

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Elena Lass

ÕIGUSJÄRGLUS EESTI MAKSUÕIGUSES

Magistritöö

Juhendaja

dr. iur. Lasse Lehis

Tallinn

2016

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. Õigusjärgluse olemus	6
1.1 Õigusjärgluse üldpõhimõtted	6
1.2 Õigusjärgluse eripära maksuõiguses	7
1.2.1 Maksunõuete ja -kohustuste eri liikide üleminek	9
2. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek pärimisega	10
2.1. Pärimisõigussuhte pooled maksunõuete ja -kohustuste ülemineku valguses.....	10
2.1.1. Maksuotsuse kättetoimetamise ning menetlusosaliste määratlemisega seotud kohtupraktika	13
2.2. Maksunõuete ja -kohustuste saatus pärimise käigus	15
2.2.1. Pärandi avanemine ja pärimismenetlus.....	15
2.2.2. Vastutus võlausaldajate ees ja selle piiramine	16
2.2.3. Pärandi hoiumeetmed	19
2.3. Maksude haldamise ja maksustamise problemaatika seonduvalt pärimisega.....	22
2.3.1. Maksude haldamisega seotud korralduslikud küsimused	22
2.3.2. Probleemid maksustamise põhimõtetega.....	25
3. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek ettevõtte üleandmise korral	34
3.1 Sissejuhatuse ettevõtte ülemineku teemakäsitlusse	34
3.2 Ettevõtte ülemineku erinevad võimalused	37
3.2.1 Maksunõuete ja -kohustuste üleminek ettevõtte seaduse alusel üleminekul	37
3.2.2 Maksunõuete ja -kohustuste üleminek ettevõtte tehingulisel üleminekul	41
3.3. Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku regulatsioon ja sellega seotud probleemid ettevõtte tehingulise ülemineku korral	42
3.3.1 Regulatsioon maksukorralduse seaduses	42
3.3.2 Regulatsioon võlaõigusseaduses.....	43
3.3.3 Regulatsioon käibemaksuseaduses	46
3.4 Ettevõtte ja ettevõtte ülemineku mõisted	47

3.4.1 Üldine ülevaade <i>ettevõtte</i> ja <i>ettevõtte ülemineku</i> mõistetest.....	47
3.4.2 <i>Ettevõtte</i> ja <i>ettevõtte ülemineku</i> mõistete eripära maksuõiguse kontekstis.....	51
3.5 Ettevõtte ülemineku regulatsioonide erinevad eesmärgid.....	52
3.5.1 Ettevõtte ülemineku võrdlus maksuõiguses ja eraõiguses.....	52
3.5.2 Ettevõtte ülemineku võrdlus maksukorralduse seaduses ja käibemaksuseaduses	55
3.5.3 Probleeme ettevõtte üleminekuga käibemaksuseaduse kontekstis	55
3.5.3.1 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine ettevõtte üleminekuga seotud käibemaksuvaidlustes	60
3.5.3.2 Käibemaksuseaduse § 4 lõige 2 punkt 1 kui konkurentsi moonutav regulatsioon	63
3.6 Menetlusõiguse küsimused seoses ettevõtte üleminekuga.....	66
3.6.1 Menetlusõigusjärglus halduskohtumenetluses.....	66
3.6.2 Ettevõtte ülemineku tõendamise eripärad maksuõiguses võrreldes tsiviilõigusega .	68
3.6.3 Probleemid ettevõtte üleminekuga seotud maksumenetluses	70
3.6.3.1 Kolmanda isiku kaasamine	70
3.6.3.2 Probleemid haldusaktiga	71
Kokkuvõte	74
Kasutatud lühendid	78
Abstract	79
Kasutatud allikad	84
Kasutatud kirjandus.....	84
Kasutatud õigusaktid	85
Kasutatud kohtupraktika	87
Muud materjalid	88

Sissejuhatus

Eesti maksuõiguses seisneb õigusjärglus maksunõuete ja -kohustuste üleminekus ühelt isikult teisele. See saab toimuda kas pärimisega või ettevõtte või selle osa üleandmisega. Vastav regulatsioon on esitatud maksukorralduse seaduse kõigest paaris sättes, ettevõtte üleandmise korral seejuures viitega võlaõigusseaduse samuti mitte kuigi mahukale vastavale regulatsioonile. Seega tuleb maksunõuete ja maksukohustuste ülemineku arvukate küsimuste lahendamisel lähtuda ka maksukorralduse seaduse teistest sätetest, teiste maksuseaduste või muude seaduste sätetest ning kohtupraktikast, samuti erialakirjandusest. Magistritöö autor püüab käesoleva tööga vastata eeskätt küsimusele, kas vastav valdkond on Eesti seadustes piisaval ja selgel määral reguleeritud.

Magistritöö esimene keskne osa käsitleb maksunõuete ja -kohustuste üleminekut pärimise teel. Antud teemat on viimase paari aasta jooksul hakatud aktiivsemalt käsitlema seoses Riigikohtu halduskolleegiumi poolt 12.02.2014 lahendi 3-3-1-97-03 tegemisega ning 01.01.2015 tulumaksuseaduses jõustunud uue sättega § 38 lg 1¹. Magistritöö teises keskses peatükis käsitletud ettevõtte või selle osa üleminekuga seotud probleemid on olnud pildil aga pikalt ning sellega seotud maksutemaatikast on pärimisega võrreldes Eestis rohkem käsitletud. Seejuures ei ole aga ettevõtte üleminekuga seotud maksuvaidlused lakanud, mistõttu on töö teema jätkuvalt aktuaalne. Magistritöös on püütud mingil moel käsitleda suuremat osa õigusjärglusega seotud maksuküsimustest ning seetõttu ei ole autoril olnud võimalik mitmetel momentidel peatuda nii pikalt kui oleks soovinud või kui võiks olla ka vajalik.

Pärimise peatükis on keskendutud pärimisasja subjektidele ning pärimise käigule, paralleelselt on püütud välja tuua, kas ja milliseid iseärasusi esineb seejuures maksunõuete ja -kohustuste ülemineku seisukohalt. Samuti on peatükis käsitletud pärimisega kaasnevaid maksudega seonduvaid korralduslikke küsimusi ning peatüki lõpus ka maksustamise sisulisi probleeme. Ettevõtte üleminekut puudutavas peatükis on käsitletud ettevõtte ülemineku erinevaid liike ning kohalduvat regulatsiooni ning selle probleeme. Käsitletud on *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisteid ning kriteeriume ja nendega seotud keerukusi maksuõiguse kontekstis. Lisaks on käsitletud mõningaid menetlusõiguslikke teemasid seonduvalt ettevõtte üleminekuga.

Töö kirjutamise meetodina on peamiselt kasutatud analüütilist uurimismeetodit, kuid esineb ka teiste meetodite kasutamist (näiteks ajalooline, võrdlev, modelleeriv). Kasutatud materjalidest domineerivad kohtulahendid ning õigusaktide tekstid.

Magistritöö autor leiab, et maksuõiguslikust õigusjärglusest magistritöö kirjutamine avardas oluliselt kirjutaja silmaringi ja süvendas arusaamist mitmetest nüanssidest erinevates õigusvaldkondades, lisaks pärimis- ning maksuõigusele ka näiteks võlaõiguses, äriõiguses ja menetlusõiguses. Töö autor loodab, et töös sai välja toodud suurem osa maksuõiguslike õigusjärgluse probleeme ning et see aitab sammu edasi probleemide teadvustamise ja lahendamise suunas antud valdkonnas.

1. Õigusjärgluse olemus

1.1 Õigusjärgluse üldpõhimõtted

Õigusjärgluse mõiste ja alused Eesti õiguses on esitatud tsiviilseadustiku üldosa seaduse¹ (TsÜS) §-s 6. Õigusjärgluse all mõistetakse isikuga lahutamatult mitteseotud tsiviilõiguste- ja kohustuste üleminekut ühelt isikult teisele. Isikuga lahutamatult seotud kohustused üldjuhul üle ei lähe, vaid need lihtsalt lõppevad.² Erand üldisest õigusjärglusest kehtib ka juriidiliste isikute kohta. Juriidilistele isikutele saavad üle minna kõik õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis on omased üksnes inimesele või mille omamine juriidilise isiku poolt oleks vastuolus õiguse või kohustuse olemusega või juriidilise isiku eesmärgiga.³ Õigusjärgluse regulatsiooni kaudu tagatakse õiguslike positsioonide püsimine, võimaldades ühtlasi nende järjepidevat teostamist ja soodustades seeläbi õiguskäivet.⁴ Õigusjärglust võib liigitada üldõigusjärgluseks (nimetatakse ka täis- või universaalõigusjärgluseks) ning eriõigusjärgluseks (nimetatakse ka üksik- või osa- või singulaarseks õigusjärgluseks). Selline õigusjärgluse liigitus pärineb Rooma õigusest. Õigusjärgluse erivormiks on ka menetlusõigusjärglus, mis võimaldab pooleliolevat kohtuvaidlust jätkata senise poole üld- või eriõigusjärglasel. Üldõigusjärgluse korral toimub õiguste ja kohustuste kogumi üleminek. Eriõigusjärgluse all mõistetakse üksikute õiguste või kohustuste üleminekut ühelt isikult teisele. Nii üld- kui üksikõigusjärglus võivad omakorda aset leida nii tehingu kui seaduse alusel. Tehingu alusel üleminek tähendab õigusliku olukorra muutmist poolte privaatautonomiaal põhinevate tahteavalduste tagajärjena. Seaduse alusel ülemineku puhul ei sõltu õigusmuudatuse saabumine senise ja uue õigustatud või kohustatud isiku tahtest, vaid seaduses sätestatud abstraktse faktilise koosseisu eelduste realiseerumisest. Tehingul ja seadusel põhineva üld- või eriõigusjärgluse eristamisel saab lähtuda esmajoones sellest, kas õigusmuudatuse (õiguste või kohustuste ülemineku) vajalike eelduste hulka kuulub – lisaks muudele võimalikele eeldustele – ka käsutustehing kui senise ja tulevase õigustatud isiku privaatautonomiaal põhineva tahte väljendus.⁵ Seejuures ei too igasugune käsutus veel kaasa õigusjärglust. Õiguspositsiooni osaline üleandmine ei ole seostatav õigussuhete järjepidevuse

¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I, 12.03.2015, 106.

² Isikuga on lahutamatult seotud näiteks perekonnasuhetest tulenevad õigused ja kohustused, autori isiklikud õigused, poliitilised õigused jms. Õigusjärgluse korras ei lähe üle näiteks ka isikule süüteomenetluses määratud karistused ning haldusmenetluses määratud sunnivahendid. (Lind, R., Piir, R. Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Koost. Kalle Merusk ja Ivo Pilving. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2013, lk 133).

³ Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne (viide 2), lk 134.

⁴ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Koost. P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2010, lk 18.

⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne (viide 4), k 19-20.

tagamise eesmärgiga. Õiguste ja kohustuste üleminekut tuleb eristada õiguste *teostamise* üleandmisest. Viimasel juhul ei ole tegemist õigusjärglusega, kuivõrd asjaomase õigussuhte pooled jäävad samaks, poolte ning õiguse teostaja vahel aga tekivad omaette (iseseisvad) õigussuhted. Õiguse üleandmisena ei ole käsitatav ka õiguse maksmapanekuks volituse andmine, kuivõrd volituse korral tegutseb esindaja esindatava nimel ning õiguslikud tagajärjed puudutavad esindatavat.⁶

1.2 Õigusjärgluse eripära maksuõiguses

Ka õigusjärglus maksuõiguses tähendab õiguseelneja poolt tehtud tehingutest tekkinud maksunõuete ja -kohustuste üleminekut õigusjärglasele õiguskäibe järjepidevuse tagamise eesmärgil, eeskätt on rõhuasetus muidugi maksukohustuste täitmise tagamisel.⁷ Niisiis on rõhk maksuhalduri kui riikliku võlausaldaja kaitsel. Maksuõiguses on võrreldes mitmete teiste õigussuhetega seejuures aga olulisem ka küsimus, kuidas on üleminek nõ „tehniliselt“ võimalik, tagatud ning korraldatud. Maksukohustused saavad üle minna maksukorralduse seaduse⁸ (MKS) § 36 ja § 37 järgi vastavalt kas pärimisega pärimisseaduse tähenduses või ettevõtte või selle osa üleandmise korral. Kui pärimise puhul rakendub alati seaduse alusel toimuv üldõigusjärglus (testamendi või pärimislepinguga pärandamine ei muuda pärandamist veel tehingu alusel toimuvaks üldõigusjärgluseks), siis ettevõtte ülemineku puhul on selge küll see, et ettevõtte üleminek võib toimuda kas tehingulistel alustel (näiteks võõrandamise teel) või seaduse alusel (näiteks äriühingute ühinemise teel), kuid teoorias ei ole üheselt selge, kas tegu on üldõigusjärglusega või eriõigusjärglusega, kuigi olemuslikult ja põhitunnuste poolest on tegemist siiski üldõigusjärglusega (vt lähemalt magistritöö alapeatükk 3.1).

Pärimise olukorras ehk seaduse alusel toimuva üldõigusjärgluse puhul pärandaja surma korral lähevad pärandajale kuulunud õigused ja kohustused kogumina üle pärija(te)le. Sellise üleminekuga hoitakse pärandaja vara õiguslikus mõttes tervikuna, seda muuhulgas võlausaldajate nõuete rahuldamise eesmärgil. Kuna kohustuste üleminek üldõigusjärgluse korras toimub seaduse alusel automaatselt, ei ole kohustuste üleminekuks vajalik võlausaldaja nõusolek või hilisem heakskiit, mis tavapäraselt eriõigusjärgluse korral vajalik oleks. Ülemineva pärandvara hulka saavad kuuluda muuhulgas ka avalik-õiguslikud nõuded ja

⁶ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne (viide 4), lk 19.

⁷ Maksukorralduse seadus kasutab ettevõtte ülemineku juures termineid *õigusjärglus* ja *õigusjärglane*, kuid ei kasuta terminit *õiguseelneja*. *Õiguseelneja* mõiste on menetluse kontekstis kasutusel näiteks tsiviilkohtumenetluse seadustikus ning halduskohtumenetluse seadustikus.

⁸ Maksukorralduse seadus. – RT I, 09.02.2016, 3.

kohustused, milleks ongi eeskätt maksude tagastusnõuded ning maksukohustused. Ka ettevõtte ülemineku puhul on tegemist põhitunnuste poolest üldõigusjärglusega ning õiguseelneja õigused ja kohustused (seega ka maksunõuded ja maksukohustused) lähevad õigusjärglasele üle automaatselt kogumis ning selleks ei ole vaja võlausaldajate nõusolekut. Nii pärimine kui ettevõtte üleminek toimuvad üldõigusjärgluse korras ning üldõigusjärgluse põhimõttest tuleneb õiguste ja kohustuste kogumis üleminek – õigusjärglasel ei ole võimalik võtta vastu näiteks vaid maksude tagastusnõudeid ning loobuda maksukohustuste vastuvõtmisest.

Ülalpool oli välja toodud, et õigusjärglusena ei ole käsitatav näiteks vaid õiguse maksmapanekuks volituse andmine, kuivõrd volituse korral tegutseb esindaja esindatava nimel ning õiguslikud tagajärjed puudutavad esindatavat. Nii ei ole õigusjärglusega maksuõiguses tegemist näiteks MKS §-s 42 reguleeritud lepingulise vastutuse puhul, mille korral kolmas isik võib endale lepinguga võtta vastutuse maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest. Nõude loovutamine võlaõigusseaduse⁹ (VÕS) § 164 tähenduses ja kohustuste ülevõtmine VÕS § 175 mõttes maksunõuete ja -kohustuste suhtes ei kehti.¹⁰

Õigusjärglust puudutavad sätted olid 20.02.2002 jõustunud MKS-is täiesti uudsed, vanas seaduses need puudusid. Vastavate sätete sõnastust ei ole pärast 2002. aasta MKS-i vastuvõtmist tänaseks palju muudetud.¹¹ Saab välja tuua, et 01.07.2010 jõustunud MKS-is tehti pealtnäha tühine sõnastuse muudatus, mis on toonud kaasa segaduse pärimisega seotud maksuküsimuste lahendamisel nii maksustamise põhimõtete kui maksude haldamise seisukohalt. Antud probleemidest tuleb juttu ka käesolevas magistritöös.

Magistritöös on maksuõigusjärgluse käsitlemise raamistikuks maksukorralduse seadus, mis sätestab Eesti maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse ning maksuvaidluste lahendamise korra. Magistritöö mahu piirangu tõttu on pärimist puudutava õigusjärgluse käsitlemise puhul võetud eelduseks, et pärandaja viimane elukoht oli Eestis ning maksunõuded ja -kohustused on tekkinud Eesti maksusüsteemist. Ka ettevõtte ülemineku küsimusi on olnud ruumi käsitleda vaid ilma rahvusvahelist momenti sisse toomata.

⁹ Võlaõigusseadus. – RT I, 11.03.2016, 2.

¹⁰ Lehis, L. Maksuõigus – Tallinn, Kirjastus Juura, 2012, lk 98.

¹¹ Täiendatud on vaid maksukohustuse pärimisega ülemineku regulatsiooni, seda maksuhalduri õigusega esitada notarile avaldus pärimismenetluse algatamiseks ning õigusega teatud tingimuste täitmisel esitada avaldus kohtule pärandvara hoiumeetmete rakendamiseks.

1.2.1 Maksunõuete ja -kohustuste eri liikide üleminek

Maksunõuete ja -kohustuste üleminek on reguleeritud MKS-i teises jaos. Eri liiki rahaliste nõuete ja kohustuste liigitus, mis võivad tuleneda maksuseadustest või MKS-ist, on toodud MKS §-s 31. Eristatud on viite liiki nõudeid ja kohustusi: maksumaksja kohustus tasuda maksusumma (maksukohustus), maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud maksusumma (kinnipidamiskohustus), isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtust rohkem makstud maksusumma või muu enammakse (tagastusnõue), kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg (vastutuskohustus) ning maksukohustustase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud (kõrvalkohustus). Kõrvalkohustusele lisandub veel MKS-ist tulenev ning siinkohal nimetamata menetluskulude hüvitamise kohustus. MKS-i § 35 sätestab, et kui seadusega on ette nähtud õigusjärgluse korras õiguste ja kohustuste üleminek ühelt isikult teisele, siis lähevad õigusjärglasele üle ka kõik eespool nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus. Kõik nimetatud nõuded ja kohustused saavad MKS-i § 36 ja § 37 järgi üle minna vastavalt pärimisega pärimisseaduse tähenduses ja ettevõtte või selle osa ülemineku korral. Kehtivas MKS-is esineb sätete juures ebatäpsust ja mittejärjepidevust seoses mitterahaliste kohustuste ülemineku nimetamisega. Ometi on selge, et näiteks kinnipidamiskohustuse täitmiseks on vaja täita ka mitterahalisi kõrvalkohustusi nagu maksudeklaratsiooni esitamine või parandamine. Käesoleva magistritöö esitamise seisuga on valminud eelnõu MKS-i muutmiseks, mis plaanib nimetatud ebatäpsused kõrvaldada.¹²

Kõrvalkohustustest on õigusjärgluse mõistes tähenduslik intressi ja asendustäitmise kulude tasumisega seotud kohustuse üleminek, sunniraha maksmise kohustus üle ei lähe. Asendustäitmise ja sunniraha seaduse¹³ § 5 lõige 2 näeb ette, et kui adressaadi kohustused ei ole temaga lahutamatuult seotud, võib sunnivahendit (seega ka sunniraha maksmise kohustust) rakendada ka adressaadi õigusjärglasele, kui ettekirjutusest tulenev kohustus kehtib ka tema kohta. MKS-is loetletud kohustused on loetud seega siiski piisavalt maksukohustustasega lahutamatuult seotuks ning see välistab sunniraha maksmise kohustuse ülemineku. MKS ei reguleeri aga, kas üle lähevad ka maksumenetlusega seotud kulud. Kuna on küsitav, kas tegemist on just õiguseelneja isikuga rangelt seotud kohustustega, võiks pigem lugeda õigeks menetluskulude tasumise kohustuse üleminekut õigusjärglasele.

¹² Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu (12.02.2016). – Valitsuse eelnõude infosüsteem, toimik nr 15-1062/06.

¹³ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. – RT I, 12.07.2014, 29.

2. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek pärimisega

2.1. Pärimisõigussuhte pooled maksunõuete ja -kohustuste ülemineku valguses

Järgnevas alapeatükis on iseloomustatud pärandajat ja pärijat kui pärimise keskseid subjekte ning püütud kirjeldada nende positsiooni maksunõuete ja -kohustuste ülemineku kontekstis.

Pärandajaks pärimisseaduse¹⁴ (PärS) tähenduses saab olla ainult füüsiline isik – vastavalt PärS-i § 3 lõikele 1 toimub pärandi avanemine isiku surma korral ning seoses sellega lähevad pärandajalt pärijale üle muuhulgas ka maksukohustused ja -nõuded.

Eesti õiguse kohaselt ei ole pärandvara ei iseseisev füüsiline ega ka mitte juriidiline isik, kellele oleks omistatud (tsiviilkohtumenetlus)õigus- või teovõime, kuigi pärandvaral kui varakogumil teatud sarnasusi juriidilise isikuga siiski on. Riigikohus on hinnanud, et pärandvaraga või selle suhtes võib olla võimalik teha õiguslikke toiminguid, näiteks korraldada pankrotimenetlust pärandvara suhtes ja esitada tagasivõitmise hagi.¹⁵ Riigikohtu teisest käsitlest aga nähtub, et kohus ei lugenud pärandvara näiteks selliseks varakogumiks, mida MKS-i järgi saaks käsitada maksusubjektina maksuotsuse adressaadi tähenduses (vt. ka käesoleva töö alapeatükki 2.1.1).¹⁶ Eesti maksuseadused näevad mitteõigusvõimeliste isikute puhul ette enamasti regulatsiooni, mille kohaselt neid ei käsitleta maksukohustuslastena.

Kui pärandajaks saab olla vaid füüsiline isik (samuti füüsilisest isikust ettevõtja, vt lähemalt töö alapeatükk 3.2.1), siis pärijaks saab olla nii füüsiline kui juriidiline isik. Vastavalt PärS-i § 5 lõikele 3 võib pärija olla füüsiline isik, kes pärandaja surma ajal on elus või juriidiline isik, kes sel ajal on olemas. PärS-i § 5 lõike 2 järgi on pärimisvõimeline iga õigusvõimeline isik. Seega saab ka maksukohustustlase maksuvõlgade pärijaks olla näiteks alaealine isik, kelle nimel hakkab kohustusi täitma tema seaduslik esindaja. Pärimisõiguslike isikute kindlaksmääramine toimub PärS-is ette nähtud korras ja pärimisõiguse põhimõtete järgi, maksuõigus siin erisusi sisse ei too.

Ka kaaspärijatele MKS-i või maksuseaduste regulatsioonid arusaadavalt ei viita, seega ka siinkohal saab maksunõuete ja -kohustuste puhul lähtuda PärS-i põhimõtetest. Pärandil lasuvad kohustused jaotatakse kaaspärijate vahel võrdeliselt nende pärandiosaga, kui

¹⁴ Pärimisseadus. – RT I, 10.03.2016, 16.

¹⁵ RKTKo 3-2-1-13-09, p 10 ja 11.

¹⁶ RKHKo 3-3-1-25-07.

testamendist või pärimislepingust ei tulene teisiti. Pärandvarasse kuuluva kohustuse täitmise eest vastutavad pärijad solidaarselt. Kohustuste täitmise tähendus ei piirdu aga ainult küsimusega, millistel alustel ja põhimõtetel toimub see pärijate vara arvel, vaid kaaspärijate puhul ka küsimusega, kes kaaspärijatest täpsemalt sooritab kohustuste täitmisega seotud tegevusi (näiteks esitab maksudeklaratsiooni). Küsimus on reguleeritud asjaõigusseaduse kaasomandi sätete alusel. Ilmselt võiks vastavad küsimused saada reguleeritud seejuures enamusotsuse alusel ning vajalik ei ole kõigi kaaspärijate kokkulepe.

Ka pärandvara hulka kuuluvad nõuded kuuluvad üldõigusjärgluse tõttu kaaspärijatele ühiselt. Seega maksunõude laekumise korral enne pärandvara jagamist suureneb igale kaaspärijale kuuluv tema mõtteline osa pärandvara ühisusest. PärS-ist tuleneb nimelt põhimõte, et pärandvara hulka kuulub ka vara, mille kaaspärijad on omandanud pärandvara hulka kuuluva õiguse alusel (PärS § 156 lõige 1). Situatsioon ei ole sarnane aga peale pärandvara jagamist. Pärandvara jagamisel määratakse muuhulgas kindlaks, millised pärandi hulka kuuluvad õigused ja kohustused jäävad igale kaaspärijale, pärandvara jagatakse vastavalt pärandiosa suurustele. Olukorda võib maksunõuete ja -kohustuste täitmise seisukohalt keerukamaks muuta lisaks pärandvara osalise jagamise võimalus.

Pärimisõigus tunneb ka asepärija, eelpärija ning järelpärija instituute. Maksunõuete ja maksukohustuste ülemineku ja rahuldamise kontekstis ei saa ka siin isikute kohta erisusi välja tuua ning lähtuda tuleb PärS-i sätetest. Keerukam on siinkohal eel- ja järelpärimise instituut, mille probleemistik võib avalduda ka maksunõuete ja -kohustuste täitmise seisukohalt. Eelpärija on pärandvara hulka kuuluvate esemete omanik ja kohustuste kandja alates pärandi avanemisest kuni järelpärimise sündmuse saabumiseni. PärS-i § 53 lõikest 1 tuleneb eelpärija kohustus pärandvara heaperemehelikult valitseda. Ilmselgelt läheb selle alla ka vajadus rahuldada juba sissenõutavaks muutunud maksukohustused või need vähemalt ajatada. Eelpärijal ei ole õigust näiteks keelduda pärandaja võlausaldaja nõude rahuldamisest, väites, et ta rikuks sellega pärandvara väljaandmiskohustust järelpärija ees. Kui vaagida aga näiteks maksunõude laekumisel saadud summa saatust, ei ole käsitus sama selge, kui on seda maksukohustuste täitmise põhimõte. PärS-i § 52 lõikes 2 toodud surrogatsiooni põhimõtte kohaselt kuulub järelpärijale ülemineva pärandi hulka ka vara, mille eelpärija on omandanud pärandisse kuuluva õiguse alusel. Järelpärimise määramine täidab üldiselt oma eesmärgi aga üksnes juhul, kui järelpärimise sündmuse saabudes on pärandvara mingis koosseisus alles.¹⁷ Eelpärija võib pärandvara tarvitada oma oludele vastava tavalise tarbimise piires, seega peaks

¹⁷ Mikk, T. Pärimisõigus. 2., täiendatud trükk. – Tallinn, 2012, lk 48.

olema üldjuhul pärandvara hulgas selle väljaandmise hetkel järelpärijale ka maksunõuetest laekunud summa.

Lisaks tunneb pärimisõigus annaku ning sundosa instituute. Olemuslikult ei saa annakuks olla kohustused, seega näiteks ka maksukohustus. Kuivõrd annakuks võib olla samuti nõue või laekunud nõue, on asjakohane rääkida ka maksunõude või maksunõudest laekunud summa annakuks määramisest. PärS-i § 67 lõige 2 kordab surrogatsiooni põhimõtet, et kui annakuks on määratud õigus, tuleb annakusaajale anda ka selle õiguse alusel saadu. Samuti, PärS-i § 69 lõigete 1 ja 2 järgi, kui testaator on annakuks määranud temale kuuluva nõude, kuid enne pärandi avanemist on see nõue täidetud ning täitmisel saadu on pärandvara hulgas, loetakse see annakusaajale määratuks, kui testamendist või pärimislepingust ei tulene teisiti. Kui nimetatud nõue oli rahaline, loetakse raha annakusaajale määratuks ka siis, kui raha pärandvara hulgas ei ole. Kas laekunud maksusumma ka tegelikult annakusaaja käsutusse jõuab, võib olla aga küsitav. PärS-i § 142 lõike 1 järgi täidetakse pärast pärandvara inventuuri tegemist pärandvaraga seotud kohustused selliselt, et viimases järjekorras täidetakse muuhulgas annakud. Seega ei pruugi annaku täitmiseks pärandvara enam olla alati piisav. Maksunõuete täitmise seisukohalt võib praktiliseks osutada aga hoopis pärimisõigusest tuttav probleem annakusaaja ja pärija eristamisest, kuivõrd erinevalt annakusaajast vastutab pärija ka pärandaja kohustuste eest. Kas tegemist on pärija või annakusaaja määramisega, tuleb välja selgitada viimse tahte avalduse tõlgendamise teel.¹⁸

Nagu annaku sisuks on võlaõiguslik nõue, on ka sundosa näol tegemist võlaõigusliku rahalise nõudega pärija(te) vastu. Lihtsustatult on sundosa saajal, kelleks on pärandaja lähemad sugulased, õigus poolele sellest, millele tal oleks olnud õigus seaduse järgi pärides. Sundosa suuruse kindlaksmääramisel tuleb arvestada üldõigusjärgluse põhimõttega. See tähendab, et pärandi hulka kuuluv vara PärS-i § 106 lõike 1 mõistes hõlmab õiguste kõrval samuti kohustusi, seega tuleb arvesse võtta ka pärandvara hulka kuuluvaid maksunõudeid ja maksukohustusi. Sarnaselt annakusaajaga ei ole sundosa saaja otseselt vastutav küll võlausaldajate nõuete rahuldamise eest, kuid sundosa saajale määratav summa on määratud neid nõudeid arvesse võtvalt.

Pärimisõigusest võiks nimetada veel ka sihtmäärangu instituuti. PärS-i § 76 järgi on tegemist testaatori korraldusega, millega ta testamendis või pärimislepingus kohustab pärijat või annakusaajat kasutama pärandvara või annakut kindlal sihtotstarbel. Seega on testaatoril

¹⁸ Mikk (viide 17), lk 56-57.

võimalik näiteks määrata, et maksunõude laekumisel saadud summa tuleb kasutada mingiks kindlaks otstarbeks.

Kokkuvõtvalt võib välja tuua, et ei MKS ega maksuseadused ei sätesta erisusi seoses pärija isikute kindlaksmääramisega. Samuti ei tulene maksuseadustest eripärasid seoses kaaspärijatega, asepärija, eelpärija ega järelpärijaga, ka ei mainita annaku, sundosa või näiteks sihtmäärangu instituuti. Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku puhul tuleb subjektide puhul lähtuda pärimisseaduse sätetest ning pärimisõiguse põhimõtetest.

2.1.1. Maksuotsuse kättetoimetamise ning menetlusosaliste määratlemisega seotud kohtupraktika

Pärimisega seotud maksuküsimused on Eestis seni siiski suhteliselt vähe käsitletud teema. Enne Riigikohtu poolt 2014. aasta alguses tehtud lahendit 3-3-1-97-03, mis viis ka tulumaksuseaduse muutmiseni, oli Riigikohus käsitlenud vaid pärandajale adresseeritud maksuotsuse kättetoimetamise ja menetlusosaliste ringi problemaatikat.¹⁹

MKS-i seletuskirjas on toodud välja, et haldusakti andmiseks ei pea pärija isik olema tingimata selge, see võib olla adresseeritud abstraktselt kui konkreetse pärandaja tulevasele pärijale, kuid selge peaks olema aga isik, kellele selline haldusakt tuleb teatavaks teha, et seda saaks lugeda pärija suhtes kehtivaks.²⁰ Selle situatsiooni selgitamiseks hakkas 01.07.2010 kehtima MKS-i § 36 lõige 3, mis näeb ette võimaluse, et maksuhaldur võib kohtule esitada pärandvara hoiumeetmete rakendamise avalduse (et oleks olemas isik, kellele haldusakt teatavaks teha).

Maksuotsuse kättetoimetamist käsitleva Riigikohtu otsuse puhul vaidluse aluseks olnud maksuotsuses oli otsuse adressaadiks nimetatud koguni varakogumit ehk pärandvara.²¹ Ringkonnakohus oli leidnud, et MKS-i § 7 lõike 3, § 8 lõigete 2 ja 5 ning § 36 lõike 2 koosmõjust tuleneb, et pärandvarale kui õigusvõimetule varakogumile on MKS-iga omistatud maksukohustuslase staatus. Ringkonnakohus tõi välja, et MKS-i § 43 punkti 2 kohaselt on maksuotsuse adressaat isik, kellele akt või toiming on suunatud. Kui maksuõigussuhte subjektiks on õigusvõimetu varakogum, on see ka adressaadiks. Seda kinnitab ringkonnakohtu hinnangul ka MKS-i § 52 lõige 3, mis käsitleb niisugusele varakogumile dokumendi kättetoimetamist. Küsimuses, kas pärandvara saab olla varakogum, mida MKS-i

¹⁹ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. – Tartu, Casus Tax Services OÜ, 2014, lk 40.

