

TARTU ÜLIKOOL
SOTSIAALTEADUSTE VALDKOND
ÕIGUSTEADUSKOND
AVALIKU ÕIGUSE OSAKOND

Ereli Muuga

**OMAKAPITALI MAKSUVABADE VÄLJAMAKSETE FORMAALSE PIIRANGU
PÕHISEADUSPÄRASUS**

Magistritöö

Juhendaja: PhD Kaido Künnapas,

Tallinn
2021

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. OMAKAPITALI OLEMUS	8
1.1. Omakapital ja omakapitali tehtavad sissemaksed	8
1.2. Omakapitalist tehtavad väljamaksed	16
2. OMAKAPITALI VÄLJAMAKSED MAKSUARVESTUSES.....	25
2.1. Omakapitali väljamaksete maksustamine enne 2015. aastat	25
2.2. Omakapitali väljamaksete maksustamine pärast 2015. aastat	31
3. PÕHISEADUSPÄRASUSE KONTROLL	37
3.1. Põhiõiguse riive.....	37
3.1.1. Ettevõtlusvabaduse kaitseala ning riive olemasolu.....	37
3.1.2. Võrdsuspõhiõiguse kaitseala ning riive olemasolu.....	40
3.1.3. Omandipõhiõiguse kaitseala ning riive olemasolu	42
3.2. Formaalne põhiseaduspärasus	45
3.2. Materiaalne põhiseaduspärasus.....	49
KOKKUVÕTE.....	63
THE CONSTITUTIONALITY OF THE FORMAL RESTRICTION ON TAX EXEMPTION FOR EQUITY PAYMENTS (ABSTRACT)	67
KASUTATUD MATERJALID	72
Kasutatud kirjandus	72
Kasutatud normatiivallikad	73
A) Rahvusvahelised lepingud	73
B) Euroopa Liidu teisene õigus	74
C) Eesti Vabariigi riigisisese õigusaktid	74
Kasutatud kohtulahendid	75
A) Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid.....	75
B) Eesti kohtulahendid	75
Kasutatud muud allikad	76
KASUTATUD LÜHENDID.....	79

SISSEJUHATUS

Äriühingu osanik või aktsionär, tehes äriühingu omakapitali sissemakseid, saab sellega sisuliselt nõude äriühingu vastu teatud tingimustel tehtud sissemakse tagasi saada. Üldtuntuim omakapitali sissemakse vorm on sissemakse osa- või aktsiakapitali, mille vastu saab sissemakse tegija osaluse äriühingus ja mis õiguskirjanduse kohaselt tähistab ka osaniku või aktsionäri piiritletud vastutust.¹ Osauhingu näitel ei vastuta osanik isiklikult osauhingu kohustuste eest vastavalt äriseadustiku² (edaspidi ka ÄS) § 132 lõikele 2, kuid kuna osauhing vastutab oma kohustuste eest kogu oma varaga,³ mille hulka kuulub ka osaniku poolt sisse makstud osakapital, siis tähistab osakapitali sissemakse osaniku piiritletud vastutust ja riski ettevõtlusega tegelemisel. Omakapitali väljamaksete maksustamist reguleerib tulumaksuseaduse⁴ (edaspidi ka TuMS) § 50 lõige 2, mille kohaselt maksustatakse omakapitali väljamakse, mis ületab omakapitali tehtud sissemakset ehk maksustamine sõltub sissemaksete olemasolust. Taoline maksuvabastus põhineb reeglil, et Eestis maksutatakse tulumaksuga juriidilise isiku kasum ning TuMS § 50 lõike 2 mõtteks on maksustada kasumijaotisi, mitte äriühingusse tehtud sissemakseid, mida ei saa pidada äriühingu kasumiks. Tulumaksuseaduse varasema redaktsiooni⁵ (edaspidi ka v.r. TuMS) kohaselt deklareeriti eelviidatud sättest tulev õigus selle kasutamise hetkel. Õiguskirjanduses on leitud, et maksuvabastuse õiguse deklareerimine selle õiguse kasutamise hetkel oli problemaatiline, kuivõrd selle õiguse tekkimise alusest võib olla möödunud üle seitsme aasta ehk osa tõendeid võis olla hävitatud, mis oleksid vajalikud õiguse olemasolu veenvaks tõendamiseks, eriti olukorras, kus maksuhaldur teostas vajaduspõhist kontrolli.⁶ Seadusandja on samuti rõhutanud probleemi olemasolu, nimetades seda kui maksumaksja ajaliselt piiramatut õigust oma maksukohustust vähendavaid õigusi kasutada, pidades silmas õiguse olemasolu raskendatud tõendamist ja maksuhalduri poolt kontrollimist.⁷

Eeltoodust lähtuvalt jõustus 2015. aastal tulumaksuseaduse redaktsioon, mille kohaselt tuleb äriühingul edaspidi deklareerida omakapitali sissemakse selle tegemise hetkel⁸ ning enne 2015.

¹ A. Reiljan. Ettevõtte: teooria ja rakendused. Tartu: Tartu Ülikool 2004, lk 46.

² Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 28.02.2019, 11.

³ ÄS § 135 lg 3.

⁴ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 26.03.2021, 2.

⁵ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 11.07.2014, 22.

⁶ Eesti Maksumaksjate Liit. Enne 2015. aastat omakapitali tehtud sissemaksed tuleb deklareerida hiljemalt 12.02.2018. – MaksuMaksja 2018 nr 1, lk 4-5.

⁷ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 35.

⁸ TuMS § 54 lg 2.

aastat tehtud omakapitali sissemaksed tuli deklareerida 2015. aastal esitatavas deklaratsioonis⁹. Seadusandja põhjendas muudatuse vajalikkust viidates nii maksumaksja kui ka maksuhalduri õiguskindlusele ning leidis, et muudatus aitab võidelda ka maksupettustega.¹⁰ Siinjuures tekib aga küsimus, kas üleminekusäte TuMS § 61 lõige 44 koosmõjus § 54 lõikega 2 sätestavad õigust lõpetava tähtaja või mitte. Seadusandja ning Maksu- ja Tolliameti tõlgenduste kohaselt kaotavad muudatuse tulemusel äriühingud õiguse teha omakapitalist maksuvabalt väljamakseid sissemaksete ulatuses, kui sissemaksed tehti enne 2015. aastat ning neid ei deklareeritud tähtaegselt.¹¹ See tähendab, et väljamaksete maksustamine ei sõltu enam sissemaksete tegemisest, vaid sissemaksete deklareerimisest. Siinjuhul on deklareerimiskohustuse täitmine kui formaalsus, mis võib endaga kaasa tuua mõne põhiõiguse piirangu ning seega saab tekkinud olukorda nimetada formaalseks piiranguks.

Eesti tulumaksusüsteemi olemuse kohaselt on juriidiliste isikute maksuobjekt ammendavalt loetletud tulumaksuseaduses ehk maksustatakse ainult juriidiliste isikute kasum selle jaotamisel. Riigikohus on siinkohal juriidilise isiku tulumaksu sisuliselt nimetanud kasumijaotusmaksuks.¹² Hetkel kehtiva õiguse kohaselt võib aga tekkida olukord, kus maksutatakse äriühingu vara, mis pole tema teenitud kasum, vaid osanike või aktsionäride poolt tehtud sissemaksed. Omakapitali tehtud sissemaksed juba oma olemuselt ei saa olla äriühingu teenitud kasum. Kui tõlgendada deklareerimata jätmise tagajärge sarnaselt seadusandjale, et tulumaksukohustus suureneb, siis tekib vastuolu äriühingute tulu maksustamise aluspõhimõttega, mille kohaselt maksutatakse juriidiliste isikute kasum selle jaotamisel. Käsitleva õigusliku probleemi olemasolu ning aktuaalsust kinnitab ka asjaolu, et 12. mail 2020 tegi Riigikohus otsuse, mis puudutab ka käsitletavat probleemi. Kuigi Riigikohus ei hinnanud 2015. aastal jõustunud sätete põhiseaduspärasust, peeti siiski vajalikuks selgitada, et omakapitali sissemaksete deklareerimata jätmine ei saa olla maksustamise aluseks, vaid see tekitab kõrgendatud tõendamiskoormise maksumaksjale.¹³ Kuna Riigikohus ei saanud asjaoludest tulenevalt analüüsida muudatuse põhiseaduspärasust oma lahendis, on siiski oluline õigusteoreetiliselt põhiseaduse kontekstis jõustunud muudatust analüüsida, et selgitada välja,

⁹ TuMS § 61 lg 44 koosmõjus §-ga 54 lg 2.

¹⁰ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 34-36.

¹¹ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 36. – Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks. – <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulukaive-kasum/tsd-2016/selgitused-dividendide-omakapitali-valjamaksete-ja-muude#4.1> (28.01.2020).

¹² RKHKo 3-3-1-12-12, p 22.

¹³ RKHKo 3-18-989, p-d 14-15.

millised piirid seab põhiseadus deklareerimise, täpsemalt selle kohustuse mitte täitmise tagajärgedele. Tehtud sissemaksete mitte arvestamine, tuginedes nende mitte deklareerimisele tekitab potentsiaalselt põhiõiguse riive, mille põhiseaduspärasuse analüüs võiks potentsiaalselt pakkuda tulevikus ka seadusandjale kaalutluskoha sarnaste formaalsete piirangute kehtestamisel.

Eeltoodust lähtuvalt on käesoleva magistritöö eesmärk tuvastada, kas jõustunud muudatuse seadusandja tõlgendamise tagajärjel on tekkinud äriühingutel, kes ei täitnud oma deklareerimiskohustust põhiõiguse riive ning kas potentsiaalne riive on põhiseaduspärane. Lisaks antakse seisukoht, kas Eestis kehtiva tulumaksusüsteemi kohase juriidilise isiku maksuobjekti kui äriühingu teenitud kasumi jaotamise maksustamise kontseptsioonist kõrvale kaldumine on põhjendatud. Asjakohaste põhiõigustena käsitletakse nii ettevõtlusvabadust, mida on tavaliselt Eesti kohtupraktikas seostatud maksuõigusest tulenevate põhiõiguste riivetega,¹⁴ kui ka omandipõhiõigust, lähtuvalt õiguskirjanduses välja toodud omandipõhiõiguse ja riigi õiguse kehtestada makse vahelisest võimalikust seosest.¹⁵ Siinkohal tuuakse ka välja, et kuigi TuMS § 50 lõige 2 kohaldub ka näiteks usaldusühingutele ja täisühingutele, siis käesoleva töö raames käsitletakse mõistet “äriühing” viidates osaühingule ja aktsiaseltsile. Seda seetõttu, et töö keskendub rohkem põhiseaduspärasuse kontrollile ning arvestades töö mahtu, pole otstarbekas omakapitali mõiste avamisel lisaks käsitleda ka teisi, omade erisustega ning vähemtuntuid äriühingu vorme, kuigi alates 2018. aasta veebruarist on Äriregistri andemetel usaldusühinguid kokku aktsiaseltsidest rohkem.¹⁶ Võttes arvesse eeltoodut, püstitatakse uurimisküsimus – kas TuMS § 61 lõike 44 koosmõjus § 54 lõikega 2 tõlgendamine selliselt, et need õigusnormid sätestavad õigust lõpetava tähtaja ning taolisest tõlgendamisest tulenev potentsiaalne põhiõiguste riive on põhiseaduspärane?

Käesolev magistritöö on jaotatud kolmeks peatükiks – omakapitali olemus; omakapitali väljamaksete maksustamine ning 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatuse põhiseaduspärasuse kontroll.

¹⁴ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 14.

¹⁵ Ü. Madise, H. Kalso, L. Mälksoo, R. Narits, P. Pruks, J. Raidla, P. Vinkel. PS § 32/9. – Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Neljas, parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Juura 2017.

¹⁶ Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Äriregister ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste register tegevusalati seisuga 01.02.2018. – Kättesaadav: https://www2.rik.ee/rikstatfailid/failid/tabel.php?url=18_02tg.html (25.03.2020)

Selleks, et vastata käesoleva magistritöö uurimisküsimusele, tuleb esmalt mõista omakapitali olemust maksuarvestuses, väitmaks, et omakapitali sissemaksete olemus ei ole äriühingu kasum, mida maksustada. Seda käsitleb töö esimene peatükk, mis jaguneb omakorda kaheks alapeatükiks. Esimene alapeatükk kannab pealkirja „Omakapital ja omakapitali tehtavad sissemaksed” ning vastab küsimusele, mis on omakapital ning mida peetakse omakapitali sissemaksseteks TuMS § 50 lõike 2 mõttes. Teine alatükk „Omakapitalist tehtavad väljamaksed” defineerib TuMS § 50 lõike 2 mõttes omakapitalist tehtavad võimalikud väljamaksed. Mõlemad alapeatükid annavad ka ülevaate omakapitali muudatuste kajastamisest maksuarvestuse väliselt, et saada ülevaade, milline informatsioon omakapitali muudatuse kohta on riigil juba olemas ning seega kasutada ülevaadet põhiseaduspärasuse kontrollis, analüüsides muudatuse vajalikkust.

Olles sisutanud omakapitali mõiste läbi sinna tehtavate sissemaksete ja sealt tehtavate võimalike väljamaksete, antakse ülevaade omakapitali väljamaksete maksustamisest töö teises peatükis, mis omakorda jaguneb samuti kaheks alapeatükiks. Esimene alapeatükk pealkirjaga „Omakapitali väljamaksete maksustamine enne 2015. aastat” uurib, kuidas toimus omakapitali väljamaksete maksustamine enne 2015. aastal jõustunud muudatusi, mis on vajalik, et mõista 2015. aastal jõustunud muudatuste mõju. Teine alapeatükk „Omakapitali väljamaksete maksustamine pärast 2015. aastat” annab ülevaate 01.01.2015 jõustunud muudatustest tulumaksuseaduses ning kuidas muudatused mõjutavad omakapitali väljamaksete maksuvabastust, mille tulemusel selgub käesoleva töö põhiprobleemi olemus ehk asjassepuutuv säte, mille põhiseaduspärasust analüüsitakse.

Pärast käsitletava probleemi kirjeldust ehk omakapitali olemusest ja omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamisest arusaamist, on võimalik teostada muudatuse põhiseaduspärasuse kontroll käesoleva töö viimases peatükis, mis jaguneb kolmeks alapeatükiks. Esimene alapeatükk analüüsib asjakohaste põhiõiguste esemelist ja isikulist kaitseala ning nende põhiõiguste riive olemasolu. Teises alapeatükis analüüsitakse riive formaalset põhiseaduspärasust ning viimases alapeatükis riive materiaalsel põhiseaduspärasust, saades lõpuks vastuse püsitatud uurimisküsimusele.

Peamiselt kasutatakse allikatena jõustunud muudatuse ja üldise omakapitali väljamaksete maksustamise selgitamiseks tulumaksuseadust, selle seletuskirju ning Maksu- ja Tolliameti poolt antud juhendeid tuludeklaratsiooni täitmise kohta. Lisaks kasutatakse argumentide toetamiseks ka Lasse Lehise poolt koostatud Eesti maksuseaduste kommenteeritud väljaannet,

väljaannetes Juridica ning MaksuMaksja ilmunud artikleid, Eesti kohtupraktikat ning muud õigusosalast kirjandust. Teadaolevalt pole varasemalt põhjalikult omakapitali väljamaksete maksustamist või nende maksustamise põhiseaduspärasust uuritud, võttes arvesse ka muudatuse hiljutist mõju ehk probleem äriühingutel tekkis alles pärast 12.02.2018. Küll aga on varasemalt käsitletud Eesti tulumaksusüsteemi eripära rahvusvahelises kontekstis Liisa Paltsari magistritöös,¹⁷ kuid nimetatud töö annab üldisema ülevaate Eesti tulumaksusüsteemist ning ei keskendu ainult omakapitali väljamaksete maksustamisele. Lisaks on Michelle Hansson oma magistritöös andnud ülevaate kapitali säilitamise kohta,¹⁸ mis käsitleb küll omakapitali olemust, aga rohkem ühinguõiguse mõttes. Lisaks ei käsitle kumbki viidatud magistritöö 2015. aastal jõustunud muudatuse põhiseaduspärasust. Siinkohal tuuakse ka välja, et kuna käsitletav probleem põhineb Eesti omapärasel tulumaksusüsteemil, siis ei ole tingimata vajalik kasutada rahvusvahelisi allikaid selle teema käsitlemisel.

Uurimisküsimusele vastamiseks kasutatakse kvalitatiivset, ajaloolist ning analüütilist uurimismeetodit. Seega avatakse omakapitali mõiste, et tekiks arusaam, mis on omakapitali väljamakse ja mis on omakapitali sissemaksed, mis võetakse maksustamisel arvesse. Seejärel, lähtudes ajaloolisest uurimismeetodist, antakse ülevaate omakapitali väljamaksete maksustamise kohta ning kuidas see on arenenud ajavahemikus 2009 kuni käesoleva töö kirjutamise hetkeni, sisaldades põhjalikumalt ka 2015. aastal jõustunud muudatuse analüüsi. Muudatuse põhiseaduspärasuse analüüsimisel lähtutakse väljakujunenud kontrollskeemist,¹⁹ mille kohaselt hinnatakse riive formaalset ja materiaalselt põhiseaduspärasust eraldi.²⁰

Märksõnad: omakapital, ettevõtte tulumaks, tuludeklaratsioonid, põhiõigused.

¹⁷ L. Paltsar. Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eripära eelised ja puudused rahvusvahelises konkurents. Magistritöö. Juhendaja *dr iur* Lasse Lehis. Tartu: 2015.

¹⁸ M. Hansson. Kapitali säilitamise reeglid eesti ja rahvusvahelise finantsaruandluse standardite valguses. Magistritöö. Juhendaja *dr iur* Andrus Vutt. Tallinn: 2017.

¹⁹ R. Alexy. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica 2001, Eriväljaanne, lk 5-96.

²⁰ RKPSJKo 3-4-1-5-05, p 6.

1. OMAKAPITALI OLEMUS

1.1. Omakapital ja omakapitali tehtavad sissemaksed

Omakapitali väljamaksete maksuvabastuse käsitlemiseks, on oluline kõigepealt kirjeldada, mis on omakapital ja millised on maksuvabastuse aluseks olevad omakapitali sissemaksed TuMS § 50 lõike 2 mõttes. Kuna õiguskirjanduses on äriühinguid jaotatud isikuühinguteks ning kapitaliühinguteks,²¹ siis käesoleva töö mõttes kasutatakse terminit “äriühing” viidates kapitaliühingutele. Äriühingud, mis rajanevad liikmete poolt tehtavatel sissemaksetel ühingu kapitali, jagunevad kaheks – osaühing ja aktsiaselts²². Seega analüüsitakse järgnevalt omakapitali läbi osaühingu ja aktsiaseltsi. Omakapitali mõiste sisustamise juures antakse ülevaate ka omakapitali tehtavate sissemaksete üldisest korrast maksuarvestuse väliselt, et hiljem võrrelda esitatavaid andmeid maksuarvestuses esitatavate andmetega.

Omakapital on raamatupidamise seaduse²³ (edaspidi ka RPS) § 3 punkti 3 kohaselt jääkosalus raamatupidamiskohustuslase varades pärast tema kõigi kohustiste mahaarvamist. Raamatupidamiskohustuslane on RPS § 2 lõike 2 kohaselt iga Eestis registreeritud eraõiguslik juriidiline isik ning kuna Eestis asutatud kapitaliühingud registreeritakse äriregistris, on need ka raamatupidamiskohustuslased. Õiguskirjanduses on välja toodud, et äriseadustikus on kasutatud terminit “netovara” tähistades tegelikult omakapitali.²⁴ Sellest tulenevalt, on ÄS § 171 lõike 2 punkti 1 kohaselt on omakapital bilansi aktiva üldsumma miinus passivas näidatud kohustuste üldsumma. Omakapitali mõistest paremaks arusaamiseks ehk teada saamiseks, millest omakapital koosneb, käsitletakse järgnevalt omakapitali tehtavaid sissemaksed.

Omakapitali üheks kõige tuntuimaks osaks on osa- või aktsiakapital. ÄS § 136 sätestab osaühingu osakapitali miinimumsuuruseks 2500 eurot, mida tuleb vastavalt ÄS § 171 lõike 1 punktile 1 ja §-le 176 säilitada ehk osaühingu osakapital oli tohi olla alla miinimummäära. Aktsiaseltsi kohta sätestavad ÄS § 292 lõige 1 punkt 1 ja § 301 sarnase miinimumsuuruses aktsiakapitali säilitamise kohustuse ning ÄS § 222 kohaselt on aktsiakapitali miinimummääraks 25 000 eurot. Osa- ja aktsiakapitali säilitamise kohustus tähendab seda, et äriühingu omakapital ei või langeda alla miinimummäära või juhul kui osa- või aktsiakapital on vähemalt kahekordne seadusejärgsest miinimummäärast, siis alla poole aktsia- või osakapitali suurusest. Kirjanduses

²¹ P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Saare. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012, lk 257.

²² P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Saare. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012, lk 257.

²³ Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 28.02.2019, 11.

²⁴ K. Saare, U. Volens, A. Vutt, M. Vutt. Ühinguõigus I Kapitaliühingud. Tallinn: Juura 2015, lk 279.

on välja toodud, et osa- või aktsiakapital tähistab kapitaliühingutele omapärast vastavalt aktsionäride või osanike piiritletud vastutust,²⁵ kuna see eristab osa- või aktsiaseltse näiteks seltsingust, kus seltsingulepingu partner vastutab isiklikult seltsingu kohustuste eest.²⁶ Vastavalt ÄS § 135 lõikele 2 ning ÄS § 221 lõikele 2 ei vastuta osanik või aktsionär isiklikult osäühingu või aktsiaseltsi kohustuste eest. Eelviidatud paragrahvide lõiked 3 sätestavad, et osäühing või aktsiaselts vastutab oma kohustuste eest kogu oma varaga. Kogu vara hulgas on ka osaniku või aktsionäri poolt sisse makstud osa- või aktsiakapital ning lähtuvalt eeltoodust ei saa võlausaldaja oma nõudega minna osaniku või aktsionäri vastu otse, kui äriühing ei suuda oma varaga täita oma kohustusi. Seega on osaniku või aktsionäri risk või vastutus ettevõtlusega tegelemisel piiratud tema poolt sisse makstud osa- või aktsiakapitaliga.

Õiguskirjanduses on selgitatud, et osa- või aktsiakapital tekib äriühingu poolt omanikele väljastavatest vastavalt osadest või aktsiatest, mis väljastatakse sissemakse vastu ning üldjuhul tuleb osakapitali sissemakse teha kohe äriühingu asutamisel,²⁷ kuid alates 2011. aastast on võimalik ÄS § 140¹ sätestatud juhtudel asutada osäühing ka sissemakset tegemata. Tulenevalt ÄS § 145 lõike 1 punktist 3 ja § 251 punktist 3 tuleb osa- ja aktsiakapitali tehtud sissemaksed registreerida äriregistris. Lisaks sissemaksete registreerimisele on äriühing kohustatud teavitama vähemalt äriregistrist kõigist osa- ja aktsiakapitaliga seotud muudatustest. Taoline kohustus tuleneb osäühingule ÄS §-dest 196 ja 200 ning aktsiaseltsile ÄS §-dest 343 ja 359. Eelnimetatud sätetest tuleneb ka põhimõte, et osa- ja aktsiakapitali muudatused loetakse kehtivaks alates kande tegemisest äriregistrisse. Praktikast võimaldab see maksuhalduril avalike andmete põhjal kontrollida sissemaksete tegemise fakti, kuna äriregistri puhul on tegemist riigi põhiregistriga²⁸ ning riigiasutused, seal hulgas maksuhaldur on kohustatud kasutama äriregistri andmeid oma töökohustuste täitmiseks arvutivõrgu kaudu ning ei tohi isikutelt nõuda samade andmete esitamist.²⁹

Vastavalt ÄS § 140 lõikele 1 ja § 246 lõikele 1 võib osa- ja aktsiakapitali sissemaksed teha nii rahaliste kui ka mitterahaliste sissemaksetena. Rahalised sissemaksed tuleb tasuda äriühingu pangakontole tulenevalt ÄS §-dest 141 ja 247. Alternatiivselt on võimalik kiirmenetluse korras osäühingusse tehtav rahaline sissemakse kanda ka registripidaja deposiidikontole või rahapesu

²⁵ A. Reiljan, lk 46.

²⁶ R.R. Keatinge, L.E. Ribstein, S. P. Hamill, M. L. Gravelle. The Limited Liability Company: A Study of the Emerging Entity. – The Business Lawyer, Vol. 47, February 1992, pp 375–460.

²⁷ K. Saare *et al.*, lk-d 44, 270.

²⁸ K. Saare *et al.*, lk 50.

²⁹ ÄS § 541 lg 1¹.

ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse³⁰ § 27 lõikes 2 nimetatud kontole.³¹ Registripidajaks on siinkohal peetud äriregistripidajat ehk Tartu Maakohtu registriosakonda vastavalt ÄS § 22 lõikele 1 ning sama sätte kohaselt on äriregistri kui riigi infosüsteemi kuuluva andmekogu eesmärk koguda, säilitada ja avalikustada teavet muuhulgas Eestis asuvate äriühingute kohta.

Mitterahaline sissemakse võib ÄS §-des 142 ja 248 sätestatu põhjal olla mis tahes rahaliselt hinnatav ja äriühingule üleantav asi või varaline õigus, millele on võimalik pöörata sissenõuet, kuid selleks ei või olla äriühingule osutatav teenus, tehtav töö ega ka asutajate tegevus äriühingu asutamisel. Mitterahalise sissemakse väärtust tuleb hinnata, kas juhatusel, audiitoril või ekspertidel.³² Eeltoodust lähtuvalt on üldjoontes sissemaksete tegemine nii osäühingu kui ka aktsiaseltsi puhul sarnane. Õiguskirjanduses on välja toodud, et aktsiaseltsi sissemaksete regulatsioon erineb võrreldes osäühingusse sissemaksete regulatsioonist peamiselt mitterahalise sissemaksete tegemise detailsema korraga, kiirmenetluse ning sissemakseta asutamise puudumisega³³ ning ÄS §-st 228 lõikest 1 tuleneva kohustusega registreerida aktsiad Eesti Väärtpaberite Keskregistris.

Kui aktsionär või osanik tasub aktsiate või osade eest hinnaga, mis ületab aktsiate või osade nimiväärtust on tegemist ülekursiga ÄS § 155 lõike 2 ja § 225 lõike 2 mõttes. Osa omandajat võib kohustada tasuma ülekursi, kui taoline õigus on osäühingu põhikirjas ette nähtud. Aktsiaseltsi puhul tuleneb ülekursiga aktsiate väljalaskmise õigus seadusest. Ülekurs on samuti omakapitali osa, kuid seda saab eelnimetatud sätete kohaselt kasutada vaid äriühingu kahjumi katmiseks, kui puudub võimalus katta kahjum eelmiste perioodide jaotamata kasumi ja põhikirjas ettenähtud reservkapitali ning muude põhikirjas ettenähtud reservide arvel või osa- või aktsiakapitali suurendamiseks fondiemisiooni teel. Praktikas kasutatakse ülekursi näiteks olukorras, kus osäühingusse tehakse mitterahaline sissemakse, kuid osakapitali ei soovita suurendada kogu mitterahalise sissemakse väärtuse võrra, et vältida ÄS § 143 lõikest 3 tulenevalt audiitori kontrolli kohustust. Seega registreeritakse vaid osa mitterahalise sissemakse väärtusest osakapitalis ning ülejäänud ülekursina, mida saab hiljem välja võtta või kasutada kahjumi katmiseks. Kuigi ülekursi kasutamisel on piiratud võimalused, võetakse maksuarvestuses omakapitali sissemaksena arvesse sissemakse osa- ja aktsiakapitali koos

³⁰ Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. – RT I, 17.11.2017, 2 ... RT I, 19.03.2019, 78.

³¹ ÄS § 520 lg 4¹.

³² ÄS §-d 143 ja 249.

³³ K. Saare *et al.*, lk 348.

ülekursiga³⁴ ehk osade või aktsiate eest tasutud summa, sõltumata aktsiate või osade nimiväärtusest.

Osa- ja aktsiakapitali saab lisaks sissemaksetele suurendada ka eelnimetatud fondiemissiooni korras. Fondiemissiooni korral ei tehta osa- ega aktsiakapitali sissemakseid, vaid osa- ja aktsiakapital suureneb omakapitali arvel.³⁵ Kuna fondiemissiooni korral tegelikke sissemakseid ei tehta, siis fondiemissiooni korras tehtud osa- või aktsiakapitali suurendamine ei lähe arvesse kui omakapitali sissemakse maksuvabastuse arvestuses. Seda seetõttu, et tulumaksuga maksutatakse juriidilise isiku kasum ehk see on kui kasumijaotusmaks³⁶ ning TuMS § 50 lõike 2 mõtteks on maksustada kasumijaotisi. Kuna selle sätte kohaselt pole omakapitali sissemakse äriühingu teenitud kasum ning kuna fondiemissiooni korral sissemakseid ei tehta, siis toimub fondiemissioon kasumi arvelt, mida pole aga maksustatud, kuna seda pole välja makstud. Ainsaks erandiks on TuMS § 61 lõike 34 kohaselt vaid enne 2000. aastat tehtud fondiemissioonid, mida saab arvestada maksuvabastuse arvestamisel. Õiguskirjanduses on selgitatud, et eelnevalt nimetatud fondiemissioonid erinevad hilisematest fondiemissioonidest seetõttu, et neid tehti juba maksustatud kasumist.³⁷

Eelpool defineeriti omakapitali kui äriühingu vara, millest on maha arvatud äriühingu kohustused. Kui eelnevalt on käsitletud omakapitali hulka kuuluvat osa- ja aktsiakapitali, siis lisaks sellele koosneb kirjanduse kohaselt omakapital veel reservidest ning kasumist.³⁸ Kasum on RPS § 3 punkti 6 mõttes äriühingu aruandeperioodi tulude ja kulude vahe. Aruandeperioodiks on majandusaasta, mille kestvus on 12 kuud.³⁹ Omakapitalis olev kasum koosneb aga ka eelmiste perioodide jaotamata kasumist ÄS § 157 lõike 1 ja ÄS § 276 lõike 1 mõttes. Kasumi olemusest tulenevalt ei saa pidada seda kui osanike või aktsionäride poolt tehtud sissemakseks omakapitali, mida saaks arvesse võtta omakapitalist tehtavate maksuvabade väljamaksete arvutamisel. Väljatoodud seisukohta on kinnitanud ka Tallinna Ringkonnakohus lahendis 3-17-461.⁴⁰ Omakapitalis sisalduv reserv on reservkapital või muu põhikirjaga ettenähtud reserv. Reservkapital moodustatakse iga-aastastest puhaskasumi

³⁴ Maksu- ja Tolliamet. TSD lisa 7 täitmise kord alates 01.01.2019, lk 4. – https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/maksudeklaratsioonid/tsd-esd-ja-toendid/2019/tsd_lisa_7_taitmise_kord_2019.pdf (27.01.2020).

³⁵ ÄS § 195 lg 1 ja § 350 lg 1.

³⁶ RKHKo 3-3-1-12-12, p 22.

³⁷ Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2019, lk 85.

³⁸ L. Alver, J. Alver. Finantsarvestus: põhikursus. Tallinn: DEEBET 2009, lk 403.

³⁹ RPS § 13 lg 1.

⁴⁰ TlnRnKo 3-17-461, p 19.

eraldistest või muudest eraldistest, mis kantakse reservkapitali seaduse või põhikirja alusel.⁴¹ Oluline on, et reservkapitalist ei või teha osanikele ega aktsionäridele väljamakseid tulenevalt ÄS § 161 lõikest 2 ja § 337 lõikest 2 ning asjaolu, et omakapitali sissemaksena maksuvabastuse arvutamisel ei lähe arvesse kasumi arvelt moodustatud reserv, mida saab põhjendada viidates kasumi omakapitali sissemaksena välistamist selgitavale seisukohale.

Vastavalt „Tulu-, sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmaksu deklaratsiooni” lisa 7 „Dividendid, muud kasumieraldised ja väljamaksed omakapitalist” (edaspidi ka TSD lisa 7) täitmise juhendile loetakse omakapitali sissemaksena maksuvabastuse arvutamiseks lisaks eelnevale ka äriühingu oma osa või aktsia võõrandamisest tulenev summa ning osanike või aktsionäride poolt tehtud muud sissemaksed omakapitali.⁴² Äriühingu oma osa või aktsia on äriühingu ühingu poolt tagasiostetud osa või aktsia, kuid see ei anna äriühingule omaniku või aktsionäri õiguseid.⁴³ Oma osa või aktsia võõrandamine on protseduurilises mõttes sarnane tavalise osa või aktsia võõrandamisega ehk olukorraga, kus aktsionär või osanik müüb enda osalust. Osäühingu puhul tähendab eelnev, et kohaldub ÄS § 149 lõige 4, mille kohaselt peab osa võõrandamise kohustus- ja käsitustehing olema notariaalselt tõestatud. Vastavalt nimetatud sättele ning notariaadimäärustiku⁴⁴ § 39 lõikele 1 koosmõjus §-ga 40 edastab käsitustehingut tõestanud notar kahe päeva jooksul alates tõestamisest teate osa võõrandamise kohta äriregistrile, milles muuhulgas märgitakse ka võõrandajale ja omandajale enne tehingu tegemist kuulunud osade nimiväärtused ja pärast tehingu tegemist kuuluvate osade nimiväärtused. Eeltoodu ei kohaldu, kui osäühingu osad on registreeritud Eesti Väärtpaberite Keskregistris. Aktsiate ning osade, mis on registreeritud Eesti Väärtpaberite Keskregistris, võõrandamise puhul puudub tehingu notariaalse tõestamise nõue, kuid osa või aktsia loetakse võõrandatuks registrikande tegemisest Eesti Väärtpaberite Keskregistris vastavalt ÄS § 229 lõikele 4. Kuid võrreldes oma osa või aktsia võõrandamisest tavalisest osa või aktsia võõrandamisest, tuleneb erisus seaduses nimetatud juhtudel äriühingu kohustusest oma osasid või aktsiaid teatud tähtaja jooksul võõrandada. Nimetatud kohustus tuleneb osäühingule ÄS §-st 163 ja aktsiaseltsile ÄS §-st 284.

Osanike või aktsionäride poolt tehtud muud sissemaksed omakapitali võivad tähendada näiteks omakapitalikõlbuliku vaba reservi moodustamist osanike või aktsionäride poolt tehtud

⁴¹ ÄS § 160.

⁴² Maksu- ja Tolliamet. TSD lisa 7 täitmise kord alates 01.01.2019, lk 4.

⁴³ ÄS § 162 lg 4 § 283 lg 5.

⁴⁴ Notariaadimäärustik. – RTL 2009, 51, 751 ... RT I, 22.01.2020, 3.

sissemaksete arvelt.⁴⁵ Omakapitalikõlbulik vaba reserv erineb eelnevalt nimetatud reservkapitalist selle tõttu, et see on moodustatud juurdemaksete arvelt. Kuid omakapitalikõlbulikkus tuleneb ka asjaolust, et see reserv tuleb moodustada järgides raamatupidamist reguleerivaid õigusakte ja arvestades äriseadustiku põhimõtteid ehk selle moodustamine peab olema põhikirjas sätestatud,⁴⁶ kuna äriseadustik ise ei reguleeri kuidagi vaba reservi. Õiguskirjanduses on välja toodud, et põhikirjale vastavalt moodustatav reserv oleks omakapitalikõlbulik, peab põhikiri ette nägema nii reservi sissemaksete kui ka väljamaksete tegemise korra, millega muuhulgas sätestatakse väljamaksete tegemise piirangud.⁴⁷ Põhikiri edastatakse äriregistrile vastavalt ÄS § 144 lõike 1 punktile 2 ning § 250 lõikele 1 punktile 2 äriühingu asutamisel. Pärast põhikirja äriregistrisse kandmist põhikirjas tehtavad muudatused jõustuvad vastava kande tegemisest äriregistris⁴⁸. Kuna omakapitalikõlbulik vaba reserv suurendab äriühingu omakapitali, on praktikas võimalik seda rakendada omakapitali seadusele nõuetele vastavusse viimiseks tänu ÄS § 176 lõikes 1¹ ja §-s 301 lõikes 1¹ kasutatud defineerimata terminile „muu abinõu”.⁴⁹

Omakapitali sissemaksete suurust võib lisaks eelnevale mõjutada ka äriühingute ühinemine ja jagunemine, mille protsessi reguleerivad äriseadustiku 31. ja 32. peatükid. Maksuvabastuse arvutamisel ei lähe arvesse ühinemisel või jagunemisel saadud kasum või vara, vaid ühendava või omandava äriühingu omakapitali sissemaksena läheb arvesse enne 2015. aastat toimunud ühinemisel või jagunemisel osalenud ühendatava või jaguneva äriühingu välja makstama omakapitali sissemakse.⁵⁰ Ühinemine ja jagunemine loetakse toimunuks vastava kande tegemisest äriühingu registrikaardile registripidaja juures,⁵¹ mille tegemiseks tuleb esitada avaldus.

Ühinemine võib sätestatust tulenevalt toimuda kahel viisil – ühendatav äriühing loetakse lõppenuks või mõlemad ühinevad äriühingud loetakse lõppenuks ja ühinemise käigus asutatakse uus äriühing.⁵² Ühinemise korral esitab ühineva ühingu juhatus või esitavad ühingut esindama õigustatud osanikud mitte varem kui ühe kuu möödumisel ühinemislepingu

⁴⁵ Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

⁴⁶ Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

⁴⁷ A. Vutt. Vabatahtlik reserv kui omakapitali nõuete täitmise üks võimalus. – MaksuMaksja 2010 nr 1, lk 35-36.

⁴⁸ ÄS §-d 175 ja 300.

⁴⁹ A. Vutt.

⁵⁰ Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

⁵¹ ÄS § 402 lg 1 ja § 445 lg 1.

⁵² ÄS § 391 lg-d 1 ja 2.

heakskiitmisest avalduse, millele lisatakse peamiselt ühinemislepingu notariaalselt kinnitatud ärakiri; ühinemisotsus koos osanike või aktsionäride koosoleku protokoll, kui otsus tehti koosolekul; ühinemisaruanne ja vahebilanss või nõusolekud selle nende koostamata jätmiseks; ja vajadusel ühinemise luba, audiitori aruanne, Eesti väärtpaberi registripidaja kinnitus ning konkurentsiameti otsus. Kui avalduse esitab ühendatav ühing, siis lisatakse avaldusele ka ühendatava ühingu lõppbilanss.⁵³ Omakapitali mõttes on ühinemise puhul oluline nii ühinemisleping kui ka ühinemisaruanne. Ühinemislepingus sätestatakse muuhulgas äriühingute osade või aktsiate asendussuhe ja juurdemakse suurus, kui neid tehakse.⁵⁴ ÜhinemisaruanDES selgitatakse ja põhjendatakse õiguslikult ja majanduslikult ühinemist ning muuhulgas ka eelnevalt väljatoodud ühinemislepingus sätestatut.⁵⁵ Eeltooduga määratakse ka ära, kas ühendava äriühingu osa- või aktsiakapital suureneb või mitte. Kui ühinemise käigus ühendava äriühingu osa- või aktsiakapital suureneb, siis tuleb see enne ühinemise kandmist registrisse kanda registrisse avalduse alusel osa- või aktsiakapitali suurenemine vastavalt ÄS §-dele 413 ja 422.

Jagunemine võib ÄS § 434 sätestatust tulenevalt toimuda kas jaotumise või eraldumise teel. Jaotumise puhul annab jagunev äriühing oma kogu vara üle omandavale ühingule, mille tagajärjel jagunev ühing loetakse lõppenuks. Eraldumisel annab jagunev äriühing osa oma varast üle omandavale äriühingule. Omandav äriühing võib mõlemal juhul olla nii olemasolev äriühing kui ka jagunemise teel loodud uus äriühing. Jagunemise korral esitab jagunemisel osaleva ühingu juhatus või esitavad ühingat esindama õigustatud osanikud äriregistrile avalduse jagunemise äriregistrisse kandmiseks vähemalt ühe kuu möödumisel jagunemislepingu heakskiitmisest, millele lisatakse muuhulgas jagunemislepingu notariaalselt kinnitatud ärakiri; jagunemisotsus; jagunemisaruanne ja vahebilanss või nõusolekud nende koostamata jätmiseks; ning vajadusel osanike või aktsionäride koosoleku protokoll, jagunemise luba, Eesti väärtpaberite registripidaja või muu deponooriumi kinnitus ja audiitori aruanne või nõusolekud viimase koostamata jätmiseks. Kui avalduse esitab jagunev ühing, siis lisatakse avaldusele veel jaotumise korral jaguneva ühingu lõppbilanss.⁵⁶ Sarnaselt ühinemisele, on jagunemise korral omakapitali väljamaksete mõistes oluline nii jagunemisleping kui ka jagunemisaruanne. Tulenevalt ÄS §-st 435 sätestatakse jagunemislepingus jaguneva äriühingu osanikele või aktsionäridele jaguneva äriühingu osanikele või aktsionäridele üleantavate osaluse jaotus jagunemisel osalevates äriühingutes ning asendussuhe ja juurdemaksete suurus,

⁵³ ÄS § 400.

⁵⁴ ÄS § 392.

⁵⁵ ÄS § 393 lg 1.

⁵⁶ ÄS § 443.

kui neid tehakse. JagunemisaruanDES selgitatakse ja põhjendatakse õiguslikult ja majanduslikult jagunemist ja jagunemislepingust ning muuhulgas põhjendatakse ka varasemalt väljatoodud jagunemislepingus sätestatud.⁵⁷ Eelnevalt väljatooduga määratakse jagunemise korral ära, kuidas muutuvad jagunemisel osalevate äriühingute osa- või aktsiakapital. Kui jagunemise käigus suureneb omandava äriühingu osa- või aktsiakapital, siis tuleb see enne jagunemist vastavalt ÄS §-dele 457 ja 466 kanda äriregistrisse avalduse alusel. Kui jagunemise käigus väheneb jaguneva äriühingu osa- või aktsiakapital, siis tuleb see samuti enne jagunemist kanda äriregistrisse vastavalt ÄS §-dele 460¹ ja 468¹, mida aga võib teha lihtsustatud korras ÄS §-de 199² ja 362 mõttes.

Kuigi tulumaksuseadus ei sätesta sõnaselgelt, mis on omakapitali sissemakse, on selle termini defineerimine TuMS § 50 lõike 2 mõttes oluline tulumaksu kohustuse arvutamisel. Omakapitali sissemakse defineerimise tõttu on olnud ka praktikas vaidluseid, mille üheks näiteks on Auto24 AS (edaspidi ka Auto24) vaidlus Maksu- ja Tolliametiga viimase 25.01.2017 tehtud maksuotsuse tühistamiseks. Auto24 emafirma on Sanoma Media Finland Oy (edaspidi ka SMF), kellele kuulub 100% Auto24 aktsiatest. Auto24 ühines 01.04.2010 OÜ Autoportaaliga (edaspidi ka Autoportaal), milles Auto24-l oli enne ühinemist 35%-line osalus ning SMF-l 65%-line osalus,⁵⁸ kuid ühinemise käigus Auto24 aktsiakapital ei suurenenud ning seega oli asendussuhe null.⁵⁹ Auto24 deklareeris 2015. aasta TSD lisa 7-l omakapitali tehtud sissemaksiks muuhulgas ka 65% Autoportaaali turuväärtusest ühinemise hetkel, väites, et see on muu omakapitali sissemakse. Põhjendades viimast väidet kui SMF-i poolset vara üle andmist ja riski suurendamist, mis vastab omakapitali sissemakse majandusliku mõiste tunnustele.⁶⁰ Maksu- ja Tolliamet aga leidis, et kuna SMF ei ole teinud mitterahalist sissemakset ning ühinemislepinguga ei saa sinna mittekuulunud osapoole omandit kellelegi üle anda ehk SMF 65% osalus ei saanud Auto24-le üle minna, siis ei saa Auto24 poolt väidetut lugeda omakapitali sissemaksiks kuna omakapitali sissemaksete loetelu on ammendav.⁶¹ Ringkonnakohus nõustus Maksu- ja Tolliameti seisukohaga lisades, et omakapitali mõiste maksuarvestuses on kitsam ning kuna asendussuhet ei toimunud ehk SMF ei saanud oma kaotatud 65% vastu midagi, siis ei saa seda kaotust mitte kuidagi lugeda ka omakapitali sissemaksiks tõdedes omakapitali sissemaksete ammendavat loetelu.⁶² Autor nõustub Maksu- ja Tolliameti ning Ringkonnakohtu

⁵⁷ ÄS § 436 lg 1.

⁵⁸ TlnRnKo 3-17-461, p-d 1-2.

⁵⁹ *Ibid*, p 10.

⁶⁰ *Ibid*, p-d 3, 11.

⁶¹ *Ibid*, p-d 8, 10.

⁶² *Ibid*, p 19-21.

seisukohaga, võttes arvesse eriti asendussuhte puudumist ning omakapitali sissemaksete ammendavat loetelu, millest lähtuti ka eelneva ülevaate koostamisel.

Võttes arvesse kõike eeltoodut on omakapital äriühingu kogu vara, millest on maha arvestatud äriühingu kohustused ning omakapital koosneb mitmest elemendist nagu osa- või aktsiakapital, ülekurs, reservid ja kasum. Seega on omakapitali mõiste lai ja mitte kõik omakapitali suurendavad omakapitali osad ei ole omakapitali sissemaksed TuMS § 50 lõike 2 mõttes, mis tähendab, et ühinguõiguslikult on omakapitali mõiste laiem kui maksuõiguses. Omakapitali sissemaksed, mille ulatuses saab teha maksuvabalt väljamakseid, koosnevad osa- või aktsiakapitali tehtud sissemaksetest, seal hulgas ka sisse makstud ülekursist; enne 2000. aastat fondiemissiooniks kasutatud kasumi summast; äriühingu oma aktsia või osa võõrandamisest saadud summast ning näiteks aktsionäride või osanike täiendavatest sissemaksetest omakapitalikõlblikku reservi. Peamiselt kajastatakse omakapitali sissemaksed maksuarvestuse väliselt avalduste alusel äriregistris või Eesti Väärtpaberite Keskregistris.

1.2. Omakapitalist tehtavad väljamaksed

Olles defineerinud omakapitali olemuse ning andnud ülevaate omakapitali tehtavatest sissemaksetest, antakse järgnevalt ülevaate omakapitali väljamaksete korrast ehk millised on omakapitalist tehtavad lubatud väljamaksed TuMS § 50 lõike 2 mõttes ning kuidas neid maksuarvestuse väliselt kajastatakse, et hiljem võrrelda esitatavaid andmeid maksuarvestuses esitatavate andmetega.

On oluline rõhutada, et tavaolukorras on osa- või aktsiakapitali tagastamine osanikule või aktsionäriale äriühingu tegutsemise ajal keelatud.⁶³ Osa- või aktsiakapitali säilitamise nõue on Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2012/30/EL⁶⁴, millest lähtub ka Eestis kehtiv osa- ja aktsiakapitali vähendamise regulatsioon,⁶⁵ preambuli (5) punktis sätestatud põhimõtte kohaselt loodud peamiselt võlausaldajatele tagatiseks. Taoline võlausaldajate tagatis näitab järjekordselt eeltoodud omakapitali osa ehk osa- või aktsiakapitali tõlgendust kui omanike piiritletud vastutust. Lisaks toodi eelmises alapeatükis välja, et reservkapitalist ei tohi teha väljamakseid

⁶³ ÄS §-d 157 ja 274.

⁶⁴ Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2012/30/EL, 25. oktoober 2012, tagatiste kooskõlastamise kohta, mida liikmesriigid äriühingu liikmete ja kolmandate isikute huvide kaitseks Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 54 teises lõigus tähendatud äriühingutelt nõuavad seoses aktsiaseltside asutamise ning nende kapitali säilitamise ja muutmise, et muuta sellised tagatised võrdväärseteks. – ELT L 315/74, lk 1.

⁶⁵ S. Kärson. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed. – MaksuMaksja 2008 nr 6/7, lk 24-27.

ning ülekurssi saab kasutada vaid piiratud otstarbetel. Eeltoodust tulenevalt võib osanikule või aktsionärile väljamakseid teha vaid puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist⁶⁶. Taolist väljamakset ei peeta aga omakapitali väljamakseks TuMS § 50 lõike 2 mõttes, vaid tegemist on dividendi maksmisega või muu kasumieraldamisega, mis on alati maksustatud tulenevalt TuMS § 50 lõigetest 1 ja 1¹. Kuid kehtivas õiguses on siiski olukorrad, millal on võimalik teha omakapitalist väljamakseid nagu näiteks osaluse tagasiostmisel, osa- või aktsiakapitali vähendamisel, äriühingu likvideerimisel või muudel lubatud juhtudel.

Eelmises alapeatükis käsitleti omakapitali sissemakse all äriühingu oma osa või aktsia võõrandamist, kuid selleks, et äriühing saaks omada oma osalust, tuleb teha väljamakse osaluse tagasiostmiseks. Osaluse tagasiostmine on lubatud, kui äriühingule kuuluva osa või aktsia nimiväärtus ei ületa 1/3 osa- või aktsiakapitalist; osaluse omandamine ei too kaasa omakapitali vähenemist alla osa- või aktsiakapitali ja reservide kogusumma, mille väljamaksmine osanikele või aktsionäridele ei ole lubatud tulenevalt seadusest või põhikirjast; ning see toimub viie aasta jooksul osanike või üldkoosoleku sellekohase otsuse vastuvõtmisest arvates, milles peab olema määratud osade või aktsiate omandamise tingimused ja tähtaeg ning osade või aktsiate eest tasutavad miinimum- ja maksimumsummad.⁶⁷ Osaluse omandamisele pärimisega eelnimetatud piirangud ei kohaldu tulenevalt ÄS § 162 lõikest 3 ja § 283 lõikest 4. Lisaks eelnevale näeb ÄS § 283 lõige 3 ette, et aktsiaseltsi puhul on võimalik aktsiaid omandada ka üldkoosoleku otsuseta, kui nõukogu nii otsustab ja aktsiate omandamine on vajalik aktsiaseltsile olulise kahju ärahoidmiseks, kuid järgmisel üldkoosolekul tuleb aktsiate omandamise asjaoludest ja üksikasjadest aktsionäre teavitada. Kuna osaluse tagasiostmisel toimub muudatus omanike ringis, siis kohaldub osaluse tagasiostmisel sarnaselt oma osa või aktsia võõrandamisele registreerimiskohustus vastavalt äriregistris või Eesti Väärpaberite Keskregistris, mida kirjeldati eelpool.

Osa- ja aktsiakapitali vähendamist reguleerivad äriseadustiku 21. peatüki 2. jao ning 29. peatüki 2. jao sätted. Osa- või aktsiakapitali vähendamise puhul on oluline, et säiliks vähemalt eelnimetatud seaduses nõutud minimaalne osa- või aktsiakapital.⁶⁸ Taoline nõue on oluline, et säiliks varasemalt juba välja toodud võlausaldajate tagatis ehk omanike piiritletud vastutus ning osa- või aktsiakapital vastaks seaduse nõuetele. Osa- ja aktsiakapitali saab vähendada ka läbi lihtsustatud vähendamise ÄS §-de 199² ja 362 mõttes, kuid sellisel juhul ei või osanikele ja

⁶⁶ ÄS §-d 157 ja 276.

⁶⁷ ÄS §-d 162 ja 283.

⁶⁸ ÄS §-d 198 ja 353.

aktsionäridele teha väljamakseid. Eeltoodust lähtuvalt käsitletakse järgnevalt vaid tavapäraselt osa- ja aktsiakapitali vähendamist. Aktsiakapitali saab vähendada üldkoosoleku otsusega ÄS § 357 mõttes ja osakapitali osanike otsusega ÄS § 197¹ mõttes. Et äriühing saaks teha omanikele või aktsionäridele väljamakseid, tuleb taoline kohustus ette näha ka eelnimetatud otsuses.⁶⁹ Pärast otsuse vastuvõtmist peab juhatus tulenevalt ÄS §-dest 199 ja 358 15 päeva jooksul teavitama teadaolevaid võlausaldajaid osa- või aktsiakapitali vähendamisest ning tegema ka vastava teate väljaandes Ametlikud Teadaanded. Võlausaldajatel on eeltoodud sätetest tulenevalt õigus esitada eelnimetatud teate avaldamisest kahe kuu jooksul oma nõue, mida äriühing on kohustatud tagama. Äriühing esitab mitte varem kui kolme kuu möödudes eelnimetatud teate avaldamisest äriregistrile osa- või aktsiakapitali vähendamise äriregistrisse kandmise avalduse. Vajadusel tuleb enne äriregistrile esitatavat avaldust teavitada ka Eesti Väärpaberite Keskregistrit. Viimati nimetatud vajadus on aktsiaseltsil ning osäühingul, kelle osad on registreeritud Eesti Väärpaberite Keskregistris.⁷⁰ Kui osa- või aktsiakapitali vähendamise otsuses on ette nähtud väljamaksed, siis vastavalt ÄS § 200¹ lõikele 2 ja § 361 lõikele 2 võib väljamakseid teha alates kolme kuu möödumisel osa- või aktsiakapitali vähendamise äriregistrisse kandmisest ning tingimusel, et võlausaldajate tähtaegselt esitatud nõuded on tagatud või rahuldatud.

Äriühingu likvideerimist reguleerivad äriseadustiku 22. peatüki ja 30. peatüki sätted. Äriühingut saab lõpetada nii kohtulahendi, omanike või üldkoosoleku otsuse kui ka muudel äriseadustikus loetletud alustel.⁷¹ Käesoleva töö mõttes pole oluline, millisel alusel äriühing lõpetatakse, vaid oluline on väljamakse fakt. Likvideerimise iseloomust tulenevalt jaotatakse pärast võlausaldajate nõuete rahuldamist omanikele kogu allesjäänud äriühingu vara, mida kinnitab ka ÄS §-des 216 ja 379 sätestatu. Eelnevalt viidatud sätetest tuleneb ka ajaline tähtaeg vara jaotamiseks ehk vara võib jagada kuue kuu möödumisel, kui kohus pole teisiti lubanud, alates äriühingu lõpetamise äriregistrisse kandmisest ja likvideerimisteate avaldamisest ning kahe kuu möödumisel lõppbilansi ja vara jaotusplaani aktsionäridele või osanikele teatamisest, kui viimaseid pole kohtus vaidlustatud või hagi on läbi vaatamata või rahuldamata jäetud või asjas on menetlus lõpetatud. Maksu- ja Tolliamet on rõhutanud, et maksustamise aspektist on oluline, et likvideerimine toimub likvideerimismenetluse nõudeid ja väljamakse tähtaegu järgides, sest vastasel juhul võib väljamakseid käsitleda kasumieraldamisena, mida

⁶⁹ ÄS §-d 200¹ ja 361.

⁷⁰ ÄS §-d 200 ja 359.

⁷¹ ÄS §-d 201 ja 364.

maksustatakse vastavalt TuMS § 50 lõikele 1.⁷² RPS § 34 lõike 4 alusel kehtestatud Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määrusega nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“⁷³ on kehtestatud juhendid raamatupidamisalase töö suunamiseks ja korraldamiseks. Eelnevalt nimetatud määrusega loodud Raamatupidamise Toimkonna juhendi 13 „Likvideerimis- ja lõpparuanded“ (edaspidi ka RTJ 13) kohaselt koostab äriühing likvideerimise lõpetamisel lõpparuande, mille osadeks on lõppbilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, omakapitali muutuste aruanne, lisad ning vajadusel muu informatsioon ja vara jaotusplaan. Lisaks vastavalt RTJ 13 juhendile koostab äriühing likvideerimismenetluse alustamisel likvideerimisaruande, mis on oma olemuse ja osade suhtes sarnane majandusaasta aruandele ning pärast likvideerimisotsuse vastu võtmist likvideerimise vahearuande.⁷⁴ Kuna ka lõpparuanne sarnaneb osade poolest majandusaasta aruandele, siis selgitatakse majandusaasta aruandes esitatavat informatsiooni allpool, mida saab võtta arvesse ka likvideerimisel koostatavate aruannete, pidades silmas RTJ 13 juhendist tulenevaid erisusi.

Omakapitalist muud lubatud väljamaksed on näiteks äriühingust lahkumisel või väljaarvamisel makstav hüvitis, pärijale makstav hüvitis või väljamakse eelnevalt nimetatud omakapitalikõlbulikust ehk vabast reservist. Eelnevalt nimetatud väljamaksete loetelu pole lõplik, sest muude omakapitalist väljamaksete alla lähevad kõik väljamaksed, mille maksmine on ette nähtud äriseadustikus ja mida eelnevalt pole käsitletud ning mida ei käsitleta kasumi jaotamisena.⁷⁵ Näitena saab tuua veel muu omakapitali väljamaksena hüvitise aktsionärile või osanikule, kes ei nõustu ühinemis-, jagunemis või ümberkujundamisotsusega ning taolise õiguse kasutamine lisatakse otsusesse, millega aktsionär või osanik nõus polnud.⁷⁶ Mis puudutab omakapitalikõlbulikust reservist tehtavaid väljamakseid, siis on võimalik, et olukorras, kus äriühing loob vaba reservi omakapitali seaduse nõuetele vastavusse viimiseks, sätestatakse põhikirjas ka see, et kui omakapital on jõudnud miinimumkapitali piirini, siis võib sissemaksed tagastada.⁷⁷ Sarnaselt vabale reservile, mille moodustamine ja sealt tehtavad väljamaksed on reguleeritud äriühingu põhikirjas, on pärijale makstav hüvitis ja selle tasumise

⁷² Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

⁷³ Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määrus nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. – RT I, 20.12.2018, 9.

⁷⁴ Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. Lisa 13 „Likvideerimis- ja lõpparuanded“, lk 3-7.

⁷⁵ Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

⁷⁶ ÄS §-d 404, 448 ja 488.

⁷⁷ S. Luiga. Netovarast ei piisa: vabatahtliku reservkapitali loomiseks vajalik põhikirjamuudatus. – Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/netovarast-ei-piisa-vabatahtliku-reservkapitali-loomiseks-vajalik-pohikirjamuudatus-2017-05-17> (28.02.2020).

kord reguleeritud osauhingu põhikirjas vastavalt ÄS § 153 lõikele 2. Pärijale makstakse hüvitis juhul, kui osanik on surnud ja põhikirjas sisaldub osa ülemineku keeld või piirang pärijale ning hüvitise maksmise tähtaeg ja kord. Aktsionäri surma puhul hüvitise saamise õigust pärijale aga ei teki,⁷⁸ kuna ÄS § 231 sätestab vaid asjaolu, et aktsionäri surma puhul läheb aktsia üle tema pärijale. Äriühingust lahkumisel või väljaarvamisel makstakse hüvitist olukorras, kui näiteks vastavalt ÄS §-le 363¹ põhiaktsionär, kelle aktsiatega on esindatud vähemalt 9/10 aktsiakapitalist, otsustab vähemusaktsionäridele kuuluvad aktsiad õiglase hüvitise vastu üle võtta. Ülevõtmise korral koostatakse ülevõtmisaruanne, milles selgitatakse ja põhjendatakse aktsiate ülevõtmise tingimusi ning aktsiate eest makstava hüvitise suuruse määramise aluseid. Nimetatud aruannet kontrollib audiitor ning see edastatakse pärast aktsiate ülekandmist äriregistrile.⁷⁹ Kuna muude lubatud omakapitali väljamaksete loetelu ei ole lõplik ning suurema osa käsitletavate väljamaksete kord sätestatakse põhikirjas, ei ole seega võimalik ka täielikult hinnata kõigi muude lubatud omakapitali väljamaksete puhul äriühingule tekkivad maksuarvestuse välist informeerimiskohustust.

Käesolevas ning eelnevas alapeatükis on välja toodud, et kõik muudatused, mis on seotud osa- või aktsiakapitaliga, tuleb registreerida äriregistris või vajadusel ka täiendavalt Eesti Väärtpaberite Kesksregistris. Kuna osa- või aktsiakapital on vaid osa omakapitalist, siis muud muudatused omakapitalis kajastatakse vastavalt eelnevalt käsitletud aruannetes või registrikannetes, kuid kõike hõlmavalt kajastatakse muudatused äriühingu majandusaasta aruandes vastavalt RPS § 15 lõikest 2 koostoimes RPS § 14 lõikega 1. Oluline on aga siinkohal välja tuua, mida ka Maksu- ja Tolliamet on rõhutanud, et omakapitali muutused ehk sissemaksed ja väljamaksed maksuarvestuses erinevad raamatupidamisarvestusest.⁸⁰ Erinevus tuleneb sellest, et raamatupidamisarvestuses on juba omakapitali mõiste laiem ehk eelnevalt viidatud RPS § 3 punktist 3 tulenev definitsioon, mis nimetab omakapitaliks äriühingu jääkosalist tema varadest pärast kõikide kohustuste maha arvamist. Maksuarvestuses on kasutusel omakapitalile kitsam definitsioon, mis kujuneb eelnevalt loetletud omakapitali sissemaksete ja väljamaksete koosmõjust TuMS § 50 lõike 2 mõttes. Et analüüsida järgmistes peatükkides omakapitali väljamaksete maksustamise kõrval ka nende deklareerimist, tuleb võrdluseks kõige pealt leida, kuidas kajastatakse omakapitali muudatused majandusaasta aruandes. Majandusaasta aruandel on ka oluline tähendus äriühingu kasumi jaotamisel, kuna

⁷⁸ S. Kärson.

⁷⁹ ÄS §-d 363⁴ ja 363¹⁰.

⁸⁰ Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks.

osanikule või aktsionärile võib dividendi maksta vaid kinnitatud majandusaasta aruande alusel.⁸¹

Majandusaasta aruande esitamise kohustus tuleneb kõikidele äriühingutele ÄS § 32 lõikest 3, kes peavad aruande esitama elektrooniliselt registripidajale ehk äriregistrile. Majandusaasta on RPS § 13 lõikest 1 tulenevalt 12 kuud, mille alguse ja lõpu saab äriühing ise valida lähtudes ÄS § 145 lõike 1 punktist 7 ning § 251 punktist 7, kuid vähemalt on majandusaastaks kalendriaasta RPS § 13 lõikes 3 sätestatu kohaselt. Pärast majandusaasta lõppu koostab äriühingu juhatus majandusaasta aruande.⁸² Majandusaasta aruande kinnitamise otsustavad äriühingu osanikud või üldkoosolek vastavalt ÄS § 179 lõikele 2 koostoimes § 168 lõike 1 punktiga 5 või ÄS § 334 lõikele 1 koostoimes § 298 lõike 1 punktiga 7. Äriühingu juhatus esitab kuue kuu jooksul majandusaasta lõppemisest nõuetekohaselt kinnitatud majandusaasta aruande koos kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanekuga, müügitulu jaotusega ning vajadusel vandeaudiitori aruandega äriregistrile.⁸³

RPS § 14 lõige 1 sätestab, et majandusaasta aruanne koosneb raamatupidamisaruandest ja tegevusaruandest. Tegevusaruandes antakse ülevaade äriühingu tegevustest ja asjaoludest, mis on olulised tema finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest,⁸⁴ kus muuhulgas võib kajastuda ka äriühingu edasine tegevus olukorras, kus äriühingu omakapital on alla lubatud miinimumi majandusaasta lõpu seisuga.⁸⁵ Raamatupidamisaruandes antakse ülevaade äriühingu finantsseisundist, finantstulemustest ja rahavoogudest ning see koosneb põhjaruandest ja lisadest, millest esimene koosneb omakorda bilanssist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest ning omakapitali muutuste aruandest.⁸⁶ Raamatupidamisaruande lisades avalikustatakse vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhendi 15 „Lisades avalikustatav informatsioon” omakapitali kohta alljärgnev informatsioon:

- väljalastud ja märgitud aktsiate või osade arv ning nominaalväärtus aruandeperioodi alguses ja lõpus;
- aruandeperioodi jooksul väljalastud aktsiate ja osade arv, nominaalväärtus ning väljalaskmisel saadud tasu;

⁸¹ ÄS § 157 lg 1 ja § 277 lg 1.

⁸² ÄS § 179 lg 1 ja § 331.

⁸³ ÄS § 179 lg 4 ja § 334 lg 2.

⁸⁴ RPS § 24.

⁸⁵ Eesti.ee. Majandusaasta aruanne. – Kättesaadav: <https://www.eesti.ee/et/ettevotlus/raamatupidamine-ja-aruandlus/majandusaasta-aruanne/#tegevusaruanne3> (16.02.2020).

⁸⁶ RPS § 15.

- aruandeperioodi jooksul tagasi ostetud, müüdud ja tühistatud osade ja aktsiate arv ning bilansiline väärtus;
- omakapitalis kajastatud reservide kirjeldus ning neis toimunud muutused aruandeperioodi jooksul;
- muud muutused omakapitalis, kui neid ei kirjeldata omakapitali muutuste aruandes.⁸⁷

Bilanss kajastab äriühingu finantsseisundit läbi äriühingu varade, kohustuste ja omakapitali.⁸⁸ Vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhendi 2 „Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes” (edaspidi ka RTJ 2) toodud bilansikirje selgitusele koosneb omakapital bilansis alljärgnevalt:

- osa- või aktsiakapital nimiväärtuses;
- aruande kuupäevaks veel äriregistris registreerimata, aga registreerimiseks esitatud osa- või aktsiakapital;
- ülekurss;
- äriühingu oma osad või aktsiad (miinusega);
- kohustuslik reservkapital;
- muud reservid ehk realiseerimata tulud ja kulud, mida ei kajastata kasumiaruandes ning muudel eesmärkidel moodustatud reservid;
- muu omakapital ehk muudel kirjetel kajastamata omakapital, mis on näiteks veel sissemaksmata osa- või aktsiakapital (miinusega);
- eelmiste perioodide jaotamata kasum või kahjum;
- aruandeaasta kasum või kahjum.⁸⁹

Võrreldes eelnevalt kirjeldatud omakapitali mõistet läbi maksuarvestuses arvestatavate omakapitali sissemaksete ja väljamaksetega, siis bilansikirjes esitatav omakapitali mõiste on raamatupidamisaruandele kohaselt lai. Kui ka võtta arvesse bilansikirje omakapitali ridadest termineid, mis on kasutusel ka maksuarvestuses, jättes välja näiteks aruandeaasta kasum või kahjum, siis ei anna bilansikirje siiski piisavalt detailset ülevaadet maksuarvestuse mõttes. Seda seetõttu, et näiteks muude reservide kirje ei anna informatsiooni selle kohta, kas märgitud reserv on omakapitali kõlbulik või mitte.

⁸⁷ Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. Lisa 15 „Lisades avalikustatav informatsioon”, lk 6.

⁸⁸ RPS § 18 lg 1.

⁸⁹ Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ muutmise. Lisa 2 „Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes”, lk 16-17.

Kasumiaruanne kirjeldab äriühingu aruandeperioodi finantstulemust läbi tulude, kulude ja kasumi või kahjumi.⁹⁰ Lähtudes RTJ 2-s toodud kasumiaruande kirjeldusest, ei käsitle see osa raamatupidamisarvestusest omakapitali maksuarvestuse mõttes.⁹¹ Rahavoogude aruanne kajastab vastavalt RPS § 19 lõikele 1 aruandeperioodi rahavoogusid läbi olemasoleva raha, raha ekvivalentide laekumiste ning väljamaksete. RTJ 2 põhjal rühmitatakse äriühingu rahavoog ehk laekumised ja väljamaksed vastavalt nende eesmärgile, kas äri-, investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavooks. Rahavood investeerimis- või alternatiivselt äritegevusest kajastavad muuhulgas ka laekunud dividende, mis on olulised TuMS § 50 lõike 2¹ mõttes. Rahavood investeerimistegevusest kajastavad muuhulgas laekunud raha laekunud aktsiate või osade emiteerimisest ning nii laekunud kui ka tasutud raha omaaktsiate või –osade vastavalt siis müügist või tagasiostmisel. Rahavoogude aruanne kajastab vaid rahalisi sissemaksid, jättes kõrvale mitterahalised sissemaksed omakapitali.⁹² Arvestades eeltoodut, siis nimetatud raamatupidamisaruande osad ei käsitle omakapitali piisava detailsusega, et nendes kajastatavaid andmeid võrrelda omakapitali väljamakse maksustamisel deklareeritava informatsiooniga.

Lähtudes grammatilisest tõlgendusest võib tunduda, et omakapitali väljamaksete mõttes on ehk kõige olulisem raamatupidamisaruande osa omakapitali muutuste aruanne. Seda seetõttu, et see kajastab aruandeperioodil äriühingu omakapitalis toimunud muutusi, milles tuuakse eraldi välja osanike või aktsionäride poolt tehtud sissemaksed ja neile tehtud väljamaksed, reservide suurendamine ja vähendamine, kuid ka aruandeperioodi kasum või kahjum, arvestuspõhimõtete muutuste mõju ning muud omakapitali kirjeid mõjutanud majandustehingud.⁹³ Küll aga tuleb meeles pidada, et raamatupidamisarvestuses on osanikele või aktsionäridele tehtud väljamakse omakapitalist ka dividend ehk jaotatud kasum, mis maksuarvestuses käsitletakse erinevalt omakapitali väljamaksest.

Kokkuvõtlikult TuMS § 50 lõike 2 mõttes on omakapitali väljamakseteks äriühingu oma osade tagasiost või tagastamine, osa- või aktsiakapitali või sissemaksete vähendamine, äriühingu likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis, väljamaksed omakapitalikõlblikust reservist ja näiteks pärijale või äriühingust lahkujale või väljaarvatule makstavad hüvitised. Omakapitalis tehtavaid muudatusi kajastavad peamiselt äriregistrile esitatavad avaldused ning aruanded, kuid

⁹⁰ RPS § 18 lg 2.

⁹¹ RTJ 2, lk 6-7.

⁹² RTJ 2, lk 8-10.

⁹³ RPS § 20.

nende puhul tuleb meeles pidada raamatupidamisarvestuses ja maksuarvestuses kasutatava termini omakapitali erisusi ehk maksuarvestuses on omakapital kitsamas tähenduses.

2. OMAKAPITALI VÄLJAMAKSED MAKSUARVESTUSES

2.1. Omakapitali väljamaksete maksustamine enne 2015. aastat

Selleks, et käsitleda 01.01.2015 jõustunud muudatusi, tuleb esmalt vaadelda, kuidas toimis omakapitali väljamaksete maksustamine varasemalt. Hetkel Eestis kehtiv tulumaksusüsteem, mille peamine suund on maksustada ettevõtte kasum kasumi jaotamise hetkel, on kehtinud alates aastast 2000.⁹⁴ Eelviimane suurim muudatus seoses omakapitali väljamaksete maksustamisel jõustus aastal 2009, millal võrdsustati omakapitali väljamaksed dividendidega ehk maksukohustus langes äriühingule.⁹⁵

Pärast 01.01.2009 kuni 31.12.2014 tehtud tulumaksuseaduse muudatused ei ole oluliselt muutnud omakapitali väljamaksete maksustamist. Ainsa kohati olulise muudatusena saab välja tuua 01.01.2014 jõustunud kuni 31.12.2014 kehtinud tulumaksuseaduse § 15 lõike 3¹ ning § 50 lõike 2⁴, mis reguleerivad lepingulise investeerimisfondi osaku tagastamisel, nimetatud fondi likvideerimisel või intressina fondist saadud väljamakse maksustamist. Lisaks kaotati 2011. aastal tulumaksuseadusest tulenev kohustus esitada majandusaasta aruanne Maksu- ja Tolliametile, kuna nagu juba eelnevalt viidatud on alates 2010. aastast kõikidel äriühingutel ÄS § 32 lõikest 3 tulenev kohustus esitada majandusaasta aruanne elektrooniliselt äriregistrile ning seadusandja kinnitusel on maksuhalduril tagatud ligipääs majandusaasta aruandele ka selle äriregistrile edastamise korral.⁹⁶ Muid olulisi muudatusi, mis mõjutaksid omakapitali väljamaksete maksustamist, käsitletaval perioodil tulumaksuseaduses ei tehtud. Seega võtetakse käesoleva töö raames omakapitali väljamaksete maksuvabastuse kirjeldamiseks enne 2015. aastat aluseks tulumaksuseaduse, mis kehtis viimasena enne 2015. aastal jõustunud muudatusi ehk alates 11.07.2014 jõustunud tulumaksuseaduse.

Tulumaksuga maksustati v.r. TuMS § 50 lõike 2 kohaselt äriühingu tasandil omakapitalist väljamaksete osa, mis ületas äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid. Taoline säte oli kooskõlas ka Eesti tulumaksusüsteemi olemusega, mille kohaselt juriidiliste isikute maksuobjekt on jaotatud kasum, mitte igasugune tulu ega väljamaksed. Seega on tulumaks juriidilistele isikutele kui kasumijaotusmaks.⁹⁷ Kuna äriühingu omakapitali tehtud

⁹⁴ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 39.

⁹⁵ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 85.

⁹⁶ Riigikogu. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 25.

⁹⁷ RKHKo 3-3-1-12-12, p 22.

sissemakset ei ole äriühingu kasum, siis on põhjendatud, et maksuvabastus kohaldub omakapitali tehtud sissemaksete võrra omakapitalist väljamaksete tegemisel.

Omakapitali väljamaksete dividendidega võrdsustamise eesmärk oli maksustada äriühingu jaotatav kasum äriühingu tasandil, sõltumata millisel viisil või millises vormis väljamakse aktsionäridele või osanikele tehakse.⁹⁸ See tähendab, et füüsilisel isikul ei tohiks maksukohustus tekkida. Seadusandja leidis, et lähtudes sellest uuest põhimõttest tekiks füüsilisel isikul võimalus hoiduda tulumaksu maksmisest vara võõrandamisest saadud kasult olukorras, kus füüsiline isik teeb võõrandatava varaga mitterahalise sissemakse äriühingusse, mille üle tal on kontroll ning seejärel teeb äriühing omakapitali väljamakse.⁹⁹ Taolise olukorra vältimiseks jõustus 2009. aastal ka erand v.r. TuMS § 50 lõike 2 mõttest ehk jõustusid § 15 lõiked 2 ja 3. Nimetatud erandi sätted nägid ette, et tulumaksuga maksustati füüsilise isiku tasandil omakapitali väljamakse osa, mis ületas osaluse soetamismaksumust, välja arvatud nimetatud väljamakse osa, mis oli või mille aluseks olev kasumiosa oli tulumaksuga maksustatud ehk füüsilise isiku tasandil maksustatakse mitterahalise sissemakse väärtuse ja mitterahaliseks sissemakseks kasutatud vara soetamismaksumuse vahe.

Eeltoodust tulenevalt maksustati tulumaksuga omakapitali väljamaksete osa, mis ületas omakapitali tehtud sissemakset sarnaselt dividendidega. Seega kohaldusid õiguskirjanduse kohaselt omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamisel kõik maksuvabastused ja mahaarvamised, mis kohaldusid ka dividendide maksustamisel.¹⁰⁰ Taoline maksuvabastus tulenes v.r. TuMS § 50 lõike 1¹ punktist 5 ja lõikest 2¹ ning mahaarvamised v.r. TuMS § 54 lõikest 5. Kuigi käesoleva töö eesmärk on peamiselt suunatud omakapitali väljamaksete maksuvabastustele, mitte dividendi maksustamisele, siis antakse järgnevalt ülevaate omakapitali väljamaksetele, mida maksutatakse kui dividende, kohalduvatest maksuvabastustest ja mahaarvamistest. Ülevaade antakse, et käsitleda terviklikult omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamist.

Dividende ei maksustatud v.r. TuMS § 50 lõikes 1 sätestatud tulumaksuga, kui dividendi maksti v.r. TuMS § 50 lõikes 2¹ nimetatud väljamakse osa arvelt.¹⁰¹ V.r. TuMS § 50 lõige 2¹ sätestas, et võttes arvesse v.r. TuMS § 50 lõikes 1¹ sätestatud osaluse määra ja lõiget 1², ei maksustatud

⁹⁸ Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 352 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 3-4.

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 85.

¹⁰¹ V.r. TuMS § 50 lg 1¹ p 5.

tulumaksuga omakapitali väljamakset, mis ületas omakapitali sissemakse, mille aluseks oli äriühingu saadud v.r. TuMS § 50 lõikes 1¹ nimetatud dividend või omakapitali väljamakse osa, mis on või mille aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. V.r. TuMS § 50 lõikes 1¹ sätestatud minimaalne osaluse määr on 10% ning v.r. TuMS § 50 lõike 1² kohaselt võeti v.r. TuMS § 50 lõike 1¹ punktides 3 ja 4 sätestatud juhtudel arvesse ainult tulumaks, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik. Tulenevalt v.r. TuMS § 50 lõikest 2⁴ ei maksustatud lisaks eelnevale omakapitali väljamakset, mille aluseks olev tulu oli saadud lepingulise investeerimisfondi osaku tagastamisel; lepingulise investeerimisfondi likvideerimisel või intressina fondist ning oli v.r. TuMS 5¹. peatüki sätete kohaselt tulumaksuga maksutatud või v.r. TuMS § 31² lõike 2 kohaselt tulumaksust vabastatud. Õiguskirjanduses on rõhutatud, et oluline oli, et mahaarvamiste ja maksuvabastuste puhul arvestati üleminekusätetest tulenevaid ajalisi piire¹⁰² ehk rakendati v.r. TuMS § 50 lõiget 2¹ seal nimetatud väljamaksete suhtes, mis olid saadud alates 01.01.2009¹⁰³ ning residendist äriühingu enne 01.01.2009 saadud tulu suhtes rakendati kuni nimetatud kuupäevani kehtinud tulumaksuseaduse § 50 lõiget 1¹ ning § 54 lõikeid 5-5⁴.¹⁰⁴ Lisaks kehtisid üleminekusätted TM v.r. TuMS S § 60 ja 61 lõiked 27 ja 28, mille kohaselt sai dividendide tulumaksust maha arvata kuni 31.12.1999 kehtinud tulumaksuseaduse alusel tasutud tulumaksu ning rakendada aastatel 2000, 2003 või 2004 omandatud tulumaksu mahaarvamise õigusi.¹⁰⁵

Omakapitali väljamakse tegija oli v.r. TuMS § 50 lõike 9 kohaselt maksumaksja nõudmisel kohustatud andma tõendi kalendrikuu jooksul tehtud omakapitali väljamaksete kohta järgmise kalendrikuu 5. kuupäevaks, millel näidati väljamakse kogusumma ning selle osa, mis oli või mille aluseks olev kasumiosa oli tulumaksuga maksustatud. Tõendi vormi „Omakapitalist tehtud väljamaksete tõend” (edaspidi ka Vorm TD) ja selle täitmise korra kehtestas rahandusminister määrusega¹⁰⁶ (edaspidi ka määrus nr 60), mille kohaselt väljamakse rida ning väljamakse osa rida, mis oli või mille aluseks olev kasumiosa oli tulumaksuga maksustatud, pidid vastama „Dividendide ja omakapitalist tehtud väljamaksete saajate deklaratsiooni” (edaspidi ka INF 1) veergudega 8 ja 9.¹⁰⁷ Lisaks tõendite esitamise kohustusele lasus äriühingul

¹⁰² L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 87.

¹⁰³ V.r. TuMS § 61 lg 32.

¹⁰⁴ V.r. TuMS § 61 lg 33.

¹⁰⁵ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 87.

¹⁰⁶ Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. – RT I, 03.12.2010, 13 ... RT I, 31.01.2014, 5.

¹⁰⁷ Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 24 „Vorm TD”, lk 1-2.

ka seadusest tulenev informatsioonikohustus, mille hulgas on ka eelnevalt käsitletud majandusaasta aruande esitamise kohustus. Informatsioonikohustuse teine osa tulenes v.r. TuMS § 56 lõigetest 1 ja 3, milledest lähtuvalt oli äriühing kohustatud esitama väljamakse tegemise kuule järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile deklaratsiooni maksustamisperioodil makstud omakapitali väljamaksete suuruse ning saajate kohta juba eelnevalt nimetatud vormil INF 1, mille vormi ning täitmise korra kehtestas rahandusminister samuti määrusega nr 60.¹⁰⁸ INF 1 vormi eelnevalt viidatud veerus 8 näitas äriühing väljamakse summa ning veerus 9 väljamakse maksutatud osa. Kui Vorm TD väljatoodud read, pidid vastama INF 1 veergudega 8 ja 9, siis INF 1 nimetatud veerud pidid omakorda vastama, kui need kajastasid omakapitalist tehtavaid väljamakseid, vormi TSD lisa 7 real 7¹ ning samas vormis sisalduva tabeli 1 ridadel 3-7 sätetstatuga. Lisaks muule määras äriühing INF 1 veerus 7 väljamakse olemuse ehk kas väljamakse oli dividend või muu kasumieraldis; aktsiate osade, osamaksete või sissemaksete tagastamisel või tagasiostmisel tehtud väljamakse; aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel tehtud väljamakse; likvideerimisjaotis või likvideerimismenetlusega kustutatud äriühingu omakapitali osa; muu omakapitalist tehtud väljamakse; või püsivast tegevuskohast väljaviidud kasum.¹⁰⁹ Eelnimetatud omakapitali väljamaksed, jättes välja kasumi arvelt tehtavad väljamaksed, olid sarnased eelmises alapeatükis defineeritud omakapitali väljamaksetega maksuarvestuse mõttes.

