



Õiguskantsler

Teie 20.03.2012 nr

Õiguskantsler 5.09.2012 nr 6-1/120508/1204133

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Dividendide maksustamise sõltuvus Eesti äriühingu osalusest teises Eesti äriühingus**

Lugupeetud

Pöördusite minu poole avaldusega, kus osutasite tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) § 50 lg 1¹ punktile 1 ning küsisite, kas see norm võib olla vastuolus põhiseadusega põhjusel, et see kohtleb dividendide maksustamise mõttes erinevalt selliseid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad vähem kui 10%-list osalust teises Eesti äriühingus, ning selliseid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad 10%-list või suuremat osalust teises Eesti äriühingus. Selgitasite, et Teie hinnangul võib vastuolu põhiseaduse §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega seisneda selles, et *TuMS* § 50 lg 1¹ p 1 regulatsiooni mõjul peavad vähem varakad juriidilised isikud maksma dividendidelt tulumaksu, kuid jõukamad mitte.

Olen Teie avalduse läbi vaadanud, teostanud asjakohaste sätete analüüsi ning ära kuulanud rahandusministri arvamuse¹ nende põhiseaduspärasuse kohta. **Menetluse tulemusel ei tuvastanud ma, et *TuMS* § 50 lg 1¹ p 1 oleks Teie viidatud osas vastuolus põhiseadusega.** Alljärgnevalt esitan selle seisukoha põhjenduse.

Vaidlustatud *TuMS* § 50 lg 1¹ p 1 sätestab erandi *TuMS* § 50 lõikes 1 sisalduvast dividendide või muude kasumieraldiste tulumaksuga maksustamise üldreeglist. *TuMS* § 50 lõike 1 järgi tuleb Eesti residendist äriühingul maksta tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. *TuMS* § 50 lg 1¹ p 1 aga sätestab, et kui Eesti residendist äriühing on saanud dividendi, mida ta kavatseb dividendi vormis edasi maksta, (1) Eesti või välisriigi residendilt, (2) kes on tulumaksukohustuslasest äriühing (v.a madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing), (3) kelle aktsiatest, osadest või häältest omas ta dividendi saamise ajal vähemalt 10%, siis ei tule plaanitud dividendi edasimakse² pealt tulumaksu maksta.

¹ Rahandusministeeriumi 11.07.2012 kiri nr 1.1-13/8615. Kättesaadav avalikust Õiguskantsleri Kantselei dokumendiregistrist: <http://www.oiguskantsler.ee/dokumendiregister/> (kirja registreerimise kuupäev 13.07.2012).

² Sisuliselt on tegemist dividendi edastamisega ehk edasimaksega.

TuMS § 50 lg 1¹ punktis 1 sisalduv erand põhineb peamiselt Euroopa Liidu nõukogu direktiivi nr 2011/96/EL³ (nii nimetatud ema- ja tütarühingute direktiiv; edaspidi ka *direktiiv*) artikli 4 lõikel 1. See norm sätestab järgnevat: „Kui emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte likvideeritakse, kas: (a) ei maksusta sellist kasumit või (b) maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja püsival tegevuskohal tasumisele kuuluvast maksusummast selle maksusumma piires maha arvata selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud kõnealuse kasumiga ning mida on maksnud tütarettevõtja ja mis tahes madalama astme tüharettevõtja tingimusel, et äriühing ja tema madalama astme tüharettevõtja vastavad igal astmel artiklis 2 toodud määratlusele ning artiklis 3 sätestatud nõuetele.”⁴ Nii kohustab ema- ja tütarühingu direktiivi art 4 lg 1 liikmesriike vältima edastatava dividendi maksustamist juhul, kui ühes liikmesriigis asuv äriühing edastab oma emaettevõtjale dividendi, mis on saadud teises liikmesriigis asuvalt tüharettevõtjalt.⁵

