõte vajalik mõistmaks ja tuvastamaks ka maksuõiguse normide sisu.

#### **2.2.4. Üldise kuritarvituste vastase sätte välistamine õigusliku alusena**

Dividenditulu ja palgatulu eristamisel kuulub kohaldamisele MKS § 84, mille alusel on eeltoodust tulenevalt<sup>119</sup> oluline asjaolusid hinnata tehingu tegelikust majanduslikust sisust lähtuvalt ja seda vajadusel ümberkvalifitseerida, siis sedavõrd oleks maksuhalduril otstarbetu tugineda taolistel juhtumitel uuele TuMS § 5<sup>1</sup> sättele. Järgnevalt analüüsitakse, et miks on dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks ebakohane kasutada uut kuritarvituste vastast sätet õigusliku alusena, kuivõrd selle õigusliku aluse sisu võiks olla kohane ümberkvalifitseerimisel kohaldamiseks.

Uue TuMS redaktsiooniga<sup>120</sup> 01.01.2019 a võeti üle Euroopa Liidu direktiiv nr 2016/1164<sup>121</sup>, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. Olulisem sätte magistritöö konteksti kohaselt, mis üle võeti, oli artiklist nr 6 tulenev üldine kuritarvituste vastane reegel.<sup>122</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadusega<sup>123</sup> sõnastati reegel §-s 5<sup>1</sup>, mille lõike 1 järgi ei võeta tulumaksuga maksustamisel arvesse tehingut või tehingute ahelat, mille põhieesmärk või üks põhieesmärkidest on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse või välislepingu sisu või eesmärgiga, ja mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes tegelik. Tehingute ahel võib koosneda rohkem kui

<sup>118</sup> TlnRnKo 4. märts 2009, 3-08-364, p 8.

<sup>119</sup> Vt täpsemalt magistritöö p 2.2.2 analüüsi.

<sup>120</sup> Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 28.12.2018, 51.

<sup>121</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193, 19.07.2016.

<sup>122</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193, 19.07.2016.

<sup>123</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 28.12.2018, 44.

ühelst vaheastmest või osast. Lõige 2 täpsustab, et tehingut või tehingute ahelat ei peeta tegelikuks, kui see ei ole tehtud reaalsetel elulistel või ärielistel põhjustel, mis kajastavad tehingu tegelikku majanduslikku sisu. Varasemates TuMS redaktsioonides<sup>124</sup> sisaldus üldine kuritarvitamise reegel TuMS § 50 lg-s 1<sup>4</sup> ja see kehtis ammendavale loetelule, et millistel juhtudel dividendi tulumaksuga ei maksustatud. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse<sup>125</sup> § 1 p-ga 15 tunnistati nimetatud lõige kehtetuks, kuna uus lisatud kuritarvituste vastane säte § 5<sup>1</sup> kehtib kogu tulumaksuseaduse suhtes.<sup>126</sup> Kuigi varasemalt oli üldine kuritarvituste vastane reegel ka TuMS-is sees, siis uue regulatsiooni kohaselt kehtib see reegel nüüd üldiselt kogu maksuõiguses tulumaksuga seondult.

Direktiivi 2016/1164 preambula p 11 sätestab, et üldine kuritarvituste vastane reegel on maksusüsteemides ette nähtud selleks, et võidelda nende kuritarvitavate maksutavadega, mida ei ole konkreetsete sätetega veel reguleeritud. Seega on üldise kuritarvituste vastase reegli eesmärk täita lünki ja see ei tohiks mõjutada kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist. Euroopa Liidus tuleks üldist kuritarvituste vastast reeglit kohaldada kokkulepetele, mis on fiktiivsed; muul juhul peaks maksumaksjal olema õigus valida oma majandustegevuse jaoks maksustamise seisukohalt kõige tõhusam ülesehitus. Lisaks on oluline tagada, et üldist kuritarvituste vastast reeglit kohaldataks ühetaoliselt liikmesriigi sees, Euroopa Liidu piires ja suhetes kolmandate riikidega, nii et selle kohaldamisala ja kohaldamise tagajärjed ei oleks riigisisestest ja piiriülestes olukordades erinevad. Liikmesriike ei tohiks takistada kohaldamast karistusi, kui on kohaldatav üldine kuritarvituste vastane reegel. Hinnates seda, kas kokkulepet tuleks lugeda fiktiivseks, võib liikmesriik saada kaaluda kõiki reaalseid majanduslikke põhjusi, sealhulgas finantstegevust.<sup>127</sup> Seetõttu tuleb erireeglina dividendide ja palgatulu eristamise juhtudel kohaldada MKS § 84, misjuhul on oluline mõista erinevusi uue kuritarvituste vastase sätte ja MKS §-i 84 vahel, kuna esiteks ei ole TuMS § 5<sup>1</sup> puhul vajalik tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlaks tegemine või tehingu ümberkvalifitseerimine. Sõltuvalt asjaoludest võib maksuhaldur TuMS § 5<sup>1</sup> puhul piirduda üksnes tehingu kõrvalejätmisega maksuarvestusest. Teiseks kohaldub uus säte ka olukorras, kus tehingu või tehingute ahela

---

<sup>124</sup> Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903 ... redaktsioon RT I, 06.12.2018, 5 ja varasemad.

<sup>125</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 28.12.2018, 44.

<sup>126</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seaduse 705 seletuskiri, lk 5. – Arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/97180f59-7b6f-4797-aa2d-d6604039633b>, 28.02.2019.

<sup>127</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad, preambula p 11. – ELT L 193, 19.07.2016.

eesmärk ei ole küll täielik maksudest kõrvalehoidumine, vaid kunstlikult soodsama maksutagajärje saavutamine.<sup>128</sup>

Seetõttu ei ole üldine kuritarvituste vastane säte asjakohane dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks ja ülaltoodud põhjustel ei sobi see kohaldamisele ning seeläbi tuleb see säte jätta kõrvale. See on oluline hinnang käsitlemaks asjakohast õiguslikku alust, mis tooks maksumaksjale kaasa ka vajalikud tagajärjed õiguspäraseks toimimiseks.

### **2.2.5. Õigusvastase maksukäitumise motiveerimine ümberkvalifitseerimisel**

Dividendipoliitika kujunemine ja maksustamisega seotud aspektide hindamine on Eestis üsna värske valdkond. Sellest annab mõista praktikas tõusetunud mitmed probleemid, mille lahendamine on vajanud kohtumenetluse korras tõlgendamise osas selgituste saamist. Autori hinnangul on meie õigussüsteemis dividendide ja palgatulu eristamise regulatsioon puudulik, kuivõrd on jäetud suur kaalutlusruum meie maksude kogujast Maksu- ja Tolliametile hindamaks ning määramaks dividenditulu ja palgatulu eristamisega seonduvaid asjaolusid. Erinevate juhendite koostamisega on aastast aastasse nähtuv olukord kuidas Maksu- ja Tolliamet on püüdnud pidevalt leida viise, mille alusel oleks võimalik käsitleda dividendide tasumist õigusvastasena ja leidmaks lahendusi, kuidas õiguspäraselt maksukäitumist motiveerida. Sellest tulenevalt analüüsib autor käesolevas alapeatükis, et millistel juhtudel saab käsitleda dividendide tasumist õigusvastasena teenuse osutamise lepingute ümberkvalifitseerimise näidetel.

Praktikas toimub tihti töösuhte varjamine esmatasandil teenuse osutamise lepingute taha, mille alusel on võimalik neid lepinguid tasustada tasuga, millega kaasneb madalam maksukoormus, siis käsitletakse ka kõnekeeles "OÜtamise" problemaatikat magistritöö kontekstis, kui õigusvastast maksukäitumist. Nimetatud võimalus loob äriühingute omanikele, kes enesega taolise teenuse osutamise lepingu sõlmivad, seeläbi suurema võimaluse niiöelda ülejäägina puhaskasumist rohkem dividendide välja maksta, kuigi töö teostamine toimub tegelikult

---

<sup>128</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seaduse 705 seletuskiri, lk 5. – Arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/97180f59-7b6f-4797-aa2d-d6604039633b>, 28.02.2019.

töölepingulises vormis. Seega on töölepingulised suhted, teenuse osutamise lepingulised suhted ja dividendi maksmine omavahel seotud.

Õigusvastase maksukäitumisena dividenditulu ja palgatulu eristamisega seoses käsitlesid 2015. aastal kokku kolm Riigikohtu lahendit tulude ümberkvalifitseerimise küsimuse lahendamist – kas ja millal saab maksuhaldur isikutele makstud tasu ümber kvalifitseerida töötasuks ja nõuda selliselt tasult tulu- ja sotsiaalmaksu tasumist. Tarbekeeles hakati selliseid skeeme „OÜtamiseks” nimetama ja maksuhaldur võttis teema teravalt luubi alla.<sup>129</sup> „OÜtamise“ all peeti nende kohtuasjade kontekstis silmas olukorda, kus üldjuhul niiöelda ühemeheühing osutab teisele ühingule näiteks konsultatsiooniteenuseid, mida maksuhaldur aga tõlgendab töösuhtena ning nõuab seetõttu teenuse saajalt (tööandjalt) tööjõumaksude tasumist. Uudistes ja arvamusalustades hakati „OÜtamise“ mõistet kasutama laiemas tähenduses ning püüti halba valgusse asetada ka iseseisvalt tegutsevaid väikeettevõtjaid selle eest, et nad ei maksa osaühingust endale justkui piisavalt palju palka, vaid võtavad hoopis dividende või jätavad kasumi osaühingusse.<sup>130</sup> Küll aga 2015 aasta lõpus teatas Maksu- ja Tolliamet sotsiaalmeedia vahendusel, et loobuvad „OÜtamise” mõiste kasutamist, sest see heidab osaühingule kui ettevõtlusvormile tahtmatult halba varju.<sup>131</sup> Nimetatud ettevõtlusvorm soosis siis Maksu- ja Tolliameti hinnagul rohkem õigusvastast maksude arvestamist ja tõenäoliselt seetõttu leidis ka nimetatud tarbekeele sõna osaühingu vormile kasutust.

Magistritöö kontekstiga seondult, kuivõrd on tegemist tulude ümberkvalifitseerimisega, on niinimetatud „OÜtamise” olukorra efektiivsemaks selgitamiseks sobilik tuua näiteid seda sisaldavatest kohtulahenditest, mõistmaks, milline oli nende lahendite sisu ja mis kohtumenetluse kaudu probleemid lahendamist vajasisid ning millised olid kohtu järeldused. Need kolm esmase suure mõjuga ümberkvalifitseerimist puudutavad niinimetatud „OÜtamist” sisaldavad kohtulahendit on järgmised:

Esimene asjakohane lahend toimus 2015. aasta kevadel kohtuasjas Maksu- ja Tolliamet vs Luterna ja Rubla (12.05.2015).<sup>132</sup> Tegemist oli Riigikohtu üldkogu otsusega, kuna vaidlus kerkis üles AS Luterna (pankrotis) pankrotimenetluses. Kuigi üldkogu lahendi fookus oli

<sup>129</sup> M. Hallikma, D. Rozenblat. Maksuviidid 2017. Tallinn: AS Äripäev 2016, 34-35.

<sup>130</sup> P. Raudsepp. Ettevõtja või kurjategija? – Ajakiri MaksuMaksja, nr 10, lk 21.

<sup>131</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja tolliamet loobub OÜ-tamise mõiste kasutamisest. – Arvutivõrgus: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/maksuamet-loobub-ou-tamise-m-iste-kasutamisest>, 27.12.2018.

<sup>132</sup> Riigikohtu 12. mai 2015 lahend nr 3-2-1-82-14.

eelkõige suunatud küsimusele, kuidas ja kus toimub vaidlus, kui pankrotimenetluses on vaidlustatud maksuhalduri nõue, andis kohus siinkohal ka mõned olulised juhised maksustamise teemal. AS Luterna oli oma tegevuse korraldanud nii, et oli sõlminud juhatuse ja nõukogu liikmete ning osalt ka töötajate puhul neile kuuluvate äriühingutega käsunduslepingud peamiselt konsultatsiooniteenuste ostmiseks ning nende lepingute alusel makstav tasu maksustati siis ka kui teenustasu, samas töötasuga seotud maksukohustused jäid vastavate äriühingute kanda.<sup>133</sup>

Riigikohtu üldkogu kohustas küll selles asjas sisulist hinnangut andma Ringkonnakohtu, kellele asi uuesti menetlemiseks saadeti, ent tõi otsuses välja siiski mõne olulise seisukoha. Riigikohus leidis, et ei saa asuda põhimõttelisele seisukohale, et juhtimis- või nõustamisteenuste puhul on igal juhul tegemist selliste teenustega, mida saab alati käsitleda füüsiliste isikute poolt osutatavate teenustena ja selle kohaselt maksustada. Samas osutas kohus, et maksu määramine võib olla põhjendatud, kui kontrolli tulemusena osutub tõendatuks, et käsunduslepingud on tegelikult näilikud ning sõlmitud eelkõige töösuhte varjamiseks. Näiteks tõi Riigikohus välja, et juhatuse ja nõukogu liikmete puhul võib tehingute näilikkus väljenduda selles, et juhtimis- ja nõustamisteenuseid osutasid tegelikult äriühingute asemel juhatuse ja nõukogu liikmed füüsiliste isikutena ning seega tuleks lepingu tegelikuks pooleks lugeda füüsilisi isikuid. Töötajatega seotud äriühingute puhul aga võib tehingu näilikkus väljenduda selles, et lepingu sisust tulevalt on tegemist töölepinguga, mistõttu on põhjendatud lepingu ümberkvalifitseerimine töölepinguks. Riigikohtu üldkogu andis seega otsuses esmased juhised, samas aga rõhutades, et asjaolu, kas sellel juhul on siiski tegemist töösuhte varjamiseks sõlmitud näilike tehingutega, tuleb igal konkreetsel juhul tõendeid hinnates eraldi tuvastada ning et põhimõtteliselt on siiski võimalik, et ka juhtimis- või nõustamisteenuseid või muid teenuseid ostetakse sisse käsunduslepinguga. Oluline on igal üksikul juhul eraldi hinnata, kas sõlmitud leping vastab selle tegelikule sisule.<sup>134</sup>

Järgmine asjakohane lahend oli 11.09.2015 kohtuasjas *Sirova vs Maksu- ja Tolliamet*,<sup>135</sup> mil Riigikohtu halduskolleegium juhindus käesolevas juhtumis *Maksu- ja Tolliamet vs Luterna ja Rubla* lahendist. Kaasuse asjaoludest nähtub, et pärast varem töötajatena tööl olnud isikute juhatuse liikmeks nimetamist sõlmiti konsultatsioonilepingud töötajatele kuuluvate äriühingutega ning tasu maksti seega edaspidi äriühingutele. Selles asjas asus Riigikohus

<sup>133</sup> M. Hallikma, D. Rozenblat, lk 35.