²⁰ Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014. Koostanud: Rahandusministeerium, lk 72.

²¹ RKHKo 3-3-1-25-07.

järgi saab käsitada maksusubjektina, kellele on võimalik maksuotsus adresseerida, asus Riigikohtu halduskolleegium eitavale seisukohale. MKS-i § 6 lõike 4 punkt 1 näeb ette, et seadusega võib sätestada juhud, mil juriidilise isiku staatust mitteomavat isikuteühendust või varakogumit käsitatakse maksumaksja või maksu kinnipidajana. Sellest tulenevalt peavad juhud, mil varakogumit maksusubjektina käsitatakse, olema üheselt mõistetavalt seadusega sätestatud ning sellist subjektust ei saa tuletada erinevate varakogumit kui maksusubjekti puudutavate õigusnormide koostoimest. Kehtiv õigus ei määratle pärandvara maksusubjektina MKS-i § 6 lõike 4 punkti 1 tähenduses.

Riigikohus on rõhutanud, et kuigi pärandvaraga seonduva maksukohustuse puhul ei saa pärijat, kes pole veel pärandit vastu võtnud, pidada maksukohustuslaseks, tuleb ka teda pidada menetlusosaliseks, kelle huve maksu määramine võib puudutada.²² Varasemas otsuses oli kohus pikemalt selgitanud, et MKS-i § 43 punkti 3 kohaselt on menetlusosaliseks maksumenetluses ka kolmas isik, st muu isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab.²³ Kohus tõi välja, et Riigikohtu halduskolleegium on korduvalt rõhutanud vajadust kaasata haldusmenetlusse iga isik, kelle puhul on haldusülesannete hoolsal täitmisel võimalik ette näha, et haldusakt võib piirata tema õigusi. Kohus tõi lisaks välja, et halduskohtumenetluse seadustiku § 14 lõike 3 kohaselt kaasatakse menetlusse kolmas isik, kui asja arutamisel võidakse otsustada tema seadusega kaitstud õiguste ja vabaduste üle. Hilisemas lahendis väljendas kohus, et pärijate, kellest teadasaamine on halduse mõistlike jõupingutuste juures võimalik, kaasamata jätmine maksumenetluses kujutab endast sellist menetluslikku rikkumist, mis toob kaasa vaidlustatud maksuotsuse tühistamise.²⁴ Kohus lisas, et olukorras, kus pärandit pole veel vastu võetud, ei ole pärandvara arvel täidetava maksukohustuse üle toimivas vaidluses võimalik teha otsust vaid üht pärijat ja tema võimaliku pärandiosa arvel täidetavat maksukohustust puudutavas osas. Seega puudutab otsus pärandvaraga seonduva maksukohustuse kohta igal juhul ka teiste pärijate huve. Samast otsusest võiks välja tuua veel kohtu seisukoha, et pärijate kaasamiseks haldusmenetluse (sh maksumenetluse) tähenduses ei saa pidada asjaolu, et maksuotsus adresseeriti pärandvara hooldajale ning maksuotsuse ärakirjad saadeti väljastusteatega ka pärijatele. Maksuotsuse saatmine toimus menetluse lõppemisel ega võimaldanud pärijatel või pärandvara hooldajal enam realiseerida maksuosalise õigusi, mida nad oleksid saanud kasutada nende kaasatuse korral menetluse vältel.

²² RKHKo 3-3-1-58-09, p 14.

²³ RKHKo 3-3-1-25-07, p16.

²⁴ RKHKo 3-3-1-58-09, p 16, 17.

2.2. Maksunõuete ja -kohustuste saatus pärimise käigus

2.2.1. Pärandi avanemine ja pärimismenetlus

MKS § 35 järgi lähevad maksunõuded ja -kohustused pärandajalt pärijale üle pärimisseaduses sätestatud korras. 01.01.2009 jõustunud pärimisseaduse järgi kehtib Eestis pärandist loobumise süsteem. Pärija surma hetkel ehk pärandi avanemisel läheb pärand, sealhulgas ka maksunõuded ja -kohustused, pärija(te)le automaatselt üle. Testamendi või pärimislepinguga ei ole võimalik välistada maksunõuete üleminekut kui sellist. Küll on aga võimalik neis anda näiteks korraldusi, kuidas pärijad peaksid nõuete täitmisega seotud kohustusi omavahel jagama. Pärima õigustatud isikul on võimalus pärandist kolme kuu jooksul pärija surmast ja oma pärimisõigusest teadasaamisest või teada saama pidamisest loobuda, milleks esitatakse notarile vastav avaldus. Loobumise korral loetakse, et pärand pole pärijale pärandi avanemisest saadik üle läinud.²⁵ Kui pärandit vastu ei võeta, peab seda tegema kohalik omavalitsus või riik. Pärimismenetluse tähtajad on küllaltki lühikesed, sundides osapooli langetama otsuseid võrdlemisi kiiresti, mis peaks õiguskäivet soosima. Kuni 31.12.2008 Eestis kehtinud pärandi vastuvõtusüsteemi tingimustes jäi pärandi avanemise ja selle vastuvõtmise vahele määramata pikkusega ajavahemik, mille jooksul ei olnud pärandvara hulka kuuluvatel esemetel omanikku. Nüüdne loobumissüsteem väldib isiku surmaga tekkiva õigusliku vaakumi tekkimist – pärandi avanemise ja pärija õiguste tekkimise vahel ei ole määramatu pikkusega perioodi, mil pärandvara hulka kuuluvatel esemetel ei ole omanikku. Kuigi ka loobumissüsteem ei välista vaakumi faktilist teket, on pärandvara ja pärija ning võlausaldaja tänu õiguslikule järjepidevusele, pärija omaniku positsioonile ja sellest tulenevate omandi ja valduskaitse nõuetele kaitstud.²⁶ Saab välja tuua, et vahemik alates pärandi avanemisest kuni selle vastuvõtmiseni võib maksustamise seisukohalt aga kaasa tuua probleeme. Valitseb ebaselgus küsimuses, kas vahepealsel ajal tehtud tehinguid tuleks käsitleda siiski kui pärandaja või kui pärija nimel tehtud tehinguid. Samuti tekib kehtiva regulatsiooni alusel mitmeid probleeme maksude deklareerimise ja haldamise seisukohast pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal. Antud probleeme ning arenguid probleemide lahendamisel on täpsemalt käsitletud magistritöö alapeatükis 2.3.

²⁵ Seoses pärandist loobumisega näeb PärS ette huvitava nüansi seoses pärija isiklike võlausaldajatega. Nimelt kui pärija on pärandist loobunud ning tal peaks olema näiteks isiklik maksuvõlg, mida ei ole võimalik rahuldada isiku enda vara arvelt, on maksuhalduril õigus nõuda võla tasumist selle pärandvara arvel, millest võlgnik on loobunud. Pärija, kellele pärandist loobunud osa üle läks, peab sellist võla sissenõudmist taluma (PärS § 126).

²⁶ Mikk (viide 17), lk 95.

Huvitatud isikute, sh võlausaldajate, soovil on võimalik algetada pärijate ja nende pärimisõiguse ulatuse väljaselgitamiseks pärimismenetlus. Pärimismenetluse lõppjärgus tõestab notar pärimistunnistuse pärijate ja nende pärimisõiguse ulatuse kohta. Pärimistunnistus omab tähtsust vaid pärija pärijaks olemise tõendamisel kolmandate isikute ees, näiteks maksuhalduri ees. Tunnistusel ei ole aga õigustloovat tähendust. Kui aga ükski pärija ei ole teada ega teata endast ühe kuu jooksul üleskutse avaldamisest arvates või kui endast teatanud isik ei suuda ühe kuu jooksul üleskutsemenetluse tähtpäeva möödumisest arvates oma pärimisõigust tõendada, eeldatakse, et pärija on pärandi avanemise koha kohalik omavalitsus või riik. MKS § 36 lõike 3 esimese lause kohaselt esitab maksuhaldur vajaduse korral notarile avalduse pärimismenetluse algatamiseks. Seega kordab MKS maksuhalduri jaoks juba ka pärimisseaduses ette nähtud võimalust.

Saab välja tuua, et asutuste seas, kuhu notar peab pärimismenetluse läbiviimisel tegema päringu pärandaja õiguste ja kohustuste kohta, ei ole loetletud Maksu- ja Tolliametit (MTA), seega ei ole garanteeritud, kas pärimismenetluse käigus tingimata fikseeritakse maksunõuded ja -kohustused (pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise kord § 10²⁷). Samas võib PärS-i § 167 lõike 4 järgi pärimismenetluse algataja või muu pärandvara suhtes õigusi omav isik taotleda notarilt järelepärimise tegemist ka muudele isikutele, näiteks MTA-le. Võimalik maksusaladuse avaldamise konflikt notari ja MTA vahelises suhtlemises on lahendatud MKS-i § 29 lõikega 35, mille kohaselt tohib maksuhaldur notarile teavet avaldada olukorras, kui see on vajalik pärimisseaduses sätestatud ülesannete täitmiseks. Sealt edasi on maksusaladus kaitstud juba notariaadiseaduse²⁸ §-s 3 sätestatud saladuse hoidmise kohustuse läbi.

2.2.2. Vastutus võlausaldajate ees ja selle piiramine

Kui on teada, et pärandiga seotud kohustused ületavad varasid, tasub pärandi vastuvõtmisest loobuda. Kui varade ja kohustuste saldo ei ole aga selge, tasub pärijal nõuda pärandvara inventuuri – inventuuri läbiviimise järgselt täidetakse kohustused vaid pärandi ning mitte pärija isikliku vara arvel. Seega on võimalik olukord, et pärandaja maksuvõlad saavad rahuldatud vaid osaliselt – ainult pärandvara väärtuse ulatuses. Inventuuri tähendus seisneb ka selles, et kui inventuuri tegemise käigus ei peaks selguma kõik pärandaja maksuvõlad ning need tulevad ilmsiks hiljem, on nende rahuldamine jätkuvalt piiratud vaid pärandvara

²⁷ Pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise kord. – RT I, 07.02.2014, 13.

²⁸ Notariaadiseadus. – RT I, 10.03.2016, 4.

väärtusega. Riigil ja kohalikul omavalitsusel on alati pärandi inventuuri tegemise kohustus, seega ei saa näiteks tekkida olukord, et maksunõudeid võidakse lõppjärgus tasuda riigi või kohalike omavalitsuste vahenditest, mis olekski oma sisult igati ebaloomulik olukord.

Pärija vastutus pärandaja kohustuste täitmise eest on sätestatud PärS-i § 130 lõikes 3. Üldiselt on pärija kohustatud täitma kõik pärandaja kohustused ning pärandvara ebapiisavuse korral peab pärija need kohustused täitma oma vara arvel, kui ta ei ole teinud midagi oma vastutuse piiramiseks. Vastutuse piiramiseks on pärijal vajalik nõuda notarilt inventuuri läbiviimist. Erinevalt pärandi hoiumeetmete rakendamisest, võlausaldajate nõuete rahuldamist inventuuri käigus ei toimu.²⁹ Samuti ei pea pärija kohustusi täitma juhul, kui välja on kuulutatud pärandvara pankrot või kui pankrotimenetlus on lõppenud pankrotti välja kuulutamata, raugemise tõttu. Vastutuse mittepiiramine paneb võlausaldaja isegi senisest soodsamasse positsiooni, kuna tema nõuded on tagatud lisaks pärandaja varale ka pärija varaga ning senise ühe varamassi asemel saab täitmist nõuda kahest. Pärandi avanemisega tekib ebatavaline olukord, kus segunevad kaks varamassi ja sellega seoses ka kaks gruppi potentsiaalseid võlausaldajaid. Pärandaja võlausaldaja on huvitatud nõude rahuldamisest nii pärija varast kui pärandvarast, sama soovivad ka pärija isiklikud võlausaldajad. Pärija vastutuse piiramisega püütaksegi hoida kaks varamassi ja sellega seotud võlausaldajad õiguslikult lahus.³⁰

Enne pärandi vastuvõtmist või sellest loobumist on pärima õigustatud isikul õigus saada andmeid pärandvara koosseisu ning testamendi ja pärimislepingu sisu kohta kohtult, notarilt ja muult isikult, kelle valduses on pärandvara, testament või pärimisleping. PärS-i järgi võib pärija inventuuri nõude esitada ka kolme kuu jooksul pärast seda, kui ta sai teada või oleks pidanud teada saama asjaoludest, millest võib järeldada, et pärandvarast ei piisa pärandaja võlausaldajate nõuete rahuldamiseks. Selline võimalus võib mõistetavalt tuua kaasa võlausaldajate ebavõrdse kohtlemise – võlausaldajad, kelle nõuded rahuldati juba enne inventuuri, jäävad eelisseisu. On võimalik, et pärija peab sellisel juhul vastutama hilisematele võlausaldajatele tekitatud kahju eest. Nimetatud asjaoludega saab arvestada arusaadavalt ka maksuhaldurist võlausaldaja.

²⁹ Enne 01.07.2010 kehtima hakanud MKS-i oli seaduses inventuuri tegijat loetud pärandvara kui varakogumi valitsemiseks õigustatud isikuks. Inventuuritegijal ei saa aga olla kohustust pärandavara arvel mingeid kohustusi täita. Inventuuri käigus koostatakse pärandvara nimekiri ning inventuuri tegijal tuleb pärandaja kohustuste kindlakstegemiseks inventuuri käigus viia läbi võlausaldajate üleskutsemenetlus. Seega on inventuuri tegijast kohtutäituri kohustused seotud eeskätt pärandvara nimekirja koostamisega ning ei ole kuidagi laiendatud kohustuste täitmisega pärandvara arvel.

³⁰ Mikk (viide 17), lk 118.

Erinevalt pärijate õiguste ja kohustuste välja selgitamisest notari poolt pärimismenetluses, näeb kohtutäiturimäärustiku § 26² ette, et pärandi inventuuri tegemise käigus teeb kohtutäitur päringu ka Maksu- ja Tolliametiile pärandaja kohustuste ja nõuete kohta. Seega ei saaks olla võimalik, et maksuhaldur ei saa inventuuri tegemisest õigeaegselt teada. Seetõttu võiks aga küsida, kas maksuhalduril on vajalik järgida PärS §-s 140 toodud võlausaldajate üleskutsemenetluse regulatsiooni, mille lõike 2 punkti 2 järgi peab võlausaldaja teatama oma nõuetest ja õigustest inventuuri tegijale ühe kuu jooksul üleskutse avaldamisest Ametlikes Teadaannetes. Ehk saaks küsida, kas maksunõuete näol võiks olla tegemist teatamisest vabastatud nõudega. Küsimus on oluline seetõttu, et kui võlausaldaja ühe kuu jooksul oma nõudest ei teata, ei osale võlausaldaja nõue PärS §-s 142 toodud kohustuste täitmise järjekorras ning võlausaldaja nõue võib seetõttu jääda rahuldamata. PärS § 143 järgi vastutab pärija pärast inventuuri tegemist võlausaldajate üleskutsemenetluses tähtaegselt esitamata nõude täitmise eest üksnes ulatuses, milles ta on temale teatamise hetkel veel pärandvara arvel rikkunud. Kui pärijad ei taotle aga ei pärimismenetluse ega ka inventuuri läbiviimist, tekib küsimus, kuidas peaksid nad saama teadlikuks pärandaja maksunõuetest ja -kohustustest. MTA on informeerinud, et selleks, et tutvuda pärandaja rahaliste nõuete ja kohustustega ning saada informatsiooni päritud rahaliste kohustuste tasumise võimaluste kohta, tuleb pärijal pöörduda Maksu- ja Tolliameti poole või tutvuda pärandaja tasumata kohustustega Maksu- ja Tolliameti kodulehel asuva avaliku võlapäringu kaudu.³¹

Igal juhul allub maksunõuete rahuldamine PärS §-s 142 toodud järjekorrale,³² mis peaks tagama võlausaldajate võrdse kohtlemise. Järjekorda rikkudes kaotab pärija vastuväite võlgade rahuldamiseks lisaks pärandvara arvelt ka isikliku vara arvelt. Kui esimese ja teise järjekorra nõuete rahuldamiseks pärandvarast ei jätku ja pärija ei soovi nõudeid rahuldada isikliku vara arvelt, peab ta välja kuulutama pärandvara pankroti. Seejärel tuleb nõuete rahuldamisel lähtuda pankrotiseaduses toodud nõuete rahuldamise järjekorrast. Täitemenetluse seadustiku³³ § 192 näeb aga ette, et kui pärija on täitnud pärandvara arvel sundosanõude, annaku või sihtkäsundi, võib pärandvara suhtes nõuet omav sissenõudja, kes oleks pärandvara pankrotimenetluse korral soorituse saajaga võrreldes eespoolisel või samal

³¹ Maksu ja -Tolliameti infobuklett „Pärimine ja maksuvõlad“. Arvutivõrgus:

[http://www.notar.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=22475/P%E4rimine+ja+maksuv%F5lad,+eesti+keeles+\(Maksu-+ja+Tolliameti+info\).pdf](http://www.notar.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=22475/P%E4rimine+ja+maksuv%F5lad,+eesti+keeles+(Maksu-+ja+Tolliameti+info).pdf) (27.03.2013).

³² Esimeses järjekorras rahuldatakse pärandi avanemisega seotud kohustused, seejärel üleskutsemenetluses tähtaegselt esitatud pärandaja võlausaldajate nõuded ning inventuuri käigus väljaselgitatud nõuded. Viimasena lähevad täitmisele annakud, sihtkäsundid ja sihtmäärangud.

³³ Täitemenetluse seadustik. – RT I, 17.12.2015, 81.

järjekohal, nõuda toimingut kehtetuks tunnistamist samal viisil nagu pärija sõlmitud kinklepingu kehtetuks tunnistamist. Seega on selline võimalus olemas vajadusel ka maksuhalduril.

Kui esimese ja teise järjekorra kohustuste täitmiseks pärandvara arvelt ei piisa, tuleb esitada avaldus pärandvara pankroti väljakuulutamiseks. MTA on maksumaksjat sellises olukorras tegutsema juhendanud oma infobukletis.³⁴ Selle kohaselt, kui pärandvara suhtes on läbi viidud inventuur, mille käigus selgus, et maksuhalduri nõuet ei ole võimalik osaliselt või täies ulatuses rahuldada, tuleb pärijal esitada MTA-le inventuuri käigus koostatud pärandvara nimekiri ning taotlus maksuhalduri nõude või nõude osa mahakandmiseks. MKS-i § 114 lõike 1 punkti 2 järgi kannab maksuhaldur nimelt maha füüsilise isiku maksuvõla tema surma või surnukstunnistamise korral, kui puudub pärandvara, millele sissenõuet pöörata, või maksuvõla osa, mis ületab inventeeritud pärandvara maksumust, millest on vastavalt PärS-is sätestatud rahuldatud eelmiste järjekohtade nõuded. Rahandusministri määruse „Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord“³⁵ § 3 kohaselt kannab maksuhaldur maksuvõla maha surnud isiku pärija, testamenditäitja või pärandvara hooldaja, nende puudumise korral pärandvara inventuuritegija taotlusel või omal algatusel. Mahakandmise aluseks on isiku surmatunnistus, kohtuotsus surnuks tunnistamise kohta või Eesti rahvastikuregistri andmed isiku surma või surnuks tunnistamise kohta. Maksuhaldur võib surnud isiku pärandvara ja maksuvõla mahakandmisega seotud andmeid ja dokumente koguda iseseisvalt või nõuda nende esitamist maksuvõla mahakandmist taotlevalt isikult.

2.2.3. Pärandi hoiumeetmed

Pärandi avanemisest kuni ajani, mil pärijal ei ole enam võimalik pärandist loobuda, ei pruugi varal olla valitsejat, kuid erinevatel põhjustel võib olla vajadus vara valitseja siiski määrata. Näiteks kui pärandaja oli füüsilisest isikust ettevõtja ning tal oli töötajaid, kes saavad igakuiseid töötasu väljamakseid, tuleb neid deklareerida ka ajal pärast pärandi avanemist ning enne pärandi pärijate poolt vastu võtmist. Ka võib pärast pärandi vastuvõtmist pärijate tegutsemine olla näiteks võlausaldajaid kahjustav, mille puhul võib samuti olla vajalik pärandvarale hooldaja määramine. Pärandvara hoiumeetmete eesmärk on tagada pärandvara

³⁴ MTA buklett „Pärimine ja maksuvõlad“ (viide 31).

³⁵ Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. - RT I, 25.05.2012, 30.

säilimine ja selle eesmärgipärane valitsemine kohtu järelevalve all.³⁶ Pärandvara valitsemise määramise läbi saavutatakse sisuliselt pärija isikliku vara ja pärandvara eraldamine õiguslikus mõttes.³⁷

Pärandvara hooldajaks võib olla kohtu poolt määratud pärandi hooldaja või ka testaatori poolt ette nähtud testamenditäitja. Vastavalt MKS-i § 36 lõikele 2 on pärandvara hulka kuuluvaid MKS §-s 31 nimetatud kohustusi kohustatud täitma ka testamenditäitja ja pärandvara hooldaja. Sisuliselt kordab lõige MKS §-s 8 sisalduvat regulatsiooni. MKS § 8 lõigete 1, 2 ja 5 koosmõjust tulenevalt on testamenditäitja ja pärandvara hooldaja kui maksukohustuslase esindaja, tegevjuhi või vara valitsejaga võrdsustatud isik kohustatud tagama esindatava maksukohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Esindatav võib sätete sõnastuse järgi olla kas juriidiline isik, füüsiline isik, seltsing või muu juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus või õigusvõimetu varakogum. Rahalised kohustused täidetakse esindatava vara arvelt. Iseenesest sisaldab kordust veel ka MKS-i § 8 lõige 2, mis reguleerib õigusvõimetu varakogumi valitseja vastutust selle varakogumiga seotud maksukohustuste täitmisel – pärandvara näol on samuti tegemist õigusvõimetu varakogumiga ning pärandvara valitseja näol selle varakogumi valitsejaga. Saab välja tuua, et MKS §-st 8 tulenevalt laieneb pärandvara hooldajale ja testamenditäitjale ka MKS § 40 lõikes 1 nimetatud vastutus, mille kohaselt tahtlikust või raskest hooletusest kohustuste rikkumisel vastutavad nimetatud isikud selle tõttu tekkinud maksuvõla eest maksukohustuslasega, antud juhul pärijaga, solidaarselt. Seejuures peab maksusumma tähtpäevaks tasumata või ülekandmata jätmise ja isiku käitumise vahel olema põhjuslik seos.³⁸ Seega, kui maksuhalduril ei ole võimalik maksuvõlgu sisse nõuda pärijatelt, saab maksuhaldur teha pärandvara hooldajale vastutusotsuse ja temalt maksuvõla sisse nõuda sarnaselt näiteks juhatuse liikme vastutusega äriühingu maksuvõla eest.³⁹ Erisätetena tasub siinkohal ära nimetada ka MKS-i § 89 lõiked 1 ja 2, mis reguleerivad maksukohustuslase õigusjärglase või pärandvara hooldaja (nimetamata on jäänud testamenditäitja, kuid ka see viga plaanitakse MKS-i muutmise eelnõuga peagi parandada) kohustust teavitada viivitamata maksuhaldurit kirjalikult, kui ta on avastanud enne maksusumma määramise aegumist, et maksukohustuslase deklaratsioonides esinevad vead või on andmed puudulikud ning seetõttu on deklareeritud maksusumma väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast maksusummast.

³⁶ Pärandvara hoiumeetmeteks on pärandvara valitsemise korraldamine ja hagi tagamise abinõude rakendamine vastavalt tsiviilkohtumenetluse seadustikule.

³⁷ Mikk (viide 17), lk 90.

³⁸ MKS-i seletuskiri (viide 20), lk 74.

³⁹ Lehis, L. Maksuprobleemid pärimisel. – MaksuMaksja, 2006, 5.

Enne 01.07.2010 kehtima hakanud MKS-i oli maksukohustuste pärimisega ülemineku regulatsioonis kasutatud järgnevat sõnastust: *Kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab pärandaja nimel käesolevast seadusest või maksuseadusest tulenevaid kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja, nende puudumise korral pärandvara inventuuritegija*. Sõnastust muudeti, kuna selles loeti muuhulgas problemaatiliseks sõnastus, mille kohaselt pärandvara hooldaja ja testamenditäitja loeti *pärandaja nimel* tegutsevateks isikuteks. MKS-i seletuskirjas on toodud välja, et pärandaja kui füüsilise isiku õigusvõime lõppeb TsÜS-i § 7 lõike 2 kohaselt tema surmaga ning pärast seda on tema vara ehk pärandvara omanikuks pärija, kelle nimel või asemel tegutsevad ka kõik pärandvara valitsemiseks õigustatud isikud (pankrotihaldur, testamenditäitja, pärandvara hooldaja). Kui pärija isik ei ole selge, määratakse pärandvara valitsemiseks hooldaja, kuid ka sel juhul tegutseb hooldaja ikkagi pärija, mitte pärandaja nimel.⁴⁰ Kuna tänaseks päevaks on regulatsiooni sõnastust, mille kohaselt pärandi hooldaja või testamenditäitja tegutseb *pärandaja nimel*, muudetud ning tänase käsitlemise järgi loetakse nad tegutsevaks *pärija nimel*, on see toonud kaasa küsimusi nii tulumaksuga maksustamise kui maksude haldamise ja deklareerimisega seondult. Probleemi on käsitletud pikemalt magistritöö järgmises alapeatükis 2.3. Käesoleva magistritöö kirjutamise seisuga on valminud eelnõu maksukorralduse seaduse muutmise kohta, millega plaanitakse täiendada MKS § 8 lõikega 6, mille kohaselt täidetakse pärandvara hulka kuuluvad MKS § 8 lõigetes 1 ja 2 sätestatud kohustused uuesti pärandaja nimel.⁴¹

Sagedasemaks hoiumeetmete rakendamise ajendiks on võlausaldajate soov rahuldada neile seni pärandaja vastu suunatud nõuded. PärS-i järgi ei või pärijalt nimelt nõuda nõude täitmist enne pärandvarast loobumistähtaja möödumist. Kui võlausaldajal on aga kahtlus, et tema nõuete täitmine satuks ohtu, võib ta pärandvara vastuvõtmisest loobumise tähtaja kestuse ajaks taotleda pärandvara valitsemist. MKS-i § 36 lõike 3 regulatsioon näeb ette, et kui kuue kuu jooksul pärandi avanemisest arvates ei ole pärija selgunud ja puudub muu pärandvara valitsema õigustatud isik, esitab maksuhaldur kohtule avalduse pärandvara hoiumeetmete rakendamiseks. Seega on MKS-is maksuhaldurist võlausaldajale ette nähtud PärS-is teistele võlausaldajatele sätestatust soodsam regulatsioon – kui PärS-i järgi võib võlausaldaja taotleda hoiumeetmete rakendamist vaid juhul, kui rakendamata jätmine võiks ohustada isikule kuuluva nõude rahuldamist pärandvara arvel, siis maksuhalduri õigus avaldus esitada kuue kuu pärast ei pea olema otseselt sellise ohuga seotud. Ühtlasi viitab MKS, et maksuhalduril on

⁴⁰ MKS-i seletuskiri (viide 20), lk 70-71.

⁴¹ Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 12), lk 5.

vajadusel võimalik taotlus esitada ka varem, seega siinkohal allutakse PärS-i üldregulatsioonile, mis näeb ette, et võlausaldajal on võimalik taotlus teha olukorras, kus kahtluse alla võib sattuda tema nõude rahuldamine.

Erinevalt pärimismenetlusest toimub pärandi hoiumeetmete rakendamise käigus juba ka võlausaldajate nõuete rahuldamine. Nõuete rahuldamise seisukohalt omab olulist tähtsust PärS-i § 112 lõige 3, mille kohaselt on pärandvara hooldaja kohustatud täitma pärandvara arvel pärandvaraga seotud kohustused. Kui hooldus on määratud võlausaldajate nõudel, peab hooldaja pärast pärandvara nimekirja koostamist rahuldama pärandvara arvel kõik nimekirja kantud nõuded PärS §-s 142 nimetatud järjekorras. Selle järgi kuuluvad maksunõuded rahuldamisele teises järjekorras pärast pärandaja matuse, pereliikmete ülalpidamise, pärandvara valitsemise ning inventuuri tegemise kulusid. Maksunõuete rahuldamine ei pruugi olla mõistagi garanteeritud. Kui esimese ja teise järjekorra kohustuste täitmiseks pärandvara arvelt ei piisa ning pärija ei soovi neid rahuldada oma isikliku vara arvel, peab pärandi hooldaja, testamenditäitja või pärija esitama avalduse pärandvara pankroti väljakuulutamiseks.

2.3. Maksude haldamise ja maksustamise problemaatika seondvalt pärimisega

2.3.1. Maksude haldamisega seotud korralduslikud küsimused

01.07.2010 jõustunud MKS-is tehti pealtnäha tühine sõnastuse muudatus, mis tõi kaasa segaduse pärimisega seotud maksuasjade lahendamisel nii maksustamise põhimõtete kui maksude haldamise seisukohalt. Nimelt enne 01.07.2010 kehtima hakanud MKS-i oli § 36 lõike 2 sõnastus seaduses kujul, et kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab *pärandaja nimel* kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja. Säte sõnastati ümber põhjendusel, et selle sõnastuses oli vastuolu uue, 01.01.2009 jõustunud pärimisseadusega, millega pärandi vastuvõtusüsteem asendati loobumissüsteemiga. Ühtlasi loobuti sätte juures väljendist *pärandaja nimel*. MKS-i seletuskirjas rõhutati, et pärandvara hooldaja tegutseb ikkagi pärija, ning mitte pärandaja nimel.⁴² Selliselt jäeti kõrvale senine teadlik sõnastus seaduses, mis vältis olukorda, et maksukohustust tuleks pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal täita ilma kohustatud isiku nime ja muid andmeid teadmata. Lisaks tõstatas see küsimuse pärandvara võõrandamisega seotud maksustamise põhimõtete

⁴² MKS-i seletuskiri (viide 20), lk 34-35.

kohta. Kui kuni selle sõnastuse kehtimiseni oleks pärandvara hooldaja vara müügil saanud lähtuda pärandaja positsioonist ehk teha pärandajale lubatud mahaarvamisi, siis sõnastuse muutmisest alates seda enam justkui teha ei saaks.

Pärast pärandi avanemist võib pärandvara veel suurenda pärandaja poolt enne surma teenitud aktiivsete tulude võrra, samuti võib pärandi hulka laekuda muid liiki tulusid, mis kuuluvad deklareerimisele. Näiteks maksustatakse tavapärase töötasu maksudega surnud isikule veel maksta olev töötasu ning maksude kinnipidaja deklareerib need tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil (TSD) väljamakse tegemisele järgneva kuu 10. kuupäevaks. Tehniliselt on võimalik tasu TSD-l jätkuvalt deklareerida isiku isikukoodiga. Pärandvara hooldaja, testamenditäitja või pärija on kohustatud esitama ka pärandaja tuludeklaratsiooni, kui pärandaja sai tulu ning ta ei olnud deklaratsiooni esitamise kohustusest vabastatud isik. Alates MKS-i kunagisest sõnastusest loobumisest, mille kohaselt kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab *pärandaja nimel* kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja, on valitsenud õiguslik ebaselgus kohustuste täitmise täpsema viisi ja korra osas. Näiteks on olnud ebaselge, kuidas tuleb käituda olukorras, kui pärandi hoiumeetmete rakendamise ajal jätkub käibemaksukohustuslasest FIE majandustegevus. Tekkinud on näiteks küsimused, kelle nime ja isiku- või registrikoodi ning käibemaksukohustuslasena registreerimise koodi kasutatakse arvete vormistamisel ja maksudeklaratsioonide täitmisel ning kelle ettemaksukonto viitenumbrit tuleb kasutada maksude tasumisel (FIE-dega seotud õigusjärgluse keerukusi on käsitletud lähemalt käesoleva magistritöö alapeatükis 3.2.1).

Seadusandja on küll olnud teadlik probleemidest, mis MKS-i § 36 lõike 2 ümbersõnastamisest tulenesid, kuid on need jättnud aastateks siiski reguleerimata, pidades normaalseks olukorda, et kõik probleemid peaksid lahenema maksuhalduri praktikas.⁴³ Maksuhaldur on tõepoolest väljastanud paar juhendit pärimisega seotud olukordade kohta, kuid mitmeid probleeme need ei ole käsitlenud.⁴⁴ Käesoleva magistritöö esitamise seisuga on valminud lõpuks MKS-i muutmise eelnõu, millega muuhulgas on täpsustatud õigusjärgluse korral maksudega seotud

⁴³ Eesti Maksumaksjate Liidu (EML) poolt 02.11.2009 Justiitsministeeriumile saadetud selgitustaotluses esitati küsimus, kas ja kuidas mõjutab MKS-i § 36 lõike 2 muutmine selliste maksukohustuste täitmist, mis tekivad pärast pärandaja surma. Antud selgitustaotluse, mis tõi välja mitmeid seonduvaid probleeme, edastas Justiitsministeerium omakorda Rahandusministeeriumile. Rahandusministeeriumi 26.11.2009 vastus EML-i selgitustaotlusele aga näitas, et probleemid loeti nendega edasi tegelemiseks ebaoluliseks.

⁴⁴ „MTA buklett „Pärimine ja maksuvõlad“ (viide 31) ning MTA juhend „Ettevõtte vara üleandmine või pärandamine isikule, kes jätkab FIE ettevõtte tegevust“. (Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/et/registreerimine-ettevotlus/fuusilisest-isikust-ettevotjale/fie-abc/x-ettevotte-vara-uleandmine-voi>) (27.03.2016) ning MTA juhend „FIE-na ettevõtluse lõpetamine kohtu nõudmisel või ettevõtja surma korral“ (Arvutivõrgus: https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/ettevotte_lopetamine/ettevotte_pankrot_ja_sundlopetamine/fie_na_ettevotluse_sundlopetamine) (27.03.2016).

kohustuste ülemineku korda. MKS § 8 plaanitakse täiendada lõikega 6, mille kohaselt täidetakse pärandvara hulka kuuluvad MKS § 8 lõigetes 1 ja 2 sätestatud kohustused *pärandaja nimel*.⁴⁵ Eelnõu seletuskirjas on selgitatud, et sätte jõustumisel on üheselt mõistetav, et pärandaja viimase maksustamisperioodi jooksul tekkinud maksukohustuse kohta esitab deklaratsiooni pärija ning pärimismenetluse läbiviimise ajal pärandi hooldaja, testamenditäitja või muu isik, kellel on seadusest tulenevalt pärandvara valitsemise kohustus. Deklaratsioonil märgitakse lisaks pärija, pärandi hooldaja, testamenditäitja või pankrotihalduri nimele, kes deklaratsiooni esitab, ka pärandaja nimi, kelle maksustamisperioodi kohta deklaratsioon esitatakse. Sellisel juhul on maksuhalduril lihtsasti võimalik tuvastada, kelle maksuarvestuse raames deklaratsioon esitati. Deklaratsioonil kajastatu kantakse pärandaja maksuarvestusse. Pärija saab pärandaja viimase maksustamisperioodi eest esitatavas deklaratsioonis deklareerida ka pärandaja isikuga seotud võimalikud mahaarvamised. Samuti on pärandi hooldajal, testamenditäitjal, pankrotihalduril ja pärijal õigus parandada MKS-is sätestatud aja jooksul ning tingimustel pärandaja varasemalt esitatud deklaratsioone. Magistritöö autor leiab, et MKS-i plaanitav muudatus on tervitatav, kuivõrd vähendab oluliselt ebaselgust. Siiski jääb magistritöö autorile arusaamatuks, miks on seletuskirjas mainitud, et *pärandaja nimel* on lubatud esitada deklaratsioon vaid pärandaja viimase maksustamisperioodi kohta, kuivõrd võib tekkida olukordi, kus seda võib olla vaja teha pikema perioodi kohta. Seletuskirjas on tehtud täpsustus ka abikaasade ühise deklaratsiooni esitamise kohta. Nimelt jääb siinkohal kehtima tulumaksuseaduses sätestatud erisus. Tulumaksuseaduse⁴⁶ (TuMS) § 44 lõike 2 kohaselt võib abikaasade ühise tuludeklaratsiooni esitada üleelanud abikaasa, kui üks abikaasadest on surnud maksustamisperioodil või pärast maksustamisperioodi, kuid enne tuludeklaratsiooni esitamise tähtaega. Seega ka MKS § 8 lõike 6 jõustumisel on jätkuvalt üleelanud abikaasal, kes ei pruugi olla pärija või pärandi hooldaja, eelisõigus esitada ühine tuludeklaratsioon, kui abikaasa on surnud maksustamisperioodil või pärast maksustamisperioodi, kuid enne tuludeklaratsiooni esitamise tähtaega.

⁴⁵ Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 12), lk 5.

⁴⁶ Tulumaksuseadus. – RT I, 17.12.2015, 23.

2.3.2. Probleemid maksustamise põhimõtetega

Viimase paari aasta sees on Eesti õigusruumis iseäranis aktiivselt tegeletud pärandvara müügist saadud kasu tulumaksuga maksustamise küsimustega. Ajendiks sai siinkohal Riigikohtu halduskolleegiumi 12.02.2014 iseenesest lihtne ning lühike otsus 3-3-1-97-03, mis viis muuhulgas lõpuks koguni ka tulumaksuseaduse muutmiseni.

Residendist füüsilise isiku jaoks ei ole TuMS § 15 lõike 4 punkti 1 järgi vastuvõetud pärandvara tulumaksuga maksustatav.⁴⁷ Sarnaselt ei ole see seda ka mitteresidendist füüsilise ega juriidilise isiku jaoks, vastavalt TuMS § 31 lõike 1 punktile 1. Kui pärandvara võtab vastu residendist juriidiline isik, allub maksustamine TuMS residendist juriidilise isiku maksustamise üldregulatsioonile.⁴⁸ Üldpõhimõte, et pärandvara vastuvõtmine ei ole tulumaksuga maksustatav, kehtis juba 01.01.1994 jõustunud tulumaksuseaduses ja selle sätte selguses iseenesest ei ole olnud küsimust. Probleeme on aga olnud pärandina saadud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamise tõlgendamisega ning samuti kogu pärimisega seotud maksustamise süsteemi ebaühtsusega ning neid probleeme ei ole suudetud ka tänase päeva seisuga tegelikult lahendada.

Nimelt oli maksuhaldur kuni 12.02.2014 Riigikohtu poolt tehtud lahendini magistritöö autori arvates ilma mingile seaduslikule alusele tuginedes üldisel seisukohal, et pärandina saadud vara soetamismaksumus on saaja jaoks null ning pärija ei saa pärandaja tehtud kulutusi varale vara soetamismaksumuse leidmisel arvesse võtta. Seega oli tegemist pärijale olulisel määral kahjuliku üldise tõlgendusega, kuivõrd pärija pidi päritud vara võõrandamisel maksma tulumaksu põhimõtteliselt kogu saadud müügisumma pealt. Riigikohus tunnistas maksuhalduri arusaama, et pärijal ei ole õigust vähendada tulumaksuga maksustatavat kasu pärandaja poolt vara omandamiseks/parendamiseks tehtud kulude võrra, üheselt valeks.

⁴⁷ Sätte sõnastuses ei ole siiani viidud sisse parandust, et tulumaksuga ei ole maksustatav mitte pärandvara, vaid pärandvara vastuvõtmine.

⁴⁸ Kui näiteks maksude tagastusnõude pärib residendist äriühing, käsitletakse nõuet varalise õigusena ning laekunud nõuet kajastatakse äriühingu muu ärituluna ning see ei ole tulumaksuga maksustatav (TuMS § 50 lõike 1 järgi maksustatakse nõude laekumisest saadud kasum juriidilise isiku tasandil selle jaotamise hetkel). Olukorras, kus äriühingule on testamendi või pärimislepinguga pärandatud muuhulgas maksukohustus ja äriühing on võtnud selle vastu (ning pärandi vastuvõtmine ei ole seotud mingite erikokkulepetega, mis võiks viidata, et tegemist on ettevõtluse jaoks vajaliku tegevusega), tuleb arvestada kaasneva tulumaksukohustusega maksukohustuse tasumisel, kuivõrd TuMS § 51 lõike 2 punkti 5 järgi oleks tegemist kulude või väljamaksetega ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks. Kui aga äriühing peaks näiteks tagastusnõuetest loobuma, rakendub tegelikult TuMS erisoodustuse regulatsioon ning kaasneb tulumaksu maksmise kohustus. Olukord on teine, kui äriühing pärib FIE-lt ettevõtte või selle osa ja jätkab sellega äritegevust (vt magistritöö alapeatükk 3.2.1). Kui päritud ettevõtte koosseisus tulevad üle ka maksuvõlad, ei tule nende tasumisel tasuda lisaks tulumaksu.

TuMS § 37 lõike 1 järgi on kasu või kahju vara müügist müüdnud vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe ning maksumaksjal on õigus kasust maha arvata või kahjule juurde liita vara müügiga otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. TuMS § 38 lõike 1 kohaselt on soetamismaksumus kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulud, sealhulgas makstud vahendustasud ja lõivud. Kuigi tulenevalt õigusjärgluse üldpõhimõttest (kõikide õiguste ja kohustuste üleminek, välja arvatud isikuga olemuslikult lahutamatult seotud õigused ja kohustused, tulenevalt TsÜS § 6 lõikest 1 ja PärS § 130 lõikest 1) peaks olema siinkohal üsna selge, et TuMS § 38 lõikes 1 nimetatud „maksumaksja“ tähendab nii pärandajast kui pärijast maksumaksjat, luges maksuhaldur kuni 12.02.2014 Riigikohtu poolt võetud seisukohani ehk tegelikult alates 1994. aastast ehk seega paarikümne aasta vältel sätet tõlgendatavaks selliselt, et TuMS § 38 lõike 1 puhul tuleb „maksumaksjaks“ lugeda vaid pärijat ning mitte pärandajat. Selline käsitus tõigi koosmõjus TuMS § 37 lõikega 1 kaasa tõlgenduse, et pärija jaoks loetakse *kasuks* summat, mis on leitud selliselt, et vara soetamismaksumust ei ole vara müügihinnast lahutatud.

Riigikohus selgitaski, et tõepoolest, tulenevalt MKS §-st 35 tulenevast õigusjärgluse põhimõttest läheb pärijale pärandi koosseisus üle ka õigus vähendada tulumaksuga maksustatavat kasu pärandaja poolt kantud vara soetamismaksumuse võrra. Õigus vähendada vara võõrandamisest saadud kasu sama vara soetamismaksumuse võrra on tavaline varaline õigus, mis ei ole pärandaja isikuga lahutamatult seotud ning ei tohiks selletõttu pärijale üle minna. Riigikohus andis kommentaari ka maksuhalduri väärarusaama kohta, et sarnaselt nii kingi kui pärandina saadud vara soetamismaksumus on saaja jaoks null. Kohus selgitas, et kinkilepingu korral ei saa kinkija soetamismaksumus kingisaajale üle minna, pärimine aga ei kujuta endast võõrandamist pärandaja jaoks ega soetamist pärija jaoks, vaid olemasoleva omandisuhte osaline asendub teise isikuga. Kohus lisas, et maksuõiguses puudub erisäte, mis välistaks soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse ülemineku pärijale. Võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat.⁴⁹

Riigikohtu seisukohta arvestades tehti aga kiiresti äärmiselt üllatuslikult ning õiguspärase ootuse põhimõtete seisukohalt vägagi küsitavalt Riigikohtu seisukohale täiesti vastupidine seadusemuudatus tulumaksuseadusesse. Peale Riigikohtu poolt tehtud lahendit pidi maksuhaldur mõnda aega lähtuma Riigikohtu tõlgendusest ning andma maksumaksjatele ka

⁴⁹ RKHKo 3-3-1-97-03, p 9, 10, 11.

võimaluse vastavalt deklaratsioonide parandamiseks,⁵⁰ kuid juba 01.01.2015 hakkas kehtima TuMS § 38 lg 1¹, mille kohaselt pärandina saadud vara soetamismaksumuseks loetakse üksnes pärija tehtud kulud. Seega sätestati pärija jaoks keeld pärandaja vara soetamismaksumuse maha arvamiseks, mis aga on täiesti vastuolus Riigikohtu poolt võetud seisukohaga. Riigikohtu lahendi tuumaks pidas seadusandja magistritöö autori arvates ekslikult Riigikohtu poolt välja öeldut, et *maksuõiguses puudub erisäte, mis välistaks soetusmaksumuse mahaarvamise õiguse üleminekut pärijale* ning seega otsustati nüüd selline säte tulumaksuseadusesse lisada. TuMS muutmise seletuskirjas leiti, et Riigikohus muutis põhjendamatult pikaajalist ühetaolist tõlgendust⁵¹ ning laiendas TuMS § 38 lõikes 1 olevat maksumaksja mõistet. Selgitati, et erisäte viidi TuMS-i sisse ühetaolise maksustamise põhimõttest tulenevalt, kuivõrd vara võõrandamisest saadud kasu arvestatakse TuMS kohaselt iga isiku ja iga tehingu lõikes eraldi. Selgituses oli lisatud, et kuigi tsiviilõiguslikes suhetes tehakse vahet kinke ja pärimise teel omandatud varaga ülekantavatel õigustel ja kohustustel, ei ole maksuõiguses selline vahetegu põhjendatud. Nii kingituse kui ka pärandi saaja omandavad vara tasuta ja seega nii kingisaaja kui ka pärija kasu vara võõrandamisest on kogu tehingu müügihind. Kummalgi juhul ei ole tehtud kulutusi võõrandatava vara omandamiseks ning soetamismaksumus seega puudub (välja arvatud, kui on tehtud kulusid vara täiendamiseks või parendamiseks).⁵² Magistritöö autor on arvamisel, et viimasest mõttekäigust paistab hästi silma, et erinevalt Riigikohtust on mööda mindud õigusjärgluse põhimõtete ja eesmärkide arvestamisest. Pärimisõigus seondub töö autori arvates olulisel määral nimelt perekonnaõigussuhetega, millest tulenevad perekonnaliikmetele ka mitmed erinevad kohustused. Põhiseaduse § 32 ja § 27 sätestavad vastavalt perekonna ja omandi kui põhiõiguste kaitse. Võib tõstatada küsimuse, kas TuMS-i sisse viidud erisäte on kooskõlas nii pärimisõiguse kui perekonnaõigusega (rääkimata vastuolust maksuõigusega, tulenevalt mitmetest erinevatest põhjustest) ning kokkuvõttes seega ka põhiseadusega. Igal juhul võiks seda konteksti silmas pidades tekkida küsimus seletuskirjas toodud selgituse kohta, et ei pärandi ega kinke saamise juhul ei ole saaja teinud kulutusi võõrandatava vara omandamiseks

⁵⁰ Enammakstud tulumaksu said riigilt tagasi taotleda pärijad, kes Riigikohtu otsusele eelneva kolme aasta jooksul olid päritud vara võõrandanud ja kelle maksustamist Riigikohtu lahendis esitatud põhimõtted muutsid.

⁵¹ Magistritöö autor täpsustab, et maksuhalduri tõlgendused ei olnud praktikas olnud varem siiski ühtsed. Pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal võõrandatud vara maksustamist oli praktikas teadaolevalt käsitletud läbisegi mõlemal viisil – soetamismaksumust oli arvestatud nii selliselt justkui oleks vara müünud pärandaja, kui ka selliselt, justkui oleks vara müünud pärija, mis aga toob kaasa täiesti erineva maksustamise.

⁵² Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. – Arvutivõrgus: http://www.koda.ee/public/Tulumaks_SELETUSKIRI.doc (27.03.2016), lk 26.

ning soetamismaksumus seega puudub. Töö autor leiab, et pigem on perekonnaõigussuhetest tulenevalt harilik või vähemasti eeldatav, et pärija kui perekonnaliige on samuti teinud vara omandamisega seonduvalt otseselt või kaudselt kulutusi. Töö autor ei pooldagi seisukohta, et maksustamine peaks puuduma nii pärandi vastuvõtmisel kui ka päritud vara võõrandamisel ega leia, et päritud varaga seonduv maksustamine kui selline põhimõtteliselt kujutaks endast lubamatut riigipoolset perekonnaellu ning eraomandisse sekkumist, vaid leiab, et kogu pärimisega seotud maksustamise süsteem vajaks muutmist. Töö autor leiab, et TuMS erisätte kehtestamisega on killustatud õigusjärgluse põhimõtet. Õigusjärgluse puhul on oluline põhimõte, et õigusjärglane ei saa valida, et ta võtab vastu näiteks vaid õiguseelneja õigused, kuid kohustuste vastuvõtmisest loobub – õigused ja kohustused lähevad talle üle automaatselt ja kogumis. Kuivõrd pärijale lähevad koos pärandiga üle näiteks ka pärandaja maksukohustused, oleks ka õiglane, et ühtlasi liiguvad talle üle pärandajale kuulunud õigused, kaasaarvatud soetamismaksumuse mahaarvamise õigus vara võõrandamisel. Kristi Kirs on oma magistritöös välja toonud, et Eesti süsteem, et soetamismaksumuse mahaarvamise õigus ei lähe pärijale üle, on maailmas ainulaadne.⁵³ Seadusandjal oleks olnud võimalus tutvuda pikemate õigustraditsioonidega riikide regulatsioonidega, mille puhul üldõigusjärglust on õigesti mõistetud ning kus on soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse üleminek pärijale ette nähtud.

Kuigi seadusandjale püüti selgitada, et sisuliselt on uue TuMS sättega kehtestatud varjatud kujul pärandimaks ning see toob kaasa ebavõrdse kohtlemise ning seega oleks muudatus tõenäoliselt vastuolus põhiseaduse §-ga 12, jättis seadusandja kommentaari arvestamata.⁵⁴ Eesti Maksumaksjate Liit (EML) oli märkuses välja toonud, et maksukohustused hakkaksid erineva sõltuvalt vara liigist ning pärandaja ja pärijate käitumisest (seejuures tõlgendas seadusandja EML vastavaid kommentaare kokkuvõttes vääralt selliselt, justkui oleks soovitatud kehtestada pärandimaks).⁵⁵ EML-i seisukohad jäeti aga arvesse võtmata ning leiti, et vastupidi, erisättega soovitakse võrdselt kohelda kõiki füüsilisi isikuid, kes vara

⁵³Kirs, K. Pärandi maksustamise regulatsioon Eestis ja teistes riikides: kas tulumaks kaudse pärandimaksuna on õigustatud? Magistritöö – Tartu, 2015, lk 69.

⁵⁴ Lisa 2 tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja juurde. Arvestatud ja arvestamata jäetud märkused ja ettepanekud. – Arvutivõrgus: <file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrator/My%20Documents/Downloads/sel%20lisa2.pdf> (27.03.2016), lk 8.

⁵⁵ Vallasvara (sealhulgas raha) võõrandamine on maksuvaba (TuMS § 15 lg 4 p 4), väärtpaberite ning osade ja aktsiate võõrandamine on maksustatud (TuMS § 15 lg 1), kinnisvara võõrandamise maksustamine sõltub sellest, kas pärija hakkas kinnisvara kasutama oma peamise elukohana või mitte (TuMS § 15 lg 5 p 1, lg 6), omandireformi teel tagastatud maa esmavõõrandamine on maksuvaba (TuMS § 15 lg 4 p 5), kuid muud varad MTA tõlgenduse järgi mitte (TuMS § 15 lg 5 p-d 2, 3, 5; vt ka magistritöö allmärget nr 58).

võõrandavad olenemata viisist, kuidas nad vara omandasid. Leiti, et pigem võib erineva kohtlemiseni viia Eesti pärimisseadusest tulenevate õigusjärgluse sätete järgimine, sest teatud juhtudel kohaldub pärimisele hoopis välisriigi õigus. Lisati ka, et uute maksude kehtestamist ei näe Vabariigi Valitsuse tegevusprogramm aastateks 2014–2015 ette. Ka töö autor on seisukohal, et kuna maksustamine on erinevate varaliikide puhul ja pärija erinevast käitumisest tulenevalt (kinnisasja elukohana kasutamine või mitte) erinev, mõjutab see asjaolu osapooli käituma selliselt, nagu nad muul põhjusel kui ainult maksuplaneerimise eesmärgil ei pruugiks käituda. Ei ole loogiline näiteks olukord, et pärandaja asub kogu oma vara müüma vaid põhjusel andmaks pärand üle rahas, et see pärijale maksukohustusi kaasa ei tooks. Tekib tõsine küsimus, kas pärandaja selline mõjutamine on õiglane. Kui osapooled saaksid oma tehinguid sõltuvalt maksutagajärgedest alati planeerida, ei olekski tegu kõige halvema olukorraga, kuid iseäranis pärimise juhtudel leiavad sündmused sageli aset teatavasti ootamatult ega võimalda kahjuks eelnevat maksuplaneerimist. Töö autor leiab, et kuigi omandiõigusi on ju põhimõtteliselt võimalik põhjendatud juhul ka kitsendada, toob praegu kehtiv pärandamisega seotud maksustamise regulatsioon kaasa kitsendusi, millele on raske põhjendusi leida.

Seadusandja poolt antud selgitused näitavad, et pärandamisega seotud maksustamise süsteemi terviklikkust ei püütud ligilähedaseltki hinnata. Seadusandja on eitanud õigusjärglust (leides, et pärandaja ja pärija positsioon ei ole asendatavad) ning samuti on loetud võrdsetel positsioonidel olevaks nii pärija kui mistahes muu isik (ka kingisaaja), samuti on seadusandja silmis võrdsetel positsioonidel pärijad, kelle vara võidakse erinevalt maksustada tulenevalt vara liigist või pärija käitumisest. Ekslikult on võrreldamatuid isikuid võrdsesse positsiooni seades leitud, et võrdsus on süsteemis tagatud.

EML saatis 2015. aasta alguses õiguskantslerile avalduse, paludes hinnata, kas TuMS § 38 lg 1¹ on kooskõlas põhiseadusega. EML avalduses oli selgitatud, et sättega on kehtestatud varjatud kujul pärandimaks, kuivõrd maksustamine toimub tulumaksu kaudu, laiendades maksubaasi kogu pärandina saadud vara müügihinnale. EML esitas seisukoha, et regulatsioon põhjustab ebavõrdset kohtlemist ja on vastuolus põhiseaduse §-ga 12, kuivõrd maksukohustused erinevad sõltuvalt vara liigist ning pärandaja ja pärijate käitumisest. Õiguskantsler asus kokkuvõttes seisukohale, et seadusandjal on õigus kujundada maksusüsteem, mh õigusega otsustada maksuliik ja maksuobjekt. Seadusandjale ei saa põhiseaduse seisukohast ette heita, et ta on otsustanud kõiki vara liike hõlmava pärandimaksu kehtestamisest loobuda, maksustada pärimise teel saadud vara võõrandamisest saadud kasu

ning rakendada seejuures samu põhimõtteid ja maksuvabastusi, mis kehtivad mistahes viisil vara võõrandamisel saadud kasu maksustamisel. Samuti tõi õiguskantsler välja, et ta ei tuvastanud avaldusalustel asjaoludel TuMS § 38 lg 1¹ vastuolu põhiseaduse §-st 12 tuleneva võrdsuspõhiõigusega.⁵⁶

Õiguskantsler oli samuti seisukohal, et ei ole oluline, kas isik on võõrandatava vara otnud ise või omandas selle kinke või pärimise teel. Töö autori hinnangul on ka õiguskantsler seega käsitlemata jätnud küsimuse õigusjärgluse põhimõtetest ja eesmärgist ehk asjaolu, et õigusjärgluse korras vara omandanu positsioon on olemuslikult erinev kinke saanud isiku omast (vt töö autori arvamust ülalpool). Erinevatel positsioonidel olevate isikute samasugune maksustamine räägib hoopis pigem ebavõrdsuse loomisest. Ühetaolise maksustamise põhimõtte järgi tuleb sarnastes tingimustes asuvaid ja võrdset tulu saavaid isikuid sarnastes situatsioonides kohelda sarnaselt. Siinkohal on mööda mindud sellest, et antud juhul pärija ja kinkesaaaja ei asu sarnastes tingimustes ja situatsioonis. Kuigi pärandvara saamine iseenesest tõstab küll isiku võimet tasuda riigile rohkem makse, ei ole pärija aga kingisaaajaga võrdses olukorras seeläbi, et pärija kui pärandaja perekonnaliige osales eeldatavasti vara väärtuse loomises kas otseselt või kaudselt, kingisaaaja on aga kingi saanud otseses mõttes tasuta. Õiguskantsler on lisaks leidnud, et pärandaja ja pärija lugemine erinevatel positsioonidel olevaks seoses soetamismaksumuse küsimusega ei riku võrdsuspõhiõigust, samuti on õiguskantsler leidnud, et olukord, et pärijaid võidakse erinevalt maksustada tulenevalt vara liigist on küll ebajärjepidev, kuid see ei ole siiski põhiseadusega vastuolus. Samuti ei ole põhiseadusega vastuolu selles, et maksustamine võib sõltuda pärijate erinevast käitumisest. Õiguskantsler toobki ka ise välja, et EML-i avalduses kirjeldatud pärijate omavahelise erineva kohtlemise situatsioonid on suurel määral seotud sellega, et pärandina saadud vara võõrandamisel kohaldatakse TuMS-i üldisi põhimõtteid, mis kehtivad vara võõrandamisel saadud kasu maksustamisel. Samuti nimetab ta ära süsteemi järjepidevusetust (erinevate vara liikide erineva maksustamisega seoses). Töö autor pöörab tähelepanu, et seega olukorras, kus kaugele paistab välja pärandamisega seotud maksustamise regulatsiooni vastuolulisus, oleks olnud kasulik saada õiguskantslerilt seisukoht süsteemi laiema muutmise vajaduse küsimuses,

⁵⁶ Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Pärimise teel omandatud vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga maksustamine. – Arvutivõrgus: http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamise_kohta_parimise_teel_omandatud_vara_voorandamisest_saadud_kasu_tulumaksuga_maksustamine.pdf (27.03.2016).

kuid praegu leiab arvamusest toetusargumente TuMS uuele sättele, mille vastuvõtmine tegelikult aga olukorda nii õigusselguse kui võrdsuspõhiõiguse seisukohalt veelgi halvendas.

Magistritöö autor toob välja, et seadusandjal jäi muudatusi tehes aga täielikult jätkuvalt läbi mõtlemata maksustamise regulatsioon olukorra osas, kui vara võõrandamine toimub testamenditäitja või pärandvara hooldaja tegevuse läbi. TuMS uue erisätte § 38 lg 1¹ kohaselt pärandina saadud vara soetamismaksumuseks loetakse üksnes pärija tehtud kulud. Lahendamata on aga küsimus, mis põhimõttel leitakse soetamismaksumus olukorras, kui vara võõrandamine toimub pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal kui pärand ei ole pärijale üle läinud. Kuna selle kohta erisätet vastu ei võetud, alluks võõrandamine üldsättele (TuMS § 38 lg 1) ehk varal oleks sellisel juhul olemas soetamismaksumus ning vara müügist pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal ei tekiks üldiselt tulumaksuga maksustatavat kasu. Kindlasti ei oleks selline tulemus maksuhaldurile aga meelepärane. Seegi on üks tõendus selle kohta, et TuMS-i erisäte võeti vastu kiirustades ning mõtlematult. Käesoleva magistritöö esitamise seisuga on valminud ka MKS-i muutmise eelnõu, millega muuhulgas on täpsustatud õigusjärgluse korral maksudega seotud kohustuste ülemineku korda. MKS § 8 plaanitakse täiendada lõikega 6, mille kohaselt täidetakse pärandvara hulka kuuluvad MKS § 8 lõigetes 1 ja 2 sätestatud kohustused *pärandaja nimel* ehk seega võetakse uuesti kasutusele kunagine konstruktsioon.⁵⁷ Seletuskirjas on selgitatud, et see seondub deklaratsiooni esitamisega ja õigusega teha deklaratsioonis pärandaja eest samu mahaarvamisi, milleks oleks olnud õigus olnud pärandajal. Vastuseta aga jääb näiteks küsimus, kelle positsioonilt on pärandvara hoiumeetmete rakendajal õigus vara võõrandamine läbi viia – lisaks ülalkirjeldatud soetamismaksumuse küsimusele tekib näiteks ka küsimus, kas kinnisasja võõrandamisel saab arvestada sellega, et kinnisasi oli pärandaja peamiseks eluasemeks või mitte.

Tulumaksuseaduse muutmisel mindi mööda ka omandireformi käigus õigusvastaselt võõrandatud, tagastatud ja EVP-de eest erastatud vara võõrandamise maksustamise reguleerimisest ning ka käesoleva töö esitamise seisuga ei ole need probleemid leidnud selget lahendust.⁵⁸ Seega on selge, et pärimisega seotud maksuküsimusi saab kehtiva regulatsiooni pinnalt esitada jätkuvalt mitmeid ning ilmselgelt on regulatsiooni vaja parandada.

⁵⁷ Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 12).

⁵⁸ Maksumaksjal on tulnud selles küsimuses lähtuda MTA veebilehel aeg-ajalt uueneva sisuga juhendist. Algselt leidis MTA, et pärijad pidid omandireformi käigus võõrandatud ja tagastatud vara võõrandamisel saadud tulult maksuma tulumaksu. MTA muutis 2014. suvel selles küsimuses aga oma seisukoha vastavaks Riigikohtu poolt väljendatud põhimõtetega, kuid seda ainult osade varaliikide osas. MTA leidis, et omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamise maksuvabastus (TuMS § 15 lg 4 p 5) läheb pärijale üle, kuid muude

Pärimisega seonduva maksustamise küsimuste üle arutleti Eestis juba mõistagi tulumaksusüsteemi loomisel, kuid seadusandja tegi tollal valikud, mille tulemusel ei sündinud päris terviklikku süsteemi. Vaidlusi ei kerkinud pikalt vaid juhuse tahtel. 2014. aasta Riigikohtu lahend ning hilisemad sündmused on aga muutnud teema terviklikust pärimise maksustamise regulatsioonist aktuaalseks. Hetkel kehtib varjatud kujul pärandimaks. Pärimisel saadud vara võõrandamisel kaasneb pärija jaoks üldjuhul suurem maksukoormus võrreldes olukorraga, kui sama vara oleks võõrandanud pärandaja. Maksustamine toimub tulumaksu kaudu, laiendatud on maksubaasi kogu pärandina saadud vara müügihinna. Esiteks tekib sellest juba vastuolu legaalsuse põhimõttega – MKS § 3 lõige 2 ei näe riikliku maksuna pärandimaksu ette ning seega oleks olnud pärandimaksu kehtestamiseks vaja kõigepealt muuta maksukorralduse seadust. Teiseks ei ole maksustamine süsteemne, see on toonud kaasa vastuolu maksuõiguse põhimõtetega nagu ühetaoline maksustamine ja võrdne kohtlemine.

Pikemalt on võimaliku pärandimaksu kehtestamise temaatikat lahanud oma magistritöös Kristi Kirs. Ta toob välja, et Euroopa Liidus koguvad mingil kujul makse isiku surma korral suurem osa riike ehk 18 liikmesriiki. Seejuures maksustavad 15 riiki vara pärijaid ning 4 riiki pärandaja vara. Ainult 10 riiki 28-st ei maksusta pärandit pärandimaksuga, sealhulgas Eesti. Riikides kus ei rakendata pärandimaksu, esineb maksustamine üldiselt siiski muude maksueeskirjade raames. Selliselt on ka Eesti puhul maksustamine reguleeritud läbi tulumaksuseaduse. Ta on välja toonud, et ebavõrdse kohtlemise kaotamiseks on võimalik kas vabastada päritud vara võõrandamisest saadud kasu täielikult maksustamisest või kaotada kõik maksuvabastused. Esimese variandi puhul kaotab riik märkimisväärse osa maksutulust. Kõikide maksuvabastuste kaotamise variant ei anna aga pärandi vastuvõtmist mittemaksustavas riigis efekti, kuivõrd sularaha pärimine jääks ju siiski alati maksuvabaks ning seega saaksid sularaha pärijad alati eelise. Kolmandaks võimaluseks ongi pärandimaksu kehtestamine. Pärandimaksu puhul maksustatakse üldjuhul kogu surnud isiku vara, mis

varaliikide puhul (TuMS § 15 lg 5 p 2, 3, 5 ehk eluruumi ning ehitise või korteri kui vallasaja puhul) üleminekut ei toimu, kuna tegemist on isikuga lahutamatuult seotud õigustega. Töö autor on üllatunud, et selline küsimus on üldse vaidlusaluseks kujunenud, kuivõrd omandireformi aluste seaduse § 7 (1) p 3 sätestab selgelt, et õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamist või kompenseerimist on õigustatud nõudma ka pärijad. Seega ei ole tegemist pärandaja isikuga lahutamatuult seotud õigusega, mis ei saaks pärijale üle minna. Samuti ei tohiks olla tõlgendamisel keerukust seetõttu, et omandireformi eesmärgiks oli selgelt taastada isikute õiguste rikkumine ning siinkohal ei saa olla vahetegu vara liikides. Tallinna Ringkonnakohus on teinud 22.01.2015 lahendi (TlnRnKo 22.01.2015, 3-14-50711), millega MTA viimast tõlgendust õigustati ning hiljem ei ole küsimuses rohkem arenguid toimunud. Seega on jätkuv ebaselgus küsimuses, miks on omandireformi käigus maa tagastamine, õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamine ja ostueesõigusega erastamine leidnud tulumaksuseaduse kontekstis erineva käsitluse.

väljastab vara liigiti pärijate erineva kohtlemise. Kirs on analüüsinud, et enamikes pärandimaksu rakendavates riikides on ette nähtud maksuvabastuse miinimum, alla mille päritud vara ei maksustata. Sageli sõltub miinimummäär sugulusastmest – mida kaugem sugulane, seda madalam on maksuvabastus ning maksumäär on kõrgem. Ta leiab, et kui seadusandja peaks kaaluma pärandimaksu sisseviimist, peaks teiste riikide eeskujul olema maksust vabastatud peamise eluaseme pärimine, mis tagab perekonna kaitse põhimõtte järgimise, ent ülejäänud pärandit oleks mõistlik maksustada täies ulatuses, vältimaks pärijate ebavõrdset kohtlemist. Kirs leiab, et maksumäärad võiksid olla seotud pärija-pärandaja vahelise sugulusastmega.⁵⁹ Maksumäärade suuruse osas peab seadusandja lähtuma proportsionaalsuse põhimõttest, välistamaks et pärija oleks sunnitud maksu maksmiseks omandi võõrandama või pärandist loobuma.⁶⁰ Kirs leidis ka, et kuna pärandi saamise puhul ei ole tegemist tuluga tulumaksuseaduse mõistes, ei tohiks pärandit praeguse regulatsiooni loogika järgi maksustada. See ei tähenda aga, et pärandit ei võiks mõne muu maksuga koormata.⁶¹

⁵⁹ Kirs (viide 53), lk 72-74.

