



Õiguskantsler

Jürgen Ligi  
Rahandusministeerium  
info@fin.ee

Teie 11.07.2012 nr 1.1-13/8615  
Õiguskantsler 5.09.2012 nr 6-1/120508/1204134

### Märgukiri

#### **Edastatava dividendi tulumaksuga maksustamise sõltuvus äriühingu osalusest alamalseisvas äriühingus**

Austatud härra Ligi

Teile teadaolevalt analüüsisin ma ühe avaldaja palvel tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 50 lg 1<sup>1</sup> p 1 põhiseaduspärasust. Avaldaja hinnangul võib see norm 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. Analüüsi tulemusel ei tuvastanud ma TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> p 1 vastuolu põhiseaduse §-s 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega. Samas aga sooviksin juhtida Teie tähelepanu järgnevale.

Minu hinnangul võib Teie seisukoht, et teises Eesti äriühingus 10%-list või seda ületavat osalust omav Eesti äriühing ei ole ühelgi juhul võrreldav Eesti äriühinguga, mis omab teises äriühingus vähem kui 10%-list osalust, olla küsitav. Ma ei näe, et asjaolu, et investori osalus äriühingus ületab 10% läve, muudaks sellise investearingu n-ö strateegiliseks otseinvestearinguks, millesse tuleb suhtuda eriliselt. Teie 11.07.2012 kirjas toodud paralleelid rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite regulatsioonidega investearingute eristamisel ei ole asjakohased põhjusel, et vaidlusalune osaluse piirmäär ei lange raamatupidamisstandardite regulatsioonides kasutatavate piirmäärade kokku. Samuti ei näe ma teisi argumente, mis veenaks, et teises äriühingus 10%-list või seda ületavat osalust omavad äriühingud (edaspidi *suured investorid*) ja alla 10%-list osalust omavad äriühingud (edaspidi *väikesed investorid*) ei oleks võrreldavad isikud.<sup>1</sup>

TuMS § 50 lg 1 ja § 50 lg 1<sup>1</sup> p 1 kohtlevad praegu üsna sarnase panusega investoreid aga erinevalt.

<sup>1</sup> Mõõnan, et 10% lävi Eesti äriühingute eristamisel on tingitud Euroopa Liidu õiguslikest regulatsioonidest. Ma ei vaidlusta selle numbrilise piirmäära põhjendatust. Nõustun Teie argumentidega, et numbriliste piirmäärade korral ei ole õige püstitada küsimust piirmäära napilt ületavate ning mitteületavate isikute võrdsusest, sest reeglina on numbriline piirmäär õigusaktis n-ö lihtsustusnorm, mille eesmärgiks on õigusnormi ühese mõistetavuse ja ühetaolise kohaldamise tagamine. Seega kasutan ma viidet 10%-lisele osaluse piirmäärale mitte niivõrd viitena numbrilisele piirmäärale, vaid pigem viitena suurte ja väikeste investorite vahel eristamisele.

Teie 11.07.2012 kirjast saan aru, et väikeste investorite poolt edastatavate dividendide maksustamise peamine eesmärk on fiskaalne. Riigikohus on mitmel korral viidanud, et eesmärk tagada tulude laekumine Eesti riigieelarvesse, mis omakorda seondub eesmärgiga kindlustada avalike teenuste osutamise võimalikkus, on legitiimne ja võib õigustada ebavõrdset kohtlemist.<sup>2</sup>

Kontrollides võrdsuspõhiõiguse riive proportsionaalsust, jõuan ma arusaamisele, et teoreetiliselt võib maksutulude kogumise eesmärk kaaluda üles TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> p 1 regulatsioonist tingitud võrdsuspõhiõiguse riive. See järeldus põhineb argumendil, et kuigi maksulaekumised väikeste investorite poolt edastatavate dividendide pealt on küllaltki tagasihoidlikud, ei saa väikesi tuluallikaid ning nende tähendust riigieelarve jaoks alahinnata. Riigieelarve tulupool koosneb nii suurtest kui ka väikestest tuluallikatest 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.

Samas märgin, et mul on tekkinud kahtlus, kas väikeste investorite poolt edastatavate dividendide pealt makstav tulumaks ja seeläbi riigieelarve tulupoole täitmine siiski õigustab investorite erinevat kohtlemist sõltuvalt nende osalusest alamalseisvas äriühingus ja ka väikeste investorite poolt edastatavate dividendide majanduslikku topeltnmaksustamist.<sup>3</sup> Seoses sellega palun Teil kaaluda TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> p 1 rakendusala laiendamise võimalikkust ka väikestele investoritele, võttes muu hulgas arvesse ka dividendide edastavate väikeste investorite arvu ning sellistelt edastatavatelt dividendidelt riigieelarvesse laekuvaid summasid. Palun andke mulle oma seisukohast teada 2013. a jaanuari alguseks.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Indrek Teder

Lisa: õiguskantsleri 04.09.2012 seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta nr 6-1/120508/1204133 (sisaldab piiratud juurdepääsuga teavet)

Olga Lavrova 693 8410  
olga.lavrova@oiguskantsler.ee

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> Ma ei nõustu Teie väitega, et Riigikohtu 05.12.2005 otsuse nr 3-3-1-56-05 (Teie kirjas ekslikult viidatud kui Riigikohtu halduskolleegiumi 45. detsembri 2005 otsus nr 3-3-1-59-05) punktis 15 väljendatud seisukohta võib tõlgendada selliselt, et topeltnmaksustamine on lubatud, kui see on seadusega sätestatud. Riigikohus on viidatud lahendis rõhutanud, et topeltnmaksustamise lubatavuse teiseks oluliseks eelduseks on, et see selle aluseks on erandlikud asjaolud. Kui neid ei esine, ei ole topeltnmaksustamine lubatud.