Tulumaksu dividendidelt, muudelt kasumieraldistelt ja omakapitali väljamaksetelt deklareeriti vormiga TSD lisa 7 ning maksti Maksu- ja Tolliametile v.r. TuMS § 54 lõigete 2 ja 4 kohaselt koosmõjus v.r. TuMS §-ga 56 maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10.kuupäevaks. Maksustamisperiood oli tulenevalt v.r. TuMS § 3 lõikest 2 koosmõjus v.r. TuMS § 1 lõikega 3 kalendrikuu. Vastavalt v.r. TuMS § 54 lõikele 3 kehtestas eelnevalt nimetatud maksudeklaratsiooni vormi ja selle täitmise korra rahandusminister määrusega nr 60. Eelnevalt viidatud real 7¹ märkis äriühing omakapitalist tehtavad väljamaksed ning makstud likvideerimisjaotised, lähtudes väljamaksete defineerimisel sarnaselt eelmises alapeatükis defineeritud maksuarvestuse mõttes omakapitalist tehtavatest väljamaksetest.¹¹⁰ Seega on oluline siinkohal taaskord välja tuua, et kuna maksuarvestuses on omakapitalil kitsam tähendus võrreldes raamatupidamisarvestusega, siis TSD lisas 7 tähistati eraldi dividende või muud

¹⁰⁸ V.r. TuMS § 56 lg 3.

¹⁰⁹ Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 13 „Vorm INF 1”, lk 2.

¹¹⁰ Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 8 „Vormi TSD lisa 7”, lk 1-2.

kasumieraldisi, mille tõttu omakapitali väljamaksete alla viimati nimetatud väljamaksed ei läinud. Andmed, mis olid vajalikud väljamaksetelt makstava tulumaksu kohustuse välja selgitamiseks ehk omakapitali tehtud sissemaksed, mis olid kasutatavad tulumaksukohustuse vähendamiseks, deklareeriti koos väljamakse tegemise deklareerimisega TSD lisa 7 tabel 1 real 2¹¹¹ ehk maksuvabastuse õiguse kasutamise hetkel. Küll aga ei defineerinud TSD lisa 7 ega selle juurde kuuluvad kommentaarid kõiki omakapitali tehtavaid sissemaksed ega muid omakapitalist tehtavaid väljamakseid.

Õiguskirjanduses on leitud, et maksuvabastuse õiguse deklareerimine selle õiguse kasutamise hetkel oli problemaatiline, kuivõrd selle õiguse tekkimise alusest võib olla möödunud üle seitsme aasta ehk osa tõendeid võis olla hävitatud, mis oleksid vajalikud õiguse olemasolu veenvaks tõendamiseks, eriti olukorras, kus maksuhaldur teostas vajaduspõhist kontrolli.¹¹² Vastavalt kuni 31.12.2015 kehtinud raamatupidamise seaduse¹¹³ § 12 lõikele 1 on seitse aastat aeg, mille jooksul peab raamatupidamiskohustuslane säilitama raamatupidamise algdokumente, alates majandusaasta lõpust, millal algdokument raamatupidamises kajastati. Seadusandja on samuti käsitletavat probleemi kirjeldanud, kui maksumaksja ajaliselt piiramatut õigust oma maksukohustust vähendavaid õigusi kasutada pidades silmas õiguse olemasolu raskendatud tõendamist ja maksuhalduri poolt kontrollimist.¹¹⁴ Maksukorralduse seaduse varase redaktsiooni¹¹⁵ (edaspidi v.r. MKS) § 59 lõike 2 kohaselt oli muuhulgas maksuhalduril õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevuse ning viimase poolt maksude tasumisega seotud dokumente ning maksuhalduri kontroll jagunes eraldi üksikjuhtumi kontrolliks või revisjoniks. Maksuhalduri kontroll võis lõppeda maksuotsusega v.r. MKS § 95 mõttes, millega maksuhaldur määras tasumisele kuuluva maksusumma. Kuna maksusumma määramise aeg on 3 aastat,¹¹⁶ siis eeltoodut arvesse võttes võib tekkida olukord, kus oma õiguse kasutamise hetkel võis maksumaksjal vajalikud tõendid alles olla, kuid maksuhaldur alustas omapoolset kontrolli küll 3 aastase tähtaja jooksul, kuid pärast 7 aasta möödumist maksumaksja maksuvabastuse õiguse tekkimise alusest.

¹¹¹ Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 8 „Vormi TSD lisa 7”, lk 2-3.

¹¹² Eesti Maksumaksjate Liit. Enne 2015. aastat omakapitali tehtud sissemaksed tuleb deklareerida hiljemalt 12.02.2018. – MaksuMaksja 2018 nr 1, lk 4-5.

¹¹³ Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50.

¹¹⁴ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 35.

¹¹⁵ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 11.07.2014, 11.

¹¹⁶ V.r. MKS § 98.

Kui aga lähtuda asjaoludest, et Eesti äriühingu keskmine eluiga oli 2005. aastal 5 aastat ja 7 kuud¹¹⁷ ning alates 2009. aastast asutatud äriühingu keskmine eluiga 2018. aasta seisuga oli on 3-6 aastat,¹¹⁸ siis pole põhjendatud käsitletava probleemi olulisus. Jättes aga kõrvale aastate taguse statistika ja lähtudes eelmises alapeatükis sätestatust, siis kõikide omakapitaliga seotud muudatuste kohta on vähemal või suuremal määral antud teada registripidajale, mis peaks omakorda aitama maksuhalduril kontrolli teostada. Kuna siinkohal saab vaid spekuloida käsitletava probleemi olulisust, siis tuleb nentida asjaolu, et vähemalt seadusandja ja maksuhalduri seisukohalt oli probleem oluline. Küll aga on oluline välja tuua, et enne käesoleva süsteemi jõustumist ehk enne 2009. aastat tundis Eesti Maksu maksjate Liit juba ennatlikult huvi käsitletava probleemi osas esitades Rahandusministeeriumile ka selgitustaotluse 24.07.2008, milles paluti muuhulgas selgitust omakapitali tehtud sisse maksete suuruse kontrollimise kohta olukorras, kus dokumendid pole säilinud. Rahandusministeeriumi vastuse kohaselt lähtutakse üleminekuhetkel maksustamisel äriseadustikus sätestatud miinimumkapitali suurusest, kui äriühing ei suuda sisse makseid omakapitali tõendada, kuid edaspidi peetakse sisse maksete arvestust tuludeklaratsioonis.¹¹⁹ Kuna käsitletav probleem on uuesti asjakohane ka ligi kümme aastat hiljem, siis tuleb, vaatamata siinsetele seisukohtadele, tõdeda probleemi olulisust.

Lähtudes eeltoodust maksustati omakapitali väljamakseid, mis ületasid sisse makseid sarnaselt dividendidega ehk nendele väljamaksetele kohaldusid samad maksuvabastused. Väljamaksed, mis ei ületanud sisse makseid olid tulumaksuvabad ning selle õiguse olemasolu deklareeriti õiguse kasutamise hetkel. Õiguse deklareerimine selle kasutamise hetkel võis kujuneda põhjendatud takistuseks maksuhaldurile, kellel ühelt poolt on piiratud õiguse olemasolu kontrollimine kuid teiselt poolt oli maksu maksjal ajaliselt piiramatult võimalus oma õigust kasutada. Kuigi omakapitali väljamakseid tehes nõutavad vormid ei sisustanud omakapitali sisse maksete õigust ega muid omakapitalist tehtavaid väljamakseid, võib väita, et need on sarnased eelmises peatükis defineeritud omakapitali olemusele maksuarvestuse mõttes.

¹¹⁷ S. Niitra. Äriühingu keskmine eluiga on viis ja pool aastat. – Kättesaadav: https://www.aripaev.ee/uudised/2005/02/01/ariuhingu-keskmise-eluiga-on-viis-ja-pool-aastat?utm_ (28.02.2020).

¹¹⁸ T. Saarman. KARM STATISTIKA | Eestis tapetakse aastas aina enam ettevõtteid ja nad viivad hauda üha suuremaid võlasummasid. – Kättesaadav: <https://arileht.delfi.ee/news/uudised/karm-statistika-eestis-tapetakse-aastas-aina-enam-ettevotteid-ja-nad-viivad-hauda-uha-suuremaid-volasummasid?id=81103059> (28.02.2020).

¹¹⁹ Eesti Maksu maksjate Liit, Rahandusministeerium, L. Lehis. Kuu tehtud kaunikene? Vol 2. – Maksu Maksja, 2008 nr 9, lk 16-19.

2.2. Omakapitali väljamaksete maksustamine pärast 2015. aastat

01.07.2014 võttis Riigikogu vastu tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurikapitali seaduse muutmise seaduse¹²⁰, millest tulenevad muudatused tulumaksuseaduses jõustusid 01.01.2015. Järgnevalt vaadeldakse millised muudatused seoses omakapitali väljamaksetega on jõustunud alates 2015. aastast ning analüüsitakse kuidas muudatused mõjutavad omakapitali väljamaksete maksuvabastust.

Perioodil 01.01.2015 kuni 02.01.2021 jõustunud tulumaksuseaduse muudatused, mis käsitlevad omakapitali väljamaksete maksustamist on olnud vähe, kuid muudatused on olnud siiski olulised. Peamiste muudatustena saab välja tuua hetkel kehtiva TuMS § 50 täiendused. TuMS § 50 lõiget 1¹, mille kohaselt ei maksustata dividende seal sätestatud tingimustel, on täiendatud lisa tingimustega ehk dividende ei maksta ka juhul kui dividendi makstakse TuMS § 50² alusel maksustatud tagastatud laenu arvel; välismaiselt kontrollitavalt äriühingult saadud dividendi või sellise äriühingu müügist saadud kasu arvel TuMS § 54³ alusel tulumaksuga maksustatud summa ulatuses; või TuMS § 54⁵ alusel tulumaksuga maksustatud ja püsivasse tegevuskohta väljaviidud vara arvel.¹²¹ Lisaks eelnevale jõustus 01.01.2020 ka TuMS § 50 lõige 2, kust eemaldati omakapitali väljamaksete definitsioonist likvideerimisjaotis ning lisati sätte kohaldamise välistus aktsiaseltsfondile. Lisaks täiendati sätet järgneva sõnastusega: „Kui vara, välja arvatud püsivasse tegevuskohta viidud ning Eestisse tagasi toodud vara, residentsus või püsiva tegevuskoha majandustegevus tuuakse Eestisse, käsitatakse residendist äriühingu omakapitali tehtud sissemaksena maksumaksja või tema püsiva tegevuskoha riigis kindlaksmääratud vara väärtust. Kui kindlaksmääratud väärtus ei kajasta turuväärtust, lähtutakse turuväärtusest. Kui mitteresidendi püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluv ettevõtte antakse üle residendist äriühingule, käsitatakse äriühingu omakapitali tehtud rahaliste ja mitterahaliste sissemaksetena ka enne ettevõtte üleandmist püsiva tegevuskoha jaoks Eestisse toodud vara.” Seadusandja kinnitusel võeti välja toodud täiendusega üle Nõukogu direktiivi 2016/1164¹²² artikli 5 lõige 5,¹²³ mille kohaselt lähtub liikmesriik, kust vara, maksuresidentsus või püsiva tegevuskoha majandustegevus üle viiakse, maksustamise tarbeks vara väärtuse kindlaksmääramisel maksumaksja või tema püsiva tegevuskoha liikmesriigi poolt

¹²⁰ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurikapitali seaduse muutmise seadus. – RT I, 11.07.2014, 5.

¹²¹ TuMS § 50 lg 1¹ p-d 7-9.

¹²² Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193/1.

¹²³ Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 705 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 8-9.

kindlaksmääratud vara väärtusest. Seda aga välja arvatud juhul, kui see ei kajasta turuväärtust. Kõige olulisema muudatusena võib tunduda omakapitali väljamakse definitsiooni muutumine, kuid reaalsuses pole definitsioon muutunud, vaid kehtiva õiguse kohaselt maksustatakse tulumaksuga likvideerimisjaotise turuväärtus, mis ületab omakapitali tehtud sissemaksid TuMS § 50 lõike 2² alusel. Kuna muid olulisi muudatusi pole nimetatud perioodil tulumaksuseaduses jõustunud, siis alates 2015. aastast toimunud omakapitali väljamaksete maksustamist uuritakse tuginedes 02.01.2021 jõustunud tulumaksuseaduse redaktsioonile.

Alates 2015. aastast jõustus TuMS § 50 lõike 2 muudatus, mis käsitleb omakapitali väljamakseid ning millega täiendati omakapitali tehtud sissemaks negatiivset definitsiooni. TuMS § 50 lõike 2 kohaselt ei võeta ühendanud või ühinemisel asutatud äriühingu omakapitali tehtud sissemaksena arvesse ühe ühinenud äriühingu poolt teise ühinenud äriühingu omakapitali või ühinenud äriühingu poolt ühinemisel asutatud äriühingu omakapitali tehtud sissemaksid. Jagunemisel käsitatakse omandava äriühingu omakapitali sissemaksena enne jagunemist tema omakapitali tehtud sissemaksid, mille arvel ei ole tehtud omakapitalist väljamakseid või mida ei ole üle antud teisele äriühingule, ning jaguneva äriühingu poolt talle üle antud samasuguste sissemaksete osa. Seadusandja selgituste kohaselt välditi taolise täiendusega mitmekordset maksuvabastust, mis tekiks olukorras, kui äriühing teeb omakapitali tehtud sissemaks arvel sissemaks teise äriühingu omakapitali ning need sissemaksed liidetakse kõnealuste äriühingute ühinemisel.¹²⁴

Kuna omakapitali väljamakse, mis ületab omakapitali tehtud sissemaks, maksustatakse sarnaselt dividendiga, siis on oluline välja tuua, et 2015. aastal muutusid kehtetuks ka eelnevalt nimetatud üleminekusätted v.r. TuMS § 60 ja § 61 lõiked 27 ja 28. Korrates eeltoodut, võimaldasid üleminekusätted arvata maha traditsioonilise tulumaksusüsteemi kohaselt tasutud tulumaksu enamakse uue tulumaksusüsteemi alusel kasumi jaotamisel tasutavast äriühingu tulumaksust. Traditsioonilist tulumaksusüsteemi defineeritakse käesolevas töös süsteemina, kus tulumaksuga maksustatakse äriühingu sissetulek ehk kasum sõltumata selle jaotamisest¹²⁵ ning uue tulumaksusüsteemina käsitletakse Eestile omapärast tulumaksusüsteemi, kus

¹²⁴ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 34.

¹²⁵ J. Masso, J. Meriküll, P. Vahter. Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia's Corporate Income Tax Reform. – The University of Tartu Faculty of Economics and Business Administration Working Paper No. 81-2011, p 4.

tulumaks on kui kasumijaotusmaks¹²⁶. Kuna uus tulumaksusüsteem oli kehtinud Eestis muudatuse jõustumise hetkel juba viisteist aastat, siis seadusandja soov üleminekusätteid kehtetuks tunnistada on põhjendatav. Rahandusministeerium, kes tegi ettepaneku üleminekusätete kehtetuks tunnistamiseks, põhjendas muudatuse vajadust, viidates muuhulgas ka raamatupidamisdokumentide säilitamise kohustuse lühiajalisusele, asjaoluga, et maksuhalduri andmete kohaselt on traditsioonilise tulumaksusüsteemi ajal teenitud kasumid valdavalt jaotatud juba 2013. aastaks ning praktikas kasutab üleminekusätet vaid üks maksumaksja aastas.¹²⁷ Kuigi tuginedes eeltoodud andmetele ei leidnud üleminekusätteid enam praktikas kasutust, jäi äriühingutele veel aasta oma õiguste kasutamiseks, sest seadus, millega tunnistati kehtetuks üleminekusätteid alates 2015. aastast, jõustus 01.01.2014¹²⁸.

Sõltumata muudatuse põhjendustest, tekitab üleminekusätete kehtetuks tunnistamine topeltmaksustamise olukorra. Majanduslik topeltmaksustamine tekib olukorras, kus äriühing on maksnud tulumaksu teenitult kasumilt enne selle jaotamist traditsioonilise tulumaksusüsteemi kohaselt, kuid pole veel kogu kasumit ära jaotanud ning üleminekusätete puudumise tõttu peab äriühing uuesti kasumi jaotamisel tulumaksu tasuma.¹²⁹ Kohtupraktikas on korduvalt selgitatud, et topeltmaksustamine võib toimuda vaid erandlikel asjaoludel ning topeltmaksustamine peab tulema otse seadusest.¹³⁰ Üleminekusätte tühistamise puhul on ilmselt tegemist kohtupraktikas viidatud olukorraga ning seega on tekkiv topeltmaksustamine lubatud.

Lisaks eelnevalt nimetatud muudatusele, muudeti 2015. aastal jõustunud tulumaksuseadusega ka eelmises alapeatükis käsitletud tulumaksu deklareerimise ja tasumise korda. Esiteks täiendati TuMS § 50 lõike 9 alusel välja antavat Vormi TD. Kui varasemalt kajastati vormil kalendrikuus tehtud väljamaksed omakapitalist, siis uue vormi kohaselt näitab vorm lisaks eelnevale ka dividendide ja muude kasumieraldiste väljamakseid ning ühinemisel, jagunemisel või ümberkujundamisel üleantud õiguseid.¹³¹ Teiseks on täiendatud ka TuMS § 54 lõike 3 ja määruse nr 60 alusel välja antavat vormi INF 1, kuid mille täiendused ei ole käesoleva töö

¹²⁶ M. P. Devereux, P. B. Sørensen. The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform. – EPRU Analyse 2005/24, p 44.

¹²⁷ Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 492 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu teise lugemise juurde, lk 2.

¹²⁸ Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 23.12.2013, 3.

¹²⁹ L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus 2000, lk 1075.

¹³⁰ RKHKo 3-3-1-4-00, p 1.

¹³¹ Rahandusminister. Rahandusministri 29.11.2010. a määrus nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“. Lisa 24 (muudetud sõnastuses) „Vorm TD“, lk 3.

mõttes olulised. Olulised on aga muudatused vormil TSD lisa 7, mille alates 2015. aastast kehtival versioonil on lisatud rida koodiga 7020, kus tuleb äriühingul märkida omakapitali sissemaksete ja sellest tehtud väljamaksete vahe alates äriühingu asutamisest kuni 31.12.2014 ning eraldi hakati deklareerima alates 01.01.2015 tehtavaid sissemakseid omakapitali.¹³² Küll aga pole muutunud omakapitali sissemaksete ja väljamaksete definitsioonid. Kuna aga vormide muudatused tulenevad peamiselt vormide aluseks olevate seaduste muudatustest, siis järgnevalt käsitletaksegi, miks eristati TSD lisa 7-1 alates 01.01.2015 tehtavaid omakapitali sissemakseid varasematest omakapitali sissemaksetest.

2015. aastal jõustunud TuMS § 54 lõiget 2 täiendati kohustusega, mille kohaselt peab äriühing esitama Maksu- ja Tolliametile omakapitali väljamaksete maksukohustust mõjutavate asjaolude kohta eelmisel kalendrikuul järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks. Seadusandja selgituste kohaselt on muudatuse eesmärgiks suurendada nii maksuhalduri kui ka maksumaksja õiguskindlust omakapitali väljamaksete maksukohustuse suuruse kindlaksmääramisel¹³³ ehk likvideerida eelnevalt nimetatud probleem, mis tulenes maksukohustuse vähendamise õigust tõendavate dokumentide säilitusajast. Muudatus tähendab, et oma õigus tuleb deklareerida sisuliselt selle tekkimise hetkel. Enne muudatuse jõustumist ehk enne 2015. aastat tehtud omakapitali sissemaksed ja muud maksukohustust mõjutavad asjaolud tuli üleminekusätte, 2015. aastal jõustunud TuMS § 61 lõike 44, kohaselt deklareerida 2015. aasta 10.veebruariks esitatavas TuMS § 54 lõikes 2 nimetatud maksudeklaratsioonis 31.12.2014 seisuga. Eeltoodu tõttu muutus ka TSD lisa 7 ning eeltoodust lähtuvalt eristatakse enne ja pärast muudatust tehtud omakapitali sissemakseid. Kuna maksukorralduse seaduse¹³⁴ (edaspidi ka MKS) § 89 lõike 1 koosmõjus MKS § 98 lõikega 1 on maksukohustuslasel õigus oma maksudeklaratsiooni kolme aasta jooksul parandada, oli lõplik varasemate omakapitali sissemaksete deklareerimise aeg 12.02.2018, kuna 10.02.2018 oli laupäev.

Küll aga tekkis muudatuse jõustumise tagajärjel ka negatiivne olukord äriühingutel, kes oma omakapitali sissemakseid ei deklareerinud õigeaegselt. Nimelt tõlgendas seadusandja TuMS § 54 lõiget 2 koosmõjus TuMS § 61 lõikega 44 selliselt, et äriühingud, kes ei deklareeri

¹³² Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ (rahandusministri 11.09.2014 . a määruse nr 32 lisa 8 sõnastuses). Lisa 8 „Vorm TSD lisa 7“, lk 1-4.

¹³³ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 34-35.

¹³⁴ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 04.01.2021, 21.

õigeaegselt oma varasemalt tehtud omakapitali sissemaksed, kaotavad õiguse teha nende arvelt omakapitalist väljamakseid maksuvabalt.¹³⁵ Seadusandja taoline käsitus jõustunud muudatusest, mis seob omakapitali tehtavad sissemaksed deklareerimiskohustuse täitmisega ning seeläbi potentsiaalselt suurendab äriühingu tulumaksukohustust, võib aga minna vastuollu põhiseadusega. Ka Riigikohus on välja toonud käsitletava olukorra suhtes, et sisuliselt on menetlusnorm tõlgendatud tulumaksukohustust tekitavaks või muutvaks materiaaõiguslikuks normiks.¹³⁶ Viidatud lahend iseenesest käsitles peamiselt deklareerimiskohustuse täitmise aegumist, mida kohus ka kinnitas. Kuna vaidlusalase maksuotsusega ei olnud määratud äriühingu AS E-Piim Tootmine kui kaebaja tulumaksukohustus, siis ei saanud Riigikohus ka analüüsida, kas TuMS § 54 lõige 2 koosmõjus TuMS § 61 lõikega 44 ja nende tõlgendamisest tulenev potentsiaalne tulumaksukohustus on põhiseaduspärane. Küll aga pidas Riigikohus vajalikuks selgitada, et seadusandja ei saa menetlusnorme tõlgendada selliselt, et need muutuksid materiaaõiguslikuks normideks sidudes omakapitali tehtud sissemaksed nende deklareerimisega. Seega Riigikohtu seisukoht, et deklareerimata jätmine ei võta ühingult õigust teha omakapitalist maksuvabalt väljamakseid tehtud sissemaksete ulatuses, vaid suurendab maksumaksja tõendamiskoormist,¹³⁷ kinnitab, et seadusandja tõlgenduses võib esineda probleeme. Kuna Riigikohus ei saanud antud kaasuse puhul hinnata käsitletavate sätete põhiseaduspärasust, saab seda siiski käesoleva töö raames teha. Järgmises peatükis analüüsitakse põhjalikumalt, kas jõustunud muudatus on vastuolus põhiseadusega ning kas potentsiaalne vastuolu on põhjendatav.

Võttes kokku alates 2015. aastast jõustunud muudatused tulumaksuseaduses, mis puudutavad omakapitali väljamakseid, siis kõige olulisem ja vastuolulisem muudatus on TuMS § 54 lõige 2 ning § 61 lõige 44. Muudatusi on põhjendatud varasemalt käsitletud probleemi vältimisega ehk olukorraga, kus maksuhalduril on raskendatud kontrollida TuMS § 50 lõikest 2 tuleneva õiguse olemasolu. Seadusandja tõlgenduse kohaselt tekitavad nimetatud sätted koosmõjus olukorra, kus äriühing, kes ei deklareerinud 12.02.2018 enne 2015. aastat tehtud omakapitali sissemaksed TSD lisal 7, ei saa enam kasutada deklareerimata sissemaksed omakapitalist väljamaksete maksuvabastuseks TuMS § 50 lõike 2 mõttes, millega sisuliselt on üritatud muuta menetlusõiguslik norm materiaaõiguslikus normiks. Seega on deklareerimiskohustuse mitte täitmine toonud kaasa potentsiaalselt maksukoormust täiendava olukorra. Kas ja milliseid

¹³⁵ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 36.

¹³⁶ RKHKo 3-18-989, p 15.

¹³⁷ *Ibid*, p 1-3, 12-15.

põhiõigusi on 2015. aastal jõustunud muudatus ja selle taoline tõlgendamine riivanud ning kas potentsiaalne riive on põhiseaduspärane analüüsitakse järgnevas peatükis.

3. PÕHISEADUSPÄRASUSE KONTROLL

3.1. Põhiõiguse riive

3.1.1. Ettevõtlusvabaduse kaitseala ning riive olemasolu

Eelnevas peatükis jõuti järeldusele, et seadusandja tõlgendus TuMS § 61 lõikest 44 kooskõlas § 54 lõikega 2 võib olla vastuolus põhiseadusega. Siinkohal peetakse silmas potentsiaalset tekkivat olukorda, kus omakapitali tehtavad sissemaksud seoti nende deklareerimisega ning nende deklareerimata jätmine tooks potentsiaalselt endaga kaasa tulumaksukohustuse suurenemise, kui maksuhaldur selle määrab lähtudes seadusandja tõlgendusest. Selleks, et analüüsida 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatust, mis mõjutab omakapitali väljamaksete maksustamist, põhiseaduspärasust, tuleb esmalt leida, milliseid põhiõigusi muudatus võib riivata, hinnata põhiõiguste kaitseala ning vastata küsimusele, kas riive on olemas.

Võttes arvesse õiguskirjanduses väljendatud seisukohta, et äriühingu tegevuse ja saadud tulu maksustamine on käsitletav muu hulgas ettevõtlusvabaduse piiranguga,¹³⁸ siis on asjakohane tulumaksuseaduse muudatuse põhiseaduspärasuse kontrollis käsitleda ühe põhiõigusena ettevõtlusvabadust Eesti Vabariigi põhiseaduse¹³⁹ (edaspidi ka PS) § 31 tähenduses. Seda seetõttu, et äriühingu poolt tehtavat omakapitali väljamakset, kui tegevust, maksustatakse. Ettevõtlusvabadus tähendab, et õigus tegelda ettevõtlusega on Eesti kodanikel ning kui seadus ei sätesta teisiti, on see õigus võrdselt Eesti kodanikega ka Eestis viibivatel välisriikide kodanikel ja kodakondsuseta isikutel.¹⁴⁰ PS § 9 lõige 2 sätestab, et põhiseaduses loetletud õigused, vabadused ja kohustused laienevad juriidilistele isikutele niivõrd, kui see on kooskõlas juriidiliste isikute üldiste eesmärkide ja selliste õiguste, vabaduste ja kohustuste olemusega. Riigikohus on leidnud, et muuhulgas kuulub äriühingu kui juriidilise isiku põhiõiguste alla ka ettevõtlusvabadus.¹⁴¹ Riigikohtu seisukohast lähtuvalt hõlmab käsitleva põhiõiguse isikuline kaitseala ka juriidilisi isikuid ehk ka neid kaitstakse PS §-ga 31. Õiguskirjanduses on väljatoodud seisukoht, et juriidiline isik saab põhiõigusele toetuda olukorras, kui see on kooskõlas õiguse olemusega ning seega ei saa äriühingud näiteks toetuda õigusele elule või

¹³⁸ Ü. Madise *et al.*, PS § 31/1.

¹³⁹ Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 15.05.2015, 2.

¹⁴⁰ PS § 31.

¹⁴¹ RKPJKo 3-4-1-3-12, p 41.

perekonnaga seotud õigustele.¹⁴² Lähtudes eeltoodud seisukohast ning käsitletavast põhiõiguse olemusest ei nähta takistusi, miks ei võiks ettevõtlusvabaduse isikuline kaitseala hõlmata ka juriidilisi isikuid.

PS § 31 sätestab muuhulgas ettevõtlusvabaduse kõrval ka ühinemisvabaduse, mis annab õiguse koonduda tulundusühingutesse ja –liitudesse. Võttes arvesse tulumaksu olemust, siis 2015. aastal jõustunud muudatus kellegi õigust koonduda ei takista. Seega keskendutakse analüüsis PS § 31 puhul ainult ettevõtlusvabadusele kui vabaduspõhiõigusele, mille funktsiooniks on õiguskirjanduse kohaselt kaitsta nii õiguslikku vabadust midagi teha kui ka õigust, et riik ei tõkestaks ega takistaks midagi teha.¹⁴³

Riigikohtu praktika kohaselt peeti ettevõtlusvabaduse kui vabadusõiguse esemeliseks kaitsealaks kõiki tegevusi, mille puhul isik pakub enda kaupu või teenuseid.¹⁴⁴ Kuid hiljem on Riigikohus kaitseala laiendanud ning selgitanud, et ettevõtlusvabaduse esemeline kaitseala hõlmab igat tulu saamise eesmärgil toimuvat tegevust.¹⁴⁵ Kuna nii osaühing kui ka aktsiaselts oma olemuselt toimivad tulu teenimise eesmärgil, siis on nende tegevus ettevõtlusvabadusega kaitstud. Seal hulgas peaks ettevõtlusvabaduse esemelisesse kaitsealasse kuuluma ka omakapitalist tehtavad väljamaksed kui ettevõtte tegevus. Riigikohus on leidnud, et ettevõtlusvabaduse kaitseala on riivatud, kui seda vabadust mõjutatakse avaliku võimu poolt ebasoodsalt.¹⁴⁶ Siin juures on vajalik välja tuua, et ettevõtlusvabadusel on oluline seos ka PS §-st 113 tuleneva avaliku võimu õigusega kehtestada makse, mis oma olemuselt avaldavad juba negatiivset mõju ettevõtlusvabadusele. Ka õiguskirjanduses on rõhutatud, ettevõtlusvabaduse vaieldamatut riivet ettevõtlusega seotud maksude näol.¹⁴⁷

Korrates eelnevalt rõhutatud Eesti tulumaksusüsteemi põhimõtet, mille kohaselt maksustati tulumaksuga vaid ettevõtte teenitud kasum ehk tulu, siis 2015. aastal jõustunud muudatusega suurendati äriühingu maksukoormust olukorras, kus äriühing ei deklareerinud enne 2015. aastat tehtud omakapitali sissemaksid tähtaegselt. Seadusandja soov oli tekitada olukord, kui äriühing, kes ei deklareeri õigeaegselt ehk 12.02.2018 oma õigust teha omakapitalist

¹⁴² Ü. Madise *et al.*, PS § 9/29.

¹⁴³ R. Alexy.

¹⁴⁴ RKPJKo 3-4-1-6-00, p 10.

¹⁴⁵ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 12.

¹⁴⁶ *Ibid.*

¹⁴⁷ Ü. Madise *et al.*, PS § 31/11.

väljamakseid maksuvabalt, siis kaob äriühingul nimetatud õigus.¹⁴⁸ Lähtudes asjaolust, et äriühingute maksuobjekt on loetletud ammendavalt¹⁴⁹ ehk tulumaks on nagu eelnevalt viidatud äriühingutele kasumijaotusmaks, siis tundub seadusandja muudatuse tõlgendus väär, kuna omakapitalist tehtavad väljamaksed ei ole mingil juhul kasumi jaotamine. Teiseks, ei pruugi kõigil äriühingutel, kes oma varasemaid omakapitali sissemaksed ei deklareerinud, olla hävinenud sissemaksed tõendavad dokumendid. Kuigi tuleb möönata fakti, et äriühingu õigus oma deklaratsiooni muuta on aegunud, mida on kinnitanud ka Riigikohus käsitletavat teemat puudutavas lahendis.¹⁵⁰

Õiguste aegumise institutsiooni käsitletakse kõige täpsemalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse¹⁵¹ (edaspidi ka TsÜS) 10. peatükis, millest lähtuvad ka maksuseadused. Aegumine tsiviilseadustiku mõttes tähendab, et õigus lõppeb või selle teostamist piiratakse seaduses sätestatud tähtaja jooksul¹⁵² ehk MKS § 89 lõikes 1 sätestatud õigus oma deklaratsiooni muuta lõppeb MKS § 98 lõikes 1 sätestatud 3-aastase tähtaja jooksul. Teine küsimus aga on, kas TuMS § 50 lõikest 2 tulenev äriühingu õigus teha omakapitalist väljamakseid tulumaksuvabalt omakapitali tehtud sissemaksete ulatuses aegub. Hetkel lähtudes seadusandja seisukohast aegub eelnimetatud õigus, kuna õigus seoti deklareerimiskohustusega vastavalt TuMS § 54 lõikele 2 ning TuMS § 61 lõikele 44, mille tulemusel maksustatakse omakapitali väljamakseid tehes ka omakapitali tehtud deklareerimata sissemaksed. Muudatus ilmselgelt suurendab teatud äriühingute maksukoormust, mis omakorda vähendab äriühingu võimalust tulu teenida, kuna ettevõtte omakapital väheneb, mida oleks muidu saanud kasutada tulu teenimise eesmärgil. Eeltoodust tulenevalt on muudatusel ebasoodne mõju ettevõtetele, kes ei deklareerinud varasemaid omakapitali sissemaksed, mida saab pidada ettevõtlusvabaduse riiveks. Eelnevat seisukohta toetab ka Riigikohtu seisukoht, et rahaline kohustus mõjutab selle tasumiseks kohustatud ettevõtja majanduslikku olukorda ning seeläbi riivab tema õigust teenida tulu.¹⁵³ Üldisema sõnastusega toetab väljatoodud seisukohta ka Riigikohtu poolt varasemalt väljatoodud seisukoht, mille kohaselt riivab ettevõtlusvabadust igasugune olukord, kus avalik võim muudab ettevõtlusega tegelemise tingimusi ebasoodsamaks seni kehtinud õigusliku

¹⁴⁸ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 36.

¹⁴⁹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 77.

¹⁵⁰ RKHKo 3-18-989, p 12.

¹⁵¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 06.12.2018, 3.

¹⁵² P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010, lk 434.

¹⁵³ RKPSJKo 3-4-1-15-16, p 102.

raamistikuga võrreldes.¹⁵⁴ Oluline on siinkohal aga rõhutada, et ebasoodne mõju äriühingule, mida saab pidada ettevõtlusvabaduse riiveks tuleneb 2015. aastal jõustunud muudatuse seadusandja poolt pakutud tõlgendusest, mille kohaselt seotakse omakapitali sissemaksed nende deklareerimisega, mitte jõustunud meetmest üldiselt.

Küll aga ei ole kõik põhiõigused piiramatud ning PS §-st 11 tulenevalt võib õigusi ja vabadusi piirata kooskõlas põhiseadusega ning need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud. PS § 31, millest tuleneb ettevõtlusvabadus, sätestab ka lihtsa seaduse reservatsiooni ehk mõne seadusega võib sätestada ettevõtlusvabaduse kui põhiõiguse kasutamise tingimused ja korra. See tähendab seda, koosmõjus PS §-ga 11, et ettevõtlusvabadust võib piirata seaduse alusel või seadusega. Riigikohus on ka välja toonud, et ettevõtlusvabaduse piirang on põhiseaduspärane, kui see on põhjendatud, õiguspärane, kaalukas ning see lähtub avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse eesmärgist.¹⁵⁵ Seega tõstatub siinjuures küsimus, kas tulumaksuseadusest tulenev ettevõtlusvabaduse riive on kooskõlas põhiseadusega, mida analüüsitakse alapeatükkides 3.2. ning 3.3.. Seda aga juhul, kui järgnevalt ei tuvastata mõne muu põhiõiguse riivet või kui tuvastatud põhiõiguse riive on vähem riivatud kui käesolevas alapeatükis tuvastatud ettevõtlusvabaduse riive.

3.1.2. Võrdsuspõhiõiguse kaitseala ning riive olemasolu

Maksuõiguses kehtib ühetaolise maksustamise põhimõte, mis tuleneb PS §-s 12 sätestatud võrdsusõigusest,¹⁵⁶ mis võiks potentsiaalselt olla teine käsitletav põhiõigus. Võrdsusõigus ise näeb ette, et kõik on seaduse ees võrdsed ning mitte kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja sotsiaalse seisundi või muude asjaolude tõttu.¹⁵⁷

Maksuõiguses tähendab see seda, et nii formaalses kui ka materiaalses maksuõiguses tuleb kohelda võrreldavates olukordades isikuid võrdselt, mis ei tähenda aga totaalset võrdsustamist, sest näiteks tulumaksuga maksutatakse residente ja mitteresidente erinevalt.¹⁵⁸ 2015. aastal jõustunud muudatuse tagajärjel koheldakse erinevalt äriühinguid, kes deklareerisid enne 2015. aastat tehtud omakapitali sissemaksed tähtaegselt, võrreldes äriühingutega, kes seda ei teinud.

¹⁵⁴ RKPSJKo 3-4-1-27-13, p 44.

¹⁵⁵ RKPSJKo 3-4-1-3-02, p 14.

¹⁵⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 59.

¹⁵⁷ PS § 12.

¹⁵⁸ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 5

Eeltoodust lähtuvalt on võrdsusõiguse isikulises kaitsealas isikud, kes on võrreldavates olukordades. Kuna maksuõiguse ühetaolise maksustamise põhimõte kehtib kõigi maksumaksjate suhtes ning ka juriidilised isikud on maksumaksjad, siis saab pidada ka juriidilist isikut PS § 9 lõike 2 alusel ka võrdsusõiguse kandjaks. Ka Riigikohus on oma praktikas pidanud juriidilisi isikuid võrdsuspõhiõiguse kandjateks.¹⁵⁹ Et väita, kas võrdsusõigus on ka käesolevas analüüsis asjakohane põhiõigus, tuleb esmalt hinnata, kas deklareerimiskohustust täitvad ja mitte täitvad äriühingud on võrreldavates olukordades.

Tulumaksuseaduse muudatuse tulemusel tekib küsimus ühelt poolt äriühingu õiguse teha tulumaksuvabalt väljamakseid omakapitalist sinna tehtud sissemaksete arvelt ja teiselt poolt äriühingu deklareerimiskohustuse vahel. Õiguskirjanduses on välja toodud, et äriühingu maksuseadusest tulenevad kohustused jagunevad kaheks – rahalised ehk maksu, intressi või sunniraha tasumise kohustus ja mitterahalised ehk deklareerimis-, registreerimis-, kaasaaitamis- ning arvepidamise ja dokumentide säilitamise kohustus.¹⁶⁰ Deklareerimiskohustus on lähtuvalt eelnevalt viidatud sätetest äriühingu seadusest tulenev kohustus ning õiguskirjanduses on leitud, et selle kohustuse täitmise tulemusel tekkiv maksudeklaratsioon on Eestis kõige olulisem maksu määramise alusdokument.¹⁶¹ Deklareerimiskohustuse mitte täitmise tulemusel võib maksuhaldur teha meeldetuletusi või anda korraldusi selle esitamiseks.¹⁶²

Lisaks eelnevale on võimalik äriühingule määrata sunniraha deklareerimiskohustuse korrektse täitmata jätmise eest vastavalt MKS §-s 91 sätestatule. Seega deklareerimiskohustuse täitamata jätmine toob endaga kaasa negatiivse tagajärje äriühingule. Analoogia korras sätestab tolliseaduse¹⁶³ (edaspidi ka TS) § 69 negatiivseks tagajärjeks rahatrahvi või aresti TS §-st 29 tuleneva sularaha deklareerimiskohustuse mitte täitmise eest. Lisaks tulenevalt TS § 29 lõikest 4 on tollil õigus deklareerimiskohustuse mitte täitmise korral asjaolude väljaselgitamiseks sularaha kinni võtta 48 tunniks. Kui võtta võrdluse lähtekohaks deklareerimiskohustuse täitmise ning arvestades eeltoodut, siis vähemalt võrdsuspõhiõiguse kontekstis tuleb võtta arvesse deklareerimiskohustuse täitmist kui objektiivset asjaolu, mille täitmine või mitte täitmine eristab äriühinguid.

¹⁵⁹ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 13.

¹⁶⁰ K. Lorents, V. Lopman. Äriühing juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu võla eest. – Juridica 2013, nr 2, lk 118-127.

¹⁶¹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 134.

¹⁶² MKS § 85.

¹⁶³ Tolliseadus. – RT I, 16.06.2017, 1 ... RT I, 13.03.2019, 170.

Eeltoodust tulenevalt ei saa pidada võrdsuspõhiõigust asjakohaseks põhiõiguseks, sest äriühingud, kes deklareerisid varasemad omakapitali sissemaksed ei ole samas olukorras äriühingutega, kes oma deklareerimiskohustust ei täitnud. Seega puudub ka vajadus hinnata võrdsuspõhiõiguse riive olemasolu.

3.1.3. Omandipõhiõiguse kaitseala ning riive olemasolu

Kuna kirjanduses on leitud, et ettevõtlusvabadus on tihedalt seotud ka PS § 32 tuleneva omandipõhiõigusega läbi aktsiate või osade kaitse,¹⁶⁴ siis järgmine käsitletav asjakohane põhiõigus on omandipõhiõigus. Omandipõhiõigus näeb ette, et igäühe omand on puutumatu ja võrdselt kaitstud ning igäühel on õigus enda omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada.¹⁶⁵ Õiguskirjanduses on välja toodud, et kuna omandipõhiõigus on klassikaline inimõigus, mida tagab ka Euroopa Inimõiguste Konventsiooni (edaspidi ka EIÕK) esimese lisaprotokollis esimene artikkel,¹⁶⁶ siis tuleks omandipõhiõigust käsitledes allikatena kasutada muuhulgas ka Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendeid.¹⁶⁷ Vastavalt Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikale hõlmab omandi mõiste omandipõhiõiguse tähenduses ka aktsiatega või osadega seonduvaid õiguseid,¹⁶⁸ kuid siinjuures on oluline eristada osanike või aktsionäride õigusi äriühingu omadest.¹⁶⁹ Seega tuleb vastata küsimusele, kas 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatustega kahjustatakse potentsiaalselt äriühingu huve või osanike ja aktsionäride huve. Võttes arvesse, et TuMS § 50 lõike 2 kohaselt on omakapitali väljamaksete pealt tulumaksu maksjaks äriühing ehk maksukoormus suureneb äriühingul, siis käsitletakse siiski äriühingut kui potentsiaalset omandipõhiõiguse kandjat. Riigikohus on oma otsuses 3-4-1-3-13 viidanud, et ka juriidiline isik on hõlmatud omandipõhiõiguse isikulises kaitsealas.¹⁷⁰ Kuna ka juriidiline isik võib olla omandi omanik, siis lähtutakse riigikohtu seisukohast ning leitakse, et juriidiline isik on omandipõhiõigusega kaitstud.

Omandipõhiõigus hõlmab endas nelja erinevat õigust ehk omandi kaitset – kaitse sundvõõrandamise eest ehk omandipuutumatus, mis tuleneb PS § 32 lõikest 1; omandi vaba kasutamise kaitse, mis on sätestatud PS § 32 lõikes 2; pärimisõiguse tagamine, mis on sätestatud

¹⁶⁴ Ü. Madise *et al.*, PS § 31/1.

¹⁶⁵ PS § 32.

¹⁶⁶ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokollid. – RT II 2010, 14, 55.

¹⁶⁷ K. Merusk, R. Narits. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998, lk 168-169.

¹⁶⁸ EIKo 12.12.1983, 8588/79 ja 8589/79, Lars Bramelid ja Anne Marie Malmström vs. Rootsi.

¹⁶⁹ T. Annus. Riigiõigus. Tallinn: Juura 2001, lk 249.

¹⁷⁰ RKPJKo 3-4-1-3-12, p 41.

PS § 32 lõikes 4; ning autoriõiguste kaitse, mis on aga sätestatud PS §-s 39. Võttes arvesse tulumaksuseaduse muudatuse iseloomu ja selle negatiivset tagajärge, siis omandipõhiõiguse viimased kaks õigust pole käesolevas analüüsis relevantset.

Enne omandipuutumatus ja omandi vaba kasutamise esemelise kaitseala kirjeldamist, avatakse omandi mõiste üldise omandipõhiõiguse tähenduses. Õiguskirjandus on täheldanud, et omandi mõiste põhiseaduses on laiem kui asjaõigusseaduses (edaspidi ka AÕS).¹⁷¹ AÕS § 68 kohaselt on omand isiku täielik õiguslik võim asja üle ehk õigus asja vallata, kasutada, käsutada ning nõuda teistelt nimetatud õiguste rikkumise vältimist ja rikkumiste tagajärgede kõrvaldamist.¹⁷² Omandi mõiste põhiseaduses hõlmab nii vallasasja kui ka kinnisasja TsÜS § 50 mõttes, kuid Riigikohus on välja toonud, et omandipõhiõiguse esemeline kaitseala hõlmab ka rahaliselt hinnatavaid õiguseid ja nõudeid.¹⁷³ Kuna äriühingu omakapital, ka selle laiemas tähenduses, on äriühingu omandis ning igasugune maksustamine vähendab äriühingu vara, võib väita, et äriühingu vara, seal hulgas sellest tehtavad väljamaksed, kuulub samuti omandipõhiõiguse esemelisesse kaitsealasse.

Omandipuutumatus oma olemuselt tagab õiguskirjanduse kohaselt omandi säilimise, mille kõige levinumaks riive vormiks on sundvõõrandamine.¹⁷⁴ Kuna PS § 32 lõike 1 teise lause kohaselt on sundvõõrandamine vara võõrandamine üldistes huvides kolmanda isiku, kelleks on peamiselt riik, kasuks kohese ja õiglase hüvitise eest,¹⁷⁵ siis täiendavast tulumaksudkohustusest tulenev potentsiaalne omandipõhiõiguse riive ei kuulu omandipuutumatus alla. Seda seetõttu, et õiguskirjanduse kohaselt tuleneb PS §-st 113 välistus, mis seostaks omandi puutumatus ja õiglase hüvitise nõuet¹⁷⁶ ehk maksu maksmise eest ei saa maksumaksja vastusooritust¹⁷⁷. Tuleb aga mõnda, et faktiline sundvõõrandamine omandi kasutamise piiramise näol on võimalik, kuid nagu ka õiguskirjandus kinnitab, on tegemist pigem erandliku juhtumiga ning tavaliselt on sellisel juhul tegemist omandi vaba kasutamise piiramisega¹⁷⁸.

Omandi vaba kasutamine PS § 32 lõike 2 tähenduses annab igapäevase õiguse oma omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada. Tuues näitena maamaksu, mis on avalik-õiguslik rahaline

¹⁷¹ T. Annus, lk 249.

¹⁷² Asjaõigusseadus. – RT I 1993, 39, 590 ... RT I, 22.02.2019, 11.

¹⁷³ RKÜKo 3-2-1-143-03, p 18.

¹⁷⁴ T. Annus, lk 215.

¹⁷⁵ PS § 32 lg 1 II ls.

¹⁷⁶ K. Merusk *et al.*, lk 214.

¹⁷⁷ MKS § 2.

¹⁷⁸ T. Annus, lk 216.

kohustus, mille tulemusel peab maaomanik loobuma ühest osast omandist ehk rahalistest vahenditest, et vallata, kasutada ja käsutada teist osa omandist ehk maad.¹⁷⁹ Eeltoodud näitest on võimalik tuua paralleele ka tulumaksukohustusega, mille tulemusel peab maksumaksja loobuma ühest osast oma omandist ehk siin kohal rahalistest vahenditest, mis kuuluvad maksukohustuse täitmisele, et vallata, kasutada ja käsutada teist osa omandit ehk rahaliste vahendite netosummat. Seega on võimalik väita, et ka 2015. aastal jõustunud muudatuse seadusandja poolse tõlgendamise tagajärjel on riivatud äriühingu omandi vaba kasutamist. Siinkohal toetutakse eelnevas alapeatükis väljatoodud selgitustele, mille põhiumaks on ettevõtte maksukoormuse suurenemine kui riive.¹⁸⁰

Kuigi eelnevalt on juba tuvastatud omandipõhiõiguse riive, siis leidub Eesti õiguskirjandusest väited, mille põhjal ei saaks maksude maksmise kohustust pidada omandipõhiõiguse riiveks¹⁸¹ ning taolist seisukohta on Eesti õiguskirjanduses tuletatud Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast.¹⁸² Kuigi eelnevalt viidatud Eesti õiguskirjandus on välja antud 21. sajandi algusaastatel, siis on ka nii eelmisest kui ka käesolevast sajandist pärit Euroopa õigusteadlasi, kes on kinnitanud, et maksustamine on ilmselgelt omandipõhiõiguse riive EIÕK esimese lisaprotokolli artikkel ühe mõttes.¹⁸³ Taolist käsitlust kinnitab ka Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika,¹⁸⁴ mis kinnitab, et omandipõhiõigus on omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamise puhul relevantne põhiõigus.

Kuna on tuvastatud nii omandipõhiõiguse riive käesolevas alapeatükis kui ka ettevõtlusvabaduse riive eelnevas alapeatükis, siis on tekkinud erinevate põhiõiguste konkurents. Lähtuvalt Riigikohtu otsusest 3-4-1-15-16 tulenevast seisukohast, tuleb konkureerivate põhiõiguste korral piirangu lubatavuse hindamisel hinnata piirangu proportsionaalsust vaid enim riivatud põhiõiguse kontekstis.¹⁸⁵ Riigikohus on samas lahendis konkureerivate põhiõiguste korral pidanud näiteks Maksu- ja Tolliameti intressinõuet kui põhiõiguse riivet pidanud pigem omandipõhiõiguse riiveks võrreldes ettevõtlusvabaduse riivega.¹⁸⁶ On võimalik väita, et hetkel tekkinud olukord, kus 2015. aastal jõustunud

¹⁷⁹ RKPSJKo 3-4-1-52-13, p 43.

¹⁸⁰ Vt ptk 3.1.1.

¹⁸¹ T. Annus, lk 254.

¹⁸² K. Ikkonen. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – *Juridica* 2006, nr 1, lk 54-70.

¹⁸³ R. Ergec. Taxation and Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – *Intertax*, Vol. 39, Issue 1, 2011, pp 2-11. – P. Van der Broek. The Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – *Legal Issues of Economic Integration*, Vol. 13, Issue 1, 1986, pp 52–90.

¹⁸⁴ EIKo 9.05.1989, 11581/85, Peter Darby vs. Rootsi.

¹⁸⁵ RKPJKo 3-4-1-15-16, p 102.

¹⁸⁶ RKPJKo 3-4-1-15-16, p 102.

tulumaksuseaduse muudatuse seadusandja tõlgenduse tulemusena on äriühingu maksukoormus suurenenud, on riivanud enim omandipõhiõigust. Seda seetõttu, et kuigi üldise praktika kohaselt on kõik maksudega seonduv automaatselt ka ettevõtlusvabaduse riive,¹⁸⁷ siis sarnaselt Riigikohtu lahendite 3-4-1-15-16 ning 3-4-1-52-13 olukordadele on muudatuse tagajärg kui suurendatud rahaline kohustus tihedamalt seotud omandipõhiõigusega. Väljatoodud seisukohta omandipõhiõiguse riive prevaleerumisest aitab kinnitada ka Riigikohtu lahendis 3-18-989 välja toodud eelnev menetluse käik, kus tõstetati küsimus TuMS § 61 lõike 44 vastavusest PS §-ga 32.¹⁸⁸

Sarnaselt ettevõtlusvabadusele, pole ka omandipõhiõigus piiramatu õigus ning PS §-st 11 tulenevalt võib õigusi ja vabadusi piirata kooskõlas põhiseadusega ning need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud. Riigikohus on öelnud, et PS § 32 lõike 2 kohaselt on omandipõhiõigus lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigus¹⁸⁹ ehk mõne seadusega võib sätestada omandipõhiõiguse kasutamise tingimused ja korra. See tähendab seda, koosmõjus PS §-ga 11, et omandipõhiõigust võib piirata seaduse alusel või seadusega. Lisaks eelnevalt nimetatud riigi pädevusele, sisaldab PS § 113 ka nõuet, et kõik riiklikud maksud tuleb sätestada seadusega ning seda on õiguskirjanduses nimetatud eriliseks seadusereservatsiooniks, mida tuleb samuti arvesse võtta.¹⁹⁰ Korrates eelmises alapeatükis väljatoodud põhimõtet, kehtib Eesti õiguses põhimõte, et kõik seadused peavad olema põhiseadusega kooskõlas.¹⁹¹ Seega tuleb järgnevalt analüüsida, kas tulumaksuseadusest tulenev omandipõhiõiguse riive on kooskõlas põhiseadusega ehk kas riive on õigustatud. Sellele küsimusele leitakse vastus läbi riive formaalse ning materiaalse põhiseaduspärasuse analüüsi.

3.2. Formaalne põhiseaduspärasus

Eelnevates alapeatükkides on tuvastatud omandipõhiõiguse riive ning on peetud seda enim riivatuks põhiõiguseks 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatuse tagajärjest tulenevalt. Samas on ka eelnevalt välja toodud, et põhiõigused ei ole piiramatud, kuid vastavalt PS §-le 11 tohib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Seega analüüsitakse järgnevalt omandipõhiõiguse riive formaalset põhiseaduspärasust. TuMS § 54 lõikest 2 koosmõjust § 61 lõikega 44 tuleneva omandipõhiõiguse riive formaalse põhiseaduspärasuse

¹⁸⁷ Vt ptk 3.1.1.

¹⁸⁸ RKHKo 3-18-989, p-d 3-4.

¹⁸⁹ RKPJKo 3-4-1-15-16, p 106.

¹⁹⁰ R. Alexy.

¹⁹¹ PS § 3.

analüüs lähtub väljakujunenud käsitlesest, et riive oleks põhiseaduspärane, peab riive vastama kõikidele põhiseadusest tulenevatele pädevus-, menetlus- ja vorminõuetele.¹⁹²

Kuigi omandipõhiõiguse riive tuleneb seaduse tõlgendamisest viisil nagu seda on teinud seadusandja, siis formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli keskmeks on siiski asjassepuutuvad sätted TuMS § 54 lõige 2 koosmõjus § 61 lõikega 44, mille on välja andnud Riigikogu. Seadusandja pädevus nimetatud sätteid välja anda tulenevad erinevatest põhiseaduse sätetest. PS §-st 4 tuleneb Eesti Vabariigis kehtiv võimude lahususe põhimõte, mida täiendab PS § 59 määrates seadusandliku võimu Riigikogule. PS § 65 punktist 1 tuleb ka otsene Riigikogu pädevus võtta vastu seaduseid. Kuna tulumaksu maksmise kohustuse näol on tegemist riikliku maksuga, siis kohaldub ka PS § 113, mille kohaselt tohib muuhulgas ka makse sätestada vaid seadusega. Seega on Riigikogul pädevus võtta vastu ning välja anda tulumaksuseadus. Oluline on siinkohal ka rõhutada põhiseadusest tulenevalt Riigikogu pädevuse täpsustust. Täpsustus on sätestatud PS §-s 106, mille kohaselt ei tohi maksude teemalisi küsimusi panna rahvahääletusele. Vaadates tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse, mille alusel tulumaksuseadusesse muudatus tehti, menetluskäiku,¹⁹³ siis ei nähtu, et seadusandja oleks PS §-st 106 tulenevat piirangut eiranud. Võttes arvesse kõik käesolevas lõigus mainitu, siis pädevusega, kui formaalse põhiseaduspärasuse ühe tahuga, probleeme ei nähtu.

Formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli järgmine osa vastab küsimustele kuidas tuleb seadusi vastu võtta ning kas menetluskorrast on kinni peetud. Jättes kõrvale põhiseaduses kirjeldatud tingimused Riigikogu istungitele,¹⁹⁴ siis on menetluse mõttes olulised normid seaduse väljaandmisteks PS §-d 72, 73 ja 107 lõige 1. PS § 104 lõige 2 ei ole hetkel kohalduv säte, kuna nimetatud normis sisalduv loetelu seadustest, mida saab vastu võtta ja muuta vaid Riigikogu koosseisu hääletamusega, ei sisalda tulumaksuseadust. Seega tuleb lähtuda PS §-dest 72 ja 73, mille kohaselt on hääletamine Riigikogus avalik ning Riigikogu aktid võetakse vastu poolthääle enamusega. Lähtudes XII Riigikogu täiskogu erakorralise istungijärgu stenogrammist, siis käsitletava seadusemuudatuse hääletus oli avalik ning see võeti vastu 56 poolt häälega.¹⁹⁵ PS § 107 näeb ette, et seaduse kuulutab välja Eesti Vabariigi President.

¹⁹² R. Alexy.

¹⁹³ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus – menetluskäik. – Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/eelnoud/menetluskaik/RAM/14-0525> (28.02.2021).

¹⁹⁴ PS §-d 67 ja 68.

¹⁹⁵ Riigikogu. XII Riigikogu, Riigikogu erakorraline istungjärk. Teisipäev, 01.07.2014, 12:00. – Kättesaadav: <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201407011200> (28.02.2021).

Muudatuse tegemisel ajal ametis olnud president Toomas Hendrik Ilves kuulutas välja tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse oma otsusega nr 491 Kardiorus 3.07.2014 PS § 107 alusel.¹⁹⁶ Lisaks kohaldub ka Riigikogu kodu- ja töökorra seadus, mis sätestab seaduseelnõude menetlemise korra,¹⁹⁷ kuid seal sisalduvate nõuete täitmise osas puudusi ei nähtu. Kokkuvõtvalt ei nähtu menetlusega, kui formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli osaga, probleeme.

Põhiseadus määrab seadusele ka vorminõuded, mis on üheks osaks formaalse põhiseaduspärasuse juures. PS § 3 lõige 2 koosmõjus PS § 108 näevad ette, et seadused avaldatakse Riigi Teatajas. Avaldamise nõudest väljendub ka kirjapandud õiguse mõiste. Teine vorminõue puudutab seaduse keelenõuet, mis tuleneb PS §-st 6, mille kohaselt on eesti keel riigikeel ning seetõttu peavad ka kõik seadused olema eesti keeles. Siinkohal vastab tulumaksuseadus täielikult vorminõuetele ning probleeme ei esine.

Eelnevalt on analüüsitud riive vastavust põhiseadusest tulenevatele korralduslikele normidele. Samas näeb PS § 11 ette, et riive peab olema kooskõlas põhiseadusega ehk mitte ainult korralduslikud normid vaid kõik põhiseaduse normid on formaalse põhiseaduspärasuse analüüsis olulised. Seega on üldise formaalse kontrolli elementideks, lisaks pädevusele, menetlusele ja vormile, nimetatud ka määratuse põhimõte ja parlamendi reservatsioon,¹⁹⁸ mida analüüsitakse järgnevalt.

Määratuse põhimõte ehk õigusselguse põhimõte tuleneb PS § 13 lõikest 2, mis sätestab, et seadus kaitseb igähte riigivõimu omavoli eest. Käsitletavast põhimõttest tuleneb, et riivet põhjustav norm peab olema sõnastatud piisavalt täpselt, et kõik saaksid aru oma kohustustest ning et riigivõimu tegevus oleks piisavalt ettearvatav.¹⁹⁹ Lähtudes TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 grammatilisest tõlgendusest ei pruugi tulumaksuseaduse muudatuse tagajärg ehk maksukoormuse suurenemine olla aru saadav. Riigikohus on varasemalt öelnud, et normi arusaadavust tuleb hinnata keskmise isiku seisukohalt²⁰⁰ ning tuues välja ka Euroopa Inimõiguste Kohtu seisukoha, mille kohaselt määratuse põhimõttega vastuolus ei ole ka see norm, mis on õigusliku nõustamise abil mõistetav,²⁰¹ siis ei pea normist arusaamise puhul

¹⁹⁶ Vabariigi Presidendi 03.07.2014 otsus nr 491. – Kättesaadav:

<https://atp.amphora.ee/vpk/index.aspx?itm=122208&o=266&u=-1&o2=11214&hdr=hp&tbs=all> (25.04.2021).

¹⁹⁷ Riigikogu kodu- ja töökorra seadus §-d 90-118². – RT I 2003, 24, 148 ... RT I, 01.04.2014, 4.

¹⁹⁸ R. Alexy.

¹⁹⁹ T. Annus, lk 89-90.

²⁰⁰ RKPJKo 3-4-1-33-05, p 22.

²⁰¹ RKPJKo 3-4-1-16-05, p 22. / EIKo 26.04.1979, 6538/74, The Sunday Times vs. Ühendkuningriik.

lähtuma grammatilisest tõlgendamisest, mis on küll esmane tõlgendusviis, vaid on võimalik kasutada ka muid õiguse tõlgendamisviise. Lähtudes subjektiiv-teleoloogilisest käsitlest, tuleb vaadata konkreetset seadust väljaandnud seadusandja taht.²⁰² Seadusandja tahte väljaselgitamisest on mõistlik vaadata konkreetse redaktsiooni jõustumisele eelnenud menetluskäiku ning seal sisalduvat seletuskirja. TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 tagajärg seadusandja tahte kohaselt on, et äriühingud kaotavad oma õiguse teha omakapitalist maksuvabalt väljamakseid sissemaksete ulatuses, kui sissemaksed tehti enne 2015. aastat ning neid ei deklareeritud tähtaegselt.²⁰³ Seega on riive kui sätte tagajärg piisavalt ette ennustatav ning võib seega tuletada, et õigusselguse põhimõttega hetkel vastuolu ei esine.

Parlamendi reservatsioon ehk olulisuse põhimõte tuleneb PS § 3 lõikest 1, mis näeb ette, et kõik riigielus olulised küsimused otsustab Riigikogu või kõrgema võimu kandjana rahvas, aga kohustusi, mida põhiseaduse kohaselt on määratud teostama seadusandja, ei saa delegeerida edasi täitevvõimule ehk Valitsusele²⁰⁴ ega kellelegi teisele.²⁰⁵ Antud olukorras ei esine asjaolusid, mis võiksid viidata olulisuse põhimõtte rikkumisele.

Küll aga ei saa tähelepanuta jätta PS §-st 113 tulenevat nõuet, et makse tohib sätestada vaid seadusega. Omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamist käsitlevas peatükis toodi välja, et nimetatud väljamaksete maksustamise aluseks on TuMS § 50 lõige 2. Tuginedes eelnevalt väljatoodud seadusandja seisukohtadele, on seadusandja justkui oma seletuskirja tekstiga, mis puudutas TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus TuMS § 61 lõikega 44 täiendusi, laiendanud TuMS § 50 lõikes 2 sätestatud omakapitali väljamaksete maksustamise eelduseid. Ka õiguskirjanduses on välja toodud käsitletava probleemi kohta, et deklareerimiskohustuse mittetäitmise tagajärg on jäetud reguleerimata TuMS § 50 lõikes 2.²⁰⁶ Samuti on Riigikohus pidanud vajalikuks selgitada, et pelgalt seletuskirja alusel ei saa muuta maksustamise eelduseid ehk muuta menetlusõiguslik norm tulumaksukohustust tekitavaks või muutvaks materiaalõiguslikuks normiks.²⁰⁷ Riigikohus on ka oma varasemates lahenditest selgitanud, et maksukohustuse aluseks saab olla üksnes seadus.²⁰⁸ Seega seadusandja seletuskirja teksti alusel määratav

²⁰² R. Narits. *Õiguse entsüklopeedia*. Tallinn: Juura 2007, lk 151-161.

²⁰³ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 36.

²⁰⁴ PS § 86.

²⁰⁵ Ü. Madise *et al.*, PS § 3/3.

²⁰⁶ K. Künnapas. Riigikohus omakapitali sissemaksetest: halba mälu ei tohi maksustada. – *MaksuMaksja*, 2020 nr 4, lk 36-37.

²⁰⁷ RKHKo 3-18-989, p 15.

²⁰⁸ RKPJKo 3-4-1-2-98, p 6.

tulumaksukohustus deklareerimiskohustuse täitmata jätmisest, mis ei tulene TuMS § 50 lõikest 2, on ilmselt vastuolus PS §-ga 113.

Tehes vahekokkuvõtte riive põhiseaduspärasuse analüüsis ning keskendudes riive formaalsele põhiseaduspärasusele, tuleb tõdeda omandipõhiõiguse riive potentsiaalset formaalset mittevastavust põhiseadusega. Vahekokkuvõtte tugineb eeltoodud analüüsile, kus käsitletava omandipõhiõiguse riive puhul ei tuvastatud puudusi nii pädevuse, menetluse, vormi, õigusselguse kui ka parlamendi reservatsiooni osas, kuid leiti, et maksukohustuse tekkimine maksuseaduse väliselt ehk seletuskirja alusel on ilmselt vastuolus PS §-ga 113. Siinkohal on oluline järjekordselt rõhutada, et probleem esineb jõustunud muudatuste tõlgendamisel, sest käsitletavaid sätteid, jättes kõrvale seadusandja tõlgenduse, võib nimetada formaalset põhiseaduspärasusteks. Kuigi formaalse põhiseaduspärasuse kontroll tuvastas puuduse, tuleb omandipõhiõiguse riive täielikuks põhiseaduspärasuse analüüsiks hindama ka riive materiaalselt põhiseaduspärasust.

3.2. Materiaalne põhiseaduspärasus

Riive materiaalne põhiseaduspärasuse kontroll uurib, kas riive on sisult õiguspärane. Sisulise õiguspärasuse olemust aitab kõige paremini selgitada Riigikohtu seisukoht, mille kohaselt on riive materiaalselt kooskõlas põhiseadusega, kui põhiõigust riivav õigusakt on kehtestatud lubatava eesmärgi saavutamiseks ning on oma eesmärgi saavutamiseks proportsionaalne abinõu.²⁰⁹ Seega käsitleb käesolev alapeatükk esmalt TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 eesmärki ning selle legitiimsust ning nimetatud sätete kui abinõu proportsionaalsust, et hinnata kas 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatusest, täpsemalt selle tõlgendamisest, tulenev omandipõhiõiguse riive on materiaalselt õiguspärane.

Võttes arvesse tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse seletuskirja, siis võib pidada TuMS § 54 lõike 2 eesmärgiks nii maksuhalduri ja maksumaksjate õiguskindluse suurendamist, riigi prognoosimisvõime suurendamist äriühingutelt laekuva tulumaksu suhtes kui ka maksuhalduri võimaluste suurendamist avastada maksupettuseid ning neile reageerida.²¹⁰ Riigi prognoosimisvõime laekuva tulumaksu suhtes ning maksumaksja ja maksuhalduri õiguskindlus on omavahel seotud läbi TuMS § 54 lõikest 2

²⁰⁹ RKPJKo 3-4-1-16-08, p 28.

²¹⁰ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 34.

tuleneva uue kohustuse. Korrales töös juba eelnevalt väljatoodud uut kohustust, tuleb maksumaksjal maksustamisperioodi põhisele deklareerida maksukohustust mõjutavad asjaolud, mille hulka kuuluvad ka omakapitali tehtavad sissemaksed. Praktikase tähendab see seda, et nii maksumaksjal kui ka maksuhalduril on pidev ülevaade maksukohustust mõjutavatest asjaoludest ja seadusandja hinnangul on maksumaksjal ka kindlus, et maksuhaldur maksumaksja õigust teha tulumaksuvabalt väljamakseid aktsepteerib. Maksuhalduri ülevaade annab riigile ka piisavalt uut ja tõest informatsiooni maksulaekumiste prognoosiks. Maksuhalduri võimalust maksupettuseid rohkem avastada on seadusandja selgitanud läbi tekkiva võimaluse võrrelda sama maksuperioodi piires väljamakse saaja ning väljamakse tegija deklaratsioonide. Kuna deklareerimata õigusi hiljem kasutada ei saa, siis kaob ka võimalus, et aastaid pärast deklareerimata sissemaksede tegemist soovib teha maksumaksja nende arvelt maksuvabalt väljamakseid.²¹¹ Seega võib pidada sätte eesmärgiks ka lahendada probleem, mille põhjustab dokumentide 7-aasta pikkune säilitamiskohustus, mille möödudes võib maksumaksja proovida tugineda õigusele, mida viimane tõendada ei suuda. Eelnevast tulenevalt võib üldiselele pidada sätte eesmärgiks ka kontrolli ehk maksuhalduri töö hõlbustamist nagu seda on välja toodud ka Riigikohtu otsuses²¹² ning õiguskirjanduses.²¹³

Kuigi omandipõhiõiguse riive tekib TuMS § 54 lõike 2 ning § 61 lõike 44 koosmõjul, täpsemalt nende tõlgendamisel seletuskirjale vastavalt, on viimase sätte puhul tegemist siiski rakendussättega esimese normi jaoks. Rakendussätte põhiline eesmärk on määrata tähtaeg, mille jooksul tuli deklareerida muuhulgas ka varasemalt tehtud omakapitali sissemaksed.²¹⁴ Samas kui vaadata juba eelnevalt välja toodud rakendussätte tagajärge ja seadusandja tahet, et äriühingud, kes ei deklareerinud varasemaid omakapitali sissemaksede õigeaegselt, jäävad ilma õigusest teha deklareerimata sissemaksede ulatuses omakapitalist maksuvabalt väljamakseid. Töös on juba varasemalt ka käsitletud omakapitali väljamaksede maksustamist, mille tulemusel selgus, et kui maksuvabastus ei kohaldu, maksutatakse omakapitalist tehtavad väljamaksed sarnaselt dividendidele ja muudele kasumi eraldistele. Seega võib kehtiva õiguse ja seadusandja tõlgenduse ja tahte põhjal tuletada ka rakendussätte eesmärgiks maksutululaekumise riigile ettevõtete arvelt, kes oma deklareerimiskohustust kui formaalsust ei täitnud. Seda ka seetõttu,

²¹¹ *Ibid*, lk 36.

²¹² RKPJKo 3-18-989, p 15.

²¹³ K. Künnapas.

²¹⁴ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 38.

et sarnane maksukoormust suurendav tagajärg on ka äriühingutel, kes ka pärast 2015. aastat tehtud sissemaksid ei deklareeri.²¹⁵

Samas on siinkohal oluline välja tuua, et Riigikohtu praktika kohaselt on ekslik seisukoht, et hoolsuskohustuse täitmisest sõltub maksukohustuse suurus ehk hoolsusnõuete eiramise eest ei saa isikut karistada maksude määramisega.²¹⁶ Käsitletavas olukorras saab pidada deklareerimiskohustust hoolsuskohustuseks, kuid seadusandja seisukohast lähtuvalt karistatakse potentsiaalselt isikuid, kes oma deklareerimiskohustust ei täitnud maksukohustuse suurenemisega maksuvabade väljamaksete õiguse deklareerimata sissemaksete ulatuses ära võtmisega. Kuna maksuõiguses kehtib ka proportsionaalsuse põhimõte, mida õiguskirjandus on sisutanud kui ka keeldu kehtestada karistava iseloomuga makse,²¹⁷ siis ilmselt ei saa pidada maksutulu laekumise potentsiaalset suurenemist rakendussätte eesmärgiks, vaid tuleb lähtuda seadusandja pakutud eesmärgist, milleks on tähtaja määramine. Kuna rakendussäte ja selle eesmärk on vaid abistava funktsiooniga põhilisele käsitletavale sättele, siis omistatakse ka rakendussättele eelnevalt väljatoodud eesmärgid ning kuna praktikas esineb negatiivne mõju äriühingutele just nimetatud sätete koosmõjul, siis käsitletakse edaspidi neid ka koos, jättes kõrvale analüüsisist rakendussättele omase eesmärgi.

Vahekokkuvõttena võib siinkohal tuua välja, et seadusandja soov TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõike 44 sätestamisega oli suurendada nii maksumaksja kui ka maksuhalduri õiguskindlust, edendada laekuva tulumaksu prognoosimisvõimet ning aidata maksuhaldurit maksupettustega võitlemises. Olles tuvastanud kõnealuste sätete eesmärgi, on nüüd võimalik hinnata, kas tegemist on lubatud eesmärgiga, mis sõltub riivatava põhiõiguse seadusereservatsiooni liigist.

Kuna töös on eelnevalt tuvastatud omandipõhiõiguse kui enim riivatud põhiõiguse riive, siis on oluline siinkohal ka välja tuua, et omandipõhiõiguse piiramiseks näeb PS § 32 lõige 2 ette lihtsa seaduse reservatsiooni ehk omandipõhiõigust võib seaduse alusel piirata. Põhiseaduse kohaselt on seaduse reservatsiooni liike kolm – seaduse reservatsioonita põhiõigused, kvalifitseeritud seaduse reservatsiooniga põhiõigused ning lihtsa seaduse reservatsiooniga põhiõigused. Seaduse reservatsioonita põhiõigusi ehk nullklausliga põhiõigusi, näiteks PS §-st 16 tulenevat õigust elule, võib väga erandlikel põhjustel piirata, sest nullklausliga põhiõiguse õigusnorm ei

²¹⁵ *Ibid*, lk 36.

²¹⁶ RKHKo 3-3-1-74-09, p 18.

²¹⁷ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 10-11.

sätesta otsest võimalust põhiõiguse piiramiseks.²¹⁸ Erandlik põhjus kellegi õiguse elule riivamiseks võib olla näiteks olukord, kus surmava jõu kasutamine on vajalik inimese õigusvastase vägivalla eest kaitsmisel.²¹⁹ Kvalifitseeritud seaduse reservatsiooniga põhiõigusi, näiteks PS §-s 45 sätestatud väljendusvabadust, võib piirata ainult põhiõigust sisaldavas sättes ette nähtud eesmärkidel. Väljendusvabadust võib piirata nii avaliku korra, kõlbluse, teiste inimeste õiguste ja vabaduste, tervise, au ning hea nime kaitseks, riigi- või ärisaladuse või konfidentsiaalsena saadud informatsiooni, teiste inimeste perekonna- ja eraelu kaitseks kui ka õigusemõistmise huvides.²²⁰ Seevastu lihtsa seaduse reservatsiooniga põhiõiguste nagu selleks on ka omandipõhiõigus, ei ole ette nähtud konkreetseid eesmärke, mille nimel võib põhiõigust piirata, mis seega annab seadusandjale suure otsustusruumi.²²¹

Kuna seadusandjale on omandipõhiõiguse piiramisel antud suur otsustusruum, mis eesmärgil põhiõigust riivatakse, peab see eesmärk olema siiski legitiimne ehk olema vastavuses põhiseadusega. Vastavalt eelnevale analüüsile, mille käigus tuvastati TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 kehtestamiseks mitmeid eesmärke, analüüsitakse järgnevalt kõigi välja selgitatud eesmärkide legitiimsust.

Esimene väljatoodud riive eesmärk, milleks on nii maksuhalduri kui ka maksumaksja õiguskindluse suurendamine, ei tekita kahtlust oma vastavuses põhiseadusega. Seda seetõttu, et õiguskindlus ise on üks osa õigusriigi põhimõttest, mis on sätestatud PS §-s 10. Riigikohtu praktikas on õiguskindluse mõistet sisutatud järgnevalt: õiguskindlus on nii selgus kehtivate õigusnormide sisu osas kui ka kindlus kehtivate õigusnormide püsima jäämises.²²² Väljatoodud seisukohta, et õiguskindluse suurendamine kui eesmärk on legitiimne, kinnitab ka Riigikohtu praktika, kus on põhiseaduslik väärtus nagu õiguskindlus olnud legitiimseks eesmärgis piirata ka seadusereservatsioonita ehk nullklausliga põhiõigusi.²²³ Kuna eelnevalt viidatud kohtulahendis käsitleti seaduse reservatsioonita põhiõiguste piiramist, mida tohib vaid erandkorras piirata, siis võib käsitleda õiguskindluse suurendamist kui legitiimset eesmärki omandipõhiõiguse kui lihtsa seaduse reservatsiooniga põhiõiguse piiramisel.

²¹⁸ T. Anepaio, A. Hussar, K. Jaanimägi, S. Kaugia, K. Land, V. Olle, P. Roosma. Sissejuhatus õigusteadusesse. Tallinn: Juura 2005, lk 75.

²¹⁹ EIÕK art. 2 p 2 (a).

²²⁰ PS § 45 II-III ls.

²²¹ T. Anepaio *et al.*, lk 75.

²²² RKPJKo 3-4-1-20-04, p 12.

²²³ RKPJKo 3-4-1-19-07, p 23.

Teiseks riive eesmärgiks on riigi prognoosimisvõime suurendamine, mis on oma olemuselt administratiivse iseloomuga. Kuigi Riigikohtu varasema praktika kohaselt, ei saa pidada legitiimseks eesmärgiks administratiivsete raskuste lahendamist,²²⁴ on Riigikohus siiski nentinud, et administratiivsed raskused võivad olla mõjuvaks argumendiks teiste argumentide kõrval.²²⁵ Samas on siinkohal oluline välja tuua, et käsitletav eesmärk lähtub avalikust huvist. Prognoosimisvõime suurendamine on oluline osa riigieelarves, kuna see aitab paremini koostada riigieelarvet. Seega võib pidada riigi prognoosimisvõime suurendamist legitiimseks eesmärgiks.

Viimane väljatoodud eesmärk on aidata maksuhaldurit maksupettustega võitlemisel ehk suurendada maksuhalduri võimet maksupettuseid tuvastada ning neile reageerida. Maksupettuste vastast võitlust võib kahtlemata pidada legitiimseks eesmärgiks. Taolisest käsitlusest on lähtunud ka Riigikohtu praktika, milles on otseselt või kaudselt väljendatud maksupettuste avastamist ja neile reageerimist kui legitiimset eesmärki. Näiteks Riigikohtu lahendis 3-4-1-24-11 leiti, et maksupettuste vähendamine parandab maksusummade riigieelarvesse laekumist, mis seab eesmärgi avaliku huviga ning on legitiimne.²²⁶ Nimetatud Riigikohtu seisukoht on sobiv väljatoodud hinnangu kinnitamiseks, kuna ilmselt maksupettuste tuvastamis- ja neile reageerimisvõime suurenemine vähendab ka maksupettuseid. Lisaks on Riigikohtu praktikas olnud kaasus, mille puhul leidis Riigikohus, et käibemaksu mahaarvamise piirang, mis sõltub sularahas tehtava tehingu suurusel on ebaproportsionaalne abinõu eesmärgil tõkestada ja avastada maksupettuseid.²²⁷ Nimetatud kaasuses ei pidanud Riigikohus riive materiaalse põhiseaduspärasuse analüüsis oluliseks hinnata riive eesmärgi legitiimsust,²²⁸ millest võib järeldada, et maksupettuste vastane võitlus kui eesmärk on kahtlemata legitiimne.

Võttes arvesse käesolevas analüüsis välja toodud seisukohti, siis ei nähtu probleeme seadusandja eesmärkide legitiimsuses. Seda nii iga eesmärgi suhtes eraldi kui ka tervikuna. Kuna aga Riigikohus on oma praktikas öelnud, et sõltumata asjaolust, et seadusandja on piirangu kehtestamisel pidanud silmas legitiimset eesmärki, saab põhiõiguse riive olla õigustatud vaid juhul, kui on samas järgitud ka proportsionaalsuse põhimõtet.²²⁹ Seega, et anda

²²⁴ RKPJKo 3-4-1-33-05, p 30. – RKPJKo 3-4-1-7-03, p 39.

²²⁵ RKHKo 3-3-1-66-16, p 31.

²²⁶ RKPJKo 3-4-1-24-11, p 53.

²²⁷ RKPJKo 3-4-1-1-02, p-d 15-18.

²²⁸ *Ibid*, p 14.

²²⁹ RKPJKo 3-4-1-2-01, p 16.

hinnang kas omandipõhiõiguse riive antud kontekstis on põhiseaduspärane, tuleb hinnata ka riive proportsionaalsust.

Proportsionaalsuse põhimõte tuleneb samuti varasemalt juba korduvalt viidatus põhiseaduse §-st 11. Täpsemalt näeb PS § 11 teine lause ette, et õiguspärane põhiõiguse riive peab olema demokraatlikus ühiskonnas vajalik ega tohi moonutada piiravate õiguste ja vabaduste olemust. Õiguskirjanduses on proportsionaalsuse ehk vajalikkuse põhimõtet sisutanud läbi selle kolme astme – sobivus, vajalikkus kitsamas tähenduses ning mõõdukus ehk proportsionaalsus kitsamas tähenduses.²³⁰

Siinkohal on oluline välja tuua Eesti konstitutsiooniõiguses kehtiva põhimõtte seos Euroopa Liidu õigusega, et põhjendada järgnevas analüüsis viidatud Euroopa Inimõiguste Kohtu seisukohti. Nimelt põhiseaduses sätestatud proportsionaalsuse põhimõte on üle võetud EIÕK-st, täpsemalt selle artiklitest 8 – 11.²³¹ Samas tuleneb proportsionaalsuse põhimõte üldiselt Euroopa Liidu õigusesse Euroopa Liidu lepingust, mida kutsutakse ka Maastrichti lepinguks. Proportsionaalsuse põhimõte on Euroopa Liidu õiguse aluspõhimõte,²³² mida on õiguskirjanduses sisutatud läbi kahe astme: piirav meede peab olema sobiv legitiimse eesmärgi saavutamiseks ning piirav meede, ei tohiks liialt koormata teiste õigusi ja huve ehk riive ei tohiks olla ebaproportsionaalne kitsamas tähenduses ning kahe piirangu vahel tuleks valida vähem koormavam piirang.²³³ Esimene nimetatud aste ühildub Eesti konstitutsiooniõiguse käsitlemise sobivuse astmega, mille kohta Riigikohus on öelnud, et sobiv on meede, kui see soodustab legitiimse eesmärgi saavutamist.²³⁴ Teine nimetatud aste, mida võib ka omakorda kaheks jagada ühildub Eesti konstitutsiooniõiguse käsitlemise kohaselt nii vajalikkuse kui ka mõõdukuse astet. Riigikohus on sisutanud ka viimati nimetatud astmeid järgnevalt: meede on vajalik, kui legitiimset eesmärki pole võimalik saavutada mõne teise, vähem koormava abinõuga ning meetme mõõdukuse puhul võrreldakse omavahel meetme eesmärgi tähtsust riive ulatuse ja intensiivsusega.²³⁵ Seega nii vajalikkuse kui ka mõõdukuse aste täidavad

²³⁰ R. Alexy.

²³¹ Ü. Madise *et al.*, § 11/2.

²³² Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid Euroopa Liidu lepingu konsolideeritud versioon Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon Protokollid Euroopa Liidu toimimise lepingu lisad Deklaratsioonid, mis on lisatud 13. detsembril 2007 alla kirjutatud Lissaboni lepingu vastu võtnud valitsustevahelise konverentsi lõppaktile Vastavustabelid art 5. – ELT C 202, 7.6.2016, lk 1—388.

²³³ D. Chalmers, G. Davies, G. Monti. *European Union Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2019, p 386.

²³⁴ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 15.

²³⁵ *Ibid.*

proportsionaalsuse kontrollis sama eesmärki, mida kannab Euroopa Liidu õiguse kohaselt teine aste proportsionaalsuse põhimõttes.

Lisaks on proportsionaalsuse põhimõttel ka oma koht maksuõiguses. Täpselt leidub proportsionaalsuse põhimõtet maksukorralduses. Õiguskirjanduses on väljatoodud, et PS §-st 11 tulenevat proportsionaalsuse põhimõtet tuleb arvestada nii materiaalses maksuõiguses kui ka menetlusõiguses, mille põhjal on välja toodud ka järgnevad suunised maksuõiguses, millest kõige levinum puudutab omandimaksu. Nimelt ei tohi omandimaks olla üleliia suur, et maksumaksja peaks maksukohustuse täitmiseks omandi võõrandama.²³⁶ Proportsionaalsuse põhimõte maksuõiguses tähendab ka seda, et maksude haldamine üldiselt, sealhulgas ka maksusoodustuste rakendamine peab olema võimalikult lihtne, kiire ja efektiivne vältides ühtlasi üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi.²³⁷

Olles põgusalt selgitanud proportsionaalsuse põhimõtte olemust nii Eesti kui ka Euroopa Liidu õiguses, analüüsitakse järgnevalt omandipõhiõiguse riive proportsionaalsust tuginedes eelnevalt nimetatud kolmele astmele. Nendest esimene on sobivus, mille analüüs vastab küsimusele, kas meede sobib legitiimse eesmärgi saavutamiseks. Kuna eelnevalt on tuvastatud mitu erinevat eesmärki, millest kõik olid ka legitiimsed, hinnatakse järgnevalt piirangu sobivust iga tuvastatud eesmärgi suhtes eraldi. Siinjuhul on ka oluline välja tuua, et ei oma tähtsust, kui tõhusalt piirang eesmärki täidab, vaid pelgalt asjaolu, et meede täidab eesmärki ning seda kasvõi vähesel määral.²³⁸

Esimene väljatoodud eesmärk, mille täitmist piiranguga hinnatakse on maksuhalduri ja maksumaksja õiguskindluse suurendamine. Muudatus, mis tõi endaga kaasa kohustuse deklareerida maksukoormust mõjutavad asjaolud, mille hulgas on ka omakapitali tehtavad sissemaksed nende tegemise hetkel loob praktikas olukorra, mis potentsiaalselt suurendab nii maksumaksja kui ka maksuhalduri õiguskindlust. Üldiselt tekib muudatuse järel mõlema jaoks ülevaade, mis on igal ajal kättesaadav, et näha maksumaksja maksuvabastust tekitavate õiguste suurust, mille arvelt on võimalik teostada omakapitalist maksuvabalt väljamakseid. Lisaks on seadusandja väljatoonud, et nimetatud jooksev ülevaade pakub ka maksumaksjale kindlust, et

²³⁶ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 10-11.

²³⁷ MKS § 10 lg 3.

²³⁸ M. Ernits. Konkreetne normikontroll *de lege lata* ja *de lege ferenda*. – Juridica 2001, nr 8, lk 572-596.

maksuhaldur maksumaksja omandatuid õigusi ka aktsepteerib.²³⁹ Õiguskindluse mõistet on avatud juba käesolevas töös varasemalt, kuid millele toetudes saab lugeda kindlat, kontrollitavat ja mõlemale osapoolle aktsepteeritavat maksuvabastust tekitavate õiguste suurust kui kindlust õiguse püsijäämises. Seega võib pidada omandipõhiõiguse riivet läbi deklaratsioonikohustuse muutmise sobivaks meetmeks, et täita õiguskindluse suurendamise eesmärki. Kuigi tuleb nentida, et 2015. aastal jõustunud muudatuse tagajärjel kadus ka teatud äriühingute kui maksumaksjate õiguskindlus, kes ei deklareerinud omakapitali tehtud varasemaid sissemaksid tähtaegselt. Ning seega tekib ka küsimus, kas omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamine omakapitali tehtud sissemaksete deklareerimata jätmise tõttu aitab täita käsitletavat eesmärki. Kuna nagu juba eelnevalt on välja toodud, siis teatul olukorras võib mõne maksumaksja õiguskindlus muudatuse tagajärjel pigem väheneda. Lisaks ei sõltu deklareerimiskohustust täitvate maksumaksjate õiguskindlus deklareerimiskohustust mitte täitvate maksumaksjate maksukoormusest. Esineb ka probleeme seose leidmisel maksumaksja õiguskindluse suurenemise ning deklareerimiskohustust mitte täitvate maksumaksjate maksukoormuse potentsiaalse suurenemise vahel. Eeltoodust lähtuvalt peetakse meedet, mille kohaselt võib suurenda teatud äriühingute maksukohustus mitte sobivaks abinõuks maksuhalduri ja maksumaksja õiguskindluse suurendamise eesmärgi täitmisel.

Teine väljatoodud eesmärk on riigi prognoosivõime suurendamine, täpsemalt laekuva äriühingu tulumaksu osas. Kuna käsitletavat eesmärki võib pidada ka eelnevalt nimetatud eesmärgi täiendusena, siis põhjendus üldise meetme sobivuse osas eesmärgi täitmiseks on sarnane. Kui maksuhalduril ning seeläbi ka riigil üldiselt on ülevaade äriühingute maksuvabastuste suurusest, aitab see riigil teha ka täpsemaid prognoose riigieelarve koostamisel. Seda seetõttu, et riik saab täpsemalt arvesse võtta kogu ehk kõikide äriühingute maksuvabastuste suurust, mis varasemalt polnud võimalik. Eeltoodust tulenevalt leitakse, et deklaratsioonikohustuse muutmise on sobiv meede riigi prognoosivõime suurendamise kui eesmärgi täitmiseks. Samas tõstatub ka siinkohal küsimus maksukoormuse suurenemise kui meetme sobivuses käsitletava eesmärgi täitmisel. Kuna seadusandja tõlgenduste kohaselt ei saa kasutada deklareerimata omakapitali sissemaksid maksuvabastuseks omakapitalist tehtavatele väljamaksetele, siis on võimalik riigil hinnata täiendav tulumaksu laekumine, võttes aluseks deklareerimiskohustust mitte täitvad äriühingud ning nende omakapitali suuruse. Seega võib

²³⁹ Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 35-36.

pidada 2015. aastal jõustunud muudatust kui meetet nii üldiselt kui ka kitsendatult sobivaks abinõuks riigi prognoosivõime suurendamise eesmärgi täitmisel.

Viimane väljatoodud eesmärk on maksupettustega võitluse edendamine. Seadusandja on selgitanud meetme sobivust käsitletava eesmärgi täitmiseks läbi olukorra, kus maksumaksja saab deklareerimata dividende mõnelt äriühingult ja soovib nende ulatuses teha maksuvabalt väljamakseid.²⁴⁰ Kuna aga deklareerimata dividendide pealt nende maksmisel tulumaksu ei makstud, siis ei ole ka maksuvabastus põhjendatud ning tegemist on maksupettusega. Muudatuse tulemusel on võimalik maksuhalduril kõrvutada väljamakse tegija ka väljamakse saaja deklaratsioon samal ajaperioodil, mis teeb toodud näite, kui maksupettuse, avastamise lihtsamaks. Lisaks on tekkinud maksuhalduril tekkinud näilikule olukorrale ka reageerimisvõimalus läbi asjaolu, et seadusandja on sidunud maksumaksja õiguse teha maksuvabalt väljamakseid deklareerimisega. Kuigi tuleb välja tuua, et nimetatud olukord ei ühildu käsitletava teemaga, kus maksuvabalt väljamakseid tahetakse teha omakapitali tehtud sissemaksete arvelt, kus siiski võib esineda samuti maksupettuseid. Samas võib pidada uuendatud deklareerimiskohustust kui piirangut sobivaks abinõuks, et suurendada maksuhalduri võimet maksupettuste avastamiseks ning neile reageerimiseks, sest maksuvabastuse mitte võimaldamine igal juhul piirab maksupettuste toime panemist.

Eelneva analüüsi põhjal on jõutud järeldusele, et 2015. aastal jõustunud riive on sobiv meede nii maksupettuste avastamiseks ja neile reageerimiseks kui ka riigi prognoosivõime suurendamiseks. Kuigi 2015. aastal jõustunud muudatus üldiselt on sobiv meede maksumaksja ja maksuhalduri õiguskindluse suurendamiseks, siis muudatuse tõlgendamisel tekkiv omandipõhiõiguse riive läbi maksukohustuse suurenemise pole ilmselt sobiv abinõu nimetatud eesmärgi saavutamiseks. Seega võib pidada juba siinkohal jõustunud muudatuse taolist tõlgendust, mis seob omakapitali sissemaksetest tuleneva maksuvabastuse selle deklareerimisega mitte proportsionaalseks. Kuna teise kahe eesmärgi suhtes on meede sobiv, siis jätkatakse proportsionaalsuse kontrolli järgmise astmega – vajalikkus. Vajalikkuse osas proportsionaalsuse kontrollis vastatakse küsimusele, kas seatud eesmärkide täitmiseks on ka muid, vähem koormavaid meetmeid.

Siinkohal on oluline välja tuua maksuõiguse üldpõhimõte, milleks on uurimispõhimõte. Uurimispõhimõte on sätestatud MKS §-s 11, mille kohaselt tuleb maksuhalduril koguda ning

²⁴⁰ *Ibid*, lk 34-36.

arvesse võtta kõiki maksumenetluses tähendust omavaid asjaolusid, seal hulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Õiguskirjanduses on välja toodud, et uurimispõhimõtte on küll vajalik maksumenetluse nõrgema poole ehk maksumaksja kaitseks, kuid see pole ilmtingimata absoluutne põhimõtte, kuna maksumaksjal lasub muu hulgas ka kaasaaitamiskohustus, mis seab maksumaksjale kohustuse pidada korrapäraselt raamatupidamisarvestust ning säilitada majandustegevuse dokumente.²⁴¹ Riigikohus on maksumaksja kaasaaitamiskohustuse ja maksuhalduri uurimiskohustuse erineva mahu kohta võtnud seisukoha, et olukorras, kus maksumaksjal olid vajalikud tõendid olemas, kuid need on hävinud, tuleb maksuhalduril anda maksumaksjale võimalus esitada asendavad dokumendid. Olukorras, kus maksumaksja ei täitnud oma dokumentide säilitamiskohustust, suureneb maksumaksja tõendamiskoormis, mille väljund on see, et olgugi, et nõutuid dokumente ei eksisteeri, on maksumaksjal võimalus esitada dokumentaalsed tõendid maksuarvestuse õiguse kohta.²⁴²

Maksumaksja tõendamiskoormise suurenemist on nentinud ka Riigikohus käsitletavas olukorras, kus maksumaksja ei deklareerinud õigeaegselt omakapitali tehtud sissemaksed.²⁴³ See tähendab, et Riigikohus ei sidunud õigust maksuvabadele väljamaksetele omakapitalist deklareerimiskohustuse täitmisega ehk deklareerimata omakapitali sissemaksed toovad maksukoormuse suurenemise asemel endaga kaasa vaid kõrgendatud tõendamiskoormise väljamaksete hetkel. Seega olukorras, kus maksumaksja suudab tõendada maksuvabastuse õiguse olemasolu ja selle suurust, mis toetub suuresti maksumenetluse uurimispõhimõtte rakendamisele, on võimalik saavutada sarnane tagajärg, mis tekib 2015. aastal jõustunud muudatusega, kui maksumaksja deklareerib omakapitali tehtud sissemaksed nende tegemise hetkel maksustamise mõttes.

Kuna ühelt poolt seob uurimispõhimõtte ja sellest tulenev kaasaaitamiskohustus väljamaksete maksustamise maksumaksja õiguste tõendamisega, mitte õiguste deklareerimisega, siis saab pidada õiguse tõendamist juba piisavaks abinõuks maksupettustega võitlemises. Seda seetõttu, et kui maksumaksja ei suuda enda õigust tõenditega kinnitada, ei tee maksuhaldur tema suhtes ka soodsat maksuotsust. Oluline on siinkohal välja tuua, et pärast 2015. aastal jõustunud muudatust pidid maksumaksjad kahtluse korral tõendama ka oma õigeaegselt deklareeritud omakapitali sissemaksed.²⁴⁴ Seega tõendamiskoormus ei ole kadunud ega tõenäoliselt ei kao

²⁴¹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 19-20.

²⁴² RKHKo 3-3-1-50-04, p-d 12-14.

²⁴³ RKHKo 3-18-989, p 15.

²⁴⁴ K. Künnapas.

maksumenetlusest, kuid uurimispõhimõttele toetumine ei ole nii koormav ettevõtete suhtes, kes ei deklareerinud oma omakapitali sissemaksid õigeaegselt.

Kuigi käsitletav meede pole sobiv maksumaksja õiguskindluse suurendamiseks, on ka maksumaksja õiguskindlus samuti tagatud pelgalt uurimispõhimõtte rakendamisega, kuna maksumaksjal saab olla veendumus, et mis tahes ajahetkel ta soovib ja suudab omakapitali tehtud sissemaksid tõendada, tuleb maksuhalduril need vastuväidete puudumisel aktsepteerida. Kui võtta arvesse juba eelnevalt välja toodud seadusandja tõlgendus 2015. aastal jõustunud muudatustest tulumaksuseaduses, et maksumaksjal on kindlus, et maksuhaldur aktsepteerib deklareeritud sissemaksed, siis see võib vastuollu uurimispõhimõttega, kuna maksuhaldur ei võta arvesse kõiki, seal hulgas ka maksukohustust vähendavaid asjaolusid, milleks on potentsiaalselt deklareerimata kuid tõendatavad omakapitali tehtud sissemaksed. Seega võib väita, et vähemalt maksupettustega võitlemine ja maksumaksja õiguskindlus on tagatud juba vähem koormava abinõuga, milleks on uurimispõhimõtte ja sellest tulenev kaasaaitamiskohustus.

Maksuhalduri õiguskindlus ja riigi prognoosivõime suurendamine lähtuvad mõlemad avalikust huvist ning pelgalt uurimispõhimõttele tuginedes ei saa väita, et ka nimetatud eesmärgid oleksid ka muul viisil saavutatavad. Omakapitali tehtavaid sissemaksid ja nendest tehtavaid väljamakseid käsitleti käesoleva töö esimeses peatükis, kus toodi välja, et kõik omakapitali muudatused registreeritakse äriregistris ning lisaks koostab maksumaksja igal aastal ka majandusaasta aruande, mille üheks osaks on samuti omakapitali muudatused. Küll aga tuleb siinkohal rõhutada, et maksuõiguslikult ja ühinguõiguslikult on omakapitali definitsioon kohati erinev. Seega ei saa ilmselt tugineda ühinguõiguslikule teabele maksumenetluses sõltumata asjaolust, et ka maksuhalduril on ligipääs äriregistrile esitatavatele andmetele. Kuna kehtivas või varem kehtinud õiguses ei nähtu ka vähem koormavaid alternatiive, siis tuleb tõdeda, et käsitletav abinõu on vajalik tagamaks maksuhalduri õiguskindluse ja riigi prognoosivõime suurendamise, olgugi, et meede pole sobiv maksuhalduri õiguskindluse suurendamiseks. Samas puudub otsene seos riive ja saavutatavate eesmärkide vahel, mistõttu ei näi omandipõhiõiguse riive vajalik sätestatud eesmärkide saavutamiseks.

Ka õiguskirjanduses on varasemalt välja toodud, et vajalikkuse kontrolli puhul oleks otstarbekas võimaluse korral analüüsida lisaks potentsiaalselt kehtestatavaid abinõusid, mis

saavutaksid sama eesmärgi, kuid oleksid vähem koormavad.²⁴⁵ Ei nähtu vajadust kehtestada täiendavat abinõu käsitletavate eesmärkide saavutamiseks, kuna kehtiva õiguse kohaselt on eesmärgid juba saavutatud. Küll aga võiks potentsiaalselt tõlgendada kehtivat õigust vähem koormavalt ehk mitte siduda omakapitali tehtud sissemaksid nende deklareerimisega, vaid nende tõendamiseks nagu on välja toonud ka Riigikohus.²⁴⁶ Sellisel juhul kaoks ära ka käsitletav probleem, kus äriühingult on võetud deklareerimiskohustuse mitte täitmise tagajärjel ära sellega mitte seotud õigused, kuid samas kõik eesmärgid oleksid täidetud.

Vahekokkuvõtteks tuleb tõdeda mõningaid probleeme 2015. aastal jõustunud muudatuse vajalikkuses. Poolte püstitatud eesmärkide suhtes pole meede vajalik ning leidub vähem koormavaid meetmeid maksumenetluses kehtiva uurimispõhimõtte ja sellest tuleneva kaasaaitamiskohustuse näol. Ülejäänud eesmärkide osas tuleb möönda, et kehtivas õiguses puuduvad alternatiivsed meetmed, kuid kui kehtivat õigust tõlgendada vastavalt Riigikohtu seisukohale, saab pidada meedet vähem koormavaks.

Viimane osa proportsionaalsuse kontrollist on mõõdukus, mille puhul kõrvutatakse riive intensiivsust eesmärgi tähtsusega. 2015. aastal jõustunud muudatuse proportsionaalsuse kontrolli mõttes tähendab see seda, et ühelt poolt kaalutakse omandipõhiõiguse riive intensiivsust ning teiselt poolt seadusandja seatud eesmärkide tähtsust. Kuna eelnevalt leiti, et meede pole vajalik kas kehtiva õiguse kohaselt või kehtiva õiguse alternatiivse tõlgendamise rakendamisel, siis ei ole vajalik teostada mõõdukuse kontrolli, et hinnata riive põhiseaduspärasust. Küll aga õigusteoreetilise tervikliku käsitlemise huvides analüüsitakse ka mõõdukuse aspekti. Siinpuhul jäetakse kõrvale eesmärgid, mida on võimalik saavutada ka vähem koormavaid ning juba kehtivaid meetmeid rakendades ning keskendutakse eesmärkidele, mille saavutamiseks eelnevalt leiti, et piisaks ka alternatiivsest kehtiva õiguse tõlgendusest.

Seega esmalt hindame, kas maksumaksjate, kes ei deklareerinud õigeaegselt omakapitali tehtud sissemaksid, potentsiaalselt suurenev maksukohustus kui omandipõhiõiguse riive on proportsionaalne selle kitsamas tähenduses maksuhalduri õiguskindluse suurenemisega. Siinjuures on oluline rõhutada, et maksumaksja on maksumenetluse nõrgem pool ning maksuhalduri õiguskindlus on seotud pigem administratiivse töö lihtsustamisega. Autori

²⁴⁵ M. Kivila. Krediidiasutuse osaluse sundvõõrandamise põhiseaduspärasus. Magistritöö. Juhendaja dr. iur. Urmas Volens. Tallinn: 2012, lk 60.

²⁴⁶ RKPJKo 3-18-989, p 15.

hinnangul pole administratiivne mugavus piisav argument, et piirata maksumaksja omandit 20% ulatuses selle väärtusest. Ka Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas on tuvastatud nii omandikaitse kui ka diskrimineerimiskeelu rikkumine olukorras, kus isikuid koheldi ebavõrdsetel vaid administratiivse mugavuse põhjendusel.²⁴⁷ Lisaks kuna deklareerimiskohustust mitte täitvate maksumaksjate omandipõhiõiguse riive maksukoormuse suurenemise näol, ei ole otseselt vajalik maksuhalduri õiguskindluse suurendamiseks, siis ei saa õiguskindluse suurendamine kui legitiimne eesmärk olla ka piisavaks argumentiks maksukoormuse suurendamiseks. Kuigi maksuhalduri õiguskindluse suurenemise puhul on olemas ka avalik huvi, on tegemist proportsionaalselt siiski vähe tähtsa eesmärgiga, kuna siinpuhul kaitstakse justkui rohkem maksumenetluse tugevama poole huve.

Viimsena saab analüüsida omandipõhiõiguse riive proportsionaalsust riigi prognoosivõime suurenemisega, mille puhul on samuti olemas avalik huvi. Sarnaselt maksuhalduri õiguskindlusele, ei ole ka riigi prognoosivõime suurendamine otseselt seotud deklareerimiskohustust mittetäitvate maksumaksjate maksukoormuse suurenemisega ega viimane pole ka otseselt vajalik riigi prognoosivõime suurendamiseks. Seega on kaheldav, kas riigi prognoosivõime suurendamine, mis on igati legitiimne eesmärk omaette, on piisav argument üleüldiselt, et tõsta kellegi maksukoormust. Riigi prognoosivõime suurendamine aitab küll riigil koostada paremini riigieelarvet, mis võib potentsiaalselt olla kasulik ka kõikidele isikutele riigis, seal hulgas ka ebasoodsalt mõjutatud maksumaksjatele. Kuna riigi prognoosivõime suurendamine on täidetav eesmärk ka ilma omandipõhiõiguse riiveta, siis pole meetme taoline tõlgendus, mis toob endaga kaasa omakapitali tehtud sissemaksete maksustamise, mõõdukas.

Eeltoodust tulenevalt leitakse, et 2015. aastal jõustunud tulumaksuseaduse muudatuse tõlgendus, mis justkui seob omakapitali tehtud sissemaksed nende deklareerimisega ei ole proportsionaalne äriühingute, kes ei täitnud tähtaegselt oma deklareerimiskohustust, omandipõhiõiguse riivega. Seega võib välja tuua seisukoha, et TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 kohaldamisel tulumaksu määramine maksumaksjatele, kes ei deklareerinud õigeaegselt omakapitali tehtud sissemaksed ei ole formaalselt ega materiaalselt põhiseaduspärane. Siinkohal tuleb aga rõhutada, et käesolev analüüs keskendus peamiselt vaid kitsale ringile maksumaksjatele ja nende huvidele ning mitte jõustunud meetmele üldiselt, vaid selle spetsiifilisele tõlgendusele ja sellest tulenevale tagajärjele. Eeltoodu põhjal ei peeta

²⁴⁷ EIKo 9.05.1989, 11581/85, Peter Darby vs. Rootsi.

põhjendatuks ka Eestis kehtiva tulumaksusüsteemi kohase juriidilise isiku maksuobjekti kui äriühingu teenitud kasumi jaotamise maksustamise kontseptsioonist kõrvale kaldumist maksustades omakapitali tehtuid sissemaksid.

KOKKUVÕTE

Käesoleva töö fookuses oli 2015. aastal jõustunud TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44, mille seadusandja poolse tõlgendamise tagajärjel ei saa äriühingud kasutada omakapitali väljamaksete tegemisel maksuvabastust omakapitali tehtud sisse maksete ulatuses TuMS § 50 lõike 2 alusel, kui eelnevat nimetatud sisse makseted on tähtaegselt deklareerimata. Töö eesmärk oli tuvastada, kas jõustunud muudatuse seadusandja tõlgendamise tagajärjel on tekkinud põhiõiguse riive äriühingutel, kes jätsid oma deklareerimiskohustuse täitmata ning kas potentsiaalne riive on põhiseaduspärane. Kuna Eesti tulumaksusüsteemi olemuse kohaselt on äriühingu maksuobjekt ammendavalt loetletud tulumaksuseaduses ehk maksutatakse ainult kasumit selle jaotamisel, siis käesoleva töö eesmärk oli muuhulgas anda ka seisukoht, kas kehtiva tulumaksusüsteemi kohase juriidilise isiku maksuobjekti kontseptsioonist kõrvale kaldumine on põhjendatud. Üldiselt vastas magistritöö järgnevale küsimusele – kas TuMS § 61 lõike 44 koosmõjus § 54 lõikega 2 tõlgendamine selliselt, et need õigusnormid sätestavad õigust lõpetava tähtaja ning taolisest tõlgendamisest tulenev potentsiaalne põhiõiguste riive on põhiseaduspärane?

Esmalt sisustati omakapitali mõiste nii üldiselt kui ka selle kitsamas tähenduses maksuõiguses ning leidis, et omakapital laiemas tähenduses tähistab kogu äriühingu vara, millest on maha arvestatud kohustused ning see koosneb mitmest elemendist nagu osa- või aktsiakapital, ülekurs, reservid ning kasum. Kuna omakapitali ühinguõiguslikus mõttes suurendavad või vähendavad osad ei ole maksuõiguses käsitletavad omakapitali tehtavad sisse makseted või sellest tehtavad väljamakseted TuMS § 50 lõike 2 mõttes, saab pidada omakapitali mõistet maksuõiguses selle termini kitsamaks tähenduseks. Omakapitali mõiste sisustamist maksuõiguses saab seega teha läbi sinna tehtavate sisse maksete põhjal, mille ulatuses on võimalik teha maksuvabalt omakapitalist väljamakseid. Nimetatud sisse makseteks kvalifitseeruvad osa- või aktsiakapitali tehtud sisse makseted, seal hulgas ka sisse makstud ülekurs; enne 2000. aastat fondiemissiooniks kasutatud kasumi summa; äriühingu oma aktsia või osa võõrandamisest saadud summa ning näiteks aktsionäride või osanike täiendavad sisse makseted omakapitalikõlblikku reservi. TuMS § 50 lõike 2 mõttes omakapitalis tehtavad võimalikud väljamakseteks on äriühingu oma osade tagasiost või tagastamine; osa- või aktsiakapitali või sisse maksete vähendamine; äriühingu likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis; väljamakseted omakapitalikõlblikust reservist ja muud lubatud väljamakseted, näiteks pärijale või äriühingust lahkujale või väljaarvatule makstavad hüvitised.

Olles defineerinud omakapitali definitsiooni maksuõiguses, anti ülevaade omakapitalist tehtavate väljamaksete maksustamisest enne ning pärast 2015. aastal jõustunud muudatust tulumaksuseaduses. Varasemalt kehtinud tulumaksuseaduse põhjal leiti, et omakapitalist tehtavad väljamaksed, mis ületasid tehtud sissemakseid maksustati sarnaselt dividendidega ehk nimetatud väljamaksetele kohaldusid ka samad maksuvabastused. Väljamaksed, mida tehti omakapitali tehtud sissemaksete ulatuses olid tulumaksuvabad ning maksuvabastuse õiguse olemasolu deklareeriti õiguse kasutamise hetkel. 2015. aastal jõustunud muudatustest peeti kõige olulisemaks omakapitali väljamaksete maksustamise kontekstis TuMS § 54 lõiget 2 koosmõjus § 61 lõikega 44. Nimetatud sätted toovad endaga kaasa deklareerimiskohustuse õiguse tekkimise hetkel, võrreldes varasemaga, kus seda tehti õiguse kasutamise hetkel ning enne 2015. aastat tehtud sissemaksed tuli kõige hilisemalt deklareerida 12.02.2018. Seadusandja on muudatust seletuskirjas tõlgendanud aga selliselt, et kui äriühing ei deklareeri omakapitali tehtud sissemaksed õigeaegselt, siis kaob tal ka õigus nende arvelt teha omakapitali väljamakseid tulumaksuvabalt. Nii autor kui ka kohtupraktika nendib deklareerimistähtaja möödumist, kuid peab deklareerimistähtaja möödalaskmise tagajärjeks äriühingule tõendamiskoormise suurenemist, mitte potentsiaalselt maksukoormuse suurenemist nagu seda on ette näinud seadusandja oma seletuskirjas.