⁶⁰ Lehis (viide 10), lk 68.

⁶¹ Kirs (viide 53), lk 72-74.

3. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek ettevõtte üleandmise korral

3.1 Sissejuhatus ettevõtte ülemineku teemakäsitlusse

Ettevõtte üleminekuga seoses on arutletud, et kuigi tegemist ei ole erinevalt pärimisest puhta üldõigusjärglusega, ei saa seda lugeda siiski päriselt ka eriõigusjärgluseks. Üldõigusjärglusega on selgelt tegemist vaid äriühingute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus toimuva ettevõtte ülemineku korral. Ettevõtte tehingulise ülemineku korral on õigusjärgluse liigi määratlemine põhjustanud aga teatavat segadust. Üldõigusjärgluse korral toimub õiguste ja kohustuste kogumi üleminek. Võlausaldaja ei saa kontrollida, kes on tema ees kohustatud isikuteks, kohustuste üleminek ei sõltu tema nõusolekust. Üldõigusjärgluse mõiste otsekohaldamine ettevõtte tehingulise ülemineku puhul üheselt võimalik ei ole, kuivõrd ettevõtte tehingulisel üleminekul läheb automaatselt üle üksnes osa õiguseelneja varast. Õigusi tuleb käsutada eraldi (TsÜS § 6 lg 3), kohustused lähevad üle aga kogumina seaduse alusel (VÕS § 182 lg 2). Õiguste eraldi käsutamise vajadus annaks justkui otsese aluse väita, et üldõigusjärglusega tegemist ei ole. Siiski tuleb möönda, et ettevõtte tehingulise ülemineku puhul ei saa rääkida ka eriõigusjärglusele omasest üksikute õiguste või kohustuste üleminekust, kuivõrd ettevõtte üleandmine oma olemuselt tähendab ikkagi tervikvara üleandmist. Ettevõtte tehinguline üleminek on oma olemuselt sarnasem üldõigusjärgluse juhtumitele ning ettevõtte tehingulise ülemineku puhul saab rääkida üldõigusjärglusele lähedasest erijuhtumist – üle läheb terviklik üleandjale kuulunud õiguste ja kohustuste kogum, teatav tervikvara, mis on isiku muudest õigustest ja kohustustest eristatav.⁶² Eriõigusjärgluse kasuks räägib asjaolu, et ettevõtte tehingulisel üleminekul kohaldatakse spetsialiteedipõhimõtet, mis nõuab iga kohustuse ja õiguse eraldi käsutamist. Samas on aga ilmne, et ka ettevõtte tehingulise ülemineku puhul on õiguseelneja ja õigusjärglase tahe suunatud just terviklikult määratletava vara üleandmiseks, kusjuures kohustustehingu esemeks ongi ettevõtte tervikuna – see omakorda viitab üldõigusjärglusele sarnasele olukorrale.⁶³ Samas esineb ka seisukohti, kus leitakse, et ettevõtte tehingulise

⁶² Tamme, M. Ettevõtte tehinguline üleminek. Magistritöö. – Tartu, 2005, lk 17-18.

⁶³ Tamme, M. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Koost: Varul, P., Kull, I., Köve, V. Et al. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2006, lk 600.

ülemineku puhul on selgelt tegemist eriõigusjärglusega, kuna õigused tuleb üle anda eraldi käsutustehingutega.⁶⁴

Ettevõtte ülemineku puhul tuleb eristada ettevõtte tehingulist üleminekut ning ettevõtte üleminekut seaduse alusel. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek ettevõtte tehingulise ülemineku puhul on reguleeritud Eesti õiguses maksukorralduse seaduse § 37 kaudu, mis teeb viite võlaõigusseaduse ettevõtte ülemineku regulatsiooni rakendamisele. Maksunõuete ja maksukohustuste üleminek ettevõtte seaduse alusel ülemineku korral on reguleeritud MKS õigusjärgluse üldparagrahvi § 35 ning muude eriseaduste läbi. Ettevõtte erinevate seaduse alusel ülemineku võimaluste korral jääb ettevõtte üleminekust maha erinevaid seadusega nõutavaid formaalseid jälgi, mida aga ettevõtte tehingulise ülemineku korral ei pruugi esineda. Ettevõtte tehingulise ülemineku regulatsiooni kehtestamise ajendiks Eesti õiguses oligi võlausaldajate kaitsmise vajadus olukorra vastu, kus ettevõtja võõrandaks vähesoodsatel või kahjulikel tingimustel ulatusliku osa ettevõttesse kuuluvatest õigustest, tekitades endale seeläbi suutmatuse täita ettevõttesse kuuluvaid kohustusi ja kahjustades sellega põhjendamatult võlausaldajaid.⁶⁵ Regulatsiooni keskne põhimõte on, et kriitilise hulga ettevõtte toimimist tagavate õiguste üleminekul lähevad automaatselt kaasa ka kõik kohustused.⁶⁶ Kuigi ettevõtte tehingulise ülemineku regulatsioonil on ka teisi eesmärke (õiguste ja kohustuste kogumis üleandmise lihtsus ärimaastiku atraktiivsemaks ja tõhusamaks ning seega konkurentsivõimelisemaks muutmiseks ja sellisena säilitamiseks, töökohtade säilitamine ja töötajate kaitse), taandub ettevõtte ülemineku regulatsiooni olulisus põhiliselt siiski võlausaldajate kaitsmise küsimusele. Sarnaselt on ka maksuõiguses ettevõtte tehingulise ülemineku tuvastamise eesmärgiks, et maksuhaldur saaks esitada maksunõuded isikute vastu, kelle osas on veendumus, et algne kohustatud isik (maksukohustuslane) on oma ettevõtte (koos maksukohustusega) üle andnud.⁶⁷ Maksuhaldur ehk riiklik võlausaldaja ei varja, et tuvastab ettevõtte ülemineku juhul, kui on kahtlus, et võlgu olev ettevõtja ei ole suuteline maksuvõlgu tasuma ning tema tegevus on seiskunud ja vara puudub ning samal hetkel on tuvastatav, et sarnane tegevus sama varakogumiga teenib majanduslikku eesmärki uue ettevõtja omanduses või valduses, kuid võlausaldajaid nimetatust ei teavitata ning

⁶⁴ Künnapas, K. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoniseerimine? – Juridica, 2011, II, lk 120; Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. – Tartu, 2010. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf (27.03.2016), lk 8.

⁶⁵ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63).

⁶⁶ Tamme, M. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – Juridica, 2009, III, lk 181.

⁶⁷ Leppik, M., Lillsaar, M. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs. – Tartu, 2013. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/vfs/1487/Ettevotte%20yleminek%20maksuiguses_M.Lillsaar_M.Leppik.pdf (27.03.2016), lk. 5.

õigusi/kohustusi kandev ettevõtte on ilma kaasnevate kohustusteta võõrandatud uuele omanikule. Sellest tulenevalt nõuab maksuhaldur maksuvõlgade tasumist juba uuel kohustatud isikult.⁶⁸

Maksuhalduril kui riiklikul võlausaldajal on põhiliseks pinnuks silmas niisiis ettevõtte varjatud üleandmine, mis saab toimuda ettevõtte tehingulise ülemineku läbi. Ettevõtte varjatud üleandmiseks võib olla erinevaid motiive nii ettevõtte üleandjal kui ka omandajal. Nii võib motiiv käsitleda tehingut pigem ettevõtte üleminekuna ning mitte kauba müügina olla põhjustatud soovist, et pooled võivad olla jõudnud järeldusele, et olukorras on kasulikum, et müüja ei peaks parasjagu lisama ja riigile tasuma käibemaksu. Soov käsitleda tehingut aga hoopis kauba müügina ning mitte ettevõtte üleminekuna võib esineda mõnel juhul just seetõttu, et ostja saaks sisendkäibemaksu mahaarvamise läbi vähendada oma tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Motiiviks käsitleda tehingut kauba müügina ning mitte ettevõtte üleminekuna võib olla ka õigusjärgluse rakendumise vältimine ehk sooviks on, et maksukohustused ei läheks ettevõtte omandajale üle.⁶⁹

Ettevõtte ülemineku koosseisu ei ole otstarbekas ja ka võimalik seadustes täpselt kirjeldada. Seega taandub oluline osa teema käsitlemisest vaidlusi põhjustanud olukordade analüüsimisele ja nendest ühiste nimetajate leidmisele ning seda on tehtud läbivalgt läbi kogu ettevõtte üleminekut käsitleva peatüki. Ettevõtte üleminekut käsitlevaid vaidlusi Eesti kohtutes ei ole vastava regulatsiooni ligi 20 aastast kehtimise perioodi arvesse võttes ülemäära palju, kuid neid on siiski piisavalt ja nende arv paraku kasvab. Suur osa vastavaid alamate astmete kohtutes peetud vaidlusi on jõudnud ka Riigikohtusse. Esimest korda käsitles Riigikohus ettevõtte üleminekut aastal 2000.⁷⁰

Ettevõtte üleminekut puudutava peatüki algusosas on käsitletud ettevõtte ülemineku erinevaid võimalusi ning kohalduvat regulatsiooni. Seejärel on antud ülevaade teemast, kuidas on

⁶⁸ MTA juhend „Võlgade tasumise solidaarsus ning kolmanda isiku vastutus“. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/volgade-tasumise-solidarsus-ning-kolmanda-isiku-vastutus> (27.03.2016).

⁶⁹ Ettevõtte ülemineku toimumise näitamise soovi taga võivad loomulikult olla ka hoopis muud kui maksudega seotud motiivid. Näiteks võib haldusadressaat soovida tugineda ettevõtte üleminekule seetõttu, et õiguseelnevalt saadud ettevõtte kui teatavate tunnustega majandusüksus aitab ettevõtte omandajal põhjendada enda vastavust tingimustele, mille täidetaks lugemise korral on isikul võimalik osaleda mingis menetluses (nt riigihankemenetlus) või saada teatud toetust. Tsiviilasjade puhul on tavalised töövaidlused, kus töötajad tuginevad ettevõtte ülemineku sätetele selleks, et tuvastada töölepingust tulenevate kohustuste üleminek ning võlausaldajate rahalised nõuded. Siiski on esitatud ka nõudeid muud liiki lepinguliste kohustuste täitmiseks, samuti on ettevõtte ülemineku problemaatika tõusetunud omandi- ja valdusevaidlustes ning konkurentsivaidlustes (Vutt, viide 64, lk 13-14.)

⁷⁰ RKTKo 3-2-1-7-00.

sisustatud *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisteid. Edasi on käsitletud ettevõtte üleminekut maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse valguses ning veidi lähemalt keskendutud erinevatele ettevõtte üleminekuga seonduvatele käibemaksuseaduse probleemidele. Peatüki lõppu on jäetud ettevõtte üleminekuga seonduvate mõningate menetlusõiguse küsimuste käsitlemine.

3.2 Ettevõtte ülemineku erinevad võimalused

3.2.1 Maksunõuete ja -kohustuste üleminek ettevõtte seaduse alusel üleminekul

Mittetehinguliselt saab ettevõtte üleminek toimuda kas juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise läbi või pärimise teel, seaduse alusel üleminek võib toimuda ka võõrandamise teel sundtäitmisel või pankrotimenetluses. VÕS § 181 sõnastuse järgi ei kohaldata võlaõigusseaduse ettevõtte ülemineku regulatsiooni juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise puhul, samuti kui ettevõtte üleminek toimub seaduse alusel, eelkõige sundtäitmisel või pankrotimenetluses. Kuidas toimub maksukohustuste üleminek nimetatud juhtudel täpsemalt, leiab vastuse eriseadustest. Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku alus ettevõtte seaduse alusel ülemineku juhtudel on MKS õigusjärgluse üldsäte § 35.

Juriidiliste isikute ühinemise ja jagunemise korral on nõuete (seega ka maksunõuete) üleminek reguleeritud läbi äriseadustiku⁷¹ (ÄS). Nii läheb ÄS § 391 lõike 4 kohaselt ühinemisel ühendatava ühingu vara, sealhulgas kohustused, üle ühendavale ühingule, uue ühingu asutamisel läheb ühinevate ühingute vara, sealhulgas kohustused, sellele üle. Jagunemisel aga märgitakse igale omandavale ühingule üleantava vara hulka kuuluvate kohustuste jaotus jagunemisel osalevate ühingute vahel ära jagunemislepingus (ÄS § 435 lg 1 p 6). Seega on jagunemise korral ka maksukohustuste omavahelises suhtes jagamise küsimuses pooltel kujundamisvabadus. Kehtiv juriidiliste isikute jagunemise regulatsioon ei näe ette ühtegi kriteeriumi ega põhimõtet, mille järgi peaks jagunev ja omandav ühing määratlema omavahelist õiguste ja kohustuste jaotumist.⁷² Töö autor toob välja, et selline kujundamisvabadus ei too siiski kaasa võimalust maksukohustustest vabanemiseks, jättes maksukohustused pigem sellele äriühingule, kes neid täita ei suuda. Kohustuste eest vastutamine ja jagunemisega tekitatud võimaliku kahju hüvitamine on reguleeritud ÄS §-s 447. Äriühingu ümberkujundamisega ei kaasne mingit varade ja kohustuste ülemineku

⁷¹ Äriseadustik. – RT I, 30.12.2015, 73.

⁷² Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 592.

eriregulatsiooni ning seega pole võimalik ja korrektne rääkida ka maksukohustuste üleminekust. Maksukohustuste üleminek äriühingu jagunemise korral eraldumise teel on siiski veel hiljuti olnud kohtus vaidlusküsimuseks. Ringkonnakohus on kinnitanud, et jagunemise korral on tegemist üldõigusjärglusega ning maksukohustuste üleminek tuleneb ÄS § 447 lõikest 1 ja MKS § 35. Kohus mainis antud asjas, et MTA oleks pidanud MKS §-le 35 viitama küll juba varem kui alles vaideotsuses, kuid see ei mõjutanud asja lahendamist, kuivõrd MTA korralduses oli juba viidatud ÄS § 447 lõikele 1. Kohus selgitas, et kindlasti ei ole õige väide, et jagunemislepingust tulenevalt lähevad üle üksnes konkreetselt nimetatud õigused ja kohustused ning kui maksukohustuste üleandmist ei ole jagunemislepingus ega selle lisades eraldi nimetatud, jääb nimetatud kohustus jagunemise tulemusena jätkuvalt jagunevale äriühingule – ettevõtte jagunemine ei ole üksikõigusjärgluse, vaid on suhtes võlausaldajatega üldõigusjärgluse juhtum. Samuti selgitas kohus, et ühingu solidaarkohustust jagava äriühingu kohustus võlgnevus tasuda ei lõppe jaguneva ühingu registrist kustutamisega.⁷³

VÕS § 181 järgi ei kohaldata võlaõigusseaduse ettevõtte ülemineku regulatsiooni muuhulgas, kui ettevõtte üleminek toimub sundtäitmisel või pankrotimenetluses. Ettevõtte müügi korral täitemenetluses ettevõtte koosseisu kuuluvad kohustused kaasa ei tule, kuivõrd selleks puudub vastav õiguslik alus. Saab nõustuda erialakirjanduses välja tooduga, et täitemenetluses esineb ettevõtte müügi korral suur ettevõtte võlausaldajate kahjustamise ja ebavõrdse kohtlemise oht, kuivõrd täitemenetluse seadustik (TMS) ei reguleeri võlausaldajate kaitse küsimusi ning kohustuste ja lepingute ülemineku aluseid.⁷⁴ VÕS-i solidaarse vastutuse sätted ei kohaldu ning võlausaldajate nõuete eest vastutab vaid omandaja, ka seetõttu on võlausaldajate kaitse väiksem. Riigikohus on 2013. aastal välja toonud, et tuleb aga eristada vara müüki kohtutäituri kontrolli all (TMS § 102) muust müügist täitemenetluses.⁷⁵ Kui müüakse vara kohtutäituri kontrolli all, toimub vara müük võlaõigusseaduses ettenähtud korras (TMS § 102 lg 6), seega kohaldub VÕS-i ettevõtte ülemineku regulatsioon ning rakenduvad samuti samad (maksu)nõuete ülemineku põhimõtted, mis ka ettevõtte tehingulise ülemineku korral ning seega rakenduvad MKS § 37 ning ka käibemaksuseaduse⁷⁶ (KMS) § 4 lg 2 p 1. Täitemenetluses toimuva tavalise müügi korral ei kohaldu MKS § 37 (ega KMS § 4 lg 2 p 1). Seega on kohtupraktika käigus saanud selgeks, et sundtäitmise korral ei ole KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamine alati ühesugune. Niisiis, kui täitemenetluses müüakse ettevõtet, ei teki

⁷³ TrtRnKo 3-14-51315, p 15, 19, 22.

⁷⁴ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 593.

⁷⁵ RKHKo 3-3-1-25-13.

⁷⁶ Käibemaksuseadus. – RT I, 31.12.2015, 12.

käibemaksuseaduse tähenduses käivet, välja arvatud juhul, kui müük täitemenetluses toimub kohtutäituri kontrolli all – sellisel juhul käive tekib.

Ettevõtte müük pankrotimenetluses on võimalik (pankrotiseaduse § 141⁷⁷), kuid sellele ei rakendu võlaõigusseaduse tehingulise ülemineku regulatsioon.⁷⁸

Ettevõtte seaduse alusel ülemineku viisiks on ka ettevõtte üleminek pärimise läbi. Ettevõtte pärimisest rääkimise korral tuleb tähelepanelik olla, et läbisegi ei räägitaks ettevõtte (ehk majandusüksuse, mille läbi ettevõtja tegutseb) pärimisest ning osaluse pärimisest.

Pärandajaks PärS tähenduses saab olla ainult füüsiline isik. Seega saab ka ettevõtte pärandamisest rääkida vaid füüsilisest isikust pärandaja korral. Füüsiline isik, kellele kuulub ettevõtte, on füüsilisest isikust ettevõtja (FIE). Seega saab ettevõtte või selle osa pärandajaks PärS tähenduses olla ainult FIE. Vastavalt PärS-i § 5 lõikele 3 võib pärijaks aga olla füüsiline isik, kes pärandaja surma ajal on elus või juriidiline isik, kes sel ajal on olemas. Seega saab FIE pärandada ettevõtte nii füüsilisele isikule, teisele FIE-le või äriühingule.

Kuivõrd FIE ettevõtlus loetakse lõppenuks tema surmaga, loetakse FIE ettevõtluses kasutatud vara pärandaja isiklikuks varaks ning toimub selle pärandamine. Vastavalt pärimisõiguse põhimõttele lähevad kogumina üle pärandajale kuulunud nii õigused kui kohustused, seega lähevad üle ka maksukohustused, seejuures näiteks ka alles tekkida võivad maksukohustused ettevõtluse tuludelt. Kui FIE ettevõtluses kasutatud varade pärija jätkab nende varadega ettevõtte tegevust, ei too üleminek iseenesest maksustamist kaasa.⁷⁹ Nimelt TuMS vara võõrandamisest saadud kasu arvestamise reegli § 37 lõike 7 kohaselt ei loeta FIE ettevõtte hulka kuulunud vara pärandamist isikule, kes jätkab ettevõtte tegevust, isiklikku tarbimisse võtmiseks (ehk ei loeta, et vara hakatakse kasutama ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, mis aga toob teatavasti kaasa maksustamise).⁸⁰ Et FIE ettevõtluse varade pärandamisel ei kaasneks tulumaksukohustust, peab vara üleandmine toimuma niisiis äriregistrisse kantud FIE-le või äriühingule. Kui füüsiline isik soovib jätkata FIE ettevõtlust, on tal võimalik end

⁷⁷ Pankrotiseadus. – RT I, 30.12.2015, 34.

⁷⁸ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 592.

⁷⁹ Hiljuti on tehtud seonduvalt pärimise ja FIE-dega TuMS siiski väike, kuid põhimõtteline muudatus. 01.01.2015 TuMS-iga muudeti FIE-dele kehtinud maksustamist seoses teiselt FIE-lt vara pärimisega. Seni FIE ei pidanud oma ettevõtlustuluna näitama sellise vara müügihinda, mille ta oli saanud teiselt FIE-lt kas pärimise teel või lihtsalt vara üleandmise tulemusel saadud vara võõrandamisel. Seda põhimõtet aga muudeti. Seadusandja leidis, et vara üle võtnud FIE jaoks on selle vara soetamismaksumus null ja maksustamise neutraalsuse tagamiseks tuleb kogu müügi- või vahetustehingust saadud tulu lugeda tema ettevõtlustuluks. (Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse seletuskiri, viide 52, lk 25.)

⁸⁰ Selle kohta, kuidas toimub äriühingu tasandil pärimise teel saadud üksikute nõuete ja kohustuste maksustamine, vt käesoleva magistritöö peatükist 2.3.2.

äriregistris registreerida nii uue nimega, saades uue registrikoodi või tulenevalt ÄS § 8 lõikest 4 võib pärija edasi tegutseda senise FIE ärinime all. MTA on oma juhises selgitanud, et ettevõtjana äriregistris registreerimine (ja vajadusel ka käibemaksukohustuslaseks registreerimine) peaks toimuma pärandaja esimese surmakuu järel (juhised ei anna aga vastust olukordade kohta, kuidas käituda olukorras, kus toimub veel pärandi hoiumeetmete rakendamine). Samuti tuleb ettevõtlust jätkaval pärijal deklareerida pärandaja nimel ettevõtlustulu nende kalendrikuude eest, kui pärandaja oli elus, kuid deklareerimistähtaeg polnud veel saabunud, v.a juhul kui FIE abikaasa soovib esitada surnud abikaasaga ühise tuludeklaratsiooni.⁸¹ Käesoleva magistr töö esitamise seisuga on valminud MKS-i muutmise eelnõu, mis selgitab kohustuste täitmist sarnaselt kunagise sõnastusega jällegi *pärandaja nimel*. Muudatuste rakendumisel peaks olema selge, et kui näiteks jätkub käibemaksukohustuslasest FIE majandustegevus, on pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal FIE kohustuste täitmisel (näiteks arvete esitamine, maksudeklaratsioonide esitamine) kasutatavad pärandajast FIE koodid ja numbrid, kuigi paralleelselt märgitakse ka esitaja andmed (vt pikemalt magistr töö alapeatükk 2.3.1).⁸² Ettevõtte pärimise puhul on ühe probleemina käsitletud eeskätt keerukusi seoses ettevõtte pärandamisega just konkreetsetele isikutele, kuivõrd ettevõtte on vaid üks osa kogu üldpärandi hulgas. Kahjuks ei ole käesolevas töös võimalik nendel probleemidel pikemalt peatuda.⁸³ Kuivõrd FIE ettevõtluses kasutatud vara pärandatakse sarnaselt FIE muu varaga ning muu vara hulgas, on soovitatud notariaalselt vormistada muuhulgas ettevõtte varade üleandmine isikule, kes jätkab pärandaja ettevõtlusega.

Kui füüsilisest isikust pärija aga ettevõtlust ei jätkata ning FIE-st pärandaja on ettevõtluses kasutatud põhivara soetamismaksumuse eelnevalt ettevõtlustulust maha arvanud, loetakse selline vara pärimisel isiklikku tarbimisse võetuks pärast seda, kui ettevõtlustulule on lisatud selle vara turuhind (TuMS § 37 lg 4). Tõendatult hävinud või kadunud vara turuhinda ettevõtlustulule ei lisata. Pärast nimetatud toiminguid on vara pärimine pärijatele, kes

⁸¹ MTA juhend „Ettevõtte vara üleandmine või pärandamine isikule, kes jätkab FIE ettevõtte tegevust“ (viide 44).

⁸² FIE-de puhul võiks välja tuua veel järgmised paar põhimõtet. Nimelt rakendub põhimõte, et pärija ettevõttele kantakse näiteks edasi ettevõtluse tuludest suuremad kulud (kahju). Avansiliste maksetega seonduvalt kohalduvad regulatsioonid, et FIE surmaga lõppeb sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumise kohustus (sotsiaalmaksuseaduse § 9 lõike 5 järgi makstakse avansilisi makseid proportsionaalselt kuude arvuga, mille kestel isik oli registreeritud FIE-na). Tulumaksu avansiliste maksete tasumine toimub TuMS üldkorra järgi. FIE kustutamisel käibemaksukohustuslaste registrist rakendub KMS § 29 lõige 10, mille kohaselt registrist kustutamisel tasub maksukohustuslane käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Kui pärandi hooldaja või testamenditäitja müüb ettevõtluse vara, suurendab müügitud ettevõtlustulu ning käibemaksukohustuslasest FIE puhul jätkub kuni pärandvara vastuvõtmiseni tavakorras ka käibemaksuarvestus.

⁸³ Pikemalt on ettevõtte pärimise probleeme käsitletud Martin Tamme oma magistr töös (viide 62, lk 64-71).

ettevõtlust ei jätkata, maksuvaba. Pärijate poolt vara hilisema võõrandamise korral maksustatakse saadud kasu üldises TuMS korras.

3.2.2 Maksunõuete ja -kohustuste üleminek ettevõtte tehingulisel üleminekul

Ettevõtte tehingulise ülemineku aluseks võib olla praktikas kas müügileping, kinkileping või kasutusse andmise leping, samuti saab ettevõtte üleminek toimuda mitterahalise sissemakse tehingu tulemusena äriühingu kapitali.⁸⁴ Ettevõtte tehingulise ülemineku korral lähevad kohustused üle tulenevalt VÕS § 182 lõikest 2. Sätte järgi lähevad ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste üleminekuga omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused. MKS § 37 järgi lähevad ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud maksunõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, üle omandajale või valduse saajale vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule. Seega on nende kahe sätte abil antud alus maksunõuete üleminekuks ettevõtte tehingulise ülemineku korral. Lähemalt on ettevõtte tehingulise ülemineku regulatsiooni käsitletud töö järgmises alapeatükis.

Ettevõtte ülemineku korral juriidiliste isikute ühinemisel ja jagunemisel, võõrandamisel täitemenetluses ja pankrotimenetluses ning üleminekul pärimise korras osaleb mitmeid kontrollivaid pooli ja kaasneb formaalseid tegevusi (näiteks kohus, kohtutäitur, pankrotihaldur, notar, kaasneb registrikannete tegemine jne). Probleemaatilisem on seega pigem ettevõtte tehingulise ülemineku tuvastamine, eriti veel kui tegemist on ettevõtte osa üleminekuga ning seda üritatakse varjata.⁸⁵ VÕS § 180 lõike 1 kohaselt võib nimelt ettevõtte üleandja omandajaga sõlmitud lepinguga kohustuda andma omandajale üle ettevõtte.

⁸⁴ Ka ettevõtte üleandmise tehingule kohaldub siirdehindade regulatsioon, kui ettevõtte üleandmine toimub TuMS § 8 mõttes seotud isikute vahel. Siirdehind peab olema samaväärne mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu väärtusega ehk turuväärtusega. Kui siirdehind ei ole turuväärtuses, lähtutakse tulumaksu määramisel turuhinnast – erinevus siirdehinna ja turuväärtuse vahel maksustatakse TuMS § 14, 50 või 53 alusel. Kui ettevõtte üleandmine toimub näiteks kinketehinguga, arvutatakse tulumaks seega kogu tehingu määratud turuhinna pealt.

⁸⁵ Küsimus, kas üle läheb *ettevõtte* või *ettevõtte osa*, ei pruugi olla maksukohustuste ülemineku seisukohalt sugugi vähetähtis. Nimelt MKS § 37 kohaselt lähevad ettevõtte või selle osa ülemineku korral üle ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud maksunõuded ja -kohustused. Näiteks olukorras, kus ühele ettevõtjale kuulub mitu ettevõtet ning üle läheb neist vaid üks, läheksid selle põhimõtte järgi üle vaid ülemineva ettevõttega seotud maksukohustused. Väga selgelt vaid ühe ettevõttega seonduva maksukohustuse puhul ilmselt küsitavusi ei tohiks tekkida (näiteks mõnest konkreetsest lepingust tekkiv maksukohustus, mis üle läheb ja mis teenindas ainult üleminevat ning mitte teisi ettevõtja ettevõtteid, mida üle ei anta). Küll aga on ilmselt tegemist keerulise vaidlusega, kas ja kuidas võiks maksukohustusi osadeks jaotada olukorras, kus need ei pruugi nii selgelt just konkreetse ülemineva ettevõttega seonduda või veelgi keerukam on olukord, kus maksukohustusi tuleb seondada ettevõtte osa üleminekuga. Kuivõrd Riigikohus on selgitanud, et maksuhaldur peab täpselt tuvastama ettevõtte varakogumi, mille abil üleantav ettevõtte tegutses (RKHKo 3-3-1-6-12, p 10), peaks see nõue lihtsustama ka maksukohustuse täpsemat ja võimalikku osalist sidumist just konkreetse varakogumiga.

Lepingule ei ole seaduses seatud aga mingeid vorminõudeid, seega võib see olla ka suuline. On välja pakutud, et võimalusena ebamäärasuse kõrvaldamiseks võiks seadust täiendada ning kasutada näiteks võlausaldajate üleskutsemenetlust analoogiliselt äriühingu jagunemisele. Ettevõtte tehingulise ülemineku regulatsioon ei tohiks kaotada aga siiski oma eeliseid äriühingute jagunemise ees, milleks on eeskätt kohustuslike tähtaegade järgimise puudumine.⁸⁶ Siiski võib ka ettevõtte tehingulise ülemineku puhul olla tegelikult vajalik seadustest tulenevalt koostada mõned dokumendid.⁸⁷ VÕS § 182 lg 4 näeb ette, et ettevõtte omandaja peab võlausaldajatele viivitamata teatama kohustuste omandamisest, ettevõtte üleandja aga teatama võlgnikele nõuete loovutamisesest omandajale. VÕS ei näe aga ka siin ette selleks kohustuslikku kirjalikku vormi. Kohtupraktikast on läbi käinud ka seisukoht, et kui osapooled on viinud ettevõtte ülemineku läbi sellisel, et sellest ei jää maha mingeid kirjalikke lepinguid või dokumente, võib see viidata soovile ettevõtte üleminekut varjata.

3.3. Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku regulatsioon ja sellega seotud probleemid ettevõtte tehingulise ülemineku korral

3.3.1 Regulatsioon maksukorralduse seaduses

Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku ettevõtte või selle osa tehingulise ülemineku korral on sätestatud MKS §-s 37. Vastavalt sätte sõnastusele, ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral lähevad ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud MKS § 31 lõikes 1 nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, üle omandajale või valduse saajale vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule. MKS-i § 31 lõikes 1 nimetatud nõueteks on maksukohustus, kinnipidamiskohustus, tagastusnõue, vastutuskohustus ning kõrvalkohustus. Nende erinevate kohustuste ülemineku spetsiifikat oli lähemalt käsitletud käesoleva magistritöö alapeatükis 1.2.1.

MKS § 37 tuleb vaadata olemuslikult koos §-ga 38, mis jääb MKS-is võrreldes §-ga 37 hoopis seaduse järgmisse jakku (Kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest). MKS § 38 annab maksuhaldurile maksude kättesaamiseks lisagarantii, sätte sõnastuse järgi vastutab

⁸⁶ Tamme (viide 62), lk 90-91.

⁸⁷ Näiteks töölepingu seaduse (TLS § 113 lg 1) järgi esitavad ettevõtte üleandja ja omandaja kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis usaldusisikule või nende puudumisel töötajatele hiljemalt üks kuu enne ettevõtte üleminekut teatise ülemineku kohta. Kirjalikke tõendeid seoses töölepingutega seadus tegelikult ei nõua, TLS § 4 lg 4 põhimõtte kohaselt võivad töölepingud olla sõlmitud ka suuliselt. Küll aga peaks ettevõtte ülemineku kajastuma töötamise registris, kuivõrd tööd võimaldaval isikul lasub kohustus töötajate registreerimiseks (MKS § 25²).

ettevõtte või selle osa üleandnud isik maksuvõla tasumise eest solidaarselt ettevõtte omandajaga vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule. Siinkohal on seaduse sõnastus jäänud mitmes nüansis ebatäpseks. Nimelt kui MKS § 37 nimetab nii omandi kui *valduse* üleminekut, siis §-s 38 on unustatud mainida sätte kohaldumist samuti valduse ülemineku korral, kuigi iseenesest mõistetavalt on seadusandja seda silmas pidanud ka seal. Jätkuvalt on MKS § 38 sõnastus seaduses problemaatiline ka seetõttu, et sellest ei selgu, kas kohaldatakse VÕS-i ettevõtte ülemineku solidaarvastutuse erisätet (§ 183) või VÕS-i solidaarvastutuse üldsätteid.⁸⁸ Et kohaldub siiski VÕS § 183, kinnitab ka MKS seletuskiri.⁸⁹ Kohus on selgitanud solidaarvastutuse kehtimist ka pankrotimenetluses, nimelt kui võlausaldaja on oma nõude esialgse võlgniku ehk ettevõtte üleandja vastu esitanud ka pankrotimenetluses, saab ta siiski samal ajal esitada nõude ka ettevõtte väidetava omandaja kui solidaarvõlgniku vastu.⁹⁰ Samuti võiks välja tuua, et maksunõuete esitamine ettevõtte omandajale on võimalik ka juhul, kui nõue on esitatud peale seda, kui ettevõtte üleandja on äriregistrist juba kustutatud.⁹¹

3.3.2 Regulatsioon võlaõigusseaduses

MKS-i ettevõtte üleminekut puudutavad sätted § 37 ja § 38 teevad viite võlaõigusseadusele. Seega selle, millal tegelikult on tegemist ettevõtte tehingulise üleminekuga, peaks maksuhaldur justkui ära määratlema vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule. Kui ettevõtte üleminek on tsiviilõiguslikes raamides tuvastatud, on rakendatav MKS § 37 – üle läinuks saab lugeda ka maksunõudeid ja -kohustusi.

Ettevõtte üleminek on reguleeritud VÕS-i üldosas, 9. peatüki „Nõuete ja kohustuste üleminek“ viimases, neljandas jaos, § 180 kuni § 185.

VÕS-is on antud ettevõtte tunnuste kirjeldus (§ 180 lg 2) ning viide, et jaos sätestatud kohaldatakse ka ettevõtte osa üleminekule (käitis) (§ 185) ning et regulatsioon kohaldub ka ettevõtte kasutusse andmisel (§ 182 lg 5 ja § 183 lg 4). Samuti on esitatud jao kohaldamispiirangud – jaos sätestatud ei kohaldata ettevõtte üleminekule juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise puhul, samuti kui ettevõtte üleminek toimub seaduse alusel, eelkõige sundtäitmisel või pankrotimenetluses (§ 181). Samuti on jaos sätestatud õiguste ja kohustuste üleandmine (§ 182). Ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste üleminekul lähevad omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused. Seejuures

⁸⁸ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 605.

⁸⁹ MKS-i seletuskiri (viide 20), lk 73.

⁹⁰ TlnRnKo 2-08-1054.

⁹¹ TlnRnKo 3-11-2756.

on sätestatud, et võlausaldaja nõusolekut ei ole kohustuse üleminekuks vaja, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti (§ 182 lg 2). Saab välja tuua, et justnimelt viimane põhimõte on otseselt iseloomulik üldõigusjärglusele – VÕS-i kohustuste ülevõtmise üldpõhimõtte järgi läheb kohustus üle vaid tingimusel, et võlausaldaja sellega nõustub (§ 175). Reguleeritud on ka ettevõtte omandaja ja üleandja teavitamiskohustust – omandaja peab võlausaldajatele viivitamata teatama kohustuste omandamisest, üleandja aga teatama võlgnikele nõuete loovutamisest omandajale (§ 182 lõige 4). Ettevõtja üleandja vastutust reguleerib VÕS § 183. Enne ettevõtte üleminekut tekkinud kohustuste eest, mis on ülemineku ajaks muutunud sissenõutavaks või mis muutuvad sissenõutavaks viie aasta jooksul pärast üleminekut, vastutab üleandja võlausaldajate ees solidaarselt omandajaga. Nimetatud kohustustest tekkinud nõuete aegumistähtaeg on viis aastat ettevõtte üleminekust, kui mõnele neist nõuetest ei kehti lühem aegumistähtaeg (§ 183 lg 3). VÕS § 183 lõike 1 järgi eeldatakse, et omavahelises suhtes üleandjaga on kohustatud isikuks ettevõtte omandaja, seega on reguleeritud vaid tõendamiskoormus, kuid mitte üleandja ja omandaja omavahelised suhted muul moel. Omavaheliste suhete lahendamiseks kohaldub VÕS § 69 kord.

Ettevõtte üleminek oli enne VÕS-i kehtima hakkamist 01.07.2002 reguleeritud äriseadustikus. Peale VÕS-i kehtima hakkamist 01.07.2002 jäi äriseadustikku alles vaid ettevõtte mõiste ning viide, et ettevõtte üleminekul kohaldatakse võlaõigusseadust. 01.07.2009 kehtima hakanud ÄS-ist kaotati needki sätted, edaspidi sisaldas ettevõtte mõistet TsÜS § 66¹. Praegune VÕS-i ettevõtte ülemineku regulatsioon on äärmiselt sarnane kunagise ÄS-i regulatsiooniga. Töö autori arvates väärivad siinkohal käsitlemist mõningad nüansid, mis on täna kehtivas regulatsioonis võrreldes kunagisega muutunud.

Kohustuste ülemineku regulatsioon oli analoogne praegu VÕS-i § 182 lg-ga 2, praeguse regulatsiooni oluline sisuline erinevus on aga see, et erinevalt ÄS-i kunagisest regulatsioonist ei seostata ettevõtte üleminekut enam vaid olukordadega, kus asjad ja õigused või valdus läks omandajale või valduse saajale üle *tervikuna*. Tänapäevase kohtupraktika kohaselt ei pruugi ettevõtte üleminek toimuda korraga, vaid võib toimuda ka mitmete, erinevatel aegadel toimunud tehingute jadana.⁹²

Kunagine ÄS § 5 lõige 1 sätestas muuhulgas, et ettevõtte ei koosne mitte ainult asjadest, õigustest ja kohustustest, mis on määratud ettevõtte tegevuseks, vaid ka mis *peaksid olema määratud* ettevõtte tegevuseks. Analooget sõnastust hetkel kehtivast TsÜS-ist või VÕS-ist ei

⁹² Vutt (viide 64), lk 8; RKTko 3-2-1-82-10, p 12, 13; RKTko 3-2-1-41-11.

leia. MKS-i seletuskirjas on kunagisele regulatsioonile viidates välja toodud, et seega saavad ettevõtte ülemineku korral üle minna ka maksukohustused, mida ei ole määratud, kuid mis peaksid olema määratud.⁹³ Töö autor lisab, et mõistetavalt saab maksukohustuste määramine toimuda siiski vaid maksusumma määramise aegumistähtaegu arvesse võtvalt (MKS § 98).

Eestis kehtivat ettevõtte ülemineku regulatsiooni on nii mõnegi teise riigi regulatsiooniga võrreldes peetud võlausaldajatele üsna suurt kindlustunnet pakkuvaks. Eesti puhul on ka leitud, et ettevõtte omandaja piiranguteta vastutuse regulatsioon on omandajale põhjendamatult koormav ja on küsitav, kas võlausaldajaid ei ole mitte liialt kaitstud. Tänapäevase regulatsiooni kohaselt ettevõtte üleminekul võlausaldajate positsioon võrreldes olukorraga, kus ettevõtte üleminekut ei oleks toimunud, tegelikult suisa paraneb – võlausaldaja nõude täitmise eest vastutavad ühe võlgniku asemel kaks solidaarvõlgnikku ja seda kogu oma varaga.⁹⁴ Näiteks Austria tsiviilseadustikus on sätestatud, et üleandja vastutusest olenemata vastutab ettevõtte või vara omandaja nende ettevõttega seotud võlgade eest, millest ta teadis või teadma pidi, kuid ettevõtte omandaja vastutab siiski vaid ettevõtte väärtuse ulatuses.⁹⁵ Üleminevate kohustuste maht on erinevalt Eesti õigusest piiratud näiteks ka Ameerika Ühendriikides, kus vastutust ettevõtte üleminekul piiratakse tegeliku müügihinna või soetatud varade õiglase turuväärtusega.⁹⁶ Samuti võiks välja tuua, et Eesti regulatsiooni järgi enne ettevõtte üleminekut tekkinud kohustuste eest, mis on ülemineku ajaks muutunud sissenõutavaks või mis muutuvad sissenõutavaks viie aasta jooksul pärast üleminekut, vastutab üleandja võlausaldajate ees solidaarselt omandajaga (VÕS § 183 lg 1). Enamikes Euroopa Liidu riikides on vastutus pärast üleminekut piiratud 1-3 aastaga.⁹⁷

Samuti on välja toodud näiteks probleem selles osas, et ettevõtte *kasutaja* positsioon on ettevõtte ülemineku puhul oluliselt halvem võrreldes ettevõtte *omandaja* positsiooniga.⁹⁸

⁹³ MKS-i seletuskiri (viide 20), lk 73.

⁹⁴ Tamme (viide 62), lk 89.

⁹⁵ Vutt (viide 64), lk 4-5.

⁹⁶ Soom, A. Õiguskindlus ja ettevõtte ülemineku. Magistritöö – Tallinn, 2015, lk 61.

⁹⁷ Agu-Alekseitšik, A. Ettevõtte ülemineku maksuõiguses. Magistritöö – Tallinn, 2015, lk 51.

⁹⁸ Probleemist on pikemalt kirjutanud Martin Tamme. Ta toob välja, et ettevõtte kasutajale lähevad üle ettevõtte kasutusse andja õigused ja kohustused, kuid samas ei lähe talle üle õiguste omand. Üleandja võib õigused eraldi võõrandada ja sellega võib tekkida olukord, kus ettevõttesse kuuluvate õiguste võõrandamisel ettevõttesse kuuluvad kohustused (mis on üle läinud ettevõtte kasutajale) kaasa ei lähe, kuivõrd õiguste üleandja ning kohustuste kandja on eraldi isikud. Õiguste eraldi üleandmine võib aga tähendada reaalselt ohtu, et võlausaldajate nõuded võlgniku vastu võivad jääda rahuldamata – ettevõtte kasutusse andja kui kohustuste solidaarvõlgnik saab oma õigused võõrandada ning saadud raha ära kasutada, ettevõtte kasutajal võivad olla aga üksnes kohustused – ühelt poolt ettevõttesse kuuluvad kohustused ning teiselt poolt kohustused kasutusse antud asjade omanike ees. Erinevalt ettevõtte võõrandamise olukorrast ei ole ettevõtte kasutaja saanud kaasa õigusi, mille arvelt vastavaid kohustusi täita, kohustuste täitmine peab toimuma tema muude õiguste arvelt. Martin Tamme on leidnud, et

3.3.3 Regulatsioon käibemaksuseaduses

Kehtivas käibemaksuseaduses sisalduvad ettevõtte üleminekuga seotud käibemaksustamise aspektid § 4 lõike 2 punktis 1 ning § 29 lõikes 1.

KMS § 4 lõike 2 punkti 1 järgi ei teki käivet ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses. Seega, kui üle antakse ettevõtet moodustav üksikvara või varakogum, ei lisa ettevõtte üleandja käibemaksu ning tehing ei leia käibedeklaratsioonis kajastamist. Niisiis ei ole ka ettevõtja omandajal võimalik enda tasumisele kuuluva käibemaksusumma väljaarvutamisel maha arvata ettevõtte ostu sisendkäibemaksu (see puudus ostuarvel, kuna tegu ei olnud käibega). KMS § 4 lõike 2 punkt 1 tugineb VÕS §-des 180–185 sätestatud ettevõtte ülemineku regulatsioonile. Põhimõte tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 19, kus kasutatud ei ole küll ettevõtte ülemineku mõistet, vaid see on sõnastatud vara või selle osa üleandmisena tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena, mille puhul selle saaja loetakse üleandja õigusjärglaseks.⁹⁹ Siitnähtuvalt saab ettevõtte üleminek toimuda ka mitterahalise sissemakse läbi. Rahandusministeeriumi poolt koostatud käibemaksuseaduse kommentaaride järgi hõlmab säte nii ettevõtte või selle osa üleandmist mitterahalise sissemaksena kui ka näiteks ettevõtte või selle osa müüki, kuid ei hõlma ettevõtte üksiku vara üleandmist. Üksiku vara üleandmine on oma olemuselt kauba võõrandamine ning KMS kohaselt maksustatav käive, välja arvatud kui vara antakse üle seoses äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamisega.¹⁰⁰

Nagu eespool välja toodud, ei teki KMS § 4 lõike 2 punkti 1 kohaselt ettevõtte või selle osa üleandmisest käivet. Küll aga on nii ettevõtte müüjal kui ostjal võimalus KMS § 29 lõikest 1 tulenevalt enda tasutava käibemaksusumma väljaarvutamisel maha arvata nende soetatud kaupade või teenuste sisendkäibemaks, mida kasutati ettevõtte üleandmise/vastuvõtmise tarbeks. Siinkohal saab välja tuua, et ka seonduvate kaupade või teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamine on olnud töö autorile veidi üllatavalt vaidlusküsimuseks, kuigi KMS § 29 lõike

muutmaks ettevõtte kasutusse andmise regulatsioon atraktiivsemaks, peaksid ettevõtte kasutusse andmisel üle minema vaid kohustused, mis seonduvad ettevõtte majandamisega alates ettevõtte kasutusse andmise hetkest. Sarnaselt peaks olema piiratud ka maksukohustuste üleminek. Ettevõtte valduse saaja peaks vastutama vaid maksukohustuste eest, mis on tekkinud pärast ettevõtte valduse saamist tema tegevuse või tegevusetuse ja ettevõtte koosseisu kuuluvate töölepingute täitmise tulemusena. (Tamme, viide 62, lk 74-76).

⁹⁹ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

¹⁰⁰ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. november 2015. – Arvutivõrgus: http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_11_2015.pdf (27.03.2016), lk 28.

1 sõnastus on töö autori arvates selles küsimuses sõnaselge.¹⁰¹ Nimelt on maksuhaldur veel 2013. aastal ühes vaidluses asunud seisukohale, et kuna vaidlusaluse ostu-müügitehingu puhul oli tegemist tehinguga, mille puhul käivet ei teki (ettevõtte üleminekuga), siis ka selle tehingu teostamiseks tehtud kulutuste osas (antud juhul notarikulud) puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Kohtud siiski viitasid, et sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine ei ole asjakohane.¹⁰²

3.4 Ettevõtte ja ettevõtte ülemineku mõisted

3.4.1 Üldine ülevaade ettevõtte ja ettevõtte ülemineku mõistetest

Ettevõtte mõiste Eesti õiguses annab TsÜS § 66¹. Selle järgi on ettevõtte majandusüksus, mille kaudu isik (seega nii füüsiline kui juriidiline isik) tegutseb. TSÜS-i kommentaarides on selgitatud, et ettevõtte on teatud otstarbeks mõeldud varakogum. Ettevõtte määratluse järgi peaks ettevõtte olema selline varakogum, mille kaudu saab ettevõtja majandustegevust läbi viia. Seega on ettevõtte sellistest õigustest ja kohustustest koosnev varakogum, millesse kuuluvad teatud majandustegevuse läbiviimiseks vajalikud asjad ja õigused ning kohustused.¹⁰³ Riigikohus on leidnud, et ettevõttena ei ole võimalik käsitada varakogumit, mis ei osale majandustegevuses. Seda isegi juhul, kui tegemist on äriühingu ainukese varaga.¹⁰⁴ Riigikohus on leidnud ka, et majandustegevusena ei saa käsitada mitte igasugust tulu saamisele orienteeritud tegevust, näiteks kapitalitulu ehk n-ö passiivse tulu teenimist.¹⁰⁵

VÕS § 180 lg 2 esitab aga ettevõtte tunnuste kirjelduse – ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. On ka selgitatud, et ettevõtte koosseisu kuuluvaks tuleb lugeda kõik kauba saamiseks (sh vajadusel valmistamiseks) või teenuse osutamiseks vajalikud õigused ja kohustused. Ettevõtte koosseisu tuvastamisel tuleb lähtuda õiguste ja kohustuste omavahelise majandusliku seotuse pigem laiendavast tõlgendamisest – väär on lähenemine, kus õiguste või kohustuste kuulumisel ettevõttesse hinnatakse seda, kas ettevõtte saaks

¹⁰¹ KMS § 29 (1) Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil käesoleva seaduse § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud (§ 16), tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks.

¹⁰² RKHKo 3-3-1-25-13, p 21, 24.

¹⁰³ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne (viide 4), lk 214.

¹⁰⁴ RKHKo 3-3-1-85-12, p 15.

¹⁰⁵ RKKKo 3-1-1-108-12, p 17 ja 19.

põhimõtteliselt ka ilma selle õiguse või kohustuseta toimida.¹⁰⁶ Riigikohus on ka märkinud, et Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2001/23/EÜ mõttes on üleminekuga tegemist juhul, kui üle läheb identiteeti säilitav majandusüksus, mis tähendab ressursside organiseeritud koondamist, mille eesmärk on majandustegevus põhi- või kõrvaltegevusena (direktiivi art 1 lg 1 punkt b). Euroopa Kohus on selgitanud, et viidatud art 1 lg 1 punkte a) ja b) tuleb tõlgendada nii, et need on kohaldatavad ka olukorras, kus üleantud ettevõtte või ettevõtte osa ei säilita oma organisatsioonilist iseseisvust, tingimusel, et erinevate üleantud tootmiselementide vahel on säilinud funktsionaalne side, mis võimaldab omandajal neid elemente kasutada samasuguseks või analoogiliseks majandustegevuseks.¹⁰⁷

Euroopa Liidu õigusaktidest ühtset ettevõtte mõistet ei leia. Euroopa Liidu töötajate õiguste kaitse direktiivi 2001/23/EÜ artikli 1 lõike 1 punkti b järgi näiteks tähendab majandusüksus ressursside organiseeritud koondatust majandustegevuse elluviimise eesmärgil. Üksuse mõiste tähendab seega inimeste ja vara organiseeritud kogumit, mis võimaldab konkreetse eesmärgiga majandustegevust. Euroopa Kohtu praktikas on ettevõtteks loetud ka mittetulundusühingud ja sihtasutused ning välistatud ettevõtteks vaid üksused, mille ainus eesmärk on avaliku võimu teostamine.¹⁰⁸

Kokkuvõttes toob töö autor ettevõtte mõiste kohta välja, et õiguskirjanduses ja kohtupraktikas jääb *ettevõtte* mõiste juures kõlama eeskätt aktiivse tegutsemise moment, majandustegevuse läbiviimine.

Mis puudutab aga *ettevõtte ülemineku* mõiste sisustamist, siis Riigikohus on korduvalt, seejuures esmakordselt aastal 2011, ettevõtte üleminekut puudutavates vaidlustes toonud välja järgnevad üheksa kriteeriumit, mida muuhulgas tuleks ettevõtte ülemineku tuvastamisel arvestada:¹⁰⁹

- ettevõtte tüüp;
- kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
- immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
- kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
- üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;

¹⁰⁶ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 589-590.

¹⁰⁷ RKHKo 3-3-1-6-12, p 11.

¹⁰⁸ EKo 06.09.2011, C-108/10, Scattolon.

¹⁰⁹ Näiteks lahendid: RKHKo 3-3-1-20-11; RKHKo 3-3-1-6-12 ; RKHKo 3-3-1-1-13.

- majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
- nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
- ettevõtja omandaja varasem tegevus;
- üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.

Nimetatud kriteeriumid põhinevad suuresti kunagises Euroopa Kohtu lahendis välja toodud kriteeriumidele.¹¹⁰ Riigikohus on oma 2013. aasta analüüsis leidnud, et Riigikohtu poolt nimetatud üheksa kriteeriumi on vähemasti haldusasjade lahendamisel kohtute poolt üldiselt omaks võetud.¹¹¹ Euroopa Kohus on korduvalt nende kriteeriumide puhul ka rõhutanud põhimõtet, et neid kriteeriume tuleb hinnata kogumis muude asjaoludega.¹¹² Seda asjaolu on erinevates otsustes rõhutanud ka Riigikohus.¹¹³ Euroopa Kohtu praktikat kokku võttes on tõdetud, et kõige olulisem on see, et kõik ettevõtte ülemineku kriteeriumid on üksikfaktorid, mida tuleb hinnata nende koosmõjus.¹¹⁴ Magistritöö autor leiab, et 2014. aasta kevadel Riigikohtu poolt tehtud lahend aga lõi sellise põhimõtte praktilise rakendamise võimaluse teataval määral kõikuma, kuivõrd Riigikohus rõhutas oma lahendis korduvalt, et tugineda tuleb siiski konkreetsetele tõenditele ning vähendas sellega oluliselt maksuhalduri tulevase võimalusi lugeda asjaolud tõendatuks vaid selle põhjal, et see tõendite kogumis nii võib tunduda.¹¹⁵

Kui hakata nimetatud kriteeriume lähemalt vaatama, siis selgub, et mitmeid nendest kriteeriumidest ei ole ei Euroopa Kohus ega Eesti kohtud kuigi põhjalikult analüüsinud. Siiski on Riigikohus kriteeriumide kohta mitmeid olulisi seisukohti avaldanud. Näiteks on Riigikohus öelnud, et kriteeriumitel võib eri tüüpi ettevõtete puhul olla erinev kaal.¹¹⁶ Hilisemas praktikas on kriteeriume tulenevalt asjaoludest lisandunud, näiteks on paaris vaidluses ettevõtte ülemineku tunnusena käsitletud ka ettevõtte üleandja ja omandaja käivate sarnasust.¹¹⁷ Riigikohus on ka selgitanud, et ettevõtte ülemineku puhul ei pruugi vara üle minna tingimata korraga ja ühe tehinguga.¹¹⁸ Viimane olukord tekitab seejuures keerulise küsimuse ettevõtte ülemineku hetke määratlemise kohta.¹¹⁹ Varade osas on Riigikohus asunud

¹¹⁰ EKo 18.09.1986, C-24/85, Jozef Maria Antonius Spijkers.

¹¹¹ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 17.

¹¹² Näiteks EKo 27.11.2003, C-497/01, Zita Modes Sarl; EKo 12.02.2009, C-466/07, Dietmar Klarenberg.

¹¹³ Näiteks RKHKo 3-3-1-6-12, RKTko 3-2-1-82-10.

¹¹⁴ Vutt (viide 64), lk 11.

¹¹⁵ RKHKo 3-3-1-55-13.

¹¹⁶ RKHKo 3-3-1-20-11, p 11.

¹¹⁷ RKHKo 3-3-1-1-13, p 15.

¹¹⁸ RKTko 3-2-1-82-10, p 13.

¹¹⁹ Ettevõtte ülemineku täpse hetke määratlemine on oluline nii intressiarvestuse kui aegumistähtaegade, samuti solidaarse vastutuse tekkimise seisukohalt. Leitud on, et tuleb lähtuda majandustegevuse faktilisest üleminekust

seisukohale, et üle peab minema just ettevõtte majandustegevusega seotud vara¹²⁰, samuti ei pea üleandja olema varade omanik, vaid võib üle anda ka kasutusõiguse.¹²¹ Kliendi- ja hankijasuhete jätkuvuse kriteeriumi kohta ettevõtte ülemineku tunnuseks selgitas Riigikohus, et kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus ei pruugi ettevõtte ülemineku kasuks rääkida turusituatsioonis, kus ettevõttel võibki olla võimalus antud turul lepingute sõlmimiseks vaid üksikute tarnijatega.¹²² Töö autor toob välja, et mitmeid olulisi ja huvitavaid näiteid kohtute poolt välja öeldud seisukohtadest ettevõtte üleminekul seoses saaks tuua veelgi, kuid sellele ei ole käesolevas magistritöös otseselt keskendutud.

Riigikohus on oma 2013. aastal koostatud ettevõtte ülemineku puudutavas kohtupraktika analüüsis välja toonud, et ettevõtte ülemineku kriteeriumide kasutamise osas on halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikas ühiseid jooni.¹²³ Viidatud üheksast klassikalisest kriteeriumist on Riigikohtu haldus- ja tsiviilkolleegium kõige enam tähelepanu pööranud ettevõtte ülemineku tuvastamisel kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminekule ning ettevõtte üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasusele. Halduskolleegium on lisaks kahele nimetatule kasutanud ettevõtte ülemineku tuvastamisel juhtorganite liikmete ja omanike (osanikud, aktsionärid) ringi kattuvuse tunnust. Ettevõtte tüüpi ja ettevõtte omandaja varasemat tegevust ei ole kriteeriumina kasutanud ei haldus- ega tsiviilkolleegium.¹²⁴

Ettevõtte ja ettevõtte ülemineku mõistete kohta on läbi aegade tehtud kriitikat, leitud on, et mõisted on ebamäärased, otsitud on isegi vastuolu põhiseadusega. Töö autor leiab, et *ettevõtte ja ettevõtte ülemineku* mõisteid saab käsitleda kui määratlemata õigusmõisteid. Riigikohtu selgituse järgi on määratlemata õigusmõiste õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale. Kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda

ja ka hetkest, millal on üle antud olulised vahendid ja ülemineku tagasi pöörata ei saa või olukorras kus tegevus oli vahepeal katkenud, siis hetkest, millal on tegevusega taas alustatud (Vutt, viide 60, lk 9.) Õiguskirjanduses on välja toodud, et tuleks hinnata, millisel ajahetkel oli üle antud piisavalt õigusi ja lepinguid, et ettevõtet seni omanud ettevõtja senine tegevus ettevõtte kaudu ei olnud enam sisuliselt võimalik või oli äärmiselt raskendatud ning ettevõtte omandanud ettevõtjal oli võimalus üleantud õiguste ja lepingutega jätkata ettevõtte senist tegevust (Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 596.) Riigikohus on leidnud, et tuleb hinnata, kas omandajal on varakogumit võimalik kasutada samasuguseks või analoogiliseks majandustegevuseks või mitte. Käesoleva töö autor kõhkleb aga Riigikohtu seisukohas, et seejuures tuleb ka hinnata, kas tegelikult selline kasutamine toimus või mitte (RKHKo 3-3-1-6-12, p 12.) Töö autor leiab, et tegeliku kasutamise vältimine võib olla teadlik, jätmaks muljet, et ülemineku ei ole toimunud.

¹²⁰ RKTko 3-2-1-113-11, p 47; RKTko 3-2-1-129-11, p 11.

¹²¹ RKHko 3-3-1-55-13, p 36.

¹²² RKHko 3-3-1-55-13, p 47.

¹²³ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 25.

¹²⁴ Leppik, Lillsaar (viide 66), lk 14.

sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil.¹²⁵ Töö autor leiab, et juba *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistetes endisse on olemuslikult sisse kirjutatud, et ettevõtte ja selle ülemineku tuvastamine võib olla erinevates olukordades erinev. Määratlemata õigusmõisted esinevad igas nüüdisaegses õiguskorras, nende paratamatus tuleneb elulisest vajadusest siduda õigusjärelm tunnusega, mida ei ole võimalik või otstarbekas konkreetselt kirjeldada.¹²⁶ Riigikohtu halduskolleegium on rõhutanud määratlemata õigusmõiste rakendamisel tavapärasest põhjalikuma sisulise põhjenduse vajalikkust, mis võimaldaks haldusakti adressaadil mõista akti sisu ning kohtul kontrollida, kas määratlemata õigusmõisteid sisustati haldusakti andmisel mõistlikult.¹²⁷ Mida üldisem on õigusmõiste, seda üksikasjalikum peab olema normi alusel tehtud põhiõigust riivava otsuse põhjendus.¹²⁸ On välja toodud, et ka teistes riikides on avatud ettevõtte ülemineku kriteeriumide kataloog valdavalt antud väljaspool õigustloovat akti.¹²⁹

3.4.2 Ettevõtte ja ettevõtte ülemineku mõistete eripära maksuõiguse kontekstis

Leidmaks, mis on *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõiste eripärad just maksuõiguse kontekstis, on võimalik võrrelda neid mõisteid eraõiguse ja avaliku õiguse taustsüsteemi arvestades. Samuti on võimalik eristada erinevaid *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistete nüansse erinevates olukordades maksuõiguse siseselt. Rääkida laialt „maksuõiguslikust“ *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistest on käesoleva magistritöö autori arvates ebatäpne. Maksuõiguse kontekstis võiks küsida, kas saaks eristada *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistet MKS-i ning KMS-i erinevaid eesmärke silmas pidades.

Mis puutub *ettevõtte* mõistesse maksuõiguse kontekstis kõige üldisemalt, siis saab välja tuua, et OECD mudellepingu artikli 3 lõike 1 punktis c on ettevõtte mõiste äärmiselt üldine – selle järgi kasutatakse mõistet „ettevõtte“ mistahes äritegevuse läbiviimise kohta.¹³⁰ Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 aga sätestab, et majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Maksu- ja Tolliamet on näiteks

¹²⁵ RKHKo 3-4-1-5-05, p 16.

¹²⁶ Merusk, K (juhtivautor). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm vlj. § 3 komm. Arvutivõrgus: www.pohiseadus.ee. (27.03.2016).

¹²⁷ RKHKo 3-3-1-66-03, p 22.

¹²⁸ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm vlj. § 3 komm. (viide 126).

¹²⁹ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 19.

¹³⁰ Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital. – Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (27.03.2016).

informeerinud maksumaksjaid, et ettevõtte on asjade ja õiguste kogum, mis võimaldab ettevõtjal teenida tulu kogumi koostoimest. Ettevõtte puhul on tegemist varaga (sh immateriaalne), mis kogumis teostab ning täidab kindlat majanduslikku eesmärki. Oluline on tuvastada funktsioneeriva üksuse/terviku üleminek, mis säilitab oma identiteedi ja võimaldab jätkata majanduslikku pea- või kõrvaltegevust.¹³¹

Alljärgnevas alapeatükis on püütud vastata küsimusele, kas *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisteid on eraõiguses ja avalikus õiguses sisustatud pigem sarnaselt või erinevalt. Seejärel on aga analüüsitud *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisteid maksuõiguse kontekstis kitsamalt, selgitatud on erisusi MKS-i ning KMS-i kontekstis.

Nagu eespool ka viidatud, kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil. Kuna juhiseid *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* määratlemise kohta seadusandja ei ole andnud, on töö autori hinnangul seda olulisem hindamisel, mis võiks olla *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõiste eripära justnimelt maksuõiguse kontekstis, kasutada eesmärgipõhist lähenemist. Selline käsitlus on esitatud järgnevas alapeatükis.

3.5 Ettevõtte ülemineku regulatsioonide erinevad eesmärgid

3.5.1 Ettevõtte ülemineku võrdlus maksuõiguses ja eraõiguses

Maksuõigusliku ja eraõigusliku ettevõtte ülemineku regulatsiooni kattuvus seisneb asjaolus, et mõlemal juhul on eesmärgiks tagada, et vara ei liiguks minema ilma kohustusteta (ükskõik, kas see kohustus on riigi või lepingulise võlausaldaja ees).¹³² Seega on põhieesmärgiks võlausaldajate kaitse. MKS-i ja maksuseaduste kõige laiem põhieesmärk on riigile maksutulude saamise tagamine. MKS § 35 kuni § 38 detailsem praktiline eesmärk on kaitsta riiklikku võlausaldajat selle eest, et võlgnikust isiku (nii füüsilise kui juriidilise isiku) vara ülemineku korral teisele isikule (kas pärimise või ettevõtte ülemineku käigus) ei kaotaks riik oma võimalust tekkinud maksunõudeid sisse nõuda. Maksuõiguslikul ja eraõiguslikul ettevõtte ülemineku regulatsioonil on ühine eesmärk tagada ka ettevõtteks käsitletava õiguste ja kohustuste kogumi üleandmise lihtsus. Maksuõiguse kontekstis on silmas peetud maksustamise lihtsust, selle eesmärgi väljenduseks on KMS § 4 lg 2 p 1.

¹³¹ MTA juhend „Võlgade tasumise solidaarsus ning kolmanda isiku vastutus“ (viide 68).

¹³² Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 6.

Eraõiguse puhul on sageli välja toodud tööõiguse spetsiifilist eesmärki seondvalt ettevõtte üleminekuga võrreldes teiste õigusharudega. Tööõiguses on silmas peetud eeskätt töötajate kui nõrgema poole kaitset, samuti rõhutatakse tööõiguse puhul suurt avaliku huvi olemasolu, eesmärkideks on võimalikult kõrge tööhõive tagamine, tõhusam sotsiaalkindlustus ja selle kõige kaudu omakorda ka muidugi maksude laekumine. Töö autor tooks välja, et tegelikult ei ole ka töötaja näol tegemist ei kellegi muuga kui ettevõtte võlausaldaajaga, seega saab ka tööõiguse puhul öelda, et ettevõtte ülemineku regulatsioon peab kaitsma eeskätt võlausaldaajate huve. Töölepingus sisalduvad töötaja õigused tööandja suhtes, mis ettevõtte ülemineku korral üle lähevad. Töölepingu seaduse¹³³ (TLS) § 112 lõike 1 järgi lähevad töölepingud muutumatul kujul üle ettevõtte omandajale vastavalt võlaõigusseadusele, kui ettevõtte jätkab sama või sarnast majandustegevust.¹³⁴ Kuigi VÕS § 181 järgi ei kohaldata ettevõtte ülemineku regulatsiooni juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise puhul, samuti kui ettevõtte üleminek toimub seaduse alusel, siis töölepingud lähevad üle ka nendel juhtudel. VÕS § 182 lõike 2 järgi lähevad ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste ülemineku omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused, seega ka töölepingutest tulenevad kohustused ettevõtte töötajate suhtes. (Seejuures on selge, et kui töölepingud lähevad üle, läheb üle ka TLS § 29 lõikes 3 sätestatud tööandja kohustus, et töötajaga kokkulepitud töötasust arvestatakse maha seaduses ettenähtud maksud ja maksed ning üle lähevad maksuseadustest tulenevad töötasu maksude deklareerimise ja tasumise kohustused).

Sarnaselt varasemalt teemat käsitlenud autoritega on ka töö autor arvamusel, et tööõiguse kontekstis peaks võrreldes muude õigusharudega olema *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõiste käsitletud võimalikult laialt, tagamaks töötajate kaitset. Töö autor leiab, et kuivõrd määratlemata õigusmõistete puhul eksisteerib teatav ebaselgus ja ebakindlus, siis kahtluse korral tuleks rakendada töötajate kasuks tõlgendamise põhimõtet (*in dubio pro labore*). Ka Riigikohus on eristanud tööõiguslikku õigusjärglust, viidates kuni 1.05.2004 kehtinud töölepingu seaduse sõnastusele, mille järgi ettevõtte, asutuse või muu organisatsiooni reorganiseerimine, alluvuse, omaniku või omandivormi muutumine või ettevõtte üleminek ei

¹³³ Töölepingu seadus. – RT I, 12.07.2014, 146.

¹³⁴ Käesoleva töö autori hinnangul puudub TLS-is toodud täpsustusel, et töölepingud lähevad üle vaid juhul, kui ettevõtte jätkab sama või sarnast majandustegevust, sisu. Selle küsitavust on välja toodud ka varem Riigikohtu analüüsis. (Vutt, viide 64, lk 9). Ettevõtte ülemineku tuvastamise praktikas ei ole sarnase majandustegevusega jätkamine tingimata ettevõtte ülemineku tunnuseks ning seega saaks sellise tingimuse seadmine olla seda küsitavam tööõiguse kontekstis, kus ettevõtte üleminekut peaks töötajate kaitse eesmärgil tõlgendama veel kõige laiemalt.

lõpeta töölepingut.¹³⁵ On selge, et mitte kõik loetletud juhud ei oma tähendust näiteks maksuõigusliku õigusjärgluse seisukohalt.

Muude tsiviilõiguse harude puhul ei nõustu töö autor arvamusega, et tsiviilõiguse ja maksuõiguse kontekstis tuleks ettevõtte ülemineku kriteeriume sisustada alati tingimata erinevalt.¹³⁶ Vähemasti ei jaga autor seisukohta, et olukorras, kus ettevõtte ülemineku tuvastamisel ei lähtuta kriteeriumite rakendamisel konkreetse õigusharu eesmärkidest, on põhimõtteliselt tegu õiguskindluse põhimõtte rikkumisega.¹³⁷ Töö autor leiab, et erinev käsitus eri õigusharudes on pigem *võimalus*, mitte aga tingimata *kohustus*. Sellisele seisukohale on asunud oma analüüsis tegelikult ka Riigikohus, leides et ettevõtte ülemineku tuvastatakse kriteeriumide kogumi ja nende koosmõju kaudu. Kohus selgitas, et ettevõtte ülemineku kriteeriumide universaalset kataloogi anda ei ole võimalik. Seega ei ole formaalset takistust, et ettevõtte ülemineku tuvastamisel maksuõigussuhtes rõhuda ühtede kriteeriumide (nende kogumi koosmõju) hindamisele ning eraõigussuhtes keskenduda teistele kriteeriumidele. Selline lähenemine ei oleks uudne, kuna ettevõtte ülemineku tuvastamisel juba eristatakse prioriteetseid ja teisejärgulisi kriteeriume. Viimast olenevalt vaidluse olemusest. Euroopa Kohus on seisukohal, et eri kriteeriumidel on erinev kaal ja kohus peab erinevusega arvestama. Lisaks on kõik kriteeriumid üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid.¹³⁸ Riigikohus on püstitanud näiteks ka küsimuse, kas EL direktiivi 2001/23/EÜ, mille eesmärgiks on kaitsta töötajate õigusi ettevõtte ülemineku olukorras, on korrektne kasutada siseriiklikus õiguses käibemaksukohustuse kindlaksmääramisel. Eesti kohtupraktikas on viidatud ettevõtte ülemineku kindlakstegemisel ka maksuvaidluste lahendamisel direktiivist tulenevatele kriteeriumitele ning sellekohasele Euroopa Kohtu praktikale. Riigikohus on analüüsis leidnud, et kuigi ühelt poolt on see problemaatiline, kuivõrd ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärgid nii maksuõiguses, tööõiguses kui ka võlaõiguses on erinevad, kuid teiselt poolt on direktiivi kohaldamine õigustatav sellega, et ettevõtte ülemineku kriteeriumeid ja nende hindamist ei ole sätestatud teistes allikates. Kohtupraktika võimaldab erinevate kriteeriumide hindamisel paindlikkust ja maksuõiguses saab sellega arvestada.¹³⁹ Töö autor jääb seisukohale, et ettevõtte ülemineku kriteeriume tuleb rakendada vastavalt vaidluse asjaoludele ning eraõigusliku ja maksuõigusliku kaasuse puhul

¹³⁵ RKTko 3-2-1-103-06, p 12.

¹³⁶ Soom (viide 96), lk 18.

¹³⁷ Soom (viide 96), lk 60.

¹³⁸ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 23.

¹³⁹ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 24.

võivad olla rakendatavad ka täiesti samad ülemineku kriteeriumid, kuid see iseenesest ei tähenda, et tegemist oleks õiguskindluse rikkumisega.

3.5.2 Ettevõtte ülemineku võrdlus maksukorralduse seaduses ja käibemaksuseaduses

Võib esitada küsimuse, kas on võimalik eristada erinevaid *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisteid maksuõiguse siseselt, MKS-i ja KMS-i eesmärgi kõrvutades.

KMS-i mitmete eesmärkide hulgas on muuhulgas määratleda kõik juhtumid, millal tekib käive ning anda riigile alus käibemaksu kokku kogumiseks ning tagada, et ettevõtjatevaheline konkurents ei saaks moonutatud. Konkreetsemalt on KMS-i eesmärk seoses ettevõtte üleminekuga selgitada, kas tegemist võis olla tehinguga, mille puhul on tekkinud käive või oli tegemist ettevõtte üleminekuga, mille puhul käivet ei teki. KMS-i eesmärk on võimaliku uue õige maksuobjekti tuvastamine. MKS-i ettevõtte ülemineku regulatsiooni põhieesmärk on seotud aga juba olemasoleva maksukohustusega ning selle sissenõudmisega. Seega on MKS-i ja KMS-i eesmärgid iseloomult erinevad. Võib esitada küsimuse, kas MKS-i kontekstis on põhjust *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistet määratleda laiemalt võrreldes KMS-i kontekstiga. Praktikast on nimetatud seadused aga omavahel ettevõtte üleminekuga seonduvalt sedavõrd tihedalt seotud, et keeruline kui mitte võimatu on rääkida erinevast liginemisest *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* määratlemisel. Ettevõtte ülemineku tuvastamine või mittetuvastamine MKS-i eesmärkide täitmiseks lihtsalt toob kaasa KMS-is sätestatud vastava maksustamise kohaldumise. Millised on KMS-i eesmärgid ning probleemid seonduvalt ettevõtte üleminekuga, on käsitletud alljärgnevas alapeatükis.

3.5.3 Probleeme ettevõtte üleminekuga käibemaksuseaduse kontekstis

Nagu eespool juba välja toodud, on KMS-i eesmärkide hulgas muuhulgas määratleda kõik juhtumid, millal tekib käive ning anda riigile alus käibemaksu kokku kogumiseks ning tagada, et ettevõtjatevaheline konkurents ei saaks moonutatud. Konkreetsemalt on KMS eesmärk seoses ettevõtte üleminekuga selgitada, kas tegemist võis olla tehinguga, mille puhul on tekkinud käive või oli tegemist ettevõtte üleminekuga, mille puhul käivet ei teki. Saab välja tuua, et nimetatud eesmärkide täitmine seonduvalt ettevõtte ülemineku regulatsiooniga ongi osutunud mitmes aspektis problemaatiliseks ning alljärgnevalt on nimetatud probleeme käsitletud.

Ettevõtte mõiste puhul on KMS-i kontekstis leidnud käsitlemist *tulu* teenimise tunnus. Kui MTA näiteks on informeerinud maksumaksjaid, et ettevõtte on asjade ja õiguste kogum, mis võimaldab ettevõtjal teenida tulu kogumi koostoimest¹⁴⁰, siis Riigikohus on lisaks leidnud, et ettevõtte mõiste eripära just käibemaksuseaduse kontekstis on näiteks see, et vaid passiivse kapitalitulu teenimist kinnistu kasutusse andmiselt ei saa vaadelda majandustegevusena, mis võiks anda aluse pidada kinnistut majandusüksuseks. Sellise üksuse puhul ei saa rääkida ettevõtte üleminekust ning seega ei teki käivet. Riigikohus selgitas, et ettevõtte TsÜS § 66¹ ja ka KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses ei saa käsitada pelgalt varakogumit, mida ei kasutata majandustegevuseks ja millel puudub seega ka ettevõtte identiteet. Seda isegi mitte juhul, kui tegemist on ettevõtja ainukese varaga. Kohus leidis, et juba TsÜS §-s 66¹ ettevõtte mõiste defineerimisel kasutatud terminid "majandusüksus" ja "tegutseb", samuti VÕS § 180 lg-s 2 nimetatud "majandamine" viitavad sellele, et ettevõtte mõiste on lahutamatu seotud majandustegevusega. Seejuures ei saa majandustegevusena käsitada mitte igasugust tulu saamisele orienteeritud tegevust. Kinnisasi, mis majandusüksuse identiteeti ei kanna, ettevõtet ei moodusta.¹⁴¹ Kindlasti võinuks kohus samas olukorras sarnast passiivse kapitalitulu teenimist kinnistu kasutusse andmisel käsitleda ettevõtte üleminekuna aga tööõiguse kontekstis.

Küsimus aktiivse tulu teenimise nüansist ja seosest *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistetega seondub ka küsimusega, mis organisatsioonide tüübid üldse võiksid kvalifitseeruda *ettevõtteks* KMS-i kontekstis. Töö autor ei nõustu seisukohaga, et KMS-i kontekstis ei ole ettevõtte mõistega hõlmatud sihtasutused (SA) ja mittetulundusühingud (MTÜ) (ilmselgelt on MTÜ-d ja SA-d vajadusel *ettevõtte* mõistega hõlmatud näiteks tööõiguse kontekstis).¹⁴² Töö autor toob välja, et MTÜ-del ja SA-del on lisatulude teenimine võimalik ning lubatud, piiratud on vaid nende tulude kasutamine (see on lubatud vaid põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks). Kui nimetatud organisatsioonide käive selliste lisatulude teenimiselt ületab käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära, peavad ka nemad registreerima end käibemaksukohustuslasena ning seeläbi kohaldub ka muu KMS regulatsioon. Ei ole välistatud, et MTÜ või SA annab üle või omandab üksuse, mis selliseid lisatulusid genereerib ning seega on võimalik ka nende puhul nii KMS kui MKS ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamine. Riigikohtu analüüsis on samuti leitud, et ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamist ei välista näiteks asjaolu, et ettevõtte väidetavaks omandajaks on MTÜ. Kuna

¹⁴⁰ MTA juhend „Võlgade tasumise solidaarsus ning kolmanda isiku vastutus“ (viide 68).

¹⁴¹ RKKKo 3-1-1-108-12, p 17, 19.

¹⁴² Soom (viide 96), lk 16.

tegemist on universaalse regulatsiooniga ja võimalike subjektide ring ei ole kitsendatud, siis võib ettevõtte üleandjaks ja omandajaks olla igat liiki juriidiline isik, aga ka füüsiline isik.¹⁴³ Näiteks on ka arutletud, kuidas peaks käsitlema õiguslikult neid nähtusi, mis seaduses kannavad nimetust „asutus“, kuid mis oma olemuselt on samuti organisatsioonilist ühtsust kandvad varakogumid, mille kaudu selle omanikuks olev isik tegutseb.¹⁴⁴ Laiendavat tõlgendust rakendas Riigikohus juba aastal 2007, mil selgitas, et ettevõtte ülemineku sätteid kohaldatakse ka ettevõtetele, mis kuuluvad isikutele, keda ei loeta ettevõtjaks.¹⁴⁵ Antud asjas oli küsimuseks kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluva ettevõtte üleminek teisele kohalikule omavalitsusele.

Vaidlusi põhjustanud küsimuseks ettevõtte üleminekuga seoses on kujunenud ka see, kuidas eristada ettevõtte üleminekut, mille puhul käivet KMS § 4 lõike 2 punkti 1 järgi ei teki, kauba võõrandamisest, mille puhul aga käive tekib. Seega tekivad KMS-i kontekstis küsimused seondvalt ettevõtte üleminekuga eeskätt selliste ettevõtte tüüpide puhul, mille komponendiks on mingi vara (teadud tüüpi majandustegevuse puhul on teatavasti võimalik, et ettevõtte koosnebki näiteks ainult töötajatest. Töötajaid ei ole võimalik teatavasti kaubana võõrandada). Maksumaksja motiiv käsitleda tehingut pigem ettevõtte üleminekuna ning mitte kauba võõrandamisena võib olla põhjustatud soovist, et pooled võivad olla jõudnud omavahel kokku leppides järeldusele, et olukorras on kasulikum, et müüja ei peaks parasjagu lisama ja riigile tasuma käibemaksu. Või vastupidi, motiiv käsitleda tehingut pigem kauba võõrandamisena ning mitte ettevõtte üleminekuna võib olla põhjustatud soovist, et parasjagu võib poolte jaoks kasulik olla olukord, et ostja saaks sisendkäibemaksu mahaarvamise läbi vähendada oma tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Maksumaksja motiiv käsitleda tehingut kauba müügina ning mitte ettevõtte üleminekuna võib seisneda ka soovis vältida õigusjärgluse rakendumist ehk sooviks on, et maksukohustused ei läheks üle. Maksuhaldur püüab aga tuvastada, milline oli tehingu tegelik majanduslik sisu ning püüab määrata korrektse maksustamise. Maksuhalduri põhieesmärk ettevõtte ülemineku tuvastamisel praktikas on olnud peamiselt mitte jääda ilma oma maksunõuetest, kuna pooled on viinud läbi varjatud kujul ettevõtte üleandmise. Riigi motiiv ei saa tulenevalt käibemaksu kogumise loogikast olla iseenesest rohkema käibemaksusumma kokku korjamine, kuivõrd käibemaks kogutakse kokku lõpptarbijatelt, ettevõtte ülemineku tehing ja sellega võimalikult segi aetava kauba müügi tehing ei välju aga ettevõtlussfäärist ning lisandväärtust seega ei teki.

¹⁴³ Vutt (viide 64), lk 23-24.

¹⁴⁴ Vutt (viide 64), lk 4.

¹⁴⁵ RKTko 3-2-1-98-07, p 15.

Kui maksuhaldur klassifitseerib kauba müügina vormistatud tehingu (millele müüja on käibemaksu lisanud) ümber ettevõtte üleminekuks, tuvastamaks õigusjärglus oma nõuete kättesaamiseks, ei oleks müüja tohtinud käibemaksu vastavalt KMS § 4 lõike 2 punktile 1 lisada ning ostjal poleks olnud seega võimalust sisendkäibemaksu maha arvata. Juhul kui müüja käibemaksu riigile ära tasus ja ostja sisendkäibemaksu maha arvas, ei teki riigi silmis probleemi – sama tulemus oleks riigi jaoks käibemaksu mõttes olnud olukorras, kus müüja poleks käibemaksu lisanud ning ostja saanud sisendkäibemaksu maha arvata (mis aga ei tähenda, et sisuliselt võis siiski olla toimunud ettevõtte üleminek, mis toob kaasa muud vastavad tagajärjed). Probleem tekib aga juhul, kui müüja käibemaksu riigile ära ei tasu. Kui tehing klassifitseeriti ümber ettevõtte üleminekuks, on müüjal ka täielik õigus käibemaks tasumata jätta (käivet ei ole tekkinud). Riigi jaoks tekib probleem maksutulude vähenemise näol juhul, kui ostja on sisendkäibemaksu maha arvanud, kuid müüja seda ära ei ole tasunud, seega ei saa riik lubada antud olukorras sisendkäibemaksu mahaarvamist ostja poolt. Riigikohus on selgitanud, et kui tuvastatakse ettevõtte või selle osa üleandmine võlaõigusseaduse tähenduses ning müüja on arvel näidanud käibemaksu, mida seaduse kohaselt ei oleks tohtinud lisada, ja jätab käibemaksu riigile tasumata, siis ei ole ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁴⁶ Kui ostja on sisendkäibemaksu juba jõudnud maha arvata, kuulub käibemaks tagastamisele ning lisandub maksuintresside tasumise kohustus. Antud juhul jääb ettevõtte omandajale võimalus käibemaks üleandjalt sisse nõuda (VÕS § 183 ja § 69 regulatsiooni alusel). Saab välja tuua, et kuigi ettevõtte üleandmisel rakenduvast ettevõtte üleandja ja omandaja solidaarvastutuse põhimõttest tulenevalt saaks maksuhaldur oma võlgu üleandja vastu sisse nõuda mõlemalt tehingupoolelt, jääb maksuhalduril harilikult üle vaid võimalus nõuda ettevõtte üleandja maksuvõlad sisse omandajalt, kuivõrd üleandjalt see enam ei õnnestu, nagu see ei õnnestu seega paraku enam hiljem ka ettevõtte omandajal. Kohtupraktikast on läbi käinud näiteks ka küsimus, kas ettevõtte omandaja saaks ettevõtte ülemineku tehingust taganeda, juhul kui ta ei olnud teadlik ületulevatest maksuvõlgadest. Kohus selgitas, et kohaldub siiski VÕS § 188, mille järgi ei kaasne lepingust taganemisega lepingu tagasiulatuv lõpetamine ja lepingust juba tekkinud õigused ja kohustused jäävad kehtima. Lepinguline võlasuhe kui selline ei lõppe, vaid taganemisega muutub selle sisu – lõppevad täitmisele suunatud kohustused ning taganemise tagajärjena tekib lepingu järgi üleantu tagastamise kohustus. Tagasiulatuvalt lõppevad õigused ja kohustused lepingu tühistamise korral, taganemise tunnuseks aga on, et lepingu

¹⁴⁶ RKHKo 3-3-1-20-11, p 10, 13-14.

lõpetamiseni tekkinud õigused ja kohustused jäävad kehtima.¹⁴⁷ Ettevõtte võidakse tagasitäitmisvõlasuhte raames anda tagasi ka võõrandajale, kuid see on käsitletav järgmise üleminekuna ning olukord jääb samaks – kohustuse täitmist saab endiselt nõuda nii võõrandajalt kui omandajalt kui mõlemalt korraga (VÕS § 183 lg 1).¹⁴⁸

Ettevõtte üleminekuga seonduvalt on maksuhalduril põhiliseks motiiviks tuvastada võimalik õigusjärglus ning vaidlused toimuvad valdavalt olukordade üle, kus pooled on ettevõtte ülemineku varjanud vara võõrandamistehingu taha. Saab aga välja tuua, et siiski võib müüja poolele maksuriske kaasneda ka vastupidisel juhul – kui tehing on vormistatud ettevõtte üleminekuna, kuid maksuhaldur leiab, et tegu oli lihtsalt vara võõrandamisega. Riskide tekkimine sõltub sellest, mis varasid täpsemalt üle anti. Tehingu ümberklassifitseerimisel arvutatakse maksusumma igalt üksikult üle antud varalt ja õigusest eraldi, arvestades konkreetse vara või õiguse maksustamise eripärasid. Näiteks kui varade koosseisu kuulusid ka kinnisasjad, võib olla tegemist maksuvaba käibega. Kinnisasjade üleandmisel võib müüjal tekkida käibemaksukohustus tulenevalt kinnisasja soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu ümberarvutamise vajadusest. Kui tavaolukorras on sisendkäibemaksu tagasimaksmise kohustuse tekkimist võimalik vältida kinnisasja müügihinna vabatahtlikult käibemaksu lisamisega, siis tehingu tagantjärele ümberklassifitseerimisel ettevõtte või selle osa võõrandamisest vara müügi tehinguks ei ole käibemaksu müügihinna lisamine võimalik. Käibemaksukohustuse tekkimine sõltub kinnisasja soetamise ja sellele parenduste tegemise ajast. Sisendkäibemaks kuulub ümberarvutamisele viimase kümne aasta jooksul ostetud kaupadelt ja teenustelt, kui need on suurendanud kinnisasja raamatupidamislikku väärtust. Kokkuvõttes võib ümberklassifitseerimine müüja jaoks tuua kaasa tasumata jäänud käibemaksu ning tekkinud maksuintresside tasumise kohustuse (maksuintresside pealt kaasneb lisaks tulumaksukohustus) ning ka võimaliku sisendkäibemaksu korrigeerimise.¹⁴⁹

Kuivõrd ettevõtte üleminekuga seonduvaid käibemaksuvaidlusi on olnud küllaltki palju, võiks püstitada lisaks küsimuse, kas *ettevõtte* mõiste on KMS-is ikka õigusselge või oleks vajalik regulatsiooni täiendada. Saab välja tuua, et seni on jõutud analüüside tulemusel järelduseni, et KMS-i kontekstis on ettevõtte ülemineku mõiste õigusselge – kuivõrd Eesti kohtupraktika

¹⁴⁷ TlnRnKo 3-08-1370, lk 6.

¹⁴⁸ Vutt, A. Äriühingute ühinemine, jagunemine ja ümberkujundamine. Aktsiate ülevõtmine. Ettevõtte üleminek. – Audiitorkogu, 29.05.2012. Arvutivõrgus: <http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/andresvutt3slaidilehel.pdf> (27.03.2016), lk 13.

¹⁴⁹ Oja, M. Ettevõtte või mitte, selles on küsimus. – 2012. Arvutivõrgus: <https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/KPMG-Foorum-29-2012/Foorum-mai2012-MOja.pdf> (27.03.2016).

kaudu on maksuasjade lahendamisel omaks võetud Riigikohtu 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 (p-s 11) nimetatud üheksa klassikalist ettevõtte ülemineku kriteeriumi, ei ole KMS § 4 lg 2 p 1 (seondult ettevõtte ülemineku mõistega) vastuolus PS § 13 lg-ga 2.¹⁵⁰ Seega esineb seisukohti, et kuivõrd ettevõtte üleminekut on maksuasjades kohtupraktika kohaselt sarnaste kriteeriumide läbi tuvastatud, on vähemalt KMS-i ettevõtte üleminekut puudutav säte KMS § 4 lg 2 p 1 õigusselge.¹⁵¹ Töö autor on arvamisel, et ei oleks liiast lisada VÕS-i lahtise loeteluna ettevõtte ülemineku nn üheksa klassikalist kriteeriumi, suurendamaks nii VÕS-i, MKS-i kui KMS-i ettevõtte ülemineku regulatsiooni õigusselgust.

3.5.3.1 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine ettevõtte üleminekuga seotud käibemaksuvaidlustes

Eesti õiguses esitavad MKS-i § 83 ja § 84 maksuõigusele olulise põhimõtte ehk majandusliku tõlgendamise reegli. Selle reegli kohaselt ei ole maksuhalduri jaoks maksu määramisel oluline, millise vormi pooled ise omavahelise tehingu tegemisel on määranud. Maksuhaldur asub maksuobjekti määramiseks eluliste asjaolude põhjal hindama, kas esines tegelik majanduslik sooritus või mitte. MKS-is toodud majandusliku tõlgendamise reeglist tuleneb, et üksnes õigusliku kujunduse abil ei ole võimalik maksustamisest kõrvale hoiduda, kui majanduslikud asjaolud vastavad maksunormi mõtte ja eesmärgi järgi maksustamise juhtumile.¹⁵² Kuna meetodi rakendamisega sekkutakse intensiivselt maksumaksja privaatautonomiasse, on oluline, et maksuhaldur jääks selle kasutamisel lubatud piiridesse ning ei täiendaks objektiivset õigust ega sekkuks ebaoproportsionaalselt maksukohustuslase tegevusse.¹⁵³ Ei tohiks rakendada selliseid pelgalt maksukogumise eesmärgi täitvaid meetmeid, mis lubavad eesmärgi saavutamiseks tehingute liiga avarat tõlgendamist. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise eelduseks peab olema, et tehingul puudub majanduslik sisu ning et tehingu eesmärk on maksueelise saamine. Proportsionaalsuse

¹⁵⁰ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 19.

¹⁵¹ Näiteks kerkisid need küsimused Riigikohtu lahendini 3-1-1-108-12 viinud vaidluses. Lahendi punktis 6.7 on välja toodud, et menetlusosaline leidis, et KMS § 4 lg 2 p 1 ja ettevõtte ülemineku kriteeriume sätestava õigustloova akti andmata jätmine on põhiseadusega vastuolus. KMS § 4 lg 2 p 1 ei ole piisavalt õigusselge ei seaduse rakendaja (maksuhalduri) ega ka selle adressaatide (maksukohustuslased) jaoks, kuna sellest ei nähtu ettevõtte ülemineku kriteeriumid. Seadusandja peaks põhiseaduskohase õigusselguse saavutamiseks andma käibemaksukohustuslastele juhiseid.

¹⁵² Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses – Juridica, 2005, VII, lk 496-497.

¹⁵³ Grauberg, T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel – MaksuMaksja, 2009, 1, lk 34-38.

põhimõtte nõuab, et meede oleks kohane, vajalik, mõistlik ning kasutatav vaid teeseldud tehingute puhul ja maksuvältimise olukorras.¹⁵⁴

Maksueelise saamine seoses ettevõtte üleminekuga võib seisneda sisendkäibemaksu mahaarvamise võimaluse loomises ostja poolele, vormistades tehing vara võõrandamise tehinguna (mille puhul tekib käive) või vastupidi, olukorras kus tegemist on hariliku vara võõrandamisega, loevad pooled tehingu ettevõtte üleminekuks, mille puhul käivet ei teki ning seega pääseb müüja käibemaksu tasumise kohustusest. Samuti võib maksueelise saamine seisneda maksukohustuste täitmise vältimises seeläbi, et omandavasse äriühingusse liigutatakse vara võõrandamise kaudu üle vaid varad ning kohustused jäetakse maha vanale äriühingule, mis aga muutub maksejõuetuks ehk viiakse läbi ettevõtte varjatud üleandmine.

Majandusliku tõlgendamise reegel seoses ettevõtte üleminekuga leidis nimetamist 2011. aasta Riigikohtu otsuses. Antud vaidluses oli maksuhaldur kinnistute ostu-müügitehingu MKS § 83 lg-le 4 vastavalt kvalifitseerinud ümber ettevõtte üleandmiseks ning sellest tulenevalt kuulus maksuhalduri hinnangul rakendamisele KMS § 4 lg 2 p 1. MKS § 83 lg 4 kohaselt, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Kollegium selgitas, et KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamisel ja maksukohustuse määramisel ei pea maksuhaldur tuginema MKS § 83 lg-le 4 või §-le 84, kuivõrd ettevõtte või selle osa üleandmise kohta ei tule vormistada mingit spetsiifilist üleandmise lepingut. Lihtsalt müügilepingust koostoimes teiste asjaoludega oleks tulnud järeldada, kas ettevõtte või selle osa anti üle või ei antud.¹⁵⁵

MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 rakendamist käsitles Riigikohus ka aastal 2012 ning samuti KMS § 4 lõike 2 punktiga 1 seonduvalt. Nimelt asus Riigikohus seisukohale, et KMS § 4 lõike 2 punkti 1 kohaldamine (ehk põhimõtte, et ettevõtte üleandmisel käivet ei teki) on võimalik ainult siis, kui tehingu teevad üleandja ja omandaja omavahel ehk kui üleandja annab ettevõtet või selle osa moodustava vara ja õiguste kogumi üle vahetult omandajale (iseenesest aga on loomulikult võimalik, et ettevõtte üleminek võib aset leida nii üleandja ja omandaja vaheliste tehingute tulemusena kui ka kolmandate isikute vahendusel toimunud tehingute kaudu.) Sellises olukorras teostavad üleandja ja omandaja tehingulist kujundusõigust ning neil on võimalus mõista tehingu olemust ja aru saada, kas tegemist on KMS § 4 lg 2 ps-t 1 tuleneva erandiga. Kohus rõhutas samas aga, et kolmanda isiku osavõtt mõnest tehingust,

¹⁵⁴ Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – Juridica International, 2009, XVI, lk 149.

¹⁵⁵ RKHKo 3-3-1-20-11, p 15.

mille tulemusena ettevõtte üle läheb, ei välista muid õiguslikke tagajärgi, mis ettevõtte üleminekuga kaasnevad, nt MKS § 31 lg-s 1 sätestatud kohustuste ja nõuete üleminekut vastavalt MKS §-le 37. Kohus selgitas lisaks, et kolmandate isikute käibemaksukohustused ei erine seondult ettevõtte üleminekuga tavapärasest vara võõrandamise käibemaksustamisest, seega lisatakse tehingutele käibemaks. Kohus lisas aga, et KMS § 4 lõike 2 punkti 1 kohaldamine samuti kolmandate isikute kaudu toimuvate tehingute puhul on võimalik vaid siis, kui on ära näidatud, et tehingutega viiakse läbi varjatud kujul ettevõtte üleminek. Ehk selleks et rakendada KMS § 4 lõike 2 punkti 1 ka kolmandate isikute kaudu tehtud tehingutele, on vaja need tehingud kvalifitseerida näilike tehingutena MKS § 83 lg 4 mõistes või kohaldatakse MKS § 84.¹⁵⁶ Töö autorile jääb siinkohal täpselt arusaamatuks, miks ei oleks MKS § 83 lg-le 4 või §-le 84 tuginemine olnud siiski vajalik ka töö eelmises lõigus nimetatud, 2011. aasta vaidluses toodud asjaolude puhul, kus analüüsiti samuti ometi tehingut (ostu-müügitehing). Kohtud on majandusliku tõlgendamise reeglile viidanud ka hiljem, kuid on korranud eelneva kohtupraktika seisukohti.¹⁵⁷

Töö autor leiab, et tulenevalt *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistetest kui määratlemata õigusmõistetest on maksuhalduril majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks muude olukordadega võrreldes veelgi kergemad võimalused. Olukorda on sisse kodeeritud risk, et maksuhaldur asub tehinguid liialt avaralt tõlgendama. Siiski on sarnase ohu olemasolu teadvustanud ka kohtud ning õnneks on mitmetest lahenditest siiski näha, et maksuhalduri argumentatsiooni on ka kriitiliselt suhtutud. Magistritöö autori hinnangul on heaks näiteks 2014. aasta kevadel tehtud Riigikohtu otsus, kus Riigikohus heitis ette, et seisukohad on asjas vastuolulised ega põhine kogutud tõenditel.¹⁵⁸ See viiski hiljem Ringkonnakohtus maksuotsuse tühistamise otsuseni.¹⁵⁹ Antud Riigikohtu lahend oli oluline seetõttu, et Riigikohus rõhutas korduvalt, et tugineda tuleb konkreetsetele tõenditele ning vähendas sellega oluliselt maksuhalduri tulevase võimalusi lugeda asjaolud tõendatuks vaid selle põhjal, et need tõendite kogumis nii võivad tunduda. Mitmes kohtuvaidluses on näiteks ilmnenu, et maksuhaldur on ettevõtte ülemineku toimumise tõendamiseks liigset tähtsust osutanud justnimelt asjaolule, et ettevõtte väidetav üleandja oli olnud makseraskustes. Kuigi see asjaolu võib ilmselgelt rääkida soovist viia läbi ettevõtte varjatud üleminek, ei ole maksuhalduril sellele asjaolule kogu argumentatsiooni siiski olnud võimalik tulemuslikult üles ehitada. Nii

¹⁵⁶ RKHKo 3-3-1-89-11, p 9, 10, 11, 13.

¹⁵⁷ RKHKo 3-3-1-1-13, p 19-22; TlnRnKo 3-11-1558, p 20.

¹⁵⁸ RKHKo 3-3-1-55-13.

¹⁵⁹ TlnRnKo 3-11-1558.

on Riigikohus selgitanud, et organisatsiooniliseks tervikuks oleva ettevõtte osa (käitise) üleminekut ei saa järeldada pelgalt asjaolust, et makseraskustesse sattunud osaühing võõrandas korteriomandid teisele äriühingule, kes korraldas poolelioleva elamu valmisehitamise.¹⁶⁰ Riigi võimalikule huvile tõlgendada majanduslikes raskustes äriühinguga sõlmitud tehinguid ettevõtte üleminekuna, millega lähevad kaasa ka raskustes äriühingu maksuvõlad, on viidanud ka Riigikohus oma analüüsis.¹⁶¹ Maksuhalduri poolt kasutatavaks argumendiks, millele kiputakse andma liigset kaalu, on töö autori arvates tihti ka tehinguga seotud isikute omavahelised lähemad sidemed, mis võimaldavad kergemini sõlmida erinevaid kuritarvitamise eesmärkidega kokkuleppeid. Üheks kohtupraktikas esinevaks probleemiks on nimetatud ka seda, et liigselt pööratakse tähelepanu "ühe kohustustehingu otsimisele." Ettevõtte üleminek õigusliku nähtusena kujutab endast õiguslikku tagajärge käsutuse mõttes ega ole iseseisev lepinguliik. Kui ettevõtte üleandmise konkreetne alus ei ole üheselt tuvastatav, siis teevad kohtud selle põhjal automaatse järelduse, et tähtsust ei oma ka üksikud käsutused.¹⁶²

Riigikohus on oma analüüsis aga põhjendatult välja toonud, et kuigi riigi eesmärk on maksutulude jätkusuutlik kogumine, ei oleks ka maksuhalduril alati mõistlik ettevõtte ülemineku piiripealsetes olukordades otsustada ettevõtte ülemineku toimumise kasuks. Seda näiteks olukordades, kui maksuotsus põhjustab tagajärje, et majandusraskustesse sattunud ettevõtte tuleb likvideerida, mis tähendab, et tulevikus ei ole konkreetset ettevõtet enam makse üldse võimalik koguda. Näiteks ei pruugi pärast ettevõtte müügihinna, maksuvõlgade jne tasumist ostja enam olla võimeline oma tegevust jätkama. Ka töötajate kaitseks mõeldud regulatsioon võib hakata tööle hoopis töötajate kahjuks – olukord võib viia ettevõtte likvideerimiseni ja töökohtade kaotamiseni või otsustatakse olemasolevad lepingud lõpetada ja võetakse tööle odavamad tööjõudu.¹⁶³

3.5.3.2 Käibemaksuseaduse § 4 lõige 2 punkt 1 kui konkurentsi moonutav regulatsioon

Kui eelnevalt on magistritöös ettevõtte üleminekut läbivalt käsitletud töö autori arvates selle tuumküsिमuse ehk võlausaldajate kaitse valguses, siis käesolevas alapeatükis on käsitletud spetsiifilist probleemi seondult KMS § 4 lõike 2 punktiga 1, mille rõhuasetus jääb hoopis mujale. Nimelt on KMS-i eesmärkide hulgas muuhulgas tagada, et ettevõtjatevaheline

¹⁶⁰ RKHKo 3-3-1-20-11, p 11.

¹⁶¹ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 16.

¹⁶² Vutt (viide 148), lk 12.

¹⁶³ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 7.

konkurents ei saaks moonutatud. Saab välja tuua, et nimetatud eesmärgi täitmine seonduvalt ettevõtte ülemineku regulatsiooniga on osutunud probleematiliseks. Töö autor on arvamusel, et kehtiva KMS-i ettevõtte ülemineku regulatsioon, KMS § 4 lg 2 p 1, ei järgi täielikult konkurentsimoонutamise vältimise kohustust.

Nimelt oli kuni 31.12.2008 kehtinud seaduses KMS § 4 lg 2 p 1 säte kujul, et käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses, *kui ettevõtet või selle osa kasutatakse üksnes maksustatava käibe teostamiseks*. Nüüdses seaduses on sätte sõnastus vaid kujul, et käivet ei teki ettevõtte üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses. Seega ei ole muudetud KMS-i puhul käibe tekkimise määramise seisukohalt enam oluline, kas ostja hakkab ettevõtet või selle osa kasutama üksnes maksustatava käibe teostamiseks või maksuvaba käibe jaoks – kummalgi juhul ei loeta ettevõtte üleandmist käibeks. Seadusandja põhjendas muudatust tollal sellega, et praktikas olla tekitanud küsimusi, kelle poolt ettevõtet või selle osa ainult maksustatava käibe tarbeks kasutatakse, kas üleandja, saaja või nende mõlema poolt ning et tingimus piiras põhjendamatult osaliselt maksustatava käibega ettevõtte üleandmist mittekäibena.¹⁶⁴ Uus sõnastus toob aga kaasa konkurentsimoонutuse alljärgnevalt.

Müüja ettevõtte üleandmisel käibemaksu ei lisa (käivet ei teki). Kui ostja hakkab ettevõtet kasutama maksustatava käibe jaoks, ei toimu konkurentsimoонutust (ostja ostis ettevõtte käibemaksu võrra odavamalt, kauba/teenuse müügil lisab ja maksab ta aga riigile käibemaksu, makstava käibemaksusumma arvutamisel ei saa toimuda ettevõtte ostu sisendkäibemaksu mahaarvamist (ei olnud käive)). Tulemus oleks sama, kui KMS-i järgi oleks ettevõtte üleminek loetud käibeks: müüja lisaks ettevõtte müügil käibemaksu, ostja saaks tasunud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Siit nähtubki põhimõte, et ettevõtte ülemineku tehingu lugemine mittekäibeks on seadusesse sisse viidud ettevõtte ülemineku tehingu maksustamise lihtsustamiseks.

Kui toimub ettevõtte üleandmine (käivet ei tekkinud), kuid ostja hakkab ettevõtet kasutama maksuvaba käibe jaoks (seadus enam ei täpsusta, et ettevõtte üleandmisest käivet ei teki vaid juhul, kui ettevõtet kasutatakse üksnes maksustatava käibe jaoks), saab ostja konkurentsieelise – ettevõtte müüja ei lisanud käibemaksu (ettevõtte üleminek ei ole käive), ostja soetas ettevõtte käibemaksu võrra odavamalt (ei olnud tekkinud käivet), kuid maksuvaba käibe puhul ei pea ostja riigile maksma müügil käibemaksu (vastavate kaupade ja teenuste müügil ei

¹⁶⁴Seletuskiri käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. – Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee/download/5833e2fb-e0bf-1a4e-59f8-7d7d05f53d51 (27.03.2016).

lisata käibemaksu). Ostjapoolne maksustamine on ka sel juhul kehtiva KMS-i järgi jätkuvalt õige ja mingit sisendkäibemaksu korrigeerimist ei ole tal vaja teha. Seaduse sätte vana sõnastuse kaudu toimus konkurentsimoounutuse vältimine sarnasel juhul ostjapoolse sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustuse läbi.

Vana seaduse sõnastuse kohaselt, kui müüja müüs ettevõtte aga mittekäibemaksukohustuslasele, lisas ta müügil käibemaksu. Tehing loeti käibeks, kuivõrd mittekäibemaksukohustuslasest ostjal ei ole võimalik ettevõtte abil tekitada maksustatavat käivet. Konkurentsimoounutust jällegi ei esinenud (ostja ostis ettevõtte käibemaksusumma võrra kallimalt, kuid mittekäibemaksukohustuslasena ei pea ta kaupade/teenuste müügil lisama ja riigile maksma käibemaksu). Kui kehtiva regulatsiooni alusel müüja müüb ettevõtte (käibemaksu ei lisata, käivet ei teki) aga mittekäibemaksukohustuslasele, saab ostja igal juhul eelise – ostja on soetanud käibemaksusumma võrra odavamalt ettevõtte, kuid enda kaupade/teenuste müügil ei pea riigile käibemaksu tasuma (mittekäibemaksukohustuslane ei saa lisada müügil käibemaksu). Ettevõtja saab kaupu ja teenuseid edasi müüa konkurentidega võrreldes odavamalt.

Lisaks tekib praegu konkurentsimoounutus ettevõtte üleandmise/vastuvõtmisega seonduvate soetatud teenuste/kaupade sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohast. Nimelt KMS § 29 lõike 1 järgi on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha arvatav muuhulgas ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Seega KMS-i vana sätte sõnastuse kohaselt oli seonduvate kaupade/teenuste sisendkäibemaks mahaarvatav vaid juhul, kui ettevõtte soetati maksustatava käibe teostamiseks, kuid praegusel juhul ei ole see lisatingimus vajalik. Neid põhimõtteid on väljendanud aastal 2002 näiteks ka Riigikohus öeldes, et kui ettevõtjal tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib mõnel ettevõtjal võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.¹⁶⁵

Magistritöö autor on arvamusel, et seadusandja poleks pidanud KMS-i vastava sätte sõnastust seega muutma, vaid kui leidis sätte sõnastuse segadust tekitava olevat, täpsustama selle sõnastust ja regulatsiooni. Antud juhul ei ole täidetud käibemaksustamise üks eesmärke, milleks on konkurentsimoounutuste vältimine. On rikutud nii üldist käibemaksustamise põhimõtet kui ka käibemaksudirektiivi artiklis 19 antud juhust. Viimase kohaselt peavad

¹⁶⁵ RKHKo 3-3-1-21-02, p 18.

liikmesriigid võtma kasutusele vajalikud meetmed konkurentsimoonutuste vältimiseks juhtudel, kui vara (ettevõtte) saaja ei ole täies ulatuses maksukohustuslane.¹⁶⁶ Kehtivas KMS-is neid meetmeid enam seondvalt ettevõtte ülemineku regulatsiooniga kasutusel ei ole. Probleemile on avalikult tähelepanu juhitud juba mitmeid aastaid tagasi,¹⁶⁷ kuid sellegipoolest ei ole seadusandja KMS-i parandanud.

Kuni 2008. aasta lõpuni kehtinud KMS § 4 lg 2 p 1 sõnastust on peetud õnnestunumaks ka seetõttu, et kunagise sõnastuse puhul ei tekkinud väidetavalt küsitavusi seoses olukorraga, kui ettevõtte omandaja peale ettevõtte üleminekut otsustas ettevõtte näiteks koheselt likvideerida (mis aga on vastuolus käibemaksudirektiivi ettevõtte ülemineku sätete mõttega) – sellisel juhul ei saanud tegemist olla ettevõtte üleminekuga.¹⁶⁸ Ka Euroopa Kohus leidis, et ettevõtte ülemineku puhul on vajalik, et omandajal oleks kavatsus üleantud vara või ettevõtte osa kasutada, mitte tegevus kohe lihtsalt lõpetada või vastavalt olukorrale kaubavaru müüa.¹⁶⁹ Magistritöö autor siiski leiab, et sätte uus sõnastus ei tekita võrreldes kunagise sõnastusega selles küsimuses ei rohkem ega vähem selgust. On välja pakutud, et seadust võiks täiendada selliselt, et oleks ära toodud ka omandaja tegevuse ajalised piirid.¹⁷⁰ Käesoleva töö autor sellise arvamusega ei nõustu, leides, et formaalsete ajaliste piiride taha peitumine annab soodsamaid võimalusi kuritarvituseks ning tegeliku pildi ettevõtte omandaja soovist majandustegevust jätkata saab siiski välja selgitada ettevõtte omandaja poolt ettevõtte likvideerimise asjaolude analüüsimise läbi.

3.6 Menetlusõiguse küsimused seoses ettevõtte üleminekuga

3.6.1 Menetlusõigusjärglus halduskohtumenetluses

Õigusjärgluse erivormiks on ka menetlusõigusjärglus ehk protsessiõigusjärglus, mis võimaldab pooleliolevat kohtuvaidlust jätkata senise poole üld- või eriõigusjärglasel. Ettevõtte üleminekuga seotud maksuvaidluste puhul võib olla vajalik lähtuda halduskohtumenetluse õigusjärgluse regulatsioonist.

¹⁶⁶ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> (27.03.2016).

¹⁶⁷ Huberg, M. Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused. – MaksuMaksja, 2008, 11.

¹⁶⁸ Soom (viide 96), lk 65.

¹⁶⁹ EKo C-444/10, 2011.

¹⁷⁰ Soom (viide 96), lk 66.

Kui pärimise puhul on selge, et menetlusõigusjärgluse puhul tuleb igal juhul vajadusel lähtuda menetlusseaduse üldõigusjärgluse sätetest, siis ettevõtte ülemineku puhul on see veidi ebaselgem. Nimelt on käesolevas töös leidnud kajastamist, et ettevõtte tehingulise ülemineku puhul on eristatavad nii eriõigusjärgluse kui ka üldõigusjärgluse tunnused, kuid domineerivad siiski üldõigusjärgluse tunnused. Aktuaalseks muutub selle asjaolu eristamise vajadus menetlusõigusjärgluse puhul, kus üldõigusjärglusele ja eriõigusjärglusele on ette nähtud erinevad sätted. Võlaõigusseaduse kommentaarides oli lahtiseks jäetud, kumbadest sätetest tuleks tehingulise ülemineku puhul lähtuda,¹⁷¹ kommentaaride kirjutamisest hilisem kohtupraktika on olukorda aga töö autori arvates selgitanud. Nimelt 2011. aastal toimus vaidlus, mille puhul esmalt toimus ettevõtte tehinguline üleminek, seejärel aga ettevõtte üleandja ja omandaja ühinemine ning ettevõtte üleandja kustutati äriregistrist lõppemise tõttu.¹⁷² Riigikohus selgitas, et ettevõtte tehingulisele üleminekule kohaldub eriõigusjärgluse säte (tsiviilkohtumenetluse seadustiku¹⁷³ (TsMS) § 210), äriühingute ühinemisele aga üldõigusjärgluse säte (TsMS § 209). Riigikohus selgitas sisuliselt, et ettevõtte tehingulise ülemineku puhul ei saa kohaldada TsMS § 209 ega TsMS § 353 (üldõigusjärgluse sätted), kuna ettevõtte üleandja ei lõppe, vaid jääb menetlusse tulenevalt ettevõtte üleminekuga seonduvast solidaarvastutuse põhimõttest. Niisiis selgitas Riigikohus TsMS § 209 lõike 1 sõnastust – kuigi sättes nimetatakse juriidilisest isikust poole lõppemist ja *muid juhte, kui tekib üldõigusjärglus*, ei ole nimetatud *muude juhtude* all silmas peetud ettevõtte tehingulist üleminekut. Seega kui ettevõtte üleminek toimub muudel juhtudel kui tehinguliselt (juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise läbi või pärimise teel, võõrandamise teel sundtäitmisel või pankrotimenetluses), kohaldub TsMS § 209.

Halduskohtumenetluse seadustikus¹⁷⁴ (HKMS) reguleerib üldõigusjärglust § 29, eriõigusjärglust § 30. Seejuures on HKMS üldõigusjärgluse säte § 29 lg 1 ja lg 2 põhimõtteliselt samane TsMS üldõigusjärgluse sättega § 209 lg 1 ja lg 2. Ka HKMS eriõigusjärgluse säte § 30 lg 1 on samane TsMS eriõigusjärgluse sättega § 210 lg 2, sarnased on ka HKMS § 30 lg 2, lg 3 ja TsMS § 210 lg 3. Seega võiks tulenevalt ülalviidatud Riigikohtu lahendis võetud seisukohtadest samu põhimõtteid rakendada halduskohtumenetluses. Ka HKMS kommenteeritud väljaanne viitab, et HKSM § 29 võtab üle TsMS üldõigusjärgluse regulatsiooni ja HKMS § 30 võtab põhimõtteliselt üle TsMS

¹⁷¹ Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne (viide 63), lk 600.

¹⁷² RKTko 3-2-1-113-11, p 46, 48, 50, 51.

¹⁷³ Tsiviilkohtumenetluse seadustik. – RT I, 10.03.2016, 10.

¹⁷⁴ Halduskohtumenetluse seadustik. – RT I, 19.03.2015, 24.

eriõigusjärgluse regulatsiooni, kohandades seda mõnevõrra haldusõiguslikele suhetele.¹⁷⁵ Tehingulise ettevõtte ülemineku puhul rakendub seega HKMS § 30. See toob kaasa selle, et HKMS § 30 lõikest 2 tulenevalt võib õigusjärglane astuda menetlusse õiguseelneja *asemel, kui õiguseelneja sellega nõustub*, samuti kui kohtuotsus ei saaks kohtu hinnangul ilmselgelt enam mõjutada õiguseelneja õigusi. Õigusjärglase suhtes kehtivad kõik enne tema menetlusse astumist tehtud menetlustoimingud samal määral, kui need kehtiksid tema õiguseelneja suhtes. Lõikest 3 tulenevalt aga, kui õigusjärglane ei saa lõikest 2 tulenevalt menetlusse astuda (ehk kui õiguseelneja sellega ei nõustu või kui kohus leiab, et kohtuotsus saaks mõjutada õiguseelneja õigusi), kaasab kohus õigusjärglase menetlusse kolmanda isikuna. HKMS § 30 lõike 2 puhul oleks ka ettevõtte tehingulise ülemineku puhul seega sisuliselt tegu sama olukorraga, kui on HKMS § 29 üldõigusjärgluse sätte puhul – menetluses osalebki ainult õigusjärglane, õiguseelneja asemel.

Huvitavamaks kuid käesolevast tööst mahu piirangu tõttu välja jäävaks teemaks aga võiks olla õigusjärglus maksumenetluses, erisätteid selle kohta MKS-is teatavasti ei ole. MKS § 45 põhimõttest (mille kohaselt maksumenetluses kohaldatakse haldusmenetluse seaduses sätestatud, kui MKS-is või maksuseaduses ei ole ette nähtud teisiti) tulenevalt saaks kindlasti mitmed kerkivad küsimused vastata, kuid mitmed huvitavad küsimused siiski jäävad (näiteks, kuivõrd ettevõtte üleminek tuvastatakse ju alles menetluse lõpus, siis millised on menetluse kestel ettevõtte väidetava omandaja õigused ettevõtte üleandja tõenditega tutvumisel, seejuures seonduvalt näiteks maksusaladuse kaitsega jne.). Natuke on maksumenetluse probleeme käesolevas töös siiski käsitletud, ülejäärmises alapeatükis on antud ülevaade kolmanda isiku kaasamise probleemist ettevõtte üleminekuga seotud maksumenetluste puhul ning haldusaktiga seonduvatest probleemidest, millega tuvastatakse ettevõtte üleminek ning nõutakse maksuvõla tasumist.

3.6.2 Ettevõtte ülemineku tõendamise eripärad maksuõiguses võrreldes tsiviilõigusega

Menetlusõigusega seondub ka asjaolude tõendamise temaatika. Riigikohus on välja toonud, et tulenevalt kohtuvaidluse liigist võib tekkida olukord, kus ettevõtte üleminekut saab tõendada erinevalt.¹⁷⁶ Näiteks olukorras, kus vaidlevad ettevõtte omandaja ja üleandja, on mõlemal poolel võimalik esitada tõendeid, mis kinnitaksid üleminekut, st tõendada käsutustehinguid, poolte kokkuleppeid, üleläänud lepinguid jms. Samas kui ettevõtte ülemineku

¹⁷⁵ Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne (viide 2), lk 133, 138.

¹⁷⁶ RKTko 3-2-182-10, p 15.

kindlakstegemine on vajalik tööõigussuhtes, võib tekkida olukord, kus töötaja on halvemas positsioonis, kuna tal puudub teave ettevõtte üleandja ja omandaja kohta.¹⁷⁷ Riigikohus on oma analüüsis aga näiteks leidnud, et kuivõrd MTA-l on ettevõtte ülemineku tõendamisel lihtsam saada juurdepääs tõenditele, siis võiks maksuõiguses lähenemine ettevõtte ülemineku kriteeriumidele olla rangem.¹⁷⁸ Töö autori hinnangul võib sellele seisukohale ka vastu vaielda, nimelt räägib siinkohal maksuhalduri kasuks jälle näiteks avaliku huvi olemasolu seonduvalt maksude sissenõudmisega. Siiski tuleb mõnda, et maksuhalduril on menetluslikult tõepoolest tulenevalt maksumenetlusele iseloomulikust maksukohustuslase kaasaaitamise printsiibist (MKS § 56) ning halduskohtumenetluses kasutatavast uurimisprintsiibist (HKMS § 2) kindlasti võrreldes tsiviilmenetlusega eelised. Samuti teeb maksuhalduri positsiooni maksuvaidlustes soodsaks, et üldine tõendamiskoormus vaidlustes lasub maksukohustuslasel (tulenevalt MKS § 150 lõikest 1). Teisalt on Riigikohtu seisukohad esile tõstnud ka näiteks maksuhalduri uurimispõhimõtte (MKS § 11) ülimuslikkust tõendamiskoormuse üldregulatsiooni suhtes, mille kohaselt on tõendamiskoormus maksukohustuslasel.¹⁷⁹ Selliselt on vähendatud tõendamiskoormuse põhireegli määravust maksumenetluses ning lükatud tõendamiskust jällegi maksuhalduri poolele. Seonduvalt just ettevõtte ülemineku küsimusega saab välja tuua maksuhalduri jaoks soodsa aspekti selles, et teatavasti ei ole näiteks poolte tahe ettevõtte ülemineku tuvastamisel määrav, tehingut tuleb maksustamisel hinnata vastavalt tegelikele asjaoludele, tehingu majanduslikust sisust lähtuvalt.¹⁸⁰ Siiski on ka leitud, et tahte momenti ei ole ka õige päris tähelepanuta jätta ning et ettevõtte üleminekuks ei peaks siiski klassifitseerima olukorda, kus tehingu pooled ei pidanud asjaolusid arvestades isegi möönma ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamise võimalikkust.¹⁸¹

¹⁷⁷ RKTko 3-2-182-10, p 15.

¹⁷⁸ Leppik, Lillsaar (viide 67), lk 7.

¹⁷⁹ Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses. – Juridica, 2004, I, lk 61.

¹⁸⁰ RKHKo 3-3-1-1-1, p 17.4.

¹⁸¹ Tamme (viide 66), lk 185.

3.6.3 Probleemid ettevõtte üleminekuga seotud maksumenetluses

3.6.3.1 Kolmanda isiku kaasamine

2014. aasta kevadel selgitas Riigikohus ettevõtte üleandja kaasamist kolmanda isikuna ettevõtte üleminekut puudutavas maksumenetluses.¹⁸²

Antud vaidluses vaidlustas ettevõtte omandaja maksuhalduri maksuotsuse ja maksuvõla tasumise korralduse, mis oli tehtud tema suhtes seoses sellega, et maksuhaldur tuvastas ettevõtte ülemineku. Korralduses oli toodud ka välja, et ettevõtte omandaja peab tasuma võla solidaarselt ettevõtte üleandjaga. Ringkonnakohus kaasas ettevõtte üleandja kolmanda isikuna halduskohtumenetlusse. Ettevõtte üleandja leidis, et maksuotsus tuleks tühistada, kuna ettevõtte üleandja jäeti maksumenetlusse kaasamata, kuigi maksuotsus mõjutas ka tema õigusi ja kohustusi (maksuhaldur on ettevõtte üleminekule tuginedes asunud nõudma ka temalt samu makse kui ettevõtte omandajalt ja see on aidanud kaasa tema pankroti väljakuulutamisele). Riigikohus leidis, et HMS § 60 lg 2 kohaselt on igapäevase kohustuslik kehtiva haldusakti resolutiivosa, seega saab isiku õigusi mõjutada vaid maksumenetluses tehtava haldusakti resolutsioon, mitte põhjendused. Vaidlustatud haldusaktis ainuüksi solidaarkohustusele viitamine ei tähenda nõude esitamist kõigile solidaarvõlgnikele. Solidaarkohustuse korral on maksuhalduril MKS § 95 lg 3 kohaselt õigus, mitte kohustus teha maksukohustuslastele ühine maksuotsus. Sellisel juhul on kõik solidaarselt vastutavad maksukohustuslased maksuotsuse adressaadid, mitte kolmandad isikud. Kuigi maksuvõlg on ettevõtte üleandjal ja omandajal solidaarselt, esitati antud vaidluses selle tasumise nõue vaid ettevõtte omandajale, kuna ettevõtte üleandjalt täitemenetluse käigus raha võla tasumiseks ei laekunud. Maksuotsuse põhjendavas osas väidetud ettevõtte üleminekut on ettevõtte üleandjal võimalik ümber lükata tema vastu toimivas maksumenetluses ja vajaduse korral tema algatatavas kohtumenetluses. Maksuotsuse põhjendustele ja maksuvõla tasumise korralduse resolutsiooni solidaarkohustusele on ettevõtte üleandjal võimalik vastu vaielda ka siis, kui ettevõtte omandaja peaks esitama tema vastu solidaarvastutusel põhineva nõude. Sellest tulenevalt ei ole ohtu, et vaidlustatud haldusakti resolutsioon mõjutaks ettevõtte üleandja õigusi või kohustusi viisil, millest saaks tuletada kohustuse kaasata ta kolmanda isikuna maksumenetlusse. Lisaks selgitas kohus, et selleks, et saada ettevõtte üleandjalt vajalikke andmeid ettevõtte omandaja maksukohustuse õigeks kindlaksmääramiseks, ei pea ettevõtte

¹⁸² RKHKo 3-3-1-55-13.

üleandja osalema maksumenetluses kolmanda isikuna. Vajalike andmete saamiseks on maksuhalduril võimalik nõuda ettevõtte üleandjalt teavet MKS § 61 alusel.

Seega asus Riigikohus seisukohale, et ettevõtte üleandjat ei ole vajalik kolmanda isikuna maksumenetlusse kaasata, kui ta on solidaarvõlgnikuna märgitud haldusaktis, mis ei ole talle adresseeritud (on adresseeritud ettevõtte omandajale). Tema õigusi ja kohustusi saab seoses ettevõtte üleminekust tuleneva solidaarvõlgnevusega tagada muul, ülalpool välja toodud viisidel. Magistritöö autori hinnangul peaks Riigikohtu selline küllaltki resoluutne seisukoht vähendama edaspidiseid ettevõtte üleandmise tehingus osalenud poolte võimalusi maksuotsuste tühistamiseks kolmanda isiku kaasamata jätmise tõttu.

3.6.3.2 Probleemid haldusaktiga

Samas 2014. aasta kevadel tehtud lahendis, kus Riigikohus selgitas ettevõtte üleandja maksumenetlusse kolmanda isikuna kaasamise küsimust, tõstatus esimest korda avalikumalt ka küsimus sellise haldusakti kohta, millega maksuhaldur nõuab sisse makse ettevõtte üleminekust tulenevalt. Antud vaidluse aluseks oli haldusakt, mille maksuhaldur oli nimetanud kui *maksuotsus koos maksuvõla tasumise korraldusega*. Nii varasemas kui ka hilisemas praktikas on maksuhaldur väljastanud ettevõtte ülemineku tuvastamisel ja selle tulemusel sissenõutavate maksude puhul ka lihtsalt maksuvõla tasumise korraldusi. Antud vaidluse puhul Riigikohus selgitas, et haldusakt koosnes kahest osast: maksuotsusest ning maksusumma tasumise korraldusest. Probleemiks kujunes just teine ehk korralduse osa, kus oli jäetud viitamata, et maksuvõla tasumise korraldus on tehtud maksuvõla sundtäitmise menetluses, mida reguleerivad MKS § 128 ja § 129. Riigikohus kohustas kohtuid andma hinnang sellele, kas korraldus oli tehtud maksuvõla sundtäitmise menetluses või mitte ning seoses sellega tuvastama haldusakti õiguspärasus.¹⁸³ Seega Riigikohus iseenesest põhimõtteliselt aktsepteeris asjaolu, et ettevõtte ülemineku võib tuvastada MKS-i maksuotsuse regulatsiooni alusel ning sellest tulenev maksude sissenõudmise korraldus alluks MKS-i maksuvõla sundtäitmise regulatsioonile. Ringkonnakohus 2015. suvel haldusakti õiguspärasuse hindamiseni asja uuel läbivaatamisel ei jõudnudki, kuivõrd leidis, et kuna asjas ettevõtte tuumikvara ja töötajate üleminek polnud jälgitavalt tuvastatud ja tõendatud, ei saa ettevõtte üleminekut tuvastatuks lugeda.¹⁸⁴

¹⁸³ RKHKo 3-3-1-55-13, p 17.

¹⁸⁴ RKKKo 3-1-1-1558, p 21.

2015. aasta lõpus aga leidis haldusakti õiguspärasuse teema Ringkonnakohtus taas käsitlemist.¹⁸⁵ Nimelt oli antud juhul maksuhaldur ettevõtte ülemineku vaidluses väljastanud ettevõtte omandajale korralduse maksuvõla tasumiseks, juhindudes MKS §-s 46 sätestatust ning MKS § 35, § 37, § 129 lg-te 1 ja 3 alusel. Maksuhaldur märkis, et maksuvõla tasumise kohustus kuulub täitmisele 30 kalendripäeva jooksul ning ühtlasi hoiatas, et kohustuse tähtpäevaks täitmata jätmise korral on maksuhalduril õigus algetada maksuvõla sundtäitmine MKS 13. peatükis ja täitemenetlust reguleerivates õigusaktides sätestatud korras. Ettevõtte omandaja leidis, et MKS 13. peatüki õigusnormide käsitlemine haldusakti õiguslike alustena ei ole asjakohane ning õiguslike alustena peaks olema ära toodud MKS §-d 92 ja 95 (ehk seega maksukohustuse suuruse määramise ja maksuotsuse sätted). Ettevõtte omandaja tõi välja, et võttes aluseks korralduse resolütiivosa, järeldub, et eesmärgiks oli tuvastada maksukohustuse olemasolu. MKS 13. peatükis (maksuvõla sundtäitmine) ei ole reguleeritud korraldust, millega kohustatakse isikut maksuvõlga tasuma lähtuvalt MKS §-st 37 (ettevõtte üleminek) ja antakse maksuvõla tasumiseks 30-päevane tähtaeg. Maksuhaldur jäi seevastu seisukohale, et tegemist ei olnud maksusumma määramisega, vaid sissenõutava maksuvõlga ettevõtte omandajalt. Maksuhaldur leidis, et korraldus ei pea vastama MKS §-de 95 ja 92 tunnustele, kuna tegemist ei ole maksuotsusega. Ringkonnakohtus leidis lõpuks, et MKS § 31 lõigetest 1 ja 2 tuleneb, et maksumaksja kohustus tasuda maksusumma tekib seadusega sätestatud tingimuste saabumisel, kui seadusega ei ole sätestatud, et kohustuse tekkimiseks on vaja maksuhalduri haldusakti. Seega tekib maksukohustus reeglina vahetult seaduse alusel. Juhud, mil maksukohustuse tekkimiseks on vajalik maksuhalduri haldusakt, on sätestatud MKS § 92 lõikes 1. Nendeks on kokkuvõtlikult maksudeklaratsiooni tähtpäevaks esitamata jätmise, deklaratsioonis või muul viisil valeandmete esitamine, mille tagajärjel oleks isiku poolt tasumisele kuuluv maksusumma seaduses ettenähtust väiksem või isikule tagastamisele kuuluv maksusumma seaduses ettenähtust suurem. MKS § 95 lg 1 sätestab, et tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks teeb maksuhaldur maksuotsuse. Kohus leidis, et eeltoodust tuleneb, et olukorras, kus vaidlust maksumaksja poolt deklaratsioonis esitatud andmete üle ei ole, puudub maksuhalduril vajadus maksuotsusega tasumisele kuuluvat maksusummat määrata. Kohus selgitas, et asjas ei ole vaidlust selle üle, et ettevõtte omandaja oma seadusest tulenevaid maksukohustusi tähtaegselt ei täitnud, mistõttu tekkis ettevõtte omandajal esitatud maksudeklaratsioonide alusel maksuvõlg. MKS § 10 lg 2 p 3 järgi on maksuhalduri ülesandeks nõuda sisse maksuvõlad. Eeltoodust tulenevalt esines maksuhalduril alus ettevõtte omandajalt maksuvõla sissenõudmiseks, mitte tasumisele kuuluva maksusumma

¹⁸⁵ TlnRnKo 3-14-51229, p 5-7, 11-12.

määramiseks. Magistritöö autorile jääb kohtu selline seisukoht arusaamatuks. Kui haldusaktis on näidatud koos maksunõude tasumisega nõude tekkimise asjaolud, on maksuhalduril juba MKS § 92 lõike 1 punktidest 2 või 3 tulenevalt (deklaratsioonis on toimunud valeandmete esitamine) kohustus tasutava maksukohustuse tekkimiseks väljastada haldusakt ja teha seega MKS § 95 lg 1 järgi maksuotsus.