<sup>134</sup> M. Hallikma, D. Rozenblat, lk 35-36; Riigikohtu 12. mai 2015 lahend nr 3-2-1-82-14, p 34-35.

<sup>135</sup> Riigikohtu 11. september 2015 lahend nr 3-3-1-25-15.

seisukohale, et kuna asjas kogutud tõendid viitasid sellele, et pärast konsultatsioonilepingute sõlmimist jätkasid lepingupooled varem kehtinud töölepingutest tulenevate kohustuste täitmist (sealhulgas kehtisid neile ka varem kehtinud nõuded, näiteks tööaja suhtes jms), oli põhjendatud, et maksuhaldur kvalifitseeris lepingud ümber töölepinguteks. Riigikohus viitas ka, et varem kehtinud töölepingud sisaldasid sätet, mille kohaselt jäävad lepingud kehtima ka siis, kui isikud nimetatakse juhatuse liikmeteks. Lisaks analüüsis Riigikohus lahendis maksusumma määramise meetodikaga seotud küsimusi ning leidis, et maksuhaldur oli põhjendatult lugenud äriühingutele makstud summad täies ulatuses netotasuks ning arvutanud selle järgi maksud. Riigikohus viitas, et asjaolu, et äriühingutele makstud tasu oli varasemast töötasust suurem, ei anna alust maksukohustust vähendada, pigem viitab see sellele, et äriühingutele tasu maksmise eesmärk oli maksukulu kokku hoida ning sellega töötajate käsutusse antavaid rahalisi vahendeid suurendada.<sup>136</sup>

Riigikohtu 06.10.2015 lahendis kohtuasjas Bauhof vs Maksu- ja Tolliamet<sup>137</sup> juhendus Riigikohus samuti juba eelnevatest, samal teemal tehtud kohtulahenditest. Riigikohus nõustus ka siin maksuhalduriga ning leidis, et ainuisikuliselt juhatuse liikmetele kuuluvatele äriühingutele makstud teenustasu on oma sisult käsitletav juhatuse liikme töötasuna. Peale varasemates lahendites toodu täpsustas Riigikohus siinkohal kriteeriume, mis võivad viidata sellele, et makstud teenustasu on oma olemuselt töötasu. Riigikohus viitas, et töötasule võivad peale muude asjaolude viidata sealhulgas ka järgmised kriteeriumid:

- i) vaidlusaluseid teenuseid osutanud äriühingud väljastavad arveid iga kuu samas suuruses;
- ii) äriühingud pakuvad teenust ainult või peamiselt ühele isikule;
- iii) äriühingute nimel osutatud teenused on sarnased juhatuse liikme või töötajate varasemate tööülesannetega.<sup>138</sup>

Lisaks sedastas Riigikohus, et iseenesest on juhtimis- või konsultatsiooniteenuste osutamine äriühingu kaudu võimalik. Riigikohtu üldkogu on 12. mai 2015. a asjas nr 3-2-1-82-14 tehtud otsuse punktis 32 selgitanud, et asjaolu, et juhtorgani liige ei saa oma pädevust ega vastutust üle anda, ei keela juhtorgani liikmel kolmanda isiku abi kasutamist käsundi täitmisel. Eelnevast tulenevalt ei saa ainuüksi fakt, et juriidiline isik osutab juhtimis- või nõustamisteenuseid, olla täiendava maksu- kohustuse määramise aluseks. Seega tuleb juhtimisteenuse osutamist

<sup>136</sup> M. Hallikma, D. Rozenblat, lk 36-37; Riigikohtu 11. september 2015 lahend nr 3-3-1-25-15, p 11-12.

<sup>137</sup> Riigikohtu 06. oktoober 2015 lahend nr 3-3-1-12-15.

<sup>138</sup> M. Hallikma, D. Rozenblat, lk 37.

äriühingu kaudu pidada õigustatuks näiteks juhul, kui on loodud äriühingute grupi haldamiseks eraldi valdusühing, mille töötajate tööülesannete hulka kuulub grupi liikmete juhtimine või nõustamine. Samuti on juhtimisteenuse osutamine äriühingu kaudu aktsepteeritav näiteks ka siis, kui juhatuse või nõukogu liikmed ei tegutse juhitavas ühingus igapäevaselt ning nende ametiülesannete täitmiseks vajalikud kulud katab ja töövahendid tagab teenust osutav äriühing. Sealhulgas on juhtimisteenus õigustatud ka näiteks siis, kui juhtorgani liige on ametisse nimetatud lühiajaliselt või ta pakub juhtimisteenust paljudele äriühingutele (eriti näiteks juhatust asendavate organite puhul, nagu likvideerija või pankrotihaldur).<sup>139</sup>

Seega saab eeltoodud kohtulahendite põhjal õigusvastaseks tegevuseks tehingute ja tulude ümberkvalifitseerimisel pidada järgmisi Riigikohtu seisukohti ning põhimõtteid, mis seeläbi kuuluvad õiguspäraselt Maksu- ja Tolliameti poolt ümberkvalifitseerimisele:

- i) kui kontrolli tulemusena osutub tõendatuks, et tehingud on tegelikult näilikuks ning sõlmitud eelkõige töösuhte varjamiseks;
- ii) kui teenuseid osutati tegelikult füüsiliste isikutena ja seega tuleks tehingu tegelikuks pooleks lugeda füüsilisi isikuid;
- iii) kui tehingu sisust tulenevalt on tegemist töösuhtega, mistõttu on põhjendatud tehingu ümberkvalifitseerimine töösuhteks;
- iv) kui töösuhte varjamiseks on sõlmitud näilikuks tehingud, tuleb neid igal konkreetsel juhul tõendeid hinnates eraldi tuvastada;
- v) kui äriühingutele makstud tasu oli varasemast töötasust suurem, siis ei anna see alust maksukohustust vähendada, pigem viitab sellele, et äriühingutele tasu maksmise eesmärk oli maksukulu kokku hoida ning sellega töötajate käsutusse antavaid rahalisi vahendeid seeläbi suurendada.

Nimetatud seisukohad on oluliseks orientiiriks dividenditulu ja palgatulu eristamise küsimuste lahendamisel. Nende seisukohtadega on võimalik taolist maksukäitumist majandusliku tõlgendamise põhimõtte teel motiveerida ja seeläbi ümberkvalifitseerida õiguspärasteks tehinguteks. See on oluline teadmine mõistmaks, kuidas Maksu- ja Tolliamet tõlgendab ning eristab aktiivse tegevuse eest saadud tulu passiivse tegevuse eest saadud tulust. Sealhulgas omab tähtsust aktiivsete tegevuste eristamine üksteisest, kuivõrd need tehingud on oma sisult

---

<sup>139</sup> Riigikohtu 06. oktoober 2015 lahend nr 3-3-1-12-15, p 18.



erinevad<sup>140</sup> ning sedavõrd erinevad nende tehingutega kaasnevad maksukohustused ja ka võimalused maksude planeerimisele – seda nii õiguslikult, kui õigusvastaselt.

---

<sup>140</sup> Vt täpsemalt magistritöö p 1.2.1. analüüsi.

### **3. Dividenditulu ja palgatulu piiritlemine maksuõiguslikke põhimõtteid järgides**

#### **3.1. Näiteid teistes Euroopa Liidu riikides kehtivatest põhimõtetest ning alustest dividenditulu ja palgatulu piiritlemisel**

Tulenevalt magistritöö mahupiirangust ja adekvaatse informatsiooni kättesaadavusest käsitletakse käesolevas alapeatükis lühidalt valitud Euroopa riikides kehtivaid lahendusi dividenditulu ja palgatulu piiritlemisega seonduvalt. Nimetatud valikulised näited on olulised magistritöö kontekstis, kuivõrd nad tekitavad lahenduste osas võrdlusmomendi Eestiga kuidas toimub piiritlemise küsimuse lahendamine teistes valitud Euroopa Liidu riikides.

##### **i) Soome**

Soomes maksustatakse väljamakstud dividende nii äriühingu kui ka osanike tasandil. Äriühingutele kohalduv tulumaksumäär on 20%. Individuaalsel tasandil maksustatakse dividende teenitud sissetulekuna progressiivse määra alusel (teenitud sissetuleku progressiivne määr võib ületada 50%) ja äriühingu tasandil kapitalituluna. Kapitalitulu maksustatakse 30%ga alla 30 000 euro suuruse aasta sissetuleku puhul ja 34%ga üle 30 000 euro suuruse aasta sissetuleku puhul.<sup>141</sup>

Dividendide topeltmaksustamine eemaldatakse protsessiga, mille käigus arvutatakse esmalt äriühingu puhaskasum (äriühingu varadest lahutatakse kohustused, mille tulemuseks on puhaskasum). Seejärel korrutatakse puhaskasum 8%lise matemaatilise valemiga, mille järel on võimalik sellest summast arvutada maksuvaba tulu arvestuse alus dividendi saajate tasandil. Dividendi saajate tasandil maksustatakse jaotatud dividenditulu vastavalt Soome maksuameti poolt matemaatilise valemi alusel saadud summa põhjal: dividendide puhul, mis on summas kuni 150 000 eurot, on 25% maksustatud kapitalituluna ja 75% maksuvaba; 150 000 eurot ületavate dividendide summa puhul on 85% maksustatud kapitalituluna ja 15% on maksuvaba. Dividendid, mis ületavad matemaatilise valemi alusel saadud summa, maksustatakse 75% kapitalituluna ja 25% on maksuvaba.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Matias Vitikkala, Soome maksuameti maksusekretäri 19.03.2019 e-kiri.

<sup>142</sup> Matias Vitikkala, Soome maksuameti maksusekretäri 19.03.2019 e-kiri.

Näiteks jaotatud dividendide puhul, millele kohaldub matemaatiline valem kuni 150 000 eurot makstavas vahemikus dividendid, toimub arvutuskäik järgnevalt:

- i. puhaskasum bilansist – 10000 eurot;
- ii. väljamakstud dividendid – 2 000 eurot;
- iii. äriühingu omaniku osalus – 100% (seega netoväärtus, mida kasutatakse matemaatilise valemi järgi arvutamiseks on 10 000);
- iv. maksuvaba tulu arvestamise alus tulenevalt matemaatilisele valemile – 800 eurot ( $10\,000 * 0,08$ );
- v. matemaatilisele valemile vastavate dividendide (800 eurot) puhul maksustatakse seega 200 eurot kapitalitulust 30%ga ja 600 eurot on maksuvaba;
- vi. dividendid, mis ületavad matemaatilise valemi alusel saadud summat ( $2000 - 800 = 1200$  eurot) on 900 eurot maksustatud kapitalituluna ja 300 eurot maksuvaba.<sup>143</sup>

Soomes peab äriühingu omanik maksma endale töötasu, kui ta teeb tööd talle kuuluvas äriühingus. Sellisel juhul kuuluvad kohaldamisele ka Soome maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kinnipidamist käsitlevad õigusaktid. Siiski on Soome kõrgemas halduskohtus (*Korkein Hallinto-oikeus; KHO*) esinenud kaasuseid ja otsuseid olukordade kohta, kus on püütud dividende maksta palgatulu asemel. Tavalised on juhtumid, mil arstid, juristid või teised kõrgema progressiivse tulumaksumääraga spetsialistid on asutanud valdusettevõtteid, mille läbi nad maksavad endale dividende välja omaosalusega äriühingutes, kus nad ka töötavad. Peale nimetatud kaasuste esinemisi viidi Soome tulumaksuseaduses muudatused sisse, mille järgi on piisava tõendamise korral võimalik dividende maksustada individuaalsel tasandil sissetulekuna. Seega olenemata juriidilisest vormist maksustatakse dividende sarnaselt töötasuga (brutosummast), mis on tekkinud äriühingu omaniku töötamise tulemusel. Kuivõrd algselt nimetatud kaasuste puhul kuulus kohaldamisele nende juhtumite lahendamisel Soome maksuseaduse (*Verotusmenettelylaki*) § 28, mis sätestas üldise kuritarvitamise vastase reegli, kuid see ei olnud piisav regulatsioon dividenditulu ümberkvalifitseerimiseks palgatuluks. Muudetud ja kehtiva Soome maksuseaduse järgselt kuulub kohaldamisele nimetatud juhtumite puhul maksuarvestuse eelhindamise § 13, mis sätestab, et töötegemise eest saadud tulu kuulub tasustamisele palgatuluna ja seeläbi tuleb

---

<sup>143</sup> Matias Vitikkala, Soome maksuameti maksusekretäri 19.03.2019 e-kiri.

tõlgendada, et äriühingu omanike otsused ei oma õiguslikku tähendust, kui dividendid on tekkinud äriühingu omanikele nende enda töötegemise eest äriühingus.<sup>144</sup>

Seega on Soome praktikas väljakujunenud kindlad seisukohad, millistel juhtudel ja millise arvestusega toimub selles riigis dividendide ümberkvalifitseerimine töötasuks ning mis toimub maksuarvestuse eelhindamise sätte alusel. Seeläbi saab nentida, et sarnaselt Eestile tõlgendatakse tehingu majanduslikku sisu vormi üle selle ümberhindamisel.

## ii) Rootsi

Rootsis on äriühingutele, millel on üksikud omanikud, koostatud kohaliku maksuameti poolt maksureeglite juhend, mis sätestab sealhulgas aktiivse tegevuse eest oma ettevõttes töötasu maksmise kohustuse ja passiivse tegevuse eest õiguse saada dividende. Aktiivse tegevuse eest tuleb Rootsis maksta töötasu vastavalt turuväärtusele vastavas piirkonnas ja ametikohal, selle leidmiseks on võimalik kasutada palkade statistikat ja kollektiivlepinguid alustena.<sup>145</sup>

Seega nähtub, et Rootsis on kehtestatud töö tegemise eest töötasu maksmise nõue vastavalt turuväärtusele ja ametikohale ning dividenditulu ja palgatulu eristamiseks on sarnaselt Eestile koostatud juhendmaterjal, mis on abistavaks informatsiooniks äriühingu omanikele.