Siinjuures on oluline täpsustada, et direktiivi art 3 lg 1 p a alapunkti i järgi loetakse emaettevõtjaks äriühing, kellel on vähemalt 10%-ne osalus teises äriühingus. Äriühingut, kus emaettevõtja omab vähemalt 10%-st osalust, loetakse direktiivi art 3 lg 1 punkti b alusel tüharettevõtjaks. Sellest tulenevalt ei lange direktiivis kasutatud mõisted „emaettevõtja” ja „tüharettevõtja” kokku Eesti äriseadustikus kasutatud mõistetega „emaettevõtja” ja „tüharettevõtja” (vt äriseadustiku § 6).

Direktiivi artikli 4 regulatsioon on vajalik eeskätt selleks, et luua Euroopa Liidu piires siseturu tingimustega analoogilised tingimused ja et tagada siseturu tõhus toimimine. Ema- ja tüharettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivad maksureeglid erinevad riigiti märkimisväärselt, mille tulemusel võivad erinevates liikmesriikides asuvate ema- ja tütarühingutele kohalduvad reeglid kogumis olla palju ebasoodsamad kui need reeglid, mis kohalduksid ema- ja tütarühingutele siis, kui need ettevõtjad asuksid ühes ja samas liikmesriigis. Ema- ja tütarühingute direktiivi eesmärgiks ongi kõrvaldada moonutusi, mis tulenevad liikmesriikide maksureeglite erinevusest, ning seeläbi võimaldada äriühingutel suurendada oma tootlikkust ja parandada konkurentsivõimet rahvusvahelisel tasemel.⁶

Kuivõrd Euroopa Liidu direktiivide ülevõtmine riigisissesse õigusesse on liikmesriikidele kohustuslik⁷, peab Eesti arvestama ema-tütarühingu direktiivis sätestatuga ning ühtlustama oma

³ Nõukogu 30.11.2011 direktiiv nr 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tüharettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud). ELT L 345, 29.12.2011, lk 8–16.

⁴ Sätte ingliskeelne versioon on järgmine: „Where a parent company or its permanent establishment, by virtue of the association of the parent company with its subsidiary, receives distributed profits, the Member State of the parent company and the Member State of its permanent establishment shall, except when the subsidiary is liquidated, either: (a) refrain from taxing such profits; or (b) tax such profits while authorising the parent company and the permanent establishment to deduct from the amount of tax due that fraction of the corporation tax related to those profits and paid by the subsidiary and any lower-tier subsidiary, subject to the condition that at each tier a company and its lower-tier subsidiary fall within the definitions laid down in Article 2 and meet the requirements provided for in Article 3, up to the limit of the amount of the corresponding tax due.”

⁵ Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 596 juurde. Arvutivõrgust kättesaadav:

http://www.riigikogu.ee/?op=emspain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=050690017.

⁶ Vt direktiivi preambula 4. ja 6. lõik.

⁷ Alates 2004. aastast, mil Eesti liitus Euroopa Liiduga, peab Riigikogu õigustloovate aktide andmisel arvestama Euroopa Liidu õigusega, sest Euroopa Liidu õigus on liidu pädevuse valdkonnas ülimuslik liikmesriikide õiguse ees. See tähendab, et Euroopa Liiduga liitumise järel kandus Riigikogule kuulunud seadusandlik pädevus mõne valdkonna (sh maksude) osas olulisel määral Euroopa Liidu tasandile [Madise, L. jt. Kommentaar § 59 juurde. – Truuväli, E.-J. jt. (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008, lk 416, kommentaar 2.4 ning lk 417, kommentaar 4.1.]. Kui kaudsete maksude (nt käibemaks, aktsiisid) osas on Euroopa Liidus toimunud väga tihe harmoniseerimine, siis otsete maksude (nt tulumaks, sotsiaalmaks) osas on Euroopa Liidu pädevus piiratud vaid küsimustega, mis puudutavad siseturu toimimist ja edendamist (Euroopa Komisjon. Ülevaade äriühingute tulu maksustamise reeglitest. Arvutivõrgust kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm). Nii on Euroopa Liidu tasemel otsustatud

riigisiseseid seadusi direktiivis sätestatud reeglitega. See on põhjus, miks dividendi maksustamise üldisest reeglist erandit sätestav TuMS § 50 lg 1¹ p 1 tulumaksuseadusesse toodi.