Kuna järelдати 2015. aastal jõustunud muudatusest ebasoodsat mõju äriühingutele, kes ei täitnud tähtaegselt oma deklareerimiskohustust, mis oma olemuselt on formaalne kohustus, siis analüüsi jõustunud muudatuse vastavust põhiseadusega. Esmalt tuvastati maksukoormuse suurenemise näol nii omandipõhiõiguse riive kui ka ettevõtlusvabaduse kui põhiõiguse riive. Kuna tekkis põhiõiguste konkurents, peetakse omandipõhiõigust enim riivatud põhiõiguseks, tuginedes peamiselt kohtupraktikale, kus käsitletava teema kontekstis analüüsi samuti omandipõhiõiguse riivet, vaatamata tavapärasele praktikale, kus peetakse kõike maksudega seonduvat ettevõtlusvabaduse riiveks.

Analüüsidest riive formaalset põhiseaduspärasust, ei tuvastatud puudusi nii pädevuse, menetluse, vormi, õigusselguse kui ka parlamendi reservatsiooni osas. Küll aga selgus, et maksukohustuse tekkimine maksuseaduse väliselt ehk seaduskirja alusel on ilmselt vastuolus PS §-ga 113 ning seetõttu ei saa pidada omandipõhiõiguse riivet formaalselt põhiseaduspäraseks. Samas ei seatud kahtluse alla käsitletavate sätete põhiseaduspärasust, vaid abstraktset olukorda nende tõlgendamise tagajärjel seletuskirja alusel.

Riive materiaalse põhiseaduspärasuse kontrolli käigus tuvastati esmalt, et seadusandja oli seadnud TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 eesmärkideks nii maksumaksja kui ka maksuhalduri õiguskindluse suurendamise, riigi prognoosivõime laekuva tulumaksu suhtes suurendamise kui ka maksuhalduri võime tuvastada maksupettuseid ning neile reageerida suurendamise, kuid üldiselt võib pidada muudatuse eesmärgiks kokkuvõtlikult maksuhalduri töö hõlbustamist. Võttes arvesse, et omandipõhiõiguse näol on tegemist lihtsa seaduse reservatsiooniga põhiõigusega, on seadusandjal suur otsustusruum riive eesmärkide seadmisest ning püstitatud eesmärkide legitiimsuses puudusi ei tuvastatud.

Teiseks leiti, et 2015. aastal jõustunud muudatus on sobiv meede nii maksupettuste avastamiseks ja neile reageerimiseks kui ka riigi prognoosivõime suurendamiseks. Küll aga tuleb tõdeda, et deklareerimiskohustust mitte täitvate äriühingute maksukoormuse suurendamine ei saa olla sobivaks meetmeks maksumaksja ja maksuhalduri õiguskindluse suurendamise eesmärgi täitmiseks.

Kolmandaks leiti, et käsitletav meede pole vajalik ühegi seadusandja poolt püstitatud eesmärkide täitmiseks. Seda seetõttu, et autori hinnangul täidab maksuõiguse uurimispõhimõtte kui vähem koormav meede juba nii maksumaksja õiguskindluse suurendamise eesmärki kui ka maksupettuste avastamis- ja neile reageerimisvõime suurendamise eesmärki. Maksuhalduri õiguskindlust ja riigi prognoosivõimet aitab suurendada TuMS § 54 lõige 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 ka äriühingut vähem koormavas olukorras, kus maksuvabastust ei seota õiguse deklareerimisega vaid selle tõendamiselega ehk olukorras, kus maksuhaldur ei lähtu seadusandja tõlgendusest seletuskirjas.

Neljandaks jõuti järeldusele, et kuna omandipõhiõiguse riive suurenenud maksukoormuse näol ei ole otseselt vajalik ühegi seadusandja poolt püstitatud eesmärkide täitmiseks, siis ei ole omandipõhiõiguse riive antud kontekstis ka proportsionaalne selle kitsamas tähenduses ehk mõõdukas. Seetõttu peetakse 2015. aastal jõustunud muudatuse potentsiaalselt tekkivat tagajärje maksukoormuse suurenemise näol omandipõhiõiguse riiveks, mis ei ole ei formaalselt ega materiaalselt põhiseaduspärane.

Seega leiti, et TuMS § 54 lõike 2 koosmõjus § 61 lõikega 44 tõlgendamine selliselt, et äriühingud deklareerimiskohustust mitte täites kaotavad automaatselt oma õiguse teha omakapitalist tulumaksuvabalt väljamakseid omakapitali tehtud sissemaksete ulatuses riivab potentsiaalselt nimetatud äriühingute omandipõhiõigust. Potentsiaalne riive ilmneb olukorras,

kus äriühing soovib teha deklareerimata sissemaksete ulatuses omakapitalist maksuvabalt väljamakseid, kuid maksuhaldur määrab äriühingule tulumaksukohustuse lähtudes seadusandja tõlgendusest. Omandipõhiõiguse riive on vastuolus põhiseadusega nii formaalselt PS §-st 113 tuleneva nõude tõttu kui ka materiaalselt meetme ebaproportsionaalsuse tõttu. Pelgalt maksuhalduri töö hõlbustamise eesmärgil on põhjendamatu minna kõrvale kehtiva õigussüsteemile kohasest juriidilise isiku tulumaksu objekti käsitlesest, kus tavapäraselt maksutatakse äriühingu teenitud kasum selle jaotamise hetkel. Omakapitali tehtud sissemakseid peaks saama nende tõendamisel ka maksuvabalt välja võtta. Lisaks võiks käesolev töö pakkuda seadusandjale ka kaalutluskoha tulevikus sarnaste formaalsete piirangute kehtestamisel, mille puhul võiks rohkem pöörata tähelepanu piirangust tuleneva potentsiaalse riive vastavusele põhiseadusega.

THE CONSTITUTIONALITY OF THE FORMAL RESTRICTION ON TAX EXEMPTION FOR EQUITY PAYMENTS (ABSTRACT)

In 2015, an amendment in the Income Tax Act regarding the taxation of payments made from the equity came into force which changes the time for declaring circumstances affecting the tax liability, such as the monetary and non-monetary contributions made to the equity. Previously, when a resident company wanted to make non-taxable payments from the equity, it had to declare the contributions made to the equity at the time of using their right to make the non-taxable payments. From 2015, a company must submit a tax return regarding the contributions made to the equity in the previous calendar month by the tenth day of the calendar month following the period of taxation. Therefore, the time for the declaration changed from the time of using the right to the time of obtaining the right. According to the implementing provisions, companies had until 12.02.2018 to submit the tax return regarding all the circumstances affecting the tax liability as of 31.12.2014.

Besides the change of the deadline for the declaration, the legislator interpreted the new law in a way that resulted in a possible increase of the tax liability for a taxpayer who did not submit the necessary tax return before the deadline. According to the legislator, the right to make non-taxable payments from the equity will now depend on declaring such right, not on proving of such right. Therefore, if a company missed the deadline for declaring one's rights, they would lose the right and when they wish to make payments from the equity, the tax authority is most likely to follow the legislator's guidelines and assess the amount of tax liability not considering the contributions made to the equity.

The previously mentioned interpretation would result in changing the object of taxation. Generally, in the Estonian tax system income tax is imposed on the profit of a legal person upon distribution. In the mentioned circumstances, the object of taxation would not be the profit of a legal person, but the shareholder's contributions, which by their definition cannot be considered as profit. Therefore, the purpose of this thesis is to determine whether such interpretation results in an interference with the fundamental rights of the companies who did not declare their contributions to the equity, and if the possible interference is constitutional. Additionally, the author will give an opinion on whether the change of the object of taxation is justified. Hence, the author raises the question – is interpreting the Income Tax Act § 61 (44) together with § 54 (2) in a way which would result in the termination of a right and subsequently a possible interference of one's fundamental rights constitutional?

To answer the raised question, the thesis is divided into three parts. The first chapter focuses on the definition of equity in the sense of taxation through the possible contributions made to the equity that affect the tax liability and the possible payments made from the equity. The second chapter focuses on the taxation of payments made from the equity before and after 2015, to highlight the problem and determine the possible interference of one's fundamental rights. The final chapter analyses the constitutionality of the possible interference based on the established method – the analyses of the formal and material constitutionality.

To fully understand the legal problem, the author mainly used the Income Tax Act and its commented issues together with other legal articles from publications such as *MaksuMaksja* and *Juridica*. To determine the legislator's viewpoint, the author used relevant explanatory reports. To support made arguments, the author used the positions of Estonian courts and the positions of the European Court of Human Rights. Different methods were used to answer the raised question, such as qualitative, historical and analytical, together with the previously mentioned established method to determine the constitutionality of an interference of a fundamental right.

Following the previously set up order, firstly equity was defined as the net assets of a company, which consists of the share capital, share premium, reserves and profit. However, in the sense of taxation, the definition of equity is smaller, and it is best to describe it through the contributions made to the equity that can be used for non-taxable payments from the equity. Pursuant to the Income Tax Act § 50 (2), the contributions to the equity include paid-in share capital, including share premium; profit used for the bonus issue before 2000; the sum obtained from transfer of own shares; and other contributions to the equity such as additional payments by the shareholders to the reserve which is eligible for equity. The possible payments from the equity can be the redemption or return of a company's own shares; decreasing the share capital or the contributions; liquidation distributions; payments from the reserve which is eligible for equity or other allowed payments, such as compensations for successor, departing shareholder or excluded shareholder.

Regarding the taxation of the previously mentioned payments from the equity, pursuant to the Income Tax Act § 50 (2), payments exceeding the contributions are taxed similarly to dividends, meaning the same tax exemptions and rules are applicable. Any payments below the paid-in contributions are non-taxable. As stated above, before 2015, the taxpayer had to declare its right at the time of using such right. As of 2015, the most important amendment regarding payments

from the equity are the renewed provisions of the Income Tax Act § 54 (2) together with § 61 (44), which result in an obligation to declare the right in the form of contributions to the equity at the time of obtaining the right. And according to the legislator, the right is terminated upon not meeting the deadline for the tax return. The author agrees that the deadline for the declaration has passed, however, the result should be a greater burden of proof, rather than a potential increase of tax liability.

As a result of the amendment, a negative effect for certain companies has been found based on a declaration obligation, which itself is a formal obligation. The author considers the potential increase of tax liability to be an interference of both the right to property and the freedom to conduct a business. However, the interference of the right to property is considered in this specific abstract case to prevail the freedom to conduct a business. Therefore, the constitutionality analysis focuses on the interference of the right to property as a result of the amendment's interpretation.

The author did not find any deficiencies regarding competence, procedure, form, legal clarity nor reservation of the parliament. However, the tax liability comes from the legislator's explanatory report not from any law. Therefore, there might be a contradiction with the Constitution of the Republic of Estonia § 113, which stipulates that state taxes, such as income tax, must be provided by law. Based on the contradiction, the interference of the right to property cannot be deemed formally constitutional. Despite that, the author did not question the formal constitutionality of the provisions itself, only the legislator's interpretation which directly results in the interference of the right to property.

Regarding the material constitutionality's first part, the author discovered that the legislator's purpose was to increase the legal certainty of the taxpayer and the tax authority, increase the country's ability to estimate receivable income tax, and help the tax authority to discover tax frauds and react to them. All the purposes can be summarized to helping the administrative burden of the tax authority. As the right to property is a fundamental right with a simple legal reservation, meaning the legislator has a greater scope of purposes for interference, the author deemed all the stated purposes to be legitimate.

However, regarding the proportionality of the interference as the second part of the material constitutionality, the author firstly deemed the measure to be suitable for discovering and reacting to tax fraud and for increasing the country's ability to estimate receivable income tax.

That said, increasing the tax liability of companies that did not submit their tax returns in a timely manner cannot be considered as a suitable measure to increase the legal certainty of the taxpayer and the tax authority.

Secondly, increasing someone's tax liability as a measure cannot be deemed as necessary for any of the set purposes. The principle of investigation and the obligation to co-operate that rises from the principle can be considered as appropriate measures to increase the legal certainty of the taxpayer and the ability to discover tax frauds and react to them. The mentioned measures already exist in the current legislation and they solve the problem that the legislator wanted to solve through an increased burden of proof for the taxpayer. As the tax liability does not increase with these measures, they can be considered as less burdensome. Regarding increasing the legal certainty of the tax authority and the country's ability to estimate receivable income tax, the concerned provisions that came into force in 2015 are fulfilling their purpose even if the tax authority derogates from the legislator's interpretation. Therefore, if no tax liability is increased solely based on the fact of not declaring the paid contributions in a timely manner, then the measure would be deemed as less burdensome. As there are less burdensome measures already existing in the current legislation, increasing someone's tax liability is not a necessary measure to achieve any of the set purposes.

Thirdly, as the author found the measure to be unnecessary for the set purposes, the interference of the right to property cannot be deemed proportionate in its narrower concept. This means the legislator's arguments for justifying the measure will not prevail the right to property. Considering all the above, the author deems the potential increase of tax liability as the result of the amendment to be an interference of the right to property which is not constitutional, neither formally nor materially.

In conclusion, interpreting the Income Tax Act § 61 (44) together with § 54 (2) in a way which would result in the termination of a right to make non-taxable payments from the equity potentially interferes with the right to property. The right to property of the companies that did not declare their contributions to the equity in a timely manner is interfered in a situation when the said company wishes to make non-taxable payments from the equity, but the tax authority will most likely follow the legislator's guidelines and assess the amount of tax liability, not considering the contributions made to the equity. The interference is not compliant with the Constitution of the Republic of Estonia § 113 nor is it proportionate. Therefore, the interference is unconstitutional. The interference which comes from the legislator's interpretation of the

amendment also results in deviating from the object of taxation for a legal person, which generally is their profit upon distribution, to taxing the paid-in contributions made by the shareholders. It is unjustified to deviate from the object of taxation for a legal person solely for the purpose of lessening the administrative burden for the tax authority. Contributions made to the equity shall be paid out tax-free, if one is able to prove their right arising from the Income Tax Act § 50 (2).

KASUTATUD MATERJALID

Kasutatud kirjandus

1. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – *Juridica* 2001, Eriväljaanne, lk 5-96.
2. Alver, L., Alver, J. Finantsarvestus: põhikursus. Tallinn: DEEBET 2009.
3. Anepaio, T., Hussar, A., Jaanimägi, K., Kaugia, S., Land, K., Olle, V., Roosma, P. Sissejuhatus õigusteadusesse. Tallinn: Juura 2005.
4. Annus, T. Riigiõigus. Tallinn: Juura 2001.
5. Chalmers, D., Davies, G., Monti, G. European Union Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2019.
6. Devereux, M. P., Sørensen, P. B. The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform. – *EPRU Analyse* 2005/24.
7. Dyl, E. A. Agency, Corporate Control and Accounting Methods – the LIFO–FIFO Choice. – *Managerial and Decision Economics*, 1989, Vol. 10, No. 2, pp 141-145.
8. Eesti Maksumaksjate Liit, Rahandusministeerium, Lehis, L. Kaua tehtud kaunikene? Vol 2. – *MaksuMaksja*, 2008 nr 9, lk 16-19.
9. Eesti Maksumaksjate Liit. Enne 2015. aastat omakapitali tehtud sissemaksed tuleb deklareerida hiljemalt 12.02.2018. – *MaksuMaksja* 2018 nr 1, lk 4-5.
10. Ergec, R. Taxation and Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – *Intertax*, Vol. 39, Issue 1, 2011, pp 2-11.
11. Ernits, M. Konkreetne normikontroll *de lege lata* ja *de lege ferenda*. – *Juridica* 2001, nr 8, lk 572-596.
12. Hansson, M. Kapitali säilitamise reeglid eesti ja rahvusvahelise finantsaruandluse standardite valguses. Magistritöö. Juhendaja dr iur Andrus Vutt. Tallinn: 2017.
13. Ikkonen, K. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – *Juridica* 2006, nr 1, lk 54-70.
14. Keatinge, R.R., Ribstein, L.E., Hamill, S. P., Gravelle. M. L. The Limited Liability Company: A Study of the Emerging Entity. – *The Business Lawyer*, Vol. 47, February 1992, pp 375–460.
15. Kivila, M. Krediidiasutuse osaluse sundvõõrandamise põhiseaduspärasus. Magistritöö. Juhendaja dr. iur. Urmas Volens. Tallinn: 2012.
16. Kärson, S. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed. – *MaksuMaksja* 2008 nr 6/7, lk 24-27.
17. Künnapas, K. Riigikohus omakapitali sissemaksetest: halba mälu ei tohi maksustada. – *MaksuMaksja*, 2020 nr 4, lk 36-37.

18. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2019.
19. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
20. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus 2000
21. Lorents, K., Lopman, V. Äriühing juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu võla eest. – Juridica 2013, nr 2, lk 118-127.
22. Madise, Ü., Kalmo, H., Mälksoo, L., Narits, R., Pruks, P., Raidla, J., Vinkel, P. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Neljas, parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Juura 2017.
23. Masso, J., Meriküll, J., Vahter, P. Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia's Corporate Income Tax Reform. – The University of Tartu Faculty of Economics and Business Administration Working Paper No. 81-2011.
24. Merusk, K., Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998.
25. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2007.
26. Paltsar, L. Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eripära eelised ja puudused rahvusvahelises konkurentsisis. Magistritöö. Juhendaja dr iur Lasse Lehis. Tartu: 2015.
27. Reiljan, A. Ettevõtte: teooria ja rakendused. Tartu: Tartu Ülikool 2004.
28. Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. Ühinguõigus I Kapitaliühingud. Tallinn: Juura 2015.
29. Van der Broek, P. The Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – Legal Issues of Economic Integration, Vol. 13, Issue 1, 1986, pp 52–90.
30. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010
31. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012.
32. Vutt, A. Vabatahtlik reserv kui omakapitali nõuete täitmise üks võimalus. – MaksuMaksja 2010 nr 1, lk 35-36.

Kasutatud normatiivallikad

A) Rahvusvahelised lepingud

33. Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid Euroopa Liidu lepingu konsolideeritud versioon Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon Protokollid Euroopa Liidu toimimise lepingu lisad Deklaratsioonid, mis on lisatud 13. detsembril 2007 alla kirjutatud Lissaboni lepingu vastu võtnud valitsustevahelise konverentsi lõppaktile Vastavustabelid. – ELT C 202, 7.6.2016, lk 1—388.
34. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokollid. – RT II 2010, 14, 55.

B) Euroopa Liidu teisene õigus

35. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2012/30/EL, 25. oktoober 2012, tagatiste kooskõlastamise kohta, mida liikmesriigid äriühingu liikmete ja kolmandate isikute huvide kaitseks Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 54 teises lõigus tähendatud äriühingutelt nõuavad seoses aktsiaseltside asutamise ning nende kapitali säilitamise ja muutmisega, et muuta sellised tagatised võrdväärseteks. – ELT L 315/74.
36. Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. – ELT L 193/1.

C) Eesti Vabariigi riigisisese õigusaktid

37. Asjaõigusseadus. – RT I 1993, 39, 590 ... RT I, 22.02.2019, 11.
38. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 04.01.2021, 21.
39. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 11.07.2014, 11.
40. Notariaadimäärustik. – RTL 2009, 51, 751 ... RT I, 22.01.2020, 3.
41. Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50.
42. Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 28.02.2019, 11.
43. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määrus nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. – RT I, 20.12.2018, 9.
44. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60 „Tulumaksuseadusest“, „Sotsiaalmaksuseadusest“, „Kogumispensionide seadusest“ ja „Töötuskindlustuse seadusest“ tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine“. – RT I, 03.12.2010, 13 ... RT I, 19.09.2014, 2.
45. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. – RT I, 17.11.2017, 2 ... RT I, 19.03.2019, 78.

46. Riigikogu kodu- ja töökorra seadus. – RT I 2003, 24, 148 ... RT I, 01.04.2014, 4.
47. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. – RT I 2005, 26, 19 ... RT I, 19.03.2019, 23.
48. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 11.07.2014, 22.
49. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 26.03.2021, 2.
50. Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 23.12.2013, 3.
51. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus. – RT I, 11.07.2014, 5.
52. Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 28.02.2019, 11.

Kasutatud kohtulahendid

A) Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid

53. EIKo 12.12.1983, 8588/79 ja 8589/79, Lars Bramelid ja Anne Marie Malmström vs. Rootsi.
54. EIKo 26.04.1979, 6538/74, The Sunday Times vs. Ühendkuningriik.
55. EIKo 9.05.1989, 11581/85, Peter Darby vs. Rootsi.

B) Eesti kohtulahendid

56. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.12.2004.a. otsus nr 3-3-1-50-04.
57. Riigikohtu halduskolleegiumi 09.03.2017.a. otsus nr 3-3-1-66-16.
58. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.05.2020.a. otsus nr 3-18-989.
59. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.05.2012.a. otsus nr 3-3-1-12-12.
60. Riigikohtu halduskolleegiumi 19.05.2014.a. otsus nr 3-3-1-20-14.
61. Riigikohtu halduskolleegiumi 20.01.2010.a. otsus nr 3-3-1-74-09.
62. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 02.06.2008.a. otsus nr 3-4-1-19-07.
63. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 02.12.2004.a. otsus nr 3-4-1-20-04.
64. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 05.03.2001.a. otsus nr 3-4-1-2-01.
65. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 06.03.2002.a. otsus nr 3-4-1-1-02.
66. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 06.06.2012.a. otsus nr 3-4-1-3-12.
67. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 10.05.2002.a. otsus nr 3-4-1-3-02.
68. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 13.06.2005.a. otsus nr 3-4-1-5-05.
69. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 15.12.2005.a. otsus nr 3-4-1-16-05.
70. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 16.12.2013.a. otsus nr 3-4-1-27-13.

71. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 20.03.2006.a. otsus nr 3-4-1-33-05.
72. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 21.01.2004.a. otsus nr 3-4-1-7-03.
73. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 23.03.1998.a. otsus nr 3-4-1-2-98.
74. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 26.03.2009.a. otsus nr 3-4-1-16-08.
75. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 28.04.2000.a. otsus nr 3-4-1-6-00.
76. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 29.01.2014.a. otsus nr 3-4-1-52-13.
77. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 29.03.2017.a. otsus nr 3-4-1-15-16.
78. Riigikohtu põhiseadusjärelvalve kolleegiumi 31.01.2012.a. otsus nr 3-4-1-24-11.
79. Riigikohtu üldkogu 17.06.2004.a. otsus nr 3-2-1-143-03.
80. Tallinna Ringkonnakohtu 04.10.2018.a. otsus haldusasjas nr 3-17-461.

Kasutatud muud allikad

81. Eesti.ee. Majandusaasta aruanne. – Kättesaadav: <https://www.eesti.ee/et/ettevotlus/raamatupidamine-ja-aruanne/majandusaasta-aruanne/#tegevusaruanne3> (16.02.2020).
82. Luiga, S. Netovarast ei piisa: vabatahtliku reservkapitali loomiseks vajalik põhikirjamuudatus. – Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/netovarast-ei-piisa-vabatahtliku-reservkapitali-loomiseks-vajalik-pohikirjamuudatus-2017-05-17> (28.02.2020).
83. Maksu- ja Tolliamet. Selgitused dividendide, omakapitali väljamaksete ja muude maksustamist mõjutavate asjaolude deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 täitmiseks. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/tsd-2016/selgitused-dividendide-omakapitali-valjamaksete-ja-muude#4.1> (28.01.2020).
84. Maksu- ja Tolliamet. TSD lisa 7 täitmise kord alates 01.01.2019. Kättesaadav: https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/maksudeklaratsioonid/tsd-esd-ja-toendid/2019/tsd_lisa_7_taitmise_kord_2019.pdf (27.01.2020).
85. Niitra, S. Äriühingu keskmine eluiga on viis ja pool aastat. – Kättesaadav: https://www.aripaev.ee/uudised/2005/02/01/ariuhingu-keskmise-eluiga-on-viis-ja-pool-aastat?utm_ (28.02.2020).
86. Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ muutmine. Lisa 2 „Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes”.

87. Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105
„Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ muutmine. Lisa 13 „Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes”.
88. Rahandusminister. Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105
„Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ muutmine. Lisa 15 „Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes”.
89. Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60
„Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 24 „Vorm TD”.
90. Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60
„Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ (rahandusministri 11.09.2014 . a määruse nr 32 lisa 8 sõnastuses). Lisa 8 „Vorm TSD lisa 7”.
91. Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60
„Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 13 „Vorm INF 1”.
92. Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60
„Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 8 „Vormi TSD lisa 7”.
93. Rahandusminister. Rahandusministri 29.11.2010. a määrus nr 60
„Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“. Lisa 24 (muudetud sõnastuses)
„Vorm TD”.
94. Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Äriregister ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste register tegevusalati seisuga 01.02.2018. – Kättesaadav:
https://www2.rik.ee/rikstatfailid/failid/tabel.php?url=18_02tg.html (25.03.2020)
95. Riigikogu. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE.
Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde.

96. Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 352 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.
97. Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 492 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu teise lugemise juurde.
98. Riigikogu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 705 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.
99. Riigikogu. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus 683 SE. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.
100. Riigikogu. XII Riigikogu, Riigikogu erakorraline istungjärk. Teisipäev, 01.07.2014, 12:00. – Kättesaadav: <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201407011200> (28.02.2021).
101. Saarman, T. KARM STATISTIKA | Eestis tapetakse aastas aina enam ettevõtteid ja nad viivad hauda üha suuremaid võlasummasid. – Kättesaadav: <https://arileht.delfi.ee/news/uudised/karm-statistika-eestis-tapetakse-aastas-aina-enam-ettevotteid-ja-nad-viivad-hauda-uha-suuremaid-volasummasid?id=81103059> (28.02.2020).
102. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadus – menetluskäik. – Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/eelnoud/menetluskaik/RAM/14-0525> (28.02.2021).
103. Vabariigi Presidendi 03.07.2014 otsus nr 491. – Kättesaadav: <https://atp.amphora.ee/vpk/index.aspx?itm=122208&o=266&u=-1&o2=11214&hdr=hp&tbs=all> (25.04.2021).

KASUTATUD LÜHENDID

Auto24	Auto24 AS
Autoportaal	OÜ Autoportaal
AÕS	Asjaõigusseadus
EIKo	Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus
EIÕK	Euroopa Inimõiguste Konventsioon
INF 1	Rahandusminister. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 13 „Vorm INF 1“
MKS	Maksekorralduse seadus
Määrus nr 60	Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine
PS	Eesti Vabariigi põhiseadus
RKHKo	Riigikohtu halduskolleegiumi otsus
RKPJKo	Riigikohtu põhiseadusjärelevalve kolleegiumi otsus
RKÜKo	Riigikohtu üldkogu otsus
RPS	Raamatupidamise seadus

TSD lisa 7	„Tulu-, sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni” lisa 7 „Dividendid, muud kasumieraldised ja väljamaksed omakapitalist”
RTJ 13	Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. Lisa 13 „Likvideerimis- ja lõpparuanded”,
RTJ 2	Rahandusministri 22. detsembri 2017. a määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ muutmine. Lisa 2 „Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes”,
SMF	Sanoma Media Finland Oy
TlnRnKo	Tallinna Ringkonnakohtu otsus
TS	Tolliseadus
TsÜS	Tsiviilseadustiku üldosa seadus
TuMS	Tulumaksuseadus
v.r. TuMS	Tulumaksuseaduse varasem redaktsioon
v.r. MKS	Maksukorralduse seaduse varasem redaktsioon
Vorm TD	Rahandusministri 29. novembri 2010. a määrus nr 60 „„Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja “Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine”. Lisa 24 „Vorm TD”,
ÄS	Äriseadustik