## iii) Ungari

Ungari maksu- ja tolliameti sõnul lähtuvad nemad dividenditulu ja palgatulu eristamisel üksnes Ungari tulumaksuseaduses sätestatust.<sup>146</sup> Ungari tulumaksuseaduses<sup>147</sup> on § 3 (9) e) ees-sse formuleeritud õiglase turuväärtuse põhimõttest tulenevalt isikliku aktiivse osalemise eest endale kuuluvas äriühingus töötasu maksmise kohustus ja juhul kui töötasu suurus puudub, toimub töötasu hindamine vastavalt sarnastel tingimustel sarnase töö eest tasustatud hinnamääramise põhimõttel.

---

<sup>144</sup> Matias Vitikkala, Soome maksuameti maksusekretäri 19.03.2019 e-kiri.

<sup>145</sup> Skatteregler för delägare i fåmansföretag – med deklarationsanvisningar. Sverige, 2019, s 6, 9 (dividendide arvestuse määrad ja limiidid on leitavad rootsi keeles lk 10-13). - Arvutivõrgus: <https://www.skatteverket.se/download/18.8cd61f61691938ed1ad64/1553589913446/skatteregler-for-delagare-i-famansforetag--med-deklarationsanvisningar-skv292-utgava27.pdf>, 03.04.2019.

<sup>146</sup> Szabó Tamás András, Ungari maksu- ja tolliameti peametniku 21.03.2019 e-kiri.

<sup>147</sup> Hungary Act CXVII of 1995 on Personal Income Tax. – Arvutivõrgus: [http://www.icnl.org/research/library/files/Hungary/personalincometax\\_ENG.pdf](http://www.icnl.org/research/library/files/Hungary/personalincometax_ENG.pdf), 03.04.2019.

Seega eristatakse Ungaris dividenditulu ja palgatulu ning tulenevalt seaduses formuleeritud õiglase turuväärtuse põhimõttest peab töö tegemine olema tasustatud turuväärtusest tulenevalt. Seeläbi on Ungaris lahendatud eristamine seaduse tasandil ja kohustus maksta töötasu vastavalt keskmise töötasu väärtusele.

iv) Leedu

Leedu maksuameti sõnul toimub dividenditulu ja palgatulu eristamine Leedu tulumaksuseaduses sätestatu põhjal.<sup>148</sup> Leedu tulumaksuseaduse kommentaarides sedastatakse, et jaotatud kasumist saadavat väljamakstud tulu käsitletakse dividendina, välja arvtud, kui see tulu on tekkinud aktiivse tegevuse eest ettevõttes, mis vastab töösuhte sisule. Samuti sätestatakse passiivse tulu hulka dividenditulu.<sup>149</sup>

Õiguslik alus dividenditulu ümberkvalifitseerimiseks palgatuluks tuleneb Leedu maksuametile Leedu maksukorralduse seadusest<sup>150</sup> juhtumite puhul, kui maksumaksja on sooritanud tehingu, mille eesmärk on saada maksusoodustust ja tehingu sisu ei vasta tehingu vormile.<sup>151</sup>

Seega saab pidada Leedus õiguslikku aluse sisu vastavust majandusliku tõlgendamise meetodile, mille alusel kvalifitseeritakse dividendid ümber palgatuluks ja mis toimub seeläbi sarnaselt Eestile tulude ümberkvalifitseerimise juhtumite puhul kohalduvale õiguslikule alusele MKS §-le 84.

---

<sup>148</sup> Diana Kariūnaitė, Leedu maksuameti tulumaksu ja maamaksu osakonna peanõuniku 18.03.2019 e-kiri.

<sup>149</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2019-03-22 redakcija), lk 86-87 – Arvutivõrgus: [http://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai26/-/asset\\_publisher/A5q2ITbwkaMY/content/lietuvos-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-22-redakcija-/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fteises-aktai-ir-komentarai26%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_A5q2ITbwkaMY%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-1%26p\\_p\\_col\\_pos%3D1%26p\\_p\\_col\\_count%3D2](http://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai26/-/asset_publisher/A5q2ITbwkaMY/content/lietuvos-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-22-redakcija-/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fteises-aktai-ir-komentarai26%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_A5q2ITbwkaMY%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2), 03.04.2019.

<sup>150</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, § 66 (1), (2). – Arvutivõrgus: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>, 03.04.2019.

<sup>151</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112 § 69 (1).

v) Sloveenia

Sloveenia tulumaksuseaduse<sup>152</sup> § 35 (1)-(3) sätestavad töö tegemise olemuse ja eeldused, millistel juhtudel loetakse tegevus töötamiseks. Lühidalt, siis on töötamine mäartletud kui tegevus, mida tehakse füüsilise isiku poolt, tehakse füüsilise või intellektuaalse tegevusena, sealhulgas pakutakse teenuseid või loomingulist tööd ning töö kestusest olenemata. Lisaks on sätestatud, et töötamisest saadav tulu on nii töölepingust saadud tulu, kui ka muudest lepingulisteks suhetest saadav tulu või ka muus vormis suhete alusel saadud tulu. Sama seaduse § 37 (2) 1) sedastab, et palgatuluks loetakse ka tulu, mis on saadud äriühingu juhtimisest või isiku kontrolli all olevast äriühingust saadud tulud. Paragrahvi 36 (1) järgi peetakse palgatuluks kõiksuguseid makseid ja laenusid, mis seostuvad tegelikult töötegemisega. Sloveenia rahandusministeeriumi asedirektori sõnul<sup>153</sup> lähtuvad nemad eeltoodud seadusest ning õiguslikest alustest palgatulu ja dividenditulu eristamisel ning äriühingu omaniku poolt äriühingus töötamise eest saadud tulu maksustatakse igal juhul palgatuluna.

Seega saab järeldada, et Sloveenias on seaduses selgelt formuleeritud, mida peetakse palgatuluks ja millistel alustel tuleb palgatulu eristada muudest tululiikidest, sealhulgas dividenditulust.

vi) Prantsusmaa

Prantsusmaal kohaldatakse dividendide suhtes alates 01. jaanuarist 2018 niinimetatud ühtset kindlasummalist maksu (*flat tax*) 30% määras, mis koosneb 12,8% ulatuses tulumaksust ja 17,2% on sellest sotsiaalkindlustusmaks. Sotsiaalmaksustatakse üksnes dividende, mis on jaotatud isikutele, kellel on vähemalt 10% osalus (või omab selles mahus aktsiaid) äriühingus. Maksukohustus tekib äriühingul, mitte dividenditulu saanud isikul.<sup>154</sup>

Seega on Prantsusmaal lisaks palgatulule ka dividenditulu sotsiaalmaksu kohustuslikuks objektiks ja dividendi saajal on seeläbi võimalik tarbida sotsiaalkindlustusega kaetavaid hüvesid.

---

<sup>152</sup> Zakon o dohodnini (ZDoh-2), EVA 2006-1611-0019.

<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4697#>, 13.04.2019.

<sup>153</sup> Peter Grum, Sloveenia rahandusministeeriumi direktori asetäitja 09.04.2019 e-kiri.

<sup>154</sup> Direction de l'information légale et administrative (Premier ministre). Régime fiscal des distributions de dividendes. Vérifié le 31 août 2018. – Arvutivõrgus: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F32963>, 13.04.2019.

vii) Suurbritannia

Suurbritannias on dividendid, mis jäävad alla 2000 naelsterlingu, maksuvabad.<sup>155</sup> Lisaks on Suurbritannias nii väljamakstud dividendide pealt tasutav äriühingu tulumaksumäär, kui ka füüsilise isikumaksumäär astmelised ja omavahel sõltuvuses.<sup>156</sup> See tähendab, et millisesse vahemikku jääb isiku sissetulek, siis selle vahemiku järgi maksab isik dividenditulu eest teatud maksumäära alusel maksu ja füüsilise isikuna saadud tulu eest samuti nimetatud vahemiku järgse maksumäära alusel. Näiteks sai isik dividende 4000 naelsterlingut ja füüsilise isiku sissetuleku suurus oli samal isikul 13000 naelsterlingut, siis toodud *Basic Rate* vahemiku järgi<sup>157</sup> on isikul dividenditulust 2000 naelsterlingut maksuvabad, 2000 naelsterlingut maksustatud 7,5%lise määraga ja füüsilise isiku tulust 12500 naelsterlingut on maksustatud 0%ga ning sellest 500 naelsterlingut on maksustatud füüsilise isiku tulumaksumääraga 20%ga.

Dividenditulu eristamisel palgatulust lähtutakse Suurbritannias<sup>158</sup> tulumaksuseaduses (palkadele ja pensionitele kohalduv seadus) ümberkvalifitseerimise õiguslikest alustest §-dest 447-449, mis sätestavad, et need paragrahvid kuuluvad kohaldamisele, kui isik saab omanikuna äriühingust kasu, kuivõrd see kasu oli tekkinud tema isiklikust töötegemisest äriühingus. Nimetatud tasu kuulub maksustamisele kui töötaja töötasuna ja töötasu suurus määratakse võrdselt samas äriühingus samasuguse töötegemise eest saadud tasude põhjal või vastavalt töö turuväärtusele.<sup>159</sup>

Suurbritannias on seega lahendatud dividenditulu eristamine palgatulust seaduse tasandil ja seaduses sissekirjutatud töötasu eristamise juhis teistest tululiikidest ehk milline tulu oma omastatav teatud liiki tegevusele.

---

<sup>155</sup> Government of the United Kingdom. Running a limited company. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/running-a-limited-company/taking-money-out-of-a-limited-company>, 15.04.2019.

<sup>156</sup> Government of the United Kingdom. Tax on dividends. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/tax-on-dividends>; Government of the United Kingdom. Income Tax rates and Personal Allowances. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, 15.04.2019.

<sup>157</sup> Government of the United Kingdom. Tax on dividends. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/tax-on-dividends>; Government of the United Kingdom. Income Tax rates and Personal Allowances. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, 15.04.2019.

<sup>158</sup> Government of the United Kingdom. HMRC internal manual. Employment Related Securities Manual. - <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-related-securities/ersm90060>, 15.04.2019.

<sup>159</sup> United Kingdom Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, 6.03.2003, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1>, 15.04.2019.

viii) Holland

Hollandis kehtib tegevjuhtidele,<sup>160</sup> kes omavad vähemalt 5% osalust äriühingus, eriline maksustamiskord tasustavatele dividendile, palgatulule ja kapitalitulule. Selliste omanik-tegevjuhtide tegevuse eest tasustamine kuulub seega nii aktiivse kui passiivse tegevuse komponentidest. Passiivse tegevuse eest saadud tulu, sealhulgas dividenditulu, maksustatakse 25%lise maksuga.<sup>161</sup> Omanik-tegevjuht ei ole kohustatud maksma töötaja sotsiaalkindlustusmaksid ega vaja kaitset töötajale kohustusliku sotsiaalkindlustuse läbi, nagu seda on töötusest ja tekkinud puudest kindlustuskaitse vajadus; tingimusel, kui teda ei saa vallandada muud moodi kui ta vaid ise. Seega see nõue kehtib üksnes nende omanik-tegevjuhtide puhul, kes omavad vähemalt 50% äriühingust. Lisaks kohaldub omanik-tegevjuhile ka töötasu maksmise nõue vähemalt 45000 eurot aastas, kuid kui võrreldava tegevuse puhul on tavaliselt makstav palk suurem kui 45000 eurot, siis peab ka omanik-tegevjuhi töötasu olema vähemalt 75% tavalisest keskmisest palgast tööga võrreldes (kuid mitte vähem kui 45000 eurot) või peab olema töötasu suuruseks samas äriühingus kõrgeima palgaga töötaja palk. Madalat töötasu kui 45000 eurot aastas on omanik-tegevjuhile võimalik maksta vaid tingimusel, et kui äriühingu kasum ei võimalda seda ja isegi ka sellisel juhul ei tohi see summa olla väiksem kui 5000 eurot aastas.<sup>162</sup>

Seega saab järeldada Hollandi puhul, et seal on kehtestatud tegevjuhtidele niinimetatud miinimumtöötasu nõue ja samuti eristatakse aktiivselt tehtud tööd passiivse tegevuse eest äriühingus. Lisaks nähtub, et kui omanik-tegevjuht omab alla 50% omandist äriühingu puhul, siis tuleb tal tasuda samuti ka sotsiaalkindlustusmaksu ja on seeläbi sotsiaalmaksu objektiks.

Eeltoodust tulenevalt saab järeldada, et nii Eestis kui teistes analüüsitud Euroopa riikides toimub enamikes riikides sisuline dividenditulu ja palgatulu eristamine. Mitmes riigis, nagu Ungaris, Sloveenias ja Suurbritannias, on seaduse tasandil formuleeritud niiõelda täpsemad palgatulu eristamise juhised muudest tululiikidest. Sarnaselt Eestile sisaldavad Soome ja Leedu maksuseadused majandusliku tõlgendamise reeglit, mille alusel toimub tululiikide ümberkvalifitseerimine vastavalt tehingu majanduslikule sisule, mitte juriidiliselt antud

---

<sup>160</sup> Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder 2016 § 1 a) 1. Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 2 juli 2015. Geldend van 01-01-2016 t/m heden. – Arvutivõrgus: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0036819/2016-01-01>, 18.04.2019.

<sup>161</sup> Wet inkomstenbelasting 2001 § 2.12. Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001). Geldend van 01-01-2019 t/m heden. – Arvutivõrgus: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01>, 18.04.2019.

<sup>162</sup> MFFA Belastingadvies. Managing director shareholder's salary. Dutch tax advice. – Arvutivõrgus: <https://www.mffa.nl/management-director-salary-minimum/?lang=en>, 18.04.2019.



vormile. Keskmise töötasu maksmise kohustus sarnase töötegemise puhul on seaduse tasandil formuleeritud Ungaris. Rootsis tuleneb keskmise töötasu maksmise kohustus kohaliku maksuameti väljaantud juhendist, samuti sisaldab juhend tululiikide eristamise metoodikat, millest Rootsi maksuamet lähtub ka dividendi- ja palgatulu eristamisel ning mis sarnaneb seega Eestis kehtivatele põhimõtetele.