Ülaltoodud ema- ja tütarühingute direktiivi eesmärgist võib aru saada, et direktiiv nõuab, et liikmesriigid väldiksid dividendide topeltmaksustamist eeskätt piiriülestes situatsioonides ehk siis, kui dividendi maksev tütaretevõtja asub ühes liikmesriigis ja dividendi edastatav emaettevõtja teises liikmesriigis. Seega oleks direktiivi nõuete täitmiseks piisanud ka sellest, kui Eesti oleks vabastanud tulumaksust üksnes selliseid Eesti residendist äriühingu dividendide edasimakseid, mille aluseks on välisriigist saabunud dividendid.⁸ Eestis siiski otsustati, et direktiivi ülevõtmisel ei ole põhjust jätta Eesti äriühingute poolt teistelt Eesti äriühingutelt saadud ja edasi makstavaid dividendide kõrvale direktiivis ettenähtud korrast. Sellest tulenevalt kujundati TuMS § 50 lg 1¹ p 1 selliseks, et see rakendub ühtemoodi nii olukorras, kus Eesti äriühing maksab välja dividende, mis on saadud välisriigis asuvalt äriühingult⁹, kui ka olukorras, kus Eesti äriühing edastab oma osanikele või aktsionäridele neid dividendide, mis on saadud teiselt Eestis asuvalt äriühingult. Rahandusministri selgituste järgi on sellise otsuse taga ka seadusandja soov kohelda ühtemoodi neid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad rohkem kui 10%-list osalust välisriigi äriühingutes, ja neid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad rohkem kui 10%-list osalust Eesti residentidest äriühingutes.

Asjaolu, et TuMS § 50 lg 1¹ p 1 mõjuala laiendamisel Eesti riigisisesele olukorrale otsustas seadusandja sätestada maksuvabastuse saamise ühe tingimusena ka 10%-lise osaluse omamise teises äriühingus, võib tõepoolest viia selleni, et dividendide edastavaid Eesti äriühinguid võidakse maksustada erinevalt sõltuvalt sellest, millist osalust nad omavad nendele dividendide maksnud Eesti äriühingutes. Erinev kohtlemine seisneb selles, et kui dividendi edastatava äriühingu osalus tema n-ö tütaretevõtjas on 10% või üle selle, siis vabastatakse edastatav dividend tulumaksust, kuid kui osalus on alla 10%, siis edastatavat dividendi maksustatakse tulumaksuga.

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 12 lg 1 esimene lause sätestab üldise võrdsuspõhiõiguse, sh õigusloome võrdsuse põhimõtte, mille järgi peavad seadused kohtlema isikuid ühtemoodi.¹⁰ Seoses võrdsuspõhiõigusega on vaja rõhutada, et põhiseaduse järgi tuleb ühtemoodi kohelda vaid neid isikuid, kes on omavahel võrreldavad ehk kes on konkreetse diferentseerimise seisukohast analoogses olukorras.¹¹ Kui erinevalt koheldakse isikuid, kes ei ole omavahel võrreldavad, siis võrdsuspõhiõiguse riivet ei esine. Samuti tuleb täpsustada, et ka võrdsuspõhiõiguse riive esinemine ei tähenda alati seda, et tegemist on ilmingimata põhiseaduses sätestatud printsiibi rikkumisega. Võrdsuspõhiõiguse riive peetakse lubamatuks üksnes juhul, kui seda ei saa põhiseaduslikult õigustada, st kui riivel puudub legitiimne eesmärk või kui riive on ebaproportsionaalne seatud eesmärgi suhtes.¹²