Töö autori hinnangul ei piisa ettevõtte ülemineku tulemusel tekkinud maksunõude sissenõudmiseks ainuüksi maksuvõla tasumise korralduse väljastamisest (tuginedes maksuvõla sundtäitmise menetluse sätetele, MKS § 128, § 129) vaid vajalik oleks ka maksuotsuse väljastamine (MKS § 95 lg 1). Seda esiteks juba MKS-i kehtivast regulatsioonist tulenevalt. Lisaks on töö autori hinnangul *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõisted määratlemata õigusmõisted, mille puhul aga on nõutav tavapärasest põhjalikumgi sisulise põhjenduse vajalikkus. Ilma maksuotsuseta on haldusakti adressaadil raske mõista akti sisu ning kohtutel kontrollida, kas määratlemata õigusmõisteid sisustati haldusakti andmisel mõistlikult. Et ettevõtte ülemineku tulemusel tekkinud maksuvõla sissenõudmisel peaks aluseks olema ka maksuotsus, arvas põhimõtteliselt ka Riigikohus, eelpool käsitletud lahendis 3-3-1-55-13.

Kokkuvõte

Õigusjärgluse kaudu maksuõiguses on tagatud õiguseelneja poolt tehtud tehingutest tekkinud maksunõuete ja -kohustuste üleminek õigusjärglasele. Maksukohustused saavad õigusjärgluse korras üle minna maksukorralduse seaduse § 36 ja § 37 järgi vastavalt kas pärimisega või ettevõtte või selle osa üleandmise korral. Mõlemal juhul on tegemist üldõigusjärglusega, seejuures ettevõtte saab üle minna kas tehingulisel alusel või seaduse järgi. Tulenevalt õigusjärgluse põhimõttest lähevad õigusjärglasele seejuures üle nii rahalised maksuõigused ja -kohustused kui ka mitterahalised kohustused. Viimaste puhul lähevad üle kõik õigused ja kohustused, mis ei ole õiguseelneja isikuga lahutamatu seotud.

Õigusjärgluse probleemide valik maksuõiguses on arvukas ning mitmekesine. See hõlmab nii korralduslikemaid ja tehnilisemaid küsimusi kui ka maksustamise sisulisi küsimusi ning menetlusega seonduvaid probleeme. Käesolevas magistritöös lähtus töö autor põhimõttest, et enamikele nendele küsimustele on püütud mingitki tähelepanu pöörata. Õigusjärgluse probleemid maksuõiguses on olnud aktuaalsed juba taasiseseisvumisajast alates ning pigem on viimasel ajal vaidluste hulk isegi suurenenud kui vähenenud, näiteks võiks tuua pärimisega seotud maksuküsimuste ümber puhkenud diskussiooni. Seetõttu ei kahtle magistritöö autor antud teema aktuaalsuses.

Pärimisega seotud maksuküsimuste ümber on aktiivsem avalik arutelu tekkinud alles viimase paari aasta jooksul ning seetõttu ei ole selles valdkonnas tervikliku maksustamise regulatsioonini veel ligilähedaseltki jõutud. Käesolevas magistritöös on pärimise teema puhul käsitletud esmalt maksunõuete- ja kohustustega seotud nüansse pärimismenetluses ning teise keske teemana on käsitletud parandamisega seotud maksustamise korralduslikke küsimusi ning maksustamise sisulisi probleeme.

Töö autor jõudis järeldusele, et maksukorralduse seadus ega maksuseadused ei sätesta erisusi seoses pärija(te) isiku(te) kindlaksmääramisega. Samuti ei tulene maksuseadustest eripärasid seoses kaaspärijatega, asepärijaga, eelpärijaga ja järelpärijaga, samuti ei mainita annaku, sundosa või näiteks sihtmäärangu instituuti. Maksunõuete ja -kohustuste ülemineku juures tuleb subjektide puhul lähtuda pärimisseaduse sätetest ning pärimisõiguse põhimõtetest.

Teatavat segadust on tekitanud parandajale adresseeritud maksuotsuse kättetoimetamise ja menetlusosaliste ringi määratlemine. Et oleks suuremaid probleeme seoses maksunõuete ja -kohustustega näiteks parandvara inventuuri tegemise käigus või muudes menetlusetappides

või märkimisväärseid erisusi seoses võlausaldajate vastutuse ja selle piiramise regulatsioonis, töö autor ei tuvastanud. Küll aga toob keerukusi maksuõiguse valguses näiteks pärandi hoiumeetmete rakendamise menetlusetapp. Segadust on põhjustanud 2010. aastal maksukorralduse seaduses tehtud muudatus, millega loobuti sõnastusest, et kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab *pärandaja nimel* kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja. See tõi kaasa mitmeid maksude administreerimisega seotud keerukusi pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal ning lisaks põhjustas segadust maksustamise põhimõtetega. Töö autor toob välja, et nimetatud probleemid ei ole leidnud ka tänase päeva seisuga lõplikku lahendust, kuigi sellesuunaline seadusloome on juba mingil määral käivitunud. Viimase paari aasta sees on Eesti õigusruumis aga aktiivselt tegeletud pärandvara müügist saadud kasu tulumaksuga maksustamise küsimustega. Ajendiks sai Riigikohtu halduskolleegiumi 12.02.2014 lahend 3-3-1-97-03, mis viis muuhulgas lõpuks töö autori arvates vägagi küsitava muudatuseni tulumaksuseaduses. Riigikohus tunnistas valeks maksuhalduri aastakümnete pikkuse käsitluse, et pärandina saadud vara soetamismaksumus on pärija jaoks null. Tegemist on olnud maksumaksjale kahjuliku tõlgendusega, kuivõrd selle tõlgenduse järgi on pärijad pidanud maksma tulumaksu põhimõtteliselt kogu kasu pealt, mis saadi päritud vara võõrandamisel. Seadusandja aga oli Riigikohtuga võrreldes teisel arvamusel ning 01.01.2015 hakkas kehtima TuMS § 38 lg 1¹, mis luges pärandina saadud vara soetamismaksumuseks üksnes pärija tehtud kulud ehk kehtestas pärija jaoks keelu pärandaja vara soetamismaksumuse maha arvamiseks. Töö autor on seisukohal, et sätte vastuvõtmine muutis kehtiva niigi ebatäieliku pärimise maksustamise regulatsiooni veelgi problemaatilisemaks ning ebaõiglasemaks. Ilmselt ei too vähemalt lähiaastad aga selles küsimuses kaasa parenduste läbi viimist, kuivõrd ka õiguskantsler ei andnud oma arvamuses probleemi kohta impulssi, et pärandamisega seotud maksustamise regulatsioon vajaks muutmist. Probleemid regulatsioonis on aga ilmsed ning jätkuvad ning tõenäoliselt toob see kaasa ka üha uusi vaidlusi.

Ettevõtte ülemineku puhul on kõige olulisemaks praktiliseks probleemiks ettevõtte varjatud üleandmise tuvastamine. Vabanemaks muuhulgas maksukohustustest, võivad tehingupooled kokku leppida, et võõrandatakse ettevõttesse kuuluvad õigused ning tekitatakse suutmatust täita ettevõttesse kuuluvaid kohustusi. Lisaks maksuvõlgadest vabanemise motiivile võib tehingupooltel olla huvi näidata tehingut vale majandusliku sisuga ka käibemaksustamise mõjutamiseks. Ettevõtte seaduse alusel üleandmisel jääb tehingust maha mitmeid märke,

ettevõtte tehingulise ülemineku puhul see aga nii ei ole ning seega toimuvad varjatud üleminekud just tehingulise ettevõtte ülemineku korral.

Ettevõtte ülemineku regulatsioon seadustes on küllaltki napp. See on tõstatanud küsimusi, kas regulatsioon on ikka piisavalt õigusselge ning koguni kooskõlas põhiseadusega. Töö autor on seisukohal, et ettevõtte üleandmise kehtiv regulatsioon on siiski piisavalt selge ning ei vajaks põhjalikumat täiendamist. Ettevõtte ülemineku tuvastamise puhul on kohtud läbi aegade eriliselt rõhutanud konkreetse vaidluse asjaolude ning nende asjaolude kogumis hindamise vajadust. Neid asjaolusid ei ole seaduse tasandil võimalik täpsemalt reguleerida. Võib isegi küsida, et kuivõrd põhiliseks küsimuseks on seejuures ettevõtte varjatud üleminek, siis kas täpsemate ettevõtte ülemineku kriteeriumide loetlemine seaduses hoopis ei hõlbusta mooduste leidmist varjatud ülemineku läbiviimiseks. Töö autor aga siiski leiab, et õigusselguse suurendamiseks võiks kaaluda Riigikohtu poolt nimetatud nn „klassikalise“ üheksa ettevõtte ülemineku kriteeriumi lisamist avatud loeteluna võlaõigusseadusesse. Siiski olen arvamusel, et regulatsiooni võimalik täpsustamine tehingupooli maksuriskide eest ei kaitseks – ettevõtte üleminekuga kaasnevate erinevate maksuriskide maandamiseks tuleb põhitöö ära teha siiski tehingupooltel endil, sõlmides põhjalikemaid lepinguid ning tehes koostööd ka maksuhalduriga (sh küsides vajadusel siduvat eelotsust). Töö autor aga leiab, et paar aastat tagasi tehtud Riigikohtu lahend 3-3-1-55-13 näiteks aga peaks mingil määral vähendama maksumaksjate ebakindlust ettevõtte ülemineku küsimustes, kuivõrd Riigikohus rõhutas otsuses maksuhalduripoolset tõenditele tuginemise vajadust ning konkreetsust. Töö autor loodab, et see lahend toob kaasa edaspidi efektiivsemad maksuvaidlused olemuslikult juba niigi mahukates ettevõtte ülemineku asjades.

Töö autor leidis, et *ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistete puhul ei ole võimalik ega vajalik eristada neid mõisteid kuidagi eriliselt maksuõiguse ja tsiviilõiguse kontekstis, kuid avaram mõistete tõlgendus on õigustatud siiski tööõiguse kontekstis. *Ettevõtte* ja *ettevõtte ülemineku* mõistete mahu erinevusest ei ole töö autori arvates põhjust rääkida ka võrreldes maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse kontekste, kuivõrd nimetatud seadused on ettevõtte üleminekuga seondult omavahel tihedalt seotud – ettevõtte ülemineku tuvastamine või mittetuvastamine maksukorralduse seaduse eesmärkide täitmiseks (milleks on peamiselt juba tekkinud maksuvõla sissenõudmine) lihtsalt toob juba seejärel automaatselt kaasa käibemaksuseaduses sätestatud maksustamise kohaldumise.

Viimastel aastatel on kerkinud teravamalt esile ka küsimused seoses haldusakti liigiga, millega maksuhaldur on tuvastanud ettevõtte ülemineku tehingu ning millest tulenevalt asutakse adressaadilt maksuvõlga sisse nõudma. Töös oli välja toodud, et selles küsimuses on kohtud hiljuti asunud töö autori arvates küsitavatele seisukohtadele. Magistritöö autor on arvamusel, et iseenesest ei oleks ilmtingimata vajalik viia maksukorralduse seadusesse sisse eraldi sätteid ettevõtte üleminekut tuvastava haldusakti kohta, kuid kuivõrd praktika on näidanud, et ebaselgust nende küsimuste ümber on tekkinud, piisaks kas või viite lisamisest, et ettevõtte üleandmisega seonduvalt rakenduvad maksukorralduse seaduse olemasolevad sätted (maksuotsuse regulatsioon).

Käibemaksuseaduse puhul tasuks aga kindlasti kaaluda KMS § 4 lõike 2 punkti 1 sõnastuse taastamist enne 2009. aastat kehtinud kujule, vältimaks sätte praegusest sõnastusest tulenevaid võimalikke ettevõtjatevahelisi konkurentsimoonutusi.

Kasutatud lühendid

EKo – Euroopa Kohtu otsus

EL – Euroopa Liit

EML – Eesti Maksumaksjate Liit

FIE – füüsilises isikust ettevõtja

HKMS – halduskohtumenetluse seadustik

HMS – haldusmenetluse seadus

KMD - käibemaksudeklaratsioon

KMS – käibemaksuseadus

MKS – maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development, Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon

PankrS – pankrotiseadus

PärS – pärimisseadus

RKHKo – Riigikohtu halduskolleegiumi otsus

RKKKo – Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsus

RKPJKo – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus

RKTKo – Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus

TlnRnKo – Tallinna Ringkonnakohtu otsus

TrtRnKo – Tartu Ringkonnakohtu otsus

TLS – töölepinguseadus

TMS – täitemenetluse seadustik

TSD – tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioon

TSMS – tsiviilkohtumenetluse seadustik

TsÜS – tsiviilseadustiku üldosa seadus

TuMS – tulumaksuseadus

VÕS – võlaõigusseadus

ÄS – äriseadustik

LEGAL SUCCESSION IN ESTONIAN TAX LAW

Abstract

In Estonian tax law, legal succession means transfer of tax claims and liabilities from one person to another. This can be done by way of succession or upon transfer of enterprise or part of enterprise, according to § 36 and § 37 of Taxation Act respectively. Author of this thesis tries to give answer whether respective topics are regulated in Estonian tax law enough clearly and sufficiently.

The first main part of this thesis concentrates on transfer of tax claims and liabilities by way of succession. This part is about subjects of succession, succession process and taxation issues.

No Taxation Act or other tax acts stipulate any distinctions concerning specification of successors. Also, any specifications do not arise from tax acts concerning co-successors, alternative successors, provisional successor or subsequent successor or concerning legacy, compulsory portion etc. There are also no remarkable specifications concerning tax issues in succession process. In the context of transfer of tax claims and liabilities, it is necessary to use principles of succession law only.

In 2007, one little amendment was made in Taxation Act. According to old act, the executor of the will and the administrator of an estate acted in the name of the bequeather. Expression “in the name of the bequeather” was eliminated in new act. Previous wording helped to avoid the situation where it is not clear how to administrate tax obligations during the period of application of measures for management of an estate. This amendment caused also misunderstandings in taxation principles (questions about application of income tax exemptions and with determining acquisition cost). At the moment of writing this thesis there is a draft legislation prepared for amending Taxation Act so that it would clarify some of these questions.

During the past few years, there has been more discussion around taxation of the gains derived from the sale of the estate. Impulse was given by judicial decision of 12.02.2014 no. 3-3-1-97-03 by Supreme Court. The decision paid attention to the problem that tax authority has applied illegal taxation practice concerning the gains derived from the sale of the estate for almost 20 years. Tax authority was of the wrong opinion that the acquisition cost of the

estate is to be considered a zero for the successor and it is not allowed for the successor to take into consideration the expenses made by the bequeather when calculating the acquisition cost of the estate. So it has been a disadvantageous interpretation for the successor as the successor has been obliged to pay income tax on the gains derived from the sale of the estate fully. Supreme Court referred that it is not in accordance with the principle of legal succession that is regulated by § 35 of Taxation Act. The successor and the bequeather have a right to similar taxation. Surprisingly, diametrically opposite amendment of Income Tax Act entered into force as of 01.01.2015. § 38 (1¹) of Income Tax Act stipulates the following: The acquisition cost of property received by succession shall include only the expenses made by a successor. The author of this thesis is of the opinion that such regulation ignores the principles of legal succession and is not in accordance either with tax law, family law or the Constitution of the Republic of Estonia. Estonian's solution to this topic is unconventional compared to other states. The author brings forth that it is rather common practice that the successor as a family member has also made some kind of direct or indirect contribution to creation of assets and this should be taken into consideration when calculating the acquisition cost of the estate. The author is not of the opinion that the gains derived from the sale of the estate should be generally entirely exempt from income tax but that the current entire system of taxation of the gains should be amended. With referred amendment of Income Tax Act the situation was even worsened. The taxpayers are not treated equally as the tax obligation can be different depending on the different types of assets and on the different behaviour of the bequeather and the successor. Chancellor of Justice has referred in her opinion to some incompleteness in taxation regulation of the gains of the sale of estate but has not brought forth a need for amending the § 38 (1¹) of Income Tax Act and of the entire system of taxation concerning the estate. There has been several recommendations for changing the system, for example by stipulating for the gains derived from the sale of the estate full exemption from income tax or bring into force an inheritance tax on an equal footing.

The second main part of this thesis concentrates on transfer of tax liabilities upon transfer of enterprise or part thereof. This part is about different types of transfers of enterprise and respective applicable regulation, about concept and criteria of *enterprise* and *transfer of enterprise* in the context of Estonian tax law and about some specific problems concerning Value-Added Tax Act and about some aspects of procedural law connected with transfer of enterprise also.

It should be made difference between the situations when the enterprise is taken over pursuant to law and when the enterprise is taken over on the basis of a contract. In first case, tax claims and liabilities are transferred on the basis of § 35 of Taxation Act and other acts. It regulates the situations when the transfer of enterprise takes part through merger, division or transformation of legal persons or through succession or in the event of compulsory execution or bankruptcy proceeding. In second case, tax claims and liabilities are transferred on the basis of § 37 of Taxation Act and according to regulation of Law of Obligations Act (§180–§185). It can be done on the basis of contract of sale, gratuitous contract or grant of the use of an enterprise. Risks and problems occur mostly in case the enterprise is taken over on the basis of a contract as in this case law does not prescribe obligatory formal requirements to the transaction. Thus, the transfer can easily be concealed. To protect the creditors (including tax authority), the regulation prescribes that by taking over the things and rights belonging to an enterprise, the transferee takes over also all of the transferor's obligations related to the enterprise. There can be several motives for concealing the transfer of enterprise, both by side of transferor and transferee. These can be related to organisation of income tax liabilities and also to a motive to avoid situation of legal succession that the tax liabilities should not be transferred to the transferee and could cease with artificially evoked insolvency of the transferor. As it is not possible inclusively to describe the criteria of transfer of enterprise in law, real cases should be analysed and it is done throughout the whole chapter.

The concept of *enterprise* in Estonian law is given in § 66¹ of General Part of the Civil Code Act – an enterprise is an economic unit through which a person operates. According to § 180 (2) of Law of Obligations Act an enterprise comprises the things, rights and obligations relating to and in the service of the management of the enterprise, including contracts relating to the enterprise. The author of this thesis has concluded that the most important aspect concerning the concept of *enterprise* is the performance of economic activity. In Estonian judicial practice, there has predominantly been guided by nine criteria described by Supreme Court in year 2011 (decision no 3-3-1-20-11). These criteria are the following: 1) type of enterprise; 2) transfer of immovable property, means of production and other material resources; 3) transfer of immaterial resources; 4) continuance of client and contracting entities relationship; 5) similarity of activity before and after the transfer; 6) continuance of economic activity, and in case the activity has been interrupted in between, the moment of interruption; 7) in case the enterprise has little material and/or immaterial resources, the continuance of personnel; 8) previous activity of transferee; 9) place of business of transferor and transferee.

Supreme Court explained that these criteria can have different weight in case of different type of enterprises and has repeatedly explained that these criteria should be assessed in the aggregate and depending on the context.

As it is not possible inclusively to describe the criteria of transfer of enterprise in law, the concepts of *enterprise* and *transfer of enterprise* can be different in different branches of law. Author of this thesis is of the opinion that these concepts should be treated rather similarly in public and private law. Wider interpretation should be applied in case of labor law only.

According to § 4 (2) 1 of Value-Added Tax Act, the transfer of an enterprise or a part thereof within the meaning of the Law of Obligations Act is not deemed to be supply. Thus, the transfer of goods that is deemed to be supply should not be mixed with transfer of enterprise. In case the seller wants to avoid income tax liability, the parties can have a motive to formulate actual transfer of goods as transfer of enterprise. In case the purchaser wishes to deduct input value added tax, the parties may formulate actual transaction of transfer of enterprise as transfer of goods. The parties may have a motive to formulate actual transaction of transfer of enterprise as transfer of goods to avoid situation of legal succession. Tax authority will assess the actual economic content of the transaction and applying § 83 or § 84 of Taxation Act may change the taxation respectively.

Another specific problem concerning Value-Added Tax Act lies in the wording of § 4 (2) 1 of this act as it distorts the competition and is not completely in accordance with EU law. It should be specified whether the purchaser will start using the enterprise for generating only a taxable supply or for a supply exempt from tax. Until 31.12.2008 § 4 (2) 1 stipulated that the transfer of an enterprise or a part thereof within the meaning of the Law of Obligations Act is not deemed to be supply in case an enterprise or a part thereof is used for generating only a taxable supply. Unfortunately, this wording was changed.

In case of procedural succession, when the enterprise is taken over on the basis of a contract, the sections of singular succession of Code of Administrative Court Procedure are applied in case of tax proceedings. In case the enterprise is taken over pursuant to law, sections of universal succession are applied. Compared to civil procedure, tax authority has some procedural advantages. For example, according to Taxation Act, a taxable person has obligation to co-operate, a taxable person bears the burden of proof, etc. Many important questions concerning tax proceedings in case of transfer of enterprise were also quite recently explained by Supreme Court. The court specified the questions of joinder of third parties and

the type of an administrative act by which it is determined the transfer of enterprise. Supreme Court agreed that the transfer can be determined according to regulations concerning a payment decision and compulsory execution of Taxation Act.

Author of this thesis is of the opinion that regulation of transfer of enterprise is generally quite clear and should not be amended. Open list of nine criteria of transfer of enterprise described by Supreme Court in year 2011 could be added to Law of Obligations Act. Also, the type of an administrative act by which it is determined a transfer of enterprise could be added or referred in Taxation Act.

Magistritöö autori allkiri:

Allkirjastamise kuupäev:

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. Agu-Alekseitšik, A. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Magistritöö. – Tallinn, 2015.
2. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm vlj. § 3 komm. Arvutivõrgus: www.pohiseadus.ee. (27.03.2016).
3. Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – Juridica International, 2009, XVI.
4. Grauberg, T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. – MaksuMaksja, 2009, 1.
5. Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Koost. Kalle Merusk ja Ivo Pilving. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2013.
6. Huberg, M. Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused. – MaksuMaksja, 2008, 11.
7. Kirs, K. Pärandi maksustamise regulatsioon Eestis ja teistes riikides: kas tulumaks kaudse pärandimaksuna on õigustatud? Magistritöö. – Tartu, 2015.
8. Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses. – Juridica, 2004, I.
9. Künnapas, K. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoniseerimine? – Juridica, 2011, II.
10. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. – Tartu, Casus Tax Services OÜ, 2014.
11. Lehis, L. Maksuprobleemid pärimisel. – MaksuMaksja, 2006, 5.
12. Lehis, L. Maksuõigus – Tallinn, Kirjastus Juura, 2012.
13. Leppik, M., Lillsaar, M. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs. – Tartu, 2013. Arvutivõrgus:
http://www.riigikohus.ee/vfs/1487/Ettevotte%20yleminek%20maksuiguses_M.Lillsaar_M.Leppik.pdf (27.03.2016).
14. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – Juridica, 2005 VII.
15. Mikk, T. Pärimisõigus. 2., täiendatud trükk. – Tallinn, 2012.
16. Oja, M. Ettevõtte või mitte, selles on küsimus. – 2012. Arvutivõrgus:
<https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/KPMG-Foorum-29-2012/Foorum-mai2012-MOja.pdf> (27.03.2016).

17. Soom, A. Õiguskindlus ja ettevõtte üleminek. Magistritöö. – Tallinn, 2015.
18. Tamme, M. Ettevõtte tehinguline üleminek. Magistritöö. – Tartu, 2005.
19. Tamme, M. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – Juridica, 2009, III.
20. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Koost. P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2010.
21. Vutt, A. Äriühingute ühinemine, jagunemine ja ümberkujundamine. Aktsiate ülevõtmine. Ettevõtte üleminek. – Audiitorkogu, 29.05.2012. Arvutivõrgus: <http://www.auditorkogu.ee/docs/Koolitus/andresvutt3slaidilehel.pdf> (27.03.2016).
22. Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. – Tartu, 2010. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf (27.03.2016).
23. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Koost. Varul, P., Kull, I., Kõve, V. Et al. – Tallinn, Kirjastus Juura, 2006.

Kasutatud õigusaktid

Euroopa Liidu õigusaktid

24. Euroopa Nõukogu 28. novembri 2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühtset käibemaksusüsteemi. – ELTL 347, 11.12.2006, lk 1-118.
25. Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (27.03.2016).

Riigisisised õigusaktid

26. Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Vastu võetud 09.05.2001. RT I, 12.07.2014, 29.
27. Halduskohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 27.01.2011. RT I, 19.03.2015, 24.
28. Kohtutäiturimäärustik. Vastu võetud 15.12.2009. RT I, 26.02.2016, 20.
29. Käibemaksuseadus. Vastu võetud 10.12.2003. RT I, 31.12.2015, 12.
30. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.02.2002. RT I, 09.02.2016, 3.
31. Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. Vastu võetud 02.05.2002. RT I, 25.05.2012, 30.
32. Notariaadiseadus. Vastu võetud 06.12.2000. RT I, 10.03.2016, 4.
33. Pankrotiseadus. Vastu võetud 22.01.2003. RT I, 30.12.2015, 34.
34. Pärimisseadus. Vastu võetud 17.01.2008. RT I, 10.03.2016, 16.

35. Pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise kord. Vastu võetud 18.12.2008. RT I, 07.02.2014, 13.
36. Sotsiaalmaksuseadus. Vastu võetud 13.12.2000. RT I, 30.12.2015, 94.
37. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 20.04.2005. RT I, 10.03.2016, 10.
38. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud 27.03.2002. RT I, 12.03.2015, 106.
39. Tulumaksuseadus. Vastu võetud 15.12.1999. RT I, 17.12.2015, 23.
40. Täitemenetluse seadustik. Vastu võetud 20.04.2005. RT I, 17.12.2015, 81.
41. Töölepingu seadus. Vastu võetud 17.12.2008. RT I, 12.07.2014, 146.
42. Võlaõigusseadus. Vastu võetud 26.09.2001. RT I, 11.03.2016, 2.
43. Äriseadustik. Vastu võetud 15.02.1995. RT I, 30.12.2015, 73.

Seaduseelnõud

44. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. november 2015. Arvutivõrgus:
http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_11_2015.pdf
(27.03.2016).
45. Lisa 2 tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja juurde. Arvestatud ja arvestamata jäetud märkused ja ettepanekud. Arvutivõrgus:
<file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrator/My%20Documents/Downloads/sel%20lisa2.pdf> (27.03.2016).
46. Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu (12.02.2016). Valitsuse eelnõude infosüsteem, toimik nr 15-1062/06.
47. Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014. Rahandusministeerium.
Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (27.03.2016).
48. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.
Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee/download/5833e2fb-e0bf-1a4e-59f8-7d7d05f53d51
(27.03.2016).
49. Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus:
http://www.koda.ee/public/Tulumaks_SELETUSKIRI.doc (27.03.2016).

Kasutatud kohtupraktika

Euroopa Liidu kohtulahendid

- 50. EKo 18.09.1986, C-24/85, Jozef Maria Antonius Spijkers.
- 51. EKo 27.11.2003, C-497/01, Zita Modes Sarl.
- 52. EKo 12.02.2009, C-466/07, Dietmar Klarenberg.
- 53. EKo 06.09.2011, C-108/10, Scattolon.
- 54. EKo 10.11.2011, C-444/10, Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever.

Siseriiklike kohtute lahendid

Riigikohtu halduskolleegiumi otsused

- 55. RKHKO 3-3-1-1-1.
- 56. RKHKO 3-3-1-1-13.
- 57. RKHKO 3-3-1-6-12.
- 58. RKHKO 3-3-1-20-11.
- 59. RKHKO 3-3-1-21-02.
- 60. RKHKO 3-3-1-25-07.
- 61. RKHKO 3-3-1-25-13.
- 62. RKHKO 3-3-1-55-13.
- 63. RKHKO 3-3-1-58-09.
- 64. RKHKO 3-3-1-66-03.
- 65. RKHKO 3-3-1-85-12.
- 66. RKHKO 3-3-1-89-11.
- 67. RKHKO 3-3-1-97-03.

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsused

- 68. RKTKo 3-2-1-7-00.
- 69. RKTKo 3-2-1-13-09.

- 70. RKTko 3-2-1-41-11.
- 71. RKTko 3-2-1-82-10.
- 72. RKTko 3-2-1-98-07.
- 73. RKTko 3-2-1-103-06.
- 74. RKTko 3-2-1-113-11.
- 75. RKTko 3-2-1-129-11.
- 76. RKTko 3-2-182-10.

Muud

- 77. RKKko 3-1-1-108-12.
- 78. RKPJko 3-4-1-5-05.
- 79. TlnRnko 2-08-1054.
- 80. TlnRnko 3-08-657.
- 81. TlnRnko 3-08-1370.
- 82. TlnRnko 3-11-1558.
- 83. TlnRnko 3-11-2756.
- 84. TlnRnko 3-1-1-1558.
- 85. TlnRnko 3-14-50711.
- 86. TlnRnko 3-14-51229.
- 87. TrtRnko 3-14-51315.

Muud materjalid

- 88. Eesti Maksumaksjate Liidu selgitustaotlus Justiitsministeeriumile sh pärimisseaduse muutmise eelnõu kohta. 02.11.2009 nr 74.
- 89. MTA infobuklett „Pärimine ja maksuvõlad“. Arvutivõrgus:
[http://www.notar.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=22475/P%E4rimine+ja+maksuv%E5lad,+eesti+keeles+\(Maksu-+ja+Tolliameti+info\).pdf](http://www.notar.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=22475/P%E4rimine+ja+maksuv%E5lad,+eesti+keeles+(Maksu-+ja+Tolliameti+info).pdf) (27.03.2013).
- 90. MTA juhised „FIE-na ettevõtluse lõpetamine kohtu nõudmisel või ettevõtja surma korral“

- (https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/ettevotte_lopetamine/ettevotte_pankrot_ja_sundlopetamine/fie_na_ettevotluse_sundlopetamine) (arvutivõrgus: 27.03.2016).
91. MTA juhend „Ettevõtte vara üleandmine või parandamine isikule, kes jätkab FIE ettevõtte tegevust“. (Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/et/registreerimine-ettevotlus/fuusilisest-isikust-ettevotjale/fie-abc/x-ettevotte-vara-uleandmine-voi>) (27.03.2016).
92. MTA juhend „Võlgade tasumise solidaarsus ning kolmanda isiku vastutus“. – Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/volgade-tasumise-solidarsus-ning-kolmanda-isiku-vastutus> (27.03.2016).
93. Rahandusministeeriumi vastus Eesti Maksumaksjate Liidu selgitustaotlusele (02.11.2009 nr 74), 26.11.2009 nr 5-1/14546.
94. Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Pärimise teel omandatud vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga maksustamine. Arvutivõrgus: http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_va_stuolu_mittetuvastamise_kohta_parimise_teel_omandatud_vara_voerandamisest_saadud_kasu_tulumaksuga_maksustamine.pdf (27.03.2016).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, **Elena Lass**,

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

magistritöö teemal „Õigusjärglus Eesti maksuõiguses“,

mille juhendaja on

Lasse Lehis,

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

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

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

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

Tallinnas, **02.05.2016**.