Äärmuslikumat teed pidi võrreldes Eestiga ning ka teiste analüüsitud Euroopa riikidega on dividenditulu ja palgatulu eristamise küsimuse lahendamisel läinud Prantsusmaa ja Holland, kuivõrd on nendes riikides teatud ulatuses osalusega äriühingutes isikutele makstavad dividendid sotsiaalmaksu objektiks, mis on seega Eestis kehtivale regulatsioonile ja põhimõtetele vastuoluline maksukäitumine. Kokkuvõtvalt saab seega Eestiga võrreldes pidada valitud Euroopa Liidu riikides käibivaid lahendusi nii sarnasteks, kui ka osade riikide lahendusi kardinaalselt erinevateks.

### **3.2. Dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise hetkeseisu vastavus maksuõiguslikele põhimõtetele**

Käesolevas viimases alapeatükis hinnatakse eelnevate peatükkide analüüsides tulenevalt millist maksukäitumist saab pidada õiguslikuks dividenditulu ja palgatulu piiritlemisel ning järeldatakse Eesti hetkeseisu vastavust maksuõiguse põhimõtetele.

Kehtiva maksuõigusliku regulatsiooni kohaselt on Maksu- ja Tolliametil suur kaalutusõigus otsustamiseks õiguspärase maksukäitumise osas dividenditulu ja palgatulu piiritlemisel. Sellegi poolest peab Maksu- ja Tolliamet talle antud diskretsiooni õiglaselt teostama, kuivõrd eeltoodud peatükkide analüüsist lähtuvalt nähtub, et seadustes ei ole täpselt reguleeritud palgatulu ja dividenditulu eristamise küsimuse lahendamist, siis võib Maksu- ja Tolliameti otsustustel olla oluline mõju maksumaksjale.

Dividendi ümberkvalifitseerimine võib olla võimalik, kuid selleks peaks eelnevalt olema antud maksuhalduri poolt juhendid, mille alusel oleks ka maksumaksjal endal võimalik potentsiaalne maksukohustus välja arvutada. Maksuhaldur on varasemalt eitanud oma kohustust juhendeid kehtestada ning viidanud MKS §-st 14 tulenevale maksumaksja õigusele pöörduda teabe saamiseks maksuhalduri poole. Ringkonnakohus on seejuures küll nentunud, et kuigi

maksuhalduril tõesti puudub kohustus juhendeid välja anda, vastutab ta siiski ühetaolise ja läbipaistva maksuõigussüsteemi toimimise eest. Kui asjakohaseid norme ei ole vastu võetud, peab maksuotsus olema piisavalt põhjalik selleks, et veenda kohut maksusumma arvutamise meetodika asjakohasuses.<sup>163</sup> Seega võib MKS § 84 alusel küll dividenditulu ümberkvalifitseerida palgatuluks, aga antud paragrahvist lähtuvalt peab tõlgenduslik argumentatsioon Maksu- ja Tolliameti poolt olema veenvalt motiveeritud. Selle teostamiseks on võimalus koostada juhendmaterjale maksumaksjale, millele saavad mõlemad osapooled omakorda tugineda.

Nii Maksu- ja Tolliameti, kui ka Rahandusministeeriumi õigus anda MKS ja maksuseaduste rakendamise kohta juhendeid tuleneb MKS §-st 15, mille eesmärk on ühtlustada maksuhalduri halduspraktikat ning teavitada maksumaksjaid maksuhalduri tõlgendusest ja seisukohtadest. Juhend on üldine ja kõigile maksumaksjatele mõeldud teabematerjal, sama kui siduv eelotsus (MKS § 91<sup>1</sup>) on mõeldud konkreetse maksumaksja konkreetse tehingu kohta hinnangu andmiseks, kus oluline rõhk ei pruugi olla mitte seaduste tõlgendamisel, vaid asjaolude hindamisel ja faktide tõlgendamisel. Juhendid avalikustatakse Rahandusministeeriumi või Maksu- ja Tolliameti veebilehel. Juhendid on maksuhalduri ametnikele täitmiseks kohustuslikud, kuid maksumaksjale juhendid siduvad ei ole. Maksumaksjal on õigus eeldada ja nõuda, et maksuhaldur käitub vastavalt juhendile, kuid kui maksumaksja ei ole juhendi seisukohtadega nõus, siis on tal varakult võimalik valmistuda kohtuvaidluseks. Praktikas on ka juhtumeid, kus kohus on maksuseadust tõlgendanud teisiti kui seda on teatud näiteks Rahandusministeeriumi juhendis. On tulnud ka ette seda, et maksuhaldur ignoreerib kohtupraktikat ning avaldab kodulehel tõlgendusi, mis on vastuolus jõustunud kohtulahenditega.<sup>164</sup> Seeläbi ei saa pidada Maksu- ja Tolliameti juhendeid õigusaktideks, kuivõrd nad ei reguleeri õigussuhteid maksumaksjaga. Neid tuleb pidada pigem vaid juhiseks, mis näitavad millise maksukäitumisega ning kuidas Maksu- ja Tolliamet talle antud kaalutusõigust kohaldab reguleerivate õigusaktide tõlgendamisel. Ilmselt toimub ka seeläbi selles küsimuses õiguspärase maksukäitumise väljaselgitamine tihtilugu just kohtumenetlustes.

---

<sup>163</sup> TlnRnKo 4. märts 2009, 3-08-364, p 10; RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-52-09, p 15, RKHKo 6. november 2008, 3-3-1-57-08, p 13.

<sup>164</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 10.

Aastal 2009 andis Maksu- ja Tolliamet dividendide ja töötasu eristamise juhendi välja. Antud juhendis lähtus Maksu- ja Tolliamet dividendide ja töötasu eristamisel töötasu/juhatuse liikme tasu ümberhindamisel siis võrreldava hinna meetodist. Maksuhaldur arvestas töötasu/juhatuse liikme tasu kindlaksmääramisel tasu suurust, mida maksti äriühingu ettevõtlusharus üldiselt ja tasu suurust, mida maksti äriühingu siseselt teistele töötajatele/juhatuse liikmetele. Võrreldava hinna meetodi rakendamisel võrreldi isikule makstavat töötasu/juhatuse liikme tasu võrreldavate äriühingute poolt töötajatele/juhatuse liikmetele makstavate töötasudega/juhatuse liikme tasudega. Töötasu turuväärtus leiti kontrollitava äriühingu poolt makstava tasu võrdlusest sisese või välise võrreldava tasuga. Sisene võrreldav tasu leiti tehingust, mille üks pool oli maksumaksja (äriühing) ning milles maksumaksja maksis sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule tasu. Väline võrreldav tasu leiti tehingust, mille pooled olid mitteseotud isikud ning milles kolmas isik tasus sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule. Maksu- ja Tolliameti seisukohast lähtuvalt vastas väljamakstud tasu turuväärtusele, kui see jäi võrdlusandmete põhjal määratud vahemiku piiridesse. Kui tasu jäi väljapoole vahemiku piire, oli maksuhalduril õigus korrigeerida tasu suurust nii, et tulemus jääks vahemiku piiridesse.<sup>165</sup> Seega moodustati 2009 aasta juhendi kohaselt valemid, mille põhjal määras Maksu- ja Tolliamet turuväärtuse vahemiku järgi dividendide ümberkvalifitseerimisel kohase töötasu summa. Kümme aastat tagasi koostatud Maksu- ja Tolliameti juhend sai aga palju kriitikat,<sup>166</sup> mistõttu see ka üsna kiirelt avalikkusest eemaldati.

Aastal 2018 koostas Maksu- ja Tolliamet taas uue äriühingu osanikele abistava juhendmaterjali, mis aitaks eristada neil äriühingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid ning neid vastavalt maksustada. Maksu- ja Tolliameti eesmärk juhendi loomisel oli tuua selgust, et kohelda ettevõtjaid maksukohustuse osas võrdselt ning hoida ära olukorrad, kus osanikud jätavad enda tõise panuse eest töötasu või juhatuse liikme tasu maksmata ning võtavad töötasu asemel dividendide. Samuti nenditakse Maksu- ja Tolliameti poolt juhendis dividendi seaduslikkust, kuid see ei tohiks asendada töötasu ning isik peaks saama turutingimustel töötasu, mitte tasustama tehtud tööd dividendina.<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend 2009, lk 7-8. – Arvutivõrgus: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf), 14.07.2018.

<sup>166</sup> Vaata täpsemalt: “Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA-Eesti töögrupi poolt.” – Arvutivõrgus: [https://www.rmp.ee/data/IFA\\_Eesti\\_toogrupi\\_arvamus\\_MTA2009.pdf](https://www.rmp.ee/data/IFA_Eesti_toogrupi_arvamus_MTA2009.pdf), 09.04.2019.

<sup>167</sup> Maksu- ja Tolliamet. MTA soovib nõustamise abil vähendada töötasu asemel dividendide maksmise probleemi. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-soovib-noustamise-abil-vahendada-tootasu-aseemel-dividendide-maksmise-probleemi>, 14.07.2018.

Seekordsest juhendist nähtub, et Maksu- ja Tolliamet on võtnud õigusliku hinnangu andmisel leebema seisukoha võrreldes seda 2009 aastal antud juhendiga. Maksu- ja Tolliamet selgitab viimati väljaantud töötasu ja dividendide eristamise juhendis õiguspäraseks toimimiseks viisi, mil ainuosanik või osanikud, kes täidavad samaaegselt juhatuse liikme ja/või töötaja ülesandeid ning selle eest on töötasuks oma tegevusalal tavaliselt makstav töötasu või selle lähedane, siis maksuhaldur maksuriski ei näe ning põhjust dividendi töötasuks ümberkvalifitseerimiseks ei ole. Kui aga ainuosanik või osanikud saavad oma tegevusala tavaliselt makstavast töötasust oluliselt madalamat tasu ja jaotavad äriühingu kasumit dividendidena, siis on tegemist maksuriskiga, mis vajab põhjalikumat analüüsi, kas oluliselt madalama tasu või alammääras töötasu maksmine on põhjendatud või mitte. Kui asjaolude väljaselgitamise käigus selgub, et väljamakstud dividend on asendanud töötasu, siis on maksuhalduril alus saadud dividenditulu töötasuks ümber kvalifitseerida ning sotsiaalmaksu ja muude maksetega maksustada. Ümberkvalifitseerimisel tuleb arvestada ka võimaliku periodiseerimise küsimusega. Dividendi harval või ühekordsel väljamaksmisel võib tekkida vajadus hinnata, millise perioodi välja maksmata töötasu dividend asendas. Dividendi sagedasel või näiteks igakuisel väljamaksmisel tuleb pigem asuda seisukohale, et suure tõenäosusega asendab dividend sama perioodi välja maksmata töötasu.<sup>168</sup> Seega saab järeldada võrdlemisi leebamat seisukohta dividenditulu ja palgatulu eristamisel kõrvutades seda varasema juhendiga, kuivõrd taanduvad käesoleva juhise järgi Maksu- ja Tolliameti silmis dividendide ja palgatasude väljamaksed sealhulgas pigem eluliselt veenvale põhjendamise tulemile.

Maksu- ja Tolliameti viimane juhend ei ole samuti jäänud kriitikata. 2018 aastal koostatud käitumisjuhendis<sup>169</sup> leidis kriitikat selgituste osa juhatuse liikme tasu kohta. Nimetatud juhendi selgituses on sisuliselt tuginetud samadele normidele, millega on esitatud muu hulgas ka eraõiguse normidele põhinev käsitlus. Tehtud järeldused on täpselt vastupidised õiguskirjanduses valitsevale seisukohale ja Riigikohtu praktikale ning on leitud, et iga osahingu igal juhatuse liikmel on õigus saada tasu, millega on tegelikult põhjendatud kogu juhendi keskset väidet, et osahing peab maksma osahingu juhatuse liikmele tasu. Seega on õigustatud küsimus, et kas eraõiguse normid võimaldavad tõepoolest kahte teineteist välistavat

---

<sup>168</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osahingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osahingu-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 15.07.2018.

<sup>169</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osahingu osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osahingu-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>, 15.07.2018.

seisukohta. Siinkohal tuleb asuda seisukohale, et ei võimalda, kui kasutada üldtunnustatud õigusnormide kohaldamise ja nende tõlgendamise põhimõtteid. Seetõttu võib pidada kõnealust teksti täiesti meeldevaldseks, mis ei lähtu mitte objektiivsusest, vaid eesmärgist, ja seega ei ole selgituses vähemalt eraõigust puudutavas osas mitte räägitud kehtivast õigusest, vaid esitatud on fantaasiad. Ilmne on see, et üksnes suurema maksutulu saamise eesmärgist lähtuv normide kohaldamine ja tõlgendamine ei ole lubatav.<sup>170</sup> Seetõttu võib pidada ka selles osas viimast kõnealust juhendit eksitavaks maksumaksjate suhtes, misjuhul loob väära ettekujutuse oma äriühingu juhatuse liikmena tasu maksmise kohustuse suhtes.

Juhendeid peale Eesti ja Rootsi<sup>171</sup> on soovituslikus korras andnud ka USA raamatupidamise bürood. Kuigi USA-s on suurte ettevõtete hulgas (sealhulgas meile tuntud *Google, Apple, Tesla, Delta Air Lines, PepsiCo, Yahoo* ja paljud teised) tegevjuhtide 1-dollariline põhipalk saanud viimaste aastate jooksul populaarseks fenomeniks,<sup>172</sup> on siiski ka USA kohalik maksukoguja "*Internal Revenue Service*" andnud teada, et dividende võib ümberkvalifitseerida palgatuluks juhul kui leitakse, et töötava omaniku palgatulu on ebamõistlikult väike. See on viinud paljud USA raamatupidamise bürood konkreetsete soovitusteni kohaldada "60/40" reeglit, mille alusel soovitatakse maksuametiga probleemide vältimiseks maksta töötavale omanikule tulude maksmisel vähemalt 60% palgana ja kuni 40% dividendidena.<sup>173</sup> Seega toimub aktiivne eristamine ka mujal maailmas dividenditulu ja palgatulu osas ning seda juhendite alusel.

Eestis lahendatakse hetkeseisuga dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks MKS § 84 alusel. Kuivõrd selle õigusliku aluse lakoonilisest sisust tulenevalt vajab see sätte pidevalt erinevaid subjektiivseid tõlgendusviise, siis ehk peaksid need erinevad tõlgendusviisid olema segaduste vältimiseks objektiivsel tasandil lahendatud. Seda enam, kuna juhendid, millest tulenevad Maksu- ja Tolliameti asjakohased tõlgendused, on Eestis soovituslikud maksumaksjale ja seega mitte kohustuslikud; siis tekib küsimus, et kas Eestis vastab dividenditulu õiguslik piiritlemine ja seeläbi ümberkvalifitseerimine palgatuluks kehtivatele maksuõiguslikele põhimõtetele.