Rahandusminister on asunud seisukohale, et äriühing, mis omab teises äriühingus suurt osalust, ei ole võrreldav äriühinguga, mis omab teises äriühingus väikest osalust. Sellest tuleneb, et selliste äriühingute ühesuguse kohtlemise nõue ei ole põhjendatud. Mina ei ole veendunud rahandusministri seisukoha õigsuses. Minu arusaamise järgi võib Eesti äriühing, mis omab teises Eesti äriühingus 8% või 9,99%-list osalust, väga sarnaneda Eesti äriühingule, mis omab teises

vaid mõned äriühingute tulumaksuga maksustamist puudutavad reeglid (nt ema- ja tütarühingute direktiiv), mis on aga kõikidele liikmesriikidele kohustuslikud.

⁸ Rõhutan, et õiguskantsleril ei ole Euroopa Liidu õiguse tõlgendusmonopoli. Sellest tulenevalt väljendavad selles kirjas esitatud seisukohad üksnes minu arusaama sellest, mida direktiivi normid sätestavad ja kuidas nendest tuleb aru saada.

⁹ Tingimusel, et see välismaa äriühing on tulumaksukohustuslane.

¹⁰ Vt nt RKPJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07, p-d 18 ja 19.

¹¹ RKPJKo 30.09.2008, nr 3-4-1-8-08, p 24.

¹² RKÜKo 7.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 35.

Eesti äriühingus näiteks 12%-list osalust.¹³ Ma ei näe, et asjaolu, et investori osalus äriühingus ületab 10% läve, muudaks sellise investeeringu strateegiliseks otseinvesteeringuks, millesse tuleb suhtuda eriliselt. Sellest omakorda järeldeb, et 10%-st läve ületanud osanikud ja sellest lävest allapoole jäävad osanikud võivad olla võrreldavas olukorras ja seega võib nende äriühingute erinev maksustamine kujutada endast erinevat kohtlemist.

Olles seda möönnud, sooviksin taaskord osutada Riigikohtu seisukohale, mille järgi „mitte igasugune võrdsete ebavõrdne kohtlemine pole võrdsusõiguse rikkumine.”¹⁴ Seega tuleb järgnevalt kontrollida, kas eespool kirjeldatud võimalikku ebavõrdset kohtlemist on võimalik põhiseaduslikult õigustada.

Rahandusministri sõnul seisneb dividende edastavate Eesti äriühingute erineva kohtlemise põhjus vajaduses tagada tulude laekumine Eesti riigieelarvesse, mis omakorda seondub eesmärgiga kindlustada avalike teenuste osutamise võimalikkus. Riigikohus on mitmel korral viidanud, et tegemist on legitiimsete eesmärkidega, mis võivad ebavõrdset kohtlemist õigustada.¹⁵

Olen seisukohal, et kui kõrvutada riigieelarvesse tulude laekumise tagamise ja avalike teenuste pakkumise võimaluse kindlustamise eesmärki ning Teie avalduses kirjeldatud äriühingute ebavõrdset kohtlemist, siis nimetatud eesmärgid võivad ebavõrdse kohtlemise üles kaaluda ehk õiguslikult öeldes osutub Teie kirjeldatud võrdsuspõhiõiguse riive proportsionaalseks maksutulu kogumise eesmärgi suhtes. Üks argumentidest selle järelduse kasuks on, et kuigi maksulaekumised sellelt, et Eesti äriühing edastab oma emaettevõtjale dividende, mida ta on saanud teiselt Eesti äriühingult, kus ta omab alla 10%-st jäävat osalust, on tõenäoliselt küllaltki tagasihoidlikud, ei saa selliseid väikesi tuluallikaid ning nende tähendust riigieelarve jaoks alahinnata. Riigieelarve tulupool koosneb nii suurtest kui ka väikestest tuluallikest ning kogumis moodustavad väikesed tuluallikad küllaltki mahuka osa riigieelarve tuludest. Pealegi on seadusandjal väga lai otsustusruum maksupoliitiliste valikute tegemisel ning otsustamisel, kas, keda ja millistel tingimustel maksustada ning kuidas tulu laekumist riigieelarvesse kindlustada (eriti suur on see võim sellistes situatsioonides, mis ei ole Euroopa Liidu tasemel reguleeritud).