---

<sup>170</sup> A. Vutt. Juhatuse liikme tasu maksmise kohustus kehtivas õiguses ja muinasjutumaailmas. – Ajakiri *MaksuMaksja* 2018, nr 5, lk 32-33.

<sup>171</sup> Vt täpsemalt magistritöö p 3.1. analüüsi.

<sup>172</sup> S. J. W. Hamm, M. J. Jung, C. Wang. Making Sense of One Dollar CEO Salaries. – Ajakiri *Contemporary Accounting Research*, 2015, vol 32, nr 5, p 941-969.

<sup>173</sup> R. Cole. How do firms choose legal form of organization? – Munich Personal RePEc Archive, 2011, nr 32591, lk 8. – Arvutivõrgus: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/32591/1/MPRA\\_paper\\_32591.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/32591/1/MPRA_paper_32591.pdf), 15.07.2018.

Õigusselguse põhimõte on maksuõiguses oluline põhimõte, millest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav. Maksuseadus peab olema võimalikult selge ja konkreetne, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada. Kui on vaja suunata maksumaksjat muude õigusaktide juurde, siis peab maksuseadus sisaldama vastavat viidet. Materiaalses maksuõiguses ei ole analoogia lubatud. Maksumaksja ei pruugi tema maksukohustust mõjutavat üksikut normi leida väljaspool maksuseadusega määratud piire. Õigusselguse põhimõtet võivad rikkuda näiteks liiga sagedased ja lühikese etteteatamisega tehtud maksuseaduste muudatused. Maksuseaduse ja maksusüsteemi selgust ja läbipaistvust võib hägustada liiga suur maksusoodustuste ning erandite maht. Maksuseadusest arusaamist võib raskendada ka näiteks liiga sage viitamine teistele seadustele või suur volitusnormide ja määruste arv.<sup>174</sup> Õiguskindluse põhimõttest lähtuvalt tuleb asuda seisukohale, et mida keerulisem on maksukohustuse suuruse arvutamine ja prognoosimine, siis seda enam nõuab just õiguskindlus selle sätestamist õigusaktis.<sup>175</sup>

Kuivõrd MKS § 84 sisaldab majandusliku tõlgendamise meetodi sisu vaid lakooniliselt ja jätab selle subjektidele rohkelt tõlgendamisvõimalusi, siis peaks õiguskindluse ja õigusselguse põhimõtetest tulenevalt dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise ning ümberkvalifitseerimise õiguslik alus sisaldama täpsemaid formuleeringuid, et milline tegevus on seega MKS §-i 84 mõttes maksudest kõrvalehoidumine. Seega võiks Eesti võtta eeskju magistritöös analüüsitud riikidest - Ungarist, Sloveeniast ja Suurbritanniast, kus on seaduse tasandil formuleeritud täpsemad juhised palgatulu eristamiseks seda muudest tuludest, sealhulgas ka dividenditulust. Tõenäoliselt siis võiks pidada dividenditulu piiritlemisele ja seejärel ümberkvalifitseerimisele palgatulaks kohalduvat regulatsiooni maksuõiguslike põhimõtetega kooskõlas olevaks. Seetõttu asub magistritöö autor seisukohale, et käesoleval hetkel ei vasta Eestis kehtiv maksuõiguslik regulatsioon maksuõiguslikele põhimõtetele osas, millega dividenditulu õiguslikult eristada ja seejärel see ümberkvalifitseerida palgatulaks.

---

<sup>174</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018, lk 9.

<sup>175</sup> M. Huberg. Dividendide ümberkvalifitseerimine palgatulaks. – Ajakiri MaksuMaksja 2009, nr 6/7, lk 52-53.

Maksuõiguslikele põhimõtetele ei vasta autori hinnangul samuti Maksu- ja Tolliameti juhendist tulenev nõue tasustada dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks see keskmise töötasu suurusega, mis vastaks sarnase töö eest tehtavale tasu väärtusele. Seega vajab ületamist olukord, kus TLS ei kirjuta ette töötasu tasustamise kohustatavat suurust töölepingu alusel töötavale isikule, üksnes vaid töötasu alammäära piiri.<sup>176</sup> Samuti ei nähtu juhatuse liikme tasustamise kohustatavat suurust tasule VÕS-ist.<sup>177</sup> Ette on küll nähtud üksnes kohustus mitte tasuda Vabariigi Valitsuse määrusega kehtestatud alammäärast väiksemat tasu töölepingulises suhtes. Seeläbi asub autor seisukohale, et kuna seadused ei sätesta ümberkvalifitseerimise korral turu valdkonna keskmise tasu maksmise kohustust, siis saab seda ka üksnes Maksu- ja Tolliameti poolseks soovitusena pidada. Õiguslik võiks seega olla olukord, kui dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks peetakse kinni alammäära kohustavatest piiridest. Kuivõrd seaduses on sätestatud juhised<sup>178</sup>, mis ütlevad, et mida teha juhul kui töötasu summa ei ole teada või see puudub, siis ei saa seda pidada õigusselguse mõttes õiguslikuks aluseks keskmise töötasu tasumise kohustamiseks juhul, kui dividenditulu kvalifitseeritakse ümber palgatuluks. Seda enam, kuna riigi poolt toimub niigi suur sekkumine ettevõtlusvabadusse, siis peaks selline kohustus olema samuti täpsemalt seaduse tasandil formuleeritud kui õigusliku lähtealusena.

Sellest tulenevalt nõustub autor ka käesolevas küsimuses eelnevates alapeatükkides väljatoodud kohtupraktika seisukohtadega,<sup>179</sup> et õigusselguse ja õiguskindluse põhimõtetest lähtuvalt tuleks siiski vastu võtta majanduslikke aspekte arvestades selgelt reguleeritud määrus või seadus dividendide maksmise osas, millest nähtuks see kindel üks ja õige õiguspärane käitumisviis. Sama on välja pakkunud meie praegune austatud president K. Kaljulaid juba üle kümne aasta tagasi avaldatud artiklis “Kui riik petab, siis petab ka maksumaksja,” et oleks vaja kindlaid seadusemuudatusi riigikogus, mitte meelemuudatusi maksuametis.<sup>180</sup> Eeltoodut arvesse võttes, siis tõenäoliselt saaksid need vajaminevad seadusemuudatused olema lahenduseks ja lõpetaksid ka selle läbi aastate kestva segaduse erinevate tõlgendusviiside osas.

---

<sup>176</sup> Töölepingu seadus (RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 26.06.2018, 15) § 29 lg 6 sätestab, et Vabariigi Valitsuse kehtestatud alammäärast madalamat töötasu ei või töötajale maksta; Töötasu alammäära kehtestamise määrus (RT I, 23.12.2017, 49) § 1 kehtestab alates 1. jaanuarist 2018. a tunnitasu alammääraks 2,97 eurot ja kuutasu alammääraks täistööajaga töötamise korral 500 euro.

<sup>177</sup> Võlaõigusseadus (RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 31.12.2017, 9) § 28 lg 1 sätestab vaid tasu eelduse majandus- või kutsetegevuses sõlmitud lepingute puhul.

<sup>178</sup> Vt täpsemalt magistr töö p 1.2.2. analüüsi.

<sup>179</sup> Vt täpsemalt magistr töö viiteid nr 104, 105, 114, 115, 172.

<sup>180</sup> K. Kaljulaid. Kui riik petab, siis petab ka maksumaksja. – Arvutivõrgus: <https://arvamus.postimees.ee/1622831/kersti-kaljulaid-kui-riik-petab-siis-petab-ka-maksumaksja>, 13.07.2018.

Muul juhul saab seda käsitleda ka kui liigset ettevõtlusotsustustesse sekkumist, kuivõrd tööturul on töötasu suurus üldjuhul kokkuleppeline ja seega kui mõlemad osapooled on selle summa suurusega nõus, võib tahteavalduste vahetamiste kaudu pidada töötasu kokkulepet jõustunuks. Vastuoluliselt küll hetkel käibivatele seisukohtadele, sealhulgas kohtupraktikale, peaks autori hinnangul samasugune vabadus kehtima ka nendel isikutel, kellel on võimalus endale ise palgatulu suurus määrata. Kui need äriühingu osalusega isikud teevad oma äriühingus tööd, siis jaatab autor küll töötasu maksmise kohustust, kuid tasu suuruse määramine peaks olema ka sellisel juhul nende enda otsustada ning sealjuures võiks pidada autori hinnangul õiguspäraseks ka endale töötegemise eest töötasu alammääras tasustamise. Seda ka juhul kui vastava ametikoha töö on näiteks olemuselt oluliselt kallim mõnes teises äriühingus. Autori mõttekäiku toetab ka ajakirjas MaksuMaksja avaldatud artikkel “Sotsialism võtab üle”, kus artikli autor R. Heini hämmastab riigi tohutut sekkumist ettevõtlusesse ja ütleb: “Mõte maksustada dividendid palgaga võrdselt sotsiaalmaksuga tundub väga kummastav. Järsku unustame nagu ära, et ettevõtja eesmärgiks on kasumit teenida ja selle kaudu oma elujärke kvaliteetsemaks muuta. Kogu selle tegevuse juures loob ta töökohti ja lisaväärtusi, mille pealt makstakse igasuguseid makse, aktsiisidest ja käibemaksust alates tulu- ja sotsiaalmaksudeni välja. See on ju see raha, mille najal riik suudab eksisteerida.”<sup>181</sup> Seetõttu võiks avalikust fiskaalhuvist lähtuvalt vaadelda olukorda ka selliselt, et isik, kes endale töötasu või juhatuse liikme tasu maksab ning võtab välja ka dividende äriühingust, on tegelikult juba oma panuse riigile andnud, kuivõrd ta on loonud toimiva äriühingu, millelt riik saab kasu eelkõige maksude maksmise läbi. Sedavõrd võiks riik neile äriühingu omanikest töötegijatele ka vastu tulla ja olla vähenõudlikum keskmise töötasu nõude osas.

Lõpetuseks konstateerib autor, et ilmselt saab käesoleval hetkel lubatavaks maksukäitumiseks pidada palgatulu asemel dividenditulu maksmisel Maksu- ja Tolliameti hinnangul kui juhendist lähtuvat käitumist, millega omakorda motiveeritakse tehingute ümberkvalifitseerimise õiguslikku alust MKS § 84. Kuivõrd ei ole juhendi puhul tegemist õigussuhteid reguleeriva õigusaktiga, vaid juhisega millistel juhtudel ning kuidas Maksu- ja Tolliamet oma kaalutusõigust kohaldab, siis tulevad tõenäoliselt edasised vastused nii õiguspärase maksukäitumise väljaselgitamise osas, kui ka näiteks põhjaliku motiveerimiste ulatuste küsimustes läbi kohtumenetluste. Sellised erinevad Maksu- ja Tolliameti kaalutusõiguse teostamise järgsed tõlgendamisviisid võivad olla maksumaksjale väga koormavad, sealhulgas koormavad vastavate küsimuste lahendamised ka kohtuinstantsel. Seeläbi ei saa ka Maksu- ja

---

<sup>181</sup> R. Hein. Sotsialism võtab üle. – Ajakiri MaksuMaksja 2018, nr 5, lk 33.



Tolliameti antud juhendit pidada piisavaks nimetatud tulude ümberkvalifitseerimisel ja selle põhistamisel. Autori hinnangul peaks seadusandja järgima selles osas maksuõiguslike põhimõtteid ning vastavad ja vajalikud täpsustused dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemisega ja ümberkvalifitseerimisega seonduvalt seaduse tasandil formuleerima. Kuivõrd käesoleval hetkel on jäetud väga suur tõlgendamis- ja kaalutlusruum asjaolude hindamisel Maksu- ja Tolliametile, siis leiab autor, et Eesti hetkeseis dividenditulu ja palgatulu õiguslikul piiritlemisel ning selle ümberkvalifitseerimisel ei ole maksuõiguslike põhimõtetega vastavuses.

## Kokkuvõte

Sotsiaalmaksu osa äriühingu palgakuludest on märkimisväärselt suur, mistõttu tuleb praktikas sageli ette juhtumeid, kus töösuhet püütakse varjata muu suhte taha, millega ei kaasne sotsiaalmaksukohustust. Sellistest juhtumitest tulenevalt analüüsiti magistritöö probleemina, et kuidas sellist maksukäitumist, kui palgatulu asemel tasuda dividenditulu, tuleb õiguslikult piiritleda. Magistritöö eesmärgiks oli analüüsida dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise hetkeseisu vastavust maksuõiguslikele põhimõtetele. Magistritöö aktuaalsust kinnitavad pidevad vaidlused nende küsimuste lahendamisel ja seda lisaks kohtute tasandil.

Uuendusena võrreldes varasematel sarnastel teemadel kirjutatud magistritöödega analüüsiti käesolevas magistritöös valitud Euroopa Liidu riikides kehtivaid põhimõtteid ning aluseid dividenditulu ja palgatulu eristamisega seonduvalt, sealhulgas võrreldi neid Eesti hetkeseisuga. Samuti käsitleti käesolevas magistritöös põhjalikumalt dividendi kontseptsiooni ja selle ajaloolist kujunemislugu. Uuendusena hinnati veel lisaks, et millist maksukäitumist saab pidada probleemi raamistikus Eestis õiguspäraselt kehtivaks ja kas Eesti hetkeseis vastab seeläbi maksuõiguslikele põhimõtetele.

Magistritöö probleemi lahendamiseks ja eesmärgi täitmiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimene neist oli analüüsida dividenditulu ja palgatulude kontseptsioone, nende maksustamise aluseid ja maksumäärasid. Selle uurimisülesande täitmine oli oluline tegevus mõistmaks magistritöö edasist analüüsi ning sidudes selle süsteemseks ja terviklikuks.

Dividenditulud ja palgatulud on oma sisult, maksustamise alustest ning kohalduvatest maksumääradest erinevad tululiigid. Dividenditulu on oma olemuselt kui passiivne tulu, mis tekib osalusest äriühingus. Dividend on väljamakse puhaskasumist, mille jaotamise võime on seega üksnes juriidilisel isikul. Autori hinnangul on dividendi mõiste defineeritud Eesti maksuõiguses piisava selgusega võimaldamaks seeläbi mõista dividendi kontseptsiooni olemust. Passiivse olemuse tõttu puudub dividenditulul risk, mida sotsiaalmaks hajutama peaks. Kuivõrd ei ole dividenditulu sõltuvuses haigestumisega või vanadusega, mis tähendab, et dividenditulu ei kao nimetatud juhtudel ära, siis seetõttu ei vaja dividendi saajad ka sotsiaalkindlustusega tekkivat kaitset.

Palgatulu tekib seevastu isiku aktiivsest tegevusest äriühingus ning kuivõrd on see seotud sotsiaalkindlustusriskidega nagu haigestumine ja vanadus, siis seetõttu on palgatulu ka sotsiaalmaksu objektiks. Käesoleva magistritöö raamistikus tekib palgatulu nii töötamise tulemusena kui ka juhatuse liikme kohustuste täitmise eest. Kuivõrd töötamine toimub töölepingulises vormis ja alludes seega TLS-ile, siis juhatuse liikme kohustuste täitmine toimub käsundilaadse lepingusarnase õigussuhtena, seega vormiliselt käsunduslepinguna ja alludes peamiselt VÕS-ile. Lisaks ei kehtesta VÕS juhatuse liikmele tasu maksmise kohustust, siis tuleb asuda seisukohale, et seetõttu on selle tasustamine vabatahtlik. Seega on oluline hinnata kuidas palgatulu on tekkinud ehk kas töötamise või juhatuse liikme kohustuste täitmisel. See tähendab, et tuleb hinnata, kas see töö, mida juhatuse liige teeb töölepingu alusel, ei kujuta endast juhatuse liikme kohustuste täitmist ja kui see ei kujuta, siis tuleb rakendada TLS-i ning kui kujutab juhatuse liikme kohustuste täitmist, tuleb kohaldada VÕS-i. Seetõttu on nimetatud lepingud väliselt aktiivse tegevuse olemusele küll sarnased, kui sisult erinevad, mistõttu on oluline neid ka eristada.

Teiseks uurimisülesandeks analüüsiti, et kuidas toimub Eesti maksuõiguses dividenditulu piiritlemine palgatulust, millistel kehtivatel põhimõtetel ja alustel. Selle teostamiseks toodi esmalt välja juhtumid, mis Maksu- ja Tolliameti silmis kajastasid maksuõiguslikke probleeme, kuivõrd nad ei ole kooskõlas maksuõiguslike põhimõtetega. Probleemide ühtne läbiv joon oli isikute tahe saada maksusoodustust õigusvastase maksukäitumise läbi. Seejärel analüüsiti kuidas toimub ümberkvalifitseerimise protsessis tõendamine, millises menetluses ja millistel õiguslikel alustel. Tõendamise analüüsis oli oluliseim, et kuivõrd on Maksu- ja Tolliametile antud kaalutusõigus otsustamiseks kahtlustuse üle, mille alusel ta hindab, et kas maksumaksja on maksude arvutamisel käitunud õigusvastaselt, siis on Maksu- ja Tolliametil ka kohustus seda kahtlustust veenvalt motiveerida. Kuna Maksu- ja Tolliameti poolt maksumenetluses tehtud õiguslikud käigud on maksumaksjale siduvad, siis peab maksuhaldur ka ise olema kahtlustuses sedavõrd veendunud, et maksumenetluse koormavus ja aeganõudvus ei piiraks maksumaksjat ebaproporsionaalselt.

Järgnevalt analüüsiti dividenditulu ja palgatulu piiritlemisega seonduvalt nende tulude ümberkvalifitseerimise õigulikkust alust. Eesti maksuõiguses on ümberkvalifitseerimine konkretiseeritud MKS §-s 84, mis sätestab, et 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. See tähendab, et lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.

Seega, kui maksumaksja teeb mingi kunstliku või ebatavalise tehingu ning sellise tehinguvormi valiku peamine põhjus oli maksukohustusest pääsemine, siis võimaldab MKS § 84 tehingut ignoreerida ja viia maksustamine läbi tegeliku majandusliku sisu alusel. Oluline on vahetegu isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel (nii öelda kuritarvitamisel), misjuhul eeldab MKS § 84 õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist.

Autor välistas analüüsi tulemusena dividenditulu ja palgatulu ümberkvalifitseerimise juhtudel õigusliku alusena MKS § 83 lg 4 ja uue Euroopa Liidu direktiivist ülevõetud kuritarvituste vastase reegli TuMS § 5<sup>1</sup>. MKS § 83 lõige 4 kohaldub ainult näilikele ja seetõttu tühistele ehk õiguslikus mõttes mitteeksisteerivatele tehingutele. Näiline on tehing, milles kokkulepitud tagajärgi pooled tegelikult ei soovi, see tähendab nad on varjatult kokku leppinud, et nad ei loe end seotuks tehingus näidatud õiguste ja kohustustega. MKS § 84 seevastu kohaldub kehtivatele tehingutele, mille õiguslikke tagajärgi pooled soovivadki, kuid millele nad on andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Muuhulgas peab MKS § 84 kohaldamiseks tehing olema mittekohaselt vormistatud maksukohustuse vähendamise eesmärgil. MKS § 83 lõike 4 puhul ei oma tähtsust, kas tehingut teeseldi maksukohustuse vältimiseks või muudel kaalutlustel. TuMS § 5<sup>1</sup> leidis välistust õigusliku aluse kohaldamisena, kuivõrd selle sätte eesmärk on täita lünki ja seega see ei tohiks mõjutada kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist, milleks dividenditulu ja palgatulu eristamise juhtudel on MKS § 84. Lisaks ei ole TuMS § 5<sup>1</sup> puhul vajalik tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlaks tegemine või tehingu ümberkvalifitseerimine. Sõltuvalt asjaoludest võib maksuhaldur TuMS § 5<sup>1</sup> puhul piirduda üksnes tehingu kõrvalejätmisega maksuarvestusest. Seetõttu tuleb TuMS § 5<sup>1</sup> õigusliku alusena kohaldamisel kõrvale jätta.

Praktikas toimub tihti töösuhte varjamine esmatasandil teenuse osutamise lepingute taha, mille alusel on võimalik neid lepinguid tasustada tasuga, millega kaasneb madalam maksukoormus. Nimetatud võimalus loob äriühingute omanikele, kes enesega taolise teenuse osutamise lepingu sõlmivad, seeläbi suurema võimaluse puhaskasumist ülejäägina rohkem dividendide välja maksta, kuigi töö teostamine toimub tegelikult töölepingulises vormis. Seega on töölepingulised suhted, teenuse osutamise lepingutest tulenevad suhted ja dividendi maksmine omavahel seotud. Seetõttu analüüsiti dividenditulu ja palgatulu piiritlemisega seonduvalt kohtupraktikast tulenevaid seisukohti, kus oli probleemiks teenuse osutamise lepingute ümberkvalifitseerimine töötasuks. Peamised seisukohad palgatuluks ümberkvalifitseerimisel

olid, et tehtud tehingud on tegelikult näilikud ja varjavad töösuhet; teenuseid osutati tegelikult füüsiliste isikutena ja nad on seeläbi tehingu pooleks; näilikud tehingud tuleb igal konkreetsel juhul tõendeid hinnates eraldi tuvastada. See on oluline teadmine mõistmaks, kuidas Maksu- ja Tolliamet tõlgendab ning eristab aktiivse tegevuse eest saadud tulu passiivse tegevuse eest saadud tulust, kuivõrd nimetatud seisukohad kehtivad ka dividendide ümberkvalifitseerimisel palgatuluks.

Kolmanda uurimisülesandena analüüsiti teistes Euroopa Liidu riikides kehtivaid põhimõtteid ja aluseid, mille põhjal toimub neis riikides dividenditulu piiritlemine palgatulust ning võrreldi seda Eestis kehtiva hetkeseisuga. Magistritöö autor leidis, et nii Eestis kui teistes valitud Euroopa riikides toimub enamikes riikides sisuline dividenditulu ja palgatulu eristamine. Mitmes riigis, nagu Ungaris, Sloveenias ja Suurbritannias, on seaduse tasandil formuleeritud niiõelda täpsemad palgatulu eristamise juhised muudest tululiikidest. Sarnaselt Eestile sisaldavad Soome ja Leedu maksuseadused majandusliku tõlgendamise reeglit, mille alusel toimub tululiikide ümberkvalifitseerimine vastavalt tehingu majanduslikule sisule, mitte juriidiliselt antud vormile. Keskmise töötasu maksmise kohustus sarnase töötegemise puhul on seaduse tasandil formuleeritud Ungaris. Rootsis tuleneb keskmise töötasu maksmise kohustus kohaliku maksuameti väljaantud juhendist, samuti sisaldab juhend tululiikide eristamise metoodikat, millest Rootsi maksuamet lähtub ka dividendi- ja palgatulu eristamisel ning mis sarnaneb seega Eestis kehtivatele põhimõtetele. Äärmuslikumat teed pidi võrreldes Eestiga ning ka teiste analüüsitud Euroopa riikidega on dividenditulu ja palgatulu eristamise küsimuse lahendamisel läinud Prantsusmaa ja Holland, kuivõrd on nendes riikides teatud ulatuses osalusega äriühingutes isikutele makstavad dividendid sotsiaalmaksu objektiks, mis on seega Eestis kehtivale regulatsioonile ja põhimõtetele vastuoluline maksukäitumine. Kokkuvõtvalt saab seega Eestiga võrreldes pidada valitud Euroopa Liidu riikides käibivaid lahendusi nii sarnasteks, kui ka osade riikide lahendusi kardinaalselt erinevateks.

Viimaseks uurimisülesandeks oli analüüsida, et millist maksukäitumist palgatulu asemel dividenditulu tasumisega saab pidada õiguslikuks tegevuseks Eesti maksuõiguses ja kas see hetkeseis vastab maksuõiguse põhimõtetele.

Eestis lahendatakse hetkeseisuga dividenditulu ümberkvalifitseerimine palgatuluks MKS § 84 alusel. Nimetatud säte annab Maksu- ja Tolliametile kaalutusõiguse motiveerimaks seda erinevate tõlgendusviisidega. Selle teostamiseks on Maksu- ja Tolliametile antud võimalus koostada juhendeid. Kuivõrd ei ole juhendi puhul tegemist õigussuhteid reguleeriva

õigusaktiga, vaid juhisega millistel juhtudel ning kuidas Maksu- ja Tolliamet oma kaalutusõigust kohaldab, siis seeläbi ei ole see ka maksumaksjale kohustuslik, vaid soovituslik. Küll aga on Maksu- ja Tolliamet kohustatud väljaantud juhendit ise järgima. Seeläbi saab käesoleval hetkel lubatavaks maksukäitumiseks pidada palgatulu asemel dividenditulu maksmisel Maksu- ja Tolliameti hinnangul kui juhendist lähtuvat käitumist, millega omakorda motiveeritakse tehingute ümberkvalifitseerimise õiguslikku alust MKS § 84.

Kuivõrd selle õigusliku aluse MKS § 84 lakoonilisest sisust tulenevalt vajab see säte pidevalt erinevaid subjektiivseid tõlgendusviise, siis tõstatas autor küsimuse, et ehk peaksid need erinevad tõlgendusviisid olema segaduste vältimiseks objektiivsel tasandil lahendatud. Seda enam, kuna juhendid, millest tulenevad Maksu- ja Tolliameti asjakohased tõlgendused, on Eestis soovituslikud maksumaksjale ja seega mitte kohustuslikud. Sellised erinevad Maksu- ja Tolliameti kaalutusõiguse teostamise järgsed tõlgendamisviisid võivad olla maksumaksjale väga koormavad, sealhulgas koormavad vastavate küsimuste lahendamised ka kohtuinstantsel. Seeläbi ei saa ka Maksu- ja Tolliameti antud juhendit pidada piisavaks nimetatud tulude ümberkvalifitseerimisel ja selle põhistamisel.

Eesti hetkeseisu vastavuse hinnangus maksuõiguslikele põhimõtetele leidis autor, et Eesti hetkeseis ei ole maksuõiguslike põhimõtetega kooskõlas lähtudes õigusselguse ja õiguskindluse põhimõtetest. Õigusselguse põhimõte on maksuõiguses oluline põhimõte, millest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav. Sellest tulenevalt peab maksuseadus olema võimalikult selge ja konkreetne, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada. Õiguskindluse põhimõttest lähtuvalt tuleb asuda seisukohale, et mida keerulisem on maksukohustuse suuruse arvutamine ja prognoosimine, seda enam nõuab just õiguskindlus selle sätestamist õigusaktis.

Kuivõrd MKS § 84 sisaldab majandusliku tõlgendamise meetodi sisu vaid lakooniliselt ja jätab selle subjektidele rohkelt tõlgendamisvõimalusi, siis peaks õiguskindluse ja õigusselguse põhimõtetest tulenevalt dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise ning ümberkvalifitseerimise õiguslik alus sisaldama täpsemaid formuleeringuid, et milline tegevus on seega MKS §-i 84 mõttes maksudest kõrvalehoidumine. Selles osas soovitas magistritöö autor võtta Eestil eeskujuna magistritöös analüüsitud riikidest - Ungarist, Sloveeniast ja Suurbritanniast, kus on seaduse tasandil formuleeritud täpsemad juhised palgatulu eristamiseks seda muudest tuludest, sealhulgas ka dividenditulust.

Maksuõiguslikele põhimõtetele ei vastanud autori hinnangul samuti Maksu- ja Tolliameti juhendist tulenev nõue tasustada dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks see keskmise töötasu suurusega, mis vastaks sarnase töö eest tehtavale tasu väärtusele. Seega vajab ületamist olukord, kus TLS ei kirjuta ette töötasu tasustamise kohustatavat suurust töölepingu alusel töötavale isikule, üksnes vaid töötasu alammäära piiri. Samuti ei nähtu juhatuse liikme tasustamise kohustatavat suurust tasule VÕS-ist. Ette on küll nähtud üksnes kohustus mitte tasuda Vabariigi Valituse määrusega kehtestatud alammäärast väiksemat tasu töölepingulises suhtes. Seeläbi asus autor seisukohale, et kuna seadused ei sätesta ümberkvalifitseerimise korral turu valdkonna keskmise tasu maksmise kohustust, siis saab seda ka üksnes Maksu- ja Tolliameti poolseks soovitusena pidada. Õiguslik võiks seega olla olukord, kui dividenditulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks peetakse kinni alamäära kohustavatest piiridest. Kuivõrd seaduses on sätestatud juhised, mis ütlevad, et mida teha juhul kui töötasu summa ei ole teada või see puudub, siis ei saa seda pidada õigusselguse mõttes õiguslikuks aluseks keskmise töötasu tasumise kohustamiseks juhul, kui dividenditulu kvalifitseeritakse ümber palgatuluks. Seda enam, kuna riigi poolt toimub niigi suur sekkumine ettevõtlusvabadusse, siis peaks selline kohustus olema samuti täpsemalt seaduse tasandil formuleeritud kui õigusliku lähtealusena.

Magistritöö autor tõi samuti välja soovitusel muutmaks dividenditulu ja palgatulu õigusliku piiritlemise ning ümberkvalifitseerimisega seonduvalt vastavasisulist õiguslikku regulatsiooni. Õiguslikku regulatsiooni peaks muutma osas, et isikud mõistaksid üheselt õigusakti lugedes, et millises korras piiritletakse äriühingus passiivsete tegevuste eest saadud tulused aktiivsete tegevuste eest saadud tuludest, milline maksukäitumine on õigusvastane ja kuidas toimub nende tasustamise kord. Vastavad seaduse formuleeringud lõpetaksid ilmselt erinevad tõlgendamisviisid selles osas ja seeläbi vastaks selliselt muudetud regulatsioon ka maksuõiguslikele põhimõtetele.

Vastandlikult Maksu- ja Tolliameti seisukohale leidis autor, et neile äriühingute omanikele, kes oma äriühingus töötavad, võiks kehtida töötasu maksmise kohustus töötasu alammääras. Seda põhjusel, et need isikud on juba oma panuse riigile andnud nii maksude tasumise ja töökohtade loomise näol ning arvestades ettevõtlusvabaduse põhimõtet, võiks riik neile äriühingu omanikest töötajatele ka vastu tulla ja olla sedavõrd keskmise töötasu nõudmise osas vähenõudlikum.

# **Demarcation of dividend income from salary income in Estonian tax law**

## **Summary**

Tax law is an independent branch of law, which means when implementing tax law, the definitions and interpretations in other branches of law are not always binding. If civil law has contractual freedom and the parties have the right to create their own relations as they want to, then tax law is a part of public law and taxing must be based on the uniform taxation principle. If the state has decided to establish the tax, all persons must pay the tax in the same way as the circumstances prescribed in the tax law and they cannot change their tax obligations by mutual agreement. The nature of the tax can be defined as a mandatory contribution to government revenue, levied by the government on employees income and business profits or added to the cost of some goods, services and transactions.

Tax law is an onerous law, which foresees taxable subjects and objects. Legal relations that are the basis for taxation is mostly regulated by other branches of law. Taxpayers are not allowed to interpret tax incentives in their favor in such a way as to preclude the law applicable to the taxable relationship between the contracts. The tax authority must therefore examine whether the taxable person is motivated by fraudulent interests and whether the necessary conditions for the exemption of the transaction are fulfilled. Regardless of how the contracts stand out, no rights can come from them if the transaction is based on objective circumstances and are contrary with the purpose of the tax exemption. Since the share of social tax in the company's salary costs is significant, then happens often in practice that an employment relationship is attempted to hide behind another relationship that does not involve social tax liability.

Considering the above, the problem of the Master's thesis was to analyze how the dividend income is legally determined by the salary income. As these two types of income involves a different tax burden and as these revenues are related at the company level, the owners of the companies are therefore able to reduce the tax liability by paying dividends for the work they have done in their company instead of salary. Continuous disputes concerning the distinction between dividend income and salary income and the Estonian Tax and Customs Board claims to reclassify them referres to the topicality of the Master's thesis.

The aim of the Master's thesis was to analyze the dividend income and salary income demarcation current legal status compliance with the principles of tax law.



The Master's thesis was different from the previously written bachelor's and master's theses, as the Master's thesis dealt in more detail with the concept of dividend, including its historical origin; it was found out what are the most common problems in practice at the time of writing the Master's thesis; how to reclassify dividends in Estonia, including on what bases and principles. As an innovation, it was analyzed how this income is differentiated in other EU Member States. Finally, it was assessed what tax behavior is legal in Estonia and whether Estonia's current situation is compliance with the principles of tax law.

In order to solve the problem of the Master's thesis and to achieve the aim, four research tasks were set up. The first task was to analyze dividend income and salary income concepts, their tax bases and tax rates. Execution of this research task was as an important step to understanding the further analysis of the Master's thesis and linking the approach systemic and comprehensive.

Dividend income and salary income are different in the nature from tax bases and applicable tax rates. Dividend income is by its nature a passive income, what is received when owning a company. Dividend is the net profit of a distribution and the distribution capacity has only company as a legal entity. In the opinion of the author, the concept of dividend is defined in Estonian tax law with sufficient clarity in order to understand the nature of the dividend concept. Due to its passive nature, dividend income lacks the risk that social tax should disperse. As dividend income is not dependent on illness or old age, it means that dividend income does not disappear in these cases, therefore, the recipients of the dividend also do not need social security protection.

On the other hand, the salary income is received by the person's active activity in the company, and as it is related to social security risks such as illness and old age, then the salary income is also subject to social tax. Within this Master's thesis, the salary income are both - as a result of employment and as a member of the management board. Since the employment is in the form of a contract of employment, then it is subject to Employment Contracts Act and as the duties of a member of the management board is governed by a authorisation agreement, then it is subject to Law of Obligation Act. The Law of Obligation Act does not impose any obligation to pay remuneration to the member of the management board, therefore it must be conclude that remuneration is voluntary. Thus, it is important to evaluate how the salary income has emerge, either is it emerged by working or performance of a member of the management board. Therefore, these agreements are similar by nature the active activity, but as their content is different, so it is important to distinguish them.

The second research task was to analyze how the dividend income and salary income is demarcated in Estonian tax law and on what valid principles and bases. In order to do this, first the author introduced the cases what are reflected in the eyes of the Estonia Tax and Customs Board to be tax law problems, as they are not in accordance with the principles of tax law. A single consistent line in the problems was the will of the individuals to obtain tax exemption through unlawful tax behavior. Then the author analyzed how the process of requalification is carried out, the procedure and the legal basis. The most important in the analysis of the evidential verification was that to the Tax and Customs Board has a discretionary power to decide of the suspicion and calculates taxes, the Tax and Customs Board is also obliged to motivate this suspicion convincingly. Since the legal moves what is made by the Tax and Customs Board in the tax procedure are binding with the taxpayer, the tax authority itself has to be greatly convinced of the suspicion, while the tax procedure is burden and time-consuming, then it has to be proportionately restrictive for the taxpayer.

Subsequently was analyzed the legal basis of the requalification of these revenues in relation to dividend income and salary income. In Estonian tax law, requalification is specified in Taxation Act § 84, which stipulates that if the evident from the content of a transaction or act that the transaction or act is performed for the purposes of tax evasion, conditions that correspond to the actual economic content of the transaction or act apply upon taxation. This means that in the freedom of contract the tax evasion is forbidden. If a taxpayer makes any artificial or unusual transaction and the main reason for choosing such a transaction form was to escape tax liability, then the Taxation Act § 84 allows the transaction to be ignored and taxed on the basis of the actual economic content. Therefore it is important to distinguish between legal tax avoidance and illegal tax evasion.

In practice, there are often cases where the employment relationship is concealed at the primary level behind the service contracts, on the basis of which these contracts can be remunerated with a lower tax burden. This option creates a opportunity for the owners of companies to pay more dividends as a surplus, although the work is actually carried out in an employment contract form. Thus, the relationship between the employment contract, authorisation agreement and the dividend payment are related. Therefore, the case-law relating to dividend income and salary income were analyzed where the problem was requalification of the service agreements. The main positions in the requalification to salary incomes were that the transactions made were ostensible and hid the real employment relationship; the services

were actually provided as natural persons and are therefore party of the transaction; apparent transactions must be identified separately in each case in the assessment of the evidence. It is an important knowledge to understand how the Estonia Tax and Customs Board interprets and differentiates the income from active activity from the income from passive activity, as these positions also apply to the requalification of dividends to salary income.

The third research task was to analyze the principles and bases used in other European Union countries, on the basis of dividend income is determined in their countries from salary income and compared to the current situation in Estonia. The author of the Master's thesis found that in Estonia and other selected European countries, which were analyzed, the distinction between dividend income and salary income is substantial in most countries. In a number of countries, such as Hungary, Slovenia and the United Kingdom, more specific guidelines for the differentiation of salary income from other types of income are formulated at the level of the law. Similarly to Estonia, the Finnish and Lithuanian tax laws contain a rule of economic interpretation, under which the requalification of income categories is based on the economic substance of the transaction and not on a legal form. The obligation to pay the average salary for similar work is formulated at the level of the law in Hungary. In Sweden, the obligation to pay the average wage is derived from the instructions issued by the local tax office, as well as the methodology for the distinction between types of income, which the Swedish tax authorities also take into account in the distinction between dividend and salary income and thus it is similar to the principles in force in Estonia. In the most extreme way compared to Estonia and with other European countries analyzed, France and the Netherlands have been dealing with the issue of dividend income and salary income, as the dividends paid to individuals in companies with a certain degree of participation in these countries are subject to social tax, which is thus a contradictory tax behavior in Estonia. In summary, compared to Estonia, the solutions what are available in the selected European Union countries can be considered both as similar and as well as totally different.

The last research task was to analyze what tax behavior by paying dividend income instead of salary income can be considered as a legal activity based on Estonian tax law and whether this current situation complies with the principles of tax law.

In Estonia, the requalification of dividend income to salary income is currently resolved under Taxation Act § 84. This provision gives the Estonia Tax and Customs Board a discretion to motivate it with different interpretations. In order to do this, the Estonia Tax and Customs Board

has been given the opportunity to issue the instructions. Since the instructions are not a legal act and aim to regulate legal relations, but as a guide in which cases and how the Estonia Tax and Customs Board applies its discretion, it is not obligatory for the taxpayer, but only indicative. However, the Estonia Tax and Customs Board is obliged to follow the issued instructions itself. Thus, at the present time, taxable income can be considered as a behavior based on the instructions of the Estonia Tax and Customs Board, instead of salary income, which in turn motivates the legal basis for the requalification of transactions in Taxation Act § 84.

Since, due to the laconic content of the legal base Taxation Act § 84, this article constantly requires different subjective interpretations, the author raised the question that perhaps these different interpretations should be solved at objective level in order to avoid confusion. Since the guidelines, which give rise to the relevant interpretations of the Estonia Tax and Customs Board, are only recommended for taxpayers in Estonia and therefore not mandatory. Such different ways of interpreting through the discretion of the Estonia Tax and Customs Board may be very burdensome for the taxpayer, including litigation are burdensome to the courts. Thus, the instructions given by the Estonia Tax and Customs Board are not enough to requalification revenues and justify the result with the instructions.

In the assessment of Estonia's current state of compliance with tax law principles, the author found that Estonia's current situation is not in accordance with the principles of tax law in accordance with the principles of legal clarity and legal certainty. The principle of legal clarity is an important principle in tax law, which it is required that the system of legislation must be understandable to the implementers and executors of the law. Consequently, the tax law must be as clear and concrete as possible so that the taxpayer can calculate his tax liability when reading the text of the law. In the light of the principle of legal certainty, the more complex is the calculation and forecasting of the amount of tax liability, the more legal certainty it requires in the legislation. Since the Taxation Act § 84 contains only the laconic content of the method of economic interpretation and leaves it open for interpretation, the legal basis of legal certainty and legal clarity for the legal delineation and requalification of dividend income and salary income should include more precise formulas that, within the meaning of Taxation Act § 84 what are taxable evasion. In this matter, the author of the Master's thesis recommended that Estonia should follow the example of the countries analyzed in the Master's thesis - Hungary, Slovenia and the United Kingdom, where more precise instructions for differentiating salary income from other incomes, including dividend income, have been formulated at the level of law.

In the opinion of the author, the tax law principles also did not correspond to the requirement arising from the Estonia Tax and Customs Board's instructions to reward the average salary of the salary income, which would correspond to the value of remuneration for similar work. Thus, the overrunning requires a situation in which Employment Contracts Act does not prescribe the mandatory amount of remuneration for a person employed under an employment contract, but only a minimum salary limit. Neither does the obligatory amount of remuneration to the member of the Management Board appear to be paid from the Law of Obligation Act. There is only the obligation not to pay a fee lower than the minimum rate established. Thus, the author took the view that since the law does not provide for the obligation to pay the average fee in the market area in case of requalification, it can only be considered as a recommendation by the Estonia Tax and Customs Board. The legal situation could therefore be that the requalification of dividend income into salary income is considered to be within the boundaries of the minimum rate. Since the law provides guidelines to what to do if the amount of the salary is not known or missing, it cannot be regarded as a legal basis for the obligation to pay the average wage in case of legal certainty if the dividend income is requalified as salary income. Furthermore, it should be that way, because the state is already having a great deal of interference in the freedom of enterprise, the such obligation should also be more precisely formulated at the level of law as the legal basis.

The author of the Master's thesis also made recommendations to change the legal regulation related to demarcation of dividend income and salary income and requalification. The legal regulation should be amended to make it clear to individuals by reading the law, that the procedure for limiting in-company income from passive activities to income from active activities, which tax behavior is unlawful and how they are remunerated. The corresponding formulations of law would probably end different interpretations in this regard, and thus the regulation thus amended would also comply with the principles of tax law.

Contrary to the position taken by the Estonia Tax and Customs Board, the author found that the owners of companies who were working in their company could be subject to a minimum wage obligation. For the reason that these individuals have already contributed to the state in the form of tax payments and job creation, and given the principle of freedom of enterprise, the state could also resist them from the employees of the company and should be less demanding for such average salaries.

The sources of Master's thesis were mainly court practice, normative materials and instructional materials, which were supported by professional literature in both Estonian and English. Master's thesis in the part three normative and guidance materials used in the subchapter of EU solutions were completely foreign languages, including the correspondence between the author and the tax authorities of the EU countries. The author also estimated that in both Estonia and abroad, there is less written research on demarcation of dividend income and salary income,

## Kasutatud kirjandus

1. András, S. T. Ungari maksu- ja tolliameti peametniku 21.03.2019 e-kiri.
2. Andreeva, T. Taxation methods as solution of social problems in Latvia. Research Papers of the Wroclaw University of Economics / Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Wrocław: 2017, Issue 465. – Arvutivõrgus: <http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=d386f5a1-617d-4fde-a14e-5e6c949318c2%40pdc-v-sessmgr03>.
3. Astel, A. Dividendide maksustamine aktiivse tuluna. Lõputöö. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, finantskolledž 2010 – Arvutivõrgus: [https://digiriiul.sisekaitse.ee/bitstream/handle/123456789/1047/2010\\_Astel.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://digiriiul.sisekaitse.ee/bitstream/handle/123456789/1047/2010_Astel.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
4. Baker, H. K. Dividends and Dividend Policy. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc. 2009.
5. Beebeejaun, A. The anti-avoidance provisions of the Mauritius Income Tax Act 1995: lessons from UK and Australia. – Ajakiri International Journal of Law and Management 2018, 60(5).
6. Buldas, V.; Kantšukov., M; Sander, P. The Use of Tax Planning Schemes Based on the Differential Taxation of Labor Income and Capital income. Berliner Wissenschafts-Verlag, Mattimar, 2010, vol 18. – Arvutivõrgus: <http://ojs.utlib.ee/index.php/TPEP/article/view/892>.
7. Cole, R. How do firms choose legal form of organization? – Munich Personal RePEc Archive, 2011, nr 32591. – Arvutivõrgus: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/32591/1/MPRA\\_paper\\_32591.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/32591/1/MPRA_paper_32591.pdf).
8. Direction de l'information légale et administrative (Premier ministre). Régime fiscal des distributions de dividendes. Vérifié le 31 août 2018. – Arvutivõrgus: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F32963>.
9. Eesti riigiportaal. Tulumaks: juriidilise isiku tulu maksustamine. – Arvutivõrgus: <https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/tulumaks/>.
10. Fuest, C.; Riedel, N. Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Oxford University Centre for Business Taxation 2009. – Arvutivõrgus: [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670\\_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf).

11. Government of the United Kingdom. HMRC internal manual. Employment Related Securities Manual. - <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-related-securities/ersm90060>.
12. Government of the United Kingdom. Income Tax rates and Personal Allowances. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>.
13. Government of the United Kingdom. Running a limited company. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/running-a-limited-company/taking-money-out-of-a-limited-company>.
14. Government of the United Kingdom. Tax on dividends. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/tax-on-dividends>.
15. Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – Ajakiri Juridica International 2009, vol 16.
16. Grauberg T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. – Ajakiri MaksuMaksja 2009, nr 1.
17. Grum, P. Sloveenia rahandusministeeriumi direktori asetäitja 09.04.2019 e-kiri.
18. Hallikma, M.; Rozenblat, D. Maksuviidid 2017. Tallinn: AS Äripäev 2016.
19. Hamm, S. J. W.; Jung, M. J.; Wang, C. Making Sense of One Dollar CEO Salaries. – Ajakiri Contemporary Accounting Research, 2015, vol 32, nr 5.
20. Hein, R. Sotsialism võtab üle. – Ajakiri MaksuMaksja 2018, nr 5.
21. Huberg, M. Dividend või palk? Seadus või juhend? – Ajakiri MaksuMaksja 2018, nr 5.
22. Huberg, M. Dividendide ümberkvalifitseerimine palgatuluks. – Ajakiri MaksuMaksja 2009, nr 6/7.
23. Kaljulaid, K. Kui riik petab, siis petab ka maksumaksja. – Arvutivõrgus: <https://arvamus.postimees.ee/1622831/kersti-kaljulaid-kui-riik-petab-siis-petab-ka-maksumaksja>.
24. Kariünaitē, D. Leedu maksuameti tulumaksu ja maamaksu osakonna peanõuniku 18.03.2019 e-kiri.
25. Laineste, R. Varjatud töösuhe ning maksude optimeerimine kasutades tööjõu ja kapitali maksustamise erinevusi. Magistritöö. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, majandusteaduskond 2017. – Arvutivõrgus: <https://digi.lib.ttu.ee/i/?8590&>.
26. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2017. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2017.
27. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2018. Tallinn: Casus Tax Service OÜ 2018.



28. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
29. Leighton, P.; Wynn, M. Classifying employment relationships - more sliding doors or a better regulatory framework? *Ajakiri Industrial Law Journal* 2011, 40(1).
30. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2019-03-22 redakcija) – Arvutivõrgus: [http://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai26/-/asset\\_publisher/A5q2ITbwkaMY/content/lietuvos-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-22-redakcija-10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fteises-aktai-ir-komentarai26%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_A5q2ITbwkaMY%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-1%26p\\_p\\_col\\_pos%3D1%26p\\_p\\_col\\_count%3D2](http://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-ir-komentarai26/-/asset_publisher/A5q2ITbwkaMY/content/lietuvos-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-22-redakcija-10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fteises-aktai-ir-komentarai26%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_A5q2ITbwkaMY%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2).
31. Luiga, S.; Mõttus, T.; Sabuncu, G. BDO Eesti annab nõu: kuidas on õige dividende maksta? – Arvutivõrgus: <https://www.seb.ee/foorum/ettevotlus/bdo-eesti-annab-nou-kuidas-oige-dividende-maksta>.
32. Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend 2009. – Arvutivõrgus: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf).
33. Maksu- ja Tolliamet. Ettevõtluse statistika kohalike omavalitsuste kaupa. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/ettevotluse-statistika-kohalike-omavalitsuste-kaupa>.
34. Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti 2018 aprill koostatud juhend: kuidas osahinguga osaniku, juhatuse liikme ja töötaja tasusid eristada ja maksustada. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/kuidas-osahinguga-osaniku-juhatuse-liikme-ja-tootaja>.
35. Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja tolliamet loobub OÜ-tamise mõiste kasutamisest. – Arvutivõrgus: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/maksuamet-loobub-ou-tamise-m-iste-kasutamisest>.
36. Maksu- ja Tolliamet. MTA soovib nõustamise abil vähendada töötasu asemel dividendide maksmise probleemi. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-soovib-noustamise-abil-vahendada-tootasu-aseemel-dividendide-maksmise-probleemi>.
37. Maksu- ja Tolliamet. Maksumäärad ja maksuvaba tulu suurus 2019 aastal. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/eraklient/tulu-deklareerimine/maksumaarad>.

38. Maksu- ja Tolliametilt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA-Eesti töögrupi poolt. – Arvutivõrgus: [https://www.rmp.ee/data/IFA\\_Eesti\\_toogrupi\\_arvamus\\_MTA2009.pdf](https://www.rmp.ee/data/IFA_Eesti_toogrupi_arvamus_MTA2009.pdf).
39. MFFA Belastingadvies. Managing director shareholder's salary. Dutch tax advice. – Arvutivõrgus: <https://www.mffa.nl/management-director-salary-minimum/?lang=en>.
40. MTA juhend: juhatuse liikme töötasu vs dividendid. – Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/03/mta-juhend-juhatuse-liikme-tootasu-vs-dividendid>.
41. P. Raudsepp. Ettevõtja või kurjategija? – Ajakiri MaksuMaksja 2015, nr 10.
42. Raudjärv, I. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel. – Ajakiri Juridica 2001, nr 4.
43. Ruussalu, R. Ohtlikud dividendid. – Ajakiri Äripäev 2017. – Arvutivõrgus: <https://www.aripaev.ee/arvamus/2017/11/01/rein-ruusalu-ohtlikud-dividendid>.
44. Saare, J.; Volens, U.; Vutt, A.; Vutt, M. Ühinguõigus I. Kapitaliühingud. Tallinn: Juura 2015.
45. Šišina, J. Tulumaksu maksustamisega seotud optimeerimisskeemid ning nendega kaasnevad riskid Eestis töötasu dividendidega asendamise näitel. Bakalaureusetöö. Tartu: Tartu Ülikool, majandusteaduskond 2013 – Arvutivõrgus: [http://dSPACE.ut.ee/bitstream/handle/10062/29145/sisina\\_jelena.pdf](http://dSPACE.ut.ee/bitstream/handle/10062/29145/sisina_jelena.pdf).
46. Skatteregler för delägare i fåmansföretag – med deklarationsanvisningar. Sverige, 2019. – Arvutivõrgus: <https://www.skatteverket.se/download/18.8cd61f61691938ed1ad64/1553589913446/skatteregler-for-delagare-i-famansforetag--med-deklarationsanvisningar-skv292-utgava27.pdf>.
47. Sotsiaalministeerium. Rahvusvaheline Tööorganisatsioon. Uuendatud 18.01.2019. – Arvutivõrgus: <https://www.sm.ee/et/rahvusvaheline-toorganisatsioon>.
48. Statistikaamet. Info palkade ja tööjõukulud kohta kvartaalselt. – Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/palk-ja-toojoukulu>.
49. Tulumaks: juriidilise isiku tulu maksustamine. – Arvutivõrgus: <https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/tulumaks/>.
50. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse 705 seletuskiri. – Arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/97180f59-7b6f-4797-aa2d-d6604039633b>.
51. Tööelu. Töötasu kokkulepe. – Arvutivõrgus: <https://www.tooelu.ee/et/tootajale/toosuhted/tootasu/tootasu-kokkulepe>.

52. Töölepingu seaduse seletuskiri 299. – Arvutivõrgus:  
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/92c984a5-95ab-8584-38cd-05fc754e99c4>.
53. Vitikkala, M. Soome maksuameti maksusekretäri 19.03.2019 e-kiri.
54. Vutt, A. Juhatuse liikme tasu maksmise kohustus kehtivas õiguses ja muinasjutumaailmas. – Ajakiri MaksuMaksja 2018, nr 5.
55. Õiguskantsleri 17.12.2015 kiri nr 6-1/140521/1505626 Riigikogule ettepaneku tegemiseks tööturuteenuste ja -toetuste seaduse ning töötuskindlustuse seaduse põhiseadusega kooskõlla viimiseks. – Arvutivõrgus:  
[https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_ettepanek\\_nr\\_5\\_riigikogule.pdf](https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_ettepanek_nr_5_riigikogule.pdf).

## Kasutatud õigusaktid

56. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193, 19.07.2016.
57. Hungary Act CXVII of 1995 on Personal Income Tax. – Arvutivõrgus: [http://www.icnl.org/research/library/files/Hungary/personalincometax\\_ENG.pdf](http://www.icnl.org/research/library/files/Hungary/personalincometax_ENG.pdf).
58. International Labour Organization. R198 - Employment Relationship Recommendation, 2006 (No. 198), article 13. – Arvutivõrgus: [https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100\\_INSTRUMENT\\_ID:312535:NO](https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312535:NO).
59. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. – Arvutivõrgus: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>.
60. Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder 2016. Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 2 juli 2015. Geldend van 01-01-2016 t/m heden. – Arvutivõrgus: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0036819/2016-01-01>.
61. Sotsiaalmaksuseadus. - RT I 2000, 102, 675 ... RT I, 07.12.2018, 19.
62. Zakon o dohodnini (ZDoh-2), EVA 2006-1611-0019. – Arvutivõrgus: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4697#>.
63. Tulumaksuseadus. - RT I 1993, 79, 1184.
64. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 29.06.2018, 47.
65. Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 28.12.2018, 52.
66. Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903 ... redaktsioon RT I, 06.12.2018, 5 ja varasemad.
67. Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 28.12.2018, 44.
68. Töölepingu seadus. – RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 26.06.2018, 15.
69. Töölepingu seadus. – RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 26.10.2018, 28.
70. Töölepingu seadus. – RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 10.01.2019, 20.
71. Töötasu alammäära kehtestamise määrus. – RT I, 23.12.2017, 49.
72. United Kingdom Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, 6.03.2003, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1>, 15.04.2019.
73. Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 31.12.2017, 9.
74. Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 20.02.2019, 8.

75. Wet inkomstenbelasting 2001. Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001). Geldend van 01-01-2019 t/m heden. – Arvutivõrgus: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2019-01-01>.

## Kasutatud kohtupraktika

76. EKo 21. veebruar 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excis.*
77. EKo 12. september 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland.*
78. EKo 21. veebruar 2008, C-425/06 *Part Service Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze.*
79. RKHKo 4. oktoober 1999, 3-3-1-31-99.
80. RKHKo 15. jaanuaril 2001, 3-3-1-57-00.
81. RKHKo 6. november 2001, 3-3-1-54-01.
82. RKHKo 5. detsember 2005, 3-3-1-56-05.
83. RKHKo 11. jaanuari 2007, 3-3-1-62-06.
84. RKHKo 20. juuni 2007, 3-3-1-34-07.
85. RKHKo 13. veebruar 2008, 3-3-1-90-07.
86. RKHKo 6. novembri 2008, 3-3-1-57-08.
87. RKHKo 14. jaanuar 2009, 3-3-1-70-08.
88. RKHKo 17. juuni 2009, 3-3-1-23-09.
89. RKHKo 4. november 2009, 3-3-1-52-09.
90. RKHKo 9. detsember 2009, 3-3-1-67-09.
91. RKHKo 20. jaanuar 2010, 3-3-1-74-09.
92. RKHKo 25. aprill 2011, 3-3-1-15-11.
93. RKHKo 26. mai 2011, 3-3-1-23-11.
94. RKHKo 26. september 2011, 3-3-1-42-11.
95. RKHKo 11. jaanuar 2012, nr 3-3-1-46-11.
96. RKHKo 1. veebruari 2012, 3-3-1-60-11.
97. RKHKo 13. veebruar 2012, 3-3-1-79-11.
98. RKHKo 14. mai 2012, 3-3-1-12-12.
99. RKHKo 9. jaanuari 2013, 3-3-1-38-12.
100. RKHKo 16. oktoober 2013, 3-3-1-42-13.
101. RKHKo 11. september 2015, 3-3-1-25-15.
102. RKHKo 06. oktoober 2015, 3-3-1-12-15.
103. RKHKo 26. oktoober 2016, 3-3-1-28-16.
104. RKHKo 27. september 2017, 3-14-53226..
105. RKPJKo 24. oktoober 2017, 3-15-1303/37.

106. RKTko 4. veebruar 2009, 3-2-1-139-08.
107. RKTko 11. jaanuar 2006, 3-2-1-124-05.
108. RKTko 24. november 2005, 3-2-1-108-05.
109. RKTko 26. november 2002, 3-2-1-134-02.
110. RKÜko 12. mai 2015, 3-2-1-82-14.
111. TlnRnko 4. märts 2009, 3-08-364.
112. TlnRnko 30. aprill 2009, 3-07-2334.

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

Mina, Ege Stiina Järvmägi,

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

“Dividenditulu piiritlemine palgatulust Eesti maksuõiguses”

mille juhendajad on *mag. iur.* Tõnis Elling ja *PhD* Carri Ginter,

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

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

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

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

Tartus, 30. aprill 2019