Nendel põhjustel ei saa ma tuvastada, et TuMS § 50 lg 1¹ p 1 oleks osas, milles see kohtleb erinevalt selliseid Eesti residentidest äriühinguid, mis omavad nendele dividende maksnud teistes Eesti residentidest äriühingutes vähem kui 10%-list osalust, võrreldes selliste Eesti residentidest äriühingutega, mis omavad nendele dividende maksnud teistes Eesti residentidest äriühingutes vähemalt 10%-list osalust, vastuolus põhiseadusest tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega. Võrdsuspõhiõiguse riive võib küll esineda, kuid see on põhiseaduslikult õigustatav, arvestades seadusandja suurt otsustusulatust isikute maksustamisel.

Kuigi ma ei tuvastanud TuMS § 50 lg 1¹ p 1 vastuolu põhiseadusega, pöördun ma siiski rahandusministri poole ja palun kaaluda vaidlusaluse regulatsiooni muutmise võimalikkust. Analüüsinud TuMS § 50 lg 1¹ p 1 proportsionaalsust, jõudsin järeldusele, et TuMS § 50 lg 1¹

¹³ Nõustun rahandusministri argumentidega, et numbriliste piirmäärade korral ei ole õige püstitada küsimust piirmäära napilt ületavate ning mitteületavate isikute võrdsusest, sest reeglina on numbriline piirmäär õigusaktis lihtsustusnorm, mille eesmärgiks on õigusnormi ühese mõistetavuse ja ühetaolise kohaldamise tagamine. Seega kasutan ma viidet 10%-lisele osalusele piirmäärale mitte niivõrd viitena numbrilisele piirmäärale, vaid pigem viitena suurte ja väikeste investorite vahel eristamisele.

¹⁴ RKPJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07 p 19.

¹⁵ Vt nt RKÜKo 07.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 42 ja RKPJKo 27.12.2011, nr 3-4-1-23-11, p 59 (rahaliste vahendite säästmine on legitiimne eesmärk), RKPJKo 01.04.2010, nr 3-4-1-7-09, p 31 (legitiimseks eesmärgiks on piirangute seadmine omavalitsuse võlakirjade emiteerimisele ja seeläbi olukorra ennetamine, kus kulutused võlakohustuste tagasimaksmiseks hõlmavad sellise osa omavalitsusüksuste tuludest, et see hakkab negatiivselt mõjutama omavalitsusüksuste ülesannete täitmist) või RKÜKo 16.03.2010, nr 3-4-1-8-09, pp 105-106 (legitiimne on eesmärk vähendada riigieelarve puudujääki, täpsemalt kompenseerida majanduslangusest tingitud riigi planeeritud tulude alalaekumist ja pidurdada selle abil riigi osutatavate avalike teenuste mahu vähenemist).

punktis 1 sätestatud 10%-lise läve põhiseaduslik õigustamine fiskaalsete eesmärkidega on teoreetiliselt võimalik, kuid ma ei ole veendunud, et praktikas evib tulumaksuseaduse regulatsioon, mis kohustab teistes äriühingutes alla 10% osalust omavaid äriühinguid tasuma edastatava dividendi pealt tulumaksu, siiski arvestatavat mõju riigieelarvele ja õigustab majanduslikku topeltmaksustamist. Palun rahandusministril seda lähemalt analüüsida ning informeerida mind oma otsusest.

Tänan Teid pöördumise eest ja vabandan vastuse viibimise pärast.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder